

Klausur
Rechnungswesen

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2011
Lösungshinweise

Klausurdatum: Leipzig 18.11.2011
Berlin 19.11.2011

Fachgebiet: Rechnungswesen

- 3 Stunden Bilanzsteuerrecht
- ½ Stunde Unternehmensfinanzierung
- ½ Stunde Gesellschaftsrecht

Bearbeitungsdauer: 4 Stunden

Bilanzsteuerrecht

1. Grundstück Stuttgart, Heinkelstraße 20

Trotz des Übergangs des bürgerlich-rechtlichen Eigentums am 10.6.2010 bleibt die GmbH wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes (§ 39 Abs. 1 Nr. 1 AO), weil sie die tatsächliche Herrschaft über das Gebäude auch nach Abschluss des notariellen Vertrags ausübt und die Erwerberin nach Ablauf der Nutzungsmöglichkeit keinen Anspruch gegen die GmbH auf Herausgabe des Gebäudes hat. Vielmehr ist die GmbH verpflichtet, das Gebäude abzurechen.

Das Gebäude ist folglich weiterhin in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz der GmbH zu aktivieren.

Die Bewertung des Gebäudes richtet sich nach § 253 Abs. 3 HGB i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 7 Abs. 4 EStG.

Die Abbruchverpflichtung bewirkt eine Verkürzung der Nutzungsdauer, so dass die GmbH das Gebäude ab 1.4.2010 nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG auf die tatsächliche Restnutzungsdauer von 2 Jahren abschreiben kann (H 7.4 EStH „Nutzungsdauer“). Unerheblich ist, dass die GmbH für den Verlust des Gebäudes eine Entschädigung erhält. Diese stellt einen sonstigen betrieblichen Ertrag dar, allerdings erst 2012, wenn der Verlust eintritt. Da die Zahlung bereits 2010 erfolgte, ist der Betrag von 300.000 € als erhaltene Anzahlung zu passivieren.

Der Buchwert des Gebäudes berechnet sich wie folgt:

Buchwert 31.12.2009	250.000 €
AfA vom 1.1. – 31.03.2010	-3.000 €
AfA vom 1.4. – 31.12.2010	
(50 % von 247 000 €, davon 9/12)	<u>-92.625 €</u>
Buchwert 31.12.2010	154.375 €

Im Gegensatz zum Gebäude wurde das wirtschaftliche Eigentum am Grund und Boden bereits am 1.4.2010 übertragen. In Höhe des Veräußerungsgewinns von (600.000 € ./ 200.000 € =) 400.000 € kann die GmbH eine Rücklage gem. § 6 b Abs.3 EStG bilden, weil alle Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (vgl. auch R 6b EStR). Die Bildung dieser Rücklage ist nur in der Steuerbilanz zulässig (Beck'sche Erlasse 1 § 5/14 Tz. 13,14).

Für die voraussichtlichen Abbruchkosten darf keine Rückstellung n. § 249 HGB gebildet werden, weil die GmbH von der Erwerberin eine Entschädigung für den ihr durch den Abbruch des Gebäudes entstehenden Verlust erhält. Diese Entschädigung deckt auch die voraussichtlichen Abbruchkosten ab.

Schließlich muss die GmbH nach dem Grundsatz der periodengerechten Aufwandsberücksichtigung (§ 252 Abs.1 Nr.5 HGB) in Höhe der auf das Jahr 2010 entfallenden und erst 2012 fälligen Nutzungsent-schädigung in Höhe von (9/24 von 80.000 € =) 30.000 € eine sonstige Verbindlichkeit (= antizipative Abgrenzung) passivieren.

