

4. Klausur Rechnungswesen

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2019

Lösungshinweis

Klausurdatum:	15.11.2019	Berlin
	09.11.2019	Flensburg
Fachgebiet:	Buchführung und Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, BWL	
Bearbeitungsdauer:	5 Stunden	
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze Beck'sche Textsammlung Steuerrichtlinien Beck'sche Textsammlung Steuererlasse BGB, HGB	
Punkte:	Buchführung und Jahresabschluss	75 Punkte
	Gesellschaftsrecht	10 Punkte
	Jahresabschlussanalyse	15 Punkte

		Punkte										
		Soll	Ist									
<u>Teil I – Buchführung und Jahresabschluss</u>												
<u>nach Handels- und Steuerrecht</u>												
Sachverhalt 1												
Errichtung eines Betriebsgebäudes auf einem Erbbaugrundstück												
<p><u>1. Beurteilung und Bilanzansatz</u> Grundsätzlich besteht für alle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter, die K im geschilderten Sachverhalt 1 angeschafft bzw. hergestellt hat, ein Aktivierungsgebot gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 240 Abs. 1, § 242 Abs. 1 und § 246 Abs. 1 HGB, weil sie ausschließlich eigenbetrieblichen Zwecken dienen (alternativ: notwendiges Betriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. R 4.2 Abs. 1, 7 EStR).</p>		0,5										
<p>Ertragsteuerlich sind im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung verschiedene Wirtschaftsgüter getrennt zu beurteilen:</p>												
a) Erbbaurecht (nur als Hinweis: § 266 Abs. 2 A. II 1 HGB)												
<p>Bei dem Erbbaurecht handelt es sich um ein grundstücksgleiches Recht (H 5.5 EStH „Erbbaurecht“) des unbeweglichen abnutzbaren Sachanlagevermögens (R 6.1 Abs. 1 S. 5 und R 7.1 Abs. 1 Nr. 3 EStR). Hinweis für die Korrektoren: Das Erbbaurecht ist <u>kein</u> immaterielles Wirtschaftsgut und gehört auch <u>nicht</u> zu dem Wirtschaftsgut „Gebäude“.</p>		1,0										
<p>Das Erbbaurecht wird mit Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 HGB, Abs. 3 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 7 EStG bewertet. Zu den Anschaffungskosten für das Erbbaurecht gehören die Grunderwerbsteuer sowie die Notar- und Gerichtskosten, (nämlich gem. § 255 Abs. 1 HGB alles, was der Erbbauberechtigte aufwendet, um das Wirtschaftsgut zu erhalten); H 6.2 EStH „Erbbaurecht“,</p>		1,0										
<p>jedoch nicht der Einmalbetrag des Erbbauzinses vgl. H 6.2 EStH „Erbbaurecht“. Hierfür ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 EStG zu bilden; H 5.6 EStH „Erbbaurecht“, § 250 Abs. 1 HGB.</p>		1,0										
<p>Die Bewertung des Erbbaurechts erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (alternativ: § 253 Abs. 3 HGB) mit den fortgeführten Anschaffungskosten (AK ./ AfA).</p>		1,0										
Kontoentwicklung „Grundstücksgleiches Recht“												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Anschaffungskosten in 01/2018</td> <td style="text-align: right;">12.000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>AfA linear gem. § 7 Abs. 1 EStG (50 Jahre/12 Monate)</td> <td style="text-align: right;"><u>./. 240 €</u></td> <td style="text-align: center; vertical-align: middle;">1,0</td> </tr> <tr> <td>Bilanzansatz zum 31.12.2018</td> <td style="text-align: right;"><u>11.760 €</u></td> <td></td> </tr> </table>		Anschaffungskosten in 01/2018	12.000 €		AfA linear gem. § 7 Abs. 1 EStG (50 Jahre/12 Monate)	<u>./. 240 €</u>	1,0	Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>11.760 €</u>			
Anschaffungskosten in 01/2018	12.000 €											
AfA linear gem. § 7 Abs. 1 EStG (50 Jahre/12 Monate)	<u>./. 240 €</u>	1,0										
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>11.760 €</u>											
Rechnungsabgrenzungsposten „Einmalzahlung“												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Zugang 01/2018</td> <td style="text-align: right;">25.000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Auflösung 1/50</td> <td style="text-align: right;"><u>./. 500 €</u></td> <td style="text-align: center; vertical-align: middle;">1,0</td> </tr> <tr> <td>Bilanzansatz zum 31.12.2018</td> <td style="text-align: right;"><u>24.500 €</u></td> <td></td> </tr> </table>		Zugang 01/2018	25.000 €		Auflösung 1/50	<u>./. 500 €</u>	1,0	Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>24.500 €</u>			
Zugang 01/2018	25.000 €											
Auflösung 1/50	<u>./. 500 €</u>	1,0										
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>24.500 €</u>											
Übertrag		6,5										

