

Steuerberaterprüfung 2008
Lösungshinweise
Buchführung und Bilanzwesen

Teil I: Mega-GmbH

Zu 1. Mietereinbauten:

Nach § 246 (1) HGB müssen in der Handelsbilanz sämtliche Vermögensgegenstände ausgewiesen werden! Nach § 5 (1) EStG gilt dies auch für die Steuerbilanz. Dabei kommt es nicht auf das zivilrechtliche, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 (2) Nr. 1 AO an, wenn der Eigentümer des Wirtschaftsgutes die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausübt. (1P)

Daher muss geprüft werden, ob die GmbH mit den Umbau-Maßnahmen eigenständige Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände geschaffen hat und deren zivilrechtlicher bzw. wirtschaftlicher Eigentümer ist.

Eine Aktivierung der Ein- bzw. Umbauten kommt nur in Betracht, wenn es sich bei den Aufwendungen um Herstellungskosten nach § 255 (1) HGB handelt, die bei einem Vermögensgegenstand, zu seiner Herstellung, Erweiterung oder zu einer über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen! R 21.1 (2) EstR, RZ 17 ff des § 21/8 ESt-Erlasses.

Wenn danach ein selbständiges Wirtschaftsgut vorliegt, ist dieses nach § 255 (2) HGB mit den fortgeführten Herstellungskosten zu aktivieren, was nach § 6 (1) Nr.1 EStG auch für die Steuerbilanz gilt. (1P)

Da die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer nach § 15 (1) UStG abzugsfähig ist, gehört die Vorsteuer nach § 9 b (1) EStG nicht zu den Herstellungskosten. (1P)

1. Die Türen:

Durch die Ersetzung entsteht kein eigenständiges Wirtschaftsgut, da diese nach dem § 7/1 ESt-Erlass weder ein Scheinbestandteil, noch eine Betriebsvorrichtung, noch stehen diese in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb der GmbH. Da der Vermieter auch in regelmäßigen Abständen die Türen erneuern müsste, liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor, da auch keine wesentliche Verbesserung durch den Einbau der Türen geschaffen wird. (2P)

2. Der Lastenaufzug:

Nach § 68 (2) Satz 1 Nr. 2 BewG, § 68/1 BewG-Erlass ist der Lastenaufzug eine Betriebsvorrichtung. Diese ist nach § 7/1 Nr. 3 ESt-Erlass beim Mieter zu aktivieren und auf die gewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben, da es sich um ein selbständiges, bewegliches Wirtschaftsgut handelt, das mit dem Gebäude in keinem Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht (R 7.1 (3) EstR). Dieses ist daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten § 255 (1) HGB zu aktivieren. Da der Aufzug beweglich ist, kann ihn die GmbH nach § 7 (2) EStG und § 254 + 279 (2) HGB degressiv, mit dem dreifachen, maximal 30 %, der linearen AfA abschreiben § 7 (2) S. 3 EStG. Die AfA für 2007 beträgt somit $3 \times 10 \% = 30 \%$ von € 15.000,00 für 10 Monate § 7 (1) S. 4 EStG = 3.750,00. Der Bilanzansatz des Aufzuges am 31.12.2007 ist somit € 11.250,00. (2P)

Übertrag

(7P)

Durch den Einbau des Aufzuges entstand gleichzeitig gegenüber dem Vermieter die Verpflichtung diesen am Ende der Laufzeit wieder zu entfernen. Da diese Verpflichtung somit vor dem Bilanzstichtag entstand und mit ihr ernsthaft zu rechnen ist (R 5.7 (2) EStR), muss die GmbH nach § 249 (1) S. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 EStG eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Der Rückstellungsbetrag ist nach § 6 (1) Nr. 3 a S. 1 d EStG jährlich in gleichmäßigen Raten anzusammeln, und da diese Rückstellung eine Laufzeit länger ein Jahr hat, nach § 6 (1) Nr. 3 a S. 1 e EStG mit 5,5 % abzuzinsen. Für die Bewertung sind die Preisverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend (R 6.11 (2) EstR), hier also € 4.000,00. Somit $10/12$ von $1/10$ von € 4.000,00 = 333€. Nach § 253 (1) S. 2 HGB darf diese Rückstellung nicht abgezinst werden, so dass in der Handelsbilanz € 333 angesetzt werden. (2P)

Die Abzinsung ergibt sich nach der Tabelle 2 des § 6/19 ESt-Erlasses wie folgt:

Restlaufzeit am 31.12.2007 9 Jahre und 2 Monate:

Vervielfältiger 10 Jahre = 0,585 – Vervielfältiger 9 Jahre 0,618 = 0,033 davon $2/12 = 0,006$

- Vervielfältiger 9 Jahre 0,618 = 0,612 * 333 = 204

Ansatz in der Steuerbilanz somit mit € 204,00.

(1P)

3. Ladeneinbauten:

Da die Ladeneinbauten nach Ablauf der Mietzeit wirtschaftlich wertlos sind, Nutzungsdauer 8 Jahre, Mietdauer 10 Jahre, sind diese nach § 7/1 Nr. 6 ESt-Erlass mit den fortgeführten Anschaffungskosten bei der GmbH zu aktivieren, 253 (2) HGB. Es liegt somit ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut vorliegt R 7.1 (6) EstR. Die Abschreibung bestimmt sich somit nach § 7 (5a) iVm. § 7 (4) S. 2 EStG, mit $1/8$ für 10 Monate § 7 (1) S. 4 EStG, also € 4.167,00. Der Bilanzansatz beträgt somit € 40.000 - € 4.167 = 35.833,00. (2P)

Erforderliche Buchungssätze:

Lastenaufzug	11.250,00		
Ladeneinbauten	35.833,00		
AfA	7.917,00	an	Sonst betriebliche Aufwendungen 54.667,00
			Rückstellungen für Ausbau 333,00