Bilanzberichtigung	Änderung	Gewinnauswirkung
1. Gebäude	+ 154.375	+ 154.375
2. Sonderposten mit Rücklageanteil	+ 400.000	- 400.000
3. Sonstige Verbindlichkeiten	+ 30.000	- 30.000
4. erhaltene Anzahlungen	+ 300.000	- <u>300.000</u>
		- 575.625

GuV-Berichtigung

1. AfA	+ 95.625	- 95.625
2. Sonstige betriebliche Erträge	- 450.000	- 450.000
3. Mietaufwendungen	+ 30.000	- <u>30.000</u>
		- 575.625

2. Lagerhalle Stuttgart, Daimlerstraße 40

Da die GmbH beim Ausscheiden der Lagerhalle wegen höherer Gewalt von der Versicherung eine Entschädigung erhielt, die höher ist als der Buchwert des zerstörten Wirtschaftsguts, liegt in Höhe der Differenz zwischen Entschädigung und Buchwert ein betrieblicher Ertrag vor. Allerdings kann in diesen Fällen bei Ersatzbeschaffung der sofortige Gewinnausweis n. R 6.6 Abs.1 EStR vermieden werden.

Im vorliegenden Fall ist das Gebäude wegen höherer Gewalt i.S. von R 6.6 Abs.2 EStR aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Innerhalb der in R 6.6 Abs.4 EStR genannten Frist von zwei Jahren ist ein Ersatzwirtschaftsgut hergestellt worden. Die aufgedeckten stillen Reserven können deshalb n. R 6.6 Abs.3 EStR durch Abzug von dessen Herstellungskosten übertragen werden. Die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung n. R 6.6 Abs.4 EStR entfällt, weil das Ersatzwirtschaftsgut im Jahr des Ausscheidens fertiggestellt wurde.

Die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven ist in vollem Umfang zulässig, weil die Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts unzweifelhaft höher sind als die Entschädigung. Ein Fall von H 6.6 Abs. 3 EStH liegt nicht vor. Die Übertragung der stillen Reserven ist allerdings nur in der Steuerbilanz zulässig (§ 5 Abs. 1 EStG und Beck'sche Erlasse 1 § 5/14 Tz. 13).

Als Entschädigung darf im Jahr 2010 nur der von der Versicherung geleistete Betrag von 280.000 € angesetzt werden. Der Mehrbetrag von 120.000 € darf 2010 nicht angesetzt werden, weil diese Forderung bestritten ist. Ein Ansatz ist wegen des Verbots des Ausweises nicht realisierter Gewinne (§ 252 Abs.1 Nr.4 HGB) erst möglich, wenn die Forderung nicht mehr bestritten ist, also erst nach der rechtskräftigen und der Klage stattgebenden Entscheidung des OLG im Jahre 2011 (BStBl 1991 II 213 und 1994 II 564).

Es liegt auch kein Fall der Wertaufhellung vor, obwohl im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung die Entscheidung des OLG bereits bekannt war (BStBl 1998 II 375). Der wertbegründende Tatbestand ist erst am 15.01.2011 eingetreten.

Die aufgedeckten stillen Reserven betragen deshalb (280.000 € - 80.000 € =) 200.000 €

Die neue Halle ist als Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 253 Abs. 3 HGB i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit ihren Herstellungskosten abzüglich AfA anzusetzen.

Die Herstellungskosten der neuen Lagerhalle berechnen sich n. § 255 Abs. 2 u. 3 HGB i. V. mit R 6.3 EStR und Erlass 1 § 5/14 wie folgt:

Materialeinzelkosten	140.000 €
+ Materialgemeinkosten: Transportkosten	2.800 €
+ Materialgemeinkosten: Lagerhaltung	7.000 €
+ Architektenhonorar	20.000 €
+ Fremdleistungen	80.000 €
+ Fertigungslöhne	240.000 €
+ Fertigungsgemeinkosten: gesetzl. soz. Aufwendungen	24.000 €
+ Fertigungsgemeinkosten: tarifvertragl. soz. Aufwendungen	12.000 €
+ Fertigungsgemeinkosten: AfA Fahrzeug	<u>15.600 €</u>
Herstellungskosten	541.400 €

Erläuterungen zur Ermittlung der Herstellungskosten:

1. Nach § 255 Abs. 2 S. 2 HGB sind bei der Berechnung der Herstellungskosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, einzurechnen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind n. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also grundsätzlich alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind. Dazu gehören auch die in § 255 Abs. 2 S. 3 HGB umschriebenen Gemeinkosten. Die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht wegen des Vorbehalts in § 5 Abs. 6 EStG der handelsrechtlichen Regelung vor (s. Beck'sche Erlasse 1 § 5/14 Tz. 8).

