



Ausbildung zum/zur Steuerfachangestellten

**Problemstellungen aus der Praxis und
deren handels- und steuerrechtliche Lösungen**

Handreichung zum handlungs- und
kompetenzorientierten Unterricht für
Steuerfachangestellte

München, Juli 2023

BERUFSSCHULE

ISB

Staatsinstitut für Schulqualität und Bildungsforschung München

Erarbeitet im Auftrag des Bayerischen Staatsministeriums für Unterricht und Kultus

Leitung des Arbeitskreises:

Marianna Hartinger

Staatsinstitut für Schulqualität und
Bildungsforschung (ISB), München

Löblein Stefan

Klara-Oppenheimer-Schule, Würzburg

Mitglieder des Arbeitskreises:

Achatz Irene

Städtische Berufsschule Direktorat 4, Nürnberg

Gabler Tina

Städtische Berufsschule für Steuern, München

Geirhos Peter

Steuerberaterkammer München

Häßler Werner

Steuerberaterkammer Nürnberg

Kaspar Bernhard

Städtische Berufsschule für Steuern, München

Löblein Stefan

Klara-Oppenheimer-Schule, Würzburg

Möginger Michael

Staatliche Berufsschule 2, Passau

Herausgeber:

Staatsinstitut für Schulqualität und Bildungsforschung

Anschrift:

Staatsinstitut für Schulqualität und Bildungsforschung

Abteilung Berufliche Schulen

Schellingstr. 155

80797 München

Tel.: 089 2170-2211

Fax: 089 2170-2215

Internet: www.isb.bayern.de

E-Mail: berufliche.schulen@isb.bayern.de

Vorwort

Die Lehrpläne für den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte sind zu Beginn des Schuljahres 2001/2002 in Kraft gesetzt worden (KMBek vom 9. Mai 2001 Nr. VII/4-S9414St2-1-7/29 366). Diese Lehrpläne werden konkretisiert durch jährlich aktualisierte Erläuterungen zum Lehrplan, deren aktuelle Fassung vom Staatsinstitut für Schulqualität und Bildungsforschung, Abteilung Berufliche Schulen, im Internet unter <http://www.isb.bayern.de> zur Verfügung gestellt wird.

Die vorliegende Handreichung wurde in Abstimmung mit den Steuerberaterkammern München und Nürnberg erarbeitet und basiert auf der Grundlage des DATEV-Kontenrahmens SKR 04 (vgl. Anlage). Da der Kontenplan dem Abschlussgliederungsprinzip folgt, können die Schülerinnen und Schüler bei seiner Anwendung wesentliche Struktureinsichten gewinnen und lernen, ihre steuer- und handelsrechtlichen Kenntnisse in die Buchführungspraxis umzusetzen. Dieses Transferwissen versetzt sie in die Lage, mit anderen Kontenplänen der betrieblichen Praxis, die evtl. nicht dem Abschlussgliederungsprinzip folgen, umzugehen und Unterschiede zu erkennen.

Um die Anzahl der Konten im Kontenplan in einem vertretbaren Rahmen zu halten, wurde jeweils nur das Konto für den Regelsteuersatz der Umsatzsteuer aufgenommen. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ergibt sich aus dem richtigen Umsatzsteuer- bzw. Vorsteuerbetrag.

Die Handreichung enthält eine Auswahl der vom Arbeitskreis als wichtig bzw. problematisch erachteten Buchungen der verschiedenen Lerngebiete des Lehrplans. Eine Vollständigkeit ist nicht beabsichtigt. Bei vielen Lerngebieten wird deshalb bewusst auf Standardbuchungen verzichtet (z. B. Warenbuchungen). Der unterschiedliche Umfang der einzelnen Gliederungspunkte ist auf die unterschiedliche Erklärungsbedürftigkeit der jeweiligen Sachgebiete zurückzuführen. Bei den Kontierungen der Handreichung handelt es sich um Lösungsvorschläge, d. h. in vielen Fällen sind auch andere Lösungswege denkbar.

Die Handreichung soll den Lehrkräften neben Kontierungsvorschlägen und ausgewählten Beispielen zur Einnahme-/Überschussrechnung weiterführende Hintergrundinformationen für den Unterricht liefern. Besonderer Wert wurde deshalb auf die handels- und steuerrechtliche Begründung der Buchungen und auf Paragrafenverweise gelegt. Die Kontierungsbeispiele wurden konventionell gebucht, da in der Praxis unterschiedliche EDV-Programme angewendet werden. Die Berechnungen der Lohnsteuer wurden mit dem Lohnsteuerrechner des Bundesministeriums der Finanzen (www.bmf-steuerrechner.de, ohne Eingabe eines Krankenkassenzusatzbeitrags) durchgeführt.

Im Aufbau folgt die Handreichung der Reihenfolge der Lerngebiete des Lehrplans für das Fach Rechnungswesen.

Die Handreichung berücksichtigt den Rechtsstand zum 30. Juni 2023.

Mein besonderer Dank gilt allen Lehrkräften des Arbeitskreises und den beteiligten Steuerberaterkammern.

Anselm Råde
Direktor des ISB

Inhaltsverzeichnis

1 Grundlagen der Finanzbuchführung.....	7
1.1 Umsatzsteuerkonten.....	7
1.1.1 Umsatzsteuervorauszahlung.....	7
1.1.2 Abschluss der Umsatzsteuerkonten.....	7
1.2 Warenkonten und ihr Abschluss	7
2 Beschaffung und Absatz.....	14
2.1 Anzahlungen.....	14
2.1.1 Geleistete Anzahlungen.....	14
2.1.2 Erhaltene Anzahlungen	15
2.1.3 Gutscheine als erhaltene Anzahlungen	16
2.2 Geschäftsvorfälle im Außenhandel.....	18
2.2.1 Innergemeinschaftlicher Warenverkehr	19
2.2.1.1 Innergemeinschaftliche Lieferungen	19
2.2.1.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb	21
2.2.1.3 Verkauf an Nichtunternehmer	23
2.2.1.4 Innergemeinschaftliche Fernverkäufe (ab 01.07.2021).....	24
2.2.2 Warenverkehr mit Drittländern	26
2.2.2.1 Ausfuhr	26
2.2.2.2 Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr.....	26
2.2.2.3 Einfuhr.....	28
2.2.3 Leistungsempfänger als Steuerschuldner	31
2.2.3.1 Steuerpflichtige Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers	31
2.2.3.2 Erbringung steuerpflichtiger sonstiger Leistungen an ausländische Leistungsempfänger	34
2.2.3.3 Erbringung steuerpflichtiger Werklieferungen und sonstiger Leistungen an inländische Leistungsempfänger.....	36
2.2.4 Übersicht über die Konten im Außenhandel (SKR 04).....	39
2.3 Abschlussbuchungen im Fertigungsbereich	40
3 Anlagenwirtschaft.....	41
3.1 Kauf von Anlagevermögen.....	41
3.1.1 Degressive Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens....	41
3.1.1.1 Überblick degressive Abschreibung	41
3.1.1.2 Wiedereinführung der degressiven Abschreibung	42
3.1.2 Kauf von beweglichen Anlagegütern	45
3.1.3 Kauf von beweglichen Anlagegütern im Ausland	48
3.1.4 Nachträgliche Anschaffungskosten.....	49
3.1.5 Kauf eines auch privat genutzten Pkw	54
3.1.6 Kauf von immateriellen Anlagegütern	56
3.1.7 Steuerlicher Sonderfall: Kauf von digitalen Wirtschaftsgütern	60
3.1.7.1 Computerhardware	60
3.1.7.2 Computersoftware	62
3.1.8 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern	63
3.1.8.1 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern 2-Kontenmodell 1. Alternative	64
3.1.8.2 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern 2-Kontenmodell 2. Alternative	67
3.1.8.3 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern 3-Kontenmodell	70
3.1.9 Grundstückskauf.....	75

3.1.10 Anlagen im Bau.....	78
3.1.11 Kauf von Anlagegütern bei kleinen und mittleren Betrieben.....	85
3.1.11.1 § 7g EStG: Bildung IAB ab 2020 Anschaffung ab 2021.....	85
3.1.11.2 § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG i. V. m. § 7g EStG.....	92
3.2 Verkauf von Anlagegütern.....	98
3.3 Inzahlungnahme von Anlagegütern.....	102
3.4 Entsorgung von Anlagegütern.....	103
4 Finanzwirtschaft.....	104
4.1 Geldtransit.....	104
4.2 Kartenzahlungen.....	106
4.2.1 Zahlung mit Girocard.....	106
4.2.2 Zahlung mit Kreditkarte.....	108
4.3 Darlehensschulden.....	110
4.4 Leasing.....	111
4.5 Zinsen.....	115
5 Buchungen im Steuerbereich I.....	118
5.1 Private Vorgänge.....	118
5.1.1 Privatentnahmen.....	118
5.1.1.1 Geldentnahmen.....	118
5.1.1.2 Gegenstandsentnahmen.....	118
5.1.1.3 Leistungsentnahmen.....	123
5.1.1.3.1 Leistungsentnahmen – unentgeltliche sonstige Leistungen.....	123
5.1.1.3.2 Leistungsentnahmen – Privatnutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs.....	124
5.1.1.3.2.1 Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Verbrennungsmotor.....	124
5.1.1.3.2.2 Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Elektro- oder Hybridantrieb.....	128
5.1.1.3.2.3 Leistungsentnahmen – weitere Sachverhalte.....	142
5.1.2 Einlagen.....	145
5.2 Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.....	146
5.2.1 Bewirtungskosten.....	146
5.2.2 Geschenke.....	147
5.2.2.1 Erfassung der Geschenke ohne Anwendung des § 37b EStG.....	149
5.2.2.1.1 Werbegeschenke, Warenmuster, Genussmittel.....	149
5.2.2.1.2 Geschenke an Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner).....	150
5.2.2.1.2.1 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten.....	150
5.2.2.1.2.2 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten.....	151
5.2.2.1.2.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten.....	152
5.2.2.1.2.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten.....	153
5.2.2.1.2.5 Mehrere Geschenke an einen Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner).....	154
5.2.2.1.3 Geschenke an eigene Arbeitnehmer.....	156
5.2.2.1.3.1 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR.....	156
5.2.2.1.3.2 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR.....	157
5.2.2.1.3.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR.....	158
5.2.2.1.3.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer über 60,00 EUR.....	159

5.2.2.2	Erfassung der Geschenke mit Anwendung des § 37b EStG.....	161
5.2.2.2.1	Werbegeschenke, Warenmuster.....	164
5.2.2.2.2	Geschenke an Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner)	164
5.2.2.2.2.1	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten	164
5.2.2.2.2.2	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten	166
5.2.2.2.2.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten	168
5.2.2.2.2.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten	169
5.2.2.2.2.5	Mehrere Geschenke an einen Geschäftspartner	170
5.2.2.2.3	Geschenke an eigene Arbeitnehmer	173
5.2.2.2.3.1	Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR.....	173
5.2.2.2.3.2	Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR	174
5.2.2.2.3.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR.....	175
5.2.2.2.3.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer über 60,00 EUR	176
5.2.3	Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke.....	177
5.2.4	Reisekosten.....	179
5.2.5	Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder, Geldstrafen	182
6	Personalwirtschaft.....	183
6.1	Lohn- und Gehaltsabrechnung.....	183
6.1.1	Hinweise	183
6.1.2	Grundbuchung (Praxisbuchung).....	184
6.1.3	Lohnvorschuss und Miete.....	187
6.1.4	Vermögenswirksame Leistung	189
6.1.5	Beitragsbemessungsgrenze	190
6.1.6	Sachbezüge in Form von Gutscheinen und Geldkarten.....	191
	Exkurs: Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes	193
6.1.7	Fahrtkostenzuschuss	196
6.1.8	Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer	200
6.1.8.1	Überlassung von Fahrzeugen mit Verbrennungsmotor	200
6.1.8.2	Überlassung von Fahrzeugen mit Elektro- oder Hybridelektroantrieb	206
6.1.8.3	Überlassung von betrieblichen Fahrrädern.....	213
6.1.9	Freie Unterkunft und Verpflegung	219
6.1.10	Kindergartenzuschuss	220
6.1.11	Verbilligter Warenbezug	221
6.1.12	Corona-Sonderzahlungen	223
6.1.13	Inflationsausgleichsprämie	224
6.1.14	Steuerfreie Zuschläge gem. § 3b EStG.....	226
6.1.15	Gehaltsabrechnung Gesellschafter-Geschäftsführer.....	228
6.2	Beschäftigung im Niedrig-Lohn-Bereich.....	230
6.2.1	Geringfügige Beschäftigung.....	231
6.2.2	Übergangsbereich („Midi-Jobs“).	238
6.2.3	Kurzfristige Beschäftigung.....	241

7	Buchungen im Steuerbereich II.....	242
7.1	Übersicht der Konten für Steuerbuchungen.....	242
7.1.1	Betriebssteuern (handelsrechtlich)	242
7.1.2	Durchlaufende Posten.....	242
7.1.3	Besonderheiten bei steuerlichen Nebenleistungen	243
7.1.4	Privatsteuern	243
7.1.5	Beispiele	244
7.2	Grundstückseinnahmen und -ausgaben	245
7.3	Schadenersatz.....	253
8	Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht I.....	256
8.1	Bewertungsvorschriften und deren buchungstechnische Umsetzung	256
8.1.1	Bewertung des Anlagevermögens	256
8.1.2	Bewertung des Umlaufvermögens.....	261
8.1.2.1	Handelswaren	261
8.1.2.2	Fertigerzeugnisse	272
8.1.2.3	Forderungen.....	279
8.1.2.4	Wertpapiere	292
8.1.3	Bewertung der Verbindlichkeiten.....	293
8.1.3.1	Darlehensverbindlichkeiten	293
8.1.3.2	Fremdwährungsverbindlichkeiten	294
8.2	Zeitliche Abgrenzung	299
9	Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht II.....	305
9.1	Rückstellungen.....	305
9.2	Rücklagen.....	314
9.3	Exkurs: Latente Steuern	319
10	Einnahmen-Überschussrechnung	322
10.1	Laufende Zahlungen.....	322
10.2	Abnutzbares Anlagevermögen	330
10.3	Aufnahme von Darlehen	335
10.4	Diebstahl.....	336
10.5	Entnahmen	337
10.6	Einlagen.....	341
10.7	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	342
10.8	Fälle zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern (z.B. Ärzten).....	345
10.9	Fälle zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG mit Korrekturen und Berichtigungen	351
10.10	Gewinnermittlung § 4 Abs. 3 EStG bei Betrieb einer Photovoltaikanlage	356
11	Gewinnverteilung bei Personengesellschaften	362
11.1	Gewinnverteilung bei der OHG	362
11.1.1	Aufgabe 1 Gewinnverteilung ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer	362
11.1.2	Aufgabe 2 Gewinnverteilung unter Berücksichtigung von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz.....	365
11.1.3	Aufgabe 3 Gewinnverteilung bei der OHG.....	368
11.2	Gewinnverteilung bei der KG ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer.....	370
12	Kontenplan.....	372

Hinweise zum Unterricht

Eine ganze Reihe von Fällen und die zugehörigen steuerrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Begründungen gehen weit über das hinaus, was in den Abschlussprüfungen bzw. Zwischenprüfungen der Steuerberaterkammern München und Nürnberg von den Auszubildenden im wirtschafts- und steuerberatenden Beruf verlangt werden kann. Deshalb sind die Fälle dieser Handreichung für die Kolleginnen und Kollegen nicht als Vorlagen und Vorschläge zur Erstellung von Prüfungsaufgaben oder als Sammlung von Prüfungsaufgaben zu verstehen.

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit können die Buchungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz in vielen Fällen nicht mehr einheitlich vorgenommen werden. In diesen Fällen werden die Buchungen nach Handelsrecht und die Buchungen nach Steuerrecht gesondert angegeben.

Stimmen die Buchungen nach den handelsrechtlichen Vorschriften mit den Buchungen nach steuerrechtlichen Vorschriften überein, erfolgt nur eine Buchung. Nur im Kapitel 8 Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht werden zum besseren Verständnis immer beide Buchungen mit den jeweiligen gesetzlichen Begründungen angegeben.

In allen Fällen wird unterstellt, dass die Mandanten einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erzielen wollen.

Hinsichtlich der angegebenen Jahreszahlen ist folgendes zu beachten:

Jahr 00	=	Vorjahr
Jahr 01	=	aktuelles (laufendes) Kalenderjahr
Jahr 02	=	folgendes Kalenderjahr

Sofern die Gültigkeit bestimmter Regelungen auf bestimmte Zeiträume begrenzt ist, werden in den Aufgaben die exakten Zeiträume angegeben.

Wenn in den Falllösungen latente Steuern angesprochen werden, sind die Ausführungen in Kapitel 9.3 zu beachten. Latente Steuern werden in der Bilanz regelmäßig nur bei Kapitalgesellschaften und ihnen im HGB gleichgestellten Personengesellschaften ausgewiesen.

1 Grundlagen der Finanzbuchführung

1.1 Umsatzsteuerkonten

1.1.1 Umsatzsteuervorauszahlung

Aufgabe

Monat Mai: VoSt lt. Eingangsrechnungen 38.000,00 EUR
USt lt. Ausgangsrechnungen 84.000,00 EUR
Banküberweisung der USt-Schuld am 5. Juni

Soll	EUR	Haben	EUR
3820 USt-Vorauszahlungen	46.000,00	1800 Bank	46.000,00

Hinweis:

Das Konto Vorsteuer wird unterjährig nicht über das Konto Umsatzsteuer abgeschlossen. Die USt-Vorauszahlung wird außerhalb der Buchführung ermittelt.

1.1.2 Abschluss der Umsatzsteuerkonten

Der Abschluss der Umsatzsteuerkonten (1400, 3800, 3820) erfolgt in der Praxis programmgesteuert, d. h. die Konten werden mit ihren Salden unter der Bilanzposition „Sonstige Verbindlichkeiten“ bzw. „Sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesen. Dadurch bleiben die Salden der einzelnen Vorgänge zur automatischen programmgesteuerten Erstellung der USt-Jahreserklärung erhalten.

1.2 Warenkonten und ihr Abschluss

Das Konto 5200 (Wareneingang) wird als Aufwandskonto geführt. Auf diesem Konto werden alle Wareneinkäufe - bewertet zu Einstandspreisen - als Aufwendungen im Soll gebucht. Als Aufwandskonto wird dieses Konto über das GuV-Konto im Soll abgeschlossen.

Nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung müssten Wareneinkäufe eigentlich grundsätzlich auf dem aktiven Bestandskonto 1140 (Bestand an Waren) im Soll erfasst werden, da sich der Warenbestand erhöht.

Buchungsbeispiel:

Einkauf von Handelswaren für 30.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (5.700,00 EUR) = 35.700,00 EUR. Die Zahlung erfolgt sofort durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren (Handelswaren)	30.000,00	1800 Bank	35.700,00
1400 abziehbare Vorsteuer	5.700,00		

Entnahmen aus dem Lager müssten dann ebenfalls als Lagerabgang erfasst werden. Durch die Entnahme entsteht ein Aufwand (Werteverzehr), der ebenfalls erfasst werden müsste.

Buchungsbeispiel:

Warenentnahme aus dem Lager für den Verkauf: 8.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Wareneinkauf	8.000,00	1140 Bestand an Waren (Handelswaren)	8.000,00

Soll	1140 (Bestand an Waren)	Haben
Anfangsbestand		- Abgänge
+ Zugänge		Schlussbestand

Der Schlussbestand ergäbe sich als Saldo von Anfangsbestand, Zugängen und Abgängen.

Da diese Lagerbuchungen in der Praxis zu aufwändig sind und vor dem Hintergrund, dass die eingekauften Waren i.d.R. ohnehin unverzüglich wieder verkauft werden, um keine hohen Lagerbestände zu finanzieren („Just in time“), wird beim Warengeschäft das aktive Bestandskonto 1140 während des Jahres nicht bebucht. Wareneinkäufe werden während des Jahres beim Einkauf sofort in voller Höhe mit den Einstandspreisen als Aufwand auf dem Konto 5200 (Wareneingang) gebucht.

Sofern der Anfangsbestand an Waren mit dem Schlussbestand der Waren laut Inventur übereinstimmt, ergibt sich keine Bestandsveränderung. Die Menge der eingekauften Waren entspricht der Menge der verkauften Waren. Es ergibt sich keine Bestandsveränderung auf dem Konto 1140 (Bestand an Waren). Der Wareneinsatz der Periode entspricht exakt den Wareneinkäufen der Periode. Die Differenz zwischen den Umsatzerlösen (zu Verkaufspreisen) der verkauften Menge an Waren und der (identischen) Menge der Wareneinkäufe (zu Einstandspreisen) ergeben den Rohgewinn.

Der Schlussbestand der Waren wird nicht durch Saldierung ermittelt, sondern ergibt sich aus der Inventur. Hierbei können - mit Ausnahme der oben beschriebenen Situation (keine Bestandsveränderung an Waren) - zwei Fälle auftreten:

1. Der Schlussbestand der Waren laut Inventur ist größer als der Anfangsbestand:

In diesem Fall liegt eine Bestandsmehrung vor. Die Menge der Wareneinkäufe war größer als die Menge der Verkäufe. Die eingekauften, jedoch in dieser Rechnungsperiode nicht verkauften Waren, erhöhen den Lagerbestand. Diese Bestandsmehrung wird buchhalterisch auf dem aktiven Bestandskonto 1140 (Warenbestand) im Soll erfasst, weil Mehrungen auf Aktivkonten im Soll gebucht werden.

Der Wareneinsatz ergibt sich, wenn von der Menge von Einkäufen die Bestandsmehrung (Zugang zum Lagerbestand) abgezogen wird. Durch diese Korrektur kann jetzt der Wareneinsatz mit den Umsatzerlösen realistisch verglichen werden:

Wareneinkäufe (Konto 5200)
- Bestandsmehrungen (nicht verkaufte Waren)
≡ Wareneinsatz

Buchungstechnisch wird die Bestandsmehrung auf dem aktiven Bestandskonto 1140 (Bestand an Waren) im Soll, auf dem Konto 5200 (Wareneingang) im Haben erfasst. Durch diese „Korrekturbuchung“ erscheint auf dem Konto 5200 (Wareneingang) jetzt der Wareneinsatz, der in die GuV-Rechnung eingeht.

2. Der Schlussbestand der Waren laut Inventur ist kleiner als der Anfangsbestand:

In diesem Fall liegt eine Bestandsminderung vor. Die Menge der Wareneinkäufe war kleiner als die Menge der Verkäufe, d.h., dass der Mandant in dieser Rechnungsperiode mehr Waren verkauft als eingekauft hat! Die Mehrverkäufe muss der Mandant aus dem Lager entnommen haben. Dieser lagermäßige Minderbestand wird buchhalterisch auf dem aktiven Bestandskonto 1140 (Warenbestand) im Haben erfasst, weil auf den Aktivkonten Minderungen im Haben gebucht werden.

Der Wareneinsatz ergibt sich, indem zu den Wareneinkäufen die Bestandsminderung (Abgänge bzw. Entnahmen aus dem Lagerbestand) hinzugerechnet wird. Durch diese Korrektur kann der Wareneinsatz jetzt mit den Umsatzerlösen realistisch verglichen werden.

Wareneinkäufe (Konto 5200)
- Bestandsminderungen (zusätzlich zu den eingekauften Waren verkaufte Waren)
= Wareneinsatz

Buchungstechnisch wird die Bestandsminderung auf dem aktiven Bestandskonto 1140 (Bestand an Waren) im Haben, auf dem Konto 5200 (Wareneingang) im Soll erfasst. Durch diese Korrekturbuchung erscheint auf dem Konto 5200 (Wareneingang) jetzt der Wareneinsatz, der in die GuV-Rechnung eingeht.

Der Abschluss der Warenkonten wird also ohne Verwendung eines Bestandsveränderungskontos durchgeführt.

Begründung:

Die GuV-Position Nr. 2 des § 275 Abs. 2 HGB (Bestandsveränderungen) umfasst nur die Bestandsveränderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnisse (vgl. Kapitel 2.3).

Für die Bestandsveränderungen der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren (Handelswaren) ist in der GuV-Staffel des § 275 HGB kein eigener Gliederungspunkt vorgesehen. Sie wirken sich in der Position Nr. 5 (Materialaufwand) aus.

DATEV bietet für die Buchung der Bestandsveränderungen von Waren auch das Konto 5881 (Bestandsveränderungen Waren) an. Damit könnte die Bestandsveränderung über dieses Konto erfasst werden. Der Saldo des Kontos 5200 (Wareneingang) und der Saldo des Kontos 5881 (Bestandsveränderungen) werden dann in der DATEV-GuV ausgewiesen. Zur Ermittlung des Wareneinsatzes müssten dann die beiden Konten wie oben beschrieben (Wareneingang minus Bestandsmehring bzw. Wareneingang plus Bestandsminderungen) verrechnet werden.

Aufgabe 1

Warenbestand am 1. Januar	70.000,00 EUR
Warenbestand am 31. Dezember	60.000,00 EUR
Wareneinkäufe	180.000,00 EUR
Nachlässe/Skonti (Kto. 5700)	2.000,00 EUR
Bezugskosten (Kto. 5800)	6.000,00 EUR
Umsatzerlöse (wirtschaftl. Umsatz)	390.000,00 EUR
Erlösschmälerungen/Skonti (Kto. 4700)	20.000,00 EUR
Summe der sonstigen Aufwendungen	126.000,00 EUR

a) Abschluss des Kontos 5700

Soll	EUR	Haben	EUR
5700 Nachlässe/Skonti	2.000,00	5200 Wareneingang	2.000,00

b) Abschluss des Kontos 5800

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Wareneingang	6.000,00	5800 Bezugskosten	6.000,00

c) Abschluss des Kontos 4700

Soll	EUR	Haben	EUR
4000 Umsatzerlöse	20.000,00	4700 Erlösschmäl./Skonti	20.000,00

d) Ermittlung der Bestandsveränderung

Warenbestand am 1. Januar:	70.000,00 EUR
Warenbestand am 31. Dezember:	60.000,00 EUR
= Bestandsveränderung (Bestandsminderung)	10.000,00 EUR

e) Buchen der Bestandsveränderung (Bestandsminderung)

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Wareneingang	10.000,00	1140 Bestand an Waren	10.000,00

f) Ermittlung des Wareneinsatzes

Wareneinkäufe	180.000,00 EUR
+ Bezugskosten (Konto 5800)	6.000,00 EUR
- Nachlässe/Skonti (Konto 5700)	2.000,00 EUR
+ Bestandsminderung	10.000,00 EUR
= Wareneinsatz	194.000,00 EUR

5200 Wareneingang				4000 Umsatzerlöse			
Einkäufe	180.000,00	5700	2.000,00	4700	20.000,00	Umsätze	390.000,00
		GuV	194.000,00	GuV	370.000,00		
5800	6.000,00						
1140	10.000,00						

1140 Bestand an Waren			
AB	70.000,00	5200	10.000,00
		SBK	60.000,00

GuV				Schlussbilanzkonto			
5200	194.000,00	4000	370.000,00	1140	60.000,00		
So.Aufw.	126.000,00						

g) Ermittlung des Rohgewinns und Reingewinns

Umsatzerlöse	370.000,00 EUR
<u>- Wareneinsatz</u>	<u>194.000,00 EUR</u>
= Rohgewinn	176.000,00 EUR
Rohgewinn	176.000,00 EUR
<u>- Sonstige Aufwendungen</u>	<u>126.000,00 EUR</u>
= Reingewinn	50.000,00 EUR

h) Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes, Rohgewinnsatzes und Reingewinnsatzes

Rohgewinnaufschlagsatz =	$\frac{\text{Rohgewinn}}{\text{Wareneinsatz}} \cdot 100\%$	=	$\frac{176.000,00 \text{ EUR}}{194.000,00 \text{ EUR}} \cdot 100\%$	=	90,72 %
Rohgewinnsatz =	$\frac{\text{Rohgewinn}}{\text{Umsatzerlöse}} \cdot 100\%$	=	$\frac{176.000,00 \text{ EUR}}{370.000,00 \text{ EUR}} \cdot 100\%$	=	47,57 %
Reingewinnsatz =	$\frac{\text{Reingewinn}}{\text{Umsatzerlöse}} \cdot 100\%$	=	$\frac{50.000,00 \text{ EUR}}{370.000,00 \text{ EUR}} \cdot 100\%$	=	13,51 %

Hinweis: Mithilfe dieser Kennzahlen können Unternehmer und/oder Gesellschafter ihren Betrieb mit früheren Jahren oder mit Konkurrenten vergleichen.

Daneben dient die so genannte Verprobung aber auch der Finanzverwaltung bei der steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung) dazu, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu überprüfen.

Durch einen Betriebsvergleich können die Betriebsprüfer auffällige Abweichungen beim Umsatz oder Gewinn mit Hilfe der Richtsatzsammlung feststellen.

Hierbei werden gem. § 37 BpO Richtsätze für gleichartige, branchenbezogene Betriebe angewendet, die zur Verprobung oder Schätzung von Umsätzen und Gewinnen bestimmt sind. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von

Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden, gelten allerdings nicht für Großbetriebe.

Aufgabe 2

Wie Aufgabe 1, aber:

Warenbestand am 1. Januar 70.000,00 EUR
Warenbestand am 31. Dezember 120.000,00 EUR

a) Abschluss des Kontos 5700

Soll	EUR	Haben	EUR
5700 Nachlässe/Skonti	2.000,00	5200 Wareneingang	2.000,00

b) Abschluss des Kontos 5800

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Wareneingang	6.000,00	5800 Bezugskosten	6.000,00

c) Abschluss des Kontos 4700

Soll	EUR	Haben	EUR
4000 Umsatzerlöse	20.000,00	4700 Erlösschm./Skonti	20.000,00

d) Ermittlung der Bestandsveränderung

Warenbestand am 1. Januar: 70.000,00 EUR
Warenbestand am 31. Dezember: 120.000,00 EUR
= Bestandsveränderung (Bestandsmehrung) 50.000,00 EUR

e) Buchen der Bestandsveränderung (Bestandsmehrung)

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	50.000,00	5200 Wareneingang	50.000,00

f) Ermittlung des Wareneinsatzes

Wareneinkäufe	180.000,00 EUR
+ Bezugskosten (Konto 5800)	6.000,00 EUR
- Nachlässe/Skonti (Konto 5700)	2.000,00 EUR
- Bestandsmehrung	50.000,00 EUR
= Wareneinsatz	134.000,00 EUR

5200 Wareneingang				4000 Umsatzerlöse			
Einkäufe	180.000,00	5700	2.000,00	4700	20.000,00	Umsätze	390.000,00
5800	6.000,00	1140	50.000,00	GuV	370.000,00		
		GuV	134.000,00				

1140 Bestand an Waren			
AB	70.000,00	SBK	120.000,00
5200	50.000,00		

GuV				Schlussbilanzkonto			
5200	134.000,00	4000	370.000,00	1140	120.000,00		
So.Aufw.	126.000,00						

g) Ermittlung des Rohgewinns und Reingewinns

Umsatzerlöse	370.000,00 EUR
- Wareneinsatz	134.000,00 EUR
= Rohgewinn	236.000,00 EUR

Rohgewinn	236.000,00 EUR
- Sonstige Aufwendungen	126.000,00 EUR
= Reingewinn	110.000,00 EUR

h) Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes, Rohgewinnsatzes und Reingewinnsatzes

$$\text{Rohgewinnaufschlagsatz} = \frac{\text{Rohgewinn}}{\text{Wareneinsatz}} * 100 \% = \frac{236.000,00 \text{ EUR}}{134.000,00 \text{ EUR}} * 100 \% = 176,12 \%$$

$$\text{Rohgewinnsatz} = \frac{\text{Rohgewinn}}{\text{Umsatzerlöse}} * 100 \% = \frac{236.000,00 \text{ EUR}}{370.000,00 \text{ EUR}} * 100 \% = 63,78 \%$$

$$\text{Reingewinnsatz} = \frac{\text{Reingewinn}}{\text{Umsatzerlöse}} * 100 \% = \frac{110.000,00 \text{ EUR}}{370.000,00 \text{ EUR}} * 100 \% = 29,73 \%$$

Hinweis zu den Aufgaben 1 und 2

In der Praxis erfolgt keine Umbuchung der Unterkonten 4700, 5700 und 5800.

Die Konten werden programmgesteuert unter der jeweiligen GuV-Position einzeln ausgewiesen, wodurch die GuV aussagekräftiger bzw. erläutert wird.

Der programmgesteuerte Abschluss setzt nur die Buchung der Bestandsveränderung voraus.

2 Beschaffung und Absatz

2.1 Anzahlungen

2.1.1 Geleistete Anzahlungen

Aufgabe

Wareneinkauf für 60.000,00 EUR + 19 % USt

Liefertermin: 2 Monate nach Vertragsabschluss

Zahlungsbedingungen: $\frac{1}{3}$ nach Vertragsabschluss, $\frac{2}{3}$ ab Lieferdatum, 30 Tage Ziel

Der Lieferer stellt bei Vertragsabschluss eine Anzahlungsrechnung über 20.000,00 EUR + 19 % USt aus. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt vor.

Anzahlung und Lieferung finden im gleichen Wirtschaftsjahr statt

a) Eingang der Anzahlungsrechnung

Keine Buchung, da Vorsteuerabzug erst bei Zahlung zulässig ist

b) Buchung der Banküberweisung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
1180 Gel. Anz. a. Vorräte	20.000,00	1800 Bank	23.800,00
1400 Abziehbare VoSt	3.800,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 UStG

Für Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird das Kto. 0700 verwendet.

c) Buchung bei Lieferung

Warenwert netto		60.000,00 EUR
+ 19 % USt		11.400,00 EUR
		71.400,00 EUR
<hr/>		
./. Anzahlung netto	20.000,00 EUR	
+ 19 % USt	3.800,00 EUR	23.800,00 EUR
		<hr/>
Restbetrag		47.600,00 EUR

Buchung des Wareneinkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Wareneingang	60.000,00	3310 Verb. aus LL	71.400,00
1400 Abziehbare VoSt	11.400,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Verrechnung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	23.800,00	1180 Gel. Anz. a. Vorräte	20.000,00
		1400 Abziehbare VoSt	3.800,00

Buchungen nicht zusammenfassen, da der Vorgang sonst auf dem Liefererkonto nicht vollständig ersichtlich ist und der Wareneingang nicht vollständig erfasst wird.

d) Buchung der Zahlung des Restbetrags

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	47.600,00	1800 Bank	47.600,00

2.1.2 Erhaltene Anzahlungen

Aufgabe

Verkauf von Handelswaren an einen Privatmann für 9.000,00 EUR + 19 % USt

Die Lieferung soll in zwei Monaten erfolgen.

Zahlungsbedingungen: $\frac{2}{3}$ bei Vertragsabschluss, $\frac{1}{3}$ bei Lieferung

Der Kunde übergibt einen Bankscheck über 7.140,00 EUR und erhält eine Quittung.

Die USt ist nicht gesondert ausgewiesen.

