



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

STEUERGRUNDKURS FÜR WIEDER- UND QUEREINSTEIGER

Februar 2018

Grundlagen: Bilanzsteuerrecht

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

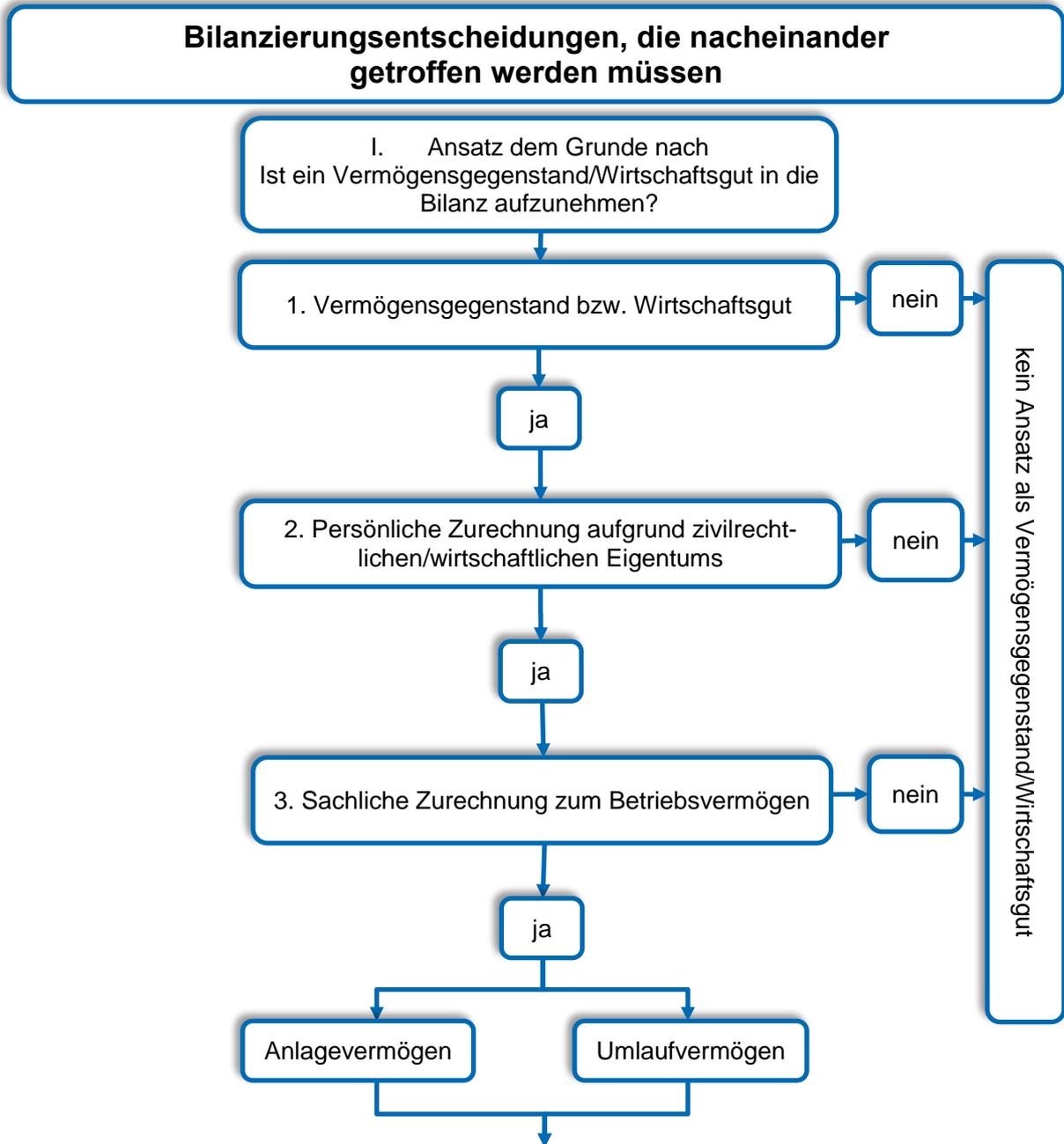
I.	Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz.....	7
1.	Prüfschema Ansatz und Bewertung Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter	7
2.	Begriff Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgut.....	8
3.	Ansatzvoraussetzungen.....	9
	Fall 1 (Franz Branntwein).....	9
	Fall 2 (WOBAU-GmbH, BFH-Beschluss vom 05.10.2013 I R 94/10).....	10
4.	Abgrenzung Anlagevermögen und Umlaufvermögen.....	11
5.	Anschaffungskosten	12
	Fall 3 (Heide Kraut).....	14
	Fall 4 (Harry Bo).....	15
6.	Herstellungskosten.....	16
	Fall 5 (Zaun-AG).....	18
	Fall 6 (Metall-GmbH).....	19
7.	Abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen.....	20
8.	Bewegliches abnutzbares Anlagevermögen.....	21
8.1	Ansatz dem Grunde nach	21
	Fall 7 (Teuer-Wald).....	21
8.2	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens.....	22
	Fall 8 (Kurt Zundklein).....	22
	Fall 9 (Windpark GmbH & Co. KG, BFH-Urteil vom 01.02.2012 I R 57/10, BStBl 2012 II S. 407).....	23
	Fall 10 (Swimming-Pool GmbH).....	26
	Fall 11 (Hugo Slawien).....	28
	Fall 12 (Sunny Täter)	28
9.	Finanzanlagen.....	29
9.1	Ansatz dem Grunde nach	29
	Fall 13 (Manni Küre)	29
9.2	Zugangsbewertung (primärer Wertmaßstab)	30
9.3	Voraussichtlich dauernde Wertminderung Sonderfall börsennotierte Aktien im Anlagevermögen (und Umlaufvermögen).....	30
9.4	Zugangsbewertung (primärer Wertmaßstab)	30
9.5	Stichtagsbewertung	31
	Fall 14 (Leo Part).....	32

10. Immaterielle VG/WG des Anlagevermögens	33
10.1 Ansatz dem Grunde nach	33
Fall 15 (Lee Köhr)	33
10.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	34
Fall 16 (Chris Thal)	35
10.3 Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, § 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2 Satz 4, Abs. 2a HGB	36
Fall 17 (Inno-AG)	37
11. Umlaufvermögen	38
11.1 Vorräte	38
Fall 18 (Phill Fraß)	40
Fall 19 (Fred Chen)	41
Fall 20 (Nick Otin)	43
Fall 21 (Susi Sorglos)	44
11.2 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	45
Fall 22 (Polly Zist)	45
Fall 23 (Marga Sucht)	47
12. Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden	48
12.1 Allgemeine Grundsätze zur Zurechnung	48
Fall 24 (Power-GmbH)	49
Fall 25 (Rolling in the deep GmbH)	49
12.2 Mietkauf und Leasing	50
Fall 26	50
Fall 27	50
Fall 28	51
Fall 29	53
Fall 30	55
Fall 31	56
II. Schulden	57
1. Ansatz von Verbindlichkeiten	57
2. Bewertung von Verbindlichkeiten	58
Fall 32 (Marie Huana)	59
Fall 33 (Deckel-GmbH)	60
Fall 34 (Klara Korn)	61
3. Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten	62
Fall 35 (Dennis Platz)	63

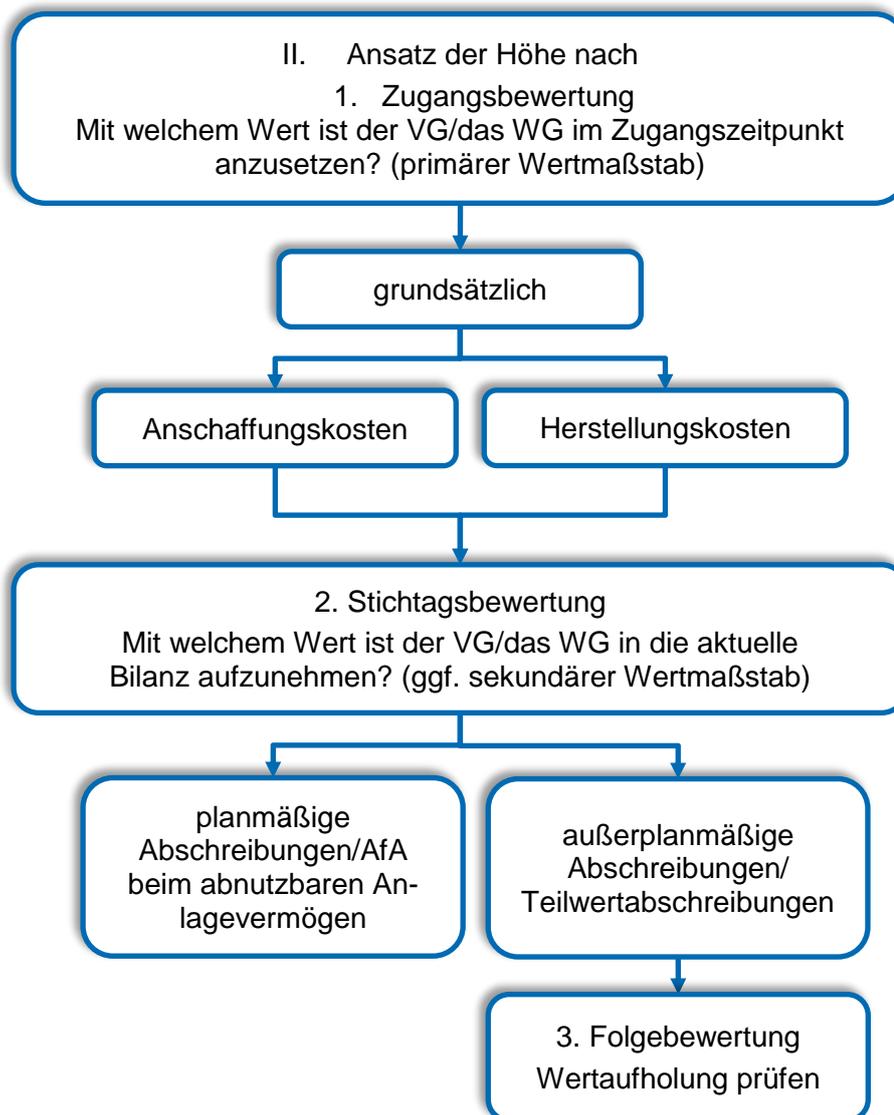
4.	Verbindlichkeiten aus erhaltenen Anzahlungen	64
	Fall 36 (Till Sitter).....	64
5.	Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen	65
	Fall 37 (BFH-Urteil vom 14.05.2014 VIII R 25/11)	66
6.	Rückstellungen	67
6.1	Ansatz von Rückstellungen.....	67
	Fall 38 (Lungentorpedo-GmbH - BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 8/12)	68
6.2	Bewertung von Rückstellungen.....	69
	Fall 39 (Falk Ennest).....	70
	Fall 40 (Bela Gerung).....	71
	Fall 41 (Kiesbau-GmbH) - Vertiefungsfall.....	72
	Fall 42 (Bernhard Iner).....	73
	Fall 43	74
	Fall 44 (Horst van der Stange)	76
	Fall 45 (Pit Zar)	77
6.3	Unechte Schulden (Rückstellungen für Innenverpflichtungen)	78
	Fall 46 (Olaf Immerdar).....	79
III.	Rechnungsabgrenzungsposten	80
	Fall 47 (BFH-Urteil vom 19.05.2010 I R 65/09, BStBl 2010 II S. 967 sowie BFH-Urteil vom 18.03.2010 X R 20/09, BFH/NV 2010 S. 1796)	81
	Fall 48 (BFH-Urteile vom 22.06.2011 I R 7/10, DStR 2011 S. 1704, und vom 27.07.2011 I R 77/10)	82
	Fall 49 (Felix Machtnix).....	83

I. Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz

1. Prüfschema Ansatz und Bewertung Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



2. Begriff Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgut

Nach § 242 Abs. 1 Satz 1, § 246 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann seine Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

In der Steuerbilanz hat der Steuerpflichtige seine positiven (aktiven) Wirtschaftsgüter zu aktivieren, § 4, § 5 Abs. 1 EStG.

Sowohl beim Vermögensgegenstand als auch beim positiven Wirtschaftsgut handelt es sich um unbestimmte Gesetzesbegriffe. Die Rechtsprechung und die Lehre mussten die o.g. Begriffe mit Leben ausfüllen, also konkretisieren.

Die (noch) h.M. geht heute von folgenden Ansatzvoraussetzungen aus:

3. Ansatzvoraussetzungen

Ansatzvoraussetzungen für Vermögensgegenstände	Ansatzvoraussetzungen für ein positives Wirtschaftsgut
<ol style="list-style-type: none"> 1. Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils. 2. Einzelverwertbarkeit im Sinne von selbstständiger Verkehrsfähigkeit dieses Vorteils. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils. 2. Für diesen Vorteil müssen abgrenzbare Aufwendungen angefallen sein. 3. Der Vorteil muss selbstständig bewertbar sein. 4. Es muss ein über den Bilanzstichtag hinausgehender ökonomischer Nutzen vorliegen. <p>(S. hierzu H 4.2 Abs. 1 (Wirtschaftsgut, Spiegelstrich Begriff) EStH.)</p>

In der Praxis werden die Begriffe, wie auch zum Teil in der Literatur, nicht weiter unterschieden.¹

Fall 1 (Franz Brantwein)

Franz Brantwein (F) ist sich bewusst, dass Werbung und Öffentlichkeitsarbeit insbesondere im World Wide Web (www) für ihn unverzichtbar sind. Die Registrierung seiner Wunsch-Internet-Domain „Fleissig.de“ bereitet große Schwierigkeiten. Die gewünschte Internet-Adresse ist bereits für einen Dritten registriert. Dieser erklärt sich zwar nach zähen Verhandlungen bereit, seine Registrierung auf F zu übertragen. F muss ihm dafür allerdings im Januar 2017 stolze 5.000 EUR als Entschädigung zahlen.

Wie muss F diese Entschädigungszahlung in der Handels- und Steuerbilanz im Januar 2017 behandeln?

Eine Beurteilung aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht soll nicht erfolgen.

Lösung

¹ Beck'scher Bilanzkommentar zu § 247 Rz 12, Weber-Grellet in Schmidt EStG § 5 Anm. 93 jeweils m.w.N.

Fall 2 (WOBAU-GmbH, BFH-Beschluss vom 05.10.2013 I R 94/10)

Die WOBAU-GmbH war in den Streitjahren 2002 bis 2004 Eigentümerin mehrerer Eigentumswohnungen. Die zu den Wohnungen gehörenden Wohnungseigentümergeinschaften bildeten in den Streitjahren Instandhaltungsrückstellungen i.S.d. § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG.

Auf die Klägerin entfielen darauf zum

	<u>EUR</u>
31.12.2001	60.000,00
31.12.2002	160.000,00
31.12.2003	220.000,00
31.12.2004	260.000,00

Die Klägerin behandelte ihre Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellungen als Betriebsausgaben, das Finanzamt aktivierte die Beträge nach einer Betriebsprüfung.

Frage

Stellt die Beteiligung der GmbH an der Instandhaltungsrückstellung ein zu aktivierendes Wirtschaftsgut dar?

Lösung

4. Abgrenzung Anlagevermögen und Umlaufvermögen



5. Anschaffungskosten

Primäre Wertmaßstäbe

Anschaffungskosten

Anschaffungskostenbegriff, § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 (Anschaffungskosten) EStH

Anschaffungskosten sind:

- Aufwendungen,
- zum Erwerb und zur Herstellung der erstmaligen Betriebsbereitschaft,
- soweit sie dem Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut einzeln zuzuordnen sind.

Finalität des Anschaffungskostenbegriffs

- Zu den Anschaffungskosten zählt bereits das, was in der Absicht ausgegeben wurde, einen Gegenstand zu erwerben (Entschluss muss grundsätzlich getroffen sein).
- Eine bloße Maßnahme zur Vorbereitung einer noch gänzlich unbestimmten und später noch zu treffenden Erwerbsentscheidung (z.B. Marktstudie) reicht nicht aus.

Anschaffungskostenzeitpunkt

- Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter sind im Zugangszeitpunkt (= Zeitpunkt der Anschaffung) zu bewerten.
- Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt der Lieferung, § 9a EStDV.
- Lieferung ist erfolgt, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien über das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verfügen kann; dies ist der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr.

Anschaffungskostenzeitraum

Anschaffungskosten können auch vor oder nach dem Anschaffungszeitpunkt anfallen, entscheidend ist der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Herstellung der erstmaligen Betriebsbereitschaft.

Beispiele

- Anzahlung auf Kaufpreis oder ANK vor Lieferung,
- Montage erfolgt erst 1 Jahr später.

Umfang der Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 (Anschaffungskosten) EStH

Anschaffungspreis (ggf. abzgl. Umsatzsteuer, § 9b Abs. 1 EStG)

- + Anschaffungsnebenkosten, § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB
- + nachträgliche Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB
- ./. Anschaffungspreisminderungen, § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB

= handels- und steuerrechtliche Anschaffungskosten
=====

Buchmäßige Auswirkung

- erfolgsneutrale Vermögensumschichtung durch Aktivierung mit Anschaffungskosten.

Anschaffungskostenprinzip

- Anschaffungskosten (ggf. fortgeführte) bilden auch zu späteren Bilanzstichtagen die Bewertungsobergrenze, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB (= Anschaffungskosten-Prinzip).

Anschaffungskosten in fremder Währung

- Anschaffungskosten in fremder Währung sind mit dem Wechselkurs im Zeitpunkt der Anschaffung umzurechnen, H 6.2 (Ausländische Währung, 1. Spiegelstrich) EStH.

