

## I. Die Steuerberaterprüfung

### 1. Der schriftliche Teil der Steuerberaterprüfung

#### 1.1 Drei Prüfungstage

Der schriftliche Teil der Steuerberaterprüfung findet einmal jährlich, jeweils im Oktober statt. Er besteht aus drei jeweils 6 stündigen Klausuren (§ 16 DVStB).

<b>1. Prüfungstag</b>	<b>Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Abgabenordnung</li><li>• Umsatzsteuer</li><li>• Bewertung und Erbschaftsteuer</li></ul>
<b>2. Prüfungstag</b>	<b>Prüfungsaufgabe Ertragsteuern</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Einkommensteuer</li><li>• Körperschaftsteuer</li><li>• Gewerbesteuer</li></ul>
<b>3. Prüfungstag</b>	<b>Buchführung und Bilanzwesen</b>

Der schriftliche Teil der Steuerberaterprüfung 2020 wird in der Zeit vom 6.–8. Oktober 2020 stattfinden.

Für den schriftlichen Teil der Prüfung werden als Hilfsmittel Textausgaben (gebundene oder Loseblatt-Sammlungen) beliebiger Verlage zugelassen. Erforderlich sind mindestens die nachfolgenden Gesetzestexte zuzüglich der dazugehörigen Durchführungsverordnungen und Richtlinien:

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer-, Schenkungsteuer-, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuergesetz,
- Umwandlungs-, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuer-, Grundsteuergesetz,
- Bürgerliches Gesetzbuch, Handelsgesetzbuch, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Die Textausgaben dürfen weitere Gesetzestexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Die Verwendung von Kommentaren ist nicht zulässig.

Ausdrücklich bewährt haben sich die Loseblattausgaben des Beck-Verlags (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Erlasse).

#### 1.2 Benotung der schriftlichen Arbeiten

Bei den Klausuren lassen sich jeweils 100 Korrekturpunkte pro Prüfungstag erzielen. Aus der folgenden Übersicht ist zu entnehmen, wie viele Punkte für eine bestimmte Note erforderlich sind.

Punkte	Klausurnote	Punkte	Klausurnote
95–100 88–94,5	sehr gut 1 sehr gut 1,5	50–58,5 40–49,5	ausreichend 4 ausreichend 4,5
81–87,5 74–80,5	gut 2 gut 2,5	30–39,5 20–29,5	mangelhaft 5 mangelhaft 5,5
67–73,5 59–66,5	befriedigend 3 befriedigend 3,5	0–19,5	ungenügend 6

### 1.3 Voraussetzung für die Zulassung zur mündlichen Prüfung

Die Zulassung zur mündlichen Prüfung setzt voraus, dass der Durchschnitt der drei Klausuren die Klausurnote 4,5 nicht übersteigt (§ 26 Abs. 2 DVStB).

Klausuren Steuerberater- prüfung	<b>Prüfungsaufgabe Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Abgabenordnung</li> <li>Umsatzsteuer, sowie häufig Bewertung und Erbschaftsteuer</li> </ul>	Klausurnote
	+	
	<b>Prüfungsaufgabe Ertragsteuern</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Einkommensteuer</li> <li>Körperschaftsteuer</li> <li>Gewerbsteuer</li> </ul>	Klausurnote
	+	
	<b>Prüfungsaufgabe Buchführung und Bilanzwesen</b>	Klausurnote
	=	<input type="text"/>
		: 3
	=	<input type="text"/>
		maximal 4,5

#### Beispiel:

Klausur 1 = 5, Klausur 2 = 6, Klausur 3 = 2,5 ( $5 + 6 + 2,5 = 13,5$ ) : 3 = 4,5 (somit ist der schriftliche Teil bestanden).

Klausur 1 = 5, Klausur 2 = 5, Klausur 3 = 4 ( $5 + 5 + 4 = 14$ ) : 3 = 4,66 (somit ist der schriftliche Teil **nicht** bestanden und es erfolgt keine Zulassung zur mündlichen Prüfung).

### 1.4 Prüfungsinhalte der letzten Jahre

Die Prüfungsaufgabe im Fach „Buchführung und Bilanzwesen“ setzt sich meist aus selbständigen Teilen (i.d.R. aus drei unabhängigen voneinander zu lösenden Aufgaben, welche vorläufig erstellte Jahresabschlüsse zum Gegenstand haben) zusammen. Beispielsweise betrifft ein Teil ein Einzelunternehmen, ein anderer Teil eine GmbH und ein dritter Teil eine Personengesellschaft. Die einzelnen Aufgabenteile bestehen aus unterschiedlich vielen Einzelsachverhalten. Die gesamte Klausur setzt sich i.d.R. aus ca. 9–15 solcher kleineren Einzelsachverhalte zusammen.

Es ist üblich, dass die Klausur das Vorjahr der Prüfung betrifft, sodass bei der 2020 stattfindenden Klausur der Rechtsstand 2019 gefragt ist.

Aus der nachfolgenden Übersicht lässt sich entnehmen, welche Rechtsformen in den letzten Jahren jeweils Gegenstand der Prüfung waren.