Übertrag

b) Erbbauzinsen

Die laufenden Erbbauzinsen in Höhe von 7.200 € gehören nicht zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern stellen Entgelt für die lfd. Nutzung des Grundstücks (= schwebendes Geschäft) dar. Die Erbbauzinsen sind somit lfd. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und in 2018 zutreffend gebucht worden

c) Lastenaufzug

Der Lastenaufzug ist als typische Betriebsvorrichtung gem. R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStR in der Bilanz als selbstständiges Wirtschaftsgut auszuweisen, weil er in einem unmittelbaren Funktionszusammenhang mit dem Betrieb und nicht mit dem Gebäude steht (H 7.1 EStH „Betriebsvorrichtungen“).

Der Lastenaufzug gehört zum beweglichen abnutzbaren Anlagevermögen, auch wenn er fest mit dem Gebäude verbunden ist, R 7.1 Abs. 3 S. 2 EStR.
Die Bewertung erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (alternativ: § 253 Abs. 3 HGB) mit den fortgeführten Herstellungskosten (HK ./ AfA).

Die AfA ist linear nach § 7 Abs. 1 EStG und im Jahr 2018 zeitanteilig nach § 7 Abs. 1 S. 4 EStG vorzunehmen.

Kontoentwicklung

Herstellungskosten 01.12.2018	75.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: 75.000 / 15 J. =5.000	
davon 1/12 zeitanteilig	<u>./ 416 €</u>
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>74.584 €</u>

d) Außenanlagen (Hofbefestigung/Einfriedung)

Es handelt sich um zwei verschiedene Wirtschaftsgüter. Beide Wirtschaftsgüter stehen nicht in einem unmittelbaren einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (vgl. H 4.2 Abs. 5 EStH „Umzäunung“, H 6.4 EStH „Außenanlagen“); sie sind auch nicht als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren.

Die beiden Außenanlagen sind somit selbstständige Wirtschaftsgüter. Vgl. auch H 7.1 EStH Stichwort „Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind“, 1. und 2. Spiegelstrich.

Übertrag

Punkte	
Soll	Ist
6,5	
1,0	
1,0	
1,0	
0,5	
1,0	
1,0	
0,5	
12,5	

Übertrag

Die beiden Außenanlagen gehören gem. R 7.1 Abs. 1 Nr. 3 EStR zum unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen und sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (alternativ: § 253 Abs. 3 HGB) mit den fortgeführten Herstellungskosten (HK ./ AfA) anzusetzen.

Die AfA bemisst sich gem. § 7 Abs. 1 EStG; sie ist zeitanteilig (Satz 4) vorzunehmen.

Kontoentwicklung Einfriedung (Mauer)

Herstellungskosten 01.12.2018	34.000 €
AfA p.a. 2.000 €, davon 1/12 zeitanteilig	<u>./ 167 €</u>
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>33.833 €</u>

Kontoentwicklung Hofbefestigung

Herstellungskosten 01.12.2018	28.500 €
AfA p.a. 1.500 €, davon 1/12 zeitanteilig	<u>./ 125 €</u>
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>28.375 €</u>

e) Schaufensteranlage

Die Schaufensteranlage ist als selbstständiger Gebäudeteil im Sinne des R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 3 EStR (H 4.2 Abs. 3 EStH „Schaufensteranlage“) anzusehen, weil sie nicht in einem einheitlichen Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht.

Die Schaufensteranlage ist gem. R 6.1 Abs. 1 und R 7.1 Abs. 6 EStR dem unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 3 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten (HK ./ AfA).

Die AfA ergibt sich aus § 7 Abs. 4 S. 2 und Abs. 5 a EStG, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR. Sie ist gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG zeitanteilig vorzunehmen.

Kontoentwicklung Schaufensteranlage

Herstellungskosten 01.12.2018	56.000 €
AfA 7.000 € p.a., 8 Jahre, lt. Sachverhalt, davon 1/12	<u>./ 584 €</u>
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>55.416 €</u>

