



Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH
Institut an der FernUniversität Hagen

IWW - Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XXIV – „Steuerliche Gewinnermittlung“

<p>Musterlösung zur Musterklausur I</p>
--

Bitte beachten Sie, dass die Aufgaben und zugehörigen Musterlösungen nicht in jedem Semester aktualisiert werden können. Es ist daher möglich, dass die hier berücksichtigten von den tatsächlich geltenden Rechtsständen abweichen.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des IWW – Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Dies gilt auch für jede Form der Kommunikation zwischen den Studierenden des IWW.

Aufgabe 1
16 Punkte

a)	8 Pkt.
Das in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG kodifizierte Maßgeblichkeitsprinzip besagt, dass Gewerbetreibende bei ihrer Bilanzierung das Betriebsvermögen anzusetzen haben, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist.	
Ist in den Steuergesetzen jedoch etwas Abweichendes geregelt, hat das Steuerrecht bei der steuerlichen Gewinnermittlung Vorrang vor dem Handelsrecht.	
Abweichende Bilanzansätze (Bilanzierungsvorbehalt) sind in § 5 Abs. 1a bis 5 EStG geregelt.	
Der Bewertungsvorbehalt ergibt sich aus § 5 Abs. 6 EStG.	
Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte werden generell zu steuerrechtlichen Aktivierungsgeboten.	
Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte werden generell zu steuerrechtlichen Passivierungsverboten.	
Grundsätzlich lässt sich feststellen, dass die Frage nach der Bilanzierung vorrangig durch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Frage nach der Bewertung vorrangig nach steuerrechtlichen Vorschriften beantwortet wird.	

b)	8 Pkt.
Räumt das Steuerrecht dem Steuerpflichtigen ausdrücklich ein Wahlrecht ein, greift das Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 S. 1 zweiter Halbsatz EStG dann nicht, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts einen von der Handelsbilanz abweichenden Wertansatz wählt.	
Eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips auf Grund eines steuerrechtlichen Wahlrechts gibt es sowohl bei der Bilanzierung dem Grunde nach als auch bei der Bewertung.	
Sowohl rein steuerliche Wahlrechte als auch Wahlrechte, die im Steuer- und im Handelsrecht bestehen, können in der Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.	

	<p>Steuerliche Wahlrechte sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierungswahlrechte: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bildung steuerfreier Rücklagen <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3 EStG) ▪ Umwandlungsrücklage (§ 6 Abs. 1 UmwStG) ▪ Städtebauförderungsrücklage (§ 6b Abs. 8 EStG) ▪ Zuschussrücklage (R 6.5 Abs. 4 EStR) ▪ Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) ▪ Investitionsrücklage (§ 7g EStG) ○ Pensionsrückstellungen für Altzusagen (§ 6a Abs. 1 EStG) • Bewertungswahlrechte: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bewertung von Vorratsvermögen nach dem Lifo-Verfahren oder der Durchschnittsmethode ○ Höhe der Herstellkosten (Einbezug der allgemeinen Verwaltungskosten, der Kosten für freiwillige soziale Leistungen und für eine betriebliche Altersversorgung, u.U. Zinsen für Fremdkapital) ○ Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung (gilt nur für die nach § 4 Abs. 1 EStG bilanzierenden Land- und Forstwirte sowie für Freiberufler) ○ Abschreibungswahlrechte <ul style="list-style-type: none"> ▪ Erhöhte Absetzung für bestimmte förderungswürdige Baumaßnahmen in einem Sanierungsgebiet (§ 7h EStG) ▪ Erhöhte Absetzung für Sanierung von Baudenkmalern (§ 7i EStG) ▪ Sonderabschreibung auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG) ▪ Degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG (gilt nur für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2022 angeschafft wurden) ▪ Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) ▪ Leistungsabschreibung (§ 7 Abs. 1 S. 6 EStG) ○ Bewertung des Vorratsvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) ○ Höhe der steuerfreien Rücklage 	
	<p>Werden steuerliche Wahlrechte unabhängig von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung ausgeübt, sind die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.</p>	