2. Gemäß Tz. 25 des Erlasses ist es allerdings nicht zu beanstanden, im Jahr 2010 noch R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 anzuwenden, was im vorliegenden Fall zu dem gewünschten niedrigsten Gewinn führt. Zu den Kosten, die n. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB und R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 nicht in die Herstellungskosten einbezogen zu werden brauchen, gehören im vorliegenden Fall die Kosten der Einkaufsabteilung (= allgemeine Verwaltungskosten), die freiwilligen sozialen Aufwendungen, die Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung und die allgemeinen Verwaltungskosten. Die Gewerbesteuer zählt ab 2008 nicht mehr zu den abziehbaren Betriebsausgaben und darf daher nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (R 6.3 Abs. 5 S. 1 + 2 EStR).

3. Teilwertabschreibungen sind n. R 6.3 Abs. 3 S. 6 EStR bei der Berechnung der Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen.

4. Die Zinsen für Fremdkapital gehören n. § 255 Abs.3 S.1 HGB i.V. mit R 6.3 Abs. 4 S. 1 EStR nicht zu den Herstellungskosten. Soweit es sich im vorliegenden Fall um Zinsen für Fremdkapital handeln sollte, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen sie zwar als Herstellungskosten sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz angesetzt werden (§ 255 Abs. 3 S.2 HGB i.V. mit R 6.3 Abs.4 S.1 EStR), aber wegen des niedrigsten Gewinnausweises unterbleibt eine Aktivierung.

5. Die Vorsteuer ist nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar, sie gehört damit nicht zu den Kosten und ist nicht mit einzubeziehen (§ 9b Abs. 1 EStG).

Die neue Lagerhalle muss n. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben werden. Die Bemessungsgrundlage beträgt 341.400 €, da n. R 7.3 Abs. 4 EStR von den um den Abzugsbetrag von 200.000 € geminder-

ten Herstellungskosten auszugehen ist. Die AfA beträgt folglich 3 % von 341.400 € = 10.242 €, davon 1/12 = 854 €. Der Buchwert des Gebäudes berechnet sich wie folgt:

Herstellungskosten	541.400 €
Abzugsbetrag gem. R 6.6 EStR	-200.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 4 S.1 Nr. 1 EStG	<u>- 854 €</u>
Buchwert 31.12.2010	340.546 €

Für die in der 2. Instanz voraussichtlich anfallenden Prozesskosten von 14.000 € ist am 31.12.2010 eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs.1 S.1 HGB zu passivieren. Dieses Passivierungsgebot gilt gem. § 5 Abs.1 S.1 EStG auch für die Steuerbilanz. Die Tatsache, dass der Prozess vor Bilanzaufstellung beendet war, stellt keine Wertaufhellung dar (BStBl 1998 II 375).

Für die erstatteten Kosten der 1. Instanz darf am 31.12.2011 keine Forderung aktiviert werden, weil diese noch nicht unbestritten war (Imparitätsprinzip; § 252 Abs, 1 Nr. 4 HGB).

<u>Bilanzberichtigung</u>	<u>Änderung</u>	<u>Gewinnauswirkung</u>
1. Gebäude	+ 340.546	+ 340.546
2. SoPo mit Rücklageanteil	- 280.000	+ 280.000
3. Sonstige Rückstellungen	+ 14.000	<u>- 14.000</u>
		+ 606.546
 <u>GuV-Berichtigung</u>		
1. AfA	+ 854	- 854
2. Sonst. betriebl. Erträge	+ 80.000	+ 80.000
3. Aktivierte Eigenleistung	+ 541.400	+ 541.400
4. Sonst. betriebl. Aufwendungen	+ 14.000	<u>- 14.000</u>
		+ 606.546

3. Grundstück Konstanz, Überlingerstr. 1

Das Gebäude ist nach § 253 Abs. 1 u. 3 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen zu bewerten. Dabei führt die Gebäudeaufstockung steuerlich zum Entstehen von weiteren zwei selbstständigen Wirtschaftsgütern (R 4.2 Abs. 4 EStR): die Verwaltungsräume werden fremdbetrieblich genutzt, die Wohnung dient fremden Wohnzwecken. Für jedes Wirtschaftsgut muss eine eigenständige AfA berechnet werden (§ 7 Abs. 5a EStG).

