



Elmar Goldstein

GmbH-Jahresabschluss leicht gemacht

2. Auflage

- Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht, Offenlegung
- Mit allen wichtigen steuerlichen Änderungen

HAUFE.

Arbeitshilfen online unter:
www.haufe.de/arbeitshilfen

**Exklusiv und kostenlos
für Buchkäufer!**



Und so geht's:

- ➔ Einfach unter www.haufe.de/arbeitshilfen den Buchcode eingeben
- ➔ oder direkt per QR-Code über Ihr Smartphone bzw. Tablet auf die Website gehen

Ihre Arbeitshilfen online:

- Formulare zur Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer
- Rechner
- Übersichten, Checklisten, Mustervorlagen

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-02436-2

Bestell-Nr. 06179-0002

ePub: ISBN 978-3-648-02656-4

Bestell-Nr. 06179-0100

ePDF: ISBN 978-3-648-02437-9

Bestell-Nr. 06179-0150

Elmar Goldstein
GmbH-Jahresabschluss leicht gemacht
2. Auflage 2012

© 2012, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Munzinger Straße 9, 79111 Freiburg

Redaktionsanschrift: Fraunhoferstraße 5, 82152 Planegg

Telefon: (089) 895 17-0

Telefax: (089) 895 17-290

www.haufe.de

online@haufe.de

Produktmanagement: Dipl.-Kffr. Kathrin Menzel-Salpietro

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie die Auswertung durch Datenbanken, vorbehalten.

DTP: Agentur: Satz & Zeichen, Karin Lochmann, 83071 Stephanskirchen

Umschlag: Kienle gestaltet, Stuttgart

Druck: Bosch-Druck GmbH, 84030 Ergolding

Zur Herstellung dieses Buches wurde alterungsbeständiges Papier verwendet.

GmbH-Jahresabschluss leicht gemacht

**von
Dipl.-Kaufmann Elmar Goldstein**

2., aktualisierte Auflage

**Haufe Gruppe
Freiburg · Berlin · München**

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	7
1 Vorbereitungen zum Jahresabschluss	11
2 Vortragen der Eröffnungsbilanz	15
2.1 Eigenkapital und Umsatzsteuer in der Eröffnungsbilanz	21
2.2 Bilanzberichtigungen bei Eröffnung	24
2.3 Handelsrechtliche Anpassungsbilanz zum 1.1.2010	24
3 Abstimmen der Buchhaltung	27
3.1 Einsortieren der Kontenblätter	28
3.2 Allgemeine Prüfungspunkte	29
4 Abstimmen der Aktiva	32
4.1 Abstimmen des Anlagevermögens	33
4.2 Abstimmen des Umlaufvermögens	40
5 Abstimmen der Passiva	56
5.1 Eigenkapitalkonten	56
5.2 Steuerliche Rücklagen	57
5.3 Rückstellungen	57
5.4 Darlehen und erhaltene Anzahlungen	61
5.5 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten	64
5.6 Sonstige Verbindlichkeiten	65
5.7 Umsatzsteuerverbindlichkeiten	68
6 Abstimmen der Gewinn- und Verlustrechnung	75
6.1 Abstimmen der Umsatzerlöse und der sonstigen betrieblichen Erträge	76
6.2 Betriebsausgaben	89
6.3 Debitoren und Kreditoren	107
6.4 Verträge	113
6.5 Checkliste zu den Abschlussvorarbeiten	114

7	Jahresinventur	121
7.1	Methoden der Vorratsinventur	121
7.2	Vorbereitung und Ablauf der Inventur	127
8	Abschlussbuchungen und Aufstellen der Bilanz	140
8.1	Vorbereitungen	141
8.2	Größenklassen und Bilanzschema	143
8.3	Gesellschafter und Geschäftsführer	147
8.4	Zusätzliche Angaben im Jahresabschluss (Davon- Vermerke)	153
9	Anlagevermögen und Abschreibungen	160
9.1	Abschreibungen von Anlagevermögen	162
9.2	Anlagenverzeichnis	173
9.3	Positionen des Anlagevermögens	182
10	Umlaufvermögen	205
10.1	Bewertung der Vorräte	206
10.2	Buchen von Bestandsveränderungen bei Vorräten	215
10.3	Teilwertabschreibung	225
10.4	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	229
10.5	Wertpapiere	241
10.6	Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten	243
10.7	Rechnungsabgrenzungsposten	244
11	Passiva	247
11.1	Eigenkapital	248
11.2	Rückstellungen	256
11.3	Verbindlichkeiten	273
11.4	Rechnungsabgrenzungsposten	279
11.5	Passive latente Steuern	279
12	Gewinn- und Verlustrechnung	281
12.1	Positionen der GuV	282
12.2	Lohnkosten	284
12.3	Bewirtungskosten	284
12.4	Dividenden- und Zinserträge	284

12.5 Spenden	284
12.6 Weitere Erlöse und Aufwendungen	285
13 Steuererklärungen	287
13.1 Umsatzsteuererklärung	288
13.2 Gewerbesteuererklärung	298
13.3 Körperschaftsteuererklärung	302
13.4 Gewinnausschüttung und Kapitalsteuererklärung	309
14 Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	313
14.1 Bilanz	313
14.2 Gewinn- und Verlustrechnung	315
15 Anhang und Anlagespiegel	317
15.1 Anhang zum Jahresabschluss	318
15.2 Entwicklung des Anlagevermögens	323
16 Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses	325
16.1 Gesellschafterbeschluss zum Jahresabschluss	325
16.2 Offenlegung	327
16.3 Ausblick auf die E-Bilanz ab 2013	331
Stichwortverzeichnis	332

Einleitung

„Wie, ich darf den Jahresabschluss selbst machen? Muss ich nicht einen Steuerberater damit beauftragen?“. Es gibt viele Unternehmer, die zwar ihre Buchhaltung selbst erledigen, den teuren Jahresabschluss aber vom Steuerberater erstellen lassen. Die Bilanz einer GmbH aufzustellen und die Steuererklärungen auszufüllen ist ungleich komplizierter als die laufende Buchhaltung. Praktiker brauchen deshalb einen Leitfaden, der den schwierigen Jahresabschluss leicht macht.

Dieser Leitfaden holt den Buchhalter einer GmbH (bzw. einer in Deutschland geführten Limited) am Ende der Dezemberbuchhaltung ab und führt ihn Schritt für Schritt vom Abstimmen der Konten über Umbuchungen, Abgrenzungen, Abschreibungen etc. zum Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung mit der speziellen Gliederung, den Davon-Vermerken und dem Anhang). Auch der Eintrag in die Steuererklärungen und das Publizieren im Bundesanzeiger werden behandelt.

Für wen ist dieser Leitfaden zum Jahresabschluss gedacht?

1. Das Praxisbuch ist von großem Nutzen für Kleinunternehmer, Handwerker und Dienstleistende, die Abschluss und Steuererklärung ihrer GmbH selbst erstellen wollen.
2. Es richtet sich aber gerade auch an jene GmbH-Buchhalter, die nicht blindlings ihr Werk aus der Hand geben wollen. Sie sind mit diesem Buch in der Lage, den Jahresabschluss gezielt vorzubereiten und das spätere Ergebnis nachzuvollziehen und zu kontrollieren. Damit können gravierende Fehler, z. B. falsche oder fehlende Bilanzansätze, rechtzeitig aufgedeckt werden.
3. Durch die Verwendung der DATEV-Kontenrahmen ist dieses Buch auch für die Ausbildung in Steuerwesen und Buchhaltung sowie das BWL-Studium interessant. Hier kann der Bezug mit der Praxis hergestellt werden und das erworbene theoretische Wissen ist damit leichter in die Praxis umzusetzen.

Dieser Leitfaden ist mit dem Anspruch aufgelegt, Sie Schritt für Schritt durch die Jahresabschlussarbeiten der GmbH zu führen. Sie bekommen hiermit ein möglichst einfaches Standardschema an die Hand, mit dem Sie sich den Abschluss leicht machen können – bis hin zur Abgabe der Steuererklärung.

Schwierig sind die Ausnahmefälle, von denen wohl viele, aber längst nicht alle behandelt werden konnten. Würde man die schwierigen Fälle aus der Praxis und die zahlreichen Fachbegriffe ignorieren, so wäre der aufgestellte Jahresabschluss zwar klar und schlicht – aber auch schlichtweg falsch. In einem kniffligen Fall werden Sie deshalb möglicherweise keine Lösung, sondern nur ein Problembewusstsein entwickeln können und dann professionelle Hilfe in Anspruch nehmen müssen. Denn dieses Buch kann keine mehrjährige Ausbildung zum Bilanzbuchhalter und Steuerfachangestellten ersetzen.

Angesichts des seit 2010 anzuwendenden Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und der für 2013 drohenden E-Bilanz soll lediglich auf zwingende Vorschriften eingegangen werden und rein handelsbilanzielle Wahlrechte – ohne steuerliche Auswirkungen – unbesprochen bleiben. Es mag eine spannende Aufgabe sein, einerseits in der Handelsbilanz ein gutes Ranking herzustellen und sich zur gleichen Zeit gegenüber dem Finanzamt arm zu rechnen. Um solche Aufgaben zu lösen sei jedoch auf weitergehende und detaillierte Lehrbücher verwiesen.

Die laufende Buchhaltung ist der Teil des Rechenwerks, in den jeder Buchhalter mit etwas Zeit und Übung hineinwachsen kann. Der Jahresabschluss dagegen dient häufig dazu, zunächst die Fehler des abgelaufenen Jahres zu korrigieren. Das kann kaum derjenige erledigen, der diese Fehler unwissentlich oder allzu sorglos begangen hat. Daran anschließende Entscheidungen bei den Abschlussbuchungen haben mitunter gravierende steuerliche Auswirkungen.

In dem Steuerchaos behält gerade noch ein Steuerberater aufgrund seiner Ausbildung und Erfahrung den Überblick und das nur, wenn er ständig am Ball bleibt. Dieses Know-how hat seinen mitunter hohen Preis – den viele Unternehmer nicht mehr bereit sind zu zahlen oder wirtschaftlich nicht mehr aufbringen können. Der Jahresabschluss ohne Steuerberater entspricht jedoch einer fehlenden Haftpflichtversicherung. Wenn es gut geht, freut man sich darüber, die hohen Versicherungsbeiträge gespart zu haben. Wenn jedoch ein Schaden eintritt, dann wünscht man sich, man hätte die Prämien gezahlt.

Natürlich gab es immer schon Lehrbücher zum Jahresabschluss und es werden zunehmend elektronische Buchhaltungsprogramme angeboten, die den Abschluss auf Knopfdruck erledigen. Für einen solchen idealen Jahresabschluss muss die Buchführung jedoch voll-

ständig und richtig vorliegen. An diesem Punkt setzen die meisten Lehrbücher zum Jahresabschluss an und beschreiben einzelne Positionen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Wie Sie dorthin gelangen, wird oft nur mit ein paar Sätzen abgehandelt.

- In diesem Ratgeber nehmen dagegen das Abstimmen der laufenden Buchhaltung und das Zusammenstellen der zum Jahresabschluss benötigten Unterlagen den größten Stellenwert ein.
- In einem gesonderten Kapitel werden die Inventur der Vorräte und die dazugehörigen organisatorischen Vorbereitungen behandelt.
- Danach schließen sich die Abschlussarbeiten an, wie Abschreibungen im Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Eigenkapital, Rückstellungen und Verbindlichkeiten.
- Abschließend sind die einzelnen Steuererklärungen ggf. mit Berechnung der Steuerschuld und Rückstellung auszufüllen sowie der Abschluss zur Veröffentlichung im Bundesanzeiger einzureichen.

Beachten Sie

In diesem Buch können nur Standardfälle der kleinen GmbH (siehe Abschnitt 8.2) behandelt, und daher muss sowohl auf feingetunte Bilanzpolitik durch neue Wahlrechte nach BilMoG wie auch auf die Besprechung umfangreicher Vorschriften für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften verzichtet werden.

Der Einfachheit halber ist jeweils der 31.12. mit dem Bilanzstichtag gleichgesetzt. Die GmbH kann einen anderen Bilanzstichtag als den 31.12. und ein abweichendes Wirtschaftsjahr festlegen. Bis auf die Umsatzsteuererklärung, die nach wie vor für das Kalenderjahr abgegeben wird, ergeben sich dadurch keine Besonderheiten beim Jahresabschluss.

Die Erstellung des Jahresabschlusses mithilfe der EDV kann man in drei Arbeitsschritte aufteilen:

1. Abstimmen der Buchhaltung und Zusammenstellen der Unterlagen (Abschluss vorbereiten)
2. Umbuchungen und Jahresabschlussbuchungen

3. Erstellen des Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und ggf. weiterer Bilanzen und Berichte) sowie der Steuererklärungen

An dem folgenden Ablaufplan können Sie sich orientieren, wenn Sie den Jahresabschluss Ihrer GmbH aufstellen.

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Beachten Sie

Arbeitstechniken und Buchungen sind unter Verwendung der Kontenrahmen DATEV SKR03 und SKR04, IKR (Industriekontenrahmen) und BGA (Kontenrahmen des Groß- und Außenhandels) beschrieben. Den angeführten Beispielen liegen die SKR03 und SKR04 zugrunde.

Da die Abschlusserstellung stets vergangenheitsorientiert ist, finden Sie sämtliche Beispiele und Konten auf dem Stand 31.12.2011.

Für Alternativrechnungen und die steuerliche Gestaltung ist der Rat des Steuerberaters einzuholen.

Ich wünsche Ihnen viel Erfolg mit dem Jahresabschluss 2011. Für sämtliche Anregungen und Hinweise sind Verlag und Autor dankbar.

Heppenheim, im Februar 2012

Dipl.-Kfm. Elmar Goldstein

1 Vorbereitungen zum Jahresabschluss

In diesem Kapitel führen wir Sie in die gängigen Begriffe für die Jahresabschlussarbeiten ein, die Sie für die Absprache mit Ihrem Steuerberater kennen sollten. Außerdem erhalten Sie eine Übersicht über alle Dokumente und Arbeitsmittel, die Ihnen bei einem Jahresabschluss zur Verfügung stehen sollten.

Bei den Jahresabschlussarbeiten gibt es verschiedene Stufen und Begriffe. So wird z. B. zwischen vorbereitenden Abschlussarbeiten, Abschlussvorarbeiten und „eigentlichen“ Abschlussarbeiten unterschieden. Für den Praktiker sind diese Unterscheidungen erst einmal nicht relevant.

- Während die Auflösung der Rechnungsabgrenzungen aus dem Vorjahr zur laufenden Buchhaltung gehört, ist die Neubildung dem Jahresabschluss vorbehalten.
- Soll-Versteuerer (§ 16 UStG) buchen im Rahmen der laufenden Buchhaltung alle noch nicht bezahlten Ausgangsrechnungen ein. Ist-Versteuerer nach § 20 UStG buchen erst zum Jahresabschluss.

Wenn es jedoch um die Kosten für den Steuerberater geht, ist die Unterscheidung zwischen „Abschlussvorarbeiten“ und „vorbereitenden Abschlussarbeiten“ durchaus von Interesse: Sie kommt auch in der Steuerberatergebührenverordnung vor. Sie können also die Vorarbeiten kostengünstig selbst übernehmen und dem Steuerberater die eigentliche Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärungen in die Hand geben.

- Zu den Abschlussvorarbeiten gehört die Abstimmung der Buchhaltung bis zur Saldenbilanz der Jahresverkehrszahlen. Wenn dies der Steuerberater erledigen soll, kann er für diese Arbeit zusätzlich eine Zeitgebühr in Rechnung stellen.
- Zu den vorbereitenden Abschlussbuchungen als Teil des Jahresabschlusses gehören die Buchungen der Abschreibungen, die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen, Rücklagen, Buchungen der Inventuranpassungen, nicht abzugsfähige

Betriebsausgaben, Privatnutzungen von Kfz und Telefon sowie Anpassungsbuchungen an die Betriebsprüfung.

Wenn Sie den Jahresabschluss anhand dieses Buches nur vorbereiten wollen, dann stimmen Sie die Einzelheiten am besten mit Ihrem Steuerberater ab. In den meisten Fällen wird er Ihnen eine kanzleieigene Liste mit den Abstimm- und Abschlussvorarbeiten vorlegen, und Sie können mit Sicherheit einen Großteil dieser Arbeiten in diesem Buch wiederfinden.

Tipp

Nach Absprache mit Ihrem Steuerberater können Sie die umfangreiche Checkliste der Vorarbeiten auch zusammenstreichen oder ergänzen. Sie verfügen damit zugleich über eine Dokumentation der von Ihnen bereits erledigten Arbeiten.

In jedem Fall ist schon beim Abstimmen der Konten die Bildung der Jahresabschlussposten durch Belege und weitere Unterlagen vorzubereiten.

Und warum nicht gleich in einem Arbeitsgang abstimmen und buchen?

Beachten Sie

Bei gleichzeitiger Abstimmung und Buchung gehen Sie folgendes Risiko ein: Eine einzige Fehlbuchung auf dem letzten abzustimmenden Konto könnte dazu führen, dass ein paar andere, bereits abgerechnete Konten korrigiert werden müssen, was wiederum die errechneten Rückstellungen, Wertberichtigungen etc. über den Haufen wirft. Außerdem laufen Sie Gefahr, Auswirkungen zu übersehen.

Eine abgestimmte Buchhaltung ist die Grundvoraussetzung für den Jahresabschluss. Wenn jedoch gleichzeitig mit den nötigen Umbuchungen auch sämtliche Abschlussbuchungen vorgenommen werden, geht sehr schnell der Überblick verloren. Die Arbeiten lassen sich nicht mehr nachvollziehen. Deshalb sind mindestens zwei getrennte Durchgänge der Buchhaltungskonten vorgesehen.

Bei der Überprüfung der Buchhaltung sichten Sie zugleich auch die zugrunde liegenden Belege und zusätzlichen Unterlagen. Für den

Jahresabschluss sind auch einige dieser Unterlagen in Kopie zusammenzustellen sowie Auflistungen und Berechnungen zu fertigen.

Zum Abstimmen der Buchhaltung benötigen Sie folgende Unterlagen:

- Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Vorjahres bzw. Eröffnungsbilanz
- Steuerbescheide und sonstige Steuerunterlagen (Prüfungsberichte, Kontoauszüge u. Ä.)
- Zugriff zu sämtlichen Belegordnern der einzelnen Buchungskreise
 1. Kasse
 2. Banken
 3. Eingangsrechnungen
 4. Ausgangsrechnungen
- Sämtliche Monats- bzw. Quartalsauswertungen der Jahresbuchhaltung
 1. Buchungsjournal, Grundaufzeichnung der Buchungssätze
 2. Summen- und Saldenlisten
 3. Umsatzsteuervoranmeldungen
 4. Kontenblätter
- Auswertungen der Nebenbuchhaltungen
 1. Kassenbuch als Journal oder Tagesberichte
 2. Offene-Posten-Buchhaltung: Saldenliste, Kontenblätter der Kontokorrentkonten, Offene-Posten-Liste
 3. Wechselbuch
 4. Lohnkonten der Lohnbuchhaltung

Als weitere Arbeitsmittel sollten Ihnen zur Verfügung stehen:

- Vorräte-Inventar zum Jahresende mit den entsprechenden Belegen
Die Vorräte an Waren sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe wurden zwar zum Ende des Wirtschaftsjahres, üblicherweise am 31.12., aufgenommen und vorab bewertet. Bestandsveränderungen, Bewertungsabschlüsse und Wertaufholungen sind anschlie-

ßend zu erfassen. Da nicht jede GmbH Vorräte hält, wird die Inventur in einem gesonderten Kapitel abgehandelt.

- Anlagenverzeichnis/Anlagenbuchhaltung

Im laufenden Jahr wurde das Verzeichnis nicht fortgeführt, die ganze Arbeit bleibt also noch im Rahmen des Jahresabschlusses zu tun. Eine eigenständige Anlagenbuchhaltung sollte zusammen mit der Finanzbuchhaltung abgestimmt werden. In diesem Leitfaden wird die Fortführung eines Inventarbogens beim Aufstellen des Anlagevermögens im Abschnitt 9.3 behandelt.

Es ist allerdings ein gewisses Maß an Flexibilität gefordert, falls die Abschlussarbeiten nicht planmäßig verlaufen. Gerade das Abstimmen der Buchhaltung erfordert oft eine kreative Improvisation, beschäftigt es sich doch mit Fehlern in der Buchhaltung, die es eigentlich gar nicht geben dürfte.

Würde eine Buchhaltung an sämtlichen der im Folgenden beschriebenen Fehler und Versäumnisse kränkeln, dann wäre es tatsächlich besser, sie komplett neu zu erstellen. Einige Fehler können für sich allein schon so gravierend sein, dass ein Steuerprüfer vom Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung infrage stellt und Umsatz- und Gewinnhinzuschätzungen vornimmt.

Die hier angebotenen Lösungen und Korrekturen sind deshalb so zu verstehen, dass Buchungsfehler nicht ungeschehen, sondern lediglich wieder in Ordnung gebracht werden sollen. Dann sind nicht nur die Fehler in der Buchführung unauslöschlich dokumentiert, sondern auch Ihr ernsthaftes Bemühen, das Zahlenwerk zu heilen und als Grundlage für die Besteuerung zu retten.

An dieser Stelle noch ein Wort zur klassischen und zur modernen Arbeitsweise mit Papier bzw. PC. Die Arbeit am PC ohne Papierausdruck bedarf einer großen Routine und einer hohen Konzentration. Erfahrene Bilanzbuchhalter verzichten immer mehr auf die teuren Papierberge und die zeitaufwendige Ablage, zumal die Steuerprüfungen zunehmend ebenfalls rein digital erfolgen. In diesem Buch können wir jedoch für die Erstellung des Jahresabschlusses genauso wenig auf die Sicherheit von Papier verzichten, wie ein angehender Buchhalter beispielsweise nach wie vor die T-Konten zum Verständnis des Systems der doppelten Buchführung braucht.

2 Vortragen der Eröffnungsbilanz

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Bei diesem ersten Schritt gehen Sie zurück zum Jahresanfang und tragen die Eröffnungsbilanz auf einzelne Bestandskonten vor. Die Eröffnungsbestände müssen den Bilanzwerten des Vorjahres entsprechen. Anhand der Vorjahresbilanz nehmen Sie notwendige Ergänzungen vor, fassen Sie Kapital- und Umsatzsteuerkonten zusammen und gliedern ggf. auf andere Konten um. Außerdem sollten Sie Bilanzänderungen aufgrund von steuerlichen Betriebsprüfungen in die Eröffnungsbilanz einarbeiten.

Die Abschlussbilanz des Vorjahres wird aus der laufenden Buchhaltung, den Abschlussbuchungen und den Inventurwerten zum Jahresende aufgestellt. Die Bestände an Vermögenswerten werden links angeordnet (Aktiva), Schulden und in der Regel das Eigenkapital auf der rechten Seite (Passiva).

Sämtliche Erfolgskonten saldieren zum Jahresende mit dem Jahresgewinn und sind damit abgeschlossen.

Da zu Jahresbeginn sämtliche Vermögenswerte und Schulden erhalten bleiben, sind vor dem Buchen der Geschäftsvorfälle lediglich die Bestandskonten vorzutragen.

Zum Vortrag wird aus buchungstechnischen Gründen eine Verrechnungsstelle benötigt, das Eröffnungsbilanzkonto (DATEV-Kontenrahmen # 9000). Werden gegen dieses Konto sämtliche Bestände gebucht, so erscheint dort spiegelbildlich die Jahresabschlussbilanz.

Arbeitsschritt:

Nehmen Sie den Abschluss des Vorjahres bzw. die Eröffnungsbilanz mit Kontennachweis und die Summen- und Saldenliste Dezember zur Hand. Prüfen Sie als Erstes, ob die Eröffnungsbilanzwerte bereits vorgetragen sind.

Diese Werte stehen ganz links in den Spalten vor den Monats- und Jahresverkehrszahlen.

1001	Kasse	2.820,33
1200	Volksbank	42.366,94
1210	CD-Bank	1.075,64

Da die wenigsten Jahresabschlüsse bis Februar erstellt sind, werden viele Werte bei Eingabe der Januarbuchhaltung noch nicht bekannt sein. Deshalb werden zumindest die Finanzkonten erfasst (wie Kasse, Bank), auch Darlehenskonten und abgestimmte Personenkonten. Auf dem Vortragskonto (z. B. 9000) steht ein Saldo.

Arbeitsschritt:

Buchen Sie die fehlenden Aktiva und Passiva ein. Sind bereits sämtliche Eröffnungsbilanzwerte vorgetragen, so saldieren die Vortragskonten zu 0 €. Überprüfen Sie, ob die Werte mit den Positionen der Vorjahresbilanz übereinstimmen.

Beispiel:

Der Kassenbestand zum Jahresanfang beträgt 2.820,33 €, die Bankguthaben 42.366,94 €. Die ersten Buchungen in den Buchungskreisen Kasse und Bank lauten deshalb:

FIRMA: Stella GmbH, Mandant: 345, Buchhaltung: 1/09, Konto: Kasse

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
2.820,33	~~~~	9000/9000	02.01.	1001/1601	Vortrag Kasse
~~~~	~~~~	~~~~	~~~~		

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	Text
42.366,94		9000/9000	02.01.	1200/1800	Vortrag Volksbank
1.075,64		9000/9000	02.01.	1210/1810	Vortrag CD-Bank

### Beachten Sie

In diesem und in den folgenden Beispielen wird der Kontenrahmen SKR03/SKR04 der DATEV verwendet. In den nachstehenden Kontentafeln können Sie die betreffenden Kontennummern im IKR (Industrie-kontenrahmen) und dem BGA (Kontenrahmen des Groß- und Außenhandels) ablesen.

Damit sind lediglich die Bestände von Kasse und Bank vorgetragen. Von Jahresbeginn an können diese Geldkonten monatlich mit den tatsächlichen Beständen laut Kassenbuch und Kontoauszug der Bank abgeglichen werden. Auf dem Eröffnungsbilanzkonto 9000 steht ein Saldo von 46.262,91 € im Haben.

Im März sind alle Personenkonten abgestimmt (wie das zu bewerkstelligen ist, finden Sie im Abschnitt 6.3). Die Übernahme der offenen Posten aus dem alten Jahr kann der Computer auf Knopfdruck erledigen. Wenn dies nicht funktioniert, so sind die ausstehenden Rechnungen einzeln oder die jeweiligen Salden der Personenkonten einzubuchen. In den DATEV-Kontenrahmen werden dazu die Gegenkonten 9008 für die Debitoren und 9009 für den Vortrag der Kreditoren verwendet. Die Salden sämtlicher Debitoren und Kreditoren erscheinen im DATEV-System automatisch auf den Konten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ bzw. „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“.

**FIRMA: Stella GmbH, Mandant: 345, Buchhaltung: 3/09, Konto: Kasse**

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	Text
	600,00	10100	02.01.	9008/9008	Vortrag Kunde
~~~~	~~~~	~~~~	~~~~		
Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	Text
1.200		60100	02.01.	9009/9009	Vortrag Lieferant
~~~~	~~~~	~~~~	~~~~		

Im Juni des Jahres wird im Steuerbüro die Bilanz erstellt. Nach § 264 HGB ist der Jahresabschluss einer kleinen GmbH innerhalb von 6 Monaten aufzustellen.

<b>BILANZ zum 31.12.2010</b>					
<b>Stella Medien und Kommunikation GmbH</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
A.	Anlagevermögen			A.	Eigenkapital
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	6,00		I.	Gezeichnetes Kapital
II.	Sachanlagen	5.393,00		II.	Kapitalrücklage
III.	Finanzanlagen	0,00		III.	Verlustvortrag
				IV.	Jahresüberschuss
B.	Umlaufvermögen				
I.	Vorräte	48.065,52			
II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	106.996,83		C.	Rückstellungen
III.	Kassenbestand, Bundesbank guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	96.262,91			
				D.	Verbindlichkeiten
					–davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr
C.	Rechnungsabgrenzungsposten	2.934,00			72.791,18 €
					(74.426,24 €)
		259.658,26			259.658,26

Bis zum Jahresabschluss 2011 wurde versäumt, die restlichen Eröffnungsbestände vorzutragen. In der abgebildeten Summen- und Saldenliste aus dem Dezember 2010 finden sich deshalb etliche Bestandskonten nicht wieder (angefangen von den Grundstücken bis hin zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten), denn es erscheinen nur die im Laufe des Jahres angesprochenen Konten.

Der Kontennachweis zur Bilanz bietet die Vorlage zu den weiteren Eröffnungs-Buchungssätzen.

<b>KONTENNACHWEIS zur BILANZ zum 31.12.2010</b>		
<b>Stella Medien und Kommunikation GmbH</b>		
<b>AKTIVA</b>		
<b>Konto</b>	<b>Bezeichnung</b>	<b>€</b>
27	EDV-Software	4,00
30	Lizenzen an gewerblichen Schutzrechten	2,00
320	Pkw	2,00
410	Geschäftsausstattung	2.527,00
420	Büroeinrichtung	530,00
421	EDV-Hardware	2.333,00
1510	Aktivwert	47.007,02
3970	Bestand Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	805,00
3975	Bestand Wertmarken	253,50
996	Pauschalwertberichtigung Forderg./b. 1 J.	-134,00
1390	Verrechnungskonto Geschäftsführer	14.607,03
1392	Gesellschafter-Darlehen	39.093,00
1400	Forderungen aus Lieferungen u. Leistung	15.921,18
1471	Forderungen Landslide Immobilien	882,78
1500	Sonstige Vermögensgegenstände	1.082,04
1525	Kautionen	314,60
1540	Steuerüberzahlungen	7.099,00
1549	Körperschaftsteuerrückforderung	12.025,00
1600	Verbindl. aus Lieferungen u. Leistungen	16.106,20
1001	Kasse	2.820,33
1200	Volksbank	42.366,94
1210	CD-Bank	51.075,64
980	Aktive Rechnungsabgrenzung	2.523,00
986	Damnum/Disagio	411,00
800	Gezeichnetes Kapital	-25.564,59
860	Gewinnvortrag vor Verwendung	-31.881,43

Konto	Bezeichnung	€
950	Pensions- und ähnliche Rückstellungen	-110.502,00
956	Gewerbesteuerrückstellung § 4 Abs. 5b	0,00
957	Gewerbesteuerrückstellung	-1.708,00
963	Körperschaftsteuerrückstellung	-976,00
970	Sonstige Rückstellungen	-3.300,00
971	Rückstellungen Instandhaltung bis 3 M.	-500,00
972	Rückstellungen ausstehende Gehälter	-2.400,00
974	Rückstellungen f. Gewährleistungen	-100,00
977	Rückstellungen für Abschluss u. Prüfung	-3.800,00
978	Rückstellung Kosten Aufbewahrungspflicht	-4.500,00
630	Darlehen Voba # 0815	9.995,74
etc. ....	.....	.....

### FIRMA: Stella GmbH Mandant: 345, Konto: Eröffnungsbilanz

Soll	Haben	Gegen- Kto (SKR03)	Datum	Konto	Text
	4,00	27	01.01.	9000	EDV-Software
	2,00	30			Lizenzen an gewerbli- chen Schutzrechten
	2,00	320			Pkw
	2.527,00	410			Geschäftsausstattung
	530,00	420			Büroeinrichtung
	2.333,00	421			EDV-Hardware
	47.007,02	1510			Aktivwert
	805,00	3970			Bestand Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
	253,50	3975			Bestand Wertmarken
134,00		996			Pauschalwertberichtig- ung Forderg./b. 1 J.
etc.					
<b>177.851,62</b>	<b>147.474,17</b>	<b>Summe</b>			
	96.262,91	9000			Dieser Vortrag Kasse, Bank ist bereits erfasst
31.806,64	15.921,18	9009/9008			Verbindlichkeiten/Forderungen aus Lief./Leist.
<b>259.658,26</b>	<b>259.658,26</b>	<b>Summe</b>			

## 2.1 Eigenkapital und Umsatzsteuer in der Eröffnungsbilanz

Aus dem Kontennachweis zur Bilanz können Sie ersehen, wie sich die einzelnen Bilanzpositionen zusammensetzen. Zum Vortrag werden diese Positionen zum größten Teil wieder auf die ursprünglichen Konten aufgegliedert.

### **Tipp**

Die Positionen der Eröffnungsbilanz des Vorjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen (Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 HGB). Anderenfalls könnten zwischen den Jahren Positionen verändert, weggelassen oder eingefügt werden.

Benutzen Sie den Vortrag also nicht zu Korrektur von fehlerhaften Bilanzansätzen aus dem Vorjahr oder zu Umbuchungen, die sich erst im Laufe des Jahres ergeben haben.

### **Beispiel:**

Die Dezember-Telefonrechnung steht als sonstige Verbindlichkeit in der Bilanz, wurde am 15.01. jedoch nochmals auf dem Aufwandskonto „Telefonkosten“ erfasst. Tragen Sie zunächst die Verbindlichkeit vor, und buchen Sie dann beim Abstimmen der Konten um. Die abkürzende Buchung „Eröffnungsbilanz im Soll an Telefonkosten im Haben“ verstößt gegen die Bilanzidentität.

Der Grundsatz der Bilanzidentität bedeutet jedoch nicht, dass identische Bestandskonten vorgetragen werden müssen.

### **Arbeitsschritt:**

Soweit notwendig, gliedern Sie beim Vortrag auf andere Konten um.

Eine Notwendigkeit zur Umgliederung ergibt sich aus den Kontenbezeichnungen: Beträge auf den Konten „Vorjahr“, „laufendes Jahr“ u. Ä. werden auf Konten mit Bezeichnungen wie „frühere Jahre“ bzw. „Vorjahr“ umgegliedert.

**Beispiel:**

Kontenbezeichnung im alten Jahr	Vortragskonto im neuen Jahr
Umsatzsteuer Vorjahr	→ Umsatzsteuer frühere Jahre
Vorsteuer im Folgejahr abziehbar	→ abziehbare Vorsteuer

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
148	2629	1548	1434	Vorsteuer im Folgejahr abziehbar
141	260	1570	1400	Abziehbare Vorsteuer
1111	2623	1545	1422	USt.-Forderungen Vorjahr
1112	2624	1545	1425	USt.-Forderungen frühere Jahre
1822	4825	1790	3841	Umsatzsteuer Vorjahr
1822	4826	1791	3845	Umsatzsteuer frühere Jahre

In der EDV-Buchhaltung werden zunehmend Unterkonten im Kapitalkontenbereich und bei der Umsatzsteuer nicht mehr abgeschlossen, sondern lediglich per saldo in die Bilanzposition eingesteuert. In diesem Fall muss diese Arbeit dann beim Vortrag ins neue Jahr erledigt werden. Denn ähnlich wie bei den Erfolgskonten beginnt auch bei den Unterkonten jedes Jahr mit 0 €.

Insbesondere die Eigenkapitalkonten sind neu zu gliedern.

Dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag der Vorjahresbilanz schlagen Sie das Jahresergebnis hinzu:

**Beispiel:**

Verlustvortrag 01.01.09	-20.520,32 €
Jahresüberschuss 09	+ 52.401,75 €
Verlustvortrag 01.01.10	<u>31.881,43 €</u>

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
061	300	0870	2900	Gezeichnetes Kapital
064	331	0860	2970	Gewinnvortrag vor Verwendung
064	331	0868	2978	Verlustvortrag vor Verwendung
064	339	0869	2979	Vorträge auf neue Rechnung

## Vorträge bei der Umsatzsteuer

Für den Vortrag der Umsatzsteuerverbindlichkeiten und -forderungen und der Neugliederung auf andere Eröffnungskonten orientieren Sie sich an der Umsatzsteuererklärung des Vorjahres: In der dort ausgewiesenen Abschlusszahlung fließen sämtliche Beträge ein, die im Vorjahr die fällige vereinnahmte Umsatzsteuer, die abziehbaren Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuervorauszahlungen betreffen – egal, auf welchen Konten verteilt sie ausgewiesen waren.

### Beispiel:

	altes Jahr	neues Jahr
Umsatzsteuer Vorjahr	5.000 €	
Umsatzsteuer frühere Jahre	<u>10.000 €</u>	15.000 €
Umsatzsteuer nicht fällig	4.500 €	
umgegliedert zu: Umsatzsteuer		4.500 €
Vorsteuer im Folgejahr abziehbar	<u>1.000 €</u>	
umgegliedert zu:		
Abziehbare Vorsteuer		1.000 €
Abziehbare Vorsteuer 7 %	5.000 €	
Abziehbare Vorsteuer 19 %	300.000 €	
Abziehbare Vorsteuer aus EG-Erwerb	10.000 €	
Bezahlte Einfuhrumsatzsteuer	10.000 €	
Umsatzsteuer	15.000 €	
Umsatzsteuer 19 %	450.000 €	
Umsatzsteuer aus EG-Erwerb	10.000 €	
Umsatzsteuervorauszahlungen	130.000 €	
Umsatzsteuer lfd. Jahr UStVA 11 und 12	<u>25.000 €</u>	
umgegliedert zu: Umsatzsteuer Vorjahr		30.000 €

Das Konto „Umsatzsteuer Vorjahr“ wird in der Folgezeit ausgeglichen

- in Höhe von 25.000 € durch die Vorauszahlungen für die Monate November und Dezember des Vorjahres sowie
- durch die Abschlusszahlung in Höhe von 5.000 € für das abgelaufene Jahr laut Umsatzsteuererklärung.

## 2.2 Bilanzberichtigungen bei Eröffnung

Der Grundsatz der Bilanzidentität fordert, dass die Eröffnungsbilanz mit der Schlussbilanz übereinstimmt. Dies gilt auch für fehlerhafte Ansätze, wenn die Schlussbilanz aus steuerlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann. Die Richtigstellung holt man in diesen Fällen in der ersten änderbaren Schlussbilanz nach und zeigt dies dem Finanzamt an. Bereits fehlerhafte Eröffnungsbilanzwerte können in den nachfolgenden Eröffnungsbilanzen geändert werden.

Um die Ergebnisse von Betriebsprüfungen in der Buchhaltung nachzuvollziehen, sind aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nicht etwa sämtliche in der Folge fehlerhaften Bilanzen, sondern nur die jüngste zu berichtigen. Die steuerlichen Auswirkungen und neuen Bilanzansätze ergeben sich aus der Mehr- und Weniger-Rechnung des Finanzamtes. In der Praxis werden die Eröffnungsbilanzwerte angepasst, selbst wenn daraus kein Steuervorteil gezogen wurde.

### Beispiel:

Bei der Betriebsprüfung wurde eine Teilwertabschreibung für das Bürogebäude in Höhe von 50.000 € nicht anerkannt. Da eine geänderte Jahresbilanz nur Kosten verursachen würde und Streit darüber, wer diese aufzubringen hat, erfolgt die Rücknahme der Abschreibung stillschweigend zur Eröffnungsbilanz. Es erhöht sich sowohl der Ansatz des Bürogebäudes als auch der Gewinnvortrag um 50.000 €.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto
	50.000,00	090/240	01.01	0860/2970

## 2.3 Handelsrechtliche Anpassungsbilanz zum 1.1.2010

Mit dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sind in der Handelsbilanz ab 2010 neue, von den steuerlichen Vorschriften abweichende Ansätze zu beachten. Eine Eröffnungsbilanz nach BilMoG durchbricht daher die Bilanzidentität zur Schlussbilanz 31.12.2009.

So sind z. B. die Rückstellungen, die bis zum 31.12.2009 noch nach altem Recht zu bewerten waren, ab 1.01.2010 nach neuem Recht mit den Kosten- und Preissteigerungen bis zum Endzeitpunkt (Erfüllungsbetrag) zu bewerten und abzuzinsen.

Kleine Kapitalgesellschaften genießen erfreulicherweise Wahlrechte bei den meisten Bilanzpositionen, die bestehenden Wertansätze beizubehalten. Diese Wahlrechte werden an dieser Stelle nicht weiter behandelt, obwohl z. B. für eine Verbesserung des Ratings der Wegfall oder die Neubewertung einzelner Positionen abgewogen werden sollte. Hier sei auf weitergehende Literatur verwiesen, die nicht den Anspruch auf „GmbH Jahresabschluss – leicht gemacht“ verfolgen. Nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) müssen allerdings auch in kleinen Kapitalgesellschaften Pensionsrückstellungen und das Planvermögen miteinander saldiert werden. Um dies in der Bilanz darstellen zu können, müssen die bisherigen Werte auf die neuen Konten für die Saldierung umgebucht werden.

#### Beispiel:

Zum Jahresbeginn 2010 liegen folgende Werte vor:

Aktivwerte Rückdeckungsversicherung 31.12.09	101.253,00 €
Pensionsrückstellung, steuerlich zum 31.12.09	130.253,00 €
Pensionsrückstellung n. Handelsrecht 1.1.10	151.208,00 €

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen und handelsrechtlichen Wert zum 31.12.2009/1.1.2010 von 20.955 EUR dürfte bis zum Jahresabschluss 2023 verteilt werden. In diesem Beispielfall erfolgt jedoch die vollständige Erhöhung bereits zum Anpassungszeitpunkt. Um im DATEV-System eine „Eröffnungsbilanz nach BilMoG“ zu erhalten, müssen die nachfolgenden Buchungen als Anpassungsbuchungen gekennzeichnet werden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
101.253,00		1355/0990	1357/1381	Umbuchung Rückdeckungsversicherung
130.253,00		0951/3009	0950/3000	Umbuchung Pensionsrückstellung
20.955,00		0951/3009	2091/7561	Zuführung wg. BilMoG

Besteht die „Anpassungsbilanz“ lediglich aus diesen Umbuchungen zur Saldierung und dem höheren Wert nach BiMoG, so lässt sich ersatzweise zum Jahresabschluss 2010 die Wertentwicklung erläutern.

Weitere Hinweise zu den Pensionsrückstellungen finden Sie im Kapitel 11.2.

# 3 Abstimmen der Buchhaltung

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
<b>Abstimmen der Buchhaltung</b>
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Zum Abstimmen der Buchhaltung werden sämtliche Konten der Reihe nach auf ihre Richtigkeit geprüft. Beim Abstimmen sollen lediglich Falschbuchungen und Lücken erkannt werden. Bereiten Sie jedoch schon die Abschlussbuchungen mit vor. Und beachten Sie bei der Überprüfung insbesondere folgende Punkte:

- ungewöhnliche Buchungen (Habenbuchungen auf Aufwandskonten, Anlagekonten; Sollbuchungen auf Ertragskonten, hohe Beträge im Verhältnis zu Vorjahreswerten), Belegprüfung in Hinblick auf Umsatzsteuervorschriften und bei kritischen Betriebsausgaben
- Prüfung auf Vollständigkeit und Einheitlichkeit (z. B. Telefonkosten der zwölf Monate auf demselben Konto)
- Prüfung des richtigen Vorsteuerabzugs

**Arbeitsschritt:**

Prüfen Sie sämtliche Konten der Reihe nach. Verwenden Sie dazu Checkliste im Abschnitt 6.5, damit Sie kein Konto vergessen. Haken Sie die überprüften Konten auf einer Kopie der Summen- und Saldenliste Dezember und ggf. auf der Eröffnungsbilanz ab.

Diese Arbeit können Sie zusammen mit dem Einsortieren der Kontenblätter erledigen, sofern das noch nicht geschehen ist.

Auch hier noch einmal ein Wort zur klassischen und zur modernen Arbeitsweise mit Papier bzw. PC. Erfahrene Bilanzbuchhalter verzichten immer mehr auf den Ausdruck von Kontenblättern und deren zeitaufwendige Ablage, dokumentieren ihre Ergebnisse jedoch andererseits in Arbeitspapieren. Dadurch kann man sich in weiten Teilen die Dokumentation sparen. Bei papierlosen Abstimmarbeiten kann man allerdings leichter den Überblick verlieren.

### 3.1 Einsortieren der Kontenblätter

Zweckmäßig ist die buchhalterische Sortierung mit dem jüngsten Blatt obenauf. So erkennen Sie auf einem Blick:

- Stimmt der Saldo mit der Dezemberauswertung überein?
- Ist das letzte Kontenblatt vorhanden?

Überprüfen Sie für jedes Konto beim Einsortieren:

1. Ist das Konto (richtig) beschriftet?  
Falls nicht, legen Sie eine Liste für neue Kontenbezeichnungen an, die mit der Auswertung der Umbuchungen zu verarbeiten ist. Nur wenn Sie beabsichtigen, das Konto durch Umbuchung wieder aufzulösen – etwa weil es durch eine Fehlbuchung oder mit Bagatellbeträgen angelegt wurde –, können Sie auf die Beschriftung verzichten. Ausnahme: Obwohl die Konten „Geldtransit“, „Durchlaufende Posten“ und „Unklare Posten“ in der Regel wieder glattgestellt werden, sollten sie zur Nachprüfung beschriftet sein.
2. Sind sämtliche Kontenblätter lückenlos vorhanden?  
Lassen Sie ggf. vom Buchhaltungsprogramm eine Kopie der fehlenden Blätter erstellen. Auch die DATEV hält – selbst nach Lö-

schung der Speicherbuchhaltung – noch Kopien als Arbeitskonten bereit. Vielleicht könnten Sie beim Jahresabschluss die Buchungen noch selbst nachvollziehen, doch bereits ein halbes Jahr später oder bei einer Betriebsprüfung wird das nicht mehr möglich sein. Beachten Sie, dass die (vollständigen) Kontenblätter mindestens zehn Jahre lang aufzubewahren sind.

## 3.2 Allgemeine Prüfungspunkte

Bevor in den beiden folgenden Kapiteln auf die Eigenheiten der einzelnen Konten eingegangen wird, hier ein Überblick über die grundsätzlichen Prüfungskriterien:

1. Prüfen Sie ungewöhnliche Buchungen:
  - Habenbuchungen auf Aufwandskonten, Anlagekonten etc.
  - Sollbuchungen auf Ertragskonten
  - hohe Beträge im Verhältnis zu Vorjahreswerten und übrigen BuchungenDamit lassen sich Fehlbuchungen durch falsche Beträge, Kontonummern oder Kontenseiten aufspüren.
2. Prüfen Sie bei ungewöhnlichen Buchungen wenn möglich auch den zugehörigen Beleg.

Folgende Anforderungen werden an die Ordnungsmäßigkeit der Belege gestellt:

  - Belegdatum: Ausstellungs- oder Eingangsdatum
  - Belegtext: Der Geschäftsvorfall wird hinreichend beschrieben (z. B. „Kauf von Schreibpapier“), anstatt lediglich allgemeine Bezeichnungen wie „Bürobedarf“ zu verwenden.
  - Belegbeträge: Zahlungsbetrag, MwSt-SatzBei Beträgen über 150 € zusätzlich:
  - Nettoerlös
  - Ausweis des MwSt-Betrags
  - Name des Leistungsempfängers

- Rechnungsangaben:
  - Name des Leistungsempfängers
  - Steuernummer oder USt.-IdNr. des Ausstellers
  - Rechnungsnummer
  - Rechnungsdatum
  - Zeitpunkt der Lieferung/Leistung
  - ggf. Hinweise auf eine Steuerbefreiung oder Skontovereinbarung
- Belegzeichnung: Der Aussteller hat den Beleg abzuzeichnen.
- Belegverweis: Kontierungsvermerk, der vom Beleg zum Konto verweist.

Bei kritischen Betriebsausgaben sind an die Belege zusätzliche Anforderungen gestellt. Mehr erfahren Sie im Abschnitt 4.1 zu geringwertigen Wirtschaftsgütern und im Abschnitt 6.2 zu Betriebsausgaben, wie Löhne und Gehälter, Bewirtungskosten, Geschenke und Reisekosten.

3. Prüfen Sie bei Konten mit regelmäßigen Zahlungen, ob diese vollständig verbucht sind und durchweg dasselbe Konto verwendet wurde. Suchen Sie nach fehlenden Zahlungen und buchen Sie ggf. um.

#### Beispiel:

Auf dem Konto „Strom, Gas, Wasser“ sind lediglich 10 Zahlungen verbucht. 2 Zahlungen zu insgesamt 300 € finden sich unter „sonstige Raumkosten“.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
300,00	~~~~	4280/6345		4240/6325	Gas, Strom, Wasser an
~~~~	~~~~	~~~~	~~~~		Sonstige Raumkosten

4. Prüfen Sie, ob Vorsteuerbeträge berechtigt, vollständig und zu den richtigen Steuersätzen abgezogen wurden. In den meisten Buchhaltungssystemen ist ein Vorsteuerabzug bei jeder einzelnen Buchung oder generell als Kontenfunktion gekennzeichnet.

- Aus Privatentnahmen, Versicherungsbeiträgen, Beiträgen zur IHK, HWK und Berufsgenossenschaft u. a. gibt es keinen Vorsteuerabzug.
 - Der Verkauf von Büchern, Zeitschriften, Wasser, Blumen und vielen Lebensmitteln unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
 - Bei Abschlagszahlungen (z. B. für Strom), bei Lastschriften (z. B. Telefonrechnungen) und ggf. bei laufenden Mietzahlungen wird häufig der Vorsteuerabzug von 19 % vergessen. Auch Miete und Zinszahlungen können Vorsteuer enthalten.
5. Wenn in der Auswertung Dezember die Eröffnungswerte nicht vollständig erfasst waren, fehlen zum Abstimmen etliche Kontenblätter, insbesondere im Anlagenbereich und bei den Verbindlichkeiten. Damit kein Konto übersehen wird, legen Sie deshalb die Buchungsliste der Eröffnungsbilanz neben die Summen- und Saldenliste.
6. Halten Sie die Ergebnisse der Abstimmung schriftlich fest. Die aufgelisteten Umbuchungen sind durch Buchungstexte, Nebenrechnungen und sonstige Belege nachvollziehbar zu dokumentieren.

Tipp

Falls Sie noch nicht so viel Erfahrung mit dem Abstimmen der Buchhaltung haben, dann prüfen Sie die Kontenblätter lieber einmal zu viel als zu wenig: Machen Sie am besten einen Durchgang je Kriterium. Stoßen Sie z. B. bei der Überprüfung auf Vollständigkeit auf einen unrichtigen Vorsteuerabzug, so markieren Sie dies mit Bleistift und schreiben sich diesen Fehler auf ein separates Blatt.

4 Abstimmen der Aktiva

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

In diesem Kapitel werden die einzelnen Konten der Aktivseite mit ihren Eigenheiten beschrieben, so wie sie später auch in der Bilanz erscheinen.

- Abstimmen des Anlagevermögens: Zugang von Anlagegütern, Anlagenabgänge (Verkäufe, Inzahlungnahme, Verschrotten und Entnahme von Anlagegegenständen), Besonderheiten bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern.
- Abstimmen im Umlaufvermögen: Vorräte, unfertige Arbeiten und Erzeugnisse, erhaltene Anzahlungen, Forderungen gegenüber Kunden, sonstige Vermögensgegenstände, Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuerforderungen, Kasse, Bankguthaben und weitere liquide Mittel sowie schließlich aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Disagios.

4.1 Abstimmen des Anlagevermögens

Die Konten des Anlagevermögens werden im Laufe des Jahres weniger häufig als andere angesprochen. Beim Abstimmen sollen lediglich Falschbuchungen und unterlassene Neuzugänge erkannt werden. Bereiten Sie jedoch schon die Abschlussbuchungen im Anlagevermögen – insbesondere der Abschreibungen – vor:

Arbeitsschritt:

Kopieren Sie die Anschaffungsrechnung eines Neuzugangs und ggf. von Anschaffungsnebenkosten. Auf andere Konten gebuchte Anschaffungsnebenkosten, nachträgliche Anschaffungskosten oder Preisnachlässe sind umzubuchen. Sofern kein Buchungstext auf das Anlagevermögen hinweist, ergänzen Sie dies handschriftlich auf dem Kontenblatt.

Zugang von Anlagegütern

Achten Sie bei der Überprüfung der Konten besonders auf die Eröffnungsbilanz. Zusätzlich zu den Konten in der Summen- und Saldenliste sind auch die nachträglichen Vortragsbuchungen abzustimmen.

Arbeitsschritt:

Verwenden Sie für die Anschaffung neuer Wirtschaftsgüter nach Möglichkeit Anlagekonten, die bereits in die Vorjahresbilanz eingeflossen sind. Buchen Sie ggf. um.

Beispiel:

Bei den im laufenden Jahr unter „Maschinen“ erfassten 60.000 € für eine Verpackungsanlage handelt es sich tatsächlich um eine zusätzliche „Betriebsvorrichtung“. Buchen Sie um:

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
60.000,00	~~~~	0210/0440		0280/0470	Betriebsvorrichtungen an
~~~~	~~~~	~~~~	~~~~		Maschinen

Wenn Ihr Buchhaltungsprogramm jede Habenbuchung auf einem Anlagenkonto als Anlagenabgang deutet, so ist zunächst der Zugang zu stornieren.

Für den integrierten Anlagespiegel der DATEV schalten Sie z. B. folgende Buchung (Generalumkehr) vor:

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
60.000,00		2000210/ 2000440		1799/1499	Storno Zugang Maschinen
60.000,00		1799/1499		0280/0470	Zugang Betriebsvorrich- tung

## Anlagenabgänge

### Arbeitsschritt:

Noch nicht erfasste Anlagenabgänge sind ebenfalls Geschäftsvorfälle der laufenden, abzustimmenden Buchhaltung. Kopieren Sie Verkaufsrechnung, Entnahmebeleg, Hinweis auf Inzahlungnahme o. Ä. und buchen Sie ggf. nach.

Verkäufe und Entnahmen von Anlagegegenständen sind in zwei Buchungen zu berücksichtigen:

1. Der Verkaufserlös bzw. Entnahmewert wird auf einem Ertragskonto wie „Erlöse aus Anlagenverkäufen“, „Entnahme von Gegenständen“, „Erträge aus dem Abgang von Anlagegegenständen“ gebucht.
2. Ist der Verkauf bereits auf einem anderen Erlöskonto erfasst, so buchen Sie um.

Der Wert des Gegenstandes auf dem Anlagekonto (Buchwert) ist als Aufwand auszubuchen.

Der Buchungssatz lautet hier: „Buchwertabgang“ an „Anlagenkonto“.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
271	5141	8820	4845	Erlöse Anlagenverkäufe 19 % USt., Buchgewinn
271	5141	8801	6885	Erlöse Anlagenverkäufe 19 % USt., Buchverlust
204	6962	2315	4855	Anlagenabgang Restbuchwert, Buchgewinn
204	6962	2310	6895	Anlagenabgang Restbuchwert, Buchverlust

Der Buchwert ist der Restwert in der Buchhaltung, den das Anlagegut nach Abschreibungen für die vergangene Nutzung und eventuell nach einem außerordentlichen Wertverlust noch hat. Der „Wert in den Büchern“ muss nicht dem erzielbaren Verkaufswert entsprechen. Bei einem Buchgewinn liegt der Verkaufserlös höher als der Restwert des Anlagegutes, bei einem Buchverlust erzielt der Verkauf weniger als dessen Restwert.

### Woher nimmt man den Buchwert des Anlagegutes im Zeitpunkt des Verkaufs?

Ausgehend vom Wertansatz im letzten Jahresabschluss sollten die zeitanteiligen monatlichen Abschreibungen bis zum Verkauf berücksichtigt werden. Sie erhalten den Restbuchwert durch Fortführung von monatlich 1/12 der Jahresabschreibungen. Aber auch ohne Ansatz der anteiligen Abschreibungen geht keine Betriebsausgabe verloren. Sowohl der Buchwertabgang als auch die Abschreibungen stellen einen Aufwand dar. Da die Buchung der Abschreibungen den Restbuchwert um den gleichen Betrag vermindert, ändert sich somit nichts am Betriebsergebnis.

### Entnahme eines Anlagegutes

Die Entnahme eines Anlagegutes durch den Unternehmer wird als sogenannte unentgeltliche Wertabgabe (Eigenverbrauch) verbucht:

- eine unentgeltliche Entnahme in voller Höhe,
- bei einer „verbilligten“ Entnahme die Differenz zum Marktwert.

**Beispiel:**

Der abgeschriebene Firmenwagen des Geschäftsführers wird an seine Tochter verkauft. Sie hat bereits 500 € in bar gezahlt. Diese Zahlung wurde jedoch nicht als umsatzsteuerpflichtiger Erlös, sondern als Privateinlage erfasst (die es in der GmbH nicht geben kann). Der Marktwert laut Gebrauchtwagenliste beträgt noch 2.900 € inkl. USt.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
500,00		8820/4845		1890/2180	Umbuchung Verkauf Pkw
2.400,00		8920/4645		1880/2130	Unentgeltliche Wertabgabe Pkw
	1,00	23154855		0320/0520	Buchwertabgang Pkw

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8711	5421	8915	4610	Entnahme von Ggst. 7 % USt. § 1 I 2a UStG
8712	5422	8910	4620	Entnahme von Ggst. 19 % USt. § 1 I 2a UStG

**Inzahlungnahme eines Anlageguts**

Bei der Inzahlungnahme handelt es sich üblicherweise um einen Tausch mit Wertausgleich in bar. Beim Betriebsvermögen von Kaufleuten unter sich sind beide Teile dieses Geschäfts umsatzsteuerpflichtig (Ausnahme: Differenzbesteuerung. Die Abstimmung von diesen Geschäften wird später bei den Umsatzerlösen im Abschnitt 6.1. behandelt).

**Tipp**

Achten Sie insbesondere bei Inzahlungnahme eines Fahrzeuges durch einen Autohändler auf den Beleg: Der richtige Rechnungsausweis durch den Autohändler entscheidet darüber, ob beide Seiten Vorsteuer geltend machen können.

Bei falscher Darstellung oder stillschweigender Verrechnung der Inzahlungnahme und Rechnung nur über den Restbetrag kann es passieren, dass

- sowohl der Händler die Differenz nachversteuern muss, da der Verkaufspreis tatsächlich höher lag,
- als auch der Käufer Umsatzsteuer auf die Inzahlungnahme seines Altfahrzeuges nachzahlen muss,

ohne dass zunächst eine Seite einen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe geltend machen kann (da keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis vorhanden ist).

Am sichersten fahren beide Unternehmer bei zwei getrennten Rechnungen über den Verkauf des Neuwagens und den Verkauf des Altfahrzeuges.

### Beispiel:

Inzahlungnahme eines Pkw mit Buchgewinn. Der Zugang des Neuwagens wurde nur zum Barpreis gebucht.

Kaufpreis Neuwagen netto	48.000 €
Inzahlungnahme Altfahrzeug	<u>25.000 €</u>
Restkaufpreis Neuwagen netto	<u>23.000 €</u>

Hier sind jeweils 25.000 € sowohl als umsatzsteuerpflichtiger Erlös für den Altwagen als auch als Anschaffungskosten des Neuwagens zu buchen.

Erlös Altfahrzeug netto	25.000 €
Buchwert Altfahrzeug	<u>20.000 €</u>
Buchgewinn	<u>5.000 €</u>

Zusätzlich ist ein Buchwertabgang zu erfassen.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Konto	
	28.750,00	900320/ 900520		8820/4845	Inzahlungnahme Alt-Kfz
	20.000,00	2315/ 4855		0320/0520	Buchwertabgang Alt-Kfz

Für Kfz-Händler ist auch der Sonderfall „Verdeckter Preisnachlass“ relevant.

**Beispiel:**

Bei der Überprüfung sämtlicher im Lauf des Jahres 2010 in Zahlung genommenen Pkws wurde festgestellt, dass in 2011 drei Wagen nur mit Verlust weiterverkauft werden konnten. In Höhe des Verlustes von insgesamt 3.000 € liegen verdeckte Preisnachlässe vor. Wenn der Händler die entsprechenden Verkaufsrechnungen im Nachhinein um diese Nachlässe nachbessert, kann er die Umsatzsteuer um 478,99 € (19 %) korrigieren.

## Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Anlagegüter sind Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb auf Dauer dienen sollen und deren eventueller Wertverlust über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgesetzt werden soll. Aus steuerlichen Gründen werden je nach Anschaffungskosten und Nutzungsdauer drei verschiedene Gruppen von Anlagegütern unterschieden:

- Anlagegüter bis zu einem Wert von netto 150 € oder einer Nutzungsdauer von unter einem Jahr
- Anlagegüter mit einem Wert von netto 150 € bis 1.000 €
- Anlagegüter mit einem Wert von netto über 1.000 €
- Die ersten beiden Gruppen zählen zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG)

### Anlagegüter bis zu einem Wert von netto 150 € oder einer Nutzungsdauer von unter einem Jahr

Sie sind als sofort abziehbare Betriebsausgaben auf den Konten „Werkzeuge und Kleingeräte“, „sonstiger Betriebsbedarf“ u. Ä. zu erfassen – also nicht bei den Anlagegütern, sondern im Aufwandsbereich.

---

**Tipp**

Wenn Sie solche Kleinbeträge bei den Anlagegütern entdecken, klären Sie ab: Handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten von Anlagegütern bzw. Nebenkosten oder ist der Betrag in den Aufwandsbereich umzubuchen?

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
472	603	4985	6845	Werkzeuge und Kleingeräte

### Anlagegüter mit einem Wert von netto 150 € bis 1.000 €

Bis Ende 2007 und ab 2010 wieder können bewegliche abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bis zu Nettoanschaffungskosten von 410 EUR (GWG) sofort im Jahr der Anschaffung unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Ab 2008 wurden GWG neu bestimmt:

1. GWG mit Anschaffungskosten bis 150 EUR sind zwingend in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen
2. GWG zwischen 150 EUR 1.000 EUR sind in einen Sammelposten einzustellen, der über fünf Jahre mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist.

Ab 2010 können Sie demnach wählen, wie Sie sämtliche GWG innerhalb eines Kalenderjahres einheitlich behandeln wollen:

1. Entweder bis 410 EUR sofort, darüber hinaus über die Nutzungsdauer abschreiben oder
2. zwischen 150 und 1000 EUR Anschaffungskosten in einem Sammelpool auf 5 Jahre verteilen.

#### Arbeitsschritt:

Suchen Sie beim Abstimmen der Anlagekonten nach Kleingeräten/Betriebsbedarf bis 150 € und nach geringwertigen Wirtschaftsgütern im Wert bis zu 410 € / 1.000 € und buchen Sie diese um.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
037	089	0480	0670	Geringwertige Wirtschaftsgüter
037	089	0485	0675	Sammelkonto geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)
4912	6549	4855	6260	Sofortabschreibung GWGs
4862	6264	4912	6549	Abschreibungen auf den Sammelposten GWG

Werkzeuge und Kleingeräte werden bis zum Wert von 150 € als Sofortaufwand gebucht. Sind diese Gegenstände auf dem Konto „GWG“ erfasst, so müssen sie umgebucht werden, etwa auf „Betriebs- und Geschäftsausstattung“.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
033	08	0300	0500	Betriebs- und Geschäftsausstattung
032	080	0310	0510	Andere Anlagen
0325	082	0440	0620	Werkzeuge
0331	081	0430	0640	Ladeneinrichtung
0332	087	0420	0650	Büroeinrichtung
0326	085	0460	0660	Gerüst- und Schalungsmaterial
033	087	0490	0690	Sonstige Betriebs- u. Geschäftsausstattung

In manchen Anschaffungsrechnungen über Geräte und Einrichtungen lassen sich geringwertige Wirtschaftsgüter ausmachen und auf das Konto „GWG“ umbuchen.

#### Beispiel:

In der Rechnung über die neue Büroausstattung zu 7.500 € sind Sitzgruppen mit 6 Stühlen/Sesseln zu je 300 €, 1 Tisch zu 400 € und ein weiterer Tisch mit 600 € ausgewiesen. Sie sind deshalb auf das Konto „GWG“ umzubuchen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
2.200,00		2000420/ 2000650	1799/1499	Storno Zugang Büroeinrichtung
2.200,00		1799/1499	0485/0675	Zugang GWG

## 4.2 Abstimmen des Umlaufvermögens

Zum Umlaufvermögen gehören die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Warenvorräte und Erzeugnisse, Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände und liquide Mittel. Sofern vorhanden, sollten auch aktive Rechnungsabgrenzungen (ARAP) und Disagios aufgelöst werden.

## Vorräte, unfertige Arbeiten und Erzeugnisse, erhaltene Anzahlungen

Der tatsächliche Bestand an Vorräten ergibt sich aus der Inventur zum Ende des Geschäftsjahrs (siehe Kapitel 7). Die Bestandsveränderungen gegenüber der Vorjahresbilanz sind erst dann zu bestimmen. Daher sollten Sie bei der Abstimmung der Buchhaltung nur auf Fehlbuchungen achten. So finden sich gelegentlich „Wareneinkauf“ oder „Wareneinsatz“ irrtümlicherweise auf den Warenbestandskonten. Sie sind entsprechend umzubuchen.

### Arbeitsschritt:

Ist die Inventur der Vorräte richtig durchgeführt worden? Klären Sie eventuelle Differenzen für den Jahresabschluss.

Bereiten Sie die Unterlagen für eventuelle Bewertungsabschläge bei den Vorräten vor. Sind die Wertminderungen ausreichend dokumentiert, so können beim Jahresabschluss Teilwertabschreibungen vorgenommen werden.

Wertminderungen bei Vorräten kommen in Betracht,

- wenn die Wiederbeschaffungskosten unter die Anschaffungskosten der Vorräte gesunken sind (gesunkene Wiederbeschaffungspreise sind durch Preislisten der Lieferanten leicht darzustellen),
- wenn der voraussichtliche Veräußerungspreis nicht mehr die Selbstkosten deckt (Selbstkosten = Anschaffungspreis + anteiliger betrieblicher Aufwand + anteiliger Unternehmensgewinn aus dem Vorjahr). Gründe hierfür können z. B. bei Boutiquen die Änderung der Mode oder im Kfz-Handel das Vorhandensein von Ersatzteilen für Auslaufmodelle sein. Weitere Gründe sind das Ausbleichen von Ware, Sortimentsumstellungen etc.

Tatsächlich erzielte niedrigere Verkaufspreise für eine ausreichende Menge an herabgesetzter Ware können Sie hingegen durch Preisherabsetzungslisten, durchgestrichene Preisschilder, Werbebroschüren oder -annoncen nachweisen. Zeigen Sie anhand der Verkaufspreise vor und nach der Preissenkung, um wie viel die Selbstkosten im Einzelfall unterschritten wurden und wie sich daraus die gebuchte Teilwertabschreibung zusammensetzt.

Die Möglichkeit der Teilwertabschreibung ist eingeschränkt: Wenn Sie die niedrigeren Teilwertansätze des Umlaufvermögens aus der Vorjahresbilanz beibehalten wollen, müssen Sie die Voraussetzungen dafür alljährlich erneut nachweisen.

**Beachten Sie**

Die Preisrückgänge müssen zum Bilanzstichtag nicht bereits eingetreten sein, sondern können sich auch einige Zeit später ereignen.

Eröffnungsbilanzbestände an unfertigen Erzeugnissen und Leistungen, noch nicht abgerechnete Bauaufträge und andere in Arbeit befindliche Aufträge sind in der laufenden Buchhaltung unbeachtlich. Bereinigen Sie lediglich Fehlbuchungen auf diesen Konten. Bestandsveränderungen werden erst nach der Inventur in den Abschlussbuchungen festgestellt.

**Arbeitsschritt:**

Bereiten Sie die Unterlagen zu den angefangenen Arbeiten und zur Bewertung der unfertigen Erzeugnisse zu (bis dahin angefallenen) Herstellungskosten vor. Aus den ersten Monatsbuchhaltungen des neuen Jahres können Sie die meisten angefangenen Arbeiten und deren Bearbeitungsstand zum Jahresende nachvollziehen. Allerdings können sich z. B. manche Bauarbeiten auch über Jahre hinziehen.

Geleistete Anzahlungen und erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen aus dem vorangegangenen und laufenden Jahr sind zu prüfen. Wenn die Endabrechnung zwischenzeitlich gestellt wurde, so buchen Sie die Anzahlung um. Achten Sie bei geleisteten Anzahlungen auf einen korrekten Vorsteuerausweis und notwendige Rechnungsangaben auf dem Beleg – und lassen Sie sich nicht auf die spätere Rechnung vertrusten.

Im Streitfall mit dem Lieferanten sind Sie nämlich nicht nur die Anzahlung los, sondern müssen den Vorsteuerabzug rückgängig machen.

**Beispiel:**

Die vom Kunden im Januar 2011 geleistete Anzahlung von brutto 5.950 € (inkl. 19 % USt.) wurde in der Endabrechnung im Mai 2011 über 23.800 € (inkl. 19 % USt.) gutgeschrieben. Als Forderungsausgleich wurden seinerzeit aber lediglich 17.400 € gebucht – die Anzahlung wurde schlichtweg vergessen. Umgekehrt wurde im April für die Renovierung der Geschäftsräume eine Anzahlung an den Handwerker über brutto 11.900 € (inkl. 19 % USt.) geleistet. Nach Endabrechnung von 46.000 € wurde in der Buchhaltung auch hier nur der Überweisungsbetrag berücksichtigt.

Bei der Abstimmung der Konten „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ und „geleistete Anzahlungen“ ist umzubuchen:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	5.950,00	301710/301190	1410/1210	Januar-Umbuchung Anzahlung zu 19 % USt. auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
	11.900,00	1610/3310	1517/1184	Umbuchung Brutto-Anzahlung auf Renovierung

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
114	23	1510	1180	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
1141	230	1511	1181	Geleistete Anzahlungen 7 % VSt.
1143	232	1517	1184	Geleistete Anzahlungen 19 % VSt.
175	232	1710	1190	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

**Forderungen gegenüber Kunden**

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der GmbH werden in der Buchführung unterschiedlich erfasst:

1. In einer separaten Debitorenbuchhaltung werden Kundenkonten geführt, deren Gesamtsaldo auf dem Konto „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ erscheint. Die Abstimmung dieser Konten wird im Abschnitt 6.3 zusammen mit den Lieferantenkonten behandelt.

2. Bei einer überschaubaren Anzahl von Kunden reichen einige wenige Sachkonten innerhalb der eigentlichen Finanzbuchhaltung für die Darstellung der Forderungen aus.

#### Arbeitsschritt:

Buchen Sie die Forderungen der Eröffnungsbilanz aus, sofern diese im laufenden Jahr beglichen wurden.

Wenn Sie auch während des laufenden Jahres Forderungskonten verwenden – wozu Sie steuerlich für die Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet sind –, dann stimmen Sie zum Jahresende die ausstehenden Posten auf den Kontenblättern ab: Sind die offenen Rechnungen tatsächlich noch nicht ausgeglichen? Buchen Sie sämtliche als Forderung und bei Zahlung doppelt erfassten Umsatzerlöse um.

#### Beispiel:

Die nachfolgenden Geschäftsvorfälle sind gar nicht oder unrichtig erfasst:

Sämtliche aus dem Vorjahr stammenden Forderungen von 100.000 € (inklusive 19 % USt.) wurden im Laufe des Jahres ausgeglichen, bis auf eine in Höhe von 4.800 €. Die Zahlungen waren als Erlöse gebucht.

Umsatzerlöse	80.000 €
<u>Umsatzsteuerkorrektur</u>	<u>15.200 €</u>
an Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	95.200 €

Zwei Ausgangsrechnungen aus September und Ende Dezember von jeweils netto 15.000 € sind noch nicht erfasst. Der Ausgleich der Septemberrechnung führte auf dem Forderungskonto zu einer Überzahlung.

Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	35.700 €
<u>an Umsatzerlöse</u>	<u>30.000 €</u>
Umsatzsteuer	5.700 €

Eine Rechnung aus März über netto 40.000 € ist seit langem ausgeglichen. Die laut Kontoblatt vermeintlich offene Rechnung wurde bei Zahlung nochmals als Erlös erfasst.

Umsatzerlöse	40.000 €
<u>Umsatzsteuerkorrektur</u>	<u>7.600 €</u>
an Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	47.600 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	95.200,00	4400	1210	Doppelt erfasste Erlöse aus dem Vorjahr
35.700,00		4400	1210	Noch nicht erfasste Ausgangsrechnungen
	47.600,00	4400	1210	Noch nicht erfasster Rechnungsausgleich

**Arbeitsschritt:**

Die Neubewertung und ggf. Abschreibung von alten und zweifelhaften Forderungen sowie die pauschale Wertberichtigung auf den gesamten Forderungsbestand werden zum Jahresabschluss vorgenommen.

Bereiten Sie Schriftstücke vor, aus denen sich einzelne Risiken (wie erzielte Mahnstufen und entsprechender Schriftwechsel, fruchtlose Pfändungen, eidesstattliche Versicherungen, Konkursverfahren) sowie das pauschale Ausfallrisiko im Verhältnis zu den Gesamtforderungen oder Umsätzen erkennen lassen.

Kennzeichnen Sie auch diejenigen Forderungen, bei denen später etwa durch Warenrücksendungen und Preisnachlässe Abzüge gemacht werden.

**Sonstige Vermögensgegenstände**

Unter diese Rubrik fallen sämtliche andere Forderungen, Besitzwechsel, Kauttionen, Arbeitnehmervorschüsse und -darlehen, Vorsteuer- und andere Steuerguthaben. Daneben soll hier das Abstimmen der durchlaufenden Posten, des Geldtransits und der unklaren Posten behandelt werden.

**Arbeitsschritt:**

Für sämtliche Vermögensgegenstände ist zu prüfen, inwieweit die vortragenden Eröffnungsbilanzwerte am Jahresende noch vorhanden sind. Buchen Sie ggf. auf anderen Konten erfasste Abgänge um.

**Beispiel:**

Nachfolgende Eröffnungsbilanzwerte sind in der laufenden Buchhaltung unbeachtet geblieben:

Ein Arbeitnehmervorschuss über 1.000 € ist längst in den Lohnabrechnungen des ersten Quartals verrechnet worden.

Die drei Jahre alte Umsatzsteuerforderung über 500 € wurde von der Finanzkasse laut Mitteilungsschreiben mit einer Einkommensteuervorauszahlung verrechnet.

Zu Jahresbeginn bestand in einem Haftpflichtfall eine Schadenersatzforderung über 7.500 €. Gebucht wurde der Geldeingang unter Kfz-Versicherungen im Haben.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	1.000,00	4110/6010	1530/1340	Verrechnung des Lohnvorschusses mit Lohn
	500,00	1810/2150	1545/1425	Verrechnung des USt-Guthabens mit ESt
	7.500,00	4520/6520	1502/1305	Kfz-Haftpflichtfall Umbuchung

### Arbeitsschritt:

Erstellen Sie eine Liste der vorhandenen Besitzwechsel und gleichen Sie den Bestand auf dem Konto ab.

Erstellen Sie eine Liste über die ausstehenden sonstigen Forderungen. Stimmen Sie die durchlaufenden Posten und das Konto Geldtransit ab.

Mit dem Konto Geldtransit gehen Sie sicher, dass das Geld im „Übergang“ von einem Konto auch beim anderen Konto ankommt. Gerade bei mehreren gleich hohen Einzahlungen hintereinander ist eine Kontrolle hilfreich. Wenn die Verrechnungsstelle „Geldtransit“ nicht nachvollziehbar ausgeglichen wird, ist etwas schief gelaufen. Möglicherweise wurde eine Eintragung vergessen, es liegen Additionsfehler oder Buchungsfehler vor oder es ist tatsächlich Geld abhandengekommen. Sollte das Konto zum Jahresende nicht ausgeglichen sein und kein tatsächlicher Überhang zwischen den Jahren bestehen, verfolgen Sie rückwärts nach und nach sämtliche Geldbewegungen:

Bei Einzahlungen auf das Bankkonto	Bei Barabhebung vom Bankkonto
Ausgang Kasse = Eingang Geldtransit	Ausgang Bank = Eingang Geldtransit
Eingang Bank = Ausgang Geldtransit	Eingang Kasse = Ausgang Geldtransit

**Beispiel:**

Geschäftsführer Schröder schreibt aus Zeitmangel die täglichen Ein- und Ausgaben seiner Filialen jeweils einige Tage später nach (das kann zu einer nicht ordnungsmäßigen Buchhaltung führen). Dabei übersieht Schröder eine Einzahlung in der Bank in Höhe von 1.000 €. Durch die vergessene Einzahlung steht am Jahresende auf dem Konto Geldtransit ein Habensaldo. In der Buchhaltung muss dieser Vorgang rekonstruiert werden: Die eingezahlten 1.000 € stammen aus Umsatzerlösen. Es sind daher nachträglich unter dem damaligen Datum sowohl Kasseneinnahmen als auch die Entnahme zur Einzahlung auf das Bankkonto zu buchen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
1.000,00		8300/4300	1003/1603	„Vergessener“ Umsatz in Filiale 3
	1.000,00	1550/1360	1003/1603	Einzahlung Bank/ Ausgleich Geldtransit

Das Konto „Unklare Posten“ finden Sie in keinem offiziellen Kontenrahmen wieder und in kaum einem Lehrbuch behandelt, da in der Buchhaltung Geschäftsvorfälle klar und eindeutig zu sein haben. In der Praxis aber steht dem Anspruch auf Perfektion der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und zeitnahen Erfassung entgegen – unter dem Termindruck der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen. Vorfälle, die wegen fehlender Belege und Angaben nicht einzuordnen sind, dürfen nicht die Eingabe von weiteren Buchungssätzen blockieren. Sie sind vorübergehend als unklare Posten zu erfassen, aber möglichst schnell zu klären und auszubuchen. Spätestens zum Jahresabschluss gibt es keine unklaren Posten mehr. Je mehr Zeit ins Land geht, desto schwieriger wird die Aufklärung. Lassen Sie deshalb nicht bis zum Jahresende seitenweise ungeklärte Posten auflaufen.

**Beispiel:**

Das dritte Blatt des Bankauszugs mit der Nr. 113/3 vom 14.12. ist spurlos verschwunden. Um die schon späte Erfassung der Dezemberbuchhaltung nicht weiter zu verzögern, wird der gesamte Umsatz dieses Blattes mit einer Gutschrift von 523 € als unklarer Posten eingebucht. Die Bank verspricht, eine Auszugskopie zu liefern.

Soll	Haben	GegenKto	Konto
523,00		1399/1499	1200/1800

fehlender Ausz. 113/3 vom 14.12.

Bei Abschlusserstellung im Mai des Folgejahres wird nochmals um eine Kopie gebeten. Dadurch lässt sich nun ein Zahlungseingang über 1.000 € einer ausstehenden Rechnung des Kunden 12300 zuordnen. Für eine Barauszahlung von 200 € und einen Scheck über 277 € fehlt jedoch nach wie vor jeglicher Bezug. Wie sind solche Ausgaben zu behandeln? Für den Abzug als Betriebsausgabe ist der Unternehmer nach § 160 AO auf Verlangen des Finanzamtes verpflichtet, den Empfänger zu benennen. Da er dies beim besten Willen nicht kann, kommt hier nur der Ansatz als „Nichtabzugsfähige Betriebsausgabe“ infrage.

Soll	Haben	GegenKto	Konto
1.000,00		12300/12300	1799/1499
	477,00	4652/6642	1799/1499

Rechnungsausgleich durch Kunden  
nicht zuzuordnende Ausgaben

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1595	2666	1590	1370	Durchlaufende Posten
159	2667	1360	1460	Geldtransit
1599	2669	1399	1499	Unklare Posten
208	6868	4652	6642	Nicht abziehbare Betriebsausgaben

## Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuerforderungen

Als Eröffnungsbilanzwert sollte auf dem Vorsteuerkonto lediglich die im Vorjahr noch nicht abziehbare Vorsteuer stehen. Umsatzsteuerforderungen aus Vorjahr(en) finden Sie auch als Sollsaldo von Verbindlichkeitskonten auf der Passivseite, wenn sich insgesamt bei der Umsatzsteuer eine Schuld ergibt.

### Arbeitsschritt:

Gleichen Sie die Eröffnungswerte zur Vorsteuer und den Umsatzsteuerforderungen mit den Konten ab.

Überprüfen Sie ungewöhnlich hohe Vorsteuerbeträge und Habenbuchungen.

Hohe Vorsteuerbeträge können aus verwechselten Kontonummern herrühren oder bei der Erfassung von Umsatzsteuervorauszahlungen entstehen. Auch die Stornierung von Umsatzerlösen, bei der Umsatzsteuer und Vorsteuer verwechselt wurden, führt zu Fehlbuchungen auf der Sollseite. Diese Fehler lassen sich leicht beim Abstimmen der Umsatzkonten entdecken.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
141	260	1570	1400	Abziehbare Vorsteuer
142	2601	1571	1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %
143	2604	1575	1405	Abziehbare Vorsteuer 19 %

Bei den Habenbuchungen sollte es sich ausschließlich um Vorsteuerkorrekturen handeln, d. h. aus Preisnachlässen, Rücksendungen an Lieferanten, Vorsteuererstattungen. Dank der EDV-Auswertung ist es nicht mehr üblich, die Vorsteuerkonten monatlich über das Umsatzsteuerkonto abzuschließen. Die verbleibende Zahllast für die Umsatzsteuervorauszahlung wird auch ohne Saldierung fertig in das Voranmeldungsformular gedruckt. Deshalb ist man in der Lage, zum Jahresende auf einfache Weise eine Verprobung der Vorsteuer vorzunehmen.

#### Arbeitsschritt:

Verproben Sie die Vorsteuer des laufenden Jahres und halten Sie das Ergebnis für den Jahresabschluss fest.

Bei der Verprobung überschlagen Sie anhand der Jahressalden der Aufwandskonten, geleisteten Anzahlungen und Zugänge im Anlagevermögen die Vorsteuerabzugsbeträge des laufenden Jahres.

Konto	Bezeichnung	Soll	Haben	Vorsteuer	Bemerkungen
0210/0440	Maschinen	60.000		11.400	
0320/0520	Kfz	45.000		8.550	Anschaffung Februar
0420/0650	Büroeinrichtung	15.000		2.850	
0480/0670	Geringw. Wirtschaftsgüter	20.000		3.800	
1400/1200	Forderungen aus LuL	220.000		-----	
1570/1400	Abziehbare Vorsteuer	160.728			
1000/1600	Kasse	1.100		-----	
1200/1800	Bank		50.000	-----	
1600/3300	Verbindlichkeiten aus LuL		330.000	-----	
0630/3560	Darlehen	60.000		-----	
1770/3800	Umsatzsteuer		216.000	-----	
1780/3820	Umsatzsteuer- zahlungen	90.080		-----	
8000/4000	Umsatzerlöse		1.440.000	-----	
3200/5200	Wareneingang	673.000		115.000	ggf. unterschied- liche Steuersätze beachten
6004100/0	Löhne und Gehälter	400.000		-----	
4220/6315	Pacht	48.000		9.120	Ist Vorsteuerabzug gegeben?
4500/6500	Kfz-Kosten	30.000		7.600	Kfz-Versicherung und Steuern (hier 10.000 €) sind umsatzsteuer- erfrei
4650/6640	Bewertungskosten	5.000		950	
4670/6670	Reisekosten	10.000		800	mit Vorsteuerab- zug
4930/6815	Bürobedarf	5.000		748	inkl. Fachliteratur 500 € zu 7 %
2110/7310	Zinsen kurzfristi- ge Verbindlichkei- ten	2.000			

Konto	Bezeichnung	Soll	Haben	Vorsteuer	Bemerkungen
2120/7320	Zinsen langfristige Verbindlichkeiten	50.500			
4320/7610	Gewerbesteuer	5.000			
9000/9000	Saldenvorträge Sachkonten		3.000		
9008/9008	Saldenvorträge Debitoren		120.000		
9009/9009	Saldenvorträge Kreditoren	130.000			
10100/	Kunde	0			
~~~	~~~~	~~~~	~~~~		
60100/	Lieferant		5.000		
				160.818	maximal möglicher Vorsteuerabzug
				160.728	Salden der Vorsteuerkonten
				90	Differenz Vorsteuerprüfung

