

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 Klausursachverhaltes.
- 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, abrechnen 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 €
=	<u>30.000 €</u>
Umsatzsteuer	5.700 €
Gesamtbetrag	<u>35.700 €</u>

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.

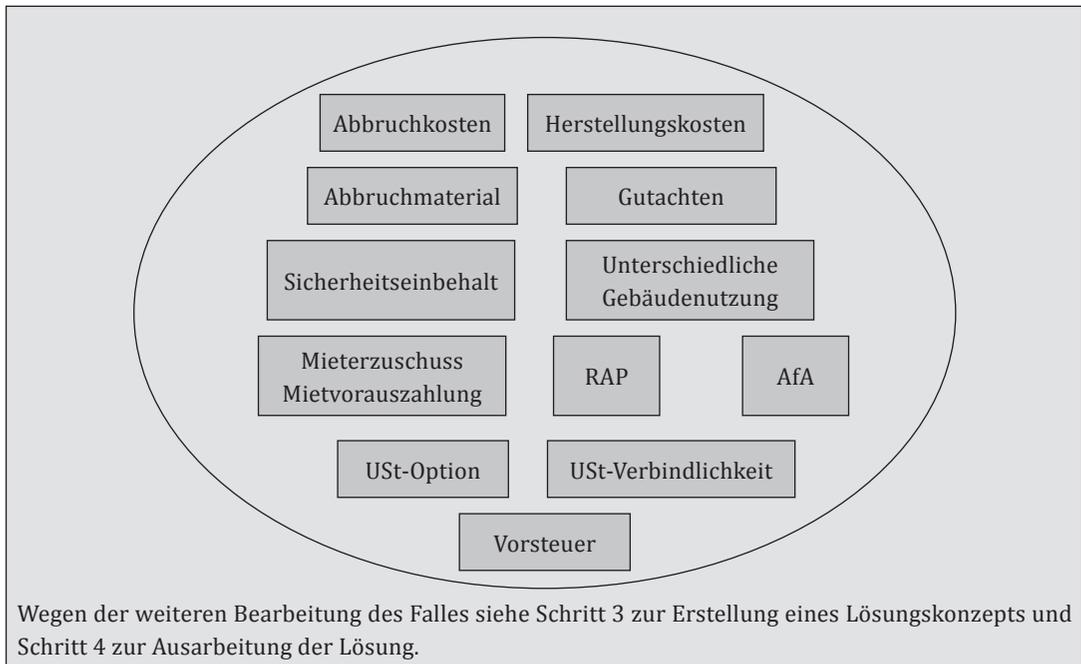
Die KG buchte:

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.

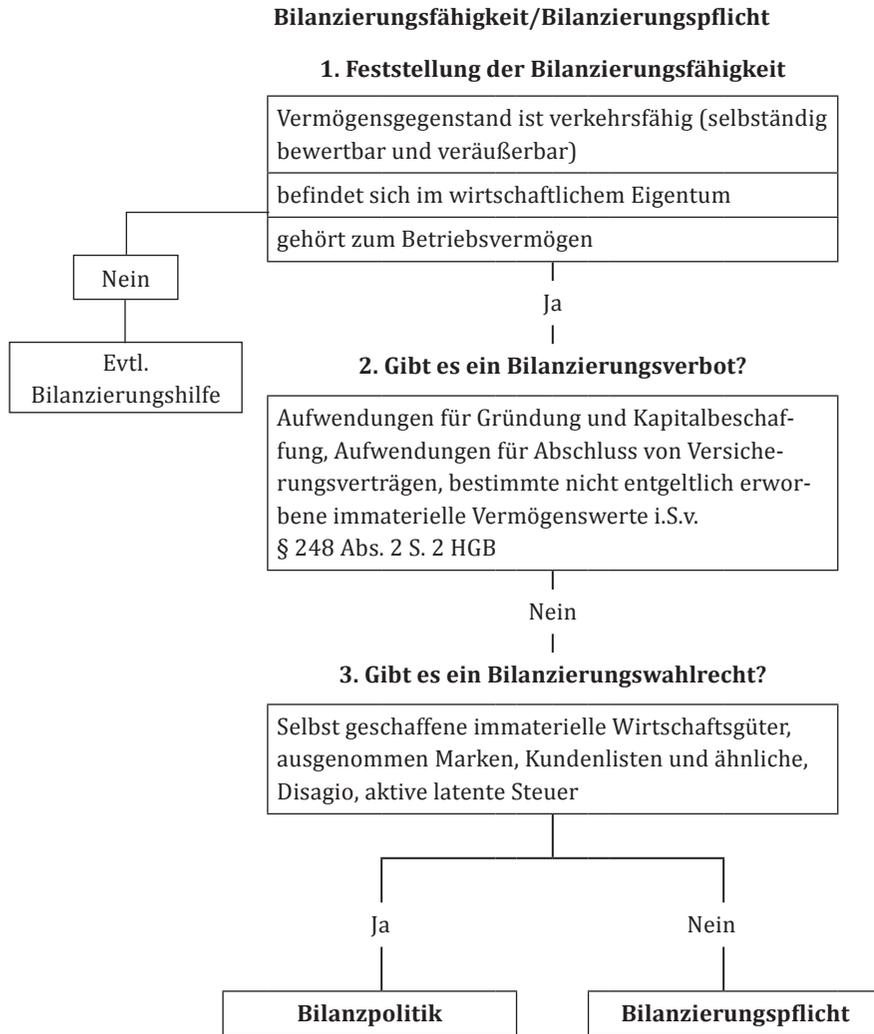
Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

