

Lösung der Übungsaufgabe 18

a) Handelsbilanz

Die **Sonderabschreibung** nach § 7g EStG darf für Zwecke des Bilanzausweises in der Handelsbilanz nicht in Anspruch genommen werden. Für Geschäftsjahre, die nach dem **31.12.2009**¹ beginnen, wurden mit dem **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz² (BilMoG)** alle Vorschriften des HGB aufgehoben, die früher die Übernahme **steuerlicher Wahlrechte** in der Form von steuerrechtlich begründeten Abschreibungen und sog. steuerfreien Rücklagen in den Jahresabschluss nach HGB ermöglicht haben.

Die **planmäßige Abschreibung** hat nach § 253 Abs. 3 Satz 1 EStG zu erfolgen. Der Plan muss die Verteilung der Anschaffungskosten auf die Geschäftsjahre vorsehen, in denen die Maschine voraussichtlich genutzt wird. Dies entspricht laut Sachverhalt zunächst einem degressiven und nach Ablauf von 2 Jahren einem linearen Verlauf.

b) Steuerbilanz

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG können steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung für Zwecke der Besteuerung unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung in Anspruch genommen werden. Dem folgend sind einerseits ein Betrag in Höhe des **Investitionsabzugsbetrags** nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG und andererseits die **Sonderabschreibung** nach § 7g Abs. 5 EStG von den Anschaffungskosten abzuziehen. Dabei mindert der Abzug nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG die Bemessungsgrundlage für die AfA und die Sonderabschreibung. Während der Abzug nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG im Jahr der Anschaffung erfolgen kann und angesichts der Aufgabenstellung in diesem Jahr erfolgen muss, könnte die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG bis zu 20 % im Jahr 02 oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren vorgenommen werden. Auch hier erfolgt aufgrund der Aufgabenstellung die Sonderabschreibung bereits für das Jahr 02, denn es soll ein möglichst niedriger Gewinn angestrebt werden.

Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2010 angeschafft werden, dürfen nicht (mehr) nach § 7 Abs. 2 EStG degressiv abgeschrieben werden. Angesichts der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren beträgt der AfA-Satz $6\frac{2}{3}\%$. Die handelsrechtlich gebotene planmäßige Abschreibung mit einem degressiven AfA-Satz von 30 % ist nicht maßgeblich für die StB, weil diese Abschreibung steuerrechtlichen Vorschriften nicht entspricht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 6 sowie § 7 EStG).

c) Kontenentwicklung:

	HB	StB
Zugang 01/02	100.000 €	100.000 €
✗ Abschreibung 02 (30 % degressiv)	30.000 €	0 €
✗ Abzug nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG	0 €	40.000 €
AfA-Bemessungsgrundlage nach EStG	0 €	60.000 €
✗ Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 5 EStG)	0 €	12.000 €
✗ Lineare AfA, § 7 Abs. 1 EStG ($6\frac{2}{3}\%$)	0 €	4.000 €
31.12.02	70.000 €	44.000 €
✗ Abschreibung 03 (30 % degressiv)	21.000 €	0 €
✗ AfA, § 7 Abs. 1 EStG ($6\frac{2}{3}\%$)	0 €	4.000 €
31.12.03	49.000 €	40.000 €
✗ Abschreibung 04 ($\frac{1}{13}$ linear)	3.770 €	0 €
✗ AfA, § 7 Abs. 1 EStG ($6\frac{2}{3}\%$)	0 €	4.000 €
31.12.04	45.230 €	36.000 €
✗ Abschreibung 05 ($\frac{1}{13}$ linear)	3.770 €	0 €
✗ AfA, § 7 Abs. 1 EStG ($6\frac{2}{3}\%$)	0 €	4.000 €
31.12.05	41.460 €	32.000 €
✗ Abschreibung 06 ($\frac{1}{13}$ linear)	3.770 €	0 €
✗ AfA, § 7 Abs. 1 EStG ($6\frac{2}{3}\%$)	0 €	4.000 €
31.12.06	37.690 €	28.000 €
✗ Abschreibung 07 ($\frac{1}{13}$ linear)	3.770 €	0 €
✗ AfA, § 7 Abs. 1 i. V. m. § 7a Abs. 9 EStG	0 €	2.800 €
31.12.07	33.920 €	25.200 €

usw.