Zusätzlich in der Steuerbilanz:

Rückstellung für Ausbau		an	Sonst. Betrieblicher Ertrag	129,00	(1P)
-------------------------	--	----	-----------------------------	--------	------

Übertrag (13P)

Gewinnauswirkungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	
<u>Bilanzposten:</u>			
Lastenaufzug	+ 11.250	+ 11.250	
Ladeneinbauten	+ 35.833	+ 35.833	
Rückstellung f. Ausbau	- 333	- 204	
Gesamt:	+ 46.750	+ 46.879	
<u>G + V Posten:</u>			
AfA	- 7.917	- 7.917	
Sonst. betr. Aufwand	+ 54.667	+ 54.667	
Sonst betr. Ertrag	0	+ 129	
Gesamt	+ 46.750	+ 46.879	(1P)

Zu 2. Anteil Gartenbau GmbH:

Der Anteil an der G GmbH ist in der Handelsbilanz mit den Anschaffungskosten nach § 253 (1) HGB, hier 0 €, zu aktivieren! Da diese Einlage jedoch zur Eigenkapitalstärkung erfolgt ist, ist sie nach § 272 (2) Nr. 4 HGB in Höhe von € 40.000,00 als Eigenkapitalrücklage auszuweisen! (1P)

Die verdeckte Einlage muss auch in der Steuerbilanz aktiviert werden, und zwar nach § 6 (1) Nr. 5 EStG iVm § 8 (1) KStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage, hier € 40.000,00. Ein Ansatz mit den Anschaffungskosten nach § 6 (1) Nr. 5 S 1 b EStG scheidet hier aus, da keine Beteiligung im Sinne von § 17 (1) EStG von mindestens 1 % vorliegt. Da K die Beteiligung innerhalb der letzten 3 Jahre angeschafft hat, greift hier § 6 (1) Nr. 5 a EStG und sie muss mit den Anschaffungskosten von K, hier € 20.000,00 in der Steuerbilanz angesetzt werden! (1P)

Eine Gewinnauswirkung ergibt sich somit weder in der Steuer- noch in der Handelsbilanz, was auch nach § 8 (3) S. 3 KStG bei einer verdeckten Einlage nicht sein darf. Die verdeckte Einlage erhöht nach § 27 KStG das steuerliche Einlagekonto in Höhe des gemeinen Werts der Einlage, hier in Höhe von € 40.000,00. (1P)

Da die GmbH zum Zeitpunkt der Ausschüttung Eigentümerin der Anteile war, steht ihr nach § 20 (2a) S. 2 EStG die Gewinnausschüttung in voller Höhe zu und ist bei ihr als Betriebseinnahme zu erfassen! (1P)

Da nach § 246 (2) HGB ein Verrechnungsverbot besteht, ist die Bruttodividende als Einnahme und die Kapitalertragsteuer mit Solidaritätszuschlag als Ausgabe zu erfassen! Der Betrag der Ausschüttung der aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgte, führt nach § 20 (1) Nr. 1 S. 3 EStG nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen! Diese Einlagenrückgewähr führt zu einer Minderung des Buchwerts der Anteile, in der Handelsbilanz von € 40.000,00 auf € 35.000,00 und in der Steuerbilanz von € 20.000,00 auf € 15.000,00. Siehe auch H 6.2. „Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto“ bzw. H 20.2. „Einlagenrückgewähr“ EStH. (1P)

Übertrag (19P)

Eine Zuschreibung auf € 45.000,00 zum 31.12.2007 nach § 280 HGB bzw. § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG kommt weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz in Betracht, da der Wertansatz im Zeitpunkt der Einlage nicht überschritten werden darf, und auch keine wertmindernde Teilwertabschreibung vorgenommen wurde!

Buchungssätze:

Wertpapiere des Anlagevermögens	35.000,00	an	Kapitalrücklage	40.000,00
Personensteuern	2.110,00			
Erträge aus Wertpapieren	2.890,00			

Zusätzlich in der Steuerbilanz:

Kapitalrücklage		an	Wertpapiere des AV	20.000,00 (2P)
-----------------	--	----	--------------------	-------------------

Gewinnauswirkungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	
<u>Bilanzposten:</u>			
Wertpapiere des AV	+ 35.000	+ 15.000	
Kapitalrücklage	- 40.000	- 20.000	
Gesamt:	- 5.000	- 5.000	
<u>G + V Posten:</u>			
Steueraufwand	- 2.110	- 2.110	
Wertpapiererträge	- 2.890	- 2.890	
Gesamt	- 5.000	- 5.000	(1P)

Erforderliche außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:

Da die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag als Aufwand erfasst worden sind, sind diese nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen.

Die als Ertrag erfasste Dividende ist nach § 8 b (1) S. 1 KStG steuerfrei! Nach § 8 b (5) S. 1 KStG sind jedoch 5 % von € 10.000,00 = € 500,00, als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe zu erfassen. (1P)

Auswirkungen auf das zu versteuernde Einkommen:

Hinzurechnung § 10 Nr. 2 KStG	+ 2.110,00
Steuerfreistellung § 8 b (1) KStG	- 10.000,00
5 % nicht abzugsf. BA § 8 b (5) KStG	+ 500,00
Gesamt:	- 7.390,00

Übertrag (23P)

Im entgeltlichen Teil des Übertragungsgeschäfts liegt dagegen eine Veräußerung in Höhe von 50.000 + 150.000 die zu einer Aufdeckung von stillen Reserven führt! Für die GmbH ergibt sich daher folgender Veräußerungsgewinn:

	<u>Grund und Boden</u>	<u>Gebäude</u>	
Veräußerungspreis	75.000	125.000	
Anteiliger Buchwert 50 %	<u>- 15.000</u>	<u>-77.850</u>	
Veräußerungsgewinn	60.000	47.150	(1P)

Da die GmbH das Grundstück mindestens 6 Jahre besessen hat und sie auch die sonstigen Voraussetzungen des § 6 b (4) S. 1 EStG erfüllt, kann sie nach § 6 b (3) S. 1 EStG eine Rücklage in Höhe des Gewinns aus der Veräußerung von € 60.000,00 bilden. Für das Gebäude ist dies nicht möglich, da dieses erst in 2003 fertig gestellt wurde!