Anschaffungskosten beim Tausch oder Hingabe an Zahlungsstatt in der StB

Gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG

- + / ./. gezahlte (erhaltene) Baraufgabe
- ./. in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, § 15 Abs. 1 UStG, § 9b Abs. 1 EStG
- = Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes
=====

Fall 3 (Heide Kraut)

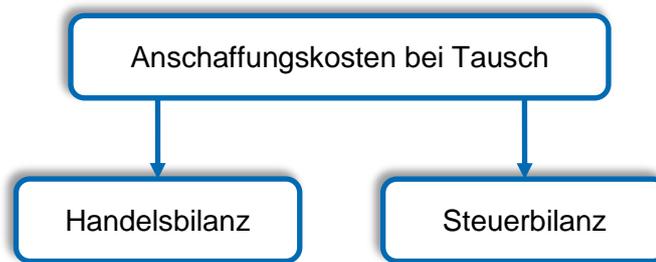
Die Polstereiunternehmerin Heide Kraut erwirbt am 01.07.2017 mit notariellem Kaufvertrag ein Grundstück in Sachsen, das sie als Lagerplatz nutzen wird. Nutzen und Lasten gehen am 01.07.2017 auf Kraut über. Ihr entstehen die folgenden Aufwendungen:

	<u>EUR</u>
Kaufpreis	400.000
Übernahme einer Hypothekenschuld (zusätzlich zum Kaufpreis)	80.000
Grunderwerbsteuer, Grundbuchkosten und Notariatsgebühren	23.000
Hypothekenzinsen für die übernommene Hypothekenschuld vom 01.01.2017 bis 31.12.2017	12.000

Umsatzsteuerlich wurden die Sachverhalte korrekt behandelt.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten?

Lösung



3-faches Wahlrecht

- Buchwert
- Zeitwert
- erfolgsneutraler Zwischenwert

Zwingend

- Gemeiner Wert, § 6 Abs. 6 EStG

Fall 4 (Harry Bo)

Der Pkw-Händler Harry Bo (H) aus Heide erwirbt in 2017 beim Computer-Händler Clark (C) aus Cottbus einen PC für betriebliche Zwecke. Als Gegenleistung liefert H an C einen Kleintransporter, der bei C ausschließlich betrieblich genutzt wird. Der gemeine Wert des Kleintransporters beträgt 47.600 EUR, der des Computers 23.800 EUR. Als Ausgleich zahlt C noch eine Baraufgabe i.H.v. 23.800 EUR. Der Buchwert des Transporters beträgt 30.000 EUR, der Buchwert der Computeranlage 16.000 EUR.

Ermitteln Sie die jeweiligen Anschaffungskosten bei H und C, wenn Handelsbilanz und Steuerbilanz identisch sein sollen.

Würdigen Sie den Sachverhalt umsatzsteuerlich, wobei Sie davon ausgehen können, dass H und C zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Zeigen Sie auch die Gewinnauswirkungen bei H und C!

Lösung

6. Herstellungskosten

Voraussetzungen

Herstellungskosten sind

- Aufwendungen, die
- durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten
- für die
 - Herstellung eines Vermögensgegenstandes,
 - seine Erweiterung oder
 - für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

entstehen.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG wurde mit Wirkung vom 01.01.2016 an durch das folgende Nr. 1b eingefügt:



§ 6 EStG

„(1) ...

- 1b. ¹Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. ²Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. ...“

Durch die Einfügung des neuen § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG wird das steuerrechtliche Aktivierungsgebot für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht angeglichen und in die Steuerbilanz übernommen.

Dies entspricht der langjährigen Verwaltungspraxis, die seinerzeit in R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 festgehalten war. Nach R 6.3 Abs. 1 EStR 2012 sollten jedoch steuerlich in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes auch Teile der angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, R 6.3 Abs. 3 EStR 2012, zwingend einbezogen werden.

Durch das BMF-Schreiben vom 25.03.2013 IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl 2013 I S. 296, war bereits geregelt, dass es nicht beanstandet wird, wenn

bis zur Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwandes, spätestens aber bis zu einer Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien bei der Ermittlung der Herstellungskosten nach der Richtlinie R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 verfahren wird.

Mit der Gesetzesänderung wird diesbezüglich endgültige Rechtssicherheit geschaffen.

Umfang der Herstellungskosten

Nr.	Bezeichnung der Aufwendungen	Handelsrecht, § 255 Abs. 2 und 3 HGB	Einkommensteuerrecht, R 6.3 EStR und H 6.3 (Herstellungskosten) EStH
1	Materialeinzelkosten	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
2	Fertigungseinzelkosten	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
3	Sondereinzelkosten der Fertigung	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
4	angemessener Teil der notwendigen Materialgemeinkosten	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
5	angemessener Teil der notwendigen Fertigungsgemeinkosten	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
6	angemessener Teil des durch die Fertigung verursachten Wertverzehr des Anlagevermögens	Einbeziehungspflicht	Einbeziehungspflicht
7	allgemeine Verwaltungskosten	Einbeziehungswahlrecht	Einbeziehungswahlrecht
8	Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Einbeziehungswahlrecht	Einbeziehungswahlrecht
9	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Einbeziehungswahlrecht	Einbeziehungswahlrecht
10	Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Einbeziehungswahlrecht	Einbeziehungswahlrecht
11	Fremdkapitalzinsen	grundsätzlich Einbeziehungsverbot ggf. Einbeziehungswahlrecht	grundsätzlich Einbeziehungsverbot ggf. Einbeziehungswahlrecht
12	Forschungs- und Vertriebskosten	Einbeziehungsverbot	Einbeziehungsverbot

Fall 5 (Zaun-AG)

Bei der Zaun-AG befinden sich am Bilanzstichtag 31.12.2017 nicht von Dritten beziehbare unfertige Erzeugnisse auf Lager. Im Laufe des bisherigen Herstellungsprozesses sind folgende Kosten angefallen:

	<u>EUR</u>
Material- und Fertigungskosten	10.000
Vertriebskosten	4.000
Fertigungsgemeinkosten	7.000
Kalkulatorische Abschreibungen	200
Anteilige Verwaltungsgemeinkosten	1.000
Anteilige Kosten für freiwillige Sozialleistungen	600

Bestimmen Sie die handels- und steuerrechtliche Wertuntergrenze der Herstellungskosten!

Lösung

Fall 6 (Metall-GmbH)

Der Metallbaubetrieb Metall-GmbH hat sich auf die Herstellung von Toren spezialisiert. Im Jahr 2017 wurden insgesamt 200 Tore hergestellt, die zu einem Umsatz von 760.000,00 EUR geführt haben. Am 31.12.2017 waren 2 Aufträge der gleichen Bauart (Tor 1 und Tor 2) noch nicht fertiggestellt.

Einzelkosten

	Tor 1	Tor 2
	EUR	EUR
MEK	720,00	880,00
FEK	1.035,64	798,36

Die Gemeinkosten ergeben sich aus dem folgenden BAB:

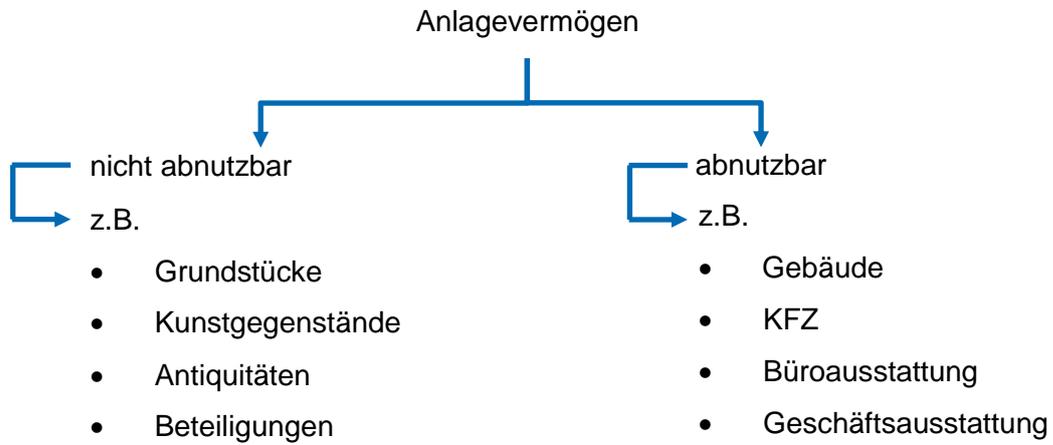
	MEK	FEK	MGK	FGK	VwGK	Vertriebsk.
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Material	228.000,00					
Löhne		147.600,00				
Gehalt GF		42.000,00			24.500,00	3.500,00
MA Verw.					40.320,00	
AfA Maschine				8.000,00		
AfA Lkw				4.000,00		
Raumkosten			3.274,00	15.206,00	5.520,00	
Energiekosten			840,00	3.780,00	1.380,00	
Werkzeuge				3.000,00		
Büromaterial					5.000,00	
Steuerberater					19.500,00	
Werbung						2.500,00
Summe	228.000,00	189.600,00	4.114,00	33.986,00	96.220,00	6.000,00

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Bestimmen Sie die Herstellungskosten mittels einer Zuschlagskalkulation unter Zuhilfenahme eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB), welche in Handels- und Steuerbilanz mindestens anzusetzen sind (Wertuntergrenze) und höchstens angesetzt werden dürfen (Wertobergrenze).

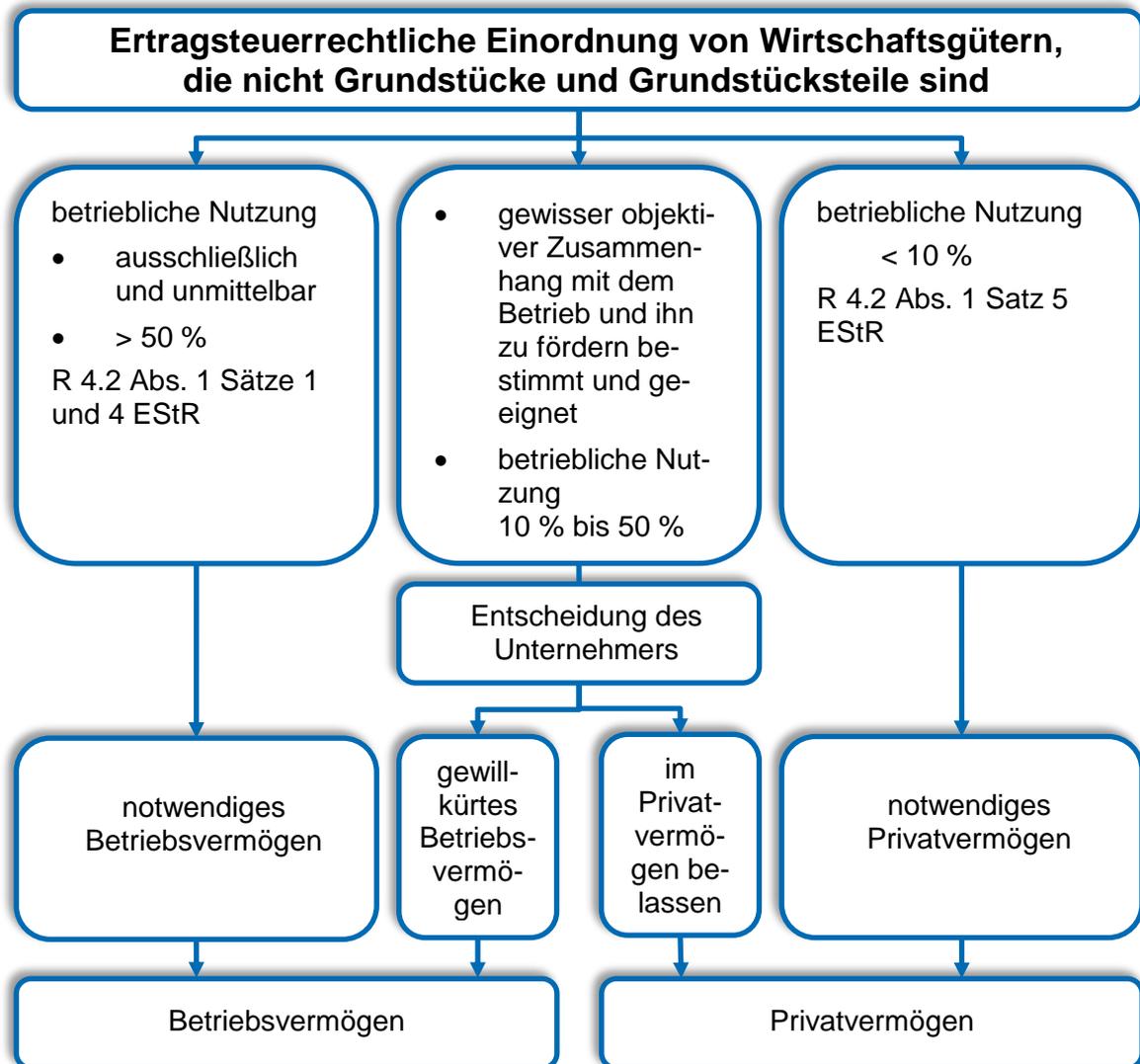
Lösung

7. Abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen



8. Bewegliches abnutzbares Anlagevermögen

8.1 Ansatz dem Grunde nach



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fall 7 (Teuer-Wald)

Der Rechtsanwalt Frank Teuer-Wald ist freiberuflich tätig. Er hat seinen gebrauchten Pkw Porsche 996 aufgrund seiner in 2016 unstrittig betrieblichen Nutzung von 45 % dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet.

Im Jahr 2017 fiel der betriebliche Nutzungsanteil auf 8 %. Alle Aufwendungen (einschl. AfA) werden weiter als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Handelt Teuer-Wald richtig?

Lösung

8.2 Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens

Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens Bewertung (EStG)			
materiell			immateriell
beweglich	unbeweglich keine Gebäude	unbeweglich Gebäude	unbeweglich
<ul style="list-style-type: none"> • GWG/Pool, § 6 Abs. 2 bzw. 2a EStG • lineare AfA, § 7 Abs. 1 EStG • degressive AfA, § 7 Abs. 2 EStG • Leistungs-AfA, § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG (Exot) 	<ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA, § 7 Abs. 1 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA, § 7 Abs. 4 EStG • degressive AfA, § 7 Abs. 5 EStG (Exot) 	<ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA, § 7 Abs. 1 EStG

Fall 8 (Kurt Zundklein)

Der e.K. und Schmiedeunternehmer Kurt Zundklein (Z) hat in 2017 eine Gesenkschmiedeanlage erworben. Die Anschaffungskosten betragen 600.000 EUR. Hinzu kommen noch Montagekosten von 50.000 EUR.

Die Maschine wurde am 03.12.2017 ausgeliefert und am 04.01.2018 montiert. Die Montage wurde im Auftrag des Z von einem Dritten durchgeführt. Nach Montage konnte die Maschine, die eine Nutzungsdauer von 8 Jahren hat, genutzt werden.

Ermitteln Sie die Buchwerte zum 31.12.2017 und 31.12.2018!

Lösung

Fall 9 (Windpark GmbH & Co. KG, BFH-Urteil vom 01.02.2012 I R 57/10, BStBl 2012 II S. 407)

Am 25.07.2000 hatte die Windpark GmbH & Co. KG (W-KG) einen Kaufvertrag mit der S-GmbH über den Erwerb von 2 Windkraftanlagen (im Folgenden: WKA) geschlossen.

Nach dem Kaufvertrages (KV) war die S-GmbH zur Lieferung von 2 „betriebsfertigen und betriebsfähigen“ WKA verpflichtet.

Der Kaufpreis i.H.v. insgesamt 10,6 Mio. DEM (netto) wurde nach dem KV ratenweise fällig: zu 10 % bei Vorliegen der vorbehaltlosen Finanzierungszusage und vorbehaltlosem Kaufvertrag, zu 85 % bei Errichtung der jeweiligen WKA und zu 5 % nach Abschluss des Probebetriebs. Der Probebetrieb sollte mit der 1. Hauptinspektion enden und zusammen mit dieser sollte „die Abnahme der Anlage durch den Käufer erfolgen“.

Nach Beendigung der Abnahme sollte die Gefahr auf den Käufer übergehen.

Nach dem KV hatte die W-KG rechtzeitig die Anlagenfundamente zu erstellen und für eine feste Zuwegung zu den Fundamenten zu sorgen.

Die WKA wurden am 05.12.2000 auf dem von der W-KG gemieteten Grund und Boden der Gemeinde A errichtet.

Am 08.02.2001 wurde erstmals Strom in das Netz des Energieversorgungsunternehmens eingespeist.

Nach den von den Vertretern beider Vertragsparteien unterzeichneten „Inbetriebnahme- und Abnahmeprotokollen“ vom 16.03.2001 sind die Windenergieanlagen am 15.03.2001 erfolgreich in Betrieb genommen worden. Danach ging die „Verfügungsgewalt“ über die WKA „mit heutiger Wirkung“ auf die W-KG über; der vertraglich vereinbarte Probebetrieb sei abgeschlossen. Die W-KG ging zunächst von einer einheitlichen „Gesamtanlage“ (WKA einschließlich Zuwegung, externer Verkabelung sowie Übergabestation) aus und schrieb diese erstmals im Streitjahr 2000 gem. § 7 Abs. 2 EStG mit 25 % ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten ab.

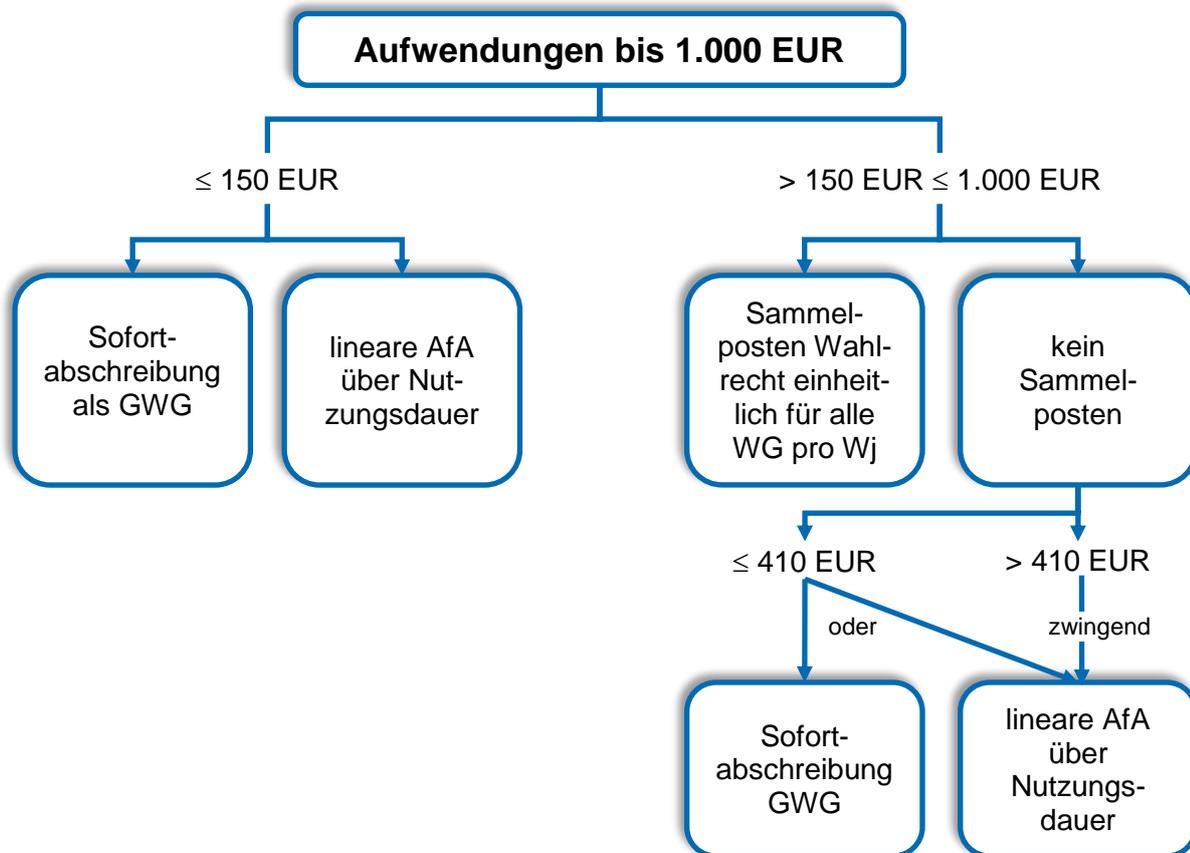
Das Finanzamt ließ dagegen die AfA erst ab dem Jahr 2001 zu.

