

B. Klausurtechnik

1. Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in **vier** Schritten:

- **Schritt 1: Vollständiges Erfassen des Sachverhaltes.**
- **Schritt 2: Erfassen der Aufgabenstellung.**
- **Schritt 3: Erstellen eines Lösungskonzeptes.**
- **Schritt 4: Ausarbeitung der Lösung.**

Zu Schritt 1: Vollständiges (und richtiges) Erfassen des Sachverhaltes

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → Grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.
- **Vollumfängliche Auswertung** (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausurersteller erwartet das **Auseinandersetzen mit Argumenten** → **i.d.R. Punkte**).
- **Gegebenenfalls** Sachverhalt grafisch aufbereiten (**Schaubild**).

Häufige Fehler:

- Unrichtiges oder unvollständiges Erfassen.
- Zweifel an der Vollständigkeit des Klausursachverhalts.
- Lösung anderer Sachverhalt führt zwangsläufig zu einer falschen Lösung, beste Kenntnisse der falschen Lösung bringen keine Punkte.

Fall 1 zur Klausurtechnik:

Die KG ist seit Jahren Eigentümerin des Grundstücks Weststr. 1 in Hannover. Am 30.06.14 hat die KG einen Seitenflügel ihres Anfang Januar 05 fertiggestellten, selbst genutzten Bürogebäudes, der 25 % des Gesamtgebäudes ausmachte, abbrechen lassen. An gleicher Stelle errichtete sie einen neuen Gebäudeteil (Anbau). Die angefallenen Abbruchkosten laut Rechnung vom 12.08.14, die die KG erst in 15 bezahlte, **buchte sie:**

s.b. Aufwand	20.000 €	an Gebäude	23.800 €
Vorsteuer	3.800 €		

Die Architektenrechnung über den Neubauteil beinhaltet auch ein Entgelt für eine gutachtliche Stellungnahme über die Zweckmäßigkeit des Abbruchs des Seitenflügels. Die Rechnung setzt sich wie folgt zusammen:

Architektenhonorar	20.000 €
Gutachtliche Stellungnahme	10.000 €
=	30.000 €
Umsatzsteuer	5.700 €
Gesamtbetrag	35.700 €

Die KG buchte:

a.o. Aufwand	10.000 €	an Bank	35.700 €
Gebäude Weststr. 1	20.000 €		
Vorsteuer	5.700 €		

Aus dem Abbruchmaterial waren noch einige Materialien im Restbuchwert von 10.000 € verwendbar, die im Sommer 14 beim Neubau verwendet wurden. Der Buchhalter der KG sah keine Veranlassung, aufgrund dieses Vorgangs eine Buchung vorzunehmen.

Der neue Gebäudeteil wurde am 01.10.14 fertiggestellt und sofort nach Bezugsfertigkeit auf die Dauer von 10 Jahren fest an einen Rechtsanwalt vermietet. Dieser zahlte am 01.10.14 neben der ersten Jahresmiete in Höhe von 7.140 € (einschließlich Umsatzsteuer) einen verlorenen Zuschuss von 11.900 € (einschließlich Umsatzsteuer), über den die KG folgende Rechnung ausgestellt hat:

Zuschuss für Neubauteil	10.000 €
Umsatzsteuer	1.900 €
Gesamtbetrag	11.900 €

Die KG buchte:

Bank	7.140 €	an Miete	7.140 €
------	---------	----------	---------

Bank	11.900 €	an Gebäude	10.000 €
		Umsatzsteuer	1.900 €

Die Baukosten in Höhe von 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer bezahlte die KG am 30.09.14, wobei sie 5 % des Rechnungsbetrages wegen der Garantieleistungen einbehält, jedoch am 10.05.15 auf Drängen des Bauunternehmers unter Hinweis auf die gegebene Bankbürgschaft für Gewährleistungsansprüche zahlte.

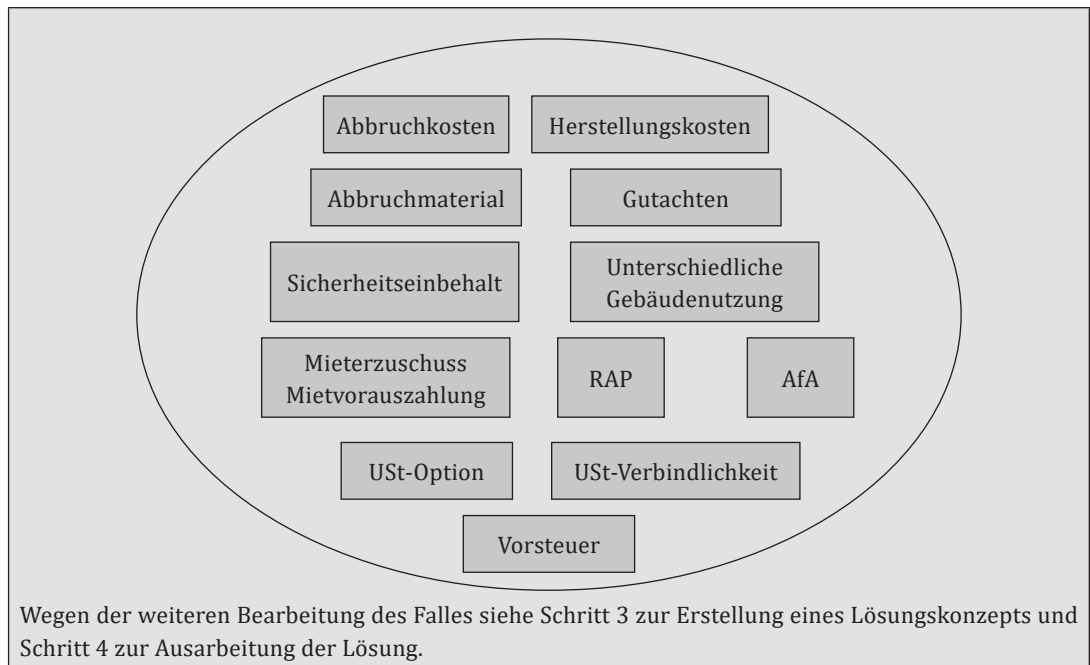
Die KG buchte:

Gebäude Weststr. 1	285.000 €	an Bank	339.150 €
Vorsteuer	54.150 €		

Die ursprünglichen Herstellungskosten des Gebäudes Weststr. 1 haben 500.000 € betragen. Die Gebäudeherstellungskosten wurden gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG zutreffend mit jährlich 2 % abgeschrieben. Für 14 ist noch keine AfA gebucht worden.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Sachverhalt bilanzrechtlich mit Fundstellen und Umbuchungen.

Lösung: Bei **umfangreichen verschachtelten Sachverhalten** kann eine Auflistung der abgefragten Themen in einer Art „**brain-storming**“ zweckmäßig sein.



Zu Schritt 2: Erfassen der Aufgabenstellung

1. Allgemeines

In der Regel ist nach der Aufgabenstellung ein **niederer (StB-)Gewinn** zu ermitteln. Dabei ist stets von der in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wiedergegebenen – aktuellen – Rechtsauffassung der Finanzverwaltung auszugehen. Der Steuerpflichtige möchte kein Rechtsbehelfsverfahren mit dem Finanzamt führen.

Beispiel:

„Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten auf der Aktivseite die geringstmöglichen und auf der Passivseite die höchstmöglichen Wertansätze gewählt werden. Sollte sich dadurch die Notwendigkeit abweichender Steuerbilanzwerte ergeben, so sind diese anzugeben.“

Bei steuerlichen Wahlrechten ist darauf zu achten, dass das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG geführt wird (siehe BMF, Beck-Texte § 5/14).

In Klausuren kann die Aussage im Teil Sachverhalt oder Aufgabe angesprochen sein.

Lesen Sie aber bitte genau die Aufgabenstellung durch und verlassen Sie sich nicht auf bisherigen Aufgabenstellungen.

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

Beispiel:

„Die GmbH möchte einen hohen Handelsbilanzgewinn (hohes Vermögen 1. oder 2. Priorität), jedoch möglichst wenig Steuern (1. oder 2. Priorität) zahlen. Im Zweifel soll die geringe Steuerlast vorgehen.“ Beachte angegebene Prioritäten.

In diesen Fällen ist es entscheidend, die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und deren Wechselwirkungen zu beherrschen.

E. Prüfungsschema

1. Ansatz dem Grunde nach

→ §§ 240, 242, 246, 248 Abs. 2 HGB bzw. § 249 HGB für Rückstellungen, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, ggf. § 8 Abs. 1 KStG.

Die Einschränkungen nach §§ 5 Abs. 6, 5 Abs. 2, 2a, 3, 4, 4a, 4b, 6, 6a EStG sind zu beachten.

2. Ansatz der Höhe nach

→ §§ 253 Abs. 1, Abs. 2–5, 255 Abs. 1, 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1–3, 7, 6a, Abs. 5 EStG.

Handelt es sich bei dem Bilanzposten um ein Wirtschaftsgut?

Vermögensgegenstand = Wirtschaftsgut

- Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, wirtschaftliche Vorteile,
- deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und
- die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich (bewertungsfähig) und
- einzeln (so HGB oder mit dem Betrieb, so EStG) übertragbar sind (verkehrsfähig),
- sofern die Aufwendungen (in der Regel) einen über das Geschäftsjahr hinausgehenden Nutzen für das Unternehmen haben (H 4.2 Abs. 1 EStH).

Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes?

- Erwerb unter Eigentumsvorbehalt
→ Erwerber (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).
- Sicherungsübereignung
→ Sicherungsgeber (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).
- Treuhandverhältnisse
→ Treugeber (§ 39 Abs. 2 AO).
- Rollende Ware
→ unmittelbarer oder mittelbarer Besitz Gefahrübergang reicht nicht (§§ 447, 644 BGB).
- Kommissionsgeschäfte
→ Kommittent (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).
- Leasing (Erlasse Beck, § 6.1–6.4).
- Nießbrauch.
- Gebäude auf fremden Grund und Boden.
- Factoring.

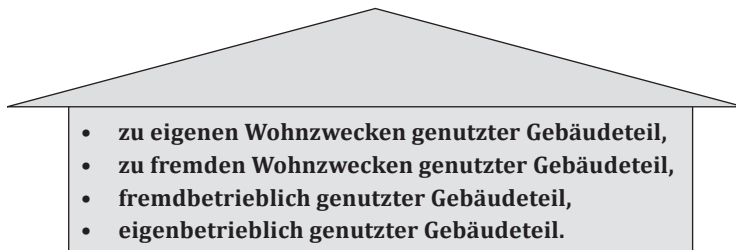
Gehört das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen?

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter (keine Gebäude)

Betriebliche Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
über 50 %	Notwendiges BV	Notwendiges BV	Notwendiges BV
10–50 %	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV evtl. geduldetes BV
unter 10 %	Notwendiges PV	Notwendiges PV	Notwendiges PV

Unabhängig der Zuordnung des Wirtschaftsguts erfolgt Aufteilung der **Aufwendungen einschließlich AfA** in Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung, ggf. durch Schätzung (R 4.7 EStR, H 4.7 Abs. 1 „Gemischt genutzte“ EStH). Ein Wirtschaftsgut wird aber nicht ohne Entnahme zum Privatvermögen, wenn die betriebliche Nutzung 10 % unterschreitet.

