

Aufgaben Firmenwert

1. Aufgabe

Die GmbH erwarb mit notariellem Vertrag vom 15. November 00 das Einzelunternehmen Müller zum Kaufpreis von 5 Mio. € mit Wirkung zum 1. Januar 01. Die GmbH übernahm sämtliche Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten und Rückstellungen des Einzelunternehmens. Um einen für beide Seiten fairen Kaufpreis zu ermitteln, bewertete ein Unternehmensberater die Vermögensgegenstände und Schulden zum 1. Januar 01.

Auf der Basis dieses Gutachtens ergaben sich folgende Werte:

Bilanzposten	Buchwerte des Einzelunternehmens zum 1.1.01	Zeitwerte zum 1.1.01 laut Gutachten
Patent (selbst entwickelt)	kein Ansatz	200.000 €
Grund und Boden	550.000 €	700.000 €
Gebäude	2.400.000 €	2.500.000 €
Technische Anlagen und Maschinen	600.000 €	600.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000 €	100.000 €
Beteiligungen	1.200.000 €	1.200.000 €
Vorräte	200.000 €	200.000 €
Wertpapiere des Umlaufvermögens	25.000 €	25.000 €
Summe der Vermögensgegenstände	<u>5.075.000 €</u>	<u>5.525.000 €</u>
Rückstellungen	500.000 €	500.000 €
Verbindlichkeiten	1.500.000 €	1.500.000 €
Summe der Verbindlichkeiten	<u>2.000.000 €</u>	<u>2.000.000 €</u>

Die bereits im Einzelunternehmen ausgewiesenen Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten wurden zum 1. Januar 01 korrekt gebucht. Den auf das Patent entfallenden Kaufpreis von 200.000 € sowie den Rest des Kaufpreises hat die GmbH als sonstigen betrieblichen Aufwand behandelt.

In dem Gutachten hat der Unternehmensberater folgende Restnutzungsdauern für die Bilanzposten ermittelt:

- für das Gebäude (Baujahr 1950) eine Restnutzungsdauer von unstrittig 25 Jahren
- für das Patent eine restliche Patentschutzdauer von vier Jahren
- für die Vermögensgegenstände der technischen Anlagen und Maschinen jeweils Restnutzungsdauern von fünf Jahren
- für die Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung jeweils Restnutzungsdauern von vier Jahren

Für eventuell entstehende Vermögensgegenstände wird eine Nutzungsdauer von fünf Jahren angenommen.

Bearbeitungshinweise:

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt unter Berücksichtigung der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften und entwickeln Sie die Bilanzansätze der Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens zum 31. Dezember 01.
- b) Führen Sie die ggf. erforderlichen Korrekturbuchungen durch.

Lösungsvorschlag:

Patent:

Die GmbH hat das Patent durch die Übernahme des Einzelunternehmens entgeltlich erworben. Der immaterielle Vermögensgegenstand „Patent“ (§ 246 Abs. 1 HGB) ist daher in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 i.V.m. § 248 Abs. 2 Umkehrschluss HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Bilanzposten „entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte usw.“ (§ 266 Abs. 2 A. I. 2 HGB) anzusetzen, da das Patent dauernd dem Geschäftsbetrieb dient.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).

Da der Patentschutz zeitlich befristet ist, erfolgt gemäß § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB eine planmäßige Abschreibung auf die verbleibende Patentschutzdauer von vier Jahren. Zum 31. Dezember 01 wird das Patent daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.1.01	200.000 €
- planmäßige Abschreibung	<u>50.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	150.000 €

Der Ansatz des Patents ist auch in der Steuerbilanz gegeben (§ 5 Abs. 2 EStG).

Die Bewertung des Patents ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten vorzunehmen und führt insoweit zu keinen Abweichungen zur handelsrechtlichen Bewertung.

Auch steuerrechtlich ist die AfA auf die vierjährige verbleibende Patentschutzdauer linear nach § 7 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte usw.	200.000 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	200.000 €

Abschreibungen auf immat. Vermögensgegenstände

des Anlagevermögens	50.000 €
an Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte usw.	50.000 €

Anschaffungskosten Patent zum 1.1.01	200.000 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>50.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	150.000 €

Gebäude:

Das Gebäude ist als Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Bilanzposten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, usw.“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).