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.

2.3 Prüfungsreihenfolge nach Handelsrecht



2.4 Steuerliche Wahlrechte

2.4.1 Allgemeines

Steuerliche Wahlrechte ergeben sich formal aus § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

Sie sind grundsätzlich bei der Abgabe der Steuererklärung (Bilanz) zu stellen, können aber auch unter der Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auch nach deren Einreichung gestellt bzw. geändert werden.

2.4.2 Bilanzänderung (R 4.4 Abs. 2 EStR)

Ein **zulässiger Ansatz** in der Bilanz **wird durch** einen anderen ebenfalls zulässigen Ansatz ersetzt, d.h. ein **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrecht wird anders** als in der ursprünglich eingereichten Bilanz ausgeübt.

Keine Bilanzänderungen sind möglich um nach Ablauf des Geschäftsjahres Geschäftsvorfälle (z.B. Entnahme, Veräußerung, verdeckte Gewinnausschüttung) wieder rückgängig zu machen; sie bedeuten eine **rückwirkende Sachverhaltsgestaltung**, die steuerrechtlich grundsätzlich **nicht anzuerkennen** (BFH vom 18.09.1984, BStBl II 1985, 55).

Einschränkung der Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG

Eine Änderung ist nur möglich, wenn:

- ein unrichtiger **Bilanzansatz berichtigt wird**
und
- die **Berichtigung** des unrichtigen Bilanzansatzes eine **Gewinnänderung bewirkt hat**
und
- in **zeitlichem und sachlichem Zusammenhang** mit der Berichtigung steht (**R 4.4 Abs. 2 EStR**).

Innerhalb dieser Grenzen (Höchstbetrag) können z.B. Mehrgewinne aus der Berichtigung von Bilanzierungsfehlern, die im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt werden, durch anderweitige Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten wieder ausgeglichen werden.

Beispiel:

Eine Betriebsprüfung für 06 bis 08 wird im April 09 abgeschlossen.

Sie führt zu Gewinnerhöhungen, weil:

1. Anschaffungsnebenkosten bei einem beweglichen Wirtschaftsgut zu aktiviert und
2. eine Rücklage nach § 6b EStG nicht anerkannt wurde.

Folge:

Die für die Jahre 06 bis 08 festgestellten Gewinnerhöhungen aus Anlass der in 09 abgeschlossenen Außenprüfung können durch Bilanzänderungen, z.B. Sonderabschreibung nach § 7g EStG für 08 oder Bildung einer anderen Rücklage vermindert werden, soweit die Voraussetzungen dieser Vorschriften erfüllt sind.

Zeitlicher und sachlicher Zusammenhang

Die Bilanzberichtigung und die folgende Bilanzänderung müssen sich (unabhängig des Wirtschaftsguts) auf **dieselbe Bilanz** beziehen.