Frage

Wie viele Wirtschaftsgüter liegen vor; ab wann und über welchen Zeitraum sind diese abzuschreiben?

Lösung

GWG/Sammelposten (bis 2017)



Die Regelungen zur GWG-Sofortabschreibung bzw. zur Bildung eines Sammelpostens **können** bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage nach dem 31.12.2009 jeweils angewendet werden, wenn neben den o.g. Anschaffungskostengrenzen folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Bewegliche,
- abnutzbare,
- selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Wirkungsweise der Poolabschreibung

Die Anschaffungskosten/Herstellungskosten/der Einlagewert aller Wirtschaftsgüter, die die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2a EStG erfüllen und deren Anschaffungskosten 150 EUR, nicht aber 1.000 EUR übersteigen, können pro Wirtschaftsjahr in einem Sammelposten zusammengefasst werden. Der Sammelposten wird im Jahr der Bildung und in den folgenden 4 Jahren mit je 1/5 aufgelöst.

- Keine zeitanteilige Aufteilung im Erstjahr.
- Das Ausscheiden (z.B. wegen Verkauf, Zerstörung oder Entnahme) eines Wirtschaftsgutes vor Ablauf der 5 Jahre hat keine Auswirkung auf den Abschreibungsverlauf.

Gem. § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG ist das Wahlrecht nur einheitlich für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

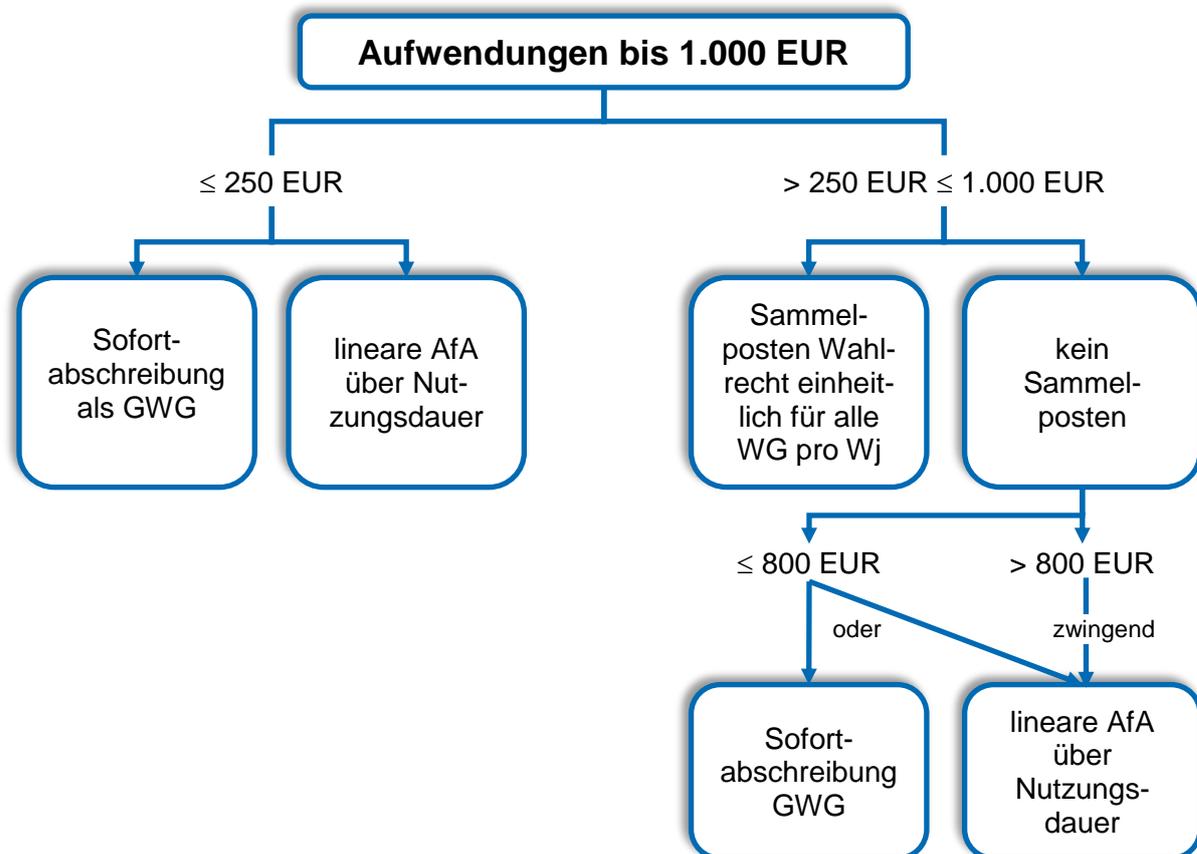
Gesetzesänderung ab 2018

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017¹ wurde die **Wertgrenze für die steuerrechtliche Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter** nach § 6 Abs. 2 EStG ab 2018 auf **800 EUR** erhöht.

Ebenfalls angehoben von bisher 150 EUR auf 250 EUR wurden die Betragsgrenzen für die Poolabschreibung und Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern bei Inanspruchnahme der Sammelpostenregelung nach § 6 Abs. 2a EStG. Mit dem Zweiten Bürokratieentlastungsgesetz vom 30.06.2017² wurde zudem die Grenze für die besonderen Aufzeichnungspflichten von 150 EUR auf 250 EUR erhöht.

Als weitere Folgewirkung soll im Rahmen der nächsten Überarbeitung der EStR auch die in R 5.5 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 genannte Grenze, wonach Computerprogramme wie Trivialprogramme zu behandeln sind, von 410 EUR auf 800 EUR erhöht werden.

Damit gilt ab 2018:



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

¹ Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

² Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz) vom 30.06.2017, BGBl 2017 I S. 2143.

Fall 10 (Swimming-Pool GmbH)

Die Swimming-Pool GmbH hat folgende Anschaffungen im Januar 2017:

a) 10 Schreibtische Anschaffungskosten jeweils 1.000 EUR netto.

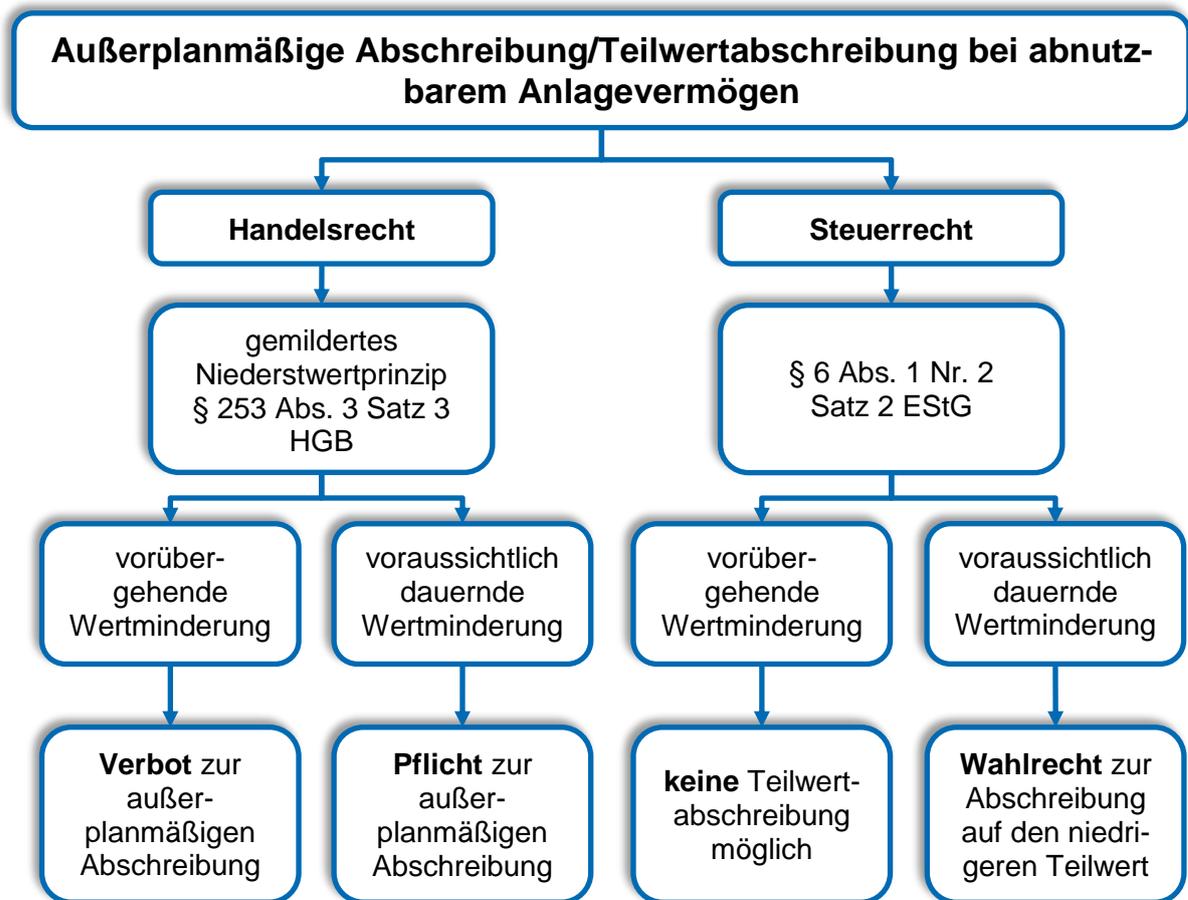
Nutzungsdauer = 13 Jahre (AfA Tabelle).

b) 1 Kombidrucker Anschaffungskosten 400 EUR.

Sie sind mit der Ermittlung der Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter im Rahmen des Anlagevermögens zum 31.12.2017 beauftragt.

Ziel ist die höchstmögliche Gewinnminderung in 2017 (ohne § 7g EStG).

Lösung



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbarem Anlagevermögen

BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl 2016 I S. 995

- Wertminderungen aus besonderem Anlass sind regelmäßig von Dauer (Rz 6).
- Liegt kein besonderer Anlass vor, ist bei VG/WG des abnutzbaren Anlagevermögens von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (Rz 8).

Fall 11 (Hugo Slawien)

Eine im Januar 2014 vom e.K. Hugo Slawien (H) angeschaffte Maschine mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren wird linear abgeschrieben. Die Anschaffungskosten betragen 200.000 EUR.

Ende 2016 beträgt der Teilwert aufgrund nachhaltig gesunkener Wiederbeschaffungskosten 20.000 EUR. Am 31.12.2017 betrug der Teilwert der Maschine aufgrund gestiegener Wiederbeschaffungskosten wieder 100.000 EUR.

Ermitteln Sie die Bilanzansätze in 2016 und 2017, wenn Handels- und Steuerbilanz sich möglichst entsprechen sollen!

Lösung

Fall 12 (Sunny Täter)

Der Unternehmer Sunny Täter erwarb im Januar 2014 eine Stanzmaschine mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren für 200.000 EUR ohne Umsatzsteuer. Im Juni 2016 erweiterte er die Maschine, wodurch nachträgliche Herstellungsaufwendungen i.H.v. 24.000 EUR entstanden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bleibt unverändert.

Ermitteln Sie die Buchwerte zum 31.12.2016 und 31.12.2017!

Lösung

9.2 Zugangsbewertung (primärer Wertmaßstab)

Die Zugangsbewertung bei Finanzanlagen erfolgt zu Anschaffungskosten. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, § 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.

9.3 Voraussichtlich dauernde Wertminderung Sonderfall börsennotierte Aktien im Anlagevermögen (und Umlaufvermögen)

BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl 2016 I S. 1162, Rz 17.

Von einer dauernden Wertminderung ist auszugehen, wenn der Kurswert am aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 5 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist.

Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist für die Bestimmung der Bagatellgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich.

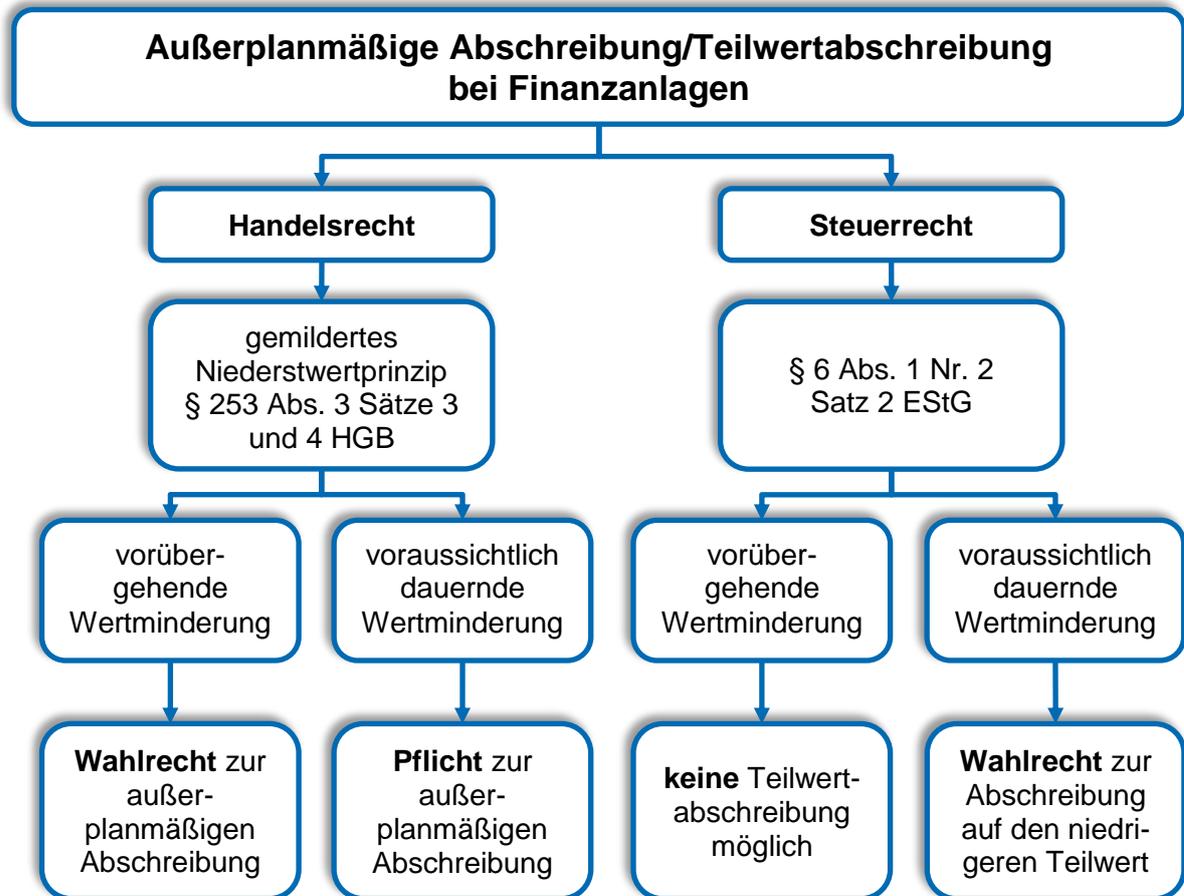
Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbeeinflussende (wertbegründende) Umstände, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren.

gehaltene Investmentanteile an Publikums- und Spezial-Investmentvermögen anzuwenden, wenn das Investmentvermögen überwiegend in börsennotierten Aktien als Vermögensgegenstände investiert ist, vgl. auch BFH vom 21.09.2013 I R 7/11, BStBl 2016 II S. 616.

9.4 Zugangsbewertung (primärer Wertmaßstab)

Die Zugangsbewertung bei Finanzanlagen erfolgt zu Anschaffungskosten. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, § 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.

9.5 Stichtagsbewertung



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fall 14 (Leo Part)

Die e.Kffr. Leo Part (L) hat Aktien der börsennotierten Technokrat-AG zum Preis von 200 EUR/St. am 11.10.2017 erworben. Die Aktien sind als langfristige Kapitalanlage dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Der Kurs beträgt am 31.12.2017 160 EUR, wobei sich der Kurswert bis zum Tag der Bilanzaufstellung nicht ändert.