	<b>Einzelunternehmen</b>	<b>GmbH</b>	<b>Mitunternehmerschaften</b>
2006*			
2007			OHG
2008			
2009			
2010			
2011			GmbH & Co KG
2012			GmbH & Co KG
2013			OHG
2014			GbR
2015			OHG
2016			OHG
2017			OHG
2018			OHG
2019			GmbH & Co KG

\* Es handelt sich um die jeweils im Oktober des angegebenen Jahres geschriebenen Prüfungen

Aus der Übersicht lässt sich entnehmen, dass in den letzten Jahren sämtliche Rechtsformen (Einzelunternehmen, Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft) Gegenstand der Klausur waren.

I.d.R. ist es so, dass sich die Korrekturpunkte gleichmäßig auf die selbständigen Aufgabenteile verteilen. Besteht die Klausuraufgabe aus zwei Teilen (z.B. einem Einzelunternehmen und einer GmbH) lassen sich i.d.R. in jedem Aufgabenteil 50 Korrekturpunkte erzielen. Besteht die Aufgabe aus drei Teilen (z.B. Einzelunternehmen 1, Einzelunternehmen 2, GmbH oder Einzelunternehmen, Personengesellschaft, GmbH) entfallen auf jeden Aufgabenteil rund 33 Korrekturpunkte.

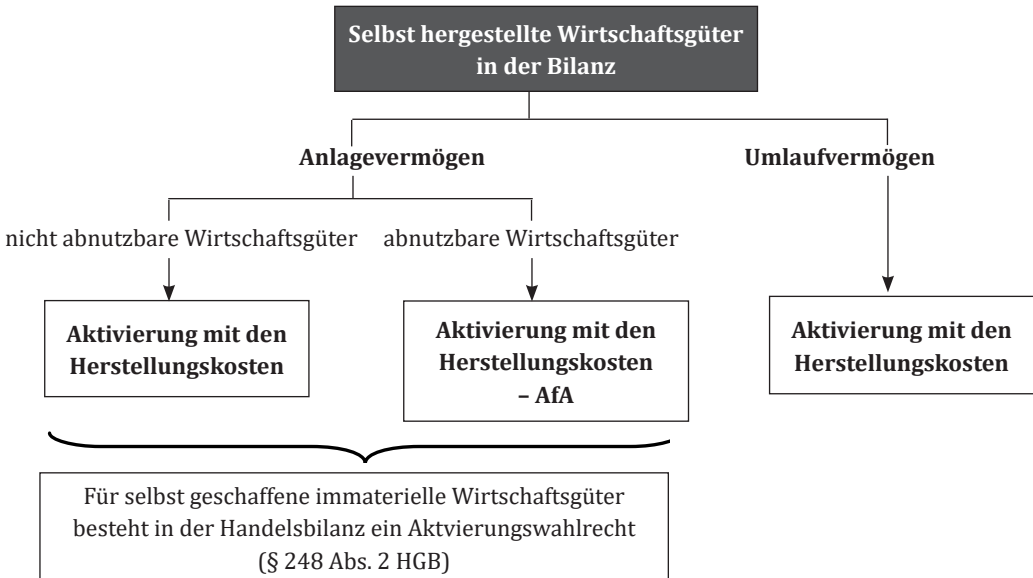
Ausgehend von diesen Gegebenheiten sollte man sein Zeitmanagement anpassen. Bei zwei selbständigen Aufgabenteilen sollte man pro Aufgabenteil jeweils rund 3 Stunden und bei drei selbständigen Aufgabenteilen, jeweils rund 2 Stunden Bearbeitungszeit einplanen.

Einen groben Überblick über die in den Prüfungsklausuren enthaltenen Schwerpunkte lässt sich aus der folgenden Übersicht entnehmen.

## 2. Herstellungskosten

### 2.1 Handels- und steuerrechtliche Bedeutung

Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind mit den Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) als Anlage- bzw. Umlaufvermögen auszuweisen.



#### Beispiele für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter:

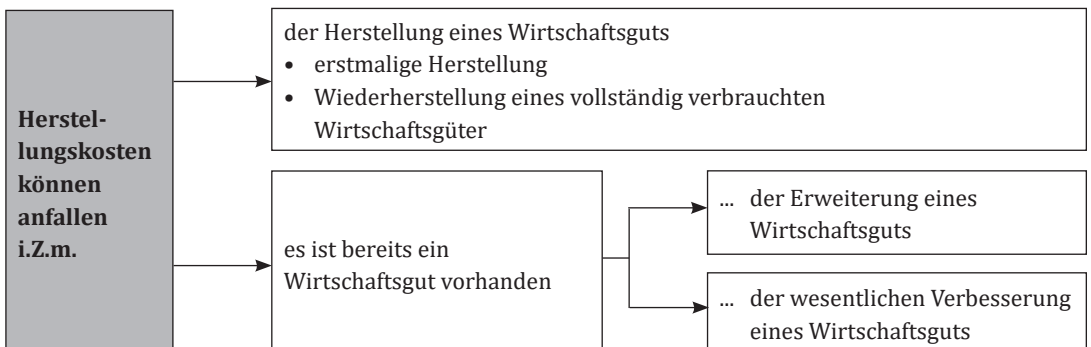
- ein Bauunternehmen errichtet für eigenbetriebliche Zwecke ein Lagergebäude,
- ein Bauunternehmen erstellt im Auftrag eines Kunden einen Rohbau,
- ein Fertigungsunternehmen stellt Lacke zum Verkauf her.