Gemischt genutzte Gebäude (Gebäudeteile) als selbständige Wirtschaftsgüter



Jeder der vier **unterschiedlich genutzten Gebäudeteile** ist ein **selbständiges Wirtschaftsgut**, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

Jeder Teil kann nur in vollem Umfang Privatvermögen oder in vollem Umfang Betriebsvermögen sein (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Hinweis! Zuordnung zum gewillkürten BV ist bereits im Klausursachverhalt durch entsprechende Buchung getroffen. Wenn dies zulässig war, kann danach **keine andere Zuordnung** getroffen werden (Einlage = tatsächlicher Vorgang).

Entsprechendes gilt für den Grund und Boden, wobei klausurtechnisch erst die Zuordnung des Gebäudes getroffen wird. Der Grund und Boden schließt sich dem an (H 4.2 Abs. 7 <anteilige Zugehörigkeit...> EStH).

Muss das Wirtschaftsgut in der Bilanz angesetzt werden?

Grundsatz: Ansatzpflicht.

Ausnahmen:

- Ansatzverbot
§ 248 Abs. 1, 2 S. 2 HGB = § 5 Abs. 2, 3, 4a, 4b EStG oder
- Ansatzwahlrecht
HGB: § 248 Abs. 2 S. 1 (soweit nicht S. 2), § 250 Abs. 3
Steuerlich: Nur bei Rücklagen, vgl. § 6b EStG, R 6.5, 6.6 EStR.

Grundsatz:

HB	StB
Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Aktivierungswahl	Aktivierungsgebot
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsgebot	Passivierungsgebot
Passivierungswahl*	Passivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot

* Derzeit gibt es im HGB keine Passivierungswahlrechte.

Fall 19:

Die Beton-GmbH hat ab Jahresbeginn 07 vom Hersteller eine neuartige Mischanlage für 4 Jahre unkündbar gemietet. Dabei handelt es sich um eine Neukonstruktion, die die GmbH im Hinblick auf mögliche Risiken (Konstruktionsmängel usw.) nicht kaufen wollte. Sie musste sich dafür allerdings auf eine unkündbare Mietzeit einlassen. Nach Ablauf dieser (Grund-)Mietzeit kann sie die Anlage zurückgeben oder sich für einen Kauf zu dem dann erzielbaren (second hand) Marktpreis entscheiden. Der Listenpreis der Anlage betrug 60.000 € zuzüglich Umsatzsteuer; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird mit 5 Jahren angenommen. Die auf der Grundlage banküblicher Zinsen und Kosten kalkulierte Monatsmiete beträgt 1.600 € zuzüglich Umsatzsteuer. Außerdem hat die GmbH die Wartungskosten zu tragen.

Nachdem sich die Anlage bereits nach kurzer Betriebsdauer als überaus leistungsstark und robust erwies, wollte sie die GmbH nun doch kaufen. Der Hersteller wäre hierzu ungeachtet des unkündbaren Mietvertrages gegen einen Übernahmepreis von 50.000 € zum Jahreswechsel 07/08 bereit gewesen. Da sich die Entscheidung hierüber jedoch verzögerte, konnte der Erwerb erst zum 01.02.08 zu einem geringfügig geänderten Entgelt erfolgen.

Der Buchhaltungsleiter hat die Mieten- und Wartungskosten bisher als Betriebsaufwand gebucht. Er ist aber unsicher, ob das Rechtsverhältnis nicht hätte bereits in 07 als Kauf (Mietkauf) behandelt und dementsprechend die Anlage unter Berücksichtigung von AfA bereits in 07 aktiviert und die Kaufpreisen passiviert werden müssen.

Fall 20:

Am 01.07.09 hat die Wohnbau KG einen Spezialkran, der ausschließlich bei ihr einsetzbar ist, gegen eine monatliche Miete von 5.000 € (zuzüglich Umsatzsteuer) gemietet. Der Vertrag sieht vor, dass der Kran nach Ablauf einer unkündbaren Grundmietzeit von 4 Jahren (09 bis 13) durch Verrechnung mit den Mietraten ohne weitere Zuzahlungen Eigentum der KG wird. Die Mietzahlungen sind am 30.12. und ab 30.06. jeden Jahres halbjährlich fällig.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des ab 01.07.09 eigenbetrieblich genutzten Krans beträgt 5 Jahre (AfA linear). Die Anschaffungskosten des Vermieters betragen 200.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Außerdem hat der Vermieter einen einmaligen Zuschlag von 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer gefordert und erhalten. Die Mietraten und der einmalige Zuschlag sind wie folgt gebucht worden:

09:

Sonstige Kosten	18.000 €	an Bank	57.120 €
Vorsteuer	3.420 €		
Miete	30.000 €		
Vorsteuer	5.700 €		

10:

Miete	60.000 €	an Bank	71.400 €
Vorsteuer	11.400 €		

Aufgaben:

1. Der Sachverhalt ist steuerrechtlich zu würdigen (planmäßige Abschreibung, AfA linear).
2. Die evtl. zu bilanzierenden Bilanzposten per 31.12.09 und 31.12.10 sind zu entwickeln.
3. Die Gewinnauswirkungen und entsprechenden Umbuchungen für die Jahre 09 und 10 sind darzustellen (siehe Anlage).

Mehr- und Weniger-Rechnung**Bilanzmethode:**

		09		10	
Posten	Tz.	+	./.	+	./.
Summe der Änderungen					
Saldierte Änderungen					
Gewinn					
Verlust					

G + V-Methode:

		09		10	
Posten	Tz.	+	./.	+	./.
Summe der Änderungen					
Saldierte Änderungen					
Gewinn					
Verlust					

Fall 21:

Alfons Alt (A) betreibt seit 15 Jahren in Karlsruhe eine Spielwarenproduktion in der Rechtsform eines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens.

Er erstellt seine Schlussbilanzen jeweils am 30.09.