Aufgabe 2
21 Punkte

a)		8 Pkt.						
	Handelsrechtlich muss in derartigen Fällen nach § 253 Abs. 4 HGB eine Abschreibung auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder auf den niedrigeren beizulegenden Wert (außerplanmäßige Abschreibung) vorgenommen werden (strenges Niederstwertprinzip).							
	Der niedrigere beizulegende Wert der Mützen zum Bilanzstichtag ist mit Hilfe der retrograden Methode zu ermitteln. Auszugehen ist von den voraussichtlichen Verkaufserlösen. Hiervon sind die Vertriebskosten abzugsfähig.							
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">voraussichtlicher Verkaufserlös</td> <td style="text-align: right;">15 €</td> </tr> <tr> <td><u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u></td> <td style="text-align: right;"><u>./. 2 €</u></td> </tr> <tr> <td>beizulegender Wert je Mütze</td> <td style="text-align: right;">13 €</td> </tr> </table>	voraussichtlicher Verkaufserlös	15 €	<u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u>	<u>./. 2 €</u>	beizulegender Wert je Mütze	13 €	
voraussichtlicher Verkaufserlös	15 €							
<u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u>	<u>./. 2 €</u>							
beizulegender Wert je Mütze	13 €							
	Der beizulegende Wert der am Bilanzstichtag vorliegenden Mützen beträgt: 195 € (= 13 x 15)							

b)		8 Pkt.						
	Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, kann dieser nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angesetzt werden (Wahlrecht).							
	Auch der Teilwert der Mützen zum Bilanzstichtag ist mit Hilfe der retrograden Methode zu ermitteln. Auszugehen ist von den voraussichtlichen Verkaufserlösen. Hiervon sind die Vertriebskosten abzugsfähig.							
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">voraussichtlicher Verkaufserlös</td> <td style="text-align: right;">15 €</td> </tr> <tr> <td><u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u></td> <td style="text-align: right;"><u>./. 2 €</u></td> </tr> <tr> <td>Teilwert je Mütze</td> <td style="text-align: right;">13 €</td> </tr> </table>	voraussichtlicher Verkaufserlös	15 €	<u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u>	<u>./. 2 €</u>	Teilwert je Mütze	13 €	
voraussichtlicher Verkaufserlös	15 €							
<u>./. noch zu entrichtende Vertriebskosten</u>	<u>./. 2 €</u>							
Teilwert je Mütze	13 €							
	Von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös ist nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums zusätzlich der durchschnittliche Unternehmensgewinn abzuziehen. Dazu enthält der Sachverhalt aber keine Angaben.							
	Ohne Berücksichtigung des durchschnittlichen Unternehmensgewinns beträgt der Teilwert aller am Bilanzstichtag vorliegenden 15 Mützen demnach 195 € (= 15 x 13). Sie können aber auch mit ihren Anschaffungskosten von 300 € (= 20 x 15) bewertet werden.							

c)		5 Pkt.
	Es handelt sich bei diesem Sachverhalt um eine voraussichtlich nur vorübergehende Wertminderung.	
	Handelsrechtlich besteht nach § 253 Abs. 4 S. 1 HGB ein Zwang zum niedrigeren Wertansatz.	
	Steuerrechtlich ist hingegen das Verbot einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu beachten.	

Aufgabe 3
23 Punkte

a)		13 Pkt.	
		Mio. €	Mio. €
	Rohstoffe:	350	
	Hilfs- und Betriebsstoffe:	60	
	Lagerhaltung, Materialtransport und Prüfung einschließlich der hierunter fallenden Personalkosten:	40	
	Materialkosten:		450
	Löhne und Gehälter des Fertigungsbereichs:	245	
	dem Fertigungsbereich zurechenbare Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung	53	
	planmäßige Abschreibungen auf Fertigungsanlagen:	100	
	Fertigungskosten		398
	Handels- und steuerrechtliche Wertuntergrenze aller im Jahr 1 hergestellten Erzeugnisse:		848
	Die Wertuntergrenze der am 31.12.01 vorhandenen Vorräte beträgt: $((848 \text{ Mio.} / 100.000) \cdot 20.000 =) 169,6 \text{ Mio. €}$.		