Der Zusammenhang ist aber auch gegeben zwischen Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen (R 4.4 Abs. 2 S. 6 EStR).

Die Änderung muss **unverzüglich nach der Berichtigung vorgenommen** werden (R 4.4 Abs. 2 EStR).

Eine **Bilanzänderung** ist auch möglich, **wenn eine Erhöhung des Gewinns nicht auf einer Bilanzberichtigung eines Wirtschaftsgutes oder Rechnungsabgrenzungspostens beruht, sondern die Gewinnerhöhung zunächst über das Kapitalkonto erhöhend und aufgrund einer Privatentnahme wieder neutralisierend ausgewirkt hat** (z.B. der Betriebsprüfer stellt fest, dass versehentlich Privat Ausgaben als Betriebsausgabe gebucht wurden, BMF vom 13.08.2008, BStBl I 2008, 845).

Keine Bilanzberichtigung liegt bei außerbilanziellen Gewinnerhöhungen vor (z.B. Zurechnung nach § 4 Abs. 5, 4 (4a), 3c Abs. 2 EStG, Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2, 5 EStG, Erhöhung des Einkommens nach § 8 Abs. 3 KStG wegen vGA (vgl. H 4.4 (Bilanzberichtigung) EStH).

Beispiel:

Der Betriebsprüfer erhöht für 05 den steuerlichen Gewinn, weil er Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG nicht zum Betriebsausgabenabzug zulässt.

Lösung:
 Die Gewinnerhöhung kann nicht mit einer Bilanzänderung kompensiert werden.

Soll auf eine bereits beanspruchtes gewinnminderndes Bewertungswahlrecht verzichtet werden, wäre dies nur durch eine Wertaufholung möglich.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG muss jedoch der um evtl. Sonderabschreibung verminderte Buchwert fortgeführt werden (BMF vom 11.02.2009, BStBl I 2009, 397).

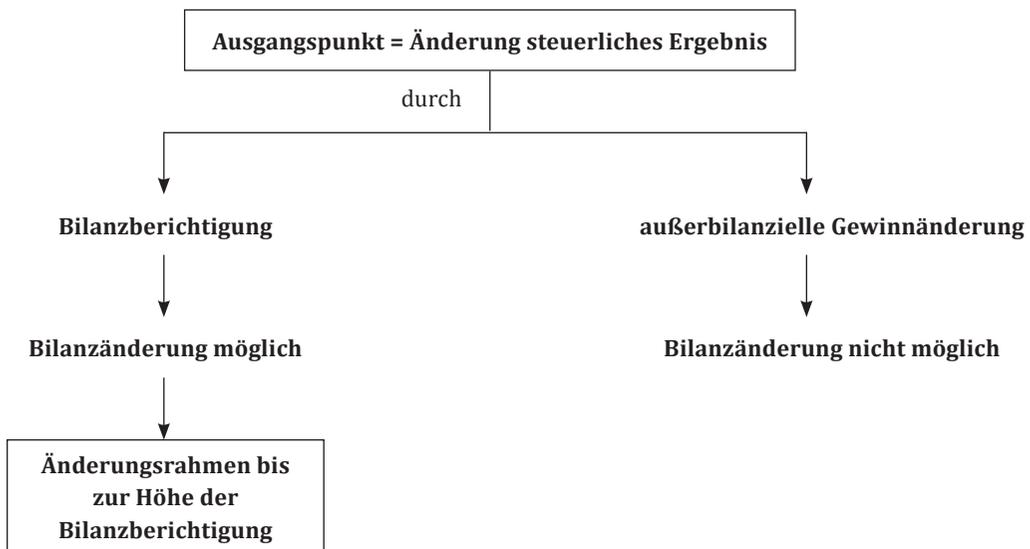
Beispiel:
 Die A GmbH hat auf ein in 09 angeschafftes Grundstück einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 6b EStG i.H.v. 100.000 € übertragen. Im Rahmen einer in 11 durchgeführten Außenprüfung, die sich auch auf das Jahr 09 erstreckt, stellt sich die Frage, ob die Übertragung sinnvoll war. Zu diesem Zeitpunkt ist die Bilanz für 10 noch nicht festgestellt worden.

