

# SKRIPT



## **Klausurtechnik-Training für Aufgabenstellung 1**

Vorbereitung für die Bilanzbuchhalterprüfung

Stand: August 2023

## **Impressum**

### **Herausgeber:**

examio GmbH  
Alte Textilfabrik  
Friedrichsstraße 20  
57072 Siegen

### **Autor:**

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper  
Ringstraße 33  
56651 Oberzissen  
info@kenkeiper.de  
www.kenkeiper.de

### **Rechtsstand:**

05.08.2023

### **Haftungsausschluss:**

Die Inhalte dieses Skripts wurden unter Beachtung der größtmöglichen Sorgfalt erstellt. Gleichwohl kann für die Inhalte und die rechtliche Umsetzung der hier beschriebenen Themen keine Haftung vom Herausgeber oder Autor übernommen werden.

© 2023 Ken Keiper

Dieses Skript ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Skript darf in jeglicher Form ohne vorherige schriftliche Genehmigung des Autors nicht reproduziert und/oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.



## Über den Autor

### **Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper**

- Mit 24 Jahren das Steuerberaterexamen bestanden
- Hauptberuflicher Dozent für Steuern & Rechnungswesen in unterschiedlichen Lehrgängen
- Prüfer für Abschlussprüfungen zum Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Koblenz
- Content-Creator für Marken rund um Steuern
- Unternehmer mit Beteiligungen an mehreren Unternehmen (u.A. Beratungsunternehmen im Personalbereich, Hochzeitsagentur)

#### **Sprachliche Klarstellung**

Alles, was im Folgenden bezogen auf Personen gesagt wird, gilt selbstverständlich für alle Geschlechter gleichermaßen und ohne Unterschiede. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.

# Inhalt

---

<b>1. Prüfschema für Aktiva</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Übungen zu Aktiva</b> .....	<b>7</b>
2.1. Übung 1: Herstellungskosten .....	7
2.2. Übung 2: Internationale Geschäfte .....	12
2.3. Übung 3: Immobilien.....	16
2.4. Übung 4: Immobilien.....	21
2.5. Übung 5: Anschaffungskosten.....	25
2.6. Übung 6: Leasing .....	29
2.7. Übung 7: Forderungsbewertung .....	35
2.8. Übung 8: Bestände.....	40
2.9. Übung 9: Bestände .....	45
<b>3. Prüfschema für Verbindlichkeiten</b> .....	<b>47</b>
<b>4. Prüfschema für Rückstellungen</b> .....	<b>48</b>
<b>5. Übungen zu Passiva</b> .....	<b>50</b>
5.1. Übung 1: Warenbestand .....	50
5.2. Übung 2: Verbindlichkeiten.....	55
5.3. Übung 3: Aufbewahrungsrückstellung .....	60
5.4. Übung 4: Neue Halle .....	64
<b>6. Übung zum internen Kontrollsystem</b> .....	<b>67</b>

# 1. Prüfschema für Aktiva

---

## Schritt 1: Ansatz

### Zurechnung

- Handelt es sich um einen Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB?
- Ist dieser Vermögensgegenstand mir als zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 246 Abs. 1 S. 2 HGB zuzurechnen?

Die Zurechnung ist nur ausgepunktet, wenn sie problematisiert ist (z.B. bei Straßenausbaubeiträgen, geleasteten Wirtschaftsgütern, Mietereinbauten oder Gebäude auf fremden Grund und Boden).

### Zuordnung

- Gehört der Gegenstand zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) oder zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.)
- Ansatz auch für die Steuerbilanz benennen gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Die Zuordnung ist immer ausgepunktet!

### Bilanzposten

- Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist das Wirtschaftsgut auszuweisen?
- Gängige Problemfelder bei der Abgrenzung: z.B. Posten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ vs. „Beteiligungen“

## Schritt 2: Bewertung

### Grundsatz: Bewertung mit den (ggf. fortgeführten) AK/HK

**Abnutzbares AV:** AK/HK – AfA (§§ 253 Abs. 1 und Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

**Nicht abnutzbares AV oder UV:** AK/HK (§§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

### Ausnahme: Niedrigere Bewertung notwendig oder möglich? (Niederstwertprinzip und TWA)

- Bei AV ist eine niedrigere Bewertung gemäß § 253 Abs. 3 S. 5 HGB im Falle einer dauernden Wertminderung notwendig
- Bei nicht abnutzbarem AV muss gemäß § 253 Abs. 4 HGB zwingend eine Abschreibung erfolgen, falls der Wert am Bilanzstichtag niedriger ist (sog. strenges Niederstwertprinzip)
- Im Steuerrecht ist die Abschreibung immer ein Wahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG für abnutzbares Vermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG für nicht

abnutzbares AV bzw. UV), das aber wegen der Aufgabenstellung i.d.R. ausgeübt werden soll (niedrigerer Gewinn); steuerrechtlich ist das Wahlrecht aber nur möglich bei dauernder Wertminderung

- In der Klausur muss also geprüft werden, ob eine Wertminderung vorliegt (z.B. durch einen niedrigeren Veräußerungspreis) und ob die Wertminderung dauerhaft ist oder nicht; daraus müssen dann die richtigen Folgen gezogen werden
- Ohne Anhaltspunkte auf eine Wertminderung muss dieser Punkt aber nicht negativ abgegrenzt werden; aus der Klausur muss also ersichtlich werden, das eine Wertminderung vorliegen könnte

#### Bewertung feststellen

- Die finalen Bewertungen zum Bilanzstichtag sollten nochmal kurz festgestellt werden
- Insbesondere wenn es Abweichungen zwischen HBil und StBil gibt
- Bei Abweichungen ist immer ein Satz hinzuschreiben, der die Abweichungen zwischen HBil und StBil benennt und § 60 EStDV zitiert

#### **Schritt 3: Buchungssätze**

Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

## 2. Übungen zu Aktiva

---

### 2.1. Übung 1: Herstellungskosten

(ca. 24 Punkte, ca. 60min.)

#### 2.1.1. Sachverhalt

Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten sollen sie die folgenden Sachverhalte beurteilen:

##### Geschäftsvorfall 1

Die X-GmbH stellt eigene Waren her – um diese auch ordentlich zu verpacken, besitzt sie eine Maschine zur Herstellung von Verpackungsmaterial. Die Maschine wurde im Januar 01 angeschafft und seitdem linear abgeschrieben.

Von April bis Ende Mai 04 wurde die Anlage für 1.800.000 € netto umgebaut, um künftig in einem effizienteren Verfahren arbeiten zu können. Zum Ende der Umbauarbeiten hatte die Altanlage noch einen Restbuchwert von 900.000 €. Durch den Umbau entstand im Ergebnis eine neue Maschine. Es ist davon auszugehen, dass die neue Nutzungsdauer ab Mai 04 noch 9 Jahre beträgt.

Die GmbH buchte wie folgt:

s.b. Aufwand	1.800.000 €	an	Bank	2.142.000 €
VorSt	342.000 €			

##### Geschäftsvorfall 2

Für eine andere Maschine, die zum 01.09.01 angeschafft wurde (ND damals: 8 Jahre, AK damals: 800.000 €, bislang lineare Abschreibung) musste eine Erweiterung bestellt werden. Dafür wurden 240.000 € netto aufgewendet, die ND veränderte sich dadurch aber nicht.

Die GmbH buchte wie folgt:

s.b. Aufwand	240.000 €	an	Bank	285.600 €
VorSt	45.600 €			

##### Geschäftsvorfall 3

Für eine Straßensanierung erhob die Gemeinde Straßenausbaubeiträge, die die Anwohner zu zahlen hatten. Auf die X-GmbH entfiel ein Aufwand von 20.000 €. Die Nutzungsdauer für die durch die Ausbaubeiträge geschaffene Straße beträgt 20 Jahre.

Die GmbH buchte wie folgt:

s.b. Aufwand      20.000 €                      an                      Bank      20.000

### 2.1.2. Aufgaben

- a) Nehmen Sie zu den Sachverhalten handels- und steuerrechtliche Stellung; geben Sie hierbei auch die relevanten Rechtsvorschriften an und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.04. Gehen Sie davon aus, dass Wirtschaftsgüter handelsrechtlich mit einem möglichst hohen Wert und steuerrechtlich mit einem möglichst niedrigen Wert angesetzt werden sollen. Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.
- b) Geben Sie auch die erforderlichen Abschlussbuchungen nach HR an.
- c) Nennen Sie außerdem zwei Ansatzkriterien für die hier zu würdigenden Sachanlagen und erläutern Sie kurz mögliche Folgewertungen nach IFRS.

## 2.1.3. Lösung

### 2.1.3.1. Aufgabenteil a)

#### Geschäftsvorfall 1

Durch die Umbaumaßnahmen entsteht ein neuer Vermögensgegenstand, der gemäß § 247 Abs. 2 HGB im Anlagevermögen unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen ist, § 266 Abs. 2 A II 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt mit den Herstellungskosten abzüglich einer planmäßigen AfA, §§ 255 Abs. 2, 253 Abs. 1 und 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG. Gemäß R 7.3 Abs. 5 EStR gehen die fortgeführten Herstellungskosten (= BW) der alten Maschine in die Herstellungskosten der neuen Maschine ein.

	Restbuchwert alte Maschine Mai 04	900.000 €
+	Umbaukosten neue Maschine	1.800.000 €
=	HK neue Maschine	2.700.000 €

#### Handelsrechtliche AfA

Die AfA erfolgt handelsrechtlich linear, da laut Aufgabenstellung ein möglichst hoher Wert ausgewiesen werden soll, § 253 Abs. 3 S. 1 HGB. Die Abschreibung beginnt im Mai 04, da zu diesem Zeitpunkt die Maschine angeschafft wurde.

	HK neue Maschine	2.700.000 €
./.	lineare AfA	200.000 €
	(2.700.000 € / 9 J. = 300.000 € p.a.;	
	300.000 € x 8/12 = 200.000 €)	
=	Bilanzansatz HR 31.12.04	2.500.000 €

#### Steuerrechtliche AfA

Da steuerrechtlich der Rechtsstand 2022 maßgebend sein soll, ist eine degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG möglich, da ein bewegliches WG des AV vorliegt. Da ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht ist, erfolgt die AfA hier auch degressiv:

	HK neue Maschine	2.700.000 €
./.	degressive AfA	450.000 €
	(2.700.000 € x (100/9 = 11,1 % x 2,5 = 27,75 %;	
	Hier max. 25 % gem. § 7 Abs. 2 S. 2 EStG) = 675.000 €;	
	675.000 € x 8/12 = 450.000 €)	
=	Bilanzansatz StR 31.12.04	2.250.000 €

Aufgrund der Abweichung zwischen HR und StR ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss um 2.500.000 € ./.. 2.250.000 € = 250.000 € zu verringern, § 60 Abs. 2 EStDV.

**Geschäftsvorfall 2**

Die Maschine dient dem Betrieb längerfristig und ist ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB), die unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ ausgewiesen wird, § 266 Abs. 2 A II 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt mit den AK/HK abzüglich AfA, §§ 255 Abs. 1, 253 Abs. 1 und Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 EStG.

Die Aufwendungen für die Erweiterung stellen nachträgliche Herstellungskosten aus Erweiterung nach § 255 Abs. 2 S. 1 2. Alt. HGB dar. Sie sind daher zu aktivieren, erhöhen die AfA-BMG und wirken sich daher im Wege der restlichen AfA aus, H 7.3 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH, H 7.4 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH. Gemäß R 7.4 Abs. 9 EStR ist für den AfA-Verlauf zu unterstellen, dass die Aufwendungen zu Beginn des Jahres 04 entstanden wären:

	AK zum 01.09.01	800.000 €
./.	lineare AfA 01 (800.000 € / 8 J. = 100.000 € p.a; 100.000 € x 4/12 = 33.333 €)	33.333 €
./.	lineare AfA 02 – 03 (100.000 € x 2 Jahre)	200.000 €
=	Bilanzansatz 31.12.03	566.667 €
+	nachträgliche HK	240.000 €
=	neue AfA-BMG ab 04	806.667 €
./.	lineare AfA ab 04 (806.667 € / RND von 68 M. x 12 M.)	142.353 €
=	Bilanzansatz 31.12.04	664.314 €

**Geschäftsvorfall 3**

Durch die Ausbaubeiträge entsteht aus Sicht der X-GmbH kein eigenes Wirtschaftsgut / kein Vermögensgegenstand (es scheitert bereits an der Veräußerbarkeit). Daher sind die Aufwendungen nicht zu aktivieren, sondern sofort abzugsfähiger Aufwand, vgl. H 6.4 [Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge] EStH.

**2.1.3.2. Aufgabenstellung b)**

Tech. Anlagen	1.800.000 €	an	s.b. Aufwand	1.800.000 €
AfA	200.000 €	an	tech. Anlagen	200.000 €
Tech. Anlagen	240.000 €	an	s.b. Aufwand	240.000 €
AfA	142.353 €	an	Tech. Anlagen	142.353 €

**2.1.3.3. Aufgabenstellung c)**

Die Ansatzkriterien sind ausschließlich anzusetzen, sofern es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen

zufließen wird und wenn die AK/HK der Sachanlage zuverlässig bewertet werden können, IAS 16.7.

Die Folgebewertung ist gemäß IAS 16.29 auf zwei Arten möglich:

1. Das Anschaffungskostenmodell (Bewertung mit AK abzgl. AfA gem. IAS 30).
2. Das Neubewertungsmodell (Bewertung mit beizulegendem Zeitwert abzgl. Nachfolgender kumulierter Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen gem. IAS 31).

## 2.2. Übung 2: Internationale Geschäfte

(ca. 14 Punkte, ca. 30min.)