Abwandlung

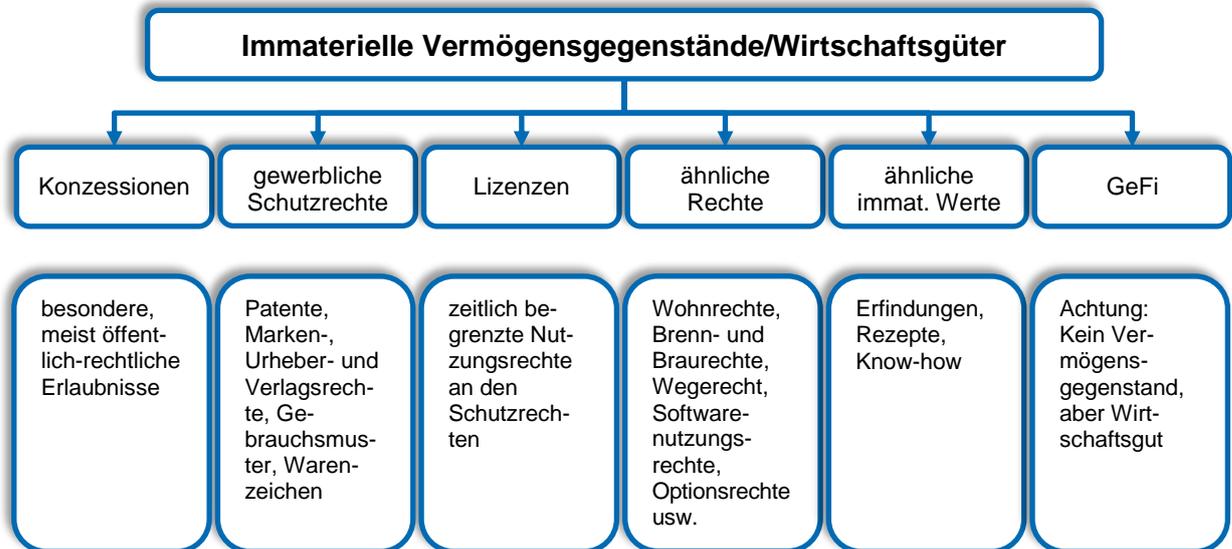
Der Kurswert beträgt zum 31.12.2017 160 EUR und bis zum Tag der Bilanzaufstellung 180 EUR.

Ermitteln Sie den Ansatz in Handelsbilanz/Steuerbilanz zum 31.12.2017, wenn eine Einheitsbilanz erstellt werden soll!

Lösung

10. Immaterielle VG/WG des Anlagevermögens

10.1 Ansatz dem Grunde nach



Fall 15 (Lee Köhr)

Die bilanzierende Maschinenfabrikantin Lee Köhr (L) benötigt für die Erweiterung ihres Betriebs dringend ein Betriebsgebäude. Es bietet sich folgende Möglichkeit:

Willi Wasser (W) verkauft ihr zum 01.01.2016 ein entsprechendes Gebäudegrundstück. Da das Gebäude noch bis 31.12.2017 verpachtet ist, muss L zusätzlich zum Kaufpreis 48.000 EUR an den Pächter zahlen, um ihn zum 31.12.2015 zum vorzeitigen Verlassen zu bewegen.

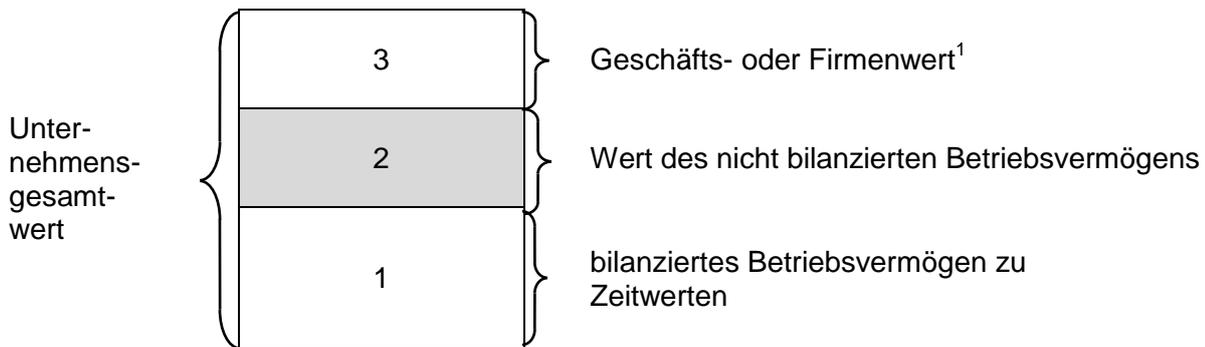
Liegt bezüglich der Abstandszahlung handelsrechtlich ein Vermögensgegenstand und steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut vor, den (das) L aktivieren muss?

Lösung

10.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

Gesetzliche Fiktion eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert mit der Folge eines Aktivierungsgebotes, § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB:

„Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzgl. der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.“



Durch den Firmenwert werden insbesondere folgende Aspekte berücksichtigt:

- Ruf,
- innerbetriebliche und äußere Organisation,
- besondere Verfahrens- und Fertigungstechniken,
- Vertriebsnetz,
- Kundenstamm,
- Zukunftsaussichten.

¹ Es handelt sich um den Kapitalisierungsmehrwert.

Fall 16 (Chris Thal)

Der Steuerpflichtige Chris Thal erwirbt zum 01.07.2017 einen Gewerbebetrieb für 3.000 TEUR im Wege eines sog. Asset-Deals.

Aktiva	Bilanz 01.07.2017		Passiva
	<u>TEUR</u>		<u>TEUR</u>
Div. Vermögensgegenstände (Zeitwerte 2.400)	1.800	EK	600
—	—	<u>Schulden</u>	<u>1.200</u>
===	1.800 =====	===	1.800 =====

Liegt ein aktivierungspflichtiger Firmenwert vor, der in Handelsbilanz bzw. Steuerbilanz zu aktivieren wäre? Ermitteln Sie den Firmenwert, sofern Aktivierungspflicht zu bejahen ist.

Lösung

10.3 Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, § 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2 Satz 4, Abs. 2a HGB

Aufhebung bzw. **weitgehende Beschränkung** des **Aktivierungsverbots** für **selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens.

„Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.“

Ansatz der originären immateriellen Vermögensgegenstände mit den **Entwicklungskosten, § 255 Abs. 2a HGB.**

Einbeziehungsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten, § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB.

Hilfestellung zur eindeutigen Abgrenzung bietet § 255 Abs. 2a Sätze 2 und 3 HGB.

Begriff	Umschreibung/Beispiel
Forschung	<p><i>„Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“</i></p> <p>Erforschung neuer Techniken, Materialien, Verfahren u.Ä. (systematisches Suchen).</p>
Entwicklung	<p><i>„Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“</i></p> <p>Erstellung Entwürfe, Konstruktionen, Test Prototypen, Materialien oder Verfahren (erproben und testen).</p>

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

„Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen“, § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB.

Dies setzt zum einen voraus, dass die beiden Phasen im Produktions-/Entwicklungsprozess verlässlich voneinander getrennt werden können, zum anderen wird es notwendig sein, eine Kostenrechnung einzuführen, um die buchhalterische Abgrenzung der Forschungs- von den Entwicklungskosten durchführen zu können.

Koppelung der Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände an eine Ausschüttungssperre, § 268 Abs. 8 HGB.

In der Steuerbilanz gilt weiterhin das **generelle Aktivierungsverbot** des **§ 5 Abs. 2 EStG**, d.h. ggf. Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

Fall 17 (Inno-AG)

Die Inno-AG (I-AG) entwickelt und vertreibt Desinfektionsmittel für die Medizintechnik. Aufgrund neuer gesetzlicher Vorschriften der chirurgischen Händedesinfektion möchte die I-AG ein neues, inzwischen patentiertes Verfahren zur Herstellung eines Desinfektionsmittels auf den Markt bringen, das die Wirkkriterien für die chirurgische Händedesinfektion schon nach 1 Minute statt der bislang üblichen 3 Minuten erzielt. Aufgrund von Kostenvergleichsstudien geht die I-AG davon aus, dass durch den Einsatz dieses neuen Verfahrens, Zeit- und damit Kosteneinsparungen bei den Kunden von bis zu 15 % möglich sind. Im Zuge der Entwicklung des neuen Verfahrens bis zur Marktreife sind in den Jahren 2016 und 2017 folgende Aufwendungen entstanden:

	<u>EUR</u>
a) Bestandsaufnahme der am Markt verfügbaren Desinfektionsmittel der chirurgischen Händedesinfektion	100.000
b) Labortests der Wirksamkeit der in Betracht kommenden neuartigen chemischen Stoffe	800.000
c) Suche nach einer geeigneten Trägersubstanz (Flüssigkeit, Gel oder Feststoff) um die Wirkmittel bestmöglich einzusetzen	400.000
d) Praxistests der gefundenen Substanzen auf Einsatzfähigkeit und Wirksamkeit	600.000
e) Patent- und Anwaltsgebühren	100.000

Die Aufwendungen a) bis c) sind im Jahr 2016, die Aufwendungen d) und e) im Jahr 2017 angefallen. Die Chemiker der I-AG beurteilten die zunächst zweifelhafte Realisierbarkeit des Entwicklungsprojektes mit dem Fund der geeigneten Trägersubstanz zu Beginn des Jahres 2017 äußerst positiv. Anfang September 2017 ist das Produkt marktreif.

Die I-AG sieht für das von ihr entwickelte Mittel ein großes Marktpotential da gegenwärtig kein vergleichbares Mittel auf dem Markt angeboten wird. Sie schätzt den Marktwert ihres Mittels auf 10.000.000 EUR und geht von einer Nutzungsdauer von 4 Jahren aus.

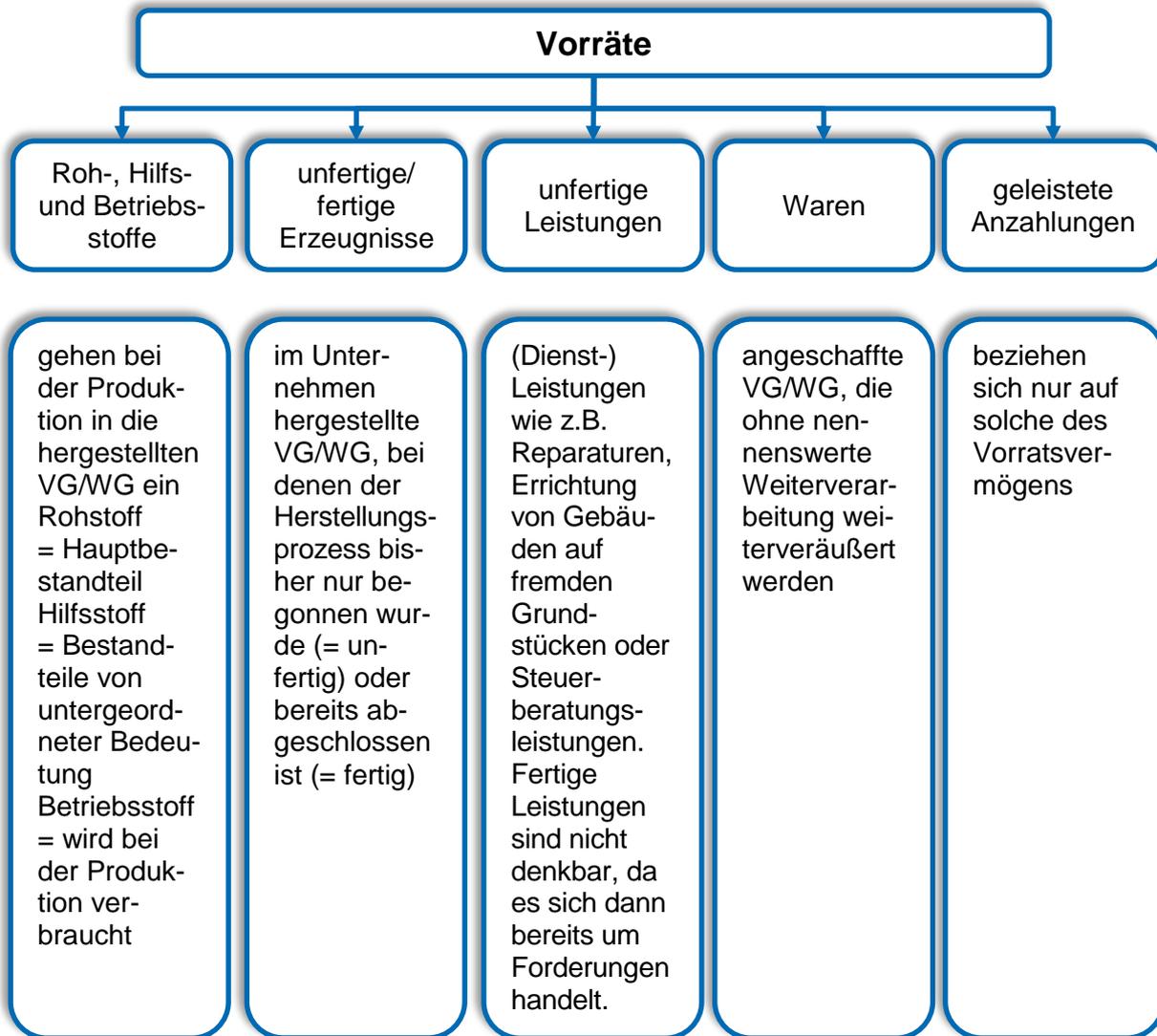
Bilanzielle Behandlung in den Jahren 2016 und 2017 bei angestrebtem hohen Betriebsvermögensausweis?

Lösung

11. Umlaufvermögen

11.1 Vorräte

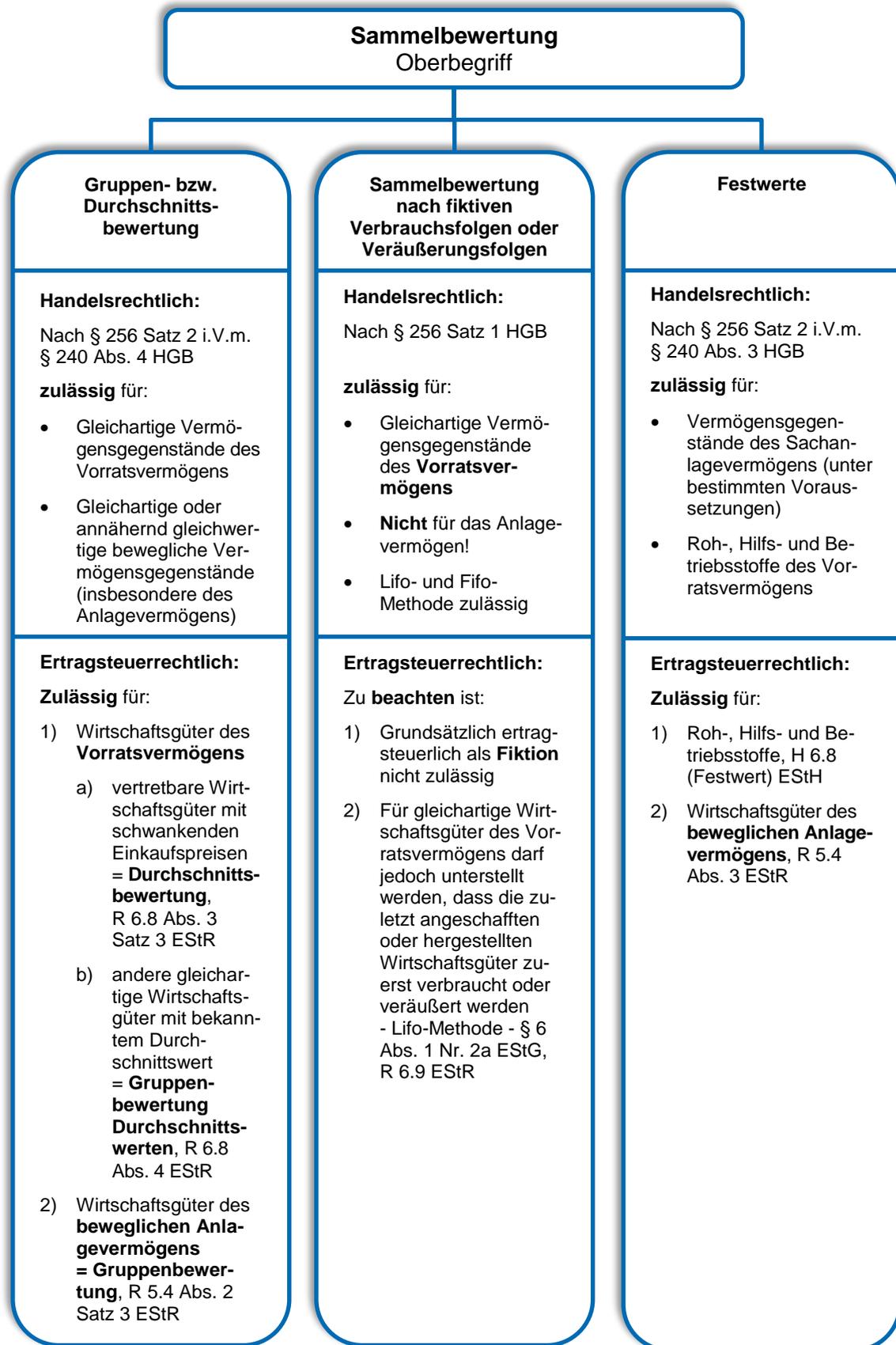
11.1.1 Ansatz dem Grunde nach



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

11.1.2 Stichtagsbewertung (primärer Wertmaßstab)

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Fall 18 (Phill Fraß)

Phill Fraß hat zu Beginn des Geschäftsjahres (= Kalenderjahr) am 01.01.2017 einen Bestand von 500 kg eines Rohstoffes im Wert von 4.000,00 EUR auf Lager liegen. Es handelt sich dabei um gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens.

Phill Fraß kauft am 12.04.2017 1.000 kg zu 7,00 EUR/kg, am 27.09.2017 2.500 kg zu 10,00 EUR/kg und am 13.12.2017 1.200 kg zu 8,20 EUR/kg ein.

Im Geschäftsjahr 2017 sind 3.200 kg für Produktionszwecke verbraucht worden. Vom Verbrauch entfallen auf die Monate Februar 100 kg, Mai 300 kg und den Monat Oktober 2.800 kg.

- a) Beurteilen Sie kurz die rechtliche Zulässigkeit der unter b) genannten Bewertungsmethoden.
- b) Wie hoch ist der Wert des Endbestandes bei Anwendung
 1. des genauen Durchschnitts, Geschäftsjahresdurchschnitts,
 2. des Fifo-Verfahrens,
 3. des Lifo-Verfahrens?

Lösung

Fall 19 (Fred Chen)

Der Fabrikant Fred Chen (F) benötigt für die Produktion eine annähernd gleichmäßige Menge an Betriebsstoffen, die sich regelmäßig verbrauchen und laufend zu ersetzen sind. Zum 31.12.2014 ermittelt F einen Festwert von 50.000 EUR (entspricht durchschnittlichem Bestand zum Ende des Jahres nach den Erfahrungen der Vorjahre). In den Jahren 2015 bis 2017 wurden zusätzliche Betriebsstoffe zu folgenden Anschaffungskosten erworben:

	<u>EUR</u>
in 2015 für	30.000
in 2016 für	36.000
in 2017 für	32.000

Zum 31.12.2017 ergibt eine körperliche Bestandsaufnahme einen Bestand von 56.000 EUR. Bitte erläutern Sie die Behandlung in 2017.