Anzahlung und Lieferung finden im gleichen Wirtschaftsjahr statt

a) Buchung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	7.140,00	3250 Erhaltene Anzahlungen	6.000,00
		3800 USt	1.140,00

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 4 UStG,

Eine ordnungsgemäße Rechnung ist nicht erforderlich, da Abnehmer kein Unternehmer

Getrennte Aufzeichnung gem. § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG

b) Buchung bei Lieferung

Buchung des Warenverkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	10.710,00	4000 Umsatzerlöse	9.000,00
		3800 USt	1.710,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG

Verrechnung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
3250 Erhaltene Anzahlungen	6.000,00	1210 Ford. aus LL	7.140,00
3800 USt	1.140,00		

Buchungen nicht zusammenfassen, da der Vorgang sonst auf dem Kundenkonto nicht vollständig ersichtlich ist und die Umsatzerlöse nicht vollständig erfasst werden.

c) Buchung der Zahlung des Restbetrags

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	3.570,00	1210 Ford. aus LL	3.570,00

2.1.3 Gutscheine als erhaltene Anzahlungen

Aufgabe 1 Einzweckgutschein

Ein Buchhändler verkauft am 29. Januar dieses Jahres einen Büchergutschein für 35,00 EUR gegen Barzahlung. Der Gutschein kann nur bei diesem Buchhändler eingelöst werden. Der Buchhändler führt nur Waren im Sortiment, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Der Gutschein wird am 26. Februar beim Buchhändler eingelöst. Es wird ein Buch zu einem Bruttoverkaufspreis von 39,90 EUR erworben. Der Restbetrag von 4,90 EUR wird bar bezahlt.

Buchung beim Verkauf des Gutscheins am 29. Januar:

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	35,00	3250 Erhaltene Anzahlungen	32,71
		3800 Umsatzsteuer	2,29

Aus umsatzsteuerlicher Sicht handelt es sich um einen Gutschein gem. § 3 Abs. 13 UStG. Es liegt ein sogenannter Einzweckgutschein gem. § 3 Abs. 14 UStG vor. Die Übertragung des Einzweckgutscheins gilt als Lieferung. Kennzeichnend für den Einzweckgutschein ist, dass bereits im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins alle umsatzsteuerlich relevanten Tatbestandsmerkmale feststehen. Deshalb kann die Umsatzsteuer auch schon zu diesem Zeitpunkt aus dem Gutschein berechnet werden.

Diese fiktive Leistungsvorverlagerung gilt jedoch nur umsatzsteuerlich, nicht jedoch ertragsteuerrechtlich. Der Kaufpreis ist daher beim Gutscheinausgeber zu passivieren.

Buchung bei Einlösung des Gutscheins am 26. Februar:

Soll	EUR	Haben	EUR
3250 Erhaltene Anzahlungen	32,71	4000 Umsatzerlöse	32,71
1600 Kasse	4,90	4000 Umsatzerlöse	4,58
		3800 Umsatzsteuer	0,32

$$39,90 \text{ EUR} - 35,00 \text{ EUR} = 4,90 \text{ EUR} (= 107 \%)$$

$$4,90 \text{ EUR (brutto)} : 1,07 = 4,58 \text{ EUR (netto)}; 7 \% \text{ USt von } 4,58 \text{ EUR} = 0,32 \text{ EUR}$$

Aufgabe 2 Mehrzweckgutschein

Das Musikversandhaus Trumann stellt am 29. Januar dieses Jahres (d. J.) eine Gutscheinkarte im Wert von 45,00 EUR aus. Der Gutschein kann sowohl im Online-Shop für Musikerbedarf als auch im örtlichen Ladengeschäft eingelöst werden. Das Sortiment des Musikversandhauses umfasst sowohl den Verkauf von Waren zum Regelsteuersatz (z. B. Musikinstrumente) als auch Waren zum ermäßigten Steuersatz (z. B. gedruckte Notenbücher). Die Bezahlung der Gutscheinkarte erfolgt im Lastschriftverfahren.

Der Gutschein wird am 26. Februar eingelöst. Es wird ein Gesangsmikrofon zu einem Bruttoverkaufspreis von 59,50 EUR erworben. Der Restbetrag wird bar bezahlt.

Buchung beim Kauf des Gutscheins am 29. Januar:

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	45,00	3786 Ausgegebene Geschenkgutscheine	45,00

Aus umsatzsteuerlicher Sicht handelt es sich um einen Gutschein gem. § 3 Abs. 13 UStG. Hier liegt ein sogenannter Mehrzweckgutschein gem. § 3 Abs. 15 UStG vor. Der Gutschein kann somit für regelbesteuerte Umsätze als auch für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, verwendet werden.

Deshalb kann die Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Gutscheinausgabe noch nicht berechnet werden. Bei Ausgabe des Gutscheins entsteht daher keine Umsatzsteuer.

Die Bezahlung des Gutscheins gilt nicht als Anzahlung.

Buchung bei Einlösung der Gutscheinkarte am 26. Februar:

Soll	EUR	Haben	EUR
3786 Ausgegebene Geschenkgutscheine	45,00	4000 Umsatzerlöse	50,00
1600 Kasse	14,50	3800 Umsatzsteuer	9,50

2.2 Geschäftsvorfälle im Außenhandel

Brexit – Auswirkungen auf die Buchhaltung

Zum 31.01.2020 sind das Vereinigte Königreich Großbritannien (England, Schottland, Wales) und Nordirland aus der EU ausgeschieden. Nach einer in der Austrittsvereinbarung geregelten Übungsphase bis 31.12.2020 gehört Großbritannien seit 01.01.2021 umsatzsteuerlich zum Drittlandsgebiet. Nordirland wird für den Warenverkehr weiterhin wie ein EU-Mitgliedsstaat, für Dienstleistungen aber als Drittlandsstaat behandelt.

Umsatzsteuerliche Folgen für den Warenverkehr und Dienstleistungen:

Leistungsempfänger mit Sitz/Wohnsitz in	(Waren-) Lieferung an Unternehmer	(Waren-) Lieferung an Privatperson	Sonstige Leistung an Privatperson oder Unternehmer
Großbritannien (England, Schottland, Wales)	Drittland Steuerfreie Ausfuhr § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG	Drittland Steuerfreie Ausfuhr § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG	Drittland Ort der sonst. Leistung gem. § 3a UStG
Nordirland	Gemeinschaftsgebiet Steuerfreie innergemeinschaftl. Lieferung § 4 Nr. 1 Bst. b i. V. m. § 6a UStG	Gemeinschaftsgebiet inner- gemeinschaftlicher Fernverkauf § 3c UStG (Umsatzschwelle!)	Drittland Ort der sonst. Leistung gem. § 3a UStG
Irland	Gemeinschaftsgebiet Steuerfreie innergemeinschaftl. Lieferung § 4 Nr. 1 Bst. b i. V. m. § 6a UStG	Gemeinschaftsgebiet inner- gemeinschaftlicher Fernverkauf) § 3c UStG (Umsatzschwelle!)	Gemeinschaftsgebiet Ort der sonst. Leistung gem. § 3a UStG

Für erbrachte Lieferungen oder sonstige Leistungen aus Großbritannien oder Nordirland an inländische Leistungsempfänger finden die umsatzsteuerlichen Regelungen zur Einfuhr, zum innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf oder die Regelungen des § 3a UStG Anwendung.

2.2.1 Innergemeinschaftlicher Warenverkehr

2.2.1.1 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Aufgabe 1

- a) Ein Unternehmer aus Nürnberg (dt. USt-IdNr.) verkauft Handelswaren auf Ziel an einen französischen Unternehmer (franz. USt-IdNr.) im Wert von netto 20.000,00 EUR zuzüglich 400,00 EUR Transportkosten.
Die Voraussetzungen der §§ 17a ff. UStDV sind erfüllt.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	20.400,00	4125 Stfr. ig. Lief.	20.400,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a UStG, steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

Die in Rechnung gestellten Transportkosten sind als Nebenleistung ebenfalls steuerfrei und werden deshalb über das Erlöskonto 4125 erfasst.

Rechnung gem. § 14a Abs. 3 UStG erforderlich

Hinweis: Bei der Buchung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist es zwingend notwendig, die USt-IdNr. des Abnehmers zu erfassen, da alle innergemeinschaftlichen Lieferungen in die zusammenfassende Meldung (ZM) eingehen (§ 18a UStG). In der Praxis ist die USt-IdNr. meist in den Stammdaten des Debitorenkontos hinterlegt.

Es sind die Vorschriften zur Gelangensbestätigung bzw. vergleichbare Alternativnachweise in § 17a UStDV zu beachten.

Rechtsänderung ab 01.01.2020:

Künftig setzt eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung voraus, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Lieferung eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer, die ihm in dem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde, besitzt und verwendet (= materiell-rechtliche Voraussetzung). Außerdem kann es zur Ablehnung der Steuerfreiheit kommen, wenn der liefernde Unternehmer die Verpflichtung über eine zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG nicht sowie nicht richtig oder nicht gänzlich einhält.

- b) Die Lieferung der Waren nach Frankreich erfolgte durch einen französischen Spediteur (mit franz. USt-IdNr.), der dem Unternehmer aus Nürnberg (mit dt. USt-IdNr.) für den Transport 400,00 EUR in Rechnung stellt.

Soll	EUR	Haben	EUR
5925 Leistungen v. ausl. Unternehmen	400,00	3310 Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistg.	400,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	76,00	3835 USt n. § 13b UStG	76,00

Beförderungsleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerort)

Leistungsempfänger ist Steuerschuldner gem. § 13b Abs. 1 und 5 UStG.

Die Rechnung des Spediteurs wird ohne Umsatzsteuer, jedoch mit einem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 14a Abs. 1 UStG ausgestellt. Die VoSt ist abziehbar gem. 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG.

- c) Der französische Kunde bezahlt die Rechnung über 20.400,00 EUR unter Abzug von 3 % Skonto durch Banküberweisung.
 Als Zahlungsbedingung wurde bei Vertragsabschluss vereinbart:
 „Zahlung 30 Tage netto oder 14 Tage mit 3 % Skonto vom Rechnungspreis.“

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	19.788,00	1210 Ford. aus LL	20.400,000
4724 Erlösschm. a. stfr. ig. Lief.	612,00		

Erlösschmälerung gem. § 277 Abs. 1 HGB

Erlösschmälerung aus steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

Hinweis:

In der Handelskalkulation wird Skonto immer nur vom Warenwert berechnet.

Die Zahlungsbedingung lautet dann: „X % Skonto vom Warenwert.“

Der Skonto ist daher ohne Einbeziehung der Nebenkosten zu berechnen.

In der Praxis wird Skonto aber meistens vom Rechnungsbetrag ermittelt, d. h. unter Einbeziehung der Nebenkosten, wie z. B. Frachtkosten.

- d) Der französische Kunde bezahlt die Rechnung über 20.400,00 EUR unter Abzug von 3% Skonto durch Banküberweisung.
 Als Zahlungsbedingung wurde bei Vertragsabschluss vereinbart:
 „Zahlung 30 Tage netto oder 14 Tage mit 3 % Skonto vom Warenwert.“

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	19.800,00	1210 Ford. aus LL	20.400,000
4724 Erlösschm. a. stfr. ig. Lief.	600,00		

Erlösschmälerung gem. § 277 Abs. 1 HGB

Erlösschmälerung aus steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

Aufgabe 2

Der Unternehmer M aus München (dt. USt-IdNr.) hat am 10. Mai Handelswaren auf Ziel an einen österreichischen Unternehmer (österr. USt-IdNr.) im Wert von 50.000,00 EUR verkauft. Der Vorgang wurde ordnungsgemäß als innergemeinschaftliche Lieferung gebucht.

- a) Am 30. Mai schickt der österreichische Kunde Waren im Wert von 5.000,00 EUR wegen offensichtlicher Mängel zurück.

Soll	EUR	Haben	EUR
4125 Stfr. ig. Lief.	5.000,00	1210 Ford. aus LL	5.000,00

Erlösschmälerung gem. § 277 Abs. 1 HGB

Rücksendung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

- b) Am 10. Juni wird die berichtigte Rechnung unter Abzug von 2 % Skonto durch Banküberweisung beglichen.

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	44.100,00	1210 Ford. aus LL	45.000,00
4724 Erlösschm. a. stfr. ig. Lief.	900,00		

Erlösschmälerung gem. § 277 Abs. 1 HGB

Erlösschmälerung aus steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

2.2.1.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb

Aufgabe

- a) Der Unternehmer N aus Nürnberg (dt. USt-IdNr.) bezieht Handelswaren auf Ziel von einem italienischen Unternehmer (ital. USt-IdNr.) im Wert von netto 15.000,00 EUR. Der Italiener versendet die Waren mit der Bahn.

Soll	EUR	Haben	EUR
5425 Ig. Erwerb	15.000,00	3310 Verb. aus LL	15.000,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbarer und steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a, § 3d UStG

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1402 Abz. VoSt a. ig. Erwerb	2.850,00	3802 USt a. ig. Erwerb	2.850,00

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Buchung 1402 an 3802 programmgesteuert.

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb zwischen Unternehmern ist die Umsatzsteuerrechnung eine „Null-Lösung“. Der deutsche Unternehmer hat eine Umsatzsteuerschuld an das deutsche Finanzamt und macht gleichzeitig Vorsteuerabzug geltend.

Voraussetzung: Der Unternehmer ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Bei der Buchung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist es nicht zwingend notwendig, die USt-IdNr. des Lieferers zu erfassen, da der innergemeinschaftliche Erwerb nicht in die zusammenfassende Meldung (ZM) eingeht (vgl. § 18a UStG).

- b) Der Nürnberger Unternehmer bezahlt die Rechnung des italienischen Unternehmers über 15.000,00 EUR unter Abzug von 3 % Skonto.

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	15.000,00	1800 Bank	14.550,00
		5725 Nachlässe a. ig. Erwerb	450,00

Anschaffungskostenminderung gem. § 255 Abs. 1 HGB

Soll	EUR	Haben	EUR
3802 USt a. ig. Erwerb	85,50	1402 Abz. VoSt a. ig. Erwerb	85,50

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 S. 5 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Buchung 3802 an 1402 programmgesteuert.

2.2.1.3 Verkauf an Nichtunternehmer

Aufgabe

- a) Der Möbelhändler R aus Regensburg (dt. USt-IdNr.) verkauft für 11.900,00 EUR Möbel an einen österreichischen Privatmann auf Ziel. Der Kunde holt die Möbel in Regensburg ab und befördert sie selbst nach Österreich.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	11.900,00	4000 Umsatzerlöse	10.000,00
		3800 USt	1.900,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b i. V. m. § 6a UStG, da Abnehmer kein Unternehmer
Verkauf an privaten Endverbraucher (Abholfall) → Besteuerung im Ursprungsland

Entstehung der USt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Der Umsatz hat keine Bedeutung für die Umsatzschwelle gem. § 3c UStG, da keine Versendung durch den Lieferer erfolgt.
Deshalb erfolgt auch keine gesonderte Aufzeichnung.

- b) Der österreichische Kunde bezahlt die Rechnung über 11.900,00 EUR unter Abzug von 3 % Skonto durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	11.543,00	1210 Ford. aus LL	11.900,00
4700 Erlösschm./Skonti	300,00		
3800 USt	57,00		

Erlösschmälerung gem. § 277 Abs. 1 HGB

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG

2.2.1.4 Innergemeinschaftliche Fernverkäufe (ab 01.07.2021)

Ab dem 01.07.2021 gilt die Neufassung des § 3c UStG. Damit wurden die bisherige Versandhandelsregelungen abgeschafft und durch neue sog. Fernverkaufsregelungen bei Lieferungen an Nichtunternehmer ersetzt.

Das bisherige besondere Besteuerungsverfahren für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen, sog. Mini-One-Stop-Shop (MOSS), wird im Zuge der EU-Mehrwertsteuerreform für Umsätze ab 01.07.2021 auf Innergemeinschaftliche Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 UStG) und damit zum sog. One-Stop-Shop (OSS) für EU-Unternehmer nach § 18j UStG ausgedehnt.

Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf liegt vor, wenn ein Gegenstand durch einen Unternehmer (oder für dessen Rechnung) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates an einen Erwerber befördert oder versendet wird, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (z.B. Privatpersonen oder Unternehmer mit nur steuerfreien vorsteuerschädlichen Umsätzen).

Der Ort des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs liegt nach § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG dort, wo sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.

Dies gilt jedoch gem. § 3c (4) UStG nicht, wenn der Unternehmer die EU-weite Umsatzschwelle von 10.000 € im vorangegangenen Jahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Bei Unterschreiten der Umsatzschwelle sind die allgemeinen Regelungen des § 3 Abs. 6 UStG (Beginnort) anzuwenden. Auf Antrag kann der leistende Unternehmer auch dann die Regelungen zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf anwenden, die Erklärung bindet ihn für mindestens zwei Kalenderjahre, § 3c (4) S. 2 und 3 UStG.

Durch den OSS muss sich ein Händler, der innergemeinschaftlichen Handel betreibt, nur noch einmal – vor Beginn des Besteuerungszeitraums – beim Bundeszentralamt für Steuern steuerlich registrieren. Umsatzsteueranmeldungen in einzelnen Ländern und die Beachtung von unterschiedlichen Lieferschwelen entfallen. Zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen müssen die Unternehmer das Vorsteuervergütungsverfahren (§ 59 S. 1 Nr. 4 bis 6 UStDV neu) anwenden.

Ausnahmen:

Nach § 3c (5) UStG liegt kein innergemeinschaftlicher Fernverkauf vor bei Lieferungen neuer Fahrzeuge, sog. Montagelieferungen, differenzbesteuerten Lieferung oder Lieferungen verbrauchssteuerpflichtiger Waren an den Abnehmerkreis nach § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG.

Aufgabe 1 „Großer“ innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Der Möbelhändler R aus Regensburg (dt. USt-IdNr.) verkauft Möbel, die im Laden mit 24.000,00 EUR (= netto 20.168,07) ausgezeichnet sind, an einen österreichischen Privatmann zum gleichen Bruttopreis auf Ziel. Der Möbelhändler beauftragt einen Frachtführer, der die Möbelstücke nach Österreich befördert.

Die österreichische USt beträgt 20 %.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	24.000,00	4320 Erlöse a. i. a. EU-Land stpfl. Lief.	20.000,00
		3817 USt a. i. a. EU-Land stpfl. Lief.	4.000,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, gem. § 3 Abs. 5a UStG hat § 3c Abs. 1 Vorrang vor § 3 Abs. 6 UStG, die EU-weite Umsatzschwelle (10.000,00 EUR) gem. § 3c Abs. 4 UStG ist überschritten.

Der Umsatz ist nicht im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, sondern in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (20 %). Der Möbelhändler hat in Österreich eine Umsatzsteuervoranmeldung und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben sowie die österreichische Umsatzsteuer abzuführen.

Alternativ kann der Möbelhändler das One-Stop-Shop-Verfahren anwenden (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2. Alternative UStG)

Hinweis: Das DATEV-Konto 4320 kann mit dem Buchungsschlüssel 10 bebucht werden. Das EU-Land und der ausländische Steuersatz können anschließend manuell erfasst werden.

Aufgabe 2 „Kleiner“ innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Der Elektrohändler N aus Nürnberg (dt. USt-IdNr.) verkauft Elektrogeräte, die im Laden mit 5.950,00 EUR ausgezeichnet sind, an einen österreichischen Privatmann auf Ziel. N beauftragt einen Frachtführer, der die Geräte nach Österreich befördert. N hat bisher keine Versandlieferungen an EU-ausländische Privatkunden ausgeführt.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	5.950,00	4315 Erlöse a. i. Inl. stpfl. EU-Lief.	5.000,00
		3807 USt a. i. Inl. stpfl. EU-Lief.	950,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, die EU-weite Umsatzschwelle (10.000,00 EUR) gem. § 3c Abs. 4 UStG ist nicht überschritten;

steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. b i. V. m. § 6a UStG, da Abnehmer kein Unternehmer

Beachte: Zur Kontrolle der Umsatzschwelle ist eine Erfassung auf gesonderten Konten notwendig.

2.2.2 Warenverkehr mit Drittländern

2.2.2.1 Ausfuhr

Aufgabe

- a) Ein Münchner Unternehmer verkauft Handelswaren auf Ziel in die Schweiz für netto 50.000,00 EUR. Die Voraussetzungen der §§ 8 ff. UStDV sind erfüllt.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	50.000,00	4120 Stfr. Ums. § 4 Nr. 1a	50.000,00

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG

Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG, steuerfrei § 4 Nr. 1 Bst. a UStG

- b) Die Lieferung der Handelswaren in die Schweiz erfolgte durch einen Schweizer Spediteur, der dem Unternehmer aus Nürnberg für den Transport 230,10 EUR in Rechnung stellt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6700	230,10	3310	230,10

Beförderungsleistung = sonstige Leist. gem. § 3 Abs. 9 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m.

§ 3a Abs. 2 UStG (Empfängerort); aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG

2.2.2.2 Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Aufgabe 1

Der Elektrohändler M aus München verkauft ein Smartphone, das im Laden mit 699,00 EUR brutto ausgezeichnet ist, gegen Barzahlung an einen australischen Touristen. Dieser schickt nach 6 Wochen den Ausfuhrnachweis mit der Originalrechnung zurück und bittet um Rückvergütung der Umsatzsteuer durch Banküberweisung und Übersendung einer korrigierten Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis.

- a) Buchung des Ladenverkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	699,00	4000 Umsatzerlöse	587,39
		3800 USt	111,61

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Entstehung der USt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Es handelt sich um eine Ausfuhrlieferung an einen ausländischen Abnehmer im nichtkommerziellen Reiseverkehr; da jedoch noch kein Ausfuhrnachweis vorliegt, sind die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG noch nicht gegeben; daher ist ein steuerpflichtiger Umsatz zu erfassen.

b) Umsatzumbuchung bei Vorliegen des Ausfuhrnachweises

Soll	EUR	Haben	EUR
4000 Umsatzerlöse	587,39	4120 Stfr. Ums. § 4 Nr. 1a	587,39

Wird der Ausfuhrnachweis durch den Abnehmer an den Unternehmer vorgelegt, so wird die Lieferung nachträglich steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG.

c) Buchung der Rückerstattung unter Abzug einer Bearbeitungsgebühr i. H. v. 15,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
3800 USt	111,61	1800 Bank	96,61
		4830 Sonstige Erträge	15,00
6855 Nebenkost. d. Geldverk.	15,00	1800 Bank	15,00

Hat der Unternehmer eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der USt ausgestellt, schuldet er die USt nach § 14c Abs. 1 UStG. Die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG erlischt erst dann, wenn der Unternehmer die Rechnung wirksam berichtigt hat. Aus Vereinfachungsgründen kann eine Rechnungsberichtigung unterbleiben, wenn der Tourist die ursprüngliche Rechnung bzw. den ursprünglichen Kassensbon an den Unternehmer zurückgibt und dieser den zurückerhaltenen Beleg bei seinen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt (BMF vom 28.5.2004).

Alternativ könnte bereits beim Kauf nur eine Rechnung mit dem Bruttobetrag, d.h. ohne gesonderten Steuerausweis ausgestellt werden. Allerdings bedeutet das bei Rechnungen über Kleinbeträge, dass auch der Steuersatz nicht ausgewiesen werden darf.

Aufgabe 2

Der Elektrohändler M aus München verkauft ein Smartphone, das im Laden mit 699,00 EUR brutto ausgezeichnet ist, an einen australischen Touristen. Dieser zahlt mit Kreditkarte und füllt einen „Tax free“-Schein von Global Blue ordnungsgemäß aus. Am Flughafen erhält er von der Auszahlungsstelle Global Blue die Umsatzsteuer abzüglich der Nettogebühren in Höhe von 24,68 EUR von Global Blue erstattet. Nach 2 Wochen erhält M über Global Blue die Abrechnung mit dem zollamtlichen Ausfuhrnachweis und erstattet Global Blue die verauslagte Umsatzsteuer in Höhe von 111,61 EUR zuzüglich 4,69 EUR Vorsteuer auf die vom Touristen bezahlten Gebühren in Höhe von 24,68 EUR netto. Ein ordnungsgemäßer Vertrag zwischen Elektrohändler M und Global Blue liegt vor.

a) Buchung des Ladenverkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	699,00	4000 Umsatzerlöse	587,39
		3800 USt	111,61

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Entstehung der USt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Bst. UStG

Es handelt sich um eine Ausfuhrlieferung an einen ausländischen Abnehmer im nichtkommerziellen Reiseverkehr; da jedoch noch kein Ausfuhrnachweis vorliegt, sind die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG noch nicht gegeben.

Zur Zahlung mit Kreditkarte s. Kap. 4.2.2

b) Umsatzumbuchung bei Vorliegen des Ausfuhrnachweises

Soll	EUR	Haben	EUR
4000 Umsatzerlöse	587,39	4120 Stfr. Ums. § 4 Nr. 1a	587,39

Wird der Ausfuhrnachweis durch den Abnehmer an den Unternehmer vorgelegt, so wird die Lieferung nachträglich steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG.

c) Buchung der Abrechnung mit Banküberweisung an Global Blue

Soll	EUR	Haben	EUR
3800 USt	111,61	1800 Bank	116,30
1400 Vorsteuer	4,69		

Wird der Ausfuhrnachweis durch den Abnehmer an den Unternehmer vorgelegt, so wird die Lieferung nachträglich steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. a i. V. m. § 6 UStG.

Die VoSt für die Dienstleistung von Global Blue ist abziehbar gem. § 15 Abs. 1 UStG, da die Leistung für das Unternehmen erbracht wird und eine ordnungsgemäße Rechnung in Form eines Abrechnungsvertrages vorliegt.

2.2.2.3 Einfuhr

Aufgabe 1

Ein Unternehmer aus Weiden bezieht aus der Schweiz Handelswaren im Wert von netto 20.000,00 EUR auf Ziel. Die Lieferung erfolgt „frei Haus“. Auf der Rechnung wird der Zahlungsvermerk „30 Tage netto oder 14 Tage mit 3 % Skonto“ ausgewiesen. Die fälligen Einfuhrabgaben in Höhe von 4.000,00 EUR (Einfuhrzoll) und 4.446,00 EUR (Einfuhrumsatzsteuer) bezahlt er durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
5559 Einfuhren	20.000,00	3310 Verb. aus LL	20.000,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbare und steuerpflichtige Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
5840 Zölle und Einfuhrabg.	4.000,00	1800 Bank	8.446,00
1433 Entstandene EUSt	4.446,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Bemessungsgrundlage für die EUSt gem. § 11 UStG: 20.000,00 EUR + 4.000,00 EUR – 600 EUR = 23.400,00 EUR

EUSt abziehbar als VoSt gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG

Hinweis:

In der Praxis werden Zoll und EUSt von der Zollbehörde festgesetzt. Nachträgliche Rabatte und sonstige Nachlässe (auch Skonti, selbst wenn sie nicht in Anspruch genommen werden), die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr feststehen, werden von der Zollverwaltung berücksichtigt. Sie mindern daher bereits bei der Einfuhr die BMG für die Einfuhrabgaben (§ 11 Abs. 4 UStG).

b) Der Unternehmer aus Weiden bezahlt die Rechnung termingerecht unter Abzug von 3 % Skonto.

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	20.000,00	1800 Bank	19.400,00
		5559 Einfuhren	600,00

Hinweis:

Nachträgliche Rabatte können auf dem Einfuhrkonto (5559) oder den Nachlasskonten (5700 ff.) erfasst werden. Da die Nachlasskonten aber regelmäßig als Automatikkonten geschlüsselt sind, muss ggf. ein Stornoschlüssel eingegeben werden.

Eine Korrektur der Einfuhrabgaben entfällt, da der Skonto bereits bei der Bemessungsgrundlage der Einfuhrabgaben berücksichtigt worden ist.

Aufgabe 2

Ein Unternehmer aus Hamburg importiert Waren aus den USA im Wert von netto 48.000,00 USD auf Ziel. Die Kosten für Verpackung und Beförderung bis Hafen Hamburg stellt der Hersteller mit 2.000,00 USD gesondert in Rechnung. Weitere Beförderungskosten entstehen nicht.

Die Einfuhrabgaben werden aufgrund der Zollrechnung per Bank an das Zollamt überwiesen. Zoll 10 %, angenommener **fiktiver** EUR-Referenzkurs 1 EUR = 1,1234 USD (vgl. § 16 Abs. 6 UStG)

Berechnung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer:

	USD	EUR
Warenwert	48.000,00	42.727,43
+ Verpackungs- und Beförderungskosten	2.000,00	1.780,31
Zollwert	50.000,00	44.507,74
+ 10 % Zoll		4.450,77
BMG für die EUSt		48.958,51
+ 19 % EUSt		9.302,12

Soll	EUR	Haben	EUR
5559 Einfuhren	42.727,43	3310 Verb. aus LL	44.507,74
5800 Bezugskosten	1.780,31		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbare und steuerpflichtige Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
5840 Zölle und Einfuhrabg.	4.450,77	1800 Bank	13.752,89
1433 Entstandene EUSt	9.302,12		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Bemessungsgrundlage für die EUSt gem. § 11 UStG

EUSt abziehbar als VoSt gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG

Aufgabe 3

Ein Unternehmer aus Bayreuth importiert Waren aus den USA im Wert von netto 47.000,00 USD auf Ziel. Die Kosten für Verpackung und Beförderung bis Hafen Hamburg stellt der Hersteller mit 2.000,00 USD gesondert in Rechnung. Die Beförderung Hamburg – Bayreuth übernimmt ein Hamburger Spediteur, der dem Unternehmer dafür 820,40 EUR in Rechnung stellt.

Die Einfuhrabgaben werden aufgrund der Zollrechnung per Bank an das Zollamt überwiesen. Zoll 10 %, angenommener **fiktiver** EUR-Referenzkurs 1 EUR = 1,1234 USD (vgl. § 16 Abs. 6 UStG)

Berechnung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer:

	USD	EUR
Warenwert	47.000,00	41.837,28
+ Verpackungs- und Beförderungskosten	2.000,00	1.780,31
Zollwert	49.000,00	43.617,59
+ 10 % Zoll		4.361,76
+ Beförderungskosten bis Bayreuth		820,40
BMG für die EUST		48.799,75
+ 19 % EUST		9.271,95

Soll	EUR	Haben	EUR
5559 Einfuhren	41.837,28	3310 Verb. aus LL	43.617,59
5800 Bezugskosten	1.780,31		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbare und steuerpflichtige Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
5800 Bezugskosten	820,40	3310 Verb. aus LL	820,40

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Die Speditionsrechnung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG, wenn diese Kosten in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer enthalten sind.

Beförderungsleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerort); aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
5840 Zölle und Einfuhrabg.	4.361,76	1800 Bank	13.633,71
1433 Entstandene EUST	9.271,95		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

EUST abziehbar als VoSt gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG

Der Zollstelle müssen die für den Nachweis der Höhe der Umschlags- und Beförderungskosten erforderlichen Unterlagen vorgelegt werden. In diesem Falle ist die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr nach § 11 Abs. 1 und 3 Nr. 3 und 4 UStG der Zollwert der Gegenstände bis Hamburg zuzüglich darin noch nicht enthaltener Umschlags- und Beförderungskosten bis Bayreuth. Nach dieser Vorschrift sind die Kosten für die Beförderung bis Bayreuth in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen.

2.2.3 Leistungsempfänger als Steuerschuldner

2.2.3.1 Steuerpflichtige Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers

Aufgabe 1

- a) Unternehmer N aus Nürnberg (dt. USt-IdNr.) lässt im Januar eine Holzbearbeitungsmaschine beim Hersteller, der dänischen DK A/S (dän. USt-IdNr.) in Esbjerg, überholen. N erteilt den Auftrag unter seiner deutschen USt-IdNr.

Die DK A/S berechnet für die Generalüberholung umgerechnet 9.500,00 EUR und stellt am 15. Februar eine Rechnung analog § 14a Abs. 1 UStG, in der sie auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist.

Buchung der Leistung – Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Soll	EUR	Haben	EUR
5925 Leistungen v. ausl. Untern. ¹⁾	9.500,00	3310 Verb. aus LL	9.500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	1.805,00	3835 USt n. § 13b UStG	1.805,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG, steuerpflichtig gem. § 12 Abs. 1 UStG mit 19 %,

USt entsteht mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung § 13b Abs. 1 UStG

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Der ausländische Unternehmer stellt eine Rechnung analog § 14a Abs. 1 UStG mit der zwingenden Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ aus, jedoch ohne gesonderten Ausweis der Steuer. Gem. § 14 Abs. 7 UStG gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist.

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 1 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG mit Ausführung der Leistung

¹⁾ Buchung auch auf anderen Konten mit entsprechender Schlüsselung möglich, z. B. auf 6490 „Sonst. Rep. u. Instandh.“

Hinweis:

Der deutsche Unternehmer ist Steuerschuldner beim deutschen Finanzamt, gleichzeitig kann er den Vorsteuerabzug geltend machen. Voraussetzung: Der Unternehmer ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die Umsatzsteuerrechnung ist dann eine „Null-Lösung“.

Die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Gegenständen in einem Ausgangsverzeichnis, die vorübergehend in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht werden, ist gem. § 22 Abs. 4a Nr. 1 UStG zu beachten.

In der Praxis erfolgt bei Verwendung des Kontos 5925 oder bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

- b) Unternehmer N bezahlt die Rechnung am 10. März durch Banküberweisung.

Buchung der Überweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	9.500,00	1800 Bank	9.500,00

Aufgabe 2

- a) Der in Nürnberg ansässige Bauunternehmer H (dt. USt-IdNr.) hat den Auftrag erhalten, in Fürth ein Wohnhaus zu errichten.
 Mit der Lieferung und der Montage eines Wintergartens beauftragt er den niederländischen Subunternehmer NL aus Eindhoven (niederl. USt-IdNr.).
 Am 4. Januar beginnt NL mit der Montage des Wintergartens.
 Die Abnahme erfolgt am 8. Januar.
 Am 11. Januar geht die Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG über 10.000,00 EUR ein, in der NL auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist.
 Die Freistellungsbescheinigung zum Steuerabzug bei Bauleistungen gem. § 48b Abs. 1 S. 1 EStG liegt vor.

Buchung der Leistung – Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Soll	EUR	Haben	EUR
5925 Leistungen v. ausl. Untern.	10.000,00	3310 Verb. aus LL	10.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	1.900,00	3835 USt n. § 13b UStG	1.900,00

Werklieferung = Lieferung gem. § 3 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 4 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 7 UStG, steuerpflichtig gem. § 12 Abs. 1 UStG mit 19 %

Der ausländische Unternehmer stellt eine Rechnung analog § 14a Abs. 5 UStG mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne einen gesonderten Ausweis der Steuer.

Gem. § 14 Abs. 7 UStG gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist.

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG

Kein Steuerabzug gem. § 48 Abs. 2 EStG, da Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 S. 1 EStG vorliegt

- b) Am 15. Februar wird der Rechnungsbetrag unter Abzug von 5 % für eine Mängelbeseitigung überwiesen.