Die „über den Daumen“ ermittelten Vorsteuerbeträge müssen in der Summe den Salden auf den Vorsteuerkonten entsprechen. Da hier der maximale mit dem tatsächlichen Vorsteuerabzug verglichen wird, ist eine positive Differenz die Regel. Eine zu hohe Differenz deutet auf Buchungsfehler zu Ihren Lasten hin, eine Unterdeckung des Vorsteuerausweises durch die verprobten Beträge bereits ab 500 € hingegen provoziert die Rückfrage vom Finanzamt.

Meist sind es ungewöhnliche Geschäftsvorfälle, Korrekturen oder die Verwechslung von Vorsteuer und Umsatzsteuer, die als einzelne Ausreißer für die Differenz verantwortlich sind. Achten Sie in diesem Fall bei den folgenden Aufwandskonten besonders auf den Vorsteuerabzug (siehe Abschnitt 3.2, Prüfungspunkt Nr. 4) und auf Sollbuchungen bei den Erlösen.

Tipp

Die Vorsteuer ist nicht abziehbar, soweit der Unternehmer Umsätze tätigt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, z. B. steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8–28 UStG:

Honorare von Ärzten (Ausnahme z. B. zahntechnisches Labor), Umsätze von Krankenhäusern, Altenheimen, Provisionen von Versicherungsvertretern und Versicherungsentschädigungen, Umsätze aus Vermietungen und Handel von Grundstücken, Umsätze aus Lehrtätigkeit, Jugendhilfe und ehrenamtliche Aufwandsentschädigung.

Vorsteuerbeträge sind auf den nachfolgenden Konten zu erfassen, wenn die Aufwendungen nicht einzeln zuzuordnen sind. Bei der späteren Aufteilung nach wirtschaftlicher Zuordnung sind sie aufzuteilen in abziehbare und nicht abziehbare.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
147	261	1560	1410	Aufzuteilende Vorsteuer
1471	2611	1561	1411	Aufzuteilende Vorsteuer 7 %
1472	2615	1565	1415	Aufzuteilende Vorsteuer 19 %

Die Aufteilung der Vorsteuer in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuer sollte bei den Abschlussarbeiten vorgenommen werden, da erst nach Abstimmen der Umsatzerlöse ggf. das richtige Verhältnis ermittelt werden kann.

Mit dem Rechner zur Vorsteuer-Verprobung auf unserer Downloadseite können Sie den Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer errechnen. Dies dient als Vergleichsbasis zur Abstimmung der Vorsteuerkonten.

Kasse, Bank und weitere liquide Mittel

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie die letzten Kontenblätter von Kasse, Girokonto, Sparguthaben, Festgeld, Wertpapiere etc. mit dem Kassenbuch Dezember bzw. dem letzten Konto- oder Depotauszug ab. Zum Nachweis machen Sie jeweils Kopien.

Auch hier sind die in der Praxis auftretenden Differenzen zwischen der Buchhaltung und dem tatsächlichen Kassenbestand, sowie dem tatsächlichen Stand des Bankkontos nicht vorgesehen. Es bleibt Ihrer Ausdauer vorbehalten, wie Sie mit diesen dennoch vorkommenden Differenzen umgehen: Bagatellbeträge von einigen € sind eher über Privatentnahmen auszubuchen, anstatt stundenlang nachzuforschen. Bei erheblichen Beträgen stellt eine solche formell nicht ordnungsmäßige Kontenführung jedoch einen gravierenden Mangel dar. Gehen Sie in einem solchen Fall die Monate anhand der Saldenlisten bis zum Fehlermonat zurück und gleichen dann die Primanota (Protokoll der eingegebenen Buchungssätze) mit den Bankkontoauszügen, Kassenbuch etc. ab.

Tipp

Ist die Differenz zwischen der Buchhaltung und dem tatsächlichen Kassenbestand bzw. Stand des Bankkontos durch 9 teilbar? Dann liegt höchstwahrscheinlich ein Zahlendreher vor.

Beispiel:

Differenz	Zahlendreher
63	81 anstatt 18
63	92 anstatt 29
495	803 anstatt 308
7200	19XX anstatt 91XX

Ein Fehler kommt selten allein. Den zweiten Platz in einer noch aufzustellenden Fehlerstatistik nehmen daher „Kombinationsfehler“ ein. Sie sind an den geringen Abweichungen von glatten Beträgen erkennbar.

Beispiel:

Differenz	kombinierte Fehler
19,98	a) 20,00 nicht erfasst b) 248,07 anstatt 248,05
1.003,00	a) 5.678,12 anstatt 6.678,12 b) 27,00 anstatt 24,00

Soll mit Haben zu verwechseln führt zu Fehlern mit doppelten Beträgen. Dies geschieht häufig bei einzelnen Korrekturbuchungen, wenn die Kontrolle und Abstimmung mit Bank oder Kasse nicht möglich ist. Eine vierfache „Blüte“ dieses Fehlers entsteht, wenn eine solche Verwechslung nochmals falsch korrigiert wird.

Tipp

Versuchen Sie, Ihr persönliches Fehlermuster zu identifizieren. Dann tun Sie sich bei der Suche und der Vermeidung von Buchungsfehlern leichter.

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Disagio

Vorauszahlungen größerer Betriebsausgaben aus dem Vorjahr für das laufende Jahr sind in der Eröffnungsbilanz als aktive Rechnungsabgrenzung vorgetragen. Vorwegzinsen und Abschlussgebühren eines Darlehens werden als Disagio eingestellt. Sie sind über die Laufzeit des Darlehens zu verteilen.

Arbeitsschritt:

Sofern noch nicht geschehen, lösen Sie sämtliche aktive Rechnungsabgrenzungen aus dem Vorjahr auf.
Lösen Sie die Disagios zeitanteilig für das laufende Jahr auf.

Anhand einer Liste der einzelnen Posten aus dem Vorjahr buchen Sie die unterschiedlichen Aufwandsarten ein. Ebenfalls aus den Unterlagen des Vorjahres können Sie die eingestellten Disagios entnehmen und zeitanteilig als monatlichen Zinsaufwand berücksichtigen. Die Rechnungsabgrenzungen im neuen Jahresabschluss sind erst nach dem Abstimmen sämtlicher Aufwandskonten zu ermitteln und in einer Liste vorzubereiten. Beim Abstimmen der Darlehen im Abschnitt 5.4 wird nochmals von Disagios die Rede sein.

Beispiel:

Im Vorjahr wurden die nachfolgenden Rechnungsabgrenzungen gebildet und Disagios ausgewiesen.

Kfz-Versicherungen	3.000 €
Kfz-Steuer	1.000 €
Summe ARAP	<u><u>4.000 €</u></u>

Disagio Darlehen	Stand 01.01.	Aufwand lfd. Jahr	Stand 31.12.
Hypo-Darlehen A	102/240 Mon. 6.120 €	(720 €)	90/240 Mon. 5.400 €
Hypo-Darlehen B	60/240 Mon. 5.000 €	(5.000 €)	aufgelöst
Invest-Darlehen	54/60 Mon. 1.620 €	(360 €)	42/60 Mon. 1.260 €
	<u>12.740 €</u>	<u>(6.080 €)</u>	<u>6.660 €</u>

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	3.000,00	4520/6520	0980/1900	im Vorjahr vorausgezahlte Kfz-Versicherung
	1.000,00	4510/7685	0980/1900	im Vorjahr vorausgezahlte Kfz-Steuer
	6.080,00	2120/7320	0986/1940	anteiliges Disagio laufendes Jahr

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
091	29	0980	1900	Aktive Rechnungsabgrenzung
092	290	0986	1940	Damnum/Disagio

5 Abstimmen der Passiva

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Dieses Kapitel befasst sich mit den Konten der Passivseite. Beim Abstimmen der Passivkonten wird zunächst kurz

- auf Eigenkapitalkonten eingegangen,
- anschließend auf die Auflösung von Rückstellungen,
- die Abstimmung der Darlehen und erhaltenen Anzahlungen,
- auf Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten
- sowie auf sonstige Verbindlichkeiten, wie Schuldwechsel, erhaltene Kautionen, Verbindlichkeiten zu den Lohnkosten und Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer.

5.1 Eigenkapitalkonten

Auf der Passivseite der Bilanz stehen das Eigenkapital (sofern kein Fehlkapital) und die Schulden der GmbH. Während des Jahres werden in der GmbH das gezeichnete Kapital und die Rücklagen selten verändert. Auf die folgenden Positionen wird deshalb erst bei der Aufstellung der Bilanz näher eingegangen:

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen:
 - 1. gesetzliche Rücklage
 - 2. Rücklage für eigene Anteile
 - 3. satzungsmäßige Rücklagen
 - 4. andere Gewinnrücklagen

5.2 Steuerliche Rücklagen

Die Bildung, Übertragung und Auflösung von Rücklagen gehört ebenfalls zu den Jahresabschlussarbeiten und betrifft nicht die Abstimmung der laufenden Buchhaltung. Bereiten Sie dennoch schon entsprechende Planungsunterlagen zur Bildung von Rücklagen vor.

Arbeitsschritt:

Sind Reinvestitionen von Erträgen aus Anlageverkäufen geplant? Sollen die Gelder in Grund und Boden oder Gebäude reinvestiert werden?

5.3 Rückstellungen

Rückstellungen dürfen nicht mit Rücklagen verwechselt werden. Rückstellungen dienen dazu, noch nicht exakt bestimmte Verbindlichkeiten zu erfassen. Wirtschaftlich gesehen ist der zugrunde liegende Aufwand dem alten Jahr zuzurechnen. Ob der Unternehmer die Rückstellung zur Zahlung der Verbindlichkeit jedoch tatsächlich in Anspruch nehmen wird oder wie hoch der Aufwand endgültig zu beziffern ist, bleibt zum Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung ungewiss.

Arbeitsschritt:

Überprüfen Sie die Rückstellungen aus der Eröffnungsbilanz und lösen Sie sie ggf. auf.
Soweit keine aktuellen Unterlagen vorhanden sind, fordern Sie von der Versicherung ein Gutachten zur Pensionsrückstellung und ggf. des Aktivwertes der Rückdeckungsversicherung an.

Was soll mit den Rückstellungen aus der Eröffnungsbilanz geschehen?

1. Üblicherweise tritt die konkrete Inanspruchnahme, für die die Rückstellungen gebildet wurden, im Folgejahr ein. Je nachdem, ob die Rückstellung zu niedrig oder zu hoch ausgewiesen war, kommt es zu periodenfremden Aufwendungen oder Erträgen. Bleibt die Inanspruchnahme definitiv aus, dann ist sogar die gesamte Rückstellung ertragswirksam aufzulösen.
2. Dagegen bleiben Pensionsrückstellungen u. Ä. am Jahresende bestehen und werden üblicherweise sogar bis zur Zahlung der Altersrente aufgestockt.
3. Hiervon zu unterscheiden sind Rückstellungen wie z. B. für Jahresabschlusskosten, die jährlich neu zu bilden sind. Sie stehen zu lassen und lediglich die Differenz zur neuen Rückstellung aufstocken bzw. kürzen zu wollen, ist in der Praxis zwar üblich, aber trotzdem falsch.
4. Bei einigen wenigen Rückstellungen konkretisiert sich lediglich zum Jahresende die Verbindlichkeit. Sie sind dementsprechend „umzuwidmen“.
5. Beachten Sie die Besonderheit bei der Gewerbesteuer aus 2008 oder später: Die Auflösung der Rückstellung, Nachzahlungen oder Erstattungen für diese Zeiträume ist nach § 4 Abs. 5b EStG steuerlich nicht ergebniswirksam.

Vorsteuer kann schon deshalb nicht zurückgestellt werden, da zum Zeitpunkt der Rückstellung keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Beispiel:

In der Eröffnungsbilanz sind folgende Rückstellungen eingestellt:

Rückstellung Eröffnungsbilanz	Was tat sich im Laufe des Jahres?
Jahresabschlusskosten 2010 10.000 €	Gezahlt und als Abschlusskosten eingebucht wurde im laufenden Jahr 2011 10.500 €.

Rückstellung Eröffnungsbilanz	Was tat sich im Laufe des Jahres?
Gewerbesteuerrückstellung 2009/2010 20.000 € bzw. 15.000 €	Die Steuernachzahlung für 2009 von 18.000 € wurde auf dem Konto Gewerbesteuer gebucht. Es liegt zum Jahresende ein Steuerbescheid 2010 vor, wonach 16.000 € nachzuzahlen sind. Aus einer ungewissen Verbindlichkeit wird dadurch eine gewisse. Diese Nachzahlung für 2010 ist nach § 4 Abs. 5b EStG nicht ergebniswirksam.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
10.000,00		4957/6827	0977/3095	Auflösung Rückstellung Abschlusskosten
500,00		4957/6827	2020/6960	2010 mit periodenfremdem Aufwand
18.000,00		4320/7610	0956/3035	Auflösung Gewerbesteuer 2009
2.000,00		2283/7643	0956/3035	mit Ertrag aus Auflösung Steuerrückstellung
15.000,00		1736/3700	0957/3035	Umwidmen Rückstellung § 4 Abs. 5b EStG/ Verbindlichkeit
	1.000,00	2289/7641	1736/3700	Gewerbesteuer 2010, Nachzahlung Vorjahr § 4 Abs. 5b EStG

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
276	5481	2735	4930	Erträge Auflösung von Rückstellungen
226	5484	2735	7644	Erträge Auflösung Rückstellung f. Steuern Einkommen/Ertrag
722	380	956	3035	Gewerbesteuerrückstellung, § 4 Abs. 5b EStG
2435	5485	2289	7694	Erträge Auflösung Rückstellung sonst. Steuern
2251	7709	2281	7641	Gewerbesteuernachzahlungen und -erstattungen für Vorjahre, § 4 Abs. 5b EStG
2251	7705	2283	7643	Erträge aus der Auflösung von Gewerbe- steuerrückstellungen, § 4 Abs. 5b EStG

Arbeitsschritt:

Für die Bildung von aktuellen Rückstellungen erstellen Sie eine dokumentierte Liste zum Jahresabschluss.

Nachweise und Unterlagen mit den entsprechenden Zahlen können Sie u. a. für nachfolgende Ereignisse/Situationen vorbereiten:

- ins neue Jahr übertragbare Urlaubsansprüche der Mitarbeiter, Anzahl der ausstehenden Urlaubstage zu anteiligen Lohnkosten,
- unterlassene Instandhaltungsarbeiten, die in den ersten drei Monaten des neuen Jahres nachgeholt werden; in der Regel liegen Ihnen dann die Abrechnungen vor,
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die durch aussagekräftige Nachkalkulationen belegt sind,
- Gewährleistungen aus Kulanz für Umsätze aus dem abgelaufenen Jahr, anhand von Vergangenheitswerten für entsprechenden Aufwand in Gewährleistungsfällen zu Selbstkosten im Verhältnis zum Umsatz,
- nachträglich gewährte Rabatte und Jahresboni, aus den Vorjahreszahlen hochgerechnet,
- Aufwand für die Beseitigung von Umweltschäden laut Sachverständigengutachten, Kostenvoranschläge oder Behördenverfügungen,
- Schadensersatzleistungen und Patentverletzungen in Höhe der eingeforderten, realistischen Beträge,
- Prozess- und Rechtsanwaltskosten, die Ihr Anwalt überschlagen kann; Kosten für ein etwaiges Berufungs- oder Revisionsverfahren gehören nicht hierhin,
- Pensionsgutachten der Versicherungen bzw. Finanzmathematiker, aus denen die Bilanzwerte hervorgehen.

Klären Sie im Einzelfall ab, von wem welche Unterlagen für den Jahresabschluss beigebracht werden sollen.

5.4 Darlehen und erhaltene Anzahlungen

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie die Darlehenskonto einzeln mit den Jahresauszügen der Bank ab und buchen Sie ggf. falsch zugeordnete Tilgungen oder nicht getrennte Zinsanteile um. Erstellen Sie einen Darlehenspiegel und Kopien der Jahres(end)auszüge.

Bei mehreren Darlehenskonto kommt es gelegentlich vor, dass Ratenzahlungen dem falschen Konto zugeordnet sind oder während des Jahres überhaupt nicht erfasst wurden. Ziehen Sie dazu auch die Kontenblätter für den Zinsaufwand heran. Entsprechend sind Annuitätenraten in ihre Zins- und Tilgungsanteile zu trennen. Wurden stattdessen die Raten in voller Höhe als Zins oder als Tilgung gebucht, so buchen Sie anhand des Darlehensauszugs den gesamten Zinsaufwand bzw. die Tilgungen in einer Summe um.

Beispiel:

Darlehen	Kontonr.	Stand 01.01.	Zinsauf- wendungen	Tilgungen	Stand 31.12.
Hypothekendarlehen A-Bank	0651/3171	350.000	20.800	50.000	300.000
Hypothekendarlehen Sparka B	0652/3172	450.000	24.250	450.000	-----
Hypothekendarlehen C-Bank	0653/3173	-----	-----	-----	450.000
Investitionsdarlehen	0630/3560	150.000	11.560	508.440	141.560

Anhand der Darlehensauszüge lässt sich nachfolgende Übersicht aufstellen.

Bebucht wurde während des Jahres lediglich das Darlehenskonto 3560 und das Zinskonto für langfristige Verbindlichkeiten:

Kontobezeichnung: Darlehen				Kontonr. 0630/3560	Blatt-Nr. 1
Datum	Gegenkonto	Buchungstext	Soll	Umsatz	Haben
31.03.	1200/1800	Rate I. Quartal	5.000,00		
30.06.	1200/1800	Rate II. Quartal	5.000,00		
01.07.	1200/1800	Tilgung Hypo-Darlehen B	25.000,00		
31.12.	1200/1800	Tilgung Hypo-Darlehen B	25.000,00		
gebucht bis	EB-Wert	Saldo Neu	Soll	Jahresver- kehrszahlen	Haben
31.12.		60.000,00	60.000,00		

Kontobezeichnung: Zinsaufwand langfristige Verbindlichkeiten				Kontonr. 2120/7320	Blatt-Nr. 1
Datum	Gegenkonto	Buchungstext	Soll	Umsatz	Haben
31.03.	1200/1800	Zins I. Hypo-Darlehen A	5.600,00		
30.06.	1200/1800	Zins II. Hypo-Darlehen A	5.600,00		
30.09.	1200/1800	Zins III Hypo-Darlehen A			
30.09.	1200/1800	Rate III. Quartal	5.000,00		
31.12.	1200/1800	Zins IV Hypo-Darlehen A	4.800,00		
31.12.	1200/1800	Zins Hypo-Darlehen B	24.250,00		
gebucht bis	EB-Wert	Saldo Neu	Soll	Jahresver- kehrszahlen	Haben
31.12.		60.000,00	60.000,00		

Während des Jahres wurde auf keinem Darlehenskonto der Eröffnungsbilanzwert erfasst – das ist jedoch bereits zu Beginn dieser Abstimmarbeiten nachzuholen.

Darüber hinaus braucht es einige zusätzliche Umbuchungen:

Auf Konto 3560 sind nur zwei Raten erfasst. Zins und Tilgung für dieses Konto betragen insgesamt 20.000 €. Da sich die dritte Rate auf

dem Zinsaufwandskonto wiederfindet, müssen Zins und Tilgung neu aufgeteilt werden. Die Zahlung der vierten Rate erscheint erst in der Januarbuchhaltung des neuen Jahres, da die Lastschrift auf dem Girokonto zum 02.01. erfolgte. Der genaue Zins- und Tilgungsanteil dieser Rate ist nicht bekannt, weshalb er in einer Summe als (äußerst) kurzfristige Verbindlichkeit oder Geldtransit zu erfassen ist. Die Tilgungsraten für das Hypo-Darlehen der A-Bank gehören auf das Konto 3171. Dann stimmt das Konto 3560 mit dem Auszug überein.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	6.560,00	2120/7320	0630/3560	11.560 Darlehenszins 5.000 bereits gebucht
	5.000,00	1701/3501	0630/3560	Rate IV, Lastschrift Girokonto 02.01.
	50.000,00	0651/3171	0630/3560	Umbuchung Tilgungen Hypo-Darlehen

Nach der Eröffnungsbuchung von 350.000 € im Haben und der Umbuchung der Tilgung von 50.000 € im Soll weist das Konto 3171 nunmehr den richtige Saldo von 300.000 € im Haben aus.

Arbeitsschritt:

Kopieren Sie bei neu aufgenommenen oder umgeschuldeten Darlehen die Verträge und buchen Sie das Disagio nach.

Beispiel:

Zum Jahresende wird das Darlehen der Sparkasse B über 450.000 € zu einem niedrigen Zins von der C-Bank umgeschuldet. Das neue Darlehen lautet nominal ebenfalls über 450.000 €. Das Disagio über 1 % wird bei Auszahlung abgezogen. Sie soll laut Vertrag noch im alten Jahr über das neue Darlehenskonto 3173 erfasst werden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
450.000,00		1550/1360	0652/3172	Tilgung Darlehen Sparkasse B
	445.500,00	1550/1360	0653/3173	Auszahlung Darlehen C-Bank
	4.500,00	0986/1940	0653/3173	Disagio Darlehen C-Bank

5.5 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der GmbH werden wie die Forderungen in der Buchführung unterschiedlich erfasst:

1. In einer separaten Kreditorenbuchhaltung werden Lieferantenkonto geführt, deren Gesamtsaldo auf dem Konto „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ erscheint. Die Abstimmung dieser Konten wird im Abschnitt 6.3 zusammen mit den Kundenkonten behandelt.
2. Bei einer überschaubaren Anzahl von Lieferanten reichen einige wenige Sachkonten innerhalb der eigentlichen Finanzbuchhaltung für die Darstellung der Verbindlichkeiten aus.

Die Abstimmungstechnik ist Ihnen sicherlich bereits von den Forderungen vertraut.

Arbeitsschritt:

Sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen, so überprüfen Sie die Buchungen zum Rechnungsausgleich im laufenden Jahr. Stornieren Sie ggf. doppelt erfasste Eingangsrechnungen.

Beispiel:

Die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 50.000 € sind in der laufenden Buchhaltung unbeachtet geblieben. Der aus dem alten Jahr stammende Wareneinkauf von brutto 20.000 € zu 7 % USt. und brutto 30.000 € zu 19 % Umsatzsteuer sind im laufenden Jahr nochmals als Aufwand mit Vorsteuerabzug zu 7 %/19 % Umsatzsteuer erfasst worden. Die Verbindlichkeiten sind aufzulösen und der Wareneinkauf zu stornieren:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
20.000,00		3300/5300	1610/3310	Bereits im Vorjahr erfasster WE zu 7 %
30.000,00		3400/5400	1610/3310	Bereits im Vorjahr erfasster WE zu 19 %

Arbeitsschritt:

Bereiten Sie für den Jahresabschluss Kopien von allen ausstehenden Eingangsrechnungen vor und addieren Sie gleichartige Verbindlichkeiten auf.

Wenn Sie dies bereits während des Jahres so handhaben: Buchen Sie die Verbindlichkeiten direkt ein.

5.6 Sonstige Verbindlichkeiten

Unter diese Rubrik fallen sämtliche andere Verbindlichkeiten, Schuldwechsel, erhaltene Kautionen, Verbindlichkeiten zu den Lohnkosten und Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer.

Arbeitsschritt:

Für sämtliche sonstigen Verbindlichkeiten ist zu prüfen, inwieweit die vorgetragenen Eröffnungsbilanzwerte am Jahresende noch vorhanden sind. Mitunter ist eine im Vorjahr erfasste Verbindlichkeit im laufenden Jahr noch einmal als Aufwand gebucht. Buchen Sie dann den doppelt erfassten Aufwand um.

Beispiel:

Nachfolgende Eröffnungsbilanzwerte der sonstigen Verbindlichkeiten sind in der laufenden Buchhaltung unrichtig verbucht:

1. Lohnsteuer/Kirchensteuer/Solidaritätsbeitrag von 10.000 € und Sozialbeiträge von 15.000 € aus dem Dezember sind bei Zahlung im Januar als Aufwand gebucht.
2. Die Nachzahlung nach Stromabrechnung für das vergangene Jahr von 2.000 € wurde im Februar ein zweites Mal als Aufwand mit Vorsteuerabzug erfasst.
3. Eine Abfindung von 12.000 € für einen zum Jahresende ausgeschiedenen Mitarbeiter wurde Ende Januar gezahlt und als Gehalt gebucht.

Die Korrekturbuchungen sehen folgendermaßen aus:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
15.000,00		4130/6110	1740/3740	Verbindlichkeiten Sozialversicherung altes Jahr

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
10.000,00		4110/6010	1741/3730	Verbindlichkeiten Lohn/Kirchensteuer altes Jahr
2.000,00		904240/ 906325	1701/3501	Verbindlichkeiten Nachzahlung Strom altes Jahr
12.000,00		4110/6010	1740/3720	Verbindlichkeiten Abfindung altes Jahr

Arbeitsschritt:

Als Bruttolohnverbucher stimmen Sie das Lohnverrechnungskonto und die zugehörigen Lohnkostenverbindlichkeiten ab.

Erstellen Sie eine Liste über die sonstigen Verbindlichkeiten zum Jahresende und heften Sie Belegkopien bei.

Kopieren Sie die aktuellen Schuldwechsel aus dem Wechselbuch bzw. erstellen Sie eine Liste und gleichen Sie den Bestand auf dem Konto ab.

Bei der Bruttolohnverbuchung sind sämtliche Personalkosten als Gesamtverbindlichkeit auf dem Konto „Lohn- und Gehaltsverrechnungen“ zu erfassen. Dieses Konto wird aufgelöst entweder

- nach und nach durch Buchungen im Zuge der Überweisungen und Auszahlungen oder
- durch einmaliges Umbuchen auf Verbindlichkeiten gegenüber Personal, Finanzamt, Krankenkasse, Bausparkasse u. a.

Tipp

Sollte das Verrechnungskonto am Ende des Jahres nicht ausgeglichen sein, so lassen sich im Nachhinein Buchungsfehler leichter aufspüren. Gehen Sie bis zum letzten stimmigen Monat zurück und vergleichen Sie anhand der Lohnabrechnungen und Bruttolohnlisten die ausgezahlten und verrechneten Beträge.

Wenn Sie zudem die diversen Konten „Verbindlichkeiten aus/gegenüber ...“ verwenden, kontrollieren Sie die korrekten Zahlungsanweisungen an die richtigen Empfänger. Eventuelle Über- oder Unterzahlungen an Mitarbeiter, Krankenkassen oder Finanzamt können Sie als Differenzen aufspüren.

Beispiel:

Auf dem Konto Verbindlichkeiten aus Lohn- und Kirchensteuer stehen 5.000 € im Soll.

Die Verbindlichkeiten aus den Dezemberlöhnen sind daher um diesen Betrag zu niedrig ausgewiesen. Es handelt sich um die Fehlbuchung der Umsatzsteuervorauszahlung Februar vom 10.04.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	5.000,00	1780/3820	1741/3730	USt.-Vorankündigung Febr. 10.04.

Prüfen Sie bei alten Schuldwechseln nach, ob diese regelmäßig prolongiert wurden und noch bestehen oder ob sie ausgelöst oder verrechnet wurden. Schuldwechsel liegen anders als Besitzwechsel nicht mehr vor. So können diese in der Buchhaltung leicht „verloren“ gehen. Als Folge rechnen Sie sich reich und versteuern Scheingewinne.

Beispiel:

Als Ausgleich von Lieferantenverbindlichkeiten sind während des Jahres akzeptierte Schuldwechsel unbedingt einzubuchen. In diesem Beispiel könnte die Fa. Febit GmbH den Wechsel diskontieren oder weitergeben.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	40.000,00	77500/77500	1660/3350	Wechsel Fa. Febit GmbH

Nach einmaliger Prolongation wird der Wechsel mit der Rücksendung unverkäuflicher Ware verrechnet. Entsprechende Korrespondenz blieb in der Buchhaltung unbeachtet, da keine Zahlung erfolgte. Die Verrechnung ist zu buchen:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	40.000,00	1660/3350	3400/5400	Wechsel Fa. Febit GmbH/Warenretoure

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
176	45	1660	3350	Wechselverbindlichkeiten
194	48	1700	3500	Sonstige Verbindlichkeiten
1941	4871	1701	3501	Sonstige Verbindlichkeiten (b. 1 J.)
1925	4851	1740	3720	Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1926	4835	1741	3730	Verbindlichkeiten Lohn- und Kirchensteuer
191	483	1736	3700	Verbindlichkeiten Betriebssteuern und -abgaben
1929	4852	1755	3790	Lohn- und Gehaltsverrechnungen
192	484	1740	3740	Verbindlichkeiten soziale Sicherheit
1927	4846	1750	3770	Verbindlichkeiten a. Vermögensbildung

5.7 Umsatzsteuerverbindlichkeiten

Als Eröffnungsbilanzwerte wurden bereits die verschiedenen Umsatzsteuerforderungen und -verbindlichkeiten behandelt. Sie werden auf der Aktivseite oder der Passivseite zusammengefasst – je nachdem, ob ein Gesamtguthaben oder eine Umsatzsteuerschuld besteht.

Arbeitsschritt:

Gleichen Sie die Eröffnungswerte zu den Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem Vorjahr mit den Konten ab.
Überprüfen Sie ungewöhnlich hohe Beträge und Sollbuchungen auf den Umsatzsteuerkonten.

Beispiele:

Die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember wurde im Februar als Vorauszahlung des laufenden Jahres gebucht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto
	15.000,00	1790/3841	1780/3820

Umbuchung USt. Vorjahr an USt.-Vorauszahlung

Ein Kunde gibt einen Firmenwagen in Zahlung und zieht von der Warenrechnung den Betrag von 23.800 € mit ausgewiesener USt. (19 %) ab. Gebucht wurde bereits der Anlagenzugang von 20.000 €. Anstatt eines Vorsteuerabzugs für die Anschaffung ist die Umsatzsteuer der Warenrechnung um 3.000 € gekürzt. Stornieren Sie in solchen Fällen die Buchungen oder buchen Sie um.

Soll	Haben	GegenKto	Konto
	3.800,00	1565/1405	1775/3805

Umbuch. Vorsteuer Anlagenzugang Pkw

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie die umsatzsteuerpflichtigen Erlöse mit der Umsatzsteuer ab.

Spätestens in der Umsatzsteuererklärung müssen die ausgewiesenen Umsätze und Steuern bis auf Rundungsdifferenzen mit denen in der Bilanz übereinstimmen. Jedoch sollten Sie schon beim Abstimmen der Buchhaltung die Umsatzsteuer verproben, damit sich etwaige Abweichungen dann an den folgenden Umbuchungen und Abschlussbuchungen festmachen lassen. Fassen Sie bei der Verprobung sowohl gleiche Erlöskonten als auch die entsprechenden Umsatzsteuerkonten zusammen.

Beispiel:

Konto		USt.
8400/4400 Umsatzerlöse		
19 % 1.000.000 €	entspricht	190.000
8508/4508 Provisionserlöse		
19 % 50.000 €	entspricht	9.500
1775/3805 Umsatzsteuer 19 %		195.695
Differenz		3.805
Umsatzerlöse 7 % 20.000 €	entspricht	1.400
Umsatzsteuer 7 %		1.400
Differenz		0
8140/4140 Umsatzerlöse, steuerfrei 5.000 €	entspricht	0

Die Differenz bei der Umsatzsteuer zu 19 % in Höhe von 3.800 € erklärt sich leicht aus der Fehlbuchung beim Pkw-Kauf im vorherigen Beispiel.

Bei der Verwendung von Automatikkonten – alle auf diesen Konten gebuchten Beträge werden bei automatischer Abspaltung und Umbuchung der Umsatzsteuer als Bruttoumsätze angesehen – werden Sie kaum Abweichungen bei der Umsatzsteuer finden. Stornobu-

chungen und Aufhebung der Umsatzsteuerautomatik sind in der Regel gesondert ausgewiesen und können leicht identifiziert werden. Bei einer unüberschaubaren Anzahl von Fehlbuchungen oder systematischen Fehlern ist die Umsatzsteuer en bloc „stimmig“ zu machen. Dieses Vorgehen heilt aber keineswegs einen etwaigen Systemfehler oder rettet im Zweifelsfall auch nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung!

Differenzen können auftreten, wenn aus steuerpflichtigen Erlösen keine Umsatzsteuer errechnet wurde (weil keine Automatikkonten verwendet wurden oder die Automatik ausgeschaltet war).

Beispiel:

Als Umsatzerlöse 19 % 1.000.000 € netto gebucht entsprechen USt		190.000 €
Auf Umsatzsteuerkonten gebucht	entspricht	<u>180.718 €</u>
Differenz		<u>9.282 €</u>

Nach Überprüfung der Erlöskonten zeigt sich, dass bei vielen Kleinumsätzen vergessen wurde, die Umsatzsteuer zu buchen. Auf den Erlöskonten stehen also sowohl Brutto- wie auch Nettobeträge. Die Differenz von 9.282 € teilen Sie bei einem USt.-Satz von 19 % durch 1,19 und erhalten so die umzubuchende Umsatzsteuer.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	7.800,00	8000/4000	1770/3800	Nachbuchung USt. aus Bruttoerlösen

Nach der Umbuchung stimmen die Umsatzsteuerbeträge entsprechend den Erlösen mit denen auf den Umsatzsteuerkonten überein. Auf den Konten ergibt sich folgendes Bild:

Umsatzerlöse 19 % 992.500 € netto	entsprechen	188.518 €
Umsatzsteuerkonten		<u>188.518 €</u>
Differenz		<u>0 €</u>

Die recht aufwendige Fehlersuche bei der Aufteilung von steuerfreien und -pflichtigen Erlösen soll im Rahmen der Differenzbesteuerung im Abschnitt 6.1 behandelt werden.

Eine weitere „beliebte“ Fehlerquelle liegt in der Verwechslung von Umsatzsteuer mit Vorsteuerbeträgen (oder ggf. der Korrektur). Vorsteuer wird abgezogen oder korrigiert bei folgenden Ereignissen:

- Erstattung von Aufwand
- Rücksendungen an Lieferanten
- erhaltene Rabatte

Umsatzsteuer wird fällig oder korrigiert bei:

- unentgeltlichen Wertabgaben
- Rücksendungen durch Kunden
- gewährten Rabatten
- Verkauf von Vorführwagen und Differenzbesteuerung

Beispiel:

Bei der Verprobung der zu 19 % steuerpflichtigen Umsatzerlöse mit den Umsatzsteuerkonten ergibt sich eine Differenz von 450 € zu viel an Umsatzsteuer. Die Lösung hier: Ein Teil der Warenrücksendungen von Kunden wurde als Wareneingang angesehen. Die Erlösschmälerung ist fälschlich mit Vorsteuerabzug gebucht. Nachdem andere Fehler ausgeschlossen werden konnten, ist die Vorsteuer in einer Summe umzubuchen (im DATEV-System ist dieser Fehler kaum möglich).

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
450,00		1570/1400	1770/3800	Nachbuchung USt-Korrektur

Bei größeren Abweichungen in der Umsatzsteuer und Vorsteuer zu den Gesamtbeträgen aus den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen – erfahrungsgemäß ab 500 € – wird Sie das Finanzamt um Aufklärung bitten.

Arbeitsschritt:

Erstellen Sie eine Übersicht über die Beträge aus den Umsatzsteuervoranmeldungen und gleichen Sie diese mit den Konten zu den USt.-Vorauszahlungen ab.

Sind die Vorauszahlungen unpünktlich mit Verspätungszuschlägen und durch Verrechnungen geleistet worden, empfiehlt es sich, zusätzlich von der Finanzkasse einen Kontoauszug anzufordern.

Wenn die Zusammenstellung nicht von der EDV erstellt wird, bedeutet dies ein gutes Stück Arbeit. Doch wer außer dem Buchhalter kann Abweichungen zu den Voranmeldungen rasch aufklären?

Zum Abstimmen des Kontos „Umsatzsteuervorauszahlungen“ gehen Sie folgendermaßen vor:

1. Buchen Sie alle Vorgänge um, die keine regulären USt.-Vorauszahlungen des laufenden Jahres sind, also die Sondervorauszahlung, Vorauszahlungen des Vorjahres, Umsatzsteuer aus früheren Jahren, sonstige Steuer, Zuschläge u. a.
2. Suchen Sie alle Vorauszahlungen des laufenden Jahres zusammen, ggf. falsch auf anderen Konten zugeordnete Zahlungen (insbesondere Erstattungen!). In der Regel sind dies zehn Vorauszahlungen, vom Januar bis Oktober. Die Zahlungen November und Dezember erfolgen üblicherweise erst im neuen Jahr.
3. Buchen Sie diese letzten, in der Buchhaltung noch nicht erfassten Voranmeldungen gegen das Konto „Umsatzsteuer laufendes Jahr“ ein.

Beispiel:

Das Konto „Umsatzsteuervorauszahlungen“ weist folgende Buchungen auf.

Kontobezeichnung: Umsatzsteuervorauszahlungen				Kontonr. 3820	Blatt-Nr. 1
Datum	Gegenkonto	Buchungstext	Soll	Umsatz	Haben
10.01	1800	USt. November	10.000,00 €		
10.02	1800	USt.	25.000,00 €		
03.04	1800	USt. Januar	8.080,00 €		
23.05	1800	USt. März			15.000,00 €
.....		
15.12	1800	EST IV	12.000,00 €		
16.12	1800	USt. Oktober	4.000,00 €		
gebucht bis	EB-Wert	Saldo Neu	Soll	Jahresverkehrsahlen	Haben
31.12		90.080,00 €	105.080,00 €		15.000,00 €

Um das Konto abstimmen zu können, werden die Voranmeldungen des Jahres zusammengestellt:

Monat	Umsätze 19 %	USt	VSt	Zahllast/Soll	
Sondervor- auszahlung				10.000 €	
Januar		12.000 €	4.000 €	8.000 €	
Februar	.....	.....	.....	5.000 €	
März	.....	.....	.....	-15.000 €	
.....	
Oktober	.....	.....	.....	4.000 €	Summe: Jan. bis Okt. 48.000 €
November	.....	.....	.....	8.000 €	
Dezember	180.000 €	28.800 €	6.800 €	22.000 €	abzüglich Sondervor- zahlung 10.000 €
Summen	920.000 €	225.200 €	147.200 €	78.000 €	

Nach dem obigen Schema werden im ersten Schritt die Fehlbuchungen korrigiert.

Umsatzsteuer Vorjahr (Dez)	7.500,00 €	
Umsatzsteuerüberzahlung	7.500,00 €	
Umsatzsteuer Vorjahr (Nov)	10.000,00 €	
USt. Sonder-VZ 1/11	10.000,00 €	
Verspätungszuschläge	80,00 €	
Körperschaftsteuer	12.000,00 €	
		an Umsatzsteuervorauszahlung 47.080,00 €

Im zweiten Schritt ist die Vollständigkeit der Vorauszahlungen zu prüfen.

Nach den obigen Umbuchungen weist das Konto „Umsatzsteuervorauszahlungen“ einen Saldo von 43.000 € auf, während die Summe aller Vorauszahlungen bis Oktober laut Aufstellung 48.000 € beträgt. Tatsächlich fehlt auf dem Konto die Februarvoranmeldung.

War da nicht etwas? Richtig, beim Abstimmen des Kontos „Verbindlichkeiten aus Lohn- und Kirchensteuer“ wurde die dort falsch erfasste Februarvorauszahlung bereits umgebucht.

Beachten Sie

Wenn Sie bei Umbuchungen bereits abgestimmte Konten ansprechen, ist erhöhte Vorsicht geboten.

Haben Sie dort bereits den Fehler korrigiert oder ihn etwa übersehen? Neben den Kontenblättern sollten daher stets die Eröffnungsbuchungen und die Liste der Korrekturbuchungen liegen.

Fortsetzung Beispiel:

Im dritten Schritt sind die ausstehenden Vorauszahlungen einzubuchen. In der Jahreserklärung stellen sie ein Guthaben gegenüber dem Finanzamt dar. Da diese Vorauszahlungen tatsächlich noch nicht geleistet wurden, ist eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe zu bilden. Der Sinn dieser Prozedur besteht darin, das Jahresvorauszahlungssoll der Umsatzsteuer klar auf einem Konto auszuweisen. Bei der Dezembervoranmeldung weicht das Vorauszahlungssoll von der Zahllast ab, wenn die Sondervorauszahlung abgezogen wird. Buchen Sie hier das Vorauszahlungssoll ein und nicht den Betrag, den Sie im kommenden Jahr tatsächlich zahlen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.000,00		1789/3840	1780/3820	USt.-Vor Anmeldung Zahllast November
22.000,00		1789/3840	1780/3820	USt.-Vor Anmeldung Soll Dezember

GHK	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
18	480	1770	3800	Umsatzsteuer
1812	4801	1771	3801	Umsatzsteuer 7 %
1813	4804	1775	3805	Umsatzsteuer 19 %
182	482	1780	3820	Umsatzsteuervorauszahlungen

GHK	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1829	481	1760	3810	Umsatzsteuer nicht fällig
1829	4811	1761	3811	Umsatzsteuer nicht fällig 7 %
1829	4814	1765	3815	Umsatzsteuer nicht fällig 19 %
182	4821	1781	3830	Umsatzsteuervorauszahlungen 1/11
1821	4824	1789	3840	Umsatzsteuer laufendes Jahr
1822	4825	1790	3841	Umsatzsteuer Vorjahr
1822	4826	1791	3845	Umsatzsteuer frühere Jahre

6 Abstimmen der Gewinn- und Verlustrechnung

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Die Abstimmung der Gewinn- und Verlustrechnung umfasst:

- Abstimmen der Umsatzerlöse und sonstigen betrieblichen Erträge mit den Besonderheiten der innergemeinschaftlichen Lieferung, der steuerfreien Umsätze und der Differenzbesteuerung sowie unentgeltlichen Wertabgaben.
- Bei den betrieblichen Aufwendungen wird auf die kritischen Betriebsausgaben eingegangen wie geringwertige Wirtschaftsgüter, Löhne und Gehälter, Bewirtungskosten und Geschenke sowie Reisekosten. Daneben werden noch Besonderheiten wie Leistungen ausländischer Unternehmer und Mietereinbauten dargestellt.

Außerdem wird in diesem Kapitel auf das Abstimmen von Personenkonto eingegangen (siehe Abschnitt 6.3).

Eine Checkliste, in der alle Abschlussvorarbeiten zusammengefasst sind, finden Sie im Abschnitt 6.5.

6.1 Abstimmen der Umsatzerlöse und der sonstigen betrieblichen Erträge

Etliche der nachfolgenden Konten haben Sie bereits beim Abstimmen der Bestandskonten angeschaut und dabei etwaige Fehler korrigiert. Deshalb fällt die kommende Arbeit leichter und beschränkt sich im Wesentlichen auf Umbuchungen zwischen den verschiedenen Ertrags- bzw. Aufwandsarten.

Die Umsatzerlöse – falls umsatzpflichtig – sind bereits in den Summen mit den jeweiligen Umsatzsteuerkonten abgeglichen.

Arbeitsschritt:

Achten Sie darauf, dass die Erlöse nach steuerlichen Gesichtspunkten auf getrennten Konten richtig erfasst sind. Darüber hinaus sollte man die unterjährige Aufgliederung nach verschiedenen Warengruppen oder Dienstleistungen zum Jahresende wieder zusammenfassen, damit Außenstehenden (Finanzamt, Banken, Wettbewerbern, Lieferanten, existenzgründungsbereiten Mitarbeitern etc.) die Nachkalkulation nicht allzu leicht gemacht wird.

Klären Sie bei ungewöhnlich hohen Sollbuchungen und auffälligen Bank- und Forderungsumsätzen in gleicher Höhe ab, ob tatsächlich Umsatz storniert bzw. doppelt erzielt wurde.

Buchen Sie auch Bagatellerlöse wie etwa „Erlöse Leergut“, „Erlöse Abfallverwertung“ und „Provisionserlöse“ auf „Umsatzerlöse“ um, wenn es nicht Ihr Hauptgeschäft ist.

Bereiten Sie für den Abschluss zu den Auslandsumsätzen die Ausführbescheinigungen und zu den EU-Umsätzen ordnungsmäßige Rechnungen und Versendernachweise vor. Die entsprechenden Erlöskonten sind ebenso auf „Ausreißer“ hin zu prüfen.

Eine **innergemeinschaftliche Lieferung** an einen Unternehmer bleibt nur dann umsatzsteuerfrei, wenn etliche umständliche Formalitäten erfüllt sind. (Zu den wichtigsten gehört die Verwendung der sogenannten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer – USt.-IdNr. – auf den Rechnungen.) Ungeachtet dessen sind diese Geschäfte gleich dreifach anzugeben, nämlich in der Umsatzsteuer-Voran-

meldung, der quartalen „Zusammenfassenden Meldung“ und schließlich in der Jahreserklärung.

- Lieferung aus Deutschland in einen anderen EU-Mitgliedstaat als Bestimmungsland, sind nachzuweisen durch
 - das Doppel der Rechnung,
 - den Lieferschein sowie
 - die Empfangsbestätigung des Abnehmers oder die Zusicherung, die Ware in den anderen Staat zu befördern.
- Lieferung an einen Unternehmer oder eine juristische Person
 - mit dem Nachweis durch die Verwendung der (gültigen) USt.-IdNr. des Empfängers (bei neuen Geschäftspartnern Bestätigung vom Bundeszentralamt für Steuern einholen: <http://evatr.bff-online.de/eVatR/>),
 - Ihrer eigenen USt.-IdNr. sowie dem Hinweis „VAT free delivery within the EC, CE-livraison exonéré, Entrega exenta intercomunitaria“ und
 - der Angabe des Gewerbezweigs oder Berufs für die unternehmerische Verwendung.

Beispiel:

Auf der Rechnung an einen italienischen Selbstabholer und Einmalkunden fehlt sowohl die USt.-IdNr. Ihres Kunden als auch seine Zusicherung, die Ware nach Italien zu befördern. Die an sich steuerfreie EU-Lieferung über 2.000 € ist deshalb auf das Konto „Erlöse aus im Inland steuerpflichtigen EU-Lieferungen“ umzubuchen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto
2.000,00		8315/4315	8125/4125

Im Inland zu 19 % steuerpfl. EU-Liefer.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8012	510	8400	4400	Erlöse 19 % USt.
80	50	8000	4000	Umsatzerlöse
80	510	8200	4200	Erlöse
8011	508	8300	4300	Erlöse 7 % USt.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8014	5405	8520	4510	Erlöse Abfallverwertung
8015	5402	8540	4520	Erlöse Leergut
8010	5095	8196	4186	Erlöse Geldspielautomaten 19 % USt.
872	5411	8510	4560	Provisionserlöse
8729	5411	8515	4565	Provisionserlöse steuerfrei
8721	5412	8516	4566	Provisionserlöse 7 % USt.
8722	5413	8519	4569	Provisionserlöse 19 % USt.

Mit den steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG sind z. B. die Honorare der Ärzte (Ausnahme z. B. zahntechnisches Labor) gemeint, Umsätze von Krankenhäusern, Altenheimen, die Provisionen der Versicherungsvertreter und Versicherungsentschädigungen, Umsätze aus Vermietungen und Handel von Grundstücken, Umsätze aus Lehrtätigkeit, Jugendhilfe und ehrenamtliche Aufwandsentschädigung.

Diese Umsätze schließen einen Vorsteuerabzug aus.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8111	506	8100	4100	Steuerfreie Umsätze § 4 Nr. 8 ff. UStG

Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 1a, 2 bis 7 und 1c UStG bezeichnen z. B. Exporte, d. h. Lieferungen in ein Land außerhalb der EU (1a) oder eine Beförderungsleistung dorthin (3), Seeschifffahrt und Luftfahrt (2) und diesbezügliche Reisebüroumsätze (5) sowie Offshoregeschäfte (7). Diese Umsätze schließen einen Vorsteuerabzug nicht aus.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8113	5051	8120	4120	Steuerfreie Umsätze § 4 Nr.1a, 2-7 u. 1c UStG

Die Aufteilung der Vorsteuer in abziehbare und nicht abziehbare sollte erst bei den Abschlussarbeiten vorgenommen werden.

Abstimmen bei Differenzbesteuerung

Im Regelfall sind Umsätze entweder als Ganzes umsatzsteuerpflichtig oder nicht. Die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG bildet eine Ausnahme. Mehrwertsteuerpflichtig ist nur die Differenz zwi-

schen Ankauf- und Verkaufspreis eines (Gebraucht-)Gegenstandes beim Ankauf von

- einer Privatperson,
- einem Kleinunternehmer unter 17.500 € Jahresumsatz oder
- einem Kollegen mit seinerseits angewandter Differenzbesteuerung oder
- einem anderen Unternehmer mit überwiegend umsatzsteuerfreien Erlösen (Arzt, Versicherungsvertreter etc.).

Der Rohaufschlag auf den Einkauf ist also im Regelfall mit dem Umsatzsteuersatz von 19 % zu belegen.

Bis zur Höhe der Anschaffungskosten bleibt der Verkaufserlös umsatzsteuerfrei, wenn

- beim Ankauf des Gegenstandes kein Vorsteuerabzug gegeben war,
- der Wiederverkäufer Unternehmer ist und
- es sich beim Gegenstand weder um Edelmetall noch um einen Edelstein handelt.

Der Wiederverkäufer, der Umsätze von Gebrauchtgegenständen nach § 25a UStG versteuert, hat für jeden Gegenstand getrennt den Verkaufspreis, den Einkaufspreis und die jeweilige Differenz aufzuzeichnen. Bei Gegenständen unter dem Wert von insgesamt 500 € kann er auch den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen.

Die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung sind getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen. Dazu sollten drei Konten angelegt werden: ein Einkaufskonto und zwei Erlöskonten für den steuerfreien und den steuerpflichtigen Teil („Differenz“).

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8016	5101	8191	4136	Differenzbesteuerung, Erlöse m. USt. § 25a
8017	5102	8193	4138	Differenzbesteuerung, Erlöse o. USt. § 25a
3013	6083	3210	5210	Neu anlegen: Gebrauchtwareneingang

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie bei der Differenzbesteuerung die gesonderten Konten Gebrauchtwareneinkauf, steuerfreie und steuerpflichtige Erlöse aus Differenzbesteuerung miteinander ab.

Suchen Sie sämtliche Einkaufsbelege und Verkaufsrechnungen der Gebrauchtgegenstände heraus. Nur solche Belegpaare kommen für die Differenzbesteuerung infrage. Holen Sie nun ggf. die Einzelaufzeichnungen sämtlicher Gegenstände mit einem Einkaufspreis über 500 € nach und bilden Sie ansonsten monatliche Gesamtsummen.

Beginnen Sie mit einer formellen Prüfung:

- Die Differenzbesteuerung bei Antiquitäten, Kunstgegenständen oder Sammlungsstücken ist von einer formlosen Erklärung abhängig, die spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen ist. Darin müssen die Gegenstände bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstreckt. Also: Ohne rechtzeitige Erklärung ist keine Differenzbesteuerung möglich.
- Wenn die Aufzeichnungen zur Differenzbesteuerung sehr lückenhaft sind, ist es fraglich, ob die Abstimmarbeiten sich überhaupt lohnen. Bedenken Sie, dass die Aufzeichnungen zeitnah erfolgen müssen und eine Verspätung von einem Jahr zur nachträglichen Vermeidung von Umsatzsteuer möglicherweise nicht akzeptiert wird.

Ist auf einer Verkaufsrechnung unzulässigerweise die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, so schuldet der Wiederverkäufer die ausgewiesene Steuer zusätzlich zur Differenzsteuer. Dabei gilt der bloße Hinweis auf den Umsatzsteuersatz („Der Rechnungsbetrag enthält 19 % USt“) genau genommen nicht als „Ausweis“. Zwar können Sie für jeden einzelnen Gebrauchtgegenstand über 500 € entscheiden, ob Sie die Differenzbesteuerung anwenden oder nicht. Die Entscheidung ist aber u. U. bereits mit der Erfassung in der Buchhaltung dokumentiert.

Beispiel:

Anhand von Einkaufsbelegen und Wareneinkaufsbuchungen ohne Vorsteuerabzug lassen sich bislang noch nicht zur Differenzbesteuerung erfasste Gebrauchsgegenstände herausfinden. Die dazu passenden Verkaufsrechnungen sind ebenfalls auffindbar.

Einkauf	Verkauf	Korrektur
1. Wert 12.000 €, über das reguläre Einkaufskonto erfasst mit unzulässigem Vorsteuerabzug	Verkaufspreis brutto 20.000 € (19 %), als umsatzsteuerpflichtiger Erlös erfasst. In der Rechnung aber kein USt.-Ausweis	Umbuchung Wareneinkauf mit Vorsteuerkorrektur, Umbuchung Verkauf mit USt.-Korrektur. Buchung der steuerpflichtigen Differenz. Damit lässt sich möglicherweise nachträglich die Differenzbesteuerung retten.
2. Wert 14.000 €, auf dem regulären Einkaufskonto ohne Vorsteuerabzug erfasst	Verkaufspreis brutto 25.500 €, als umsatzsteuerpflichtiger Erlös erfasst. In der Rechnung USt.-Ausweis	Die nachträgliche Anwendung der Differenzbesteuerung könnte hier zu einer zusätzlichen USt.-Schuld von 1.836 € (19 % aus 11.500 € Differenz) führen. An diesen zwei Fehlbuchungen sollte besser nicht gerührt und deshalb auf eine Differenzbesteuerung verzichtet werden.
3. Wert 14.000 €, auf dem Einkaufskonto für Gebrauchtwaren erfasst	Verkaufspreis brutto 25.500 €, als umsatzsteuerpflichtiger Erlös erfasst. In der Rechnung USt.-Ausweis (19 %) von 4.071 €	Hier führt die Anwendung der Differenzbesteuerung zu einer zusätzlichen USt.-Schuld von 1.836 € (19 % aus 11.500 € Differenz). Anders als im vorherigen Fall ist die Wahl durch die Erfassung auf dem Gebrauchtwaren-Einkaufskonto bereits getroffen. Die Umbuchung auf regulären Wareneinkauf könnte in einer Überprüfung keinen Bestand haben.

Bsp.	Soll	Haben	GegenKto	Konto	
1.		12.000,00	3210/5210	3400/5400	Umbuchung Gebrauchtwareneinkauf
1.		20.000,00	8400/4400	8193/4138	Umbuchung steuerfreie Gebrauchtwarenverkauf
1.	8.000,00		8225/4225	8191/4136	Umbuchung steuerpflichtige Differenz
3.		14.000,00	3200/5200	3210/5210	Umbuchung regulärer Wareneinkauf

Unentgeltliche Wertabgaben

Unentgeltliche Wertabgaben umfassen jegliche unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes oder einer Leistung durch das Unternehmen, auch an Dritte. Dabei ist es unerheblich, ob die zugewendeten Gegenstände oder erbrachten Leistungen unternehmerischen oder nicht unternehmerischen Zwecken dienen.

Lieferung

Als Lieferung gelten

1. die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb der GmbH liegen (ein Lebensmittelhändler entnimmt von einem Großhändler bezogene Nahrungsmittel zur Versorgung seiner Familie),
und zusätzlich
2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes durch das Unternehmen an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (ein Rohbauunternehmer errichtet für private Wohnzwecke ein schlüsselfertiges Haus mit Mitteln der GmbH; Gegenstand der Entnahme ist hier das schlüsselfertige Haus – nicht lediglich der Rohbau),
3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke der GmbH (ein Schuhhersteller spendet Computer an örtliche Schulen, an den Sportverein einen gebrauchten Transporter sowie einige Schuhe für dessen Weihnachtstombola).

Sonstige Leistungen

Als sonstige Leistungen gelten die **Verwendung** eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat und die unentgeltliche **Erbringung** einer anderen sonstigen Leistung

- durch den Geschäftsführer für Zwecke, die außerhalb der GmbH liegen, oder
- für den privaten Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Dienstleistungen können teils dem nicht unternehmerischen, teils dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Zum Beispiel sind private Telefongespräche nicht dem Unternehmen zuzuordnen und stellen daher keine Wertabgabe dar.

Beispiel:

1. Ein Bauunternehmer setzt einen Bauhilfsarbeiter zur Gartenpflege seines selbst bewohnten Einfamilienhauses ein.
2. Ein Unternehmer setzt die im Unternehmen angestellte Putzfrau auch zum Putzen seines Privathaushaltes ein.
3. Der Zahnarzt repariert in seinem Labor eine Zahnbrücke für seine Frau.
4. Ein Architekt lässt unentgeltlich für einen Freund durch einen bei ihm angestellten Bauzeichner den Entwurf eines Bauplans fertigen.

Nicht steuerbar sind auch die unentgeltlichen sonstigen Leistungen aus unternehmerischen Gründen.

Beispiel:

Die Schuhfabrik überlässt dem örtlichen Sportverein kostenlos einen gebrauchten Transporter mit Werbeaufdruck für jedes Wochenende. Der Wagen bleibt im Eigentum der Fabrik und wird jeden Sonntagabend zurückgegeben.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
871	542	8910	4600	Unentgeltliche Wertabgaben
8719	5429	8905	4605	Entnahme von Gegenständen (ohne USt.)
8711	5421	8915	4610	Entnahme durch Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens (7 % USt.)
8710	5420	8919	4619	Entnahme durch Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens (ohne USt.)
8712	5422	8910	4620	Entnahme durch Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens (19 % USt.)

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
8719	5429	8905	4630	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens (7 % USt.)
2789	5429	8924	4639	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens (ohne USt.)
2782	5424	8920	4640	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens (19 % USt.)
8711	5425	8932	4650	Unentgeltliche Erbringung einer sonst. Leistung (7 % USt.)
8719	5429	8929	4659	Unentgeltliche Erbringung einer sonst. Leistung (ohne USt)
8712	5426	8925	4660	Unentgeltliche Erbringung einer sonst. Leistung (19 % USt)
2781	5427	8945	4670	Unentgeltliche Zuwendung von Waren (7 % USt.)
2789	5429	8939	4679	Unentgeltliche Zuwendung von Waren (ohne USt.)
2782	5428	8935	4680	Unentgeltliche Zuwendung von Waren (19 % USt.)
2790	5422	8940	4686	Unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen (19 % USt.)
2791	5429	8949	4689	Unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen (ohne USt.)

Die Erlösschmälerungen durch gewährte Skonti, Rabatte und Rücksendungen sind bei den Personenkonten im Abschnitt 6.3 behandelt.