### 2.2 Herstellungskosten im Handelsrecht

#### 2.2.1 Definition

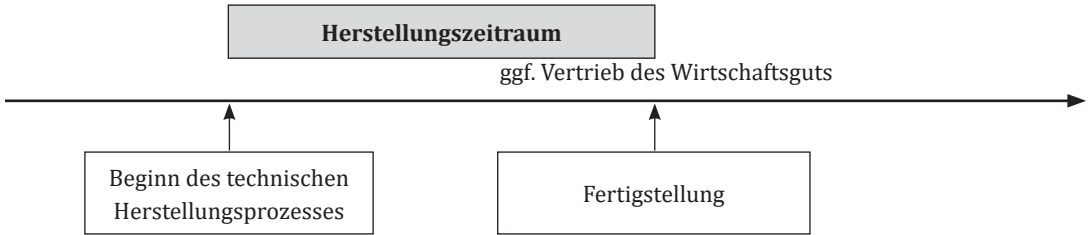
Das HGB enthält in § 255 Abs. 2 HGB eine Definition der Herstellungskosten. Wie sich die Herstellungskosten selbst hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter zusammensetzen ergibt sich aus § 255 Abs. 2a HGB.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.



2.2.2 Zeitraum der Herstellung

Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist ein zeitraumbezogener Vorgang. Herstellungskosten können nur Aufwendungen sein, die während der Herstellung eines Wirtschaftsguts anfallen.



Die Herstellung eines Wirtschaftsguts beginnt bereits mit der Aufnahme von Handlungen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut herzustellen (z.B. Architekt erstellt Bauplan für einen Neubau). Dieser Zeitpunkt kann vor dem technischen Beginn des Herstellungsprozesses liegen.

Wird der Herstellungsvorgang unterbrochen, sind in dieser Zeit anfallende Aufwendungen nicht den Herstellungskosten zuzurechnen. Muss herstellungsbezogen eine Unterbrechung erfolgen (technischer Produktionsstillstand wie z.B. Baupause im Winter) liegt keine Unterbrechung in diesem Sinne vor.

Der Herstellungsvorgang ist beendet, sobald das hergestellte Wirtschaftsgut seiner Bestimmung gemäß verwendet werden kann (H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).

Vertriebskosten sind nicht dem Herstellungszeitraum zuzuordnen und rechnen deshalb nicht zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB).

2.2.3 Bestandteile der Herstellungskosten

2.2.3.1 Berechnung

Handelsrechtlich setzen sich die Herstellungskosten wie folgt zusammen:

§ 255 Abs. 2 und 3 HGB	Herstellungskosten Handelsbilanz
<b>Einzelkosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB)</b> Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung	Aktivierungspflichtige Herstellungskosten
<b>Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB)</b> Notwendige Materialgemeinkosten + Notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr für das Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen)	
<b>(§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB)</b> + Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Aktivierbare Herstellungskosten (Aktivierungswahlrecht)
<b>Zinsen für Fremdkapital (§ 255 Abs. 3 S. 2 HGB)</b>	

**Keine Herstellungskosten stellen dar:**  
Vertriebskosten und Forschungskosten  
(§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Rechnet man zu den aktivierungspflichtigen und aktivierbaren Herstellungskosten die Vertriebskosten (diese gehören allerdings nicht zu den Herstellungskosten), ergeben sich die Selbstkosten.

Ist der Betrieb mangels entsprechender Auftragslage nicht voll ausgelastet oder sind einzelne Betriebsteile stillgelegt, sind die dadurch verursachten Kosten nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 Abs. 7 EStR). Diese Handhabung basiert auf dem Umstand, dass nur die angemessenen Teile der Gemeinkosten und der Abschreibungsbeträge in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Dabei kann es sich lediglich um Kosten handeln, die bei einer normalen Auslastung des Betriebs anfallen würden. Siehe allerdings H 6.3 „Ausnutzung von Produktionsanlagen“ EStH.

<b>Aktivierungspflichtige Einzelkosten</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	<p><b>Definition</b> Es handelt sich um die unmittelbar einem hergestellten Wirtschaftsgut zuzurechnenden Rohstoffe sowie fremdbezogene Teilerzeugnisse.</p> <p><b>Einzelheiten</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ansatz normalerweise mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten (erfolgte eine außerplanmäßige Abschreibung des Wirtschaftsguts → niedrigerer Wert).</li> <li>– Wirtschaftsgut wurde eingelegt = Einlagewert.</li> <li>– Die Kosten der Innenverpackung (z.B. Tube für Zahncreme) rechnen zu den Materialeinzelkosten, nicht dagegen die Kosten für die Außenverpackung (z.B. Folien).</li> <li>– Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe stellen i.d.R. Gemeinkosten dar.</li> </ul>
	<p><b>Definition</b> Fertigungslöhne, die im Rahmen der Produktion anfallen und den einzelnen Produkten direkt zurechenbar sind.</p> <p><b>Einzelheiten</b> Grundlage ist der jeweilige Bruttoarbeitslohn. Einzubeziehen sind auch die Aufwendungen für Überstunden, Feiertagszuschläge, Sonderzuschläge, Leistungsprämien, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, gesetzliche und tarifvertragliche Sozialleistungen.</p>
<b>Sondereinzelkosten der Fertigung</b>	<p><b>Betroffene Kosten</b> Kosten für Modelle und Spezialwerkzeuge, Kosten für Materialprüfungen, Entwurfskosten, Patent- und Lizenzgebühren. Forschungs- und Entwicklungskosten sind nur dann zu erfassen, wenn diese im Rahmen eines Auftrags an Dritte entstanden sind. Aufwendungen i.Z.m. der vom Betrieb betriebenen Grundlagenforschung rechnen nicht zu den Herstellungskosten.</p>