Buchung der Überweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	10.000,00	1800 Bank	9.500,00
		5925 Leistungen v. ausl. Untern. ¹⁾	500,00

Anschaffungskostenminderung gem. § 255 Abs. 1 HGB

¹⁾ Der Kontenrahmen SKR 04 der Datev enthält kein Nachlasskonto für derartige Fälle. Buchung deshalb auf dem Konto 5925 im Haben. Es kann auch ein Nachlasskonto, z. B. 5700 bei entsprechender Schlüsselung verwendet werden.

Steuerberichtigung

Soll	EUR	Haben	EUR
3835 USt n. § 13b UStG	95,00	1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	95,00

Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 17 Abs. 1 S. 5 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei Verwendung des Kontos 5925 oder bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 3835 an 1408 programmgesteuert.

Aufgabe 3

Der Unternehmer N aus Nürnberg beauftragt unter seiner dt. USt-IdNr. einen italienischen Spediteur, Waren von Italien nach Nürnberg zu befördern.

Unternehmer N erhält vom italienischen Spediteur eine Rechnung analog § 14a Abs. 1 UStG über 800,00 EUR, in der der Spediteur auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist.

Soll	EUR	Haben	EUR
5925 Leistungen v. ausl. Untern. ¹⁾	800,00	3310 Verb. aus LL	800,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	152,00	3835 USt n. § 13b UStG	152,00

Güterbeförderung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes, § 3b Abs. 3 UStG nicht anwendbar, da der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Gem. § 3a Abs. 2 UStG ist der Leistungsort Nürnberg. Im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 steuerbar, steuerpflichtig gem. § 12 Abs. 1 UStG mit 19 %.

Der ausländische Unternehmer stellt eine Rechnung analog § 14a Abs. 1 UStG mit der zwingenden Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ aus, jedoch ohne einen gesonderten Ausweis der Steuer.

Gem. § 14 Abs. 7 UStG gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist.

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 1 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG

¹⁾ Buchung auf anderen Konten auch möglich, z. B. auf 5800 „Bezugskosten“ mit entsprechender Schlüsselung.

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

2.2.3.2 Erbringung steuerpflichtiger sonstiger Leistungen an ausländische Leistungsempfänger

Aufgabe 1

Die DE GmbH aus Nürnberg (dt. USt-IdNr.) erhält von der französischen Unternehmung FR SA, Lyon (franz. USt-IdNr.), den Auftrag zur Generalüberholung einer Maschine.

Die Maschine wird dazu vom französischen Auftraggeber nach Nürnberg gebracht und nach erfolgter Reparatur wieder abgeholt.

Die DE GmbH berechnet für die Reparatur 10.250,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	10.250,00	4336 Erlöse a. i. a. EU-Land steuerpfl. so. Leistungen, für die der LeiEmpf. die USt schuldet*	10.250,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, in Frankreich steuerbar analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG, steuerpflichtig 20,0 % TVA.

Umgekehrte Steuerschuldnerschaft („reverse charge“) des Leistungsempfängers analog § 13b Abs. 5 UStG.

Die Regelungen zur Steuerschuldumkehr gelten in Frankreich analog für alle Leistungen, unter der Bedingung, dass der Leistungsempfänger in Frankreich der Umsatzsteuer unterliegt.

Der deutsche Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 1 UStG mit der zwingenden Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ aus, jedoch ohne einen gesonderten Ausweis der französischen Umsatzsteuer. Gem. § 14 Abs. 7 UStG gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist.

*Hinweis

In der Umsatzsteuervoranmeldung sind Erlöse nach § 13b UStG des Leistungserbringers in der Kennzahl 60 auszuweisen. In der Praxis erfolgt die Buchung deshalb über die Automatikkonten 4336 bis 4339.

Die Buchung muss so erfolgen, dass die im EU-Ausland erbrachte Dienstleistung korrekt in der USt-Voranmeldung und in die ZM des Lieferanten übernommen wird.

Aufgabe 2

Der Malermeister M aus Lindau (dt. USt-IdNr.) übernimmt einen Auftrag zur Erneuerung eines Fassadenanstrichs an einem Privathaus in Graz (Österreich).

M berechnet für die Fassadenarbeiten 4.000,00 EUR netto und stellt am 10. Oktober eine Rechnung mit österreichischer USt (20 %) aus.

Der österreichische Privatkunde bezahlt die Rechnung am 20. Oktober durch Banküberweisung.

Buchung der Leistung

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	4.800,00	4339 Erlöse aus im anderen EU-Land steuerbaren Leistungen	4.000,00
		3818 USt aus im anderen EU-Land steuerpfl. soLei/Werkliedg.	800,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, in Österreich steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Bst. c UStG; keine Steuerschuld des Leistungsempfängers, da kein Unternehmer

Hinweis:

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf gemeinsame Auslegungen beim Anwendungsbereich der Ortsregelungen für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück geeinigt, Abschn. 3a.3 UStAE

Der inländische Unternehmer stellt eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der österreichischen USt.

Buchung der Überweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	4.800,00	1210 Ford. aus LL	4.800,00

Aufgabe 3

Der Malermeister M aus Lindau (dt. USt-IdNr.) übernimmt einen Auftrag zur Erneuerung eines Fassadenanstrichs an einem Geschäftshaus in Graz (Österreich).

M berechnet für die Fassadenarbeiten 4.000,00 EUR netto und stellt am 10. Oktober eine Rechnung ohne USt mit dem Vermerk „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ aus.

Der österreichische Unternehmer bezahlt die Rechnung am 20. Oktober durch Banküberweisung.

Buchung der Leistung

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	4.000,00	4336 Erlöse a. i. a. EU-Land steuerpfl. soLeistungen, für die der LeiEmpf. die USt schuldet	4.000,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, in Österreich steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Bst. c UStG;

Hinweis:

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf gemeinsame Auslegungen beim Anwendungsbereich der Ortsregelungen für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück geeinigt. Abschn. 3a.3 UStAE

Der inländische Unternehmer stellt eine Rechnung ohne Ausweis einer USt aus. Dabei ist zwingend die Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gem. § 14a Abs.5 UStG zu verwenden. Gem. § 14 Abs. 7 UStG gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist.

Hier ist § 14a Abs.5 UStG anzuwenden, da Leistung gem. § 13b Abs. 2 UStG (nicht unter Abs. 1 fallende sonstige Leistung, da nicht gem. § 3a Abs. 2 im Inland steuerpflichtig) vorliegt.

Buchung der Überweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	4.000,00	1210 Ford. aus LL	4.000,00

2.2.3.3 Erbringung steuerpflichtiger Werklieferungen und sonstiger Leistungen an inländische Leistungsempfänger

Aufgabe 1

Die Bau GmbH aus Nürnberg erhält von einem deutschen Bauunternehmer den Auftrag zum Ausbaggern einer Baugrube in Passau. Die Freistellungsbescheinigung gem. § 48b EStG der Bau GmbH liegt vor.

Die Bau GmbH berechnet für die Arbeiten 30.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	30.000,00	4337 Erlöse a. Leistg. § 13b Leistungsempfänger	30.000,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, in Deutschland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Bst. c UStG.

Der deutsche Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG mit gesondertem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne gesonderten Ausweis der deutschen Umsatzsteuer.

Umgekehrte Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers („reverse charge“) analog § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 UStG.

In der Umsatzsteuervoranmeldung sind Erlöse nach § 13b UStG des Leistungserbringers in der Kennzahl 60 auszuweisen. In der Praxis erfolgt die Buchung deshalb über die Automatikkonten 4336 bis 4339.

Hinweis: Das Konto 4337 ist ausschließlich für § 13b-Leistungen eines inländischen Unternehmers an inländische Unternehmer gem. § 13b Abs. 2 Nr. 2 bis Nr. 4, Nr. 6 bis 8 UStG eingerichtet und wird entsprechend in die Steuererklärung übernommen.

Buchung der Überweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	30.000,00	1210 Ford. aus LL	30.000,00

Bei der Abrechnung von Bauleistungen muss ab 1. Januar 2002 gem. §§ 48 ff EStG bei der Begleichung der Rechnung auf die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung geachtet werden. Die Freistellungsbescheinigung wird nur erteilt, wenn der Steueranspruch des Finanzamtes nicht gefährdet ist. Kann der Bauunternehmer diese Bescheinigung nicht vorlegen, muss der Leistungsempfänger (Auftraggeber) 15 % des Bruttobetragtes einbehalten und an das zuständige Finanzamt des Bauunternehmers abführen.

Aufgabe 2

Bauunternehmer B, Nürnberg, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, beauftragt den Dachdecker D, Erlangen, mit der Reparatur des Daches einer Lagerhalle, die zum Betriebsvermögen seines Unternehmens gehört. Nach Abschluss der Arbeiten stellt der Dachdecker eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG über 10.000,00 EUR. Gleichzeitig legt er die Freistellungsbescheinigung zum Steuerabzug bei Bauleistungen gem. § 48b Abs. 1 S. 1 EStG vor.

a) Buchung bei Rechnungseingang

Soll	EUR	Haben	EUR
5920 Bauleistg. eines im Inland ansässigen U. ¹⁾	10.000,00	3310 Verb. aus LL	10.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	1.900,00	3835 USt n. § 13b UStG	1.900,00

Werkleistung = sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, im Inland steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Bst. c UStG

Bauleistungen i.S. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, die für einen Unternehmer erbracht werden, der selbst Bauleistungen erbringt
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG (vgl. Kapitel 3.1.10, Aufgabe 1)

Der leistende Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne gesonderten Ausweis der Steuer.

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 UStG gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als VoSt abziehbar

Kein Steuerabzug gem. § 48 Abs. 2 EStG

- 1) Buchung mit entsprechender Schlüsselung auf anderen Konten auch möglich, z. B. auf 6450 „Reparaturen und Instandhaltung von Bauten“ bzw. 6490 „Sonstige Reparaturen und Instandhaltungen“

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei entsprechender Schlüsselung oder bei Verwendung des Kontos 5920 die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

b) Bezahlung der Rechnung per Bank, abzüglich 3 % Skonto

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	9.700,00	1800 Bank	9.700,00

c) Buchung des Skontobetrags und Steuerberichtigung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	300,00	5920 Bauleistg. eines im Inland ansässigen Unternehmers	300,00

Überweisung mit Abzug von 3 %

Anschaffungskostenminderung gem. § 255 Abs. 1 HGB

¹⁾ Der Kontenrahmen SKR 04 der Datev enthält kein Nachlasskonto für derartige Fälle. Bei Verwendung des Kontos 5920 deshalb Buchung im Haben

Soll	EUR	Haben	EUR
3835 USt n. § 13b UStG	57,00	1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	57,00

Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 17 Abs. 1 S. 5 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Buchung 3835 an 1408 bei entsprechender Schlüsselung oder bei Verwendung des Kontos 5920 programmgesteuert.

Wegen der Behandlung von Anzahlungen bei Bauleistungen vergleiche 3.1.10, Aufgabe 3.

Konto	Bezeichnung	Anwendungsfall - Erläuterungen
5425	Innere Gemeinschaftlicher Erwerb	Einkauf von EU-Unternehmer § 1a (1) UStG Erwerber schuldet die USt; Automatikkonto VoSt/USt
5559	Einführen	Einkauf von Drittland-Unternehmer EUSt entsteht beim Zoll; EUSt als VoSt abzugsfähig
5925	Leistungen von ausländischen Unternehmern	Empfang von im Inland steuerbaren sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer an inländische Unternehmer § 13b (1) und (2) Nr. 1 UStG Empfänger schuldet die USt; Automatikkonto VoSt/USt
5900	Fremdleistungen	Empfang von Leistungen, die dem eigenen Betriebszweck dienen, jedoch von einem anderen Unternehmer erbracht werden (z. B. Vorleistungen, Subunternehmerleistungen, Lohnveredelungen usw.). Kein Außenhandels-Konto!
5920	Bauleistungen eines im Inland ansässigen Unternehmers	Sonderfall Bauleistungen von inländischen Unternehmern im Inland an inländische Bauunternehmer § 13b (2) Nr. 4 UStG Empfänger schuldet die USt; Automatikkonto VoSt/USt Kein Außenhandels-Konto!

Konto	Bezeichnung	Anwendungsfall - Erläuterungen
4120	Steuerfreie Umsätze § 4 Nr. 1 Bst. a UStG	Lieferungen in Drittland Automatikkonto (Steuererklärung)
4125	Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen § 4 Nr. 1 Bst. b UStG	Lieferungen an andere Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet Automatikkonto (Steuererklärung, zusammenfassende Meldung)
4315	Erlöse aus im Inland steuerpflichtige EU-Lieferungen	Lieferungen an Nichtunternehmer im anderen EU-Land Lieferer schuldet inländische USt
4320	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerpflichtige Lieferungen	Lieferungen an Nichtunternehmer im anderen EU-Land, § 3c UStG Lieferer schuldet USt im anderen EU-Land
4336	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die USt schuldet	Sonstige Leistungen an Unternehmer im anderen EU-Land Leistungsempfänger im anderen EU-Land schuldet die USt im anderen EU-Land;
4337	Erlöse aus Leistungen, für die der Leistungsempfänger die USt nach § 13b UStG schuldet	Sonstige Leistungen von inländischen Unternehmern im Inland an inländische Unternehmer § 13b (2) Nr. 2 – Nr. 4; Nr. 6 – Nr. 8 UStG z.B. Bauleistungen Kein Außenhandels-Konto!
4338	Erlöse aus im Drittland steuerbaren Leistungen	Leistungserbringer schuldet USt im Drittland (Bsp. Sonstige Leistung an Nichtunternehmer im Drittland steuerbar)
4339	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerbaren Leistungen	Leistungserbringer schuldet USt im anderen EU-Land (Bsp. Sonstige Leistung an Nichtunternehmer im EU-Land steuerbar)

2.3 Abschlussbuchungen im Fertigungsbereich

Aufgabe

Abschluss folgender Konten:

	Bestand am 1. Januar	Bestand am 31. Dezember
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	20.000,00 EUR	50.000,00 EUR
unfertige Erzeugnisse	15.000,00 EUR	10.000,00 EUR
fertige Erzeugnisse	42.000,00 EUR	62.000,00 EUR

1000 Bestand an Roh-, Hilfs- und Betr.Stoffen				4000 Umsatzerlöse			
AB	20.000,00	SBK	50.000,00	GuV	500.000,00	Verkauf	500.000,00
5100	30.000,00						

1040 Bestand an unfertigen Erzeugnissen				4810 Bestandsveränd. unfertige Erzeugnisse			
AB	15.000,00	4810	5.000,00	1040	5.000,00	GuV	5.000,00
		SBK	10.000,00				

1100 Bestand an fertigen Erzeugnissen				4800 Bestandsveränd. fertige Erzeugnisse			
AB	42.000,00	SBK	62.000,00	GuV	20.000,00	1100	20.000,00
4800	20.000,00						

5100 Einkauf von Roh-, Hilfs- und Betr.Stoffen			
Kauf	300.000,00	1000	30.000,00
		GuV	270.000,00

Schlussbilanzkonto				GuV			
1000	50.000,00			5100	270.000,00	4000	500.000,00
1040	10.000,00			4810	5.000,00	4800	20.000,00
1100	62.000,00						

Begründung:

Die GuV-Position Nr. 2 des § 275 Abs. 2 HGB (Bestandsveränderungen) umfasst nur die Bestandsveränderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnisse (vgl. Kapitel 1.2).

Für die Bestandsveränderungen der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren (Handelswaren) ist in der GuV-Staffel des § 275 HGB kein eigener Gliederungspunkt vorgesehen. Sie sind unter der Position Nr. 5 (Materialaufwand) auszuweisen.

3 Anlagenwirtschaft

Vorbemerkung:

Durch die Einschränkung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit können bzw. dürfen die Buchungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz in vielen Fällen nicht mehr einheitlich vorgenommen werden.

So ist z. B. gem. § 5 Abs. 1 S.1 zweiter Halbsatz EStG in der Steuerbilanz eine von der Handelsbilanz abweichende AfA bzw. Abschreibung möglich; steuerrechtliche Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG dürfen nicht in die Handelsbilanz übernommen werden.

Stimmen im folgenden Kapitel die Buchungen nach den handelsrechtlichen Vorschriften mit den steuerrechtlichen Vorschriften überein, erfolgt nur eine Buchung, ansonsten werden die Buchungen nach Handelsrecht und die Buchungen nach Steuerrecht gesondert angegeben.

In allen Fällen wird unterstellt, dass die Mandanten einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erzielen wollen.

3.1 Kauf von Anlagevermögen

3.1.1 Degressive Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

3.1.1.1 Überblick degressive Abschreibung

Anschaffungszeitraum abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter	Der degressive AfA-Satz beträgt
1.1.2001 bis 31.12.2005	<ul style="list-style-type: none"> das 2-fache des linearen Satzes, jedoch maximal 20 % (Obergrenze) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Restbuchwerts.
1.1.2006 bis 31.12.2007 und vor dem 1.1.2001	<ul style="list-style-type: none"> das 3-fache der linearen AfA, jedoch maximal 30 % (Obergrenze) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Restbuchwerts.
1.1.2008 bis 31.12.2008	Keine degressive Abschreibung
1.1.2009 bis 31.12.2010	<ul style="list-style-type: none"> das 2,5-fache der linearen AfA, jedoch maximal 25 % (Obergrenze) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Restbuchwerts.
1.1.2011 bis 31.12.2019	Keine degressive Abschreibung
1.1.2020 bis 31.12.2022	<ul style="list-style-type: none"> das 2,5-fache der linearen AfA, jedoch maximal 25 % (Obergrenze) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Restbuchwerts.

3.1.1.2 Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2019 und vor dem 1. Januar 2023 angeschafft oder hergestellt worden sind, wurde eine degressive Abschreibung eingeführt bzw. verlängert. Die degressive Abschreibung beträgt maximal 25 %, höchstens das 2,5-fache der linearen Abschreibung.

Die (Wieder-)Einführung der degressiven Abschreibung in § 7 Absatz 2 EStG erfolgte durch Gesetz vom 29.06.2020 **mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2020!**

Aufgabe 1

Unternehmer Hutter aus Augsburg erwirbt am 20. März 2020 eine Photovoltaikanlage für sein Unternehmen. Die Nutzungsdauer beträgt 20 Jahre. Die Anschaffungskosten der Anlage belaufen sich auf 96.000,00 EUR. Hutter möchte 2020 und 2021 höchstmöglich abschreiben.

Bei linearer AfA beträgt der AfA-Satz $\left(\frac{100\%}{20\text{ J.}}\right) = 5\%$
Bei degressiver AfA beträgt der AfA-Satz $5\% * 2,5 = 12,5\%$, max. 25 %

AfA in 2020: 12,5 % von 96.000,00 EUR * $\frac{10}{12} = 10.000,00$ EUR
RBW 31.12.2020: 96.000,00 EUR – 10.000,00 EUR = **86.000,00 EUR**

AfA in 2021: 12,5 % von 86.000,00 EUR = **10.750,00 EUR**
RBW 31.12.2021: 86.000,00 EUR – 10.750,00 EUR = **75.250,00 EUR**

Aufgabe 2

Unternehmer Hutter aus Augsburg erwirbt am 20. März 2020 ein Handy für sein Unternehmen. Die Nutzungsdauer beträgt (für Mobilfunkendgeräte laut amtlicher AfA-Tabelle) fünf Jahre*. Die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts betragen 1.056,00 EUR. Hutter möchte 2020 und 2021 höchstmöglich abschreiben.

Bei linearer AfA beträgt der AfA-Satz $\left(\frac{100\%}{5\text{ J.}}\right) = 20\%$
Bei degressiver AfA beträgt der AfA-Satz $20\% * 2,5 = 50\%$, max. 25 %

AfA in 2020: 25 % von 1.056,00 EUR * $\frac{10}{12} = 220,00$ EUR
RBW 31.12.2020: 1.056,00 EUR – 220,00 EUR = **836,00 EUR**

AfA in 2021: 25 % von 836,00 EUR = **209,00 EUR**
RBW 31.12.2021: 836,00 EUR – 209,00 EUR = **627,00 EUR**

* Das BMF hat mit Datum vom 26.02.2021 und 22.02.2022 zwei Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung veröffentlicht. Abweichend von der AfA-Tabelle kann bei bestimmten, in o.g. BMF-Schreiben definierten, Computerhard- und -softwareprodukten eine einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden. Allerdings fallen Mobiltelefone nicht unter Computerhardware i. S. d. BMF-Schreibens.

Aufgabe 3

Möbelproduzent Abel aus Würzburg hat im Januar 2020 eine Maschine, deren Nutzungsdauer 12 Jahre beträgt (AfA-Satz bei linearer AfA = 8,3333 %), für 100.000,00 EUR angeschafft. Er schreibt die Maschine degressiv mit einem Abschreibungssatz von $2,5 \times 8,3333 \% =$ aufgerundet 20,84 % ab. Es ergeben sich folgende Buchwerte und Jahresabschreibungen:

Anschaffungskosten 2020	100.000 EUR
<u>./. Abschreibung 2020: 20,84 % von 100.000 EUR</u>	<u>20.840 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2020	79.160 EUR
<u>./. Abschreibung 2021: 20,84 % von 79.160 EUR</u>	<u>16.497 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2021	62.663 EUR
<u>./. Abschreibung 2022: 20,84 % von 62.663 EUR</u>	<u>13.059 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2022	49.604 EUR
<u>./. Abschreibung 2023: 20,84 % von 49.604 EUR</u>	<u>10.338 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2023	39.266 EUR
<u>./. Abschreibung 2024: 20,84 % von 39.266 EUR</u>	<u>8.184 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2024	31.082 EUR
<u>./. Abschreibung 2025: 20,84 % von 31.082 EUR</u>	<u>6.478 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2025	24.604 EUR
<u>./. Abschreibung 2026: 20,84 % von 24.604 EUR</u>	<u>5.128 EUR</u>
= Buchwert zum 31.12.2026	19.476 EUR
<u>./. Abschreibung 2027: 20,84 % von 19.476 EUR</u>	<u>4.059 EUR</u>
= Buchwert 31.12.2027	15.417 EUR
<u>./. Abschreibung 2028: 20,84 % von 15.417 EUR</u>	<u>3.213 EUR</u>
= Buchwert 31.12.2028	12.204 EUR
<u>./. Abschreibung 2029: 20,84 % von 12.204 EUR</u>	<u>2.544 EUR</u>
= Buchwert 31.12.2029	9.660 EUR
<u>./. Abschreibung 2030: 20,84 % von 9.660 EUR</u>	<u>2.014 EUR</u>
= Buchwert 31.12.2030 (= Ende des vorletzten Jahrs)	7.646 EUR
<u>./. Abschreibung 2031 (Übergang lin. AfA: Restnutz.dauer 1 Jahr)</u>	<u>7.645 EUR</u>
= Restbuchwert 31.12.2031 (= Erinnerungswert)	1 EUR

Ab dem 9. Jahr (2028) ist die lineare Abschreibung, die sich bei Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer von 4 Jahren ergibt ($15.417 \text{ EUR} : 4 = 3.855 \text{ EUR}$), höher als der Abschreibungsbetrag, der sich bei Fortführung der degressiven Abschreibung ergeben würde (degressive AfA 2028: $20,84 \%$ von $15.417 \text{ EUR} =$ aufgerundet 3.213 EUR). In der Abschreibungspraxis wird daher meist zu diesem Zeitpunkt zu der linearen Abschreibung übergegangen.

Aufgabe 4 Vergleiche Aufgabe 3:

Möbelproduzent Abel aus Würzburg hat im Januar 2020 eine Maschine, deren Nutzungsdauer 12 Jahre beträgt (AfA-Satz bei linearer AfA = 8,3333 %), für 100.000,00 EUR angeschafft. Er schreibt die Maschine in den Jahren 2020 bis 2026 degressiv mit einem Abschreibungssatz von $2,5 \times 8,3333 \% = 20,84 \%$ ab. Im Mai 2027 wurden nachträgliche Herstellungskosten von 32.524,00 EUR aufgewendet. Die neu geschätzte Restnutzungsdauer beträgt 8 Jahre.

Es ist wie folgt zu rechnen:

Restbuchwert 31.12.2026	19.476,00 EUR
+ nachträgliche Herstellungskosten	32.524,00 EUR
= AfA-Bemessungsgrundlage ab 2027	52.000,00 EUR
- Degressive AfA 2027 bei einer Restnutzungsdauer von 8 Jahren:	
100 % / 8 J. = 12,5 % \Rightarrow $2,5 * 12,5 \% = 31,25 \%$, max. 25 %	13.000,00 EUR
= Restbuchwert zum 31.12.2027	<u>39.000,00 EUR</u>

* Gem. R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR, H 7.4 EStH sind bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung (2027) die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden!

Aufgabe 5

Ein Gewerbetreibender aus Nürnberg erwarb im Mai 2020 eine Maschine mit Anschaffungskosten von 60.000,00 EUR. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt laut AfA-Tabelle 8 Jahre (96 Monate). Der Steuerpflichtige möchte mit der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG beginnen. Erstellen Sie einen AfA-Plan mit den höchstmöglichen AfA-Beträgen. Beachten Sie § 7 Abs. 3 EStG!

§ 7 Abs. 2 EStG: $\frac{100 \%}{8 J.} = 12 \frac{1}{2} \% * 2,5 = \underline{31,25 \%}$, maximal 25 %

AfA-Plan:

Buchwert/Jahr	EUR	Degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG	Lineare AfA bei Übergang gem. § 7 Abs. 3 EStG:
AK 05/2020:	60.000,00	25 % von 60.000=15.000,00	
- AfA 2020:	10.000,00	$\frac{8}{12} * 15.000,00=10.000,00$	
= BW zum 31.12.2020:	50.000,00		
- AfA 2021:	12.500,00	25 % v. 50.000,00	50.000,00: 88 * 12 = 6.818,18
= BW zum 31.12.2021:	37.500,00		
- AfA 2022:	9.375,00	25 % v. 37.500,00	37.500,00: 76 * 12 = 5.921,05
= BW zum 31.12.2022:	28.125,00		
- AfA 2023:	7.031,25	25 % v. 28.125,00	28.125,00: 64 * 12 = 5.273,44
= BW zum 31.12.2023:	21.093,75		
- AfA 2024:	5.273,44	25 % v. 21.093,75	21.093,75: 52 * 12 = 4.867,79
= BW zum 31.12.2024:	15.820,31		
- AfA 2025	4.746,09	25 % v. 15.820,31= 3.955,08	15.820,31: 40 * 12 = 4.746,09
= BW zum 31.12.2025:	11.074,22		
- AfA 2026:	4.746,09		4.746,09
= BW zum 31.12.2026:	6.328,13		
- AfA 2027:	4.746,09		4.746,09
= BW zum 31.12.2027:	1.582,04		
- AfA 2028:	1.582,04		$\frac{4}{12}$ von 4.746,09 = 1.582,04
= BW 04/2028	0,00 (1,00)		

3.1.2 Kauf von beweglichen Anlagegütern

In den folgenden Aufgaben liegen die Voraussetzungen für § 7g EStG nicht vor (vgl. hierzu das Kapitel 3.1.11).

Aufgabe 1

- a) Kauf einer Maschine auf Ziel, Rechnung 100.000,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	100.000,00	3310 Verb. aus LL	119.000,00
1400 Abziehbare VoSt	19.000,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- b) Beim Kauf der Maschine fallen an:
 Transportkosten 1.200,00 EUR + Montagekosten 3.800,00 EUR
 → 5.000,00 EUR + 19 % USt
 Dieser Betrag wird sofort durch Bankscheck bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	5.000,00	1800 Bank	5.950,00
1400 Abziehbare VoSt	950,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- c) Die Rechnung wird unter Abzug von 3 % Skonto durch Banküberweisung beglichen.

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	119.000,00	1800 Bank	115.430,00
		0440 Maschinen	3.000,00
		1400 Abziehbare VoSt	570,00

Anschaffungskostenminderung gem. § 255 Abs. 1 HGB; Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 S. 2 UStG

- d) Vom Staat erhalten wir für den Kauf der Maschine einen Zuschuss in Höhe von 10.000,00 EUR auf unser Bankkonto überwiesen.

Erfolgswirksame Buchung:

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	10.000,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	10.000,00

Wahlrecht gem. R 6.5 EStR

Erfolgsneutrale Buchung:

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	10.000,00	0440 Maschinen	10.000,00

Wahlrecht gem. R 6.5 EStR

- e) Buchung der AfA zum 31. Dezember, Nutzungsdauer 8 Jahre,
Tag der Anschaffung 1. April

Buchung in der Handelsbilanz (höchstmöglicher Gewinn)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	9.563,00	0440 Maschinen	9.563,00

Bei **erfolgswirksamer** Buchung des Zuschusses:

AK=100.000,00 EUR + 5.000,00 EUR \cdot 3.000,00 EUR = 102.000,00 EUR

Planmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB: linear 12,5 % v. 102.000,00 EUR = 12.750,00 EUR, davon $\frac{9}{12} = 9.562,50$ EUR

(Die degressive Abschreibung würde in der Handelsbilanz zu einem niedrigeren Gewinn führen!)

Bei **erfolgsneutraler** Buchung des Zuschusses:

AK wären demnach 92.000,00 EUR und damit eine Abschreibung von 8.625,00 EUR. Das würde zusammen mit der erfolgsneutralen Buchung des Zuschusses einen niedrigeren handelsrechtlichen Gewinn ergeben.

Buchung in der Steuerbilanz (niedrigstmöglicher Gewinn)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	17.250,00	0440 Maschinen	17.250,00

Bei **erfolgsneutraler** Buchung des Zuschusses:

AK=100.000,00 EUR + 5.000,00 EUR \cdot 3.000,00 EUR \cdot 10.000,00 EUR = 92.000,00 EUR

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG 12,5 % v. 92.000,00 EUR = 11.500,00 EUR, davon $\frac{9}{12} = 8.625,00$ EUR

Zeitanteilige AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG (Anschaffung am 1. April 2020): 2,5-fache lineare AfA: $2,5 \cdot 12,5 \% = 31,25 \%$, maximal 25 % v. 92.000,00 EUR = 23.000,00 EUR, davon $\frac{9}{12} = 17.250,00$ EUR, zeitanteilige AfA gem. § 7 Abs. 2 S. 3 i. V. m. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Bei **erfolgswirksamer** Buchung des Zuschusses: AK wären demnach 102.000,00 EUR. Die Abschreibung daraus würde zusammen mit dem Ertrag aus dem Zuschuss einen höheren steuerlichen Gewinn ergeben.

Aufgabe 2

Kauf einer Frankiermaschine durch Banküberweisung, Rechnung 3.000,00 EUR + 19 % USt.
Die Frankiermaschine wird für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet.

- a) Buchung des Kaufs am 10. Februar: Die Vorsteuer ist zu 70 % abziehbar.

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	3.000,00	1800 Bank	3.570,00
1410 Aufzuteilende VoSt	570,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt aufzuteilen gem. § 15 Abs. 4 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1400 Abziehbare VoSt	399,00	1410 Aufzuteilende VoSt	570,00
0650 BGA	171,00		

Nicht abziehbare VoSt (30 % = 171,00 EUR) gem. § 9b Abs. 1 EStG Anschaffungskosten

Hinweis: Die Aufteilung der VoSt ist auch ohne Einschaltung des Kontos 1410 sofort möglich.

Alternativbuchung

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	3.171,00	1800 Bank	3.570,00
1400 Abziehbare VoSt	399,00		

- b) Buchung der Abschreibung zum 31. Dezember, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre, Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle 8 Jahre; Tag der Anschaffung: 10. Februar

Buchung in der Handelsbilanz (höchstmöglicher Gewinn)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	291,00	0440 Maschinen	291,00

Ermittlung der AK: 3.000,00 EUR + 171,00 EUR = 3.171,00 EUR

Planmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB: linear 10 % v. 3.171,00 EUR, davon $\frac{11}{12} = 290,68$ EUR

(Die degressive Abschreibung würde in der Handelsbilanz zu einem niedrigeren Gewinn führen!)

Buchung in der Steuerbilanz (niedrigstmöglicher Gewinn)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	727,00	0440 Maschinen	727,00

Ermittlung der AK: 3.000,00 EUR + 171,00 EUR = 3.171,00 EUR

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG 12,5 % v. 3.171,00 EUR, davon $\frac{11}{12} = 363,34$ EUR

Zeitanteilige AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Es wäre auch eine AfA über 10 Jahre möglich, die dann aber zu einem höheren Gewinn führen würde.

Degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG: 2,5-fache lineare AfA: $2,5 * 12,5 \% = 31,25 \%$, maximal 25 % v. 3.171,00 EUR = 792,75 EUR, davon $\frac{11}{12}$ (gerundet) 727,00 EUR zeitanteilige AfA gem. § 7 Abs. 2 S. 3 i V. m. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

3.1.3 Kauf von beweglichen Anlagegütern im Ausland

Aufgabe 1

- a) Ein Unternehmer aus München (dt. USt-IdNr.) kauft eine Maschine auf Ziel von einem Unternehmer aus Wien (österreich. USt-IdNr.) für 12.792,21 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	12.792,21	3310 Verb. aus LL	12.792,21

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbarer und steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a UStG, § 3d UStG

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1402 Abz. VoSt a. ig. Erwerb	2.430,52	3802 USt a. ig. Erwerb	2.430,52

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG

Bei DATEV erfolgt die Steuerbuchung programmgesteuert nur bei Verwendung der entsprechenden Steuerschlüssel. Damit werden auch die Aufzeichnungspflichten für den innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG erfüllt.

- b) Wie a), aber die Maschine wird zu 30 % im Zusammenhang mit Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	12.792,21	3310 Verb. aus LL	12.792,21

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbarer und steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a, UStG § 3d UStG

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG

Aufzeichnungspflicht für innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	729,16	3802 USt a. ig. Erwerb	2.430,52
1402 Abz. VoSt a. ig. Erwerb	1.701,36		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG (70 % = 1.701,36 EUR)

Nicht abziehbare VoSt (30 % = 729,16) gem. § 9b Abs. 1 EStG Anschaffungskosten

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer aus München bezieht aus Japan eine Produktionsmaschine im Wert von netto 30.000,00 EUR auf Ziel. Den fälligen Einfuhrzoll von 3.000,00 EUR und die Einfuhrumsatzsteuer bezahlt er durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	30.000,00	3310 Verb. aus LL	30.000,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Steuerbare und steuerpflichtige Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	3.000,00	1800 Bank	9.270,00
1433 Bez. EUSt	6.270,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Bemessungsgrundlage für die EUSt gem. § 11 UStG: 30.000,00 EUR + 3.000,00 EUR = 33.000,00 EUR

EUSt abziehbar als VoSt gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG

3.1.4 Nachträgliche Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Kauf einer PC-Anlage auf Ziel am 28. April 2021:

Systemeinheit (Prozessor, Betriebssystem, CD-ROM, Tastatur, Maus usw.)	1.590,00 EUR
Monitor	360,00 EUR
Laserdrucker	900,00 EUR
Scanner	350,00 EUR
Rechnungsbetrag netto	3.200,00 EUR
+ 19 % USt	608,00 EUR
Rechnungsbetrag brutto	3.808,00 EUR

a) Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	3.200,00	3310 Verb. aus LL	3.808,00
1400 Abziehbare VoSt	608,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB; VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Die Systemsoftware stellt prinzipiell ein eigenständig zu aktivierendes immaterielles Wirtschaftsgut dar. Wird sie zusammen mit der Hardware im Rahmen des sogenannten Bundlings erworben, kann sie einheitlich mit der Hardware als materielles Wirtschaftsgut aktiviert und abgeschrieben werden (BFH v. 16.2.1990). Möglich wäre auch eine getrennte Bewertung und Erfassung der einzelnen Vermögensgegenstände Hardware und Software, wenn diese selbständig bewertbar sind. Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch vertretbar, auf die gesonderte Bilanzierung der einzelnen Vermögensgegenstände zu verzichten. Das gilt insbesondere dann, wenn die zusammengefasste Bilanzierung nicht zu einer signifikant anderen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.

b1) **Annahme:** Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre. Für den Steuerpflichtigen besteht ein Wahlrecht, entweder die einjährige oder die dreijährige Nutzungsdauer anzuwenden.* Der Steuerpflichtige entscheidet sich in der Steuerbilanz für die dreijährige Nutzungsdauer. Handelsrechtlich muss die dreijährige Nutzungsdauer angesetzt werden.