Private Nutzung von Kfz

Grundsätzlich werden bei jedem Dienstfahrzeug Privatfahrten unterstellt. Die bloße Behauptung, man verwende für solche Privatfahrten einen privaten Zweitwagen, reicht nicht aus, das Finanzamt vom Gegenteil zu überzeugen. Eine unentgeltliche Wertabgabe muss nur dann nicht für volle Monate angesetzt werden, wenn der Wagen zur privaten Nutzung nicht zur Verfügung stand oder nachweislich nicht genutzt wurde (z. B., wenn wegen eines Fahrverbots der Geschäftsführer den Wagen nicht fahren konnte).

Bei der Verwendung durch den Unternehmer oder der privaten unentgeltlichen Nutzung durch einen Arbeitnehmer gelten ähnliche Bestimmungen. Sie betreffen nur Pkw im Betriebsvermögen oder

geleaste und gemietete Fahrzeuge, nicht aber Lkw oder Zugmaschinen.

Einsatz des Privatwagens

Eine Alternative zum Firmenwagen besteht darin, den Privatwagen für betriebliche Zwecke einzusetzen. Damit wird die leidige Privatnutzung am Geschäftswagen vermieden. Unternehmer wie Arbeitgeber können für geschäftlich bzw. dienstlich veranlasste Fahrten eine Pauschale von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer ansetzen oder auch die tatsächlichen Gesamtkosten für das Auto (inkl. der Abschreibungen) ins Verhältnis zu den privat gefahrenen Kilometern setzen.

Beispiel:

Geschäftsführer Schmitt zeichnet bei Geschäftsreisen die mit seinem Privatwagen gefahrenen Kilometer auf. Im Monat Mai fuhr Herr Schmitt 2.000 km. Er rechnet dies ab und zahlt sich das Kilometergeld in Höhe von 2.000 x 0,30 € bar aus.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	600,00	4678/6688	1000/1600	Kilometergeld Mai

Firmenwagen: private Nutzung nach der 1 %-Methode

Die einfachste und oft teuerste Methode den Eigenverbrauch zu ermitteln, stellt die 1 %-Methode dar. Das Finanzamt greift gerne darauf zurück, wenn kein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch vorliegt. Der Arbeitnehmer versteuert hierbei monatlich 1 % des Pkw-Listenpreises plus Sonderausstattung – auch für ein Gebrauchtfahrzeug – plus die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte mit weiteren 0,03 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer (bei fiktiven 15 Arbeitstagen pro Monat. Alternativ sind nachgewiesene Arbeitstage pro km mit 0,002 % anzusetzen) Der Vorteil dieser Methode ist, dass die Firma sämtliche Leasing-, Betriebs- und Reparaturkosten als Betriebsausgabe geltend macht – also auch, wenn der Arbeitnehmer mit dem Wagen in Urlaub fährt.

Beispiel:

Der Geschäftsführer nutzt einen zum Preis von 15.000 € angeschafften gebrauchten Pkw auch zu privaten Zwecken. Der historische Bruttolistenpreis für einen Neuwagen betrug 30.000 €.

$$\begin{array}{rcl}
 30.000 \text{ €} \times 1 \% & = & 300 \text{ €} \\
 \text{davon } 20 \% \text{ umsatzsteuerfrei} & = & \underline{60 \text{ €}} \\
 \text{davon } 80 \% \text{ umsatzsteuerpflichtig} & = & \underline{\underline{240 \text{ €}}}
 \end{array}$$

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Kto	
285,60		8920/4640		1880/2130	Kfz-Verwendung 19 % USt.
60,00		8924/4639		1880/2130	Kfz-Verwendung ohne USt.

Sollte die Anwendung der 1 %-Regelung zu unzutreffenden Ergebnissen führen, steht es dem Unternehmer frei, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer durch eine sachgerechte Schätzung zu ermitteln. Hier genügt es z. B., betriebliche und private Kilometer aufzuzeichnen und sämtliche Kosten in das gleiche Verhältnis zu setzen.

Beispiel:

Ausgangslage wie im vorigen Beispiel, jedoch ermittelt der Geschäftsführer hier die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer durch eigene Schätzung:

Schätzung der privaten Nutzung: 30 % Privatanteil

Gesamtkosten inklusive USt. (Benzin, Öl, Reparaturen, AfA): 6.000 €

Gesamtkosten ohne USt. (Versicherung, Kfz-Steuer): 1.500 €

Umsatzsteuerpflichtige Kosten:

$$6.000 \text{ €} \times 30 \% = 1.800 \text{ €/Jahr} = 150 \text{ € brutto/Monat}$$

Dies entspricht 24 € Umsatzsteuer.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Kto	
300,00		8924/4639		1880/2130	Kfz-Verwendung
24,00		1570/1400		1880/2130	USt.-pflichtiger Teil (150 €)

Beispiel:

Der Firmenwagen hat einen Listenpreis von 50.000 € inkl. Sonderausstattung und MwSt. Für die private Nutzung durch den Angestellten sind monatlich Sachbezüge von 1 % des Listenpreises anzusetzen, somit 500 €. Die Entfernung von seiner Wohnung zum (werktäglich angefahrenen) Arbeitsplatz beträgt 12 km und muss zusätzlich angesetzt werden. Damit sind weitere 0,03 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer fällig:

$12 \text{ km} \times 0,03 \% \times 50.000 \text{ €} = 180 \text{ €}$. Ohne Führung eines Fahrtenbuches sind demnach pro Monat 680 € Sachbezug anzusetzen.

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Kto	
680,00		8611/4947		4120/6020	Sachbezug Kfz

Unternehmer wie auch Arbeitnehmer können für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte 0,30 € für jeden Entfernungskilometer und ohne Nachweis mindestens 15 Fahrten pro Monat ansetzen. Bei mehreren Firmenwagen kommt es darauf an, wie viele Personen für eine Privatnutzung in Betracht kommen. Wenn nachweislich nur der Geschäftsführer die Geschäftswagen privat nutzt, so hat er die 1 %-Regelung für den Pkw mit dem höchsten Listenpreis anzusetzen. Bei mehreren Personen muss für jedes infrage kommende Fahrzeug eine unentgeltliche Wertabgabe angesetzt werden.

Wenn andererseits nur ein Fahrzeug zum Betriebsvermögen gehört, so ist die 1 %-Methode auf dieses Fahrzeug einmal und nicht mehrfach für alle Angehörigen anzuwenden. Liegt die Privatnutzung bei über 90 %, so gehört der Firmenwagen automatisch in das Privatvermögen.

Die unentgeltliche Wertabgabe bzw. der Sachbezug ist durch die tatsächlichen Kosten für den Pkw gedeckelt. Das bedeutet, dass die Kosten durch private Nutzung nicht höher als die tatsächlichen Kosten sein können.

Einzelnachweis durch Fahrtenbuch

Neben dieser pauschalen Methode gibt es zur Bestimmung des privaten Nutzungsanteils nur noch die Möglichkeit des Einzelnachweises. Dazu müssen

1. für den einzelnen Pkw sämtliche Aufwendungen nachgewiesen werden und
2. sich aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch sämtliche Fahrten lückenlos nachvollziehen lassen, und zwar
 - a) Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
 - b) Reiseziel und Reiseroute,
 - c) Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner,
 - d) jeweilige Abfahrts- und Ankunftszeit, soweit Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden.

Bei Kundendienstmonteuren und Handelsvertretern mit täglich wechselnden Auswärtstätigkeiten reicht es z. B. aus, wenn sie angeben, welche Kunden sie an welchem Ort aufsuchen. Werden regelmäßig dieselben Kunden aufgesucht, so reicht der Hinweis auf den Kunden aus, dessen Anschrift sich aus einer beigefügten Kundenliste ergeben kann. Angaben über die Reiseroute und zu den Entfernungen zwischen den Stationen einer Auswärtstätigkeit sind nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich.

Taxifahrer und Fahrlehrer brauchen lediglich zu Beginn und Ende den Kilometerstand festhalten und als Zweck „Taxifahrten im Pflichtfahrgebiet“ bzw. „Fahrschulfahrten“ anzugeben. Sonderfahrten sind gesondert aufzuzeichnen.

Für Privatfahrten genügen Kilometerangaben, ohne dass im Einzelnen der Reiseweg und der Reisezweck angegeben sind, für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie für Heimfahrten genügt jeweils ein entsprechender kurzer Vermerk im Fahrtenbuch.

Bei den Ausdrucken von elektronischen Fahrtenbüchern müssen nachträgliche Änderungen technisch unmöglich sein oder zumindest dokumentiert sein.

Mit der Methodenwahl – 1 %-Regelung oder Fahrtenbuch – ist die Eigenverbrauchsermittlung für jedes Fahrzeug ein Jahr lang festgelegt.

Die Entscheidung für die günstigste Methode kann ein Unternehmer auch am Ende des Jahres treffen, wenn alle Zahlen zum Ver-

gleich vorliegen. Dagegen muss für den Arbeitnehmer die Höhe des Sachbezugs bereits bei der Lohnversteuerung festgestellt werden.

6.2 Betriebsausgaben

Die betrieblichen Aufwendungen sind in den Kontenplänen der Unternehmen auf vielen verschiedenen Konten erfasst. Bis auf einige kritische Betriebsausgaben können viele Konten jedoch schnell abgehakt werden. Es genügt hier eine allgemeine Prüfung auf Vollständigkeit und zulässigen Vorsteuerabzug.

Personalkosten

Im Zusammenhang mit den Verbindlichkeiten (siehe Abschnitte 5.5, 5.6. und 5.7) und dem Lohnverrechnungskonto (siehe Abschnitt 5.6) ist bereits ein Großteil der Lohnkosten abgestimmt worden. Bleiben nur noch Sachbezüge/Lohnersatz und Aushilfslöhne, die geprüft werden müssen.

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie die Sachbezüge mit den Lohnabrechnungen ab.
Überprüfen Sie stichprobenweise die Belege für die Aushilfslöhne.
Gleichen Sie die an die Krankenkassen gemeldeten Jahresbeiträge mit dem Konto zur Sozialversicherung ab und buchen Sie ggf. den Arbeitnehmeranteil vom Konto Lohn/Gehalt um.
Buchen Sie auf diesem Konto ggf. im Haben erfasste Krankengeldzuschüsse um.

Sachbezüge

Bei der Überprüfung der Lohnkonten könnten Sie auf bislang un versteuerte und noch nicht erfasste Sachbezüge und Lohnersatzleistungen stoßen. Buchen Sie in diesem Fall die fehlenden Beträge nach. Die Höhe der Sachbezüge richtet sich nach der amtlichen Sachbezugsverordnung und weiteren Erlassen des Bundesministeriums der Finanzen.

Als Sachbezugswert ist der Geldwert anzusetzen. Erhält der Arbeitnehmer die Sachbezüge nicht unentgeltlich, so ist der Unterschieds-

betrag zwischen dem Geldwert des Sachbezugs und dem tatsächlichen Entgelt zu versteuern.

Für die Höhe des Privatanteils beim Unternehmer und für die Höhe des Sachbezugs für den Firmenwagen beim Arbeitnehmer gelten grundsätzlich die gleichen Regelungen. Die Ermittlung des Sachbezugs wurde deshalb im vorigen Abschnitt 6.1. bei den „Unentgeltlichen Wertabgaben“ behandelt.

Beispiel:

Bei der Bewertung der Privatnutzung des Dienstwagens durch den Arbeitnehmer wurde die 1 %-Methode angewendet (in voller Höhe umsatzsteuerfrei).

Soll	Haben	GegenKto	Datum	Kto	Text
6.885,00		8611/4947		4110/6010	Kfz-Gestellung

Zinsvorteilhafte Darlehen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer sind nur dann Sachbezug,

- wenn das Darlehen 2.600 € übersteigt und
- insoweit der Effektivzins unter 5,5 % liegt.

Als Geldwert für Kost und Logis gelten amtliche Werte nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (Stand 2011):

- Freie Verpflegung der Arbeitnehmer oder volljähriger Familienangehöriger monatlich 217 € bzw. für Frühstück 47 € für Mittagessen und Abendessen 85 €. Bei nicht volljährigen Familienangehörigen ermäßigen sich die zusätzlichen Sachbezüge pro Person auf 80 % (ab dem 14. Lebensjahr) bzw. 40 % (ab dem 7. Lebensjahr). Für Kinder unter sieben Jahren liegt der Sachbezugswert bei 30 %.
- Der Wert einer freien Unterkunft beträgt monatlich 206 €. Bei Unterbringung im Haushalt des Arbeitgebers oder in einer Gemeinschaftsunterkunft reduzieren sich die Werte um 15 %. Dies gilt auch für Jugendliche und Auszubildende.

Die Reduzierung beträgt

- bei Belegung mit zwei Beschäftigten 40 %,
- mit drei Beschäftigten 50 % und
- mit mehr als drei Beschäftigten 60 %.

Eine Wohnung ist grundsätzlich mit dem ortsüblichen Mietpreis zu bewerten. Ist im Einzelfall die Feststellung des ortsüblichen Mietpreises mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden, ist die Wohnung mit 3,39 € pro qm, bei einfacher Ausstattung (ohne Sammelheizung oder ohne Bad oder Dusche) mit 2,91 € zu bewerten. Für Energie, Wasser und sonstige Nebenkosten ist der übliche Preis am Abgabeort anzusetzen.

Werden Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung verbilligt als Sachbezug zur Verfügung gestellt, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten Preis und diesen Sachbezugswerten dem Arbeitsentgelt zuzurechnen.

Fremdarbeiten

Man unterscheidet zwischen Fremdleistungen als „Aufwand für bezogene Leistungen“ für Erzeugnisse und andere Leistungserstellung (z. B. Subunternehmer) einerseits und Fremdarbeiten von freien Mitarbeitern andererseits, die für betriebsinterne Zwecke statt eigenem Personal herangezogen werden und als „sonstige betriebliche Aufwendungen“ gelten.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
465	610	4909	6303	Fremdleistungen
465	610	4780	6780	Fremdarbeiten
37	610	3100	5900	Fremdleistungen

Die Finanzämter gehen zunehmend dazu über, nicht erst im Rahmen von Betriebsprüfungen, sondern bereits im Vorfeld bei den Jahresabschlüssen Kontrollmitteilungen zu erstellen. So werden Sie ggf. aufgefordert, Ihre Subunternehmer und freien Mitarbeiter mit Adressen und Jahresentgelten lückenlos aufzulisten. Sind Sie dazu nicht in der Lage oder willens, dann gehen die Betriebsausgaben

verloren. Auch kommt es vor, dass langjährige freie Mitarbeiter plötzlich als Scheinselbstständige gelten. Dann können hohe Kosten auf die GmbH zukommen: bis zu drei Jahre Renten- und Krankenversicherungsbeiträge (Arbeitnehmer und Arbeitgeberanteile!) bzw. Abfindungen, Lohnfortzahlungen etc.

eBay, Google, Amazon & Co: Leistungen ausländischer Unternehmer

Wenn ausländische Handelsplattformen oder Internetfirmen ins Spiel kommen, wird es gerade bei der Umsatzsteuer kompliziert. Ist diese elektronische Leistung im Ausland oder in Deutschland steuerpflichtig? Im letzteren Fall schuldet der deutsche Händler als Empfänger solcher Dienstleistung die Umsatzsteuer.

Seit 2007 behält eBay von Personen, die ihren Sitz oder Wohnsitz in Deutschland haben, 15 % Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuersatz in Luxemburg) ein. Alle bei eBay.de angegebenen Gebühren sind Bruttobeträge, d. h., sie enthalten bereits 15 % Mehrwertsteuer.

Beispiel:

Angebotsgebühr für einen deutschen Staatsbürger, der bei eBay.de anbietet:

Tatsächliche
Angebotsgebühr = 1,50 € bei eBay.de
(Nettobetrag plus 15 % Luxemburg-MwSt)

Daraus folgt:
Nettobetrag = 1,3043 €
Gesamtbetrag = 1,3043 € (Nettobetrag)
+ 15 % (Luxemburg-MwSt) = 1,50 € (gerundet)

Der Transparenz halber werden in der eBay-Rechnung sowohl die Bruttobeträge (mit MwSt) als auch die Nettobeträge (ohne MwSt) ausgewiesen.

Unternehmer mit gültiger Umsatzsteuer-Identifikationsnummer können sich von eBay unter bestimmten Voraussetzungen die Berech-

tigung für Nettorechnungen erteilen lassen. Dazu teilen Sie eBay die USt.-IdNr. der GmbH mit.

Tipp

Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt werden:

[https://www.formulare-bmf.de/ffw/form/display.do?\\$context=0](https://www.formulare-bmf.de/ffw/form/display.do?$context=0)

Amazon verweist dagegen darauf, dass die Verkaufsgebühren nicht in Luxemburg, sondern beim Empfänger in Deutschland steuerpflichtig sind („Bezugnahme auf: Artikel 21 (1) b, Sixth Council Directive 77/388/EEC vom 17. Mai 1977“).

Dem deutschen Fiskus bereitet es allerdings grundsätzliche Probleme, die Steuer von ausländischen Unternehmen auch einzuziehen. Deshalb hat er nach § 13b UStG den unternehmerischen Empfänger einer sonstigen Leistung eines ausländischen Anbieters verpflichtet, die fällige Umsatzsteuer direkt an das deutsche Finanzamt zu melden. Im Regelfall kann er aus der Rechnung Vorsteuer in gleicher Höhe abziehen.

Beispiel:

Die Verkaufsgebühren für die Agenturumsätze über einen Inter-Web-Shop in den USA betragen 300 \$ (ca. 400 €). Die Rechnung auf die deutsche Umsatzsteuer erfolgt per E-Mail sofort nach Kreditkartenbelastung. Der deutsche Unternehmer bucht, da die Leistung unter § 13b UStG fällt:

Verkaufsgebühren	400,00 €
Vorsteuer	76,00 €
an Kreditkartenabrechnung	400,00 €
an Umsatzsteuer 19 %	76,00 €

Im DATEV-System erfolgt bei Buchung des Nettobetrages auf das Automatikkonto für Leistungen ausländischer Unternehmer im Hintergrund auch die Verbuchung der Vorsteuer und Umsatzsteuer.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
3711	6101	3115	5915	Leistungen ausländischer Unternehmer 7 % Vorsteuer und 7 % USt.
3715	6105	3125	5925	Leistungen ausländischer Unternehmer 19 % Vorsteuer und 19 % USt.
146	2608	1579	1409	Abziehbare Vorsteuer § 13b 19 %
1811	4822	1758	3833	USt. § 13b 19 % aus Leistungen ausländischer Unternehmer

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Diese Bezeichnung wird sowohl für eine Position der Gewinn- und Verlustrechnung für Raum-, Kfz-, Verwaltungs- und Vertriebskosten als auch für ein spezielles Konto verwendet.

Das Konto „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ sollte nicht mehr als 5 bis 10 % der gesamten Aufwendungen bzw. höhere Beträge aufnehmen, da Sie ansonsten Rückfragen des Finanzamts provozieren. Einerseits ist für jede Aufwendung ein eigenes Konto aufzumachen. Lösen Sie deshalb Konten mit Bagatellbeträgen auf. Andererseits sollen die Aufwendungen transparent aufgegliedert und relevante Kostenarten ausgewiesen sein.

Arbeitsschritt:

Buchen Sie soweit möglich die „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ auf aussagekräftige Konten um. Verwenden Sie ggf. die Konten „Sonstiger Betriebsbedarf“ oder z. B. für Gründungskosten „Sonstige Aufwendungen, unregelmäßig“.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
473	693	4900	6300	Sonstige betriebliche Aufwendungen
4725	6074	4985	6850	Sonstiger Betriebsbedarf
4739	6992	2309	6969	Sonstige Aufwendungen, unregelmäßig

Miete, Raumkosten und Instandhaltungen

Arbeitsschritt:

Achten Sie beim Abstimmen der Mietzahlungen auf die Vollständigkeit. Bei Vorsteuerabzug sollte die Umsatzsteuer im Betrag entweder auf dem Bankauszug, einer Jahresabrechnung oder im Mietvertrag ausgewiesen sein. Der Steuersatz oder der Hinweis auf die „gesetzliche USt.“ reicht nicht aus.

Buchen Sie Mietereinbauten und Herstellungsaufwand aus Instandhaltungskosten und Grundstücksaufwendungen um.

Prüfen Sie auch bei anderen Instandhaltungskosten und Reparaturen, ob nicht auf das betreffende Anlagegut umgebucht werden muss.

Die Entscheidung, wann in Zusammenhang mit Gebäuden Erhaltungsaufwand und in welchen Fällen Herstellungsaufwand vorliegt, ist mitunter sehr umstritten. Aufwendungen für eine Baumaßnahme an Gebäuden sind auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln, wenn sie nicht den Standard des Gebäudes gehoben haben bzw. sich dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotenzial) eines Wohngebäudes gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs nicht deutlich erhöht. Danach gehören Instandhaltungs- und Modernisierungskosten innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung zu den Herstellungskosten, wenn sie 15 % des Anschaffungspreises übersteigen. In die 15 %-Grenze nicht einbezogen werden Aufwendungen für Erweiterungen des Gebäudes und jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten.

Mietereinbauten

Baumaßnahmen, die der Mieter auf seine Rechnung vornimmt, können Mietereinbauten oder -umbauten sein. Die dafür aufgebrachten Aufwendungen sind vom Mieter entweder zu aktivieren oder sofort als Betriebsausgabe abzuziehen.

Als zu aktivierende Mietereinbauten und Mieterumbauten kommen infrage:

- Scheinbestandteile
- Betriebsvorrichtungen
- sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten

Scheinbestandteile

Scheinbestandteile werden nur „zu einem vorübergehenden Zweck“ (§ 95 BGB) in das Gebäude eingefügt und weisen auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert auf. Dieser Wert darf durch den Ausbau nicht bis an die Grenze des Schrottwerts zerstört werden.

Ein Scheinbestandteil liegt auch vor, wenn der Mieter verpflichtet ist, bei Auszug den eingebauten Gegenstand wieder zu entfernen. Als „vorübergehender“ Zweck gilt nicht, wenn die Nutzungsdauer kürzer ist als die voraussichtliche Mietdauer.

Beispiel:

Der Mieter baut fünf Jahre vor Ablauf des Mietvertrags die Mieträume nach seinen betrieblichen Zwecken um, indem er mobile Zwischenwände neu einzieht. An einen Aufwandsersatz auch nur eines Teils der Kosten von 21.000 € ist im Falle des Auszugs nicht gedacht, im Gegenteil: Der Mieter hat sämtliche baulichen Veränderungen zu entfernen und die Mieträume in den ursprünglichen Zustand zu versetzen. Die Kosten sind als Mietereinbauten (Einbauten in fremde Grundstücke) zu aktivieren und als bewegliches Wirtschaftsgut auf sieben Jahre abzuschreiben.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
21.000,00		4260/6335	0450/0680	Mietereinbauten

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0249	080	0450	0680	Einbauten in fremde Grundstücke

Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, selbst wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Sie dienen eben nicht der Gebäudenutzung im Allgemeinen, sondern den besonderen Zwecken des Betriebes. Hierzu zählen z. B.:

- Arbeitsbühnen, Bedienungs- und Beschickungsbühnen, Krananlagen, Lastenaufzüge, Transportbänder
- Kühltürme, Kläranlagen, Schornsteine

- Vorrichtungen, Befestigungen oder Fundamente für technische Anlagen und Maschinen

Handelt es sich um Beleuchtungsanlagen, Belüftungsanlagen, Klimageräte, Öfen, Heizungsanlage u. Ä. kommt es darauf an, ob sie überwiegend betrieblichen Zwecken dienen oder auch allgemein genutzt werden können.

Scheinbestandteile und **Betriebsvorrichtungen** gelten rechtlich als bewegliche Wirtschaftsgüter, selbst wenn sie fest vermauert sind. Die Abschreibungsdauer entspricht der voraussichtlichen Mietzeit – es sei denn, für diese Gegenstände gilt eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.

Beispiel:

Eine gemeinnützige GmbH nimmt in einem angemieteten Wohnhaus für betreute Menschen umfangreiche Umbaumaßnahmen vor. So entstehen aus 3- und 4-Bett-Zimmern durch zusätzliche Zwischenwände 1- und 2-Bett-Zimmer mit neuen sanitären Installationen. Waschbecken und Duschkabinen werden behindertengerecht vergrößert und abgesenkt und einige Türen für Rollstühle verbreitert. Die Umbaukosten inklusive der Planungskosten des Innenarchitekten führen zu Herstellungskosten der Betriebsvorrichtung zur Behindertenbetreuung.

Nach Ablauf einer Festmietzeit von zehn Jahren soll sich der Mietvertrag – sofern er nicht fristgerecht gekündigt worden ist – jeweils um fünf Jahre verlängern. Zumindest eine einmalige Verlängerung ist vorgesehen, weshalb die voraussichtliche Mietdauer 15 Jahre beträgt. Bei Auszug müssen laut Mietvertrag sämtliche Umbauten entfernt werden. Die Umbaukosten sind deshalb linear innerhalb dieser 15 Jahre abzusetzen.

Die Tabelle zum „Grundvermögen“ auf unserer Downloadseite gibt bei den aufgelisteten Vermögensgegenständen an, ob sie einem Gebäude, Gebäudebestandteil oder einer Außenanlage zugeordnet werden oder ob sie Betriebsvorrichtungen darstellen. Wenn Vermögensgegenstände Betriebsvorrichtungen darstellen, sind sie einzeln zu erfassen und zu bewerten.

Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten

Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten können Gegenstände sein, die unmittelbar den **besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters** dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Beispiele:

Der Mieter schafft durch Entfernen von Zwischenwänden ein Großraumbüro.

Der Mieter entfernt die vorhandenen Zwischenwände und teilt durch neue Zwischenwände den Raum anders ein.

Der Mieter gestaltet das Gebäude so um, dass es für seine besonderen gewerblichen Zwecke nutzbar wird, z. B. durch Entfernen von Zwischendecken, Einbau eines Tors, das an die Stelle einer Tür tritt.

Der Mieter ersetzt eine vorhandene Treppe durch eine Rolltreppe.

Um **sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten** handelt es sich auch, wenn die Bauten im **wirtschaftlichen Eigentum** des Mieters stehen. Danach sind die eingebauten Sachen

- entweder während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht,
- oder der Mieter kann bei Beendigung des Mietvertrages vom Eigentümer mindestens die Erstattung des Zeitwerts verlangen.

Solche Mietereinbauten gelten – im Gegensatz zu den Scheinbestandteilen und den Betriebsvorrichtungen – als unbewegliche Wirtschaftsgüter. Ohne gesonderte vertragliche Vereinbarung mit dem Gebäudeeigentümer unterliegen diese Bauten der regulären Gebäudeabschreibung von maximal 3 %.

Beachten Sie

Mietereinbaukosten sind Renovierungskosten.

Wenn weder der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten ist noch diese in sachlicher Beziehung zu seinem Betrieb stehen, so dürfen die Aufwendungen nicht aktiviert werden.

Eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters liegt nicht vor, wenn diese Baumaßnahmen ohnehin hätten vorgenommen werden müssen, z. B. wenn der Mieter anstelle des Eigentümers eine ohnehin vorgesehene Zentralheizung einbaut.

Anstelle von Mietereinbauten ist von Gerichten Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwand anerkannt worden, als ein Mieter u. a. die Fußböden in den gemieteten Räumen erneuern, den Heizkessel reparieren und einen Öltank sowie Ölbrenner installieren ließ. Auch der Einbau von Doppelglasfenstern durch den Mieter stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Beispiel:

Nach fünf Jahren Mietzeit lässt der Mieter auf seine Kosten einen neuen Teppichboden verlegen, ohne finanzielle Beteiligung seines Vermieters.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
11.900,00		1200/1800	904260/906335	Renovierungskosten

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0249	080	0450	0680	Einbauten in fremde Grundstücke
091	29	0980	1900	Aktive Rechnungsabgrenzungen
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen
4915	652	7831	6221	Abschreibungen auf Gebäude
4111	670	4210	6310	Miete
4711	6061	2350	6450	Reparaturen und Instandhaltung von Bauten
4711	6933	4260	6335	Instandhaltung betrieblicher Räume

Sofern Umbaukosten mit Mietzahlungen verrechnet werden können, sind für diesen Teil der Aufwendungen Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Kfz-Kosten

Das Konto „Fahrzeugkosten“ nimmt alle Kosten auf, die nicht weiter unterschieden werden sollen, so z. B. Benzinkosten, Kfz-Steuer, Kfz-Versicherungen, Reparaturen, Leasing etc. Dagegen bezeichnet „Sonstige Kfz-Kosten“ einen Aufwand, den Sie anderweitig nicht

zuordnen können, z. B. Gebühren für Autoradio, Reinigung, Parkgebühren. Unter „Laufenden Betriebskosten“ sind u. a. Benzin, Diesel, Öl zu erfassen.

Arbeitsschritt:

Aus Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung ist kein Vorsteuerabzug möglich. Erstattungsbeträge sind im Haben zu erfassen. Versicherungsentschädigungen für Unfallschäden sind auf einem gesonderten Konto zu erfassen.

Beispiel:

Die Versicherungsentschädigung für den Totalschaden des Firmenwagens über 15.000 € wurde im Vorjahr als sonstige Forderung eingebucht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	15.000,00	1502/1305	2742/4970	Kfz-Haftpflichtfall

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4714	6882	4540	6540	Kfz-Reparaturen
4261	691	4520	6520	Kfz-Versicherungen
267	5431	2742	4970	Versicherungsentschädigungen
422	703	4510	7685	Kfz-Steuern

Spenden

Spenden sind bei den Kapitalgesellschaften als Betriebsausgabe abziehbar.

Arbeitsschritt:

Sortieren Sie die Originale der Spendenbescheinigungen, um sie dann zusammen mit dem Jahresabschluss beim Finanzamt einzureichen.

Der Spendenempfänger muss bestätigen, dass er eine steuerbegünstigte Körperschaft ist und den zugewendeten Betrag nur für deren satzungsmäßige Zwecke verwendet.

Als Nachweis gilt auch der Zahlungsbeleg der Post oder eines Kreditinstituts bei Einzahlung auf ein Sonderkonto für den Katastro-

phenfall oder eine Spende bis 200 € bei aufgedrucktem Empfängerkonto auf dem Einzahlungsbeleg.

Spenden und Beiträge an politische Parteien werden zu 50 % direkt von der (Körperschaft-)Steuerschuld abgezogen bis zum Höchstbetrag von 825 € (Splitting 1.650 € Abzug). Darüber hinaus können sie nochmals zu gleichen Höchstbeträgen als Sonderausgaben angesetzt werden.

Bewirtungen und Geschenke

Geschenke und Bewirtungen dürfen auf keinen anderen als den vorgesehenen Konten verbucht werden. Die Aufzeichnungen haben zeitnah zu erfolgen – in der Regel innerhalb eines Monats. Außerdem dürfen auf den Konten „Geschenke“ oder „Bewirtungen“ keine anderen Aufwendungen, insbesondere keine Werbekosten, Zugaben u. Ä., erfasst werden. Wegen der besonderen Aufzeichnungspflichten für Geschenke und Bewirtungen vermeiden Sie unbedingt Fehlbuchungen – eine Korrektur findet in einer Betriebsprüfung nicht immer Gnade.

Geschenke sind unentgeltliche Zuwendungen an einen Dritten. Unentgeltlichkeit liegt nicht vor, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. Schmiergeld ist nicht mehr abzugsfähig.

Arbeitsschritt:

Bereinigen Sie die Konten Geschenke und Bewirtungen von den jeweiligen fremden Kosten. Buchen Sie ggf. Streuartikel, Zugaben und Aufmerksamkeiten um.

Buchen Sie Geschenke über einen Wert von 35 € pro Empfänger und die Geld- und Sachgeschenke an Arbeitnehmer um.

Prüfen Sie die Bewirtungsbelege und Aufzeichnungen zu den Empfängern.

Grundsätzlich können Geschenke bis 35 € bei einem oder mehreren Geschenken je Empfänger und je Wirtschaftsjahr als Betriebsausgabe abgezogen werden. Wird diese Grenze überschritten, entfällt der Abzug in vollem Umfang. Um die Einhaltung der Grenze nachzuvollziehen, verlangt das Finanzamt zu den Geschenken eine Liste der

jeweiligen Empfänger. Geld- und Sachgeschenke des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar. Sofern Sachzuwendungen für einen besonderen Anlass üblich sind und den Wert von 40 € pro Arbeitnehmer nicht überschreiten, sind sie als steuerfreie freiwillige soziale Aufwendung zu erfassen. Ohnehin sind Sachbezüge bis 44 €/Monat lohnsteuerfrei. Ansonsten kommt die Buchung als steuerpflichtiger Arbeitslohn auf einem Konto für Löhne oder Gehälter infrage.

Die für die geschäftliche Bewirtung von Geschäftsfreunden entstehenden angemessenen Aufwendungen, insbesondere für Essen, Trinken, Rauchen einschließlich des üblichen Trinkgeldes sowie die Nebenkosten für Garderobe und Toilette, können in Höhe von 70 % als Betriebsausgaben abgezogen werden. 30 % der Aufwendungen sind beim Jahresabschluss als nicht abzugsfähiger Anteil zu berücksichtigen. Die auf die nicht abzugsfähige Betriebsausgabe von 30 % der Bewirtungskosten entfallende Vorsteuer ist jedoch abziehbar.

Demgegenüber dürfen Aufwendungen für die ausschließliche Bewirtung von Arbeitnehmern (z. B. bei Betriebsfesten) voll abgezogen werden, da eine solche Bewirtung nicht geschäftlich, sondern allgemein betrieblich veranlasst ist. Hier gilt allerdings eine lohnsteuerfreie Grenze von 110 € pro teilnehmendem Arbeitnehmer. Dieser Betrag erhöht sich auch dann nicht, wenn Ehegatte und Kinder des Arbeitnehmers am Fest teilnehmen.

Nicht nur zur richtigen Verbuchung, sondern auch zur Ordnungsmäßigkeit der Belege gibt es zusätzliche Vorschriften. Zum Nachweis der Bewirtungskosten hat die GmbH-Buchhaltung schriftlich aufzuzeichnen:

- Ort
- Tag
- Anlass der Bewirtung
- die Teilnehmer
- die Höhe der Aufwendungen

Die verzehrten Speisen und Getränke müssen aus der Rechnung einzeln aufgeschlüsselt hervorgehen. Die Finanzverwaltung erkennt nur noch solche Rechnungen an, die maschinell erstellt und regis-

triert werden. Sie müssen ab einem Betrag von 150 € den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten. Die Namensangabe darf nachgeholt werden – allerdings nur vom Gastwirt selbst.

Der Rechtsprechung verdankt man folgende Unterscheidung:

- Streuartikel – Gegenstände von geringem Wert – werden zu Hunderten oder Tausenden verschenkt, ohne dass die Empfänger bekannt sind. Für diese Geschenke besteht kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Verkauf von Ware.
- Zugaben werden dagegen beim Verkauf kostenlos beigegeben. Sie sind deshalb als Kosten der Warenabgabe zu behandeln.
- Als Aufmerksamkeit gilt die Darreichung von Kaffee, Gebäck und Snacks bei einer Geschäftsbesprechung, Bonbons für Kinder u. Ä. Die abzugrenzende Bewirtung mit Speisen kann aber schon bei einer Bockwurst anfangen. Es handelt sich aufgrund des geringen Werts nicht um Geschenke (daher ist keine Empfängerliste zu führen), aber auch nicht um Zugaben beim Warenverkauf, die getrennt zu erfassen sind.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
442	6871	4630	6610	Geschenke abzugsfähig
2081	6875	4635	6620	Geschenke nicht abzugsfähig
444	6861	4650	6640	Bewirtungskosten
2082	6868	4654	6644	Nicht abzugsfähige Bewirtungskosten
405	6410	4145	6130	Freiwillige soziale Aufwendungen, LSt-frei
4421	6872	4631	6611	Neu anlegen: Streuartikel, ohne Empfänger-liste
469	6873	4632	6705	Neu anlegen: Zugaben
4441	6862	4653	6643	Aufmerksamkeiten
443	6863	4640	6630	Repräsentationskosten

Reisekosten

Reisekosten sind alle Aufwendungen, die durch die Reise unmittelbar veranlasst sind. Zu den Reisekosten gehören insbesondere die Fahrtkosten – auch für Zwischenheimfahrten –, die Mehraufwendungen für Verpflegung mit Pauschalbeträgen, die Übernachtungskosten am Reiseziel und während der Reise sowie die Reisenebenkosten.

Aufwendungen, die durch die Reise nur mittelbar veranlasst sind (z. B. Kosten für Reisekleidung, Wäsche, Koffer), sind keine Reisekosten.

Der Unternehmer kann die Umsatzsteuer auf die Reisekosten als Vorsteuern abziehen, die ihm für Leistungen aus Anlass einer inländischen Geschäftsreise erwachsen sind.

Abzugsfähig sind Fahrtkosten des Unternehmers und des Personals, soweit sie mit Fahrzeugen des Unternehmers oder mit Bus, Bahn, Taxi etc. erfolgt sind, sowie aus tatsächlichen Übernachtungen. Die Rechnung muss jeweils auf den Unternehmer lauten.

Tatsächliche Verpflegungsmehraufwendungen für Inlandreisen werden nicht anerkannt. Die steuerfreien Aufwendungen betragen pauschal (Stand 2011):

- bei mehr als 24 Std. Abwesenheit 24 €
- bei Abwesenheit über 14 Std. bis 24 Std. 12 €
- zwischen 8 bis 14 Std. 6 €

Arbeitsschritt:

Überprüfen Sie die Reisekostenabrechnungen stichprobenweise auf Vollständigkeit der Angaben und Einhaltung der steuerlich zulässigen Pauschalen.

Wenn Sie entgegen geltendem Gesetz nach wie vor Vorsteuerabzug vornehmen wollen, so sind hierüber in der USt.-Erklärung Angaben an das Finanzamt zu machen.

Überprüfen Sie die jeweiligen Konten bezüglich der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern.

Überprüfen Sie das Fahrtenbuch auf vollständige und lückenlose Einträge.

Eine Reisekostenabrechnung muss enthalten:

- Name des Reisenden
- Zeit, Dauer, Ziel und Zweck der Reise, ggf. gefahrene Kilometer
- Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug
- dazu ggf. Tankquittungen, Fahrscheine, Telefonkosten, Übernachtungs- und pauschale Verpflegungskosten, Bewirtungsbelege (separates Konto), Eigenbelege über Trinkgelder

Zinsaufwand und Zinserträge

Arbeitsschritt:

Trennen Sie die Zinsaufwendungen für kurzfristige und für langfristige Verbindlichkeiten. Buchen Sie Kontoführungsgebühren und ähnliche Kosten des Geldverkehrs um.

Sortieren Sie die Belege der Zinserträge mit einbehaltener Zinsabschlagsteuer und Kapitalertragsteuer heraus, damit diese zwecks Vergütung zum Finanzamt eingereicht werden können.

Buchen Sie ggf. unterlassene Steuerabzüge nachträglich als Zinsertrag ein.

Bereits im Zusammenhang mit den Darlehen sind die „Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten“ abgestimmt worden (siehe Abschnitt 5.4).

Überziehungszinsen des Girokontos gehören auf das Konto „Zinsen auf Kontokorrentkonten“. Saldieren Sie nicht mit den Guthabenzinsen, sondern weisen Sie diese gesondert unter „sonstige Zinserträge“ aus.

Die Quartalsabschlüsse des Bankkontos sind auseinanderzuziehen: Kontoführungsgebühren sind auf das Konto „Nebenkosten des Geldverkehrs“ umzubuchen, ebenso wie Abschlussprovision bei betrieblichen Darlehen, Akkreditivspesen, Auszahlungsgebühr, Provisionsaufwand, Umsatzprovision, Buchungsgebühren, Beitreibungskosten, Wechselspesen ohne Diskont, Darlehensvermittlungsprovision, Depotgebühren, Eintragungskosten, Emissionskosten, Finanzierungskosten und Geldverkehrskosten, Geldbeschaffungskosten, Geldeinzug, Nachnahmekosten, Hypothekenbeschaffung, Maklerprovisionen, Kartengebühren, Inkassokosten, Mahnkosten, Kreditvermittlungsprovision, Scheckgebühren, Schließfachgebühr und viele weitere Dienstleistungen der Banken. Die Kreditinstitute gehen immer mehr dazu über, ihre Leistungen (z. B. auch Darlehenszinsen) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Achten Sie auf den richtigen Vorsteuerabzug.

Bei den Zinserträgen werden oftmals nur die ausgezahlten Beträge erfasst. Es gelten jedoch steuerlich die Bruttobeträge als zugeflossen, wobei die einbehaltene Steuer auf die Steuerschuld angerechnet wird. Sofern noch nicht geschehen, ist also die als Kapitalertragsteuer,

Zinsabschlagsteuer und sonstige Quellensteuer einbehaltene Steuer auch als Zinsertrag zu erfassen.

Beispiel:

Einbehaltene Zinsabschlagsteuern und Solidaritätszuschläge in Höhe von 2.000 € bzw. 110 € von den betrieblichen Festgeldkonten sind noch nicht erfasst worden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	Text
	2.000,00	2215/7635	2650/7100	Abschlag Festgeldzinsen
	110,00	2218/7638	2650/7100	Abschlag Festgeldzinsen

Wenn die Privatentnahmen Gewinn und Einlagen übersteigen, können Kontokorrentzinsen nicht mehr ohne Einschränkung als Betriebsausgaben abgezogen werden. 6 % dieser sogenannten „Überentnahmen“ werden pauschal dem Gewinn wieder hinzugerechnet – höchstens jedoch der um 2.050 € gekürzte Betrag der tatsächlich angefallenen Schuldzinsen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
26	57	2650	7100	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
266	579	8650	7110	Sonstiger Zinsertrag
264	579	2650	7120	Zinsähnliche Erträge
263	573	2670	7130	Diskonterträge
2647	572	2657	7105	Zinserträge § 233a AO betriebliche Steuern
2646	572	2658	7106	Zinserträge § 233a AO KSt/Vermögensteuer
2145	7581	2107	7305	Zinsaufw. § 233a AO betriebliche Steuern
2146	7582	2108	7306	Zinsaufw. § 233a, 234, 237 AO a. Personenst.
486	675	4970	6855	Nebenkosten des Geldverkehrs
215	6954	2150	6880	Aufwendungen aus Kursdifferenzen
211	7512	2110	7310	Zinsaufwendungen für kurzfristige Verbindlichkeiten
211	7512	2118	7318	Zinsen auf Kontokorrentkonten
212	7511	2120	7320	Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten

Steuerzahlungen

Arbeitsschritt:

Gleichen Sie die auf dem Konto ausgewiesenen Zinsabschlagsteuern mit den Belegen zu den Steuergutschriften und Dividendenbescheinigungen für das Finanzamt ab.

Stimmen Sie die Steuerzahlungen mit den Bescheiden und sonstigen Mitteilungen des Finanzamtes ab.

Wie bereits beim Konto Umsatzsteuervoranmeldungen gezeigt (siehe Abschnitt 5.7), kann sich auf Steuerkonten vieles ansammeln. Stellen Sie sicher, dass

- die Zahlungen dem richtigen Jahr zugeordnet sind und
- Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Zinsaufwand und -erträge zu Steuern auf anderen Konten erfasst sind.

6.3 Debitoren und Kreditoren

Das Abstimmen von Personenkonten zum Jahresende kann sehr viel Zeit in Anspruch nehmen. Im Gegensatz zu den Finanzkonten mit Fremdkontrolle – Ausdruck einzelner Buchungen, Saldo auf dem Kontoauszug, durch Kassensturz etc. – bleiben hier Fehlbuchungen ohne eine Kontenabstimmung völlig unbemerkt.

Wenn Sie bereits zu jedem Quartal oder besser einmal im Monat die ausstehenden Posten überprüft und ausgeglichene Posten um Preisnachlässe und Kleindifferenzen bereinigt haben, dann ist zum Jahresende nichts zu befürchten. An ausgeglichenen Konten gibt es in der Regel nichts mehr abzustimmen. Für die Abstimmung einer mittelgroßen Personenbuchhaltung mit 500 Konten, die das ganze Jahr über vor sich hin dümpelte, sollten Sie jedoch viel Zeit einplanen.

Arbeitsschritt:

Stimmen Sie die Konten in erster Linie nach großen ausstehenden Posten ab, dann erst in der Nummernfolge.

Halten Sie die Abstimmungsergebnisse fest und buchen Sie falsche Zuordnungen und Nachlässe um.

Für Rückfragen sollten sämtliche Personen greifbar sein, die mit Buchungen, Rechnungen und Einkauf bzw. Vertrieb zu tun hatten. Die Belegordner mit den ausstehenden Rechnungen sind die wichtigsten Papiere zum Abstimmen. In Zweifelsfällen brauchen Sie auch den Zugriff auf die gezahlten Rechnungen (Personen), die Rechnungseingänge und -ausgänge (Nummern) sowie Bankauszüge.

Tipp

Gehen Sie die Kontenblätter jedes Kontos mit ausgewiesenem Saldo rückwärts durch und haken Sie ausgleichende Zahlungen und Erlöschmälerungen, Rücksendungen etc. mit den zugrunde liegenden Rechnungen ab. Sie brauchen dabei nur so weit zurückzugehen, bis die noch nicht ausgeglichenen Rechnungen den Saldo ergeben bzw. bis nur noch Differenzen aus Skonti und anderen auf dem Papier noch nicht erfassten Nachlässen offen sind. Die auf dem Kontenblatt offenen Posten stimmen Sie anschließend mit den Rechnungsbelegen ab. Idealerweise arbeiten Sie mit einem Assistenten, der Ihnen die offenen Rechnungen vom Beleg herunter ansagt.

Saldo auf der richtigen Seite

Im Regelfall und als Ergebnis der Abstimmarbeiten sollen die zum Jahresende ausstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten auf den einzelnen Kundenkonten im Soll bzw. auf den Lieferantenkonten im Haben stehen.

Wurde lediglich vergessen, Preisnachlässe, Rabatte, Skonti und Rücksendungen auszubuchen, dann muss das Konto durch Umbuchung dieser zusammenzufassenden Überreste von bereits ausgeglichenen Rechnungen bereinigt werden. Es existieren ja keine wirklich offenen Posten mehr. In diesen Fällen ist das Personenkonto leicht bis auf die tatsächlich ausstehenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten glattzustellen.

Beispiel:

Auf dem Kundenkonto 15200 ist das Skonto beim Zahlungseingang zur Rechnung 815 am 20.09. nicht erfasst worden.

Datum	Buchungstext	BelegNr.	Sollumsatz	Haben
.....
10.09.	Umsatzerlöse	0815	10.000,00	
20.09.	Bank	0815		9.800,00
22.09.	Umsatzerlöse	0900	8.080,00	
26.09.	Umsatzerlöse	0924	15.000,00	
.....

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	200,00	8736/4736	15200/15200	2 % Skonto zu 19 % USt.

Durch falschen Übertrag von der Rechnung oder einen schlichten Tippfehler beim Einbuchen kann durch den Rechnungsausgleich ein vermeintliches Skonto oder gar eine Überzahlung entstehen. In Einzelfällen – bei hohen Beträgen und bei Überzahlungen – überprüfen Sie diese Differenzen und korrigieren Sie den fehlerhaften Rechnungsbetrag. Sind jedoch die Skonti in einer Vielzahl von Zahlungen nicht berücksichtigt worden, so brauchen Sie nicht sämtliche Nachlässe nachzurechnen, sondern lassen den Fehlbetrag in der Sammelbuchung untergehen.

Ein Saldo kann auch durch Verwechslung oder Verkürzung der Kontonummer oder mehrfache Umschreibung des Kunden bzw. Lieferanten entstehen. Möglicherweise führen Sie auch zwei Personenkonto bei Kunden, die Sie gleichzeitig beliefern, z. B.:

- Anton Müller GmbH = Müller GmbH
= Schuhhaus Anton Müller GmbH
- Hans Schäfer und Fritz Lang GbR = Schäfer und Lang GbR
= Fritz Lang und Co

Wenn Sie zusätzlich die Konten der Diversen in Betracht ziehen, gibt es unerschöpfliche Möglichkeiten, Rechnungen auf Nimmer-

wiedersehen ein- und woanders auszubuchen. Schaffen Sie daher ein durchgängiges System.

Ein solcher Fehler offenbart sich durch eine Lücke auf dem Kontenblatt. Es sind scheinbar Rechnungen übersehen worden, da den nachfolgenden Rechnungen doch wieder ausgleichende Zahlungen gegenüberstehen.

- Forderungen bzw. Verbindlichkeiten bleiben offen, da der Rechnungsausgleich auf einem anderen Personenkonto erfasst ist oder
- Forderungen bzw. Verbindlichkeiten sind auf dem falschen Konto eingebucht.

In beiden Fällen existiert ein anderes Personenkonto mit Überzahlung oder ein Sachkonto mit verkürzter Personenkontonummer.

Tipp

Wenn Sie bei einer Lücke auf dem Kontenblatt das Gegenstück nicht auf Anhieb (z. B. anhand der Belegnummer) finden, beginnen Sie keine nervenaufreibende Suche nach dem Zahlungseingang: Sie werden beim weiteren Abstimmen unweigerlich darauf stoßen. Stecken Sie eine Heftklammer auf das betreffende Kontenblatt und tragen Sie die Buchung in einer Abstimmliste vor, wobei das unbekannte Gegenkonto zunächst offen bleibt.

Beispiel:

Wegen eines Zahlendrehers ist auf dem Kundenkonto 15200 zum 22.09. eine Rechnung an den Kunden 12500 eingebucht worden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	8.080,00	12500/12500	15200/15200	Falsches Kundenkonto

Ähnlich, aber noch etwas schwieriger liegt der Fall, wenn Zahlungen – statt als Rechnungsausgleich auf dem Personenkonto – ein zweites Mal auf dem Erlös- bzw. Wareneinkaufskonto oder dem Konto für bezogene Leistungen landen. Wenn Sie nicht über die Belegnummer, den Beleg und den Bankkontoauszug die Zahlung zurückverfolgen wollen, so verwenden Sie auch hier zunächst die Büroklammer.

Beispiele:

1. Eine Nachlieferung von Ersatzteilen zu 500 € brutto ist gleich bar bezahlt und mit der Barquittung als Materialeinkauf eingebucht worden. Die Kreditorenbuchhaltung erhielt zwei Tage später eine „offizielle Rechnung“ des Lieferanten 75700. Jedoch wurde der Hinweis auf bereits erfolgte Barzahlung übersehen.
2. Der Kunde 14500 hat eine ausstehende Rechnung über 700 € üblicherweise bar bezahlt. Die Kasse hat dies als Barumsatz verzeichnet, ohne der Debitorenbuchhaltung Nachricht zu geben.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
500,00		903000/905100	75700/75700	1) Materialeinkauf
	700,00	8400/4400	14500/14500	2) Verkaufserlös

Bei Gutschriften, Retouren, Rabatten und sonstigen Erlösschmälerungen wird die falsche Kontenseite bebucht. Anstatt die Forderung bzw. Verbindlichkeit zu vermindern, wird sie erhöht:

- Eine Kundengutschrift wird ein zweites Mal versteuert oder
- bei der Rücksendung an den Lieferanten sind nochmals Wareneingang und Vorsteuerabzug gebucht.

Hier handelt es sich oft um geringe Beträge. Dieselbe Rechnungsnummer entlarvt eine vermeintliche Nachlieferung. Ohne einen solchen Hinweis bleibt nur der Blick in die Belege, damit Sie sich Klarheit verschaffen können.

Saldo auf der falschen Seite

Dieser Sonderfall wird auf der Summen- und Saldenliste sofort ins Auge springen. Mehrere solcher Personenkonten provozieren geradezu eine Nachprüfung der Buchhaltung.

Ein Habensaldo auf dem Kundenkonto und ein Sollsaldo beim Kreditorenkonto können eine tatsächliche Überzahlung bedeuten, aber in den meisten Fällen liegt eine Verwechslung der angesprochenen Konten vor.

- Die der Zahlung zugrunde liegende Rechnung ist auf einem falschen Personenkonto oder Sachkonto mit verkürzter Nummer erfasst oder
- die Zahlung wurde auf dem falschen Konto eingebucht.

Beispiel:

Anstatt auf dem Kreditorenkonto 71100 ist der Rechnungseingang auf dem Konto 7110 (sonstige Zinserträge) gelandet. Der Rechnungsausgleich führte auf dem Lieferantenkonto zu einem Sollsaldo. Der falsche Zinsertrag ist umzubuchen.

Kontobezeichnung: Lieferant XY			Kontonr. 71100/71100	Blatt-Nr. 15	
Datum	Gegenkonto	Buchungstext	Soll	Umsatz	Haben
.....
15.12	Bank	.	12.000,00		
16.12	Wareneingang				6.000,00
gebucht bis	EB-Wert	Saldo neu	Soll	Jahresverkehrs-zahlen	Haben
31.12	Haben 4.000,00	Soll 6.000,00	421.000,00		411.000,00

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	12.000,00	8650/7110	71100	Korrektur Kontonummern

Arbeitsschritt:

Holen Sie nach dem Abstimmen bei Ihren Geschäftspartnern Saldenbestätigungen für hohe ausstehende Beträge und bei unklaren Verrechnungen ein.

Auch wenn es Ihnen weniger Arbeit macht, wenn Sie den Geschäftspartner nach den leidigen Differenzen suchen lassen: Stimmen Sie zunächst selbst die Personenkonten ab.

Ein Bestätigungsschreiben könnte etwa wie folgt aussehen.

Saldenbestätigung zum 31.12.2011

Wir bitten Sie, im Rahmen unserer Jahresabschlusserstellung den Saldo von € ... zu unseren Gunsten/zu unseren Lasten zu bestätigen. Der Saldo setzt sich aus folgenden ausstehenden Rechnungen zusammen:

Rechnungs-Nr.	Rechnungsdatum	Betrag
.....

Der Saldo ist richtig/Der Saldo ist nicht richtig

.....
Datum, Unterschrift

Bitte antworten Sie auch, wenn der Saldo mit dem in Ihrer Buchführung übereinstimmt. Bei Abweichungen bitten wir um nähere Angaben, damit wir Fehler von unserer Seite abklären können.

Ein adressierter und frankierter Rückumschlag liegt bei.

Nach § 782 BGB und dem Handelsbrauch des kaufmännischen Bestätigungsschreibens gelten die Abrechnungen in Saldenbestätigungen als Schuldversprechen bzw. Schuldanerkenntnis. Sollten Sie also keine Antwort erhalten, so gilt der Saldo auch zivilrechtlich als genehmigt.

6.4 Verträge

Mit dem Abstimmen der Konten sind Sie nun fertig. Die fehlenden Unterlagen wie Pensionsgutachten, Aktivwerte der Rückdeckungsversicherung, Darlehensauszüge, Dividenden- und Steuerbescheinigungen, Saldenbestätigungen haben Sie angefordert.

Jetzt sind nur noch die im abgelaufenen Jahr neu geschlossenen Verträge zu kopieren und den Jahresabschlussunterlagen beizufügen:

- Verträge mit Angehörigen und nahe stehenden Personen, und hierbei auch Anstellungsverträge
- Pensionszusagen

- Darlehensverträge
- Änderungen im Gesellschaftsvertrag
- Miet-, Pacht- und Leasingverträge
- Kaufverträge Grundstücke und große Anlagen

6.5 Checkliste zu den Abschlussvorbereitungen

Firma:

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Buchen Sie die fehlenden Aktiva und Passiva der Eröffnungsbilanz ein.			
Sofern notwendig, gliedern Sie beim Vortrag auf andere Konten um.			
Sind sämtliche Eröffnungsbilanzwerte bereits vorge- tragen, müssen die Vortragskonten zu 0 € saldieren. Überprüfen Sie, ob die Werte mit den Positionen der Vorjahresbilanz übereinstimmen.			
Verwenden Sie für die Anschaffung neuer Wirt- schaftsgüter nach Möglichkeit nur Anlagekonten, die bereits in die Vorjahresbilanz eingeflossen sind. Buchen Sie ggf. um.			
Noch nicht erfasste Anlagenabgänge sind ebenfalls Geschäftsvorfälle der laufenden, abzustimmenden Buchhaltung. Kopieren Sie die Verkaufsrechnung, Entnahmebeleg, Hinweis auf Inzahlungnahme o. Ä. und buchen Sie ggf. nach.			
Suchen Sie beim Abstimmen der Anlagekonten nach Kleingeräten/Betriebsbedarf bis 150 € und nach geringwertigen Wirtschaftsgütern im Wert bis zu 410 € bzw. 1.000 € und buchen Sie diese um.			
Ist die Inventur der Vorräte richtig durchgeführt worden? Klären Sie für den Jahresabschluss eventu- elle Differenzen.			
Bereiten Sie Unterlagen vor für eventuelle Bewer- tungsabschläge bei den Vorräten. Wenn die Wert- minderungen ausreichend dokumentiert sind, kön- nen beim Abschluss Teilwertabschreibungen vorgenommen werden.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Bereiten Sie Unterlagen vor zu den angefangenen Arbeiten und zur Bewertung der unfertigen Ergebnisse zu Herstellungskosten. Aus den ersten Monatsbuchhaltungen des neuen Jahres können Sie angefangene Arbeiten und deren Bearbeitungsstand zum Jahresende nachvollziehen.			
Geleistete Anzahlungen und erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen aus dem vorangegangenen (Eröffnungsbilanz!) und laufenden Jahr sind zu prüfen: Wenn die Endabrechnung zwischenzeitlich gestellt wurde, so buchen Sie die Anzahlung um. Achten Sie bei geleisteten Anzahlungen zum Jahresabschluss auf einen korrekten Vorsteuerausweis auf dem Beleg und den gültigen Mehrwertsteuersatz.			
Bereiten Sie für den Abschluss eine Liste mit allen ausstehenden Forderungen vor.			
Buchen Sie die Forderungen der Eröffnungsbilanz aus, sofern diese im laufenden Jahr beglichen wurden.			
Prüfen Sie, ob alle noch nicht bezahlten Ausgangsrechnungen als Forderungen eingebucht sind. Holen Sie dies ggf. nach. Als Vorbereitung für den Jahresabschluss stellen Sie eine Liste dieser Rechnungen zusammen oder heften Sie auf sämtliche Rechnungskopien einen Additionstreifen.			
Wenn Sie auch während des laufenden Jahres Forderungskonten verwenden – wozu Sie als Soll-Versteuerer für die Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet sind –, dann stimmen Sie zum Jahresende die ausstehenden Posten auf den Kontoblättern und den Vorträgen aus der Eröffnung ab: Sind die offenen Rechnungen tatsächlich noch nicht ausgeglichen? Buchen Sie sämtliche als Forderung und bei Zahlung doppelt erfassten Umsatzerlöse um.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Die Neubewertung und ggf. Abschreibung von alten und zweifelhaften Forderungen sowie die pauschale Wertberichtigung auf den gesamten Forderungsbestand werden zum Jahresabschluss vorgenommen. Bereiten Sie Schriftstücke vor, aus denen sich einzelne Risiken wie erreichte Mahnstufen und entsprechender Schriftwechsel, fruchtlose Pfändungen, eidesstattliche Versicherungen, Konkursverfahren u. a. erkennen lassen sowie das pauschale Ausfallrisiko im Verhältnis zu den Gesamtforderungen oder Umsätzen.			
Kennzeichnen Sie auch diejenigen Forderungen, bei denen später etwa durch Warenrücksendungen und Preisnachlässe Abzüge gemacht werden.			
Für sämtliche Vermögensgegenstände ist zu prüfen, inwieweit die vorgetragenen Eröffnungsbilanzwerte am Jahresende noch vorhanden sind. Buchen Sie ggf. auf anderen Konten erfasste Abgänge um.			
Erstellen Sie eine Liste der vorhandenen Besitzwechsel und gleichen Sie den Bestand auf dem Konto ab.			
Erstellen Sie eine Liste über die ausstehenden sonstigen Forderungen.			
Stimmen Sie durchlaufende Posten und Geldtransit ab.			
Gleichen Sie die Eröffnungswerte zur Vorsteuer und den Umsatzsteuerforderungen mit den Konten ab.			
Überprüfen Sie ungewöhnlich hohe Vorsteuerbeträge und Habenbuchungen.			
Verproben Sie die Vorsteuer des laufenden Jahres und halten Sie das Ergebnis für den Jahresabschluss fest.			
Stimmen Sie die letzten Kontenblätter von Kasse, Girokonto, Sparguthaben, Festgeld, Wertpapiere etc. mit dem Kassenbuch Dezember bzw. dem letzten Konto- oder Depotauszug ab. Zum Nachweis machen Sie jeweils Kopien.			
Sofern noch nicht geschehen, lösen Sie sämtliche aktive Rechnungsabgrenzungen aus dem Vorjahr auf.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Lösen Sie die Disagios zeitanteilig für das laufende Jahr auf.			
Bereiten Sie die Unterlagen zu geplanten Reinvestitionen von Anlageverkäufen auf.			
Welche Anlagegüter sollen für Sie als Existenzgründer oder Mittelständler in den nächsten Jahren angeschafft werden?			
Überprüfen Sie die Rückstellungen aus der Eröffnungsbilanz und lösen Sie sie ggf. auf.			
Sofern keine aktuellen Unterlagen vorhanden sind, fordern Sie von der Versicherung ein Gutachten zur Pensionsrückstellung und Aktivwerte der Rückdeckungsversicherung an.			
Für die Bildung von aktuellen Rückstellungen erstellen Sie eine dokumentierte Liste zum Jahresabschluss.			
Stimmen Sie die Darlehenskonten einzeln mit den Jahresauszügen der Bank ab und buchen Sie ggf. falsch zugeordnete Tilgungen oder nicht getrennte Zinsanteile um. Erstellen Sie einen Darlehenspiegel und legen Sie Kopien der Jahres(end)auszüge zu den Abschlussunterlagen.			
Kopieren Sie bei neu aufgenommenen oder umgeschuldeten Darlehen die Verträge und buchen Sie das Disagio nach.			
Sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen, so überprüfen Sie die Buchungen zum Rechnungsausgleich im laufenden Jahr. Stornieren Sie ggf. die doppelt erfassten Eingangsrechnungen.			
Bereiten Sie für den Jahresabschluss Kopien von allen ausstehenden Eingangsrechnungen vor und addieren Sie gleichartige Verbindlichkeiten auf.			
Wenn Sie dies auch während des Jahres so handhaben: Buchen Sie die Verbindlichkeiten direkt ein.			
Für sämtliche sonstigen Verbindlichkeiten ist zu prüfen, inwieweit die vorgetragenen Eröffnungsbilanzwerte am Jahresende noch vorhanden sind. Buchen Sie ggf. den auf anderen Konten ein zweites Mal erfassten Aufwand um.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Als Bruttolohnverbucher stimmen Sie das Lohnverrechnungskonto und die zugehörigen Lohnkostenverbindlichkeiten ab.			
Erstellen Sie eine Liste über die sonstigen Verbindlichkeiten zum Jahresende und heften Sie Belegkopien bei.			
Kopieren Sie die aktuellen Schuldwechsel aus dem Wechselbuch bzw. erstellen Sie eine Liste und gleichen Sie den Bestand mit dem Konto ab.			
Überprüfen Sie die Eröffnungswerte zu den Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem Vorjahr mit den Konten.			
Überprüfen Sie ungewöhnlich hohe Beträge und Sollbuchungen auf den Umsatzsteuernkonten.			
Stimmen Sie die umsatzsteuerpflichtigen Erlöse mit der Umsatzsteuer ab.			
Erstellen Sie eine Übersicht über die Zahlen (Umsätze, USt, Vorsteuer, Zahllast) aus den Umsatzsteuervoranmeldungen und stimmen Sie daran die Konten zu den Umsatzsteuervorauszahlungen ab.			
Sind die Vorauszahlungen unpünktlich mit Verspätungszuschlägen und durch Verrechnungen geleistet worden, empfiehlt es sich, zusätzlich von der Finanzkasse einen Kontoauszug anzufordern.			
Achten Sie darauf, dass die Erlöse nach steuerlichen Gesichtspunkten auf getrennten Konten richtig erfasst sind. Darüber hinaus gemachte unterjährige Aufgliederungen nach verschiedenen Warengruppen oder Dienstleistungen sollte man zum Jahresende wieder zusammenfassen.			
Klären Sie bei den Erlösen ungewöhnlich hohe Sollbuchungen und auffällige Bank- und Forderungsumsätze in gleicher Höhe ab, ob tatsächlich Umsatz storniert bzw. doppelt erzielt wurde.			
Buchen Sie auch Bagatellerlöse wie etwa „Erlöse Leergut“, „Erlöse Abfallverwertung“ und „Provisionserlöse“ auf „Umsatzerlöse“ um, wenn es nicht Ihr wesentliches Geschäft darstellt.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Bereiten Sie für den Abschluss zu den Auslandsumsätzen die Ausführbescheinigungen und zu den EU-Umsätzen ordnungsmäßige Rechnungen und Versandnachweise vor. Die entsprechenden Erlöskonten sind ebenso auf „Ausreißer“ hin zu prüfen.			
Stimmen Sie bei Differenzbesteuerung die gesonderten Konten Gebrauchtwareneinkauf, steuerfreie und steuerpflichtige Erlöse aus Differenzbesteuerung miteinander ab.			
Sortieren Sie sämtliche Einkaufsbelege und Verkaufsrechnungen der Gebrauchtgegenstände heraus. Holen Sie nun ggf. die Einzelaufzeichnungen sämtlicher Gegenstände mit einem Einkaufspreis über 500 € nach und bilden Sie ansonsten monatliche Gesamtsummen.			
Der private Kostenanteil für Pkw-Nutzung wird wie ein Umsatzerlös als unentgeltliche Wertabgabe erfasst. Bereiten Sie ggf. das Fahrtenbuch vor.			
Berücksichtigen Sie private Telefonanteile und Anteile für Strom, Gas, Wasser und Heizöl auf den Aufwandskonten im Haben mit Vorsteuerkorrektur oder den entsprechenden Erlöskonten der unentgeltlichen Wertabgabe.			
Stimmen Sie die Sachbezüge mit den Lohnabrechnungen ab.			
Überprüfen Sie stichprobenweise die Belege für die Aushilfslöhne.			
Überprüfen Sie die Reisekostenabrechnungen stichprobenartig auf Vollständigkeit der Angaben und Einhaltung der steuerlich zulässigen Pauschalen für Verpflegung und Übernachtung.			
Ein Vorsteuerabzug ist nur bei den Fahrtkosten mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich (Bus, Bahn, Taxi, Flugzeug, Schiff) sowie bei den tatsächlichen Kosten für Verpflegung und Übernachtung.			
Überprüfen Sie das Fahrtenbuch auf vollständige und lückenlose Einträge.			
Trennen Sie die Zinsaufwendungen für kurzfristige und für langfristige Verbindlichkeiten. Buchen Sie Kontoführungsgebühren und ähnliche Kosten des Geldverkehrs um.			

	erledigt	nicht erledigt	nicht zutreffend
Sortieren Sie die Belege der Zinserträge mit einbehaltener Zinsabschlagsteuer und Kapitalertragsteuer heraus, damit diese zwecks Vergütung beim Finanzamt eingereicht werden können. Buchen Sie ggf. unterlassene Steuerabzüge als Ertrag ein.			
Gleichen Sie die auf dem Konto ausgewiesenen Zinsabschlagsteuern mit den Belegen zu den Steuergutschriften und Dividendenbescheinigungen für das Finanzamt ab.			
Stimmen Sie die Steuerzahlungen mit den Bescheiden und sonstigen Mitteilungen des Finanzamtes ab.			
Stimmen Sie die Debitoren- und Kreditoren-Konten in erster Linie nach der Höhe der ausstehenden Posten ab, dann erst in der Nummernfolge. Halten Sie die Abstimmungsergebnisse fest und buchen Sie falsche Zuordnungen und Nachlässe um.			
Holen Sie nach dem Abstimmen bei Ihren Geschäftspartnern Saldenbestätigungen ein: für hohe ausstehende Beträge und bei unklaren Verrechnungen.			

Tipp

Die Checkliste zu den Abschlussvorarbeiten einer GmbH finden Sie auch auf unserer Downloadseite.

7 Jahresinventur

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Dieses Kapitel befasst sich mit der (Waren-)Inventur. Sie lernen die unterschiedlichen Arten der Inventur kennen: die Stichtagsinventur und die verlegte Inventur sowie die permanente Inventur, bei der der Bestand nach Art und Menge sich aus einer Lagerbuchhaltung ergibt. Außerdem werden die zulässigen Verfahren zur Inventurerleichterung vorgestellt.

Lesen Sie anschließend, welche organisatorischen Vorbereitungen bei einer Inventur zu treffen sind.

Nach der körperlichen Aufnahme der Vorräte folgt deren Bewertung. Nähere Informationen zur Bewertung der Vorräte, zum Buchen von Bestandsveränderungen und zur Teilwertabschreibung finden Sie im Kapitel 10.

7.1 Methoden der Vorratsinventur

Jeder Kaufmann hat gemäß § 240 Abs. 1 HGB zum Jahresende seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines Bargelds sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände im soge-

nannten Inventar aufzunehmen. Freiberufler und sämtliche Unternehmer, die ihren Gewinn aufgrund einer Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln (dürfen), sind von dieser Verpflichtung ausgenommen.

Die Bestandsaufnahme selbst bezeichnet man als Inventur. Die jährlich durchzuführende Inventur dient neben der Feststellung des richtigen Jahresergebnisses auch der Überprüfung und eventuell notwendigen Richtigstellung der buchhalterischen Bestände. Was vielleicht als eine beiläufige Bestätigung der Zahlen aus der Buchhaltung erscheint, ist tatsächlich eine gesetzliche Verpflichtung, bei der Formvorschriften peinlich genau eingehalten werden sollten.

Beachten Sie

Eine nicht ordnungsmäßige Inventur führt dazu, dass selbst die ansonsten nicht zu beanstandende Buchführung des Inventur- und des Folgejahres verworfen werden kann. Es droht dann die Schätzung des Jahresgewinns durch den Steuerprüfer.

Körperlich aufgenommen werden bei der Inventur Sachgegenstände, in erster Linie die Vorräte, aber auch das materielle Anlagevermögen.

Unter „Gegenstände des Vorratsvermögens“ fallen alle Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Handelsware. Eine körperliche Bestandsaufnahme zu einem Stichtag ist nur dann nicht erforderlich, wenn eine zuverlässige Bestandsbuchführung existiert. Als zuverlässig gilt hierbei, wenn einmal im Jahr die Übereinstimmung der Sollbestände mit den körperlich aufgenommenen Istbeständen festgestellt wird. Dies kann z. B. für jede Warengruppe zu verschiedenen Zeitpunkten zum jeweiligen Minimalbestand geschehen.

Forderungen, immaterielle Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind stattdessen durch entsprechende Dokumente nachzuweisen (Grundbuchauszüge, Hypotheken- und Grundschuldbriefe, Depotbestätigungen, Vertragsunterlagen, Saldenlisten und Saldenbestätigungen, Bankauszüge, Depotauszüge, Kopien aus dem Schuldwechselbuch). Gezählt werden Bargeld, Besitzwechsel, Schecks etc.