Übertrag

Punkte	
Soll	Ist
12,5	
1,0	
0,5	
0,5	
0,5	
0,5	
0,5	
1,0	
18,5	

		Punkte			
		Soll	Ist		
Übertrag		18,5			
f) Gebäude/Personenaufzug					
Das Gebäude gehört gem. R 6.1 Abs. 1 S. 5 und R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR (Umkehrschluss aus R 7.1 Abs. 2 EStR) zum unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen und ist gem. § 253 Abs. 3 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten zu bewerten.		1,0			
Der Personenaufzug ist kein selbstständiges Wirtschaftsgut, da er in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht; (die diesbezüglichen Herstellungskosten werden deshalb gem. H 4.2 Abs. 5 EStH einheitlich mit dem Gebäude abgeschrieben).		0,5			
Die AfA beginnt gem. R 7.4 Abs. 1 EStR bzw. §§ 9a und 11 c Abs. 1 Nr. 2 EStDV mit der Fertigstellung am 01.12.2018 (alt.: zeitanteilig nach § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)		0,5			
Kontoentwicklung Gebäude					
Herstellungskosten Gebäude		1.546.000 €			
Herstellungskosten Personenaufzug		<u>+ 60.500 €</u>	0,5		
Herstellungskosten = AfA-Bemessungsgrundlage gem. R 7.3 Abs. 1 EStR		1.606.500 €			
3 % AfA, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG: Gebäude als Betriebsvermögen, dient keinen Wohnzwecken und der Antrag auf Baugenehmigung wurde nach dem 31.03.1985 gestellt,			0,5		
3 % = 48.195 € p.a., davon 1/12 zeitanteilig		<u>./. 4.016 €</u>	0,5		
Bilanzansatz zum 31.12.2018		<u>1.602.484 €</u>	0,5		
2. Berichtigungs- und Ergänzungsbuchungen					
Erbbaurecht	12.000 €	an	sonst. betr. Aufwendungen	12.000 €	
AfA	240 €	an	Erbbaurecht	240 €	0,5
Aktiver RAP	25.000 €	an	Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	25.000 €	0,5
Auflösung akt. RAP	500 €	an	Aktiver RAP	500 €	0,5
Betriebsvorrichtung	75.000 €	an	Gebäude	75.000 €	0,5
AfA	416 €	an	Betriebsvorrichtung	416 €	0,5
Außenanlagen	62.500 €	an	Gebäude	62.500 €	0,5
AfA (167 €+125 €)	292 €	an	Außenanlagen	292 €	0,5
Schaufensteranlage	56.000 €	an	Gebäude	56.000 €	0,5
AfA	584 €	an	Schaufensteranlage	584 €	0,5
Gebäude (Storno)	45.000 €	an	AfA	45.000 €	
AfA	4.016 €	an	Gebäude	4.016 €	0,5
Übertrag				28,0	

		Punkte	
		Soll	Ist
Übertrag		28,0	
3. Gewinnauswirkungen			
Minderung sonstige betriebliche Aufwendungen	+ 12.000 €	1,5	
Minderung Zinsen u. ähnliche Aufwendungen	+ 25.000 €		
Auflösung aktiver RAP	./ 500 €		
Erhöhung AfA		3,0	
-Erbbaurecht	./ 240 €		
-Betriebsvorrichtung	./ 416 €		
-Außenanlagen	./ 292 €		
-Schaufensteranlage	./ 584 €		
-Gebäude-AfA	./ 4.016 €		
Minderung Gebäude AfA	+ 45.000 €		
<u>Sachverhalt 2</u>			
<u>Grundstückserwerb, Neubau einer Lagerhalle</u>			
1. Beurteilung und Bilanzansatz			
A. Grundstückserwerb			
Das von K angeschaffte Grundstück ist zu aktivieren (Aktivierungsgebot, § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 240 Abs. 1 und § 246 Abs. 1 HGB), weil es ausschließlich eigenbetrieblichen Zwecken dient (alternativ: notwendiges Betriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. R 4.2 Abs. 7 EStR).		0,5	
K ist mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten am 01.11.2018 wirtschaftlicher Eigentümer des bebauten Grundstücks geworden. Der Kaufmann hat gem. §§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 HGB "seine" Vermögensgegenstände zu bilanzieren; dies gilt gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch steuerlich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO alternativ § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).		1,0	
Für die Bilanzierung zum 31.12.2018 ist es daher unerheblich, dass das juristische Eigentum erst im Januar 2019 mit der Eintragung in das Grundbuch nachfolgt (§ 873 BGB).			
Grund und Boden und Gebäude sind grundsätzlich getrennt auszuweisen. Da die alte Werkshalle jedoch mit Abbruchabsicht erworben wurde und technisch und wirtschaftlich verbraucht war, gehört der auf das alte Gebäude entfallende Anteil der Anschaffungskosten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, H 6.4 EStH „Abbruchkosten“ Nr. 3 Buchst. b.		2,0	
Der Grund und Boden gehört zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (R 6.1 Abs. 1 S. 6 EStR) und ist in vorliegendem Fall mit den Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG (alternativ: § 253 Abs. 1 HGB) zu bewerten.		1,0	
<u>Hinweis für die Korrektoren:</u>			
Gründe für die Annahme einer Teilwertabschreibung bzw. die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung sind aus dem Sachverhalt nicht erkennbar. Vgl. auch H 6.7 EStH, Teilwertvermutungen -Nr. 2“.			
Übertrag		37,0	