Diese Rücklage kann nach § 5 (1) S. 2 EStG, R 6b 2 (2) EstR und § 247 (3) und 273 HGB nur gebildet werden, wenn auch in der Handelsbilanz eine Rücklage gebildet wird. Somit ist die Rücklage sowohl in der Steuerbilanz auch in der Handelsbilanz einzustellen! (2P)

In der Handelsbilanz ist es möglich, auch den Verkehrswert anzusetzen, da aber laut Aufgabenstellung möglichst einheitlich verfahren werden soll, kommt in der Handelsbilanz auch der Buchwert zum Ansatz!

Buchungssätze:

Beteiligung oHG	92.850,00	an	Rücklage § 6 b EStG	60.000,00
Gebäude	5.400,00		sonst. betr. Ertrag	98.250,00
Einstellung Rücklage	60.000,00			(1P)

Gewinnauswirkungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	
<u>Bilanzposten:</u>			
oHG-Anteil	+ 92.850	+ 92.850	
6 b Rücklage	<u>- 60.000</u>	<u>- 60.000</u>	
Gesamt:	+ 32.850	+ 32.850	
<u>G + V Posten:</u>			
AfA	- 5.400	- 5.400	
s. betr. Aufwendungen	- 60.000	- 60.000	
s. betr. Erträge	<u>+ 98.250</u>	<u>+ 98.250</u>	
Gesamt	+ 32.850	+ 32.850	(1P)

Übertrag (35P)

Steuerliche Bilanzansätze bei der Landschaftsbau oHG zum 31.12.2007 aus der Übernahme des Grundstücks:

In der Gesamthandbilanz kommen lt. Sachverhalt die Teilwerte zum Ansatz:

Gesamthandbilanz Landschaftsbau		oHG 31.12.2007	
Grund	und	Boden	Kapital M-GmbH 200.000
150.000			
Gebäude			Darlehen 50.000
250.000			Bank 150.000

(1P)

Die oHG ist nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG verpflichtet die Buchwerte fortzuführen, soweit die Übertragung gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist, also zu 50 %.

Somit muss die oHG für die GmbH eine Ergänzungsbilanz mit einem entsprechenden Ausweis von Minderwerten für den Grund und Boden, sowie für das Gebäude erstellen! (1P)

Ergänzungsbilanz		M-GmbH 31.12.2007	
Minderkapital	107.150	Minderwert	
		Grund und Boden	60.000
		Minderwert	
		Gebäude	47.150

(1P)

Zu 4. Garten-Traktoren:

Die Traktoren sind als fertige Erzeugnisse mit den Herstellungskosten zu bewerten § 255 (2) HGB + § 6 (1) Nr. 2 EStG, R 6.8 (1) S. 1 EStR. Sowohl im Steuer- als auch im Handelsrecht darf ein nicht realisierter Gewinn nicht ausgewiesen werden (§ 252 (1) Nr. 4 HGB). Somit darf der Gewinnzuschlag den Ansatz nicht erhöhen. Ein Ansatzverbot gilt auch für die Vertriebskosten. Sowohl im Steuer- als auch im Handelsrecht gibt es ein Wahlrecht für den Ansatz der Verwaltungskosten, § 255 (2) S. 4 HGB, R 6.3 (4) EStR. Da aber ein niedriger Gewinn gewünscht wird, bleiben diese außer Ansatz. (1P)

Ein Wahlrecht gibt es im Handelsrecht auch für den Ansatz der Material- und Fertigungsgemeinkosten § 255 (2) S. 3 HGB, im Steuerrecht sind diese Kosten aber nach R 6.3 (1) EStR zwingend zu aktivieren. Da soweit möglich eine Einheitsbilanz gewünscht wird, kommen auch in der Handelsbilanz diese Werte zum Ansatz.

Die Herstellungskosten berechnen sich daher wie folgt:

Ermittlung der Zuschlagssätze der Gemeinkosten:

Materialgemeinkosten $10.000 : 500.000 = 2 \%$

Fertigungsgemeinkosten $360.000 : 600.000 = 60 \%$

Übertrag

(1P)

(40P)

Berechnung der Herstellungskosten für die Traktoren:

Materialkosten	8.000,00	
Materialgemeinkosten, 2 %	160,00	
Fertigungskosten	9.000,00	
Fertigungsgemeinkosten, 60 %	<u>5.400,00</u>	
Bilanzansatz	22.560,00	(1P)

Der Bestand ist somit um € 5.560,00 zu erhöhen.