Da das Gebäude ein abnutzbarer Vermögensgegenstand ist, werden die Anschaffungskosten planmäßig auf die Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgeschrieben (§ 253 Abs. 3 HGB).

Zum 31. Dezember 01 wird das Gebäude daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.1.01	2.500.000 €
- planmäßige Abschreibung (4 % von 2.500.000 €)	<u>100.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	2.400.000 €

Für das Gebäude gilt über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG sieht für dieses Gebäude eine Nutzungsdauer von 50 Jahren vor (wegen Baujahr 1950). Da die tatsächliche Restnutzungsdauer nur noch 25 Jahre beträgt, kann gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine AfA der Anschaffungskosten auf die tatsächliche Restnutzungsdauer vorgenommen werden, die aufgrund der Vorgabe eines möglichst niedrigen Gewinns auch vorzunehmen ist. Damit kommt es zu keiner Abweichung gegenüber dem Handelsrecht.

- alle erforderlichen Buchungen vornehmen bzw. richtigstellen

Abschreibungen auf Sachanlagen	100.000 €
an Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, usw.	100.000 €
Anschaffungskosten Gebäude 1.1.01	2.500.000 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>100.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	2.400.000 €

technische Anlagen und Maschinen:

Die technischen Anlagen und Maschinen sind als Vermögensgegenstände (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).

Da die technischen Anlagen und Maschinen abnutzbare Vermögensgegenstände sind, werden die Anschaffungskosten gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig auf die Restnutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben.

Zum 31. Dezember 01 werden die technischen Anlagen und Maschinen daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.1.01	600.000 €
- planmäßige Abschreibung linear auf 5 Jahre	<u>120.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	480.000 €

Für die technischen Anlagen und Maschinen gelten über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten bei linearer AfA.

Abschreibungen auf Sachanlagen	120.000 €
an technische Anlagen und Maschinen	120.000 €

Anschaffungskosten techn. Anl. und Ma. 1.1.01	600.000 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>120.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	480.000 €

Betriebs- und Geschäftsausstattung:

Die Betriebs- und Geschäftsausstattung sind als Vermögensgegenstände (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 3 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).

Da die Betriebs- und Geschäftsausstattung dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen ist, wird sie gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig auf die Restnutzungsdauer von vier Jahren abgeschrieben.

Zum 31. Dezember 01 wird die Betriebs- und Geschäftsausstattung daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.1.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung linear auf 4 Jahre	<u>25.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	75.000 €

Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung gilt über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten bei linearer AfA.

Abschreibungen auf Sachanlagen	25.000 €
an andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	25.000 €
Anschaffungskosten andere Anl., BGA 1.1.01	100.000 €

- planmäßige Abschreibung für 01	<u>25.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	75.000 €

Geschäfts- und Firmenwert:

Die Gegenleistung in Höhe von 5.000.000 € übersteigt den Wert der Vermögensgegenstände (5.525.000 €) abzüglich der übernommenen Schulden (2.000.000 €) um 1.475.000 €. Insofern ist ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zu aktivieren, der als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt.

Er ist in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter „Geschäfts- und Firmenwert“ (§ 266 Abs. 2 A. I. 3 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) in Höhe von 1.475.000 €.

Gegenleistung		5.000.000 €
./. Vermögensgegenstände	5.525.000 €	
abzgl. übernommene Schulden	<u>- 2.000.000 €</u>	<u>3.525.000 €</u>
= entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert		1.475.000 €

Da der Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbar gilt, sind die Anschaffungskosten um die planmäßige Abschreibung zu mindern (§ 253 Abs. 3 HGB). Laut Aufgabenstellung beträgt die Nutzungsdauer fünf Jahre.

Zum 31. Dezember 01 wird der Geschäfts- oder Firmenwert daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.1.01	1.475.000 €
- planmäßige Abschreibung linear auf 5 Jahre	<u>295.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	1.180.000 €

Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG). Damit besteht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert auch in der Steuerbilanz eine Aktivierungspflicht.

Steuerrechtlich erfolgt die AfA über einen Zeitraum von 15 Jahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist damit durchbrochen.

