

Lösungshinweise Übungsaufgabe 1 (Buchführung/Bilanzierung)

				Gewinnauswirkung Handelsbilanz €	Überleitung (§ 5b EStG) €	Gewinnauswirkung Steuerbilanz €
vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz/Gewinn lt. Steuerbilanz				125.000,00		125.000,00
a. Das Darlehen ist mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, d.h. inkl. des Disagio (€ 500.000). Die Verbuchung des Disagio kann in der Handelsbilanz über Zinsaufwand erfolgen (§ 250 Abs. 3 HGB). Aufgrund der Aufgabenstellung (Minimierung des handelsrechtlichen Gewinns) erfolgt hier eine aufwandswirksame Verbuchung. In der Steuerbilanz ist eine sofortige Aufwandsverbuchung des gesamten Disagios nicht zulässig, sondern dieses muss aktiviert und über die Laufzeit des Darlehens verteilt werden (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Es verbleibt für 01 ein Zinsaufwand lt. Steuerbilanz iHv. € 4.583,33 (€ 25.000/5 * 11/12).						
Die auf das Jahr 01 anteilig entfallenden Zinsen (11 Monate) sind insoweit wirtschaftlich verursacht und müssen über einen sog. "antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten" als sonstige Verbindlichkeit erfasst werden. Basis der Verzinsung ist hierbei der Rückzahlungsbetrag des Darlehens.						
Zinsaufwand	25.000,00	an Verbindlichkeiten ggü. Gesellschafter	25.000,00	-25.000,00	20.416,67	-4.583,33
Zinsaufwand	36.666,67	an Verbindlichkeiten ggü. Gesellschafter	36.666,67	-36.666,67	0,00	-36.666,67
b. Die Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und der betrieblichen Steuererklärungen ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung des abgelaufenen Wirtschaftsjahres, die die Voraussetzungen der Verbindlichkeitsrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG erfüllt. Es handelt sich um eine Pflichtrückstellung in Handels- und Steuerbilanz. Da es sich somit nicht um eine Verpflichtung gegenüber dem Steuerberater handelt, ist es unerheblich, ob dieser bereits einen entsprechenden Auftrag erhalten oder mit seinen Tätigkeiten begonnen hat. Die vorliegende Kosteneinschätzung dient daher nur der Bewertung der Rückstellung. Da die OHG in vollem Umfang zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, ist sie nur i.H. Nettobetrag wirtschaftlich belastet. Auch die Rückstellung darf entsprechend nur mit dem Nettobetrag erfasst werden.						
Sonstiger betrieblicher Aufwand	5.000,00	Sonstige Rückstellungen	5.000,00	-5.000,00	0,00	-5.000,00
c. Die Telefonanlage stellt einen Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut dar, so dass Aktivierungspflicht besteht (Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG), eine sofortige Aufwandsverbuchung ist unzulässig (Stornobuchung). Die Anschaffungskosten der Anlage (Nettobetrag) sind über die voraussichtliche Nutzungsdauer entsprechend dem vermutlichen Nutzungsverlauf (gleichmäßiger Werteverzehr) zu verteilen, es gilt die monatliche Abschreibung "pro rata temporis" (€ 4.500 * 20% * 11/12 = € 825,00).						
Betriebs- und Geschäftsausstattung	4.500,00	Sonstiger betrieblicher Aufwand	4.500,00	4.500,00	0,00	4.500,00
Abschreibungen	825,00	Betriebs- und Geschäftsausstattung	825,00	-825,00	0,00	-825,00
d. Mit der Fertigstellung des Gutachtens ist die Honorarforderung entstanden und der Gewinn realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 5 Abs. 1 EStG), die Bezahlung durch den Kunden ist für den Realisationszeitpunkt ohne Bedeutung. Daher muss in 01 die Forderung ertragswirksam eingebucht werden, der Ertrag in 02 ist zu stornieren (hier nicht gefragt).						
Forderungen LuL	8.925,00	Umsatzerlöse	7.500,00	7.500,00	0,00	7.500,00
		Sonstige Verbindlichkeiten	1.425,00			
e. Die Kosten des Abonnements stellen nur insoweit Aufwand des Jahres 01 dar, als diese sich auf Lieferungen in 01 beziehen. Der Teil des Abonnementpreises, der sich auf Lieferungen in 02 (€ 500 * 5/12) bezieht, muss über einen transitorischen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten erfasst werden (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 EStG).						
Aktiver RAP	208,33	sonstiger betrieblicher Aufwand	208,33	208,33	0,00	208,33
f. Geringwertige Vermögensgegenstände dürfen (Wahlrecht) in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 2 EStG) und in der Handelsbilanz sofort abgeschrieben werden (Vereinfachungsgedanke, GoB-konform). Legt man die steuerlichen Wertgrenzen zugrunde (€ 800,00), handelt es sich bei den Bürostühlen um geringwertige Vermögensgegenstände. Entsprechend der Aufgabenstellung (Minimierung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses) wird hier die Sofortabschreibung gewählt. Der aktivierte Restbuchwert (€ 240 * 2 = € 480) wird daher vollständig abgeschrieben.						
Abschreibungen	480,00	Betriebs- und Geschäftsausstattung	480,00	-480,00	0,00	-480,00
g. Die Rechnung zur Abschlusszahlung zur Berufsunfähigkeitsversicherung, die vor der Aufstellung des Jahresabschlusses für 01 zugeht, stellt eine "werterhellende Erkenntnis" dar, die gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zwingend im Jahresabschluss zu berücksichtigen ist. Da der entsprechende Aufwand in 01 wirtschaftlich verursacht ist (Bereitstellung von Versicherungsschutz in 01) und der Betrag feststeht, muss für 01 eine Verbindlichkeit erfasst werden.						
Sonstiger betrieblicher Aufwand	1.000,00	Sonstige Verbindlichkeiten	1.000,00	-1.000,00	0,00	-1.000,00
h. Die Aufwendungen für die Geschäftsessen sind betrieblich veranlasst, so dass es sich handelsrechtlich um Aufwand und steuerlich um Betriebsausgaben handelt. Steuerlich werden derartige Aufwendungen aber nicht in vollem Umfang zum Abzug zugelassen (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG), die Korrektur als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe erfolgt aber außerbilanziell, d.h. keine Buchungen erforderlich.						
				0,00	0,00	0,00
i. Die OHG kann wg. § 124 HGB im eigenen Namen ("unter ihrer Firma") Verträge abschließen, dies gilt auch dann, wenn der Vertragspartner ein Gesellschafter der OHG ist. Da der Darlehensvertrag wirksam zustande gekommen ist, ist in der Bilanz der OHG eine Darlehensverbindlichkeit auszuweisen, die ertragswirksame Einbuchung des Geldzugangs ist nicht zutreffend. Der anteilig auf das Jahr 01 entfallende Zinsaufwand ist als sonstige Verbindlichkeit ("antizipativer Rechnungsabgrenzungsposten") zu erfassen (€ 25.000 * 5,8% * 10/12 = € 1.208,33)						
sonstiger betrieblicher Ertrag	25.000,00	Sonstige Verbindlichkeiten	25.000,00	-25.000,00	0,00	-25.000,00
Zinsaufwand	1.208,33	Sonstige Verbindlichkeiten	1.208,33	-1.208,33	0,00	-1.208,33