Erdgeschoss

Die AfA mit 4 % n. § 7 Abs. 4 Nr.1 EStG ist zutreffend vorgenommen worden (§ 52 (21b) EStG). Allerdings ist die Beseitigung der alten Gebäudesubstanz durch eine außerplanmäßige Abschreibung (AfaA) n. § 7 Abs. 4 S. 3, Abs. 1 S. 7 EStG zu berücksichtigen.

Angesetzt sind bisher am 31.12.2009 (Herstellungskosten 2003 = 300.000 € - 78.000 € AfA [für 6 ⁶/₁₂ J. je 4 %]) 222.000 €, am 31.12.2010 = 210.000 €

Die AfaA gehört nicht zu den Herstellungskosten des Obergeschosses, da das Gebäude nicht mit Abbruchabsicht erworben worden war (H 6.4 - Abbruchkosten - EStH).

Steuerlehrgänge Dr. Bannas – Berliner Seminar – FSB GmbH

Die AfA beträgt 20 % des Buchwertes am 01.10.2010. Eine Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage ergibt sich erst ab 2011 (§ 11c Abs. 2 EStDV).

Buchwert 31.12.2009	222.000 €
AfA 1.1. bis 30.09.2010 (9/12 von 12.000 €)	<u>-9.000 €</u>
Buchwert 30.09.2010	213.000 €
AfA 20 %	<u>-42.600 €</u>
Buchwert 30.09.2010	170.400 €
AfA 1.10. - 31.12.2010 (3/12 von 12.000 €)	<u>- 3.000 €</u>
Buchwert 31.12.2010	167.400 €

statt bisher angesetzter 210.000 € (Minderung um 42.600 €).

Obergeschoss (allgemein)

Die Abbruchkosten von 10.000 € gehören ebenfalls nicht zu den AK (H 6.4 - Abbruchkosten - EStH). Die Abbruchkosten müssen daher als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Danach betragen die Herstellungskosten des Obergeschosses vorerst netto (150.000 – 10.000) = 140.000 €, zuzüglich 19 % USt = 166.600 €

Obergeschoss (fremden Wohnzwecken dienend)

Zu den Herstellungskosten der Wohnung gehört der anteilige Nettobetrag der Rechnung des Bauunternehmers sowie die nicht abzugsfähige Vorsteuer. Da die GmbH die Wohnung steuerfrei vermietet (§ 4 Nr. 12 UStG), tritt insoweit ein Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ein. Nicht abzugsfähig ist insgesamt ein Betrag von $(80\text{m}^2/200\text{m}^2 = 40\%)$ 10.640 €

Damit betragen die Herstellungskosten (40 % von 166.600 €) 66.640 €. Die AfA beträgt nach § 7 Abs.4 Nr.2 a EStG jährlich 2 %, 1.333 € für 1 Monat = 111 €

Buchwert 31.12.2010: 66.529 €

statt bisher angesetzter (40 % von: 150.000 € - 4 % AfA =) 57.600 €

Die Vorsteuer 2010 muss um 10.640 € gekürzt werden.

Da am 31.12.2010 noch keine Rechnung vorliegt, kann die GmbH die verbleibende Vorsteuer erst 2011 abziehen (§ 15 Abs.1 Nr.1 UStG). Es wird die Umsatzsteuerschuld um 17.860 € erhöht (Bilanzposition „Übrige Verbindlichkeiten“). Um denselben Betrag erhöht sich die noch nicht verrechenbare Vorsteuer (Bilanzposition „Übriges Umlaufvermögen“).