Damit ergibt sich folgender steuerlicher Wertansatz:

Anschaffungskosten 1.1.01	1.475.000 €
- planmäßige Abschreibung linear auf 15 Jahre	<u>98.333 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	1.376.667 €

Wertansatz zum 31.12.01 in der Handelsbilanz	1.180.000 €
Wertansatz zum 31.12.01 in der Steuerbilanz	<u>1.376.667 €</u>
Differenz	196.667 €

Hinweis: Weil in der Aufgabenstellung nicht ausdrücklich nach latenten Steuern gefragt wurde, ist darauf in der Antwort auch nicht einzugehen. Falls Sie dennoch darauf eingehen, erhalten Sie dafür keine Punkte und haben nur wertvolle Prüfungszeit vergeudet.

Geschäfts- oder Firmenwert	1.475.000 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	1.475.000 €

Abschreibungen auf immat.

Vermögensgegenstände des AV	295.000 €
an Geschäfts- oder Firmenwert	295.000 €

Gemäß § 60 Abs. 2 EStDV ist bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der handelsrechtliche Jahresüberschuss um 196.667 € zu erhöhen.

Anschaffungskosten Firmenwert 1.1.01	1.475.000 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>295.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	1.180.000 €

Dass man zum gleichen Themenkomplex die Aufgabenstellungstellung auch ganz anders aufbauen kann, zeigt die folgende Aufgabe.

2. Aufgabe

Die GmbH plante schon seit einiger Zeit, ihre Geschäftstätigkeit um den Bereich „elektronisches Spielzeug“ zu erweitern. Aus diesem Grund erwarb sie zum 1. Oktober 01 das Einzelunternehmen Einmann.

Der Inhaber Helmut Einmann setzte sich nach der Veräußerung seines Betriebes zur Ruhe.

Der Vorgang wurde bei der Umsatzsteuer zutreffend als nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 a UStG behandelt. Die übernommenen Vermögens- und Schuldposten hatten zum 1. Oktober 01 folgende Buchwerte, die aus Gründen der Übersichtlichkeit in einer Bilanz dargestellt sind:

Aktiva	Bilanz zum 1. Oktober 01	Passiva
Grund und Boden	150.000 €	Eigenkapital 500.000 €
Gebäude	210.000 €	Verbindlichkeiten gegenüber
Betriebs- und		Kreditinstituten 160.000 €
Geschäftsausstattung	80.000 €	
Vorräte	<u>220.000 €</u>	
	<u>660.000 €</u>	<u>660.000 €</u>

In den Vermögensgegenständen sind folgende stille Reserven enthalten:

Grund und Boden	120.000 €	
Gebäude	180.000 €	(Restnutzungsdauer 25 Jahre)
Betriebs- und Geschäftsausstattung	20.000 €	(Restnutzungsdauer 4 Jahre)

Als Gegenleistung wurde ein Betrag von 900.000 € vereinbart. Daneben übernahm die GmbH die Verbindlichkeiten in Höhe von 160.000 € sowie die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer des Herrn Einmann in Höhe von 20.000 €. Im Zusammenhang mit dem Erwerb des bebauten Grundstückes zahlte die GmbH Grunderwerbsteuer sowie Notar- und Gerichtskosten in Höhe von insgesamt 30.000 € zuzüglich 800 € Umsatzsteuer.

Der Betrag von 900.000 € wurde teilweise durch die Aufnahme eines Tilgungsdarlehens über 850.000 € finanziert. Das Darlehen wurde am 1. Oktober 01 mit 800.000 € ausgezahlt. Die Tilgung des Darlehens erfolgt beginnend am 1. April 02 in 04 halbjährlichen Raten zu je 50.000 €. Die Zinsen sind jeweils monatlich nachträglich fällig und wurden von der GmbH zutreffend gebucht.

Die GmbH nahm in diesem Zusammenhang außerdem folgende Buchungen vor:

Erwerb des Einzelunternehmens

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte ..

(Grund und Boden) 150.000 €

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte ..