j.	Der Austauschmotor stellt handelsrechtlich keinen eigenständigen Vermögensgegenstand bzw. steuerlich kein eigenständiges (positives) Wirtschaftsgut dar, da er in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem PKW "an sich" steht. Daher ist der Austauschmotor nicht eigenständig zu aktivieren. Auch eine Aktivierung als nachträgliche Anschaffungskosten des PKW kommt nicht in Betracht, da der Austauschmotor nur etwas bisher bereits Vorhandenes ersetzt. Es handelt sich somit um klassischen "Erhaltungsaufwand", die sofortige Aufwandsverbuchung ist zutreffend.		0,00	0,00	0,00		
k.	Die Verbuchung des Ertrages aus dem eigenen Auftrag erfolgte zutreffend mit Fertigstellung (Erbringung der Hauptleistung = Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Nach dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung müssen aber auch alle Aufwendungen, die mit diesem Ertrag in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, als realisiert angesehen und nach dem Realisationsprinzip bereits in 01 aufwandswirksam erfasst werden. Der Zugang der Rechnung des Subunternehmers erst in 02 bzw. die Bezahlung dieser Rechnung in 02 sind unerheblich. Da die Rechnung zum 31.12.01 noch nicht vorliegt, ist die Voraussetzung zum Vorsteuerabzug noch nicht gegeben, so dass nur der Nettobetrag (€ 5.600 / 1,19 = € 4.705,88) verbucht wird.						
	Sonstiger betrieblicher Aufwand	4.705,88	Sonstige Verbindlichkeiten	4.705,88	-4.705,88	0,00	-4.705,88
l.	Solange die Hauptleistung aus einem schwebenden Geschäft noch nicht erbracht ist, darf ein Gewinn nicht ausgewiesen werden (Realisationsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Anzahlungen haben grds. keine Auswirkungen auf den Schwebzustand, so dass diese nicht ertragswirksam verbucht werden dürfen. Erhaltene Anzahlungen sind daher unter den Verbindlichkeiten zu passivieren und erst dann als Ertrag zu erfassen, wenn die Hauptleistung aus dem bislang schwebenden Geschäft erbracht worden ist. Umsatzsteuerlich entsteht die Umsatzsteuer bereits mit Vereinnahmung der Anzahlung.						
	sonstiger betrieblicher Ertrag	40.000,00	erhaltene Anzahlungen	40.000,00	-40.000,00	0,00	-40.000,00
m.	Aufgrund der voraussichtlich dauerhaften Wertminderung besteht handelsbilanziell ein Abschreibungsgebot (§ 253 Abs. 3 HGB). Aufgrund der unterstellten Wertlosigkeit der Wertpapiere ist daher eine außerplanmäßige Abschreibung in voller Höhe vorzunehmen. Steuerbilanziell besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dieses Wahlrecht kann unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung ausgeübt werden. Aufgrund der Aufgabenstellung (Gewinnminderung) wird das steuerbilanzielle Wahlrecht zugunsten einer						
	Abschreibungen auf Finanzanlagen	45.000,00	Wertpapiere des Anlagevermögens	45.000,00	-45.000,00	0,00	-45.000,00
n.	Der Vermögensgegenstand bzw. das Wirtschaftsgut (hier: der EDV-Server) ist mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in der der Buchführung der OHG zu erfassen (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums wird regelmäßig durch den Lieferschein dokumentiert. Die Rechnungserstellung bzw. der Zugang der Rechnung sowie die Zahlung sind für die subjektive Zurechnung ("wer muss bilanzieren?") unerheblich. Mit Aktivierung des Vermögensgegenstandes bzw. des Wirtschaftsgutes beginnt auch der Abschreibungszeitraum für die zeitanteilige planmäßige (hier: lineare) Abschreibung (€ 12.000 * 33,33% * 1/12 = € 333,33)						