Stichtagsinventur

Bei der Stichtagsinventur werden sämtliche Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag erfasst. Da die Erfassung am 31.12. oft zu einer unzumutbaren Belastung führt, erkennt das Finanzamt auch eine Bestandsaufnahme innerhalb eines Zeitraums von zehn Tagen vor und zehn Tagen nach diesem Stichtag als ordnungsmäßig an. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sämtliche Bestandsveränderungen zwischen Aufnahme- und Bilanzstichtag genau belegt und berücksichtigt werden.

Körperlich erfasst werden die vorhandenen Mengen nach handelsüblicher Stückzahl, Längen-, Flächen- und Raummaßen sowie nach dem Gewicht. Verwenden Sie zur eindeutigen Identifizierung die entsprechende Kennung der Gegenstände (Serien-, Chargen-, Fahrgestellnummer).

Sofern Sie dies vertreten können, ist auch die Erfassung in handelsüblichen Größen zulässig:

- Kleinteile brauchen nicht gezählt, sondern dürfen abgewogen werden, wenn das Gewicht von beispielsweise zehn Stück genau ermittelt wurde.
- Der Bestand an gleichartig gestapelten Vorräten – wie z. B. Bleche, Rohre und Papier – in Stückmenge lässt sich durch Erfahrungswerte und Stichproben nach Gewicht und Volumen feststellen.
- Das Gewicht der Halden eines Schrotthändlers durfte anhand der bedeckten Lagerfläche und der Höhe der Schrotthaufen geschätzt werden, weil das Verwiegen in diesem Einzelfall nur erschwert möglich war (FG Münster R IV/37 vom 12.05.1960).

Verlegte Inventur

Ein Inventurvereinfachungsverfahren bietet das Handelsgesetzbuch in Form der verlegten Inventur. Danach dürfen Kaufleute innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag ihren Bestand körperlich aufnehmen (im sogenannten besonderen Inventar). Dazu müssen Sie gewährleisten,

dass der Wert des Bestandes zum Schluss des Geschäftsjahres durch ein zulässiges Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren aus dem besonderen Inventar bestimmt werden kann.

Die Vereinfachung der verlegten Inventur besteht darin, dass nur der wertmäßige, nicht aber der mengenmäßige Bestand zum Schluss des Geschäftsjahres ermittelt werden muss. Wenn die Zusammensetzung des Warenbestandes an den beiden Stichtagen nicht wesentlich voneinander abweicht, kann der Bestand zum Jahresende vom Inventurbestand hochgerechnet werden. Dies geschieht, indem der Wareneingang bis zum Bilanzstichtag hinzugerechnet und der Wareneinsatz abgezogen wird.

Beispiel:

Der Spielwarenhändler X erfasst zum 01.10. seinen Warenbestand vor Beginn des Weihnachtsgeschäftes im Wert von 150.000 €. Seine Wareneinkäufe bis Ende des Jahres – keine ausgesprochenen Weihnachtsartikel – betragen zusätzliche 250.000 €. Er erzielt zwischen dem 01.10. und 31.12. 300.000 € Umsatz bei einem durchschnittlichen Rohgewinn von 50 % des Umsatzes. Wie hoch ist der Wert seines Warenbestandes zum 31.12.?

Wert des Warenbestands am Bilanzstichtag	
Wert des Warenbestands am Inventurstichtag	150.000 €
zuzüglich Wareneingang	250.000 €
abzüglich Wareneinsatz	
(Umsatz abzüglich des durchschnittlichen Rohgewinns = 300.000 – 150.000)	<u>-150.000 €</u>
	<u>250.000 €</u>

Vorräte, deren Wert nach den Verbrauchsfolgeverfahren ermittelt werden soll, sind von der verlegten Inventur ausgeschlossen und müssen zum Bilanzstichtag im mengenmäßigen Bestand körperlich aufgenommen werden. Ausgeschlossen sind ebenfalls alle Gegenstände, die entweder besonders wertvoll sind oder bei denen durch Schwund, Verderb, Zerschlagen u. Ä. unkontrollierte Verluste eintreten, sofern der Schwund nicht annähernd zutreffend abgeschätzt werden kann.

Permanente Inventur

Das Inventar für den Bilanzstichtag darf auch aufgrund einer permanenten Inventur aufgestellt werden, wobei der Bestand nach Art und Menge sich hierbei aus einer Lagerbuchhaltung ergibt.

In der Bestandsbuchführung (Lagerbuch, Lagerkartei, Lagerdatei) müssen alle Bestände sowie die Zu- und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht, Maß) eingetragen und belegt werden.

In jedem Wirtschaftsjahr müssen mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme die tatsächlichen Bestände mit den Sollbeständen in der Buchhaltung abgeglichen werden. Die Prüfung braucht aber nicht für alle Bestände gleichzeitig zu erfolgen. Es empfiehlt sich, jeweils die Mindestmengen oder gar den Nullbestand eines Artikels vor einer Neubestellung zu prüfen.

Nach der Überprüfung sind die Buchbestände ggf. zu berichtigen und der Prüfungstag ist auf der Lagerkarte o. Ä. zu vermerken.

Wie bei jeder Inventur müssen auch hier Aufzeichnungen über die Bestandsaufnahme in sogenannten Inventurlisten vorgenommen werden, die von den aufnehmenden Personen abzuzeichnen sind und danach zehn Jahre aufbewahrt werden müssen.

Von der permanenten Inventur sind wiederum alle besonders wertvollen und alle durch unkontrollierten Schwund betroffenen Wirtschaftsgüter ausgenommen.

Tipp

Die drei beschriebenen Verfahren der Inventur – die Inventur zum Bilanzstichtag, die verlegte und die permanente Inventur – dürfen Sie nach Belieben kombinieren, sofern die vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind. Damit machen Sie sich die gesetzlich verordnete Arbeit so leicht wie möglich und die Bestandskontrolle ist so aktuell und informativ, wie Sie es für richtig erachten.

Die nachprüfbare, richtige und wirtschaftliche Inventur

Die Bestände sind vollständig nach Art und Menge und eindeutig identifizierbar festzustellen. Um nachprüfbar zu sein, muss die Bestandsaufnahme mit sämtlichen Aufzeichnungen und Auswertungen (Zählzettel, Aufnahmebelege, Inventurlisten, Übersichten etc.) dokumentiert werden. Die Dokumentation muss so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Bestände verschaffen kann.

Geringfügige Mängel gefährden die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch nicht. Solche Fehler werden berichtigt und der neue Sachverhalt im Nachhinein berücksichtigt.

Werden aber z. B.

- bei der permanenten Inventur keine Bestandskorrekturen erfasst,
- Aufzeichnungen mit Bleistift auf nicht nummerierten Seiten ohne Datum und Unterschrift gemacht oder
- erhebliche, nicht mehr nachvollziehbare Bestände „vergessen“,

besteht die Gefahr, dass das Inventar als nicht ordnungsgemäß verworfen wird, was recht unangenehme Folgen haben kann:

Die vollständige Erfassung einzelner und identifizierbarer Vermögensgegenstände bedeutet gerade beim Vorratsvermögen einen erheblichen Arbeitsaufwand. Überzogene Ansprüche an die Richtigkeit und Exaktheit der ermittelten Mengen führen ab einem bestimmten Punkt dazu, dass unverhältnismäßig hohe Kosten verursacht werden. Hier wird der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit verletzt. Die noch zusätzlich gewonnenen Informationen sind für den Adressaten des Inventars und der Bilanz im Grunde unwesentlich und rechtfertigen nicht mehr den zusätzlichen Aufwand.

Wirtschaftliche Aspekte haben den Gesetzgeber dazu gebracht, Verfahren zu Inventurerleichterungen zuzulassen. Darüber hinaus rechtfertigt der abstrakte Grundsatz der Wirtschaftlichkeit auch vorsichtige Abweichungen vom Prinzip der Richtigkeit und Vollständigkeit, wie sie in Ihrem Betrieb im konkreten Einzelfall nötig sein könnten.

Beispiel:

Ein Pkw-Vertragshändler mit einem Jahresumsatz von ca. 20 Mio. € ermittelt zum Jahresende auch den Bestand an Heizöl seiner Heizungsanlage. An der Tankanzeige des 10.000-Liter-Tanks liest er eine Füllung von ca. 3/4 ab. Der fast leere Tank wurde im Sommer zu einem Preis von 60/100 l aufgefüllt. Wirtschaftlich und zulässig ermittelt beträgt

die Menge an Heizöl = 7.500 l,

der Wert des Heizöls = 4.500 €.

Es ist für den späteren Bilanzleser oder das Finanzamt zur Einschätzung der Vermögenssituation und Ertragslage des Autohändlers vollkommen unerheblich, dass die Menge Heizöl tatsächlich 7.590 l beträgt und die Sommerreste von 150 Litern zu einem Preis von 55 €/100 l angeschafft wurden.

Sie sollten solche wirtschaftlichen Ermittlungen hinreichend dokumentieren, um sich im Streitfall gegen allzu unrealistisch aufgemachte Gegenrechnungen des Betriebsprüfers wehren zu können.

7.2 Vorbereitung und Ablauf der Inventur

Für die Durchführung der Inventur sind einige organisatorische Vorbereitungen zu treffen. Termine und Verantwortlichkeiten für die im Folgenden genannten Tätigkeiten sollten durch die Geschäftsführer in einem jährlich zu erstellenden Inventurkalender benannt werden.

- Kann die Bestandsaufnahme bei laufender oder reduzierter Produktion durchgeführt werden? Muss der Laden während der Inventur geschlossen werden?
- Wie viel Zeit nimmt die Inventur voraussichtlich in Anspruch?

Diese grundsätzlichen Fragen sind vorab zu klären, bevor mit der Planung begonnen werden kann. Diese betrifft folgende Maßnahmen und Aufgaben:

- Ein Inventurleiter, der von der Geschäftsleitung bestimmt wird, ist für die Planung und Durchführung verantwortlich.

- Für jede Inventur ist – aus Gründen der Nachvollziehbarkeit – ein Inventurprotokoll zu führen, das alle wesentliche Tätigkeiten, die bezüglich der Inventur vorzunehmen sind, enthält.

Der Inventurleiter hat den Betrieb in Aufnahmebereiche, in denen die Bestände zusammengestellt sind, aufzuteilen und deutlich zu markieren und in einem Lageplan den Einsatz des Aufnahmepersonals und Prüfers festzulegen. Dabei sollte er besonders darauf achten, dass es nicht zu Doppelerfassungen oder zum Nichterfassen von Beständen kommt. Zu den Inventurbereichen gehören nicht nur Lager- und Verkaufsräume, sondern auch Verkehrsflächen, Produktions- und Werkstätten und Büros auf dem Firmengelände.

Der Grundsatz der Vollständigkeit sieht vor, dass alle Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der GmbH in der Bilanz erfasst werden und damit auch im Inventar. Dies mag zunächst selbstverständlich klingen, es stößt aber mitunter auf praktische Probleme bei der eindeutigen wirtschaftlichen Zuordnung der Vermögensgegenstände. Das geleaste Anlagegut ist je nach Vertragsgestaltung und Nutzungsdauer alternativ dem Leasinggeber (Regelfall) oder dem Leasingnehmer zuzurechnen und damit in dessen Inventar aufzunehmen. Maßgeblich ist die tatsächliche, nicht die rechtliche Verfügungsmacht über den Gegenstand mit dessen Nutzen, Lasten und der Gefahr des Untergangs.

- Ein Lkw, der Hausbank sicherungsübereignet, gehört beispielsweise genauso zum wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers wie seine bereits eingelagerte Ware, die noch unter dem Eigentumsvorbehalt des Lieferanten steht. In beiden Fällen ist der Unternehmer nicht der rechtliche Eigentümer.
- Kommissionswaren beim Kunden, Materialien, die zur Lohnveredelung verschickt wurden, abgerechnete Unterwegswaren von Lieferanten bzw. noch nicht berechnete Unterwegsware an Kunden, Erzeugnisse im Außenlager, vermietete, ausgestellte, verliehene oder zur Probe gelieferte Wirtschaftsgüter – all diese Gegenstände müssen buchmäßig erfasst und in das Inventar aufgenommen werden.

- Hingegen gehören fremde Vorräte auch dann nicht zum Vermögen des Kaufmanns, wenn sie sich im Betrieb befinden, also die oben bezeichneten Gegenstände im umgekehrten Fall wie z. B. in Kommission genommene Waren, fremde Materialien, die zur Lohnveredlung angenommen wurden etc. Zu den Fremdgegenständen gehören möglicherweise auch Verpackungen, Paletten, Gasflaschen u. Ä., sofern über sie nur eingeschränkt verfügt werden kann. Sie gehören streng genommen nicht in das eigentliche Inventar des Kaufmanns, werden aber zu Beweis Zwecken im Rahmen der Inventur mit aufgenommen und als fremde Wirtschaftsgüter gekennzeichnet.

Das Aufnahmepersonal, Aufsichtspersonen und Prüfer dürfen nicht aus der Lagerverwaltung oder Buchhaltung rekrutiert werden, um Eigeninteresse und Manipulationen bzw. eine zweifelhafte Selbstkontrolle auszuschließen. Üblicherweise werden in vielen Unternehmen als Inventurhelfer eigens Aushilfskräfte herangezogen und in die Aufnahme eingewiesen. Die Aufnahmepersonen müssen wissen, in welcher Reihenfolge sie die Vorräte in ihren Bereichen aufnehmen sollen und welche Bereichsgrenzen zu beachten sind. Dazu ist es zweckmäßig, Merkblätter und Ausfüllanweisungen auszugeben.

Zur Vorbereitung gehört auch die Erstellung von Aufnahmelisten, auf denen bereits die Artikelnummer, die Artikelbezeichnung und die artübliche Dimension (Stück, Kilogramm, Meter etc.) vorge druckt sind. Sie sollen darüber hinaus Felder enthalten, in denen das Datum und Zeitraum der Aufnahme, der Aufnahmebereich und Angaben über Beschaffenheit, Fremdeigentum u. Ä. festgehalten werden können.

Falls Ihre EDV diese Aufnahmelisten nicht erstellt, müssen Formular-Aufnahmebelege verwendet werden, in denen die genannten Angaben handschriftlich festgehalten werden. Auf unserer Downloadseite finden Sie ein Formular für Aufnahmebelege.

Die Mengenerfassung der Vorräte geschieht durch Einträge auf Aufnahmevordrucken oder zunächst mit Geräten der mobilen Datenerfassung. Die durch Tastatureingabe, Lichtstifte oder Scanner

erfassten Daten sind als ausgedruckte Inventurlisten auszuwerten und von den Aufnehmenden abzuzeichnen. Handschriftliche Einträge müssen mit Kugelschreiber o. Ä. auf nummerierten und von der Aufnahmeperson quittierten Aufnahmevordrucken gemacht werden. Unrichtige Einträge sind so zu streichen, dass sie noch lesbar bleiben. Vermerkt wird das Datum der Aufnahme, ggf. Ansager und Schreiber sowie der Prüfer. Große Mengen werden auf Zählzettel vorgeschrieben.

Die folgende Checkliste und weitere Informationen zu Organisation und Ablauf der Inventur finden Sie auf unserer Downloadseite.

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)		✓
A Planung		
Vorüberlegungen		
1. Welches Inventurverfahren ist anzuwenden?		
a. Stichtagsinventur		
b. Vorverlegte Stichtagsinventur		
c. Nachverlegte Stichtagsinventur		
d. Permanente Inventur		
2. Der voraussichtliche Wert eines evt. nur einzelner Inventurbereiche (z. B. Lager) ist zu ermitteln in:		
a. Euro		
b. Prozent		
3. Besteht eine Lagerbuchführung?		
a. Manuell geführte Lagerkartei		
b. EDV-gestützte Lagerbuchhaltung		
4. Nach welchen Kriterien wird die Lagerbuchhaltung geführt:		
a. Artikelbezogen		
b. Fachbezogen		

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
5. Inventur findet statt:	
a. bei laufendem Geschäftsbetrieb/Produktion	
b. bei reduziertem Geschäftsbetrieb/Produktion	
c. bei geschlossenem Geschäftsbetrieb/ruhender Produktion	
6. Zeitbedarf für Inventurdurchführung kalkulieren und festlegen	
7. Inventuranweisung erstellen: Datum/Zeitraum/Aufnahmetage	
8. Dritte informieren	
a. Kunden (z. B. Bitte um Verständnis wegen Beeinträchtigung, geänderte Öffnungszeiten)	
b. Lieferanten, Spediteure (z. B. Datum der letzte Warenannahme vor Inventur)	
c. Konzessionäre	
Inventurpersonal:	
1. Inventurleitung für Planung Durchführung benennen	
2. Personalbedarf für Inventurdurchführung feststellen	
3. Inventuraushilfen anwerben	
4. Inventurteams (Zähler bzw. Ansager und Schreiber) bilden	
5. Teamleitungen benennen	
6. Beachten: evt. je Aufnahmeteam 1 firmeneigener Mitarbeiter	
7. Persönliche und fachliche Eignung des Inventurpersonals berücksichtigen	
8. Aufnahmeteam/Kontrollleur nicht aus Zuständigen/Verantwortlichen des Inventurbereichs bilden	
9. Aufnahmebereiche zu Gruppen zusammenfassen	
10. Gruppenaufsicht benennen	
11. Personal für die Aufnahme auswärtig gelagerter Artikel benennen	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
Inventurbereiche:	
1. Lageplan erstellen und den Betrieb in Aufnahmebereiche aufteilen :	
a. Lagerräume	
b. Verkaufsräume	
c. Büroräume	
d. Werkstatträume	
e. Produktionsräume	
f. Verkehrsflächen	
g. Schaukästen	
h. Außenlager	
i. Sich an auswärtigen Stellen befindliche Güter:	
– Baustelle	
– Spedition	
– Kommissionsware beim Kunden	
– Zur Lohnveredelung verschickte Materialien	
– Von Lieferanten abgerechnete Unterwegsware	
– Noch nicht abgerechnete Unterwegsware an Kunden	
– Vermietete Güter	
– Ausgestellte Waren	
– Verliehene Artikel	
– Zur Probe gelieferte Artikel	
2. Die Aufnahmebereiche in Aufnahmefelder aufgliedern	
3. Nummernkreise für die Aufnahmebereiche vergeben	
4. Regalbelegungsplan mit Werbeplatzierungen erstellen	
5. Im Lageplan Aufnahmeteams und Prüfer festlegen	
6. Auswärtig gelagerte Artikel berücksichtigen	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
B. Vorbereitung	
Inventurbereiche	
1. Lager, Verkaufsflächen usw. aufräumen	
2. Bestände zusammenstellen, stapeln und übersichtlich ordnen	
3. Gleiche Artikel zusammenstellen	
4. Defekte oder beschädigte Waren separat stellen	
5. Verdorbene Waren oder solche mit (in Kürze) abgelaufenen Verfallsdatum separat stellen	
6. Fremde Vorräte getrennt stellen und kennzeichnen	
7. Überzählige und unentgeltlich erworbene Bestände getrennt stellen und kennzeichnen	
8. Korrekte Kennzeichnung der Artikel kontrollieren	
9. Aufnahmebereiche und -felder mit den zugeordneten Nummern kennzeichnen	
10. Aufnahmeverfahren je nach Artikel bestimmen (zählen, wiegen, messen, schätzen)	
11. Geeignete Materialien zur Abgrenzung (z. B. Trennung eine Regalreihe) bereitstellen	
12. Vorbereitungen in den auswärtigen Aufnahmebereichen berücksichtigen	
Hilfsmittel vorbereiten bzw. bereitstellen:	
1. Aufnahmeformulare mit den Feldern erstellen:	
– Artikelnummer	
– Artikelbezeichnung	
– Artübliche Dimension (Stück, Kilogramm, Meter usw.)	
– Datum	
– Zeitraum der Aufnahme	
– Aufnahmebereich	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
- Firmenstempel	
- Aufnahmefeld	
- Bemerkungsfeld für z. B. Beschaffenheit des Artikels oder Fremdeigentum	
- Fortlaufende Nummer	
- Name des Zählers (Ansager)	
- Name des Schreibers	
- Name des Kontrolleurs	
- Unterschrift	
2. Ausfüllanweisungen für die Aufnahmeformulare erstellen	
3. Formular für Inventurprotokoll mit den Feldern erstellen:	
- Inventurdatum	
- Firmenstempel	
- Name des Inventurleiters	
- Name des Inventurabnehmers	
- Tätigkeitsfelder:	
- Belege und Unterlagen vollständig erhalten	
- Aufnahmeorte nummeriert und verzeichnet	
- Personal geplant und Funktion zugeordnet	
- Personal den Aufnahmeorten zugeordnet	
- Personal geschult	
- Lager geordnet und gekennzeichnet	
- Dritte informiert	
- Abgrenzung angewiesen	
- Einweisung Personal bei Inventur	
- Kontrolle, Freigabe und Belegablage	
- Abgrenzungsprotokoll	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
– Unterschrift Inventurleiter	
– Unterschrift Inventurabnehmer	
– Protokolldatum	
4. Bestands(Artikel-)listen (evtl. aus der EDV-Buchführung) vorbereiten	
5. Bestandslisten auf vergessene Zu- oder Abgänge kontrollieren	
6. Formular für Inventurprotokoll anfertigen	
7. Warenzugangslisten für während der Inventur eingehende Waren erstellen	
8. Warenverkaufslisten für während der Inventur verkaufte Waren erstellen	
9. Ausgabelisten erstellen	
10. Rücklauflisten erstellen	
11. Inventuranweisungen für Personal erstellen	
12. Diktiergeräte bereitstellen	
13. Lesestifte für lesbare Etiketten/Scanner bereitstellen	
14. Taschenrechner, Rechenmaschinen bereitstellen	
15. Kugelschreiber, Filzstifte bereitlegen	
16. Klebezettel zur Kennzeichnung bereits gezählter Bestände bereitlegen	
17. Notizzettel bereitlegen	
18. Tesafilm bereitlegen	
19. Schreibunterlagen bereitlegen	
20. Steighilfen wie z. B. Tritthocker, Leiter bereitstellen	
21. Tische, Stühle bereitstellen	
22. Waagen bereitstellen	
23. Leere Kisten für ggf. separat aufzunehmende Artikel bereitstellen	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
Inventurpersonal:	
1. Inventurpersonal schulen	
2. Inventuranweisungen aushändigen und erläutern	
3. Empfang der Inventuranweisungen quittieren lassen	
4. Dem Inventurpersonal nicht die Sollbestände nennen	
5. Die Pausenzeiten festlegen	
6. Das Personal von Verkauf und Warenannahme bzgl. Warenzugangs/-verkaufslisten anweisen	
7. Rücklaufstellen festlegen	
C Inventurtag	
Inventurpersonal:	
1. Personalplan namentlich feststellen	
2. Anwesenheiten prüfen und schriftlich festhalten	
3. Krankmeldungen berücksichtigen	
4. Aufnahmeteams gemäß Plan den Aufnahmebereichen und -feldern zuweisen	
5. Aufgaben zuordnen: Schreiber, Zähler (Ansager), Kontrolleur	
6. Aufnahmebelege aushändigen und quittieren lassen	
7. In Rücklaufliste die Ausgabe der Belege, Listen, Hilfsmittel u. Ä. eintragen	
8. Für schwer ermittelbare Bestände (z. B. Schüttgüter, Gemische) Fachpersonal zuweisen	
9. Verantwortlichkeiten für die jeweiligen Aufnahmebereiche unmissverständlich abgrenzen	
10. Für Stichprobendurchführung Fachpersonal zuweisen	
11. Letzte Einweisung des Inventurpersonals geben	
12. Ggf. Barlöhne für Aushilfen vorbereiten	
13. Alle vorbereiteten Belege, Listen und Hilfsmittel bereitstellen	
14. Essen und Getränke bereitstellen	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
Kontrollgang in den Inventurbereichen:	
1. Aufnahmebereiche wie im Lageplan?	
2. Nummerierungen korrekt?	
3. Artikel richtig zugeordnet?	
4. Keine Artikel außerhalb der Bereiche?	
Beachten während des Inventurtages:	
1. Fertigungsgrad von unfertigen Erzeugnissen bestimmen	
2. Unterwegsware berücksichtigen	
3. Aufnahmebereichsnummern nach Aufnahme durchstreichen	
4. Fremde Vorräte separat erfassen	
5. Artikel nach Aufnahme gegen Entnahme absichern	
6. Rückwaren, für die noch keine Gutschriften ausgestellt wurden, separat aufnehmen	
7. Erhaltene, aber noch nicht berechnete Artikel abgrenzen	
8. Berechneten, aber noch nicht ausgelieferte Artikel abgrenzen	
9. Wertpapier in Eigenverwaltung berücksichtigen	
10. Bargeld, Schecks und Besitzwechsel aufnehmen	
11. In Gegenwart des Zählers und Schreibers Vollständigkeit und Lesbarkeit kontrollieren	
Abgeben bei Schichtwechsel, Beendigung der Arbeiten, bei Dienstschluss:	
1. Aufnahmebelege	
2. Warenverkaufslisten	
3. Wareneingangslisten	
4. Verschriebene oder nicht brauchbare Blätter (entwerten)	
5. Ausgehändigte Hilfsmittel	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
Prüfung der Rückgaben und Eintragung in Rücklaufliste:	
1. Wurden alle ausgehändigten Aufnahmebelege zurückgegeben?	
2. Verschriebene Aufnahmebelege aufbewahren	
3. Wurden auch die nicht beschriebenen Aufnahmebelege zurückgegeben?	
4. Nicht beschriebene Aufnahmebelege entwerten (Schutz vor Missbrauch)	
5. Sind alle Eintragungen richtig, vollständig und lesbar?	
6. Können nachträgliche Manipulationen auf den Aufnahmebelegen ausgeschlossen werden?	
7. Sind die Leerräume auf den Aufnahmebelegen durchgestrichen?	
8. Wurden die Namen des Inventurpersonals eingetragen und die Unterschriften geleistet?	
9. Wurde jeder Aufnahmebeleg mit einem Datum versehen?	
D Abschluss	
1. Stichprobenweise nachzählen z. B. jeder 10. Position (Zufallsprinzip), auf Beleg notieren	
2. Abschluss der Prüfung an Inventurleiter melden	
3. Kontrollgang des Inventurleiters	
4. Alle Inventurbelege (Pläne, Protokolle, Aufnahmebelege, Listen u. Ä.) sammeln	
5. Ergebnisse der Aufnahmebelege in Inventurlisten übertragen	
6. Inventurbelege auf Vollständigkeit und Richtigkeit prüfen	
7. Additionen vornehmen	
8. In EDV übertragen	
9. Ergebnisse mit den Sollbeständen abstimmen	
10. Numerisch sortiert die Inventurbelege abheften	

Inventur – Checkliste (körperliche Aufnahme)	✓
11. Inventurzusammenstellung (Seitenangabe der Bereiche) anfertigen	
E Beurteilung	
1. Wurde die Inventur ordnungsgemäß durchgeführt?	
2. Wurde der Zeitplan eingehalten?	
3. Welche Gründe gab es für Verzögerungen?	
4. War das Personal ausreichend geschult?	
5. Wurden die Artikel vollständig und richtig aufgenommen?	
6. Waren die Aufnahmeverfahren zulässig und zweckentsprechend?	
7. Wurden auswärts gelagerte Artikel (z. B. bei Spediteuren) mitaufgenommen?	
8. Konnten Inventurdifferenzen geklärt werden?	
8. Gab es akzeptable Gründe für nicht aufgenommene Artikel?	
10. Wurden Artikel doppelt erfasst?	
11. Wurden fremde Vorräte separat ausgewiesen?	
12. Wurden die Ver- und Einkäufe in den Beständen mengenmäßig fortgeschrieben?	
13. Wurden Wertpapiere in Eigenverwaltung, Bargeld, Schecks und Besitzwechsel erfasst?	

8 Abschlussbuchungen und Aufstellen der Bilanz

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

In diesem Kapitel werden grundlegende Fragen zu Aufbau und Inhalt des Jahresabschluss einer GmbH behandelt:

- Die Größenklasse bestimmt das Bilanzschema und den Umfang der Jahresabschlussbestandteile wie Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht, Anlagespiegel.
- Die Gliederung der Bilanz ist für GmbHs vorgeschrieben.
- Die Sondervorschriften für Gesellschafter und Geschäftsführer gilt es zu beachten.
- Außerdem können Sie sich über Darlehen und Gesellschafterdarlehen an die GmbH in der Krise informieren.
- Es geht um Anstellungsverträge mit Geschäftsführern hinsichtlich finanzieller Ausgestaltung Vergütung, Dienstwagen, Tantiemen, Pensionszusagen etc.

- Darüber hinaus sind zusätzliche Angaben (Davon-Vermerke) in der Bilanz (oder Anhang) erforderlich, und zwar zur Fristigkeit von Forderungen und Verbindlichkeiten und bei Geschäftsbeziehungen zu verbundenen und beteiligten Unternehmen sowie weitere Gläubiger und Schuldnergruppen.

8.1 Vorbereitungen

Nach dem Abstimmen der Konten mit den Umbuchungen und Anpassungen ist eine weitere Auswertung der Buchhaltung zu erstellen. Dieser bei monatlicher Buchhaltung idealerweise „dreizehnte Lauf“ des Jahres sollte Ihnen die abgestimmten Jahresverkehrszahlen liefern. In der Praxis ist es nun leider so, dass sich gerade bei den Korrekturen weitere Fehler einstellen, Soll mit Haben verwechselt wird und falsche Posten verdoppelt statt aufgelöst werden. Das geschieht so leicht, da ihnen zumeist keine konkreten Geschäftsvorfälle, sondern abstrakte Sachverhalte zugrunde liegen, wie z. B. die Stornierung von falsch erfassten Erlösschmälerungen oder die Korrektur von Lohnersatz-Erfassung.

Umso sinnvoller ist die zweite Durchsicht der Konten im Rahmen der Abschlussbuchungen. Sie werden sämtliche Konten anhand der neuen Summen- und Saldenliste nochmals durchgehen. Wenn Sie bei der Inventur dabei waren, gibt es sogar eine dritte Auseinandersetzung mit einigen Beständen. Das ist nicht etwa eine ineffektive Übung: Bei dem komplexen Rechenwerk schleichen sich immer wieder Fehler ein.

Sie müssen aber nicht sämtliche Konten mit der gleichen Intensität mehrfach prüfen: Sofern sie bereits abgestimmt sind oder bei richtig gelaufenen Umbuchungen, können Sie viele Konten einfach abhaken.

Beachten Sie

Bei den Ausführungen zu Jahresabgrenzungen und -anpassungen kommt Ihnen bestimmt von den Abstimmarbeiten noch einiges bekannt vor. Auf die entsprechenden Beispiele bei der Auflösung von Bilanzpositionen werden wir im Folgenden ebenfalls zurückkommen, um nicht alles zu wiederholen. Darüber hinaus wird aber auch auf die Neuberechnung einzelner Posten eingegangen.

Was ist im Folgenden zu tun? Geduld brauchen Sie, wenn es darum geht, fehlende Unterlagen für den Jahresabschluss beizubringen.

Tipp

Fangen Sie mit den Abschlussarbeiten erst an, wenn Sie die wichtigsten Angaben beisammenhaben. Fehlen Ihnen jedoch die Inventurwerte, Saldenbestätigungen aus einer komplexen Debitorenbuchhaltung und obendrein Kontoauszüge des Finanzamtes zu diversen Steuerverrechnungen, dann hat es keinen Sinn, das Puzzle „Jahresabschluss“ zusammensetzen zu wollen.

Denn je öfter Sie zum Jahresabschluss ansetzen, desto eher laufen Sie Gefahr, bestimmte Arbeiten zu vergessen. Und Sie können dann nur schwer überblicken, was bereits gemacht wurde bzw. noch zu erledigen ist.

Arbeitsschritt

Zu erledigen sind die vorbereitenden und die eigentlichen Abschlussbuchungen.

- Zu den vorbereitenden Abschlussbuchungen als Teil des Jahresabschlusses gehören die Buchungen der Abschreibungen, die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen, Rücklagen, Buchungen der Inventuranpassungen, nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, Privatnutzungen Kfz und Telefon durch den Gesellschafter/Geschäftsführer u. Ä. Diese werden nach den Abschlusspositionen des Handelsgesetzbuches einzeln behandelt.
- Beachten Sie rechtliche Änderungen und neue Verträge. Unter der Bilanz (oder im Anhang) sind bestehende Haftungsverhältnisse wie Bürgschaften, Gewährleistungen und Wechselobligos anzugeben.
- Für die EDV-Anwender übernimmt das Buchhaltungsprogramm die eigentlichen Abschlussbuchungen. Diese rein mechanische Arbeit besteht darin, sämtliche Konten in Höhe ihrer Salden abzuschließen. In den Programmen ist hinterlegt, welches Konto in welche Jahresabschlussposition einzusteuern ist. Bei korrekter

Kontenzuordnung lassen Sie den Endsaldo auf den Konten stehen und auf Knopfdruck werden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ausgedruckt.

8.2 Größenklassen und Bilanzschema

Kapitalgesellschaften sind in drei Größenklassen eingeteilt, die sich nach Bilanzsumme, Umsatz und Anzahl der Mitarbeiter unterscheiden. Übersteigt eine GmbH zwei von drei Merkmalen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen von Geschäftsjahren, wird sie in die nächsthöhere Klasse eingestuft.

Größenklasse der GmbH	Bilanzsumme (in €)	Umsatz (in €)	Mitarbeiterzahl im Jahresdurchschnitt
Klein	bis 4.840.000	bis 9.680.000	bis 50
Mittelgroß	ab 4.840.001 bis 19.250.000	ab 9.680.001 bis 38.500.000	ab 51 bis 250
Groß	ab 19.250.001	ab 38.500.001	ab 251

Kleine Gesellschaften genießen beim Jahresabschluss weitreichende Erleichterungen:

- Der Jahresabschluss ist innerhalb der ersten sechs Monate des Folgejahres anstatt schon in den drei Monaten aufzustellen.
- Bilanz, GuV und Anhang dürfen in verkürzter Form aufgestellt werden.
- Auch die Offenlegung im Bundesanzeiger ist auf eine verkürzte Bilanz und einen verkürzten Anhang – ohne GuV – beschränkt.

Die Gesellschaft muss also weder einen Lagebericht aufstellen noch ihren Abschluss von einem Wirtschaftsprüfer prüfen lassen.

Nach § 266 HGB ist die Bilanz von Kapitalgesellschaften in Kontoform aufzustellen. Kleine GmbHs brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, indem sie die Posten mit arabischen Zahlen zusammenfassen. Eine solche Verkürzung betrifft allerdings nur die

Handelsbilanz. Eine eigenständige Steuerbilanz brauchen Sie nicht aufzustellen, wenn Ihr Unternehmen nicht gerade börsennotiert wird.

Durch die sogenannte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (und umgekehrt) wurde aus wirtschaftlichen Gründen ohnehin meist eine Einheitsbilanz erstellt.

Die neuen Vorschriften des HGB (Bilanzmodernisierungsgesetz, BilMoG) durchbrechen jedoch immer mehr die Maßgeblichkeit.

Eine Übersicht über die Vorschriften nach Steuerrecht und nach dem BilMoG finden Sie unserer Downloadseite.

Das Finanzamt verlangt bei Abgabe einer Handelsbilanz regelmäßig einen Kontennachweis, der die Positionen recht tief ausleuchtet. Die „Steuerbilanz“ besteht dann in einer überleitenden Rechnung. Diese werden in den Abschnitten zu den einzelnen Steuererklärungen im Kapitel 13 entwickelt. Nach dem neu geschaffenen § 5b EStG sind der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ab 2011 elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Diese Verpflichtung wurde zweimal um ein weiteres Jahr nunmehr auf den Jahresabschluss 2013 verschoben. Siehe dazu Kapitel 16.13.

Tipp

Vergleichen Sie die Summen- und Saldenliste mit der Vorjahresbilanz und Sie werden hier sämtliche Posten wiederfinden. Sollte die Vorjahresbilanz eine eigene, abweichende Reihenfolge aufweisen, so ist eine Umgliederung auf die HGB-Vorgabe dringend anzuraten. Sie gehen damit sicher, dass Sie kein Konto übersehen.

Die nachfolgenden Positionen werden nacheinander abgehandelt.

Aktiva

Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital

Aufwendungen zur Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (ab dem Jahresabschluss 2010 nicht mehr zulässig)

- A Anlagevermögen
 - I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 - 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
 - 2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
 - 3. Geschäfts- oder Firmenwert
 - 4. geleistete Anzahlungen
 - II. Sachanlagen:
 - 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich Bauten auf fremden Grundstücken
 - 2. technische Anlagen und Maschinen
 - 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
 - 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
 - III. Finanzanlagen
 - 1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 - 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
 - 3. Beteiligungen
 - 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 - 6. sonstige Ausleihungen
- B. Umlaufvermögen
 - I. Vorräte:
 - 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 - 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
 - 3. fertige Erzeugnisse und Waren
 - 4. geleistete Anzahlungen
 - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 - 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
 - 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 4. sonstige Vermögensgegenstände
 - III. Wertpapiere
 - 1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 - 2. eigene Anteile
 - 3. sonstige Wertpapiere
 - IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten
- C. Rechnungsabgrenzungsposten
- D. Aktive latente Steuern
- E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Passiva

- A. Eigenkapital:
 - I. Gezeichnetes Kapital
 - II. Kapitalrücklage
 - III. Gewinnrücklagen:
 - 1. gesetzliche Rücklage
 - 2. Rücklage für eigene Anteile
 - 3. satzungsmäßige Rücklagen
 - 4. andere Gewinnrücklagen
 - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
 - V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- B. Rückstellungen:
 - 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
 - 2. Steuerrückstellungen
 - 3. sonstige Rückstellungen
- C. Verbindlichkeiten:
 - 1. Anleihen, davon konvertibel
 - 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
 - 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
 - 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
 - 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
- D. Rechnungsabgrenzungsposten
- E. Passive latente Steuern

Gegenstand der Bilanzierung ist das Betriebsvermögen des Kaufmanns. Im Gegensatz dazu kann weder das Betriebsvermögen eines anderen noch das Privatvermögen in der Bilanz angesetzt werden. Das Betriebsvermögen ist dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Der wirtschaftliche Eigentümer hat den Nutzen und die Lasten des Vermögensgegenstandes.

- Ob sich auf einen Gegenstand noch ein Eigentumsvorbehalt erstreckt oder an die Bank eine Sicherungsübereignung stattgefunden hat, bleibt ohne Belang.

- Wenn Sie ein geleastes Wirtschaftsgut nicht gerade über die gesamte Nutzungsdauer gemietet haben, setzen Sie nur die Leasingraten an, anstatt den Gegenstand in der Bilanz anzusetzen.

8.3 Gesellschafter und Geschäftsführer

Das Privatvermögen der Gesellschafter und das der GmbH sind sauber zu trennen. In der GmbH-Buchhaltung dürfen keine rechtlich ungeklärten Verrechnungskonten und Nebenkassen vorkommen. Ohne vertragliche Vereinbarung kann jede Zahlung der GmbH an den Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung interpretiert werden. Selbst wenn er den Betrag zurückzahlen sollte – zu widerlegen ist dann eine unterstellte „verdeckte Einlage“ kaum, mit der die Ausschüttung nicht mehr ungeschehen zu machen ist.

Darlehen

Mit Angehörigen der Gesellschafter sind Vertragsgestaltungen zu formulieren, wie sie zwischen fremden Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind.

Unterscheiden Sie zwischen:

- Anschaffungsdarlehen zu einem bestimmten Finanzierungszweck (Grundstücks-, Anlagenkauf),
- langfristiges Gesellschafterdarlehen oder Darlehen von Angehörigen,
- Darlehensgewährung an den Geschäftsführer,
- Kontokorrentdarlehen (Auslagenersatz)

und weisen Sie jedes Darlehen

- nach Fristigkeit (< 1 Jahr oder > 5 Jahre) und
- Gläubiger (gegenüber Gesellschafter oder Geschäftsführer)

in der Bilanz aus. Alternativ sind diese Angaben im Anhang zu machen.

In der Regel kommen Sie zunächst mit einem Kontokorrent aus („Der Gesellschafter stellt der Gesellschaft ein Darlehen in variabler Höhe zur Verfügung ...“).

Ein zusätzliches, langfristiges Gesellschafterdarlehen können Sie durch Gesellschafterbeschluss erweitern oder außer der Reihe tilgen.

Jeder Darlehensvertrag sollte folgende Punkte regeln:

- Vertragspartner

Im Kontokorrent wird ggf. der Gläubiger zum Schuldner und umgekehrt. Es sollen in diesem Fall die gleichen Konditionen gelten.

- Laufzeit/Tilgung

In einem auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vertrag sind Kündigungsfristen und Tilgung zu vereinbaren.

- Zinsen

Bankübliche feste Sätze sind gut bei langfristigen Darlehen, z. B. Basiszinssatz plus 2 % ist besser beim Kontokorrent, da Sie hier den Vertrag nicht ständig anpassen müssen. Sie können den Zinssatz bis zu den jeweils gültigen Diskontkonditionen ausreizen. Die Verzinsung erfolgt beim Darlehen auf den Stand zum Jahresbeginn, beim Kontokorrent rückwirkend auf den Monatsersten. Sind die jährlichen Zinsen errechnet, soll das Darlehenskonto noch für das gleiche Jahr belastet bzw. bei Forderungen der GmbH gutgebracht werden. Bei Darlehen, allemal von Angehörigen, ist es mit der Verbuchung der Zinsen nicht getan. Hier sollen die Zinsen möglichst bald – eindeutig – als Betriebsausgabe ausgezahlt werden, nachweislich auf ein Bankkonto des Darlehensgebers.

- Sicherheiten

Nach Auffassung des Finanzamts hat die GmbH bei langfristigen Darlehen (ab vier Jahren) bankübliche Sicherheiten zu stellen. Man sollte sich nicht auf eine anderslautende Rechtsprechung verlassen, wenn bei guter Liquidität die GmbH auch von Dritten keine abgesicherten Kredite in Anspruch nehmen muss (BFH 18.12.1990 VIII R 134/86). Es muss sich hierbei um keine Grund-

schuld oder Bankbürgschaft handeln. Übereignen Sie sicherungshalber den mit dem Darlehen finanzierten Gegenstand oder Teile Ihres Lagers (Ersatzteile), laufende Forderungen (Debitoren A–G) o. Ä.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0461	165	0580	0960	Ausleihungen an Gesellschafter
115	244	1490	1250	Forderungen aus Lieferungen/ Leistungen gg. Gesellschafter
1151	2441	1491	1251	Forderg. aus Lieferungen/Leist. gg. Gesellschafter b. 1 J
1152	2442	1495	1255	Forderg. aus Lieferungen/Leist. gg. Gesellschafter g. 1 J
193	485	0730	3510	Verbindlichkeit. gg. Gesellschaftern
1931	4857	0731	3511	Verbindlichkeit. gg. Gesellschaftern b. 1 J.
1932	4858	0740	3514	Verbindlichkeit. gg. Gesellschaftern 1–5 J.
1933	4859	0750	3517	Verbindlichkeit. gg. Gesellschaftern g.5 J.
1715	444	1650	3340	Verbindl. aus Lieferungen/ Leistungen gg. Gesellschafter
1716	4441	1651	3341	Verbindl. aus Lieferungen/Leistungen gg. Gesellsch. b. 1 J.
1717	4442	1655	3345	Verbindl. aus Lieferungen/ Leistungen gg. Gesellsch. 1–5 J
1718	4443	1658	3348	Verbindl. aus Lieferungen/ Leistungen gg. Gesellsch. g. 5 J.

Gesellschafterdarlehen an die GmbH in der Krise

Wenn das Stammkapital durch anhaltende Verluste zur Hälfte oder gar ganz aufgezehrt ist, müssen sich die Gesellschafter nach dem GmbH-Gesetz zunächst Gedanken über die Fortführung der Gesellschaft, dann über eine eventuelle Überschuldung machen – und das Ergebnis dieser Überlegungen schriftlich niederlegen. Um zu verhindern, im Nachhinein wegen Insolvenzverschleppung belangt zu werden, muss jetzt gehandelt werden.

Spätestens bei drohender Überschuldung erklären die Gesellschafter gegenüber der GmbH, dass sie mit Forderungen aus den Gesellschafterdarlehen hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger

zurücktreten. Auch wenn hiermit das Darlehen zum Eigenkapitalersatz umqualifiziert wird, ist es in der Steuerbilanz weiterhin als Fremdkapital auszuweisen (BFH vom 05.02.1992 I R 127/90, BStBl. II 1992 S. 532). Durch den Wegfall der entsprechenden Vorschriften zum Eigenkapitalersatz ab 2009 dürfte sich zumindest dieser frühere Streitpunkt erledigt haben.

Wenn vereinbart ist, das Darlehen nur zulasten von künftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zurückzuzahlen, handelt es sich bei diesem Rangrücktritt nicht um einen Forderungserlass.

Forderungen gegen Geschäftsführer, Aufsichtsrat- und Beiratsmitglieder sowie gegen Gesellschafter sind bei Kapitalgesellschaften gesondert zu erfassen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
103	265	1503	1310	Forderungen gegen Geschäftsführer
1031	2654	1503	1311	Forderungen gg. Geschäftsf. (b. 1 J.)
1032	2655	1504	1315	Forderungen gg. Geschäftsf.(g.1 J.)
104	265	1505	1320	Ford. geg. Aufsichtsrats- u. Beirats-Mitgl.
1041	2656	1505	1321	Forderungen gg. Aufsichtsratsm. (b. 1 J.)
1042	2657	1506	1325	Forderungen gg. Aufsichtsratsm. (g.1 J.)
115	265	1507	1330	Forderungen gegen Gesellschafter
1151	2658	1507	1331	Forderungen gg. Gesellschafter (b. 1 J.)
1152	2659	1508	1335	Forderungen gg. Gesellschafter (g.1 J.)

Geschäftsführergehalt

Grundsätzlich kann Ihnen das Finanzamt auch bei niedrigen Gewinnen nicht das Gehalt kürzen. Voraussetzung ist, dass Ihr Jahresgehalt (inkl. Tantieme und sämtlicher Vergünstigungen wie Altersversorgung, Pkw etc.) dem Fremdvergleich standhält. Sie sollten in der Lage sein, Zahlen von branchenüblichen Gehältern für fremde Geschäftsführer vorlegen zu können. Im Fremdvergleich ist ein Zuschlag von 20 % für den besonderen Arbeitseinsatz zulässig.

Die Gesellschafterversammlung ist für jede Änderung des Geschäftsführervertrages zuständig. Achten Sie auf eine klare Vereinbarung und die tatsächliche Durchführung.

Pensionszusagen an den Geschäftsführer finden Sie bei den Pensionsrückstellungen im Abschnitt 11.3 behandelt.

Behalten Sie die Angemessenheit der gesamten Bezüge im Auge, wonach der GmbH als Gewinn eine angemessene Eigenkapitalverzinsung, besser: mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütungen verbleibt.

Tipp

Vereinbaren Sie jede Einzelheit im Voraus und schriftlich.

Wenn dann die Zahlungen pünktlich auf Ihr Privatkonto erfolgen – monatliche Gehälter, Spesen nach zeitnaher Abrechnung, Tantieme nach Feststellung des Jahresüberschusses – sollte schließlich der Anerkennung als Betriebsausgabe nichts mehr im Wege stehen.

Schreibt die GmbH rote Zahlen und ist das laufende Konto ohnehin strapaziert, können Sie einen vorübergehenden Gehaltsverzicht mit Besserungsklausel vereinbaren. Stellt sich ein Jahr später heraus, dass die GmbH doch einen Gewinn erzielt hat, wird das Gehalt nachgezahlt.

Pflichten

Im Anstellungsvertrag und Gesellschaftsvertrag sollen zum Wettbewerbsverbot und zur Vertretung der GmbH nach außen gleichlautende Klauseln stehen.

Nebengeschäfte müssen dem Geschäftsführer ausdrücklich gestattet sein, sowohl im Hinblick auf die Einnahmen als auch die aufgewandte Arbeitszeit.

Gewinntantieme

Die Gesellschafterversammlung hat im Geschäftsführervertrag rechtzeitig vor Beginn des Geschäftsjahres eine Gewinntantieme nach Abzug eines tantiemefreien Mindestgewinns zu vereinbaren.

Insgesamt sollte der gewinnabhängige Anteil 25 % der Gesamtbezüge und die Summe der Tantiemen an alle Gesellschafter 50 % des Jahresüberschusses nicht übersteigen.

Überstundenvergütungen ohne Regelung im Anstellungsvertrag stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Auch um der Versteuerung von Nacht- und Sonntagszuschlägen zu entgehen, bedarf es klarer Vereinbarungen.

Beispiel:

Als Gewinnantieme sind für die beiden Geschäftsführer je 10 % des Jahresüberschusses abzüglich eines Verlustvortrags vor Ertragsteuern vereinbart.

Vorläufiger Jahresüberschuss vor Tantieme	247.500 €
+ Körperschaftsteuervorauszahlungen	100.000 €
+ Solidaritätszuschlag	7.500 €
+ Gewerbesteuervorauszahlungen	45.000 €
= Bemessungsgrundlage für die Tantieme	<u>400.000 €</u>

Hiervon 20 %, Tantiemevergütung an beide Geschäftsführer zusammen	<u>80.000 €</u>
--	-----------------

Der Buchungssatz lautet:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	80.000,00	4126/6026	1740/3720	Tantiemeverbindlichkeiten

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4025	637	4126	6026	Tantiemen
1925	4851	1740	3720	Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt

8.4 Zusätzliche Angaben im Jahresabschluss (Davon-Vermerke)

Der Jahresabschluss der GmbH weist Besonderheiten gegenüber den Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht nur beim Eigenkapital und im Bezug auf die Körperschaftsteuer auf. In der GmbH-Bilanz sind außerdem sogenannte Davon-Vermerke auszuweisen.

- Zum einen sind Forderungen und Verbindlichkeiten entweder in der Bilanz nach Restlaufzeit aufzuschlüsseln oder dies im Anhang zu erläutern.
- Zum anderen interessieren die Bilanzleser die Geschäftsbeziehungen zu verbundenen und beteiligten Unternehmen sowie weitere Gläubiger und Schuldnergruppen.

Wenn dies bereits in der Buchhaltung über verschiedene Konten aufgeschlüsselt werden kann, stehen ganze Listen von Konten zur Verfügung. Die DATEV summiert automatisch die zusammengehörigen Salden in die Davon-Vermerke.

Der Saldo auf dem Konto „Verbindlichkeiten aus LuL gegenüber verbundenen Unternehmen, weniger ein Jahr“ findet sich in den zwei Vermerken wieder:

1. Verbindlichkeiten, davon gegenüber verbundenen Unternehmen: €
2. Verbindlichkeiten, davon weniger als ein Jahr Restlaufzeit: €

In Buchhaltungssystemen ohne automatische Davon-Vermerke in der Bilanz empfiehlt sich zwar ebenfalls die Verwendung differenzierter Konten. Jedoch müssen hier die einzelnen Positionen addiert und im Anhang erläutert werden.

Verbundene Unternehmen und Beteiligungen

Davon-Vermerke in der GmbH-Bilanz betreffen auch Beteiligungen an anderen Unternehmen. Und zwar: Anteile an verbundenen und beteiligten Unternehmen und Ausleihungen an verbundene und

beteiligte Unternehmen sowie Forderungen und Verbindlichkeiten, Zinsaufwendungen und -erträge im Zusammenhang mit diesen Firmen.

Als verbunden gelten Unternehmen im Mutter-Tochter-Verhältnis und zwischen den Töchtern: Mehrheitsbeteiligungen sichern die einheitliche Leitung dieser Firmen. Als einfache Beteiligungen gelten Anteile, die dem Geschäftsbetrieb durch dauernde Verbindung dienen sollen, bei Kapitalgesellschaften im Zweifel über 20 % der Anteile.

Anlagevermögen

III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Neben Wertpapiere des Anlagevermögens fallen unter die Kategorie Finanzanlagen auch Beteiligungen und Ausleihungen. Da sich Finanzanlagen nicht abnutzen und im Betriebsablauf kaum eine Rolle spielen, treten sie meist nur am Bilanzstichtag in Erscheinung. Dann sollten sie aber nicht nur darauf geprüft werden, ob sie überhaupt noch vorhanden sind, sondern auch, wie viel sie noch wert sind.

Erfährt man den Wert börsennotierter Aktien noch einfach aus der Zeitung (die Abschreibung erfolgt auf den Börsenkurs plus anteiliger Bank- und Maklerprovisionen), so macht die Bewertung von GmbH-Anteilen schon mehr Mühe.

Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt nur dann in Betracht, wenn sich die Beteiligung als eine Fehlentscheidung zur Zeit der Anschaffung erweist oder sie am Bilanzstichtag billiger als seinerzeit zu haben wäre.

Als Beispiele für eine Fehlentscheidung sind zu nennen, wenn

- durch die Beteiligung erwartete Geschäftsbeziehungen zu wichtigen Kunden oder Lieferanten ausgeblieben sind oder
- diese sich wegen der neuen Beteiligung zurückgezogen haben,

- politische Ereignisse eine Auslandsbeteiligung blockieren,
- wegen Konjunkturerinbruch oder falscher Preispolitik Umsatz und Ertrag unerwartet nachgeben.

Es liegt keine Fehlentscheidung vor, wenn bisherige Verluste und Mängel beim Management sowie sich abzeichnende politische Änderungen u. Ä. bekannt waren. Ebenso kann vernünftigerweise in den Anfangsjahren eines neuen Unternehmens mit Anlaufverlusten gerechnet werden.

Im Laufe der Zeit kann der Wert einer Beteiligung unter die Anschaffungskosten sinken. Maßgeblich ist hier der Teilwert der Beteiligung, also der Preis, den ein fiktiver Käufer des gesamten Unternehmens für Ihren Anteil zahlen würde. Wenn Anteile in jüngster Vergangenheit verkauft wurden, können Sie diesen Preis daraus ableiten. Ansonsten ist eine Kombination aus Substanz- und Ertragswert steuerlich anerkannt. Die untere Grenze der Bewertung liegt beim Liquidationswert – jedoch nur dann, wenn das Unternehmen tatsächlich zerschlagen werden soll.

Verluste alleine rechtfertigen also eine Teilwertabschreibung bei einer Kapitalgesellschaft nicht. Entweder müssen sich die Ertragsaussichten auf unabsehbare Zeit verschlechtern oder aber es wurden dem Unternehmen erhebliche Vermögenswerte (etwa durch Ausschüttung) entzogen. Dann kommen Sie in den Genuss dieser Abschreibungen.

Für Beteiligungen an einer Personengesellschaft (z. B. an einer GmbH & Co. KG) gilt etwas anderes: Eine Teilwertabschreibung eines Mitunternehmeranteils ist grundsätzlich nicht zulässig, da der Wert der Beteiligung stets mit dem Kapitalkonto übereinstimmt.

Bei nachhaltigen Verlusten in einer GmbH & Co. KG ist jedoch zu erwägen, Ausleihungen einer Komplementär-GmbH an ihre Kommanditgesellschaft abzuschreiben. Im Fall eines Konkurses haftet die GmbH über die Höhe ihrer Beteiligung hinaus mit sämtlichen Vermögenswerten. Diese vorsichtige Maßnahme brauchen Sie auch dann nicht rückgängig zu machen, wenn es mit der KG in den Folgejahren unerwartet wieder aufwärtsgeht.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
041	11	0500	0800	Anteile an verbundenen Unternehmen
042	12	0505	0810	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
044	14	0520	0880	Ausleihungen an Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis
043	13	0510	0820	Beteiligungen
0431	13	0515	0830	Typisch stille Beteiligungen
0432	13	0513	0840	Atypisch stille Beteiligungen
0433	13	0517	0850	Anderer Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.
0434	13	0518	0860	Anderer Beteiligungen an Personengesellschaften

Dokumentieren Sie die Beteiligung ggf. durch Kopien des Gesellschaftsvertrages oder der Anteilscheine. Für Ausleihungen sind Darlehensverträge auszufertigen mit Konditionen (Zinssatz, Tilgung, Sicherheiten) wie unter Fremden üblich.

Umlaufvermögen

Im Umlaufvermögen sind folgende Forderungspositionen getrennt auszuweisen:

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
108	25	1594	1260	Forderungen gegen verbund. Unternehmen
1081	2531	1595	1261	Forderungen gg. verbundene Untern.(b. 1 J.)
1082	2532	1596	1265	Forderungen gg. verbundene Untern.(g.1 J.)
1083	252	1310	1266	Besitzwechsel gegen verbund. Unternehmen
1084	2520	1311	1267	Besitzwechsel gegen verbundene Untern. (b. 1 J.)
1085	2521	1312	1268	Besitzwechsel gegen verbundene Untern. (g.1 J.)
1086	2522	1315	1269	Besitzwechs. gg. verb. Untern., bundesbankfähig
1087	250	1470	1270	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbundene Untern.
1088	2501	1471	1271	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbund. Untern. b. 1 J.
1089	2502	1475	1275	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbund. Untern. g.1 J.

3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
109	258	1597	1280	Forderungen gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1091	2581	1598	1281	Forderg. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis b. 1 J.
1092	2582	1599	1285	Forderg. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis g. 1 J.
1093	257	1320	1286	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1094	2571	1321	1287	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis b. 1 J.
1095	2572	1322	1288	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis g. 1 J.
1096	2573	1325	1289	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis bbf
1097	255	1480	1290	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1098	2551	1481	1291	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh. b. 1 J.
1099	2552	1485	1295	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh. g. 1 J.

III. Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen (Umlaufvermögen)

Auf der Passivseite sind Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und solchen mit Beteiligungsverhältnissen im Anhang zu erläutern oder in einem Davon-Vermerk in der Bilanz auszuweisen. Dazu werden sie verbucht auf:

C. Verbindlichkeiten

6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
178	46	0700	3400	Verbindlichk. gegenüber verbundenen Untern.
1781	461	0701	3401	Verbindlichkeit. gg. verbundene Untern. (b. 1 J.)
1782	462	0705	3405	Verbindlichkeit. gg. verbundene Untern. (1–5 J.)
1783	463	0710	3410	Verbindlichkeit. gg. verbundene Untern. (g. 5 J.)
1785	460	1630	3420	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. verbundenen

				Untern.
1786	4601	1631	3421	Verbindl. aus Lief/Leist gg. verbundenen Untern. b. 1 J.
1787	4602	1635	3425	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. verbundenen Untern. 1–5 J.)
1788	4603	1638	3430	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. verbundenen Untern. g. 5 J.)

7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
179	452	0715	3450	Verbindl. gg. Untern. mit Beteiligungsverh.
1791	4521	0716	3451	Verbindl. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis b. 1 J.
1792	4522	0720	3455	Verbindl. gg. Untern. mit Beteiligungsverh. 1–5 J.
1793	4523	0725	3460	Verbindl. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis g.5 J.
1795	470	1640	3470	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis
1796	4501	1641	3471	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. Untern. m. Bet.verh. b. 1 J.
1797	4502	1645	3475	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. Untern. m. Bet.verh. 1–5 J.
1798	4503	1658	3480	Verbindl. aus Liefer./Leist. gg. Untern. m. Bet.verh. g. 5 J.

Erträge und Aufwendungen

Schließlich sind auch Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit verbundenen Unternehmen und Beteiligungen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang gesondert auszuweisen.

Hier gibt es folgende Positionen (nach dem Gesamtkostenverfahren):

9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
251	55	2600	7000	Erträge aus Beteiligungen
2511	550	2619	7009	Erträge a. Beteilig. an verbundenen Untern.
2535	560	2649	7019	Erträge Wertpapiere/FAV-Ausl. verb. Untern.
26	57	2650	7100	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
2535	570	2659	7109	Sonst. Zinsen u. ä. Erträge aus verb. Untern.
2665	570	2659	7119	Sonstige Zinserträge aus verb. Untern.
2635	5701	2679	7139	Diskonterträge verbundene Unternehmen
2410	59	2790	7190	Erträge aus Verlustübernahme
251	555	2792	7192	Gewinne aufgrund Gewinngemeinschaft
251	555	2794	7194	Gewinne aufgrund Gewinn-/Teilgewinnabf.
216	750	2109	7309	Zinsen u. ähnliche Aufwendungen verb. Untern.
2116	7501	2119	7319	Zinsaufwend. f. kfr. Verb. an verbund. Untern.
2126	7502	2129	7329	Zinsaufw. für lfr. Verbindlichk. verb. Untern.
2146	7503	2149	7339	Zinsähnliche Aufwendungen an verb. Untern.
2136	7504	2139	7349	Diskontaufwendungen an verbundene Untern.
2166	79	2492	7392	Abgef. Gewinne/Gewinngemeinschaft
2167	79	2494	7394	Abgef. Gewinne/ Gewinn-/Teil-gewinnabf.

9 Anlagevermögen und Abschreibungen

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Mit diesem Kapitel beginnt die Aufstellung der Bilanz, und zwar zunächst mit den Positionen des Anlagevermögens.

- Zunächst werden Abschreibungen als dessen „Werteverzehr“ der Anschaffungs- oder Herstellungskosten behandelt, den es planmäßig über die Nutzungsdauer zu verteilen gilt.
- Es werden Abschreibungsverfahren der linearen und degressiven Absetzung für Abnutzung (lineare AfA) sowie leistungsmäßige AfA unterschieden.
- Neben den genannten planmäßigen Abschreibungen gibt es außerplanmäßige Abschreibungen und steuerrechtliche Abschreibungen, wozu auch Sonderabschreibungen gehören.
- Bei Zuschreibungen handelt es sich in der Regel darum, Abschreibungen der Vorjahre rückgängig zu machen, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

- In der Anlagenbuchhaltung bzw. im Inventarverzeichnis sind bei der Anschaffung bzw. Herstellung jedes einzelnen Wirtschaftsguts alle wesentlichen Angaben zu machen: zu Anlagegruppe (Software, Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Fahrzeuge, Geschäftsausstattung, geringwertige Wirtschaftsgüter, Anlagen im Bau, Vorführwagen etc.), Inventarnummer, Bezeichnung des Anlagegutes, Standort, Fabrik-/Seriennummer, Lieferant, Anschaffungsdatum, Abschreibungsverfahren, Anschaffungskosten, Nutzungsdauer. Maßgeblich für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sind die amtlichen AfA-Tabellen des Bundesministeriums für Finanzen.
- Sie überprüfen anschließend, ob sämtliche Anlagegüter (laut Verzeichnis) noch tatsächlich vorhanden sind, ob in der Vergangenheit Abschreibungen vergessen wurden, ob sich eine Verkürzung des Nutzungszeitraums oder außerordentliche Wertminderung einzelner Wirtschaftsgüter ergibt.

Dabei gehen Sie jedes Anlagekonto in der Reihenfolge seiner Bilanzposition durch:

- Aufwendungen zur Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- immaterielle Anlagegüter wie Patente, Urheberrechte, Verlagsrechte, Belieferungsrechte, Software, erworbener Firmenwert
- bei den Sachanlagen
 - die Grundstücke und aufstehende Gebäude
 - bewegliches Sachanlagevermögen wie technische Anlagen, Maschinen, Fahrzeuge, Einrichtungen und Geschäftsausstattungen mit den Besonderheiten zu den Mietereinbauten
 - Anzahlungen sowie Anlagen im Bau
- Finanzanlagen mit Anteilen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Beteiligungen, Wertpapiere des Anlagevermögens, Ausleihungen und Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen

9.1 Abschreibungen von Anlagevermögen

Wenn Ihnen „Abschreibungen“ nicht geläufig sind, sollten Sie die folgenden Ausführungen lesen. Ansonsten können Sie gleich zum Abschnitt 9.3 „Positionen des Anlagevermögens“ wechseln und bei Bedarf hierhin zurückblättern.

Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens stehen dem Unternehmen in der Regel für mehr als ein Jahr zur Verfügung. Ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden deshalb in Abschreibungen als Aufwand planmäßig über die Nutzungsdauer verteilt (Absetzung für Abnutzung – AfA). Abschreibungen beginnen ab dem Zeitpunkt, ab dem das Wirtschaftsgut betriebsbereit ist.

- Dabei gilt das Wirtschaftsgut als angeschafft, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht – d. h. Nutzung, Lasten, Gefahr des Untergangs. Das Bestelldatum oder Datum der Rechnungsstellung ist somit irrelevant.
- Als hergestellt gilt ein Wirtschaftsgut, wenn es nach seinem Verwendungszweck genutzt werden kann.

Beachten Sie

AfA-berechtigt kann in der Regel nur sein, wer die Kosten für die Anschaffung oder Herstellung getragen hat, also der wirtschaftliche Eigentümer, der das Anlagegut nutzt.

Bei Anschaffung oder Herstellung eines Anlageguts hängt die Höhe der Abschreibungen von der Höhe der Aufwendungen (sogenanntes Abschreibungsvolumen), der Nutzungsdauer, des Beginns der Abschreibungen und der Abschreibungsmethode ab.

Tipp

Möglichst hohe Abschreibungen anzusetzen ist nicht Selbstzweck, sondern soll dazu dienen, den steuerlichen Gewinn zu mindern. So ist es immer besser, zu 100 % abziehbare Erhaltungsaufwendungen für ein Anlagegut anzusetzen, als noch so hohe Abschreibungen geltend zu machen.

Bei Gegenständen, die in das Unternehmen eingelegt werden, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der sogenannte Teilwert. Sind die gebrauchten Gegenstände weniger als drei Jahre alt, so ergibt sich der Teilwert aus den damaligen Anschaffungskosten abzüglich regulärer linearer Abschreibungen. Wurde das Anlagegut mehr als drei Jahre vor der Einlage angeschafft, so wird ein Marktwert realistisch geschätzt. Je höher Sie schätzen, umso mehr Abschreibungsvolumen steht Ihnen zur Verfügung.

Die Abschreibungen bemessen sich in der Regel an der Anzahl der Monate der betrieblichen Nutzung. Wird z. B. ein Firmenwagen im Monat April in Zahlung gegeben, so beträgt die auf ihn entfallene AfA 4/12 der jährlichen Abschreibungen. Es wird hierbei auf volle Monate aufgerundet.

Im Jahr der Anschaffung ist die Jahresabschreibung um 1/12 für jeden vollen Monat zu kürzen, der der Anschaffung bzw. Herstellung voranging.

Beispiel:

Sie kaufen im Oktober einen Firmenwagen für 36.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt laut Abschreibungstabelle 6 Jahre (für Außendienstfahrzeuge gelten nach wie vor 5 Jahre). Sie schreiben den Pkw linear ab. Zum Jahresabschluss wird gebucht:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
4.500,00		0320/0520	4830/6220	Abschreibung Pkw

Da der Pkw erst im Oktober angeschafft wurde, können Sie nur 9/12 der Jahres-AfA ($36.000 \text{ €} / 6 \text{ Jahre} = 6.000 \text{ €}$) ansetzen.

Am Ende der darauffolgenden 5 Jahre buchen Sie jeweils:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.000,00		0320/0520	4830/6220	Abschreibung Pkw

Im April des 7. Jahres ist der Pkw voll abgeschrieben. Sie buchen spätestens zum Jahresende:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
1.499,00		0320/0520	4830/6220	Abschreibung Pkw

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen

Bei der Herstellung kommt es auf den Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft an, ohne dass das Wirtschaftsgut auch tatsächlich ab diesem Zeitpunkt genutzt werden muss.

Planmäßige Abschreibungen

Mit der planmäßigen Abschreibung wird die Wertminderung eines Vermögensgegenstandes erfasst und als Aufwand berücksichtigt. Planmäßige Abschreibung bedeutet die Verteilung der Anschaffungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Daraus ergibt sich zwangsläufig, dass diese Abschreibung lediglich auf diejenigen Anlagengüter vorgenommen werden kann, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, also nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen, aber auch nicht auf Domains.

Es werden folgende Abschreibungsverfahren bei der planmäßigen Abschreibung unterschieden:

1. lineare Absetzung für Abnutzung (lineare AfA)
2. Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung (leistungsmäßige AfA)
3. für eine Übergangszeit in den zwei Jahren von 2009 bis 2010: Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA) von 25 % des jeweiligen Restbuchwerts

Besonders häufige Anwendung finden in der Bilanzierungspraxis die lineare und degressive Abschreibung sowie eine Kombination aus beiden, bei der zu einem bestimmten Zeitpunkt planmäßig von der degressiven zur linearen Abschreibung übergegangen wird.

Lineare AfA

Bei der linearen AfA werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig auf die Jahre der Nutzung verteilt und als Betriebsausgaben abgesetzt. Die lineare Abschreibung entspricht dann der Wertänderung pro Periode, als ob eine völlig gleichmäßige Verschleißabnutzung des Vermögensgegenstandes von Anfang bis Ende der Nutzungsdauer erfolgen würde.

Bei Kraftfahrzeugen, die zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht neu waren, ist die entsprechende Restnutzungsdauer zugrunde zu legen.

Beispiel:

Im Juli 2011 wird ein Pkw für 36.000 € angeschafft, der erstmals im Juli 2009 zugelassen und damit auch betriebsbereit war. Der Pkw kann auf eine dreijährige Restnutzungsdauer abgeschrieben werden:
 $36.000 \text{ €} / 3 = 12.000 \text{ €}$.

Anschaffung Juli 11	36.000 €
6 Monate AfA 11	<u>6.000 €</u>
Buchwert 31.12.11	<u>30.000 €</u>

Leistungsmäßige AfA

Die Abschreibung nach Maßgabe der Leistung kommt dann in Betracht, wenn die Abschreibungsursachen in der Inanspruchnahme des Gegenstandes begründet liegen, also weitgehend zeitunabhängig sind. Bei diesem Verfahren ist nicht die Nutzungsdauer, sondern die mögliche Leistungs- bzw. Nutzungsabgabe zu schätzen, z. B. zu fahrende Kilometer, Maschinenstunden, zu produzierende Stücke. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden dann entsprechend der jährlichen Leistungsabgabe auf die einzelnen Nutzungsjahre verteilt.

Dieses Verfahren ist auch steuerlich zugelassen,

- wenn es wirtschaftlich begründet ist, d. h., wenn die Leistungen des Wirtschaftsgutes in der Regel erheblich schwanken und der Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist und
- wenn der pro Jahr anfallende Umfang der Leistung nachgewiesen werden kann, z. B. durch ein Zählwerk.

Beispiel:

Anschaffungswert des Lkw: 90.000 €

Fahrleistung des Lkw: 300.000 km

$$\text{Abschreibungssatz} = \frac{90.000 \text{ €}}{300.000 \text{ km}} = 0,30 \text{ €/km}$$

Jahr	Buchwert alt	gefahrte km	Abschreibungs- betrag	Buchwert neu
1	90.000	60.000	18.000	72.000
2	72.000	90.000	27.000	45.000
3	45.000	75.000	22.500	22.500
4	22.500	75.000	22.500	0

Degressive AfA

Bei den degressiven Abschreibungsverfahren werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Anlagegutes mittels sinkender Abschreibungsbeträge auf die Nutzungsdauer verteilt. In den ersten Jahren der Nutzung sinkt der Buchwert stärker als gegen Ende der Nutzungsdauer. Für diese Vorgehensweise spricht die Beachtung des Vorsichtsprinzips bei der Bilanzierung.