(Gebäude) 210.000 €

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 80.000 €

Vorräte	220.000 €
sonstige betriebliche Aufwendungen	420.000 €
an Bankgirokonto	900.000 €
an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	160.000 €
an sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern (Einkommensteuer Flischmann)	20.000 €

Erwerbsnebenkosten

sonstige betriebliche Aufwendungen	30.000 €
sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	800 €
an Bankgirokonto	30.800 €

Auszahlung Darlehen

Bankgirokonto	800.000 €
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	50.000 €
an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	850.000 €

Die Abschreibungen wurden von der GmbH weder ermittelt noch gebucht. Die übernommenen Vorräte wurden bis zum 31. Dezember 01 veräußert und zutreffend gebucht. Die laufenden Zinsen wurden ebenfalls zutreffend gebucht. Der entstehende Geschäfts- oder Firmenwert hat nach einem Gutachten eines Wirtschaftsprüfers eine Nutzungsdauer von fünf Jahren.

Bearbeitungshinweise:

- Entwickeln Sie die zutreffenden Bilanzposten zum 31. Dezember 01.
- Führen Sie die erforderlichen Buchungen (ggf. Korrekturbuchungen) durch.

Lösungsvorschlag:

Geschäfts- und Firmenwert:

Die Gegenleistung in Höhe von 920.000 € (überwiesener Betrag von 900.000 € und Übernahme der Einkommensteuerschuld in Höhe von 20.000 €) übersteigt den Wert der

Vermögensgegenstände einschl. stiller Reserven (980.000 €) abzüglich der übernommenen Schulden (160.000 €) um 100.000 €. Insoweit ist ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zu aktivieren, der als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt.

Er ist in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter „Geschäfts- und Firmenwert“ (§ 266 Abs. 2 A. I. 3 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) in Höhe von 100.000 €.

Gegenleistung		920.000 €
./. Buchwert der Vermögensgegenstände	660.000 €	
stille Reserven der Vermögensgegenstände	<u>320.000 €</u>	
= beizulegender Wert bzw. Teilwert	980.000 €	
abzgl. übernommene Schulden	<u>- 160.000 €</u>	<u>820.000 €</u>
= entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert		100.000 €

Da der Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbar gilt, sind die Anschaffungskosten um die planmäßige lineare Abschreibung zu mindern (§ 253 Abs. 3 HGB), wobei im HGB i.d.R. eine Nutzungsdauer von zehn Jahren angenommen wird. Laut Sachverhalt soll die anzuwendende Nutzungsdauer jedoch fünf Jahre betragen. Für das Jahr 01 kommt nur eine zeitanteilige Abschreibung für den Zeitraum vom 1.10.01 bis 31.12.01 in Betracht.

Zum 31. Dezember 01 wird der Geschäfts- oder Firmenwert daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.10.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung (5 Jahre * 3/12)	<u>5.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	95.000 €

Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG). Damit besteht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert auch in der Steuerbilanz eine Aktivierungspflicht.

Steuerrechtlich erfolgt die AfA über einen Zeitraum von 15 Jahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist damit durchbrochen. Auch steuerrechtlich ist in 01 nur eine zeitanteilige AfA von 3 Monaten vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 EStG).

Damit ergibt sich folgender steuerlicher Wertansatz:

Anschaffungskosten 1.10.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung (15 Jahre * 3/12)	<u>1.667 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	98.333 €

- ergeben sich Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz

Wertansatz zum 31.12.01 in der Handelsbilanz	95.000 €
Wertansatz zum 31.12.01 in der Steuerbilanz	<u>98.333 €</u>
Differenz	3.333 €

Hinweis: Weil in der Aufgabenstellung nicht ausdrücklich nach latenten Steuern gefragt wurde, ist darauf in der Antwort auch nicht einzugehen. Falls Sie dennoch darauf eingehen, erhalten Sie dafür keine Punkte und haben nur wertvolle Prüfungszeit vergeudet.

Geschäfts- oder Firmenwert	100.000 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	100.000 €

Abschreibungen auf immat.

Vermögensgegenstände des AV	5.000 €
an Geschäfts- oder Firmenwert	5.000 €

Gemäß § 60 Abs. 2 EStDV ist bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der handelsrechtliche Jahresüberschuss um 3.333 € zu erhöhen.