### 2.2.1. Sachverhalt

#### Erwerb der Beteiligung

Die X-GmbH erwarb am 01.07.01 eine 100 % Beteiligung an der Y-GmbH. Die X-GmbH ist ein Produktionsunternehmen, die Y-GmbH soll die Produkte der X-GmbH vertreiben. Für den Erwerb der Beteiligung musste die X-GmbH 900.000 € zzgl. 9.000 € Nebenkosten durch Banküberweisung bezahlen.

Die X-GmbH buchte wie folgt:

Beteiligungen	900.000 €	an	Bank	909.000 €
s.b. Aufwand	9.000 €			

#### Lieferung

Die X-GmbH hat bestimmte Werbematerialien, die sie in der eigenen Produktion hergestellt hat, an die Y-GmbH veräußert. Die Lieferung erfolgte dabei nicht an den Stammsitz der Y-GmbH in Deutschland, sondern gegenüber einer Betriebsstätte in den USA. Für die Werbematerialien wurden 30.000 US-\$ in Rechnung gestellt. Die Lieferung erfolgte am 20.12.01, die Zahlung durch die Y-GmbH erfolgte erst am 15.01.02.

Es sind folgende Devisenkassamittelkurse bekannt:

20.12.01	1 € = 1,20 US-\$
31.12.01	1 € = 1,15 US-\$
15.01.02	1 € = 1,10 US-\$

Die X-GmbH buchte wie folgt:

Forderungen	25.000 €	an	Erlöse	25.000 €
-------------	----------	----	--------	----------

Weitere Buchungen erfolgten nicht, sodass die Forderungen aus diesem Vorgang in der Bilanz zum 31.12.01 noch mit 25.000 € ausgewiesen waren.

#### Ausschüttung

Im November 01 wurde der X-GmbH eine Ausschüttung von der Y-GmbH i.H.v. 257.687 € (nach Abzug von KapEst und SolZ) auf das Bankkonto überwiesen.

Die X-GmbH buchte wie folgt:

Bank                      257.687 €                      an                      s.b. Ertr. 257.687 €

Am 31.12.01 betrug der tatsächliche Wert der Anteile an der Y-GmbH nach einem Gutachten wegen der Ausschüttung nur noch 800.000 €. Nach dem Gutachten ist aber davon auszugehen, dass der Wert der Y-GmbH mittelfristig wieder steigen wird.

### 2.2.2. Aufgaben

- a) Nehmen Sie zu den Sachverhalten handels- und steuerrechtliche Stellung; geben Sie hierbei auch die relevanten Rechtsvorschriften an und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01.
- b) Geben Sie auch die erforderlichen Abschlussbuchungen nach HR an.

## 2.2.3. Lösung

### 2.2.3.1. Aufgabenstellung a)

#### Erwerb und Folgebewertung der Beteiligung

Die Anteile an der Y-GmbH gehören zum Anlagevermögen gemäß § 247 Abs. 2 HGB. Es sind Anteile an verbundenen Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB. Diese sind als „Anteile an verbundenen Unternehmen“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 III 1 HGB.

Die Zugangsbewertung erfolgt zu den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Nebenkosten gehören nach § 255 Abs. 1 S. 2 HGB auch zu den AK und sind daher zu aktivieren. Die AK betragen somit  $900.000 \text{ €} + 9.000 \text{ €} = 909.000 \text{ €}$ .

Die Bewertung zum Bilanzstichtag erfolgt grundsätzlich ebenfalls zu diesen unveränderten AK. Handelsrechtlich besteht gemäß § 253 Abs. 3 S. 6 HGB ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung, da diese nur vorübergehend ist (mittelfristig ist mit einer Werterholung zu rechnen). Da die X-GmbH handelsrechtlich einen möglichst hohen Wert ausweisen möchte, wird darauf verzichtet.

Steuerrechtlich kommt eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nicht in Betracht, da keine dauernde Wertminderung vorliegt.

Der Beteiligungsansatz erfolgt daher zum Bilanzstichtag sowohl HR als auch StR mit den unverminderten AK von 909.000 €.

#### Behandlung der Ausschüttung

Der Ertrag aus der Ausschüttung ist als „Erträge aus Beteiligungen“ mit einem Verweis auf einen Ertrag eines verbundenen Unternehmens zu buchen, § 275 Abs. 2 Nr. 9 HGB. Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (KapEst, SolZ) sind ebenfalls als Aufwand zu erfassen (= Buchung der Bruttodividende, nicht wie hier der Nettodividende) und als „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen:

Auszahlungsbetrag	257.687 €
Ausschüttung brutto (257.687 € / 73,625 %)	350.000 €
KapEst (350.000 € x 25 %)	87.500 €
SolZ (87.500 € x 5,5 %)	4.813 €

#### Behandlung der Lieferung

Die Buchung der Lieferung am 20.12.01 als Forderung ist grundsätzlich korrekt. Da die Forderung zum 31.12.01 noch besteht, ist sie als „Forderung gegen verbundene Unternehmen“ (UV gem. § 247 Abs. 2 HGB i.U.) auszuweisen, § 266 Abs. 2 B II 2 HGB. Die Bewertung der Forderung erfolgt mit den AK, §§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die AK betragen  $30.000 \text{ US-}\$ / 1,2 \text{ US-}\$ = 25.000 \text{ €}$ .

Gemäß § 256a S. 1 HGB ist die Forderung zum Bilanzstichtag mit dem Umrechnungskurs am Abschlussstichtag zu bewerten.

Daraus resultiert eine Forderung i.H.v.  $30.000 \text{ US-}\$ / 1,15 \text{ US-}\$ = 26.087 \text{ €}$ . Dies führt zu einem noch nicht realisierten Gewinn i.H.v.  $26.087 \text{ €} ./ 25.000 \text{ €} = 1.087 \text{ €}$ . Bei kurzfristigen Fremdwährungsforderungen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ist das Realisationsprinzip gemäß § 256a S. 2 HGB nicht zu beachten. Der Kursgewinn von 1.087 € ist daher nach § 277 Abs. 5 HGB auszuweisen. Die künftigen Kursentwicklungen sind unbeachtlich.

Steuerrechtlich bilden die AK die Bewertungsobergrenze, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die höhere Bewertung gemäß HGB ist daher in der Steuerbilanz nicht vorzunehmen. Der handelsrechtliche JÜ ist somit gemäß § 60 Abs. 2 EStDV um 1.087 € zu verringern.

### 2.2.3.2. Aufgabenstellung b)

Anteile verb. U.	909.000 €	an	Beteiligungen	900.000 €
			s.b. Aufwand	9.000 €
St. Eink. u. Ert.	82.313 €	an	Erträge Bet.	82.313 €
			(davon aus verb. U.:	82.313 €)
Ford. g. verb. U.	1.087 €	an	s.b. Erträge	1.087 €
			(davon a. Währungsu.	1.087)

## 2.3. Übung 3: Immobilien

(ca. 22 Punkte, ca. 50min.)

### 2.3.1. Sachverhalt

#### Geschäftsvorfall 1

Die X-GmbH hat zum 30.09.21 ihr im Jahr 01 erworbenes Betriebsgrundstück für 3.000.000 € veräußert. Der Veräußerungserlös entfällt zu 80 % auf das Gebäude und zu 20 % auf den GruBo. Eine Option nach § 9 UstG wurde nicht in Anspruch genommen.

Zum 01.01.21 hatte das Grundstück die folgenden Buchwerte:

- Grund und Boden            400.000 €
- Gebäude                        800.000 €

Bis einschließlich 20 wurde das Gebäude handels- und steuerrechtlich zutreffend mit 40.000 € jährlich abgeschrieben. Den Verkauf buchte die X-GmbH in 21 wie folgt:

Bank	3.000.000 €	an	GruBo	400.000 €
			Gebäude	800.000 €
			s.b. Ertr.	1.800.000 €

Die von der X-GmbH zu tragenden Maklergebühren wurden wie folgt erfasst:

s.b. Aufw.	50.000 €	an	Bank	59.500 €
VorSt	9.500			

#### Geschäftsvorfall 2

Die X-GmbH erwarb Ende des Jahres 20 ein bebautes Grundstück. Der Gefahrübergang erfolgte am 01.11.20. Die betriebsgewöhnliche ND betrug zu diesem Zeitpunkt noch 40 Jahre. Der Kaufpreis betrug insgesamt 3.000.000 € und entfiel zu 30 % auf den GruBo und zu 70 % auf das Gebäude. Die Erwerbsnebenkosten betragen 30.000 € und wurden bilanziell zutreffend behandelt.

Im März 21 wurde an die bestehende Halle ein Aufenthaltsraum angebaut. Die Baumaßnahmen wurden noch im gleichen Monat abgeschlossen. Die Rechnung des Bauunternehmers lief über 180.000 € netto zzgl. 19 % USt und wurde im April 21 bezahlt und wie folgt gebucht:

s.b. Aufw.	180.000 €	an	Bank	214.200 €
------------	-----------	----	------	-----------

VorSt        34.200 €

Für das Gebäude wurde in 21 noch keine Abschreibung gebucht. Weitere Investitionen in Immobilien sind in den kommenden Jahren nicht geplant.

### **2.3.2. Aufgaben**

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.21 fort. Die Angabe von Buchungssätzen ist nicht erforderlich.

Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass die X-GmbH handelsrechtlich ein möglichst hohes Eigenkapital ausweisen und steuerrechtlich einen möglichst niedrigen Gewinn ansetzen möchte.

### 2.3.3. Lösung

#### Geschäftsvorfall 1

Das in 21 veräußerte Grundstück ist zum 31.12.21 nicht mehr auszuweisen, da in 21 ein entsprechender Abgang erfolgte. Durch den Abgang kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven. Bis zur Veräußerung ist das Gebäude aber noch planmäßig abzuschreiben, §§ 253 Abs. 1 und Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 4 EStG.

Die Veräußerungskosten i.H.v. 59.500 € sind im Verhältnis des Veräußerungspreises auf GruBo und Gebäude aufzuteilen. Die VorSt aus den Veräußerungskosten ist nicht abzugsfähig, da diese Aufwendungen mit einer steuerfreien Grundstücksveräußerung (§ 4 Nr. 9 a) UstG) zusammenhängen, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UstG.

+/-		GruBo	Gebäude
	Bilanzansatz zum 01.01.21	400.000 €	800.000 €
./.	Planmäßige AfA bis 30.09.21 (40.000 € x 9/12)	0 €	30.000 €
=	BW zum 30.09.21	400.000 €	770.000 €
	V-Preis	600.000 €	2.400.000 €
./.	V-Kosten (59.500 € x 80 % bzw. 20 %)	11.900 €	47.600 €
./.	BW 30.09.21 (s.o.)	400.000 €	770.000 €
=	Veräußerungsgewinn gem. § 6b Abs. 2 EStG	188.100 €	1.582.400 €

Der Veräußerungsgewinn ist handelsrechtlich ein sonstiger betrieblicher Ertrag gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Eine Übertragung des Veräußerungsgewinns bzw. die Bildung einer entsprechenden Rücklage ist handelsrechtlich nicht zulässig.

Steuerrechtlich ist die Veräußerung von GruBo und Gebäuden nach § 6b Abs. 1 EStG begünstigt, insbesondere da sich das Grundstück mehr als 6 Jahre lang im AV einer inländischen Betriebsstätte befunden hat, § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG. Auch die übrigen Voraussetzungen von § 6b Abs. 1 und Abs. 4 EStG sind dem Grunde nach erfüllt. Der Veräußerungsgewinn kann und sollte auf das in 20 angeschaffte bebaute Grundstück übertragen werden (§ 6b Abs. 1 S. 1 EStG), da weitere Investitionen in Grundstücke und Gebäude nicht geplant sind.

Alles in allem sind die Buchungen der X-GmbH im Zusammenhang mit der Veräußerung also korrekt – nur die bislang als abzugsfähige VorSt gebuchten Beträge auf die Veräußerungskosten müssten beim Jahresabschluss noch in den Aufwand gebucht werden.

#### Geschäftsvorfall 2

##### GruBo

Der am 01.11.20 erworbene GruBo ist im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Position „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte...“ gem. § 266 Abs. 2 A II 1

HGB auszuweisen. Die Zugangs- und Folgebewertung erfolgt mit den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die AK ergeben sich aus dem anteiligen Kaufpreis (3.000.000 € x 30 % = 900.000 €) und den anteiligen Erwerbsnebenkosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB von 30.000 € x 30 % = 9.000 €, somit insgesamt 909.000 €.

Steuerrechtlich kann der Veräußerungsgewinn aus der in 21 erfolgten Veräußerung des GruBo auf diesen GruBo übertragen werden, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG.

+/-		HR	StR
	Bilanzansatz zum 01.01.21 (AK)	909.000 €	909.000 €
./.	stR Veräußerung GruBo in 21 (s.o.)	/	188.100 €
=	Bilanzansatz zum 31.12.21	909.000 €	720.900 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist somit gemäß § 60 Abs. 2 EStDV bei Überleitung auf die Steuerbilanz i.H.v. 188.100 € zu vermindern.

Gebäude

Das am 01.11.20 erworbene Gebäude ist im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Position „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte...“ gem. § 266 Abs. 2 A II 1 HGB auszuweisen. Die Zugangs- und Folgebewertung erfolgt mit den fortgeführten AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG.

Der Anbau des Aufenthaltsraums im März 21 führt zu nachträglichen Herstellungskosten aus Erweiterung i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB. Die VorSt ist abzugsfähig (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UstG) und gehört daher nicht zu den HK nach § 9b Abs. 1 EStG. Für die Bemessung der AfA wird unterstellt, dass die Aufwendungen zu Jahresbeginn angefallen sind, R 7.4 Abs. 9 EStR.

Handelsrechtlich erfolgt die AfA wegen der Aufgabenstellung (möglichst hohes Eigenkapital in der HBil) linear über die Restnutzungsdauer von 40 Jahren. Dabei ist im Falle von nachträglichen HK der Restbuchwert zum Jahresbeginn 21 auf die Restnutzungsdauer von 40 Jahren zu verteilen.