Buchungssatz:

Fertige Erzeugnisse	5.560,00	an Bestandsveränderung	5.560,00	(1P)
---------------------	----------	------------------------	----------	------

Gewinnauswirkungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	
<u>Bilanzposten:</u>			
Fertige Erzeugnisse	+ <u>5.560</u>	+ <u>5.560</u>	
Gesamt:	+ 5.560	+ 5.560	
<u>G + V Posten:</u>			
Bestandserhöhung	+ <u>5.560</u>	+ <u>5.560</u>	
Gesamt	+ 5.560	+ 5.560	(1P)

Zu 5. Forderungen:

Die Forderungen sind als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem Teilwert unter Berücksichtigung eines evtl. Ausfallrisikos anzusetzen, § 253 (1) und (3) HGB, § 5 (1), § 6 (1) Nr. 2 EStG. Grundsätzlich sind alle Forderungen einzeln zu bewerten, aufgrund der Vielzahl der Forderungen ist dies aber nur schwer möglich. Daher kann das Ausfallrisiko mit dem Erfahrungswert der Vorjahre berücksichtigt werden, hier 2 %. (1P)

Eine Einzelwertberichtigung kann nur vorgenommen werden, wenn die Wertminderung am Bilanzstichtag tatsächlich schon eingetreten ist. Daher kann für die Forderung in Höhe von € 2.000,00 am Bilanzstichtag keine Wertberichtigung vorgenommen werden, da die wertbegründende Tatsache erst am 15.01.2008 eingetreten ist. (1P)

Durch die Einleitung des Insolvenzverfahrens vor dem Bilanzstichtag über das Vermögen der Gartenwunder GmbH muss für diese Forderung eine Einzelwertberichtigung vorgenommen werden. Die erst nach dem Bilanzstichtag erlangte Kenntnis ist wertaufhellend § 252 (1) Nr. 4 HGB, wie auch die Kenntnis über die voraussichtliche Quote. Nach § 17 (1) S. 1 Nr. 1 iVm. (2) Nr. 1 UStG ist die Umsatzsteuer bereits am Bilanzstichtag in voller Höhe zu berichtigen. Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird die Forderung, unabhängig von der Quote, in voller Höhe uneinbringlich A 223 (5) S. 5 UStR. (1P)

Übertrag (46P)

Einzelwertberichtigung:

Forderung Gartenwunder GmbH	11.900,00	
- Berichtigung Umsatzsteuer	<u>-1.900,00</u>	
Nettoforderung	10.000,00	
Ausfallrisiko 80 %	<u>-8.000,00</u>	
Bewertung 31.12.2007	2.000,00	(1P)

Pauschalwertberichtigung:

Forderungen 31.12.2007	150.000,00	
- einzelwertberichtigte Forderungen	<u>-11.900,00</u>	
	138.100,00	
Umsatzsteuer 19 %	<u>-22.050,00</u>	
Forderungen, netto	116.050,00	
davon 2 % pauschal	<u>- 2.321,00</u>	
	113.729,00	
+ Umsatzsteuer, da keine Berichtigung erfolgt	<u>+22.050,00</u>	
Bewertung 31.12.2007	135.779,00	(1P)
+ einzelwertberichtigte Forderung	<u>2.000,00</u>	
Gesamtforderungen 31.12.2007	137.779,00	

Buchungssatz:

Sonst. betr. Aufwendungen	5.321,00	an	Wertb. auf Ford.	7.221,00
Umsatzsteuer	1.900,00			(1P)

Gewinnauswirkungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	
<u>Bilanzposten:</u>			
Umsatzsteuer	+ 1.900	+ 1.900	
Wertb. a. Forderungen	<u>- 7.221</u>	<u>- 7.221</u>	
Gesamt:	- 5.321	- 5.321	
<u>G + V Posten:</u>			
s. betr. Aufwendg.	<u>- 5.321</u>	<u>- 5.321</u>	
Gesamt	- 5.321	- 5.321	(1P)

Übertrag

(50P)

Zusammenfassung aller Gewinnauswirkungen aufgrund der vorgenommenen Buchungen:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Nr. 1	+ 46.750,00	+ 46.879,00
Nr. 2	- 5.000,00	- 5.000,00
Nr. 3	+ 32.850,00	+ 32.850,00
Nr. 4	+ 5.560,00	+ 5.560,00
Nr. 5	- <u>5.321,00</u>	- <u>5.321,00</u>
<u>Gesamt</u>	<u>+ 74.839,00</u>	<u>+ 74.968,00</u>
Außerbilanzielle Korrektur Nr. 2		- 7.390,00
Zu versteuerndes Einkommen		+ 67.578,00

Teil II: B-GmbH

1. Aufgabe:

Frage 1:

Am 31.10.2007 ist ein wirksamer Kaufvertrag über die sofortige Lieferung zustande gekommen. Der Kaufpreisanspruch ist daher am 31.10.2007 entstanden, auch wenn die Zahlung erst am 31.01.2008 erfolgen soll. Die Forderung ist daher mit dem Kurs am 31.10.2007 zu passivieren.

Buchung:
Forderungen aus L. und L. 8.000.000,00 an Umsatzerlöse USt-Frei 8.000.000,00
(1P)

Frage 2:

Variante a):

Die Forderung gehört zum Umlaufvermögen und ist daher nach § 253 (3) S. 1 HGB nach dem strengen Niederstwertprinzip zu bewerten, so dass die Forderung am 31.12.2007 nur noch mit € 7.000.000,00 bewertet werden darf. (1P)

Buchung Handelsbilanz:

Forderungsverluste 1.000.000 an Forderungen aus L.u.L. 1.000.000,00 (1P)

Für die steuerliche Bewertung gilt neben der handelsrechtlichen Bewertung, die Bewertungsvorschrift des § 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG. Damit wird die handelsrechtliche Maßgeblichkeit durchbrochen § 5 (6) EStG. Im Steuerrecht kann eine Teilwertabschreibung nur vorgenommen werden, wenn es sich um eine voraussichtliche dauernde Wertminderung handelt. Im Gegensatz zum Handelsrecht besteht im Steuerrecht kein Zwang zur Teilwertabschreibung. (1P)

Übertrag (54P)

Da aber die Forderung am 31.01.2008 endgültig realisiert wurde, liegt daher ein wertaufhellender Faktor vor, der auch im Steuerrecht nach § 5 (1) S. 2 EStG, da in der Handelsbilanz zwingend eine Teilwertabschreibung vorzunehmen ist, zu einem Teilwertansatz in Höhe von € 7.000.000,00 führt. (1P)