Lösung

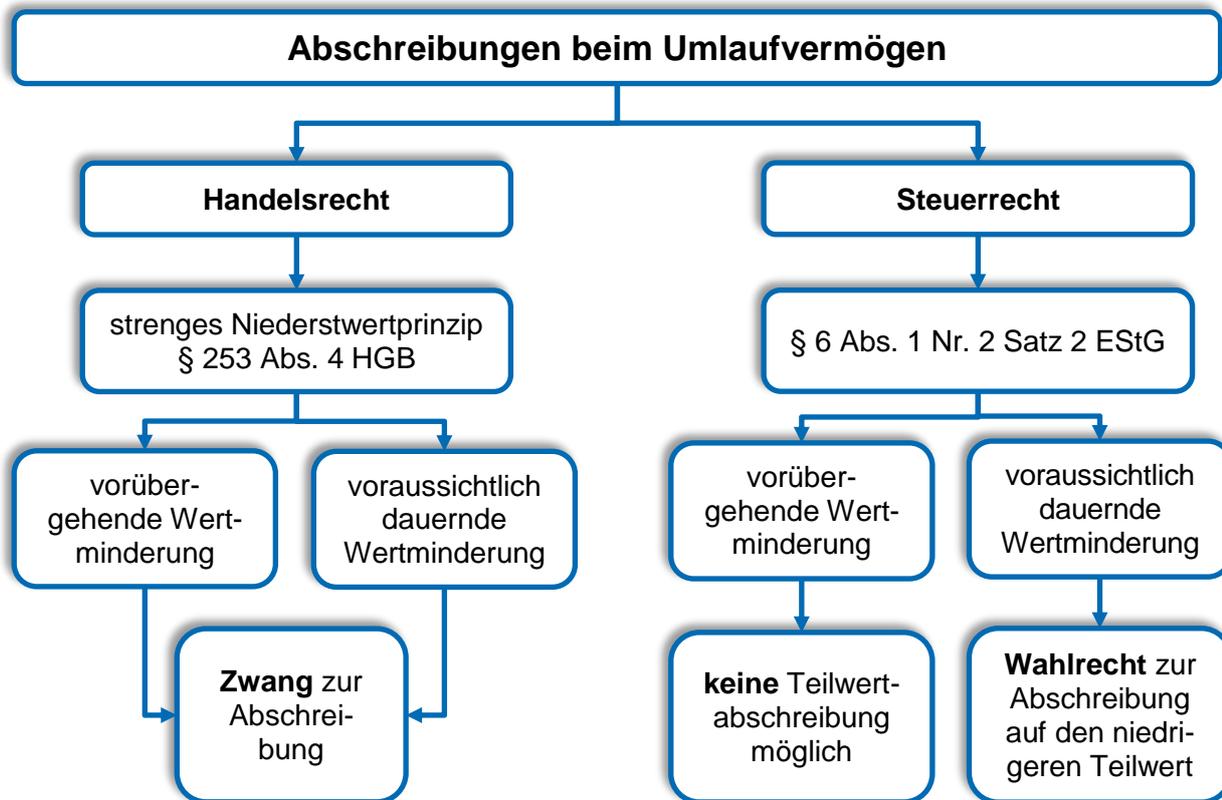
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung

Wie würde sich die Behandlung ändern, wenn die körperliche Bestandsaufnahme zum 31.12.2017 einen Bestand von 52.000 EUR ergibt?

Lösung

11.1.3 Stichtagsbewertung (sekundärer Wertmaßstab)



H.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Voraussichtlich dauernde Wertminderung beim Umlaufvermögen

BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl 2016 I S. 1162.

Bei VG/WG des Umlaufvermögens ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder dem früheren Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält (Rz 16).

Dabei sind im Rahmen des Stichtags- und Wertaufhellungsgrundsatzes nur allgemeine Marktentwicklungen zu berücksichtigen.

Fall 20 (Nick Otin)

Der Bauträger Nick Otin (N) hat in 2017 Waren im Wert von 200.000 EUR erworben. Am Bilanzstichtag 31.12.2017 beträgt der Wert nur noch 192.000 EUR. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat sich der Wert auf 195.000 EUR erholt.

Bilanzielle Behandlung zum Bilanzstichtag 31.12.2017, wenn ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht wird!

Lösung

Fall 21 (Susi Sorglos)

Die bilanzierende Schuhgroßhändlerin Susi Sorglos (S) kaufte im Januar 2017 einen größeren Posten modischer Damenschuhe für 100.000 EUR (ohne Umsatzsteuer). Aufgrund einer Änderung des modischen Geschmacks im Jahr 2017 konnte S die Schuhe nicht zu ihren Preisvorstellungen verkaufen.

Zum 31.12.2017 beträgt der Verkaufspreis für den Posten 88.000 EUR (ohne Umsatzsteuer). Die noch anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten betragen 3.200 EUR. Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 5 % der Erlöse. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung waren die Verkaufspreise weiter leicht gefallen.

Wie sind die Schuhe in Handelsbilanz und Steuerbilanz zum 31.12.2017 zu bewerten, wenn der niedrigste Wertansatz und wenn möglich eine Einheitsbilanz gewünscht wird?

Lösung

11.2 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

11.2.1 Ansatz dem Grunde nach

Fall 22 (Polly Zist)

Die Stahlbauunternehmerin Polly Zist erstellt eine Halle für den Kunden Karl Lunke. Die baubehördliche Abnahme erfolgte am 29.12.2017. Karl Lunke nutzt das Gebäude ab 17.01.2018. Damit einhergehend wurde auf eine förmliche Abnahme verzichtet.

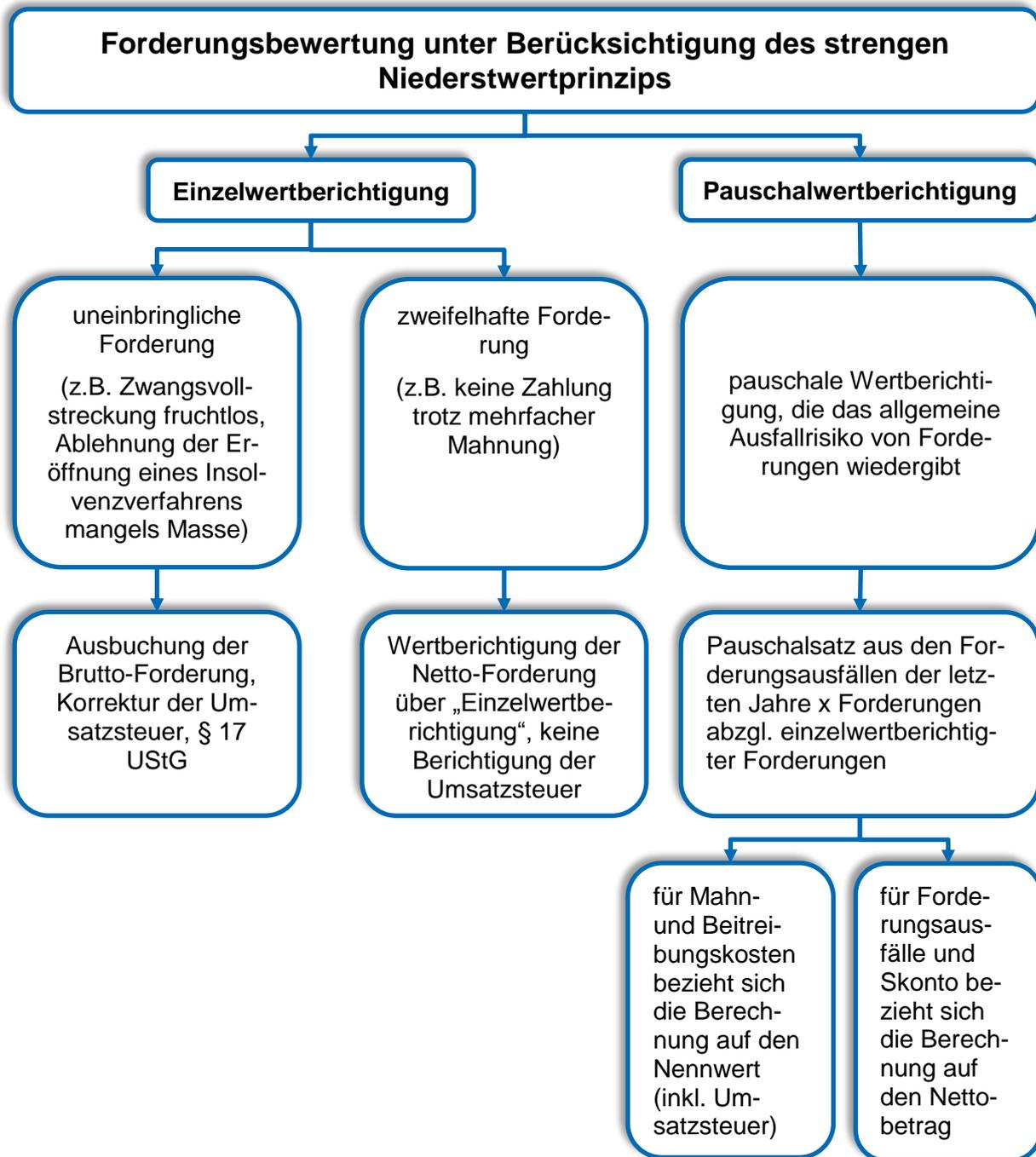
Zu welchem Zeitpunkt hat Polly Zist eine Forderung zu aktivieren?

Lösung

11.2.2 Zugangsbewertung (primärer Wertmaßstab)

Die Zugangsbewertung bei Forderungen erfolgt zu Anschaffungskosten (= Nennwert), § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.

11.2.3 Stichtagsbewertung



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fall 23 (Marga Sucht)

Die e.Kffr. Marga Sucht (M) hat zum 31.12.2017 einen Forderungsbestand von 856.800 EUR inkl. Umsatzsteuer aus Lieferungen.

- a) Eine Forderung i.H.v. 142.800 EUR inkl. Umsatzsteuer wird wahrscheinlich zu 50 % ausfallen.
- b) Ferner liegt eine Forderung gegenüber dem Kunden Baierl i.H.v. 321.300 EUR inkl. Umsatzsteuer vor. Im Dezember 2017 verzichteten sämtliche Gläubiger - also auch M - im Rahmen eines Vergleichs auf 50 % ihrer Forderungen.
- c) Eine Forderung i.H.v. 238.000 EUR inkl. Umsatzsteuer besteht gegenüber dem Kunden Abel. Über das Vermögen des Abel wurde am 23.12.2017 das Insolvenzverfahren eröffnet. Es ist mit einer Quote von 25 % zu rechnen.
- d) Auf den Restbestand der Forderungen ist unstreitig zutreffend, wie in den Vorjahren für Mahn- und Beitreibungskosten i.H.v. 1 % sowie für etwaige andere Forderungsausfälle i.H.v. 2 % eine Pauschalwertberichtigung zu bilden.

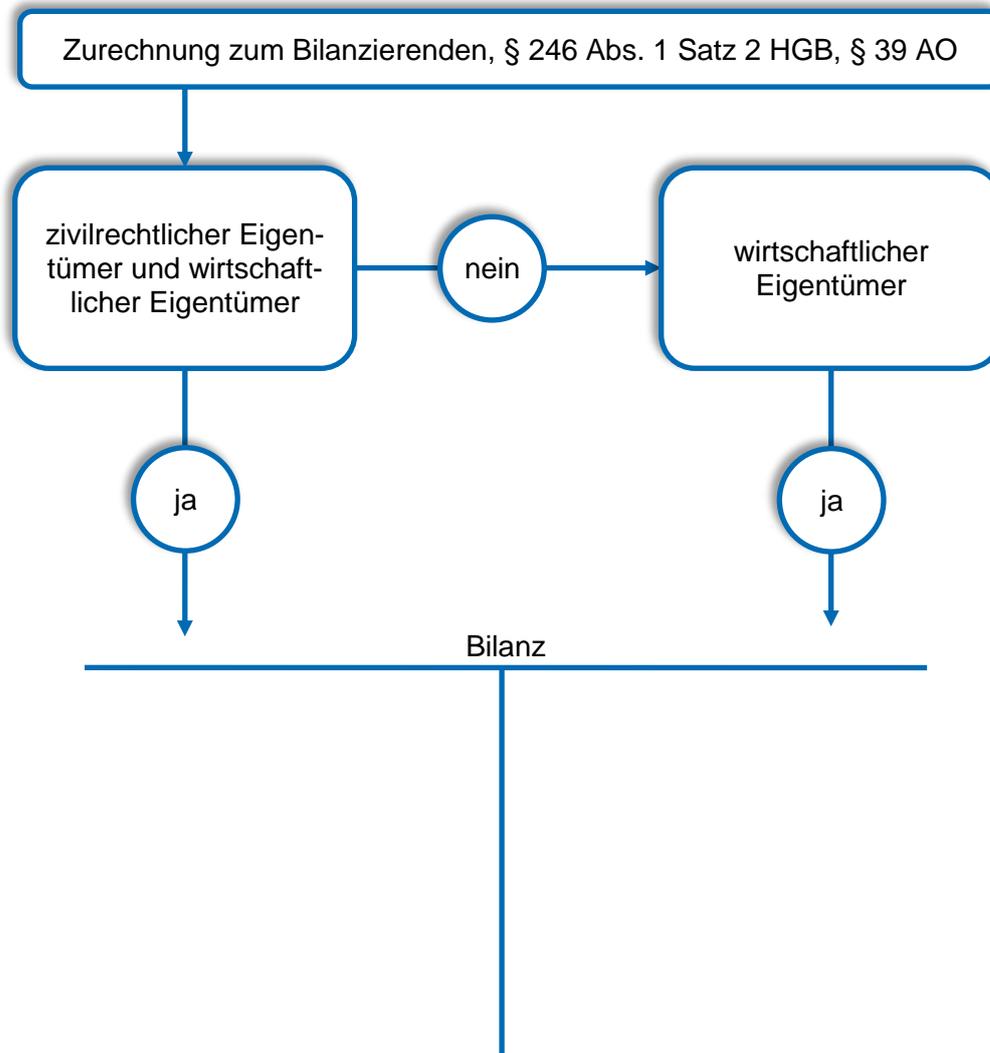
Bei Bilanzaufstellung in 2018 beträgt der offene Restbestand der pauschalwertberechtigten Forderungen 2.000 EUR (ohne Umsatzsteuer). Das Konto „Pauschalwertberichtigung“ valuiert zum 31.12.2016 mit 1.400 EUR.

Bilanzielle Würdigung bei gewünschter Einheitsbilanz! Der Umsatzsteuersatz beträgt 19 %. Welche Buchungen sind erforderlich?

Lösung

12. Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

12.1 Allgemeine Grundsätze zur Zurechnung



Fall 24 (Power-GmbH)

Die Power-GmbH kauft bei der Apfel AG (AG) im Jahr 2017 eine PC-Anlage. Die AG liefert unter Eigentumsvorbehalt. Zum 31.12.2017 hat die GmbH den Kredit, den sie von der AG bekommen hatte, noch nicht vollständig getilgt, wird ihren Zahlungsverpflichtungen aber fristgemäß nachkommen.

Wer hat die PC-Anlage in 2017 zu aktivieren?

Lösung

Fall 25 (Rolling in the deep GmbH)

Die Rolling in the deep GmbH verkauft am 22.12.2017 Waren an Einzelhändler Adele. Die Ware wird am 29.12.2017 versendet und kommt am 05.01.2018 bei Adele an. Spezielle Vereinbarungen zum Eigentumsübergang wurden keine getroffen.

Lösung

12.2 Mietkauf und Leasing

Will ein Unternehmer eine größere Investition tätigen, so muss er über eine sinnvolle Finanzierung nachdenken.

Das Zivilrecht regelt 2 reine Vertragsgestaltungen, die streng voneinander abzugrenzen sind:

- a) Kauf,
- b) Miete.

In der Praxis treten aber zahlreiche Verträge eigener Art auf, die Elemente aus beiden Typen enthalten, also Mischformen sind.

Unter Berücksichtigung ihrer Unvereinbarkeit müssen die Vertragsgestaltungen so ausgelegt werden, wie es im Einzelfall der Sachlage entspricht.

Diese Verträge werden also entweder wie Kauf- oder wie Mietverträge behandelt.

Dabei ist lt. BFH (18.11.1970, BStBl 1971 II S. 133) nicht das von den Beteiligten formal Erklärte, sondern das nach den gesamten Vereinbarungen von ihnen wirtschaftlich Gewollte und Bewirkte steuerlich maßgebend.

Erläuterung der Bilanzierung von Mietverträgen

Mietverträge führen zu beidseitig schwebenden Rechtsgeschäften, die nicht bilanziert werden dürfen.

Fall 26

Am 01.07.04 wird ein Mietvertrag über Büroräume abgeschlossen. Es wird eine angemessene Miete vereinbart. Die Zahlungen erfolgen monatlich zum Ende des Monats.

Lösung

Fall 27

Mietvorauszahlung für 12 Monate.

Lösung

Fall 28

Mieter hat sich für 10 Jahre verpflichtet, Räume für 15 EUR/qm zu mieten. Durch Überangebot am Immobilienmarkt ist nach 2 Jahren eine Miete von 10 EUR/qm angemessen.