Der von A angestellte Buchhalter (B) hat die Buchführung und auf den 30.09.08 eine vorläufige Bilanz erstellt. B hat allerdings noch einige Zweifel hinsichtlich einzelner Geschäftsvorfälle bzw. Buchungsvorgänge und wie er die dargelegten Wünsche des A bilanztechnisch erfüllen kann.

A wendet sich deshalb an Sie als Steuerberater und bittet um Überprüfung der nachfolgend dargestellten Einzelsachverhalte hinsichtlich deren bilanziellen Behandlung.

Aufgabe:

1. Nehmen Sie zu dem nachfolgend dargestellten Einzelsachverhalt unter Hinweis auf die einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Rechtsvorschriften Stellung.
2. Geben Sie dabei die jeweils noch erforderlichen Buchungen sowie evtl. Korrekturbuchungen in der „Steuerbilanz“ für das betreffende Wirtschaftsjahr an.
3. Sollten außerbilanzielle Änderungen erforderlich sein, sind diese anzuführen und deren Auswirkungen darzustellen.

Hinweise!

- A versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und führt ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus. Die Eingangsrechnungen erfüllen sämtliche Voraussetzungen der §§ 14 ff. UStG.
- Eine Übertragung etwaiger steuerfreier Rücklagen ist im Wirtschaftsjahr 07/08 nicht vorgesehen. Die Grenzen des § 7g EStG sind seit Jahren überschritten.
- Cent-Beträge sind zu runden.
- Sofern sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt, wurden noch keine Buchungen vorgenommen.
- Auf evtl. von der Steuerbilanz abweichende Bilanzansätze in der Handelsbilanz, die sich aus dem HGB ergeben, ist hinzuweisen und soweit die Angaben reichen zu berechnen.
- Auf gewerbesteuerliche Probleme ist nicht einzugehen.
- Die Jahre 07, 08 usw. sind neutrale Jahre.
- Es gilt die aktuelle Rechtslage, AfA linear.

Einzelsachverhalt:

A hat am 28.06.08 für die Zeit vom 01.08.08 bis zum 31.07.11 eine Maschine gemietet. Der Mietvertrag ist mit einer unkündbaren Mietzeit von drei Jahren und einer am Monatsende fälligen Mietrate von monatlich 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer ausgestaltet.

Die Fa. Rent und Lease GmbH hatte für Anschaffungskosten von 50.000 € die Maschine erworben (bND = 5 Jahre). Zusätzlich wurde vereinbart, dass A die Maschine nach Ablauf der Grundmietzeit für 800 € zzgl. Umsatzsteuer für weitere zwei Jahre weitermieten kann.

Eine Rechnung über die Leasingraten mit der zutreffend ausgewiesenen Umsatzsteuer ging bei A am 05.10.08 ein.

Wegen Schwierigkeiten in der Kreditorenbuchhaltung wurden in 08 keine Zahlungen mehr geleistet. A überwies die Leasingraten für August und September daher erst am 08.10.08.

Es erfolgten daher keine Buchungen.

Fall 22:

Im Juni 2024 (Echtjahr) benötigte F einen neuen Lieferwagen. Er konnte bereits Ende Juni 24 einen Nutzungsvertrag mit einer beiderseits unkündbaren Laufzeit 01.07.24 bis 30.06.27 mit der Hanse-AG (AG, Sitz Hamburg) abschließen.

Am 01.07.2024 wurde der Lieferwagen durch F bei einem Hamburger Autohaus abgeholt.

Nach der im o.g. Vertrag enthaltenen Kaufoption kann F den Lieferwagen nach Ablauf der fest vereinbarten Mietzeit für 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erwerben. Die monatlichen Raten betragen 1.300 € zuzüglich Umsatzsteuer. Am 01.07.24 musste F noch eine einmalige Sonderzahlung i.H.v. 6.000 € zuzüglich Umsatzsteuer leisten. Rechnungen der Hanse-AG in entsprechender Höhe (mit Umsatzsteuerausweis) liegen vor.

Bei der Berechnung der Mietraten hat die AG 44.000 € Anschaffungskosten und Nebenkosten netto zugrunde gelegt. Nach der im o.g. Vertrag enthaltenen Kaufoption kann F den Lieferwagen nach Ablauf der vereinbarten Mietzeit für 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erwerben. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Lieferwagens beträgt nach der amtlichen AfA-Tabelle 6 Jahre.