Buchung Steuerbilanz:

Forderungsverluste 1.000.000 an Forderungen aus L.u.L. 1.000.000 (1P)

Variante b):

Hier ist der Wert der Forderung zum 31.12.2007 um €1.000.000 gestiegen. Obergrenze in der Handelsbilanz sind aber nach § 253 (1) S. 1 HGB die Anschaffungskosten der Forderungen von € 8.000.000, da nach § 252 (1) Nr. 4 HGB nichtrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. (1P)

In der Steuerbilanz gilt nach § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG das gleiche. Damit ist in der Steuerbilanz auch keine Buchung zum 31.12.2007 vorzunehmen. (1P)

2. Aufgabe:

Zu Frage 1:

Das Options-Recht wurde erworben um das Währungsrisiko abzusichern, und ist ein immaterielles Wirtschaftsgut, das, da es entgeltlich erworben wurde und somit § 248 (2) HGB nicht greift, mit den Anschaffungskosten zu aktivieren ist. Nach dem Verfall des Rechts handelt es sich um abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (4) EStG. (1P)

Buchung beim Erwerb:

Immaterielles Wirtschaftsgut 150.000 an Bank 150.000

Buchung beim Verfall.

Sonst. betrieblicher Aufwand 150.000 an Immater.WG 150.000 (1P)

Zu Frage 2:

Variante a):

Mit der Put-Option handelt es sich um ein Sicherungsgeschäft, einen sogen. Micro-Hedge, weil ein Grundgeschäft abgesichert wird, um das Devisenrisiko auszuschalten. Im Steuerrecht gilt nach § 5 (1a) EStG, dass im Handelsrecht gebildete Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend sind. Dieser Verweis ist aber auslegungsbedürftig, da es im Handelsrecht umstritten ist, wann Bewertungseinheiten zu bilden sind. (2P)

Bei Micro-Hedges, der durch eine Verknüpfung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft gekennzeichnet ist, wird die Pflicht zur Bildung einer Bewertungseinheit bejaht. (1P)

Übertrag (63P)

Somit ist im vorliegenden Fall in der Handelsbilanz eine Bewertungseinheit zu bilden, damit ebenso in der Steuerbilanz. Eine Forderungsabschreibung darf daher nach § 5 (1a) EStG nicht erfolgen. Auch zum 31.01.2008 erfolgt keine Abschreibung, weil B zum Kurs von € 0,80 verkaufen kann, und er somit keinen Kursverlust realisiert. (1P)

Variante b):

B wird in diesem Fall die Option nicht in Anspruch nehmen, da der Kurs gestiegen ist, das Sicherungsgeschäft war somit unnötig. Da hier keine Teilwertabschreibung gebildet werden darf, gibt sich kein Raum für die Bildung von Bewertungseinheiten nach § 5 (1a) EStG. (1P)

Teil III: Armaturen-GmbH:

Zu Frage 1:

Umstrukturierungen können grundsätzlich nach den Regeln des Umwandlungssteuergesetzes durch Einbringung nach § 20 bzw. 24 UmwStG, durch Realteilung nach § 16 (3) S. 2 EStG oder durch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 (5) S. 2 + 3 EStG erfolgen. Evtl. kann auch eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 (3) EStG von Betrieben bzw. Teilbetrieben möglich sein.

1. Möglichkeit: Spaltung:

Eine Spaltung könnte nach § 125,135 und 138-140 UmwG auf verschiedene GmbH's oder nach § 125 und 135 UmwG auf verschiedene Personenhandelsgesellschaften erfolgen.

Ein Formwechsel nach § 228-237 UmwG kann hier nicht erfolgen, da dies hier nur über eine Zwischengesellschaft erfolgen könnte, und dies hier nicht gewünscht ist. (1P)

Die Übertragung des Vermögens soll gewinnneutral zu Buchwerten erfolgen. Nach § 15 (1) S. 2 UmwStG ist dies nur möglich wenn Teilbetriebe übertragen werden und bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. Sollte nur Vermögen übertragen werden, muss nach § 11 (1) UmwStG der gemeine Wert angesetzt werden. (1P)

Daher muss geprüft werden ob hier ein Teilbetrieb vorliegt:

Folgende Voraussetzungen müssen bei einem Teilbetrieb gegeben sein:

- Getrennte Verwaltung und gesonderte betriebliche Kostenrechnung
- räumliche Trennung von anderen Betriebsteilen
- Einsatz speziellen Personals für die unterschiedlichen Betriebsteile
- Abgegrenzter Kundenstamm
- von den anderen Betriebsteilen unabhängige Preisgestaltung

Diese Voraussetzungen sind hier nicht gegeben, da die A-GmbH ein einheitlicher Betrieb ist in dem es keine eigenständigen Teilbetriebe gibt. (1P)

Da die Beteiligung an der X-AG nur 30 % beträgt, greift auch hierfür § 15 (1) S. 3 UmwStG nicht. Eine Spaltung in der gewünschten Form ist daher gewinnneutral nicht möglich. (1P)

Übertrag

(69P)

2. Möglichkeit: Einbringung nach § 20 bzw. 24 UmwStG

Nach § 20 (1) + § 24 (1) UmwStG ist für die Übertragung wieder Voraussetzung, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, was hier ja nicht gegeben ist.