Steuerrechtlich sind für die Bemessung der AfA die bisherigen HK zzgl. der nachträglichen HK und der für das Gebäude geltende AfA-Satz maßgebend, H 7.3 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH und H 7.4 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH.

Steuerrechtlich kann der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Gebäudes 21 von den AK dieses Gebäudes hier übertragen werden, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG. Die übertragenen stillen Reserven mindern gemäß § 6b Abs. 6 EStG die AfA-BMG.

+/-		HR	StR
	Anteiliger Kaufpreis 01.11.20 (3.000.000 € x 70 %)	2.100.000 €	2.100.000 €
+	Anteilige Erwerbsnebenkosten (30.000 € x 70 %)	21.000 €	21.000 €
=	AK 01.11.20	2.121.000 €	2.121.000 €
./.	AfA 20 (HR: 2.121.000 € / 40 J. ND x 2/12 = 8.838 €  StR: 2.121.000 € x 3 % x 2/12 = 10.605 €)	8.838 €	10.605 €
=	BW 31.12.20	2.112.162 €	2.110.395 €
./.	Übertragung stiller Reserven Gebäude	/	1.582.400 €
+	Nachträgliche HK durch Erweiterung	180.000 €	180.000 €
=	Zwischenergebnis	2.292.162 €	707.995 €
./.	AfA 21 (HR: 2.292.162 € neue AfA-BMG; 2.292.162 € / 478 M. x 12 M. = 57.544 €  StR: 2.121.000 € AK + 180.000 € nachträgliche AK ./.. 1.582.400 € = 718.600 € neue AfA-BMG; 718.600 € x 3 % = 21.558 €)	57.544 €	21.558 €
=	Bilanzansatz 31.12.21	2.234.618 €	686.437 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist außerbilanziell i.H.v. 2.234.618 € ./.. 686.437 € = 1.548.181 € zu mindern, § 60 Abs. 2 EStDV.

## 2.4. Übung 4: Immobilien

(ca. 20 Punkte, ca. 45min.)

### 2.4.1. Sachverhalt

Die X-GmbH ist Eigentümerin eines bislang unbebauten Grundstücks. Im Jahr 01 hat sie dieses Grundstück bebaut – vom Bauunternehmer erhält sie in diesem Zusammenhang die folgende Rechnung:

Errichtung der Lagerhalle	800.000 €
Einbau Personenaufzug	20.000 €
Einbau Lastenaufzug	40.000 €
Einbau Feuerlöschanlage	20.000 €
Zwischensumme	880.000 €
Umsatzsteuer 19 %	167.200 €
<b>Rechnungsbetrag</b>	<b>1.047.200 €</b>

Die tatsächliche Nutzungsdauer der Halle wird auf 50 Jahre geschätzt, die der übrigen Rechnungspositionen auf 10 Jahre. Die Fertigstellung aller Baumaßnahmen erfolgte im September 01. Nach Fertigstellung des Gebäudes wurde noch ein Parkplatz errichtet, der im Dezember 01 fertiggestellt wurde – bislang ist noch keine Rechnung eingegangen, es kann aber davon ausgegangen werden, dass die Errichtung des Parkplatzes weitere 60.000 € netto kosten wird. Der Parkplatz hat eine Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Bislang hat die X-GmbH wie folgt gebucht:

Anlagen i. Bau 880.000 €                      an                      Guth. Kredit. 1.047.200 €  
 So. Verm. (VSt) 167.200 €

### 2.4.2. Aufgaben

- a) Nehmen Sie handels- und steuerbilanziell zu dem Sachverhalt Stellung und entwickeln Sie die zutreffenden Bilanzposten auf den 31.12.01.
- b) Geben Sie die ggf. erforderlichen Abschlussbuchungen an.
- c) Erläutern Sie kurz, die die Lagerhalle und die Einbauten nach IFRS abzuschreiben wäre – die Angabe von Beträgen ist nicht erforderlich.

### 2.4.3. Lösung

#### 2.4.3.1. Aufgabenteil a)

##### Lagerhalle

Die Lagerhalle ist ab Fertigstellung im September 01 ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, § 247 Abs. 2 HGB, und unter der Position „Grundstücke...“ gemäß § 266 Abs. 2 A. II. Nr. 1 HGB auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 253 Abs. 1, Abs. 3, 255 Abs. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich AfA. Die Vorsteuer ist abzugsfähig und gehört nicht zu den HK, § 9b Abs. 1 EStG.

Der Personenaufzug und die Feuerlöschanlage sind zur bloßen Gebäudenutzung erforderlich und stehen nicht mit dem in der Halle ausgeübten Gewerbebetrieb im Zusammenhang. Es sind daher unselbständige Gebäudeteile gemäß R 4.2 Abs. 3 EStR – ihre HK sind daher in die HK des Gebäudes einzubeziehen:

	Errichtung der Lagerhalle	800.000 €
+	Einbau Personenaufzug	20.000 €
+	Einbau Feuerlöschanlage	20.000 €
=	HK	840.000 €

##### Hinweis:

In der Praxis kann auch in der HBil mit jährlich 3 % abgeschrieben werden (Grundsatz der Wesentlichkeit). Die IHK verlangt in ihren Prüfungen aber regelmäßig eine Trennung der AfA in Gebäudefällen.

Die AfA beginnt im Zeitpunkt der Fertigstellung (hier September, vgl. R 7.4 Abs. 1 S. 1 EStR), sodass die AfA in 01 zeitanteilig vorzunehmen ist, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG. In der Handelsbilanz erfolgt die Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von 50 Jahren, steuerrechtlich wird die Halle mit jährlich 3 % abgeschrieben, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG.

+/-		HBil	StBil
	HK	840.000 €	840.000 €
./.	AfA	5.600 € (840.000 € / 50 J. = 16.800 € p.a. x 4/12 = 5.600 €)	8.400 € (840.000 € x 3 % = 25.200 € p.a. x 4/12 = 8.400 €)
=	<b>Bilanzansatz 31.12.01</b>	<b>834.400 €</b>	<b>831.600 €</b>

Wegen der Abschreibung von HBil zur StBil ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss für steuerliche Zwecke um 834.400 € ./ 831.600 € = 2.800 € zu vermindern, § 60 Abs. 2 EStDV.

##### Lastenaufzug

Der Lastenaufzug dient nicht der bloßen Gebäudenutzung, sondern vordergründig dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb – es handelt sich daher um eine Betriebsvorrichtung und um einen selbständigen Gebäudeteil, R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStR i.V.m. § 68 BewG. Der Ausweis erfolgt unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ im Anlagevermögen, §§ 247 Abs. 2, 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt mit den AK abzüglich AfA, §§ 253 Abs. 1, Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

AK	40.000 €
./.	AfA 01 (40.000 € / 10 J. = 4.000 € p.a. x 4/12 wg. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG = 1.333 €)
=	<b>Bilanzansatz 31.12.01</b> 38.667 €

### Parkplatz

Der Parkplatz ist gemäß H 7.1 [unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind] EStH ein selbständiger unbeweglicher Vermögegenstand (sog. Außenanlage). Er ist daher im Anlage unter dem Posten „Grundstücke...“ gemäß §§ 247 Abs. 2, 266 Abs. 2 A. II. 1 HGB zu aktivieren.

Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 253 Abs. 1, Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG mit den HK (ohne USt § 9b Abs. 1 EStG) abzüglich AfA.

Da eine Rechnung noch nicht vorliegt, muss die Bewertung mit den geschätzten voraussichtlichen Kosten erfolgen. Danach ergibt sich folgender Bilanzansatz:

HK	60.000 €
./.	AfA 01 (60.000 € / 20 J. = 3.000 p.a. x 1/12 = 250 €)
=	<b>Bilanzansatz 31.12.01</b> 59.750 €

Für die noch ausstehende Rechnung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passieren, da die Verpflichtung dem Grunde nach bereits feststeht, die Höhe aber noch unbekannt ist, §§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Der Ausweis erfolgt unter dem Posten „sonstige Rückstellung“, § 266 Abs. 3 B 3 HGB. Die Bewertung erfolgt mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB – daher mit 60.000 €.

### 2.4.3.2. Aufgabenteil b)

Grundst. (Geb.) 840.000 €	an	Anl. i. Bau	880.000 €
Tech. Anl. (BVO) 40.000 €			
Grundst. (Park.) 60.000 €	an	so. RSt.	60.000 €
Absch. Sachan. 5.600 €	an	Grdst. (Geb.)	5.600 €
Absch. Sachan. 250 €	an	Grdst. (Park.)	250 €
Absch. Sachan. 1.333 €	an	tech. Anl.	1.333 €

### **2.4.3.3. Aufgabenteil c)**

Gemäß IAS 16.50 erfolgt die Abschreibung auf die Nutzungsdauer.

Da Lagerhalle und die unselbständigen Gebäudeteile Feuerlöschanlage sowie Personenaufzug unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen (50 J. vs. 10 J.), wären sie nach IAS 16.43 jeweils gesondert abzuschreiben. Da Feuerlöschanlage und Personenaufzug untereinander die gleiche Nutzungsdauer vorweisen, können sie zusammengefasst und gemeinsam abgeschrieben werden, IAS 16.45.

## 2.5. Übung 5: Anschaffungskosten

(ca. 12 Punkte, ca. 30min.)

### 2.5.1. Sachverhalt

Die X-GmbH hat von der Z Ltd. aus den USA eine neue Produktionsmaschine erworben. Der Werkvertrag über die Herstellung und Installation der Maschine wurde im Frühjahr 01 geschlossen. Im Anschluss fertigte die Z Ltd. in ihrem New Yorker Werk die einzelnen Bestandteile, transportierte diese per Seefracht nach Deutschland und setzte dann die Teile in der Produktionshalle der X-GmbH zusammen. Die Fertigstellung erfolgte im November 01.

Die Übernachtungskosten der Montagemitarbeiter der Z Ltd. wurden von der X-GmbH direkt getragen und betragen 10.000 €. Sie wurden als s.b. Aufwand gebucht.

Die X-GmbH zahlte außerdem den Einfuhrzoll i.H.v. 100.000 € unmittelbar und nahm auch selbst die Einfuhrzollanmeldung vor (Buchung als s.b. Aufwand). Auch schickte sie einen Mitarbeiter für einige Wochen in die USA, um gemeinsam mit der Z Ltd. die Details zur Anpassung der Maschine an die betrieblichen Abläufe zu klären. Hierauf entfällt ein anteiliger Personalaufwand von 20.000 €, der bislang als Aufwand gebucht wurde.

Als Kaufpreis der Maschine wurde ein Betrag von 1.600.000 € (im Dezember von der Z Ltd. in Rechnung gestellt und in 02 gezahlt) sowie die Inzahlungsgabe einer alten Produktionsmaschine mit einem BW von 200.000 € und einem gemeinen Wert von 600.000 € vereinbart.

Die Maschine kann nur für eine bestimmte Zahl an Produktionsstunden verwendet werden – nach der betrieblichen Planung wird die Maschine voraussichtlich 10 Jahre lang mit folgenden Auslastungen verwendet:

- 1. – 4. Jahr: jeweils 15 %
- 5 – 8. Jahr: jeweils 8 %
- 9 – 10. Jahr: jeweils 4 %

Um aus der Maschine den höchstmöglichen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen, beauftragte die X-GmbH eine externe Unternehmensberatung mit entsprechenden kaufmännischen Planungen. Hierfür stellte die Unternehmensberatung der X-GmbH 40.000 € in Rechnung, die bislang als s.b. Aufwand gebucht wurden.

### 2.5.2. Aufgaben

- a) Nehmen Sie aus handels- und steuerrechtlicher Sicht Stellung – entwickeln Sie dabei auch die Bilanzansätze zum 31.12.01.
- b) Geben Sie die ggf. erforderlichen Abschlussbuchungen an.

## 2.5.3. Lösung

### 2.5.3.1. Aufgabenteil a)

Die im Betrieb installierte Maschine ist für die X-GmbH Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) und unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB. Die Bilanzierung erfolgt ab Fertigstellung im November 01, R 7.4 Abs. 1 EStR.

Die Bewertung erfolgt mit den AK abzüglich AfA, §§ 253 Abs. 1, Abs. 3, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

Die AK setzen sich aus dem Kaufpreis von 1.600.000 € zusammen. Auch die in Zahlung gegebene Maschine ist Gegenleistung für die neue Maschine und daher in die AK miteinzubeziehen – es liegt ein Tausch vor, der gemäß § 6 Abs. 6 EStG mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Maschine (hier 600.000 €) zu bewerten ist. In Höhe der Differenz des Buchwerts der alten Maschine (200.000 €) und diesem gemeinen Wert (= 400.000 € Differenz) kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven. Die alte Maschine ist entsprechend auszubuchen.

Die übernommenen Kosten für Verpflegung und Übernachtung der Arbeitnehmer der Z Ltd. sind als Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB) ebenfalls mit 10.000 € einzubeziehen – das Gleiche gilt für die anteiligen Personalkosten des eigenen Arbeitnehmers für die Abstimmung der Details (20.000 €) und für die getragenen Einfuhrzölle (100.000 €).

Die Kosten für die Unternehmensberatung stehen nicht mit der Anschaffung der Maschine, sondern der nach der Anschaffung beabsichtigten Verwendung im Zusammenhang und sind daher nicht bei den Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Danach ergeben sich die folgenden AK:

	Kaufpreis	1.600.000 €
+	gW alte Maschine	600.000 €
+	übernommene Verpflegungskosten	10.000 €
+	anteilige Personalkosten für Abstimmung	20.000 €
+	Einfuhrzölle	100.000 €
=	AK	2.330.000 €

Die AfA erfolgt grundsätzlich auf den Zeitraum von 10 Jahren. Die Abschreibung kann handelsrechtlich nach dem im Sachverhalt vorgesehenen Abschreibungsplan vorgenommen werden, da dies einer planmäßigen und sachgerechten Abschreibung auf Basis der tatsächlichen Maschinenauslastung entspricht.