Aktivierungspflichtige Gemeinkosten	
<b>Materialgemeinkosten</b>	<p><b>Definition</b> Bei den Materialgemeinkosten kann es sich nur um Aufwendungen handeln, die nach der Einlagerung des Materials anfallen (Aufwendungen bis zur erstmaligen Einlagerung rechnen zu den Anschaffungskosten).</p> <p><b>Beispiele:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Kosten der Lagerung, Verwaltung und Ausgabe der Werkstoffe.</li> <li>– Versicherung, Bewachung von Material.</li> <li>– Aufwendungen für die Lagerbuchführung.</li> <li>– AfA Anlagegüter im Materialbereich.</li> </ul> <p><b>Hinweis!</b> R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
<b>Fertigungsgemeinkosten</b>	<p><b>Definition</b> Es handelt sich um Kosten der Fertigung, die weder Materialkosten, Fertigungslöhne noch Sonderkosten darstellen und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten rechnen.</p> <p><b>Beispiele:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Transport-, Prüfungs-, Lagerhaltungskosten<sup>1)</sup> des Fertigungsmaterials.</li> <li>– Kosten der Betriebsleitung, Raumkosten, Kosten des Unfallschutzes, Versicherungen, Kosten des Lohnbüros (soweit dieses für die in der Fertigung beschäftigten Arbeitnehmer tätig wird).</li> <li>– Kosten Werkzeuglager, Werkstattverwaltung.</li> <li>– Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, soweit diese als Nebenprodukt in die Herstellung eingehen (z.B. Fette, Schrauben, ...).</li> <li>– Kosten für die Fertigungskontrolle.</li> </ul> <p><b>Hinweis!</b> R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
<b>Wertverzehr des Anlagevermögens</b>	<p><b>Definition</b> Es handelt sich dabei um die auf die Fertigungszeit entfallenden AfA-Beträge der Fertigungsmaschinen (fertigungsbedingter Wertverzehr).</p>

1) In der Praxis ist eine exakte Unterscheidung zwischen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten nicht immer möglich.

Aktivierbare Gemeinkosten	
<b>Kosten der allgemeinen Verwaltung</b>	<p><b>Beispiele (vgl. R 6.3 Abs. 3 EStR):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Aufwendungen für die Geschäftsleitung.</li> <li>– Einkauf und Wareneingang.</li> <li>– Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen.</li> <li>– Rechnungswesen (Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik, Kalkulation, ...).</li> <li>– Feuerwehr, Werkschutz.</li> <li>– Allgemeine Fuhrsorge (einschließlich Betriebskrankenkasse).</li> </ul>

Material- und Fertigungsgemeinkosten fallen beispielweise bei folgenden Kostenstellen an:

Kostenstellen Material- und Fertigungsgemeinkosten (R 6.3 Abs. 2 EStR)	Sonstige Kostenstellen
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Lagerhaltung.</li> <li>– Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials.</li> <li>– Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung</li> <li>Werkzeuglager.</li> <li>– Betriebsleitung.</li> <li>– Raumkosten.</li> <li>– Sachversicherungen.</li> <li>– Unfallstation sowie Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten.</li> <li>– Lohnbüro (soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden).</li> </ul>	<p><b>Materialgemeinkosten</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Einkauf.</li> <li>– Warenannahme.</li> <li>– Material- und Rechnungsprüfung.</li> </ul> <p><b>Fertigungsgemeinkosten</b> Kosten, soweit diese auf dem Fertigungsbereich zuzurechnen sind i.Z.m.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– der Arbeits- und Fertigungsvorbereitung.</li> <li>– der Wertstattverwaltung.</li> <li>– Kraftanlagen.</li> <li>– der Reinigung der Produktionsräume und der Maschinen.</li> <li>– Energiekosten und Brennstoffe.</li> <li>– Betriebsstoffe.</li> <li>– soziale Aufwendungen und Steuern.</li> </ul>

Nach § 255 Abs. 3 S. 2 HGB können **Zinsen für Fremdkapital** ebenfalls als Herstellungskosten behandelt werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Herstellung eines Wirtschaftsguts mit Fremdmitteln finanziert wird. Die Zurechnung zu den Herstellungskosten beschränkt sich auf die dem Herstellungszeitraum zuzuordnenden Zinsaufwendungen.

Aufwendungen, die keine Herstellungskosten darstellen	
<b>Vertriebskosten</b>	<p><b>Definition</b> Nach der Fertigstellung anfallende Kosten stellen Vertriebskosten dar.</p> <p><b>Beispiele:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Verkaufsprovisionen.</li> <li>– Ausgangsfrachten, Kosten für Außenverpackungen.</li> <li>– Kosten des Verkaufslagers.</li> <li>– Werbekosten.</li> </ul>
<b>Forschungskosten</b>	<p>Im Rahmen des BilMoG wurde in § 255 Abs. 2 S. 4 HGB ergänzend aufgenommen, dass Forschungskosten nicht zu den Herstellungskosten rechnen. Dabei handelt es sich um keine inhaltliche sondern um eine klarstellende Änderung. Schon bisher durften Forschungskosten nicht als Herstellungskosten behandelt werden.</p>

### 2.2.3.2 Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten liegen vor, wenn sich die Aufwendungen dem hergestellten Wirtschaftsgut unmittelbar, also ohne weitere Schlüsselung, zurechnen lassen. Die Maßeinheiten sind i.d.R. Menge, Zeit bzw. der Wert. Die Umrechnung von Stundenlöhnen auf die Fertigungszeit steht dem nicht entgegen.