¹ Art. 66 Abs. 3 EGHGB.

² BilMoG v. 25.05.2009, BGBl I 2009 S.1102; BStBl I 2009 S. 650.

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums zum 31.12.06 erfolgt die Abschreibung für Zwecke der (von der Handelsbilanz) abweichenden Steuerbilanz nach § 7a Abs. 9 EStG, indem der Restbuchwert auf die verbleibende Nutzungsdauer gleichmäßig verteilt wird.

d) Außerhalb der Steuerbilanz ist der in 01 abgezogene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen. Außerdem ist das Wirtschaftsgut nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in das besondere Verzeichnis aufzunehmen. Dabei sind die in § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG verlangten Aufzeichnungen zu machen.

Lösung der Übungsaufgabe 19

a) Handelsbilanz

Kaufmann EU hat nach § 253 Abs.1 HGB die Aktien im Umlaufvermögen seines Einzelunternehmens grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Wegen des strengen Niederstwertprinzips ist der Börsenpreis anzusetzen, wenn dieser die Anschaffungskosten unterschreitet (§ 253 Abs. 4 HGB). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Wertminderung von vorübergehender oder von voraussichtlich dauernder Natur ist. Soweit die Gründe für eine Bewertung mit dem niedrigeren Börsenpreis an einem späteren Bilanzstichtag nicht mehr bestehen, darf der niedrigere Vorjahreswert **nicht** beibehalten werden (§ 253 Abs. 5 HGB – Wertaufholungsgebot). Die Bewertung in der **Handelsbilanz** muss daher lauten:

	<u>A-Aktien</u>	<u>B-Aktien</u>	<u>C-Aktien</u>
31.12.01	70	200	250
31.12.02	100	180	220
31.12.03	100	140	280

b) Steuerbilanz

Grundsätzlich ist die handelsrechtliche Bewertung für die Steuerbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dies gilt jedoch nicht, soweit zwingende steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze dem entgegenstehen (§ 5 Abs. 6 EStG – Bewertungsvorbehalt). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kommt eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert und damit vorliegend mit dem niedrigeren Börsenpreis nur in Betracht, wenn eine dauernde Wertminderung vorliegt. Diese und ihr Fortbestehen muss der Stpfl. jedes Jahr nachweisen. Soweit die Gründe für eine Bewertung mit dem niedrigeren Börsenpreis an einem späteren Bilanzstichtag nicht mehr bestehen, kann ein niedrigerer Teilwert daher nur angesetzt und folglich beibehalten werden, wenn dem Unternehmer der Nachweis eines weiterhin niedrigeren Teilwerts aufgrund voraussichtlich dauernder Wertminderung erneut gelingt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG). Da dem Sachverhalt zufolge lediglich eine vorübergehende Wertminderung zu unterstellen ist, lautet die Bewertung in der **Steuerbilanz** an allen Bilanzstichtagen

A-Aktien 100 (Anschaffungskosten),
B-Aktien 200 (Anschaffungskosten),
C-Aktien 300 (Anschaffungskosten).

Die Abweichung zur Handelsbilanz kann nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV außerhalb der Bilanz durch Erläuterungen (**sog. Überleitungsrechnung**) oder nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV durch Erstellung einer abweichenden Steuerbilanz berücksichtigt werden.

Lösung der Übungsaufgabe 20

Waren gehören zu den Vorräten und damit zum Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 B. I. 3. HGB). Die Kleider sind nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Soweit bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, hat eine Abschreibung auf den Wert zu erfolgen, der diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist (= Zeitwert), wenn dieser Wert unterhalb der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten liegt (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Da im vorliegenden Fall für die zu bewertenden Waren kein Börsen- oder Marktpreis existiert, ist zwecks Überprüfung, ob eine Abschreibung von den Anschaffungskosten geboten ist, der beizulegende Wert zu ermitteln. Dieser ist bei Waren vom Absatzmarkt abzuleiten.