Auch die Abspaltung des reinen Produktionsbetriebs in eine Kapital- bzw. Personengesellschaft ist nicht möglich. Der Produktionsbetrieb könnte zwar einen Betrieb darstellen, aber das Grundvermögen ist eine wesentliche Betriebsgrundlage des Produktionsbereiches. Voraussetzung für die Übertragungen nach § 20 + 24 UmwStG ist aber, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Somit scheidet diese Einbringung. (1P)

In der Beteiligung an der X-AG liegt auch keine wesentliche Betriebsgrundlage vor, da zwar eine Lieferbeziehung und eine Beteiligung über 25 % besteht, aber die Lieferbedingungen wie zwischen fremden dritten abgeschlossen werden und bei jeder Auftragsvergabe Vergleichsangebote eingeholt werden. (1P)

Dies würde auch gelten, wenn die Beteiligung und das Grundvermögen nach § 6 (5) S. 2 oder 3 EStG in eine GmbH & Co.KG übertragen werden und danach der Produktionsbetrieb nach § 20 oder 24 UmwStG eingebracht wird. Hier würde aufgrund der sog. BFH-Gesamtplanrechtsprechung kein vollständiger Betrieb übertragen werden, so dass keine begünstigte Umwandlung im Sinne des UmwStG vorliegt und keine Buchwertübertragung möglich ist. (1P)

3. Möglichkeit: Neugründung von Tochtergesellschaften und Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die Tochtergesellschaften

Grundsätzlich ist es möglich Tochtergesellschaften der GmbH zu gründen und die Wirtschaftsgüter an diese zu veräußern. Damit würden aber sämtliche stille Reserven realisiert, nach § 6 (6) S. 2 EStG auch dann, wenn ein Kaufpreis in Höhe des Buchwerts zum Ansatz käme. Für die Veräußerung des Grundstücks könnte die GmbH zwar eine Rücklage nach § 6 b EStG bilden, was aber nur zu einer Verschiebung der Versteuerung der stillen Reserven führen würde, da die GmbH selbst ja in absehbarer Zeit keine Neuinvestition geplant hat. Für die Veräußerung der Anteile an der X-AG kann nach § 6 b (10) EStG keine Rücklage gebildet werden, da nach § 6 b (10) S. 1 EStG Körperschaften von dieser Möglichkeit ausgeschlossen sind. Zusätzlich würde noch durch die Veräußerung der Grundstücke GrESt anfallen § 1 GrEStG. Diese Möglichkeit kommt daher für die GmbH auch nicht in Betracht. (2P)

4. Möglichkeit: Realteilung der GmbH in die Bereiche Grundvermögen, Produktion und Beteiligungsverwaltung

Nach § 16 (3) S. 2 EStG ist die Realteilung grundsätzlich auch auf Kapitalgesellschaft anwendbar, aber nur, wenn diese an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Die Kapitalgesellschaft selbst ist nicht real teilbar. Somit scheidet auch diese Möglichkeit aus. (1P)

Übertrag

(75P)

5. Möglichkeit: Unentgeltliche Übertragung der einzelnen Bereiche auf neu gegründete Tochtergesellschaften

Eine Übertragung nach § 6 (3) EStG scheidet auch wieder aus, da keine eigenständigen Betriebe übertragen werden sollen. (1P)

6. Möglichkeit: Neugründung von 3 Einpersonen-GmbH & Co. KG's und Übertragung der mit stillen Reserven behafteten Wirtschaftsgüter nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG

Die GmbH müsste dazu für jeden der 3 gewünschten Bereiche eine eigenständige GmbH & Co.KG gründen, bei der sie zu 100 % an der GmbH und als einzigste Kommanditistin zu 100 % beteiligt ist. Die Komplementär GmbH dürfte nicht am Vermögen der KG beteiligt sein. Dann wäre eine Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG unter Beibehaltung der Buchwerte möglich. Dies wäre hier nur möglich, da die GmbH vor und nach der Übertragung unmittelbar bzw. mittelbar zu 100 % an den Wirtschaftsgütern beteiligt ist. Da sich dadurch die Beteiligungsquote der GmbH an den Wirtschaftsgütern nicht ändern würde, greift auch § 6 (5) S. 5 und 6 EStG nicht, da keine andere Kapitalgesellschaft an den Wirtschaftsgütern beteiligt wird. (1P)

Bei der Übertragung der Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit den Patenten und der Beteiligung ist zu beachten, um einen teilentgeltlichen Erwerb der KG mit entsprechender Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden, dass die Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen der KG übertragen werden. Dann würde die Übertragung der Beteiligung bzw. der Patente in das Gesamthandsvermögen der KG nur gegen Gesellschaftsrechte erfolgen und ein Buchwertausweis wäre möglich. Die Verbindlichkeiten werden dann nur im Sonderbetriebsvermögen der KG an der GmbH ausgewiesen. Die Zuordnung der Verbindlichkeiten würde aber nur steuerlich zum Vermögen der KG erfolgen. In der Handelsbilanz sind diese weiterhin bei der GmbH auszuweisen. (1P)

Eine Bildung von Ergänzungsbilanzen ist entbehrlich, da die GmbH alleine am Vermögen der KG beteiligt ist und daher bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter alle stillen Reserven zu versteuern hätte (R 6.15 EStR). Auch bei einer Bildung von Ergänzungsbilanz würde die Besteuerung alleine die A-GmbH treffen. (1P)

Bei der Übertragung der Grundstücke von der GmbH in die KG würde zwar ein Rechtsträgerwechsel stattfinden, was einem Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG gleichgestellt ist. Da aber die GmbH mittelbar zu 100 % an den Grundstücken beteiligt bleibt, ist dieser Vorgang komplett nach § 5 (2) GrEStG grunderwerbsteuerfrei. (1P)

Die Neugründung von drei Einpersonen GmbH & Co.KG mit Übertragung aller Wirtschaftsgüter unter Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 (5) S.3Nr. 1 EStG stellt somit eine Möglichkeit dar, die GmbH auf die gewünschten Weise umzustrukturieren.