**Hinweis:**

In einer ähnlichen Aufgabe hat die IHK die lineare AfA steuerrechtlich als zwingend angesehen, sodass es zwischen HBil und StBil zu Abweichungen kam.

M.E. ist hier aber die Leistungs-AfA nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG zulässig (da AfA-Verteilung auf Basis von Maschinenstunden sachgerecht ist) und wäre bei der Aufgabenvorgabe (steuerrechtlich niedrigster Gewinn) auch zwingend anzuwenden.

Steuerrechtlich kann ebenfalls auf Basis dieser Auslastung abgeschrieben werden, nämlich im Wege der sog. Leistungs-AfA gemäß § 7 Abs. 1 S. 6 EStG.

Aufgrund der unterjährigen Fertigstellung erfolgt die AfA in beiden Fällen zeitanteilig (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG).

	AK	2.330.000 €
./.	AfA 01 (= 1. Jahr; $2.330.000 \text{ €} \times 15 \% = 349.500 \text{ €}$ ; $349.500 \text{ €} \times 2/12 = 58.250 \text{ €}$ )	58.250 €
=	<b>Bilanzansatz 31.12.01</b>	<b>2.271.750 €</b>

Soweit ANK als Aufwand gebucht wurden, muss eine entsprechende Korrektur beim Jahresabschluss erfolgen – das Gleiche gilt für die bisher unterlassene Erfassung der Inzahlunggabe der alten Maschine.

**2.5.3.2. Aufgabenteil b)**

Tech. Anl.	2.330.000 €	an	Verb. LuL	1.600.000 €
			Tech. Anl.	200.000 €
			s.b. Ertr.	400.000 €
			s.b. Aufw.	10.000 €
			Personalauf.	20.000 €
			s.b. Aufw.	100.000 €
Absch. Sachanl.	58.250 €	an	Tech. Anl.	58.250 €

## 2.6. Übung 6: Leasing

(ca. 25 Punkte, ca. 60min.)

### 2.6.1. Sachverhalt

Die Produktionshalle der X-GmbH wurde im Oktober 01 von einer Flutkatastrophe heimgesucht. Bei dieser Flut wurde u.A. eine Maschine vollständig zerstört. Die Maschine wurde ursprünglich im Januar 00 für 120.000 € angeschafft und auf 10 Jahre linear abgeschrieben.

Zum Glück war die Maschine versichert, weshalb sich die Versicherung noch im Dezember 01 schriftlich bereiterklärte, einen Zeitwert von 110.000 € zu erstatten. Die Gutschrift der Entschädigung erfolgte im Januar 02 auf das betriebliche Bankkonto. Bisher wurden aus dem Vorgang noch keine buchhalterischen Konsequenzen gezogen.

Da die X-GmbH schnellstmöglich Ersatz für die alte Maschine benötigte, nahm sie ein Leasingangebot der Z-KG an. Der Leasingvertrag aus Oktober 01 sah die folgenden Konditionen vor:

- Grundmietzeit: 8 Jahre ab dem 01.12.01
- Kündigung: erst nach der Grundmietzeit zulässig
- Leasingrate: monatlich 2.500 €
- Option: Kauf nach Ablauf der Grundmietzeit möglich – als Kaufpreis wird ein Betrag von 12.000 € festgelegt
- Sonderzahlung: 8.000 € netto, fällig am 01.12.01

Bei der Berechnung der Leasingraten wurden Anschaffungskosten für die überlassene Maschine von 180.000 € zugrunde gelegt. Die Maschine hat eine Nutzungsdauer von 10 Jahren. Die Maschine wurde Ende November 01 ausgeliefert, in einer neuen Halle der X-GmbH installiert und zum 01.12.01 erstmals in Betrieb genommen.

Die X-GmbH hat bislang keinerlei buchhalterische Konsequenzen gezogen. Die Bezahlung der Leasingrate 12/01 und der Leasingsonderrate wurden bislang auf Konto 1590 (durchlaufende Posten) gebucht.

### 2.6.2. Aufgaben

- a) Nehmen Sie zu dem Sachverhalt nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und entwickeln Sie die Bilanzposten zum 31.12.01. Gehen Sie dabei auch auf eine eventuelle Möglichkeit der Übertragung

#### Hinweis:

Das BMF-Schreiben vom 19.04.1971 wäre in einer Klausur beigelegt.

stiller Reserven ein. Gehen Sie davon aus, dass die geleaste Maschine umsatzsteuerrechtlich geliefert wurde und eine Rechnung über 180.000 € zzgl. 34.200 € VorSt ordnungsgemäß am 01.12.01 ausgestellt wurde. Die Vorsteuer von 34.200 € wurde direkt nach Erhalt der Rechnung in einer Summe noch im Dezember 01 bezahlt. Die monatlichen Leasingraten enthalten keine Umsatzsteuer. Die Zahlung der VorSt wurde korrekt gebucht.

- b) Geben Sie die ggf. erforderlichen Abschlussbuchungen nach Handelsrecht an.

### 2.6.3. Lösung

#### Zerstörung der alten Maschine

##### Alte Maschine

Die alte Maschine ist bis zu ihrem Ausscheiden im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB. Die Bewertung erfolgt mit den AK abzüglich AfA, §§ 253 Abs. 1, Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. EStG.

Die Zerstörung durch die Flut führt im Oktober 01 zu einer außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 HGB), da eine dauernde Wertminderung vorliegt. Steuerrechtlich erfolgt gemäß § 7 Abs. 1 S. 7 EStG ebenfalls eine außergewöhnliche Abschreibung (AfaA).

+/-		Betrag
	AK in 01/00	120.000 €
./.	AfA 00 (120.000 € / 10 J.)	12.000 €
=	BW 31.12.00	108.000 €
./.	AfA 01 bis September (9/12 x 12.000 €)	9.000 €
=	BW 30.09.01	99.000 €
./.	Außerplanm. Abschreibung Oktober 01	99.000 €
=	<b>BW 31.12.01</b>	<b>0 €</b>

##### Versicherungsentschädigung

Die Zusage der Versicherung auf Entschädigung erfolgte noch in 01 und führt gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB (Realisationsprinzip) zu einer in 01 zu erfassenden Forderung, die im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ gemäß § 266 Abs. 2 B. II. 4 HGB auszuweisen und mit den AK (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) i.H.v. 110.000 € zu bewerten ist.

##### Übertragung stiller Reserven gemäß R 6.6 EStR

Da die Versicherungsentschädigung gegen Ertrag gebucht wird und 110.000 € > 99.000 € RWB der alten Maschine ist, kommt es in Höhe der Differenz (= 11.000 €) zur Aufdeckung stiller Reserven.

Gemäß R 6.6 EStR können diese stillen Reserven auf die AK eines neuen Wirtschaftsguts (neue Maschine) übertragen werden, da die alte Maschine als WG des Anlagevermögens aufgrund höherer Gewalt aus dem BV ausscheidet. Die Ersatzbeschaffungsfrist von einem Jahr ist zu beachten. Es wird später geprüft, ob eine Übertragung auf die neue Maschine zulässig ist. Sofern die Übertragung nach R 6.6 EStR in Betracht kommt oder von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht werden soll, wäre der handelsrechtliche Gewinn für steuerliche Zwecke um 11.000 € zu vermindern, § 60 Abs. 2 EStDV. Sofern eine Ersatzbeschaffung erst im Folgejahr möglich wäre, könnte eine Rücklage nach R 6.6 EStR gebildet werden.

### **Anschaffung der neuen Maschine**

#### Zurechnung und Bewertung

Bei dem Leasingvertrag handelt es sich um ein Finanzierungs-Leasing, da eine feste Grundmietzeit vereinbart wurde, während der der Vertrag nicht gekündigt werden kann. Die Grundmietzeit beträgt hier 8 J. GMZ / 10 J. ND = 80 % der Nutzungsdauer der Maschine. Zur wirtschaftlichen Zurechnung ist daher nach BMF vom 19.04.1971 zu prüfen, ob im Falle der Ausübung der Kaufoption der vereinbarte Kaufpreis den Buchwert übersteigt oder nicht.

Vorliegend beträgt der BW nach Ablauf der GMZ 180.000 € AK  $\cdot$  /. (180.000 / 10 J. ND = 18.000 € x 8 J.) = 36.000 €. Da dies größer als der vereinbarte Kaufpreis von 12.000 € ist, kann davon ausgegangen werden, dass die Kaufoption ausgeübt wird und nach BMF a.a.o. III. ist die Maschine von Anfang an der X-GmbH zuzurechnen, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB.

Die X-GmbH hat die Maschine daher im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB. Die Bewertung erfolgt mit den AK abzüglich AfA, §§ 253 Abs. 1, Abs. 3, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

Die AK betragen hier 180.000 € (AK gemäß Leasingvertrag) – eine höhere Bewertung trotz höherer Leasingraten ist nicht zulässig. Die AfA erfolgt hier linear. Zum 31.12.01 ergibt sich folgender Wert:

+/-		Betrag
	AK im Dezember 01	180.000 €
$\cdot$ /.	AfA 01 (180.000 € / 10 J. x 1/12)	1.500 €
=	<b>BW 31.12.01</b>	<b>178.500 €</b>

Die AK der Maschine (180.000 €) sowie die darauf entfallende VorSt (180.000 € x 19 % = 34.200 €) bilden zugleich auch den Erfüllungsbetrag (214.200 €) einer anzusetzenden Verbindlichkeit aus dem Leasingvertrag für die gedachte Darlehenstilgung, § 246 Abs. 1 HGB. Der Ausweis der Verbindlichkeit erfolgt bei den „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ gemäß § 266 Abs. 3 C. 4 HGB. Die Verbindlichkeit ist zum 31.12.01 bereits in Höhe der Vorsteuer vollständig und im Übrigen in Höhe des in der Dezember-Leasingrate enthaltenen Tilgungsanteils bezahlt worden (Berechnung s. nachfolgend).

#### Zins-/Kostenanteil und Sonderzahlung

Insgesamt leistet die X-GmbH 8 J. x 12 Monate x 2.500 € = 240.000 € an Leasingraten für ein WG, dessen Wert 180.000 € beträgt. Die Differenz von 60.000 € stellt damit einen Zins-/Kostenanteil dar. Dieser Zins-/Kostenanteil ist nach der Zinsstaffelmethode auf die Laufzeit von 96 Monaten zu verteilen. In 01 fällt nur eine Rate an.

Auf diese Rate entfällt nach der Zinsstaffelmethode daher ein Aufwand von  $96/4.656 \times 60.000 \text{ €} = 1.237 \text{ €}$ . Da 2.500 € im Dezember 01 gezahlt werden, dient der übrige Betrag von 1.263 € der Tilgung der Verbindlichkeit.

Die ebenfalls im Dezember 01 geleistete Sonderzahlung (8.000 €) stellt ebenfalls einen Zins- und Kostenanteil dar, der nach der Zinsstaffelmethode auf die Laufzeit zu verteilen ist. Er entfällt zu  $96/4656 \times 8.000 \text{ €} = 165 \text{ €}$  auf die erste Monatsrate Dezember 01. Im Übrigen ist er gemäß §§ 250 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 5 EStG in einen Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen.

+/-		Betrag
	ARAP im Dezember 01 (ARAP an Bank)	8.000 €
./.	Auflösung Dezember 01	165 €
=	<b>ARAP 31.12.01</b>	<b>7.835 €</b>

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich gilt die Maschine am 01.12.01 als geliefert – die Vorsteuer auf den Tilgungsanteil ist zu diesem Zeitpunkt auch abziehbar, da eine ordnungsgemäße Rechnung über die gesamte Vorsteuer von  $180.000 \text{ €} \times 19 \% = 34.200 \text{ €}$  ausgestellt wurde. Die Vorsteuer wird unabhängig von den Tilgungsanteilen in den monatlichen Leasingraten bereits zu Beginn des Leasingvertrags „cash“ bezahlt.

Für den Zins- und Kostenanteil fällt keine Umsatzsteuer an, da es sich um eine steuerfreie Leistung (§ 4 Nr. 8 a) UStG) handelt. Insofern enthalten die monatlichen Leasingraten zu Recht keine Umsatzsteuer.

Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR

Da die neue Maschine der X-GmbH wirtschaftlich zuzurechnen ist, können die zuvor ermittelten stillen Reserven von 11.000 € steuerlich nach R 6.6 EStR auf die neue Maschine übertragen werden.

In diesem Fall ergibt sich zunächst eine Differenz zwischen HBil und StBil i.H.v. 11.000 €, § 60 Abs. 2 EStDV.

Durch die Übertragung mindert sich steuerrechtlich aber auch die AfA-BMG, sodass die Bewertung steuerrechtlich dann mit  $180.000 \text{ €} ./ . 11.000 \text{ €} = 169.000 \text{ €} / 10 \text{ J.} = 16.900 \text{ €}$  AfA p.a.  $\times 1/12 = 1.408 \text{ €}$  AfA 01 = 167.592 € erfolgt. Somit ergibt sich zusätzlich eine Minder-AfA (Gewinnerhöhung nach § 60 Abs. 2 EStDV) i.H.v.  $1.500 \text{ €} ./ . 1.408 \text{ €} = 92 \text{ €}$ .

Gesamte Gewinnabweichung HBil zu StBil:  $./ . 11.000 \text{ €} + 92 \text{ €} = 10.908 \text{ €}$

**Abschlussbuchungen**

AfA	9.000 €	an	tech. Anl.	9.000 €
AfaA	99.000 €	an	tech. Anl.	99.000 €
So.Verm.	110.000 €	an	s.b. Ertr.	110.000 €
Tech. Anl.	180.000 €	an	Verb. LuL	214.200 €
So. Verm. (VSt)	34.200 €			
(Verb. LuL	34.200 €	an	Bank	34.200 €)
AfA	1.500 €	an	tech. Anl.	1.500 €
Verb. LuL	1.263 €	an	durchl. P.	2.500 €
Zinsen u. ähn.	1.237 €			
ARAP	8.000 €	an	durchl. P.	8.000€
Zinsen u. ähn.	165 €	an	ARAP	165 €

## 2.7. Übung 7: Forderungsbewertung

(ca. 20 Punkte, ca. 45min.)