Lösung:
 Auf die Übertragung des Veräußerungsgewinns in 09 kann gem. § 4 Abs 2 S. 2 EStG nicht verzichtet werden. Es besteht auch nicht die Möglichkeit, für 10 nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Wertaufholung erfolgswirksam vorzunehmen.

Die Einschränkungen des § 4 Abs. 2 S 2 EStG haben **keine Auswirkung** bei der **Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**.

Wahlrechte können **bis zur endgültigen Bestandskraft** beantragt werden.

Keine Bilanzänderung bei außerbilanzieller Gewinnkorrektur



Die Steuerbilanz darf (muss, § 153 AO) nach ihrer Einreichung beim Finanzamt berichtigt werden, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht entspricht (**Bilanzberichtigung**).

Die Bilanzberichtigung ist nicht mehr zulässig, wenn die Bilanz einer nicht mehr nach AO korrigierbaren Steuerfestsetzung zugrunde liegt.

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.

Fall 33:

Die Z-GmbH hat am 01.01.08 ein Unternehmen als Ganzes erworben und dafür einen Firmenwert in Höhe von 500.000 € bezahlt. Der Firmenwert wurde bei Übernahme in der Handelsbilanz sofort als Betriebsaufwand geltend gemacht und in der Steuerbilanz entsprechend § 7 EStG abgeschrieben.

In der Steuerbilanz zum 31.12.10 nimmt die Z-GmbH zusätzlich zur Normal-AfA eine Teilwertabschreibung auf den Firmenwert vor und bewertet ihn mit nur noch 100.000 €. Die Teilwertabschreibung wird damit begründet, dass der Firmenwert sich infolge nicht eingetretener Gewinnerwartungen auf diesen Wert verringert hat.

Aus den Unterlagen der Z-GmbH ist folgendes zu entnehmen:

Substanzwert des Unternehmens (Teilwert)	1.100.000 €
Durchschnittlicher jährlicher Reingewinn (nachhaltig erzielbar)	150.000 €
Branchenübliche Kapitalrendite	10 %

Aufgabe: Nehmen Sie zu den möglichen Wertansätzen der Handels- und Steuerbilanz Stellung.

Fall 34:

Die B-GmbH zahlte am 01.04.10 an die Stadt Mannheim einen Zuschuss von 200.000 € zu den Mehrkosten für den Bau von Parkplätzen. Diese Mehrkosten entstanden durch eine Vergrößerung der von der Gemeinde vorgesehenen Parkflächen (Nutzungsdauer 50 Jahre).

Hätte die GmbH selbst auf ihrem Gelände mit eigenen Arbeitskräften entsprechende Parkflächen errichtet, wären Materialaufwendungen von 80.000 € und Löhne von 150.000 € und ca. 2.000 € laufende Betriebskosten jährlich angefallen.

Der Zuschuss wurde aktiviert und auf 10 Jahre verteilt (Betriebsausgabe 10 und 11 jeweils 20.000 €) abgesetzt.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Vorgang handels- und steuerrechtlich.

Fall 35:

Wegen der besseren Beherrschbarkeit des Geschäftes mit den vielfältigen Typen und Einzelteilen der Weine und Spirituosen beschloss TT ein umfassendes Warenwirtschaftssystem zu installieren. Um herauszufinden, welches Programm für ihn das Beste sei, beauftragte er im Januar 10 einen selbständigen Systemberater mit der Analyse und Optimierung der Geschäftsprozesse und der Entwicklung eines Grobkonzeptes zum Einsatz eines solchen Warenwirtschaftssystems.

Der Berater stellte für die geleistete Arbeit entsprechend dem vereinbarten, nicht zu beanstandenden Stundensatz von 150 €, eine Rechnung in Höhe von 4.500 € zuzüglich USt. Da TT der Meinung war, dass das Honorar für solche Arbeiten besser in der Familie bleiben sollte, beauftragte er seinen Sohn Massimo (M), seinerzeit noch Informatikstudent, mit der Ausarbeitung des Feinkonzeptes für den Softwareeinsatz und des namentlichen Vorschlages für zu erwerbende Softwareprogramme verschiedener Anbieter. Er benötigte weitere 15 Stunden und erhielt von TT dafür 3.000 €.