* Das BMF hat mit Datum vom 26.02.2021 und 22.02.2022 zwei Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung veröffentlicht. Abweichend von der AfA-Tabelle „kann“ bei bestimmten, in o.g. BMF-Schreiben definierten, Computerhard- und -softwareprodukten eine einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden. Die einjährige Nutzungsdauer gilt auch für Peripheriegeräte.

Buchung der Abschreibung bzw. AfA am 31. Dezember 2021 in Handels- und Steuerbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	800,00	0650 BGA	800,00

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle 3 Jahre

Lineare AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 EStG: $33 \frac{1}{3} \%$ v. 3.200,00 EUR = 1.066,67 EUR, davon $\frac{9}{12} =$ 800,00 EUR; zeitanteilige AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG würde zu einer geringeren Abschreibung und zu einem höheren Gewinn führen!

Eine Computeranlage besteht i. d. R. aus der Zentraleinheit (PC), Monitor, Tastatur, Maus, Drucker und System- bzw. Anwendungssoftware. Diese Bestandteile sind jeweils selbstständig bewertbare, aber nicht selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter, die zusammen eine wirtschaftliche Einheit, aber **kein** einheitliches Wirtschaftsgut bilden. Eine Ausnahme bilden Standardprogramme bis 800,00 EUR, und Multifunktionsgeräte (Drucker, Scanner, Kopierer und Fax) und externe Datenspeicher, die als GWG behandelt werden können. Die Bestandteile sind daher prinzipiell einzeln selbstständig zu aktivieren und abzuschreiben, sie können aber nicht als GWG abgeschrieben werden und sind nicht in den Sammelposten einzubeziehen. Ein Gesamtpreis ist entsprechend aufzuteilen, ggf. durch Schätzung. Wird die komplette Anlage zusammen gekauft, kann sie aber mit den gesamten Anschaffungskosten mit dem Gesamtpreis aktiviert werden, da für alle Geräte dieselbe Nutzungsdauer gilt, und damit das handelsrechtliche bzw. steuerliche Ergebnis nicht beeinträchtigt wird.

- b2) **Annahme:** Der Steuerpflichtige entscheidet sich in der Steuerbilanz für den sofortigen Betriebsausgabenabzug (= Nutzungsdauer von einem Jahr). Handelsrechtlich muss die dreijährige Nutzungsdauer angesetzt werden.

Buchung zum 31. Dezember 2021 in der Steuerbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	3.200,00	0650 BGA	3.200,00

Auch bei einer Nutzungsdauer von lediglich einem Jahr ist die korrekte Erfassung des Zugangs im Anlagevermögen notwendig. Die Wirtschaftsgüter müssen im Anlagenspiegel erfasst werden.

Aufgabe 2 **Vergleiche Aufgabe 1, Annahme b1) dreijährige Nutzungsdauer**

- a) Die Festplatte der PC-Anlage aus Aufgabe 1 wird im April 2022 wegen eines Defekts ausgetauscht. Dafür entstehen Kosten in Höhe von 120,00 EUR netto. Bezahlung durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
6490 Reparaturen	120,00	1800 Bank	148,80
1400 Abziehbare VoSt	22,80		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- b) Für die PC-Anlage wird im November 2022 eine zusätzliche externe Festplatte angeschafft; 260,00 EUR zuzügl. USt, Bezahlung mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0670 GWG	260,00	1800 Bank	309,40
1400 Abziehbare VoSt	49,40		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Eine externe Festplatte kann als externer Datenspeicher selbstständig genutzt werden und kann daher (bei Entscheidung für die GWG-800 €-Regel) als GWG nach § 6 Abs. 2 EStG im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben werden (vgl. 6.13 EStH). Bei Entscheidung für die Sammelpostenregelung muss die Festplatte in den Sammelposten 02 eingestellt werden.

Würde hingegen in den ersten beiden Jahren nach der Anschaffung eine zusätzliche Festplatte zur Erweiterung des Speicherplatzes in den PC fest eingebaut, müssten die Anschaffungskosten neu berechnet und über die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden. Ein Einbau im dritten Jahr nach der Anschaffung könnte als Sofortaufwand erfasst werden, da die Restnutzungsdauer maximal 1 Jahr beträgt.

Aufgabe 3 **Vergleiche Aufgabe 1, Annahme b1) dreijährige Nutzungsdauer**

Für die PC-Anlage aus Aufgabe 1 wird am 30. April 2022 ein neuer Monitor angeschafft, da der alte Monitor defekt ist. Kaufpreis 300,00 EUR; Bezahlung durch Banküberweisung. Der alte Monitor wird verschrottet. Dafür entstehen Entsorgungskosten beim kommunalen Wertstoffhof von 15,00 EUR, die bar bezahlt werden.

- a) Kauf am 30. April 2022

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	300,00	1800 Bank	357,00
1400 Abziehbare VoSt	57,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein GWG, da nicht selbständig nutzbar

In der Praxis wird der Austausch des Monitors oft als Reparaturaufwand gebucht (siehe Aufgabe 2 a)).

- b) Buchung der höchstmöglichen Abschreibung bzw. AfA für den Altmonitor zum 31. Dezember 2022

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	40,00	0650 BGA	40,00

Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle 3 Jahre

Zeitanteilige AfA 4 Monate gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Lineare AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 EStG $\frac{360,00 \text{ €}}{36 \text{ Monate}} = 10,00 \text{ EUR p.m.};$

Rest-AfA $4 \times 10,00 \text{ EUR} = 40,00 \text{ EUR}$

Die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG würde zu einer geringeren Abschreibung und zu einem höheren Gewinn führen!

- c) Ausbuchung des Restbuchwertes für den Altmonitor

Soll	EUR	Haben	EUR
6895 Anlagenabg. bei BV.	230,00	0650 BGA	230,00

Ermittlung des Restbuchwertes zum 30. April: $360,00 \text{ EUR} / 36 \times 13 = 130,00 \text{ EUR AfA};$

RestBW = $360,00 \text{ EUR} - 130,00 = 230,00 \text{ EUR}.$

Der Restbuchwert des defekten Monitors und die anteilige Abschreibung müssen in diesem Fall nachträglich berechnet werden, da beim Kauf die PC-Anlage vom Gesamtkaufpreis abgeschrieben wurde.

Alternativ wäre auch die Buchung über Konto 6230 Außerplanmäßige Abschreibung auf Sachanlagen möglich.

- d) Buchung der höchstmöglichen Abschreibung bzw. AfA für die PC-Anlage zum 31. Dezember 2022 (Restnutzungsdauer 2 Jahre)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	947,00	0650 BGA	947,00

Neuberechnung der AfA ohne Monitor: $3.200,00 - 360,00 = 2.840,00 \text{ EUR}$

Lineare AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 EStG $33 \frac{1}{3} \% \text{ v. } 2.840,00 \text{ EUR} = 946,67 \text{ EUR};$

Die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG würde zu einer geringeren Abschreibung und zu einem höheren Gewinn führen!

Erfolgt der Austausch im letzten Nutzungsjahr, kann auf die gesonderte Abschreibung des Altmonitors und die Neuberechnung der Abschreibung der PC-Anlage verzichtet werden.

Wäre die PC-Anlage aus Aufgabe 1 (bei einem Gesamt-Kaufpreis bis zu 1.000,00 EUR) in einen Sammelposten 01 eingestellt worden, bliebe die Auflösung des Sammelpostens unverändert.

- e) Buchung der höchstmöglichen Abschreibung bzw. AfA für den neuen Monitor zum 31. Dezember 2022 (Nutzungsdauer 3 Jahre)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	75,00	0650 BGA	75,00

Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle 3 Jahre

Lineare AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 EStG $33 \frac{1}{3} \% \text{ v. } 300,00 \text{ EUR} = 100,00 \text{ EUR},$

davon $\frac{9}{12} = 75,00 \text{ EUR}$

Die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG würde zu einer geringeren Abschreibung und zu einem höheren Gewinn führen!

Zeitanteilige AfA gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Der Monitor ist selbstständig bewertbar, aber nicht selbstständig nutzbar. Er ist daher einzeln selbstständig zu aktivieren und abzuschreiben; er kann jedoch nicht als GWG abgeschrieben und nicht in den Sammelposten einbezogen werden.

- f) Buchung der Entsorgungskosten für den Altmonitor

Soll	EUR	Haben	EUR
6859 A. f. Abfallbeseitigung	15,00	1600 Kasse	15,00

Kein Vorsteuerabzug, da kommunaler Wertstoffhof kein Unternehmer

Aufgabe 4 **Vergleiche Aufgabe 1, Annahme b1) dreijährige Nutzungsdauer**

Kauf einer zusätzlichen Anwender-Standard-Software am 15. August d. n. J. für die PC-Anlage aus Aufgabe 1 für 220,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung, Nutzungsdauer 3 Jahre

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	220,00	1800 Bank	261,80
1400 Abziehbare VoSt	41,80		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Trivialprogramm gem. R 5.5 Abs. 1 EStR, da Nettowert nicht mehr als 800,00 EUR, deswegen materielles Wirtschaftsgut § 6 Abs. 2 EStG Sofortaufwand, da keine Aufzeichnungspflicht

Buchung z. B. auch auf Konto 6300 möglich

Aufgabe 5

Ein Steuerpflichtiger betreibt ein gewerbliches Unternehmen, das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Er schafft im September 01 eine Maschine mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren zu Anschaffungskosten von 100.000,00 EUR an. Im April 04 kauft er für diese Maschine ein zusätzliches Bauteil mit Anschaffungskosten von 20.000,00 EUR. Die Nutzungsdauer der Maschine hat sich durch diese nachträglichen Anschaffungskosten im Jahr 04 nicht verändert.

AfA-Plan (Voraussetzungen des § 7g EStG nicht erfüllt):

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: 100 % / 10 Jahre = 10 % (AfA-Satz)

Anschaffungskosten September 01:	100.000,00 EUR
- AfA 01 ($\frac{4}{12}$ der Jahres-AfA):	- 3.334,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. Dezember 01:	96.666,00 EUR
- AfA 02:	- 10.000,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. Dezember 02:	86.666,00 EUR
- AfA 03:	- 10.000,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. Dezember 03:	76.666,00 EUR
+ Nachträgliche Anschaffungskosten im April 04 *	+ 20.000,00 EUR
= Zwischensumme:	96.666,00 EUR
- AfA 04 $\frac{96.666,00 \text{ EUR} * 12 \text{ Mon.}}{(120 - 28 \text{ Mon.})} =$	- 12.609,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. Dezember 04	84.057,00 EUR
- AfA 05 bis 10 (12.609,00 EUR * 6 Jahre):	- 75.654,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. Dezember 10:	8.403,00 EUR
- AfA 11 (noch für 8 Monate):	- 8.403,00 EUR
= Restbuchwert zum 31. August 11:	0,00 EUR [1,00 EUR]

* Gem. R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR, H 7.4 EStH sind bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung (04) die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden!

3.1.5 Kauf eines auch privat genutzten Pkw

Aufgabe 1

Kauf eines Pkw am 17. Mai 02, der zu 30 % privat genutzt werden soll, für 48.000,00 EUR + 19 % USt auf Ziel.

An weiteren Kosten fallen an:

Erste Tankfüllung 83,30 EUR (brutto), Zulassungsgebühr 40,00 EUR, Nummernschilder 35,70 EUR (brutto), Kfz-Steuer 360,00 EUR, Kfz-Versicherung 470,00 EUR

Alle Beträge werden sofort mit Girocard ausgeglichen.

Pkw-Kauf

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	48.000,00	3310 Verb. aus LL	57.120,00
1400 Abziehbare VoSt	9.120,00		

VoSt zu 100 % abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Für den Vorsteuerabzug muss die betriebliche Nutzung mehr als 10 % betragen § 15 Abs. 1 S. 2 UStG

Für die private Nutzung siehe Kapitel **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

Tankfüllung

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	70,00	1800 Bank	83,30
1400 Abziehbare VoSt	13,30		

VoSt zu 100 % abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Zulassungsgebühr

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	40,00	1800 Bank	40,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Nummernschilder

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	30,00	1800 Bank	35,70
1400 Abziehbare VoSt	5,70		

VoSt zu 100 % abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kfz-Steuer

Soll	EUR	Haben	EUR
7685 Kfz-Steuer	360,00	1800 Bank	360,00

Kfz-Versicherung

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	470,00	1800 Bank	470,00

Hinweis

Durch die umsatzsteuerpflichtige Erfassung der Privatnutzung wird der volle Vorsteuerabzug bei der Anschaffung ausgeglichen (siehe 5.1.1.3).

Aufgabe 2

Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer hat für seinen Lieferwagen im vergangenen Kalenderjahr in Österreich für 500,00 EUR incl. 20 % österreichischer USt getankt und mit Girocard bezahlt. Ordnungsgemäße Belege liegen vor.

a) Buchung der Tankbelege

Soll		EUR	Haben		EUR
6500	Fahrzeugkosten	416,67	1800	Bank	500,00
1440	StErstattAnspruch ggü. anderen Ländern	83,33			

b) Auf Antrag wurde ihm die österreichische USt (20 %) per Bank erstattet.

Soll		EUR	Haben		EUR
1800	Bank	83,33	1440	StErstattAnspruch ggü. anderen Ländern	83,33

Hinweis:

Aus den Benzinrechnungen aus Österreich besteht ein VoSt-Abzug.

Analoge Anwendung § 15 UStG, UStAE 18.15 für Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet §§ 59, 60, 61 UStDV

Zum 1. Januar 2010 wurde das bisherige Vorsteuer-Vergütungsverfahren auf ein elektronisches Verfahren umgestellt. Der Antrag ist nun nicht mehr im Erstattungsstaat, sondern über die zuständige Behörde im Ansässigenstaat des Antragstellers einzureichen; in Deutschland ist dies das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Über eine Schnittstelle werden die Daten an die ausländische Behörde innerhalb von 15 Tagen weitergeleitet.

Die Frist zur Einreichung der Unterlagen beträgt neun Monate und endet am 30. September des jeweils auf den Vergütungszeitraum folgenden Jahres.

3.1.6 Kauf von immateriellen Anlagegütern

Aufgabe 1

Kauf eines EDV-Programms für die Finanzbuchhaltung und Fakturierung am 3. April 2021 gegen Banküberweisung, Rechnung 10.000,00 EUR + 19 % USt. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre.

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0135 EDV-Software	10.000,00	1800 Bank	11.900,00
1400 Abziehbare VoSt	1.900,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

Abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut gem. R 5.5 und R 7.1 EStR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung der höchstmöglichen Abschreibung/AfA zum 31. Dezember

a) Handelsrechtliche Behandlung:

Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Maßgebend für die handelsrechtliche Abschreibung ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Anlageguts. Diese Nutzungsdauer liegt bei EDV-Programmen nach der bisherigen Auffassung zwischen 3 und 5 Jahren (im Beispiel 3 Jahre).

Soll	EUR	Haben	EUR
6200 Abschr. a. imm. Verm.geg.	2.500,00	0135 EDV-Software	2.500,00

Zeitanteilige AfA für 9 Monate gem. § 253 Abs. 3 HGB

b) Steuerrechtliche Behandlung:

Das BMF hat mit Datum vom 26.02.2021 sowie 22.02.2022 jeweils ein Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software veröffentlicht. Darin wird klargestellt, dass auch weiterhin für die darin genannten Wirtschaftsgüter § 7 Abs. 1 EStG anzuwenden ist. Gleichzeitig wird nicht beanstandet, eine Abschreibung im Jahr der Anschaffung in voller Höhe vorzunehmen.

Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Buchung der Abschreibung/AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6200 Abschr. a. imm. Verm.geg.	2.500,00	0135 EDV-Software	2.500,00

Abschreibung auf Basis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 S. 2 EStG

Zeitanteilige AfA für 9 Monate gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Zugrundelegung der einjährigen Nutzungsdauer

Buchung der höchstmöglichen Abschreibung/AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6200 Abschr. a. imm. Verm.geg.	10.000,00	0135 EDV-Software	10.000,00

Die entsprechenden Anschaffungs- und Herstellungskosten können im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden.

In der Praxis bietet es sich an, separate Konten für die Erfassung dieser Anlagegüter und der Abschreibung (z. B. Konto 6240 Abschreibungen auf Sachanlagen auf Grund steuerlicher Sondervorschriften) einzuführen.

Hinweis:

Trivialprogramme vgl. 3.1.8.1, Aufgabe 2

Aufgabe 2

Ein Mandant erwirbt zur Erweiterung und Abrundung seines Geschäfts zum 1. Januar ein Einzelunternehmen. Als Gesamtkaufpreis wurden 3,1 Mio. EUR vereinbart.

Die Zeitwerte der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden betragen:

- Sachanlagen: 2.100.000,00 EUR
- Forderungen: 250.000,00 EUR
- Vorräte: 450.000,00 EUR
- Fremdkapital: 1.200.000,00 EUR

a) Ermittlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes:

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB errechnet sich folgender Geschäfts- oder Firmenwert:

Erworbenes Vermögen zum Zeitwert: 2.800.000,00 EUR
- Erworbenes Vermögen zum Zeitwert: 1.200.000,00 EUR
= Erworbenes Reinvermögen zum Zeitwert: 1.600.000,00 EUR

Vertraglich vereinbarter Kaufpreis: 3.100.000,00 EUR
- Erworbenes Reinvermögen zum Zeitwert: 1.600.000,00 EUR
= Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert: 1.500.000,00 EUR

Hinweis:

Es handelt sich um einen entgeltlich erworbenen Firmenwert (= derivativer Firmenwert). Ein vom Steuerpflichtigen selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert (originärer Firmenwert) darf gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden!

Die übernommenen Wirtschaftsgüter sind mit den jeweiligen einzelnen Werten auf den entsprechenden Aktiv- und Passivkonten zu erfassen.

b) Buchung des Geschäfts- oder Firmenwertes:

Soll	EUR	Haben	EUR
0150 Gesch./Firmenwert	1.500.000,00	1800 Bank	1.500.000,00

Aktivierungspflicht gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB bzw. § 5 Abs. 2 EStG

c) Handelsrechtliche Beurteilung und Buchung der Abschreibung:

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert gilt als Vermögensgegenstand und ist somit aktivierungspflichtig (vgl. § 246 Abs. Satz 4 HGB).

Da der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB), ist er planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Kann die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (vgl. § 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB)

Eine voraussichtliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes ist gem. § 285 Nr. 13 HGB im Anhang zu erläutern.

Buchung der Abschreibung (handelsrechtlich):

Soll	EUR	Haben	EUR
6205 Abschr. auf Gesch./Firmenwert	150.000,00	0150 Gesch./Firmenwert	150.000,00

§ 246 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB: 1.500.000,00 EUR : 10 Jahre = 150.000,00 EUR

Sollten auf den Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden und der Firmenwert steigt wieder an, besteht gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB ein Wertaufholungsverbot.

d) Steuerrechtliche Beurteilung und Buchung der AfA:

Gem. § 5 Abs. 2 EStG besteht für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert eine Aktivierungspflicht. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist unter Berücksichtigung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) steuerrechtlich ausschließlich linear abzuschreiben.

Hinweis:

Für einen vom Steuerpflichtigen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert (originärer Firmenwert) besteht gem. § 5 Abs. 2 EStG steuerrechtlich – ebenso wie im Handelsrecht (s.o.) – ein Aktivierungsverbot.

Buchung der AfA (steuerrechtlich):

Soll	EUR	Haben	EUR
6205 Abschr. auf Gesch./Firmenwert	100.000,00	0150 Gesch./Firmenwert	100.000,00

§ 5 Abs. 2 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG: $\frac{1.500.000,00 \text{ EUR}}{15 \text{ Jahre}} = 100.000,00 \text{ EUR}$

Hinweis:

Weicht der handelsrechtliche Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes wie in diesem Beispiel vom steuerrechtlichen ab (in der Steuerbilanz höher als in der Handelsbilanz), so sind in der Handelsbilanz passive latente Steuern zu berücksichtigen (vgl. Kapitel 9.3).

3.1.7 Steuerlicher Sonderfall: Kauf von digitalen Wirtschaftsgütern

3.1.7.1 Computerhardware

Unter „digitalen Wirtschaftsgütern“ versteht man sowohl die materiellen Wirtschaftsgüter „Computerhardware“ als auch die immateriellen Wirtschaftsgüter „Computersoftware“. Das Bundesministerium der Finanzen ermöglicht es gem. den BMF-Schreiben vom 26.02.2021 sowie vom 22.02.2022, für digitale Wirtschaftsgüter eine Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde zu legen, was in der Folge zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz führen kann.

Aufgabe 1

Kauf eines Notebooks am 31. Januar 2021 für 900,00 EUR netto durch Sofort-Überweisung. Sowohl die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als auch die Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle beträgt 3 Jahre. Wir erhalten die Rechnung sofort per E-Mail in elektronischer Form.

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	900,00	1800 Bank	1.071,00
1400 Abziehbare VoSt	171,00		

a) Handelsrechtliche Behandlung:

Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Buchung der höchstmöglichen Abschreibung zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschreibungen a. Sachanlagen	300,00	0650 BGA	300,00

Handelsrechtlich muss die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden.

b) Steuerrechtliche Behandlung:

Zugrundelegung der Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle

Buchung der AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschreibungen a. Sachanlagen	300,00	0650 BGA	300,00

Abschreibung auf Basis der amtlichen AfA-Tabelle gem. § 7 Abs. 1 S. 2 und S. 4 EStG

Zugrundelegung der einjährigen Nutzungsdauer

Das BMF hat mit Datum vom 26.02.2021 sowie 22.02.2022 jeweils ein Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software veröffentlicht. Darin wird klargestellt, dass auch weiterhin für die darin genannten Wirtschaftsgüter § 7 Abs. 1 EStG anzuwenden ist. Gleichzeitig wird nicht beanstandet, eine Abschreibung im Jahr der Anschaffung in voller Höhe vorzunehmen.

Buchung der AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschreibungen a. Sachanlagen	900,00	0650 BGA	900,00

In der Praxis bietet es sich an, separate Konten für die Erfassung dieser Anlagegüter und der Abschreibung (z. B. Konto 6240 Abschreibungen auf Sachanlagen auf Grund steuerlicher Sondervorschriften) einzuführen.

Aufgabe 2

Kauf einer Dockingstation am 10. März 2021 für 250,00 EUR netto (für das Notebook aus Aufgabe 1) durch Sofort-Überweisung im März 2021. Die Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre. Wir erhalten die Rechnung sofort per E-Mail in elektronischer Form.

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	250,00	1800 Bank	297,50,00
1400 Abziehbare VoSt	47,50		

Eine Dockingstation ist ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das nicht selbständig genutzt werden kann. Eine Anwendung von § 6 Abs. 2 EStG scheidet daher aus. Stattdessen handelt es sich bei deren Anschaffungskosten um nachträgliche Anschaffungskosten.

Endgültige Anschaffungskosten: 900,00 EUR + 250,00 EUR = 1.150,00 EUR

a) Handelsrechtliche Behandlung: Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Handelsrechtlich muss die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden.

Buchung der Abschreibung zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	384,00	0650 BGA	384,00

$$\frac{1.150,00 \text{ EUR}}{3 \text{ Jahre}} * \frac{12 \text{ Mt.}}{12 \text{ Mt.}} = 383,33 \text{ EUR} \approx 384,00 \text{ EUR}$$

b) Steuerrechtliche Behandlung:

Zugrundelegung der amtlichen AfA-Tabelle

Die einjährige Nutzungsdauer könnte (lt. BMF vom 22.02.2022, Rz. 1) grundsätzlich angewendet werden.

Endgültige Anschaffungskosten: 900,00 EUR + 250,00 EUR = 1.150,00 EUR

Buchung der AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	384,00	0650 BGA	384,00

$$\frac{1.150,00 \text{ EUR}}{3 \text{ Jahre}} * \frac{12 \text{ Mt.}}{12 \text{ Mt.}} = 383,33 \text{ EUR} \approx 384,00 \text{ EUR}$$

Bei der Bemessung der Abschreibung für das Jahr der Entstehung nachträglicher Anschaffungskosten sind diese derart zu berücksichtigen, als wären sie zum Jahresbeginn aufgewendet worden. (R 7.4 Abs. 9 S. 3 EStR)
Grundsätzlich wäre die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands der nachträglichen Herstellungskosten neu zu schätzen. (R 7.4 Abs. 9 S. 1 EStR). Aufgrund der nahezu simultanen Anschaffung wird nicht von einer veränderten Restnutzungsdauer ausgegangen.

Zugrundelegung der einjährigen Nutzungsdauer

Buchung der höchstmöglichen AfA zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	1.150,00	0650 BGA	1.150,00

In der Praxis bietet es sich an, separate Konten für die Erfassung dieser Anlagegüter und der Abschreibung (z. B. Konto 6240 Abschreibungen auf Sachanlagen auf Grund steuerlicher Sondervorschriften) einzuführen.

3.1.7.2 **Computersoftware**

Siehe hierzu Kapitel 3.1.6 Kauf von immateriellen Anlagegütern.

3.1.8 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern

§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG

Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften haben ein Wahlrecht, ob sie sich für die GWG-Regelung des § 6 Abs. 2 EStG (GWG bis 800,00 EUR) oder für die GWG-Regelung des § 6 Abs. 2a EStG (Sofort-Abschreibung bis 250,00 EUR und Sammelposten GWG ab 250,01 EUR bis 1.000,00 EUR) entscheiden. Alternativ besteht die Möglichkeit, keine GWG-Regelung zu wählen; dann können alle Wirtschaftsgüter aktiviert und entsprechend ihrer Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Das Wahlrecht gem. § 6 Abs. 2a EStG ist für jedes Wirtschaftsjahr einheitlich für alle Wirtschaftsgüter auszuüben. Wirtschaftsgüter ab 250,01 EUR sind dabei in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen bzw. in der Buchführung gesondert zu buchen.

Die steuerlichen Regelungen des § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG können in die Handelsbilanz übernommen werden.

Damit bestehen sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern ab 1. Januar 2018 alternativ folgende **drei** Möglichkeiten:

1. Anwendung von § 6 Abs. 2 EStG	2. Anwendung von § 6 Abs. 2a EStG	3. Aktivierung und AfA gem. § 7 Abs. 1 bis 3 EStG
<p>(AK ≤ 250,00 EUR)</p> <p>250,00 EUR < AK ≤ 800,00 EUR</p>	<p>(AK ≤ 250,00 EUR)</p> <p>250,00 EUR < AK ≤ 1.000,00 EUR</p>	<p>Alle Wirtschaftsgüter unabhängig von der Höhe ihrer Anschaffungskosten</p>
<p>AK ≤ 250,00 EUR: Im Jahr der Anschaffung können die AK in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst werden (ohne Aufzeichnungspflichten)</p> <p>250,00 EUR < AK ≤ 800,00 EUR: Buchung auf einem Anlagesammelkonto GWG, das am Jahresende in voller Höhe abgeschrieben wird (mit Aufzeichnungspflichten).</p>	<p>AK ≤ 250,00 EUR: Im Jahr der Anschaffung können die AK in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst werden (ohne Aufzeichnungspflichten)</p> <p>250,00 EUR < AK ≤ 1.000,00 EUR: Bildung eines Sammelpostens, der im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist (mit Aufzeichnungspflichten).</p>	<p>Aktivierung der Wirtschaftsgüter mit den AK (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)</p> <p>und</p> <p>Erfassung des Werteverzehrs als Betriebsausgabe durch die AfA gem. § 7 EStG</p>

Da bei Wirtschaftsgütern bis zu 250,00 EUR kein Nachweis in Form eines GWG-Verzeichnisses zu erbringen ist, können bei beiden GWG-Alternativen für alle Anschaffungen eines Jahres die Anschaffungskosten bis zu 250,00 EUR sofort beim Kauf in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst werden. Der buchhalterische Umweg über die Buchung der Anschaffung auf einem Aktivkonto zum Zeitpunkt der Anschaffung und einer separaten Erfassung der Betriebsausgaben am Jahresende ist damit nicht zwingend erforderlich.

3.1.8.1 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern
2-Kontenmodell 1. Alternative
§ 6 Abs. 2 EStG

Entscheidet man sich vorweg für die **Alternative des § 6 Abs. 2 EStG**, bucht man unterjährig auf den Konten:

Aufwandskonten z. B. Konto 6815 Konto 6845	GWG bis 250,00 EUR Sofortaufwand
Konto 0670	GWG 250,01 EUR bis 800,00 EUR Abschreibung zum Jahresende

Aufgabe 1

Kauf eines Winkelschleifers für die Werkstatt für 180,00 EUR und eines Schneidegerätes für das Büro für 250,00 EUR am 3. Februar jeweils zuzüglich 19 % USt bar.

Soll	EUR	Haben	EUR
6845 Werkzeuge u. Kleing.	180,00	1600 Kasse	214,20
1400 Abziehbare VoSt	34,20		

Soll	EUR	Haben	EUR
6815 Büroadaufwand	250,00	1600 Kasse	297,50
1400 Abziehbare VoSt	47,50		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung nach § 6 Abs. 2 EStG als Sofortaufwand möglich, da Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut von nicht mehr als 250,00 EUR; gem. § 6 Abs. 2 EStG bestehen keine Aufzeichnungspflichten.

Eine Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG wäre ebenfalls möglich, würde aber die Abstimmung des Kontos 0670 GwG (z.B. über ANLAG) erschweren, da die Salden der Konten 0670 und 6260 nicht übereinstimmen. Wirtschaftsgüter bis 250,00 EUR sollten immer einzeln gebucht werden, um die Nachprüfung der Sofortaufwandsbuchungen zu erleichtern.

Aufgabe 2

Kauf einer Anwender-Standard-Software für 220,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung am 18. April, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Nutzungsdauer lt. amtlicher AfA-Tabelle betragen 3 Jahre.

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
6815 Büroaufwand	220,00	1800 Bank	261,80
1400 Abziehbare VoSt	41,80		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Trivialprogramm gem. R 5.5 Abs. 1 EStR, da Nettowert nicht mehr als 800,00 EUR, deswegen nicht immateriell, sondern abnutzbares, bewegliches und selbstständig nutzbares Wirtschaftsgut; damit GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG

Buchung als Sofort-Aufwand möglich, da bei Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut von nicht mehr als 250,00 EUR keine Aufzeichnungspflichten mehr bestehen. § 6 Abs. 2 EStG

Eine Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG wäre ebenfalls möglich, würde aber die Abstimmung des Kontos 0670 GwG (z.B. über ANLAG) erschweren, da die Salden der Konten 0670 und 6260 nicht übereinstimmen. Wirtschaftsgüter bis 250,00 EUR sollten immer einzeln gebucht werden, um die Nachprüfung der Sofortaufwandsbuchungen zu erleichtern.

Aufgabe 3

Kauf eines Bürostuhls für 500,00 EUR + 19 % USt am 21. November, Nutzungsdauer 13 Jahre. Die Bezahlung erfolgt mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0670 GWG 250,01 EUR bis 800,00 EUR	500,00	1800 Bank	595,00
1400 Abziehbare VoSt	95,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Erfassung auf einem Anlagekonto, da Wirtschaftsgüter ab 250,01 EUR gem. § 6 Abs. 2 EStG gesondert erfasst werden müssen. Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Aufgabe 4

Kauf eines Laptops für 900,00 EUR + 19 % USt am 13. Februar, Nutzungsdauer 3 Jahre (Die einjährige Nutzungsdauer gem. BMF-Schreiben vom 22.02.2022 wird nicht angesetzt!). Wir bezahlen mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	900,00	1800 Bank	1.071,00
1400 Abziehbare VoSt	171,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Handelsbilanz:

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da Anschaffungskosten mehr als 800,00 EUR ohne USt

Das Wirtschaftsgut wird einzeln aktiviert und am Jahresende entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben.

Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Steuerbilanz (Alternative 1):

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da Anschaffungskosten mehr als 800,00 EUR ohne USt

Das Wirtschaftsgut wird einzeln aktiviert und am Jahresende entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben.

Der Ansatz nach Handels- und Steuerbilanz ist in diesem Fall identisch.

Steuerbilanz (Alternative 2):

Entsprechend BMF-Schreiben vom 21.02.2021 und 22.02.2022 kann für sog. „Digitale Wirtschaftsgüter“ steuerlich eine einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt und damit im Jahr der Anschaffung eine Sofortabschreibung vorgenommen werden. (Vgl. dazu Kap. 3.1.7)

Aufgabe 5

Kauf eines Belüftungsgerätes für 1.200,00 EUR + 19 % USt am 10. Mai, Nutzungsdauer 10 Jahre. Wir bezahlen mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.200,00	1800 Bank	1.428,00
1400 Abziehbare VoSt	228,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da Anschaffungskosten mehr als 800,00 EUR ohne USt

Das Wirtschaftsgut wird einzeln aktiviert und am Jahresende entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben.

Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Jahresabschlussbuchungen zum 31.Dezember

(Alternative § 6 Abs. 2 EStG)

a) Buchung der höchstmöglichen Abschreibung/AfA für Sachanlagen (Laptop, Belüftungsgerät)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	275,00	0650 BGA	275,00

Lineare Abschreibung Laptop: $900,00 \times 33 \frac{1}{3} \% \times \frac{11}{12} = 275,00$ EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	200,00	0650 BGA	200,00

Lineare Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 10 \% \times \frac{8}{12} = 80,00$ EUR

Degressive Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 25 \% \times \frac{8}{12} = 200,00$ EUR

Hinweis:

Entsprechend BMF-Schreiben vom 21.02.2021 und 22.02.2022 kann für Laptops als sog. „Digitale Wirtschaftsgüter“ steuerlich im Jahr der Anschaffung eine Sofortabschreibung vorgenommen werden.

b) Sofortabschreibung GWG bis 800,00 EUR (Bürostuhl)

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	500,00	0670 GWG	500,00

Auf dem Konto 0670 GWG verbleibt kein Erinnerungswert.