In der Steuerbilanz ist der steuerliche Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG) zu beachten. Die degressive Abschreibung ist steuerrechtlich der Höhe nach begrenzt.

Degressiv dürfen nur bewegliche abnutzbare Anlagegegenstände abgeschrieben werden.

Für ab 01.01.2009 bis 31.12.2010 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter sind maximal 25 % abschreibbar.

Der degressive Abschreibungssatz darf höchstens das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung betragen und 25 % der jeweiligen Buchwerte nicht überschreiten.

Beispiel:

Bei 25 Jahren berechnet sich der maximal zulässige degressive AfA-Satz folgendermaßen:

$100 : 25 \times 2,5$, d. h., es sind maximal 10 % abschreibbar.

Zwar dürfen bei degressiver AfA keine zusätzlichen Abschreibungen wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung vorgenommen werden. Wenn Sie aber vorher zur linearen AfA übergehen, können Sie außerplanmäßige Abschreibungen doch noch geltend machen.

Die prozentuale Abschreibung wird vom jeweiligen Restwert vorgenommen.

Beispiel:

Anschaffung Maschinenanlage zum 15.01.09	20.000 €
Abschreibung 01: 25 % von	<u>20.000 €</u>
1. von 4 Jahren	5.000 €
Buchwert	
zum 31.12. Jahr 01:	15.000 €
Abschreibung Jahr 02: 25 % von 15.000 €,	
2. von 6 Jahren	<u>-3.750 €</u>
Buchwert zum 31.12.02	10.250 €
etc.	

Beachten Sie

Eine Erhöhung des Abschreibungsbetrags kann erzielt werden, indem Sie von der degressiven zur linearen AfA wechseln. Aber Achtung: Der Wechsel ist nur in diese Richtung zulässig, in die andere Richtung jedoch nicht!

Ein Wechsel ist sinnvoll, sobald der Abschreibungsbetrag nach der linearen Methode höher ist, als nach der degressiven. Um den richtigen Übergangszeitpunkt zu ermitteln, teilen Sie den letzten Buchwert durch die verbleibende (Rest-)Nutzungsdauer und vergleichen ihn mit dem Wert, der sich aufgrund der degressiven Abschreibung ergeben würde.

Aus der folgenden Tabelle können Sie entnehmen, ab welchem Zeitpunkt die lineare AfA höher liegt:

Nutzungsdauer	25 % degressiver AfA-Wechsel ab
4 Jahre	2. Jahr
5 Jahre	3. Jahr
6 Jahre	3. Jahr
7 Jahre	4. Jahr
8 Jahre	4. Jahr
etc.	

Beispiel:

Ein Außendienst-Pkw wurde im Januar Jahr 1 zu 50.000 € angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre.

Der degressive Abschreibungssatz beträgt

höchstens das Zweieinhalbfache der linearen AfA von

$$50.000 \text{ €} / 5 = 10.000 \text{ €}$$

$$10.000 \text{ €} \times 2,5 = 25.000 \text{ €}$$

$$25 \% \text{ von } 50.000 \text{ €} = 12.500 \text{ €}.$$

Der Höchstwert von 25.000 € wird also nicht überschritten.

Abschreibung

Anschaffungskosten	50.000 €
– AfA 25 % v. 50.000 €	12.500 €
<hr/>	
Buchwert 31.12. Jahr 1	37.500 €
– AfA 25 % v. 37.500 € im Jahr 2	9.375 €

Die lineare AfA beträgt für die verbleibenden 3 Jahre:

Restbuchwert 28.125 € geteilt durch 3 = 9.375 €

	Fortführung degressive AfA	Übergang zur linearen AfA
Buchwert 31.12. Jahr 2	28.125 €	28.125 €
– AfA 25 % v. 28.125 €	7031 €	9.375 €
<hr/>		
Buchwert 31.12. Jahr 3	21.094 €	18.750 €
– AfA 25 % v. 21.094 €	5273 €	9.375 €
<hr/>		
Buchwert 31.12. Jahr 4	15.820 €	9.375 €
– AfA	15.819 €	9.374 €
<hr/>		
Buchwert 31.12. Jahr 5	1 €	1 €

Neben den genannten planmäßigen Abschreibungen gibt es:

- außerplanmäßige Abschreibungen
- steuerrechtliche Abschreibungen

Zwar dürfen bei degressiver AfA zusätzliche Abschreibungen wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung nicht vorgenommen werden. Wenn Sie aber vorher zur linearen AfA übergehen, können Sie diese außerplanmäßigen Abschreibungen doch noch geltend machen.

Außerplanmäßige Abschreibung

Im Gegensatz zur planmäßigen Abschreibung erstreckt sich der Anwendungsbereich der außerplanmäßigen Abschreibung auf das gesamte Anlagevermögen, also sowohl auf abnutzbare als auch nicht abnutzbare Anlagegegenstände.

Die außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Wert dient dabei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Wertminderungen und soll die Überbewertung von Vermögensgegenständen verhindern. Diese Wertminderungen können ihren Grund z. B. darin haben, dass die technische Kapazität einer Anlage überschätzt wurde oder unvorhergesehen nachgelassen hat. Als weitere Ursachen einer außerplanmäßigen Wertminderung sind gesunkene Wiederbeschaffungspreise, durch Katastrophen entstandene Schäden sowie die durch technischen Fortschritt oder Nachfragerückgang bedingte mangelnde Verwendbarkeit eines Vermögensgegenstandes zu nennen.

Bei voraussichtlich nicht dauerhafter Wertminderung dürfen die Unternehmer nach dem Steuerrecht keine außerplanmäßigen Abschreibungen vornehmen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4915	655	4840	6230	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen

Bei degressiv abgeschrieben beweglichen Anlagegegenständen sind außergewöhnliche Abschreibungen nicht zulässig. Wie schon erwähnt, ist aber der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung zulässig. Sind die Voraussetzungen für eine außerge-

wöhnliche Abschreibung gegeben, dann gehen Sie zunächst zur linearen Abschreibung über und schreiben dann wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung ab.

Steuerrechtliche Abschreibungen

Steuerrechtlich gibt es erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten. Das sind Abschreibungen, die nicht aus handelsrechtlichen Gründen, sondern deshalb gewährt werden, weil bestimmte Investitionen wirtschafts- oder sozialpolitisch als steuerlich förderungswürdig angesehen werden. Nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes sind nur steuerlich begründete Abschreibungen nicht zulässig. Der Ansatz bereits niedrig abgeschriebener Anlagegüter darf allerdings auch nach 2010 beibehalten werden. Bei zukünftigen steuerlichen Abschreibungen sind jedoch zwei unterschiedliche Anlagespiegel zu bilden mit jeweils steuerlichen und handelsrechtlichen Werten.

Zu den steuerlichen Abschreibungen gehören:

Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Betrieben

Zusätzlich neben der regulären AfA – linear, degressiv oder Leistungs-AfA – können bis zu insgesamt 20 % der Aufwendungen abgesetzt werden (§ 7g EStG), beliebig verteilt innerhalb von fünf Jahren ab Anschaffung oder Herstellung.

Die Voraussetzungen sind:

- bewegliche Anlagegüter – neu oder gebraucht,
- zwei Jahre Verbleib in einer inländischen Betriebsstätte, in diesem Zeitraum: zumindest zu 90 % betriebliche Nutzung,
- ein Betriebsvermögen von unter 235.000 €.

Beispiel:

Der am 28.07.01 zum Preis von 40.000 € angeschaffte Firmenwagen wird nachweislich nur zu betrieblichen Zwecken genutzt. Für das Jahr 01 kann man folgende Abschreibungen vornehmen:

Abschreibung nach § 7g EStG 20 % von 40.000 € = 8.000 €

6/12-tel der degressiven Jahres-AfA von 25 % aus 40.000 € = 5.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.000,00		0320/0520	4850/6240	Sonder-AfA 7g Pkw
5.000,00		0320/0520	4830/6220	Abschreibung Pkw

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4916	656	4850	6240	Abschreibung auf Sachanlagen, steuerliche Sondervorschriften

Im Jahr 02 wird Herr S. 25 % degressive AfA vom Restwert ohne Sonderabschreibung (32.000 €) geltend machen, und bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 6 Jahren für die Jahre 03 bis 07 zur linearen Absetzung wechseln.

Zuschreibungen

Man kann Zuschreibungen als Erhöhung des Buchwertes eines Vermögensgegenstandes verstehen. Dabei handelt es sich in der Regel darum, Abschreibungen der Vorjahre rückgängig zu machen, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

Wenn bei Gegenständen des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist, so muss auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden.

Es gilt ein Wertaufholungsgebot für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung am betreffenden Bilanzstichtag nicht (mehr) vorliegen. In früheren Jahren vorgenommene Teilwertabschreibungen sind somit in der ersten Bilanz nach Wegfall der Gründe wieder durch Zuschreibung rückgängig zu machen (Ausnahme: der niedrigere Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist beizubehalten).

Sie sind dadurch gezwungen, für jedes Objekt, für das Sie eine Teilwertabschreibung in Anspruch nehmen, eine Art Schattenanlagenbuchhaltung zu führen, um die fortgeschriebenen Werte nach Teilwertabschreibung mit den Werten vergleichen zu können, die sich ohne Teilwertabschreibung ergeben hätten.

Beispiel:

Eine Maschinenanlage, die für einen einzigen Kunden zur Produktion von Kunststofffolien angeschafft wurde, kostete 200.000 € und war für eine Nutzung von 10 Jahren ausgelegt (lineare AfA). Durch den Konkurs des Kunden im Jahr 4 hat die Anlage nur noch den Wert seiner technisch überalterten Einzelteile, vermindert um die Kosten des Abbaus: 5.000 €.

Buchwert 01.01. Jahr 4	140.000 €
a. o. Abschreibungen	135.000 €
Buchwert 31.12. Jahr 4	5.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
135.000,00		0210/0440	4840/6230	Außerplanmäßige Abschreibung

Im Jahr 6 ist die Unternehmensleitung froh, die Anlage nicht abgebaut zu haben. Nach einer aufwendigen Umrüstung – Kosten 50.000 € – können auf ihr wieder marktfähige Folien produziert werden.

Die Zuschreibung erfolgt bis zu dem Wert, den die Anlage bei Fortführung der planmäßigen Abschreibungen hätte.

	€	€
Buchwert zum 01.01.04	140.000	
fiktiver Buchwert zum 01.01.05	120.000	
fiktiver Buchwert zum 01.01.06	100.000	
tatsächlicher Buchwert zum 01.01.06	5.000	
Zuschreibung 06	95.000	
Nachaktivierung Umrüstungskosten	50.000	
Auf restl. Nutzungsdauer zu verteilen	150.000	150.000
planmäßige Abschreibungen 06 (6. von 10 Jahren)		30.000
Buchwert zum 31.12.06		120.000

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
95.000,00		2710/4910	0210/0440	Erträge aus Zuschreibungen
50.000,00		4805/6460	0210/0440	Reparaturen Maschinen
	30.000,00	4830/6220	0210/0440	Abschreibungen Maschinen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
273	544	2710	4910	Erträge Zuschreibung AV-Gegenstände
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen
4713	6062	4805	6460	Reparatur/Instandhaltung, Anlagen u. Maschinen

9.2 Anlagenverzeichnis

Bei einem Anlagenverzeichnis auf Papier werden sämtliche Wirtschaftsgüter auf Inventarbögen oder Karteikarten aufgezeichnet. In der EDV-Anlagenbuchhaltung entspricht der Stammdatensatz für jedes einzelne Wirtschaftsgut einer herkömmlichen Inventarkarte der Anlagenkartei. Auf ihr sind bei der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsgutes alle wesentlichen Angaben zu machen.

Anlagengruppen

In Anlehnung an die handelsrechtliche Bilanzgliederung werden Anlagengruppen für gleichartige Wirtschaftsgüter gebildet.

Tipp

Lassen Sie genügend Platz für Software, Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Fahrzeuge, Geschäftsausstattung, geringwertige Wirtschaftsgüter, Anlagen im Bau, Vorfühswagen etc., um auch für Neuanschaffungen in den Folgejahren zugehörige Anlagegüter gruppieren zu können.

Folgende Felder sind im Anlagebogen auszufüllen:

- Inventarnummer: Beim Neuzugang wird die nächste freie Inventarnummer vergeben, die einen Hinweis auf das entsprechende Konto in der Finanzbuchhaltung geben könnte.
- Gegenstand: Anstelle des Gattungsbegriffs sollte hier eine eindeutige Bezeichnung des Anlagegutes stehen, um ggf. auch mehrere gleiche Gegenstände unterscheiden zu können, z. B. „PC AMD Phenom X4“ anstatt „Computer“.
- Standort, Fabrik-/Seriennummer: Diese zwei Angaben erleichtern die Bestandsaufnahme insbesondere dann, wenn eine Inventurliste nach den jeweiligen Standorten erstellt werden kann.

Zwei Maschinen gleichen Typs können über die Maschinennummer schnell unterschieden werden.

- **Lieferant:** Der Zugriff auf den Kaufbeleg und weitere Vertragsunterlagen ist durch diese Angabe schneller möglich. In Garantiefällen und bei Ersatzbeschaffungen weiß man auch, an wen man sich wenden oder ggf. wen man nicht mehr berücksichtigen sollte.
- **Anschaffungsdatum:** Dieses Datum muss nicht mit dem Rechnungsdatum übereinstimmen. Entscheidend für den Beginn des Abschreibungszeitraums ist der Zeitpunkt, ab dem Sie das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß nutzen können. Bei den Eilkäufen von Firmenwagen zum Jahreswechsel z. B. ist ein Abschreibungsbeginn noch im alten Jahr nur dann sichergestellt, wenn das Fahrzeug fahrbereit bereits am 31.12. auf Ihrem Hof steht. Wenn Sie darüber hinaus eine Anmeldung von der Zulassungsstelle vorweisen können, ersparen Sie sich gegenüber dem Finanzamt entsprechende Nachweise.

Abschreibungsart

Gegenstände des Anlagevermögens können während ihrer Nutzung im Betrieb Wertminderungen unterliegen. Für neu angeschaffte Vermögensgegenstände kann das Abschreibungsverfahren grundsätzlich frei gewählt werden. Werden sie aber nach einem anderen Abschreibungsverfahren abgeschrieben als die anderen gleichen oder gleichartigen bereits im Betrieb verwendeten Anlagegegenstände, so müssen Kapitalgesellschaften den Wechsel im Anhang angeben und begründen.

Anschaffungskosten/Herstellungskosten

Dieser Betrag bildet die Grundlage für die späteren Abschreibungen. Dazu gehören sowohl alle Aufwendungen zum Erwerb des Gegenstandes als auch die, die ihn in einen betriebsbereiten Zustand versetzen. Nebenkosten wie Fracht, Montagekosten gehören dazu, ebenso wie nachträgliche Kosten, sofern sie dem Anlagegut einzeln zugeordnet werden können.

Tipp

Versuchen Sie, die Anschaffungskosten möglichst gering zu halten. Denn nicht zurechenbare Aufwendungen können Sie ohne den Umweg der Abschreibung direkt als Aufwand geltend machen.

Vergessen Sie umgekehrt nicht, nachträgliche Rabatte, Skonti und Zuschüsse von den Anschaffungskosten abzuziehen. Damit wird das Abschreibungsvolumen zwar verringert, dennoch ist es oft vorteilhafter, die Minderung über die Nutzungsdauer verteilt zu besteuern, als zu 100 % im Jahr der Anschaffung.

Man unterscheidet zwischen

- Investitionszuschüssen und
- Investitionszulagen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
268	5433	2743	4975	Investitionszuschüsse

Während Zuschüsse in der Regel steuerpflichtige Erträge darstellen, bleiben Investitionszulagen steuerfrei.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
269	5434	2744	4980	Investitionszulage

Mit einem staatlichen oder privaten Zuschuss verfolgt der Zuschussgeber einen bestimmten Zweck, ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Sache.

Beachten Sie

Für Investitionszuschüsse gibt es ein Ansatzwahlrecht. Sie können solche Zuschüsse entweder als Betriebseinnahmen ansetzen oder den Betrag direkt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abziehen.

Im ersten Fall versteuern Sie zusätzliche Erlöse. Es bleiben auf der anderen Seite die vollen Anschaffungs-/Herstellungskosten und damit die maximale AfA erhalten. Im zweiten Fall vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die AfA und damit die Abschreibungen selbst. Dafür werden keine zusätzlichen Erlöse erfasst.

Beispiel:

Für die Errichtung einer Windkraftanlage wird aus einem Förderprogramm ein 10 %iger Zuschuss der Herstellungskosten von 1 Mio. € gewährt. Über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 12 Jahren wird linear abgeschrieben.

Erfolgswirksame Erfassung des Zuschusses:

Erlöse aus Zuschuss	100.000 €
AfA 1.000.000 €/12	- 83.333 €
Ergebnis erhöhend	16.667 €

Buchung

Bank	100.000 €
an Erlöse aus Zuschüssen	100.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
100.000,00		2743/4975	1200/1800	Erlöse aus Zuschüssen
83.333,00		4830/6220	0200/0400	AfA auf Anlagen

Erfolgsneutrale Erfassung des Zuschusses:

Erlöse aus Zuschuss	0 €
AfA 900.000 €/12	- 75.000 €
Ergebnis mindernd	- 75.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
100.000,00		0200/0400	1200/1800	Minderung Herstellungskosten
75.000,00		4830/6220	0200/0400	AfA auf Anlagen

Wenn der Zuschuss von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgezogen wird, vermindern sich somit die Abschreibungen für sämtliche 12 Wirtschaftsjahre um jeweils ein Zehntel. Im ersten Jahr jedoch reduziert sich das steuerliche Ergebnis um 91.667 €.

Wenn Sie diese im ersten Jahr steuersparende Variante wählen, beachten Sie Folgendes:

- Nachträglich gewährte Zuschüsse sind auch nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen.
- Für im Voraus gewährte Zuschüsse können Sie eine steuerfreie Rücklage bilden, die Sie dann im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut übertragen.
- Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer und damit des Abschreibungszeitraums wird auf die wirtschaftliche, nicht die technische Nutzung abgestellt. Häufig sind deshalb bereits abgeschriebene Objekte immer noch voll verwendungsfähig. Versuchen Sie zu begründen, dass der Gegenstand wirtschaftlich so bald wie möglich als verbraucht gilt.

Beachten Sie

Je kürzer die Nutzungsdauer, desto höher die Abschreibungen. Maßgeblich für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sind die amtlichen AfA-Tabellen des Bundesministeriums für Finanzen. Dabei ist zu beachten, dass die AfA-Tabelle nur solche Anlagegüter enthält, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unabhängig von der Verwendung in einem bestimmten Wirtschaftszweig ist. Die AfA-Tabellen gelten für alle angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter.

Neben der generellen AfA-Tabelle gibt es noch Branchentabellen zur Abschreibung.

Tipp

Wollen Sie schneller abschreiben, so sollten Sie dies auf jeden Fall belegen können, z. B. durch eine vertragliche Begrenzung der Nutzungsdauer (z. B. Mietvertrag bei Einbauten) oder den Nachweis einer durchgehend häufigeren Ersatzbeschaffung von Anlagegegenständen.

Auf unserer Downloadseite finden Sie die amtlichen AfA-Tabellen.

Bei den Herstellungskosten haben Sie die Wahl, anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung, spezielle Lager- und Finanzierungskosten und Gewerbesteuer (bis 2007) einzubeziehen oder nicht. Auch hier empfiehlt es sich, möglichst wenig dem neu geschaffenen Anlagegut zuzurechnen und so viel wie möglich auf den entsprechenden Aufwandskonten zu verbuchen.

Sind sämtliche Gegenstände noch vorhanden?

Man sollte es nicht glauben, aber es schlummern in manchen Inventarverzeichnissen längst nicht mehr vorhandene Gegenstände mit Erinnerungswert. Noch wichtiger ist dies bei verschrotteten Maschinen oder in Zahlung gegebenen Pkws, die unwissentlich weiter abgeschrieben wurden. Hier ist der Restbuchwert als Abgang auszubuchen.

Wurden in der Vergangenheit Abschreibungen vergessen?

Auch hier kann sich eine Überprüfung lohnen. Vorausgesetzt, es steckt keine Willkür oder aber die Absicht dahinter, in späteren Jahren Steuern zu sparen, können Sie die unterlassenen Abschreibungen nachholen. Die vergessene Abschreibung wird auf die restliche Nutzungsdauer verteilt.

Beispiel:

Irrtümlich wurde mit der linearen Abschreibung eines noch am 31.07.05 zum Preis von 60.000 € angeschafften Pkw erst im Jahr 06 begonnen. Entdeckt wird der Fehler zum Jahresabschluss 31.12.07.

Anschaffungskosten	60.000 €
AfA im Jahr 06	- <u>10.000 €</u>
Buchwert zum 01.01.07	50.000 €
Somit AfA-Volumen für Abschreibungen in Jahren 3 bis 6	50.000 €
verbleibende Nutzungsdauer 4 ½ Jahre, Jahres-AfA 04 50.000 €/4,5 Jahre	11.429 €

Zum Jahresabschluss 31.12.07 wird gebucht:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
11.429,00		0320/0520	4830/6220	AfA Pkw

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen

Verkürzung des Nutzungszeitraums

Stellen Sie bei einem Anlagegut fest, dass seine tatsächliche Nutzungsdauer viel zu hoch angesetzt war, können Sie eine Änderung des Abschreibungsplanes vornehmen. Gründe für eine verringerte Nutzungsdauer und damit der vorzeitige Ersatz einer Anlage können sich ergeben wegen:

- erhöhten Verschleißes einzelner Bestandteile
- Fehleinschätzung von Umwelteinflüssen (wie Nässe, Hitze, Licht, Abgase, Chemikalien)
- unerwartet erhöhten Reparaturkosten
- absehbarer technischer Überalterung (Computer, Telefon)
- erhöhten Verbrauchs an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- unerwarteten Qualitätsverlustes und mangelnder Zuverlässigkeit der gefertigten Arbeiten
- stärkerer Inanspruchnahme als anfangs vorgesehen. Der Ansatz von 25 % erhöhter linearer AfA bei Zweischichtbetrieb bzw. 50 % bei Dreischichtbetrieb reicht nicht.
- Beeinträchtigung durch außergewöhnliche Ereignisse (teilweise Zerstörung durch Brand, Überschwemmung, Explosion)

Alternativ können Sie die verkürzte Nutzungsdauer folgendermaßen berücksichtigen:

- Entweder wird der Restbuchwert auf die neu ermittelte restliche Nutzungsdauer (linear) verteilt.

Beispiel:

Anschaffungskosten einer Maschine 60.000 €,

geplante Nutzung 10 Jahre,

lineare AfA in den ersten 5 Jahren 30.000 €.

Es stellt sich heraus, dass die Maschine nur noch drei Jahre genutzt werden kann.

Die AfA für die Jahre 6, 7 und 8 beträgt deshalb jeweils $30.000 \text{ €} / 3 = 10.000 \text{ €}$.

- Oder die bislang zu wenig angesetzten Abschreibungen werden nachgeholt (außerplanmäßige Abschreibung). Der danach verbleibende Restbuchwert wird auf die neu ermittelte Restlaufzeit verteilt.

Beispiel:

Restbuchwert Anfang des 6. Jahres	30.000 €
außerplanmäßige Abschreibung	
5 Jahre x (7.500 – 6.000)	7.500 €
Restbuchwert nach Änderung der Nutzungsdauer	<u>22.500 €</u>
AfA für die Jahre 6, 7 u. 8 je 22.500/3	<u>7.500 €</u>

Wie Sie bemerken, betragen die Abschreibungen im 6. Jahr nach der ersten Methode 10.000 €, nach der zweiten Methode insgesamt 15.000 €.

Tipp

Bei einem möglichst hohen Abschreibungsbedarf sollten also die außerplanmäßigen Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt werden.

Beachten Sie aber, dass Sie möglicherweise dadurch erst dem Finanzamt eine Begründung schulden, während durch stillschweigende Änderung der planmäßigen AfA kein Staub aufgewirbelt wird.

Wertminderung durch außergewöhnliche Abnutzung

Ähnlich liegt der Fall, wenn Ihre Anlage einen Wertverlust durch Abnutzung erleidet, ohne dass eine Ersatzbeschaffung geplant ist. Auch hier besteht die Möglichkeit, eine außerordentliche Abschreibung vorzunehmen und den Restbuchwert auf die verbleibende Nutzungsdauer zu verteilen. Hier können die gleichen Gründe für die Wertminderung wie bei der Verkürzung der Nutzungsdauer vorliegen, wobei weniger eine wirtschaftliche als eine technische Abnutzung im Vordergrund steht.

Beispiel:

Durch ein neues Produktionsverfahren wird eine technisch noch voll funktionsfähige Maschine im Einsatz überholt. Die Nutzungsdauer verkürzt sich auf nur noch ein weiteres Jahr, da eine neue Anlage angeschafft werden muss.

Nach einem schweren Unfall verliert ein Firmenwagen trotz anschließender Reparatur erheblich an Wert. Der Pkw wird weiterhin wie geplant genutzt, die Wertminderung jedoch als außerplanmäßige Abschreibung erfasst.

Wertminderung aus sonstigen Gründen

Eine weitere Wertminderung, die nicht auf technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung beruht, kann auch darin bestehen, dass ein fiktiver Erwerber im Zuge einer Betriebsveräußerung für einen Gegenstand nur einen niedrigeren Preis als den Buchwert zu zahlen bereit wäre. Auf diesen hypothetischen Wertansatz, den Teilwert, dürfen Sie abschreiben. Auch diese außerplanmäßige Abschreibung ist gegenüber dem Finanzamt u. U. erklärungsbedürftig. Möglich sind Teilwertwertabschreibungen u. a. aus folgenden Gründen:

- Die Wiederbeschaffungskosten für das Wirtschaftsgut sind erheblich unter den Buchwert gesunken.
- Die Rentabilität des gesamten Unternehmens ist nachhaltig gesunken. Der fiktive Erwerber würde deshalb für die betreffende Maschine nicht den Buchwert zahlen (BFH vom 13.04.1983, BStBl 1983 II, S. 667).

- Die Anschaffung des betreffenden Gegenstandes war von Anfang an eine Fehlentscheidung. Auch für den Erwerber würde es keinen Sinn ergeben, zum Buchwert zu übernehmen (BFH vom 17.09.1987, BStBl 1988 II, S. 488).

Beachten Sie

Bei einer dauerhaften Wertminderung sind Sie sogar verpflichtet, eine Teilwertabschreibung im Jahr des Eintritts vorzunehmen.

Holen Sie zum nächstmöglichen Bilanzstichtag, an dem eine Berichterstattung vorgenommen werden kann, die Teilwertabschreibung nach.

Wenn Sie diesen Zweifelsfall dem Finanzamt erläutern, so sind Sie auch bei einer Betriebsprüfung auf der sicheren Seite. Im Regelfall kann nur eine dem Finanzamt noch nicht bekannte Tatsache zur nachträglichen Änderung führen. In der Handelsbilanz ist der Ansatz des - steuerlichen – Teilwerts nicht zulässig.

9.3 Positionen des Anlagevermögens

Was die Buchhaltung des Anlagevermögens angeht, so sind die Konten bereits auf den aktuellen Stand zum Jahresende gebracht.

- Sämtliche Zugänge sind mit ihren Anschaffungskosten oder Herstellungskosten erfasst.
- Bei den Abgängen sind sowohl der entsprechende Buchwert als Aufwand als auch der Verkaufserlös oder sonstiges Entgelt als Ertrag erfasst.

Arbeitsschritt

Bevor Sie jedoch die Neuzugänge (evtl. erneut) bewerten und abschreiben, prüfen Sie das Altinventar im Anlagenverzeichnis und stimmen dieses mit der Buchführung ab.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen
4916	656	4850	6240	Abschreibungen auf Sachanlagen, steuerl. Sondervorschrift
4915	655	4840	6230	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen
492	651	4822	6200	Abschreibung immaterieller Vermögensgegenstände
204	6962	2315	4855	Anlagenabgang Restbuchwert, Buchgewinn
204	6962	2310	6895	Anlagenabgang Restbuchwert, Buchverlust

Aufwendungen zur Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Kapitalgesellschaften können noch bis zum Jahresabschluss 2009 in ihrer Handelsbilanz Aufwendungen zur Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktivieren. In Höhe dieser Aufwendungen gilt eine Ausschüttungssperre. Steuerlich ist eine solche Bilanzierungshilfe nicht zulässig – weshalb sich diese Verbesserung der Bilanzoptik nur in Ausnahmefällen lohnt.

Hierbei handelt es sich um angefallene Anlauf- und Organisationsaufwendungen nach Gründung oder Erweiterung der GmbH.

In der laufenden Buchführung werden die Ingangsetzungsaufwendungen über die zutreffenden Aufwandskonten gebucht.

- Aus- und Fortbildungskosten Mitarbeiter
- Personalwerbung
- Vertriebsgemeinkosten

Zum Jahresabschluss erfolgt die Aktivierung der – steuerlich nicht zulässigen – Bilanzierungshilfe durch die Erfassung von „Anderen aktivierten Eigenleistungen“ (GuV-Position Nr. 3 nach dem Gesamtkostenverfahren).

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	50.000,00	0001/0095	8990/4820	

In den folgenden vier Jahren muss der gebildete Aktivposten zu mindestens je einem Viertel aufgelöst werden.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
002	01	0001	0095	Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand
389	53	8990	4820	Andere aktivierte Eigenleistungen
495	650	4820	6268	Abschreibungen Ingangsetzung/Erweiterung

Immaterielle Vermögensgegenstände

Nach Steuerrecht dürfen nur solche immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden, die entgeltlich angeschafft wurden. Hierzu zählen:

- Patente und andere Urheberrechte, Verlagsrechte, Belieferungsrechte mit nachweislich zeitlicher Begrenzung, Software, erworbene Markenrechte, Gebrauchsmuster, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte u. Ä.
- der erworbene Firmen- und Praxiswert

Auch in der Handelsbilanz durfte bis 2009 der Aufwand für von Ihnen selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (VG) des Anlagevermögens nicht aktiviert werden, sondern war direkt als Betriebsausgabe abzugsfähig (Konzessionen, Lizenzen, Markenrechte, Software u. Ä.).

Dagegen waren abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände, die entgeltlich angeschafft wurden, über den Nutzungszeitraum linear abzuschreiben. Hierzu zählen Patente und andere Urheberrechte (höchstens fünf Jahre), Verlagsrechte (drei bis fünf Jahre), Belieferungsrechte (vertragliche Laufzeit) etc. mit nachweislich zeitlicher Begrenzung.

Beispiel:

Sie vereinbaren eine Lizenzpauschale von 300.000 €. Diese Lizenz besitzt eine Laufzeit von 6 Jahren. Die Lizenzpauschale von 300.000 € wird aktiviert und im Verhältnis zu den geplanten Produktionsmengen jährlich abgeschrieben. Für das 1. Jahr sind 100.000 Stück von insgesamt 600.000 geplant. Dies entspricht 1/6 der Lizenzgebühr.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
50.000,00		0010/0100	4822/6200	Abschreibung Lizenz

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
492	651	4822	6200	Abschreibung immaterieller VG
011	02	0010	0100	Konzessionen und gewerbl. Schutzrechte
011	021	0015	0110	Konzessionen
011	022	0020	0120	Gewerbliche Schutzrechte
011	023	0025	0130	Ähnliche Rechte und Werte
011	024	0030	0140	Lizenzen an gewerblichen Schutzrechten

Computerprogramme sind immaterielle Wirtschaftsgüter. Die Anschaffungskosten müssen in der Bilanz aktiviert werden, wenn die Programme entgeltlich erworben sind. Etwas anderes gilt, wenn die Computerprogramme selbst hergestellt wurden. In diesem Fall sind sämtliche Entwicklungskosten sofort als Betriebsausgabe abzuziehen. Eine lineare AfA ist auf drei Jahre möglich.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
014	023	0027	0135	EDV-Software

Beispiel:

Provider und Werbefirma Stalea Active gestaltet u. a. den Internet-auftritt ihrer Kunden. Für ihre eigene Homepage sind durch eigenes Personal 150 Stunden mit einem Verrechnungssatz von 80 € aufgewendet worden und fremde Programmierarbeit mit 2.000 € bezahlt.

Die Fremdkosten fallen bei den gesamten Herstellungskosten am neu geschaffenen, einheitlichen immateriellen Wirtschaftsgut nicht ins Gewicht. In der Buchhaltung sind somit zusätzlich zu den regulären Personalkosten lediglich Fremdarbeiten mit 2.000 € zu erfassen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
2.000,00		3100/5900	1200/1800	Fremdkosten für Homepage

Wenn Stalea Active für seine Homepage stattdessen einen freien Mitarbeiter 150 Stunden zum gleichen Stundensatz von 80 € einsetzt, können sämtliche Kosten umgebucht und als erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert werden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
2.000,00		3100/5900	1200/1800	Fremdkosten für Homep.
12.000,00		3100/5900	1200/1800	Fremdkosten für Homep.
14.000,00		0027/0135	3100/5900	Internetauftritt, aktiviert

Eine erworbene Domain-Adresse (www.domain.de) stellt zwar ein immaterielles, mit den aufgewendeten Anschaffungskosten aktivierbares Wirtschaftsgut dar. Es unterliegt jedoch keinem Wertverzehr, d. h., es kann nicht abgeschrieben werden (BFH, Urteil vom 19.10.2006 – III R 6/05). Erst beim Verkauf sind die Anschaffungskosten gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Ab Jahresabschluss 2010 dürfen nach Handelsrecht – nachwievor jedoch nicht nach Steuerrecht – die Herstellungskosten (Entwicklungsaufwendungen) eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens aktiviert werden. Forschungskosten sind dagegen nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen. Der neue § 255 Abs. 2a HGB unterscheidet zwischen:

- Entwicklung als Anwendung von Forschungsergebnissen für die Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren
- Forschung im Vorfeld als die Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen

Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

Nicht aktiviert werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten u. Ä., da in der Praxis eine Abgrenzung zu ebenfalls nicht aktivierungsfähigen selbstgeschaffenen Firmenwert nicht möglich scheint.

Im Interesse des Gläubigerschutzes sieht § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vor.

Geschäfts- oder Firmenwert

Der erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist grundsätzlich in 15 Jahren nach Steuerrecht bzw. 5 Jahre nach Handelsrecht linear abzuschreiben.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
012	031	0035	0150	Geschäfts- oder Firmenwert
012	032	0040	0160	Verschmelzungsmehrwert
4921	6512	4824	6205	Abschreibung Geschäfts- oder Firmenwert

Es lohnt fast immer zu unterscheiden zwischen

- im Firmenwert enthaltenen unselbstständigen, geschäftswertbildenden Faktoren und
- weiteren immateriellen Einzelwirtschaftsgütern.

Letztere, wenn wir sie denn entdecken, dürfen weitaus schneller abgeschrieben werden.

Die Fortführung des Firmennamens, der Kundenstamm, günstige Einkaufsmöglichkeiten etc. werden zwar in der Theorie als unselbstständige Teile des Geschäftswertes abgehandelt. In der Praxis aber geht hin und wieder eine vierjährige Abschreibung des Kundenstamms oder Lieferantenbeziehungen durch die Steuerprüfung. So wird die Kundenkartei – Adresse für Adresse – pro Stück verkauft. Lassen Sie also an der Ernsthaftigkeit im Kaufvertrag keinen Zweifel, dass genau dieser Vermögenswert übereignet werden soll.

Ein zeitlich begrenztes Wettbewerbsverbot kann über den betreffenden Zeitraum abgeschrieben werden, wenn es sich um eine wesentliche Grundlage der Geschäftsübernahme handelt. Beim Tod des Vertragspartners wird sofort abgeschrieben.

Für den Praxiswert eines freiberuflichen Unternehmens gilt eine günstigere Rechtsauffassung. Dieser Wert beruht im Wesentlichen auf dem besonderen Vertrauen der Mandanten/Patienten in die Tüchtigkeit des Praxisinhabers. Bei einem Inhaberwechsel verflüchtigt er sich demnach recht schnell, weshalb der Praxiswert in zwei bis fünf Jahren nach dem Erwerb abgeschrieben werden kann. Wenn der frühere Inhaber weiterhin mitarbeitet, sollte der Grad der Mandantenabwanderung noch sorgfältiger geprüft werden. In jedem Fall können die 15 Jahre Abschreibungszeitraum für den Geschäfts- oder Firmenwert deutlich unterschritten werden.

Außerplanmäßig können abgeschrieben werden:

- Abonnentenstamm bei überdurchschnittlichen Kündigungen
- Nutzungsrechte bei Einschränkungen oder vorzeitiger Aufgabe
- Lizenzen bei unerwartet niedrigem Absatz und in den Fällen, in denen Computerprogramme nicht mehr sinnvoll genutzt werden können

Wenn Gewinn und Umsatz nach einer Geschäftsübernahme während eines längeren Zeitraums zurückgehen, können Sie auch den Geschäfts- oder Firmenwert selbst um eine außerplanmäßige Abschreibung reduzieren.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4929	655	4826	6210	Außerplanmäßige Abschreibung immaterieller VG

Anzahlungen auf immaterielle Anlagegüter

Anzahlungen auf immaterielle Anlagegüter werden auf dem folgenden Konto erfasst:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
013	04	0039	0170	Anzahlungen immaterielle Vermögensgegenstände

Sachanlagen

Grundstücke und aufstehende Gebäude

Die Anschaffungskosten eines Grundstückes sind auf das aufstehende Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits aufzuteilen, wobei nur der Anteil am Gebäude Abschreibungsvolumen für die reguläre AfA bildet.

Die lineare AfA beträgt bei Gebäuden,

- die vor 1925 gebaut wurden: 2,5 %,
- die ab dem 01.01.1925 erbaut wurden: 2,0 %.

Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer bei Betriebsgebäuden weniger als 33 Jahre und bei anderen Gebäuden weniger als 40 bzw. 50 Jahre, kann das Gebäude entsprechend höher abgeschrieben werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die technischen oder wirtschaftlichen Umstände für eine entsprechend kürzere tatsächliche Nutzungsdauer sprechen.

Lineare Abschreibungen sind im Jahr der Anschaffung/Herstellung zeitanteilig vorzunehmen, für jeden Monat $1/12$ des Jahresbetrages. Grund und Boden unterliegt zwar gewöhnlich keiner Abnutzung, er kann aber durch besondere Ereignisse an Wert verlieren. Gründe für die Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert können beispielsweise sein:

- Sinken der Grundstückspreise
- Naturkatastrophen wie z. B. Hochwasser
- Immissions- und Umweltschäden
- Änderung der Straßenverkehrsanbindung
- Fehlentscheidung beim Kauf

Benötigt die GmbH (z. B. zur Betriebserweiterung) ein angrenzendes Grundstück und zahlt dafür einen gegenüber dem Verkehrswert überhöhten Preis, so ist der Ansatz des Teilwerts nicht gerechtfertigt. Eine Fehlentscheidung kann dann vorliegen, wenn sich die Erweiterung wegen der verschlechterten Auftragslage zerschlägt und das teure Grundstück nicht wie vorgesehen genutzt werden kann.

Dieses Anlagevermögen wird auf dem allgemeinen Konto erfasst:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
021	05	0050	0200	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf eigenen Grundstücken werden auf folgende Konten aufgeteilt. Hierzu gehören auch Erbbaurechte und Dauerwohnrechte. Grundstücke mit Substanzverzehr gibt es im Tagebau, bei Kiesgruben, Steinbrüchen etc.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
022	05	0060	0210	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte
021	050	0065	0215	Unbebaute Grundstücke
022	052	0070	0220	Grundstücksgleiche Rechte
0210	050	0075	0225	Grundstücke mit Substanzverzehr
023	0511	0080	0230	Bauten auf eigenen Grundstücken
021	051	0085	0235	Grundstückswert bebauter Grundstücke
0230	054	0090	0240	Geschäftsbauten
0231	053	0100	0250	Fabrikbauten
0232	055	0115	0260	Andere Bauten
0233	056	0110	0270	Garagen, eigene Grundstücke
0234	0561	0111	0280	Außenanlagen Fabrik und Geschäftsbauten
0211	0561	0112	0285	Hof- und Wegebefestigungen
0235	057	0113	0290	Einrichtung Fabrik- und andere Bauten

Für Wohnbauten sind folgende Konten vorgesehen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0236	059	0140	0300	Wohnbauten
0212	0561	0146	0310	Außenanlagen
0213	0561	0112	0315	Hof- und Wegebefestigungen
0237	057	0194	0320	Einrichtungen für Wohnbauten

Bauten auf fremden Grundstücken erfassen Sie auf:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
024	0519	0160	0330	Bauten auf fremden Grundstücken
0241	0539	0165	0340	Geschäftsbauten
0242	0539	0170	0350	Fabrikbauten
0243	0519	0190	0360	Wohnbauten
0244	0519	0179	0370	Andere Bauten
0245	0569	0175	0380	Garagen
0246	0569	0192	0390	Außenanlagen
0247	0569	0315	0395	Hof- und Wegebefestigungen, fremde Grundstücke
0248	0569	0178	0398	Einrichtung Fabrik- und Geschäftsbauten

Mietereinbauten und -umbauten

Baumaßnahmen, die der Mieter auf seine Rechnung vornimmt, können Mietereinbauten oder -umbauten sein. Die dafür aufgebrauchten Aufwendungen sind vom Mieter entweder zu aktivieren oder sofort als Betriebsausgabe abzuziehen.

Als zu aktivierende Mietereinbauten und Mieterumbauten kommen infrage:

- Scheinbestandteile
- Betriebsvorrichtungen
- sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten
- Scheinbestandteile

Sie werden nur „zu einem vorübergehenden Zweck“ (§ 95 BGB) in das Gebäude eingefügt und weisen auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert auf. Dieser Wert darf durch den Ausbau nicht bis an die Grenze des Schrottwerts zerstört werden.

Ein Scheinbestandteil liegt auch vor, wenn der Mieter verpflichtet ist, bei Auszug den eingebauten Gegenstand wieder zu entfernen. Als „vorübergehender“ Zweck gilt nicht, wenn die Nutzungsdauer kürzer ist als die voraussichtliche Mietdauer.

Beispiel

Der Mieter baut fünf Jahre vor Ablauf des Mietvertrags die Mieträume nach seinen betrieblichen Zwecken um, indem er mobile Zwischenwände neu einzieht. An einen Aufwandsersatz auch nur eines Teils der Kosten von 21.000 € ist im Falle des Auszugs nicht gedacht, im Gegenteil: Der Mieter hat sämtliche baulichen Veränderungen zu entfernen und die Mieträume in den ursprünglichen Zustand zu versetzen. Die Kosten sind als Mietereinbauten (Einbauten in fremde Grundstücke) zu aktivieren und als bewegliches Wirtschaftsgut auf fünf Jahre abzuschreiben.

Betriebsvorrichtungen

sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, selbst wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Sie dienen eben nicht der Gebäudenutzung im Allgemeinen, sondern den besonderen Zwecken des Betriebes. Hierzu zählen z. B.

- Arbeitsbühnen, Bedienungs- und Beschickungsbühnen, Krananlagen, Lastenaufzüge, Transportbänder
- Kühltürme, Kläranlagen, Schornsteine
- Vorrichtungen, Befestigungen oder Fundamente für technische Anlagen und Maschinen

Handelt es sich um Beleuchtungsanlagen, Belüftungsanlagen, Klimageräte, Öfen, Heizungsanlage u. Ä. kommt es darauf an, ob sie überwiegend betrieblichen Zwecken dienen oder auch allgemein genutzt werden können.

Scheinbestandteile und **Betriebsvorrichtungen** gelten rechtlich als bewegliche Wirtschaftsgüter, selbst wenn sie fest vermauert sind. Die Abschreibungsdauer entspricht der voraussichtlichen Mietzeit – es sei denn, für diese Gegenstände gilt eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.

Beispiel

Eine gemeinnützige GmbH nimmt in einem angemieteten Wohnhaus für betreute Menschen umfangreiche Umbaumaßnahmen vor. So entstehen aus 3- und 4-Bett-Zimmern durch zusätzliche Zwischenwände Ein- und Zweibett-Zimmer mit neuen sanitären Installationen. Waschbecken und Duschkabinen werden behindertengerecht vergrößert und abgesenkt und einige Türen für Rollstühle verbreitert. Die Umbaukosten inklusive der Planungskosten des Innenarchitekten führen zu Herstellungskosten der Betriebsvorrichtung zur Behindertenbetreuung.

Nach Ablauf einer Festmietzeit von 10 Jahren soll sich der Mietvertrag – sofern er nicht fristgerecht gekündigt worden ist – jeweils um fünf Jahre verlängern. Zumindest eine einmalige Verlängerung ist vorgesehen, weshalb die voraussichtliche Mietdauer 15 Jahre beträgt. Bei Auszug müssen laut Mietvertrag sämtliche Umbauten entfernt

werden. Die Umbaukosten sind deshalb linear innerhalb dieser 15 Jahre abzusetzen.

Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten

können Gegenstände sein, die unmittelbar den **besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters** dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Beispiele

- Der Mieter schafft durch Entfernen von Zwischenwänden ein Großraumbüro.
- Der Mieter entfernt die vorhandenen Zwischenwände und teilt durch neue Zwischenwände den Raum anders ein.
- Der Mieter gestaltet das Gebäude so um, dass es für seine besonderen gewerblichen Zwecke nutzbar wird, z. B. Entfernung von Zwischendecken, Einbau eines Tors, das an die Stelle einer Tür tritt.
- Der Mieter ersetzt eine vorhandene Treppe durch eine Rolltreppe.

Um **sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten** handelt es sich auch, wenn die Bauten im **wirtschaftlichen Eigentum** des Mieters stehen. Danach sind die eingebauten Sachen

- entweder während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht
- oder der Mieter kann bei Beendigung des Mietvertrages vom Eigentümer mindestens die Erstattung des Zeitwerts verlangen.

Solche Mietereinbauten gelten – im Gegensatz zu den Scheinbestandteilen und den Betriebsvorrichtungen – als unbewegliche Wirtschaftsgüter. Ohne gesonderte vertragliche Vereinbarung mit dem Gebäudeeigentümer unterliegen diese Bauten der regulären Gebäudeabschreibung von maximal 3 %.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0249	080	0450	0680	Einbauten in fremde Grundstücke

Bewegliches Sachanlagevermögen

Zum beweglichen Sachanlagevermögen gehören technische Anlagen, Maschinen, Fahrzeuge, Einrichtungen und Geschäftsausstattungen. Die regulären Abschreibungen werden auf folgendem Konto verbucht:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
491	654	4830	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen

Die Anschaffung von technischen Anlagen und Maschinen kann auf folgenden Konten gebucht werden:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
031	07	0200	0400	Technische Anlagen und Maschinen
0310	070	0240	0420	Technische Anlagen
0311	071	0210	0440	Maschinen
0313	072	0220	0460	Maschinengebundene Werkzeuge
0320	073	0280	0470	Betriebsvorrichtungen

Die Anschaffung anderer Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
033	08	0300	0500	Betriebs- und Geschäftsausstattung
032	080	0310	0510	Andere Anlagen
034	0841	0320	0520	Pkw
034	0842	0350	0540	Lkw
0345	083	0380	0560	Sonstige Transportmittel
0325	082	0440	0620	Werkzeuge
0331	081	0430	0640	Ladeneinrichtung
0332	087	0420	0650	Büroeinrichtung
0326	085	0460	0660	Gerüst- und Schalungsmaterial
033	087	0490	0690	Sonstige Betriebs- u. Geschäftsausstatt.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Bis Ende 2007 und wieder ab 2010 können bewegliche abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bis zu Nettoanschaffungskosten von 410 EUR (GWG) sofort im Jahr der Anschaffung

unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Ab 2008 wurden GWG neu bestimmt:

1. GWG mit Anschaffungskosten bis 150 EUR sind zwingend in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen.
2. GWG zwischen 150 EUR und 1.000 EUR sind in einen Sammelposten einzustellen, der über fünf Jahre mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist.

Ab 2010 können Sie demnach wählen, wie Sie sämtliche GWG innerhalb eines Kalenderjahres einheitlich behandeln wollen:

1. Entweder bis 410 EUR sofort, darüber hinaus über die Nutzungsdauer abschreiben,
2. oder zwischen 150 und 1000 EUR Anschaffungskosten in einem Sammelpool auf 5 Jahre verteilen.

Beachten Sie

Das GWG steht in keinem Nutzungszusammenhang mit anderen, technisch aufeinander abgestimmten Anlagegütern. Die Wirtschaftsgüter sind selbstständig nutzungsfähig. So ist z. B. ein Drucker nicht alleine nutzungsfähig, Sie können ihn nur an einem PC betreiben.

Eine Lösung ist: Schreiben Sie den Drucker zusammen mit Ihrem ältesten anschließbaren Computer ab, also auch sofort, wenn der PC drei Jahre oder älter ist.

Flachpaletten, die Erstausrüstung eines Betriebes wie Möbel, Wäsche, Geschirr eines Hotels oder Restaurants, wie Werkzeug-Grundausrüstung einer Werkstatt, Einrichtungsgegenstände eines Ladens, die Bibliothek eines Rechtsanwalts etc. stehen zwar im Nutzungszusammenhang, sind aber nicht technisch aufeinander abgestimmt und somit geringwertige Wirtschaftsgüter.

Etwas anderes gilt z. B. für Stahlregalteile, die Sie neu kombinieren könnten. Ausschlaggebend ist der Wert des zusammenhängenden Regals am Jahresende. Lichtleisten (Halterungen und Neonleuchten) sind durch die Montage Teile des Gebäudes und nicht mehr selbst-

ständig bewertungsfähig. Autoradios werden als Bestandteil des Kfz mit ihm abgeschrieben.

Beachten Sie

Selbst wenn ein geringwertiges Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen heraus verkauft wird, so vermindert sich der Sammelposten trotzdem nicht.

Beispiel:

Ein Faxgerät wurde zu 175 €, eine Sitzgruppe zu 1.199 € (lt. Rechnung: 4 Stühle à 175 €, 1 Tisch zum Sonderpreis 625 €) angeschafft und jeweils mit Schecks bezahlt. Die USt. bleibt in diesem Beispiel außer Betracht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	175,00	0485/0675	1200/1800	Faxgerät
	1.325,00	0485/0675	1200/1800	Büromöbel

Zum Jahresabschluss wird gebucht:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
300,00		0485/0675	4862/6264	Abschreibungen auf den Sammelposten GWG

Weitere Konten zu GWG sind:

BGA (GHK)	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR04)
037	089	0480	0670	Geringwertige Wirtschaftsgüter
037	089	0485	0675	GWG 150 bis 1000 € (Sammelposten)
4912	6549	4855	6260	Sofortabschreibung GWGs
4912	6549	4862	6264	Abschreibungen auf den Sammelposten GWG

Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

Anzahlungen auf Anlagevermögen werden auf separaten Konten erfasst und schließlich auf das angeschaffte Wirtschaftsgut umgebucht.

Beispiel:

Die geordnete Druckmaschine wird zum 25.03. mit einem Drittel des Kaufpreises (netto 300.000 €) angezahlt und drei Monate später bei Zahlung eines weiteren Drittels geliefert. Der Restkaufpreis wird drei weitere Monate gestundet.

Anzahlung

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	100.000,00	0299/0780	1200/1800	Anzahlung Druckmaschine
	19.000,00	1570/1400	1200/1800	Druckmaschine Vorsteuer

Anschaffung der Maschine

a) Zahlung des zweiten Drittels

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	100.000,00	0210/0440	1200/1800	2. Rate Druckmaschine
	19.000,00	1570/1400	1200/1800	Druckmaschine Vorsteuer

b) die Anzahlung ist umzubuchen

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	100.000,00	0210/0440	0299/0780	Umbuchung Anzahlung

c) die ausstehende Kaufpreisrate wird als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen eingebucht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	100.000,00	0210/0440	1610/3310	ausstehende Rate
	19.000,00	1570/1400	1610/3310	Druckmaschine Vorsteuer

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0355	090	0299	0780	Anzahlung auf technische Anlagen
0351	090	0079	0705	Anzahlung auf Grundstücke ohne Bauten
035	090	0129	0720	Anzahlung auf Bauten auf eigenen Grundstücke
0352	090	0159	0735	Anzahlung auf Wohnbauten auf eigenen Grundstücke
0353	090	0189	0750	Anzahlung auf Bauten auf fremden Grundstücke

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0354	090	0199	0765	Anzahlung auf Wohnbauten auf fremden Grundstücke
0356	090	0499	0795	Anzahlung Betriebs- und Geschäftsausstattung

Wie Anzahlungen sind auch Anlagen im Bau zu erfassen. Bei Fertigstellung sind diese Konten ggf. aufzulösen und dem Saldo auf das Anlagegut umzubuchen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
036	095	0120	0710	Geschäfts-, Fabrik- und andere Bauten im Bau
0363	095	0180	0740	Geschäfts-, Fabrik- und andere Bauten im Bau auf fremden Grundstücken
0364	095	0195	0755	Wohnbauten im Bau
0365	095	0290	0770	Technische Anlagen und Maschinen im Bau
0366	095	0290	0785	Betriebs- u. Geschäftsausstattung im Bau

Finanzanlagen

Der Ausweis der Finanzanlagen-Positionen Nr. 1 bis Nr. 4 ist nur für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben.

1. Anteile an verbundenen Unternehmen,
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen,
3. Beteiligungen,
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

Neben Wertpapieren des Anlagevermögens fallen unter die Kategorie Finanzanlagen auch Beteiligungen und Ausleihungen. Da sich Finanzanlagen nicht abnutzen und im Betriebsablauf kaum eine Rolle spielen, treten sie meist nur am Bilanzstichtag in Erscheinung. Dann sollten sie aber nicht nur darauf geprüft werden, ob sie überhaupt noch vorhanden, sondern auch, wie viel sie noch wert sind. Erfährt man den Wert börsennotierter Aktien noch einfach aus der Zeitung (die Abschreibung erfolgt auf den Börsenkurs plus anteiliger

Bank- und Maklerprovisionen), so macht die Bewertung von GmbH-Anteilen schon mehr Mühe.

Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt nur dann in Betracht, wenn sich die Beteiligung als eine Fehlentscheidung zur Zeit der Anschaffung erweist oder sie am Bilanzstichtag billiger als seinerzeit zu haben wäre.

Als Beispiele für eine Fehlentscheidung sind zu nennen,

- wenn durch die Beteiligung erwartete Geschäftsbeziehungen zu wichtigen Kunden oder Lieferanten ausgeblieben sind oder
- wenn diese sich wegen der neuen Beteiligung zurückgezogen haben,
- wenn politische Ereignisse eine Auslandsbeteiligung blockieren,
- wenn wegen Konjunkturerinbruch oder falscher Preispolitik Umsatz und Ertrag unerwartet nachgeben.

Es liegt keine Fehlentscheidung vor, wenn bisherige Verluste und Mängel beim Management sowie sich abzeichnende politische Änderungen u. Ä. bekannt waren. Ebenso kann vernünftigerweise in den Anfangsjahren eines neuen Unternehmens mit Anlaufverlusten gerechnet werden.

Im Laufe der Zeit kann der Wert einer Beteiligung unter die Anschaffungskosten sinken. Maßgeblich ist hier der Teilwert der Beteiligung, also der Preis, den ein fiktiver Käufer des gesamten Unternehmens für Ihren Anteil zahlen würde. Wenn Anteile in jüngster Vergangenheit verkauft wurden, können Sie diesen Preis daraus ableiten. Ansonsten ist eine Kombination aus Substanz- und Ertragswert steuerlich anerkannt. Die untere Grenze der Bewertung liegt beim Liquidationswert – jedoch nur dann, wenn das Unternehmen tatsächlich zerschlagen werden soll.

Verluste alleine rechtfertigen also eine Teilwertabschreibung bei einer Kapitalgesellschaft nicht. Entweder müssen sich die Ertragsaussichten auf unabsehbare Zeit verschlechtern oder aber es wurden dem Unternehmen erhebliche Vermögenswerte (etwa durch Ausschüttung) entzogen. Damit kommen Sie in den Genuss dieser Abschreibungen.

Für Beteiligungen an einer Personengesellschaft (z. B. an einer GmbH & Co KG) gilt etwas anderes: Eine Teilwertabschreibung eines Mitunternehmeranteils ist grundsätzlich nicht zulässig, da der Wert der Beteiligung stets mit dem Kapitalkonto übereinstimmt. Bei nachhaltigen Verlusten in einer GmbH & Co. KG ist jedoch zu erwägen, Ausleihungen einer Komplementär-GmbH an ihre Kommanditgesellschaft abzuschreiben. Im Fall eines Konkurses haftet die GmbH über die Höhe ihrer Beteiligung hinaus mit sämtlichen Vermögenswerten. Diese vorsichtige Maßnahme brauchen Sie auch dann nicht rückgängig zu machen, wenn es mit der KG in den Folgejahren unerwartet wieder aufwärtsgeht.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
041	11	0500	0800	Anteile an verbundene Unternehmen
042	12	0505	0810	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
044	14	0520	0880	Ausleihungen an Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis
043	13	0510	0820	Beteiligungen
0431	13	0515	0830	Typisch stille Beteiligungen
0432	13	0513	0840	Atypisch stille Beteiligungen
0433	13	0517	0850	Andere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
0434	13	0518	0860	Andere Beteiligungen an Personengesellschaften

Dokumentieren Sie die Beteiligung ggf. durch Kopien des Gesellschaftsvertrages oder der Anteilscheine. Für Ausleihungen sind Darlehensverträge auszufertigen mit Konditionen (Zinssatz, Tilgung, Sicherheiten) wie unter Fremden üblich.

Wertpapiere des Anlagevermögens

Wertpapiere sind Urkunden, die ein Recht verbriefen, das zur Ausübung des Rechts eben diese Urkunde erfordert. Zu den Wertpapieren zählen somit keine GmbH-Anteile oder Anteile an Personengesellschaften. Als dauerhafte Finanzanlage – nicht nur für kurzfristige Liquiditätsüberschüsse – sind sie im Anlagevermögen zu aktivieren.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
045	15	0525	0900	Wertpapiere des Anlagevermögens

Gewinne aus dem Verkauf von Wertpapieren und betriebliche Veräußerungsgewinne sind in der Regel steuerfrei (§ 8b KStG).

Zu den Anschaffungskosten eines Wertpapiers gehören alle Aufwendungen zum Zwecke des Erwerbs, also auch die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten.

- Bei den Nebenkosten sind hauptsächlich Maklergebühren (Courtage) und Bankgebühren zu nennen.
- Nachschüsse bei Termingeschäften sind ein Beispiel für nachträgliche Anschaffungskosten.
- Gewinnanteile wie beispielsweise Dividenden vor ihrer Ausschüttung bilden einen Teil der Anschaffungskosten, die sich entweder in einem höheren Kurs ausdrücken oder zusätzlich zeitanteilig ausgezahlt werden.

Nicht zu den Anschaffungskosten gehören dagegen die sogenannten Stückzinsen. Das sind bis zum Erwerb aufgelaufene Zinsen, die dem Wertpapierverkäufer zustehen, aber dem Erwerber als dem Inhaber des Zinsscheines bei der nächsten Zinsfälligkeit gutgeschrieben werden. Gezahlte Stückzinsen gelten stattdessen als negative Zinserträge. Sie werden bei Papieren im Betriebsvermögen als Zinsaufwand gebucht.

Zu den Teilhaber- bzw. Dividendenpapieren gehören die Aktien. Sie verbriefen Mitgliedsrechte an einer Aktiengesellschaft auf vermögenswerte Leistungen wie Dividendenanspruch, Bezugsrechte auf junge Aktien u. Ä. sowie gesellschaftsrechtliche Rechte wie Stimmrecht und Auskunftsrecht.

- Liegen die Papiere im Girosammeldepot, ermitteln Sie den Durchschnittswert der Anschaffungskosten bzw. den niedrigeren Kurs zum Bilanzstichtag.
- Papiere in Streifbandverwahrung, im Schließfach oder Ihrer eigenen Safe dürfen Sie aus Vereinfachungsgründen ebenfalls zu durchschnittlichen Anschaffungskosten bewerten. Hier ist

daneben die Einzelbewertung zulässig bzw. geboten, soweit Sie die Papiere identifizieren können.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0451	150	0525	0910	Wertpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen

Festverzinsliche Wertpapiere mit gewöhnlich langer Laufzeit werden regelmäßig und in gleichbleibender Höhe verzinst. Der Inhaber hat Anspruch auf den – auf die Urkunde gedruckten – Nennbetrag. Die Schuldurkunden, in denen sich der Aussteller verpflichtet, dem Inhaber (Gläubiger) den Nennbetrag und die Zinsen zu zahlen, heißen deshalb auch Schuldverschreibung, Anleihe oder Obligation.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0452	156	0535	0920	Festverzinsliche Wertpapiere

Arbeitsschritt

Den Bestand an Wertpapieren weisen Sie mit Depotauszügen, Kopien der Papiere oder ähnlichen Dokumenten nach.

Wenn bei Gegenständen des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist, so muss auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Da in der Gewinn- und Verlustrechnung unter Nr. 12 Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zusammengefasst sind, sollen die Abschreibungen beim Umlaufvermögen im Abschnitt 10.5 behandelt werden.

Was tun, wenn die Wertminderung sich im Nachhinein als nur vorübergehend erweist? Alle Kaufleute haben zwar nach Steuerrecht die Wahl, einen in der Vorjahresbilanz angesetzten niedrigeren Wert eines Anlagegutes beizubehalten oder aber die weggefallene Wertminderung ganz oder teilweise wettzumachen (Zuschreibung). Nach den Vorschriften des BilMoG ist die Zuschreibung in der Handelsbilanz zwingend.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
273	544	2710	4910	Erträge Zuschreibung Gegenstände des Anlagevermögens

Sonstige Ausleihungen

Ausleihungen – das sind Darlehen, Hypotheken, Grund- und Rentenschulden – werden üblicherweise mit dem vertraglichen Nennbetrag, dem Auszahlungsbetrag, angesetzt. Abschreibungsbedarf wegen einer Wertminderung kann jedoch entstehen,

- weil die Forderung ganz oder teilweise ausfallen wird,
- weil der Wechselkurs einer Forderung in fremder Währung verfällt (ermitteln Sie hierbei anhand des Tageskurses am Bilanzstichtag den Wert der Ausleihung und schreiben Sie die Differenz zum alten Wert als Kursverluste ab),
- weil die Forderung zinsfrei oder zu niedrig verzinst gewährt wurde (gilt nicht für zinsfreie Arbeitnehmerdarlehen).

Hier soll nach Willen der Finanzbehörden eine Abschreibung bis auf einen mit 5,5 % abgezinsten Barwert der Darlehensforderung erfolgen.

Beispiel:

Sie gewähren für zwei Jahre einem Ihnen nahe stehenden Unternehmen zur Überbrückung einer Liquiditätsschwäche ein zinsfreies Darlehen in Höhe von 111.303 €.

Der Teilwert der zinsfreien Ausleihung beträgt:

$$111.303 \text{ €} / (1 + 0.055)^2 = 100.000 \text{ €}.$$

Zum Jahresabschluss schreiben Sie deshalb den Wertabschlag ab.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
11.303,00		0540/0930	4870/7200	Abschreibung auf Ausleihung

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
046	16	0540	0930	Sonstige Ausleihungen
046	16	0550	0940	Darlehen
0453	160	0570	0980	Genossenschaftsanteile zum langfristigen Verbleib
0454	169	0595	0990	Lebensversicherungs-Rückdeckungsansprüche zum langfristigen Verbleib
493	740	4870	7200	Abschreibungen auf Finanzanlagen

Unter „LV-Rückdeckungsansprüche zum langfristigen Verbleib“ werden die Aktivwerte der Rückdeckungsversicherungen eingestellt. Solche Versicherungen sind üblich, um z. B. Pensionsverpflichtungen der Gesellschaft gegenüber Geschäftsführer und Arbeitnehmern bei Zahlungsunfähigkeit abzudecken. Als insolvenzgesichertes Planvermögen ist es in der Handelsbilanz mit der Pensionsrückstellung zu saldieren und in der Regel bei Unterdeckung auf der Passivseite auszuweisen. Diese in der Praxis noch am häufigsten und bei kleinen Kapitalgesellschaften in der Regel einzigen anzutreffende Anpassung an die Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes finden Sie im Kapitel 11.2 ausführlich behandelt.

Aktive latente Steuern

Es können zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen. Eine sich daraus ergebende zukünftige Steuerentlastung können als „Aktive Latente Steuern“ in der Bilanz angesetzt werden.

Aktive Latente Steuern fallen an, wenn das steuerrechtliche Vermögen höher als das handelsrechtliche Vermögen liegt. In Betracht kommen folgende Fälle:

- außerplanmäßige Abschreibung auf Finanzanlagen bei nur vorübergehender Wertminderung (steuerrechtlich nicht möglich);
- degressive AfA in der Handelsbilanz, lineare AfA in der Steuerbilanz;
- Disagio, das handelsrechtlich als Aufwand behandelt wurde;
- Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz (steuerrechtlich nicht möglich);
- höherer Ansatz der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
94	295	0983	1950	Aktive latente Steuern

Da es sich für kleine Kapitalgesellschaften um ein Ansatzwahlrecht handelt, soll dieses Thema nicht weiter vertieft werden.

10 Umlaufvermögen

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Hier erfahren Sie mehr über die Wertansätze der Warenvorräte, der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Umlaufvermögens aus den Inventurvorgaben, der unfertigen und fertigen Erzeugnisse und nicht abgerechneten Leistungen sowie die Verbuchung der Bestandsveränderungen.

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen geht es um:

- Unüblich hohe Abschreibungen im Umlaufvermögen.
- Bei der Erfassung von Forderungsverlusten oder Einzelwertberichtigung sind konkrete Risiken, die einzelne Forderungen betreffen, zu berücksichtigen.
- Mit der Pauschalwertberichtigung können an einzelnen Forderungen noch nicht zuordenbare Ausfallrisiken, Zinsverluste etc. innerhalb des gesamten Forderungsbestandes berücksichtigt werden.

Abschließend werden Rechnungsabgrenzungen gebildet zu Vorauszahlungen größerer Betriebsausgaben wie hauptsächlich zu Betriebs-

versicherungen, Kfz-Versicherungen, Kfz-Steuer, Quartals- und Jahreszinsen u. Ä. sowie die Fortführung der Disagios (Damnum) auf den aktuellen Stand zum Jahresende.

10.1 Bewertung der Vorräte

Die durchnummerierten Listen, die Ihnen als Ergebnis der Inventur (siehe Kapitel 7) vorliegen, stellen lediglich das Mengengerüst der Vorräte dar. Die aufgenommenen Vermögensgegenstände sind zu bewerten und bilden dann das Wertgerüst für die Bilanz. Diese Werte bestehen in der Regel in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. In besonderen Fällen von voraussichtlich dauernder Wertminderung sind noch Abschreibungen auf den niedrigeren Wert, den sogenannten Teilwert zu berücksichtigen.

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände sind Vereinfachungsverfahren zulässig. So können Sie gleichartige Vermögensgegenstände mit einem Durchschnittswert ansetzen. Bei den Verbrauchsfolgeverfahren wird dagegen eine bestimmte Abfolge bei den Ausgängen unterstellt. So gilt z. B. nach „Lifo“, dass zuletzt angeschaffte Waren als Erste abverkauft werden.

Beachten Sie

Beachten Sie für alle Bewertungsverfahren stets den Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag. Bei der Bewertung des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip. Danach ist immer der niedrigste Wert anzusetzen, der sich aus Anschaffungskosten, Markt- oder Börsenpreis ergibt.

Wenn also der Wiederbeschaffungspreis am Stichtag niedriger ist als der von Ihnen – nach welcher Methode auch immer – ermittelte Preis, so war Ihre Berechnung vergeblich. Als Inventar- und Bilanzwert ist in jedem Fall der niedrigere Wert anzusetzen.

Grundsatz der Einzelbewertung

Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Abschlussstichtag nach Handelsrecht grundsätzlich einzeln und isoliert voneinander zu bewerten. Wesentlicher Zweck dieser Vorschrift ist es, die Saldierung der Einzelwerte zu verhindern. Bei einer Gruppe von

Gegenständen werden dadurch möglicherweise große Wertunterschiede aufgedeckt und Risiken transparent gemacht. Für die Bewertung sind die objektiven Verhältnisse zum Stichtag maßgeblich, auch wenn sie erst später bekannt werden.

Beispiel:

Brennt das Außenlager infolge einer vorwitzigen Silvesterrakete bereits vor Mitternacht teilweise aus, reduziert sich der Warenbestand zum 31.12. mengenmäßig um die vernichteten Vorräte und darüber hinaus um den Wert der Beschädigung bei den geretteten Gütern. Dieser Umstand fließt auch dann in das Inventar ein, wenn der Unternehmer davon erst nach einem ausgedehnten Skiurlaub erfährt.

Handelt es sich bei der Rakete aber um einen Spätzünder im neuen Jahr, so hat dieses missliche Ereignis keinen Einfluss auf Menge und Wert der Vorräte zum 31.12. gegen 24 Uhr (ggf. ist ein solcher Umstand aber im Jahresabschluss zu erläutern).

Beachten Sie

Die Einzelbewertung eines Wirtschaftsgutes beruht auf den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Wirtschaftsgutes.

Auch den Kfz-Händlern wird zugemutet, ihre Autos einzeln zu erfassen, weil deren Anschaffungskosten ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, um das Kfz zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, also auch Kosten für Transport, Verladung, Eingangszölle, die Kosten der Einlagerung etc. Dies können auch nachträgliche Aufwendungen sein. Skonti und Rabatte mindern die Anschaffungskosten.

Bei den Herstellungskosten sind die Einzelkosten steuerlich und handelsrechtlich zwingend zu berücksichtigen. Das sind variable Kosten, die dem einzelnen Produkt direkt zuzuordnen sind.

Bezüglich der Gemeinkosten bestanden nach Handelsrecht Wahlrechte bezüglich der Material- und Fertigungsgemeinkosten. Durch die Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

erfolgte eine Anpassung an steuerliche Vorschriften in Richtung eines Vollkostenansatzes:

Fertigungsmaterial-Einzelkosten

- + Fertigungslohn und sonstige Einzelkosten der Fertigung
- + Sondereinzelkosten der Fertigung (Spezialwerkzeuge, Modelle, Entwurfskosten)

- + notwendige Materialgemeinkosten (Beschaffung, Lagerung, Materialverwaltung)
- + notwendige Fertigungsgemeinkosten (Werkzeuge, Werkstattkosten, Energiekosten)
- + Abschreibungen auf Anlagevermögen der Fertigung

- = steuerlich und handelsrechtlich mindestens anzusetzende Herstellungskosten
- + allgemeine Verwaltungskosten (ohne Vertriebskosten)
- + Aufwendungen für soziale Einrichtungen (Kantine, Betriebsarzt)
- + Aufwendungen zur betrieblichen Altersversorgung (Pensionszahlungen und -Rückstellungen, Direktversicherungen, Pensionskassen)
- + Fremdkapitalkosten, sofern die Zinsen auf den Herstellungszeitraum entfallen und das Fremdkapital ausschließlich zur Finanzierung der Fertigung verwendet wird (§ 255 Abs. 3 HGB).