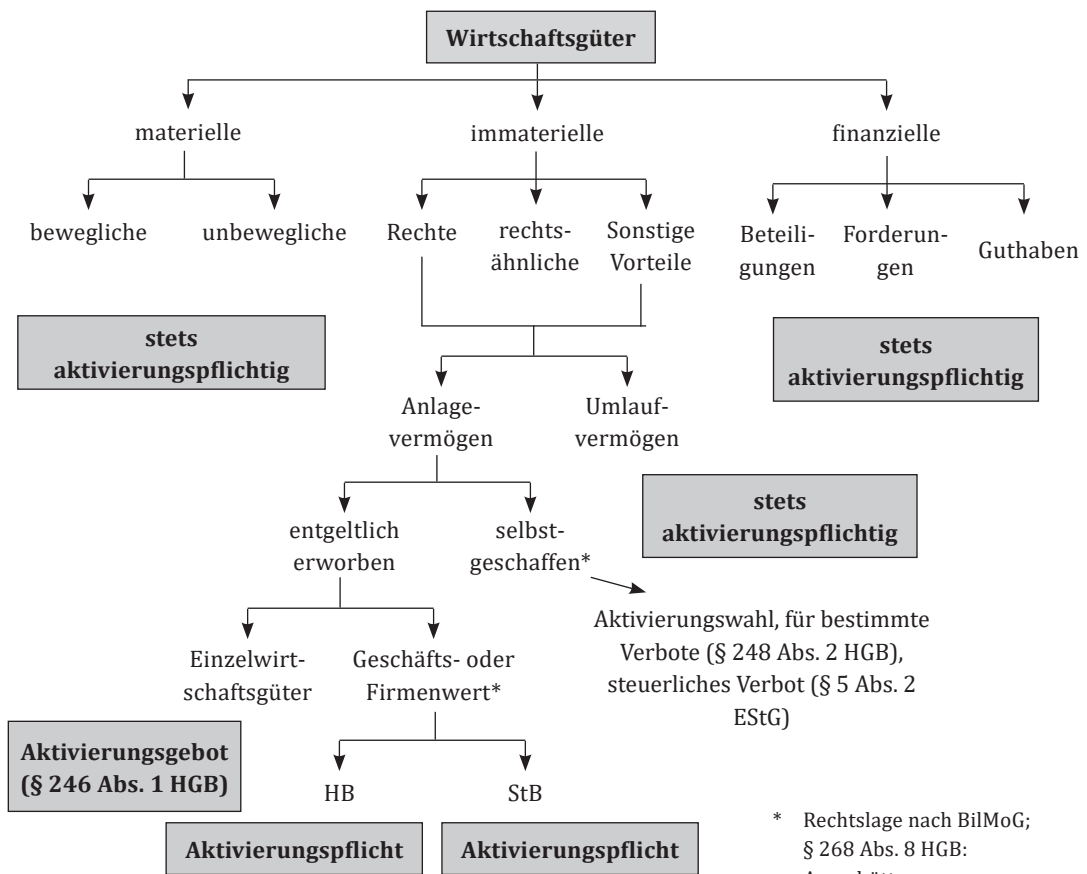
I. Weitere ausgewählte Prüfungsfälle

Nachfolgend werden prüfungsrelevante Fälle in der systematischen Reihenfolge der Anordnung der Bilanz nach § 266 Abs. 2 HGB dargestellt.

Da sich die Aufgaben lediglich auf die auszugsweise zu prüfenden Sachverhalte erstrecken, wurden die Aufgabenstellungen um ständige Wiederholungen zu vermeiden regelmäßig verkürzt dargestellt (vergleiche hierzu Abschnitt B).

Die Lösungen enthalten auch die zu vergebenden Punkte.

Im Anschluss an die prüfungsrelevanten Lösungen werden als Lösungshilfen Erläuterungen oder systematische Übersichten angeboten.



Im Gegensatz zu materiellen Wirtschaftsgütern (konkrete körperliche Gegenstände) sind **immaterielle Wirtschaftsgüter ohne körperliche Gestalt** (wie z.B. Rechte oder geistige Inhalte, R 5.5 Abs. 1 EStR).

1. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Fall 31:

Sie haben gerade die Steuerberaterprüfung mit Erfolg hinter sich gebracht und Ihr Büro eröffnet und schon kommt ein Mandant mit folgendem Problem auf Sie zu:

Ihr Mandant ist im Internetbereich tätig.

Im Rahmen des Unternehmensgegenstandes werden Internetseiten mit Arbeitnehmern des eigenen Betriebs zur eigenen längerfristigen Verwendung, aber auch im Rahmen sowohl von Werkverträgen als auch Dienstverträgen für andere Unternehmen erstellt (Ersterstellung).

Nach einiger Zeit werden diese Internetprodukte zum Teil aktualisiert. Es werden aber auch erhebliche Verbesserungen angebracht, die bis zu einer Neuerstellung führen.

Aufgabe: Ihr Mandant möchte nun von im Rahmen einer gesicherten mit Rechtsgrundlagen versehenen Stellungnahme wissen, wie die Aufwendungen für die verschiedenen Maßnahmen handels- und bilanzsteuerrechtlich zu behandeln sind.

Nehmen Sie zu den verschiedenen Gestaltungsvarianten aus der Sicht der Agentur und des Nutzers in Kurzform aber erschöpfend mit Angabe der Rechtsgrundlagen Stellung. Im Falle einer Aktivierung ist auch auf die Bewertung einzugehen.

Fall 32:

Die A-GmbH erwarb am 01.09.08 ein Unternehmen zu einem Gesamtpreis von 12 Mio. €. Sämtliche Aktiva und Passiva wurden zum Erwerbszeitpunkt 01.09.08 auf die A-GmbH übertragen. Für das Unternehmen ergaben sich zum Erwerbszeitpunkt folgende Zeitwerte (Teilwerte):

Gebäude	2,0 Mio. €
Selbstgeschaffene bisher nicht bilanzierte Verlagsrechte	0,1 Mio. €
Geschäftsausstattung	0,4 Mio. €
Maschinelle Aggregate	1,8 Mio. €
Fuhrpark	0,2 Mio. €
Vorräte	6,3 Mio. €
Forderungen	1,8 Mio. €
Verbindlichkeiten	1,3 Mio. €
Bilanzierungshilfe aktive latente Steuer nach § 274 HGB	0,5 Mio. €
Übernommene bisher nicht bilanzierte Pensionsverpflichtungen	1,0 Mio. €

Die Teilwerte am 31.12.08 sind insgesamt um 10 % gestiegen.

Da bei dem Gesamtunternehmen voraussichtlich ein Verlust erwartet wird, möchte die A-GmbH in der Handels- und Steuerbilanz einen evtl. Firmenwert aktivieren.

Als Abschreibungszeitraum für den Firmenwert sollen 10 Jahre gewählt werden.

Aufgabe: Beurteilen Sie bitte den Sachverhalt.