Anschaffungskosten Firmenwert 1.1.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>5.000 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	95.000 €

Grund und Boden:

Der Grund und Boden ist als Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, usw.“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Nebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Weil die Handelsbilanz, soweit es möglich ist, der Steuerbilanz entsprechen soll, sind in Anlehnung an H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ und H 6.2 „Nebenkosten“ EStH die

Nebenkosten anteilig auf die einzelnen Vermögensgegenstände nach den Verkehrswerten aufzuteilen. Nach H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH sind die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen und nach H 6.2 „Nebenkosten“ EStH gehören die Nebenkosten zu den Anschaffungskosten, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können und können nur dann aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können.

Somit ergibt sich folgende Berechnung:

Vermögensgegenstand	Buchwert	Stille Reserve	Verkehrswert	Quote	anteilige Nebenkosten
Grund und Boden	150.000 €	120.000 €	270.000 €	270 / 660	12.272 €
Gebäude	210.000 €	180.000 €	390.000 €	390 / 660	17.728 €
Summe	360.000 €	300.000 €	660.000 €		30.000 €

Der Ansatz zum 1.10.01 erfolgt damit mit insgesamt:

Kaufpreis des Grund und Bodens	270.000 €
+ Anschaffungsnebenkosten	<u>12.272 €</u>
= Anschaffungskosten gesamt	282.272 €

Zum 31.12.01 erfolgt die Bewertung mit dem gleichen Wert von 282.272 €, da der Grund und Boden keiner planmäßigen Abschreibung unterliegt.

Für den Grund und Boden gilt über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls mit den Anschaffungskosten in Höhe von 282.272 €. Damit kommt es zu keiner Abweichung gegenüber dem Handelsrecht.

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte ..

(Grund und Boden)	132.272 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	132.272 €
(120.000 € + anteilige Nebenkosten von 12.272 €)	

Gebäude:

Das Gebäude ist als Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, usw.“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Nebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Weil die Handelsbilanz, soweit es möglich ist, der Steuerbilanz entsprechen soll, sind in Anlehnung an H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ und H 6.2 „Nebenkosten“ EStH die Nebenkosten anteilig auf die einzelnen Vermögensgegenstände nach den Verkehrswerten aufzuteilen. Nach H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH sind die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen und nach H 6.2 „Nebenkosten“ EStH gehören die Nebenkosten zu den Anschaffungskosten, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können und können nur dann aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können.

Somit ergibt sich folgende Berechnung:

Vermögensgegenstand	Buchwert	Stille Reserve	Verkehrswert	Quote	anteilige Nebenkosten
Grund und Boden	150.000 €	120.000 €	270.000 €	270 / 660	12.272 €
Gebäude	210.000 €	180.000 €	390.000 €	390 / 660	17.728 €
Summe	360.000 €	300.000 €	660.000 €		30.000 €

Der Ansatz zum 1.10.01 erfolgt damit mit insgesamt:

Kaufpreis des Gebäudes	390.000 €
+ Anschaffungsnebenkosten	<u>17.728 €</u>
= Anschaffungskosten gesamt	407.728 €

Da das Gebäude ein abnutzbarer Vermögensgegenstand ist, werden die Anschaffungskosten planmäßig auf die Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgeschrieben (§ 253 Abs. 3 HGB). Für das Jahr 01 kommt nur eine zeitanteilige Abschreibung von 3 Monaten in Betracht (1.10.01 bis 31.12.01).

Zum 31. Dezember 01 wird das Gebäude daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.10.01	407.728 €
- planmäßige Abschreibung (4 % von 407.728 € * 3/12)	<u>4.078 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	403.650 €

Für das Gebäude gilt über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG sieht für dieses Gebäude eine Nutzungsdauer von 33,33 Jahren vor (wegen u.a. Bauantrag nach dem 31.3.1985). Da die tatsächliche Restnutzungsdauer nur noch 25 Jahre beträgt, kann gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine AfA der Anschaffungskosten auf die tatsächliche Restnutzungsdauer vorgenommen werden, die aufgrund der Vorgabe eines möglichst niedrigen Gewinns auch vorzunehmen ist. Damit kommt es zu keiner Abweichung gegenüber dem Handelsrecht.

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte ..