- = steuerlich maximal anzusetzende Herstellungskosten

Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Umlaufvermögens können „Gängigkeitsabschreibungen“ auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden (siehe dazu Abschnitt 10.3).

Einzelhandelsunternehmen können bei einem großen Verkaufslager und Tausenden von Artikeln nur unter großen Schwierigkeiten ermitteln, aus welchen Lieferungen die noch vorhandenen Bestände stammen. Solche Kaufleute dürfen deshalb die Anschaffungskosten nach dem Verkaufswertverfahren retrograd aus den Nettoverkaufspreisen ermitteln. Dabei wird von den ausgezeichneten Preisen jeder Warengruppe der jeweilige Bruttogewinnaufschlag abgezogen, bei reduzierter Ware der verbleibende Verkaufsaufschlag.

Unter Bruttogewinnaufschlag versteht man den Prozentsatz, um den der Kaufmann seine Ware teurer verkauft, als er sie eingekauft hat. Voraussetzung dieses gesetzlich nicht geregelten, aber steuerlich zulässigen Verfahrens ist jedoch, dass es zu keinen groben Schätzfehlern führt.

Bewertungsvereinfachungsverfahren

Als Ausnahmen von der Einzelbewertung sind zunächst nur solche Fälle zugelassen, in denen die Wertermittlung tatsächlich unmöglich oder wirtschaftlich zu aufwendig ist. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in speziellen Bewertungsvereinfachungsverfahren geregelt, wie von der Einzelbewertung abgewichen werden kann. Wenn diese Verfahren auch in sich nicht einfach sein mögen, so können sie doch die eigentliche Inventurbewertung erleichtern und den Arbeitsaufwand reduzieren.

Wird bei der Durchschnittsbewertung vorausgesetzt, dass die einzelnen Gegenstände aus dem Lager in eher zufälliger Reihenfolge wieder entnommen werden, so unterstellt man bei den zeitlichen Verbrauchsfolgeverfahren eine zeitliche Abfolge bei den Ausgängen. Bei den sogenannten wertmäßigen Verbrauchsfolgeverfahren geht man hingegen von einem Verbrauch (z. B. durch Abverkauf) aus, der nach dem Wert der Vorräte geregelt ist.

Durchschnittsbewertung

Unter den Verfahren zur Bewertungsvereinfachung ist die Durchschnittsbewertung am weitesten verbreitet. Hierbei dürfen gleichartige Vermögensgegenstände oder – bei Preisschwankungen – auch Wirtschaftsgüter, die nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden (sogenannte vertretbare Wirtschaftsgüter), mit ihrem Durchschnittswert angesetzt werden.

Tipp

Zweckmäßigerweise bereiten Sie eine geplante Durchschnittsbewertung schon bei der Aufnahme in der Inventur vor, indem Sie gleichartige Vorratsgegenstände bereits zusammen zählen, wiegen oder messen.

Gewogener Durchschnitt

Beim einfacheren der hier vorgestellten Durchschnittsverfahren wird zumindest einmalig zum Jahresabschluss der Durchschnittspreis aus dem Wert des Anfangsbestandes und dem Wert aller Zugänge ermittelt. Dieser durchschnittliche Wert für eine Einheit (Stück, Kilo-

gramm, Liter etc.), multipliziert mit dem mengenmäßigen Endbestand, ergibt den Wert des Bestandes zum Stichtag.

Beispiel:

In einem Schuhgeschäft werden die Marken „Comfort“ und „Walker“ jeweils zu Pauschalpreisen eingekauft.

	Paar	Preis/Paar	Gesamtpreis
Anfangsbestand 01.01.	200	15 €	3.000 €
Zugang 10.03.	100	21 €	2.100 €
Zugang 24.09.	300	17 €	5.100 €
Zugang 09.12.	200	23 €	4.600 €
Summen	800		14.800 €

Der durchschnittliche Wert des Bestandes pro Paar beträgt:

$$14.800 / 800 = 18,50 \text{ €/Paar}$$

Der gezählte Endbestand (250 Paar) zum 31.12. hat somit einen Wert von:

$$250 \times 18,50 \text{ €} = 4.625 \text{ €}$$

Gleitender Durchschnitt

Bei dieser Methode wird bereits nach jedem Zugang ein neuer Durchschnittswert des Bestandes festgestellt und zudem jeder Abgang berücksichtigt. Diese während des Jahres ermittelten exakteren Werte erfordern einen entsprechend höheren Aufwand. Eine Bewertung nach dem gleitenden Durchschnitt eignet sich daher gut in Verbindung mit der permanenten Inventur, da hier ohnehin die Mengen erfasst werden. Unser obiges Beispiel, um zwei Abgänge erweitert, kommt nun zu einem anderen Inventarwert.

Beispiel:

	Paar	Preis/Paar	Gesamtpreis
Anfangsbestand 01.01.	200	15 €	3.000 €
Abgang 02.03.	100	15 €	1.500 €
Zwischenbestand 02.03.	100	15 €	1.500 €
Zugang 10.03.	100	21 €	2.100 €
Zwischenbestand 10.03.	200	18 €	3.600 €
Zugang 24.09.	300	17 €	5.100 €
Zwischenbestand 24.09.	500	17,40 €	8.700 €
Abgang 29.11.	450	17,40 €	7.830 €
Zwischenbestand 29.11.	150	17,40 €	870 €
Zugang 09.12.	200	23 €	4.600 €
Endbestand 31.12.	250	21,88 €	5.470 €

Der Durchschnittspreis nach dem gleitenden Durchschnitt beträgt 21,88 €.

Ein Vergleich zu 18,50 €/Paar nach dem gewogenen Durchschnitt macht deutlich, dass die zuletzt angeschafften Mengen ein größeres Gewicht bei der nun exakteren Wertfindung haben.

Nachteil der Durchschnittsverfahren

Nachteilig erweist sich bei beiden Rechenmethoden, dass in Zeiten steigender Wiederbeschaffungspreise durch die Wertsteigerung ein Scheingewinn entsteht, der versteuert werden muss. Für unsere Beispiele ergeben sich folgende Werte:

		Scheingewinn
Wert 200 Paar zum 01.01.	3.000 €	
Wert 200 Paar zum 31.12. gewogener Durchschnitt	3.700 €	700 €
Wert 200 Paar zum 31.12. gleitender Durchschnitt	4.376 €	1.376 €

Tipp

Bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen fahren Sie steuerlich am besten, wenn Sie von den Durchschnittsverfahren jenes mit dem einfachen, gewogenen Durchschnittswert wählen. Damit halten Sie die Wertsteigerung Ihres Bestandes und den zu versteuernden Scheingewinn niedrig.

Verbrauchsfolgevverfahren

Bei den Verbrauchsfolgevverfahren bestimmt die zeitliche Abfolge der Entnahme den Wert der Vorräte.

Lifo-Verfahren

Beim Lifo-Verfahren („last in – first out“) geht man davon aus, dass die zuletzt zugegangenen, gleichartigen Gegenstände dem Lager zuerst wieder entnommen werden.

Ob ein „eiserner Bestand“ tatsächlich unangetastet gelagert wird, bleibt unerheblich, sofern nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden.

Achtung

Die Reihenfolge der Entnahme nach Lifo darf jedoch nicht widersinnig sein, z. B. bei verderblicher Ware wie frischem Fleisch.

Der große Vorteil der Lifo-Methode gegenüber sämtlichen Durchschnittsverfahren liegt darin, dass bei steigenden Preisen keine Scheingewinne auftreten (und deshalb nicht zu versteuern sind) und außerdem stille Reserven aufgebaut werden können, die helfen, den Substanzerhalt der GmbH zu sichern.

Achtung

Die Anwendung des Lifo-Verfahrens steht dem Unternehmer frei. Will er jedoch in nachfolgenden Wirtschaftsjahren vom Verbrauchsfolgevverfahren Abstand nehmen, muss er sich das vom Finanzamt genehmigen lassen. Auf diese Weise sollen Manipulationen beim Methodenwechsel ausgeschlossen werden.

Für die Bewertung gleichartiger Gegenstände nach der Lifo-Methode zum Stichtag (Perioden-Lifo) können drei Situationen vorliegen:

1. Der Endbestand ist gleich dem Anfangsbestand
In diesem Fall bleiben die Lagerbewegungen für die Bewertung unerheblich. Der Wert des Endbestandes entspricht dem Wert des Anfangsbestandes.
2. Der Endbestand ist niedriger als der Anfangsbestand
In diesem Fall werden die Bestandsminderung und der Endbestand zu den Preisen des Anfangsbestandes bzw. der in den Vorjahren zuletzt angeschafften Teilbestände (Layer) angesetzt.
3. Der Lagerbestand erhöht sich im Lauf des Geschäftsjahres
Die Bestandserhöhung kann sich hierbei aus verschiedenen Mehrmengen gebildete Posten, den sogenannten Layer, zusammensetzen. Grundsätzlich gilt nach dem Lifo-Konzept, dass das zuletzt aufgebaute Layer zuerst wieder abgebaut wird. Der Wert der alten, nicht angetasteten Bestandsposten bleibt unverändert.

Beispiel:

In der Schraubenfabrik werden Messingbolzen gewogen.

Anfangsbestand	100.000 kg	à 0,10	10.000 €
Zukauf 1	150.000 kg	à 0,15	
Zukauf 2	150.000 kg	à 0,20	
Verkauf	200.000 kg		
Endbestand 200.000 kg:			
Layer I	100.000 kg	à 0,10	10.000 €
Layer II	100.000 kg	à 0,15	15.000 €
Layer III	0 kg	à 0,20	0 €
Summe			25.000 €

Der Endbestand von 200.000 kg wird ins neue Jahr vorgetragen, entweder getrennt nach seinen Teilbeständen,

Layer I	100.000 kg	à 0,10	10.000 €
Layer II	100.000 kg	à 0,15	15.000 €
Anfangsbestand			25.000 €

oder mit dem neuen Durchschnittswert:

Anfangsbestand	200.000 kg	à 0,125	25.000 €
----------------	------------	---------	----------

Tipp

Wird die Lifo-Methode erstmalig angewendet, so ist der erste Anfangsbestand mit seinem Durchschnittswert vorzutragen, bevor im laufenden Geschäftsjahr mit der Layer-Bildung begonnen werden kann.

Fifo-, Lof- und Hifo-Verfahren

Als weitere zeitliche Verbrauchsfolgeverfahren seien das Fifo („first in – first out“) und als wertmäßiges Verfahren Lof („lowest in – first out“) und Hifo („highest in – first out“) erwähnt.

Beachten Sie

Nachteil dieser Verfahren ist, dass sie steuerlich nicht zulässig sind. Ausnahmen sind nur dann zugelassen, wenn der Kaufmann dem Finanzamt eine solche Verbrauchsfolge glaubhaft macht. Deshalb soll hier nur auf das Fifo-Verfahren eingegangen werden, das als einziges auch noch nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zumindest handelsrechtlich erlaubt ist.

Bei der Fifo-Verbrauchsfolge wird unterstellt, dass diejenigen Gegenstände, die zuerst im Lager zugehen, es auch als Erste wieder verlassen. Es werden also jeweils die ältesten Güter entnommen. Diese Lagerwirtschaft ist z. B. im Lebensmittelgroßhandel bei verderblicher Ware anzutreffen oder bei der Lagerung in Silos, in die Sand, Kies o. Ä. von oben nachgeschüttet wird, den man von unten wieder entnimmt.

Beispiel:

Anfangsbestand	100.000 kg	à 0,10	10.000 €
Zukauf 1	150.000 kg	à 0,15	
Zukauf 2	150.000 kg	à 0,20	
Verkauf	200.000 kg		
Endbestand 2.000 kg:			
Layer I	0 kg	à 0,10	0 €
Layer II	50.000 kg	à 0,15	7.500 €
Layer III	150.000 kg	à 0,20	30.000 €
Summe			37.500 €

Auch hier wird der Endbestand von 200.000 kg ins neue Jahr vorge-
tragen, entweder getrennt nach seinen Teilbeständen:

Layer I	50.000 kg	à 0,15	7.500 €
Layer II	150.000 kg	à 0,20	30.000 €
Anfangsbestand			37.500 €

oder mit dem neuen Durchschnittswert:

Anfangsbestand	200.000 kg	à 0,1875	37.500 €
----------------	------------	----------	----------

Beachten Sie

Im Gegensatz zum Lifo-Verfahren kommt es beim Fifo-Verfahren bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen zu einem steuerpflichtigen Scheingewinn.

10.2 Buchen von Bestandsveränderungen bei Vorräten

Warenvorräte, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Umlaufvermögens, müssen mit dem zum Bilanzstichtag niedrigsten Wert angesetzt werden, der sich aus Anschaffungskosten oder Markt- oder Kurswert ergibt (sogenanntes strenges Niederstwertprinzip).

Dabei ist unerheblich, ob es sich nur vorübergehend um einen Preisrückgang oder eine Kursschwäche um den Bilanzstichtag handelte und der Preis seitdem wieder stieg. Sie haben bei anschließenden Preissteigerungen die Möglichkeit, den niedrigeren Bilanzansatz des Vorjahres beizubehalten. Alternativ dazu können Sie den neuen Markt- oder Kurswert ansetzen, allerdings nur bis zur Höhe der Anschaffungskosten.

Arbeitsschritt

Gliedern Sie die Vorräte auf die entsprechenden Konten auf und buchen Sie die Bestandsveränderungen und Wertänderungen ein.

Gesamtkostenverfahren

Beim Gesamtkostenverfahren fließen sämtliche Aufwendungen innerhalb einer Periode in die Gewinn- und Verlustrechnung ein. Die betrieblichen Aufwendungen, die „Kosten“, beziehen sich nämlich auf die gesamte produzierte Menge, die ggf. ins Lager wandert, und die verkauften Produkte. Den Kosten stehen somit nicht nur die Umsatzerlöse, sondern auch die Änderungen der Bestände gegenüber. Diese sind nach Menge und Wert zu berücksichtigen. Die Produktion von Waren und Dienstleistungen auf „Halde“ wird als weiterer Erlös behandelt, Bestandsverminderungen – neben dem Waren-/Materialeinsatz – als zusätzlicher Aufwand.

Umsatzkostenverfahren

Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens werden Bestandsveränderungen nicht gebucht. Im Laufe des Jahres wird nur der anteilige Aufwand berücksichtigt, der den Umsatzerlösen gegenübersteht. Dieses international übliche Verfahren konnte sich in Deutschland noch nicht durchsetzen, gewinnt aber im Rahmen von der Internationalisierung der Rechnungslegung immer mehr an Bedeutung. Es soll jedoch hier nicht weiter behandelt werden.

Beispiel:

Die Buchung von Bestandsveränderungen bei Wareneingängen während des Jahres:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
500.000		1600/3300	3200/5200	Verbindlichkeiten aus LuL

Die Bestandsveränderung errechnet sich aus der Differenz zwischen den ermittelten Inventurwerten zu Beginn und Ende des Jahres:

Warenbestand zum Beginn des Jahres	250.000 €
– Warenbestand (lt. Inventur) zum Ende des Jahres	200.000 €
= Bestandsveränderung (hier Minderung)	50.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
50.000		3980/1140	3960/5880	Bestandsveränderung (Ver- minderung)

Auf dem Warenbestandskonto stehen per saldo noch 200.000 € (= Endbestand).

Liegt der Endbestand höher als der Bestand zu Beginn des Jahres, kommt es zu einem Ertrag durch Bestandserhöhung.

Warenbestand zum Beginn des Jahres	180.000 €
- Warenbestand (lt. Inventur) zum Ende des Jahres	200.000 €
= Bestandsveränderung (hier Erhöhung)	20.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
20.000		3960/5880	3980/1140	Bestandsveränderung (hier -erhöhung)

Inventurdifferenzen

Wird während des Jahres der reguläre Warenabgang zu Einstandspreisen erfasst, können nach Auszählen in der Inventur Differenzen auftreten zwischen dem tatsächlichen Bestand und dem Bestand, der rechnerisch vorhanden sein müsste. Eine Inventurdifferenz setzt sich aus Schwund, Diebstahl, Entnahmen für private Zwecke oder als Werbegeschenke, nicht erfasste Abgänge wie Aussonderung oder Ersatzlieferungen etc. zusammen – und letztlich bleibt oft ein Rest unerklärbar.

Neben dem regulären Wareneinsatz entsteht auch durch Inventurdifferenzen zusätzlicher Aufwand, weil der Unternehmer dadurch Betriebsvermögen verliert. Dieser muss ebenfalls gebucht werden.

Beispiel:

Die Differenz im Warenbestand von 10.000 € besteht aus Privatentnahmen von 2.000 €, Verschrottungen im Wert von 1.000 €, nicht erfassten Nachlieferungen und Naturalrabatten von 6.000 € und Diebstählen von 1.000 €.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
2.380 €		8910/4620	1800/2100	Warenentnahmen durch Unternehmer
1.000 €		3990/5860	2325/6905	Verluste aus Abgabe von Umlaufvermögen
6.000 €		3990/5860	4000/5000	Sonstige Warenabgänge
1.000 €		3990/5860	4900/6300	Sonstige betriebliche Aufwendungen

Verlustfreie Bewertung der Erzeugnisse

Vor allem bei Waren und eigenen Erzeugnissen, die nicht mehr wiederbeschafft werden können, wie z. B. Modeartikel, Auslauf- und Sondermodelle, greift handelsrechtlich die sogenannte verlustfreie Bewertung. Dabei wird sogar noch unter die Herstellungskosten geschrieben.

Das bedeutet Folgendes: Vom beim Absatz voraussichtlich erzielbaren Preis werden alle bis dahin voraussichtlich noch entstehenden Kosten abgezogen. Ist der Resterlös niedriger als die Herstellungskosten, so ist die Differenz zu den Herstellungskosten als Verlust der abgelaufenen Periode zu behandeln: Es darf nur der niedrigere Wert aktiviert werden.

Beispiel:

Das seit einiger Zeit erfolgreich verkaufte Modell „Printmaster 0815“ kann infolge von innovativen Konkurrenzprodukten nur noch mit erheblichen Rabatten abgesetzt werden.

Voraussichtlicher Verkaufserlös für das Erzeugnis	10.000 €
– zu erwartende Erlösschmälerungen	300 €
– noch entstehende Vertriebskosten, Einzelkosten	200 €
– noch entstehende Produktionskosten, Einzelkosten	500 €
<hr/>	
= Resterlös (Vergleichswert) nach Abzug von Einzelkosten	9.000 €
– Herstellungskosten bis zum Bilanzstichtag	9.000 €
<hr/>	
– Abschreibung von den Herstellungskosten gemäß verlustfreier Bewertung*	0 €

* Hinweis zum Punkt „Abschreibung von den Herstellungskosten gemäß verlustfreier Bewertung“: Wenn von den noch entstehenden Kosten lediglich die Einzelkosten abgezogen werden, kommt es zu keiner Abschreibung.

Bei zusätzlicher Berücksichtigung der noch entstehenden Gemeinkosten kommt es gemäß der verlustfreien Bewertung zu einer Abschreibung auf die Herstellungskosten.

Resterlös nach Abzug von Einzelkosten	9.000 €
– Herstellungskosten bis zum Bilanzstichtag	9.000 €
– noch entstehende Vertriebskosten (Gemeinkosten)	500 €
– noch entstehende Produktionskosten (Gemeinkosten)	800 €
– noch entstehende Verwaltungskosten (Gemeinkosten)	700 €
<hr/>	
= Resterlös (Vergleichswert)	7.000 €
– Herstellungskosten bis zum Bilanzstichtag	9.000 €
<hr/>	
= Abschreibung auf die Herstellungskosten zu verlustfreier Bewertung	–2.000 €

Gemeinkosten sind nur dann zwingend anzusetzen, wenn durch die Fertigstellung eine Bearbeitung gewinnbringender Produkte blockiert wird. Faktisch kommt diese Anforderung jedoch einem Wahlrecht bei der Bewertung gleich.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
396	20	3970	1000	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
3961	21	7050	1040	Unfertige Erzeugnisse und Leistungen
3962	210	7050	1050	Unfertige Erzeugnisse
3963	220	7080	1080	Unfertige Leistungen
3964	219	7090	1090	In Ausführung befindliche Bauaufträge
3965	219	7095	1095	In Arbeit befindliche Aufträge

Fertige Erzeugnisse und Waren

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
39	22	7100	1100	Fertige Erzeugnisse und Waren
3966	220	7110	1110	Fertige Erzeugnisse
39	228	3980	1140	Waren

Unterscheiden Sie bei der Verbuchung der Bestandsminderung oder -mehrung bei den Vorräten, ob

- der Einkauf in gleicher Höhe als Aufwand behandelt wurde,
- der Einkauf aufwandsneutral als Bestandserhöhung erfasst und ggf. der tatsächliche Verbrauch gebucht ist.

Beispiel:

Warenbestand zum Beginn des Jahres	250.000 €
Wareneingänge während des Jahres	500.000 €
Warenbestand zum Ende des Jahres	200.000 €

- a) Wareneinkauf ist während des Jahres als Wareneinsatz aufwandswirksam erfasst worden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
Summe: 500.000,00		1610/3310	3200/5200	Jahressumme Wareneinkäufe

Zum Jahresabschluss wird der Aufwand aus dem erhöhten Warenbestand verbucht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	50.000,00	3960/5880	3980/1140	Bestandsminderung Waren

- b) Während des Jahres ist der Wareneingang zwar ebenfalls auf den gleichen Konten erfasst, jedoch aufwandsneutral behandelt worden. Zusätzlich hat man jedoch den monatlichen Verbrauch ermittelt und eingebucht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
Summe: 500.000,00		1610/3310	3200/5200	Jahressumme sämtl. Wareneinkäufe
Summe: 550.000,00		3990/5860	4000/5000	Jahressumme Warenverbrauch

Wie oben wird die Bestandsveränderung verbucht, nur dass sie diesmal keinen Aufwand darstellt.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	50.000,00	3960/5880	3980/1140	Bestandsveränderung

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
39	228	3980	1140	Waren
301	60	4000	5000	Aufwendungen f. RHB und bezogene Waren
3862	6095	3990	5860	Verrechnete Stoffkosten
38	6096	3960	5880	Bestandsveränd. RHB-Stoffe/Waren

Bestandsveränderungen bei eigenen Leistungen und Erzeugnissen

Auch bei Herstellungs- und Dienstleistungsbetrieben entsprechen die Umsatzerlöse eines Jahres nicht sämtlichen betrieblichen Leistungen. Es sind auch regelmäßig Bestandsveränderungen bei Beständen an noch nicht verkauften eigenen Erzeugnissen und nicht abgerechneten Leistungen zu beachten.

Tipp

Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens können Sie den Ansatz der Herstellungskosten und damit Ihre Steuerlast mindern, indem Sie die Gemeinkosten der allgemeinen Verwaltung, freiwillige soziale Aufwendungen sowie für soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung und die Zinsen für Fremdkapital zur Herstellung nicht berücksichtigen.

Auch unfertige Erzeugnisse sind zu erfassen und eine Bestandsveränderung zum Vorjahr ist einzubuchen. Eine Bestandserhöhung unfertiger Erzeugnisse im Vergleich zum Vorjahr wird auf dem

Bestandskonto im Soll verbucht (Ertrag), ein niedriger Bestand führt zu Aufwand.

Bei Dienstleistungsbetrieben mit längerfristigen Aufträgen sind die noch nicht abgerechneten Leistungen zum Jahresende zu bewerten.

Beispiel:

Die Stella Medien entwickeln über den Jahreswechsel hinweg eine neue Stadt-Broschüre. Für das laufende Jahr werden die noch nicht abgerechneten (Personal-/Sach-)Leistungen nach dem Stand der Fertigstellung bewertet.

Aktivierte Eigenleistung: Broschüre „CityLine“			
	Monatsgehalt	Tage	
E. Meyer	3.650	18	2.190,00 €
Chr. Meyer	6.000	12	2.400,00 €
Layout			1.000,00 €
.....			80,00 €
.....			250,00 €
Fotos			2.075,00 €
.....			200,00 €
.....			744,00 €
.....			60,00 €
Druck			437,50 €
Summe			9.436,50 €

Bestand Auftragsarbeiten Ende Vorjahr	14.437 €
Bestand Auftragsarbeiten Ende lfd. Jahr	- 9.437 €
Bestandsminderung	5.000 €

Eine Bestandsminderung zum Ende des Jahres wird auf dem Bestandskonto im Haben erfasst.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
5.000,00		8970/4815	7080/1080	Bestandsveränd. Auftr.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
38	522	8980	4800	Bestandsveränderung fertige Erzeugnisse
39	22	7100	1100	Fertige Erzeugnisse und Waren
381	521	8960	4810	Bestandsveränderung unfertige Erzeugnisse
3962	210	7050	1050	Unfertige Erzeugnisse
382	523	8970	4815	Bestandsveränderung unfertige Leistung
3963	220	7080	1080	Unfertige Leistungen
383	5241	8975	4816	Bestandsveränderung Bauaufträge
3964	219	7090	1090	In Ausführung befindliche Bauaufträge
384	524	8977	4818	Bestandsveränderung Aufträge in Arbeit
3965	219	7095	1095	In Arbeit befindliche Aufträge

Auch im Umlaufvermögen, bei den Warenvorräten und beim Bestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen kann es Abschreibungsbedarf geben. Wertminderungen bei Vorräten werden dann als Aufwand verbucht,

- wenn die Wiederbeschaffungskosten unter die Anschaffungskosten der Vorräte gesunken sind oder
- wenn der voraussichtliche Veräußerungspreis nicht mehr die Selbstkosten deckt (Selbstkosten = Anschaffungspreis + anteiliger betrieblicher Aufwand + anteiliger Unternehmensgewinn aus dem Vorjahr). Gründe hierfür können z. B. bei Boutiquen die Änderung der Mode oder im Kfz-Handel das Vorhandensein von Ersatzteilen für Auslaufmodelle sein. Weitere Gründe sind das Ausbleichen von Ware, Sortimentsumstellungen etc.

Beachten Sie

Die Preisrückgänge müssen zum Bilanzstichtag nicht bereits eingetreten sein, sondern können sich auch unmittelbar anschließend ereignen.

Das Finanzamt wird sich aber möglicherweise nicht mit Klagen über gesunkene Verkaufschancen zufriedengeben, umso weniger, je kräftiger abgewertet wurde. Hier heißt es, sich mit Zahlen und Berechnungen zu rüsten. Erfahrungsgemäß muss sich der Betriebsprüfer für eine Gegenrechnung nicht viel weniger Mühe geben:

- Gesunkene Wiederbeschaffungspreise sind durch Preislisten der Lieferanten leicht darzustellen.
- Tatsächlich erzielte niedrigere Verkaufspreise für eine ausreichende Menge an herabgesetzter Ware hingegen können Sie durch Preisherabsetzungslisten, durchgestrichene Preisschilder, Werbebroschüren oder -annoncen nachweisen.
- Zeigen Sie anhand der Verkaufspreise vor und nach der Preissenkung, um wie viel im Einzelfall die Selbstkosten unterschritten wurden und wie sich daraus die gebuchte Teilwertabschreibung zusammensetzt.

Auch eine Wertminderung wird über „Bestandsveränderungen“ erfasst.

Beispiel:

Die Fensterbaufirma R. aus Rastatt zählt in ihrem Bestand 40 Kunststofffenster und 60 Alufenster alter Modelle. Der Einkaufspreis des Herstellers für diese alten Modelle ist insgesamt um 15.000 € gesunken.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	15.000,00	3960/5880	3982/1142	Wertminderung Bestand Fenster

Geleistete Anzahlungen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
114	23	1510	1180	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
1141	230	1511	1181	Geleistete Anzahlungen 7 % VSt.
1143	232	1518	1186	Geleistete Anzahlungen 19 % VSt.

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen werden traditionell auf der Passivseite ausgewiesen. Besser ist es jedoch, die Anzahlungen von den Vorräten auf der Aktivseite offen abzusetzen und damit die Bilanzsumme zu verkürzen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
175	232	1710	1190	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

10.3 Teilwertabschreibung

Der niedrigere Markt- oder Börsenpreis entspricht regelmäßig dem steuerlichen Teilwert (Fiktion) und auch dem nach Handelsrecht sog. „beizulegendem Wert“. Wurden bislang Vereinfachungsverfahren nach dem Durchschnittswert oder der Verbrauchsfolge für die Wertermittlung der Vorräte betrachtet, zielt der Teilwertansatz unmittelbar auf einen niedrigen Gewinn und damit auf eine punktuelle Steuerersparnis. Vor den Finanzgerichten wird deshalb eifrig über die zulässige Höhe der Teilwertabschreibungen gestritten.

Der Teilwert von Vorratsgütern bestimmt sich im Allgemeinen nach den Wiederbeschaffungskosten. Dieser Wertansatz ist leicht durch Einkaufspreislisten zu dokumentieren.

Tipp

Der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, deren Einkaufspreis am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist, deckt sich in der Regel mit deren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag, und zwar auch dann, wenn mit einem entsprechenden Rückgang der Verkaufspreise nicht gerechnet zu werden braucht (R 6.8 Abs. 2 EStR).

Sinkende Verkaufspreise

Bei Waren kann auch der Absatzmarkt von Bedeutung sein. Ist der Veräußerungspreis von Waren gesunken (z. B. wegen langer Lagerdauer, Veränderung des modischen Geschmacks), kann der Teilwert retrograd anhand des voraussichtlichen Veräußerungserlöses nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinn und des noch anfallenden betrieblichen Aufwands bestimmt werden.

Der steuerliche Teilwert ist schließlich noch niedriger als der sich aus der verlustfreien Bewertung ergebende Vergleichswert. Denn in der Steuerbilanz ist vom Verkaufserlös noch der durchschnittliche Gewinn abzuziehen. Der niedrigere steuerliche Wert wird auch in die Handelsbilanz übernommen (§ 254 HGB), allerdings letztmalig im Jahresabschluss 2009. Danach darf der durchschnittliche Unternehmergewinn nicht mehr berücksichtigt werden

Beispiel:

Resterlös (Vergleichswert)	6.000 €
– Gewinnabschlag 10 %	600 €
– Herstellungskosten bis zum Bilanzstichtag	8.000 €
= Teilwertabschreibung auf die Herstellungskosten	–2.600 €

Beachten Sie

Nach dem erstmaligen Ansatz des Teilwertes muss der Unternehmer jedes Jahr aufs Neue prüfen und nachweisen, ob der niedrigere Wert beibehalten werden kann. Dabei ist es unerheblich, ob der ursprüngliche Grund für die Teilwertabschreibung weggefallen ist oder ob ggf. aus anderen Gründen ein höherer Wert als im Vorjahr anzusetzen ist. Wertobergrenze für eine eventuelle Zuschreibung sind und bleiben die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Fallen nach dem Bilanzstichtag weitere Kosten an, verkompliziert sich die Berechnung des Teilwerts. Die sogenannte Subtraktionsmethode nach R 6.8 Abs. 3 S. 3 EStR setzt eine Betriebsabrechnung mit Bestimmung der einzelnen noch anfallenden Kostenarten voraus:

Niedriger Teilwert = voraussichtlich erzielbarer Verkaufserlös
 – durchschnittlicher Unternehmergewinn
 – des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands.

Beispiel:

Ursprünglicher Verkaufspreis, 20.000 €;	
Anschaffungskosten 10.000 €,	
davon noch erzielbar 40 %	8.000 €
durchschnittlicher Unternehmergeinn 5 % von 8.000 €	- 400 €
Nach dem Bilanzstichtag fallen 70 % der betrieblichen Kosten an:	
ursprünglicher Verkaufspreis 20.000 €	
- durchschnittl. Unternehmergeinn 1.000 €	
- Anschaffungskosten 10.000 € = 9.000 €	
davon 70 %	- 6.300 €
<hr/> Niedriger Teilwert	1.300 €

Gängigkeitsabschreibungen

Gerade bei einer Vielzahl unterschiedlicher Vorräte gestalten sich individuelle Teilwertabschreibungen aufgrund mangelnder Gängigkeit recht schwierig. Hier bieten sich anstelle von Einzelschätzung und Einzelabschreibung pauschale Abschreibungsverfahren an.

Mangelnde Gängigkeit schlägt sich im Allgemeinen in längerer Lagerdauer nieder. Eine lange Lagerdauer jedoch rechtfertigt für sich allein noch keine Teilwertabschreibung, solange die Waren noch zu ursprünglichen Preisen verkauft werden können. Die langen Lagerzeiten wirken sich zusätzlich auch finanziell aus durch:

- hohe Lagerhaltungskosten,
- hohe Finanzierungskosten,
- geminderte Absatzmöglichkeit.

Folgende Anforderungen werden an Gängigkeitsabschreibungen gestellt:

- Es sind tief gestaffelte Gängigkeitsklassen nach Alters-, Größen- und Preislagen zu definieren und diese eng voneinander abzugrenzen.
- Für jede Gängigkeitsklasse ist die voraussichtliche durchschnittliche Lagerdauer nach dem Bilanzstichtag festzustellen und der detaillierte Nachweis zu erbringen, dass der Teilwert unter den

Anschaffungskosten liegt. Dafür sollten die Anschaffungskosten direkt aufgezeichnet worden sein und nicht etwa retrograd aus den Verkaufspreisen ermittelt werden.

- Es ist zu berechnen, welche Lagerkosten während der durchschnittlichen Lagerdauer anfallen und welchen Einfluss diese auf den Teilwert haben. Lagerkosten sind Raumkosten, Kosten der Lagerverwaltung (insbesondere die damit verbundenen Personalkosten), Lagerrisiken, z. B. Beschädigung, Diebstahl, anteilige Fremdkapitalzinsen. Sie sind in einem Prozentsatz der Anschaffungskosten anzugeben.

Beispiel:

Berechnung der Lagerkosten pro Gängigkeitsklasse:

Die Lagerkosten betragen, bezogen auf die Anschaffungskosten, 12 % pro Jahr (= 1 % pro Monat). Bei der Aufteilung des Bestandes in Gängigkeitsklassen ergeben sich daraus die durchschnittlichen künftigen Lagerkosten pro Klasse:

Gängigkeitsklasse	Lagerreichweite in Monaten (von ... bis)	Lagerdauer in Monaten (Durchschnitt)	Lagerkosten (Durchschnitt) in %
1-3	0-18	3-15	3-15
4	18-24	21	21
5	24-30	27	27
6	30-36	33	33
7	36-48	42	42
8	48-60	54	54
9	60 und mehr	68	68

Die Anschaffungskosten eines Vorratsgutes belaufen sich auf 500 €, die voraussichtlichen, unverändert bleibenden Verkaufspreise auf 800 €. Der durchschnittliche Unternehmergewinn wird mit 12,5 % der Verkaufspreise (= 100 €) angenommen. Die für die Bestände nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten sollen weitere 12,5 % der Verkaufspreise (= 100 €) ausmachen. Es ergeben sich für die Gängigkeitsklassen 4 bis 9 folgende Teilwerte und Teilwertabschreibungen:

	Gängigkeitsklassen					
In den Gängigkeitsklassen 1–3 liegt der Teilwert über den Anschaffungskosten; Teilwertabschreibungen entfallen hier	4	5	6	7	8	9
Verkaufspreis	800	800	800	800	800	800
– jeweils 12,5 % von 800 für Gewinn und WV-Kosten	-200	-200	-200	-200	-200	-200
– künftige Lagerkosten (Prozentsatz x 500 €)	-105	-135	-165	-210	-270	-340
= Teilwert	495	465	435	390	330	260
– Anschaffungskosten	500	500	500	500	500	500
Erforderliche Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert	5	35	65	110	170	240
Teilwertabschreibung in % der Anschaffungskosten	1 %	7 %	13 %	22 %	34 %	48 %

10.4 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Sie haben die Kundenkonten bereits abgestimmt bzw. die Forderungen gegenüber den Kunden aufgestellt. Im DATEV-System ist das Sammelkonto für die Salden sämtlicher Debitorenkonten nicht direkt bebuchbar. Wenn Sie keine Kundenkonten bebuchen, steht ein anderes Konto zur Verfügung.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
101	24	1400	1200	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen (autom. Saldo)
101	24	1410	1210	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen (o. Kontokorrent)

Auch beim Ist-Versteuerer nach § 20 UStG sind die Forderungen zum Jahresende aufzustellen. Die Erlöse sind dem Gewinn des abzuschließenden Jahres zuzurechnen. Allerdings wird die Umsatzsteuer erst bei Zahlung durch den Kunden fällig.

Die Umsatzsteuerung nach vereinnahmten Entgelten können auch GmbHs beim Finanzamt formlos beantragen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 € betragen hat.

Beispiel:

Aufstellung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Umsätze zu 19 % USt) zum 31.12.2011

	Rg-Nummer	Rg-Datum	Rg-Betrag
Avalon GmbH	349	01.12.	1.234,04 €
.....			
Müller KG	234	10.08.	235,45 €
23.11.	303		430,68 €
08.12.	402		1.508,00 €
		
Xenon GmbH	103/00	06.07.09	3.490,40 €
Gesamte Forderungen LuL			<u>23.200,00 €</u>

Als vereinnahmt gilt bei Überweisungen die Gutschrift auf dem Bankkonto oder Entgegennahme eines Schecks.

Als Soll-Versteuere buchen Sie die Forderungen als Erlöse mit fälliger USt. ein:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
20.000,00		8000/4000	1410/1210	Forderungen LuL zum 31.12.
3.200,00		1776/3806	1410/1210	USt. Forderungen LuL zum 31.12.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
18	480	1770	3800	Umsatzsteuer
1812	4801	1771	3801	Umsatzsteuer 7 %
1813	4804	1776	3806	Umsatzsteuer 19 %
1829	481	1760	3810	Umsatzsteuer nicht fällig
1829	4811	1761	3811	Umsatzsteuer nicht fällig 7 %
1829	4814	1766	3816	Umsatzsteuer nicht fällig 19 %

Für Besitzwechsel aus Umsatzgeschäften mit Ihren Kunden verwenden Sie das Konto:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
153	245	1300	1230	Wechsel aus Lieferung und Leistung

Finanzwechsel stehen nicht im Zusammenhang mit einem Umsatzgeschäft. Sie werden als sonstige Wertpapiere erfasst (siehe Abschnitt 10.5).

Zweifelhafte Forderungen sollten nach alter Buchhalterschule auf gesonderte Konten umgebucht werden. Im neuen Handelsrecht seit 1986 interessieren nicht mehr die Zweifel an der Werthaltigkeit als solche, sondern in welcher Höhe Abschläge zu erwarten sind. Deshalb brauchen Sie sich zu den zweifelhaften Forderungen in der Bilanz nicht zu bekennen. Bebuchen Sie Kundenkonten, wäre außerdem die Einzelforderung in den Folgejahren kaum mehr zuzuordnen.

Stattdessen sind die zweifelhaften Forderungen zum Jahresende neu zu bewerten:

- Forderungsverluste sind vollständig abzuschreiben.
- Wertminderungen einzelner Forderungen sind als Einzelwertberichtigungen zu erfassen.
- Ein allgemeines Ausfallrisiko schließlich kann ggf. über Pauschalwertberichtigungen berücksichtigt werden.

Sofern nicht schon bei den Abstimmarbeiten geschehen, buchen Sie Totalverluste – etwa durch Konkurs oder Tod des Kunden – aufwandswirksam aus.

Beispiel:

Kurz vor der Aufstellung der Bilanz im Mai 2012 wird der Konkursantrag des Kunden Müller bekannt, der mangels Masse abgelehnt wird. Mit dem Eingang auch nur eines Teils der zum Jahresende offenen Forderung aus April 2011 über brutto 3.000 € kann deshalb nicht mehr gerechnet werden.

- a) Die Forderungen gegenüber Kunde Müller sind auf dem Konto Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erfasst.
- b) Die Forderungen sind auf dem Kundenkonto 12300 erfasst.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	3.000,00	2405/6935	1410/1210	a) Forderungsverlust Fa. Müller
	3.000,00	2405/6935	12300/12300	b) Forderungsverlust Fa. Müller

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
231	6950	2400	6930	Forderungsverluste
2313	6953	2401	6931	Forderungsverluste 7 % USt
2312	6952	2405	6935	Forderungsverluste 19 % USt

Im Umlaufvermögen sind folgende Forderungspositionen getrennt auszuweisen:

Forderungen gegen verbundene Unternehmen

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
108	25	1594	1260	Forderungen gegen verbund. Unternehmen
1081	2531	1595	1261	Forderungen gg. verbundene Untern. (b. 1 J.)
1082	2532	1596	1265	Forderungen gg. verbundene Untern. (g.1 J.)
1083	252	1310	1266	Besitzwechsel gg. verbund. Unternehmen
1084	2520	1311	1267	Besitzwechsel gg. verbundene Untern. (b. 1 J.)
1085	2521	1312	1268	Besitzwechsel gg. verbundene Untern. (g.1 J.)
1086	2522	1315	1269	Besitzwechs. gg. verb. Untern., bundesbankfähig
1087	250	1470	1270	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbundene Untern.
1088	2501	1471	1271	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbund. Untern. (b. 1 J.)
1089	2502	1475	1275	Forderungen aus Liefer./Leist. gg. verbund. Untern. g.1 J.

Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
109	258	1597	1280	Forderungen gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1091	2581	1598	1281	Forderg. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis b. 1 J.
1092	2582	1599	1285	Forderg. gg. Untern. mit Beteiligungsverhältnis g. 1 J.
1093	257	1320	1286	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1094	2571	1321	1287	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis b. 1 J.
1095	2572	1322	1288	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis g. 1 J.
1096	2573	1325	1289	Besitzwechsel gg. Untern. m. Beteiligungsverhältnis bbf
1097	255	1480	1290	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh.
1098	2551	1481	1291	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh. b. 1 J.
1099	2552	1485	1295	Forderg. Liefer./Leist. gg. Untern. m. Beteiligungsverh. g. 1 J.

Restlaufzeitvermerke in der Bilanz

Nach § 268 Abs. 4 HGB sind Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.

Arbeitsschritt

Gliedern Sie die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten nach der Restlaufzeit um.

Aktiva

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1011	241	1451	1221	Forderg. a. Lieferungen/Leistungen b. 1 J.
1012	242	1455	1225	Forderg. a. Lieferungen/Leistungen g. 1 J.
102	241	1460	1240	Zweifelhafte Forderungen
1021	242	1461	1241	Zweifelhafte Forderungen (b. 1 J.)
1022	243	1465	1245	Zweifelhafte Forderungen (g. 1 J.)
1531	246	1301	1231	Wechsel a. Lieferungen/Leistungen b. 1 J.
1532	247	1302	1232	Wechsel a. Lieferungen/Leistungen g. 1 J.
1533	248	1305	1235	Wechsel a. Lieferungen/Leistungen bundesbankf.
11	26	1500	1300	Sonstige Vermögensgegenstände
1101	26	1501	1301	Sonstige Vermögensgegenstände (b. 1 J.)
1102	26	1502	1305	Sonstige Vermögensgegenstände (g. 1 J.)
1181	266	1551	1361	Darlehen b. 1 J.
1182	2666	1555	1365	Darlehen g. 1 J.
1171	266	1526	1351	Kautionen (b. 1 J.)
1172	2665	1527	1355	Kautionen (g. 1 J.)

Unüblich hohe Abschreibungen auf Umlaufvermögen

Auch beim Umlaufvermögen, den Warenvorräten und dem Bestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen kann es unüblichen Abschreibungsbedarf geben (siehe auch Abschnitt 10.2).

Kapitalgesellschaften haben unüblich hohe Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens im Anhang zu erläutern oder gesondert in der GuV auszuweisen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
232	657	4880	6270	Abschreibung Vermögensgegenstände UV
232	658	4882	6272	Abschreibungen auf UV, steuerr. bedingt
232	6951	4880	6280	Forderungsverluste
2323	6951	2401	6281	Forderungsverluste 7 % USt.
2430	6957	2406	6286	Forderungsverluste 19 % USt.

Wertberichtigungen

In die Bilanz gehören realistisch bewertete Forderungen, keine Luftgeschäfte mit zahlungsfaulen Kunden. Sie können den Wert von zweifelhaften Forderungen einzeln oder pauschal berichtigen, auch wenn die Wertminderung erst später bekannt wird.

Einzelwertberichtigung

Bei der Einzelwertberichtigung berücksichtigen Sie konkrete Risiken, die einzelne Forderungen betreffen.

Tipp

Um die Forderung weiterhin überwachen zu können, empfiehlt sich diese indirekte Abschreibung. Die zweifelhafte Forderung bleibt in voller Höhe auf dem Forderungskonto ausgewiesen. In Höhe der Wertminderung wird ein Korrekturposten auf der Passivseite ausgewiesen oder auf der Aktivseite von den Forderungen abgesetzt.

Beispiel:

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	100.000 €
– Wertberichtigungen auf Forderungen	<u>5.000 €</u>
	95.000 €

Zu jeder berichtigten Forderung findet sich somit bei Wertberichtigung ein solcher spiegelbildlicher Ausgleichsposten. Kommt es in den Folgejahren zu einem Forderungsausgleich oder -totalausfall, so sind auch die Wertberichtigungen auszugleichen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
052	2491	0998	1246	Einzelwertberichtigung Forderung (b. 1 J.)
0521	2491	0999	1247	Einzelwertberichtigung Forderung (> 1 J.)
2345	6952	2731	6923	Einstellung Einzelwertberichtigung Forderungen
2753	5453	2731	4923	Erträge Auflösung Einzelwertberichtigung Forderungen

Beispiel:

Eine Kundenforderung von 2.000 € kann vermutlich nur noch zur Hälfte realisiert werden. Die Forderung könnte um 1.000 € direkt abgeschrieben werden (direkte Abschreibungsmethode).

Besser ist jedoch die indirekte Abschreibungsmethode: In der Bilanz bleibt die Forderung mit 2.000 € in voller Höhe bestehen und dafür ist auf der Passivseite eine Wertberichtigung in Höhe von 1.000 € einzustellen.

In beiden Fällen wird ein Aufwand von 1.000 € geltend gemacht.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	1.000,00	2731/6923	0998/1246	Einzelwertberichtigung

Pauschalwertberichtigung

Mit der Pauschalwertberichtigung können Sie an einzelnen Forderungen noch nicht zuordenbare Ausfallrisiken, Erlösschmälerungen (Skonti), Zinsverluste wegen verspäteter Zahlung und Mahnkosten innerhalb des gesamten Forderungsbestandes berücksichtigen.

Beachten Sie

Als Maßstab dieses pauschalen Risikos gilt der Nettoumsatz des gesamten Jahres – abzüglich der einzelwertberichtigten Forderungen und Barumsätze.

Bis vor zehn Jahren blieben bei Betriebsprüfungen 3 % Wertberichtigungen auf die ausstehenden Forderungen auch ohne Nachweis unbeanstandet, danach wurde die Grenze auf 1 % gesenkt oder der Ansatz generell verworfen.

Ein Ausfallrisiko betrifft nicht nur den Totalausfall, der meist schon an einzelnen Forderungen festzumachen ist. Gelegentlich machen manche Kunden Reklamationen geltend, wo tatsächlich mangelnde Zahlungsmoral zugrunde liegt. Und da die Zahlungsfähigkeit angesichts zunehmender Pleiten noch weiter zurückgeht, sind die Durchschnittswerte der letzten Jahre entsprechend hoch zu rechnen.

Tipp

Wenn Sie unterschiedliche Risiken bei Teilbeständen der Forderungen ausmachen können, sollten Sie auch unterschiedliche Prozentsätze bei Pauschalwertberichtigungen ansetzen.

- Bei ausländischen Forderungen können politische Länderrisiken, Währungsrisiken, Devisenprobleme bei den Kunden und Schwierigkeiten bei der Rechtsverfolgung säumiger Zahler entstehen.
- Erlösschmälerungen, Skonti, Zinsverluste und Mahnkosten lassen sich einzeln im Verhältnis zum bereinigten Nettoumsatz festmachen.

Beispiel:

Die Forderungen zum Jahresende belaufen sich auf netto 500.000 €, wovon 25.000 € bereits einzelwertberichtigt sind.

Das allgemeine Ausfallrisiko stieg in den letzten Jahren um jeweils 5 % und betrug im Vorjahr	
im Verhältnis zum Nettoumsatz ohne Barverkäufe 2 %.	2,10 %
Die durchschnittlichen Skonti und Preisnachlässe in den Vorjahren betragen 3 % auf 50 % der Umsätze.	1,50 %
Bei der Warengruppe IV (1/20 des Forderungsbestands) kommt es wegen unausgereifter Technik zu hohen Warenrückgaben von 20 %. Die Wertminderung durch Rücksendung beträgt 50 % (demnach 5 % x 20 % x 50 %).	0,50 %
Mahn-, Prozess- und Einziehungskosten belaufen sich auf durchschnittlich 0,5 % des Umsatzes.	0,50 %
50 % der Umsätze (ohne Barverkäufe) werden nach Ablauf der Skontofrist, jedoch innerhalb von durchschnittlich 2 Monaten bezahlt. Der Kalkulationszins beträgt 9 % p. a. = 0,75 %/Monat. (= 50 % x 2 Mon. x 0,75 %).	0,75 %
	<hr style="width: 100%;"/>
	5,35 %
Pauschalwertberichtigung auf die gesamten	
Nettoforderungen von 500.000 x 5,35 % =	<hr style="width: 100%;"/> <u>26.750,00 €</u>

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	26.750,00	2450/6920	0996/1248	Pauschalwertberichtigung Forderungen

In vielen Fällen lohnt sich eine detaillierte Forderungsanalyse, um die pauschale Wertberichtigung nachzuweisen. Geben Sie sich also nicht mit mageren 1 % zufrieden, zumal auch auf diesen Prozentsatz kein Rechtsanspruch besteht.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
052	2492	0996	1248	Pauschalwertberichtigung Forderungen (b. 1 J.)
0521	2492	0997	1249	Pauschalwertberichtigung Forderungen (> 1 J.)
234	6953	2450	6920	Einstellung Pauschalwertberichtigung Forderungen
2730	4920	5452	2752	Erträge Herabsetzung Pauschalwertberichtigung Forderungen

Sonstige Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

Sonstige Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden auf folgenden Konten erfasst:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
11	26	1500	1300	Sonstige Vermögensgegenstände
116	265	1530	1340	Forderungen gegen Personal
117	266	1525	1350	Kautionen
118	266	1550	1360	Darlehen
1595	2663	1590	1370	Durchlaufende Posten
113	2664	1521	1375	Agenturwarenabrechnung

Hier handelt es sich um folgende Posten:

- Forderungen gegen Personal können durch Lohn- und Gehaltsvorschüsse entstehen.
- Geleistete Kautionen werden als kurzfristige Forderungen erfasst.
- Darlehen im Umlaufvermögen sind nicht auf Dauer gegeben.
- Durchlaufende Posten sind Betriebsausgaben und -einnahmen, die im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt sind.
- In der Agenturwarenabrechnung bzw. Kommissionsabrechnung sind auf diesem Konto Forderungen zu erfassen.

Nicht abziehbar (vorläufig) im alten Jahr sind z. B. Vorsteuer aus Jahresabschlusskosten, Dezemberbuchhaltung u. Ä., da Vorsteuer nur aus erbrachten Lieferungen und Leistungen gezogen werden kann. Gleichwohl gehören diese Kosten als Betriebsausgaben wirtschaftlich ins alte Jahr.

Diese Position ist somit beim Verbuchen der Verbindlichkeiten nochmals zu überprüfen. Im neuen Jahr wird in diesen Fällen nicht abziehbare Vorsteuer in abziehbare umgebucht.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
148	2629	1548	1434	Vorsteuer im Folgejahr abziehbar

Bezogen auf den Vorsteuerabzug können sich die Verhältnisse an einem Wirtschaftsgut ändern, z. B., dass ein Gebäude nicht mehr steuerpflichtig vermietet wird. Findet die Änderung in den ersten fünf Jahren der Nutzung statt (bei Immobilien innerhalb von zehn Jahren), so muss die erstattete Vorsteuer berichtigt werden. Sie beträgt für jedes Jahr der geänderten Verhältnisse ein Fünftel der bei der Anschaffung oder Herstellung abgezogenen Vorsteuer (bei Immobilien ein Zehntel).

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
146	2607	1578	1408	Berichtigter VSt.-Abzug früherer Jahre

Die Vorsteuer ist nicht abziehbar, soweit der Unternehmer Umsätze tätigt, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z. B. steuerfreie nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG). Vorsteuerbeträge sind auf diesem Konto zu erfassen und nach wirtschaftlicher Zuordnung aufzuteilen in abziehbare und nicht abziehbare. Spätestens zum Jahresende ist das Konto „Aufzuteilende Vorsteuer“ aufzulösen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
147	261	1560	1410	Aufzuteilende Vorsteuer
1471	2611	1561	1411	Aufzuteilende Vorsteuer 7 %
1473	2614	1566	1416	Aufzuteilende Vorsteuer 19 %
302	614	3800	5800	Anschaffungsnebenkosten
3026	6096	3610	5610	Nicht abziehbare Vorsteuer 7 %
3028	6095	3660	5660	Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %

Beispiel:

Ein Zahnarzt erzielt zur Hälfte umsatzsteuerfreie Umsätze aus seiner Praxis und umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus dem zahntechnischen Labor. Die Vorsteuer ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten den zwei Bereichen zuzuordnen. Einige Ausgaben betreffen sowohl die Praxis als auch das Labor. Auf dem Konto „Aufzuteilende Vorsteuer“ sind Ende des Jahres 5.000 € aufgelaufen.

Die wirtschaftliche Zuordnung der Vorsteuer erfolgt weitgehend nach dem Umsatzschlüssel.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	2.500,00	1570/1400	1560/1410	Abziehbare Vorsteuer
	2.500,00	4300/6860	1560/1410	Nicht abziehbare Vorsteuer

Nicht abziehbare Vorsteuer kann sich auch als „sonstige betriebliche Aufwendungen“ ergeben. Vorsteuerbeträge auf diesem Konto werden als Aufwand berücksichtigt oder bei Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern aktiviert, sofern sie 25 % des Vorsteuerbetrages und 260 € übersteigen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
425	7040	4300	6860	Nicht abziehbare Vorsteuer
4251	7041	4301	6865	Nicht abziehbare Vorsteuer 7 %
4253	7043	4306	6871	Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %

Weitere Steuerforderungen sind auf folgenden Konten zu erfassen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
111	2621	1545	1420	USt-Forderungen
111	2622	1545	1421	USt-Forderungen laufendes Jahr
1111	2623	1545	1422	USt-Forderungen Vorjahr
1112	2624	1545	1425	USt-Forderungen frühere Jahre
111	2635	1547	1427	Forderungen aus Verbrauchsteuern
1113	263	1540	1435	Steuerüberzahlungen
1114	2631	1542	1440	Steuererstattungsanspruch gegen anderes EG-Land

Bezahlte Einfuhrumsatzsteuer aus Importen aus Drittländern (außerhalb der EU) sind wie Vorsteuer abziehbar.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
143	2628	1588	1433	Bezahlte Einfuhrumsatzsteuer

Prüfen Sie bei einem nicht ausgeglichenen Geldtransit, ob zum Jahreswechsel tatsächlich ein Überhang besteht.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
159	2667	1360	1460	Geldtransit

10.5 Wertpapiere

Wertpapiere des Umlaufvermögens sind folgendermaßen zu gliedern:

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- eigene Anteile

Sonstige Wertpapiere

Wertpapiere des Umlaufvermögens müssen mit dem zum Bilanzstichtag niedrigsten Wert angesetzt werden, der sich aus den Anschaffungskosten oder dem Kurswert ergibt.

- Bei gesunkenem Kurswert sind die Anschaffungsnebenkosten in die Bilanz nur dann einzubeziehen, wenn die Papiere noch gehalten werden sollen und der Kursverlust keine 25 % ausmacht.
- Sollen die Wertpapiere bald verkauft werden, dann sind stattdessen die Nebenkosten des Verkaufs abzuziehen.

Beispiel:

Aktien der „Fürstenpils-Brauerei AG“, die Sie spekulativ als kurzfristige Anlage liquider Mittel halten, notieren wie folgt:

Kurs 04.12.10: 303 €

Kurs 31.12.10: 220 €

Kurs 31.12.11: 300 €

Beim Kauf von hundert Aktien am 04.12.10 wird eine Bankprovision von 0,5 % und eine Maklercourtage von 0,1 % gezahlt.

Der korrekte Buchungssatz zum 04.12.10 lautet:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	30.482	1348/1510	1200/1800	Ankauf der Aktien

Bilanzansatz 31.12.10

vereinfacht:

Ansatz des niedrigeren Kurswertes 22.000 €

exakt:

Ansatz des Kurswertes sowie 2/3 der Gebühren 22.121 €

Buchen Sie die Kursverluste ein:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	8.361,00	4875/7210	1348/1510	Abschreib. Wertpapiere UV

Bilanzansatz 31.12.11:

Vorjahreswert (ohne Gebühren) 22.000 €

Vorjahreswert (inkl. Gebühren) 22.121 €

Wertaufholung: Ansatz des Kurswertes (inkl. Geb.) 30.180 €

Die Anschaffungskosten in Höhe von 304,82 € liegen über dem Kurswert zum 31.12.10 und dürfen deshalb nicht angesetzt werden.

Die Wertaufholung und damit den Kursgewinn sollten Sie wie folgt erfassen:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.059,00		2715/4915	1348/1510	Erträge aus Wertaufholung

Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

Zum Jahresende sind sämtliche Wertpapiere des Umlaufvermögens auf den niedrigsten beizulegenden Wert abzuschreiben: die Anschaffungskosten der Wertpapiere oder ihr Börsenkurs zum Bilanzstichtag plus anteiliger Bank- und Maklerprovisionen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
494	742	4875	7210	Abschreibungen Wertpapiere des UV

Dokumentieren Sie börsennotierte Wertpapiere mit Kurszetteln zum Bilanzstichtag und Depotauszügen bzw. Kopien der Papiere.

Finanzwechsel

Finanzwechsel stehen nicht im Zusammenhang mit einem Umsatzgeschäft. Hier sind nur dann Besitzwechsel auszuweisen, wenn Ihnen die zugrunde liegende Forderung nicht zusteht. Eigene Wechsel (Solawechsel) dürfen überhaupt nicht bilanziert werden.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
121	270	1345	1500	Anteile an verbundenen Unternehmen
122	271	1345	1505	Eigene Anteile
123	279	1348	1510	Sonstige Wertpapiere
153	275	1327	1520	Finanzwechsel
494	742	4875	7210	Abschreibungen Wertpapiere des UV
2731	545	2715	4915	Erträge Zuschreibung UV-Gegenstände
0632	322	0850	2940	Rücklage für eigene Anteile
0634	324	0855	2960	Andere Gewinnrücklagen

Kopieren Sie zum Bestandsnachweis die Wechsel.

10.6 Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten

Folgende Konten sind vorgesehen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
152	286	1330	1550	Schecks
151	288	1000	1600	Kasse
1511	289	1010	1610	Nebenkasse 1
132	285	1100	1700	Postgiro
133	284	1190	1780	LZB-Guthaben
134	287	1195	1790	Bundesbankguthaben
13	280	1200	1800	Bank

Diese Konten sind individuell mit den Namen Ihrer Hausbanken zu beschriften:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1311-1315	2801-2805	1210-1250	1810-1850	Bank 1 bis Bank 5

Nehmen Sie als Bestandsnachweise Kopien der jeweils letzten Auszüge, Kassenberichte, Schecks etc. in die Abschlussunterlagen.

10.7 Rechnungsabgrenzungsposten

Die Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten aus dem Vorjahr ist bei der Abstimmung der Buchhaltung erledigt worden. Zum Jahresende sind Vorauszahlungen größerer Betriebsausgaben, die wirtschaftlich auch dem Folgejahr zuzurechnen sind, auf die betreffenden Monate der beiden Jahre aufzuteilen. In Betracht kommen hier hauptsächlich Betriebsversicherungen, Kfz-Versicherungen, Quartals- und Jahreszinsen u. Ä. Auch die Vorauszahlung von Kfz-Steuer ist auf den Vorauszahlungszeitraum abzugrenzen, obwohl die Steuer ohne Gegenleistung gezahlt wird (BFH Urteil vom 19.05.2010 - I R 65/09)

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
091	29	0980	1900	Aktive Rechnungsabgrenzung
426	690	4360	6400	Versicherungen
427	692	4380	6420	Beiträge
4261	691	4520	6520	Kfz-Versicherungen
422	703	4510	7685	Kfz-Steuern
212	7511	2120	7320	Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten
213	753	2130	7340	Diskontaufwendungen
092	290	0986	1940	Disagio

Für den ersten und letzten Monat sind ggf. die Tage abzugrenzen.

Beispiel:

Die Überweisung der Jahresprämie von 1.200 € zur Kfz-Versicherung am 23.11. wurde als Aufwand erfasst. Tatsächlich sind aber für das alte Jahr nur monatlich 100 €, also insgesamt 200 € zu berücksichtigen.

Erstellen Sie auch für die anderen Vorauszahlungen Buchungssätze und listen Sie die Rechnungsabgrenzungen auf.

Kfz-Versicherungen	1.000 €
Kfz-Steuer	600 €
Betriebshaftpflicht	900 €
Summe ARAP	<u>2.500 €</u>

Buchen Sie die vorausgezahlten Prämien an Kfz-Versicherung und Betriebshaftpflicht und der Kfz-Steuer um:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
1.000,00		4520/6520	0980/1900	Abgrenzung Kfz-Versicherung
600,00		4510/7685	0980/1900	Abgrenzung Kfz-Steuer
900,00		4360/6400	0980/1900	Abgrenzung Haftpflichtversicherung

Disagio

Das Damnum (Disagio) ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und auf die Laufzeit zu verteilen. Beim Abstimmen der Konten haben Sie bereits die Disagios der Darlehen aus den Vorjahren anteilig aufgelöst und das Disagio für ein neues Darlehen eingebucht.

Ermitteln Sie anhand der Laufzeit die monatlichen Anteile und buchen Sie die auf das laufende Jahr entfallende als Aufwand. Erweitern Sie die Aufstellung der Disagios auf den aktuellen Stand.

Beispiel:

Das Disagio des Darlehens der C-Bank von 4.500 € ist in die Tabelle einzufügen.

Disagio Darlehen	Stand 01.01.	Aufwand lfd. Jahr	Stand 31.12.
Hypo-Darlehen A	102/240 Monate 6.120,00 €	720,00 €	90/240 Monate 5.400,00 €
Hypo-Darlehen B	60/240 Monate 5.000,00 €	5.000,00 €	Aufgelöst
Invest-Darlehen	54/60 Monate 1.620,00 €	360,00 €	42/60 Monate 1.260,00 €
Darlehen C-Bank	0,00 €	0,00 €	120/120 Monate 4.500,00 €
	<u>12.740,00 €</u>	<u>6.080,00 €</u>	<u>11.160,00 €</u>

Aktive latente Steuern

Es können zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen. Eine sich daraus ergebende zukünftige Steuerentlastung können als Aktive Latente Steuern in der Bilanz angesetzt werden.

Aktive Latente Steuern fallen an, wenn das steuerrechtliche Vermögen höher als das handelsrechtliche Vermögen liegt. In Betracht kommen folgende Fälle:

- außerplanmäßige Abschreibung auf Finanzanlagen bei nur vorübergehender Wertminderung (steuerrechtlich nicht möglich);
- degressive AfA in der Handelsbilanz, lineare AfA in der Steuerbilanz;
- Disagio, das handelsrechtlich als Aufwand behandelt wurde;
- Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz (steuerrechtlich nicht möglich);
- höherer Ansatz der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz.

BGA (GHK)	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
94	295	0983	1950	Aktive latente Steuern

11 Passiva

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Dieses Kapitel befasst sich mit den Passivpositionen der Bilanz.
Beim Eigenkapital sind dies:

- das Stammkapital mit ggf. ausstehenden Einlagen,
- die Kapitalrücklagen und
- die Gewinnrücklagen (mit der Besonderheit bei der „Mini-GmbH“, offizielle Bezeichnung: Unternehmergesellschaft, haftungsbeschränkt),
- der Ansatz von Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG für Veräußerungsgewinne.

Rückstellungen können vorgenommen werden als ungewisse Verbindlichkeit für:

- Pensionen und ähnliche Verpflichtungen mit Besonderheiten der Zusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer,
- Steuerrückstellungen,

- Sonstige Rückstellungen wie Urlaubsrückstellungen, Garantierückstellungen, Prozesskostenrückstellungen, für Verpflichtung zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses mit internen und externen (Steuerberater) Kosten, für eine Altlastensanierung, zur Aufbewahrung von Belegen und Abschlussunterlagen.

Bei den Verbindlichkeiten werden unterschieden:

- Anleihen
- Ratenkredite und Darlehen von Kreditinstituten
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Steuerverbindlichkeiten

Abschließend werden Rechnungsabgrenzungen auf der Passivseite für vorab erhaltene Erlöse behandelt.

11.1 Eigenkapital

Als Ausgleichsposten zwischen Aktiva und Passiva dient das Eigenkapital. Wenn das Stammkapital aufgebraucht ist, kommt es auf der Aktivseite zum Ausweis von einem „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“. Neben dem gesamten Eigenkapitalausweis in der Bilanz hat in steuerlicher Hinsicht das verwendbare Eigenkapital Bedeutung.

Beachten Sie

Das verwendbare Eigenkapital ist dasjenige Eigenkapital, das für eine Ausschüttung zur Verfügung steht.

Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, so ist nach § 268 Abs. 3 HGB dieser Betrag am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

Gezeichnetes Kapital

Das gezeichnete Kapital entspricht bei der AG dem Grundkapital, bei der GmbH dem Stammkapital.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
061	300	0870	2900	Gezeichnetes Kapital

Die GmbH muss über ein Stammkapital von mindestens 25.000 € verfügen. Dieses bringen die Gesellschafter bei der Gründung der GmbH als Bareinlage zumindest zur Hälfte durch eine Überweisung auf das Bankkonto der GmbH auf. Dieses eingezahlte Stammkapital soll zur freien Verfügung des Geschäftsführers stehen. Das bedeutet: Es darf weder in einem überzogenen Dispokredit versickern noch muss es wie eine fest angelegte Mietkaution zur Haftung gegenüber den GmbH-Gläubigern bereitgehalten werden. Im Extrem besteht das „Haftkapital“ der GmbH in einem millionenschweren Gesellschaftsvermögen oder längst aufgezehrt in einem negativen Fehlbetrag.

Ausstehende Einlagen

Gezeichnetes Kapital kann entweder direkt in einer Einlage geleistet werden oder bis zu einer späteren Einzahlung ausstehen. Die Stammeinlagen mehrerer Gesellschafter müssen zu 25 %, jedoch mindestens in Höhe von insgesamt 12.500 € geleistet sein. Ein Alleingesellschafter hatte bislang für das fehlende Stammkapital Sicherheiten aufzubringen, z. B. in Form von Bankbürgschaften. Diese Pflicht ist seit dem 1. November 2008 entfallen.

Geleistete Einlagen der Gesellschafter einer GmbH führen regelmäßig zu einer Stärkung der Liquidität und zur Erhöhung des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz.

Als ausstehende Einlagen ist die Differenz zwischen dem gezeichneten und dem eingezahlten Kapital zu verstehen. In voller Höhe, also auch über die ausstehenden Einlagen, ist in der Buchführung das gezeichnete Kapital zu erfassen.

Dies gilt jedoch nur für Bareinlagen. Sacheinlagen müssen schon vor der Anmeldung der Gesellschaft oder vor der Kapitalerhöhung in

voller Höhe erbracht sein. Demnach kann es hier keine ausstehenden Einlagen geben.

Beachten Sie

Das gezeichnete Kapital, bei der GmbH das Stammkapital, ist stets mit dem Nennbetrag auszuweisen. Die auszuweisende ausstehende Einlage kann sowohl als echter Vermögensgegenstand – Forderungen gegenüber den Gesellschaftern – als auch als Korrekturposten verstanden werden.

Ausstehende, nicht eingeforderte Einlagen konnten bis zum Stichtag 29.05.2009 alternativ auf der Aktiv- oder Passivseite ausgewiesen werden.

Beim nun mehr allein zulässigen Nettoausweis sind die noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen auf der Passivseite vom Eigenkapital offen abzusetzen. Wenn der GmbH-Gesellschaftsvertrag keine andere Bestimmung enthält, entscheiden die Gesellschafter über die Einforderung der Einlage.

In der Praxis finden Sie den als eingefordert ausgewiesenen Posten nicht sehr häufig, da es hier besondere Formerfordernisse zu beachten gilt. Stattdessen werden ausstehende Einlagen zumeist entweder ohne gesonderte Aufforderung des Geschäftsführers geleistet oder stehen als – niemals eingeforderter – Korrekturposten in der Bilanz. Ausstehende, bereits vom Geschäftsführer eingeforderte Einlagen sind auf der Aktivseite unter folgendem Posten auszuweisen:

B. Umlaufvermögen

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

4. Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital

Aktiva	Eröffnungsbilanz	Passiva
B. Umlaufvermögen	A. Eigenkapital	
II. 4. Eingefordert, noch nicht eingez. Kapital	50.000 €	I. Gezeichnetes Kapital 200.000 €
IV. Bank	50.000 €	– nicht eingeforderte Einlagen 100.000 €
Bilanzsumme	100.000 €	–100.000 € 100.000 €

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
001	305	0820	2910	Ausstehende Einlage nicht eingefordert (Passivausweis)
0011	2681	0830	1298	Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital, eingefordert

Kapitalrücklagen

Kapitalrücklagen werden aus Zahlungen der Gesellschafter gebildet, z. B.

- aus dem Mehrbetrag über dem Nennwert von Geschäftsanteilen,
- aus Nachschüssen auf das Stammkapital,
- aus einer Herabsetzung des Stammkapitals.

Kapitalrücklagen der Kapitalgesellschaften werden auf folgenden Konten erfasst:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
062	31	0840	2920	Kapitalrücklage
062	311	0841	2925	Kapitalrücklage/Anteile ü. Nennbetrag
062	312	0842	2926	Kapitalrückl./Ausgabe Schuldversch.
062	313	0843	2927	Kapitalrücklage gg. Vorzugsgewährung
062	314	0844	2928	Andere Zuzahlungen in das Eigenkapital

Gewinnrücklagen

Gewinnrücklagen dürfen nur aus dem Ergebnis des laufenden Geschäftsjahrs oder frühereren Geschäftsjahre gebildet werden.

Bei der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), der sogenannten „Mini-GmbH“, kann seit dem 1. November 2008 mit einem Stammkapital von nur 1 € gestartet werden. Dann allerdings ist es in den Folgejahren bis 25.000 € anzusparen, aus mindestens 25 % des Jahresgewinns (eventuell um Verlustvorträge gemindert).