		Punkte	
		Soll	Ist
Übertrag		37,0	
Kontoentwicklung Grund und Boden			
Gesamtkaufpreis	600.000 €		
Anschaffungsnebenkosten (9.000 € + 4.800 € + 27.000 €)	+ 40.800 €	1,0	
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>640.800 €</u>		
 B. Neubau Lagerhalle			
Die Abbruchkosten stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der neuen Lagerhalle und gehören deshalb zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes; vgl. H 6.4 EStH „Abbruchkosten“ Nr. 3 Buchstabe b letzter Halbsatz.		1,0	
Das Gebäude wird erst in 2019 errichtet und ist deshalb nicht zu beurteilen.			
Allerdings sind die Netto-Abbruchkosten i.H.v. 75.000 € zum 31.12.2018 auf dem Konto „Im Bau befindliche Anlagen“ zu aktivieren. Vgl. insofern R 6.3 Abs. 8 EStR.		1,0	
 2. Berichtigungs-und Ergänzungsbuchungen			
Grund und Boden	60.000 € an außerplanmäßige Abschreibung	60.000 €	0,5
Grund und Boden	40.800 € an sonstige betriebliche Aufwendungen	40.800 €	0,5
Im Bau befindliche Anlagen (Lagerhalle)	75.000 € an sonstige betriebliche Aufwendungen	75.000 €	0,5
 3. Gewinnauswirkungen			
Minderung außerplanmäßige Abschreibung		+ 60.000 €	0,5
Minderung sonstige betriebliche Aufwendungen		+ 40.800 €	0,5
Minderung sonstige betriebliche Aufwendungen		+ 75.000 €	0,5
 Übertrag		43,0	

Übertrag

Sachverhalt 3

Beteiligungen/Grund und Boden

1. Beurteilung und Bilanzansatz

A. Grund und Boden, Veräußerung

Die Übertragung des Grund und Bodens auf die M-GmbH stellt eine verdeckte Einlage dar, denn die Übertragung erfolgte durch den alleinigen Gesellschafter zu einem Unterpreis und das übertragene Wirtschaftsgut und die Beteiligung sind bzw. waren im Betriebsvermögen des K ausgewiesen.

Hieraus folgt, dass dieses Veräußerungsgeschäft als gewinnrealisierender Vorgang zu qualifizieren ist:

Teilwert	250.000 €
Buchwert	./ 150.000 €
Aufgedeckte stille Reserven	100.000 €

Da die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichgestellt wird, ist auch § 6b EStG zu prüfen. Eine mögliche Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven scheidet in vorliegendem Fall jedoch an § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG, da der veräußerte Grund und Boden nicht 6 Jahre ununterbrochen zum Betriebsvermögen des K gehörte.

B. Beteiligung

Die (zutreffend bilanzierte) Beteiligung an der M-GmbH ist gem. R 6.1 Abs. 1 S. 6 EStR eindeutig dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen (bereits seit mehreren Jahren bilanziert, vgl. insofern R 6b.3 Abs. 1 S. 2 EStR), § 271 Abs. 1 HGB.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten, da Anhaltspunkte für eine Abwertung lt. Sachverhalt nicht gegeben sind.

Die verdeckte Einlage des K in Höhe von 100.000 € (Differenz Kaufpreis und Teilwert) führt jedoch gem. § 6 Abs. 6 S. 2 EStG (oder H 6.2 EStH „Beteiligung“) zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung.
(Hinweis: § 6 Abs. 6 S. 3 EStG trifft nicht zu, da der Grund und Boden nicht innerhalb der letzten 3 Jahre angeschafft worden ist!)

Übertrag

Punkte	
Soll	Ist
43,0	
1,5	
1,0	
0,5	
1,0	
0,5	
0,5	
1,0	
49,0	

		Punkte	
		Soll	Ist
Übertrag		49,0	
Kontoentwicklung Beteiligung			
Buchwert 01.01.2018	400.000 €		
Verdeckte Einlage	+ 100.000 €		
Endbestand zum 31.12.2018	<u>500.000 €</u>	0,5	
2. Berichtigungs-und Ergänzungsbuchung			
Beteiligung 100.000 € an Erträge aus Anlagenabgang	100.000 €	0,5	
3. Gewinnauswirkung			
Erhöhung Erträge aus Anlagenabgang	+ 100.000 €	0,5	
<u>Sachverhalt 4</u>			
Betriebs-und Geschäftsausstattung			
1. Beurteilung und Bilanzansatz			
Die nicht selbständig nutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens (keine GWG!) sind von K gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB aus Vereinfachungsgründen zutreffend mit einem gleichbleibenden Festwert angesetzt worden.		0,5	
Allerdings ist spätestens an jedem 3. Bilanzstichtag eine Bestandsaufnahme erforderlich; vgl. § 240 Abs. 3 S. 2 HGB und insbesondere auch R 5.4 Abs. 3 S. 1 EStR (Steuerlich alle 5 Jahre):		1,0	
Festwert zum 31.12.2015	6.000 €		
Inventurwert zum 31.12.2018	./ 9.000 €		
Abweichung = mehr als 1/10, R 5.4 Abs. 3 S. 2 EStR	<u>3.000 €</u>	0,5	
Der alte Festwert ist somit gem. R 5.4 Abs. 3 S. 3 EStR solange aufzustocken, bis der neue Festwert erreicht ist:		0,5	
Festwert zum 31.12.2015	6.000 €		
Zugang 2018, netto	+ 2.000 €	0,5	
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>8.000 €</u>	0,5	
Die restlichen 1.000 € sind erst aus den lfd. Zugängen des Folgejahres 2019 aufzustocken.		0,5	
2. Berichtigungs-und Ergänzungsbuchung			
Festwert 2.000 € an sonst. betr. Aufwendungen	2.000 €	0,5	
3. Gewinnauswirkung			
Minderung sonstige betriebliche Aufwendungen	+ 2.000 €	0,5	
Übertrag		55,5	