Lösung

Abgrenzung Mietkauf und verdeckter Ratenkauf

Vorüberlegung: Unterschiede bei Festlegung der Gegenleistung

Verkäufer	Vermieter
Will nur einen Kaufpreis erzielen der die eigenen Kosten abdeckt und zu einem angemessenen Rohgewinn führt.	Unterschied Verkäufer: <ul style="list-style-type: none"> • trägt Risiko des zufälligen Untergangs • trägt laufenden Aufwendungen • zieht Nutzen aus Restwert • hat Zinsverlust durch Hingabe des „Kapitals“ ohne sofortigen Liquiditätszufluss
Ermittlung Gegenleistung: AK/HK + Veräußerungskosten + <u>angemessenen Gewinn</u> = Kaufpreis (Listenpreis)	Ermittlung Gegenleistung: AK/HK + angemessenen Gewinn, wie bei Veräußerung erzielbar wäre + laufende Kosten des Unterhalts und der Versicherung + angemessene Verzinsung (ausgehend vom Listenpreis) <u>./. ggf. abzgl. Restwert</u> = Gesamtmiete

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Indizien für verdeckten Ratenkauf, dazu BFH 1971 (a.a.O.):

- Ergibt sich aus den getroffenen Vereinbarungen, dass es der wesentliche **Sinn des Vertrages** ist, eine von dem Nutzungsberechtigten in jedem Falle zu erbringende **Gesamtleistung festzusetzen** und die Beteiligten davon ausgingen, dass er das Objekt in **jedem Falle erwerben** würde, so liegt ein Kaufvertrag mit KP-Stundung vor.
- Es genügt deshalb, wenn der **Übernahmepreis so niedrig** bemessen ist, dass er ohne Hinzurechnung der bis dahin geleisteten Mieten **als Kaufpreis wirtschaftlich nicht verständlich** wäre **d.h. Zeitwert > Übernahmepreis = Ratenkauf, wenn deutliche Abweichung**.
- Für die steuerrechtliche Beurteilung ist allein maßgebend, ob mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden konnte, dass der Mieter die Kaufoption ausübt.

Folgen des verdeckten Ratenkaufs

Zurechnung des Objektes beim „Mieter“ als wirtschaftlichem Eigentümer i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO

denn, hierfür maßgebend, ob

- bei dem für diese Gestaltung typischen Verlauf der tatsächliche Eigentümer dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut tatsächlich ausgeschlossen wird, sodass der Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat
 - a) Ausübung der tatsächlichen Sachherrschaft,
 - b) Ziehen der Erträge aus dem Objekt.

Fall 29

Die Vermieterin Veronica (V) vermietet ab 02.01.01 an den Mieter Matz (M) eine Hebebühne für monatlich 4.000 EUR zzgl. USt; Anschaffungskosten bei V 160.000 EUR. Vertraglich wurde vereinbart, dass M den Mietvertrag jederzeit zum Ende eines Monats kündigen oder die Maschine zum seinerzeitigen Listenpreis von 220.000 EUR zzgl. USt unter voller Anrechnung der bis zu diesem Zeitpunkt geleisteten Mieten erwerben kann. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 5 Jahre. M erklärt zum 01.07.01 gegenüber V den Kauf der Maschine. Vereinbarungsgemäß muss M, da er bereits 24.000 EUR Miete zzgl. USt gezahlt hatte, nur noch 196.000 EUR zzgl. USt an V bezahlen. Beide wählen die lineare AfA.

Lösung

Abwandlung

M ab 02.01.01 monatlich eine Miete von 12.000 EUR zzgl. USt zu bezahlen und der Zeitwert der Hebebühne beträgt zum 01.07.01 noch 180.000 EUR. Bei Kauf am 01.07.01 kann M (12.000 EUR x 6 Monate =) 72.000 EUR Miete zzgl. USt auf den Kaufpreis anrechnen.

Lösung

Leasing

Beim „Leasing“ handelt es sich um die entgeltliche Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, die früher üblicherweise nicht gemietet, sondern gekauft wurden.

Leasingverträge können nach BFH-Auffassung je nach Vertragsgestaltung vom normalen Mietvertrag bis zum verdeckten Ratenkaufvertrag reichen. Das zivilrechtliche Eigentum am Leasinggegenstand verbleibt dabei regelmäßig beim Leasinggeber.

Durch die Verschiedenartigkeit derartiger Verträge ist eine einheitliche steuerliche Beurteilung des Leasings nicht möglich.

Wichtig sind für die Praxis vor allem folgende BMF-Schreiben:

1. BMF-Schreiben vom 19.04.1971, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 6/1,
2. BMF-Schreiben vom 22.12.1975, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 6/3.

Fall 30

Am 01.07.2017 wurde eine speziell auf die Bedürfnisse der Klamm-GmbH (GmbH) zugeschnittene neue Trockenkammer (Aluminium, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 6 Jahre) aufgestellt, die der GmbH ab demselben Tag gegen vierteljährliche Zahlungen von 12.000 EUR (zzgl. Umsatzsteuer), fällig jeweils am ersten Tage des Quartals, überlassen wurde.

Die Firma Anlagenvermietung stellte vierteljährlich zu jeder Leasingrate eine ordnungsgemäße Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer. Am Tag der Aufstellung hatte die GmbH zudem vertragsgemäß eine Einmalzahlung i.H.v. 24.000 EUR (zzgl. in Rechnung ausgewiesener Umsatzsteuer) an die Firma Anlagenvermietung geleistet.

Die Vertragsparteien waren davon ausgegangen, dass die Trockenkammer von der Firma Anlagenbau zu Anschaffungskosten von 160.000 EUR (zzgl. Umsatzsteuer) erworben wurde.

Mit der GmbH war vereinbart, dass der Vertrag nicht vor Ablauf von 4 Jahren gekündigt werden kann und die Trockenkammer danach bei Einhaltung der vertraglichen Zahlungen auf Wunsch der GmbH in deren Eigentum übergeht.

Die Firma Anlagenvermietung hoffte, dass die GmbH von diesem Optionsrecht Gebrauch machen würde, da die überlassene Trockenkammer anderweitig nicht weiterzuverwenden war und ein Ausbau aus der Lagerhalle nebst Verschrottung ihr nur unnötige Kosten verursachen würde.

Lösung

Fall 31

Die Eurythmix GmbH (LN) least mit Wirkung zum 02.01.2017 eine Maschine von der Leasing AG (LG) für eine unkündbare Grundmietzeit (GMZ) von 5 Jahren. Die Maschine hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 Jahren.

Die Leasingrate beträgt jährlich 40.000 EUR ohne Umsatzsteuer und ist nachschüssig zu zahlen.

Der LG hat in der GMZ Anschaffungs-, Neben- und Finanzierungskosten i.H.v. 260.000 EUR zu tragen. Nach den Vertragsbedingungen wird die Maschine nach Ablauf der GMZ vom LG veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger, als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des LG und den Leasingraten, so hat der LN eine entsprechende Abschlusszahlung zu leisten. Ist der Veräußerungserlös hingegen höher, als die Differenz zwischen Gesamtkosten des LG und den Leasingraten, so erhält der LG 20 % des Mehrerlöses und der LN 80 % des Mehrerlöses.

Wem ist die Maschine bilanziell zuzurechnen?

Lösung

II. Schulden

1. **Ansatz von Verbindlichkeiten**

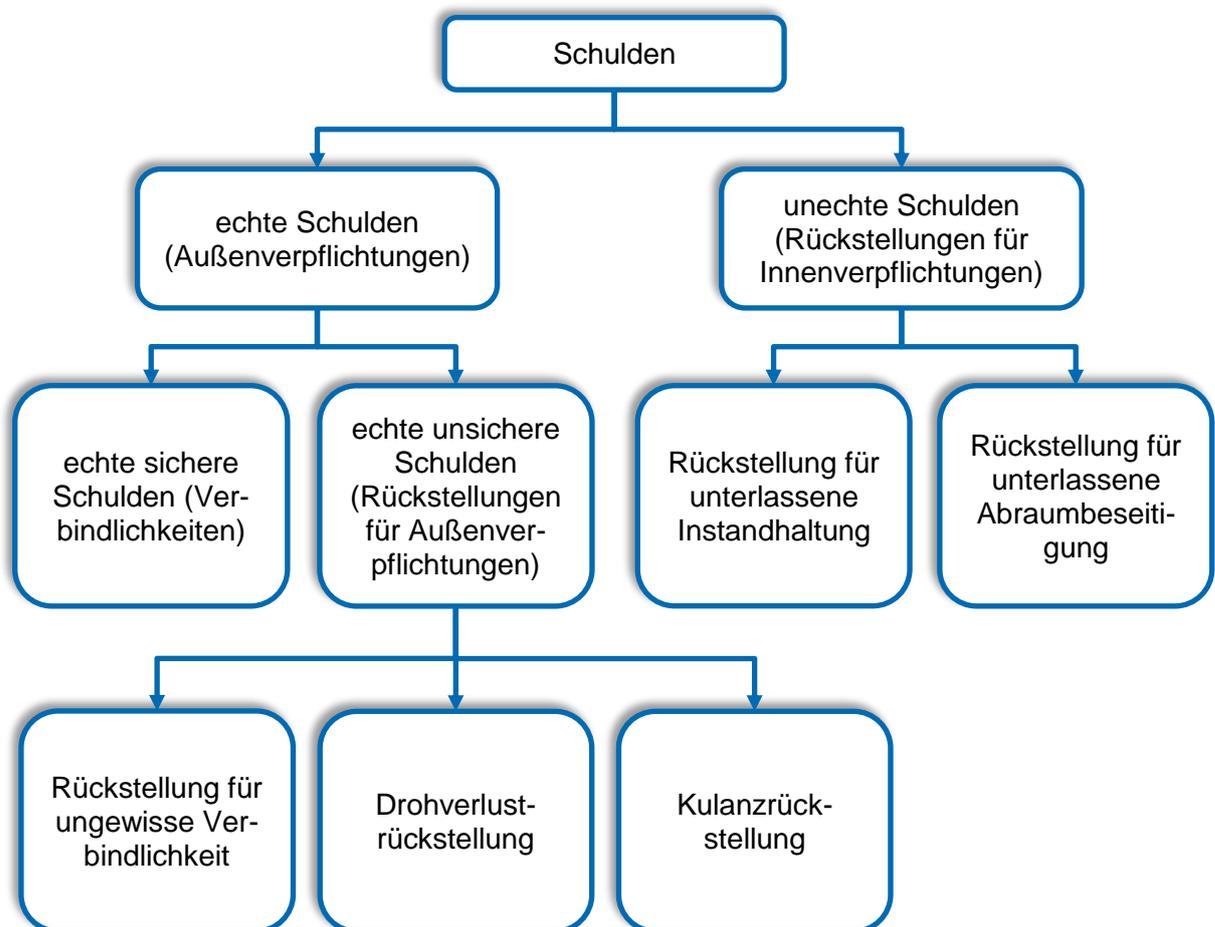
Nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB hat der Kaufmann sämtliche Schulden zu passivieren, soweit kein Ansatzverbot besteht. Seit dem BilMoG existieren keine handelsrechtlichen Passivierungswahlrechte mehr.

Für die Steuerbilanz bedeutet dies unter dem Aspekt der Maßgeblichkeit, dass

Pflicht zur Passivierung in Handelsbilanz = Pflicht zur Passivierung in Steuerbilanz
--

Verbot zur Passivierung in Handelsbilanz = Verbot zur Passivierung in Steuerbilanz
--

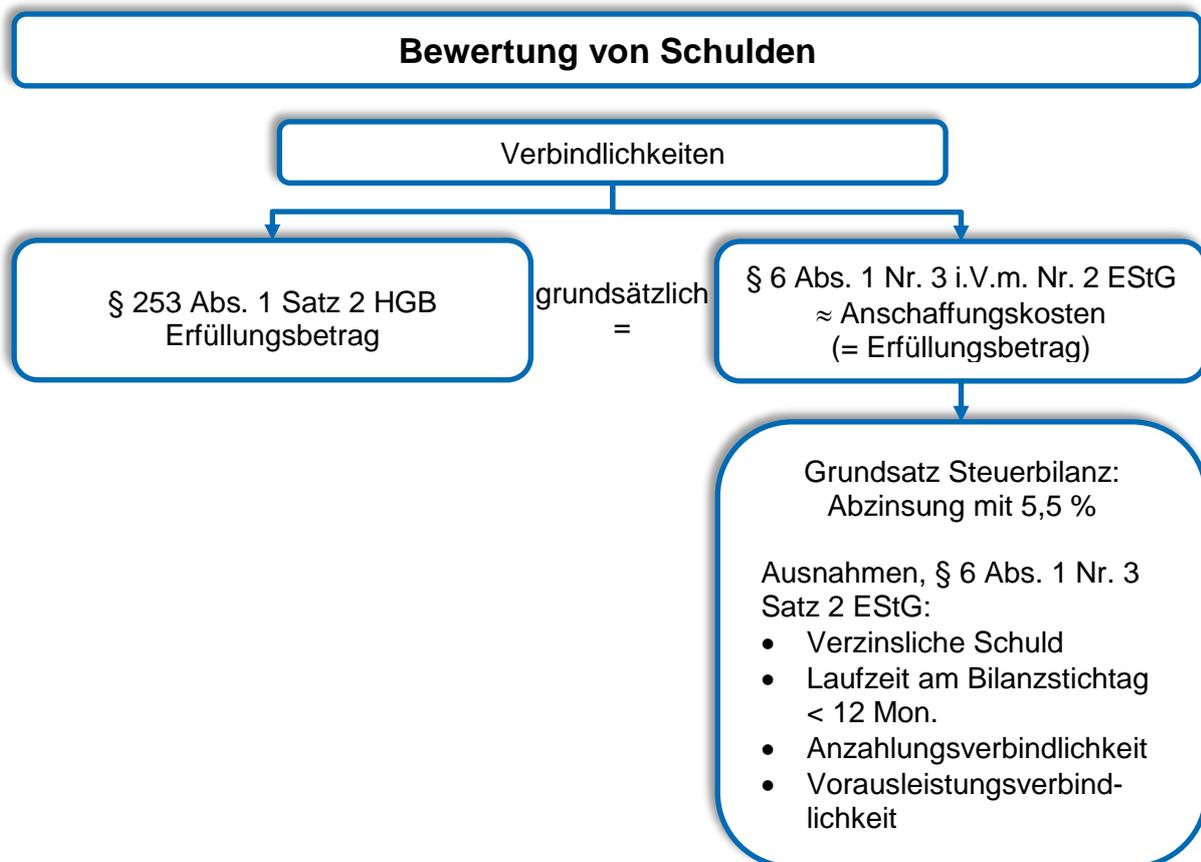
Für die Bilanzierung von Schulden dem Grunde nach müssen Sie zunächst folgende Unterscheidungen treffen:



Ansatzvoraussetzungen

1. Außenverpflichtung
2. zum Stichtag dem Grunde und der Höhe nach gewiss
3. wirtschaftliche Belastung zum Stichtag
 - = Der Vertragspartner hat das seinerseits Erforderliche getan.
(Schuld aus Vertrag)
 - = Die Tatbestände, an die das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, sind erfüllt.
(Schuld aus Gesetz)

2. Bewertung von Verbindlichkeiten



Fall 32 (Marie Huana)

Die bilanzierende Möbelhändlerin Marie Huana (M) wird von ihrem Lieferanten am 28.12.2017 mit Möbeln beliefert. Lt. Kaufvertrag vom 21.12.2017 beträgt der Einkaufspreis 476.000 EUR inkl. Umsatzsteuer. Die Zahlung erfolgt im Januar 2018.

Liegen bilanzielle Schulden am Bilanzstichtag 31.12.2017 vor? Wenn ja, wie erfolgt die Bewertung?

Lösung

Fall 33 (Deckel-GmbH)

Die Deckel-GmbH hat von ihrer alleinigen Gesellschafterin Ilse Topf am 01.12.2017 ein Darlehen i.H.v. 60.000 EUR gewährt bekommen. Der Nominalbetrag des Darlehens ist zzgl. der aufgelaufenen Zinsen in unbestimmter Zeit an Ilse Topf zurückzuzahlen. Lt. Darlehensvertrag erfolgt eine dem Fremdvergleich standhaltende Verzinsung i.H.v. 2 % p.a.

Liegt zum Bilanzstichtag 31.12.2017 eine zu bilanzierende echte sichere Schuld vor? Wie erfolgt die Bewertung?

Lösung

Abwandlung

Es wurde keine Verzinsung vereinbart.

Lösung

Fall 34 (Klara Korn)

Einzelhändlerin Klara Korn (K) erwirbt am 30.12.2017 (= Übergang Nutzen und Lasten und gleichzeitig Grundbucheintragung) ein Grundstück zum Verkehrswert von 1.200.000 EUR. Vereinbarungsgemäß hat K den Kaufpreis in 60 Monatsraten zu je 20.000 EUR, jeweils am Monatsende, beginnend am 31.01.2018, zu tilgen. Dies entspricht einer Laufzeit von 5 Jahren. Über eine Verzinsung wurde keine Vereinbarung getroffen.

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung!

Lösung

3. Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten

Handelsrecht

Mit Einführung des BilMoG ab 2012 hat der Gesetzgeber die Umrechnung von Fremdwährungs-transaktionen in § 256a HGB gesetzlich normiert. Danach gelten die folgenden Regeln bzw. Voraussetzungen:

Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit < 1 Jahr	<ul style="list-style-type: none"> • Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag • Realisations- und Imparitätsprinzip sowie das Anschaffungskostenprinzip werden nicht beachtet
Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit > 1 Jahr	Umrechnung erfolgt zum Devisenkassamittelkurs unter Beachtung des <ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskostenprinzips, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB • Realisations- und Imparitätsprinzips, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB
Auswirkungen in der GuV	Es kommt zur Erfassung von unrealisierten Währungsgewinnen.
Ausweispflichten nach § 277 Abs. 5 HGB	<ul style="list-style-type: none"> • gesonderte Angaben von Gewinnen und Verlusten aus der Fremdwährungsumrechnung • angabepflichtig wären damit nur die sich unmittelbar aus der Währungsumrechnung von am Bilanzstichtag vorhandenen Abschlussposten ergebenden Gewinne und Verluste, WPH I, F Anm. 552
Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB?	Die Vorschrift zur Ausschüttungssperre greift nicht.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vorträge



Praktikerhinweis

Es handelt sich bei dem § 256a HGB lediglich um eine Vorschrift zur Folgebewertung. Die Zugangsbewertung ist davon nicht betroffen, sodass in diesem Fall, wie bisher auch schon, grundsätzlich auf den Geld- oder Briefkurs abzustellen wäre. Es wird jedoch auch für vertretbar gehalten, dass auch die Zugangsbewertung zum Devisenkassamittelkurs erfolgen kann, wenn die Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich ist, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Auflage, § 256a, Rz 35.

Steuerrecht

H 6.2 (Ausländische Währung) EStH:

- In der Literatur wird vertreten, dass der Devisenkassamittelkurs auch für die Steuerbilanz als Umrechnungskurs gelten soll.
- Nach derzeitigem Meinungsstand in der Literatur wird die Ausnahme vom Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip lt. § 256a Satz 2 HGB nicht für die Steuerbilanz maßgeblich, § 5 Abs. 6 EStG.