3.1.8.2 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern
2-Kontenmodell 2. Alternative
§ 6 Abs. 2a EStG

Entscheidet man sich vorweg für die **Alternative des § 6 Abs. 2a EStG**, bucht man unterjährig auf den Konten:

Aufwandskonten z. B. Konto 6815 Konto 6845	GWG bis 250,00 EUR Sofortaufwand
Konto 0675	GWG 250,01 EUR bis 1.000,00 EUR Auflösung des Sammelpostens zum Jahresende

Aufgabe 1

Kauf eines Winkelschleifers für die Werkstatt für 180,00 EUR und eines Schneidegerätes für das Büro für 250,00 EUR am 3. Februar jeweils zuzüglich 19 % USt bar.

Soll	EUR	Haben	EUR
6845 Werkzeuge u. Kleing.	180,00	1600 Kasse	214,20
1400 Abziehbare VoSt	34,20		

Soll	EUR	Haben	EUR
6815 Büraufwand	250,00	1600 Kasse	297,50
1400 Abziehbare VoSt	47,50		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung nach § 6 Abs. 2 und § 6 Abs. 2a EStG sofort als Betriebsausgabe möglich, da Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut von nicht mehr als 250,00 EUR; gem. § 6 Abs. 2 EStG bestehen keine Aufzeichnungspflichten.

Eine Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG wäre ebenfalls möglich, würde aber die Abstimmung des Kontos 0670 GwG (z.B. über ANLAG) erschweren, da die Salden der Konten 0670 und 6260 nicht übereinstimmen. Wirtschaftsgüter bis 250,00 EUR sollten immer einzeln gebucht werden, um die Nachprüfung der Sofortaufwandsbuchungen zu erleichtern.

Aufgabe 2

Kauf einer Anwender-Standard-Software für 220,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung am 18. April, Nutzungsdauer 3 Jahre

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
6815 Büroaufwand	220,00	1800 Bank	261,80
1400 Abziehbare VoSt	41,80		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Trivialprogramm gem. R 5.5 Abs. 1 EStR, da Nettowert nicht mehr als 800,00 EUR, deswegen nicht immateriell, sondern abnutzbares, bewegliches und selbstständig nutzbares Wirtschaftsgut;

damit GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG

Eine Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG wäre ebenfalls möglich, würde aber die Abstimmung des Kontos 0670 GwG (z.B. über ANLAG) erschweren, da die Salden der Konten 0670 und 6260 nicht übereinstimmen.

Aufgabe 3

Kauf eines Bürostuhls für 500,00 EUR + 19 % USt am 21. November, Nutzungsdauer 13 Jahre. Die Bezahlung erfolgt mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0675 Sammelposten GWG	500,00	1800 Bank	595,00
1400 Abziehbare VoSt	95,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Erfassung auf dem Sammelpostenkonto gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten ohne USt von 250,01 EUR bis 1.000,00 EUR. Wahlrecht zur Einstellung in einen jahresbezogenen Sammelposten, der unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer und vom Zeitpunkt der Anschaffung über 5 Jahre gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen ist. Weitere Aufzeichnungspflichten bestehen steuerlich nicht.

Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Aufgabe 4

Kauf eines Laptops für 900,00 EUR + 19 % USt am 13. Februar, Nutzungsdauer 3 Jahre (Die einjährige Nutzungsdauer gem. BMF-Schreiben vom 22.02.2022 kann nicht angesetzt werden, vgl. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG). Wir bezahlen mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0675 Sammelposten GWG	900,00	1800 Bank	1.071,00
1400 Abziehbare VoSt	171,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Erfassung auf dem Sammelpostenkonto gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten ohne USt von 250,01 EUR bis 1.000,00 EUR. Wahlrecht zur Einstellung in einen jahresbezogenen Sammelposten, der unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer und vom Zeitpunkt der Anschaffung über 5 Jahre gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen ist. Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Aufgabe 5

Kauf eines Belüftungsgerätes für 1.200,00 EUR + 19 % USt am 10. Mai, Nutzungsdauer 10 Jahre. Wir bezahlen mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.200,00	1800 Bank	1.428,00
1400 Abziehbare VoSt	228,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Keine Erfassung auf dem Sammelpostenkonto gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten ohne USt über 1.000,00 EUR. Das Wirtschaftsgut wird einzeln aktiviert und am Jahresende entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben. Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Jahresabschlussbuchungen zum 31. Dezember

(Alternative § 6 Abs. 2a EStG)

a) Buchung der höchstmöglichen Abschreibung/AfA für Sachanlagen (Belüftungsgerät)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	200,00	0650 BGA	200,00

Lineare Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 10 \% \times \frac{8}{12} = 80,00$ EUR

Degressive Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 25 \% \times \frac{8}{12} = 200,00$ EUR

b) Anteilige Auflösung des Sammelpostens aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr (Bürostuhl, Laptop)

Soll	EUR	Haben	EUR
6264 Auflösung Sammelpost.	280,00	0675 Sammelposten GWG	280,00

Gewinnmindernde Auflösung des Sammelpostens aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr mit je einem Fünftel im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden 4 Wirtschaftsjahren § 6 Abs. 2a EStG; keine zeitanteilige Kürzung im Anschaffungsjahr $(500,00 + 900,00) = 1.400,00 : 5 = 280,00$ EUR

Eine Übernahme der Poolbildung in die Handelsbilanz ist nur zulässig, wenn die geringwertigen Wirtschaftsgüter keine wesentliche Position im Unternehmen darstellen (vgl. Verlautbarung zur 208. Sitzung des Hauptfachausschusses der Wirtschaftsprüfer im Juli 2007). Keine wesentliche Position ist anzunehmen, wenn der Posten 5 % der Bilanzsumme nicht übersteigt.

Hinweis:

Entsprechend BMF-Schreiben vom 21.02.2021 und 22.02.2022 ist ein Laptop ein sog. „Digitales Wirtschaftsgut“, jedoch schließt die Inanspruchnahme der Sammelpostenregelung gem. § 6 Abs. 2a EStG die Anwendungen der einjährigen Nutzungsdauer (vgl. o. g. BMF-Schreiben) aus. Der Laptop ist zwingend über fünf Jahre abzuschreiben (§ 6 Abs. 2a S. 5 EStG).

**3.1.8.3 Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern
3-Kontenmodell
§ 6 Abs. 2 und § 6 Abs. 2a EStG**

Das Wahlrecht muss für alle Wirtschaftsgüter einheitlich ausgeübt werden. Da erst am Ende des Wirtschaftsjahres alle relevanten Einkäufe erfasst worden sind, kann vorher oft nicht abgesehen werden, für welches Wahlrecht man sich entscheiden soll.

Es kann daher sinnvoll sein, unterjährig alle entsprechenden Einkäufe auf drei verschiedenen Konten zu erfassen und sich erst am Jahresende für die günstigste Alternative zu entscheiden (geringstmöglicher Gewinn). Je nach Entscheidung ist entsprechend umzubuchen und abzuschreiben.

Unterjährig bucht man dabei – vorübergehend - auf drei Konten:

Konto 6260	GWG bis 250,00 EUR → Sofortabschreibung
Konto 0670	GWG 250,01 EUR bis 800,00 EUR → Umbuchung auf 0675 oder Abschreibung zum Jahresende
Konto 0675	GWG 800,01 EUR bis 1.000,00 EUR → Umbuchung auf Anlagekonten oder anteilige Auflösung des Sammelpostens zum Jahresende

Auf dem Konto 0675 werden dabei – vorläufig – nur die Wirtschaftsgüter von 800,01 bis 1.000,00 EUR erfasst. Erst am Jahresende werden – bei Entscheidung für die Sammelposten GWG-Regelung – die Wirtschaftsgüter von 250,01 bis 800,00 EUR nachträglich umgebucht.

Alternative § 6 Abs. 2 EStG

Entscheidet man sich für die 800 EUR GWG-Regelung des § 6 Abs.2 EStG, wird das Konto 0670 in voller Höhe abgeschrieben. Das Konto 0675 wird aufgelöst, die Wirtschaftsgüter werden einzeln auf die entsprechenden Anlagekonten umgebucht und entsprechend der individuellen Nutzungsdauer abgeschrieben.

Alternative § 6 Abs. 2a EStG

Entscheidet man sich hingegen für die Sammelposten-GWG-Regelung des § 6 Abs.2a EStG, wird zunächst das Konto 0670 (250,01 bis 800,00 EUR) auf das Sammelkonto 0675 (250,01 bis 1.000,00 EUR) umgebucht. Das Konto 0675 wird über 5 Jahre gewinnwirksam aufgelöst. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG schließt dabei eine Anwendbarkeit der BMF-Schreiben vom 21.02.2021 und 22.02.2022 für sog. „Digitale Wirtschaftsgüter“ aus, d. h. eine Abschreibung über fünf Jahre ist damit zwingend.

Alternative Einzelbewertung

Daneben besteht aber prinzipiell auch die Möglichkeit, sich gegen beide GWG-Regelungen zu entscheiden und die in Frage kommenden Wirtschaftsgüter einzeln zu aktivieren und je nach Nutzungsdauer individuell abzuschreiben. In diesem Fall müssen die entsprechenden Konten 6260, 0670 oder 0675 aufgelöst werden. Der Gewinn wird damit nicht minimiert.

Bucht man Wirtschaftsgüter bis 250,00 € über das Konto 6260, erleichtert man zwar die Nachprüfbarkeit der GWG-Anschaffungen bis 250,00 EUR, nimmt damit aber eine Unstimmigkeit der Kontensalden der Konten 6260 und 0670 in Kauf.

Handelsbilanz

Zudem wäre es auch möglich, sich dafür zu entscheiden, die Sonderregelungen des § 6 EStG nicht oder nicht in vollem Umfang in die Handelsbilanz zu übernehmen, da die umgekehrte Maßgeblichkeit mit dem Wirtschaftsjahr 2010 entfallen ist.

Aufgabe 1

Kauf eines Winkelschleifers für die Werkstatt für 180,00 EUR und eines Schneidegerätes für das Büro für 250,00 EUR am 3. Februar jeweils zuzüglich 19 % USt bar.

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	180,00	1600 Kasse	214,20
1400 Abziehbare VoSt	34,20		

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	250,00	1600 Kasse	297,50
1400 Abziehbare VoSt	47,50		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung nach § 6 Abs.2 und § 6 Abs. 2a EStG sofort als Betriebsausgabe möglich, da Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut von nicht mehr als 250,00 EUR; gem. § 6 Abs. 2 EStG bestehen keine Aufzeichnungspflichten.

Die Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG erleichtert die Nachprüfbarkeit der GWG-Anschaffungen bis 250,00 EUR und ermöglicht ggf. eine Einzelaktivierung, führt aber zu Unstimmigkeiten beim Kontenabschluss der Konten 6260 und 0670. Wird eine Buchung auf einem Anlagekonto bevorzugt, müsste ein entsprechendes Interimskonto (z.B. GWG bis 250,00 EUR) eingerichtet werden. Eine Buchung auf den Konten 6845 Werkzeuge u. Kleingeräte und Konto 6815 Bürobedarf ist möglich, erschwert beim 3-Kontenmodell aber ggf. die dritte Möglichkeit, die in Frage kommenden Wirtschaftsgüter einzeln aktivieren zu können.

Aufgabe 2

Kauf einer Anwender-Standard-Software für 220,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung am 18. April, Nutzungsdauer 3 Jahre

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	220,00	1800 Bank	261,80
1400 Abziehbare VoSt	41,80		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Trivialprogramm gem. R 5.5 Abs. 1 EStR, da Nettowert nicht mehr als 800,00 EUR, deswegen nicht immateriell, sondern abnutzbares, bewegliches und selbstständig nutzbares Wirtschaftsgut;

damit GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG

Buchung als Sofort-Aufwand möglich, da bei Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut von nicht mehr als 250,00 EUR keine Aufzeichnungspflichten mehr bestehen. (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG)

Die Buchung auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG erleichtert die Nachprüfbarkeit der GWG-Anschaffungen bis 250,00 EUR und ermöglicht ggf. eine Einzelaktivierung, führt aber zu Unstimmigkeiten beim Kontenabschluss der Konten 6260 und 0670.

Aufgabe 3

Kauf eines Bürostuhls für 500,00 EUR + 19 % USt am 21. November, Nutzungsdauer 13 Jahre. Die Bezahlung erfolgt mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0670 GWG 250,01 EUR bis 800,00 EUR	500,00	1800 Bank	595,00
1400 Abziehbare VoSt	95,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Erfassung auf einem Anlagekonto, da Wirtschaftsgüter ab 250,01 EUR gem. § 6 Abs. 2 EStG gesondert erfasst werden müssen. Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Aufgabe 4

Kauf eines Laptops für 900,00 EUR + 19 % USt am 13. Februar, Nutzungsdauer 3 Jahre (Die einjährige Nutzungsdauer gem. BMF-Schreiben vom 22.02.2022 wird zunächst noch nicht angewendet!). Die Bezahlung erfolgt mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0675 Sammelposten GWG	900,00	1800 Bank	1.071,00
1400 Abziehbare VoSt	171,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Erfassung auf dem Sammelpostenkonto gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten ohne USt von 250,01 EUR bis 1.000,00 EUR

Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

Aufgabe 5

Kauf eines Belüftungsgerätes für 1.200,00 EUR + 19 % USt am 10. Mai, Nutzungsdauer 10 Jahre. Die Bezahlung erfolgt mit Girocard.

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.200,00	1800 Bank	1.428,00
1400 Abziehbare VoSt	228,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 bzw. Sammelposten GWG gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten über 800,00 EUR bzw. 1.000,00 EUR ohne USt

Jahresabschlussbuchungen zum 31. Dezember

(Wahlmöglichkeit § 6 Abs. 2 EStG)

Am Jahresende soll die GWG-Alternative gewählt werden, die den steuerlichen Gewinn minimiert. Es wurden im aktuellen Wirtschaftsjahr keine weiteren GWG angeschafft. Damit stehen aus den Aufgaben 1 bis 5 folgende Kontensalden zur Verfügung:

Konto 6260	0,00 EUR – 250,00 EUR	180,00,00 EUR + 250,00 EUR +220,00 EUR = 650,00 EUR	Aufgabe 1; 2 Winkelschleifer, Schneidegerät, Software
Konto 0670	250,01 EUR – 800,00 EUR	500,00 EUR (Nutzungsdauer 13 Jahre; Ansch. am 21. November)	Aufgabe 3 Bürostuhl
Konto 0675	800,01 EUR – 1.000,00 EUR	900,00 EUR (Nutzungsdauer 3 Jahre; Ansch. am 13. Februar)	Aufgabe 4 Laptop
Konto 0650 BGA		1.200,00 EUR (Nutzungsdauer 10 Jahre; Ansch. am 10. Mai)	Aufgabe 5 Belüftungsgerät

Gewinnvergleichsrechnung:

§ 6 Abs. 2 EStG	<i>650,00 EUR Sofortaufwand</i> 500,00 EUR GWG-Sofort-Abschreibung 900,00 EUR Laptop (Sofort-Abschreibung lt. BMF 22.02.2022) 200,00 EUR degressive Abschreibung Belüftungsgerät Summe: 2.250,00 EUR
§ 6 Abs. 2a EStG	<i>650,00 EUR Sofortaufwand</i> 280,00 EUR Sammelpostenauflösung (500,00 EUR + 900,00EUR) x 20 % 200,00 EUR degressive Abschreibung Belüftungsgerät Summe: 1.130,00 EUR

Unter der Annahme, dass im aktuellen Wirtschaftsjahr keine weiteren GWG angeschafft worden sind, führt in diesem Fall die GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2 EStG für das aktuelle Wirtschaftsjahr zum günstigsten Ergebnis.

Umbuchungen und Abschreibungen zum 31. Dezember

(Wahlrecht für Alternative § 6 Abs. 2 EStG)

- a) Umbuchung der Wirtschaftsgüter im Sammelposten GWG 800,01 EUR bis 1.000,00 EUR (Laptop) auf das Anlagekonto; das Konto 0675 wird aufgelöst

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	900,00	0675 Sammelposten GWG	900,00

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da Anschaffungskosten mehr als 800,00 EUR ohne USt

Das Wirtschaftsgut wird einzeln aktiviert und am Jahresende entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben.

Handelsrechtlich ist eine Berücksichtigung im Anlagengitter vorzunehmen.

- b) höchstmögliche Abschreibung/AfA für Sachanlagen (Laptop, Belüftungsgerät)

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	900,00	0650 BGA	900,00

Lineare Abschreibung Laptop: $900,00 \times 33 \frac{1}{3} \% \times \frac{11}{12} = 275,00 \text{ EUR}$

Entsprechend BMF-Schreiben vom 21.02.2021 und 22.02.2022 ist ein Laptop ein sog. „Digitales Wirtschaftsgut“ und kann sofort abgeschrieben werden: 900,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	200,00	0650 BGA	200,00

Lineare Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 10 \% \times \frac{8}{12} = 80,00 \text{ EUR}$

Degressive Abschreibung Belüftungsgerät: $1.200,00 \times 25 \% \times \frac{8}{12} = 200,00 \text{ EUR}$

- b) Sofortabschreibung der GWG bis 800,00 EUR (Bürostuhl)

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	500,00	0670 GWG	500,00

Auf dem Konto 0670 verbleibt kein Erinnerungswert.

Durch die Buchungen der GWG-Wirtschaftsgüter bis 250,00 EUR auf dem Konto 6260 Sofortabschreibungen GWG stimmen die Kontensalden der Konten 0670 und 6260 nicht überein. Dies ist beim Kontenabschluss der Konten 6260 und 0670 zu berücksichtigen.

- c) Anteilige Auflösung des Sammelpostens aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr

Entfällt, da Alternative § 6 Abs. 2 EStG gewählt wurde; das Konto 0675 wurde aufgelöst (siehe a)

3.1.9 Grundstückskauf

Aufgabe 1

- a) Ein Großhändler kauft ein unbebautes Grundstück in Ingolstadt als Lagerplatz. Banküberweisung des Kaufpreises in Höhe von 50.000,00 EUR. Der Verkäufer des Grundstücks hat nicht nach § 9 UStG optiert.

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	50.000,00	1800 Bank	50.000,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB

- b) Die 3,5 % Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.750,00 EUR sowie die Notarkosten 400,00 EUR + 19 % USt werden durch Banküberweisung bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	1.750,00	1800 Bank	1.750,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB

Hinweis: Die Grunderwerbsteuer ist eine Landessteuer (unterschiedliche Steuersätze in den Bundesländern, z. B. Bayern 3,5 %, Niedersachsen 5,0 %, Berlin 6 %, Schleswig-Holstein 6,5 %)

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	400,00	1800 Bank	476,00
1400 Abziehbare VoSt	76,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB

- c) Für die Eintragung der Eigentumsübertragung ins Grundbuch werden 350,00 EUR an die Gerichtskasse überwiesen.

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	350,00	1800 Bank	350,00

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft zum 1. April 01 ein bebautes Grundstück in Nürnberg, das ausschließlich für Abzugsumsätze verwendet werden soll (Baujahr 2000). Der Verkäufer des Grundstücks hat nicht nach § 9 UStG optiert.

- a) Kauf eines Geschäftshauses für 1,5 Mio. EUR (Grundstücksanteil 500.000,00 EUR)

Soll	EUR	Haben	EUR
0235 Grstw. eig. beb. Grdst.	500.000,00	3500 Sonst. Verb.	1.500.000,00
0240 Gebäude	1.000.000,00		

Der Grundstückswert wird auf einem eigenen Konto aktiviert, da er i. d. R. nicht abgeschrieben wird.

- b) Die 3,5 % Grunderwerbsteuer werden vom Bankkonto überwiesen.

Soll	EUR	Haben	EUR
0235 Grstw. eig. beb. Grdst.	17.500,00	1800 Bank	52.500,00
0240 Gebäude	35.000,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, Aufteilung der Grunderwerbsteuer
Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der Gesamtkaufpreis

- c) Die Notarkosten in Höhe von 3.000,00 EUR + 19 % USt werden überwiesen.

Soll	EUR	Haben	EUR
0235 Grstw. eig. beb. Grdst.	1.000,00	1800 Bank	3.570,00
0240 Gebäude	2.000,00		
1400 Abziehbare VoSt	570,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, Aufteilung der Notarkosten
VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- d) Zur Bezahlung des Kaufpreises wird eine Grundschuld in Höhe von 950.000,00 EUR übernommen, der Rest wird vom Bankkonto überwiesen.

Soll	EUR	Haben	EUR
3500 Sonst. Verb.	1.500.000,00	3150 Verb. geg. Kredinst.	950.000,00
		1800 Bank	550.000,00

- e) Banküberweisung: Notarkosten für Grundschuldumschreibung 990,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Sonst. Grdstücksaufw.	990,00	1800 Bank	1.178,10
1400 Abziehbare VoSt	188,10		

Anstatt Kto. 6350 ist auch Kto. 6855 möglich.
VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- f) An Grundbuchgebühren werden durch Banküberweisung bezahlt:
Eintragung Grundschuld 350,00 EUR, Auflassung 900,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Sonst. Grdstücksaufw.	350,00	1800 Bank	1.250,00
0235 Grstw. eig. beb. Grdst.	300,00		
0240 Gebäude	600,00		

Anstatt Kto. 6350 ist auch Kto. 6855 möglich.
Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, Aufteilung der Gebühren für die Auflassung

- g) Anschaffungskosten des
 - Gebäudes: 1.037.600,00 EUR
 - bebauten Grundstücks: 518.800,00 EUR

- h) Abschreibung/AfA des Gebäudes im Anschaffungsjahr

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	23.346,00	0240 Gebäude	23.346,00

Anschaffungskosten des Gebäudes $1.037.600,00 \times 3\% \times \frac{9}{12} = 23.346,00$ EUR

Planmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB; lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG

Aufgabe 3

Der Käufer des Grundstückes aus Aufgabe 2 lässt das Gebäude von April bis September 02 umfangreich renovieren. Die gesamten Renovierungskosten betragen 207.520,00 EUR zuzgl. 39.428,80 EUR USt. Die Schlussrechnung des Bauunternehmers geht im Oktober ein und wird sofort durch Banküberweisung bezahlt.

- a) Buchung der Schlussrechnung

Soll	EUR	Haben	EUR
0240 Gebäude	207.520,00	1800 Bank	246.948,80
1400 Abziehbare VoSt	39.428,80		

Renovierungskosten gelten als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, da die Aufwendungen innerhalb 3 Jahren nach Anschaffung anfallen und ohne USt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

- b) Abschreibung des Gebäudes im Folgejahr (02) der Anschaffung

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	37.353,60	0240 Gebäude	37.353,60

Planmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB; lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG

Neuberechnung der Anschaffungskosten:

Anschaffungskosten des Gebäudes (= alte AfA-Bemessungsgrundlage)	1.037.600,00 EUR
+ nachträgliche anschaffungsnahe Herstellungskosten	207.520,00 EUR
= neue AfA-Bemessungsgrundlage	1.245.120,00 EUR
davon 3 %	37.353,60 EUR

Sind für ein Wirtschaftsgut nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet worden, ohne dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entstanden ist, bemisst sich die weitere AfA in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (BFH vom 20.02.1975 – BStBl II S. 412 und vom 20.01.1987 – BStBl II S. 491). H 7.3 EStH

Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. (R 7.4 Abs. 9 EStR)

3.1.10 Anlagen im Bau

Aufgabe 1

Bauunternehmer B aus Nürnberg beginnt am 4. April 01 auf einem betriebseigenen Grundstück mit dem Bau einer Lagerhalle, die für eigengewerbliche Zwecke genutzt werden soll. Das Grundstück wurde vor 5 Jahren erworben und steht mit Anschaffungskosten von 60.000,00 EUR auf dem Konto „unbebaute Grundstücke“.

- a) Eingangsrechnung über Fertigungsmaterial, das speziell zur Errichtung der Lagerhalle bestellt wurde: 35.000,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	35.000,00	3310 Verb. aus LL	41.650,00
1400 Abziehbare VoSt	6.650,00		

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- b) Der Unternehmer entnimmt seinen Materialvorräten Baumaterial im Wert von 22.000,00 EUR zur Erstellung des Gebäudes.

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	22.000,00	4820 Aktivierte Eigenleist.	22.000,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Nicht steuerbar, § 1 Abs. 1 UStG nicht erfüllt

Keine Stornierung des Aufwands (Konto 5100)

- c) In den bereits gebuchten Lohnzahlungen sind insgesamt 78.000,00 EUR Lohnkosten einschließlich der Nebenkosten enthalten, die ausschließlich der Erstellung der Lagerhalle zuzurechnen sind.

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	78.000,00	4820 Aktivierte Eigenleist.	78.000,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Nicht steuerbar, § 1 Abs. 1 UStG nicht erfüllt

Keine Stornierung der Aufwandskonten 6000 und 6110

- d) Nach den Berechnungen der betrieblichen Kostenrechnung fallen im Betrieb des Unternehmers bei gleichartigen Bauleistungen 9 % Materialgemeinkosten, 60 % Fertigungsgemeinkosten, 8 % Verwaltungsgemeinkosten sowie 3 % Vertriebsgemeinkosten an.

Ermittlung der Herstellungskosten und Selbstkosten (Kalkulation)

Fertigungsmaterial, vgl. a) und b)	57.000,00 EUR	
+ 9 % Materialgemeinkosten	5.130,00 EUR	
<u>Materialkosten</u>		62.130,00 EUR
Fertigungslöhne (vgl. c))	78.000,00 EUR	
+ 60 % Fertigungsgemeinkosten	46.800,00 EUR	
<u>Fertigungskosten</u>		124.800,00 EUR
Herstellungskosten		186.930,00 EUR
+ 8 % Verwaltungsgemeinkosten		14.954,40 EUR
+ 3 % Vertriebskosten		5.607,90 EUR
<u>Selbstkosten</u>		207.492,30 EUR

Ermittlung der Wertunter- und Wertobergrenze nach Handels- und Steuerrecht

Fertigungsmaterial	57.000,00 EUR	
Fertigungslöhne	78.000,00 EUR	
	<u>135.000,00 EUR</u>	
+ Materialgemeinkosten	5.130,00 EUR	
+ Fertigungsgemeinkosten	46.800,00 EUR	
	<u>186.930,00 EUR</u>	Wertuntergrenze Handelsrecht und Steuerrecht
+ Verwaltungsgemeinkosten	14.954,40 EUR	
	<u>201.884,40 EUR</u>	Wertobergrenze Handelsrecht und Steuerrecht

Ansatz der Gemeinkosten – möglichst niedriger Ansatz nach Steuerrecht

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	51.930,00	4820 Aktivierte Eigenleist.	51.930,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1b EStG

Ermittlung der Gemeinkosten: (5.130,00 EUR + 46.800,00 EUR) = 51.930,00 EUR

Ansatzwahlrecht bei den Verwaltungsgemeinkosten

Ansatzverbot bei den Vertriebskosten

Nicht steuerbar, § 1 Abs. 1 UStG nicht erfüllt

e) Behandlung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
SBK	186.930,00	0700 Anlagen im Bau	186.930,00

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	186.930,00	EBK	186.930,00

- f) Am 26. Januar 02 wird das Lagergebäude fertig gestellt.
 Eine Rechnung i. S. § 14a Abs. 5 UStG eines anderen inländischen Bauunternehmers (über einen dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegenden Umsatz) in Höhe von 50.000,00 EUR ist noch zu berücksichtigen. Die Freistellungsbescheinigung des leistenden Unternehmers zum Steuerabzug bei Bauleistungen gem. § 48b Abs. 1 S. 1 EStG liegt vor.

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	50.000,00	3310 Verb. aus LL	50.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	9.500,00	3835 USt n. § 13b UStG	9.500,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 EStG
 Kein Steuerabzug gem. § 48 Abs. 2 EStG, da Freistellungsbescheinigung gem. § 48b EStG vorliegt

Bauleistungen i.S. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, die für einen Unternehmer erbracht werden, der selbst Bauleistungen erbringt
 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG
 Der leistende Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne gesonderten Ausweis der Steuer.
 Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

Umbuchungen wegen Fertigstellung des Gebäudes

Soll	EUR	Haben	EUR
0240 Gebäude	236.930,00	0700 Anlagen im Bau	236.930,00

Soll	EUR	Haben	EUR
0235 Bebaute Grundstücke	60.000,00	0215 Unbebaute Grundst.	60.000,00

- g) Für nachträgliche Bauarbeiten erhält der Unternehmer im Juni 02 von einem anderen inländischen Bauunternehmer eine Rechnung i. S. § 14a Abs. 5 UStG in Höhe von 12.000,00 EUR (Umsatz unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % USt), die er sofort durch Banküberweisung begleicht. Eine Freistellungsbescheinigung zum Steuerabzug bei Bauleistungen gem. § 48b Abs. 1 S. 1 EStG liegt nicht vor.

Soll	EUR	Haben	EUR
0240 Gebäude	12.000,00	1800 Bank	9.858,00
		3726 Verb. a. FA aus Bauabzugsbetrag ¹⁾	2.142,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	2.280,00	3835 USt n. § 13b UStG	2.280,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Steuerabzugsbetrag gem. § 48 Abs. 1 S. 1 EStG: 15 % von der Gegenleistung, 15 % von 14.280,00 EUR = 2.142,00 EUR
Gegenleistung ist gem. § 48 Abs. 3 EStG das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer

Abrechnung mit dem Leistenden gem. § 48a Abs. 2 EStG

Endgültige Herstellungskosten 248.930,00 EUR = Bemessungsgrundlage für die Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB bzw. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG (3 %)

¹⁾Buchung in der Schule über Konto 3500 „sonstige Verbindlichkeiten“

Bauleistungen i.S. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, die für einen Unternehmer erbracht werden, der selbst Bauleistungen erbringt
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Der leistende Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne gesonderten Ausweis der Steuer.

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Buchung 1408 an 3835 bei entsprechender Schlüsselung programmgesteuert.

Aufgabe 2

Maschinenfabrikant M aus München lässt durch eigene Arbeitnehmer eine Maschine herstellen, die für eigengewerbliche Zwecke genutzt werden soll. Die Anschaffungskosten des für die Herstellung der Maschine benötigten Fertigungsmaterials betragen 13.000,00 EUR. An Fertigungslöhnen fielen 19.000,00 EUR an.

Nach den Berechnungen der betrieblichen Kostenrechnung entstanden außerdem folgende Kosten: 5 % Materialgemeinkosten, 25 % Fertigungsgemeinkosten, 9 % Verwaltungsgemeinkosten sowie 3 % Vertriebsgemeinkosten.

Sämtliche im Zusammenhang mit der Herstellung angefallenen Aufwendungen wurden korrekt erfasst.

Ermittlung der Herstellungskosten und Selbstkosten (Kalkulation)

Fertigungsmaterial	13.000,00 EUR	
+ 5 % Materialgemeinkosten	650,00 EUR	
<u>Materialkosten</u>		13.650,00 EUR
Fertigungslöhne	19.000,00 EUR	
+ 25 % Fertigungsgemeinkosten	4.750,00 EUR	
<u>Fertigungskosten</u>		23.750,00 EUR
<u>Herstellungskosten</u>		37.400,00 EUR
+ 9 % Verwaltungsgemeinkosten		3.366,00 EUR
+ 3 % Vertriebskosten		1.122,00 EUR
<u>Selbstkosten</u>		41.888,00 EUR

Ermittlung der Wertunter- und Wertobergrenze nach Handels- und Steuerrecht

Fertigungsmaterial	13.000,00 EUR	
<u>Fertigungslöhne</u>	19.000,00 EUR	
	32.000,00 EUR	
+ Materialgemeinkosten	650,00 EUR	
+ Fertigungsgemeinkosten	4.750,00 EUR	
<u></u>	37.400,00 EUR	Wertuntergrenze Handelsrecht und Steuerrecht
+ Verwaltungsgemeinkosten	3.366,00 EUR	
<u></u>	40.766,00 EUR	Wertobergrenze Handelsrecht und Steuerrecht

Ansatz der Herstellungskosten – möglichst niedriger Ansatz nach Steuerrecht

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	37.400,00	4820 Aktivierte Eigenleist.	37.400,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1b EStG

Ansatzwahlrecht bei den Verwaltungsgemeinkosten

Ansatzverbot bei den Vertriebskosten

Nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da es sich um einen Innenumsatz handelt.

Umbuchungen wegen Fertigstellung der Maschine

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	37.400,00	0700 Anlagen im Bau	37.400,00

Aufgabe 3

Bauunternehmer B aus Nürnberg beginnt im September 01 auf einem betriebseigenen Grundstück mit dem Bau einer Lagerhalle, die für eigengewerbliche Zwecke genutzt werden soll.

Im März 02 beauftragt er einen Dachdecker aus Nürnberg, das Dach der neu erstellten Halle für 100.000,00 EUR einzudecken. Bei Vertragsabschluss sind 20.000,000 EUR zu entrichten, der Rest ist nach Ausführung der Leistung fällig.

Die Freistellungsbescheinigung des leistenden Unternehmers zum Steuerabzug bei Bauleistungen gem. § 48b Abs. 1 S. 1 EStG liegt vor.

a) Buchung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	20.000,00	1800 Bank	20.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	3.800,00	3835 USt n. § 13b UStG	3.800,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Kein Steuerabzug gem. § 48 Abs. 2 EStG da Freistellungsbescheinigung gem. § 48b EStG vorliegt.

Bauleistungen i.S. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, die für einen Unternehmer erbracht werden, der selbst Bauleistungen erbringt
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 2 S. 1 UStG entstanden

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 UStG gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als VoSt abziehbar

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

b) Buchung nach Leistungsausführung

Soll	EUR	Haben	EUR
0700 Anlagen im Bau	100.000,00	3310 Verb. aus LL	100.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	19.000,00	3835 USt n. § 13b UStG	19.000,00

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Kein Steuerabzug gem. § 48 Abs. 2 EStG da Freistellungsbescheinigung gem. § 48b EStG vorliegt.

Bauleistungen i.S. § 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 4 UStG, die für Unternehmer erbracht wird, der selbst Bauleistungen erbringt
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 5 UStG

Der leistende Unternehmer stellt eine Rechnung gem. § 14a Abs. 5 UStG mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, jedoch ohne gesonderten Ausweis der Steuer.

Steuer für Leistungen i. S. § 13b Abs. 2 UStG als VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 1408 an 3835 programmgesteuert.

c) Verrechnung der Anzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	20.000,00	0700 Anlagen im Bau	20.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
3835 USt n. § 13b UStG	3.800,00	1408 Abz. VoSt n. § 13b UStG	3.800,00

Hinweis:

In der Praxis erfolgt bei entsprechender Schlüsselung die Buchung 3835 an 1408 programmgesteuert.

d) Überweisung des Restbetrags

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	80.000,00	1800 Bank	80.000,00

Hinweis:

Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch bei bestimmten Bauleistungen, wenn der leistende Unternehmer ein im Inland ansässiger Unternehmer ist.

Der Leistungsempfänger ist aber nur dann Steuerschuldner, wenn er selbst Bauleistungen i. S. von § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UStG erbringt, UStAE 13b.3.

3.1.11 Kauf von Anlagegütern bei kleinen und mittleren Betrieben

3.1.11.1 § 7g EStG: Bildung IAB ab 2020 Anschaffung ab 2021

Vorbemerkung:

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit dürfen die Sonderregelungen des § 7g EStG nur noch in der Steuerbilanz angewendet werden. In der Handelsbilanz kann nur die planmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Damit ergeben sich zwangsläufig abweichende Buchungen und Wertansätze in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz. Durch die unterschiedlichen Wertansätze sind in der Handelsbilanz passive latente Steuern zu berücksichtigen.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2020** sind nach wie vor nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90%, betrieblich genutzt werden.