**Beispiele Einzelkosten:** Fertigungslöhne, Rohstoffe.

Gemeinkosten gehen nicht unmittelbar in das hergestellte Produkt ein. Sie können nur im Wege einer Schlüsselung oder Umlage den hergestellten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden.

**Beispiele Gemeinkosten:** Energiekosten (Strom, Heizung) für das Produktionsgebäude.

## 2.3 Herstellungskosten im Steuerrecht

### 2.3.1 Berechnungsschema

Die **handelsrechtlich aktivierungspflichtigen Einzelkosten** stellen auch für die Steuerbilanz Herstellungskosten dar (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Hinsichtlich der Gemeinkosten ist R 6.3 EStR zu beachten.

Art der Aufwendungen	Ansatz in der Handelsbilanz	Ansatz in der Steuerbilanz
<b>Einzelkosten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Materialeinzelkosten</li> <li>• Fertigungseinzelkosten</li> <li>• Sonderkosten der Fertigung</li> </ul>	Aufwendungen müssen als Herstellungskosten behandelt werden.	Aufwendungen müssen als Herstellungskosten behandelt werden. <sup>1)</sup>
<b>Gemeinkosten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Notwendige Materialgemeinkosten</li> <li>• Notwendige Fertigungsgemeinkosten</li> <li>• Wertverzehr Anlagevermögen (AfA der Fertigungsmaschinen)</li> </ul>	<b>= Mindestansatz</b>	<b>= Mindestansatz</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kosten der allgemeinen Verwaltung</li> <li>• Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs</li> <li>• Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen</li> <li>• Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung</li> <li>• Zinsen für Fremdkapital</li> </ul>	Aufwendungen können als Herstellungskosten behandelt werden (Wahlrecht)	Aufwendungen können als Herstellungskosten behandelt werden (Wahlrecht). <sup>2)</sup>
	<b>= Maximaler Ansatz</b>	<b>= Maximaler Ansatz</b>

1) R 6.3 Abs. 1 EStR.

2) Vgl. hierzu § 6 Abs. 1b EStG und bezüglich der Zinsen für Fremdkapital vgl. Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 (Beck Steuererlasse 1 § 5/14). Das Wahlrecht ist einheitlich auszuüben.

Vertriebskosten dürfen nicht in die Berechnung der Herstellungskosten mit einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB).

### 2.3.2 Erläuterungen

#### 2.3.2.1 Wertverzehr für das Anlagevermögen

Die Abschreibungsbeträge der Fertigungsmaschinen rechnen zu den Herstellungskosten. Grundsätzlich ist auf die tatsächlichen Abschreibungsbeträge zurückzugreifen (R 6.3 Abs. 3 S. 1 EStR). Es gelten folgende Vereinfachungen:

## III. Übungsklausuren

Die Übungsklausuren entsprechen in ihrem Schwierigkeitsgrad denen einer Steuerberaterprüfung und der Steuerinspektorenprüfung (gehobener Dienst der Finanzverwaltung).

### 1. Übungsklausur 1

Bearbeitungszeit: 4 Stunden

#### I. Vorbemerkungen

Steuerberater Ferdinand Windig hat einige „Problemfälle“ auf seinem Schreibtisch. Es handelt sich dabei um die Bearbeitungsakten verschiedener von ihm betreuter „kleinerer“ Mandanten, deren Betriebsvermögen am 31.12.09 weniger als 200.000 € und am 31.12.10 mehr als 300.000 € beträgt. Die Firmen haben teilweise bereits vorläufige Handelsbilanzen erstellt, die zugleich die Steuerbilanz darstellen sollen. Windig konnte sich bislang noch nicht entscheiden wie er die folgenden Sachverhalte in der zum 31.12.10 aufzustellenden Handels- und Steuerbilanz behandeln soll. In sämtlichen Fällen entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr.

Die Firmen sind in das Handelsregister eingetragen und ermitteln ihren Gewinn durch Buchführung. Die Umsätze werden nach den allgemeinen Grundsätzen nach vereinbarten Entgelten des UStG mit 19 % versteuert. Soweit sich aus den Einzelsachverhalten nichts anderes ergibt, sind die Umsatzsteuern auf die Eingangsumsätze als Vorsteuer abzugsfähig.

#### II. Aufgabe

Nehmen Sie zu den unter III. aufgeführten Einzelsachverhalten für das **(fiktive) Wirtschaftsjahr 10** unter Angabe der für das Kalenderjahr **2019** geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften kurz, aber erschöpfend Stellung. Erforderliche Berechnungen und Entwicklungen von Bilanz- bzw. Gewinn und Verlust-Positionen sind nachvollziehbar darzustellen.

Cent-Beträge sind ab 50 Cent auf volle Euro-Beträge aufzurunden bzw. bis 49 Cent auf volle Euro-Beträge abzurunden.