Lösung Fall 16:

	Punkte																																			
Es liegt ein Kommissionsverhältnis i.S.d. §§ 383 f. HGB zwischen K (Kommittent) und A (Kommissionär) vor, denn A hat es übernommen, die Ware für Rechnung des K (nicht für eigene), jedoch in eigenem Namen (nicht im Namen von K) zu verkaufen (§ 383 Abs. 1 HGB).	1																																			
Die Ware ist am 31.12.01 dem Kommittenten (K) zuzurechnen, weil er ihr rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer bis zum Vollzug des Erfüllungsgeschäftes, d.h. der Lieferung der Kommissionsware an den Dritten, bleibt (§ 246 Abs. 1 S. 1 und 2, § 247 Abs. 2 – Umkehrschluss Umlaufvermögen – HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG).	2																																			
Er hat sie in seiner Bilanz zum; 31.12.01 mit den Anschaffungskosten von 7.000 € zu bilanzieren (§§ 253 Abs. 1 S. 1, 255 Abs. 1 S. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zwischen A und K liegen zum 31.12.01 schwebende Geschäfte vor, die keine Buchung erforderlich machen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).	3																																			
Ein Leistungsaustausch liegt erst vor mit der Lieferung vom Kommissionär (A) an den Dritten (steuerbare Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Im vorliegenden Fall ist dies der 10.01.02 (Erfüllungsgeschäft). Gleichzeitig liegt eine Lieferung vom Kommittenten K an A vor (§ 3 Abs. 3 UStG, 2 Lieferungen gleichzeitig). Bis dahin bzw. zum 31.12.01 entsteht weder Umsatz- noch Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.	4																																			
Nach Ausführung des Erfüllungsgeschäftes werden folgende Buchungen zwischen A und K erforderlich: Kommissionär (A): <table><tr><td>Forderung</td><td>14.280</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit K</td><td>12.852</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>Provisionserlöse</td><td>1.200</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>228</td></tr></table> Alternativ: <table><tr><td>Wareneinkauf</td><td>12.000</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit K</td><td>14.280</td></tr><tr><td>VSt</td><td>2.280</td><td></td><td></td><td></td></tr></table> <table><tr><td>Forderung an K</td><td>1.428</td><td>an</td><td>Provisionserlöse</td><td>1.200</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>VSt</td><td>228</td></tr></table>	Forderung	14.280	an	Verbindlichkeit K	12.852				Provisionserlöse	1.200				USt	228	Wareneinkauf	12.000	an	Verbindlichkeit K	14.280	VSt	2.280				Forderung an K	1.428	an	Provisionserlöse	1.200				VSt	228	5
Forderung	14.280	an	Verbindlichkeit K	12.852																																
			Provisionserlöse	1.200																																
			USt	228																																
Wareneinkauf	12.000	an	Verbindlichkeit K	14.280																																
VSt	2.280																																			
Forderung an K	1.428	an	Provisionserlöse	1.200																																
			VSt	228																																
Kommittent (K): <table><tr><td>Forderung an A</td><td>12.852</td><td>an</td><td>Warenverkauf</td><td>10.800</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>2.052</td></tr></table> Alternativ: <table><tr><td>Wareneinkauf</td><td>12.000</td><td>an</td><td>Erlöse Warenverkauf</td><td>12.000</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>2.280</td></tr><tr><td>Provisionsaufwand</td><td>1.200</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit A</td><td>1.428</td></tr><tr><td>VSt</td><td>228</td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	Forderung an A	12.852	an	Warenverkauf	10.800				USt	2.052	Wareneinkauf	12.000	an	Erlöse Warenverkauf	12.000				USt	2.280	Provisionsaufwand	1.200	an	Verbindlichkeit A	1.428	VSt	228				6					
Forderung an A	12.852	an	Warenverkauf	10.800																																
			USt	2.052																																
Wareneinkauf	12.000	an	Erlöse Warenverkauf	12.000																																
			USt	2.280																																
Provisionsaufwand	1.200	an	Verbindlichkeit A	1.428																																
VSt	228																																			
Die alternative Buchung ist damit begründet, dass nach HGB ein Dienstleistungsverhältnis vorliegt (Provision), während umsatzsteuerlich 2 Lieferungen stattfinden.																																				

Lösung Fall 17:

	Punkte
Voraussetzung zur Bilanzierung ist:	1
1. dass der Vermögensgegenstand zum Vermögen des Kaufmanns gehört und zwar entweder bürgerlich-rechtlich oder wirtschaftlich. (§ 246 Abs. 1 S. 1, 2 HGB).	
2. dass der Kaufmann die Verfügmngsmacht erlangt hat, d.h. den unmittelbaren oder mittelbaren Besitz, auch wenn der Eigentumserwerb noch aussteht. Denn durch den Besitz in Verbindung mit der vertraglichen Berechtigung zur Benutzung oder zur Weiterveräußerung der Sachen ist der Kaufmann in der Lage, darüber unter Ausschluss des Eigentümers zu verfügen.	2
3. Die GmbH hat den Besitz erst nach dem Bilanzstichtag erlangt, nämlich mit dem Empfang des Konnossements, das im Seefrachtverkehr zur Verfügung über die Ware berechtigt (vgl. analog H 5.3 (zeitliche Erfassung von Waren) EStH ! 03.01.02).	3
4. Preisgefahr bedeutet, dass der Käufer (die GmbH) die Ware bezahlen muss, jedoch keine Ware bekommt bei zufälligem Untergang der Ware. Diese Preisgefahr ist mit der Übergabe an die selbständige Transportperson, d.h. mit der Verschiffung übergegangen auf die GmbH, also noch im alten Wirtschaftsjahr. Der Gefahrübergang sei jedoch nach BFH unerheblich . Die Zugehörigkeit zum Vermögen des Kaufmanns setzt die Erlangung der Verfügungsbefugnis voraus.	4
5. Ja. Es ist also möglich, dass Vermögensgegenstände, die am Bilanzstichtag unterwegs ist, weder vom Verkäufer noch vom Käufer aktiviert werden muss.	5