	Betriebs- und Geschäftsausstattung Forderungen ggü. Finanzamt (Vorsteuer)	12.000,00 2.280,00	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	14.280,00	0,00	0,00	0,00
	Abschreibungen	333,33	Betriebs- und Geschäftsausstattung	333,00	-333,00	0,00	-333,00
o.	Steuerbilanziell ist aufgrund der Tatsache, dass die Wertminderung zum Bilanzstichtag die Bagatelgrenze von 5% der AK übersteigt (BMF-Schreiben vom 02.09.2016), von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen, die ein Abschreibungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG begründet. Die Kurserholung nach dem Bilanzstichtag ist für die Frage der Dauerhaftigkeit der Wertminderung nach Auffassung des BMF (und auch des BFH) grds. ohne Bedeutung. Aufgrund der Aufgabenstellung (Minderung des Ergebnisses) wird das Wahlrecht ausgeübt. In der Handelsbilanz ist die Lösung nicht eindeutig: Folgt man der Auffassung des BMF hinsichtlich der Geltung einer Bagatelgrenze und der fehlenden Bedeutung der Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag auch in der Handelsbilanz, so kommt man aufgrund der dauerhaften Wertminderung zu einer Abschreibungspflicht (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB), während bei Ablehnung der Bagatelgrenze in der Handelsbilanz und unter Annahme einer Relevanz der Wertentwicklung nach dem Bilanzstichtag von einer vorübergehenden Wertminderung auszugehen ist, die ein Abschreibungswahlrecht (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB) begründet, das wegen der Aufgabenstellung (Minderung des Ergebnisses) ebenfalls ausgeübt wird. In beiden Argumentationen erfolgt daher handelsrechtlich ebenfalls		0,00	0,00	0,00		
p.	Es handelt sich (teilweise) um eine Auszahlung vor dem Bilanzstichtag, die Aufwand für einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag darstellt, so dass handels- und steuerrechtlich die Verpflichtung besteht, den wirtschaftlich auf das Folgejahr entfallenden Teil im Rahmen (50% * € 6.000 = € 3.000) eines transitorischen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 EStG).						
	Aktiver RAP	3.000,00	sonstiger betrieblicher Aufwand	3.000,00	3.000,00	0,00	3.000,00
q.	Aufgrund der Auslieferung der Waren (=Gefahrenübergang) ist der Gewinn aus dem Liefergeschäft gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG sowohl handels- als auch steuerrechtlich realisiert, so dass eine Forderung auf den Kaufpreis und entsprechende Umsatzerlöse auszuweisen sind. Die Versendung der Rechnung bzw. deren Bezahlung in 02 sind für die Frage des Realisationszeitpunktes ohne Bedeutung. Gleichzeitig müssen die Waren mit ihren Herstellungskosten aus dem Warenbestand ausgebucht werden, da die OHG mit der Auslieferung das wirtschaftliche Eigentum (subjektives Zurechnungskriterium) verloren hat.						
	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	14.280,00	Umsatzerlöse	12.000,00	12.000,00	0,00	12.000,00
			Sonstige Verbindlichkeiten (Umsatzsteuer)	2.280,00			
	Materialaufwand	7.000,00	Warenbestand	7.000,00	-7.000,00	0,00	-7.000,00
r.	Die Beiträge zur Transportversicherung sind dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Da sich die Beiträge an den Umsatzerlösen eines betreffenden Wirtschaftsjahres orientieren, muss zum 31.12.01 geprüft werden, ob für das abgelaufene Wirtschaftsjahr noch mit Beiträgen zu rechnen ist, die nicht durch die Vorauszahlungen abgedeckt sind. Soweit derartige Restzahlungsverpflichtungen bestehen, ist eine Verbindlichkeit zu erfassen.						
	sonstiger betrieblicher Aufwand	8.250,00	Sonstige Verbindlichkeiten	8.250,00	-8.250,00	0,00	-8.250,00