Am Schluss einer jeden Textziffer sind die Auswirkungen auf die Bilanzposten (einschließlich der Entnahmen und Einlagen) und auf die Gewinn- und Verlust-Posten und zudem die Gewinnauswirkungen (GA) im Rahmen der Bilanz-Methode und der Gewinn- und Verlust-Methode nach folgendem Schema darzustellen:

Bilanzposten (Handelsbilanz)	31.12.10	
	Änderung	Gewinnänderung

G+V-Posten	10	
	Änderung	Gewinnänderung

Sollten der handels- und steuerrechtliche Bilanzausweis voneinander abweichen, ist der **handelsrechtliche Ansatz** auszuweisen. Die steuerlichen Abweichungen sind durch Zu- und Abrechnungen außerhalb der Bilanz darzustellen (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV). **Gewünscht ist ein möglichst geringer Gewinn in der Handels- und Steuerbilanz.**

### III. Einzelsachverhalte

#### 1. BC-OHG: Neubau Ausstellungshalle

Die BC-OHG erwarb mit Kaufvertrag vom 15.10.09 ein bebautes Grundstück (Anschaffungskosten Grund und Boden = 300.000 €, Anschaffungskosten des technisch und wirtschaftlich nicht verbrauchten Gebäudes 200.000 €). Besitz, Nutzen und Lasten gingen vereinbarungsgemäß am 1.1.10 auf die OHG über. Am 2.1.10 wurde mit den Abbrucharbeiten begonnen, um auf dem Grundstück einen Neubau zu erstellen. Die Abbruchkosten betragen 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

##### **Buchungen in 10:**

1.1.10: Grund und Boden 300.000 + Gebäude 200.000 an Bank 500.000<sup>1)</sup>

1.2.10: Abbruchkosten 30.000 + Vorsteuer 5.700 an Bank 35.700

- 1) Gehen Sie davon aus, dass in dieser Buchung neben dem Kaufpreis alle Anschaffungsnebenkosten zutreffend enthalten sind.

Die beim Abbruch freigelegten Balken konnten teilweise für den Neubau verwendet werden. Der anteilige Buchwert beläuft sich auf 4.000 €, deren tatsächlicher Wert beträgt (netto) 10.000 €.

Die Gebäudeerstellung erfolgte durch den Generalbauunternehmer Anton Bautiger zum Festpreis von 500.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Bei der Bezahlung wurde vereinbarungsgemäß von der OHG ein Sicherungseinbehalt von 25.000 € abgezogen. Soweit im Hinblick auf etwaige Garantieansprüche dem nichts entgegensteht, muss der entsprechende Betrag am 15.12.11 beglichen werden.

##### **Buchung am 1.7.10 (= Fertigstellungs- und Übergabezeitpunkt):**

Gebäude 475.000 + Vorsteuer 95.000 an Bank 570.000<sup>1)</sup>

- 1) Die vorliegende Rechnung lautet über 500.000 € + 19 % Umsatzsteuer 95.000 €.

Das Gebäude hat eine voraussichtliche Nutzungsdauer von rund 40 Jahren.

Weitere Buchungen wurden nicht vorgenommen.

#### 2. Mandant D: Beteiligung an der X-GmbH

Im Betriebsvermögen des Mandanten befindet sich eine 40 %ige Beteiligung an der X-GmbH. Die Anteile wurden erworben, um die selbst hergestellten Erzeugnisse besser vermarkten zu können. Die X-GmbH hat sich zwischenzeitlich zum größten Abnehmer entwickelt. Die Anteile wurden in 05 für 200.000 € erworben. In 07 erfolgte in der Handels- und Steuerbilanz eine nicht zu beanstandende außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) i.H.v. 120.000 €. Im Wirtschaftsjahr 10 sind die Gründe für die Wertminderung völlig überraschend weggefallen. Die Anteile haben am 31.12.10 einen tatsächlichen Wert von 250.000 €.

Gehen Sie davon aus, dass es sich bei dem Mandanten um:

- a) ein Einzelunternehmen,
- b) eine Kapitalgesellschaft

handelt. Zeigen Sie jeweils auf, welche Folgerungen sich in 10 in der Handels- und Steuerbilanz ergeben. Bislang wurde in 10 keine Buchung vorgenommen.

#### 3. Einzelunternehmer E: Bestellung eines amerikanischen Kunden

Ein amerikanischer Kunde hat am 15.11.10 Ware für 10.000 Dollar bestellt. Die Lieferung erfolgte vereinbarungsgemäß am 15.12.10 (Wechselkurs zu diesem Zeitpunkt 1 Dollar = 0,95 €). Als Zahlungstermin wurde der 15.1.11 festgelegt. Zur Absicherung des Kursrisikos verkaufte A bereits am 15.11.10 seiner Bank 10.000 Dollar zum damaligen Tageskurs (10.000 Dollar × 0,80 € = 8.000 €). Nach der mit der Bank getroffenen Vereinbarung muss E die 10.000 \$ am 15.1.11 seiner Bank übergeben und erhält zum gleichen Zeitpunkt 8.000 €.

Der Wechselkurs am 31.12.10 beträgt 1 Dollar = 0,90 €.

**Gebucht wurde bisher:**

15.12.10: Forderungen an Erlöse 9.500

**4. F-GmbH: Veräußerung eines Betriebsgrundstücks**

Die F-GmbH hat am 1.7.10 (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) ein bebautes Grundstück für 800.000 € veräußert (Kaufpreisannteile laut Kaufvertrag: Anteil Grund und Boden 320.000 €, Anteil Gebäude 450.000 €, Anteil Lastenaufzug 30.000 €).