### 2.7.1. Sachverhalt

Zum 31.12.01 setzt sich der vorläufige Bilanzposten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ der X-GmbH wie folgt zusammen:

Die Forderungen enthalten 19 % (= 380.000 €) USt

	Forderungen zum 31.12.01 lt. OPOS-Liste	2.380.000 €
./.	EWB	119.000 €
./.	PWB	170.320 €
=	vorläufiger Ausweis	2.090.680 €

Die EWB betrifft die Forderungen an die Y-GmbH aus einer Lieferung in 01. Das Ausfallrisiko für diese Forderung wird zutreffend auf 40 % geschätzt. Die gesamte Forderung beträgt brutto 297.500 €.

Der Ermittlung der PWB liegen die folgenden Daten zugrunde:

•	2 % Skonto für im Januar 02 unter Abzug von Skonto bezahlte Rechnungen i.H.v. 476.000 € brutto	9.520 €
•	5 % Ausfallrisiko von 2.380.000 €	119.000 €
•	Zinsverlust (unstrittig)	18.000 €
•	1 % Mahn- und Betreibungskosten von 2.380.000 €	<u>23.800 €</u>
		170.320 €

Die Einstellungen in die EWB und PWB wurden über s.b. Aufwendungen gebucht. Folgende Sachverhalte wurden im Jahresabschluss noch nicht berücksichtigt:

#### Z-GmbH

Am 20.12.01 hat die X-GmbH an die Z-GmbH eine Lieferung zu 80.000 € netto (zzgl. 19 % USt) ausgeführt. Die Rechnung wurde erst im Januar 02 ausgestellt und auch erst dann als Ertrag gebucht, d.h. der Vorgang hat sich bislang im Jahresabschluss nicht ausgewirkt. Die Zahlung durch die Z-GmbH erfolgte im Februar 02 unter Abzug von 2 % Skonto.

#### K-KG

Gegenüber der K-KG besteht im Jahr 00 eine Forderung i.H.v. 178.500 € (Nennbetrag inkl. 19 % USt). Diese wurde in 00 bereits in voller Höhe abgeschrieben (zutreffend), da ein von der KG gestellter Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde. Im Dezember 01 erfährt die X-GmbH, dass die K-KG im

Rahmen einer Sanierung finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt bekommen hat und einen Teil der Forderung i.H.v. 59.500 € im Januar 02 überweisen wird (die Überweisung wurde auch tatsächlich vorgenommen). Gleichzeitig bittet die K-KG um Restschuldbefreiung – die X-GmbH stimmt dieser zu, da sie weitere Zahlungen aus der Forderung nicht erwartet.

### 2.7.2. Aufgaben

- a) Entwickeln Sie den Bilanzansatz der Forderungen zum 31.12.01 unter Berücksichtigung möglicher Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen. Unterstellen Sie, dass die im Sachverhalt genannten Angaben zum Skontorisiko, Ausfallrisiko und die Mahn- und Betreuungskosten verwendeten Prozentsätze unstrittig sind.
- b) Geben Sie die erforderlichen Abschlussbuchungen an.

## 2.7.3. Lösung

### 2.7.3.1. Aufgabenteil a)

#### Stellungnahme

Forderungen sind Vermögensgegenstände des UV (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) und unter dem Bilanzposten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ gem. § 266 Abs. 2 B II 1 HGB auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt mit den AK / dem Nennwert, §§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Handelsrechtlich ist zwingend eine Abschreibung auf den beizulegenden Wert vorzunehmen, falls dieser niedriger ist (strenges Niederstwertprinzip), § 253 Abs. 4 HGB. Steuerrechtlich besteht ein Wahlrecht auf TWA nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, falls eine Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist. Wegen der Aufgabenstellung (möglichst niedriger steuerlicher Gewinn) erfolgt hier im Zweifel eine Wahlrechtsausübung.

#### Forderung Z-GmbH

Die Lieferung an die Z-GmbH wird bereits im Dezember 01 ausgeführt, sodass die X-GmbH bereits ab diesem Zeitpunkt die Zahlung von der Z-GmbH verlangen kann. Daher ist bereits zum 31.12.01 eine Forderung auszuweisen (Gewinnrealisation, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dass die Rechnung erst später erstellt wird, ist ohne Bedeutung. Der Nennbetrag der Forderung von 2.380.000 € ist daher um 95.200 € zu erhöhen und die Forderung ist in die Berechnung der PWB einzubeziehen (s.u.).

#### Forderung K-KG

Da zum Bilanzstichtag bereits klar ist, dass die K-KG auf die vollständig abgeschriebene Forderung einen Betrag von 59.500 € leisten wird und dies bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sich auch als richtig erweist, ist die frühere Wertminderung auf 0 € um 59.500 € rückgängig zu machen, § 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Hierbei muss auch die USt i.H.v. 9.500 € wieder nach oben berichtigt werden, § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UstG und als fällige Schuld mit dem Erfüllungsbetrag von 9.500 € unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern“ ausgewiesen werden, §§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, 266 Abs. 3 C 8 HGB.

#### EWB Y-GmbH

Die Forderung ist nach dem strengen Niederstwertprinzip zutreffend mit 40 % auf den wahrscheinlichen Wert beschrieben worden, insoweit ist auch von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen, § 253 Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Allerdings darf bei solchen zweifelhaften Forderungen die USt jedoch noch nicht berichtigt werden (§ 17 Abs. 1 UstG), da noch keine Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UstG vorliegt.

Die EWB hätte daher nur 40 % v. (297.500 € / 119 x 100 = 250.000 €) = 100.000 € betragen dürfen.

### Ermittlung der PWB

Grundsätzlich sind Forderungen einzeln zu bewerten, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Gleichwohl wird in Pauschalwertberichtigungen eine zulässige Ausnahme gemäß § 252 Abs. 2 HGB vom Grundsatz der Einzelbewertung gesehen.

Skontorisiko und Ausfallrisiko sind von den Forderungen ohne USt zu berechnen, weil sowohl Skonto- als auch Ausfall zu einer Berichtigung der USt ggü. dem Finanzamt berechtigen und dahingehend kein Abwertungsgrund besteht.

Mahn- und Betreuungskosten sowie Zinsverlust sind jedoch von den Forderungen einschließlich USt zu berechnen, weil insoweit auch Aufwendungen für die Umsatzsteuer entstehen.

	Forderungen gem. OPOS-Liste	2.380.000 €
+	Forderung Z-GmbH	95.200 €
+	Forderung K-KG (Zuschreibung)	59.500 €
./.	Forderung Y-GmbH	297.500 €
=	Zwischenergebnis	2.237.200 €
./.	USt 19 % aus 2.237.200 €	357.200 €
=	Forderungen ohne USt	1.880.000 €
	Ausfallrisiko (5 % v. 1.880.000 €)	94.000 €
+	Skontorisiko	9.600 €
	Mit Skontoabzug bisher gezahlt	476.000 €
+	Forderung Z-GmbH	95.200 €
=	Zwischenergebnis	571.200 €
./.	USt 19 %	91.200 €
=	Nettobetrag	480.000 €
x	davon 2 %	9.600 €
+	Zinsverlust (unstrittig)	18.000 €
+	1 % Mahn- und Betreuungskosten (1 % v. 2.237.200 €)	22.372 €
=	Summe PWB	143.972 €
./.	bisherige PWB	170.320 €
=	Minderung der bisherigen PWB	(./.) 26.348 €

### Forderungsausweis zum 31.12.01

	Forderungen bisher	2.380.000 €
+	Forderung Z-GmbH	95.200 €
+	Forderung K-KG	59.500 €
=	Nennbetrag der Forderungen	2.534.700 €

./.	EWB Forderung Y-GmbH			100.000 €
./.	PWB			143.972
=	Bilanzansatz 31.12.01			2.290.728 €

Aufgabenteil b)

**Z-GmbH**

Ford. a. LuL	95.200 €	an	Erlöse	80.000 €
			USt	15.200 €

**K-KG**

Ford. a. LuL	59.500 €	an	s.b. Ertr.	50.000 €
			USt	9.500 €

**EWB Y-GmbH**

Ford. a. LuL	19.000 €	an	s.b. Auf.	19.000 €
--------------	----------	----	-----------	----------

**PWB**

Ford. a. LuL	26.348 €	an	s.b. Auf.	26.348 €
--------------	----------	----	-----------	----------

## 2.8. Übung 8: Bestände

(ca. 24 Punkte, ca. 60min.)

### 2.8.1. Sachverhalt

Die X-GmbH verfügt zur Herstellung ihrer Waren über einen umfassenden Bestand an Rohstoffen. Der Warenbestand zum 31.12.00 wurde zutreffend mit 600.000 € ermittelt. Der vorläufige Bestand zum 31.12.01 beträgt 800.000 €. Buchhalterische Konsequenzen wurden von der X-GmbH noch nicht gezogen.

Der folgende Sachverhalt ist separat davon auch noch zu würdigen:

Im Juli 01 schloss die GmbH mit einem Kunden einen Vertrag über die Lieferung von Waren im Wert von 1.000.000 € netto. Die Waren wurden im März 02 ausgeliefert – allerdings stiegen zwischenzeitlich die Produktionskosten signifikant an, sodass der Auftrag nicht mehr kostendeckend durchgeführt werden konnte.

Bis zum 31.12.01 sind für diesen Auftrag die folgenden Kosten angefallen:

• Vertriebskosten:	30.000 €
• Fertigungsmaterial:	270.000 €
• Materialgemeinkosten:	130.000 €
• Fertigungslöhne:	180.000 €
• Fertigungsgemeinkosten:	120.000 €
• Verwaltungskosten:	30.000 €
• Kosten des Entwurfs eines bestimmten Produktdesigns:	60.000 €

In diesen Kosten sind noch nicht die Aufwendungen für eine spezielle Produktionsmaschine berücksichtigt, die im Januar 00 für 1.200.000 € angeschafft und seitdem auf 10 Jahre linear abgeschrieben wurde. Im Jahr 01 entfielen rund 20 % der Kapazität dieser Maschine auf diesen Auftrag.

Im Jahr 02 fielen noch die folgenden Aufwendungen bis zur Auslieferung der Waren an:

• Fertigungsmaterial:	330.000 €
• Materialgemeinkosten:	50.000 €
• Fertigungslöhne:	170.000 €
• Fertigungsgemeinkosten:	30.000 €
• Verwaltungskosten:	15.000 €

Die spezielle Produktionsmaschine wurde in 02 nicht mehr verwendet. Der durchschnittliche Unternehmergeinn für Aufträge dieser Art beträgt 10 % vom Nettoverkaufspreis.

### 2.8.2. Aufgaben

- a) Ermitteln Sie den Bestand an unfertigen Erzeugnissen zum 31.12.01. Begründen Sie Ihre Ergebnisse unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorgaben. Gehen Sie davon aus, dass die X-GmbH die unfertigen Erzeugnisse auch in der Steuerbilanz mit einem möglichst niedrigen Wert ansetzen möchte.
- b) Geben Sie die erforderlichen Abschlussbuchungen nach Handelsrecht an.

### 2.8.3. Lösung

#### Herstellungskosten

Die Bestandteile des teilfertigen Auftrags sind zum 31.12.01 als unfertige Erzeugnisse im Umlaufvermögen zu aktivieren (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) und gemäß § 266 Abs. 2 B. I. 2 HGB unter dem Bilanzposten „unfertige Erzeugnisse und Waren“ auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt handels- und steuerrechtlich mit den Herstellungskosten, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Herstellungskosten ermitteln sich handels- und steuerrechtlich gemäß § 255 Abs. 2 HGB, R 6.3 Abs. 1 EStR zwingend aus den Material-/Fertigungseinzel- und Gemeinkosten. Vertriebskosten dürfen gemäß § 255 Abs. 2 S. 4 HGB nicht aktiviert werden.

Bezüglich der Kosten der allgemeinen Verwaltung besteht handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB), das gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG steuerbilanziell in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt werden muss. Da ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht ist, erfolgt keine Wahlrechtsausübung.

Die lineare AfA für die spezielle Produktionsmaschine sind ebenfalls im Wege der Fertigungsgemeinkosten anteilig zu berücksichtigen (sog. Wertverzehr des Anlagevermögens).

Danach ergeben sich die folgenden Herstellungskosten:

+/-		Betrag
	Fertigungsmaterial	270.000 €
+	Materialgemeinkosten	130.000 €
+	Fertigungslöhne	180.000 €
+	Fertigungsgemeinkosten	120.000 €
+	Anteilige lineare AfA der Maschine (1.200.000 € AK / 10 J. = 120.000 € AfA p.a. x 20 % Kapazität = 24.000 €)	24.000 €
=	<b>HK I</b>	<b>724.000 €</b>

**Niedrigere Bewertung**

Aus dem Sachverhalt ist ersichtlich, dass aufgrund gestiegener Produktionspreise eine Fehlkalkulation vorliegt, die eine niedrigere Bewertung des Bestands auslösen könnte. Für eine Drohverlustrückstellung bleibt hier kein Raum, da diese bei Absatzgeschäften nur Anwendung findet, wenn die Waren noch nicht hergestellt wurden oder die Bestände noch nicht auftragsbezogen sind – solange ein Wirtschaftsgut vorhanden ist, das abgewertet werden kann, bleibt für eine Drohverlustrückstellung kein Raum, vgl. H 6.7 [Teilwertabschreibung] EStH.