- s. Mit der Anschaffung der Maschine (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) ist die Maschine als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut zu aktivieren und planmäßig (pro rata temporis, d.h. für sieben Monate) abzuschreiben. Bei linearer Verteilung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer muss für 01 ein Abschreibungsbetrag i.H.v. € 8.750 (= € 75.000 * 20% * 7/12) verrechnet werden. Da bereits € 15.000 als Abschreibung verbucht worden sind, muss in Höhe der Differenz eine Stornobuchung erfolgen.

Technische Anlagen und Maschinen	6.250,00	Abschreibungen	6.250,00	6.250,00	0,00	6.250,00
----------------------------------	----------	----------------	----------	----------	------	----------

- t. Nur die Verzinsung des Darlehens stellt Aufwand (erfolgswirksam) dar, die Tilgung ist erfolgsneutral mit dem

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	100.000,00	Zinsaufwand	100.000,00	100.000,00	0,00	100.000,00
--	------------	-------------	------------	------------	------	------------

- u. Die Einbuchung der Honorarforderung mit dem Gegenwert in EUR zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Projektstudie war zutreffend. Im Rahmen der Folgebewertung ist die Honorarforderung mit dem niedrigeren beizulegenden Wert für die Handelsbilanz (§ 253 Abs. 4 HGB, § 256a) anzusetzen. In der Steuerbilanz besteht ein entsprechendes Wahlrecht zum Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG), das aufgrund der Aufgabenstellung ausgeübt wird. Aus dem Sachverhalt sind keine Hinweise erkennbar, dass es sich hinsichtlich der Wechselkursveränderung nur um eine vorübergehende Wertminderung handelt. Der beizulegende Wert bzw. Teilwert der Forderung am 31.12.01 beträgt demnach € 34.901,58 (= \$ 50.000 / 1,4326), so dass sich ein Abschreibungsbedarf von € 1.207,42 ergibt.

sonstiger betrieblicher Aufwand	1.207,42	Forderungen aus Lieferung und Leistungen	1.207,42	-1.207,42	0,00	-1.207,42
---------------------------------	----------	--	----------	-----------	------	-----------

korrigierter Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz / Gewinn lt. Steuerbilanz

56.782,03	20.416,67	77.198,70
-----------	-----------	-----------