Lösung Fall 18 (Mietkauf):

	Punkte
Schrottpresse Ansatz dem Grunde nach: Die Bilanzierung der Schrottpresse hat mit Wirkung vom 01. November 06 zu erfolgen (§§ 240, 242, 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, § 9a EStDV). Der Mietvertrag über die Schrottpresse war ein echter Mietkaufvertrag .	1
Der Mietzins war nicht offensichtlich unangemessen hoch, die OHG hätte die Schrottpresse nach einer nicht als erfolgreich angesehen Erprobung nicht erworben und hätte für diesen Fall auch mangels Grundmietzeit binnen Monatsfrist den Mietvertrag kündigen können. Die Schrottpresse ist daher erst mit Erwerb dem Betriebsvermögen der OHG zuzurechnen ist.	2
Ansatz der Höhe nach: Die Schrottpresse ist handelsrechtlich als Vermögensgegenstand sowie steuerrechtlich als Wirtschaftsgut (abnutzbares bewegliches Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB) mit den Anschaffungskosten vermindert um die planmäßigen Abschreibungen bzw. die AfA zu bilanzieren (§ 253 Abs. 1 S. 1, 3 S. 1, 2, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG).	3

				Punkte	
Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten sind die angerechneten Mietzahlungen abzüglich des bis zum Erwerb eingetretenen Wertverzehr (AfA durch Vermieter) einzu-beziehen:				4	
Restkaufpreis		1.000.000 €			
Angerechnete Mietzahlung		+ 200.000 €			
Wertverzehr		./.. 100.000 €			
Anschaffungskosten		1.100.000 €			
Korrekturbuchung:				5	
Maschinen		100.000 €	an Mietaufwand		100.000 €
Die Gewinnauswirkung aus dieser Buchung beträgt +100.000 €. Zur Ermittlung der AfA ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen, diese sind auf die Restnutzungsdauer (110 Monate) zu verteilen: 1.100.000 € : 110 = 10.000 € × 2 = 20.000 €. Im Ergebnis ist die Buchung durch B rechtlich nicht zu beanstanden.					
Weil aber der niedrigste Gewinn ermittelt werden soll, war für 2009 und 2010 die AfA nach § 7 Abs. 2 S. 1–3 EStG in Verbindung mit einem evtl. Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG zu prüfen. Seit 2011 ist die degressive AfA steuerlich nicht mehr zulässig. Bei Vorliegen der Voraussetzungen wäre eine Sonderabschreibung nach §§ 7g Abs. 5, 5 Abs. 1 S. 1 2. HS EStG vorzunehmen. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde wieder eine degressive Afa von 20 %, maximal das 2-fache der linearen AfA eingeführt für Anschaffungen/Herstel-lungen nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025.					6
1.100.000 € × 25 % × $\frac{2}{12}$ = 45.833 € (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG). Handelsrechtlich könnte eine degressive AfA – auch nach 2010 – gewählt werden (wenn wirtschaftlich begründet).					7
Korrekturbuchung:					8
AfA (45.833 ./.. 20.000 =)		25.833 €	an Maschine (Schrottpresse)	25.833 €	
Die Gewinnauswirkung aus dieser Buchung beträgt 25.833 €.					
Anlage Teil III Gewinnauswirkung (bei Annahme von § 7 Abs. 2 EStG):					9–10
Vorgang	Erfolgskonto	+	./..		
Schrottpresse	Mietaufwand	100.000 €			
	AfA		25.833 €		
Summen	100.000 €	25.833 €			
Saldo		74.167 €			

		Punkte
Insgesamt ergeben sich folgende abzugsfähige Vorsteuern:		3
Aus dem Kaufpreis	133.000 €	
Aus der Maklerprovision	1.140 €	
Aus den Notarkosten	<u>760 €</u>	
Insgesamt	134.900 €	
Aufstellung der Anschaffungskosten:		4
Kaufpreis	700.000 €	
GrESt	+ 35.000 €	
Maklerprovision	+ 6.000 €	
Notarkosten	+ 4.000 €	
Grundbuchkosten	+ 500 €	
=	745.500 €	
5/7 Gebäude	532.500 €	
2/7 Grund und Boden	213.000 €	
Buchung: Grund und Boden 213.000 €, Gebäude 532.500 €, Vorsteuer 134.900 € an Geldkonto 747.400 € (700.000 + 12.400 + 35.000), USt Verbindlichkeit 133.000 € (§ 13b UStG).		5

Erläuterung:

Entgegen dem Zivilrecht (vgl. §§ 93 ff. BGB) sind Grund und Boden und Gebäude verschiedene Wirtschaftsgüter, die auch bei der Frage der Teilwertabschreibung getrennt zu bewerten sind (keine Kompensation der Teilwerte).

Grund und Boden ist nicht abnutzbar, womit nur Teilwertabschreibung und keine AfA, auch keine AfAa in Betracht kommen.

Lösung Fall 46 (Erwerb und Abbruch):

	Punkte
Das erworbene Grundstück (Grund und Boden und Garagengebäude) ist ab November 06 mit Übergang von Nutzen und Lasten zu erfassen (§§ 240, 242, 246 Abs. 1 S. 1, 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG) und mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).	1
Zu den Anschaffungskosten des Grundstücks gehören: <ul style="list-style-type: none"> Die Kaufpreiszahlung von 120.000 €. Die Nebenkosten der Anschaffung (GrESt, Beurkundung, Eintragung). 	2
<ul style="list-style-type: none"> Der gemeine Wert der übertragenen Rechte (Tausch), § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG. 	3