TT erwarb schließlich am 01.04.10 eines der vorgeschlagenen Programme, nämlich das „Warenwirtschaftssystem XXL“ des Softwareriesen PAS für 20.000 € zuzüglich USt. Es wurde zugesichert, dass dieses mindestens für die nächsten fünf Jahre den Anforderungen des Betriebs an ein solches System entsprechen soll.

Für den erfolgreichen Einsatz mussten noch einzelne Programmteile zusammengefasst und in die Computer eingespielt werden einschließlich Vernetzung. Dies war Anfang Juli 10 von der Fa. PAS erledigt und gesondert in Rechnung gestellt worden. Dafür fielen weitere 1.500 € zuzüglich USt (zehn Stunden) an. Da TT zu diesem Zeitpunkt gerade einen Liquiditätensengpass hatte, wurde mit den erforderlichen Programm- und Systemtests wiederum M betraut.

Im Ergebnis musste das Programm noch geringfügig modifiziert und an die konkreten Bedingungen angepasst werden. Alle diese Arbeiten (insgesamt 20 Stunden) führte M diesmal kostenlos aus. Nach Abschluss der endgültigen Tests Ende Juli wäre das Programm voll einsatzfähig gewesen, wenn M im Feinkonzept nicht die Anwenderschulungen der Mitarbeiter erst für August 10 vorgesehen hätte. Nach Beendigung der Schulungen am 20.08.10 konnte das Programm dann erstmalig eingesetzt werden.

Für die Mitarbeiterschulungen, die eine Fremdfirma durchführte, erhielt TT die Rechnung i.H.v. 5.000 € zzgl. USt glücklicherweise erst im Januar 11. Als TT seinem Steuerberater von dem neuen Warenwirtschaftssystem erzählte, machte dieser darauf aufmerksam, dass er gem. § 147 Abs. 6 AO verpflichtet sei, alle steuerrelevanten Daten, d.h. auch die aus dem Warenwirtschaftssystem, nach festgelegten Grundsätzen zu archivieren und den direkten Zugang zum Programm durch einen Betriebsprüfer zu sichern. Er solle unbedingt prüfen lassen, ob das Programm eine solche Archivierungsmöglichkeit und auch eine entsprechende Schnittstelle habe.

TT möchte dem Rat gern folgen, kann dies aber erst tun, wenn sich die finanzielle Lage wieder entspannt hat. Für die Überprüfung rechnet er mit Kosten i.H.v. 1.000 € zzgl. USt bis Ende November 11. Nach Beendigung seines Studiums war M ab 01.09.10 vereinbarungsgemäß als Computerfachmann bei TT angestellt. Seine erste Aufgabe war es, eine völlig neue, moderne Website für den Weinbau und -handel zu erstellen. Er hatte dafür insgesamt 30 Arbeitsstunden benötigt. Sein Stundensatz betrug angemessene 50 € brutto, der Arbeitgeberanteil für die Sozialversicherung gerundet 20 %. Die Website wurde noch im September fertig gestellt und wird 3 Jahre genutzt werden. Zugleich erwarb er ebenfalls im September 10 eine neue, prägnantere Domain-Adresse für 2.000 € zuzüglich 380 € Umsatzsteuer, die sofort nutzbar war.

Da sich der Buchhalter wegen der Zielsetzung des Jahresabschlusses im Unklaren war, hat er bisher die in 10 gezahlten Kosten nach zutreffendem Abzug der Vorsteuer als Betriebsausgaben gebucht.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Sachverhalt bilanzrechtlich. Ermitteln Sie die Gewinnauswirkung aufgrund Ihrer Beurteilung nach der Bilanzposten- und GuV-Posten-Methode.

Fall 36:

Der Fabrikant F. arbeitet in seinem als Einzelunternehmen geführten Betrieb in Karlsruhe seit dem 04.01.14 mit vier selbstständigen auf CD vorhandenen Software-Programmen für das Rechnungswesen und die Fakturierung, für die Lohn- und Gehaltsabrechnung und für die Steuerung zweier Maschinen. Er hatte diese Programme seinerzeit für jeweils 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben, aktiviert und entsprechend einer zutreffend angenommenen Nutzungsdauer von 5 Jahren linear mit 20 % abgeschrieben.

Daher sind die vier Programme am 31.12.16 mit jeweils 4.000 € (16.000 €) bilanziert.