(Gebäude)	197.728 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	197.728 €
(180.000 € + anteilige Nebenkosten von 17.728 €)	

Abschreibungen auf Sachanlagen	4.078 €
an Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, usw.	4.078 €

Anschaffungskosten 1.10.01	407.728 €
- planmäßige Abschreibung für 01	<u>4.078 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	403.650 €

Betriebs- und Geschäftsausstattung:

Die Betriebs- und Geschäftsausstattung sind als Vermögensgegenstände (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 3 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) in Höhe von 100.000 €.

Da die Betriebs- und Geschäftsausstattung dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen ist, wird sie gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig auf die Restnutzungsdauer von vier Jahren abgeschrieben. Für das Jahr 01 kommt nur eine zeitanteilige Abschreibung von 3 Monaten in Betracht (1.10.01 bis 31.12.01).

Zum 31. Dezember 01 wird die Betriebs- und Geschäftsausstattung daher mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, die sich wie folgt darstellen:

Anschaffungskosten 1.10.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung (auf 4 Jahre * 3/12)	<u>6.250 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	93.750 €

Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung gilt über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in der Steuerbilanz ebenfalls ein Ansatzgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung erfolgt im Steuerrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten bei linearer AfA. Für 01 erfolgt die AfA zeitanteilig für drei Monate (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	20.000 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	20.000 €

Abschreibungen auf Sachanlagen	6.250 €
an andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	6.250 €

Anschaffungskosten 1.10.01	100.000 €
- planmäßige Abschreibung	<u>6.250 €</u>
= Buchwert 31. Dezember 01	93.750 €

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten:

Das Darlehen ist als Schuld gem. § 246 Abs. 1 HGB in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ (§ 266 Abs. 3 C. 2 HGB) zu passivieren.

Das Darlehen ist einzeln (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) zu bewerten und mit dem am 31.12.01 noch verbliebenen Erfüllungsbetrag von 850.000 € anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird das Darlehen auch in der Steuerbilanz angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung des Darlehens als (negatives) Wirtschaftsgut ist gem. § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG unter sinngemäße Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG

anzusetzen und mit 5,5 % p.a. abzuzinsen. Als Anschaffungskosten des Darlehens gilt gem. H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH der Nennwert (Rückzahlungsbetrag) der Verbindlichkeit zum 31.12.01, also 850.000 €. Eine Abzinsung des Darlehensbetrags scheidet aus, weil es sich um ein verzinsliches Darlehen handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Rechnungsabgrenzungsposten:

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit (850.000 €) höher als der Ausgabebetrag (800.000 €), so darf der Unterschiedsbetrag in Höhe von 50.000 € nach § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz unter dem Posten „Rechnungsabgrenzungsposten“ (§ 266 Abs. 2 C HGB) aufgenommen werden (§ 250 Abs. 3 Satz 1 HGB). In Übereinstimmung mit der Steuerbilanz ist dieser auch in der Handelsbilanz aufzunehmen. Ist ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet worden, ist dieser Unterschiedsbetrag gem. § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. In Übereinstimmung mit dem Steuerrecht kommt dann eine Auflösung nach der Zinsstaffelmethode in Betracht.

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das Damnum in Höhe von 50.000 € als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (H 6.10 „Damnum“ EStH).

Nach H 5.6 „Auflösung von RAP im Zusammenhang mit Zinsaufwand“ EStH ist der Rechnungsabgrenzungsposten rätierlich über die gesamte Darlehenslaufzeit, bei Tilgungsdarlehen degressiv nach der Zinsstaffelmethode, aufzulösen.

Disagiobetrag x Anzahl der noch zu leistenden Raten

Summe der zu leistenden Raten

(Summe der zu leistenden Raten: $(1 + 17) / 2 * 17 = 153$)

50.000 € x 17 = 5.556 € für das erste Darlehenshalbjahr

153

Davon ½ für den Zeitraum 1.10.01 bis 31.12.01:

$5.556 * \frac{1}{2} = 2.778$ €

- alle erforderlichen Buchungen vornehmen bzw. richtigstellen

Buchung zum 31.12.01:

Aktive Rechnungsabgrenzung 47.222 €

an Zinsen und ähnliche Aufwendungen 47.222 €

Rechnungsabgrenzungsposten 1.10.01:	50.000 €
./.. Auflösung in 01	<u>2.778 €</u>
Bilanzansatz Rechnungsabgrenzungsposten 31. Dezember 01	47.222 €