Neuregelungen:

- Als (fast) ausschließlich betriebliche Nutzung - und damit begünstigungsfähig - gilt künftig auch die Vermietung eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgut.
- Künftig können **statt 40 % nun 50 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die in den nächsten 3 Jahren geplant sind, **gewinnmindernd** berücksichtigt werden.
- Im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung können nun **bis zu 50 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend **hinzugerechnet** werden.
- Für alle Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten gilt eine einheitliche Gewinngrenze von max. 200.000 EUR (vor Abzug des Investitionsabzugsbetrags) als Anwendungsvoraussetzung des § 7g EStG.

Die Änderungen gelten erstmals für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren (also ab dem Wirtschaftsjahr 2020) gebildet werden.

Aufgabe 1

Der Mandant plant, im Jahr 2021 mehrere Investitionen durchzuführen. Der Mandant nimmt deswegen im VZ 2020 einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 50.000 EUR in Anspruch.

Jahresabschluss 2020:

Handelsbilanz:

Keine Buchung

Steuerbilanz:

Keine Buchung

Gewinnminderung außerhalb der Bilanz im Jahr 2020: 50.000,00 EUR

Um den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen zu können, muss der Steuerpflichtige gem. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG die Summen der Abzugsbeträge und die hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge durch Datenfernübertragung an die Finanzbehörde übermitteln.

In der Praxis wird der Investitionsabzugsbetrag über statistische Konten (9970 an 9971) erfasst. Dadurch wird der Investitionsabzugsbetrag programmgesteuert mit den E-Bilanz-Daten an die Finanzverwaltung übermittelt.

Jahresabschluss 2021:

Am 26. Januar 2021 wird eine Fräsmaschine angeschafft. Die Anschaffungskosten betragen 60.000,00 EUR, die Nutzungsdauer 8 Jahre.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des im Jahr 2020 gebildeten Investitionsabzugsbetrages (50.000,00 EUR) für die Fräsmaschine zu verwenden.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten Investitionsabzugsbetrags für die Fräsmaschine hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen.

Handels- und Steuerbilanz

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	60.000,00	3310 Verb. a. LL	71.400,00
1400 Abziehbare VoSt	11.400,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Handelsbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	7.500,00	0440 Maschinen	7.500,00

Lineare Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB; die degressive Abschreibung ist auch zulässig.

Bemessungsgrundlage sind die ungekürzten AK in Höhe von $\frac{60.000,00 \text{ EUR}}{8 \text{ Jahre}} = 7.500,00 \text{ EUR}$; keine zeitanteilige Kürzung, da

Kauf im Januar

Handelsrechtlicher Wertansatz zum 31.12.2021: (60.000,00 - 7.500,00 EUR) = 52.500,00 EUR

Steuerliche Wahlrechte können in der Handelsbilanz nicht übernommen werden.

Steuerbilanz:

1) Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (Wahlrecht): 30.000,00 EUR

$$60.000,00 \times 50 \% = 30.000,00 \text{ EUR}$$

- Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung 2021 können bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet werden.
- Der Hinzurechnungsbetrag darf die Summe der in den Vorjahren abgezogenen und noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge nicht übersteigen, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG.
- Es verbleibt für weitere Investitionen im Begünstigungszeitraum (2021 - 2023) noch ein Investitionsabzugsbetrag aus dem Jahr 2020 von 20.000,00 €.

2) Herabsetzung der Anschaffungskosten: (Wahlrecht)

Buchung der höchstmöglichen AK-Kürzung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6243 AK-Kürzung § 7g Abs. 2 EStG	30.000,00	0440 Maschinen	30.000,00

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können die Anschaffungskosten um bis zu 50 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung (d. h. hier höchstens um 30.000,00 EUR) gemindert werden, § 7g Abs. 2 S. 3 EStG.

3) Buchung der höchstmöglichen AfA und Sonderabschreibung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	3.750,00	0440 Maschinen	9.750,00
6241 Sonderabschreibung § 7g Abs. 5 EStG	6.000,00		

Die Bemessungsgrundlage der AfA mindert sich um den Kürzungsbetrag im Jahr der Anschaffung, § 7g Abs. 2 S. 3, 2. Halbsatz EStG (60.000,00 - 30.000,00 = 30.000,00 EUR)

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG:

$$12,5 \% \text{ v. } 30.000,00 \text{ EUR} = 3.750,00 \text{ EUR, keine zeitanteilige Kürzung, da Kauf im Januar}$$

Die degressive AfA ist bei Anschaffung in den Jahren 2020 und 2021 in der Steuerbilanz ebenfalls zulässig!

Im Jahr der Anschaffung kann unabhängig davon, ob ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, zusätzlich unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 5 EStG eine Sonderabschreibung in Höhe von höchstens 20 % der um den Kürzungsbetrag gekürzten tatsächlichen Anschaffungskosten vorgenommen werden.

$$20 \% \text{ v. } 30.000,00 \text{ EUR} = 6.000,00 \text{ EUR}$$

Steuerrechtlicher Wertansatz zum 31.12.2021: (60.000 - 30.000,00 - 3.750,00 - 6.000,00) = 20.250,00 EUR

Gewinnauswirkungen in der Handels- und Steuerbilanz von 2020 bis 2028:

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Steuerliche Gewinnkorrektur außerhalb StB
2020			- 50.000,00
2021	- 7.500,00	- 30.000,00 Kürzung AK - 3.750,00 AfA <u>- 6.000,00 Sonder-Abschr.</u> Summe - 39.750,00	+ 30.000,00
2022	- 7.500,00	- 3.750,00	
2023	- 7.500,00	- 3.750,00	
2024	- 7.500,00	- 3.750,00	
2025	- 7.500,00	- 3.750,00	

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraumes gem. § 7g Abs. 5 EStG (5 Jahre) erfolgt die Neuberechnung der linearen AfA gem. § 7a Abs. 9 EStG.

Der Restwert berechnet sich von den (um den Investitionsabzugsbetrag) gekürzten Anschaffungskosten abzgl. der vorgenommenen Abschreibungen und Sonderabschreibungen.

Restbuchwert StB $(60.000,00 - 30.000,00 - 9.750,00 - 4 \times 3.750,00) = 5.250,00$ EUR

Jahres-AfA StB: $\frac{5.250,00 \text{ EUR.}}{3 \text{ Jahre}} = 1.750,00$ EUR Jahres-AfA

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
2026	- 7.500,00	- 1.750,00
2027	- 7.500,00	- 1.750,00
2028	- 7.500,00	- 1.750,00
Restbuchwert	0,00	0,00

Aufgabe 2

Im Jahr 2020 plant Ihr Mandant den Kauf von Büromöbeln für das Jahr 2021. Er schätzt das Investitionsvolumen auf ca. 6.000,00 EUR und nimmt statt der maximalen 3.000,00 EUR nur einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 2.400,00 EUR in Anspruch. Der Mandant entscheidet sich für die lineare Abschreibung.

Jahresabschluss 2020:

Handelsbilanz:

Keine Buchung;

Steuerbilanz:

Keine Buchung

Gewinnminderung außerhalb der Bilanz: 2.400,00 EUR

Wirtschaftsjahr 2021:

Im Juli 2021 wird ein gebrauchter Büroschrank für 1.900,00 EUR + 19 % USt 361,00 EUR = 2.261,00 EUR gegen Banküberweisung von einem Unternehmer gekauft, Nutzungsdauer 8 Jahre.

Handels- und Steuerbilanz:

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.900,00	1800 Bank	2.261,00
1400 Abziehbare VoSt	361,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB,
Aktivierung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG,
Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Jahresabschluss 2021

Handelsbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	118,75	0650 BGA	118,75

Lineare Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB; die degressive Abschreibung ist auch zulässig.

Bemessungsgrundlage sind die ungekürzten AK in Höhe von $\frac{1.900,00 \text{ EUR}}{8 \text{ Jahre}} \times \frac{6}{12} = 118,75 \text{ EUR}$; zeitanteilige Kürzung, da Kauf im Juli

Handelsrechtlicher Wertansatz zum 31.12.2021: $(1.900,00 - 118,75) = 1.781,28 \text{ EUR}$

Steuerbilanz:

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten Investitionsabzugsbetrags für den Büroschrank hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen.

1) Hinzurechnung des im Jahr 2020 gebildeten Investitionsabzugsbetrages:

Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz 2021: 950,00 EUR (Wahlrecht)

$1.900,00 \times 50 \% = 950,00 \text{ EUR}$

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Der Betrag darf aber die Summe der in den Vorjahren abgezogenen und noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge nicht übersteigen, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG.

2) Herabsetzung der Anschaffungskosten (Wahlrecht)

Buchung der höchstmöglichen Kürzung der Anschaffungskosten zum 31. Dezember 2021:

Soll	EUR	Haben	EUR
6243 AK-Kürzung § 7g Abs. 2 EStG	950,00	0650 BGA	950,00

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können die Anschaffungskosten um bis zu 50 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung (d.h. hier höchstens um 950,00 EUR), gemindert werden (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG).

Die Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG mindert gem. § 7g Abs. 2 S. 3 letzter Halbsatz EStG auch die maßgebenden Anschaffungskosten im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG, § 6 Abs. 2 und 2a EStG entsprechend.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige könnte als Kürzung der Anschaffungskosten gem. § 7g Abs. 2 S. 1 EStG jeden Betrag bis zu 950,00 EUR wählen. Damit kann der Steuerpflichtige auf die weitere Einordnung der Wirtschaftsgüter (GWG, Sammelposten GWG oder Aktivierung) Einfluss nehmen.

Der Steuerpflichtige hat dabei ein Wahlrecht sich für die GWG-Regelung des § 6 Abs. 2 oder Abs. 2a EStG zu entscheiden.

1) Der Steuerpflichtige entscheidet sich für § 6 Abs. 2a EStG

Umbuchung auf Sammelposten GWG

Soll	EUR	Haben	EUR
0675 Sammelposten GWG	950,00	0650 BGA	950,00

Durch die Kürzung der Anschaffungskosten um 950,00 EUR betragen die gekürzten Anschaffungskosten jetzt nur noch 950,00 EUR. Damit kann das Wirtschaftsgut dem Sammelposten GWG gem. § 6 Abs. 2a EStG zugeordnet werden, wenn sich der Steuerpflichtige für diese Wahlmöglichkeit entscheidet. (Einheitliche Wahlausübung gem. § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG)

Auflösung des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a EStG für das Jahr 2021 (es wird unterstellt, dass im Jahr 2021 keine weiteren Sammelposten GWG angeschafft wurden):

Soll	EUR	Haben	EUR
6264 Auflösung Sammelpost.	190,00	0675 Sammelposten GWG	190,00

Gem. § 6 Abs. 2a EStG ist der Sammelposten GWG über einen Zeitraum von fünf Jahren gleichmäßig aufzulösen.
950,00 EUR (1.900,00 EUR ./ 950,00 EUR) : 5 Jahre = 190,00 EUR.

Kein steuerrechtlicher Wertansatz zum 31.12.2021, da das Wirtschaftsgut im Sammelposten untergeht.

2) Der Steuerpflichtige entscheidet sich für § 6 Abs. 2 EStG

Keine Umbuchung

Durch die Kürzung der Anschaffungskosten um 950,00 EUR betragen die Anschaffungskosten jetzt noch 950,00 EUR; damit kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da über 800,00 EUR.

Der Betrag von 950,00 EUR bleibt auf dem Konto 0650 BGA stehen.

Buchung der höchstmöglichen AfA zum 31.12.2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	59,38	0650 BGA	59,38

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $(1.900,00 \text{ EUR} ./ 950,00 \text{ EUR}) \times 12,5 \% \times \frac{6}{12} = 59,38 \text{ EUR}$.

Steuerrechtlicher Wertansatz zum 31.12.2021: 890,62 EUR

Die degressive AfA ist bei Anschaffung in den Jahren 2020 und 2021 in der Steuerbilanz ebenfalls zulässig!

Aufgabe 1

Im Jahr 2020 plant Ihr Mandant den Kauf von Büromöbeln für das Jahr 2021. Er schätzt das Investitionsvolumen auf ca. 1.600,00 EUR und nimmt einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 800,00 EUR in Anspruch.

Wirtschaftsjahr 2020

Handelsbilanz:

Keine Buchung

Die Bildung des Investitionsabzugsbetrags ist eine steuerrechtliche Vorschrift, die für die Handelsbilanz keine Bedeutung hat.

Steuerbilanz:

Keine Buchung

Gewinnminderung außerhalb der Bilanz im Jahr 2020: 800,00 EUR (Wahlrecht)

Wirtschaftsjahr 2021:

Am 11. Januar 2021 wird ein Schreibtisch für 910,00 EUR+ 19 % USt angeschafft, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 13 Jahre.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten Investitionsabzugsbetrags für den Schreibtisch hinzuzurechnen und damit die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag herabzusetzen.

Der Mandant entscheidet sich für die GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2 EStG:

Handelsbilanz:

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	910,00	3310 Verb. a. LL	1.082,90
1400 Abziehbare VoSt	172,90		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Abschreibung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	70,00	0650 BGA	70,00

$$\frac{910,00 \text{ EUR}}{13 \text{ J.}} = 70,00 \text{ EUR}$$

Steuerbilanz:

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	910,00	3310 Verb. a. LL	1.082,90
1400 Abziehbare VoSt	172,90		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da Anschaffungskosten über 800,00 EUR ohne USt

Hinzurechnung des 2020 gebildeten Investitionsabzugsbetrages (Wahlrecht)

Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz 2021: 455,00 EUR (Wahlrecht)

$910,00 \times 50 \% = 455,00 \text{ EUR}$

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können bis zu 50% der tatsächlichen Anschaffungskosten des für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Der Betrag darf aber die Summe der in den Vorjahren abgezogenen und noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge nicht übersteigen, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG.

Herabsetzung der Anschaffungskosten (Wahlrecht)

Steuerrechtliche Buchung der höchstmöglichen AK-Kürzung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6243 AK-Kürzung § 7g Abs. 2 EStG	455,00	0650 BGA	455,00

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können steuerrechtlich die Anschaffungskosten um bis zu 50 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung von 455,00 EUR gemindert werden. § 7g Abs. 2 S. 1 EStG

Die Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 EStG mindert gem. § 7g Abs. 2 S. 3 letzter Halbsatz EStG auch die maßgebenden Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Abs. 2 und 2a EStG entsprechend. Das Wirtschaftsgut kann nun als GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG erfasst werden, da die verringerten Anschaffungskosten nicht mehr als 800,00 EUR betragen. Eine Sofortabschreibung gem. § 6 Abs. 2 EStG ist damit möglich.

Umbuchung auf Konto 0670 GWG

Soll	EUR	Haben	EUR
0670 GWG	455,00	0650 BGA	455,00

AK 910,00 – 455,00 Kürzung AK = 455,00 EUR

Sofortabschreibung der GWG bis 800,00 EUR zum 31. Dezember 2021
(Annahme: Im Jahr 2021 wurden keine weiteren GWG angeschafft.)

Soll	EUR	Haben	EUR
6260 Sofortabschr. GWG	455,00	0670 GWG	455,00

Auf dem Konto 0670 verbleibt kein Erinnerungswert.

Ergebnis:

Die steuerrechtlichen Regelungen des § 7g EStG dürfen nicht in die Handelsbilanz übernommen werden. Damit verbleiben handelsrechtlich die Anschaffungskosten ungekürzt bei 910,00 EUR.

Entscheidet man sich für die GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2 EStG, ist eine Sofortabschreibung als GWG in der Handelsbilanz damit nicht möglich; das Wirtschaftsgut muss über die gesamte Nutzungsdauer (Büromöbel i.d.R. 13 Jahre) abgeschrieben werden.

In der Steuerbilanz kann das Wirtschaftsgut jedoch als GWG im Anschaffungsjahr voll abgeschrieben werden. Dies führt zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz.

In der Handelsbilanz muss in diesem Fall zudem in Höhe der späteren Steuerbelastung eine Rückstellung für passive latente Steuern erfasst werden. (In der HB wird der Schreibtisch nach Abzug der Abschreibung mit 840,00 EUR angesetzt, in der StB ergibt sich wegen § 7g EStG und § 6 Abs. 2 EStG ein Ansatz von 0,00 EUR)

Aufgabe 2

Im Jahr 2020 plant Ihr Mandant den Kauf einer gebrauchten Büromaschine für das Jahr 2021. Er schätzt das Investitionsvolumen auf ca. 1.600,00 EUR und nimmt deshalb einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 800,00 EUR in Anspruch.

Annahme:

Der Mandant entscheidet sich für die Sammelposten GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2a EStG:

Wirtschaftsjahr 2020

Handelsbilanz:

Keine Buchung

Die Bildung des Investitionsabzugsbetrags ist eine steuerrechtliche Vorschrift, die für die Handelsbilanz keine Bedeutung hat.

Steuerbilanz:

Keine Buchung

Der Investitionsabzugsbetrag soll in Anspruch genommen werden.

Gewinnminderung außerhalb der Bilanz im Jahr 2020: 800,00 EUR (Wahlrecht)

Wirtschaftsjahr 2021

Am 11. Januar 2021 wird das gebrauchte Bürogerät für 1.500,00 EUR+ 19 % USt angeschafft, die Restnutzungsdauer beträgt 3 Jahre. Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten Investitionsabzugsbetrags für das Bürogerät hinzuzurechnen und damit die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag herabzusetzen.

Handelsbilanz:

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.500,00	3310 Verb. a. LL	1.785,00
1400 Abziehbare VoSt	285,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Abschreibung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	500,00	0650 BGA	500,00

$$\frac{1.500,00 \text{ EUR}}{3 \text{ J.}} = 500,00 \text{ EUR}$$

Steuerbilanz:

Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
0650 BGA	1.500,00	3310 Verb. a. LL	1.785,00
1400 Abziehbare VoSt	285,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein Sammelposten-GWG gem. § 6 Abs. 2a EStG, da Anschaffungskosten über 1.000,00 EUR ohne USt

Hinzurechnung des 2020 gebildeten Investitionsabzugsbetrages (Wahlrecht)

Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz 2021: 750,00 EUR (Wahlrecht)

$$1.500,00 \times 50 \% = 750,00 \text{ EUR}$$

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Der Betrag darf aber die Summe der in den Vorjahren abgezogenen und noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge nicht übersteigen, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG.

Herabsetzung der Anschaffungskosten: (Wahlrecht)

Buchung der höchstmöglichen AK-Kürzung zum 31. Dezember 2021

Soll	EUR	Haben	EUR
6243 AK-Kürzung § 7g Abs. 2 EStG	750,00	0650 BGA	750,00

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung können steuerrechtlich die Anschaffungskosten um bis zu 50 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung von 750,00 EUR gemindert werden. § 7g Abs. 2 S. 1 EStG

Die Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 EStG mindert gem. § 7g Abs. 2 S. 2 letzter Halbsatz EStG auch die maßgebenden Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Abs. 2 und 2a EStG entsprechend. Das Wirtschaftsgut kann nun als GWG Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG erfasst werden, da gekürzte Anschaffungskosten über 250,00 EUR aber nicht über 1.000 EUR. Einstellung in einen jahresbezogenen Sammelposten, der über 5 Jahre gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen ist. Weitere Aufzeichnungspflichten bestehen nicht.

Umbuchung auf Konto 0675 Sammelposten GWG

Soll	EUR	Haben	EUR
0675 Sammelposten GWG	750,00	0650 BGA	750,00

Berechnung der gekürzten AK: $1.500,00 - 750,00 = 750,00 \text{ EUR}$

Anteilige Auflösung des Sammelpostens zum 31. Dezember 2021
(Annahme: Im Jahr 2021 wurden keine weiteren GWG angeschafft.)

Soll	EUR	Haben	EUR
6264 Auflösung Sammelpost.	150,00	0675 Sammelposten GWG	150,00

Gewinnmindernde Auflösung des Sammelpostens mit je einem Fünftel im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden 4 Wirtschaftsjahren gem. § 6 Abs. 2a EStG. Keine zeitanteilige Kürzung: $\frac{750,00 \text{ EUR}}{5 \text{ J.}} = 150,00 \text{ EUR}$

Ergebnis:

Die steuerrechtlichen Regelungen des § 7g EStG dürfen nicht in die Handelsbilanz übernommen werden. Damit verbleiben handelsrechtlich die Anschaffungskosten ungekürzt bei 1.500,00 EUR.

Entscheidet man sich für die GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2a EStG, ist eine Sammelpostenzuordnung in der Handelsbilanz damit nicht möglich; das Bürogerät muss über die gesamte Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden.

In der Steuerbilanz wird das Wirtschaftsgut im Anschaffungsjahr im Sammelposten erfasst, der über 5 Jahre gewinnwirksam aufgelöst wird. Dies führt zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz. Eine Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG ist nicht möglich, da das Einzelwirtschaftsgut im Sammelposten „aufgeht“.

Da das Wirtschaftsgut in der Handelsbilanz mit 1.000,00 EUR ausgewiesen wird, während der fiktive Wertanteil als Bestandteil der „Rechnungsgröße“ Sammelposten 2021 in der Steuerbilanz nur 600,00 EUR beträgt, ist die spätere Steuerbelastung durch eine Rückstellung für passive latente Steuern in der Handelsbilanz zu berücksichtigen.

Prinzipiell wäre es auch möglich, grundsätzlich die Konten GWG bzw. Sammelposten GWG nur in der Steuerbilanz zu buchen, da ohnehin die Aufstellung einer Einheitsbilanz bei Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen nicht mehr möglich ist. Damit würden die Abweichungen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz aber noch umfangreicher.

3.2 Verkauf von Anlagegütern

Aufgabe 1

Verkauf einer gebrauchten Maschine und Gutschrift am Bankkonto am 30. September

Buchwert zum 31. Dezember des Vorjahres 32.600,00 EUR

Die Maschine wurde bisher linear abgeschrieben: AfA jährlich 16.300,00 EUR

a) Buchung der Abschreibung/AfA bis 30. September

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	12.225,00	0440 Maschinen	12.225,00

Lineare AfA gem. Angabe

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 9 Monate = 12.225,00 EUR

Ermittlung des Restbuchwerts zum 30. September: 32.600,00 EUR \cdot AfA 12.225,00 EUR = 20.375,00 EUR

b) Buchung des Verkaufs und des entstandenen Buchgewinns bzw. Buchverlusts

Annahme 1: Verkaufspreis 23.000,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	27.370,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	23.000,00
		3800 USt	4.370,00

23.000,00 EUR \cdot 20.375,00 EUR = 2.625,00 EUR Buchgewinn

Sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	20.375,00	0440 Maschinen	20.375,00

Ermittlung des Restbuchwerts zum 30. September: 32.600,00 EUR \cdot AfA 12.225,00 EUR = 20.375,00 EUR

Mögliche Abschlussbuchungen

Soll	EUR	Haben	EUR
4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	23.000,00	4900 Ertr. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	23.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
4900 Ertr. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	20.375,00	4855 Anlagenabgänge bei BG	20.375,00

Der Buchgewinn von 2.625,00 EUR ergibt sich als Saldo auf dem Kto. 4900.

Diese Buchung wird in der Praxis nicht durchgeführt.

Begründung:

Durch die Umbuchung des Erlöses von Konto 4845 auf das Ertragskonto wird das Erlöskonto ausgeglichen, somit steht der Erlös aus Anlagenverkauf für die programmgesteuerte Erstellung der USt-Voranmeldung bzw. der USt-Erklärung nicht mehr zur Verfügung.

Praxislösung:

Der Buchgewinn von 2.625,00 EUR ergibt sich durch programmgesteuerten Ausweis der Konten 4845 und 4855 in der Gewinn- und Verlustrechnung:

Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen H 2.625,00

4845 Erlöse Anl.verk. b. BG	H 23.000,00
4855 RestBW. Anlagenabg. b. BG	S 20.375,00

Annahme 2: Verkaufspreis 18.000,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	21.420,00	6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	18.000,00
		3800 USt	3.420,00

18.000,00 EUR ./ 20.375,00 EUR = 2.375,00 EUR Buchverlust

Sonstiger betrieblicher Aufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6895 Anlagenabgänge b. BV	20.375,00	0440 Maschinen	20.375,00

Mögliche Abschlussbuchungen

Soll	EUR	Haben	EUR
6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	18.000,00	6900 Verl. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	18.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
6900 Verl. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	20.375,00	6895 Anlagenabgänge b. BV	20.375,00

Der Buchverlust von 2.375,00 EUR ergibt sich als Saldo auf dem Kto. 6900.

Diese Abschlussbuchungen werden in der Praxis nicht durchgeführt.

Begründung:

Durch die Umbuchung des Erlöses wird das Erlöskonto ausgeglichen, somit steht der Erlös aus Anlagenverkauf für die programmgesteuerte Erstellung der USt-Voranmeldung bzw. der USt-Erklärung nicht mehr zur Verfügung.

Praxislösung:

Der Buchverlust von 2.375,00 EUR ergibt sich durch programmgesteuerten Ausweis der Konten 6885 und 6895 in der Gewinn- und Verlustrechnung:

Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen

6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	H 18.000,00	S 2.375,00
6895 Anlagenabgänge b. BV	S 20.375,00	

Annahme 3: Verkaufspreis 20.375,00 EUR + 19 % USt

Da sich durch diesen Anlagenabgang weder ein Buchgewinn noch ein Buchverlust ergibt, kann wie Annahme 1 oder 2 gebucht werden.

Aufgabe 2

Der Unternehmer S. aus Nürnberg verkauft am 30. April 05 seinen gebrauchten Kleintransporter an einen Unternehmer in Wien (mit österreichischer USt-IdNr.) für 25.000,00 EUR.

Die Voraussetzungen der §§ 17a ff. UStDV sind erfüllt.

Buchwert zum 31. Dezember des Vorjahres (04): 30.000,00 EUR

Lineare Abschreibung/AfA, Anschaffung im Januar 01, Nutzungsdauer 9 Jahre

a) Buchung der Abschreibung/AfA bis 30. April

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	2.000,00	0520 Fuhrpark	2.000,00

Lineare AfA § 7 Abs. 1 EStG, $\frac{30.000,00 \text{ EUR}}{5 \text{ J. (Restnutzungsdauer)}} = 6.000,00 \text{ EUR}$, für 4 Monate = 2.000,00 EUR

b) Buchung des Verkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. a. Lief. u. Leistg.	25.000,00	6885 Erl. a. Anl. Verk. b. BV	25.000,00

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG, innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a UStG, steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG

Rechnung gem. § 14a UStG erforderlich

In der Praxis wird auf dem automatischen Konto 6888 gebucht (steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Bst. b UStG).

c) Buchung des Restbuchwerts

Soll	EUR	Haben	EUR
6895 Anlagenabgänge b. BV	28.000,00	0520 Fuhrpark	28.000,00

Ermittlung des Restbuchwerts zum 30. April: 30.000,00 EUR \cdot AfA 2.000,00 EUR = 28.000,00 EUR

25.000,00 EUR \cdot 28.000,00 EUR = 3.000,00 EUR Buchverlust

Sonstiger betrieblicher Aufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB

Aufgabe 3

Unternehmer W. aus Lindau verkauft am 31. Oktober 02 seinen gebrauchten LKW an einen Unternehmer in Bern (Schweiz) für 10.000,00 EUR gegen Barzahlung.

Die Voraussetzungen der §§ 8 ff. UStDV sind erfüllt.

Buchwert zum 31. Dezember des Vorjahres (01): 9.600,00 EUR

Lineare Abschreibung/AfA jährlich 10 %, Restnutzungsdauer 1 Jahr

a) Buchung der Abschreibung/AfA bis 31. Oktober

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	8.000,00	0520 Fuhrpark	8.000,00

Lineare AfA § 7 Abs. 1 EStG 9.600,00 EUR

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 10 Monate = 8.000,00 EUR

b) Buchung des Verkaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	10.000,00	4845 Erl. a. Anl.Verka. b. BG	10.000,00

Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG

Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG, steuerfrei § 4 Nr. 1 Bst. a UStG

In der Praxis wird auf dem automatischen Konto 4844 gebucht (steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG).

c) Buchung des Restbuchwerts

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgang b. BG	1.600,00	0520 Fuhrpark	1.600,00

Ermittlung des Restbuchwerts zum 31. Oktober: 9.600,00 EUR \cdot 8.000,00 EUR = 1.600,00 EUR

10.000,00 EUR \cdot 1.600,00 EUR = 8.400,00 EUR Buchgewinn

Sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

3.3 Inzahlungnahme von Anlagegütern

Aufgabe

Unternehmer D kauft am 30. Juni 02 bei einem Kfz-Händler einen Neuwagen, dessen Verkaufspreis 40.000,00 EUR zuzüglich 19 % USt beträgt. Der Händler nimmt einen Gebrauchtwagen des Unternehmers für brutto 14.280,00 EUR in Zahlung. Der Unternehmer hat eine Zuzahlung von 33.320,00 EUR zu leisten.

Buchwert des gebrauchten Pkw zum 31.12. des Vorjahres (01): 10.000,00 EUR, Anschaffungskosten 50.000,00 EUR, Der Pkw wurde bisher linear abgeschrieben: AfA (20 %)

a) Buchung der Abschreibung/AfA bis 30. Juni

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	5.000,00	0520 Fuhrpark	5.000,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG 20 % von 50.000,00 EUR

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 6 Monate = 5.000,00 EUR

Ermittlung des Restbuchwerts zum 30. Juni: 10.000,00 EUR \cdot AfA 5.000,00 EUR = 5.000,00 EUR

b) Buchung Anschaffung des neuen Pkw

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	40.000,00	3310 Verb. aus LL	47.600,00
1400 Abziehbar VoSt	7.600,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

c) Inzahlungnahme des alten Pkw

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	14.280,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	12.000,00
		3800 USt	2.280,00

12.000,00 EUR \cdot 5.000,00 EUR = 7.000,00 EUR Buchgewinn

Sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Tausch (mit Baraufgabe) gem. § 3 Abs. 12 S. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG i. V. m. 10.5 UStAE.
Es gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz, die USt gehört nicht zum Entgelt.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit ist es zweckmäßig, die Verrechnung über das entsprechende Verbindlichkeitskonto (Kreditorenkonto) vorzunehmen:

Neufahrzeug	40.000,00 EUR
+ 19 % USt	<u>7.600,00 EUR</u>
	47.600,00 EUR

\cdot Inzahlungnahme

	12.000,00 EUR
+ 19 % USt	<u>2.280,00 EUR</u>
	<u>14.280,00 EUR</u>
Zuzahlung (Baraufgabe)	<u>33.320,00 EUR</u>

d) Buchung der Baraufgabe

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	33.320,00	1800 Bank	33.320,00

e) Restbuchwert

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	5.000,00	0520 Fuhrpark	5.000,00

Ermittlung des Restbuchwerts zum 30. Juni: 10.000,00 EUR \cdot Afa 5.000,00 EUR = 5.000,00 EUR

Bei diesem Tausch mit Baraufgabe ist die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Neuwagens bzw. für die Lieferung des Gebrauchtwagens gem. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG i. V. m. UStAE 10.5 wie folgt zu ermitteln:

<u>Autohändler</u>		<u>Neuwagenkäufer</u>	
Gemeiner Wert des Gebrauchtwagens	14.280,00 EUR	Gemeiner Wert des Neuwagens	47.600,00 EUR
+ Baraufgabe	<u>33.320,00 EUR</u>	\cdot Baraufgabe	<u>33.320,00 EUR</u>
	47.600,00 EUR		14.280,00 EUR
\cdot darin enthaltene USt (§ 12 Abs. 1 UStG)	<u>7.600,00 EUR</u>	\cdot darin enthaltene USt (§ 12 Abs. 1 UStG)	<u>2.280,00 EUR</u>
Bemessungsgrundlage Neuwagen	<u>40.000,00 EUR</u>	Bemessungsgrundlage Gebrauchtwagen	<u>12.000,00 EUR</u>

3.4 Entsorgung von Anlagegütern

Aufgabe

Entsorgung einer auf den Erinnerungswert abgeschriebenen Maschine.

Die Entsorgungskosten in Höhe von 100,00 EUR + 19 % USt 19,00 EUR = 119,00 EUR werden durch Banküberweisung bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6859 Aufw. f. Abfallbeseit.	100,00	1800 Bank	119,00
1400 Abziehbare VoSt	19,00		

Sonstiger betrieblicher Aufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6895 Anlagenabgänge b. BV	1,00	0440 Maschinen	1,00

4 Finanzwirtschaft

4.1 Geldtransit

In der Buchführungspraxis über EDV wird über sogenannte Buchungskreise gebucht und zwar in der Weise, dass zunächst alle Kassenbewegungen, dann alle Bankbewegungen, dann alle Bewegungen auf den Debitorenkonten bzw. Kreditorenkonten, die nicht mit den Konten Kasse, Bank zusammenhängen, ausgeführt werden. Dies hat den Vorteil, dass im DATEV-Buchführungssystem mit sog. „Kurzbuchungen“ gearbeitet werden kann.

Eine Besonderheit der Verbuchung erfordert die Bewegung von Bargeld aus der betrieblichen Kasse zu betrieblichen Bankkonten und umgekehrt bzw. Transaktionen zwischen verschiedenen Bankkonten. Barabhebungen von den genannten Konten können dabei sowohl persönlich am Bankschalter oder auch über Bankautomaten erfolgen.

Fälle:

- Ihr Mandant entnimmt aus der Geschäftskasse 2.000,00 EUR und zahlt diesen Betrag auf das betriebliche Bankkonto bei der Bank A ein.
- Aus der Geschäftskasse entnimmt Ihr Mandant 1.500,00 EUR und zahlt den Betrag auf das betriebliche Bankkonto bei der Bank B ein.
- Vom betrieblichen Bankkonto bei der Bank A hebt Ihr Mandant 8.000,00 EUR ab und legt das Geld in die Kasse.
- Ihr Mandant tätigt eine Barabhebung vom Konto bei der Bank B in Höhe von 2.400,00 EUR und legt das Geld in die Kasse ein.
- Ihr Mandant überweist vom betrieblichen Bankkonto bei der Bank A auf das betriebliche Bankkonto bei der Bank B 20.000,00 EUR.

Die Buchungen werden nach Buchungskreisen in folgender Reihenfolge vorgenommen:

- Zunächst werden alle Buchungen im „Kassenbuch“ vorgenommen.
- Dann werden alle Buchungen auf dem Bankkonto bei der Bank A (laut Kontoauszügen) vorgenommen.
- Im nächsten Schritt werden alle Buchungen auf dem Bankkonto bei der Bank B (laut Kontoauszügen) vorgenommen.