Beispiel:

Im Gründungsjahr 2010 der Unternehmergeinschaft (1 € Stammkapital) betrug der Verlust 50.000 €, im Folgejahr wurde ein Gewinn von 90.000 € erzielt. Der um den Verlustvortrag geminderte Jahresüberschuss beträgt somit $90.000 \text{ €} - 50.000 \text{ €} = 40.000 \text{ €}$. Davon sind 25 % als Aufstockung des Stammkapitals in die gesetzliche Gewinnrücklage einzustellen.

Der Buchungssatz lautet:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	10.000,00	0860/2970	0846/2930	Aufstockung Stammkapital

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0631	321	0846	2930	Gesetzliche Rücklage
0633	323	0851	2950	Satzungsmäßige Rücklagen
0634	324	0855	2960	Andere Gewinnrücklagen

Reinvestitionen nach § 6b EStG

Veräußerungsgewinne bei Anlagegütern können auf Reinvestitionen übertragen werden, wenn die verkauften Anlagegüter sich mindestens sechs Jahre im Betriebsvermögen befunden haben. Dies wirkt wie eine Sonderabschreibung auf das neu angeschaffte Wirtschaftsgut.

Tipp

Soll der Veräußerungsgewinn erst in einem der nächsten Jahre übertragen werden, können Sie eine Rücklage nach § 6b EStG bilden. Diese Möglichkeit sollten Sie auf jeden Fall nutzen, selbst wenn Sie eine spätere Übertragung nicht beabsichtigen.

Der durch die „Steuerstundung“ entstehende Zinsvorteil wird durch die Erhöhung der Rücklage bei der Auflösung zwar teilweise wieder rückgängig gemacht. Sie können jedoch mit dem gestundeten Betrag vier Jahre lang arbeiten.

Beispiel:

Beim Verkauf eines unbebauten Grundstücks aus dem Betriebsvermögen erzielen Sie einen Veräußerungsgewinn von 100.000 €. Diesen Betrag wollen Sie aber erst in einem der nächsten Jahre übertragen.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
100.000,00		0931/2981	2340/6925	Einstellung 6b-Rücklage

Bei der Anschaffung des Anlagegutes wird die Rücklage übertragen. Dadurch vermindern sich die Anschaffungskosten und ggf. dadurch das Abschreibungsvolumen.

Beispiel:

Die beim Verkauf eines unbebauten Grundstücks gebildete Rücklage soll auf die Anschaffungskosten für ein Gebäude übertragen werden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
100.000,00		0090/0240	0931/2981	Übertragung 6b-Rücklage

Ist die Rücklage bis zum Ende der genannten Fristen nicht auf ein neues Wirtschaftsgut übertragen worden, so ist sie gewinnerhöhend aufzulösen. Den Gewinn müssen Sie außerhalb der Bilanz für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des Rücklagenbetrages erhöhen.

Beispiel:

Am Ende des vierten Wirtschaftsjahres nach seiner Bildung wird ein gebildeter Sonderposten mit Rücklageanteil in Höhe von 100.000 € aufgelöst.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
100.000,00		2740/4935	0931/2981	Erträge Auflösung 6b-Rücklage

Außerhalb der Bilanz werden dem steuerlichen Gewinn hinzugerechnet:

$$4 \times 6 \% \text{ von } 100.000 \text{ €} = 24.000 \text{ €}$$

In der Handelsbilanz darf auch nach 2009 diese steuerliche Rücklage beibehalten werden.

Investitionsabzugsbetrag

Bis zum Jahresabschluss 2006 gab es die Möglichkeit für kleine und mittlere Betriebe (Betriebsvermögen unter 204.517 € oder Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung) gewinnmindernd sogenannte Ansparrücklagen zu bilden. Bereits in der Bilanz zum 31.12.2007 darf keine Ansparrücklage mehr gebildet werden. An ihre Stelle tritt der gewinnmindernde Investitionsabzugsbetrag, ebenfalls in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Folgende Voraussetzungen müssen allerdings erfüllt sein:

- Es handelt sich um bewegliche Anlagegüter (auch Mietereinbauten),
- die im Jahr der Anschaffung und im Folgejahr in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben müssen und
- die während dieser Zeit zumindest zu 90 % betrieblich genutzt werden.

Gefördert werden Unternehmen mit einem Einheitswert von weniger als 125.000 € und Gewerbebetriebe mit einem Betriebsvermögen unter 235.000 €. Diese Größenklasse erfüllen alle Betriebe, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Deren Vorjahresgewinne dürfen allerdings 100.000 € nicht überschritten haben.

Im Gegensatz zu der Ansparrücklage nach § 7g EStG alter Fassung ist für den Investitionsabzugsbetrag keine Rücklage mehr zu bilden. Der Abzug erfolgt nicht mehr innerhalb der Gewinnermittlung, sondern er wird außerbilanziell vorgenommen. Die DATEV hat gleichwohl neue Buchungskonten eingeführt.

- Bei planmäßiger Investition wird im Jahr der Anschaffung der Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell zugerechnet.
- Zum erfolgsneutralen Ausgleich dürfen jedoch die Anschaffungskosten innerhalb der Buchhaltung bis zu diesem Betrag (max. 40 %) abgeschrieben werden.

- Von diesen reduzierten Anschaffungskosten sind lineare Abschreibungen und zusätzlich die Sonderabschreibung nach § 7g in Höhe von 20 % zulässig.
- Unterbleibt die Anschaffung in geplanter Höhe ganz oder teilweise, ändert sich rückwirkend der Steuerbescheid aus dem Jahr der Inanspruchnahme. Der Gewinn erhöht sich um die anteilig (40 %) unterbliebenen Anschaffungskosten. Entsprechende Nachsteuer ist mit 0,5 % pro Monat zu verzinsen.

Beispiel:

Im September des zweiten Wirtschaftsjahres nach der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages 2009 von 19.200 € wird der Firmenwagen 2011 nicht wie geplant als Neuwagen zu 48.000 € angeschafft, sondern als Jahreswagen zu 36.000 € (zzgl. 19 % USt). In Höhe von 4.800 € (= 40 % von 12.000 € unterlassener Anschaffungskosten) ist der Gewinn 2009 rückwirkend zu erhöhen. In 2011 werden die Anschaffungskosten um die zulässigen 14.400 € (19.200 € – 4.800 €) gekürzt. Vom verbleibenden Anschaffungswert von 21.600 € (36.000 € – 14.400 €) erfolgen Abzüge an lineare AfA von 1.200 € (4 Monate von 6 Jahren) und Sonderabschreibungen von 4.320 € (20 %).

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	42.840	900320/520	67120	Autohaus XY
14.400		320/520	4854/6244	Kürzung AHK nach § 7g Abs. 2 EStG
1.200		320/520	4830/6220	4/12 der Jahres-AfA 1. von 6 Jahren
4.320		320/520	4852/6244	Abschreibungen nach § 7g Abs. 4 EStG

Außerhalb der Bilanz werden dem steuerlichen Gewinn 14.400 € hinzugerechnet, womit sich die Abschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG neutralisieren. Das Finanzamt wird zusätzlich die Bescheide zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 2007 ändern. Eine sich aus der Gewinnerhöhung von 4.800 € ergebende Steuernachzahlung wäre dann zusätzlich zu verzinsen.

Investitionsabzugsbeträge, die Abschreibung im Jahr der Anschaffung sowie die Sonderabschreibung von bis zu 40 % bzw. 20 % nach § 7g EStG sind in der Handelsbilanz nicht mehr anzusetzen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
4960	655	4851	6241	Kürzung AHK nach § 7g EStG (ohne Kfz)
4960	655	4852	6242	Kürzung AHK nach § 7g EStG (für Kfz)
4960	655	4853	6243	Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG (ohne Kfz)
4960	655	4854	6244	Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG (für Kfz)

11.2 Rückstellungen

Bei Rückstellungen handelt es sich

- um eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung,
- die vor dem Bilanzstichtag verursacht ist und
- ungewiss bleibt in der Höhe oder dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme.

Rückstellungen sind aufzulösen, soweit die Gründe hierfür entfallen.

Nach Handelsrecht sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags und unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Dabei sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Geschäftsjahre abzuführen (§ 253 Abs. 2 HGB). Dieser Marktzinssatz wird von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht.

Besteht also eine steuerlich und handelsrechtlich wirksame Pensionszusage, dann sind ab 2010 zwei unterschiedliche Bilanzansätze für Pensionsrückstellungen zu bilden.

Steuerliche Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Am Ende des Wirtschaftsjahres, in der eine steuerlich zulässige Zusage erteilt wurde, muss zwingend eine Rückstellung für diese Anwartschaft gebildet werden. Sie errechnet sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen so, dass unter Berücksichtigung einer 6 %igen Verzinsung der Aufwand gleichmäßig auf die ganze Zeit vom Dienst Eintritt bis zum vertraglichen Eintritt des Versorgungsfalles verteilt wird (Teilwert).

Wenn Rückstellungen für diese Verpflichtungen gebildet werden sollen, muss der Arbeitnehmer einen unwiderruflichen Rechtsanspruch auf die Versorgungsleistungen erwerben.

Zu den Grundvoraussetzungen für die Bildung von steuerwirksamen Pensionsrückstellungen, die in § 6a EStG geregelt sind, gehören u. a.

- Rechtverbindlichkeit und
- Schriftform der Zusage sowie
- Anforderungen an eventuell in der Zusage enthaltene Leistungsvorbehalte.

Nach Bildung der erstmaligen Rückstellung nimmt man in den Folgejahren stets eine Zuführung bis zur Höhe der jeweiligen Differenz zwischen der Sollrückstellung am Ende des Wirtschaftsjahres und der des Vorjahres vor.

Beispiel:

Aufgrund eines versicherungsmathematischen Gutachtens wird der Barwert einer Pensionszusage zum 31.12. auf 70.000 € ermittelt. Der Bilanzwert im Vorjahr betrug 60.000 €. In Höhe des Unterschiedsbetrages von 10.000 € ist die bisher bilanzierte Pensionsrückstellung aufzustocken.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
10.000,00		0950/3010	4160/6140	Einst. in Pensionsrückstellung

Eine Rückstellung darf frühestens ab Vollendung des 30. Lebensjahres gebildet werden. Wird eine Anwartschaft durch einen neuen Vertrag oder durch eine Änderung der Pensionsbemessungsgrundlage (z. B. Gehalt, Index), die vorher nicht zu berücksichtigen war, erhöht, so erhöht sich der Teilwert im Jahr dieser Veränderung so, als ob die neue Bemessungsgrundlage vom Diensteintritt an gegolten hätte.

Erfolgt eine Pensionszusage in einem späteren Jahr als dem Jahr des Diensteintritts, so muss im Jahr der Zusage die erste Rückstellung ebenso vorgenommen werden, als ob die Zusage bereits beim Diensteintritt – frühestens mit dem 30. Lebensjahr – gegeben worden wäre (Erstjahr). Eine gleichmäßige Verteilung der Rückstellung auf das Erstjahr und die folgenden zwei Jahre ist ertragsteuerlich zulässig.

Bei der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung oder der wertmäßigen Erhöhung um mehr als 25 % gegenüber der Vorjahresrückstellung kann die erforderliche Zuführung gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden.

Unterlassene Zuführungen können erst beim Eintritt des Versorgungsfalles oder beim vorzeitigen Ausscheiden unter Aufrechterhaltung einer unverfallbaren Anwartschaft gewinnmindernd nachgeholt werden.

Beim vorzeitigen Ausscheiden des Arbeitnehmers vor Eintritt eines Versorgungsfalles verfällt der anteilige Versorgungsanspruch nicht, sofern der Arbeitnehmer im Zeitpunkt seines Ausscheidens aus dem Betrieb mindestens das 35. Lebensjahr vollendet hat und

- entweder die Versorgungszusage für ihn zehn Jahre bestanden hat,
- oder der Beginn der Betriebszugehörigkeit mindestens zwölf Jahre zurückliegt und die Versorgungszusage für ihn mindestens drei Jahre bestanden hat.

Beim Eintritt des Versorgungsfalles sowie beim vorzeitigen Ausscheiden unter Aufrechterhaltung von Ansprüchen muss stets auf den erforderlichen Rückstellungsbetrag (Barwert der einsetzenden bzw. künftigen Leistungen eventuell einschließlich Anwartschaft auf Folgepensionen für Hinterbliebene) aufgefüllt werden.

Erhöhungen laufender Leistungen können bzw. müssen im Jahr der Erhöhung mit ihrem Barwert (Kapitalwert) passiviert werden. Auch hier ist bei einer über 25 % hinausgehenden Erhöhung die gleichmäßige Verteilung der Rückstellungsauffüllung auf drei Jahre ertragsteuerlich zulässig.

Auflösung einer Pensionsrückstellung

Ist der Versorgungsfall eingetreten, d. h., erhält der Mitarbeiter eine Betriebsrente, so sind die monatlichen Pensionszahlungen als laufende Betriebsausgaben abzusetzen (z. B. 2.000 € monatlich).

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	2.000,00	4110/6010	1200/1800	Zahlung Betriebsrente

Die Pensionsrückstellung wird anteilig zum Ende eines jeden Jahres gewinnerhöhend aufgelöst. Als Ertrag gilt der Unterschiedsbetrag zwischen den Barwerten der künftigen Pensionsleistungen zum Ende des abgelaufenen Jahres und der des Vorjahres.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.000,00		2735/4930	0950/3010	Auflösung Pensionsrückstellung

In der Steuerbilanz wird somit die Pensionsrückstellung in Höhe der Barwertverringerung aufgelöst. Nicht mehr zulässig ist die sogenannte buchhalterische Auflösung, bei der eine erfolgsneutrale Buchung der Rente gegen die Rückstellung erfolgt, soweit diese reicht und anschließend die Buchung von aufwandswirksamen Pensions-

zahlungen. Die buchhalterische Methode führt zu Rückstellungsbeträgen unter dem Teilwert, da die tatsächlichen Jahrespensionen die Auflösungsbeträge aus der Rückstellung um das Drei- bis Vierfache übersteigen.

Beachten Sie

Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen entstehen auch, wenn sie in Vorjahren zu hoch gebildet wurden oder verfallen. Der Ertrag besteht im überschüssigen Betrag, der nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet wird.

Die Aktivwerte erhalten Sie auf Anforderung von der Versicherung zusammen mit der Berechnung der Pensionsrückstellung. In der Erhöhung der Aktivwerte werden die Prämienaufwendungen gekürzt. Die verbleibende Nettoprämie ist auf einem gesonderten Konto auszuweisen.

Beispiel:

Aktivwert der Rückdeckungsansprüche Vorjahr	35.000 €
Aktivwert am Jahresende	40.000 €
Erhöhung der Rückdeckung	5.000 €
Prämienzahlungen (als Aufwendung für Altersversorgung gebucht)	10.000 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
5.000,00		4165/6140	0595/0990	Erhöh. Rückdeckungsanspr.
5.000,00		4165/6140	4160/6150	Umbuchung Rückdeckungsvers.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0721	37	0950	3000	Pensions- und ähnliche Rückstellungen
4062	647	4160	6150	Versorgungskassen
0721	37	0950	3010	Pensionsrückstellungen
276	5481	2735	4930	Erträge Auflösung von Rückstellungen
0454	169	0595	0990	LV-Rückdeckungsansprüche zum langfristigen Verbleib
406	648	4160	6140	Aufwendungen für Altersversorgung
4265	6905	4370	6410	Nettoprämie Rückdeckungsversicherungen

Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

Bei der Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer sind zusätzlich folgende Punkte zu beachten:

a) Verbot des Selbstkontrahierens/Formzwang

Dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer muss bei einer Pensionszusage für sich selbst das Selbstkontrahieren ausdrücklich gestattet sein. Hier handelt es sich um ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 181 BGB, an dem der Begünstigte auch als Geschäftsführer handelt. Änderungen im Dienstvertrag konnten problemlos von (alleinvertretungsberechtigten) Mitgeschäftsführern beschlossen werden. Solche Änderungen sind grundsätzlich nur durch Beschluss der Gesellschafterversammlung zivilrechtlich wirksam.

b) Ernsthaftigkeit der Pensionszusage

Die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage setzt voraus, dass die Pensionszusage ernsthaft gewollt ist und dem Versorgungsberechtigten ein Rechtsanspruch auf die Leistungen eingeräumt wird. Dies wäre z. B. dann nicht gegeben, wenn die Pensionszusage zwar formal erteilt wird, daneben jedoch vereinbart wird, dass der Berechtigte beim Eintritt des Versorgungsfalles auf die Leistungen verzichtet.

Das Kriterium der Ernsthaftigkeit kann auch gefährdet sein, wenn für die Zusagen keine Rückdeckungsversicherung besteht. Bei Großunternehmen sind Rückdeckungsversicherungen nicht üblich und nötig, da genügend Substanz und Ertragskraft bestehen, um die Pensionsverpflichtungen aus eigener Kraft zu erfüllen.

Betrachtet man jedoch den Fall, dass eine GmbH über kein nennenswertes Vermögen verfügt und das Geschäftsergebnis hauptsächlich durch die Arbeitskraft des Geschäftsführers erzielt wird: Diese Gesellschaft ist dann im Versorgungsfall ohne Rückdeckungsversicherung gar nicht in der Lage, die zugesagten Leistungen zu erbringen (FG Köln, Urteil vom 19.12.1996 13 K 2490/96).

c) Angemessenheit der Gesamtbezüge

Die Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, zu denen neben den Barbezügen (wie das laufende Gehalt, Tantiemen, Prämien und Provisionen) und den Sachbezügen (z. B. Wohnungs- oder Pkw-Gestellung) auch die Pensionszusage zählt, unterliegen grundsätzlich einer Angemessenheitsprüfung. Bei einem zu weniger als 25 % am Unternehmen beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer kann in der Regel eine Angemessenheitsprüfung unterbleiben.

Die Finanzverwaltung legt zur Angemessenheit fest, dass die Pension eines Gesellschafter-Geschäftsführers 75 % der letzten Aktivbezüge nicht übersteigen dürfe. Wenn gar der Gesellschafter-Geschäftsführer auf sein laufendes Gehalt teilweise oder sogar vollständig zugunsten einer Pensionszusage verzichtet, erkennt das Finanzamt die Pensionszusage nicht an (BFH 25.7.95 VIII R 38/93).

Der Erdienbarkeitszeitraum einer Pensionszusage bei einem beherrschenden Gesellschafter beträgt zehn Jahre bei einer Altersgrenze von 60 Jahren. Nicht beherrschende Gesellschafter können sich die Pension auch innerhalb von drei Jahren verdienen. Sie müssen jedoch in diesem Fall dem Betrieb bereits zwölf Jahre angehören.

d) Nachzahlungsverbot

Rückwirkende Vergütungen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer sind verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn sie nachträglich für eine zurückliegende Zeit vereinbart werden.

Es genügt, wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen. So dürfen beispielsweise drei zu je einem Drittel am Stammkapital und an den Stimmrechten einer GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich der Erteilung ihrer Pensionszusagen im Allgemeinen als beherrschend anzusehen sein.

Empfehlenswert ist es daher, auch eine beabsichtigte spätere Erhöhung der laufenden Pension (Anpassung) nach Umfang und Zeitpunkt bereits in der Pensionszusage eindeutig festzulegen. Als Anpassungsmaßstab kommt u. a. der Preisindex für die Lebenshaltung eines 4-Personen-Haushaltes mit mittlerem Einkommen, höchstens jedoch der Anstieg vergleichbarer Nettolöhne in Betracht, sofern die wirtschaftliche Lage der GmbH dem nicht entgegensteht. Eine Wertsicherung der Pensionszusage während der aktiven Zeit erzielt man normalerweise durch die gehaltsabhängige Zusage, dass sich die Pension als fester bzw. nach der zurückgelegten Dienstzeit gestaffelter Prozentsatz des letzten Gehaltes bzw. Durchschnittsgehalts aus den letzten Jahren vor Eintritt des Versorgungsfalls bemisst.

- e) Versicherungsmathematische Ermittlung des Rückstellungswertes
Die Berechnung des Teilwertes nach den Anforderungen des § 6a EStG und § 104 BewG erfolgt heute fast ausschließlich auf Grundlage der Richttafeln für die Pensionsversicherung von Dr. Klaus Heubeck. Da diese Tabellen für jeden zugänglich und unproblematisch zu handhaben sind bzw. bereits in EDV-Programme eingearbeitet wurden, sind Gutachten von Versicherungsmathematikern nicht mehr zwingend erforderlich.

Bei Abschluss einer Rückdeckungsversicherung für die Pensionszusage erhalten Sie die zugehörigen versicherungsmathematischen Teilwerte üblicherweise kostenlos vom Versicherungsinstitut. Sie brauchen kein zusätzliches Gutachten in Auftrag zu geben.

Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen nach Handelsrecht

Ab dem Wirtschaftsjahr 2010 müssen Rückstellungen für Pensionszusagen in der Handelsbilanz nach abweichenden Rechnungsgrundlagen bewertet werden. Sie sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Daher sind bei der Bewertung langfristige Trendannahmen wie Fluktation, Dynamisierung und ggf.

Preissteigerungen zu berücksichtigen. Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dabei handelt es sich üblicherweise um Rückdeckungsversicherungen. Die Abzinsung sämtlicher Rückstellungen bestimmt sich am durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre, wie sie von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht wird. Für die Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz und Steuerbilanz sind daher in Zukunft zwei versicherungsmathematische Gutachten in Auftrag zu geben. Dabei fiel die Rückstellung 2010 nach Handelsrecht höher aus als der Ansatz nach Steuerrecht. Die sprunghafte Erhöhung darf bis zum Jahresabschluss 2023 frei verteilt werden.

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Pensionsrückstellungen zweier aufeinander folgenden Bilanzstichtagen ist in „Aufwendungen aus der Abzinsung“ und „Personalaufwendungen“ aufzuteilen.

Die Zinsaufwendungen für Aktive bestehen aus dem Rückstellungswert mit dem anfänglichen Zinssatz. Die Personalaufwendungen ergeben sich dann aus dem verbleibenden Unterschiedsbetrag:

Pensionsrückstellung (Jahresende)

– Pensionsrückstellung (Jahresanfang)

– Zinsaufwendungen.

= Personalaufwendungen

Beispiel

Die Zuführung zu der Pensionsrückstellung zum 31.12.2011 wird bei einem Zinssatz von 5,15% (Zinssatz zu Beginn 2011) wie folgt aufgeteilt:

		Zinsanteil	Personalaufwendung
Rückstellung Jahresbeginn	163.980,00 €		
Zuführung	13.293,00 €	8.444,97 €	4.848,03 €
Rückstellung Jahresende	177.273,00 €		

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
8.444,97		0951/3009	2146/7364	Zinsaufwendungen aus der Abzinsung von Pensionsrückstellungen.
4.848,03		0951/3009	4165/6140	Aufwendungen für Altersversorgung.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
113	2663	1357	1381	Vermögensgegenstände zur Saldierung von Pensionsrückstellungen
721	37	951	3009	Pensionsrückstellungen § 246 Abs. 2 HGB
406	6410	4165	6140	Aufwendungen für Altersversorgung
2127	7574	2146	7364	Zinsaufwendungen aus der Abzinsung von Pensionsrückstellungen § 246 Abs. 2 HGB
2091	7661	2091	7561	Ao. Aufwendungen aufgr. Übergangsv. BilMoG (Pensions-rückstellungen)

Steuerrückstellungen

Wenn die Steuerbelastung betrieblicher Steuern zum Bilanzstichtag noch nicht feststeht, sind entsprechende Rückstellungen zu bilden.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0722	38	0955	3020	Steuerrückstellungen

Sonstige Rückstellungen

Es lassen sich verschiedene Rückstellungen bilden. Die Gründe hierfür sind im jeweiligen Abschnitt genannt.

Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, wenn der passivierte Aufwand als unwesentlich anzusehen ist. Ein solches Passivierungswahlrecht in der Bilanz führt steuerrechtlich zu einem Passivierungsverbot. Dabei ist die „Wesentlichkeit“ einer Verpflichtung nicht nach dem Aufwand für das einzelne Vertragsverhältnis zu beurteilen, sondern nach der Bedeutung der Verpflichtung für das Unternehmen (BFH vom 18.01.1995 – BStBl. II S. 742 sah eine Rückstellung im Verhältnis zu den Forderungen von 1 % als wesentlich an).

Arbeitsschritt

Bereiten Sie die entsprechenden Unterlagen und Berechnungen für eine eventuelle Betriebsprüfung vor.

Urlaubsrückstellung und Gleitzeitrückstellungen

Zur Berechnung der Urlaubsrückstellung und für Gleitzeitüberhänge werden für jeden Mitarbeiter drei Werte aus der Lohnbuchhaltung herangezogen.

- Zahl der regulären Arbeitstage

Legen Sie den Zeitraum der letzten 13 Wochen vor dem Bilanzstichtag zugrunde.

Alternativ sind auch folgende pauschalen Ansätze möglich:

a)	52 Wochen x 5 Tage/Woche =	260 Tage
	abzüglich Feiertage	- 10 Tage
		<hr/> 250 Tage

a)	52 Wochen x 6 Tage/Woche =	312 Tage
	abzüglich Feiertage	- 12 Tage
		<hr/> 300 Tage

- Arbeitsbezüge

Das Arbeitsentgelt wird vom Verdienst des obigen Zeitraums von 13 Wochen auf einen Tageswert heruntergerechnet. Dabei werden sämtliche Bezüge und Lohnnebenkosten sowie die Beiträge zur Berufsgenossenschaft herangezogen. Dagegen gehören Weihnachtsgelder, Tantiemen, vermögenswirksame Leistungen und Rückstellungen zur Pensionszusage nicht zu diesen Bezügen.

- Offene Urlaubstage

Dies sind sämtliche noch nicht in Anspruch genommenen Urlaubstage aus dem laufenden Jahr zum Bilanzstichtag.

Beispiel:

Mitarbeiterin Schmitt (5-Tage-Woche) hat am 31.12.2011 noch Anspruch auf 12 Tage Urlaub. Die Lohnbuchhaltung liefert folgende Zahlen für 2011:

Jahresbruttogehalt	36.950 €
– Weihnachtsgeld	–1.950 €
Bruttogehalt ohne Gratifikation	<u>35.000 €</u>
+ 25 % Arbeitgeberanteil	8.750 €
+ Berufsgenossenschaft	<u>150 €</u>
Arbeitsentgelt	<u><u>43.900 €</u></u>

Um zu einem Tageswert von 175,60 € zu kommen, ist das ermittelte Arbeitsentgelt durch 250 Tage zu teilen. Die Urlaubsrückstellung für diese eine Arbeitnehmerin beträgt:

Tageswert von 175,60 € x ausstehender Anspruch von 12 Urlaubstagen und Überstunden = Urlaubsrückstellung 2.107,20 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
2.107,20		0970/3070	4110/6010	Urlaubsrückstell. Fr. Schmitt

In größeren Unternehmen können Sie Durchschnittswerte für unterschiedliche Gehaltsgruppen bilden und so die Berechnung vereinfachen. Achten Sie auch darauf, dass Mitarbeiter eventuell Bildungsurlaub beantragt haben, der in das neue Jahr übertragen oder im neuen Jahr in Anspruch genommen wird.

Gratifikationen, Dienstjubiläumswendungen

Eine Rückstellung für Gratifikationen in bestimmter Höhe ist zulässig, sofern der Mitarbeiter weiterhin dem Betrieb zugehört und die Prämie für bereits geleistete Arbeit in den Vorjahren erhält. Ggf. ist die versprochene Prämie abzuzinsen. Allerdings dürfen Leistungsprämien für das laufende Jahr nicht zurückgestellt werden, auch wenn sie sich an früheren Jahren bemessen.

Rückstellungen für Jubiläumswendungen sind steuerlich nur dann zulässig, wenn

- das Dienstverhältnis im Zeitpunkt der Zusage mindestens zehn Jahre und

- im Zeitpunkt der Zuwendung mindestens 15 Jahre bestanden hat und
- die Zusage schriftlich erteilt ist.

Garantierückstellungen, Schadensersatz und Kulanz

Garantierückstellungen werden für künftigen Aufwand durch kostenlose Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, nachträgliche Erlösminde- rung oder Schadensersatzleistungen gebildet.

Entweder es sind Ihnen einzelne Garantiefälle bekannt oder Sie können auch aufgrund von Betriebs- oder Branchenwerten eine pauschale Inanspruchnahme im Verhältnis zum Gesamtumsatz beziffern.

- Bei Garantieleistungen besteht eine rechtliche Verpflichtung zur Wandlung, Minderung, Nachbesserung, Ersatzlieferung oder Schadensersatz.
- Bei Kulanzen handelt es sich um freiwillige Garantieleistungen ohne eine solche Rechtspflicht. Sie lässt sich anhand von Erfahrungswerten – in der Vergangenheit erbrachte Kulanzleistungen – aus den Umsätzen abschätzen. Die Einstellung in die Gewährleistungsrückstellung erfolgt über das Aufwandskonto „Aufwand für Gewährleistungen“.
- Rückstellungen für Haftpflichtverbindlichkeiten und Produkt- haftung sind als Einzelrisiko zu bewerten. Mit der Inanspruch- nahme muss konkret gerechnet werden.

Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte

Rückstellungen wegen der Verletzung von fremden Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten sind steuerlich nur in Ausnahmefällen zulässig.

Der Unternehmer muss bereits vom Inhaber dieser Rechte belangt worden sein oder eine Inanspruchnahme muss ernsthaft drohen. In letzterem Fall muss die Rückstellung spätestens drei Jahre später aufgelöst werden.

Prozesskostenrückstellungen

Sie können hier die Kosten der eigenen und der gegnerischen Anwälte und die Gerichtskosten einstellen, sofern der Prozess verloren gehen könnte. Es sind nur Kosten für die jeweils anhängige Instanz zu berücksichtigen.

Beispiel:

In einer anhängigen Klage vor dem Arbeitsgericht droht eine Niederlage. Die Rechtschutzversicherung hat aufgrund der Aussichtslosigkeit des Prozesses keine Kostenzusage gegeben, wird allerdings von den Gesamtkosten in Höhe von 5.000 € den Anteil an Beratungskosten in Höhe von 390 € übernehmen.

Die Prozesskosten sind als Personalaufwand einzubuchen, da sie wirtschaftlich mit ihm zusammenhängen. Die Kosten für die schon jetzt geplante Berufung vor dem Landesarbeitsgericht dürfen nicht zurückgestellt werden.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
4.610		0970/3070	4110/6010	Kosten Arbeitsprozess

Pfandrückstellungen

Für die Verpflichtung zur Rückgabe von Pfandgeld sind Pfandrückstellungen zu bilden. Bei der Bewertung greifen Sie auf Erfahrungswerte zurück (BMF, Urteil vom 11.07.1995 – BStBl. I S. 363).

Wechselobligo und Bürgschaften

Für weitergereichte Wechsel können Sie in Regress und für eingegangene Bürgschaften ebenfalls in Anspruch genommen werden. Wenn diese Fälle abzusehen sind, muss eine Rückstellung gebildet werden. Ohne drohende Gefahr sind die Wechselobligos und Bürgschaften von Kaufleuten unter der Bilanz oder ggf. im Anhang anzugeben.

Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

Damit sind steuerliche, handelsrechtliche, umweltrechtliche und weitere gesetzliche Pflichten gemeint, welche die Unternehmen viel Arbeit und Geld kosten. Dazu gehört die Verpflichtung

- zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses mit internen und externen (Steuerberater) Kosten,
- zur Buchung laufender Geschäftsvorfälle,
- zur Erstellung der betrieblichen Steuererklärungen (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer),
- zu einer Altlastensanierung, wenn die maßgeblichen Tatsachen der zuständigen Fachbehörde bekannt geworden sind oder dies doch unmittelbar bevorsteht. Für laufende Lasten muss eine Behörde Maßnahmen zur Schadensverhütung, -beseitigung und -begrenzung angeordnet haben. Den Aufwand für die Beseitigung von Umweltschäden beziffern Sie anhand von Sachverständigengutachten und Kostenvoranschlägen.
- zur Aufbewahrung von Belegen und Abschlussunterlagen, Datenspeicherung steuerlich relevanter Daten nach den Vorschriften zur digitalen Belegprüfung. Hier sind die Kosten für Räume, Einrichtung und IT für den Zeitraum von sechs bzw. zehn Jahre zu addieren (BFH, Urteil vom 19.08.2002 – VIII R 30/01) und abzuzinsen.

Instandhaltung und Abraumbeseitigung

Bei unterlassenen Instandhaltungsarbeiten und Abraumbeseitigung handelt es sich um Verbindlichkeiten „gegen sich selbst“, nicht gegen Dritte oder aufgrund einer sonstigen rechtlichen Verpflichtung. Damit sie steuerlich anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Sie müssen in den ersten drei Monaten des neuen Jahres nachgeholt werden. In der Regel liegen Ihnen dann die Abrechnungen vor.
- Die Arbeiten dürfen nicht turnusmäßig in ungefähr gleichem Umfang und in gleichen Zeitabständen anfallen.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Solche Rückstellungen sind nach Handelsrecht aus Gründen der Vorsicht zu bilden. Steuerlich sind sie nicht mehr zulässig.

Beispiel:

Im Mai 2011 wurde eine Maschine des Typs TX2045 zum Preis von 50.000 € bestellt, zur Auslieferung in der 47. KW. Die Maschinenbau-firma entwickelt im Herbst ein Nachfolgemodell TX2060, das nicht nur eine größere Leistungsfähigkeit und verbesserte Steuerungstechnik vorweisen kann – es ist außerdem bei einem Kaufpreis von 15.000 € erheblich billiger als der Vorgänger. Da der Einsatz der neuen Maschine in der Fertigung bis zur Auslieferung im März 2010 hinausgezögert werden kann, soll der alte Kaufvertrag storniert und das neueste Modell angeschafft werden.

Eine Rückstellung für drohende Verluste ist steuerlich nicht zulässig, obwohl nach Handelsrecht mehr als 20.000 € auszuweisen sind.

Soll der Verlust dennoch bereits 2011 berücksichtigt werden, so klärt man mit dem Geschäftspartner die tatsächlichen Stornokosten ab. Wenn Sie es nicht gerade mit einem sturen Monopolisten zu tun haben, so wird man Ihnen im Sinne einer weiterhin guten Geschäftsbeziehung entgegenkommen. Um auch dem Finanzamt keine Reibungsfläche zu bieten, schaffen Sie Fakten und überweisen die Stornokosten, Vertragsstrafe o. Ä. noch im laufenden Jahr. Anderenfalls dokumentieren Sie die Stornovereinbarung mit Zahlungshöhe und –frist im alten Jahr durch eine Rechnung schriftlich und setzen eine entsprechende „Sonstige Verbindlichkeit“ an.

Beispiel:

Die Maschinenbau-firma ist bereit, den Kaufvertrag für einen „Mehr-kostenbeitrag“ von 10.000 € zu stornieren und eines der ersten Nach-folgemodelle TX2060 bereits im Februar 2010 auszuliefern.

- a. Die Überweisung an die Maschinenbau-firma erfolgt noch im Jahr 2011. Die Buchung bei Zahlung lautet:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	10.000,00	2309/6969	1200/1800	Stornokosten TX2045
	1.600,00	1571/1401	1200/1800	Stornokosten TX2045 VSt.

- b. Die Überweisung an die Maschinenbau-firma erfolgt erst im fol-genden Jahr 2012. Nun sind die Stornokosten als Verbindlichei-ten zu erfassen:

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	10.000,00	2309/6969	1700/3500	Stornokosten TX2045
	1.600,00	1571/1401	1700/3500	Stornokosten TX2045 VSt.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0724	39	0970	3070	Sonstige Rückstellungen
0724	398	0971	3075	Rückstellungen Instandhaltung bis 3 Monate
0724	399	0973	3085	Rückstellungen Abraum-/ Abfallbeseitigung
0724	397	0976	3092	Rückstellungen für drohende Verluste
0724	392	0977	3095	Rückstellungen für Abschluss und Prüfung
0724	394	0979	3099	Rückstellungen für Umweltschutz
0724	391	0974	3090	Rückstellungen f. Gewährleistungen
4739	6992	2309	6969	Sonstige Aufwendungen unregelmäßig

Gewerbesteuerrückstellung

Von der gesamten, das Wirtschaftsjahr betreffenden Gewerbesteuer-schuld werden beim Ansatz der Gewerbesteuerückstellung die bereits geleisteten Vorauszahlungen abgezogen. Eine verbleibende Schuld zum Bilanzstichtag soll auch dann als Rückstellung bilanziert werden, wenn sie exakt berechnet wurde und der Berechnung der vom Steuerpflichtigen ermittelte steuerliche Gewinn zugrunde liegt. Bis zur Veranlagung bleibt die Gewerbesteuer-schuld eine ungewisse Verbindlichkeit.

Berechnen Sie die Gewerbesteuer an zweitletzter Stelle und füllen Sie dabei die Erklärung aus (siehe Abschnitt 13.2).

Körperschaftsteuerrückstellung

An letzter Stelle steht die Berechnung der Körperschaftsteuer (siehe Abschnitt 13.3).

11.3 Verbindlichkeiten

Anleihen, davon konvertibel

Anleihen sind langfristige, am Kapitalmarkt aufgenommene Kredite, durch Wertpapiere verbrieft. Man unterscheidet zwischen konvertiblen Anleihen, die in Eigenkapitalanteile umgetauscht werden können, und nicht konvertiblen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0811	415	0600	3100	Anleihen, nicht konvertibel
0812	410	0615	3120	Anleihen konvertibel

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Ratenkredite und Darlehen von Banken, Sparkassen und anderen Kreditinstituten werden auf dem folgenden Konto verbucht:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
082	42	0630	3150	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sollten von den Vorräten auf der Aktivseite offen abgesetzt und nicht über dieses Konto mit passivem Ausweis verbucht werden. Damit wird die Bilanzsumme verkürzt. Dies kann sich positiv auf die Größenklasse des Unternehmens (und ggf. die Steuerberaterrechnung) auswirken.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
175	43	1710	3250	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Der aktive Ausweis erfolgt auf dem Konto:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
175	232	1710	1190	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
1751	4301	1711	3260	Erhaltene Anzahlungen 7 % USt
1753	4303	1717	3270	Erhaltene Anzahlungen 19 % USt.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Dieses Konto ist nicht direkt bebuchbar, da es für den automatischen Saldo sämtlicher Kreditorenkonten vom DATEV-System reserviert ist.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
171	44	1600	3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen

Die Lieferantenkonten sind vollständig abgestimmt. Buchen Sie ggf. die sich nachträglich in Absprache mit Ihren Lieferanten ergebenden Änderungen ein, z. B. Preisnachlässe, Erhöhung Wareneinkauf. In Streitfällen sind Rückstellungen für eventuelle Nachzahlungen zu bilden.

Nehmen Sie die Saldenbestätigungen der von Ihnen angeschriebenen oder von sich aus aktiven Lieferanten zu den Abschlussunterlagen. Wenn Sie keinen Rücklauf auf Ihre Schreiben erhalten haben, so legen Sie die Durchschrift mit einem entsprechenden Vermerk ab. Das Schweigen auf ein Bestätigungsschreiben/eine Saldenmitteilung in einem Kontokorrent gilt unter Kaufleuten als Genehmigung. Wenn Sie keine Lieferantenkonten bebuchen, steht das folgende Konto zur Verfügung:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
171	44	1610	3310	Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen

Stellen Sie eine Liste über sämtliche Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auf und unterscheiden Sie nach Umsatzsteuersätzen und Aufwandsarten (ggf. auf Tippstreifen addieren). Der Saldo auf dem Verbindlichkeitskonto muss mit der Gesamtsumme dieser Liste übereinstimmen – Ist-Versteuerer müssen ggf. die Beträge noch einbuchen.

Beispiel:

Aufstellung Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zum 31.12.2011

	Konto	Rg-Datum	Rg-Betrag
Aga Aga GmbH	5301	02.12.09	1.235,04 €
.....	
Meier KG	5401	04.10.09	234,12 €
	5401	12.12.09	3.231,80 €
.....
Zadeck GmbH	103/00	07.07.08	1.492,40 €
Gesamte Verbindlichkeiten LuL brutto			<u>29.500,00 €</u>

Da die Verbindlichkeiten noch nicht erfasst wurden, sind sie zum Jahresende einzubuchen:

Wareneinkauf 7 % auf Konto 5300 (automatisches Vorsteuerkonto)	5.700,00 €
Wareneinkauf 19 % auf Konto 5400 (automatisches Vorsteuerkonto)	23.800,00 €

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	5.700,00	3300/5300	1610/3310	Verbindlichkeiten Wareneinkauf zu 7 %
	23.800,00	3400/5400	1610/3310	Verbindlichkeiten Wareneinkauf zu 19 %

Für weitere Verbindlichkeiten kommen die unten angeführten Konten infrage:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
194	48	1700	3500	Sonstige Verbindlichkeiten
1941	4871	1701	3501	Sonstige Verbindlichkeiten (b. 1 J.)
195	4875	0780	3540	Partiarische Darlehen
172	4863	1705	3550	Erhaltene Kauttionen
196	4874	0630	3560	Darlehen

Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel

Schuldwechsel sind auf folgenden Konten zu erfassen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
176	45	1660	3350	Wechselverbindlichkeiten

Sie benötigen als Bestandsnachweis Blattkopien des Wechselbuchs. Verbindlichkeiten aus Agenturwaren- und Kommissionsabrechnung werden auf diesem Konto erfasst.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
173	4891	1731	3600	Agenturwarenabrechnung

Dazu gehören etwa Lottogelder oder Telefonkartenumsätze. Auch hier empfiehlt es sich, eine Saldenbestätigung vom Geschäftspartner einzuholen, sofern keine Endabrechnung vom „Geschäftsherrn“ (Kommittent bzw. Vertriebsagentur) vorliegt. Denn gerade wegen Verrechnungen, Rücksendungen und Provisionskürzungen sind die Kommissions- und Vertreterabrechnungen ziemlich unübersichtlich. Passivische Verrechnungskonten sind:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1939	4892	1709	3620	Gewinnverfügung stille Gesellschaft
199	4893	1792	3630	Sonstige Verrechnung
199	4894	1793	3695	Verrechnung geleistete Anzahlungen

Steuerverbindlichkeiten

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1926	4835	1741	3730	Verbindlichkeiten Lohn- und Kirchensteuer
191	483	1736	3700	Verbindlichkeiten Betriebssteuern und -abgaben
191	4836	1747	3761	Verbindlichkeiten für Verbrauchsteuern

Auf diesem Konto stehen z. B. Dezemberlöhne und -gehälter:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1925	4851	1740	3720	Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt
1929	4852	1755	3790	Lohn- und Gehaltsverrechnungen

Das Verrechnungskonto sollte zum Jahresende aufgelöst sein. Ausstehende Sozialversicherungsbeiträge sind auf diesem Konto zu erfassen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
192	484	1740	3740	Verbindlichkeiten soziale Sicherheit
1927	4846	1750	3770	Verbindlichkeiten aus Vermögensbildung
194	4845	1746	3760	Verbindlichkeiten aus Einbehaltungen

Weitere Konten zu Umsatzsteuerverbindlichkeiten sollen im Abschnitt 13.1 zur Umsatzsteuererklärung erläutert werden.

Verbindlichkeiten mit Restlaufzeitvermerke

Nach § 268 Abs. 5 HGB sind auch Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr auf gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.

Verwenden Sie beim Jahresabschluss die folgenden Konten und buchen Sie ggf. um.

Passiva

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0811	4151	0601	3101	Anleihen, nicht konvertibel (b. 1 J.)
0811	4152	0605	3105	Anleihen, nicht konvertibel (1–5 J.)
0811	4153	0610	3110	Anleihen, nicht konvertibel (g. 5 J.)
0812	410	0615	3120	Anleihen konvertibel
0812	4101	0616	3121	Anleihen konvertibel (b. 1 J.)
0812	4102	0620	3125	Anleihen konvertibel (1–5 J.)
0812	4103	0625	3130	Anleihen konvertibel (g. 5 J.)
0821	4201	0631	3151	Verbindlichkeiten Kreditinstitut (b. 1 J.)
0822	4202	0640	3160	Verbindlichkeiten Kreditinstitut (1–5 J.)
0823	4203	0650	3170	Verbindlichkeiten Kreditinstitut (g. 5 J.)
0825	421	0660	3180	Teilzahl Verbindlichkeit. gg. Kreditinstituten

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0825	4211	0661	3181	Teilzahl Verbindlichkeit. Kreditinstitut (b. 1 J.)
0825	4212	0670	3190	Teilzahl Verbindlichkeit. Kreditinstitut (1-5 J.)
0825	4213	0680	3200	Teilzahl Verbindlichkeit. Kreditinstitut (g. 5 J.)
1753	4311	1719	3280	Erhaltene Anzahlungen (b. 1 J.)
1754	4312	1720	3284	Erhaltene Anzahlungen (1-5 J.)
1755	4313	1721	3285	Erhaltene Anzahlungen (g. 5 J.)
1711	441	1625	3335	Verbindl. a. Lieferungen/Leist. b. 1 J.
1712	442	1626	3337	Verbindl. a. Lieferungen/Leist. 1-5 J.
1713	443	1628	3338	Verbindl. a. Lieferungen/Leistungen g. 5 J.
1761	4501	1661	3351	Wechselverbindlichkeiten (b. 1 J.)
1762	4502	1680	3380	Wechselverbindlichkeiten (1-5 J.)
1763	4503	1690	3390	Wechselverbindlichkeiten (g. 5 J.)
194	48	1700	3500	Sonstige Verbindlichkeiten
1941	4871	1701	3501	Sonstige Verbindlichkeiten (b. 1 J.)
1942	4872	1702	3504	Sonstige Verbindlichkeiten (1-5 J.)
1943	4873	1703	3507	Sonstige Verbindlichkeiten (g. 5 J.)
195	4875	0780	3540	Partiarische Darlehen
1951	4876	0781	3541	Partiarische Darlehen (b. 1 J.)
196	4877	0784	3544	Partiarische Darlehen (1-5 J.)
197	4878	0787	3547	Partiarische Darlehen (g. 5 J.)
172	4863	1705	3550	Erhaltene Kautionen
1721	4864	1733	3551	Erhaltene Kautionen (b. 1 J.)
1722	4865	1734	3554	Erhaltene Kautionen (1-5 J.)
1723	4866	1735	3557	Erhaltene Kautionen (g. 5 J.)
196	4874	0630	3560	Darlehen
1961	4875	0631	3561	Darlehen b. 1 J.
1962	4876	0640	3564	Darlehen 1-5 J.
1963	4877	0650	3567	Darlehen g. 5 J.
1926	4835	1741	3730	Verbindlichk. Lohn- und Kirchensteuer
191	483	1736	3700	Verbindl. Betriebssteuern und -abgaben
1911	4831	1737	3701	Verbindl. Betriebsst. und -abgaben (b. 1 J.)
1912	4832	1738	3710	Verbindl. Betriebsst. und -abgaben (1-5 J.)
1913	4833	1739	3715	Verbindl. Betriebsst. und -abgaben (g. 5 J.)
191	4836	1747	3761	Verbindlichkeiten für Verbrauchsteuern
1921	4841	1743	3741	Verbindlichk. soziale Sicherheit (b. 1 J.)
1922	4842	1744	3750	Verbindlichk. soziale Sicherheit (1-5 J.)

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
1923	4843	1745	3755	Verbindlichk. soziale Sicherheit (g. 5 J.)
1927	4847	1751	3771	Verbindlichk. Vermögensbildung (b. 1 J.)
1927	4848	1752	3780	Verbindlichk. Vermögensbildung (1–5 J.)
1927	4849	1753	3785	Verbindlichk. Vermögensbildung (g. 5 J.)

11.4 Rechnungsabgrenzungsposten

Auch auf der Passivseite gibt es Rechnungsabgrenzungen. Hier werden Einnahmen eingestellt, die wirtschaftlich dem Folgejahr zuzurechnen sind. Die Zahlung wird zunächst aufwandsneutral auf diesem Konto eingestellt. Um den monatlichen Ertrag zu berücksichtigen, wird anschließend die gebildete Rechnungsabgrenzung zeitanteilig aufgelöst.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
093	49	0990	3900	Passive Rechnungsabgrenzung

Beispiel:

Die jährlich im Voraus vereinnahmte Pacht beträgt 12.000 €.

Zunächst erfolgt die Gutschrift der Pachtzahlung erfolgsneutral. Monatlich sind nachfolgend jeweils 1.000 € Pachtertrag zu berücksichtigen.

Rechnungen, die einen Zeitraum betreffen, der sich über das Geschäftsjahr hinaus erstreckt, müssen per Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt werden.

Der Rechner „Aktive Rechnungsabgrenzung“ auf unserer Downloadseite hilft Ihnen auch bei passiven Rechnungsabgrenzungen, die Werte zu erfassen und die zu buchenden Beträge zu ermitteln.

11.5 Passive latente Steuern

Es können zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen. Passive latente Steuern sind anzusetzen, wenn das nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Vermögen niedriger als das handels-

rechtliche Vermögen ist. Dies kommt in folgenden Fällen in Betracht:

- Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz;
- Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG in der Handelsbilanz;
- nur steuerrechtlich zulässige Sonderabschreibungen.

Beispiel

Auf die Abschaffungskosten eines Lkws in Höhe von 100.000 EUR werden steuerliche Sonderabschreibungen nach § 7g EStG in Höhe von 20.000 EUR geltend gemacht. Der Buchwert des Lkw und damit auch der Gewinn laut Handelsbilanz liegen um diese 20.000 EUR höher als der in der Steuerbilanz. Bei einer fiktiven Steuerbelastung von 30% sind in der Handelsbilanz 6.000 EUR passive latente Steuern auszuweisen.

Konto	Eingang (Soll)	Ausgang (Haben)	Datum	Gegenkonto
3060 (0968)		6.000	31.12.	7645 (2250)

Kleine Kapitalgesellschaften sind zwar nach § 274a HGB generell von der Ansatzpflicht befreit. Da aber sämtliche Kaufleute für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen bilden müssen, wären diese der Höhe nach ungewissen Steuerbelastungen trotz grundsätzlichem Wahlrecht auszuweisen. Nach überwiegender Auffassung bedeutet jedoch die Schaffung der „Latenten Steuern“ als neue eigenständige Bilanzposition eine gesetzlich gewollte Abgrenzung zu den Rückstellungen. Die Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften wird demnach durch keine konkurrierende Generalvorschrift ausgehebelt.

12 Gewinn- und Verlustrechnung

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

In der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) sind die Erlöse und Aufwendungen des abgelaufenen Jahres gegenüberzustellen. In einer GmbH gibt es zudem den gesonderten Ausweis einiger Positionen. Nach § 275 HGB ist die Gewinn- und Verlustrechnung von Kapitalgesellschaften in Staffelform aufzustellen. Kleine und mittlere GmbHs dürfen die Positionen 1. bis 5. zu einem Posten „Rohergebnis“ zusammenfassen.

Zwei Verfahren für die Gewinn- und Verlustrechnung sind zulässig:

- **Gesamtkostenverfahren**
Dieses Verfahren wird überwiegend eingesetzt und im Folgenden vorgestellt. Hier fließen sämtliche Leistungen und Aufwendungen des Unternehmens ein, somit auch Bestandsveränderungen.
- **Umsatzkostenverfahren**
Das nicht verbreitete Umsatzkostenverfahren kommt zum gleichen Ergebnis. Hier werden jedoch nur solche Kosten angesetzt, die mit den erzielten Erlösen unmittelbar zusammenhängen.

Beachten Sie

Die GuV ist eine Kontrollrechnung zur Bilanz. In der Bilanz werden Vermögensgegenstände und Schulden am Bilanzstichtag gegenübergestellt, in der GuV die Erlöse und Aufwendungen des abgelaufenen Jahres.

Nach dem System der doppelten Buchführung ist die Vermögensänderung des Kaufmanns in der Bilanz mit dem Jahresergebnis in der GuV identisch.

12.1 Positionen der GuV

Eine tief gegliederte GuV weist die folgenden Positionen aus:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
- 5.a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
- 5.b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
- 6.a) Personalaufwand Löhne und Gehälter
- 6.b) Personalaufwand soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
- 7.a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
- 7.b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen

12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern von Einkommen und Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Bei den Abstimmarbeiten der Buchführung sind Sie bereits systematisch die Erfolgskonten des laufenden Jahres durchgegangen. Etliche dieser Konten können Sie im Folgenden abschließen und den obigen Positionen zuordnen.

Beachten Sie

Beachten Sie in einer GmbH – und nur dort! – den gesonderten Ausweis bei den folgenden Positionen:

- 7.b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

Arbeitsschritt

Sie sollten jedoch insbesondere die kritischen Betriebsausgaben ein zweites Mal überprüfen. Spezielle Aufzeichnungspflichten verlangen eine jeweils fehlerfreie Erfassung auf den Konten.

12.2 Lohnkosten

Die Beträge aus der Lohnbuchhaltung müssen sich auf den Sachkonten wiederfinden. Achten Sie auf die richtige zeitliche Zuordnung der Lohn- und Lohnnebenkosten, d. h. die Erfassung der Lohnkosten für Dezember.

Bei den Aushilfslöhnen brauchen Sie entweder einzelne Arbeitsverträge mit Angabe der regelmäßigen Beschäftigungszeiten und Stundensatz oder Einzelbelege, worauf die Arbeitszeiten festgehalten sind.

12.3 Bewirtungskosten

Stellen Sie sicher, dass die Bewirtungskosten ausschließlich, zeitnah und vollständig auf dem gesonderten Konto verbucht sind. Daneben müssen auch die Belege selbst einer Überprüfung standhalten.

12.4 Dividenden- und Zinserträge

Einbehaltene Kapitalertragsteuer, Zinsabschlagsteuer und Solidaritätszuschläge können Sie auf die Körperschaftsteuer anrechnen lassen.

Arbeitsschritt

Erfassen Sie Zinseinkünfte brutto mit Steuerabzügen gesondert. Geben Sie zum Nachweis die originalen Dividenden- und Zinsbescheinigungen zusammen mit den Steuererklärungen an das Finanzamt.

12.5 Spenden

Unterscheiden Sie den Zweck Ihrer Zuwendungen nur bei unterschiedlicher Abzugsfähigkeit:

- Spenden und Beiträge für wissenschaftliche und mildtätige Zwecke können bis zur Höhe von insgesamt 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.
- Spenden und Beiträge für kirchliche und religiöse und anerkannt gemeinnützige Zwecke können ab 2007 ebenfalls bis zur Höhe

von insgesamt 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

- Spenden und Beiträge an politische Parteien werden zu 50 % direkt von der Steuerschuld abgezogen bis zum Höchstbetrag von 1.534 €.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
207	6869	2380	6390	Spenden
2073	6869	2381	6391	Beitr./Spenden wissensch./kult. Zwecke
2074	6869	2382	6392	Beitr./Spenden mildtätige Zwecke
2075	6869	2383	6393	Beitr./Spenden kirchl./relig./gemeinnütz. Zwecke
2076	6869	2384	6394	Beitr./Spenden politische Parteien

Arbeitsschritt

Sortieren Sie sämtliche Original-Spendenbescheinigungen aus und geben Sie diese an das Finanzamt.

12.6 Weitere Erlöse und Aufwendungen

Andere Erfolgskonten haben Sie erst bei den Jahresabschlussbuchungen angesprochen:

- Abschreibungen,
- Aufwendungen und Erträge aus Bestandsveränderungen,
- Steuerzahlungen.

Arbeitsschritt

Insbesondere diese Abschlussbuchungen sind auf den Konten nochmals abzustimmen:

Abschreibungen

Vergleichen Sie die Buchwerte und die Höhe der Abschreibungen im Anlageverzeichnis und in der Bilanz mit den Anlagekonten und Abschreibungen.

Bestandsveränderungen und Wertberichtigungen

Auch hier sind Endbestände und Bestandsveränderungen auf den Konten mit den vorgegebenen Inventarwerten abzugleichen. Überprüfen Sie, ob jede uneinbringliche Forderung abgeschrieben und darüber hinaus die Höhe der Wertberichtigungen richtig erfasst wurde.

Steuerzahlungen

Vergleichen Sie endgültige Kontensalden mit den Angaben in den Steuererklärungen.

Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen

Nach dem neuen § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB in Verbindung mit § 253 Abs. 2 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

Neuer „Davon-Posten“ unter sonstige Zinsen und ähnliche Erträge/Aufwendungen:

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
		2684	7142	Zinserträge aus der Abzinsung von Rückstellungen
		2144	7362	Zinsaufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen

13 Steuererklärungen

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

In diesem Kapitel werden die Jahressteuererklärungen der GmbH aufbereitet:

- In die Umsatzsteuererklärung tragen Sie die Summen steuerpflichtiger Erlöse, Vorsteuerbeträge und Vorauszahlungen ein. Mit der Umsatzsteuerprüfung gleichen Sie die den Umsätzen entsprechende Umsatzsteuer mit der gebuchten Umsatzsteuer ab.
- In der Gewerbesteuererklärung wird der Gewerbeertrag durch Hinzurechnungen und Kürzungen aus dem Jahresüberschuss ermittelt. Für eventuelle Gewerbesteuernachzahlungen bildet man eine Gewerbesteuerrückstellung, Erstattungen werden aktiviert.
- Die Körperschaftsteuererklärung beinhaltet Angaben zum Gewinn mit Hinzurechnungen und Kürzungen sowie nichtabziehbaren Aufwendungen.
- Schließlich wird auf die Gewinnausschüttung mit Kapitalertragsteuererklärung eingegangen.

13.1 Umsatzsteuererklärung

Nach der Abstimmung der Umsätze, Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuer sollte das Ausfüllen der Umsatzsteuererklärung keine Schwierigkeiten mehr bereiten.

Auf der Vorderseite der Erklärung sind folgende Angaben zu machen:

- Finanzamt und Steuernummer
- allgemeine Angaben zum Unternehmen in den Zeilen 9 bis 12
- mehrere Betriebe einer GmbH sind in einer einzigen Erklärung zusammenzufassen
- wenn das Unternehmen kein ganzes Kalenderjahr bestanden hat, geben Sie in der Zeile 14 (ggf. auch 15) den Zeitraum an

- Bitte weiße Felder ausfüllen oder <input checked="" type="checkbox"/> ankreuzen. Anleitung beachten -		2011
1	An das Finanzamt N e u s t a d t	Eingangsstempel
2	Steuernummer	
3	0 0 8 1 5 0 0 0 0 0	
4	Umsatzsteuererklärung	121
5	Berechtigte Steuererklärung (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 110	50 11 1 99 11
6	A. Allgemeine Angaben	
7	Name des Unternehmens S t e l l i a M e d i e n G m b H <small>ggf. abweichender Firmenname</small>	
8	Art des Unternehmens	
9	M e d i e n u n d K o m m u n i k a t i o n	
10	Straße, Haus-Nr. I n d u s t r i e s t r a ß e 1 1	
11	PLZ Ort 1 2 3 4 5 F r e i b u r g	
12	Telefon	
13	E-Mail-Adresse	
14	Dauer der Unternehmereigenschaft <small>(nur ausfüllen, falls nicht vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2011)</small> vom bis zum	
15	1. Zeitraum	
16	2. Zeitraum	
17	Die Abschlusszahlung ist binnen einem Monat nach der Abgabe der Steuererklärung zu entrichten (§ 19 Abs. 4 UStG). Ein Erstattungsbetrag wird auf das dem Finanzamt benannte Konto überwiesen, soweit der Betrag nicht mit Steuerschulden verrechnet wird.	
18	Verrechnung des Erstattungsbetrages erwünscht / Erstattungsbetrag ist abgetreten <small>(falls ja, bitte eine „1“ eintragen)</small>	129
19	<small>Geben Sie bitte die Verrechnungswünsche auf einem besonderen Blatt an oder auf dem beim Finanzamt erhältlichen Vordruck „Verrechnungsantrag“.</small>	
20	Ein Umsatzsteuerbescheid ergeht nur, wenn von Ihrer Berechnung der Umsatzsteuer abgewichen wird.	
21	<small>Hinweis nach den Vorschriften der Datenschutzgesetze: Die mit der Steuererklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149 ff. der Abgabenordnung sowie der §§ 16, 18b des Umsatzsteuergesetzes erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig.</small>	
22	B. Angaben zur Besteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG)	
23	<small>Die Zeilen 24 und 25 sind nur auszufüllen, wenn der Umsatz 2010 (zuzüglich Steuer) nicht mehr als 17 500 € betragen hat und auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG nicht verzichtet worden ist.</small>	
24	Umsatz im Kalenderjahr 2010	238
25	Umsatz im Kalenderjahr 2011	239
	} (Berechnung nach § 19 Abs. 1 und 3 UStG)	
26	Unterschrift	
27	Ich habe dieser Steuererklärung die Anlage UR	Bei der Anfertigung dieser Steuererklärung einschließlich der Anlagen hat mitgewirkt.
28	<input checked="" type="checkbox"/> beigefügt.	
29	nicht beigefügt, weil ich darin keine Angaben zu machen hatte.	
30	Datum, eigenhändige Unterschrift des Unternehmers	

2011UStA501

- Sept. 2011 -

2011UStA501

Erstellt von Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Münzinger Str. 9, 79111 Freiburg

Abb. 1: USt.-Erklärung Seite 1

Steuerpflichtige Umsätze

Auf der zweiten Seite der USt-Erklärung sind die steuerpflichtigen Umsätze und die zugehörige Steuer aufzulisten.

Nach den Steuersätzen von 19 % USt. und 7 % USt. sind jeweils zusammengefasst:

- Lieferungen und Leistungen, Verkäufe von Anlagegütern,
- unentgeltliche Wertabgaben in Form von Entnahmen von Gegenständen und Leistungen aus dem Unternehmen.

Darunter sind land- und forstwirtschaftliche Umsätze einzutragen.

Arbeitsschritt

Achten Sie auf die abgestimmten Beträge in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Bilanz und in der Steuererklärung – denn genau dies wird auch das Finanzamt abgleichen.

Dabei sind Pfennigdifferenzen wegen der Rundung völlig normal. Wenn die Zuordnung der in einem Feld zusammengefassten Umsätze zu den verschiedenen Konten unübersichtlich wird, sollten Sie dies in einer Anlage erläutern. Gehen Sie von den Kontensalden aus und entwickeln den Eintrag im Formular.

Arbeitsschritt

In der Umsatzsteuerprüfung gleichen Sie zudem die den Umsätzen entsprechende Umsatzsteuer mit der gebuchten Umsatzsteuer ab.

Umsatzsteuerverprobung 2011				
8330	Erlös 7 %	16.238,96		16.238,96
			<i>entspricht USt.</i>	<i>1.136,66</i>
8400	Umsatzerlöse	238.149,33		
8508	Provisionserlöse 19 %	137.045,11		
8736	Gewährte Skonti 19 % USt.	-207,06	374.987,38	
8921	Verwendung von Gegenst. (Kfz) 19 % USt.			
8922	Verwendung von Gegenst. (Tel.) 19 % USt.			
8937	Unentgeltl. Zuwend. Gegenstände 19 % USt.	4.525,68	4.525,68	379.513,06
			<i>entspricht USt.</i>	<i>72.107,47</i>
			Bilanzwert	USt.-Erklärung
1771	Umsatzsteuer 7 %	1.136,72		
1776	Umsatzsteuer 19 %	72.107,46	73.244,18	73.244,13
1571	Abziehbare Vorsteuer 7 %	-1.457,40		
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	-32.288,87	-33.746,27	-33.746,27
1780	Umsatzsteuervorauszahlungen	-21.967,80		
	UStVA Nov	-15.009,00		
	UStVA Dez	-587,20	-37.564,00	
1781	Umsatzsteuervorauszahlung 1/11	-1.924,00	-1.924,00	-39.488,00
1789	Umsatzsteuer laufendes Jahr	0,00	15.596,20	
USt-Verbindlichkeit 2011			15.606,11	9,86

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
18	480	1770	3800	Umsatzsteuer
1812	4801	1771	3801	Umsatzsteuer 7 %
1813	4804	1776	3806	Umsatzsteuer 19 %

		- 2 -		Steuernummer: 0081500000	
Zeile	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	EUR	Steuer	ct
32	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
33	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 19 %	177	3 7 4 9 8 7	7 1 2 4 7 ,	5 3
	Unentgeltliche Wertabgaben				
34	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG zu 19 %	178	4 5 2 5	8 5 9 ,	7 5
35	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG zu 19 %	179		0 0 0	
36	Umsätze zum ermäßigten Steuersatz				
36	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 7 %	275	1 6 2 3 8	1 1 3 6 ,	6 6
	Unentgeltliche Wertabgaben				
37	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG zu 7 %	195		0 0 0	
38	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG zu 7 %	196		0 0 0	
39					
40					
41					
42	Umsätze zu anderen Steuersätzen	155	156		,
43					
44					
45					
46	Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG				
47	a) Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet an Abnehmer mit USt-IdNr.	777			
48	b) Steuerpflichtige Lieferungen (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von Sägewerkserzeugnissen, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind	256	256		,
49	c) Steuerpflichtige Umsätze (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von Getränken, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind, sowie von alkoholischen Flüssigkeiten (z.B. Wein) zu 8,3%	344		0 0 0	,
50					
51	Umsätze zu anderen Steuersätzen	257	258		,
52	d) Übrige steuerpflichtige Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, für die keine Steuer zu entrichten ist	361			
53					
54					
55	Steuer infolge Wechsels der Besteuerungsform: Nachsteuer/Anrechnung der Steuer, die auf bereits versteuerte Anzahlungen entfällt (im Falle der Anrechnung bitte auch Zeile 57 ausfüllen)		317		,
56	Betrag der Anzahlungen, für die die anzurechnende Steuer in Zeile 56 angegeben worden ist	367			
57					
58	Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung		319		,
59					
60	Summe			7 3 2 4 3 ,	9 4
			(zu übertragen in Zeile 92)		

Abb. 2: USt.-Erklärung Seite 2

Vorsteuerbeträge

Vorsteuerbeträge werden auf der 3. Seite der USt.-Erklärung eingetragen. Hier wird nicht nach Steuersätzen unterschieden.

Die normale Vorsteuer ist im ersten Feld in der Zeile 62 zusammengefasst.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
141	260	1570	1400	Abziehbare Vorsteuer
142	2601	1571	1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %
143	2604	1576	1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %

In der Zeile 63 steht die Vorsteuer aus EG-Erwerb.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
145	2602	1572	1402	Abziehbare VSt. aus EG-Erwerb
145	2603	1573	1403	Abziehbare VSt. aus EG-Erwerb 19 %

In der Zeile 64 steht die Einfuhrumsatzsteuer von Importen aus Drittländern.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
143	2628	1588	1433	Bezahlte Einfuhrumsatzsteuer

- 3 -

Steuernummer: 0081500000

Zelle	D. Abziehbare Vorsteuerbeträge	EUR	Steuer	Ct
61	(ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)			
62	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) ...	320	3 3 7 4 6	2 7
63	Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) ...	761		
64	Entrichtete Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) ...	762		
65	Vorsteuerabzug für die Steuer, die der Abnehmer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) ...	466		
66	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 12b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) ...	467		
67	Vorsteuerbeträge, die nach den allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§ 23 UStG) ...	333		
68	Vorsteuerbeträge nach dem Durchschnittssatz für bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 23a UStG) ...	334		
69	Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmen i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG) ...	759		
70	Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG) ...	760		
71	Summe (zu übertragen in Zeile 99)		3 3 7 4 6	2 7
E. Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)				
72	Sind im Kalenderjahr 2011 Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude oder Gebäudeteile, für die Vorsteuer abgezogen worden ist, erstmals tatsächlich verwendet worden?	370		
73	Falls ja, bitte eine „1“ eintragen			
74	(Geben Sie bitte auf besonderem Blatt für jedes Grundstück oder Gebäude gesondert an: Lage, Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung, Art und Umfang der Verwendung im Erstjahr, insgesamt angefallene Vorsteuer, in den Vorjahren - Investitionsphase - bereits abgezogene Vorsteuer)			
75	Haben sich im Jahr 2011 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert bei			
76	1. Grundstücken, Grundstücksteilen, Gebäuden oder Gebäudeteilen, die innerhalb der letzten 10 Jahre erstmals tatsächlich und nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1“ eintragen	371		
77	2. anderen Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen, die innerhalb der letzten 5 Jahre erstmals tatsächlich und nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1“ eintragen	372		
78	3. Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1“ eintragen	368		
79	Die Verhältnisse, die ursprünglich für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs maßgebend waren, haben sich seitdem geändert durch			
80	Veräußerung	Lieferung i.S. des § 3 Abs. 1b UStG	Wechsel der Besteuerungsform, § 15a Abs. 7 UStG	
81	Nutzungsänderung, und zwar			
82	Übergang von steuerpflichtiger zu steuerfreier Vermietung oder umgekehrt bzw. Änderung des Verwendungszweckes bei gemischt genutzten Grundstücken (insbesondere bei Mietaufwechsell)			
83	steuerfreie Vermietung bisher eigengewerblich genutzter Räume oder umgekehrt; Übergang von einer Vermietung für NATO- oder ähnliche Zwecke zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung			
84				
85	Vorsteuerberichtigungsbeträge	nachträglich abziehbar	zurückzuzahlen	
		EUR	EUR	Ct
86	zu 1. (Grundstücke usw., § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) ...			
87	zu 2. (andere Wirtschaftsgüter usw., § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG) ...			
88	zu 3. (Wirtschaftsgüter usw., § 15a Abs. 2 UStG) ...			
89	Summe	357	0 0 0	359 0 0 0
90		zu übertragen in Zeile 100	zu übertragen in Zeile 97	

Abb. 3: USt.-Erklärung Seite 3

Bei einem Anlagegut können sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ändern. Geschieht das innerhalb von fünf Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung die Vorsteuer nachträglich zu berichtigen. Bei Gebäuden auf fremdem Boden gilt sogar ein Zeitraum von zehn Jahren.

Umsatzsteuerabschlusszahlung oder Erstattungsanspruch

Auf der 4. Seite werden von der geschuldeten Umsatzsteuer Zeile 92 die Vorsteuerbeträge Zeile 98 abgezogen. Die verbleibende Steuer ist in einigen Sonderfällen noch zu korrigieren. Die Abschlusszahlung bzw. der Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt in Zeile 114 ergibt sich nach dem Abzug des Vorauszahlungssolls (Zeile 113).