	Punkte												
<p>Soweit die Aufwendungen im folgenden Jahr bezahlt wurden, sind sie zum 31.12.06 als sonstige Verbindlichkeiten aus LuL auszuweisen (§§ 242, 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6 EStG) und mit dem Nennwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ohne Abzinsung wegen kurzer Laufzeit).</p> <p>Die Übertragung der Rechte ist noch als Umsatzerlös zu erfassen. Es handelt sich um eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 9 UStG).</p> <p>Der gemeine Wert von 80.000 € ist ein Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (§ 10 Abs. 1, 2 UStG).</p>	4												
<p>Erlöse (sonstige betriebliche Erträge) = 67.226,89 €, Umsatzsteuer = 12.773,11 €.</p>	5												
<p>Nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks gehören:</p> <ul style="list-style-type: none"> Die Vorsteuer, § 9b Abs. 1 EStG. Die Abstandszahlung an den Pächter in Höhe von 20.000 €. 	6												
<p>Da die Zahlung an den Pächter für die vorzeitige Räumung des Grundstücks zur Errichtung eines Gebäudes erfolgt, liegen insoweit Herstellungskosten des neuen Gebäudes vor (H 6.4 „Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen“ EStH).</p>	7												
<p>Es handelt sich hier um eine vGA, weil die A-GmbH einem fremden Dritten, der nicht Gesellschafter ist, nur 160.000 € für das Grundstück gezahlt hätte. Es liegt somit eine Vermögensminderung bei der GmbH vor, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und keine offene GA ist.</p> <p>Die verdeckte Gewinnausschüttung beträgt 40.000 €.</p>	8												
<p>Die ferner erforderliche Einkommensminderung ergibt sich durch die noch vorzunehmende Korrektur der Anschaffungskosten in Höhe von ./ 40.000 €, um buchmäßig zu den richtigen Anschaffungskosten zu gelangen (Bewertung mit AK gem. § 253 Abs. 1 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).</p>	9												
<p>Wegen dieser Abschreibung auf die Anschaffungskosten ist im Rahmen der Einkommensermittlung eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorzunehmen.</p>	10												
<p>Die Abbruchkosten von 4.000 € und der Buchwert der Garage von 1.688 € (s. unten).</p> <p>Der Abbruch der Garage steht in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem geplanten Neubau. Die Kosten von 4.000 € und der Buchwert von 1.688 € sind deshalb Herstellungskosten des neuen Gebäudes (H 6.4 Nr. 3 „Abbruchkosten“ EStH).</p>	11												
<p>Ermittlung der Anschaffungskosten des Grundstücks</p> <table border="1"> <tr> <td>Barzahlung</td><td>120.000 €</td></tr> <tr> <td>Nebenkosten der Anschaffung – netto –</td><td>1.800 €</td></tr> <tr> <td>GrESt</td><td>10.000 €</td></tr> <tr> <td>Gemeiner Wert Tausch Rechte</td><td>80.000 €</td></tr> <tr> <td>abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung</td><td>./ 40.000 €</td></tr> <tr> <td>Summe Anschaffungskosten Grundstück</td><td>171.800 €</td></tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> Davon 99 % Grund und Boden = 170.082 €, Davon 1 % Garagengebäude = 1.718 €. 	Barzahlung	120.000 €	Nebenkosten der Anschaffung – netto –	1.800 €	GrESt	10.000 €	Gemeiner Wert Tausch Rechte	80.000 €	abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung	./ 40.000 €	Summe Anschaffungskosten Grundstück	171.800 €	12
Barzahlung	120.000 €												
Nebenkosten der Anschaffung – netto –	1.800 €												
GrESt	10.000 €												
Gemeiner Wert Tausch Rechte	80.000 €												
abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung	./ 40.000 €												
Summe Anschaffungskosten Grundstück	171.800 €												

				Punkte
Folgende Buchung ist erforderlich:				13
Grundstücke (Grund und Boden)	50.082 €	an Rechts- und Beratungskosten	1.800 €	
Garagen	1.718 €	Verbindlichkeiten (Abbruch 4.760 + GrESt 10.000)	14.760 €	
Vorsteuer	760 €			
				14
Außerplanmäßige Abschreibung auf Sachanlagen	40.000 €	an Umsatzerlöse	67.226,89 €	
		Umsatzsteuer	12.773,11 €	
				15
Geschäftsbauten im Bau	25.718 €	an Sonstiger Grundstücksaufwand	24.000 €	
		Garagen	1.718 €	

Abbruch von Gebäuden

„Altbesitz“ bzw. Erwerb des Grundstücks ohne Abbruchabsicht

- Restbuchwert: Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
- Abbruchkosten: Betriebsausgaben

Erwerb des Grundstücks mit Abbruch- absicht

(= Abbruch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb)

Gebäude objektiv wertlos

Anschaffungskosten in vollem Umfang AK des Grund und Bodens, ein Restbuchwert des Gebäudes kann nicht vorhanden sein

- a)** Herstellung eines neuen WG
Abbruchkosten = HK des neuen WG
- b)** Ein neues WG wird nicht errichtet
Abbruchkosten = AK Grund und Boden

Gebäude technisch und wirtschaftlich noch nicht verbraucht

- a)** Herstellung eines neuen WG ist geplant
- Restbuchwert
 - Abbruchkosten } HK des neuen WG
- b)** ein neues WG wird nicht errichtet
- Restbuchwert
 - Abbruchkosten } AK Grund und Boden

Erlöse aus dem Abbruchmaterial: Minderung der Abbruchkosten bzw. Restbuchwert

Verwendung von Abbruchmaterial: Minderung der Abbruchkosten bzw. Restbuchwert, zugleich Herstellungskosten des neuen WG

Handelsrechtlich gehört im Falle des Abbruchs bei Erwerb eines wertlosen Gebäudes der „Restwert“ und die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, während beim Erwerb mit Abbruchabsicht eines werthaltigen Gebäudes und Errichtung eines neuen Wirtschaftsgutes weder der Restbuchwert noch die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsgutes gehören.