Der Grund und Boden wurde in 02 erworben (Anschaffungskosten 150.000 €). Zum 31.12.08 wurde eine nicht zu beanstandende außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) auf 100.000 € vorgenommen, da davon auszugehen war, dass das Grundstück Altlasten aufweist. Im Zusammenhang mit den Verkaufsverhandlungen erfolgte nochmals eine eingehende Untersuchung, wobei sich herausstellte, dass die Altlasten lediglich das Nachbargrundstück und nicht das eigene Grundstück betreffen. Das Grundstück wurde in 03 bebaut (Fertigstellung 1.7.03, Herstellungskosten 500.000 €, AfA 3 %, Buchwert 1.1.10 **zutreffend** 402.500 €). Die Herstellungskosten des Lastenaufzugs haben am 1.7.03 80.000 € betragen (lineare Abschreibung 10 %, Buchwert 1.1.10 **zutreffend** 28.000 €).

**Buchungen bisher:**

Verkaufsannonce: Sonstiger betrieblicher Aufwand 800 + Vorsteuer 152  
an Bank 952

Verkauf: Bank 800.000 an Grund und Boden 100.000 + Gebäude 402.500 +  
Lastenaufzug 28.000 + sonstige betriebliche Erträge 269.500

**5. Einzelunternehmen H: Betriebs-Pkw**

H erwarb am 3.1.10 einen neuen Pkw der Marke Audi zum Preis von 48.000 € + 19 % Umsatzsteuer. Im gleichen Monat ließ er sich ein Autotelefon für 4.000 € + 19 % Umsatzsteuer in das Fahrzeug einbauen. Das Fahrzeug wurde zu ca. 20 % für private Fahrten benutzt (die in diesem Zusammenhang zu ziehenden Folgerungen wurden zutreffend gezogen). Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb wurden nicht durchgeführt.

Am 28.2.10 wurde das Fahrzeug während einer Geschäftsreise gestohlen. Die Versicherung ersetzte die Netto-Neukaufpreise und überwies am 18.3.10 insgesamt 52.000 € auf das Bankkonto des H. Am 30.3.10 erwarb H als Ersatz einen BMW-Jahreswagen für 36.000 € + Umsatzsteuer. Dieser wird zu ca. 20 % für private Fahrten benutzt (die in diesem Zusammenhang zu ziehenden Folgerungen wurden zutreffend gezogen). Auf den Einbau eines Autotelefons verzichtete H.

H möchte die Wirtschaftsgüter ausdrücklich **linear** abschreiben!

**Buchungen 10 bisher:**

Erwerb Audi 15.1.10

Pkw 48.000 + Vorsteuer 9.120 an Bank 57.120

Autotelefon 20.1.10

Pkw 4.000 + Vorsteuer 760 an Bank 4.760

Diebstahl 28.2.10

Außerplanmäßige Abschreibung an Pkw 52.000

Versicherung 18.3.10

Bank an Sonstige betriebliche Erlöse 52.000

Erwerb BMW 30.3.10  
Pkw 36.000 + Vorsteuer 6.840 an Bank 42.840  
  
AfA (BMW) 31.12.10  
AfA an Pkw 6.000

## 6. Einzelunternehmen I: Aktien

I hat am 1.5.10 zur langfristigen Anlage Aktien der X-AG erworben. Der Börsenkurs im Zeitpunkt des Erwerbs betrug 50.000 €. I.Z.m. dem Erwerb fielen 500 € Nebenkosten an. Der Börsenkurs der Aktien betrug am 31.12.10 lediglich noch 20.000 € und hat sich seither nicht erholt. Die Aktien sind in der vorläufigen Bilanz mit 50.000 € ausgewiesen.

### Buchung 10 bisher:

1.5.10: Wertpapiere des Anlagevermögens 50.000 +  
Sonstiger betrieblicher Aufwand 500 an Bank 50.500

## 7. J-OHG: Warenbestand

### Warengruppe L

Die OHG hat am 1.11.10 für 25.000 Schweizer Franken Waren der Warengruppe L bestellt und am gleichen Tag eine Anzahlung i.H.v. 10.000 Schweizer Franken (CHF) geleistet. Hierbei konnte die OHG teilweise auf den im Betrieb vorhandenen Devisenvorrat zurückgreifen. Die OHG hat sich am 4.8.10 einen Devisenvorrat i.H.v. 20.000 CHF zugelegt, weil sie immer wieder Geldgeschäfte mit der Schweiz tätigt. Den am 1.11.10 davon noch vorhandenen Restbestand i.H.v. 8.000 CHF hat sie für die Anzahlung verwendet. Den Restbetrag (2.000 CHF) hat die OHG von ihrer Bank besorgt. Die Ware wurde am 29.12.10 ausgeliefert. Die Restzahlung erfolgte abzüglich 3 % Skonto am 5.1.11 (Überweisungsbetrag =  $15.000 \text{ CHF} \times 0,75 \text{ €} = 11.250 \text{ €} \times 0,97 = 10.912,50 \text{ €}$ ). Der Wechselkurs hat sich in der Zeit vom 29.12.10 bis zur Zahlung nicht verändert. Die Warenvorräte wurden versehentlich nicht im Warenbestand erfasst. Verkäufe von Waren dieser Warengruppe wurden erstmals im Januar 11 vorgenommen.