1. Buchungen im Buchungskreis „Kasse“ (Konto 1600):

a)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1460 Geldtransit	2.000,00	1600 Kasse	2.000,00

b)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1460 Geldtransit	1.500,00	1600 Kasse	1.500,00

c)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1600 Kasse	8.000,00	1460 Geldtransit	8.000,00

d)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1600 Kasse	2.400,00	1460 Geldtransit	2.400,00

2. Buchungen im Buchungskreis „Bank A“ (auf dem Konto „Bank A“, Konto 1810):

a)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1810 Bank A	2.000,00	1460 Geldtransit	2.000,00

c)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1460 Geldtransit	8.000,00	1810 Bank A	8.000,00

e)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1460 Geldtransit	20.000,00	1810 Bank A	20.000,00

3. Buchungen im Buchungskreis „Bank B“ (auf dem Konto „Bank B“, Konto 1820):

b)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1820 Bank B	1.500,00	1460 Geldtransit	1.500,00

d)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1460 Geldtransit	2.400,00	1820 Bank B	2.400,00

e)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1820 Bank B	20.000,00	1460 Geldtransit	20.000,00

Würde man beispielsweise im Fall a) im Buchungskreis „Kasse“ („Kassenbuch“) buchen

a)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1810 Bank A	2.000,00	1600 Kasse	2.000,00

und daran anschließend im Buchungskreis „Bank A“ („Bankbuch Bank A“),

a)	Soll	EUR	Haben	EUR
	1810 Bank A	2.000,00	1600 Kasse	2.000,00

wäre dieser Vorgang doppelt erfasst.

Deshalb müssten bei der nachfolgenden Verbuchung der Bankauszüge im „Bankbuch Bank A“ und im „Bankbuch Bank B“ alle Buchungen mit Bargeldbewegungen weggelassen werden, da ansonsten eine Doppelbuchung erfolgen würde. Dies würde bei der Erledigung der Buchführung sehr viel Aufmerksamkeit und Zeit erfordern, die man bei Einschaltung des Kontos „Geldtransit“ (SKR 03: Konto 1360 bzw. SKR 04: Konto 1460) anderen Aufgaben widmen kann!

Nicht nur wegen des Buchens in Buchungskreisen ist die Verwendung des Kontos „Geldtransit“ von Bedeutung, sondern auch zum Ausgleich von zeitlichen Differenzen zwischen dem Tag einer Bareinzahlung oder Barauszahlung und dem Tag der Verbuchung dieser Geldbewegungen auf dem Kontoauszug der Bank bzw. Postbank.

Beispiel:

Bareinzahlung von 5.000,00 EUR am 31. März d. J. auf das Bankkonto; die Gutschrift erfolgt auf dem Bankauszug vom 2. April d. J.;

- a) Erfassung Bargeldabgang („Kassenbuch“) in der Buchführung für den Monat März d. J.
- b) Erfassung Zugang auf dem Bankkonto („Bankbuch“) in der Buchführung für den Monat April d. J.

Beispiel:

Bareinzahlung von 5.000,00 EUR am 31. Dezember des Jahres auf das Bankkonto; die Gutschrift erfolgt auf dem Bankauszug der Bank A vom 2. Januar des nächsten Jahres.

- a) Erfassung Bargeldabgang („Kassenbuch“) in der Buchführung für den Monat Dezember des Jahres.

Soll	EUR	Haben	EUR
1460 Geldtransit	5.000,00	1600 Kasse	5.000,00

- b) Erfassung Zugang auf dem Bankkonto A („Bankbuch“) in der Buchführung für den Monat Januar des folgenden Jahres.

Soll	EUR	Haben	EUR
1810 Bank A	5.000,00	1460 Geldtransit	5.000,00

4.2 Kartenzahlungen

4.2.1 Zahlung mit Girocard

Bei Zahlung mit Girocard (electronic-cash) erfolgt sofort online oder zeitnah eine Bankbelastung. Die mit der Karte bezahlten Aufwendungen können daher sofort über das Bankkonto gebucht werden.

Aufgabe

- a) Buchung beim Zahler

Am 18. Januar 01 wird der Firmen-Pkw betankt. Die Zahlung erfolgt mit der firmeneigenen Girocard: 90,00 EUR incl. USt. Der Betrag wird sofort online vom Bankkonto abgebucht. (Zahlung mit Eingabe der PIN-Nr.)

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 KFZ-Kosten	75,63	1800 Bank	90,00
1400 Vorsteuer	14,37		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

b) Buchung beim Zahlungsempfänger

Tankumsatz am 18. Januar dieses Jahres an Kunden mit Girocard: 90,00 EUR inkl. USt. Eingang der Bankgutschrift der GZS für Kundenumsätze am 19. Januar d. J.: 90,00 EUR inkl. USt. Monatsabrechnung und Banklastschrift der GZS vom 2. Februar d. J. für die Januarumsätze: 60,00 EUR Umsatzprovision, 30,00 EUR Netzbetreibergebühr, 40,00 EUR Gerätemiete zuzüglich USt.

Kassenbuchung

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	90,00	4000 Umsatzerlöse	75,63
		3800 Umsatzsteuer	14,37

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Hinweis:

Der Zahlungsempfänger erhält (zeitversetzt) den Betrag über die GZS (Gesellschaft für Zahlungssysteme) auf dem Bankkonto gutgeschrieben. Da der Umsatz mit Girocard als Kasseneinnahme in der Tageslosung enthalten ist, erfolgt zunächst eine Einbuchung als Kasseneinnahme, anschließend eine Ausbuchung (Umbuchung) auf einem Interimskonto (Geldtransitkonto). Am Monatsende erfolgt die Abrechnung und Belastung mit der Umsatzprovision, der Netzbetreibergebühr und der Monatsmiete für das Kartenlesegerät zuzüglich USt.

Das BMF vom 16.08.2017 fordert eine getrennte Buchung barer und unbarer Geschäftsvorfälle, da die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Kassenbuch einen formellen Mangel darstellt. Werden die im Kassenbuch erfassten EC-Karten-Umsätze gesondert gekennzeichnet oder aus dem Kassenbuch wieder ausgebucht, so ist weiterhin die Kassensturzfähigkeit gegeben, da der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestandes jederzeit besteht. Der aus der (zumindest zeitweisen) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch resultierende formelle Mangel wird im Hinblick auf eine mögliche Verwerfung der Buchführung gem. § 158 AO regelmäßig nicht berücksichtigt (BMF vom 29.06.2018 sowie BMF vom 29.11.2019, Rz. 55).

Umbuchung

Soll	EUR	Haben	EUR
1460 Geldtransit	90,00	1600 Kasse	90,00

Bankgutschrift

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	90,00	1460 Geldtransit	90,00

Monatliche Gebührenabrechnung der GZS

Soll	EUR	Haben	EUR
6855 Nebenk. Geldverkehr	130,00	1800 Bank	154,70
1400 Vorsteuer	24,70		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

4.2.2 Zahlung mit Kreditkarte

Bei Kreditkarten erfolgt entweder eine sofortige Abbuchung vom Bankkonto wie bei der Girocard (Buchung siehe Kapitel 4.2.1) oder erst nach Zusendung der Abrechnung des Kreditinstituts nach Ablauf des Kalendermonats. In diesem Fall liegt eine Kreditleistung bis zur meist monatlichen Abrechnung der Zahlungen des Karteninstituts vor.

Die bezahlten Aufwendungen müssen jedoch in der Buchhaltung zeitnah gebucht werden, also bei Entstehung des Aufwandes, nicht erst Wochen später bei Bezahlung. In der Zwischenzeit wird der Betrag deshalb auf einem Interimskonto „Kreditkarten-Verrechnungskonto“ (Geldtransit oder ein entsprechendes Verbindlichkeitskonto) gebucht. Nach Eingang der Kreditkartenabrechnung und der Bankbelastung erfolgt dann die Auflösung des Interimskontos.

Das Kreditinstitut berechnet dem Benutzer der Kreditkarte für die Bereitstellung der Karte in der Regel eine Jahresgebühr und dem Zahlungsempfänger Gebühren für die Kreditkartenabrechnung.

Aufgabe

a) Buchung beim Zahler

Am 18. Januar dieses Jahres wird der Firmen-Pkw betankt. Die Zahlung erfolgt mit der firmeneigenen Kreditkarte: 90,00 EUR inkl. USt. Am 4. Februar d. J. geht die Monatsabrechnung des Karteninstituts ein und wird sofort auf dem Bankkonto belastet. Es wurden keine weiteren Umsätze über die Kreditkarte getätigt.

Buchung des Tankvorgangs am 18. Januar dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 KFZ-Kosten	75,63	1460 Geldtransit	90,00
1400 Vorsteuer	14,37		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

In der Praxis wird häufig auch auf dem Kto. 3610 Kreditkartenabrechnung gebucht; im Schulkontenrahmen kann ersatzweise auch auf das Konto 3150 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten gebucht werden.

Monatsabrechnung des Karteninstituts vom 4. Februar dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
1460 Geldtransit	90,00	1800 Bank	90,00

Abbuchung der Jahres-Kreditkartengebühr: 60,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6855 Nebenb. Geldverkehr	60,00	1800 Bank	60,00

Wird die Kreditkartengebühr vom betrieblichen Bankkonto abgebucht und nutzt der Unternehmer oder der Arbeitnehmer die Firmen-Kreditkarte nicht ausschließlich für betriebliche Ausgaben, sondern auch für private Zahlungen, müssen die Gebühren anteilig aufgeteilt werden. Die Gebühr wird in diesen Fällen anteilig auf Nebenkosten des Geldverkehrs und Privatentnahmen bzw. lohnsteuerpflichtige freiwillige soziale Aufwendungen aufgeteilt.

Die Gebühren für Kreditkarten unterliegen nicht der Umsatzsteuer (steuerbefreite Bankdienstleistungen § 4 Nr. 8 UStG), sodass ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht kommt, sofern das Karteninstitut nicht für die Umsatzsteuerpflicht optiert (§ 9 Abs. 1 UStG).

b) Buchung beim Zahlungsempfänger

Tankumsatz am 18. Januar dieses Jahres mit Kreditkarte: 90,00 EUR inkl. USt. Monatsabrechnung und Bankgutschrift des Karteninstituts vom 4. Februar d. J.: 90,00 EUR inkl. USt abzüglich 3,5 % Provision vom Bruttopreis zuzüglich USt. Es wurden keine weiteren Kreditkartenumsätze getätigt.

Kassenbuchung

Soll	EUR	Haben	EUR
1600 Kasse	90,00	4000 Umsatzerlöse	75,63
		3800 Umsatzsteuer	14,37

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Hinweis:

Der Zahlungsempfänger erhält zeitversetzt den Betrag von dem Karteninstitut auf dem Bankkonto gutgeschrieben. Da der Kartenumsatz wie bei der Zahlung mit Girocard als Kasseneinnahme in der Tageslosung enthalten ist, erfolgt zunächst eine Einbuchung als Kasseneinnahme, anschließend eine Ausbuchung (Umbuchung) auf ein Geldtransitkonto. Am Monatsende erfolgt die Kreditkartenabrechnung und Bankgutschrift des Karteninstituts abzüglich der vertraglich vereinbarten Provision (ggf. zuzügl. USt).

Umbuchung (Summe der Tagesverkäufe)

Soll	EUR	Haben	EUR
1460 Geldtransit	90,00	1600 Kasse	90,00

Abrechnung des Karteninstituts:

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	86,25	1460 Geldtransit	90,00
6855 Nebenk. Geldverkehr	3,15		
1400 Vorsteuer	0,60		

Kreditumsätze sind umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 8 Bst. g UStG. Das Kreditkarteninstitut kann aber nach § 9 Abs. 1 UStG für die Umsatzsteuerpflicht optieren.

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für den Tankumsatz bleibt trotz der Provisionskosten dennoch der Nettopreis. (d.h. keine Entgeltminderung)

4.3 Darlehensschulden

Aufgabe

Aufnahme eines Darlehens bei der Bank in Höhe von 80.000,00 EUR am 30. November 01
 Laufzeit 4 Jahre, Auszahlung 97 %, Tilgung am Ende der Laufzeit
 Zins 9 %, fällig jeweils für 2 Monate, erstmals am 1. Februar des Folgejahres

a) Buchung zum 30. November dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	77.600,00	3150 Verb. geg. Kred.inst.	80.000,00
1940 Damnum/Disagio	2.400,00		

Ansatz der Verbindlichkeit mit dem Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

Wahlrecht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 3 HGB

Pflicht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. H 6.10 EStH

Eine Buchung auf dem Konto 3560 erfolgt nur, wenn das Darlehen nicht von einem Kreditinstitut gewährt wurde, vgl § 266 HGB.

b) Buchung zum 31. Dezember dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	50,00	1940 Damnum/Disagio	50,00
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	600,00	3500 Sonst. Verb.	600,00

Rechnungsabgrenzung, vgl. 8.1.3.1

Berechnung:

Abgrenzung des Disagios:

$$2.400,00 \text{ EUR} * \frac{1}{48} = 50,00 \text{ EUR}$$

Zinsen:

$$\frac{80.000,00 * 9 * 30 \text{ Tage}}{100 * 360} = 600,00 \text{ EUR}$$

c) Buchung zum 1. Februar des Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
3500 Sonst. Verb.	600,00	1800 Bank	1.200,00
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	600,00		

Mögliche Alternativbuchung:

a) Buchung zum 30. November dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	77.600,00	3150 Verb. geg. Kred.inst.	80.000,00
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	2.400,00		

Ansatz der Verbindlichkeit mit dem Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

b) Buchung zum 31. Dezember dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
1940 Damnum/Disagio	2.350,00	7300 Zinsen u. ä. Aufw.	2.350,00
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	600,00	3500 Sonst. Verb.	600,00

Wahlrecht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 3 HGB

Pflicht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG i. V. m. H 6.10 EStH

Rechnungsabgrenzung, vgl. 8.1.3.1

c) Buchung zum 1. Februar des Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
3500 Sonst. Verb.	600,00	1800 Bank	1.200,00
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	600,00		

Hinweis:

Diese Alternativbuchung erfolgt analog den Jahresabgrenzungsbuchungen (Erfassung des vollen Diagios zunächst als Aufwand, Korrektur der zu hohen Aufwandsbuchung am Jahresende).

4.4 Leasing

Aufgabe 1

Ein Unternehmer least eine Maschine ab Januar dieses Jahres. Der Leasingvertrag wurde für 48 Monate abgeschlossen. Während dieser Zeit ist der Vertrag von beiden Seiten unkündbar. Am Ende der Vertragszeit ist das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber zurückzugeben. Der Leasinggeber kauft die Maschine für 25.000,00 EUR + 19 % USt. Auf der Basis dieser Anschaffungskosten und unter Einrechnung eines Gewinnzuschlags errechnet der Leasinggeber eine monatliche Leasingrate von 800,00 EUR + 19 % USt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 8 Jahre (lineare AfA).

Bestimmung der Leasingform und der Zurechnung:

Vgl. BMF-Schreiben vom 10. April 1971 (BStBl. I, S. 264) und vom 22. Dezember 1975

Es handelt sich um einen Vollamortisationsvertrag (Finanzierungsleasing) ohne Optionsmöglichkeit. Die Grundmietzeit von 48 Monaten, gemessen an der Nutzungsdauer von 8 Jahren, beträgt 50 %. Die Kosten des Leasinggebers sind innerhalb der Grundmietzeit gedeckt ($48 \times 800,00 \text{ EUR} = 38.400,00 \text{ EUR}$). Die Maschine ist dem Leasinggeber als dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.

a) Buchungen beim Leasinggeber

Kauf der Maschine

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	25.000,00	1800 Bank	29.750,00
1400 Abziehbare VoSt	4.750,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 1 UStG

Buchung der Leasingrate

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	952,00	4000 Umsatzerlöse	800,00
		3800 USt	152,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz
Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	952,00	1210 Ford. aus LL	952,00

Abschreibung zum 31. Dezember dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	3.125,00	0440 Maschinen	3.125,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG 12,5 % v. 25.000,00 EUR = 3.125,00 EUR

b) Buchungen beim Leasingnehmer

Buchung der Leasingrate

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing (bewegliche WG)	800,00	1800 Bank	952,00
1400 Abziehbare VoSt	152,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer least einen fabrikneuen Pkw ab Januar dieses Jahres. Der Leasingvertrag wurde für 36 Monate abgeschlossen. Während dieser Zeit ist der Vertrag von beiden Seiten unkündbar. Am Ende der Vertragszeit wird das Wirtschaftsgut durch den Leasinggeber verwertet.

Als rechnerischer Verkaufserlös nach Ende der Grundmietzeit wird ein Betrag von 24.000,00 EUR + USt vertraglich festgelegt.

Ein evtl. Mehrerlös wird zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer je zur Hälfte aufgeteilt. Wird der Betrag von 24.000,00 EUR + USt nicht erreicht, hat der Leasingnehmer noch eine entsprechende Abschlusszahlung zu leisten.

Der Leasinggeber kauft den Pkw für 60.000,00 EUR + 19 % USt. Auf der Basis dieser Anschaffungskosten und unter Einrechnung eines Gewinnzuschlags errechnet der Leasinggeber eine monatliche Leasingrate von 1.100,00 EUR + 19 % USt.

Außerdem hat der Leasingnehmer zu Beginn der Grundmietzeit eine Sonderzahlung von 12.000,00 EUR + 19 % USt = 14.280,00 EUR zu leisten. Die laufenden Kosten hat der Leasingnehmer zu tragen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Pkw beträgt 6 Jahre (lineare AfA).

Bestimmung der Leasingform und der Zurechnung:

Vgl. BMF-Schreiben vom 10. April 1971 (BStBl. I, S. 264) und vom 22. Dezember 1975

Es handelt sich um einen Teilamortisationsvertrag mit Mehrerlösbeteiligung des Leasingnehmers. Die Grundmietzeit von 36 Monaten, gemessen an der Nutzungsdauer von 6 Jahren, beträgt 50 %. Die Kosten des Leasinggebers sind innerhalb der Grundmietzeit nicht gedeckt: Sonderzahlung 12.000,00 EUR + Leasingraten 39.600,00 EUR (= 36 x 1.100,00 EUR) = 51.600,00 EUR. Da jedoch der Leasinggeber bei der Verwertung 50 % (mindestens 25 %) des Mehrerlöses erhält und bei einem Mindererlös eine Nachzahlung verlangen kann, ist das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber als dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.

Beachte:

Die Sonderzahlung zu Beginn der Grundmietzeit stellt ein zusätzliches Entgelt für die Überlassung dar. Sie muss daher erfolgswirksam abgegrenzt werden:

Beim Leasinggeber: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten (USt ist entstanden)

Beim Leasingnehmer: Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (VoSt ist abziehbar).

Nur bei der Einnahme-/Überschussrechnung ist die Sonderzahlung nach dem Abflussprinzip in voller Höhe Betriebsausgabe.

a) Buchungen beim Leasinggeber

Kauf des Pkw

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	60.000,00	1800 Bank	71.400,00
1400 Abziehbare VoSt	11.400,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung der Sonderzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	14.280,00	4000 Umsatzerlöse	12.000,00
		3800 USt	2.280,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 4 UStG

Abgrenzung der Sonderzahlung zum 31. Dezember dieses Jahres als passiver RAP

Soll	EUR	Haben	EUR
4000 Umsatzerlöse	8.000,00	3900 Pass. Rechnungsabgr.	8.000,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz

Rechnungsabgrenzung, Stoff der Jgst. 11

Buchung der monatlichen Leasingrate

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.309,00	4000 Umsatzerlöse	1.100,00
		3800 USt	209,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz

Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Abschreibung zum 31. Dezember dieses Jahres

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	10.000,00	0520 Fuhrpark	10.000,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG $16\frac{2}{3}\%$ v. 60.000,00 EUR = 10.000,00 EUR

Auflösung passiver RAP zum 31. Dezember des Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
3900 Pass. Rechnungsabgr.	4.000,00	4000 Umsatzerlöse	4.000,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz

Auflösung passiver RAP zum 31. Dezember des zweiten Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
3900 Pass. Rechnungsabgr.	4.000,00	4000 Umsatzerlöse	4.000,00

Buchung auf Kto. 4000 bei Hauptumsatz gem. § 277 Abs. 1 HGB, Buchung auf Kto. 4830, wenn Nebenumsatz

b) Buchungen beim Leasingnehmer

Buchung der Sonderzahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6560 Mietleasing Kfz	12.000,00	1800 Bank	14.280,00
1400 Abziehbare VoSt	2.280,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG

Abgrenzung der Sonderzahlung zum 31. Dezember dieses Jahres als aktiver RAP

Soll	EUR	Haben	EUR
1900 Akt. Rechnungsabgr.	8.000,00	6560 Mietleasing Kfz	8.000,00

Rechnungsabgrenzung

Buchung der monatlichen Leasingrate

Soll	EUR	Haben	EUR
6560 Mietleasing Kfz	1.100,00	1800 Bank	1.309,00
1400 Abziehbare VoSt	209,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Auflösung aktiver RAP zum 31. Dezember des Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
6560 Mietleasing Kfz	4.000,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	4.000,00

Auflösung aktiver RAP zum 31. Dezember des zweiten Folgejahres

Soll	EUR	Haben	EUR
6560 Mietleasing Kfz	4.000,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	4.000,00

4.5 Zinsen

Aufgabe 1

a) Die Bank belastet das Bankkonto eines Unternehmers mit 110,00 EUR Zinsen.

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsaufwand	110,00	1800 Bank	110,00

§ 4 Nr. 8 Bst. a UStG steuerfrei

b) Die Bank belastet das Bankkonto eines Unternehmers mit 110,00 EUR Zinsen zzgl. USt.

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsaufwand	110,00	1800 Bank	139,90,00
1400 Abziehbare VoSt	20,90		

§ 4 Nr. 8 Bst. a i. V. m. § 9 Abs. 1 UStG. Die Option betrifft ausschließlich Geschäfte mit zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern. Durch die Option werden die gesamten Kosten (Zinsen, Entgelte, Provisionen), die die Banken den Unternehmern in Rechnung stellen, der Umsatzsteuer unterworfen.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Für den Vorsteuerabzug muss die ordnungsgemäße Bankabrechnung gem. § 14 UStG vorliegen.

Aufgabe 2

Ein Einzelunternehmer erhält Zinsen für ein betriebliches Festgeldkonto gutgeschrieben.

Abrechnung der Bank:	Zinsen	1.000,00 EUR
	./. 25 % KapSt	250,00 EUR
	./. 5,5 % SolZ	13,75 EUR
	Gutschrift	736,25 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	736,25	7100 Zinsen u. ä. Erträge	1.000,00
2150 Privatsteuern	263,75		

§ 12 Nr. 3 EStG; § 43 Abs. 4 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG

Für die Buchung muss die Abrechnung der Bank vorliegen.

Keine Abgeltungswirkung, da betriebliche Zinserträge, deshalb auch keine Kirchensteuer. Die hier anfallende Kapitalertragssteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) ist als Steuervorauszahlung auf die Einkommenssteuer bzw. den Solidaritätszuschlag des Einzelunternehmers anzusehen und werden bei der Steuerfestsetzung entsprechend angerechnet. Der Sparerpauschbetrag in Höhe von 801,00 EUR/ 1.602,00 EUR findet keine Anwendung. Die betrieblichen Kapitalerträge werden als Betriebseinnahmen in der steuerlichen Gewinnermittlung erfasst, § 43 Abs. 5 S. 2 EStG.

Hinweis: Handelt es sich bei dem Unternehmer um eine Kapitalgesellschaft, werden die anfallenden Steuern nicht auf Privatkonten sondern auf den Konten „7630 anrechenbare Kapitalertragsteuer 25 %“ und „7633 anrechenbarer Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer“ gebucht.

Aufgabe 3

a) Quartalsabschluss des betrieblichen Bankkontos eines Einzelunternehmers:

Sollzinsen		1.680,30 EUR
Kontoführungsgebühr		15,00 EUR
Buchungspostenentgelt		146,50 EUR
Habenzinsen	15,00 EUR	
- 25 % KapESt	3,75 EUR	
- 5,5 % SolZ	<u>0,20 EUR</u>	11,05 EUR
Summe Abschlussposten		1.830,75 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsaufwendungen	1.680,30	7100 Zinsen u. ä. Erträge	15,00
6855 Nebenk. Geldverk.	161,50	1800 Bank	1.830,75
2150 Privatsteuern	3,95		

Verrechnungsverbot gem. § 246 Abs. 2 HGB

§ 12 Nr. 3 EStG; § 43 Abs.4 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG

Für die Buchung muss die Abrechnung der Bank vorliegen.

In der Praxis ist der Hinweis auf anrechenbare Steuern im Buchungstext auf Kto. 2150 unerlässlich.

Keine Abgeltungswirkung gem. § 43 Abs. 5 S. 2 EStG, da betriebliches Konto, deshalb keine Kirchensteuer

Hinweis:

Handelt es sich bei dem Unternehmer um eine Kapitalgesellschaft, werden die anfallenden Steuern nicht auf Privatkonten sondern auf den Konten „7630 anrechenbare Kapitalertragsteuer 25 %“ und „7633 anrechenbarer Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer“ gebucht.

b) Wie Fall a), jedoch hat die Bank USt in Rechnung gestellt.

Sollzinsen		1.680,30 EUR
Kontoführungsgebühr		15,00 EUR
Buchungspostenentgelt		146,50 EUR
Umsatzsteuer		349,94 EUR
Habenzinsen	15,00 EUR	
- 25 % KapESt	3,75 EUR	
- 5,5 % SolZ	<u>0,20 EUR</u>	11,05 EUR
Summe Abschlussposten		2.180,69 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsaufwendungen	1.680,30	7100 Zinsen u. ä. Erträge	15,00
6855 Nebenk. Geldverk.	161,50	1800 Bank	2.180,69
2150 Privatsteuern	3,95		
1400 Abziehbare VoSt	349,94		

§ 4 Nr. 8 BSt. a und. 8 Bst. d i. V. m. § 9 Abs. 1 UStG. Die Option betrifft ausschließlich Geschäfte mit zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern. Durch die Option werden die gesamten Kosten (Zinsen, Entgelte, Provisionen), die die Banken den Unternehmern in Rechnung stellen, der Umsatzsteuer unterworfen.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Für den Vorsteuerabzug muss die ordnungsgemäße Bankabrechnung gem. § 14 UStG vorliegen.

Verrechnungsverbot gem. § 246 Abs. 2 HGB

§ 12 Nr. 3 EStG; § 43 Abs.4 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG

Für die Buchung muss die Abrechnung der Bank vorliegen.

In der Praxis ist der Hinweis auf anrechenbare Steuern im Buchungstext auf Kto. 2150 unerlässlich.

Keine Abgeltungswirkung gem. § 43 Abs. 5 S. 2 EStG, da betriebliches Konto, deshalb keine Kirchensteuer

Hinweis:

Handelt es sich bei dem Unternehmer um eine Kapitalgesellschaft, werden die anfallenden Steuern nicht auf Privatkonten sondern auf den Konten „7630 anrechenbare Kapitalertragsteuer 25 %“ und „7633 anrechenbarer Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer“ gebucht.

5 Buchungen im Steuerbereich I

5.1 Private Vorgänge

5.1.1 Privatentnahmen

5.1.1.1 Geldentnahmen

Aufgabe

Der Geschäftsinhaber entnimmt aus der Kasse 2.000,00 EUR für private Zwecke.

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	2.000,00	1600 Kasse	2.000,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

5.1.1.2 Gegenstandsentnahmen

Aufgabe 1

Der Geschäftsinhaber entnimmt Handelswaren für private Zwecke.

Anschaffungskosten 2.000,00 EUR, Verkaufspreis 2.600,00 EUR + 19 % USt

Annahme 1: Teilwert/Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme 2.200,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	2.618,00	4620 Entn. d. UN. m. USt	2.200,00
		3800 USt	418,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG ist der Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme

19 % v. 2.200,00 EUR = 418,00 EUR USt

Annahme 2: Teilwert/Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme 1.500,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.785,00	4620 Entn. d. UN. m. USt	1.500,00
		3800 USt	285,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1, UStG steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG ist der Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme
 19 % v. 1.500,00 EUR = 285,00 EUR USt

Aufgabe 2

Der Geschäftsinhaber entnimmt Handelswaren aus seinem Betrieb in München und schenkt diese seiner Tochter in Wien.

Anschaffungskosten 1.000,00 EUR, Verkaufspreis 1.400,00 EUR + 19 % USt

Teilwert/Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme 1.100,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.309,00	4620 Entn. d. UN. m. USt	1.100,00
		3800 USt	209,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 6 (§ 3f UStG ist mit Wirkung ab 18.12.2019 entfallen), Ort der unentgeltl.

Lieferung: München, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG ist der Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme
 19 % v. 1.100,00 EUR = 209,00 EUR USt

Aufgabe 3

Ein Unternehmer entnimmt am 31. März 01 einen ausschließlich betrieblich genutzten Geschäfts-Pkw und schenkt ihn seinem Sohn.

Buchwert zum 31. Dezember des Vorjahres 10.000,00 EUR

lineare AfA jährlich 10.000,00 EUR

Der Pkw wurde als Neufahrzeug mit Vorsteuerabzug gekauft.

a) Buchung der AfA bis zum Tag der Entnahme

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	2.500,00	0520 Fuhrpark	2.500,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 3 Monate = 2.500,00 EUR

Ermittlung des Restbuchwerts zum Zeitpunkt der Entnahme: 10.000,00 EUR \cdot 2.500,00 EUR = 7.500,00 EUR

b) Buchung der Entnahme und des entstandenen Buchgewinns bzw. Buchverlusts, wenn folgende Werte vorliegen:

Annahme 1: Teilwert/Wiederbeschaffungswert 9.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	10.710,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	9.000,00
		3800 USt	1.710,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 9.000,00 EUR

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 1b S. 2 erfüllt, Ort gem. § 3 Abs. 6 (§ 3f UStG ist mit Wirkung ab 18.12.2019 entfallen), steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme

Wiederbeschaffungswert 9.000,00 EUR

19 % v. 9.000,00 EUR = 1.710,00 EUR USt

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	7.500,00	0520 Fuhrpark	7.500,00

Mögliche Abschlussbuchungen

Soll	EUR	Haben	EUR
4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	9.000,00	4900 Ertr. a. d. Abgang v. Geg. d. AV	9.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
4900 Ertr. a. d. Abgang v. Geg. d. AV	7.500,00	4855 Anlagenabgänge bei BG	7.500,00

Der Buchgewinn von 1.500,00 EUR ergibt sich als Saldo auf dem Kto. 4900.

Diese Buchung wird in der Praxis nicht durchgeführt.

Begründung:

Durch die Umbuchung des Erlöses von Konto 4845 auf das Ertragskonto wird das Erlöskonto ausgeglichen, somit steht der Erlös aus Anlagenverkauf für die programmgesteuerte Erstellung der USt-Voranmeldung bzw. der USt-Erklärung nicht mehr zur Verfügung!

Praxislösung:

Der Buchgewinn von 1.500,00 EUR ergibt sich durch programmgesteuerten Ausweis der Konten 4845 und 4855 in der Gewinn- und Verlustrechnung:

Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen		H 1.500,00
4845 Erlöse Anl.verk. b. BG	H 9.000,00	
4855 RestBW. Anlagenabg. b. BG	S 7.500,00	

Hinweis:

Die Buchungen über die Konten 4845 „Erlöse aus Anlagenverkäufen bei Buchgewinn“ und 6885 „Erlöse aus Anlagenverkäufen bei Buchverlust“ erfüllen nicht die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungsvorschriften.

Normalerweise müssten für die Entnahme von Gegenständen des Anlagevermögens spezielle Konten geführt werden, da nach § 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG die Bemessungsgrundlagen für Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein müssen. Bei manchen EDV-Kontenrahmen, z. B. auch bei DATEV, hat man auf diese speziellen Konten mit der Begründung verzichtet, dass diese Fälle in der Praxis von untergeordneter Bedeutung seien.

Annahme 2: Teilwert/Wiederbeschaffungswert 5.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	5.950,00	6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	5.000,00
		3800 USt	950,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 5.000,00 EUR

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG ist der Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme

Wiederbeschaffungswert 5.000,00 EUR

19 % v. 5.000,00 EUR = 950,00 EUR USt

Soll	EUR	Haben	EUR
6895 Anlagenabgänge b. BV	7.500,00	0520 Fuhrpark	7.500,00

Mögliche Abschlussbuchungen

Soll	EUR	Haben	EUR
6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	5.000,00	6900 Verl. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	5.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
6900 Verl. a. d. Abg. v. Geg. d. AV	7.500,00	6895 Anlagenabgänge b. BV	7.500,00

Der Buchverlust von 2.500,00 EUR ergibt sich als Saldo auf dem Kto. 6900.

Diese Abschlussbuchungen werden in der Praxis nicht durchgeführt.

Begründung:

Durch die Umbuchung des Erlöses von Konto 6885 auf das Ertragskonto wird das Erlöskonto ausgeglichen, somit steht der Erlös aus Anlagenverkauf für die programmgesteuerte Erstellung der USt-Voranmeldung bzw. der USt-Erklärung nicht mehr zur Verfügung!

Praxislösung:

Der Buchverlust von 2.500,00 EUR ergibt sich durch programmgesteuerten Ausweis der Konten 6885 und 6895 in der Gewinn- und Verlustrechnung:

Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen	S 2.500,00
6885 Erl. a. Anl.verk. b. BV	H 5.000,00
6895 Anlagenabgänge b. BV	S 7.500,00

Aufgabe 4

Ein Unternehmer entnimmt am 31. Mai 01 einen Geschäfts-Pkw aus dem Betriebsvermögen und schenkt ihn seinem Sohn. Der Pkw wurde vor drei Jahren als Gebrauchtwagen von einem Mitarbeiter eines Automobilherstellers gekauft.

Anschaffungskosten 48.000,00 EUR, Restnutzungsdauer beim Kauf 4 Jahre

Buchwert zum 31. Dezember 00 12.000,00 EUR

Die AfA wurde linear gem. § 7 Abs. 1 EStG vorgenommen.

Teilwert/Wiederbeschaffungswert zum Zeitpunkt der Entnahme 8.000,00 EUR

a) Buchung der AfA bis zum Tag der Entnahme

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	5.000,00	0520 Fuhrpark	5.000,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 5 Monate = 5.000,00 EUR

Ermittlung des Restbuchwerts zum Zeitpunkt der Entnahme: 12.000,00 EUR \cdot 5.000,00 EUR = 7.000,00 EUR

b) Buchung der Entnahme und des entstandenen Buchgewinns bzw. Buchverlusts

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	8.000,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	8.000,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 8.000,00 EUR

Keine unentgeltliche Lieferung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, da der Kauf des Gegenstandes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG)

Wenn Vorsteuerabzug beim Kauf von Bestandteilen in Anspruch genommen wurde, dann USt nur auf den Wiederbeschaffungswert der Bestandteile, vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001, BMF-Scheiben vom 26. November 2004

Nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Gem. § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind die Bemessungsgrundlagen für die steuerfreien Umsätze gesondert aufzuzeichnen, deshalb müsste unter Position 4 (sonstige betriebliche Erträge) ein eigenes Konto eingerichtet werden.

In der Praxis ist die USt-Automatik des Kontos 4845 aufzuheben.