Obergeschoss (fremdgewerblicher Teil)

Die Herstellungskosten der Verwaltungsräume ergeben sich aus dem anteiligen Nettobetrag der Rechnung des Bauunternehmers, da wegen der zutreffend als steuerpflichtig behandelten Vermietung (§ 9 Abs.1 u. 2 UStG) die Vorsteuer insoweit abzugsfähig ist.

Die Herstellungskosten betragen (60 % von 140.000 €) 84.000 €

Die AfA wird n. § 7 Abs.4 Nr.1 EStG berechnet. Sie beträgt für 2010 zeitanteilig 1/12 von 3 % = 210 €

Buchwert 31.12.2010: 84.000 € - 210 € = 83.790 €

Insgesamt statt bisher angesetzter (60 % von: 150.000 € - 4 % AfA =) 86.400 €

<u>Bilanzberichtigung</u>	<u>Änderung</u>	<u>Gewinnauswirkung</u>
1. Grundstücke		
Erdgeschoss	- 42.600	- 42.600
OG Wohnung	+ 8.929	+ 8.929
OG Verwaltungsräume	- 2.610	- 2.610
2. Übrige Verbindlichkeiten	+ 10.640	- 10.640
dto.	+ 17.860	- 17.860
3. Übriges Umlaufvermögen	+ 17.860	<u>+ 17.860</u>
		- 46.921
 <u>GuV-Berichtigung</u>		
1. AfaA	+ 42.600	- 42.600
2. AfA EG (11.400 statt 12.000)	- 600	+ 600
3. AfA OG Wohng. (111 statt 2.400)	- 2.289	+ 2.289
4. AfA OG Verwaltg. (210 statt 3.600)	- 3.390	+ 3.390
5. Abbruchkosten	+ 10.000	<u>- 10.000</u>
		- 46.921

Korrekturpunktetabelle Bilanz

	Punkte	
<u>Tz. 1 Heinkelstr. 20</u>		
Gebäude wirtschaftl. Eigentum bleibt, §§ 253 (3), 6 (1) Nr.1	2	
Abschreibung §§ 7 (4) 2a, 7 (4) S. 2, Berechnung	3	
Entschädigung, Anzahlung	2	
Grund/Boden 01.04.,	1	
Veräußerungsgewinn	1	
§ 6b EStG, Erlass 1 § 5/14		2
Rückstellung § 249 HGB – Entschädigung	1	
Nutzungsentschädigung § 252 (1) Nr. 5	2	
Bilanzberichtigung	4	
GuV-Berichtigung	3	21
<u>Tz. 2 Daimlerstr. 40</u>		
R 6.6 EStR, höhere Gewalt	1	
Keine Rücklage, R 6.6 (4)	1	
Kein Fall H 6.6 (3)	1	
§ 5 (1) EStG, Erlass 1 § 5/14		1
Entschädigung 280.000, Mehrbetrag	1	
Keine Wertaufhellung § 252 (1) Nr. 4 HGB	1	
Neue Halle §§ 253 (3), 6 (1) Nr. 1	1	
Herstellungskosten § 255 (2) + (3), R 6.3	2	
Ermittlung HK	4	
§ 255 (2) S. 2 HGB Gemeinkosten	1	
§ 255 (2) S. 3 HGB allg. Verwaltung	1	
Teilwertabschreibung, R 6.3 (3) S. 6	1	
Zinsen Fremdkapital § 255 (3)	1	
AfA § 7 (4) Nr. 1, R 7.3 (4)	2	
Berechnung	2	
Rückstellung Prozesskosten § 249 (1) S. 1	1	
Bilanzberichtigung	3	
GuV-Berichtigung	3	28
<u>Tz. 3 Überlingerstr. 1</u>		
Gebäudeaufstockung, 2 selbst. Gebäudeteile R 4.2 (4)	2	
Erdgeschoss, AfaA § 7 (4) S. 3 , (1) S. 7	2	
Kein H 6.4 „Abbruchkosten“	1	
Berechnung	2	
HK Obergeschoss allgemein, Abbruchkosten BA	1	
HK fremde Wohnzwecke, § 15 (2) Nr. 1 UStG	2	
Ermittlung HK, Afa § 7 (4) Nr. 2a , Berechnung	2	
Kürzung Vorsteuer	1	
USt-Verbindlichkeit, noch nicht verrechenbare VoSt	1	
HK fremdgewerblich, § 9 (1) + (2) UStG	2	
Ermittlung HK, Afa § 7 (4) Nr. 1, Berechnung	2	
Bilanzberichtigung	6	
GuV-Berichtigung	4	27
Gesamtpunktzahl	76	