Handelsrechtlich muss – sofern dieser niedriger ist – zwingend auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden (sog. strenges Niederstwertprinzip), § 253 Abs. 4 HGB. Nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung sind dabei auch alle noch anfallenden Kosten nach dem Bilanzstichtag einzubeziehen.

Steuerrechtlich erfolgt die Folgebewertung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG auf Basis des Teilwerts – dabei ist gemäß R 6.8 Abs. 2 S. 3 EStR auch der durchschnittliche Unternehmergewinn (hier 10 % des Netto-VKP) einzubeziehen, denn ein gedachter Unternehmenserwerber würde mit den erworbenen Beständen noch einen Gewinn erzielen wollen.

Daraus ergeben sich die folgenden Werte:

+/-		Betrag
	Verkaufspreis	1.000.000 €
./.	Nach dem Bilanzstichtag noch angefallene Selbstkosten (alle Kosten einschließlich Vertriebs- und Verwaltungskosten)	595.000 €
=	<b>Beizulegender Wert (HR)</b>	<b>405.000 €</b>
./.	Durchschnittlicher Unternehmergewinn (10 % v. 1.000.000 €)	100.000 €
=	<b>Teilwert (StR)</b>	<b>305.000 €</b>

Da der beizulegende Wert mit 405.000 € < 724.000 € HK ist, erfolgt zwingend eine handelsrechtliche Abschreibung.

Steuerrechtlich wird wegen dem gewünschten niedrigeren Gewinn vom Wahlrecht auf Teilwertabschreibung Gebrauch gemacht, sodass die Bewertung mit 305.000 € erfolgt.

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist gemäß § 60 Abs. 2 EStDV um 100.000 € für steuerliche Zwecke zu verringern.

**Bilanzansätze**

	HBil	StBil
Warenbestand gemäß SV	800.000 €	800.000 €
Bestand unfertige Erzeugnisse	405.000 €	305.000 €

**Abschlussbuchungen**

Waren	200.000 €	an	Bestandsver. 200.000 €
Unf. Erzeug.	405.000 €	an	Bestandsver. 405.000 €

## 2.9. Übung 9: Bestände

(ca. 14 Punkte, ca. 30min.)

### 2.9.1. Sachverhalt

Sie sind Bearbeiter des Jahresabschlusses der X-GmbH und müssen einen Rohstoffbestand bewerten. Die Mengen wurden durch Inventur zutreffend festgestellt. Der Rohstoff wird in einem Becken gelagert, das von oben befüllt und auch von oben entnommen wird. Ihnen sind die folgenden Angaben bekannt:

	Einheiten	Einzelpreis / Stück
Anfangsbestand (VJ)	500	20 €
Zugang März 01	100	22 €
Zugang Mai 01	300	26 €
Zugang August 01	500	24 €
Zugang November 01	800	30 €
Abgänge	1.000	/
Endbestand (Inventur)	1.200	/

### 2.9.2. Aufgaben

Ermitteln Sie den Bestand nach gewogenem Durchschnittswert und nach dem Lifo-Verfahren. Entscheiden Sie sich dann für eines der Verfahren. Die X-GmbH wünscht einen möglichst niedrigen Gewinn. Nehmen Sie außerdem kurz bilanzsteuerrechtlich unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung.

### 2.9.3. Lösung

Bei dem Rohstoffbestand handelt es sich um Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.), das gemäß § 266 Abs. 2 B. I. 1 HGB unter „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen“ auszuweisen ist. Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK.

Die AK sind grundsätzlich einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), was allerdings bei durchmischten Beständen faktisch nicht möglich ist, da unklar ist, aus welchen Chargen die noch vorhandenen Bestände stammen.

Gemäß §§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB kann hier der Rohstoff zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet werden. Da die zuletzt angeschafften Bestände im Becken oben liegen und daher tatsächlich auch als erstes entnommen werden, kann außerdem gemäß § 256 S. 1 HGB das Lifo-Verfahren angewendet werden.

#### Bewertung nach gewogenem Durchschnittssatz

	Einheiten	Einzelpreis / Stück	Gesamtpreis
Anfangsbestand (VJ)	500	20 €	10.000 €
Zugang März 01	100	22 €	2.200 €
Zugang Mai 01	300	26 €	7.800 €
Zugang August 01	500	24 €	12.000 €
Zugang November 01	800	30 €	24.000 €
Gewogener Durchschnittssatz	2.200	25,45 € (56.000 € / 2.200 St.)	56.000 €
Abgänge	1.000	25,45	25.455 €
<b>Endbestand (Inventur)</b>	<b>1.200</b>	<b>25,45</b>	<b>30.545 €</b>

#### Bewertung nach Lifo-Verfahren

Anfangsbestand	500 St. x 20 € =	10.000 €
+ Zugang März	100 St. x 22 € =	2.200 €
+ Zugang Mai	300 St. x 26 € =	7.800 €
+ Zugang August	300 St. x 24 € =	7.200 €
= <b>Endbestand</b>	<b>1.200 St.</b>	<b>27.200 €</b>

#### Fazit

Das Lifo-Verfahren führt hier zu einem niedrigeren Gewinn, da die Aktivierung der Warenbestände (27.200 € ./ 10.000 € Bestand Vorjahr = 17.200 € Bestandsveränderung als Ertrag) geringer ist. Daher sollte das Lifo-Verfahren angewandt werden.

Das Lifo-Verfahren ist auch steuerrechtlich zulässig, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG.

## 3. Prüfschema für Verbindlichkeiten

---

### **Schritt 1: Ansatz**

#### Bilanzposten

Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist die Verbindlichkeit auszuweisen?

### **Schritt 2: Bewertung**

Grundsatz: Erfüllungsbetrag, §§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

#### Ausnahme: Niedrigere Bewertung notwendig oder möglich?

- Auch bei Verbindlichkeiten kann sich eine Wertminderung (= höherer Erfüllungsbetrag ergeben)
- Dies ist in Klausuren aber i.d.R. nur dann problematisch, wenn es sich um Fremdwährungsverbindlichkeiten handelt, z.B. weil sich der Wechselkurs zum Bilanzstichtag negativ verändert hat
- Auch diese Fälle sind in der Klausur gut erkennbar, da dann mehrere Wechselkurse angegeben sind

### **Schritt 3: Buchungssätze**

Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen nach HR hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

## 4. Prüfschema für Rückstellungen

---

### Schritt 1: Ansatz

#### Bildung möglich?

- Rückstellungen dürfen gemäß § 249 Abs. 2 HGB nur für die in § 249 Abs. 1 HGB genannten Fälle gebildet werden
- Gängige Fälle in der Klausur: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 1. Alt. HGB) oder Drohverlustrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 1 2. Alt. HGB)
- Es sollte daher eine kurze Aussage kommen, dass für eine bestimmte Verpflichtung (z.B. Rückbauverpflichtung) eine Rückstellung (z.B. für ungewisse Verbindlichkeiten) zu bilden ist + Zitat

#### Bilanzposten

Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist die Rückstellung auszuweisen?

#### Ansatz auch im Steuerrecht?

- Gerade bei Rückstellungen kann es auch zu Ansatzverboten in der StBil kommen (z.B. bei Drohverlustrückstellungen gemäß § 5 Abs. 4a EStG)
- Daher sollte bei Rückstellungen immer kurz die Aussage kommen, dass diese entweder gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch in der StBil anzusetzen sind oder dass diese aufgrund eines besonderen Absatzes von § 5 EStG nicht gebildet werden darf

### Schritt 2: Bewertung

Bei der Bewertung sollten HBil und StBil komplett getrennt werden, da es hier große Unterschiede gibt.

#### Bewertung nach HR

- Grundsatz: Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB
- Dieser Betrag muss zunächst ermittelt werden; er schließt auch künftige Kostensteigerungen mit ein
- Auch eine Ansammlung ist zu berücksichtigen, auch wenn sich hierfür keine gesetzliche Grundlage aus dem HGB ergibt
- Im Anschluss ist eine Abzinsung nach § 253 Abs. 2 HGB auf Basis der Zinssätze der vergangenen 7 Jahre (sonstige Rückstellungen) bzw. 10 Jahre (Altersvorsorgerückstellungen) zu prüfen; hierfür muss ein Zinssatz in der Klausur angegeben sein

#### Bewertung nach StR

- Grundsatz: Bewertung mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. a) EStG

- Aber (Unterschied zum HR): Künftige Kostensteigerungen dürfen noch nicht berücksichtigt werden, erst wenn sie tatsächlich eingetreten sind, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f) EStG
- Ansammlung beachten, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d) EStG
- Abzinsung erfolgt im Steuerrecht mit 5,5 % - auch dadurch gibt es Abweichungen zwischen HR und StR, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG

#### Würdigung von Bewertungsdifferenzen

- Häufig ergeben sich Bewertungsunterschiede zwischen HBil und StBil
- Daher ist auch hier ein Satz notwendig, der die Abweichung und das Erfordernis einer Anpassung in der Überleitungsrechnung gemäß § 60 Abs. 2 EStDV benennt

#### **Schritt 3: Buchungssätze**

Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen nach HR hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

## 5. Übungen zu Passiva

---

### 5.1. Übung 1: Warenbestand

(ca. 20 Punkte, ca. 45min.)

#### 5.1.1. Sachverhalt

Die X-GmbH ist Händlerin und hat mit ihrem Großhändler für ein sehr beliebtes Produkt einen Liefervertrag über das gesamte Jahr 01 abgeschlossen. In diesem Liefervertrag verpflichtet sich der Großhändler, 20.000 Artikel zum Preis von jeweils 100 € pro Stück (netto zzgl. USt) zu liefern. Die X-GmbH wollte sich mit diesem Vertrag gleichbleibende Einkaufsbedingungen für eine bessere Kalkulierbarkeit sichern.

Nach dem Vertrag erfolgt die Lieferung durch den Incoterm „ex works“. Das bedeutet, dass die Ware im Lager des Großhändlers bereitgestellt wird und mit der Information der X-GmbH über die Abholbereitschaft das Eigentum übergeht – die X-GmbH muss die Ware dann auf eigene Gefahr abholen.

Sofern die X-GmbH nicht alle vereinbarten Mengen abnimmt, ist im Folgejahr ein Schadensersatz von 8 % des vereinbarten Preises der noch nicht abgerufenen Mengen zu zahlen. Der Großhändler erstellt innerhalb einer Woche nach jeder Lieferung eine einzelne Rechnung – für die am 31.12.01 versandten bzw. bestellten Artikel (s.u.) wurden die Rechnungen in der ersten Januar Woche 02 fakturiert und bezahlt.

Es sind die folgenden Angaben bekannt:

- Gelieferte und verkaufte Artikel: 18.000 Stück
- Gelieferte und noch nicht verkaufte Artikel: 1.000 Stück
- Am 31.12.01 versandte Artikel (am 02.01.02 zug.) 400 Stück
- Am 31.12.01 bestellte Artikel (am 18.01.02 zug.) 400 Stück

Aufgrund einer negativen Marktentwicklung für diesen Artikel lassen sich die Waren zum 31.12.01 nicht mehr so ertragreich verkaufen – angemessen wäre zu diesem Zeitpunkt für die X-GmbH noch ein Einkaufspreis von 80 € pro Stück. Auch bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung in 02 zeichnet sich keine Besserung ab.

### 5.1.2. Aufgabe

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften und entwickeln Sie die Bilanzposten zum 31.12.01. Geben Sie auch die ggf. erforderlichen Buchungssätze nach Handelsrecht an.

### 5.1.3. Lösung

#### Lagerbestand

Soweit sich Warenbestände am 31.12.01 noch im Lager der X-GmbH befinden, sind diese als Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Bilanzposten „fertige Erzeugnisse und Waren“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 B I 1 HGB.

Die Bewertung erfolgt zunächst mit den AK, §§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Da hier die AK der einzelnen Stücke für das gesamte Jahr gleich ist, kann die Bewertung einheitlich mit  $100 \text{ € pro Stück} \times 1.000 \text{ Stück} = 100.000 \text{ €}$  erfolgen.

Allerdings ist gemäß § 253 Abs. 4 HGB das strenge Niederstwertprinzip zu beachten. Hier ist zum 31.12.01 der Markt(einkaufs-)preis auf  $80 \text{ € pro Stück}$  gefallen, sodass die Bewertung zwingend mit dem niedrigeren beizulegenden Wert erfolgt:  $80 \text{ € pro Stück} \times 1.000 \text{ Stück} = \mathbf{80.000 \text{ €}}$ .

Dies gilt auch für die StBil, denn die Wertminderung besteht bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und ist daher als „dauerhaft“ i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG anzusehen.

#### Am 31.12.01 versandte Artikel

Auch wenn sich die am 31.12.01 versandten Artikel zum Bilanzstichtag noch auf dem Frachtweg befinden, sind sie der X-GmbH aufgrund des Incoterms „ex works“ und der damit zusammenhängenden Übereignung ab Lager des Großhändlers bereits zivilrechtlich und wirtschaftlich (Eigentum) zuzurechnen, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. Sie sind daher – gleichlautend wie die sich im Lager befindlichen Waren – in den Warenbestand einzubeziehen und als Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Bilanzposition „fertige Erzeugnisse und Waren“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 B I 1 HGB.

Die zuvor getroffenen Aussagen zur Bewertung des Lagerbestands gelten hier entsprechend, sodass sich für diese Artikel ein Bestand von  $400 \text{ Stück} \times 80 \text{ €} = \mathbf{32.000 \text{ €}}$  ergibt.

Da diese Waren noch nicht bezahlt wurden, ist eine Verbindlichkeit auszuweisen, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB. Dass die Rechnung erst im Januar 02 fakturiert wird, ändert daran nichts, denn es liegt eine zum Bilanzstichtag bereits dem Grunde nach entstandene und der Höhe nach bekannte Verpflichtung vor. Der Ausweis erfolgt im Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ mit einem Betrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) von  $400 \text{ Stück} \times 100 \text{ € Einkaufspreis} = 40.000 \text{ €}$  zzgl.  $19 \% \text{ USt} = \mathbf{47.600 \text{ €}}$ .