Dabei gilt der Grundsatz der **verlustfreien Bewertung**. Vom noch erzielbaren Verkaufspreis netto (ohne USt) werden alle nach dem Bilanzstichtag bis zum Verkauf noch anfallenden Aufwendungen abgezogen. Der sich so ergebende Wert ist, bezogen auf den Zeitraum nach dem Bilanzstichtag, kostendeckend. Die bis zum Bilanzstichtag entstandenen Aufwendungen haben bereits den Gewinn des abgelaufenen Geschäftsjahrs gemindert. Sie werden deshalb nicht erneut abgezogen, weil es sonst zu einer doppelten Gewinnminderung käme.

Voraussichtlich erzielbarer Verkaufspreis pro Kleid (ohne USt)	200 €
./. Veräußerungskosten	80 €
= Zeitwert	120 €

Die KG hat die Waren auf den niedrigeren Zeitwert von 120 € abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). Eine weitergehende Abschreibung ist handelsrechtlich **unzulässig**.

Demgegenüber gestattet § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG im Fall einer voraussichtlich dauernden Wertminderung die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert auch dann, wenn dieser den Zeitwert unterschreitet.¹ Der Teilwert **kann** wie folgt ermittelt werden:

Erzielbarer Verkaufspreis netto	200 €
./. Veräußerungskosten	80 €
= Zeitwert	120 €
./. durchschnittlicher Unternehmergewinn	32 €
= Teilwert	88 €

Da der Teilwert niedriger ist als der beizulegende Wert (= Zeitwert) und diese Wertminderung absatzmarktbedingt unstrittig von Dauer ist, kann die KG für Zwecke der **StB** nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG eine weitere Abschreibung i. H. von 32 € vornehmen und die Waren mit 88 € je Stück bilanzieren.

Anstelle dieser detaillierten Berechnung des niedrigeren Teilwerts kann die Abschreibung auch vereinfacht mit der Formel entsprechend R 6.8 Abs. 2 Satz 3 ff. EStR ermittelt werden. Dabei sollte allerdings beachtet werden, dass der Teilwert bei der Berechnung mit Formel höher ist als bei detaillierter Berechnung.²

Lösung der Übungsaufgabe 21

1. Einfamilienhaus Jurablick 111

Das Einfamilienhaus wird teilweise als Büro für betriebliche Zwecke der Firma MS genutzt. Da das Grundstück MS als Eigentümerin nach § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen ist, sind der eigengewerblich genutzte Gebäudeteil ebenso wie der anteilige Grund und Boden im Umfang von 12,5 % als **notwendiges Betriebsvermögen** zu beurteilen (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, R 4.2 Abs. 7 EStR).³

Während die Bewertung des anteiligen Grund und Bodens mit den Anschaffungskosten zu erfolgen hat (§ 253 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG), ist der Gebäudeteil mit den Anschaffungskosten abzüglich 2 % AfA zu bewerten (§ 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Dem Zugang der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen stehen Einlagen gegenüber, denn die Anschaffung wurde mit privaten Mitteln finanziert.

Die Grundstücksaufwendungen stellen im Umfang von 12,5 % Betriebsausgaben dar, denn insoweit sind sie betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Zahlung aus privaten Mitteln ist als Einlage zu berücksichtigen.

	03
– AfA (600.000 € × 12,5 % × 2 %)	1.500 €
– Grundsteuer, Kanal, Wasser etc.	1.550 €
– Reparaturen	450 €
Betriebsausgaben	3.500 €

¹ S. u. 17.4.2.2 und 17.4.4.

² Vgl. auch 17.4.4.5.

³ **Hinweis:** § 8 EStDV, R 4.2 Abs. 8 EStR, verhindert die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht, denn der Grundstücksteil überschreitet die Wertgrenze von 20.500 € deutlich.