Unternehmensfinanzierung

- a) Die Hypothek ist ein Pfandrecht an einem Grundstück. Das Pfandrecht ist vom Bestehen einer Forderung abhängig. Die Hypothek ist akzessorisch: Die Höhe der Sicherung richtet sich nach der Höhe der Forderung. Für den Gläubiger besteht ein dinglicher Anspruch an dem Grundstück und gleichzeitig ein persönlicher Anspruch an den Schuldner.
Die Grundschild ist ebenfalls ein Pfandrecht an einem Grundstück. Die Grundschild setzt nicht das Bestehen einer Forderung voraus, d. h., sie ist nicht akzessorisch (fiduziarisch). Durch die Eintragung einer Grundschild entsteht nur ein dinglicher Anspruch an das Grundstück, nicht aber ein persönlicher Anspruch an den Schuldner (abstrakte Schuld).

3,5 Punkte

- b) Für die Absicherung eines Kontokorrentkredites kommt von den Grundpfandrechten nur die Grundschild infrage:
Der Bestand der Grundschild wird durch Änderungen des Kreditbetrages nicht berührt.
Sinkt der Schuldsaldo auf dem Kontokorrentkonto, dann bleibt die Grundschild in der eingetragenen Höhe bestehen. Dagegen würde sich die hypothekarische Sicherheit streng akzessorisch um den Saldorückgang mindern. Steigt später der Schuldsaldo wieder, dann steigt die hypothekarische Sicherheit nicht mit.

Hinweis: Auch andere Antworten oder Begründungen sind möglich.

3,5 Punkte

Gesellschaftsrecht

- a) Da es sich um eine so genannte „kleine“ GmbH handelt, muss der Jahresabschluss innerhalb der ersten 6 Monate des Geschäftsjahres erstellt werden. (§§ 264 Abs. 1 S. 4, 267 Abs. 1 HGB) **(2)**
- b) Entsprechend § 325 HGB muss der Jahresabschluss beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers elektronisch eingereicht werden. Bei einer hier vorliegenden „kleinen“ GmbH ist nur die Bilanz und der Anhang einzureichen. (§ 326 HGB) **(2)**
- c) GmbH – Anteile sind frei veräußerlich und vererblich, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht. (§ 15 GmbHG) Da die Beteiligung ein Recht und keine Sache ist, handelt es sich beim „Verkauf“ rechtlich um einen Abtretungsvertrag gem. §§ 398 ff. BGB **(2)**
- d) Nein, denn gem. § 15 Abs. 3 GmbHG ist notarielle Form vorgeschrieben, an der es hier mangelt. Deshalb ist der Vertrag gem. § 125 S. 1 BGB nichtig. **(2)**
- e) Insolvenzantragspflicht gem. § 15a Abs. 1 InsO; ohne schuldhaftes Zögern; spätestens drei Wochen nach Eintritt der Überschuldung! **(2)**
- f) Ersatzpflicht gem. § 64 GmbHG; Strafrechtliche Sanktion gem. § 15a Abs. 4 InsO. **(2)**

	Soll	Ist
Punkte Bilanz	76	
Punkte Unternehmensfinanzierung	7	
Punkte Gesellschaftsrecht	12	
Gesamtpunktzahl:	95	

6	0 - 18
5,5	19 - 27
5	28 - 37
4,5	38 - 46
4	47 - 55
3,5	56 - 63
3	64 - 69
2,5	70 - 76
2	77 - 83
1,5	84 - 89
1	88 - 95