Die in Rechnung gestellte Vorsteuer ist in 01 noch nicht abzugsfähig, da zu diesem Besteuerungszeitraum noch keine Rechnung vorlag (nicht abziehbare Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG). Da die Vorsteuer aber im Folgejahr abziehbar

ist, wird sie mit 7.600 € im Bilanzposten „sonstige Vermögensgegenstände (noch nicht abzugsfähige Vorsteuer)“ zum 31.12.01 ausgewiesen, § 266 Abs. 2 B II 4 HGB.

**Am 31.12.01 bestellte Artikel (schwebendes Geschäft)**

Bei den am 31.12.01 bestellten Artikeln handelt es sich um ein schwebendes Geschäft, da dieses noch nicht durch Übereignung des Großhändlers an die X-GmbH abgeschlossen wurde – schwebende Geschäfte sind grundsätzlich nicht zu bilanzieren.

Gleichwohl ist hier der tatsächlich gezahlte Einkaufspreis höher als der Markteinkaufspreis zum Bilanzstichtag, sodass sich aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust aufzeichnet. Daher ist handelsrechtlich eine Drohverlustrückstellung gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB anzusetzen und unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen, § 266 Abs. 3 B 3 HGB.

Die Bewertung erfolgt mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB – dies ist die Differenz zwischen dem tatsächlich gezahlten Einkaufspreis und dem zum Bilanzstichtag gebotenen beizulegenden Wert der bezogenen Waren:

$$400 \text{ Stück} \times (100 \text{ € tats. Preis} \cdot / \cdot 80 \text{ € beizul. Wert} = 20 \text{ €}) = \mathbf{8.000 \text{ €}}$$

Steuerrechtlich ist die Drohverlustrückstellung gemäß § 5 Abs. 4a EStG nicht anzusetzen. Der Aufwand aus der Rückstellungsbildung ist gemäß § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell i.H.v. 8.000 € zur Überleitung hinzuzurechnen.

**Schadensersatz**

Insgesamt wurden 200 Stück der Waren nicht bis zum 31.12.01 abgerufen, weshalb nach dem Liefervertrag die X-GmbH einen Schadensersatz von 8 % x 100 € x 200 Stück = 1.600 € an den Großhändler zu zahlen hat.

Für diese Verpflichtung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§§ 249 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 EStG) und gemäß § 266 Abs. 3 B 3 HGB unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen. Die Bewertung erfolgt mit dem Betrag von **1.600 €** (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) ohne Berücksichtigung einer Abzinsung, da der Schadensersatz voraussichtlich in 02 fällig wird (keine Laufzeit von mehr als einem Jahr), § 253 Abs. 2 HGB.

**Buchungssätze**

Bestand Waren	80.000 €	an	Wareneinkauf	80.000 €
Bestand Waren	32.000 €	an	Verb. LuL	47.600 €
Wareneinkauf	8.000 €			
Sonstige V. (VSt)	7.600 €			

s.b. Aufwand	8.000 €	an	so. RSt	8.000 €
s.b. Aufwand	1.600 €	an	so. RSt	1.600 €

## 5.2. Übung 2: Verbindlichkeiten

(ca. 20 Punkte, ca. 45min.)

### 5.2.1. Sachverhalt

Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten sollen sie die folgenden Sachverhalte beurteilen:

#### Geschäftsvorfall 1

Die X-GmbH bezieht ihre Rohstoffe zum großen Teil von der Y-KG. Die Y-KG möchte ein neues Logistikzentrum errichten – die X-GmbH könnte dadurch von niedrigeren Versandlaufzeiten profitieren. Die Hausbank der Y-KG fordert für eine Kreditzusage aber weitere Sicherheiten.

Die X-GmbH übernahm dann auf Bitten der Y-KG gegenüber der Bank eine selbstschuldnerische Bürgschaft i.H.v. 1.000.000 € für die Y-KG. Zum 31.12.01 gibt es keine Anzeichen für eine Inanspruchnahme aus dieser Zusage.

#### Geschäftsvorfall 2

Die X-GmbH bezog zum 11.11.01 von der Z Inc. aus den USA Rohstoffe zum Preis von 30.000 US-\$. Die X-GmbH erfasste die Lieferung mit folgender Buchung:

Aufwand RHB-St.	25.000 €	an	Verb. LuL	25.000 €
-----------------	----------	----	-----------	----------

Der Rechnungsbetrag wurde im Januar 02 beglichen. Der Devisenkassamittelkurs zu einem Euro entwickelte sich wie folgt:

11.11.01	1 € = 1,20 US-\$
31.12.01	1 € = 1,15 US-\$
Jan. 02	1 € = 1,10 US-\$

Zum 31.12.01 buchte die X-GmbH:

Aufwand RHB-St.	1.086 €	an	Verb. LuL	1.086 €
-----------------	---------	----	-----------	---------

#### Geschäftsvorfall 3

Die X-GmbH nahm im Februar 01 bei der B Bank ein Tilgungsdarlehen über 2.000.000 € auf, das in 5 gleichen Raten von 400.000 € in den folgenden 5 Jahren getilgt werden soll (beginnend im Januar 02). Die Zinsen für 01 wurden zutreffend gebucht. Im Februar 01 wurden 1.800.000 € ausgezahlt.

Die X-GmbH buchte im Februar 01:

Bank                      1.800.000 €                      an                      Verb. Darl.    1.800.000 €

#### **Geschäftsvorfall 4**

Die X-GmbH erhielt im Dezember 01 eine Lieferung von RHB-Stoffen der Z-KG. Der Lieferant stellt dafür eine umsatzsteuerpflichtige Rechnung über 24.000 € netto (19 % VorSt) aus. Die KG räumte der X-GmbH für die Bezahlung innerhalb eines Monats einen Skontoabzug von 2 % auf den Rechnungsbetrag ein. Die X-GmbH beglich die Rechnung unter Skontoabzug in Januar 02 und erfasste die Lieferung im Dezember 01 mit der folgenden Buchung:

Aufw. RHB-St.        23.520 €                      an                      Verb. LuL        27.988 €  
VorSt                      4.468 €

### **5.2.2. Aufgaben**

- a) Nehmen Sie zu den Sachverhalten handels- und steuerrechtlich Stellung; geben Sie hierbei auch die relevanten Rechtsvorschriften an und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01.
- b) Geben Sie auch die erforderlichen Abschlussbuchungen nach HR an.

### 5.2.3. Lösung

#### Aufgabenstellung a)

##### **Geschäftsvorfall 1**

Mit der Übernahme der Bürgschaft verpflichtet sich die X-GmbH gegenüber der Bank, für die Verpflichtung der Z-KG, einzustehen. Es handelt sich um eine Eventualverbindlichkeit, aus der sich zunächst keine bilanziellen Folgen für die X-GmbH ergeben. Eine Auswirkung ergibt sich erst dann, wenn Hinweise auf eine Inanspruchnahme abzeichnen. Dies ist hier noch nicht der Fall.

Die Bürgschaft ist aber als Haftungsverhältnis im Anhang anzugeben, §§ 251, 268 Abs. 7 HGB.

##### **Geschäftsvorfall 2**

Die Lieferverbindlichkeit ist unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ auszuweisen, § 266 Abs. 3 C 4 HGB. Die Bewertung erfolgt mit dem Erfüllungsbetrag, §§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 EStG.

Der Zugangswert ergibt sich aus der Umrechnung des Rechnungsbetrags mit dem Wechselkurs zum 11.11.01:

	Nennbetrag	30.000 US-\$
/	Wechselkurs 11.11.01	1,20 US-\$
=	Erfüllungsbetrag zum 11.11.01	25.000 €

Die Buchung ist damit handels- und steuerrechtlich zutreffend.

Da sich der Wechselkurs aus Sicht der X-GmbH zum Bilanzstichtag negativ entwickelt hat, ist die Verbindlichkeit handelsrechtlich zum Bilanzstichtag zwingend mit dem höheren Erfüllungsbetrag zu bewerten, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Steuerrechtlich ist eine höhere Bewertung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ebenfalls zulässig (Wahlrecht), da eine Werterhöhung der Verbindlichkeit eingetreten ist, die als dauerhaft anzusehen ist – denn die negative Wechselkursentwicklung hält bis zur Bezahlung in 02 an, vgl. BMF vom 02.09.2016, Rz. 36. Da ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht ist, wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, sodass handels- und steuerrechtlich der höhere Wert angesetzt wird:

	Nennbetrag	30.000 US-\$
/	Wechselkurs 31.12.01	1,15 US-\$
=	Erfüllungsbetrag zum 11.11.01	26.086 €

Die Verbindlichkeit steigt daher um 1.086 €, § 256a S. 1 HGB.

Die Differenz zum Zugangswert ist allerdings nicht als Erhöhung des Materialaufwands, sondern als s.b. Aufwand auszuweisen, § 277 Abs. 5 HGB. Daher ist die GuV-Position zum 31.12.01 umzubuchen.

### **Geschäftsvorfall 3**

Mit der Darlehensaufnahme entsteht eine Verbindlichkeit ggü. Kreditinstituten, die auch als solche gemäß § 266 Abs. 3 C 2 HGB auszuweisen und mit dem Erfüllungsbetrag gemäß §§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG zu bewerten ist. Der Bilanzansatz zum 31.12.01 beträgt daher 2.000.000 €.

Der Unterschiedsbetrag des Auszahlungsbetrags von 1.800.000 € zum Nennbetrag von 2.000.000 € stellt ein Damnum/Disagio i.H.v. 200.000 € dar. Es handelt sich um eine Zinsvorauszahlung, die sich auf die gesamte Laufzeit des Darlehens bezieht. Handelsrechtlich besteht gemäß § 250 Abs. 3 S. 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Aufgrund des Wunsches eines möglichst hohen Vermögensausweises in der HBil wird ein das Damnum über einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) aktiviert.

Steuerrechtlich muss das Damnum zwingend über den ARAP abgegrenzt werden, § 5 Abs. 5 EStG, H 6.10 [Damnum] EStH.

Da hier ein Tilgungsdarlehen vorliegt, erfolgt die Verteilung des Zinsaufwands im ARAP nach der digitalen Methode / Zinsstaffelmethode, H 5.6 [Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit Zinsaufwand] EStH.

#### Berechnung des Auflösungs Betrags

Gewichtung der 200.000 € mit der Summe der natürlichen Zahlen, die auf die erste Rate entfällt; da die Darlehensaufnahme im Februar 01 erfolgt, ist für das Jahr 01 nur ein Aufwand von 11/12 anzusetzen:

$$200.000 \text{ €} \times 5/15 \times 11/12 = 61.111 \text{ €}$$

Zinsaufwand 01 aus ARAP:	61.111 €
ARAP zum 31.12.01 (200.000 € ./ 61.111 €)	138.889 €

### **Geschäftsvorfall 4**

Mit der Lieferung der Hilfsstoffe ist eine Verbindlichkeit entstanden, die als „Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen“ auszuweisen ist, § 266 Abs. 3 C 4 HGB.

Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) und steuerrechtlich mit den AK, § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, hier somit 28.560 €. Demgegenüber steht ein Aufwand aus Materialeinkauf i.H.v. 24.000 € und abziehbare VorSt (sonstiger Vermögensgegenstand) von 4.560 €.

Der Skontoabzug darf aber erst berücksichtigt werden, wenn er tatsächlich in Anspruch genommen wird, H 6.2 [Skonto] EStH. Hier muss also eine Korrektur des Skonto erfolgen. Auch die Vorsteuer darf erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Minderung der BMG berichtigt werden, § 17 UStG.

Aufgabenstellung b)

s.b. Aufwand	1.086 €	an	Aufw. RHB-St.	1.086 €
ARAP	200.000 €	an	Verb. Darl.	200.000 €
Zinsaufw.	61.111 €	an	ARAP	61.111 €
Aufw. RHB-St.	480 €	an	Verb. LuL	480 €
VorSt	92 €	an	Verb. LuL	92 €

## 5.3. Übung 3: Aufbewahrungsrückstellung

(ca. 12 Punkte, ca. 30min.)

### 5.3.1. Sachverhalt

Die X-GmbH ist – wie jedes andere deutsche Unternehmen auch – zur Aufbewahrung bestimmter Geschäftsunterlagen (z.B. Jahresabschlüsse, Rechnungen, Buchführungsunterlagen) gesetzlich verpflichtet. Hierzu verwendet sie einen Raum in einem angemieteten Gebäude. Das Gebäude ist langfristig angemietet, mit zukünftigen Kostensteigerungen ist aufgrund einer Festschreibung des Mietsatzes in den kommenden Jahren nicht zu rechnen.

Es sind die folgenden Parameter bekannt:

- Gesamtgröße Immobilie: 400m<sup>2</sup>
- Größe des Aufbewahrungsraums: 40m<sup>2</sup>
- Monatliche Gesamtmiete Immobilie: 4.000 €
- Laufende Kosten Immobilie (außer Miete) pro Monat: 2.000 €
- Am 31.12.01 noch verbliebene durchschnittliche Aufbewahrungspflicht: 5,5 Jahre
- 20 % der im Raum gelagerten Unterlagen könnten vernichtet werden (insoweit keine Aufbewahrungspflicht); da insoweit aber noch „Platz übrig ist“, wurden diese bislang noch nicht vernichtet
- In den vergangenen Jahren hat sich die Aufbewahrungsverpflichtung noch nicht in einem Bilanzposten ausgewirkt
- Gehen Sie davon aus, dass der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre für alle Restlaufzeiten einheitlich 4 % beträgt

Im Übrigen sind die folgenden Abzinsungssätze (unverzinsliche Forderungen und Schulden im Nennwert von 1 €) bekannt:

Jahre	3 %	3,5 %	4 %	4,5 %	5 %	5,5 %	6 %
1	0,9709	0,9662	0,9615	0,9569	0,9524	0,9479	0,9434
2	0,9426	0,9335	0,9246	0,9157	0,9070	0,8985	0,8900
3	0,9151	0,9019	0,8890	0,8763	0,8638	0,8516	0,8396
4	0,8885	0,8714	0,8548	0,8386	0,8227	0,8072	0,7921
5	0,8626	0,8420	0,8219	0,8025	0,7835	0,7651	0,7473
6	0,8375	0,8135	0,7903	0,7679	0,7462	0,7252	0,7050
7	0,8131	0,7860	0,7599	0,7348	0,7107	0,6874	0,6651
8	0,7894	0,7594	0,7307	0,7032	0,6768	0,6516	0,6274
9	0,7664	0,7337	0,7026	0,6729	0,6446	0,6176	0,5919
10	0,7441	0,7089	0,6756	0,6439	0,6139	0,5854	0,5584

### 5.3.2. Aufgabe

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften und entwickeln Sie die Bilanzposten zum 31.12.01. Geben Sie auch die ggf. erforderlichen Buchungssätze an.