Übertrag

Sachverhalt 5

Warenbestand

1. Beurteilung und Bilanzansatz

Die aktivierungspflichtigen Waren gehören zum Umlaufvermögen (Umkehrschluss gem. § 247 Abs. 2 HGB bzw. R 6.1 Abs. 2 EStR) und sind wie folgt zu bewerten:

A Warengruppe A

Handelsrechtlich darf gem. § 253 Abs. 5 HGB der ursprüngliche Bilanzansatz nicht mehr beibehalten werden, d.h., es muss der höhere Wert angesetzt werden.
HB-Ansatz daher 500.000 € (Wertaufholungsgebot).

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG besteht auch steuerrechtlich ein Zuschreibungsgebot bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten, denn K kann zum 31.12.2018 keinen niedrigeren Teilwert mehr nachweisen.

Bilanzansatz zum 31.12.2018 (HB = StB) 500.000 €

B. Warengruppe B

Die Anschaffungskosten stellen die Bewertungsobergrenze dar, und zwar sowohl nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG wie auch nach § 253 Abs. 1 HGB. (Alt.: Nicht realisierte Gewinne durch den Ansatz des höheren Teilwerts von 230.000 € dürfen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht ausgewiesen werden.)

Bilanzansatz zum 31.12.2018 (HB = StB) 210.000 €

C. Warengruppe C

Handelsrechtlich ist gem. § 253 Abs. 4 S. 1 HGB zwingend der niedrigere beizulegende Wert anzusetzen (strenges Niederstwertprinzip). (Nicht realisierte Verluste müssen ausgewiesen werden.)

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG darf der niedrigere Teilwert nur dann angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (Wahlrecht lt. EStG!). Dies ist in vorliegendem Fall zu bejahen, da die niedrigeren Beschaffungspreise sowohl im Zeitpunkt der Veräußerung als auch im Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch unverändert fortbestehen; vgl. Tz. 16 des BMF-Schreibens vom 02.09.2016.

Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig von der HB ausgeübt werden, § 5 Abs. 1 S. 1, 2. HS EStG.
Da nach der Aufgabenstellung der niedrigstmögliche Gewinn angestrebt wird, wird das steuerliche Wahlrecht zur TW-Abschreibung ausgeübt.

Übertrag

Punkte	
Soll	Ist
55,5	
0,5	
1,0	
1,0	
0,5	
0,5	
1,0	
1,5	
1,0	
0,5	
63,5	

		Punkte	
		Soll	Ist
Übertrag		63,5	
Bilanzansatz zum 31.12.2018 (HB = StB)	240.000 €	0,5	
(Warenbestand Gruppen A, B und C zusammen zum 31.12.2017: 950.000 €)			
2. Berichtigungs-und Ergänzungsbuchungen			
Bestandsveränderung	30.000 € an Warenbestand	30.000 €	0,5
3. Gewinnauswirkungen			
Erhöhung Bestandsveränderung		./ 30.000 €	0,5
<u>Sachverhalt 6</u>			
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen			
1. Beurteilung und Bilanzansatz			
Die zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, Umkehrschluss) gehörenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG (alternativ: § 253 Abs. 1 HGB) grds. mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB)= Nennwert der Forderung zu bewerten.		0,5	
A. Einzelwertberichtigung (Forderung an die Möbelparadies GmbH)			
Die Forderung ist zwingend auf 50 % des wahrscheinlichen Werts abzuschreiben, strenges Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 S. 1 HGB.		0,5	
Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG besteht steuerlich ein Wahlrecht zur TW-Abschreibung, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Diese kann bei einer Forderung im Insolvenzverfahren unterstellt werden.		0,5	
Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig von der HB ausgeübt werden, § 5 Abs. 1 S. 1, 2. HS EStG. Da nach der Aufgabenstellung der niedrigstmögliche Gewinn angestrebt wird, wird das steuerliche Wahlrecht zur TW-Abschreibung ausgeübt.		0,5	
Die Umsatzsteuer i.H.v. 19.000 € ist gem. § 17 Abs. 2 UStG i.V.m. A 17.1 Abs. 16 S. 1-2 UStAE bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens in voller Höhe zu kürzen.		1,0	
Kontenentwicklung			
Zweifelhafte Forderung	119.000 €		
abzüglich USt in voller Höhe (19/119)	./ 19.000 €		
Ausfall, 50 % vom Netto-Betrag	./ 50.000 €		
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>50.000 €</u>	0,5	
Übertrag		68,5	