- 4 -

Steuernummer: 0081500000

Zeile	F. Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer	EUR	Steuer	Ct
91	Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben (aus Zeile 60)	7 3 2 4 3	9	4
93	Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe (aus Zeile 13 der Anlage UR)		,	
94	Umsatzsteuer, die vom letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft geschuldet wird (§ 25b Abs. 2 UStG) (aus Zeile 20 der Anlage UR)		,	
95	Umsatzsteuer, die vom Leistungsempfänger nach § 13b UStG geschuldet wird (aus Zeile 27 der Anlage UR)		,	
96	Umsatzsteuer, die vom Abnehmer als Auslagerer geschuldet wird (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG) (aus Zeile 30 der Anlage UR)		,	
97	Vorsteuerbeträge, die auf Grund des § 15a UStG zurückzuzahlen sind (aus Zeile 89)		0 0 0	
98	Zwischensumme	7 3 2 4 3	9	4
99	Abziehbare Vorsteuerbeträge (aus Zeile 71)	3 3 7 4 6	2 7	
100	Vorsteuerbeträge, die auf Grund des § 15a UStG nachträglich abziehbar sind (aus Zeile 89)		0 0 0	
101	Verbleibender Betrag	3 9 4 9 7	6 7	
102	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG geschuldet werden 318		,	
103	Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG geschuldet werden 331		,	
104	Steuer-, Vorsteuer- und Kürzungsbeträge, die auf frühere Besteuerungszeiträume entfallen (nur für Kleinunternehmer, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden) 391		,	
105	Umsatzsteuer Überschuss - bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen	3 9 4 9 7	6 7	
106	Anrechenbare Beträge (aus Zeile 21 der Anlage UN)		,	
107	Verbleibende Umsatzsteuer (bitte in jedem Fall ausfüllen) 816	3 9 4 9 7	6 7	
108	Verbleibender Überschuss - bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -	3 9 4 8 8	0 0	
109	Vorauszahlungssoff 2011 (einschließlich Sondervorauszahlung)	9	6 7	
110	Noch an die Finanzkasse zu entrichten - Abschlusszahlung - (bitte in jedem Fall ausfüllen) 820		,	
	Erstattungsanspruch - bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -		,	

Abb. 4: USt.-Erklärung Seite 4

Das Soll der Vorauszahlungen umfasst nicht nur die tatsächlichen Vorauszahlungen im Kalenderjahr und ggf. der Sondervorauszahlung.

Beispiel:

Die Voranmeldungen für November und Dezember werden im Folgejahr abgegeben und Vorauszahlungen erst dann geleistet.

Monat	Zahllast/Soll	
Sondervorauszahlung	3.000	
Januar	2.000	
Februar	4.000	
März	- 8.000	
.....	
Oktober	2.000	Summe: Jan. – Okt. 21.967,80 €
November	15.009,00	
Dezember	587,20	abzgl. Sondervorzlg. 1.924,00 €
Vorauszahlungssoll Jan. – Dez.	37.564,00	

Das Vorauszahlungssoll von 37.564,00 € ist auf dem Konto „Umsatzsteuervorauszahlungen“ ausgewiesen.

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
182	482	1780	3820	Umsatzsteuervorauszahlungen
182	4821	1781	3830	Umsatzsteuervorauszahlungen 1/11
1821	4824	1789	3840	Umsatzsteuer laufendes Jahr
1822	4825	1790	3841	Umsatzsteuer Vorjahr
1822	4826	1791	3845	Umsatzsteuer frühere Jahre

Ergibt sich rechnerisch eine Abschlusszahlung, so haben Sie diese innerhalb eines Monats ab Eingang beim Finanzamt zu leisten.

Beachten Sie

Bei der Umsatzsteuer dürfen Sie nicht etwa auf einen Bescheid vom Finanzamt warten, sondern sollten ohne gesonderte Aufforderung zahlen.

Anlage UR

Diese Anlage wird oft vergessen. Auf der ersten Seite der USt.-Erklärung sollten Sie nur dann das Kästchen „keine Anlage UR“ ankreuzen, wenn dort tatsächlich keine Angaben zu machen sind.

- Innergemeinschaftliche Erwerbe (EU-Importe) sind in den Zeilen 12 bis 19 einzutragen.
- Weitere steuerfreie Umsätze tragen Sie in den Zeilen 33 bis 38 ein.

- Nicht steuerbare Umsätze im Ausland sind in die Zeile 58 einzutragen.

13.2 Gewerbesteuererklärung

Die Gewerbesteuer ist ab 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 5b EStG). Erstattungen und Nachzahlungen für Vorjahre sind jedoch nach wie vor erfolgswirksam. Eine zu hohe Gewerbesteuerrückstellung wird daher erfolgswirksam aufgelöst – sofern ursprünglich Betriebsausgabe – oder bleibt andernfalls steuerfrei.

In der Bilanz muss eine Rückstellung in Höhe der das laufende Wirtschaftsjahr betreffenden und am Abschlussstichtag noch geschuldeten Gewerbesteuer gebildet werden.

Es ist nicht zulässig, auf den Bescheid zu warten und dann die Abschlusszahlung erstmalig zu erfassen. Deshalb müssen Sie die Gewerbesteuerbelastung für das abgelaufene Jahr berechnen. Wenn Sie schon dabei sind, so können Sie auch gleich die Gewerbesteuererklärung (GewSt 1A) ausfüllen.

Tragen Sie die Zahlen in die entsprechenden Kästchen ein (Zeilennummer und Kästchennummer sind im Folgenden gekennzeichnet).

Arbeitsschritt

Die Gewerbesteuer bemisst sich nach dem Gewerbeertrag. Gehen Sie von dem vorläufigen Gewinn aus, wie er sich nach der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt.

Durch folgende Hinzurechnungen und Kürzungen ergibt sich der Gewerbeertrag.

Hinzurechnungen

Die **Hinzurechnung der Hälfte der Dauerschuldzinsen zum Gewerbeertrag entfällt ab 2008**. Stattdessen sind nun **25 % sämtlicher Zinsen** hinzuzurechnen. Bei Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren zählt dazu nur der sogenannte **Finanzierungsanteil**.

- Dieser beträgt bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal 20 % (Eintrag in voller Höhe Seite 2, Zeile 39, Kästchen 34)
- bei immobilien Wirtschaftsgütern 65 %. (Eintrag in voller Höhe Seite 2, Zeile 40, Kästchen 35), ab 2010 50 %
- Entgelt für Schulden (Eintrag Seite 2, Zeile 36, Kästchen 31)
- Renten und dauernde Lasten (Eintrag Seite 2, Zeile 37, Kästchen 32)
- Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (Eintrag Seite 2, Zeile 38, Kästchen 33)
- einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten wie Konzessionen und Lizenzen (Eintrag Seite 2, Zeile 41, Kästchen 36)

Allerdings gilt nunmehr ein **Freibetrag** in Höhe von **100.000 €** für die Summe sämtlicher Zinsen und Finanzierungsanteile. Nur übersteigende Beträge werden dem Gewinn hinzugerechnet.

Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um (u. a.):

- 120 % des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke (letzter Feststellungszeitpunkt; Eintrag Seite 2, Zeile 55, Kästchen 51),
- Gewinnanteile an einer Personengesellschaft oder bei mehr als 10 % Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wenn sie als Einnahmen bei der Gewinnermittlung angesetzt sind (Eintrag Seite 3, Zeile 62,
- den Teil des Gewerbeertrags, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt (Eintrag Seite 3, Zeile 64, Kästchen 33). Die darauf entfallenen ausländischen Steuern sind dagegen hinzuzurechnen (Eintrag Seite 2, Zeile 53, Kästchen 22),
- Spenden bis in Höhe von 20 % des Gewerbeertrags zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (Eintrag Seite 3, Zeile 66, Kästchen 71),
- Gewinne aus Anteilen (mind. 15 %) an ausländischen Kapitalgesellschaften (Eintrag Seite 3, Zeile 74, Kästchen 37),

- vortragsfähiger Gewerbeverlust aus dem Vorjahr (Eintrag Seite 4, Zeile 91, Kästchen 20). Dieser wurde in einem gesonderten Bescheid vom Finanzamt festgestellt,
- Kapitalgesellschaften ziehen zusätzlich ab: Zinsen für Gesellschafterdarlehen.

Der Gewerbeertrag ist auf volle 100 € nach unten abzurunden.

Steuernummer		0 0 8 1 5 0 0 0 0 0	Fußnoten siehe Seite 3	
30	<input checked="" type="checkbox"/> Das Unternehmen ist Organträger .	Name, zuständiges Finanzamt, Steuernummer der Organgesellschaft(en); ggf. auf besonderem Blatt.		
31	<input checked="" type="checkbox"/> Das Unternehmen ist Organgesellschaft .	Name, zuständiges Finanzamt, Steuernummer des Organträgers; ggf. auf besonderem Blatt.		
32	Es besteht ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr	vom T T M M	bis T T M M	Im Erhebungszeitraum enden zwei Wirtschaftsjahre <input checked="" type="checkbox"/> Nein <input checked="" type="checkbox"/> Ja
Gewerbeertrag				21
Gewinn aus Gewerbebetrieb – ohne Beträge lt. Zeilen 34, 35, 75 und 76 –, der nach den Vorschriften des <input checked="" type="checkbox"/> Einkommensteuergesetzes <input checked="" type="checkbox"/> Körperschaftsteuergesetzes ermittelt worden ist				
33	– Negative Beträge bitte mit Minuszeichen –			10
34	Unterschiedsbetrag i. S. des § 5a Abs. 4 EStG			27
35	Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a EStG			28
Hinzurechnungen:				
Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG (enden im Erhebungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, sind hier die Eintragungen für das erste Wirtschaftsjahr vorzunehmen und zusätzlich die Zeilen 42 bis 47 auszufüllen)				
Bitte die Beträge in voller Höhe eintragen, ggf. auf besonderer Anlage erläutern; der Hinzurechnungsbetrag wird von Amts wegen ermittelt.				
36	Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)	31	1 8 3 7	,
37	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG)	32		,
38	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG)	33		,
39	Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG)	34	2 8 4	,
40	Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG)	35	1 5 8 7 8	,
41	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten – insbesondere Konzessionen und Lizenzen – (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)	36		,
Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG für ein zweites, im Erhebungszeitraum endendes Wirtschaftsjahr				
Bitte die Beträge in voller Höhe eintragen, ggf. auf besonderer Anlage erläutern; der Hinzurechnungsbetrag wird von Amts wegen ermittelt.				

Abb. 5: GewSt-Erklärung Seite 2

Für alle Unternehmer gilt ab 2008 ein einheitlicher Tarif von 3,5 %.

Beispiel:**Gewerbeertrag**

Vorläufiger Jahresüberschuss(+) / Jahresfehlbetrag(-)	4.616
+ nicht abziehbare Aufwendungen	2.778
- steuerfreie inländische Vermögensmehrungen -	50
= endgültiger Gewinn(+) / Verlust(-) gemäß § 7 GewStG	7.444
Hinzurechnungen	
Finanzierungsanteile:	
Entgelte für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1a GewStG	1.837
Miet- und Pachtzinsen für bewegliche WG des AV 284	
davon 20 v. H. Finanzierungsanteil gem. § 8 Nr. 1d GewStG	56
Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche WG des AV 15.878	
davon 65 v. H. Finanzierungsanteil gem. § 8 Nr. 1e GewStG	10.320
= Summe Finanzierungsanteile i. S. d. § 8 Nr. 1 GewStG	12.213
- Freibetrag Finanzierungsanteile (max. 100.000)	12.213
= Finanzierungsanteile nach Freibetrag	0
hinzuzurechnen: davon 25 v. H.	0
+ Summe der Hinzurechnungen	
- Summe der Kürzungen	0
= Gewerbeertrag(+) / Gewerbeverlust(-)	7.444
abgerundet auf volle 100 €	7.400
= steuerpflichtiger Gewerbeertrag	7.400
Gewerbesteuerrückstellung/Aktivierung gesamt	
Steermessbetrag nach dem Gewerbeertrag	
7.400 x 3,50 v. H. =	259
Gewerbesteuerschuld	861
- Gewerbesteuervorauszahlungen laut Gewinn- und Verlustrechnung	682
= berechnete Gewerbesteuerrückstellung	179

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
179,00		0956/3035	4320/7610	Einstellung GewSt-Rückstellung

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0722	380	0957	3030	Gewerbesteuerrückstellung
0722	380	0956	3035	Gewerbesteuerrückstellung, § 4 Abs. 5b EStG
421	770	4320	7610	Gewerbeertragsteuer

Auf unserer Downloadseite finden Sie ein Formular zur **Gewerbesteuererklärung**.

Hat Ihr Gewerbebetrieb mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden, füllen Sie bitte die **Zerlegungserklärung** aus. Dann erlässt das Finanzamt einen Zerlegungsbescheid. Dieser legt die anteilige Gewerbesteuer pro Gemeinde fest.

Die Verrechnung/Auflistung der Betriebsstätten der Stella Medien GmbH:

Betriebsstätte	Hebesatz	Gewerbesteuer	Vorauszahlungen	Rückstellung (+) Aktivierung (-)
Freiberg	415,00	230	682	-452
Neustadt	310,00	631	0	631
		861	682	179

Der Rechner „Gewerbsteuerhinzurechnung“ auf unserer Downloadseite ermittelt direkte und indirekte Zinsanteile, die dem Gewerbeertrag nach der Unternehmensteuerreform 2008 zuzurechnen sind. Der Rechner berechnet die Höhe der Gewerbesteuerrückstellung. Der errechnete Betrag soll Ihre Gewerbesteuerverbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt decken.

Arbeitsschritt

Sortieren Sie sämtliche Original-Spendenbescheinigungen aus und geben Sie diese an das Finanzamt.

13.3 Körperschaftsteuererklärung

Wie bei der Gewerbesteuer muss auch bei der Körperschaftsteuer zum Jahresende die Steuerschuld bestimmt und nach Abzug der Vorauszahlungen die verbleibende Schuld bilanziert werden. Die

Rückstellung für die Körperschaftsteuerschuld ist der letzte zu bildende Posten in der GmbH-Bilanz.

Die Körperschaftsteuerschuld wird vor der Verwendung des Gewinns berechnet. Erst nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung wird über eine eventuelle Ausschüttung entschieden, und zwar unter Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen (siehe Abschnitt 13.4).

Arbeitsschritt

Bei der Berechnung der Körperschaftsteuerrückstellung gehen Sie nach dem im Folgenden vorgestellten Schema vor. Dabei füllen Sie nebenbei die umfangreichen Steuerformulare aus. Für die meisten Erklärungen werden lediglich die Vordrucke Körperschaftsteuererklärung 2011 (Vordruck KSt 1 A) sowie Anlage A und Anlage WA benötigt und nur diese sollen hier behandelt werden.

Anhand der auf den folgenden Seiten abgedruckten Körperschaftsteuererklärung der Stella Medien GmbH können Sie die genannten Arbeitsschritte nachvollziehen.

Stellen Sie zunächst sicher, dass wirklich sämtlicher Aufwand und Ertrag erfasst ist, z. B.:

- vorläufiger Jahresüberschuss laut Bilanz vor Steuern
- Tantiemen, sofern noch nicht gebucht
- GewSt-Aufwendungen, sofern noch nicht gebucht

- = vorläufiger Jahresüberschuss

Wie wurden im laufenden Jahr die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen erfasst?

- a) Wenn die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen als Aufwand erfasst wurden, so sind sie dem Jahresüberschuss wieder hinzu-zurechnen.

- Jahresüberschuss
- + Aufwand Körperschaftsteuervorauszahlungen
- + Aufwand SolZ-Vorauszahlungen zur KSt

- = Gewinn vor KSt

- b) Vorauszahlungen, die auf einem aktivischen Vermögenskonto (Forderungen) aufwandsneutral erfasst sind, werden nicht hinzugerechnet.

Zur Berechnung der Körperschaftsteuer sind dem Ergebnis steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen hinzuzurechnen. Listen Sie diese Beträge gleich in der Anlage A auf – bis auf die Körperschaftsteuer selbst, die es noch zu errechnen gilt.

Bezeichnung der Körperschaft

Stella Medien GmbH

Steuernummer

008-150-0000

Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage A gesondert auszufüllen.

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage A

2011

zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A

Nicht abziehbare Aufwendungen €

Nach Verrechnung mit Erstattungen
(soweit diese den Betrag lt. Zeile 20, 20b oder 23 des Vordrucks KSt 1 A beeinflusst haben)

99	14	89	
----	----	----	--

Zeile	Aufwendungen	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen Negative Beträge in Rot oder mit Minuszeichen EUR	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen Negative Beträge in Rot oder mit Minuszeichen EUR	Nur vom Finanzamt auszufüllen
1	trd			
2	Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke (§ 10 Nr. 1 KStG)	12		12
3	Körperschaftsteuer (nach Anrechnung von Kapitalertragsteuer verbleibender Körperschaftsteuer-Aufwand lt. Gewinn- und Verlustrechnung)	15	1,069	15
4	davon Zuführung zur Körperschaftsteuer-Rückstellung für den laufenden Veranlagungszeitraum	144		
5	Solidaritätszuschlag Ⓢ	30	61	30
6	Anzurechnende Kapitalertragsteuer auf vereinnahmte Kapitalerträge	17	47	17
7	Nicht anzurechnende Kapitalertragsteuer auf vereinnahmte Kapitalerträge Ⓢ	29		29
7a	Gewerbesteuer ab Erhebungszeitraum 2008	43	861	43
8	Vermögensteuer	21		21
9	Nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbarer Teil der Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge	25		25
10	Ausländische Personensteuern i. S. des § 10 Nr. 2 KStG Ⓢ	26		26
11	Nebenleistungen zu den Steuern lt. Zeilen 3 bis 10 (z.B. Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Zinsen nach §§ 234 bis 237 AO, Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO, Gebühren nach §§ 89 und 178a AO) Ⓢ	31		31
12	Die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen (einschl. des von der Körperschaft getragenen Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG und des Solidaritätszuschlags; § 10 Nr. 4 KStG) – Bitte auch Zeilen 33, 34, 39 ff. der Anlage WA ausfüllen –	32		32
13	Sonstige nicht abziehbare Aufwendungen insbesondere nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7, 8, 8a, 10 und Abs. 6 bis 8 EStG, §§ 4c und 4d EStG, § 160 Abs. 1 AO, § 10 Nr. 3 KStG	33	771	33
14	Sämtliche Spenden und nicht als Betriebsausgaben abziehbare Beiträge	35	350	35
14a	Zelle 14a nur ausfüllen, wenn die Zinsaufwendungen die Zinserrträge um mindestens 3 Millionen Euro übersteigen und/oder ein Zinsvortrag vorliegt. Nicht bei Organgesellschaften, bei Organträgern: einschließlich entsprechender Beträge der Organgesellschaften Ⓢ	44		44
14a	Sämtliche Zinsaufwendungen i. S. des § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG			
15	Zusammen (Übertrag nach Zeile 29 des Vordrucks KSt 1 A)		3,159	

Abb. 7: Anlage A

Beispiel:

Vorläufiger Jahresüberschuss(+) / Jahresfehlbetrag(-)	4.616 €
Nicht abziehbare Aufwendungen	
Körperschaftsteuer-Aufwand laut Gewinn- und Verlustrechnung	926 €
Gewerbsteuer-Aufwand laut Gewinn- und Verlustrechnung	682 €
Anzurechnende Kapitalertragsteuer inkl. Soli	49 €
Spenden und Beiträge	350 €
Sonstige nicht abziehbare Aufwendungen	771 €
= Summe nicht abziehbare Aufwendungen	2.778 €
Zwischensumme	7.394 €

Die in Zeile 6 eingetragene Kapitalertragsteuer sollten Sie auch in die Anlage WA (Zeilen 5 und 6) übernehmen, um eine Anrechnung auf die Körperschaftsteuerschuld zu erreichen. Im gegebenen Fall tragen Sie hier weitere auf die Körperschaftsteuerschuld anrechenbare Kapitalertragsteuerbeträge ein. Ab Zeile 13 sind Gewinnausschüttungen und Steuerbescheinigungen der Gesellschaft zu vermerken. Auf der Rückseite der Anlage WA sind Angaben zu den Gesellschaftern sowie über bestehende Verträge mit nahe stehenden Personen (nicht nur Verwandte der Gesellschafter, sondern auch andere Unternehmen, zu denen Beteiligungen bestehen) zu machen.

Bezeichnung der Körperschaft Stella Medien GmbH	Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes Wirtschaftsjahr die Anlage WA gesondert auszufüllen. Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung. Zeilen 5 bis 7 einschließlich entsprechender Beträge der Organgesellschaften	<h2 style="margin: 0;">Anlage WA 2011</h2> <p><input checked="" type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A <input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 B <input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 C</p>
Steuernummer 008-150-0000		

Weitere Angaben – Anträge		99	19	89	
Zeile	Anzurechnende Beträge / Steuerabzug	EUR		Ct	
1 bis 4 bei	(lt. Nachweis Betriebsfinanzamt bzw. lt. beigefügten Originalsteuerbescheinigungen)			Nur vom Finanzamt auszufüllen.	
5	Kapitalertragsteuer	131	47,48	131	
6	Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer Hier ist zusätzlich auch der Solidaritätszuschlag auf anrechenbare Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG (vgl. Zeile 7) mit einzutragen.	133	2,58	133	
7	Steuerabzugsbetrag nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG (soweit anrechenbar) sowie nach § 50a Abs. 7 EStG (nur bei beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsübligen ausfüllen; wenn während des Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht bestanden hat, für die Zeile der beschränkten Steuerpflicht einbehaltenen Steuerabzugsbetrag) (Einzutragen ohne Solidaritätszuschlag; Solidaritätszuschlag bitte mit in Zeile 6 eintragen)	134		134	

Abb. 8: Anlage WA

Arbeitsschritt

Nehmen Sie sich nun den Hauptvordruck der Körperschaftsteuererklärung vor. Die Vorderseite der Körperschaftsteuererklärung (KSt 1 A) enthält die allgemeinen Angaben zu Ihrer GmbH. Auf den Seiten 2 und 3 werden weitere Posten abgezogen bzw. hinzugerechnet.

Hier die wichtigsten Stellen auf den Seiten 2, 3 und 5:

- Zeile 25: Hinzurechnung von nicht berücksichtigungsfähigen Verlusten, die sich z. B. aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ergeben.
- Zeile 26: Gewinnzuschläge für nicht übertragene § 6b-Rücklagen oder für aufgelöste Rücklagen nach § 7g EStG, soweit die Investition nicht erfolgte.
- Zeile 26a: Abzug des Investitionsabzugsbetrags für künftige Investitionen nach § 7g Abs. 1 EStG.
- Zeile 26b: Hinzurechnung des in Vorjahren gebildeten Investitionsabzugsbetrags bei Anschaffung in 2011.
- Zeile 36: Abzug von steuerfreien Investitionszulagen.
- Zeilen 44b bis 44m: Abzug von Gewinnausschüttungen und Veräußerung von Anteilen an andere Körperschaften (in der Berechnung 95 % steuerfrei).
- Zeilen 54a bis 56: Abzug von Spenden (Förderung steuerbegünstigter Zwecke).
- Zeile 78 (auf Seite 5) bis Zeile 92: Berechnung des verbleibenden Vortrags zum 31.12., ausgehend vom festgestellten Verlustvortrag aus früheren Jahren.
- Zeile 94 bis Zeile 102: Berechnung und Ansatz der Spendenvorträge.

Beispiel:

= Zwischensumme 7.394

(Sonstige) nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Vermögensmehrerungen und -minderungen

steuerfreie inländische Vermögensmehrerungen -50
 = Zwischensumme 7.444
 = zu versteuerndes Einkommen 7.444

Aus dem zu versteuernden Einkommen errechnet sich die Tarifbelastung an Körperschaftsteuer.

Ermittlung der Körperschaftsteuerrückstellung

15,00 v. H. aus Einkommensteil in Höhe von 7.444

(gemäß § 23 Abs. 1 KStG) 1.116

= Tarifbelastung 1.116
 + Änderung der Körperschaftsteuer 0
 = festzusetzende Körperschaftsteuer 1.116
 - anzurechnende inländische Steuern -47
 = verbleibende Körperschaftsteuer 1.069
 - Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen
 lt. Gewinn- und Verlustrechnung -925
 = berechnete Körperschaftsteuerrückstellung (+) 144
 = berechnete Körperschaftsteuerrückstellung (+) 144

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
144		3040	7600	Einstellung KSt-Rückstellung
58		3040	7608	Einstellung KSt-Rückstellung SolZ

Aus diesen Buchungen ergibt sich der endgültige Jahresüberschuss:

Jahresüberschuss vor Rückstellungen 4.616
 - Gewerbesteuerrückstellung 179
 - Körperschaftsteuerrückstellung 144
 - Rückstellung SolZ zur KSt 58
 = Jahresüberschuss 4.235

Nachdem nun auch die endgültige Belastung an Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag bekannt ist, können die Lücken in den Formularen gefüllt werden:

		ANLAGE A
Körperschaftsteueraufwand 926 + 144	1.069	Zeile 3
davon Körperschaftsteuerrückstellung	144	Zeile 4
Solidaritätszuschlag 58 + 3	61	Zeile 5
Summe	3.159	Zeile 15
		KSt-Erklärung
Jahresüberschuss	4.235	Zeile 21
Nicht abziehbare Aufwendungen aus Anlage A	3.159	Zeile 29

- 2 -

Steuernummer 008-150-0000		Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen Negative Beträge in Rot oder mit Minuszeichen EUR		99	13
Zelle	Einkommen im Kalenderjahr 2011				
20	Steuerbilanzgewinn / -verlust (ohne den Zeile 20a entsprechenden Betrag) ② ③		110	110	
20a	Pauschaler Gewinn / Verlust aus dem Betrieb von Handelsschiffen bei gesonderter Gewinnermittlung nach § 5a EStG		181	181	
20b	Bei partieller Steuerpflicht: Gewinn / Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich lt. besonderer Ermittlung (nach Berücksichtigung des Abzugs nach § 10g EStG – Abzug höchstens bis auf 0 €)		165	165	
21	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag ② ③ (wenn keine Steuerbilanz aufgestellt ist)	111	4.235		111
22	Dazu / Davon ab: Korrektur nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV zur Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze (lt. beigefügter Erläuterung)	113			113
23	Summe der Zeilen 21 und 22		4.235	4.235	
24 frei	Dazu: Nach § 50c EStG 1997 ¹⁹ i. V. mit § 52 Abs. 59 EStG steuerlich nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen		137	137	
24a	Dazu / Davon ab: Erhöhung um nicht ausgleichsfähige Verluste i. S. des § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG 2006 ²⁰ , des § 2b EStG 2002 ²¹ i. V. mit § 52 Abs. 4 EStG, des § 15 Abs. 4 EStG bzw. des § 15a Abs. 1 und Abs. 1a EStG, des § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG, des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, des § 2 Abs. 4 UmwStG und des § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG, sowie Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG oder Kürzung nach § 2b Satz 4 EStG 2002 i. V. mit § 52 Abs. 4 EStG, § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 oder 7 und § 15a Abs. 2 oder Abs. 3 Satz 4 EStG, nach § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG und nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (Bitte Einzelaufstellung auf besonderem Blatt beifügen)		138	138	
25a	Dazu / Davon ab: Erhöhung bzw. Kürzung nach § 19 Abs. 4 REITG (vorbehaltlich des § 19a Abs. 1 Satz 2 REITG)		267	267	
26	Dazu: Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 und 8 EStG		139	139	
26a	Davon ab: Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG		239	239	
26b	Dazu: Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung: Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG		240	240	
27	Dazu: Verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (lt. beigefügter Erläuterung bzw. bei genossenschaftlichen Rückvergütungen lt. Zeile 14 der Anlage GR)		116	116	
27a	Davon ab: Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit versteuerten verdeckten Gewinn- ausschüttungen (gemäß BMF-Schreiben vom 28. 5. 2002 – BStBl I S. 603)		166	166	
28	Dazu: Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG		226	226	
29	Dazu: Nicht abziehbare Aufwendungen laut Zeile 15 der Anlage A		3.159		

Abb. 9: KSt 1 A

GHK	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
0722	381	0963	3040	Körperschaftsteuerrückstellung
221	771	2200	7600	Körperschaftsteuer
225	7719	2203	7603	Körperschaftsteuer für Vorjahre
225	7719	2204	7604	Körperschaftsteuererstattung für Vorjahre
2217	7718	2207	7607	Solidaritätszuschlagerstattungen für Vorjahre
2215	774	2208	7608	Solidaritätszuschlag
2217	775	2209	7609	Solidaritätszuschlag für Vorjahre
223	772	2210	7630	Kapitalertragsteuer 25 %
2231	7725	2213	7633	SolZ auf Kapitalertragsteuer 25 %
2235	7726	2215	7635	Zinsabschlagsteuer
2236	7727	2218	7638	SolZ auf Zinsabschlagsteuer

13.4 Gewinnausschüttung und Kapitalsteuererklärung

Die GmbH muss eine Kapitalertragsteuer von 25 % der Gewinnausschüttung und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag

- einbehalten,
- dies dem Finanzamt in einem Formular anmelden und
- schließlich abführen.

Für den Gesellschafter bedeutet die Steuerzahlung durch die GmbH, dass damit die Besteuerung der Gewinnausschüttung abgegolten ist und er die Einkünfte nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung angeben muss. Er kann sie allerdings freiwillig ansetzen und die Kapitalertragsteuer anrechnen lassen, z. B. wenn

- sein Sparerfreibetrag (2011: unverheiratet 801 €/verheiratet 1.602 €) nicht ausgeschöpft ist oder
- seine zu versteuernden Einkünfte insgesamt niedriger besteuert werden (Grenzsteuersatz von 25 % ab Einkommen von 15.000 €/30.000 €)

Gesellschafterbeschluss

Die unterzeichneten Gesellschafter

der

Stella Medien GmbH

treten unter Verzicht auf alle satzungsmäßigen und gesetzlichen Formen und Fristen der Einberufung zu einer Gesellschafterversammlung zusammen und beschließen einstimmig folgendes:
Der Jahresabschluss 2011 wurde am 10.6.2012 festgestellt. Dabei wurde beschlossen, über die Verwendung des Jahresergebnisses später zu entscheiden. Dies geschieht nunmehr.

Aus dem Bilanzgewinn zum 31.12.2011 (Jahresergebnis 2011 zzgl. verbleibenden Gewinnvortrag aus Vorjahren) wird eine Ausschüttung in Höhe von 20.000 € vorgenommen. Der verbleibende Bilanzgewinn wird auf neue Rechnung vorgetragen.

Die Auszahlung an die Gesellschafter erfolgt am2012.

Neustadt, den

.....

Noch vor Jahresende 2012 hat die Gesellschafterversammlung der Schreiber GmbH die Ausschüttung beschlossen und dem Gesellschafter gutgeschrieben. An das Finanzamt geht die Kapitalertragsteueranmeldung zusammen mit der Überweisung der angemeldeten Steuern.

Der Gesellschafter könnte somit die Kapitalertragsteuer von seiner Einkommensteuerschuld abziehen. Die GmbH stellt deshalb zur Vorlage beim Finanzamt eine entsprechende Steuerbescheinigung aus.

Durch die Ausschüttung verringert sich der Gewinnvortrag um den Auszahlungsbetrag und die Kapitalertragsteuer.

Soll	Haben	GegenKto	Konto	
	5.275,00	860/2970	1200/1800	KapErtSt und SolZ an Finanzamt
	20.000,00	860/2970	1200/1800	Ausschüttung an Gesellschafter

BGA	IKR	SKR03	SKR04	Kontenbezeichnung (SKR)
64	331	860	2970	Gewinnvortrag vor Verwendung
64	331	868	2978	Verlustvortrag vor Verwendung

Zelle	1	Steuernummer 008-150-0000
		Finanzamt Neustadt 23456 Neustadt
	2	
	3	
	4	Schuldner / auszahlende Stelle der Kapitalerträge (Anschrift, Telefon):
	5	Stella Medien GmbH
	6	Industriestraße 11
	7	12345 Freiberg

Kapitalertragsteuer- Anmeldung

2011

Eingangsstempel des Finanzamts

Anmeldung für

0111	Jan.	0511	Mai	0911	Sept.
0211	Feb.	0611	Juni	1011	Okt.
0311	März	0711	Juli	1111	Nov.
0411	April	0811	Aug.	1211	Dez.

Anmeldung zum

Es handelt sich um eine geänderte Anmeldung.

8	Kapitalerträge mit Steuerabzug nach § 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (25%) Steuerabzug durch die auszahlende Stelle bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und Nr. 8 bis 12 EStG, § 7 Abs. 1 und § 8 Abs. 6 InvStG (insbesondere ausländische Dividenden, Zinsen, ausgeschüttete Investmenterträge, Erträge aus Termingeschäften, Gewinn aus der Veräußerung, Rückgabe oder Erlösung von Wertpapieren) einschließlich steuerfreier Erträge nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG und ggf. besonderer Entgelte und Vorteile nach § 43 Abs. 1 Satz 2 EStG, die neben den hier bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden sowie Übertragungen von Kapitalanlagen auf einen anderen Gläubiger (§ 43 Abs. 1 Satz 4 EStG). <small>Kapitalerträge (nach Abtandnahme gem. § 43 Abs. 2, § 44 a EStG, Verlustverrechnung gem. § 43 b Abs. 3 EStG und unter Berücksichtigung der Beträge gem. § 44 b Abs. 6 Satz 4 EStG – ohne Erstattungsbeträge lt. Zeile 10 –)</small>	€			
		—			

9	Kapitalerträge durch den Schuldner von Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 a EStG (insbesondere inländische Dividenden, Erträge aus Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten, stillen Beteiligungen oder partiarischen Darlehen, Versicherungsverträgen) einschließlich steuerfreier Erträge nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG und ggf. besonderer Entgelte und Vorteile nach § 43 Abs. 1 Satz 2 EStG die neben den hier bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. <small>Kapitalerträge (nach Abtandnahme gem. § 44 a EStG und vollständiger Abtandnahme gem. § 50 d Abs. 2 oder Abs. 6 EStG – ohne Erstattungsbeträge lt. Zeile 10 –)</small>	€	30.000	7.500,00	412,50
---	--	---	--------	----------	--------

10	Summe der Erstattungsbeträge i. S. d. § 44 b Abs. 6 Satz 1 bis 3 EStG	—		—	
----	---	---	--	---	--

11 Abschriften der den Gewinnausschüttungen zugrunde liegenden Beschlüsse wurden dem Betriebsstättenfinanzamt vorgelegt.

12	Kapitalerträge mit Steuerabzug nach § 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, inländische Einkünfte mit Steuerabzug nach § 32 Abs. 3 KStG (15%) Steuerabzug durch den Schuldner von Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b und 7 c EStG (insbesondere Leistungen und Gewinne von Betrieben gewerblicher Art oder öffentlichen Hand) einschließlich steuerfreier Erträge nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG und Entgelte i. S. d. § 32 Abs. 3 KStG (insbesondere Leihgebühr und Kompensationszahlung bei Wertpapierleihe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die von der Körperschaftsteuer befreit sind).	€			
	Kapitalerträge				

13	Ergebnis der Zeilen 9, 10 und 12	7.500	—	412,50	
----	----------------------------------	-------	---	--------	--

KapSt 2011 – Kapitalertragsteuer-Anmeldung – Okt. 2010

Erstellt von Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Münzinger Str. 9, 79111 Freiburg

Abb. 10: KapErTrSt-Anmeldung

14 Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Auf den folgenden Seiten sehen Sie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) der Stella GmbH zum 31.12.2011. Die Bilanz- und GuV-Posten setzen sich aus den Salden der jeweils zugeordneten Konten zusammen. Diese Untergliederung findet der Bilanzleser im sogenannten Kontennachweis wieder.

14.1 Bilanz

Sie haben die Wahl, ob Sie Finanzamt, Banken oder anderen Adressaten diese Details ungefiltert offenlegen oder im Anhang nur wesentliche Bilanzpositionen erläutern wollen. Je sparsamer jedoch die Erläuterungen ausfallen, desto wahrscheinlicher sind Rückfragen zu erwarten.

Hier zwei weitere Hinweise:

- Der Jahresabschluss ist mit Datum vom Kaufmann zu unterzeichnen. Bei mehreren persönlich haftenden Gesellschaftern haben alle zu unterzeichnen.
- Unter der Bilanz (oder wahlweise im Anhang) sind anzugeben:
 - Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln (Indossaments)
 - Verbindlichkeiten aus Bürgschaften
 - Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen
 - Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten

Bilanz der Stella GmbH zum 31.12.11

AKIVA				
		Vorjahr		Geschäftsjahr
		€	€	€
A.	Anlagevermögen			
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	6,00	8,00	
II.	Sachanlagen	5.393,00	5.212,00	
III.	Finanzanlagen	0,00	0,00	5.222,00
B.	Umlaufvermögen			
I.	Vorräte	48.065,52	59.525,93	
II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	106.996,83	132.494,78	
III.	Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	96.262,91	58.978,82	250.999,53
C.	Rechnungsabgrenzungsposten	2.934,00		2.401,44
		259.658,26		258.622,97

		PASSIVA	
		Vorjahr	Geschäfts- jahr
		€	€
A.	Eigenkapital		
I.	Gezeichnetes Kapital	25.564,59	25.564,59
II.	Kapitalrücklage		
III.	Gewinn-/Verlustvortrag	-20.520,32	31.881,43
IV.	Jahresüberschuss	52.401,75	4.188,39
C.	Rückstellungen	127.786,00	124.195,38
D.	Verbindlichkeiten – davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr: € 72.791,18 (€ 74.426,24)	74.426,24	72.791,18
		259.658,26	258.620,97

14.2 Gewinn- und Verlustrechnung

Nach § 275 HGB ist die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) von Kapitalgesellschaften in Staffelform aufzustellen.

Die GuV ist eine Kontrollrechnung zur Bilanz. In der Bilanz werden Vermögensgegenstände und Schulden am Bilanzstichtag gegenübergestellt, in der GuV die Erlöse und Aufwendungen des abgelaufenen Jahres. Nach dem System der doppelten Buchführung ist die Vermögensänderung des Kaufmanns in der Bilanz mit dem Jahresergebnis in der GuV identisch.

Gewinn- und Verlustrechnung der Stella GmbH zum 31.12.11

			Geschäftsjahr	Vorjahr
		€	€	€
1.	Rohergebnis		218.492,46	217.588,07
2.	Personalaufwand			
a)	Löhne und Gehälter	120.492,59		56.748,84
b)	soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung – davon für Altersversorgung € 4.765,00 (€ 12.015,78)	5.756,71	126.249,30	12.938,26
3.	Abschreibungen			
a)	auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen		3.119,50	5.922,19
4.	sonstige betriebliche Aufwendungen		84.462,96	89.550,98
5.	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		3.611,95	3.420,30
6.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen		1.837,83	1.512,56
7.	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		6.434,82	54.335,54
8.	außerordentliche Erträge		1,00	0,71
9.	außerordentliches Ergebnis		1,00	0,71
10.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	2.085,43		1.772,50
11.	sonstige Steuern	162,00	2.247,43	162,00
12.	Jahresüberschuss		4.188,39	52.401,75

15 Anhang und Anlagespiegel

Ablaufplan Jahresabschluss
Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel
Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Zum Jahresabschluss der GmbH gehören neben Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auch Anhang und Anlagespiegel:

- In den Anhang sind gesetzlich vorgeschriebene Angaben zum Unternehmen und zum Jahresabschluss aufzunehmen.
Angaben, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.
- Der Anlagespiegel bzw. die Entwicklungsübersicht des Anlagevermögens stellt Bestand und Wertentwicklung des Anlagevermögens dar.
Anlagespiegel und Abschreibungsliste – ggf. zusammengefasst in der Übersicht: „Entwicklung des Anlagevermögens“ – sind dem Jahresabschluss beizufügen.

15.1 Anhang zum Jahresabschluss

Im folgenden Musteranhang sind typische Pflichtangaben einer kleinen GmbH gemacht.

A N H A N G Zum 31. Dezember 2011 Stella Medien und Kommunikation GmbH	
<p>Inhaltsverzeichnis Allgemeine Angaben Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Angaben und Erläuterungen zu einzelnen Posten des Jahresabschlusses Sonstige Angaben Organe, Organkredite und Aufwendungen für Organe Unterschrift der Geschäftsleitung Anlagenverzeichnis</p> <p>Allgemeine Angaben Der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2011 wurde nach den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches, des GmbH-Gesetzes und des Gesellschaftsvertrages unter Beachtung der ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes aufgestellt.</p> <p>Die Vorjahresvergleichszahlen wurden aufgrund des Wahlrechts des Art. 67 Abs. 8 Satz 2 EGHGB nicht angepasst.</p> <p>Soweit Wahlrechte für Angaben in der Bilanz, der G+V oder im Anhang ausgeübt werden können, wurde der Vermerk generell in der Bilanz oder G+V gewählt.</p> <p>oder Angaben, die wahlweise in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang gemacht werden können, sind insgesamt im Anhang aufgeführt.</p>	<p>Aufbau und Umfang des Anhangs ist zwar gesetzlich nicht geregelt. Es empfiehlt sich jedoch eine übersichtliche Gliederung, die den Leser vom Allgemeinen zum Speziellen führt.</p> <p>Dem Anhang wird das Anlageverzeichnis beigefügt.</p> <p>Hier erläutern Sie die rechtlichen Grundlagen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses.</p> <p>Hier bekennen Sie sich zu der Ausweisform als Davon-Vermerk oder als Erläuterung hier im Anhang.</p>

<p>Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt.</p> <p>Nach den in § 267 HGB angegebenen Größenklassen ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft.</p> <p>Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich der Vornahme steuerlicher Maßnahmen</p> <p>Erworbene immaterielle Anlagewerte wurden zu Anschaffungskosten angesetzt und sofern sie der Abnutzung unterlagen, um planmäßige Abschreibungen vermindert. Das Sachanlagevermögen wurde zu Anschaffungskosten angesetzt und soweit abnutzbar um planmäßige Abschreibungen vermindert. Die Abschreibungen wurden nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände und entsprechend steuerlichen Vorschriften linear vorgenommen. Der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung erfolgt in den Fällen, in denen dies zu einer höheren Jahresabschreibung führt.</p> <p>Soweit erforderlich, wurde der am Bilanzstichtag vorliegende niedrigere Wert angesetzt. Auf die Ausübung von Wahlrechten nach § 253 III HGB wurde jedoch verzichtet.</p> <p>Ein Wechsel von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gegenüber dem Vorjahr fand nicht statt.</p> <p>Angaben und Erläuterungen zu einzelnen Posten des Jahresabschlusses</p> <p>Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zu einem Wert von 410 € wurden im Jahr des Zugangs in voller Höhe abgeschrieben.</p> <p>Die Finanzanlagen wurden wie folgt angesetzt und bewertet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beteiligungen zu Anschaffungskosten • Ausleihungen zum Nennwert • unverzinsliche und niedrig verzinsliche Ausleihungen zum Barwert 	<p>Möglich ist auch das Umsatzkostenverfahren.</p> <p>Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind prüfungspflichtig und müssen den Jahresabschluss tiefer aufgliedern.</p> <p>Diese Formulierungen umschreiben die steuerlichen Abschreibungsmethoden: auf nicht steuerlich zulässige, rein handelsrechtliche Abschreibungen wurde verzichtet. Anstatt lediglich „linear“ können auch „degressiv“ und „nach Leistungsabgabe“ angegeben sein.</p> <p>Im Rahmen der HGB-Reform wurde der § 253 III HGB gestrichen und damit die Möglichkeit bis 2009, rein steuerliche Abschreibungen auch in der Handelsbilanz anzusetzen.</p> <p>Eventuelle Abweichungen sind hier zu erläutern.</p> <p>Hier äußern Sie sich zur Bewertung bei den GWGs.</p>
--	---

Die Vorräte wurden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt. Sofern die Tageswerte am Bilanzstichtag niedriger waren, wurden diese angesetzt.

Forderungen und Wertpapiere wurden unter Berücksichtigung aller erkennbaren Risiken bewertet. Dem allgemeinen Kreditrisiko bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurde zusätzlich durch eine ausreichend bemessene Pauschalwertberichtigung Rechnung getragen.

Die Steuerrückstellungen beinhalten die das Geschäftsjahr betreffenden, noch nicht veranlagten Steuern.

Die sonstigen Rückstellungen wurden für alle weiteren ungewissen Verbindlichkeiten gebildet. Dabei wurden alle erkennbaren Risiken berücksichtigt.

Verbindlichkeiten wurden zum Rückzahlungsbetrag angesetzt. Sofern die Tageswerte über den Rückzahlungsbeträgen lagen, wurden die Verbindlichkeiten zum höheren Tageswert angesetzt.

Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände wurden durch die Geschäftsführung zu Nominalbeträgen unter Berücksichtigung aller erkennbaren Risiken bewertet.

Die Sonstigen Rückstellungen wurden in Höhe des mutmaßlichen Bedarfs bewertet.

Die Pensionsverpflichtungen wurden aufgrund eines vorgelegten Gutachtens der „XYZ-Versicherung AG“ gebildet, das unter Anwendung steuerlicher Vorschriften erstellt wurde. Sie sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen passiviert. Der Ermittlung liegt ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde.

Verbindlichkeiten wurden zum Rückzahlungsbetrag angesetzt.

Angabe der Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Gegenüber den Gesellschaftern bestehen die nachfolgenden Rechte und Pflichten:

Sachverhalte		Betrag
Ausleihungen	0,00 €	0,00 €
Forderungen	48.366,15 €	48.366,15 €
Verbindlichkeiten	0,00 €	0,00 €

Ggf. sind hier und bei den Forderungen Währungsrisiken zu erwähnen.

An dieser Stelle bekennen Sie sich zu dem Nominalausweis auch von zweifelhaften Forderungen. Eventuelle Bewertungsabschläge sind in Wertberichtigungen berücksichtigt.

Die Angaben beinhalten nicht diejenigen Beträge, die den Geschäftsführern zuzurechnen sind.

Bildung steuerlicher Abschreibungen, getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen

Es wurden keine steuerlichen Sonderabschreibungen geltend gemacht.

Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten über fünf Jahre

Der Gesamtbetrag der bilanzierten Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren beträgt € 4.060,00.

Fehlbetrag für nicht passivierte Rückstellungen für Pensionen

Die Pensionsrückstellungen decken die erteilten Versorgungszusagen im vollen Umfang.

Sonstige Angaben

Haftungsverhältnisse im Sinne von § 251 HGB lagen zum Bilanzstichtag nicht vor
oder

neben den in der Bilanz aufgeführten Verbindlichkeiten sind die folgenden Haftungsverhältnisse zu vermerken:

Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB	Betrag
aus der Begebung und Übertragung von Wechseln	0,00 €
davon durch Pfandrechte oder sonstige Sicherheiten gesichert	0,00 €
davon gegenüber verbundenen Unternehmen	0,00 €
aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften	0,00 €
aus Gewährleistungsverträgen	0,00 €
aus Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	0,00 €
Summe	0,00 €

Sofern Sie nicht einen zusätzlichen Verbindlichkeitenspiegel aufstellen, sind im Anhang Angaben zu Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit über 5 Jahre zu machen sowie über im Folgejahr fällige.

Spätestens mit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sind handels- und steuerrechtlich unterschiedliche Bewertungen erforderlich.

Wahlweise können die Haftungsverhältnisse auch unter der Bilanz angegeben werden.

Organe, Organkredite und Aufwendungen für Organe		
Angaben über Mitglieder der Unternehmensorgane		
Während des abgelaufenen Geschäftsjahres wurden die Geschäfte der GmbH durch die Geschäftsführer, ..., geführt.		Hier sind Angaben zu den Geschäftsführern zu machen.
Vorschüsse und Kredite an Organmitglieder		
Kredite an Geschäftsführer	Betrag	
Darlehenskonten	30.732,22 €	
Pensionsrückstellung (Teilwert)	115.267,00 €	
Unterschrift der Geschäftsleitung		
<i>Neustadt,</i>	_____	_____
Ort,	Datum	Unterschrift
Vorname	_____	
Name	_____	
Funktion	<i>Geschäftsführer</i>	

15.2 Entwicklung des Anlagevermögens

Dem Jahresabschluss wird die „Entwicklung des Anlagevermögens“ beigefügt, die sämtliche Pflichtangaben eines Anlagespiegels enthält.

Konto	Bezeichnung	Entwicklung der	Stand zum 01.01.2011	Zugang/ Abgang	Umb- chung	Abschreibung/ Zuschreibung	Stand zum 31.12.2011
			Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
0027	EDV-Software	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	2.684,45 2.680,45 4,00	176,00 174,00 176,00			2.860,45 2.854,45 6,00
0030	Lizenzen an gewerblichen Schutzrechten	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	12.099,72 12.097,72 2,00				12.099,72 12.097,72 2,00
0320	PKW	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	17.758,62 17.756,62 2,00				17.758,62 17.756,62 2,00
0410	Geschäftsaus- stattung	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	23.008,16 20.481,16 2.527,00	5.589,09- 682,00 5.586,09- 3,00-			17.419,07 15.577,07 1.842,00
0420	Büroeinrichtung	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	12.302,63 11.772,63 530,00	9.742,26- 92,00 9.738,26- 4,00-		92,00	2.560,37 2.126,37 434,00
0421	EDV-Hardware	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	14.330,53 11.997,53 2.333,00	2.021,37- 1.490,00 2.015,37- 6,00-		1.490,00	12.309,16 11.472,16 837,00
0480	Geringwertige Wirtschaftsgüter	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	540,19 539,19 1,00	155,57 155,57 155,57		155,57	695,76 694,76 1,00
0485	Geringwertige WG Sammelposten	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte		2.621,93 525,93 2.621,93		525,93	2.621,93 525,93 2.096,00
0510	Beteiligungen	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	25.000,00 24.999,00 1,00				25.000,00 24.999,00 1,00
0520	Ausleih. An UN mit Beteili- gungsverh.	Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	150.000,00 149.999,00 1,00				150.000,00 149.999,00 1,00
Summe		Ansch-/Herst-K Abschreibung Buchwerte	257.724,30 252.323,30 5.401,00	2.953,50 17.352,72- 3.119,50 17.339,72- 2.953,50 13,00-		3.119,50	243.325,08 238.103,08 5.222,00

Abb. 11: Anlagevermögen 1

Neben der Übersicht über die Anlagengruppen sind für jedes Konto die einzelnen Anlagegüter aufgelistet.

Hier z. B. die Pkw:

0320	PKW				
320001	Audi A6, gebr.	16.07.2004	AHK	16.724,14	16.724,14
			Linear	Absch	16.723,14
			3/00 33,33	BW	1,00
320002	Navigationssystem	23.08.2004	AHK	1.034,48	1.034,48
			Linear	Absch	1.033,48
			3/00 33,33	BW	1,00
0320	PKW		Ansch-/Herst-K	17.758,62	17.758,62
			Abschreibung	17.756,62	17.756,62
			Buchwerte	2,00	2,00

Abb.12: Anlagevermögen 2

Hier nochmals der Hinweis, dass nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes steuerliche Abschreibungen nicht mehr zulässig sind. Der Ansatz bereits niedrig abgeschriebener Anlagegüter darf auch ab 2010 beibehalten werden, ggf. sind jedoch zwei unterschiedliche Anlagespiegel zu bilden mit steuerlichen und handelsrechtlichen Werten.

16 Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Ablaufplan Jahresabschluss

Vortragen der Eröffnungsbilanz
Abstimmen der Buchhaltung
Abstimmen: Aktiva
Abstimmen: Passiva
Abstimmen: Gewinn- und Verlustrechnung
Inventur
Abschlussbuchungen – Aufstellen der Bilanz
Anlagevermögen und Abschreibungen
Umlaufvermögen
Passiva
Gewinn- und Verlustrechnung
Steuererklärungen
Fertige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
Anhang und Anlagespiegel

Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Nachdem Sie den Jahresabschluss aufgestellt haben, ist ein Gesellschafterbeschluss zur Feststellung herbeizuführen. In diesem Kapitel finden Sie die Varianten für Alleingesellschafter und mehrere Gesellschafter. Jede GmbH muss im Bundesanzeiger ihren Jahresabschluss veröffentlichen. Das lässt sich am Schnellsten über ein Webformular ohne aufwendige Software erledigen.

16.1 Gesellschafterbeschluss zum Jahresabschluss

Nachdem Sie den Jahresabschluss aufgestellt haben, ist ein Gesellschafterbeschluss herbeizuführen. Sollte das Stammkapital durch Verluste zur Hälfte aufgebraucht sein, so ist zudem im Gesellschafterbeschluss die Fortführung der GmbH zu beschließen. Die Gesellschafter einer kleinen GmbH haben spätestens bis zum Ablauf des

16.2 Offenlegung

Spätestens zwölf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres muss jede GmbH im Bundesanzeiger (www.ebundesanzeiger.de) ihren Jahresabschluss und Lagebericht veröffentlichen.

Welche Unterlagen Sie an den elektronischen Bundesanzeiger übermitteln müssen, hängt unter anderem von der Größe des Unternehmens ab. Dabei brauchen die hier betrachteten kleinen GmbHs lediglich die Kurzformen der Bilanz und des Anhangs einzureichen.

Bei mittelgroßen Unternehmen einzureichende Unterlagen:

- Bilanz (ausreichend ist die für kleine Gesellschaften vorgeschriebene Form)
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang
- Lagebericht
- zusätzlich rechtsformspezifische Dokumente (z. B. Angaben zur Ergebnisverwendung, Bericht des Aufsichtsrates, Bestätigungsvermerk)

Bei großen Unternehmen einzureichende Unterlagen:

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang
- Lagebericht
- zusätzlich rechtsformspezifische Dokumente

Die Übertragung des Jahresabschlusses zum elektronischen Bundesanzeiger erfolgt direkt aus der Steuerberatersoftware heraus, wie die von der DATEV eG, Addison u. a.

Veröffentlichen

Hier können Sie Aufträge für die Veröffentlichung im eBundesanzeiger oder im Unternehmensregister übermitteln.

IM ELEKTRONISCHEN BUNDESANZEIGER

Der elektronische Bundesanzeiger ist die Plattform für zentrale Veröffentlichungen und Bekanntmachungen sowie für rechtlich relevante Unternehmensnachrichten.

Bitte reichen Sie Ihre Jahresabschlussunterlagen ausschließlich hier ein.

AUFTRAG VERÖFFENTLICHEN

IM UNTERNEHMENSREGISTER

Im Unternehmensregister werden die wichtigsten veröffentlichungspflichtigen Daten über Unternehmen zentral zusammengeführt.

Sie können als Wertpapieremittent aufgrund gesetzlicher Vorgaben Veröffentlichungen in das Unternehmensregister einstellen. Es gilt die Unternehmensregisterverordnung (URV) und die Justizverwaltungsstellenverordnung (JVKostO).

AUFTRAG EINREICHEN

HILFEN RUND UM IHRE VERÖFFENTLICHUNGEN IM ELEKTRONISCHEN BUNDESANZEIGER

- » AGB / Preise
- » Jahresabschluss Offenlegungsregeln
- » Jahresabschluss Veröffentlichung
- » Wie Sie im Klagerregister veröffentlichen. (PDF)
- » Schnittstellen für die Übermittlung Ihrer Veröffentlichungen, z.B. Fondspreise.
- » Gespeicherte Vorlagen für Jahresabschlüsse unter „Meine Daten“

HILFEN RUND UM IHRE AUFRÄGE AN DAS UNTERNEHMENSREGISTER

- » AGB / Preise
- » Was Sie im Unternehmensregister veröffentlichen müssen und wie Sie Ihre Unterlagen elektronisch an das Unternehmensregister einreichen.

Wir helfen Ihnen weiter

Tipps zur Nutzung der Publikations-Plattform finden Sie in den Bereichen » Wissenswertes bzw. » Fragen & Antworten.

Oder wenden Sie sich an unsere Service Nummer 0 800 - 1 23 43 39 (Mo-Fr von 8 bis 18 Uhr, kostenlos aus dem dt. Festnetz).

Aus dem Ausland: +49 2 21/9 76 68-0 (kostenpflichtig)

Arbeitshilfen

XML-/XBRL-Programme, Muster-Vorlagen, Dokumentationen und technische Standards helfen Ihnen bei der Übermittlung Ihrer Aufträge. » mehr

Abb. 13: eBanz 1

In anderen Fällen unterstützen Sie auf den Internetseiten des eBundesanzeiger XML-Tools, Muster-Vorlagen und Dokumentationen beim Erstellen Ihrer Jahresabschlüsse und bei der Übermittlung.

Veröffentlichungsart

Veröffentlichungsart*:

⚠ Der Verlag behält sich bei augenscheinlich fehlert...

Veröffentlichung für:

⚠ Die Veröffentlichung erscheint unter den hier angezeigten Angaben im elektronischen Bundesanzeiger.

Abb. 14: eBanz 3

Nach der Registrierung können Sie die Veröffentlichung starten. Neben der Übermittlung in definierten XML-Schemata und XBRL-Taxonomien gibt es für kleine GmbHs die Möglichkeit, stattdessen ein einfaches Webformular zu verwenden.

Elektronisches Auftragsformular

Die Veröffentlichung erfolgt im Bundesanzeiger unter:

The screenshot shows a navigation bar with four steps: 'Be-reich', 'Auftrags-daten', 'Weitere Auftragsdaten', and 'Über-mittlung'. The 'Über-mittlung' step is highlighted. Below the navigation bar, there is a dark header bar. The main content area contains the text: 'Wählen Sie zwischen den beiden Möglichkeiten d'. Below this text is a dark header bar with the text 'Möglichkeit 1: Formular ausfüllen'. The main content area contains the text: 'Sie können das Webformular verwenden. Dies hat für Sie den Vorteil, dass die Veröffentlichung Ihres Jahresabschlusses zum kostengünstigen XML-Preis berechnet wird.' Below this text is a button with the text 'Weiter und Formular ausfüllen' and a right-pointing arrow.

Abb. 15: eBanz 4

Hier lassen sich sämtliche Positionen der verkürzten Bilanz zusammen mit den Vorjahresbeträgen eingeben. Anschließend kopieren Sie den Anhang aus dem Textverarbeitungsprogramm und geben den Jahresabschluss zur Veröffentlichung frei.

Falls die Unterlagen nicht oder nicht vollständig beim elektronischen Bundesanzeiger eingehen, unterrichtet dieser das Bundesamt für Justiz.

Für Verstöße sieht das Gesetz einen Ordnungsgeldrahmen von 2.500 bis 25.000 € vor.

Bilanz

Die untenstehenden Tabellen enthalten Beispieltex-te für die einzelnen Positionen einer Bilanz, die gemäß Ihren Anforderungen geändert oder überschrieben werden können. Sollte Ihre Bilanz einzelne Positionen nicht enthalten, können und sollten die einzelnen Positionen in der Legende gelöscht werden. Leere Spalten oder Zeilen werden in der Veröffentlichung nicht angezeigt. Eine automatische Anpassung der Gliederung/Nummerierung erfolgt nicht. **Bitte achten Sie deshalb darauf, dass Ihre Angaben in diesem Formular mit denen in Ihren Jahresabschlussunterlagen übereinstimmen.** Weiterhin ist es möglich, zusätzliche Zeilen einzufügen. Zusätzliche Spalten können nicht hinzugefügt werden.

Bei Angaben in TEuro bitte die Spaltenüberschrift entsprechend anpassen.

Aktiva:	Euro	Gesamtjahr/Stand	Euro	Vorjahr	Euro
A. Anlagevermögen					
I. Immaterielle Vermögensgegenstände					
II. Sachanlagen					
III. Finanzanlagen					
B. Umlaufvermögen					
I. Vorräte					
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände					
III. Wertpapiere					
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks					
C. Rechnungsabgrenzungsposten					
Summe Aktiva					

Bei Angaben in TEuro bitte die Spaltenüberschrift entsprechend anpassen.

Passiva:	Euro	Gesamtjahr/Stand	Euro	Vorjahr	Euro
A. Eigenkapital					
I. Gezeichnetes Kapital					
II. Kapitalrücklage					
III. Gewinnrücklagen					
IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag					
V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag					
B. Rückstellungen					
C. Verbindlichkeiten					
D. Rechnungsabgrenzungsposten					
Summe Passiva					

Abb. 16: eBanz 5

Bereits für das Erinnerungsschreiben ist eine Verwaltungsgebühr von rund 53 € zu zahlen. Liegt der zu veröffentlichende Abschluss nach dem Ablauf der Sechs-Wochen-Frist nicht vor, ist das angeordnete Ordnungsgeld fällig. Zudem wird das Bundesamt eine erneute Frist zur Einreichung des Abschlusses setzen und ein neues Ordnungsgeld androhen.

Dabei kann das Ordnungsgeldverfahren sowohl gegen die offenkundigspflichtige GmbH selbst als auch gegen die Geschäftsführer durchgeführt werden.

16.3 Ausblick auf die E-Bilanz ab 2013

Das Finanzamt verlangt bei Abgabe einer Handelsbilanz regelmäßig einen Kontennachweis, der die Positionen recht tief ausleuchtet. Die „Steuerbilanz“ besteht dann in einer überleitenden Rechnung. Diese werden in den Abschnitten zu den einzelnen Steuererklärungen im Kapitel 13 entwickelt. Nach dem neu geschaffenen § 5b EStG sind die Inhalte der Handelsbilanz einschließlich steuerlicher Überleitungsrechnung oder der Steuerbilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie weitere steuerrelevante Daten für die Geschäftsjahre ab 2011 elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die Verpflichtung ist zweimal um ein weiteres Jahr auf den Jahresabschluss 2013 verschoben.

Der geforderte Mindestumfang der E-Bilanz macht für kleine GmbHs ca. das Achtfache des Umfangs der von § 266 HGB geforderten Bilanzposten aus, bei der E-GuV sogar das Neunfache. Hinzu kommt die Forderung der Verwaltung, alle Positionen von Bilanz und GuV, deren Ansätze oder Beträge den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, auf allen Ebenen auf steuerrechtliche Ansätze/Werte überzuleiten.

Der Gesetzgeber versprach mit der Einführung der E-Bilanz einen nachhaltigen Bürokratieabbau sowie entsprechende Verwaltungsvereinfachungen. Anstatt aber die Unternehmen durch die elektronische Datenübermittlung zeit- und kosteneinsparend zu unterstützen, belastet sie der Staat mit erheblichen personellen und finanziellen Aufwand.

Einsparungen sind allenfalls auf der Seite des Fiskus zu erwarten, der mit der Erfassung, elektronische Auswertung und Überprüfung der Daten Vorteile erzielt.

Es bleibt zu hoffen, dass unter dem Druck der Öffentlichkeit kleine Kapitalgesellschaften zumindest die gleichen Erleichterungen wie in der Handelsbilanz zugestanden bekommen.

Stichwortverzeichnis

§

§ 6b EStG 252

A

Abgrenzung 245
Abschlussbuchungen
– vorbereitende 142
Abschreibung 162
– außerplanmäßige 169
– degressive 166
– leistungsmäßige 165
– planmäßige 164
– steuerrechtliche 170
– vergessene 178
Abstimmen
– Anlagevermögen 33
– Buchhaltung 9, 13 f., 27, 69
– Passiva 56
– Umlaufvermögen 41
Aktive
Rechnungsabgrenzungsposten
54
Altersversorgung 221, 282
Amtliche AfA-Tabellen 177
Anhang 174, 269
Anlagenabgänge 34, 114
Anlagengruppen 173
Anlagenverzeichnis 14, 173, 182
Anlagenzugang 68
Anlagespiegel 34
Anleihen, konvertibele 273
Anteile an verbundenen
Unternehmen 198, 241, 243
Anzahlungen, erhaltene 273
Aufmerksamkeit 103

Aufwandsentschädigung 52, 78
Ausleihungen
– an Unternehmen, mit denen
ein Beteiligungsverhältnis
besteht 198
– an verbundene Unternehmen
198
Außerplanmäßige Abschreibung
169, 172, 183, 188

B

Bank 52
Bauten 189 f., 197 f.
Bestandsveränderungen 286
– bei eigenen Leistungen und
Erzeugnissen 221
Bestellungen, erhaltene
Anzahlungen 273
Beteiligungen 198
Betriebs- und
Geschäftsausstattung 40, 194
Betriebsvorrichtungen 194
Bewirtungen 101
Bewirtungskosten 30, 102 f., 284
Bilanzberichtigungen bei
Eröffnung 24
Bilanzmodernisierungsgesetz,
BilMoG 144
Bilanzschema 143
Bruttolohnverbuchung 66
Buchwert 34, 35, 37, 165 ff.,
172, 178, 181 f.
Bundesbankguthaben 243

D

Darlehen 61, 147
 Davon-Vermerke 153
 Debitoren 17, 107
 Degressive Abschreibungen 166
 Differenzbesteuerung 36, 70 f.,
 78 ff., 119
 Differenzbesteuerung,
 abstimmen 78
 Disagio 54 f., 63, 117, 244 ff.
 Dividenden 113, 201, 284
 Durchlaufende Posten 28, 46, 48,
 116, 238

E

E-Bilanz 8, 331
 Eigene Anteile 241, 243
 Eigenkapital 15, 21, 56
 Eigenkapitalkonten 22, 56
 Eigenverbrauch 35
 Einsortieren der Kontenblätter
 28
 Entnahme 34
 – eines Anlagegutes 35
 Erhaltene Anzahlungen 41 ff.,
 61, 225, 273
 Eröffnungsbilanz,
 Umsatzsteuer 21
 Erstattungen 298
 Erträge
 – aus anderen Wertpapieren und
 Ausleihungen 282 f.
 – aus Beteiligungen, davon aus
 verbundenen Unternehmen
 282 f.
 Erzeugnisse 41

F

Fahrtenbuch 85, 87 f., 104, 119
 Fertige Erzeugnisse und Waren
 220
 Finanzanlagen 164, 198, 202 f.,
 283
 Finanzwechsel 231, 243
 Forderungen
 – aus Lieferungen und
 Leistungen 17, 43, 229, 231
 – gegenüber Kunden 43
 Fremdarbeiten 91

G

GbR 109
 Geleistete Anzahlungen 43, 276
 Geringwertige Wirtschaftsgüter
 (GWG) 38, 194
 Geschäfts- oder Firmenwert 186,
 187 f.
 Geschäftsführer 147
 Geschäftsführergehalt 150
 Geschenke 30, 82, 101, 103
 Gesellschafter 147
 Gesellschafterdarlehen 149
 Gewerbesteuerrückstellung 272
 Gewinnrücklagen 243
 Größenklassen 143
 Guthaben, bei Kreditinstituten
 243

I

Immaterielle
 Vermögensgegenstände 184
 Instandhaltungen 95
 Inventarverzeichnis, nicht mehr
 vorhandene Gegenstände 178

Inventur 121, 126
– permanente 125
– Stichtagsinventur 123
– verlegte 123
– Vorbereitung und Ablauf 127
– Vorräte 41, 114, 121
– Waren 121
Inventurvereinfachungsverfahren
123
Investitionsabzugsbetrag 254
Investitionszulagen 175
Inzahlungnahme eines
Anlageguts 36

J

Jahresabschluss
– Aufbau und Inhalt 140
– Vorbereitung 141

K

Kapitalertragsteuer 105, 120,
284
Kasse 52
Kassenbestand 16, 53, 243
Kfz-Kosten 99
Kleine GmbH 143
Kontenblätter 13, 28 f., 31, 52,
61, 108, 116
Konzessionen 184, 185
Körperschaftsteuererklärung 302
Körperschaftsteuerrückstellung
272, 303
Körperschaftsteuer-
Vorauszahlungen 303
Kreditoren 17, 107

L

Latente Steuern, aktive 204, 246
Latente Steuern, passive 279
Leistungen, ausländischer
Unternehmer 92
Leistungsmäßige AfA 165
Liquide Mittel 52
Lizenzen 184 f., 188
Lohn- und Gehaltsverrechnungen
66, 68, 277
Lohnkosten 60, 65, 89, 284

M

Miete 95
Mieterereinbauten 95 f., 191
Mieterumbauten 191

N

Nutzungszeitraum 184
Nutzungszeitraum, Verkürzung
179

P

Pauschalwertberichtigung 236 ff.
Pensionsrückstellungen 58
Permanente Inventur 125
Personalkosten 66, 89, 185
Pkw 36 ff., 84, 86 ff., 163, 165,
168, 171, 178 f., 181, 194
Planmäßige Abschreibungen 164
Positionen der GuV 282
Postgiro 243
Postgiroguthaben 243
Provisionserlöse 69, 76, 78, 118
Prüfungskriterien 29
Prüfungspunkte 29, 51

R

Rabatte 60, 71, 84, 108, 175
 Raumkosten 95
 Rechnungsabgrenzungsposten
 11, 244 f., 279
 Reinvestitionen, § 6b EStG 252
 Reisekosten 30, 103 f.
 Repräsentationskosten 103
 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 13, 41, 179, 215, 219, 223,
 282
 Rücklagen 11, 57
 Rückstellungen 11 f., 57 ff., 117,
 256, 265 ff., 272, 274

S

Sachanlagen 188
 Sachbezüge 87, 89 f., 119
 Schecks 230, 243 f.
 Scheinbestandteile 96, 191
 Schutzrechte 184, 185, 268
 Skonto 109
 Sonstige betriebliche
 Aufwendungen 94
 Sonstige Rückstellungen 265
 Sonstige Verbindlichkeiten 65,
 67, 275
 Sonstige Vermögensgegenstände
 45, 238
 Sonstige Wertpapiere 231, 241
 Sonstige Zinsen und ähnliche
 Erträge, davon aus
 verbundenen Unternehmen
 282 f.
 Spenden 100 f., 284 f.
 Stammkapital 56
 Steuerfreie Umsätze 78
 Steuerliche Rücklagen 57

Steuerrechtliche Abschreibungen
 170
 Steuerrückstellungen 265
 Steuerverbindlichkeiten 276
 Steuerzahlungen 107, 120, 285,
 286
 Stichtagsinventur 123
 Streuartikel 101, 103

T

Teilwertabschreibung 24, 42,
 171, 182, 224

U

Umlaufvermögen 41, 202, 205,
 223, 238
 – sonstige
 Vermögensgegenstände 238
 Umsatzsteuer
 – Erklärung 23, 69, 277
 – Eröffnungsbilanz 21
 – Forderungen 48, 68, 116
 – Verbindlichkeiten 23, 68, 118,
 277
 – Vorauszahlungen 23, 49, 72 ff.
 – Vortrag 23
 Unentgeltliche Wertabgaben 82
 Unfertige Arbeiten 41
 Unklare Posten 28, 47 f.

V

Verbindlichkeiten 17, 19 f., 31,
 57, 61, 64 ff., 73, 89, 105, 108,
 110, 117 ff., 239, 270, 273 ff.,
 314
 – aus Lieferungen und
 Leistungen 17, 64, 117, 274 f.

- gegenüber Kreditinstituten 273
- gegenüber Lieferanten 64
- Verbundene Unternehmen und Beteiligungen 153
- Verkürzung des Nutzungszeitraums 179
- Verlegte Inventur 123
- Versicherungsschädigungen 52, 78, 100
- Verträge 63, 113, 117
- Vorräte 41, 206
- Vorratsinventur
 - Methoden 121
- Vorsteuerbeträge 23, 30, 48 f., 51 f., 116, 239 f.
- Vortrag, Umsatzsteuer 23

W

- Wertberichtigungen 12, 235, 286
- Wertminderung
 - außergewöhnliche Abnutzung 181
 - sonstige Gründen 181

- Wertpapiere 241
- Wertpapiere des Anlagevermögens 200 f.

Z

- Zinsabschlagsteuer 305
- Zinsaufwand 54, 61 f., 105, 107, 201
- Zinsen und ähnliche Aufwendungen 283
- Zinserträge 105 f., 112, 120, 201, 284
- Zugaben 101, 103
- Zugang von Anlagegütern 33
- Zuschreibungen 171 f.