### In diesem Zusammenhang erfolgten bisher folgende Buchungen:

4.8.10: Erwerb Devisenvorräte  
Devisenvorräte an Bank 16.000

1.11.10: Anzahlung  
Anzahlungen 7.800 an Bank 1.400 + Devisenvorräte 6.400

### Warengruppe M

Die im Warenbestand zu erfassenden Waren der Warengruppe M wurden bereits am 15.10.10 inventurmäßig erfasst. Ihre Anschaffungskosten betragen 120.000 €. Bis zum Bilanzstichtag wurden weitere Einkäufe dieser Warengruppe im Gesamtumfang von 30.000 € netto getätigt, wobei in diesem Zusammenhang noch ein Rabattanspruch i.H.v. 3 % besteht, der im Februar 11 zur Auszahlung fällig wird. Hinsichtlich des Rabattanspruchs wurden noch keine Folgerungen gezogen. Bis zum Bilanzstichtag wurden Waren dieser Warengruppe für netto 108.000 € verkauft. Das Unternehmen kalkuliert die Verkaufspreise aus der Basis eines Rohgewinnaufschlagsatzes i.H.v. 20 %. Der Bilanzansatz erfolgte bisher mit 120.000 €.

### Warengruppe N

Der Bestand der Warengruppe N wurde am Bilanzstichtag aufgenommen. Die Verkaufspreise der vorrätigen Waren belaufen sich auf 59.500 €. Die Firma berechnet ihre Preise mit einem Rohgewinnsatz i.H.v. 40 %. Die Wiederbeschaffungskosten betragen am 31.12.10 netto 28.000 € (mit diesem Wert wurde die Warengruppe bilanzmäßig erfasst). Bereits im Februar 11 kam es zu einem Preisanstieg i.H.v. 5 %.

## Lösung der Übungsklausur 1

Nach der Aufgabenstellung beträgt das Betriebsvermögen der Unternehmen zum 31.12.09 weniger als 200.000 €, sodass prinzipiell die Möglichkeit besteht im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG in Anspruch zu nehmen. Der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags hingegen scheidet bei einem zum 31.12.10 vorhandenen Betriebsvermögen von mehr als 300.000 € aus (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG).

### 1. BC-OHG: Neubau Ausstellungshalle

Das wirtschaftliche Eigentum am bebauten Grundstück geht am zum 1.1.10 auf die OHG über. Insoweit ist die Buchung des Erwerbsvorgangs zutreffend.

Der Grund und Boden rechnet zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR) und ist mit seinen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) = 300.000 € in der Handels- (§ 253 Abs. 1 HGB) und Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) auszuweisen.

### Handelsrechtliche Behandlung des erworbenen Gebäudes

Das Gebäude wird zum Zwecke des Abbruchs erworben. Eine „Zwischennutzung“ gibt es nicht. Eine planmäßige Abschreibung ist nicht zulässig. Hinsichtlich der handelsrechtlichen Behandlung des „Gebäudeabbruchs“ gibt es unterschiedliche Auffassungen. Der Beck'sche Bilanzkommentar spricht sich dafür aus, dass der Buchwert (hier identisch mit den Anschaffungskosten) des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten als Betriebsausgaben abzusetzen sind (Beck Bil-Komm. § 255 HGB, Anm. 373 und Anm. 400 „Gebäudeabbruch“). Eine Aktivierung als Herstellungskosten des Neubaus scheidet aus. Dies gilt nach Ansicht der Kommentatoren handelsrechtlich auch für den Fall des Erwerbs mit Abbruchabsicht. Andererseits kann nach dem „NWB Kommentar Bilanzierung: Handels- und Steuerrecht“ die detaillierte BFH-Rechtsprechung zu diesem Thema (vgl. hierzu H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH) auch handelsrechtlich übernommen werden (Rz. 107 zu § 255 HGB). Da in der Aufgabenstellung ein möglichst geringer Gewinn gewünscht wird, erfolgt eine Behandlung entsprechend dem Beck'schen Bilanzkommentar.

Im vorliegenden Fall ist jedoch der Buchwert des wiederverwendeten Abbruchmaterials vorab den Herstellungskosten des Neubaus zuzurechnen (Gebäude neu 4.000 an Gebäude alt 4.000), sodass ein Betriebsausgabenabzug i.H.v. 196.000 € (= verbleibender Restbuchwert des Gebäudes) zuzüglich der Abbruchkosten verbleibt.

### Steuerrechtliche Behandlung des erworbenen Gebäudes

Es liegt ein Erwerb mit Abbruchabsicht vor. Der Buchwert (hier identisch mit den Anschaffungskosten) des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten rechnen zu den Herstellungskosten des Neubaus (H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH, Fall der Nummer 3a).

Gebäude (alt)	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anschaffungskosten	200.000 €	200.000 €
./. Buchwert Balken	./. 4.000 €	./. 4.000 €
	<b>196.000 €</b> <b>= außerplanmäßige Abschreibung</b>	<b>196.000 €</b> <b>= Herstellungskosten Neubau</b>

### Neubau

Das neu erstellte Gebäude rechnet zum abnutzbaren Anlagevermögen (247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR, R 7.1 EStR) und ist in der Handels- (§ 253 Abs. 3 HGB) und Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) mit seinen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) abzüglich der planmäßigen Abschreibungen auszuweisen.