		Punkte	
		Soll	Ist
Übertrag		68,5	
B. Pauschalwertberichtigung			
Grundsätzlich gilt zwar für Forderungen der Grundsatz der Einzelbewertung, die Zulässigkeit der Pauschalbewertung basiert jedoch auf dem Prinzip der vorsichtigen Bewertung.			
Allgemeines Ausfallrisiko			
Das Ausfallrisiko ist vom Forderungswert ohne Umsatzsteuer zu berechnen, die USt wird erst bei endgültigem Ausfall der Forderung berichtigt, § 17 Abs. 2 UStG.			
		0,5	
Berechnung der einwandfreien Forderungen			
Vorläufiger Bestand lt. Aufgabenstellung	2.900.000 €		
Einzelwertberichtigung Möbelparadies GmbH	<u>/. 119.000 €</u>		
Summe der einwandfreien Forderungen (brutto)	2.781.000 €		
Summe der einwandfreien Forderungen (netto)	<u>2.336.975 €</u>	0,5	
Berechnung des allgemeinen Ausfallrisikos			
2.336.975 € x 3 % = 70.109 €			
		0,5	
Da am 14.05.2019 (Tag der Bilanzerstellung) nur noch Forderungen in Höhe von netto 40.000 € aus dem Bestand zum 31.12.2018 vorhanden waren, ist aufgrund des Wertaufhellungsprinzips eine Begrenzung des Delkredere auf diesen Betrag gegeben, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.			
		40.000 €	1,0
Skonto-Inanspruchnahme			
Bei der Berechnung des Skonto-Risikos ist auch hier vom Forderungswert ohne Umsatzsteuer auszugehen, da die Berichtigung der USt erst bei Skonto-Inanspruchnahme erfolgt.			
		0,5	
Berechnung der Skonto-Inanspruchnahme			
952.000 € (brutto) : 1,19 = 800.000 € (netto)			
800.000 € x 3 % Skonto		24.000 €	0,5
Die pauschale Wertberichtigung beträgt somit insgesamt 64.000 € (40.000 € zzgl. 24.000 €) und ist aktivisch abzuschreiben (Hinweis für den Korrektor: alt.: passivisch mit Delkredere, wohl auch zulässig, da Einzelunternehmen).			
Kontoentwicklung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen			
Summe der einwandfreien Forderungen	2.781.000 €		
Pauschalwertberichtigung	<u>/. 64.000 €</u>		
Bilanzansatz zum 31.12.2018	<u>2.717.000 €</u>	0,5	
Übertrag		72,5	

				Punkte	
				Soll	Ist
Übertrag				72,5	
2. Berichtigungs- und Ergänzungsbuchungen					
Zweifelhafte Forderungen	119.000 €	an Forderungen	119.000 €	0,5	
Abschreibung auf Forderungen	50.000 €				
Umsatzsteuer	19.000 €	an Zweifelhafte Forderungen	69.000 €	0,5	
Abschreibung auf Forderungen	64.000 €	an Forderungen	64.000 €	0,5	
3. Gewinnauswirkungen					
Erhöhung Abschreibung auf Forderungen			./ 50.000 €	0,5	
Erhöhung Abschreibung auf Forderungen			./ 64.000 €	0,5	
Gesamtpunktzahl Teil I				75,0	

Teil II - Gesellschaftsrecht

Lösungshinweise:

Zu Frage 1:

Die **gesetzliche** Regelung sieht gemäß § 125 Abs. 1 HGB vor, dass jeder Gesellschafter zur Vertretung der OHG berechtigt ist, wenn er nicht im Gesellschaftsvertrag von der Vertretung ausgeschlossen ist (Prinzip der Einzelvertretung).

0,5

Von der gesetzlichen Regelung kann abgewichen werden, da diesbezüglich ein **abdingbares Recht** besteht (d.h. abweichen durch vertragliche Vereinbarungen ist möglich).

0,5

Zu Frage 2:

Die OHG ist gem. § 124 Abs. 1 HGB rechtsfähig und kann somit Eigentümerin eines Lkws werden.