Fall 35 (Dennis Platz)

Der e.K. Dennis Platz (D) hat im November 2017 Waren für 180.000,00 USD aus den USA bezogen. Im November betrug der Devisenkassamittelkurs 0,75 USD/EUR. Am Bilanzstichtag 31.12.2017 war der Wechselkurs auf 0,80 USD/EUR gestiegen.

Bilanzielle Behandlung zum 31.12.2017 in Handelsbilanz und Steuerbilanz, wenn die Schuld im März 2018 bei einem Wechselkurs von 0,80 USD/EUR beglichen wird!

Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung

Der Devisenkassamittelkurs beträgt vom 31.12.2017 bis zur Bezahlung im März 2018 0,60 USD/EUR.

Es soll, soweit möglich, eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz aufgestellt werden.

Lösung

4. Verbindlichkeiten aus erhaltenen Anzahlungen

Zur Bilanzierung von Schulden bei gegenseitigen Rechtsgeschäften muss wie folgt abgegrenzt werden:

1. Beide am Geschäft Beteiligten haben ihre vertraglichen Hauptpflichten noch nicht erfüllt

Es handelt sich um ein schwebendes Geschäft, welches grundsätzlich nicht zu bilanzieren ist.

(Ausnahme: Aus dem schwebenden Geschäft droht ein Verlust → Drohverlustrückstellung)

2. Der Entgeltsverpflichtete ist in Vorleistung getreten (Anzahlung)

Der andere Vertragspartner ist zur Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung verpflichtet. Diese Verpflichtung ist mit dem Betrag des zugeflossenen Entgelts (Nennwert) zu passivieren, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. Nr. 2 Satz 1 EStG.¹

Fall 36 (Till Sitter)

Unternehmer Till Sitter (T) stellt Bohranlagen her. Der Kunde Bruno hat bei ihm eine Maschine im Oktober 2017 bestellt und einschließlich Umsatzsteuer im November eine Anzahlung i.H.v. 476.000 EUR geleistet.

Bilanzielle Würdigung zum 31.12.2017 wenn die Handels- der Steuerbilanz entsprechen soll!

Lösung

¹ Bitte unterscheiden Sie für die umsatzsteuerliche Behandlung zwischen Teilleistungen und Anzahlungen. Teilleistung (= in Teilen geschuldet und bewirkt) → umsatzsteuerliche Behandlung entsprechend der allgemeinen Grundsätze, Anzahlung (= noch keine vollendete Leistung erbracht) → Ist-Versteuerung.

5. Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen

BMF-Schreiben vom 15.03.2016, BStBl 2016 I S. 279

Entscheidung des BFH

Der BFH hatte mit Urteil vom 14.05.2016 VIII R 25/11, BStBl 2016 II S. 968, entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass Gewinne aus erhaltenen Anzahlungen für einzelne Leistungsphasen der HOAI, für die eine nachprüfbare Rechnung vorliegt, zur sofortigen Gewinnrealisierung führen und somit die Bilanzierung einer teilfertigen Arbeit für einzelne Leistungsphasen der HOAI nicht mehr möglich ist.

Stellungnahme des BMF

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 29.06.2015, BStBl 2015 I S. 542 aufgehoben. Die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 14.05.2014 (a.a.O.) wird auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. begrenzt. § 8 Abs. 2 HOAI a.F. gilt für Leistungen, die bis zum 17.08.2009 vertraglich vereinbart wurden. Für diese Fälle wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 14.05.2014 (a.a.O.) erstmalig im Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im BStBl) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Steuerpflichtige den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

Fall 37 (BFH-Urteil vom 14.05.2014 VIII R 25/11)

Die X-KG betreibt ein Ingenieurbüro für Bauplanungsleistungen. Sie ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. In ihrer Bilanz auf den 31.12.2000 weist sie „unfertige Leistungen“ für Planungsleistungen nach HOAI, für die bisher keine Honorarschlussrechnungen gestellt wurden, i.H.v. umgerechnet ca. 8.000.000 EUR aus. In den „unfertigen Leistungen“ wurden die einzelnen Planungsprojekte mit den Kosten für Personal, Gemeinkosten und Fremdleistungen erfasst.

Buchungssatz 31.12.2000

Soll	EUR	Haben	EUR
Unfertige Leistungen	8.000.000	Ertrag Bestandsveränderung unfertige Leistungen	8.000.000

Nach der Gebührenordnung der HOAI, § 8 Abs. 2 HOAI 1995, wurden im Rahmen der abzurechnenden Leistungsphasen Abschlagsrechnungen gestellt, die als „Verbindlichkeit erhaltene Anzahlungen“ mit umgerechnet 11.000.000 EUR erfolgsneutral im Kalenderjahr 2000 gebucht wurden. In der Bilanz zum 31.12.2000 sind die „Verbindlichkeit erhaltene Anzahlungen“ mit 11.000.000 EUR enthalten.

Buchungssätze im lfd. Kalenderjahr 2000

Soll	EUR	Haben	EUR
Forderung Abschlagszahlungen	13.090.000	Verbindlichkeit erhaltene Anzahlungen	11.000.000
		Verbindlichkeit USt	2.090.000

Eine Gewinnrealisierung für die Projekte zu den erhaltenen Abschlagszahlungen durch Erfassung als „Forderungen fertige nicht abgerechnete Leistungen“ (bisher keine Honorarschlussrechnungen) einschließlich Gewinnaufschlag anstatt der „unfertigen Leistungen“ ist nicht erfolgt, weil nicht alle vertraglich zu erbringenden Leistungsphasen nach HOAI durch eine Honorarschlussrechnung abgerechnet wurden und noch keine Abnahme der Planungsleistungen erfolgte. Die Abschlagsrechnungen wurden für Teilleistungen einzelner Leistungsphasen und für Teilschlussrechnungen einzelner Leistungsphasen nach § 8 Abs. 2 HOAI 1995 gestellt. In einigen Fällen fehlte nur noch die Honorarschlussrechnung in anderen Fällen lag keine konkrete Abnahme aber bereits die Nutzung der Gebäude durch erfolgten Bezug vor.

Frage

Welche bilanziellen Auswirkungen ergeben sich?

Lösung

6. Rückstellungen

6.1 Ansatz von Rückstellungen

Unter echten unsicheren Schulden sind Rückstellungen für Außenverpflichtungen zu verstehen.

Dabei sind 3 Rückstellungsarten zu unterscheiden:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,
- Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Ansatz dem Grunde nach

Ansatzvoraussetzungen, vgl. R 5.7 Abs. 2 EStR

1. Außenverpflichtung
(vgl. R 5.7 Abs. 3 EStR)
2. zum Stichtag liegt Ungewissheit hinsichtlich Grund (= rechtliche Entstehung der Außenverpflichtung) und/oder Höhe vor
(Abgrenzung zu Verbindlichkeiten)
3. wirtschaftliche Verursachung zum Stichtag, Abgeltung von Vergangenem
(vgl. R 5.7 Abs. 5 EStR)
4. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
(vgl. R 5.7 Abs. 6 EStR)
5. keine aktivierungsfähigen Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren
(vgl. § 5 Abs. 4b EStG)

Fall 38 (Lungentorpedo-GmbH - BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 8/12)

Die Lungentorpedo-GmbH (L-GmbH) betreibt in ihrem Säge- und Spanplattenwerk u.a. eine Spänetrocknungsanlage.

Das zuständige Gewerbeaufsichtsamt erließ am 22.12.2017 auf der Grundlage des Bundesimmissionsschutzgesetzes (BImSchG) eine Anordnung, worin der L-GmbH aufgegeben wurde, den Spänetrockner bis zum 01.10.2018 so umzurüsten, dass bestimmte zahlenmäßig vorgegebene niedrigere Emissionswerte (die ab 01.10.2018 zu beachten sind) eingehalten werden. In der Vergangenheit entsprachen die Emissionswerte der Anlage den gesetzlichen Vorschriften.

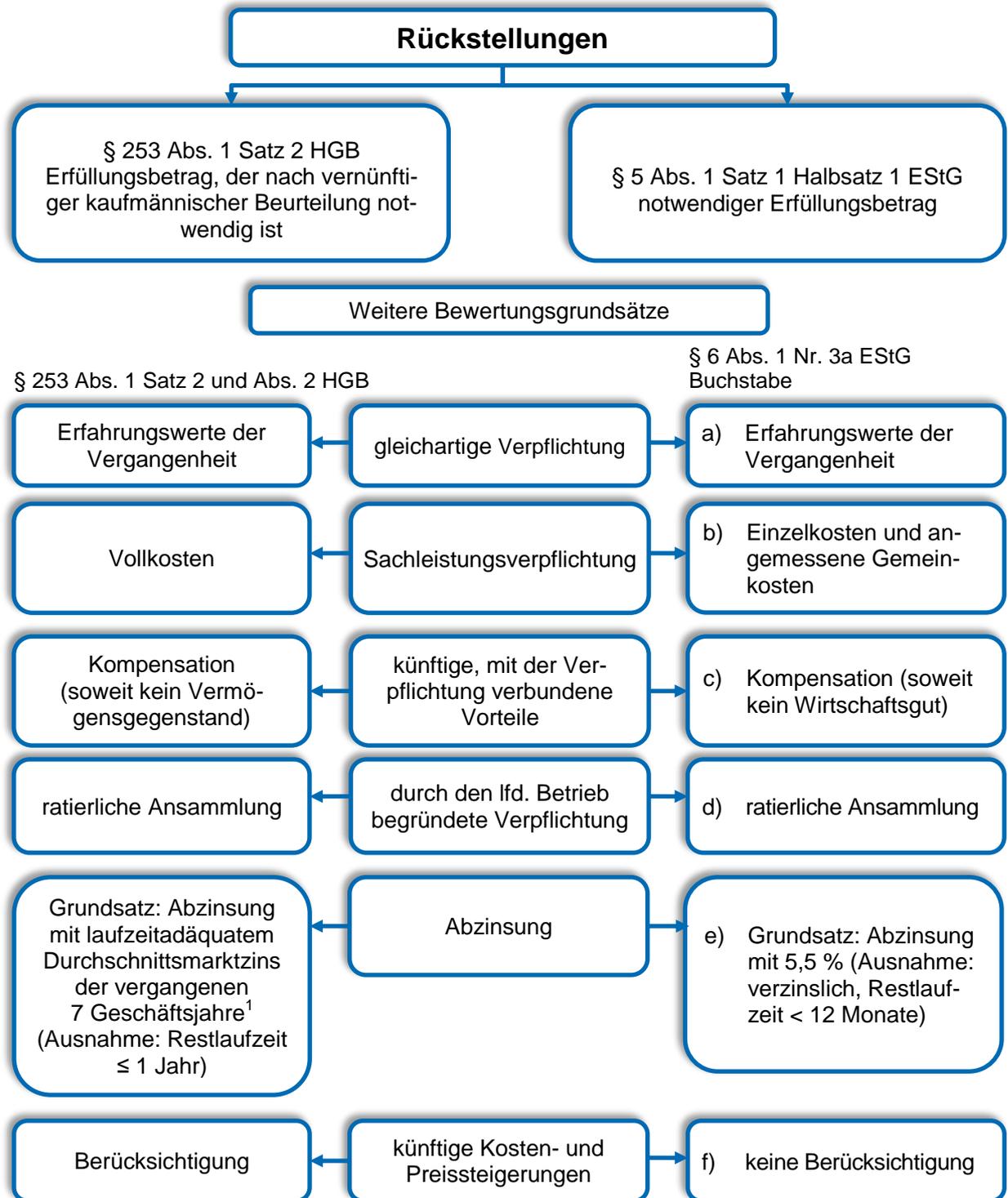
Sollte die L-GmbH der Verpflichtung aus dem Verwaltungsakt nicht fristgerecht nachkommen, droht die Behörde mit der Stilllegung der Anlage.

Die Umrüstung der Anlage erfordert einerseits eine Erweiterung, die Aufwendungen von ca. 1.200.000 EUR verursacht. Außerdem ist zur Einhaltung der Grenzwerte der Austausch eines bestimmten Teils der Anlage erforderlich, wodurch Aufwendungen von ca. 400.000 EUR entstehen.

Umfassende bilanzrechtliche Würdigung zum 31.12.2017!

Lösung

6.2 Bewertung von Rückstellungen



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

¹ Der jeweilige Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank ermittelt und veröffentlicht, § 253 Abs. 2 Satz 4 HGB.

Fall 39 (Falk Ennest)

Der bilanzierende Großhändler Falk Ennest (F) hat im November 2017 seinen Steuerberater Listig beauftragt, den Jahresabschluss zum 31.12.2017 zu erstellen, wobei ein Honorar von 12.000 EUR erwartet wird. Listig erbringt die Leistung im Februar 2018. Hierfür waren noch vorbereitende Abschlussarbeiten von den Angestellten des F notwendig. Die Aufwendungen hierfür werden voraussichtlich im Januar 2018 betragen:

- anteilige Gehälter 11.000 EUR.

Liegen zum Stichtag zu bilanzierende Schulden vor? Wie muss die Bewertung erfolgen?

Lösung

Fall 40 (Bela Gerung)

Bela Gerung (B) ist seit der Gründung Anfang 1998 in der Werbebranche tätig. Für seine aufzubewahrenden Geschäftsunterlagen hat er in einem angemieteten Gebäude ein Archiv eingerichtet.

Es fallen seit 1998 in etwa gleichbleibendem Umfang Geschäftsunterlagen an. 1/5 davon ist nicht aufbewahrungspflichtig. Der Rest unterliegt der 10-jährigen Aufbewahrungsfrist.

Das Archiv befindet sich im Dachgeschoss des Gebäudes des B. Die Aufwendungen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen haben in 2017 lt. zutreffenden internen Ermittlungen anhand der GuV-Konten 20.000 EUR insgesamt betragen. Unter Berücksichtigung der Veränderungen der Kosten- und Preisveränderungen der Vorjahre geht B hinreichend sicher von einer Steigerungsrate von 1,5 % p.a. aus.

Es ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass die Aufbewahrungsfrist für alle Unterlagen mit Ablauf des Jahres beginnt, für das sie bestimmt sind.

Bilanzrechtliche Würdigung zum 31.12.2017! Die Berechnung des Rückstellungsbetrages in der Handelsbilanz soll aus Vereinfachungsgründen unterbleiben.

Lösung

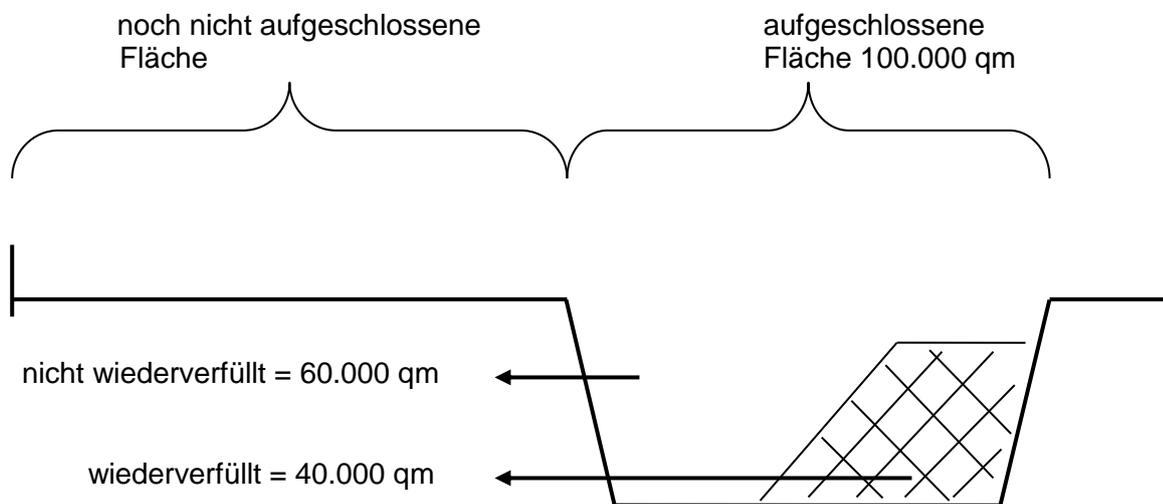
Fall 41 (Kiesbau-GmbH) - Vertiefungsfall

Die Kiesbau-GmbH baut seit Anfang 2017 oberirdisch Mineralien in einem Steinbruch ab. Sie ist zur Rekultivierung dieser Flächen verpflichtet.

Zum 31.12.2017 hat sie für bislang abgebaute Flächen (100.000 qm) eine Rückstellung für die Rekultivierung i.H.v. 200.000 EUR gebildet. Die Rekultivierungskosten (Auftragen von Mutterboden auf wiederverfüllte Fläche und erstmalige Bepflanzung) wurden zum 31.12.2017 zutreffend mit 200.000 EUR geschätzt.

Zur Auffüllung des Steinbruchs laden schon seit Mitte 2017 verschiedene Bauunternehmen ihren Bauschutt in der Grube ab. Dies wird auch in Zukunft erwartet. Es liegen keine vertraglichen Verpflichtungen der Bauunternehmen vor. Pro verfülltem qm Fläche erwirtschaftet die GmbH einen Gewinn aus den vereinnahmten Kippgebühren i.H.v. 4 EUR. Zum 31.12.2017 waren bereits 40.000 qm verfüllt.

Bilanzielle Behandlung mit Buchungssatz in 2017 bei angestrebtem niedrigstem Gewinn!



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung

Fall 42 (Bernhard Iner)

Der e.K. Bernhard Iner (B) erstellt auf einem gepachteten unbebauten Grundstück eine Hofbefestigung, Fertigstellung 01.01.2017.

Vertraglich wird vereinbart, dass bei Beendigung des Pachtvertrages der ursprüngliche Zustand wiederherzustellen ist. Der Pachtvertrag endet am 31.12.2024. Die voraussichtlichen Kosten betragen nach den Wertverhältnissen vom 31.12.2017 140.000 EUR, unter Berücksichtigung der künftigen Kosten- und Preissteigerungen 164.000 EUR.

Der von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Zinssatz beträgt bei einer Laufzeit bis 31.12.2024 unstreitig 4,78 %.

Bilanzielle Behandlung bei B zum 31.12.2017!