Übertrag

(80P)

6. Möglichkeit: Neugründung von 3 Einpersonen-GmbH & Co. KG's und Übertragung der mit stillen Reserven behafteten Wirtschaftsgüter nach § 6 (5) S. 2 EStG in das Sonderbetriebsvermögen der GmbH bei der jeweiligen GmbH & Co.KG

Wenn die GmbH, wie im 5. Beispiel 3 GmbH & Co.KG's gründen würde, an denen sie jeweils als Kommanditistin beteiligt ist, könnte sie einzelne Wirtschaftsgüter nach § 6 (5) S. 2 EStG in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen. Diese müssten dann zwingend mit dem Buchwert angesetzt werden, da kein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat und die GmbH weiterhin zu 100 % beteiligt ist. (1P)

Ein Grunderwerbsteuervorgang würde hier nicht vorliegen, da zwar das Grundstück vom Betriebsvermögen der GmbH in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG wechselt, aber kein zivilrechtlicher Eigentümerwechsel stattfindet. Somit würde dieser Vorgang keine Grunderwerbsteuer auslösen, da die GmbH weiterhin alleinige Eigentümerin des Grundstücks bleibt. (1P)

Der Nachteil dieser Möglichkeit wäre, aber dass die Wirtschaftsgüter weiterhin in der Handelsbilanz der GmbH ausgewiesen werden müssen, da kein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat. Handelsrechtlich könnte mit dieser Möglichkeit also nicht erreicht werden, dass die Wirtschaftsgüter, wie gewünscht, nur in den Bilanzen der Tochtergesellschaften ausgewiesen werden. (1P)

Zu Frage 2:

Somit ergibt sich lediglich eine Möglichkeit die den Wünschen der GmbH weitestgehend entspricht. Und zwar die Gründung von drei Einpersonen GmbH & Co.KG's mit Übertragung der Wirtschaftsgüter nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert aus dem Vermögen der GmbH in das Gesamthandsvermögen der KG. Mit dieser Übertragung wird auch der Anfall von Grunderwerbsteuer vermieden.

Folgende Maßnahmen ergeben sich also:

a) Grundstücksverwaltungs-GmbH & Co.KG

Für die Übertragung der Gebäude muss erst der Restbuchwert bei der GmbH zum 31.12.2007 festgestellt werden! Die Abschreibung bestimmt sich nach § 7 (4) S. 1 Nr. 1 EStG jeweils mit 4 % p.a. ivm § 52 (21b) EStG.

	<u>Fabrikationsgebäude</u>	<u>Verwaltungsgebäude</u>	
Anschaffungskosten	800.000,00	700.000,00	
-AfA 2000-2008, 9 x 4%	<u>288.000,00</u>	<u>252.000,00</u>	
Restbuchwert 31.12.2008	512.000,00	448.000,00	
Teilwert 31.12.2008	250.000,00	550.000,00	(1P)

Übertrag (84P)

Da das Fabrikationsgebäude dauernd im Wert gemindert ist, muss es im Handelsrecht nach § 253 (2) HGB nach dem Niederstwertprinzip mit dem Teilwert angesetzt werden. Nach der Maßgeblichkeit § 5 (1) EStG gilt dies eigentlich auch für die Steuerbilanz. Aber nach § 6 (1) Nr. 1 EStG dürfen Teilwertabschreibungen nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden. Diese ist nach TZ 6 des § 6/12 ESt-Erlasses nur dann gegeben, wenn der Restbuchwert des Gebäudes am Bilanzstichtag für mindestens die halbe Restnutzungsdauer, hier 25 Jahre-9Jahre= 16 Jahre/2= 8 Jahre über dem Teilwert liegt. Der Restwert zu diesem Zeitpunkt wäre hier € 256.000,00 Somit muss am Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung auf € 250.000,00 erfolgen, da eine steuerlich dauernde Wertminderung gegeben ist. Beim Verwaltungsgebäude bleibt es, wie auch bei den Grund und Böden beim Buchwert, da keine dauernde Wertminderung vorliegt. (1P)

Die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter erfolgt in das Gesamthandvermögen der KG gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, somit ist nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG zwingend der Buchwert fortzuführen! Die Bewertung und Abschreibung der Grundstücke und Gebäude erfolgt mit den Werten der GmbH, da die Übertragung zum Buchwert erfolgte und die GmbH mittelbar weiterhin alleinige Eigentümerin der Wirtschaftsgüter ist. Lediglich unmittelbares Eigentum wird zum mittelbaren Eigentum an den Grundstücken, so dass es auch nicht nach § 6 (5) S. 5 und 6 EStG zum Teilwertansatz kommt. (1P)

Bei der Übertragung des Grundvermögens von der GmbH in die KG findet zwar ein Rechtsträgerwechsel statt, der nach § 1 GrEStG als Erwerbsvorgang gilt. Dieser ist aber nach § 5 (2) GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da nach der Übertragung des Grundvermögens die GmbH weiterhin zu 100 % am Grundstück beteiligt ist, da die Komplementär-GmbH keinen Anteil am Vermögen der KG hält. (1P)

In der KG ist das Gebäude nach § 7 (4) S. 1 Nr. 1 EStG mit 4 % für die Restnutzungsdauer von 16 Jahren abzuschreiben. Bemessungsgrundlage sind nach § 11 c (2) EStDV die Anschaffungskosten gemindert um die Teilwertabschreibung, hier also wie folgt:

Anschaffungskosten A-GmbH	800.000,00
- Teilwertabschreibung	<u>262.000,00</u>
Neue AfA-Bemessungs- grundlage	538.000,00
hiervon 4 % p.a.	21.520,00

Der Bilanzansatz erfolgt zum 01.01.2009 mit dem Buchwert abzüglich der Teilwertabschreibung, hier also mit € 512.000 - € 82.000 = 250.000,00 (1P)

Beim Verwaltungsgebäude muss die KG die jährliche AfA der GmbH, also 4 % von € 700.000,00 = 28.000 fortführen. Der Bilanzansatz zum 01.01.2009 ist der Restbuchwert bei der GmbH, also € 448.000,00. (1P)

Die KG muss mit Ihren Schwestergesellschaften Mietverträge für die Nutzung der Grundstücke abschließen. Diese Mieten stellen keine Vergütungen nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG dar, da die Überlassung nicht vom Gesellschafter sondern von Schwestergesellschaften erfolgt, die selbst nicht aneinander beteiligt sind.