1,0

Zu Frage 3:

Die Klausel im Gesellschaftsvertrag ist nichtig, weil sie einen **völligen** Ausschluss der Entziehungsmöglichkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, somit auch aus wichtigem Grund nach §§ 117, 127 HGB, beinhaltet.

0,5

Da die Klausel im Gesellschaftsvertrag nichtig und somit unanwendbar ist, greifen die gesetzlichen Regelungen.

0,5

Durch den Widerspruch der Mitgesellschafter hätte jedoch das Geschäft unterbleiben müssen (§ 115 Abs. 1 HGB). Anton Blume durfte den Kaufvertrag somit **nicht** abschließen.

0,5

Zu Frage 4:

Da kein Ausschluss der Vertretung eines Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag vereinbart und entsprechend auch nicht im Handelsregister eingetragen ist, ist jeder Gesellschafter einzeln zur Vertretung der OHG berechtigt (§ 125 Abs. 1 HGB).

0,5

Der Widerspruch der übrigen Gesellschafter hat nur Rechtsfolgen im Innenverhältnis (vgl. § 115 Abs. 1 HGB).

1,0

Im **Außenverhältnis** ist die Vertretungsmacht eines Gesellschafters **nicht** einschränkbar (§ 126 Abs. 2 HGB). Die BKMW Spedition OHG ist deshalb rechtswirksam verpflichtet, den Kaufvertrag zu erfüllen.

1,0

Übertrag

6,0

Übertrag

Zu Frage 5:

Neben der OHG haften sämtliche Gesellschafter der OHG für die Verbindlichkeiten aus dem Kaufvertrag als Gesamtschuldner persönlich, unbeschränkt und unmittelbar (§ 128 HGB).

Zu Frage 6:

Eine **vollständige** Übertragung der Geschäftsführung und Vertretung auf einen fremden Dritten bzw. fremde Dritte ist nicht möglich. Mindestens einem OHG-Gesellschafter müssen diese Rechte weiterhin zustehen (sog. Grundsatz der Selbstorganschaft). Daneben könnte allerdings ein weiterer Geschäftsführer angestellt werden. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen bezieht sich auf Gesellschafter (vgl. §§ 114, 125 HGB).

Zu Frage 7:

Das im Innenverhältnis pflichtwidrige Verhalten des Anton Blume schlägt zum Schutz des Rechtsverkehrs nicht auf das Außenverhältnis durch (§ 126 Abs. 2 HGB).

Anton Blumes Mitgesellschafter können an ihn Schadenersatzansprüche stellen, da zum einen der Kauf hätte unterbleiben müssen (§ 115 Abs. 1 HGB) und zum anderen aufgrund der überhöhten Kaufpreiszahlung ein Schaden in Höhe von 80.000 € entstanden ist. Anton Blume hat sich mit Abschluss des Kaufvertrags wegen schuldhafter Pflichtverletzung aus dem Gesellschaftsvertrag gegenüber den anderen Gesellschaftern schadenersatzpflichtig gemacht.

Gesamtpunktzahl Teil II

6,0	
1,0	
1,0	
0,5	
0,5	
1,0	
<u>10,0</u>	

Teil III - Jahresabschlussanalyse

Lösungshinweise:

a) Anlagenabnutzungsgrad = $\frac{\text{kumulierte Abschreibungen auf Sachanlagen} \times 100}{\text{Endbestand Sachanlagegüter zu AHK}}$

Anlagenabnutzungsgrad = $\frac{51.500 \text{ Tsd. €} \times 100}{(8.500 \text{ Tsd. €} + 51.500 \text{ Tsd. €})} = 85,83 \%$

1,5

b) Investitionsquote = $\frac{\text{Nettoinvestitionen in Sachanlagen} \times 100}{\text{Anfangsbestand der Sachanlagen zu AHK}}$

Buchwerte 2017	14.000 Tsd. €	
+ Zugänge 2018	2.000 Tsd. €	
./. Abgänge 2018	1.000 Tsd. €	
./. Abschreibung 2018	- 6.500 Tsd. €	
+ Zuschreibungen 2018	-----	

= Buchwerte 2018	8.500 Tsd. €	

1,5

Investitionsquote = $\frac{(2.000 \text{ Tsd. €} - 1.000 \text{ Tsd. €}) \times 100}{63.000 \text{ Tsd. €}} = 1,59 \%$

1,5

c) Abschreibungsquote = $\frac{\text{Abschreibungen auf Sachanlagen}}{\text{Investitionen in Sachanlagen}}$

Abschreibungsquote = $\frac{6.500 \text{ Tsd. €}}{2.000 \text{ Tsd. €}} = 3,25$

1,0

d) Eigenkapitalquote = $\frac{\text{Eigenkapital} \times 100}{\text{Gesamtkapital}}$

Eigenkapital 2018:

Anlagendeckungsgrad I 20 % von 28.500 Tsd. € = 5.700 Tsd. €

1,0

Gesamtkapital 2018:

Anlagenquote 2018 = 57 % $\frac{28.500}{\text{GK}} = 57\% \Rightarrow$ GK = 50.000 Tsd. €

1,0

Eigenkapitalquote 2018 = $\frac{5.700 \text{ Tsd. €} \times 100}{50.000 \text{ Tsd. €}} = 11,40 \%$

0,5

Übertrag

8,0

Übertrag

e) Verschuldungsgrad = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}}$

Investiertes Eigenkapital (vgl. d)

2018: 5.700 Tsd. € (vgl. d))

Gesamtkapital (vgl. d)

2018: 50.000 Tsd. € (vgl. d))

Fremdkapital

2018: 50.000 - 5.700 Tsd. € = 44.300 Tsd. €

Verschuldungsgrad = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}} = \frac{44.300 \text{ Tsd. €}}{5.700 \text{ Tsd. €}} = 7,77$

f) Eigenkapitalrentabilität = $\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} \times 100}{\text{durchschnittlich investiertes Eigenkapital}}$

Investiertes Eigenkapital (vgl. d)

2017: 6.800 Tsd. € (lt. Aufgabenstellung)

2018: 5.700 Tsd. € (vgl. d))

durchschnittlich investiertes Eigenkapital = 6.250 Tsd. €

Berechnung „erwarteter“ Jahresüberschuss 2019 (**vor Steuern**):

Ergebnis **vor** Steuern 2018 (4 % von 6.250 Tsd. €). 250 Tsd. €

Erwartete Steigerung JÜ 2019 (**nach** Steuern) (= 75 %) 900 Tsd. €

Steuern vom EE 2019 (= 25 %) 300 Tsd. €

Erwarteter Jahresüberschuss 2019 (vor Steuern) 1.450 Tsd. €

Eigenkapitalrentabilität 2019 = $\frac{1.450 \text{ Tsd. €} \times 100}{10.250 \text{ Tsd. €}} = 14,15 \%$

Gesamtpunktzahl

Übertrag	8,0	
e) Verschuldungsgrad = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}}$		
Investiertes Eigenkapital (vgl. d)		
2018: 5.700 Tsd. € (vgl. d))		
Gesamtkapital (vgl. d)		
2018: 50.000 Tsd. € (vgl. d))		
Fremdkapital		
2018: 50.000 - 5.700 Tsd. € = 44.300 Tsd. €	1,0	
Verschuldungsgrad = $\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}} = \frac{44.300 \text{ Tsd. €}}{5.700 \text{ Tsd. €}} = 7,77$	1,0	
f) Eigenkapitalrentabilität = $\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} \times 100}{\text{durchschnittlich investiertes Eigenkapital}}$		
Investiertes Eigenkapital (vgl. d)		
2017: 6.800 Tsd. € (lt. Aufgabenstellung)		
2018: 5.700 Tsd. € (vgl. d))		
durchschnittlich investiertes Eigenkapital = 6.250 Tsd. €	1,0	
Berechnung „erwarteter“ Jahresüberschuss 2019 (vor Steuern):		
Ergebnis vor Steuern 2018 (4 % von 6.250 Tsd. €). 250 Tsd. €	1,0	
Erwartete Steigerung JÜ 2019 (nach Steuern) (= 75 %) 900 Tsd. €	1,0	
Steuern vom EE 2019 (= 25 %) 300 Tsd. €	1,0	
Erwarteter Jahresüberschuss 2019 (vor Steuern) 1.450 Tsd. €	0,5	
Eigenkapitalrentabilität 2019 = $\frac{1.450 \text{ Tsd. €} \times 100}{10.250 \text{ Tsd. €}} = 14,15 \%$	0,5	
Gesamtpunktzahl	<u>15,0</u>	

Prüfungs- und Punkteschema gem. § 22 der Steuerfachassistentenprüfung:

NOTENSKALA		
Punkte	Noten	
0 – 29,0	6,0 ungenügend	eine Leistung, die den Anforderungen nicht entspricht und bei der selbst die Grundkenntnisse lückenhaft sind
30 – 49,0	5,0 mangelhaft	eine Leistung, die den Anforderungen nicht entspricht, jedoch erkennen lässt, dass die notwendigen Grundkenntnisse vorhanden sind
50 – 66,0	4,0 ausreichend	eine Leistung, die zwar Mängel aufweist, aber im ganzen den Anforderungen noch entspricht
67 – 80,0	3,0 befriedigend	eine den Anforderungen im allgemeinen entsprechende Leistung
81 - 91	2,0 gut	eine den Anforderungen voll entsprechende Leistung
92 – 100	1,0 sehr gut	eine den Anforderungen in besonderem Maße entsprechende Leistung