Lösung

Abwandlung (BFH-Urteil vom 02.07.2014 I R 46/12)

Zum Ende des Pachtzeitraums im Jahr 2024 wird eine Verlängerung der Laufzeit um 5 Jahre vereinbart.

Welche Folgen ergeben sich für die Bewertung der Rückstellung?

Lösung

Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswerte für die Steuerbilanz

In R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR 2014 lautet wie folgt:

Mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen darf die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten.

Die Änderung der EStR geht auf die Verfügung der OFD Münster vom 13.07.2014 S 2170a - 234 - St 12 - 33, DStR 2014 S. 1606 zurück.

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.d.F. des BilMoG sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.

Dabei sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Geschäftsjahre abzuzinsen.

Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e Satz 2 EStG keiner bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, führt dies häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger ist als der steuerrechtliche, denn handelsrechtlich erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus, IDW RH HFA 1.009 vom 23.06.2012, IDW Fachnachrichten 2012 S. 354, Rdnr. 9.

Entsprechend dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu Nr. 3a des § 6 Abs. 1 EStG und der Erläuterung in der Gesetzesbegründung hierzu, BT-Drucksache 14/443 S. 23, ist der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger ist, als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert.

Für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG durch die Auflösung von Rückstellungen ergibt, die bereits in dem vor dem 01.01.2012 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurden, kann jeweils i.H.v. 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/15 gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum), R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR 2014.

Fall 43

Die Kompi-GmbH (GmbH) ist zu Beginn 2007 gegründet worden und betreibt seit dem ein Unternehmen zur Herstellung von und zum Handel mit Kompensatoren. Vom Gesamtumsatz entfallen ca. 20 % auf reine Handelsumsätze, bei denen die jeweiligen Hersteller unmittelbar gegenüber dem Kunden in der Gewährleistungsverpflichtung stehen.

Für die restlichen Umsätze bestehen gegenüber den Kunden ausschließlich 5-jährige vertragliche Gewährleistungsfristen.

Nach den Erfahrungen der Vergangenheit ist nach den Preis- und Kostenverhältnissen zum Bilanzstichtag 31.12.2017 von einem Gewährleistungsaufwand i.H.v. 0,5 % der gewährleistungsbehafteten Umsatzerlöse auszugehen. Die künftigen Preis- und Kostensteigerungen werden mit 2 % angenommen.

Erkenntnisse über einzelne Gewährleistungsfälle lagen bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht vor. Es ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass sich die Gewährleistungsaufwendungen gleichmäßig über den Gewährleistungszeitraum verteilen und die Frist erst mit Ablauf des Geschäftsjahres beginnt.

Die Umsätze der GmbH haben sich wie folgt entwickelt:

	2013	2014	2015	2016	2017
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Gesamtumsätze	7.200.000	8.200.000	9.600.000	5.400.000	11.200.000

Lösung

Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Ansatzvoraussetzungen

1. schwebendes Geschäft
(= 2-seitig verpflichtendes Rechtsgeschäft, wirtschaftliche Hauptleistungen noch nicht erbracht)
2. Verlust
(= Verpflichtungsüberhang)
3. drohen



Praktikerhinweis

Schwebende Geschäfte sind grundsätzlich nicht zu bilanzieren, es sei denn, aus ihnen droht ein Verlust.

- Pflicht zur Passivierung einer Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB,
- grundsätzlich Passivierungsverbot in der Steuerbilanz, § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG.

Fall 44 (Horst van der Stange)

Im Jahr 2017 schloss der e.K. Horst van der Stange (V) mit der B-GmbH einen Liefervertrag über 2.000 t Rohstoffe zum Preis von 80 EUR/t ab. Die B-GmbH liefert die Rohstoffe im Januar 2018, wobei der Rohstoffpreis am 31.12.2017 auf 60 EUR/t gesunken ist.

Würdigung bei V in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2017!

Lösung

Fall 45 (Pit Zar)

Der Bauunternehmer Pit Zar (P) hat im Jahr 2017 den Auftrag zum Bau einer Lagerhalle zu einem Festpreis von 4.000.000 EUR übernommen.

Bis zum 31.12.2017 ist die Lagerhalle zu 1/3 fertiggestellt. Für diese unfertigen Erzeugnisse sind Herstellungskosten i.H.v. 2.000.000 EUR angefallen. Nach dem Bilanzstichtag werden weitere Kosten i.H.v. 3.000.000 EUR anfallen.

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung zum 31.12.2017 bei angestrebter Einheitsbilanz!

Aus Vereinfachungsgründen ist ein durchschnittlicher Unternehmergewinn zu vernachlässigen.

Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung

Herstellungskosten per 31.12.2017: 600.000 EUR,
Kosten nach dem Bilanzstichtag: 4.400.000 EUR.

Lösung

6.3 Unechte Schulden (Rückstellungen für Innenverpflichtungen)

Unechte Schulden zeichnen sich dadurch aus, dass der Kaufmann nicht gegenüber einem fremden Dritten zu einer Geld- oder Sachleistung verpflichtet ist.

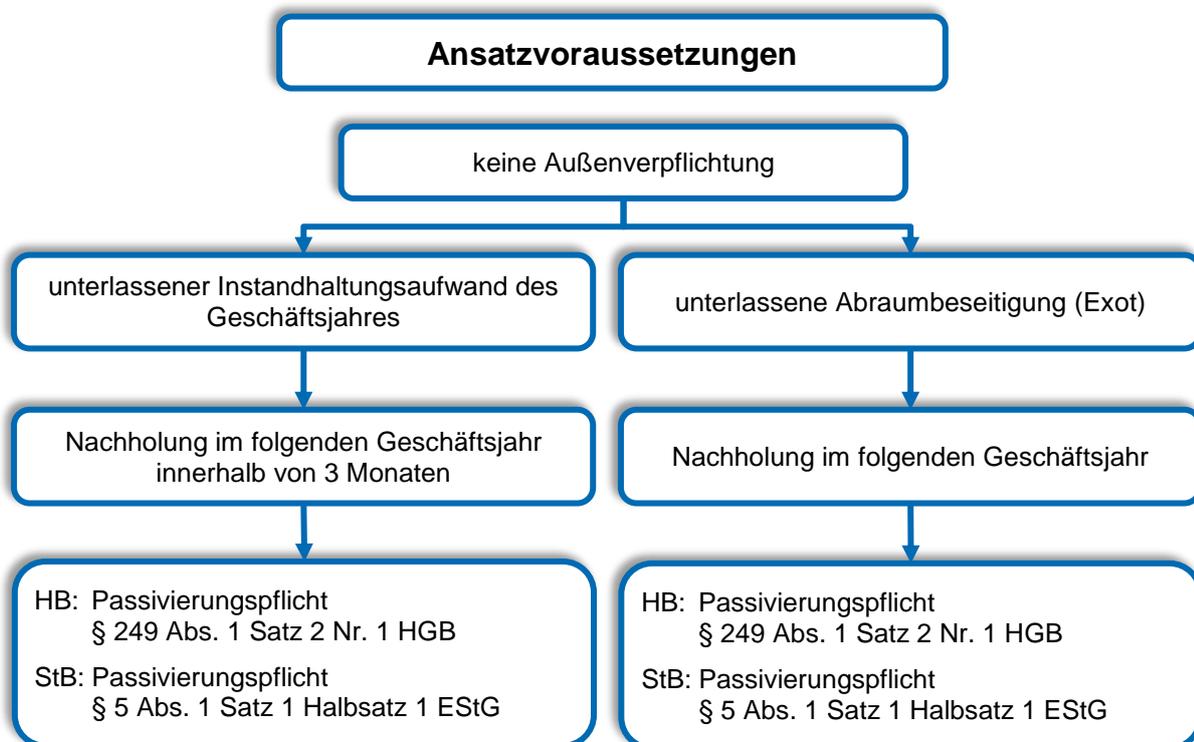
Vielmehr ist der Kaufmann bei den unechten Schulden nur gegenüber sich selbst „verpflichtet“.

Dabei sind 2 Rückstellungsarten zu unterscheiden:

- Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB,
- Rückstellung für unterlassene Abraumbeseitigung, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB.

Auch Rückstellungen für Innenverpflichtungen sind gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nur in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

Des Weiteren ist auch hier § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu beachten.



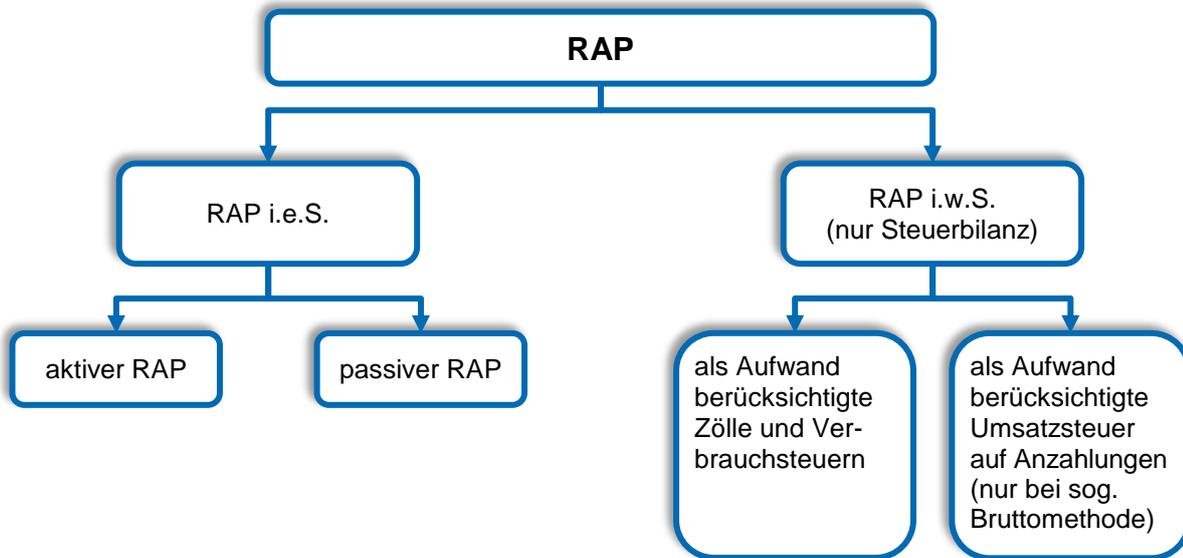
Fall 46 (Olaf Immerdar)

Olaf Immerdar (O) betreibt ein kleines Stahlwerk in eigenen Fabrikhallen. Ende 2017 sind bei einem Brand schwere Schäden an einem Hochofen aufgetreten. Wegen Überlastung der hiesigen Handwerksbetriebe konnte O erst im Januar 2018 die Reparatur in Auftrag geben. Die Arbeiten waren am 25.03.2018 eigentlich beendet, lediglich eine Spezialversiegelung der Brennkammer konnte erst am 19.04.2018 durchgeführt werden. Die Rechnung geht noch vor Bilanzerstellung im Juni 2018 ein und lautet über 72.000 EUR (zzgl. Umsatzsteuer).

Bilanzielle Würdigung zum 31.12.2017 in Handelsbilanz und Steuerbilanz!

Lösung

III. Rechnungsabgrenzungsposten



Die Posten der Rechnungsabgrenzung dienen der periodengerechten Gewinnermittlung und sind Ausfluss der dynamischen Bilanztheorie.

Aktive RAP	Passive ARAP
Voraussetzungen	Voraussetzungen
1. Ausgaben vor dem Abschlussstichtag	1. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag
2. Aufwand nach dem Abschlussstichtag	2. Ertrag nach dem Abschlussstichtag
3. Ausgaben stellen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar	3. Einnahmen stellen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar

Fall 47 (BFH-Urteil vom 19.05.2010 I R 65/09, BStBl 2010 II S. 967 sowie BFH-Urteil vom 18.03.2010 X R 20/09, BFH/NV 2010 S. 1796)

Die Spedition GmbH (GmbH) machte in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2017 200.000 EUR Kfz-Steuern als Betriebsausgaben geltend. Davon entfielen rechnerisch 90.000 EUR auf die Zulassungszeit der Fahrzeuge im nachfolgenden Wirtschaftsjahr 2018.

Das Finanzamt war der Auffassung, in Höhe des Betrages von 90.000 EUR sei ein ARAP zu bilden, sodass es den Gewinn der GmbH in 2017 entsprechend erhöhte.

Ist für die auf das Wirtschaftsjahr 2018 entfallende Kfz-Steuer ein ARAP zu bilden?

Lösung

Abwandlung

Die Kfz-Steuer für die beiden betrieblichen Kraftfahrzeuge der GmbH wurde mit Steuerbescheid für die Zeit vom 01.07.2017 bis zum 30.06.2018 wie folgt festgesetzt:

- Lkw 1.680 EUR,
- Pkw 800 EUR.

Lösung

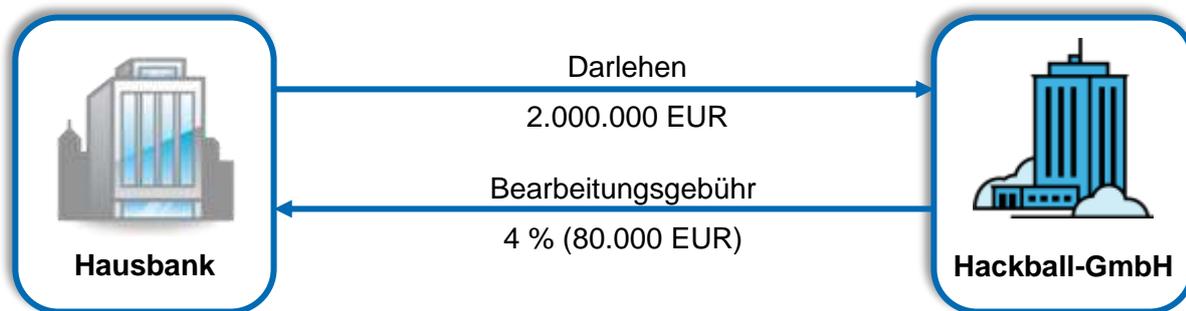
Fall 48 (BFH-Urteile vom 22.06.2011 I R 7/10, DStR 2011 S. 1704, und vom 27.07.2011 I R 77/10)



Praktikerhinweis

Am 04.07.2017 entschied der Bundesgerichtshof, dass Bearbeitungsgebühren nicht nur bei Verbraucherkrediten, sondern auch bei Unternehmerkrediten unzulässig sind (Urteile: XI ZR 562/15 und XI ZR 233/16). Unternehmer können daher bereits gezahlte Bearbeitungsgebühren oder -entgelte zurückfordern.

Als Begründung für seine Entscheidung führte der BGH an, dass (wie auch bei Verbraucherkrediten) Banken für ein und dieselbe Leistung nicht Zinsen **und** Gebühren bzw. Entgelte erheben dürfen. Sie dürften **entweder nur Zinsen oder nur Gebühren** erheben. Beides gleichzeitig, sei unzulässig.



Die Hackball-GmbH stellt geformte Fleischbällchen aus Hackfleisch her. Sie nahm zur Finanzierung einer neuen Produktionsstätte zum 01.04.2017 über ihre Hausbank ein öffentlich gefördertes Darlehen auf:

- KfW-Kredit = 2.000.000 EUR,
- Zinssatz 4,85 %; Zinsfestschreibung bis 31.03.2027,
- nicht laufzeitabhängiges Bearbeitungsentgelt von 4 % der Darlehensvaluta (80.000 EUR), welches im Kündigungsfall nicht (anteilig) erstattet wird.

Die GmbH behandelte das Bearbeitungsentgelt im Rahmen ihrer Gewinnermittlung für das Jahr 2017 als sofort abziehbare Betriebsausgabe.

Das Finanzamt war der Auffassung, das Bearbeitungsentgelt sei auf der Basis der Gesamtlaufzeit von 120 Monaten aktiv abzugrenzen.

Ist für das Bearbeitungsentgelt ein ARAP zu bilden?

Lösung

Fall 49 (Felix Machtnix)

Unternehmensgegenstand des e.K. Felix Machtnix (M) ist der Betrieb einer Handelsvertretung sowie einer Hausverwaltung. Im Dezember 2017 ereigneten sich u.a. folgende Geschäftsvorfälle:

1. M beendete das Vertragsverhältnis mit dem Baustoffhersteller Beton-OHG zum 31.12.2017. Gleichzeitig verpflichtete sich M, gegen eine Entschädigung i.H.v. 120.000 EUR (Zahlung 31.12.2017), bis zum 31.12.2019 keine entsprechenden Produkte anderer Hersteller zu vermitteln.
2. Der Hausverwaltungsvertrag mit der Haus-GbR wurde zum 31.12.2017 vorzeitig beendet. Zum Ausgleich für die verkürzte Laufzeit des Vertrages verpflichtete sich die Haus-GbR zu einer einmaligen Abfindung i.H.v. 60.000 EUR (Zahlung 31.12.2017). Damit sollte die Nichtausübung der Rechte aus dem Verwaltungsvertrag in der Zeit vom 01.01.2018 bis zum 31.12.2019 abgegolten werden.

Wie sind die Vorgänge zu 1. und 2. bilanzrechtlich zu behandeln?

Lösung



VERANSTALTUNGSORTE

*H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover*

*Tel. 0511 763892-0
Fax 0511 763892-33
info@haas-sv.de
www.haas-wir-steuern.de*

PLZ 0
Cottbus
Dessau
Dresden
Gera
Leipzig

PLZ 1
Berlin
Neubrandenburg
Rostock
Schwerin

PLZ 2
Bad Zwischenahn
Bremen
Bremerhaven
Celle
Emden
Flensburg
Hamburg
Husum
Kiel
Leer
Lübeck
Lüneburg
Neumünster
Oldenburg
Papenburg
Soltau
Stade
Verden
Walsrode
Wilhelmshaven

PLZ 3
Bad Hersfeld
Bad Oeynhausen
Bielefeld
Braunschweig
Fulda
Göttingen
Goslar
Hameln
Hannover
Hildesheim
Höxter
Kassel
Magdeburg
Minden
Nienburg
Paderborn
Salzgitter
Springe
Stendal
Wetzlar
Wolfsburg

PLZ 4
Cloppenburg
Dinklage
Lingen
Meppen
Münster
Osnabrück
Vechta

PLZ 5
Mainz

PLZ 6
Darmstadt
Frankfurt
Offenbach

PLZ 9
Erfurt
Würzburg

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf www.haas-wir-steuern.de