### 5.3.3. Lösung

Die Aufbewahrungsverpflichtung von Geschäftsunterlagen ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und daher als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren, §§ 249 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Der Ausweis erfolgt gemäß § 266 Abs. 3 B 3 HGB bei den sonstigen Rückstellungen.

Soweit eine Aufbewahrung gesetzlich nicht erforderlich ist, kommt eine Rückstellungsbildung mangels Verpflichtung nicht in Betracht – daher sind die 20 % der nicht notwendig aufbewahrten Unterlagen nicht in einer Rückstellung mit einzubeziehen, R 5.7 Abs. 4 EStR.

Die Bewertung erfolgt mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB. Die verbleibende durchschnittliche Aufbewahrungspflicht von 5,5 Jahren ist bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen, H 6.11 [Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen] EStH. Vorbehaltlich etwaiger Abzinsung ergeben sich daher folgende vorläufige Rückstellungswerte:

	Miete pro Monat	4.000 €
+	lfd. Kosten pro Monat	2.000 €
=	Gesamtkosten für 400m <sup>2</sup>	6.000 €
X	auf Archivraum entfallend	40/400
=	Kosten pro Monat Archivraum	600 €
./.	nicht notwendiger Platz für nicht aufbewahrungspfl. Unt.	20 %
=	Zwischenergebnis	480 €
=	pro Jahr (x 12 Monate)	5.760 €
=	für verbleibende Aufbewahrungsdauer (x 5,5 J.)	31.680 €

In der Handelsbilanz ist die Rückstellung wegen ihrer Laufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen, hier basierend auf einem Zinssatz von 4 % gemäß Aufgabenstellung (7-Jahres-Wert), § 253 Abs. 2 S. 1 HGB. Da die Restlaufzeit am Bilanzstichtag 5,5 Jahre beträgt, müssen die Abzinsungsfaktoren gemäß Tabelle für die Restlaufzeiten 5 Jahre und 6 Jahre interpoliert werden:

	Vervielfältiger 5 Jahre RLZ (4 %)	0,8219
./.	Vervielfältiger 6 Jahre RLZ (4 %)	0,7903
=	Differenz	0,0316
=	hiervon 6/12	0,0158
+	Vervielfältiger 6 Jahre RLZ	0,7903
=	interpolierter Vervielfältiger	0,8061
X	Nennbetrag Rückstellung	31.680 €
=	abgezinsten Rückstellung HBil	25.537 €

Die Rückstellung ist zunächst in Höhe des Nennbetrags einzubuchen – die anschließende Abzinsung ist gemäß § 277 Abs. 5 HGB unter „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ gesondert auszuweisen.

In der StBil kommt eine Abzinsung nicht in Betracht, da eine Sachleistungsverpflichtung vorliegt und mit der Aufbewahrung bereits unmittelbar nach dem Bilanzstichtag begonnen wird, § 6 Abs. 1 Nr. 3a e) S. 2 EStG (Beginn der Erfüllung somit innerhalb von 12 Monaten). Daher ist grundsätzlich der Nennbetrag der Rückstellung in der StBil anzusetzen.

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist daher für steuerliche Zwecke gemäß § 60 Abs. 2 EStDV um 6.143 € zu vermindern.

**Buchungssatz**

s.b. Aufwand	31.680 €	an	soRSt	25.537 €
			Zinsertr.	6.143 €

## 5.4. Übung 4: Neue Halle

(ca. 18 Punkte, ca. 45min.)

### 5.4.1. Sachverhalt

Die X-GmbH hat mit Vertrag vom 01.12.01 ein fremdes Grundstück für 20 Jahre gepachtet – der Verpächter hat ihr dabei das Recht eingeräumt, auf dem Grundstück eine Fertigbauhalle zu errichten. Allerdings besteht der Verpächter darauf, dass das Grundstück bei Beendigung des Pachtvertrags wieder im unbebauten Zustand zurückgegeben werden muss, d.h. die GmbH muss die Halle dann abreißen lassen.

Der Abriss wird voraussichtlich mit eigenen Arbeitnehmern erfolgen – allerdings werden dann div. Baumaschinen angemietet werden müssen. Es ist nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags 31.12.01 mit den folgenden Kosten zu rechnen:

• Fremdleistungen (Miete Maschinen)	10.000 €
• Entsorgungskosten	5.000 €
• Voraussichtliche Bruttolöhne Mitarbeiter	15.000 €
• Voraussichtliche gesetzliche soziale Aufwendungen	5.000 €
• Voraussichtliche freiwillige soziale Aufwendungen	1.000 €
• Voraussichtliche Kosten des eigenen Fuhrparks	1.000 €
• Allgemeine Verwaltungskosten	500 €

Es ist davon auszugehen, dass Teile des Abbruchmaterials noch für 3.000 € veräußert werden können. Außerdem kann davon ausgegangen werden, dass die Kosten zum Ablauf des Mietvertrags um ungefähr 40 % gestiegen sein werden.

### 5.4.2. Aufgaben

- Nehmen Sie aus handels- und steuerrechtlicher Sicht Stellung und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01. Gehen Sie von einem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre von 4 % aus. Alle Beträge verstehen sich netto ohne USt. Zur Halle muss nicht Stellung genommen werden.
- Geben Sie die handelsrechtlichen Abschlussbuchungen an.

### 5.4.3. Lösung

#### 5.4.3.1. Aufgabenteil a)

Die X-GmbH hat sich bereits im Pachtvertrag zum Abriss der Halle verpflichtet, sodass eine Verbindlichkeit dem Grunde nach vorliegt – die Höhe der Kosten ist jedoch ungewiss. Somit ist für diese Verpflichtung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß §§ 249 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 EStG zwingend anzusetzen. Der Ausweis erfolgt unter dem Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“, § 266 Abs. 3 B. 3 HGB.

Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB. Da es sich um eine Sachleistungsverpflichtung handelt, sind handels- (und auch steuerrechtlich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a b) EStG) die Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten einzubeziehen. Außerdem ist die Rückstellung handels- (und auch steuerrechtlich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a d) EStG) zeitanteilig anzusammeln, da der laufende Betrieb für die Abbruchverpflichtung ursächlich ist (jährlich 1/20 der Pachtdauer).

Handelsrechtlich schließt der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag auch künftige Kostensteigerungen mit ein, sodass die voraussichtliche Kostensteigerung von 40 % zu beachten ist.

Der voraussichtliche Erlös aus der Veräußerung des Abbruchmaterials ist als künftiger Vorteil (vgl. für die Steuerbilanz auch § 6 Abs. 1 Nr. 3a c) EStG) außen vor zu lassen.

Handelsrechtlich erfolgt die Abzinsung mit 4 %, da dies dem durchschnittlichen Zinssatz der vergangenen sieben Jahre entspricht.

Steuerrechtlich sind bei der Bewertung zwei Besonderheiten zu beachten: Zum einen erfolgt die Abzinsung mit 5,5 % (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a e) EStG) und auch künftige Kostensteigerungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a f) EStG noch nicht zu berücksichtigen.

Daraus ergeben sich für handels- und steuerrechtliche Zwecke die folgenden Rückstellungswerte:

+/-		HBil	StBil
	Fremdleistungen	10.000 €	10.000 €
+	Entsorgungskosten	5.000 €	5.000 €
+	Bruttolöhne der eingesetzten Mitarbeiter	15.000 €	15.000 €
+	Gesetzliche soziale Aufwendungen	5.000 €	5.000 €
+	Freiwillige soziale Aufwendungen	1.000 €	1.000 €

+	Kosten des eingesetzten Fuhrparks	1.000 €	1.000 €
+	Allgemeine Verwaltungskosten	500 €	500 €
=	Zwischensumme	37.500 €	37.500 €
./.	Erlös Abbruchmaterial	3.000 €	3.000 €
=	Zwischenergebnis	34.500 €	34.500 €
+	Künftige Kostensteigerung (40 % v. 34.500 €)	13.800 €	/
=	BMG vor Abzinsung	48.300 €	34.500 €
/	Ansammlung	1/20	1/20
=	RSt 01 Nennbetrag	2.415 €	1.725 €
/	Abzinsungsfaktor	2,1911 (1,04 <sup>20</sup> )	2,9178 (1,055 <sup>20</sup> )
=	<b>RSt 31.12.01</b>	<b>1.102 €</b>	<b>591 €</b>

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist für steuerliche Zwecke um 1.102 € ./.  
591 € = 511 € zu erhöhen, § 60 Abs. 2 EStDV.

Die Erträge aus der Abzinsung (2.415 € ./.  
1.102 € = 1.313 €) sind gemäß § 277 Abs. 5 HGB unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Erträge“ gesondert auszuweisen.

#### 5.4.3.2. Aufgabenteil b)

s.b. Aufwand	2.415 €	an	so. RSt.	2.415 €
so. RSt.	1.313 €	an	so. Zinsen	1.313 €

## 6. Übung zum internen Kontrollsystem

---

(ca. 14 Punkte, ca. 30min.)

### 6.1.1. Sachverhalt

Sie sind kaufmännischer Leiter der X-GmbH. Die X-GmbH verwendet zur Lagerhaltung ein Warenwirtschaftssystem, aus dem sich ein Lagerbestand ermitteln lässt, in dem zum Bestand des Vorjahres die erfassten Zugänge addiert und die Abgänge subtrahiert werden. Bei der gleichwohl durchgeführten physischen Bestandsaufnahme zum Jahresende stellen Sie allerdings fest, dass die Bestandsdifferenzen zwischen dem Lagerbestand gemäß Software und dem tatsächlichen Lagerbestand sehr groß sind – so weist die Software mehr Bestand aus als vorhanden ist.

Bislang wurde diese Problem noch nicht behandelt oder mit der Unternehmensführung gesprochen. Ihnen ist allerdings bekannt, dass die X-GmbH im Umgang mit Mitarbeitern sehr großzügig ist und es gelegentlich den Mitarbeitern auch schon gestattet, Waren mitzunehmen – als Anerkennung für die gute Arbeit.

Um diesen Frauds in Zukunft begegnen zu können, entschließen Sie sich, ein internes Risikomanagement einzuführen und künftig auf einen autoritären Führungsstil zu bauen.

### 6.1.2. Aufgaben

- a) Welche Risiken können durch Bestandsdifferenzen im Lager entstehen? Erläutern Sie zwei mögliche Risiken.
- b) Wofür steht der Begriff Fraud?
- c) Erläutern Sie vier mögliche Maßnahmen, die das im Sachverhalt genannte Problem lösen oder zumindest verringern könnten.
- d) Welche Vorteile hat ein autoritärer Führungsstil gegenüber einem Laissez-Faire-Führungsstil? Erläutern Sie 3 Vorteile.

### **6.1.3. Lösung**

#### **6.1.3.1. Aufgabenteil a)**

- Es werden Waren verkauft, die tatsächlich nicht im Lager vorhanden sind, obwohl das System dies anzeigt – das kann zu Problemen in der Logistik und Kundenzufriedenheit führen.
- Die Beschaffungsplanung gelangt aus den Fugen, da die tatsächliche Notwendigkeit von Materialbestellungen nicht mit der Planung übereinstimmt (z.B. Liquiditätsrisiko).
- Die Entnahme von Waren durch das Personal führt zu einem höheren Wareneinsatz und einem niedrigeren Gewinn.
- Die Entnahme von Waren kann aus Sicht des Personals zu einem steuerpflichtigen Sachbezug führen – werden die Entnahmen nicht korrekt erfasst, könnte es passieren, dass die GmbH ihren Lohnsteuerabzugspflichten nicht korrekt nachkommen könnte (Haftungsrisiko nach § 42d EStG).

#### **6.1.3.2. Aufgabenteil b)**

Frauds sind Indikatoren, die Hinweise auf einen möglichen Missbrauch geben. Frauds setzen vorsätzliche Handlungen von Personen voraus, die ungerechtfertigte/rechtswidrige Vorteile erlangen möchten.

#### **6.1.3.3. Aufgabenteil c)**

- Erfassung von Entnahmen der Mitarbeiter im Warenwirtschaftssystem (als Abgang) oder in einer Liste.
- Eingrenzung der Zuständigkeit und genaue Definition, welche Mitarbeiter darüber entscheiden dürfen, welche Gegenstände aus dem Lager entnommen werden dürfen.
- Regelmäßige Inventuren zum Abgleich mit dem Warenwirtschaftssystem (nicht nur 1x jährlich).
- Beschränkung der Entnahmemöglichkeit durch die Mitarbeiter.

#### **6.1.3.4. Aufgabenteil d)**

- Kontinuität in der Entscheidungsfindung durch ein gleichbleibendes Verhalten des Vorgesetzten – die Mitarbeiter können die Meinungen des Vorgesetzten besser einschätzen.
- Regeln werden besser befolgt.
- Ziele werden besser erreicht.