Anfang 17 beschließt F. zur weiteren Rationalisierung des Betriebs, diese Programme zu einer „Gesamtlösung“ seiner Betriebsabläufe zusammenfassen zu lassen. Er beauftragt den Softwareunternehmer S., ihm eine speziell auf seinen Betrieb zugeschnittene Software (ERP-Software) zu programmieren, in die seine bisherigen Programme als wesentlicher Bestandteil integriert werden sollen, sodass die Daten z.B. von der Maschinensteuerung bis zur Fakturierung „in einem Guss“ verarbeitet werden können.

Lösung Fall 30:

				Punkte
<p>Bei der buchführenden GmbH ist der Gewinn (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 5 S. 1 1. HS EStG) nach dem Betriebsvermögensvergleich des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu ermitteln. Für die Richtigkeit der Gewinnermittlung ist der Bilanzzusammenhang gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB zu wahren, weil jedes Jahr das Betriebsvermögen am Ende des Jahres mit dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Jahres zu vergleichen ist. Deshalb ist eine Angleichung an das durch die Betriebsprüfung ermittelte Betriebsvermögen vorzunehmen. Da für das Jahr 13 noch kein Jahresabschluss beim Finanzamt eingereicht wurde erfolgt die Anpassungsbuchung zum 01.01.13. Da lt. Sachverhalt die handelsrechtlichen Fehler als nicht schwerwiegend anzusehen sind, ist eine Anpassung der Handelsbilanzen zum 31.12.11 und 31.12.12 nicht zwingend vorzunehmen.</p>				1
Anpassungsbuchung zum 01.01.13:				2, 3
Forderungen LuL	11.900 €	an USt Verb.	22.800 €	
Rückstellung Provision	20.000 €	Steuerrückstellungen	2.730 €	
		Steuerlicher AP	6.370 €	
Aufgrund der Vorgabe durch den Geschäftsführer:				
Steuerlicher AP	6.370 €	an Gewinnvortrag	6.370 €	
<p>Laufende Buchungen im Rahmen des Jahresabschlusses 13:</p> <p>1.1 Steuerpflichtige Umsätze Die bisher im Jahr 13 als umsatzsteuerfrei gebuchten Erlöse von 47.600 € sind auf steuerpflichtige Umsätze umzubuchen.</p>				4
Steuerfreie Umsätze	47.600 €	an Umsatzerlöse	40.000 €	
USt Verbindlichkeit	7.600 €			
<p>1.2 Forderung LuL Da die von der Betriebsprüfung zum 31.12.12 aktivierte Forderung im Januar 13 bei Rechnungserteilung gebucht wurde – und derzeit, s. Anpassungsbuchung 01.01.13, doppelt ausgewiesen wurde – ist wie folgt zu korrigieren:</p>				5
Umsatzerlöse	10.000 €	an Forderungen LuL	11.900 €	
USt Verbindlichkeit	1.900 €			

1.3 Rückstellung Provisionen Die Rückstellung für Provisionen beträgt zum 31.12.13 lt. Sachverhalt 35.000 €, als Anfangsbestand werden nach Anpassungsbuchung 20.000 € ausgewiesen, sodass eine Aufstockung von 15.000 € zu erfassen ist. Bisher wurde eine Zuführung zur Rückstellung von 20.000 € erfasst (40.000 € auf 60.000 €), sodass insgesamt 5.000 € Aufstockung rückgängig zu machen sind.			6
Rückstellung Provisionen	5.000 €	an s.b. Aufwand	5.000 €

Lösung Fall 31:

	Punkte
<p>Prüfung Ansatz dem Grunde nach, danach Ansatz der Höhe nach</p> <p>I. Neuerstellung</p> <p>Prüfung: Liegen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter oder von vornherein sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor?</p> <p>§§ 240, 242, 246 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG</p> <p>1. Frage: Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut?</p> <p>→ H 4.2 EStH</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sachen, Rechte, Zustände, Vorteile klar erfüllt • Kaufmann sich was kosten lässt (wirtschaftlicher Wert) Internetpräsenz ist allgemein anerkanntes Marktinstrument, erschöpft sich nicht in einmaligen Effekten (wie z.B. Reklameaufwand). • Veräußerbarkeit Ausreichend ist, dass zumindest eine Übertragung zusammen mit dem Unternehmen auf einen anderen Rechtsträger möglich ist. Der Internetauftritt im Ganzen (Webseiten, funktionale Einheiten, Einzelelemente) ist veräußerbar, zumindest mit dem Betrieb. 	1
<ul style="list-style-type: none"> • Bewertbarkeit Ein Erwerber des Unternehmens würde in seiner Kalkulation des Kaufpreises einen gesonderten Posten für den entsprechenden Internetauftritt ansetzen. • Nutzen über Geschäftsjahr hinaus (allgemein) anzunehmen, Tatfrage <p>Ergebnis: Internetauftritte erfüllen alle Kriterien eines Vermögensgegenstandes und Wirtschaftsguts.</p>	
<p>2. Frage: Art des Vermögensgegenstandes?</p> <p>Internetauftritte als immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>Kriterium der Körperlichkeit zu prüfen. Abzustellen ist auf die Wertrelation zwischen dem geistig schöpferischen Gehalt und dem Wert des materiellen Trägermediums. Bei Webseiten tritt der Wert des körperlichen hinter dem geistigen, schöpferischen Gehalt zurück → Immaterielles WG.</p>	2

	Punkte
<p>3. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit (Ansatz dem Grunde nach) § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbsterstellte immaterielle VG des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht, wenn mit der Herstellung nach dem 31.12.2009 begonnen wurde (Art. 66 Abs. 7 EGHGB). Ein Ausschlussfall des § 248 Abs. 2 S. 2 HGB liegt nicht vor. Gem. § 5 Abs. 2 EStG gilt: für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden, wenn diese nicht entgeltlich erworben wurden.</p> <p>3.1 Zurechnung von Webdokumenten zum Umlauf- oder Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB: zum Anlagevermögen gehören Vermögensgegenstände, die bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Maßgebend: Zweckbestimmung im Unternehmen. Gebrauch = Anlagevermögen, Verbrauch, Veräußerung = Umlaufvermögen, vgl. R 6.1 Abs. 1, 2 EStR.</p>	3
<p>3.1.1 Erstellung zur langfristigen Nutzung im eigenen Betrieb Hier liegt nach § 247 Abs. 2 HGB Anlagevermögen vor. Der Internetauftritt dient dazu, dauerhaft eine Präsenz des Unternehmens im Internet zu realisieren. Damit sind die § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG anwendbar. § 248 Abs. 2 HGB sowie § 5 Abs. 2 EStG greifen nur dann, wenn nicht entgeltlich erworben. Erwerb nur, wenn der Vermögensgegenstand in einem Übertragungsakt auf den neuen Rechtsträger übertragen wurde. Es muss ein abgeleiteter Erwerb stattgefunden haben.</p>	4
<p>→ Herstellung ab 2010 Aktivierungswahlrecht in HB mit den HK, §§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a HGB, Art. 66 Abs. 7 EGHGB, Abschreibung auf die Nutzungsdauer linear, m.E. zeitan- teilig. Die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB unter Berücksichtigung latenter Steuer (§ 274 HGB) ist zu beachten. In der StB besteht nach § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot, die Aufwendungen sind sofort Aufwand.</p>	5
<p>3.1.2 Internetagenturen (= Hersteller für Dritte) Die Webdokumente sind nicht dazu bestimmt, dauerhaft dem Unternehmen (Internetagen- tur) zu dienen, vielmehr erschöpft sich ihre Verwendung in der Erstellung und einmaligen Übertragung auf den Auftraggeber. Solche immateriellen Vermögensgegenstände sind dem Umlaufvermögen zuzurechnen. § 248 Abs. 2 HGB sowie § 5 Abs. 2 EStG sind damit nicht anwendbar. Aktivierungsgebot für Webdokumente, insbesondere halbfertige Arbeiten (R 6.3 Abs. 7 EStR).</p> <p>Ansatz der Höhe nach (Bewertung): Herstellungskosten §§ 253 Abs. 1 und 3, 255 Abs. 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.3 EStR, H 6.3 EStH oder niederer beizulegender Wert bzw. voraussichtlich dauerhaft niedriger Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).</p>	6