b)		10 Pkt.	
	Die Wertobergrenze der Herstellungskosten setzt sich aus den einbeziehungs- pflichtigen (siehe Teilaufgabe 1) und den einbeziehungsfähigen Kosten zusammen.		
	Einbeziehungswahlrechte bestehen nach § 255 Abs. 2 S. 3 HGB und § 255 Abs. 3 S. 2 HGB sowie § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG und R6.3 EStR für folgende Kosten:		
		Mio. €	
	betriebliche Altersversorgung, freiwillige soziale Leistungen:	50	
	Kosten der allgemeinen Verwaltung:	350	
	der Herstellung direkt zurechenbare Fremdkapitalzinsen:	42	
	einbeziehungsfähige, aber nicht einbeziehungspflichtige Kosten:		442
	Davon entfallen auf die am 31.12.01 noch vorhandenen Vorräte: $((442 \text{ Mio.} / 100.000) \cdot 20.000 =) 88,4 \text{ Mio. €}$. Die handels- und steuerrechtliche Wertobergrenze der Herstellungskosten für die am Bilanzstichtag zu bewertenden Vorräte beträgt: $(169,6 \text{ Mio.} + 88,4 \text{ Mio.} =) 258 \text{ Mio. €}$.		
	Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG ist das Wahlrecht in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.		
	Die Wertobergrenze gilt dann einheitlich sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz.		

Aufgabe 4
20 Punkte

Jahr	linear-gleichbleibende AfA [in €]	AfA nach Maßgabe der Leistung [in €]
1	$160.000 : 6 = 26.666,67$	$160.000 \cdot \frac{100}{1500} = 10.667$
2	26.666,67	$160.000 \cdot \frac{300}{1500} = 32.000$
3	26.666,67	$160.000 \cdot \frac{650}{1500} = 69.333$
4	26.666,67	$160.000 \cdot \frac{300}{1500} = 32.000$
5	26.666,67	$160.000 \cdot \frac{100}{1500} = 10.667$
6	26.666,65	$160.000 \cdot \frac{50}{1500} = 5.333$

Aufgabe 5
40 Punkte
a)
(10 Punkte)

- Aus dem sog. Bewertungsvorbehalt folgt, dass für die steuerliche Bewertung auf handelsrechtliche Bewertungsmaßstäbe zurückgegriffen wird. F
- Steuerrechtliche Wahlrechte dürfen unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz ausgeübt werden. R
- Rein handelsrechtliche Wertbegriffe sind u.a. die Anschaffungs- und Herstellungskosten, der beizulegende Zeitwert, der Teilwert und der Marktpreis. F
- Im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten besteht für die Kosten der allgemeinen Verwaltung lediglich steuerrechtlich ein Aktivierungswahlrecht. Handelsrechtlich besteht eine Aktivierungspflicht. F
- Eine widerlegbare Teilwertvermutung besteht in der Annahme, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung grundsätzlich den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht. R

b)
(10 Punkte)

- Bei der Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens bilden die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Wertobergrenze. R
- Im Anlagevermögen besteht steuerrechtlich die Pflicht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung nur, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung gegeben ist. F
- Liegt im Anlagevermögen eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung vor, darf in der Steuerbilanz keine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden. R
- Bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung besteht handelsrechtlich für Gegenstände des Sachanlagevermögens ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung. F
- Bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung besteht handelsrechtlich für Gegenstände des Finanzanlagevermögens ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung. R

c)

(10 Punkte)

- Im Umlaufvermögen muss handelsrechtlich unabhängig von der Dauer der Wertminderung stets eine außerplanmäßige Abschreibung durchgeführt werden. R
- Teilwertabschreibungen des Umlaufvermögens können nur dann vorgenommen werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. R
- Bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung im Umlaufvermögen besteht ein Wahlrecht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung. F
- Bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung des Umlaufvermögens kann der niedrigere Wert handelsrechtlich grundsätzlich beibehalten werden. F
- Das einzige steuerlich zulässige Verbrauchsfolgeverfahren bei der Bewertung von Vorräten ist das Fifo-Verfahren. F

d) (10 Punkte)

- Steuerlich werden Absetzungen für Abnutzung (AfA) grundsätzlich nach § 7 EStG berücksichtigt. R
- Bei der linear-gleichbleibenden Abschreibung berechnet sich die jährliche AfA als Produkt aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Nutzungsdauer. F
- Bei Anwendung der geometrisch-degressiven AfA steigt der jährliche Abschreibungsbetrag mit fortschreitender Nutzungsdauer. F
- Unter pro rata temporis-Abschreibung ist die zeitanteilige Abschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung zu verstehen. R
- Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist steuerlich zu aktivieren und unterliegt einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren. F