Übertrag

(89P)

b) Produktions- GmbH & Co.KG

Für den Produktionsbetrieb sind die Wirtschaftsgüter Patente, Eigenentwicklung, Maschinen, BGA, Rohstoffe, Forderungen aus Lieferungen, sonstige Vermögensgegenstände und die Verbindlichkeiten aus dem Patenterwerb notwendig. Die Wirtschaftsgüter ohne stillen Reserven können von der GmbH an die KG eingelegt, übertragen bzw. auch veräußert werden, da es hierbei nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven kommen kann. (1P)

Die Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven, hier Patente und die Eigenentwicklung können von der KG unentgeltlich, Buchung auf gesamthänderischer Rücklage, oder gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG übertragen werden, um eine Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Bei der Übertragung wird lediglich mittelbares Eigentum gegen unmittelbares Eigentum eingetauscht, daher kommt es auch zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven nach § 6 (5) S. 5 + 6 EStG. Die Verbindlichkeiten dürfen nicht in das Gesamthandvermögen der KG übergehen, da ansonsten eine Teilentgeltlichkeit vorliegt und die stillen Reserven teilweise aufgedeckt werden! Sie müssen daher in das Sonder-Betriebsvermögen der GmbH bei der KG eingelegt werden, sind dann aber handelsrechtlich weiter in der Bilanz der GmbH auszuweisen. (1P)

Da die Patente für die Restvertragslaufzeit von 9 Jahren von der GmbH übernommen werden, sind sie von der KG auf diese Laufzeit abzuschreiben. Die anderen Wirtschaftsgüter werden wie in der GmbH weiter abgeschrieben. (1P)

c) Beteiligungsverwaltungs- GmbH & Co.KG

Für die Übertragung der Beteiligung an der X-AG gelten die gleichen Vorschriften zur unentgeltlichen Übertragung bzw. Übertragung gegen Gesellschaftsrechte wie auch bei den anderen KG's nach § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG, um die Buchwerte beizubehalten. (1P)

Auch hier müssen die Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit der Beteiligung in das Sonderbetriebsvermögen der GmbH bei der KG übertragen werden, um eine Aufdeckung von $500.000/2.000.000=25\%$ der stillen Reserven zu vermeiden. Die Verbindlichkeiten sind aber auch weiterhin handelsrechtlich im Betriebsvermögen der GmbH auszuweisen. (2P)

d) Komplementär GmbH's

Die GmbH muss für die Übernahme der Vollhaftung bei den KG's wenigstens eine neue GmbH gründen. Sie kann die Vollhaftung bei den KG's nicht übernehmen, da ansonsten keine Personengesellschaften bestehen würden, da sie Komplementär und Kommanditist wäre. Es reicht aber aus, wenn nur eine GmbH mit dem Mindest-Stammkapital von € 25.000 als Vollhafterin für alle drei KG's neu gegründet wird. Die Anteile an dieser GmbH sind im Sonderbetriebsvermögen der GmbH bei den KG's auszuweisen. Da sie bei allen drei der Vollhafter ist, reicht der Ausweis bei einer KG, die die GmbH frei auswählen kann. (1P)

Handelsrechtlich bleibt diese Beteiligung im Betriebsvermögen der KG und ist dort in der Handelsbilanz auszuweisen.

Übertrag

(96P)

e) Eröffnungsbilanzen zum 01.01.2009

1. Grundstücksverwaltungs- GmbH & Co. KG

Grundstückverw. GmbH & Co.		KG 01.01.2009	
Grund und Boden		KapitalA-GmbH	1.698.000
Fabrikation	700.000		
Grund und Boden			
Verwaltung	300.000		
Fabrikationsgebäude	250.000		
Verwaltungsgebäude	448.000		
	1.698.000		1.698.000

(1P)

2. Produktions- GmbH & Co. KG

Produktions- GmbH & Co.		KG 01.01.2009	
Patente	27.000	KapitalA-GmbH	477.000
Eigenentwicklung	0		
Maschinen	200.000		
BGA	250.000		
	477.000		477.000

Sonderbilanz der A-GmbH:

Produktions- GmbH & Co.		KG 01.01.2009	
Kapital	30.000	Verbind.	
		Patente	30.000
	30.000		30.000

(1P)

3. Beteiligungsverwaltungs- GmbH & Co. KG

Beteiligungsverw. GmbH & Co.		KG 01.01.2009	
Beteiligung	1.000.000	KapitalA-GmbH	1.000.000
	1.000.000		1.000.000

Sonderbilanz der A-GmbH:

Beteiligungsverw. GmbH & Co.		KG 01.01.2009	
GmbH-Anteil	25.000	Verbind.	
		Beteiligung	500.000
Kapital A-GmbH	475.000		
	500.000		500.000

(1P)

Übertrag

(99P)

4. Holding A-GmbH

Steuerbilanz:

In der Steuerbilanz werden die Kommanditbeteiligungen spiegelbildlich dem Kapitalkonto der GmbH bei den einzelnen Gesellschaften als Beteiligung ausgewiesen, einschließlich der Kapitalkonten in den Sonderbilanzen.

Handelsbilanz:

Hier werden nur die Kapitalkonten ohne die Werte in den Sonderbilanzen ausgewiesen. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH, die Verbindlichkeit für den Erwerb der Beteiligung und die Verbindlichkeit für den Erwerb der Patente werden in der Bilanz der A-GmbH ausgewiesen. (1P)

Gesamtpunkte

(100P)