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	7.000,00	0520 Fuhrpark	7.000,00

Aufgabe 5

Ein Bauunternehmer errichtet für seinen Sohn auf dessen Privatgrundstück in München unentgeltlich einen Wintergarten. An Kosten sind ihm entstanden:

Materialkosten 22.000,00 EUR, Arbeitslöhne und Lohnnebenkosten 28.000,00 EUR,

Aufwendungen für eine objektbezogene Bauhaftpflichtversicherung 300,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	59.857,00	4620 Entn. d. UN. m. USt	50.300,00
		3800 USt	9.557,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Lieferung (Werklieferung) gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, Ort der Lieferung: München gem. § 3 Abs. 7 UStG

Steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG sind die Selbstkosten i. H. v. 50.300,00 EUR

5.1.1.3 Leistungsentnahmen

5.1.1.3.1 Leistungsentnahmen – unentgeltliche sonstige Leistungen

Aufgabe 1

Ein Unternehmer beauftragt einen seiner Arbeitnehmer mit Arbeiten auf dem Privatgrundstück des Unternehmers. Die anteiligen Lohnkosten betragen 250,00 EUR. Einem Fremden hätte er für diese Arbeit 450,00 EUR + 19 % USt in Rechnung gestellt.

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	297,50	4660 Unentgeltl. so. Lei. m. USt	250,00
		3800 USt	47,50

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Selbstkosten gem. H 6.12 EStH

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 2 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG sind die entstandenen Ausgaben

19 % v. 250,00 EUR = 47,50 EUR USt

Aufgabe 2

Ein Möbelhändler beauftragt für den Umbau einer Schrankwand in seinem Privathaus einen bei ihm angestellten Montageschreiner, der dafür 4,5 Stunden benötigt (Lohnkosten 20,00 EUR pro Stunde, Kleinmaterial 10,00 EUR). Einem fremden Kunden hätte der Händler pro Stunde 50,00 EUR berechnet.

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	119,00	4660 Unentgeltl. so. Lei. m. USt	100,00
		3800 USt	19,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Selbstkosten gem. H 6.12 EStH

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 2 UStG, Werkleistung, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG sind die entstandenen Ausgaben

19 % v. 100,00 EUR = 19,00 EUR USt

5.1.1.3.2 Leistungsentnahmen – Privatnutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs

5.1.1.3.2.1 Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Verbrennungsmotor

Aufgabe 1

Ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer fährt mit seinem Geschäfts-Pkw im Jahr 01 insgesamt 50.000 km. Davon entfallen aufgrund der Aufzeichnungen 15.000 km auf private Fahrten.

Zusätzlich benutzt der Unternehmer an 220 Tagen den Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Dabei beträgt die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb

- a. 15 km
- b. 25 km

Der Pkw wurde mit Vorsteuerabzug im Januar 01 angeschafft (Anschaffungskosten 45.000,00 EUR, lineare AfA, Nutzungsdauer 5 Jahre). Der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 50.000,00 EUR + 19 % USt. Die Aufwendungen für den Pkw betragen im Jahr 01: AfA 9.000,00 EUR, laufende Kosten 6.500,00 EUR (netto), Kfz-Steuer 310,00 EUR, Kfz-Versicherung 690,00 EUR.

Annahme 1: Der Unternehmer führt ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	5.533,50	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	4.650,00
		3800 USt	883,50

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	300,00	4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	300,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG 4.950,00 EUR

Ermittlung des Entnahmewertes: $\frac{16.500,00 \text{ EUR}}{50.000 \text{ km}} = 0,33 \text{ EUR/km}$, 15.000 km x 0,33 EUR/km = 4.950,00 EUR

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG i. V. m. UStAE 10.6 Abs. 3 4.650,00 EUR

Ermittlung der Bemessungsgrundlage: 16.500,00 EUR ./ 310,00 EUR ./ 690,00 EUR $\rightarrow \frac{15.500,00 \text{ EUR}}{50.000 \text{ km}}$

$\rightarrow 0,31 \text{ EUR/km} \times 15.000 \text{ km} = 4.650,00 \text{ EUR}$

19 % v. 4.650,00 EUR = 883,50 EUR USt

4.950,00 EUR ./ 4.650,00 EUR = 300,00 EUR Entnahme ohne USt

Hinweis:

Lt. amtlicher AfA-Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Neuwagens i. d. R. 6 Jahre (BMF, Schreiben v. 15.12.2000, BStBl I Nr. 21, S. 1542). Der Abschreibungszeitraum beträgt damit im Einkommensteuerrecht 6 Jahre, im Umsatzsteuerrecht aber nur 5 Jahre (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3, § 15a Abs.1 Satz 1 UStG, UStAE 10.6 Abs. 3 Satz 3). Aus Vereinfachungsgründen wird häufig in der Praxis im Einkommen- und im Umsatzsteuerrecht der einkommensteuerrechtliche Abschreibungszeitraum einheitlich angewendet.

In der Praxis erfolgt die Abrechnung nach dem Fahrtenbuch jährlich. Da die USt aber monatlich entsteht, empfiehlt es sich, einen geschätzten Monatsbetrag als wiederkehrende Buchung zu hinterlegen. Bei der Jahresabrechnung wird dann nur der Differenzbetrag berücksichtigt.

a) Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte – Entfernung 15 km:

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	990,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	2.178,00
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	1.188,00		

Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 01:

a) Einfache Entfernung Wohnung-Betrieb: 15 km

Gebuchte Betriebsausgaben: 6.600 km x 0,33 EUR =	2.178,00 EUR
Abzugsfähig gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG:	
<u>220 Tage x 15 km x 0,30 EUR =</u>	<u>990,00 EUR</u>
Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe	1.188,00 EUR

b) Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte – Entfernung 25 km:

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	1.738,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	3.630,00
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	1.892,00		

b) Einfache Entfernung Wohnung-Betrieb: 25 km

Ab dem 21. km der Entfernung erhöht sich die km-Pauschale, es ist eine stufenweise Berechnung vorzunehmen.

Für den VZ 2021: 0,35 EUR/km

Für den VZ 2022-2026: 0,38 EUR/km

§ 4 (5) S. 1 Nr. 6 S. 4 EStG i. V. m. § 9 (1) S. 3 Nr. 4 S. 8 EStG

Gebuchte Betriebsausgaben: 11.000 km x 0,33 EUR =	3.630,00 EUR
Abzugsfähig gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG:	
220 Tage x 20 km x 0,30 EUR = 1.320,00 EUR	
<u>220 Tage x 5km x 0,38 EUR = 418,00 EUR</u>	<u>1.738,00 EUR</u>
Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe	1.892,00 EUR

Differenz ist jeweils nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG

Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht steuerbar, da Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb der Unternehmung verwendet wird

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gehören zu den unternehmerischen Zwecken

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns werden die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben außerhalb der Handelsbilanz dem Gewinn hinzugerechnet.

Annahme 2: Der Unternehmer führt kein Fahrtenbuch.

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	6.797,28	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	5.712,00
		3800 USt	1.085,28

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.428,00	4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	1.428,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG 7.140,00 EUR

Ermittlung des Entnahmewertes:

1 % v. inländischen Brutto-Listenverkaufspreis 59.500,00 EUR → 595,00 EUR x 12 = 7.140,00 EUR

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG: 80 % v. 7.140,00 EUR = 5.712,00 EUR

19 % v. 5.712,00 EUR = 1.085,28 EUR USt

7.140,00 EUR ./ 5.712,00 EUR = 1.428,00 EUR Entnahme ohne USt

Hinweis:

In der Praxis erfolgen die Buchungen monatlich (i. d. R. als wiederkehrende Buchungen).

a) Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte – Entfernung 15 km:

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	990,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	3.213,00
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	2.223,00		

Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 01:

a) Einfache Entfernung Wohnung-Betrieb: 15 km

0,03 % v. inl. BLP 59.500,00 EUR x 15 km x 12 Monate =

3.213,00 EUR

Abzugsfähig gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG:

220 Tage x 15 km x 0,30 EUR =

990,00 EUR

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe

2.223,00 EUR

b) Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte – Entfernung 25 km:

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	1.738,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	5.355,00
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	3.617,00		

b) Einfache Entfernung Wohnung-Betrieb: 25 km

Ab dem 21. km der Entfernung erhöht sich die km-Pauschale, es ist eine stufenweise Berechnung vorzunehmen.

Für den VZ 2021: 0,35 EUR/km

Für den VZ 2022-2026: 0,38 EUR/km

§ 4 (5) Nr. 6 S. 4 EStG i. V. m. § 9 (1) Nr. 4 S. 8 EStG

0,03 % v. inl. BLP 59.500,00 EUR x 25 km x 12 Monate =	5.355,00 EUR
Abzugsfähig gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG:	
220 Tage x 20 km x 0,30 EUR =	1.320,00 EUR
220 Tage x 5 km x 0,38 EUR =	418,00 EUR
	<u>1.738,00 EUR</u>
Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe	3.617,00 EUR

Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht steuerbar, da Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb der Unternehmung verwendet wird

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gehören zu den unternehmerischen Zwecken

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns werden die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben außerhalb der Handelsbilanz dem Gewinn hinzugerechnet.

5.1.1.3.2.2 Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Elektro- oder Hybridantrieb

Schafft der Unternehmer ein Elektrofahrzeug oder ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug als Firmenwagen an, ist für die Ermittlung des Entnahmewertes die Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG heranzuziehen. Für die Ermittlung des Entnahmewertes kommen drei Alternativen in Betracht.

Welche Alternative anwendbar ist, hängt ab

- vom Anschaffungszeitpunkt,
- vom Anschaffungspreis sowie
- vom CO₂-Ausstoß bzw. der Reichweite

des Fahrzeugs.

Alternative 1:

Bei Anschaffungen vor 2019 bis 31.12.2022 dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen stufenweise gekürzt. (Beispiele s. Aufgabe 3a und 3d)

Alternative 2:

Bei Anschaffungen ab 01.01.2019 dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen um 50% gekürzt werden, wenn das Fahrzeug zusätzlich einen Maximalwert an CO₂-Ausstoß nicht überschreitet oder eine rein elektrische Mindestreichweite vorweisen kann. (Beispiele s. Aufgabe 3b und 3e)

Alternative 3:

Bei Anschaffungen ab 01.01.2019 (anwendbar ab VZ 2020) dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen um 75 % gekürzt werden, wenn das Fahrzeug keinen CO₂-Ausstoß hat und der BLP bzw. die Aufwendungen max. 60.000 EUR (ab VZ 2020) betragen haben. (Beispiele s. Aufgabe 3c und 3f)

Zusammenfassung:

Bei Anschaffungen vor 2019 kommt ausschließlich eine stufenweise Kürzung der BMG in Betracht kommt (Alternative 1).

Bei Anschaffungen ab 01.01.2019:

Die BMG darf um 75 % gekürzt werden, wenn der CO₂-Ausstoß bei 0g/km und der BLP bzw. die Aufwendungen max. 60.000 EUR betragen. (Alternative 3)

Die BMG darf um 50 % gekürzt werden, wenn ein festgelegter CO₂-Grenzwert nicht überschritten bzw. das Fahrzeug eine rein elektrische Mindestreichweite zurücklegen kann oder das Fahrzeug hat keinen CO₂-Ausstoß aber einen BLP bzw. Aufwendungen über 60.000 EUR (Alternative 2).

Für alle anderen Fahrzeuge greift bis 31.12.2022 die stufenweise Kürzung (Alternative 1).

Das folgende Schaubild gibt einen Überblick:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030																																				
PRIVATNUTZUNG Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge	vor 2019																																															
Alternative 1 Stufenweise Minderung des Brutto-Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 1 EStG	<p style="text-align: center;">Anschaffungen vor 2019 bis 31.12.2022</p> <p>Minderung abhängig vom Jahr der Anschaffung/Erstzulassung und der Batteriekapazität (kWh)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Anschaffung/Erstzulassung</th> <th colspan="2">Minderung pro kWh in EUR</th> <th colspan="2">Höchstbetrag in EUR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2013 und früher</td> <td>2018</td> <td>500</td> <td>250</td> <td>10.000</td> <td>7.500</td> </tr> <tr> <td>2014</td> <td>2019</td> <td>450</td> <td>200</td> <td>9.500</td> <td>7.000</td> </tr> <tr> <td>2015</td> <td>2020</td> <td>400</td> <td>150</td> <td>9.000</td> <td>6.500</td> </tr> <tr> <td>2016</td> <td>2021</td> <td>350</td> <td>100</td> <td>8.500</td> <td>6.000</td> </tr> <tr> <td>2017</td> <td>2022</td> <td>300</td> <td>50</td> <td>8.000</td> <td>5.500</td> </tr> </tbody> </table>												Anschaffung/Erstzulassung		Minderung pro kWh in EUR		Höchstbetrag in EUR		2013 und früher	2018	500	250	10.000	7.500	2014	2019	450	200	9.500	7.000	2015	2020	400	150	9.000	6.500	2016	2021	350	100	8.500	6.000	2017	2022	300	50	8.000	5.500
Anschaffung/Erstzulassung		Minderung pro kWh in EUR		Höchstbetrag in EUR																																												
2013 und früher	2018	500	250	10.000	7.500																																											
2014	2019	450	200	9.500	7.000																																											
2015	2020	400	150	9.000	6.500																																											
2016	2021	350	100	8.500	6.000																																											
2017	2022	300	50	8.000	5.500																																											
Alternative 2 50 % Ansatz des Brutto- Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 2, 4 und 5 EStG	Anschaffungen vom 01.01.2019 bis 31.12.2021 Voraussetzung: - CO ₂ -Ausstoß max. 50g/km <u>oder</u> - Reichweite rein elektrisch mind. 40 km																																															
Alternative 3 25 % Ansatz des Brutto- Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 3 EStG	Anschaffungen vom 01.01.2022 bis 31.12.2024 Voraussetzungen: - CO ₂ -Ausstoß max. 50g/km <u>oder</u> - Reichweite rein elektrisch mind. 60 km																																															
	Anschaffungen vom 01.01.2019 bis 31.12.2030 (anwendbar ab VZ 2020) Voraussetzungen: - CO ₂ -Ausstoß 0g/km und - BruttoListenpreis bzw. Aufwendungen max. 40.000 EUR (ab 01.01.2020 Anhebung auf 60.000 EUR für KFZ, die nach 31.12.2018 angeschafft; geleast oder zur Nutzung überlassen werden.)																																															
	vor 2019																																															

Im Folgenden werden Beispiele zu den drei Alternativen aufgeführt. Dabei wird jeweils unterschieden, ob ein Fahrtenbuch geführt wird oder die 1%-Regel anwendbar ist.

Fahrtenbuchmethode

Aufgabe 3a

 Alternative 1: Stufenweise Kürzung

Der Unternehmer Klotz (vorsteuerabzugsberechtigt) hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit 26 kWh Leistung und einer rein elektrischen Mindestreichweite von 50 km erworben (Nutzungsdauer 6 Jahre). Die Anschaffungskosten betragen 47.900,00 EUR. Der Bruttolistenpreis beträgt 57.001,00 EUR. Er verwendet seinen Firmenwagen für betriebliche und private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Der Umfang der Privatfahrten im Jahr beträgt laut Fahrtenbuch 20.000 km (ohne Fahrten Wohnung-Betrieb). Die Entfernung zum Betrieb, die er an 150 Tagen im Jahr zurücklegt, beträgt **15 km**. Die Gesamtfahrleistung des PKW beträgt 100.000 km/Jahr.

Kfz-Kosten 2018: Aufteilung

Art der Kosten	Einkommensteuer		Umsatzsteuer	
	100 %	20 % privater Anteil	100 %	20 % privater Anteil
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG				
AK 47.900,00 EUR				
./. Kürzung 26 kWh × 250 EUR = (max. 7.500 EUR) 6.500,00 EUR				
gekürzte AK 41.400,00 EUR				
AfA = 41.400,00 EUR/6 Jahre = 6.900,00 EUR	6.900,00	1.380,00		
BMG für die USt: (Berichtigungszeitraum 5 Jahre)				
AfA von den ungekürzten AK: $\frac{47.900,00 \text{ EUR}}{5 \text{ Jahre}} = 9.580,00 \text{ €}$			9.580,00	1.916,00
Stromkosten	1.620,00	324,00	1.620,00	324,00
Inspektionen usw.	678,00	135,60	678,00	135,60
Versicherung (nicht mit Vorsteuer belastet)	1.200,00	240,00	---	---
ADAC-Beitrag (nicht mit Vorsteuer belastet)	114,00	22,80	---	---
Insgesamt	10.512,00	2.102,40	11.878,00	2.375,60 (BMG USt)
Mit Vorsteuer belastete Kosten		1.839,60		
<u>Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten</u>		<u>262,80</u>		
Summe		2.102,40		
Umsatzsteuer 19 %				451,36

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	2.553,76	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	1.839,60
		3800 USt * 19 % von 2.375,60 EUR	451,36*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	262,80

Hinweise:

1. Da das Konto 4645 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG (Neuregelung)

Ermittlung des Entnahmewertes: $10.512,00 \text{ EUR} \times \frac{20.000 \text{ km}}{100.000 \text{ km}} = 2.102,40 \text{ EUR}$

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 3 i. V. m. § 15a Abs. 1 S. 1 UStG (Berichtigungszeitraum 5 Jahre) i. V. m. UStAE 10.6 Abs. 3

Hinweise:

Ermittlung der BMG für die USt unter Einbezug der ungekürzten AfA:

Offen ist gegenwärtig, wie der Gesetzgeber und die Rechtsprechung die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage beurteilen wird.

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte:

Keine Buchung, da die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 0,00 EUR betragen!

Berechnung:

Aufwendungen:

AfA der stufenweise gekürzten AK: $\frac{41.400,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} =$	6.900,00
Strom, Inspektionen, Kfz-Versicherung, ADAC	<u>3.612,00</u>
Summe	10.512,00

$10.512,00 \text{ EUR} \times \frac{4.500 \text{ km}}{100.000 \text{ km}}$ 473,04 EUR

./. abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 150 Tage x 15 km x 0,30 EUR = 675,00 EUR

= **Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG** **0,00 EUR**

Aufgabe 3b Alternative 2: Kürzung der BMG um 50 %

Sachverhalt wie Aufgabe 3a; die Anschaffung erfolgt nun im Januar 2019.

Kfz-Kosten 2019: Aufteilung

Art der Kosten	Einkommensteuer		Umsatzsteuer	
	100 %	20 % privater Anteil	100 %	20 % privater Anteil
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 2 EStG				
AK	47.900,00 EUR			
./. Kürzung um 50 %	23.950,00 EUR			
gekürzte AK	23.950,00 EUR			
AfA = $\frac{23.950,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 3.992,00 \text{ EUR}$	3.992,00	798,40		
BMG für die USt: (Berichtigungszeitraum 5 Jahre)				
AfA von den ungekürzten AK: $\frac{47.900,00 \text{ EUR}}{5 \text{ Jahre}} = 9.580,00 \text{ €}$			9.580,00	1.916,00
Stromkosten	1.620,00	324,00	1.620,00	324,00
Inspektionen usw.	678,00	135,60	678,00	135,60
Versicherung (nicht mit Vorsteuer belastet)	1.200,00	240,00	---	---
ADAC-Beitrag (nicht mit Vorsteuer belastet)	114,00	22,80	---	---
Insgesamt	7.604,00	1.520,80	11.878,00	2.375,60 (BMG USt)
Mit Vorsteuer belastete Kosten		1.258,00		
Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten		262,80		
Summe		1.520,80		
Umsatzsteuer 19 %				451,36

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.972,16	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	1.258,00
		3800 USt * 19 % von 2.375,60 EUR	451,36*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	262,80

Hinweise:

1. Da das Konto 4645 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Ermittlung des Entnahmewertes: $7.604,00 \text{ EUR} \times \frac{20.000 \text{ km}}{100.000 \text{ km}} = 1.520,80 \text{ EUR}$

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 3 i. V. m. § 15a Abs. 1 S. 1 UStG (Berichtigungszeitraum 5 Jahre)
i. V. m. UStAE 10.6 Abs. 3

Hinweise:

Ermittlung der BMG für die USt unter Einbezug der ungekürzten AfA (analog zur Pauschalmethode):

Offen ist gegenwärtig, wie der Gesetzgeber und die Rechtsprechung die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage beurteilen wird.

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Keine Buchung, da die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 0,00 EUR betragen!

Berechnung:

Aufwendungen:

AfA der um 50 % gekürzten AK: $\frac{23.950,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 3.992,00$

Strom, Inspektionen, KfZ-Versicherung, ADAC 3.612,00

Summe 7.604,00

$7.604,00 \text{ EUR} \times \frac{4.500 \text{ km}}{100.000 \text{ km}} = 342,18 \text{ EUR}$

./. abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 150 Tage x 15 km x 0,30 EUR = 675,00 EUR

= **Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG** **0,00 EUR**

Aufgabe 3c Alternative 3: Kürzung der BMG um 75 %

Sachverhalt wie Aufgabe 3a; die Anschaffung erfolgt nun im Januar 2020 und das Fahrzeug hat einen CO₂-Ausstoß von 0g/km. Es wird die lineare Abschreibung gewählt.

Kfz-Kosten 2020: Aufteilung

Art der Kosten	Einkommensteuer		Umsatzsteuer	
	100 %	20 % privater Anteil	100 %	20 % privater Anteil
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 3 EStG				
AK	47.900,00 EUR			
./. Kürzung um 75 %	35.925,00 EUR			
gekürzte AK	11.975,00 EUR			
$AfA = \frac{11.975,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 1.996,00 \text{ EUR}$	1.996,00	399,20		
<u>BMG für die USt: (Berichtigungszeitraum 5 Jahre)</u>				
AfA von den ungekürzten AK: $\frac{47.900,00 \text{ EUR}}{5 \text{ Jahre}} = 9.580,00 \text{ €}$			9.580,00	1.916,00
Stromkosten	1.620,00	324,00	1.620,00	324,00
Inspektionen usw.	678,00	135,60	678,00	135,60
Versicherung (nicht mit Vorsteuer belastet)	1.200,00	240,00	---	---
ADAC-Beitrag (nicht mit Vorsteuer belastet)	114,00	22,80	---	---
Insgesamt	5.608,00	1.121,60	11.878,00	2.375,60 (BMG USt)
Mit Vorsteuer belastete Kosten		858,80		
Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten		262,80		
Summe		1.121,60		
Umsatzsteuer 19%				451,36

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.572,96	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	858,80
		3800 USt * 19 % von 2.375,60 EUR	451,36*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	262,80

Hinweise:

1. Da das Konto 4645 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Ermittlung des Entnahmewertes: $5.608,00 \text{ EUR} \times \frac{20.000 \text{ km}}{100.000 \text{ km}} = 1.121,60 \text{ EUR}$

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 3 i. V. m. § 15a Abs. 1 S. 1 UStG (Berichtigungszeitraum 5 Jahre)
i. V. m. UStAE 10.6 Abs. 3

Hinweise:

Ermittlung der BMG für die USt unter Einbezug der ungekürzten AfA (analog zur Pauschalmethode):

Offen ist gegenwärtig, wie der Gesetzgeber und die Rechtsprechung die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage beurteilen wird.

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Keine Buchung, da die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 0,00 EUR betragen!

Berechnung:

Aufwendungen:

AfA der um 75 % gekürzten AK: 11.975,00 EUR/6 Jahre =	1.996,00
Strom, Inspektionen, KfZ-Versicherung, ADAC	<u>3.612,00</u>
Summe	5.608,00

$5.608,00 \text{ EUR} \times \frac{4.500 \text{ km}}{100.000 \text{ km}}$	252,36 EUR
---	------------

\therefore abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 150 Tage x 15 km x 0,30 EUR =	<u>675,00 EUR</u>
= Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG	0,00 EUR

1%-Methode - Pauschalregelung

Aufgabe 3d Alternative 1: Stufenweise Kürzung

Der Unternehmer Klotz (vorsteuerabzugsberechtigt) hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit 26 kWh Leistung und einer rein elektrischen Mindestreichweite von 50 km erworben (Nutzungsdauer 6 Jahre). Die Anschaffungskosten betragen 47.900,00 EUR. Der Bruttolistenpreis beträgt 57.001,00 EUR. Er verwendet seinen Firmenwagen für betriebliche und private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Der Umfang der Privatfahrten im Jahr beträgt laut Fahrtenbuch 20.000 km (ohne Fahrten Wohnung-Betrieb). Die Entfernung zum Betrieb, die er an 20 Tagen **im Monat** zurücklegt, beträgt 15 km. Die Gesamtfahrleistung des PKW beträgt 100.000 km/Jahr.

Art der Kosten	Einkommensteuer	Umsatzsteuer	
	Privater Nutzungswert	80% d. BLP	USt
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG			
BLP 57.001,00 EUR			
./. Kürzung 26 kWh × 250 EUR = (max. 7.500 EUR) 6.500,00 EUR			
gekürzter BLP 50.501,00 EUR			
gerundet 50.500,00 EUR			
x 1% = 505,00 EUR	505,00		
<u>BMG für die USt:</u>			
80% des ungekürzten BLP (gerundet) 57.000,00 EUR x 1% x 80% = 456,00 EUR		456,00	86,64
Insgesamt	505,00	456,00	86,64

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	591,64	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	456,00
		3800 USt * 19 % von 456,00 EUR	86,64*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	49,00

ESt: Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 **Nr. 1** EStG (Neuregelung)

USt: Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG: 80 % v. ungekürzten Brutto-Listenpreis

(57.000,00 EUR × 1 % = 570,00 EUR x 80 %) =

456,00 EUR

USt: 19 % v. 456,00 EUR =

86,64 EUR

Entnahme ohne USt: 505,00 EUR ./.. 456,00 EUR =

49,00 EUR

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	90,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	227,25
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	137,25		

Berechnung:

Inländischen Brutto-Listenverkaufspreis 57.001,00 EUR
 ./.. Kürzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 1 (26 kWh x 250,00 EUR) = 6.500,00 EUR
 Gekürzter inländischer Brutto-Listenpreis 50.501,00 EUR → 50.500,00 EUR (gerundet)

0,03 % v. gek. inl. BLP 50.500,00 EUR x 15 km = 227,25 EUR
 ./.. abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 20 Tage x 15 km x 0,30 EUR = 90,00 EUR
 = Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG 137,25 EUR

Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht steuerbar, da Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb der Unternehmung verwendet wird
 Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gehören zu den unternehmerischen Zwecken

Aufgabe 3e Alternative 2: Kürzung der BMG um 50 %

Sachverhalt wie Aufgabe 3d; die Anschaffung erfolgt nun im Januar 2019.

Art der Kosten	Einkommensteuer	Umsatzsteuer	
	Privater Nutzungswert	80% d. BLP	USt
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 2 EStG			
BLP 57.001,00 EUR			
<u>./. Kürzung 50%</u> 28.500,50 EUR			
gekürzter BLP 28.500,50 EUR			
gerundet 28.500,00 EUR			
x 1% = 285,00 EUR	285,00		
<u>BMG für die USt:</u>			
80% des ungekürzten BLP (gerundet)			
57.000,00 EUR x 1% x 80% = 456,00 EUR		456,00	86,64
Insgesamt	285,00	456,00	86,64
Mit Vorsteuer belastete Kosten 80%	228,00		
<u>Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten 20%</u>	<u>57,00</u>		
Summe	285,00		

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	371,64	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	228,00
		3800 USt * 19 % von 456,00 EUR	86,64*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	57,00

Hinweise:

1. Da das Konto 4645 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

ESt: Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 **Nr. 2** EStG (Neuregelung)

USt: Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG: 80 % v. ungekürzten Brutto-Listenpreis

(57.000,00 EUR x 1 % = 570,00 EUR x 80 %) =

456,00 EUR

USt: 19 % v. 456,00 EUR =

86,64 EUR

Entnahme ohne USt: 20% v. 285,00 EUR

57,00 EUR

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Soll	EUR	Haben	EUR
6688 Fahrten z. Woh. u. Betr. (abziehbarer Anteil)	90,00	6690 Fahrten z. Woh. u. Betr. (Haben)	128,25
6689 Fahrten z. Woh. u. Betr. (nicht abziehbarer Anteil)	38,25		

Berechnung:

Inländischen Brutto-Listenverkaufspreis	57.001,00 EUR
./ . Kürzung 50% gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 2	28.500,50 EUR
Gekürzter inländischer Brutto-Listenpreis 28.500,50 EUR →	28.500,00 EUR (gerundet)

0,03 % v. gek. inl. BLP 28.500,00 EUR x 15 km =	128,25 EUR
./ . abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 20 Tage x 15 km x 0,30 EUR =	<u>90,00 EUR</u>
= Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG	38,25 EUR

Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht steuerbar, da Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb der Unternehmung verwendet wird

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gehören zu den unternehmerischen Zwecken

Aufgabe 3f Alternative 3: Kürzung der BMG um 75 %

Sachverhalt wie Aufgabe 3d; die Anschaffung erfolgt nun im Januar 2020 und das Fahrzeug hat einen CO₂-Ausstoß von 0g/km.

Art der Kosten	Einkommensteuer	Umsatzsteuer	
	Privater Nutzungswert	80% d. BLP	USt
Kürzung der AK gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 Nr. 3 EStG			
BLP 57.001,00 EUR			
<u>./. Kürzung 75%</u> 42.750,75 EUR			
gekürzter BLP 14.250,25 EUR			
gerundet 14.200,00 EUR			
x 1% = 142,00 EUR	142,00		
<u>BMG für die USt:</u>			
80% des ungekürzten BLP (gerundet)			
57.000,00 EUR x 1% x 80% = 456,00 EUR		456,00	86,64
Insgesamt	142,00	456,00	86,64
Mit Vorsteuer belastete Kosten 80%	113,60		
Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten 20%	28,40		
Summe	142,00		

Buchung der Privatnutzung

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	228,64	4645 Verw. v. G. m. USt (Kfz-Nutzung)	113,60
		3800 USt * 19 % von 456,00 EUR	86,64*
		4639 Verw. v. G. o. USt (Kfz-Nutzung)	28,40

Hinweise:

1. Da das Konto 4645 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

ESt: Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 3 EStG (Neuregelung)

USt: Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG: 80 % v. ungekürzten Brutto-Listenpreis

(57.000,00 EUR × 1 % = 570,00 EUR x 80 %) =

456,00 EUR

USt: 19 % v. 456,00 EUR =

86,64 EUR

Entnahme ohne USt: 20% v. 142,00 EUR

28,40 EUR

Buchung der Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Keine Buchung, da die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 0,00 EUR betragen!

Berechnung:

Inländischen Brutto-Listenverkaufspreis	57.001,00 EUR
./. Kürzung 75% gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 3	42.750,75 EUR
Gekürzter inländischer Brutto-Listenpreis 14.250,25 EUR →	14.200,00 EUR (gerundet)
0,03 % v. gek. inl. BLP 14.200,00 EUR x 15 km =	63,90 EUR
./. abziehbare BA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG: 20 Tage x 15 km x 0,30 EUR =	<u>90,00 EUR</u>
= Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG	0,00 EUR

Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG

Nicht steuerbar, da Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb der Unternehmung verwendet wird

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gehören zu den unternehmerischen Zwecken

Elektrofahrräder

E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Fahrrad einzustufen sind (Pedelecs)

Im Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2030 bleibt die private Nutzung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads (Pedelec), das kein Kfz ist, durch den Unternehmer selbst außer Ansatz. Es muss keine Entnahme versteuert werden.

E-Bikes (inkl. E-Scooter) über 25 km/h, die als Kfz eingestuft sind (S-Pedelecs mit Kennzeichen und Versicherungspflicht)

Ist ein Elektrofahrrad als Kfz eingestuft, wird die private Nutzung analog zu den Regelungen bei Pkws versteuert.

5.1.1.3.2.3 Leistungsentnahmen – weitere Sachverhalte

Aufgabe 1

1.1 Anschaffung eines Pkw für 50.000,00 EUR + 19 % USt am 30. Januar 01, Bezahlung durch Banküberweisung

a) Der Pkw wird betrieblich und teilweise privat genutzt.

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	50.000,00	1800 Bank	59.500,00
1400 Abziehbare VoSt	9.500,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr.1 UStG

Betriebliche Nutzung muss gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG mehr als 10 % betragen

b) Der Pkw wird wie folgt genutzt:

- 20 % Privatfahrten
- 50 % steuerpflichtige Umsätze
- 30 % Ausschlussumsätze

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	52.850,00	1800 Bank	59.500,00
1400 Abziehbare VoSt	6.650,00		

Gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur 70 % VoSt abziehbar = 6.650,00 EUR

Betriebliche Nutzung muss mehr als 10 % betragen (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG)

Aktivierung der nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbaren Vorsteuer gem. § 9b Abs. 1 EStG

1.2 Benzinrechnung für den betrieblichen Pkw über 100,00 EUR + USt, Barzahlung

a) Der Pkw wird betrieblich und teilweise privat genutzt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	100,00	1600 Kasse	119,00
1400 Abziehbare VoSt	19,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

b) Der Pkw wird wie folgt genutzt:

- 20 % Privatfahrten
- 50 % steuerpflichtige Umsätze
- 30 % Ausschlussumsätze

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	105,70	1600 Kasse	119,00
1400 Abziehbare VoSt	13,30		

Gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG nur 70 % VoSt abziehbar = 13,30 EUR

Nicht abziehbare VoSt gem. § 9b Abs. 1 EStG Anschaffungskosten

Die Aufteilung der VoSt wird in der Praxis meist nur gesammelt am Jahresende vorgenommen, die Vorsteuer wird bis dahin auf dem Konto 1410 Aufzuteilende Vorsteuer erfasst.

Aufgabe 2

Ein Unternehmer benutzt seine gemietete Telefonanlage zu 10 % für private Gespräche. Die Telefonrechnung in Höhe von 1.166,20 EUR wird vom Bankkonto abgebucht (monatliche Miete 80,00 EUR + Telefongebühren 900,00 EUR = 980,00 EUR + 19 % USt).

Soll	EUR	Haben	EUR
6805 Telefon	882,00	1800 Bank	1.166,20
1400 Abziehbare VoSt	167,58		
2100 Privatentnahmen	116,62		

Aufteilung der VoSt in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil gem. UStAE 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 S. 2
Die nichtunternehmerische Nutzung ist keine sonstige Leistung i. S. § 3 Abs. 9a UStG.

Hinweis:

In der Praxis werden teilweise - abweichend vom UStAE - die Telefondienstleistungen insgesamt als abzugsfähige Betriebsausgaben und die Vorsteuer in voller Höhe als abziehbare Vorsteuer gebucht.

Zum Ausgleich wird dann die nichtunternehmerische Nutzung als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung i. S. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG behandelt.

Aufgabe 3

Die Telefongebühren in Höhe von 850,00 EUR + 19 % USt für August werden vom Bankkonto abgebucht (Privatanteil 10 %). Keine Mietkosten, da die Telefonanlage vom Unternehmer gekauft wurde (lineare AfA jährlich 500,00 EUR)

a) Buchung der Telefongebühren

Soll	EUR	Haben	EUR
6805 Telefon	765,00	1800 Bank	1.011,50
1400 Abziehbare VoSt	145,35		
2100 Privatentnahmen	101,15		

Aufteilung der VoSt in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil gem. UStAE 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 S. 2
Die nichtunternehmerische Nutzung ist keine sonstige Leistung i. S. § 3 Abs. 9a UStG.

b) Buchung der AfA und der Privatnutzung der Telefonanlage zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	500,00	0650 BGA	500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	59,50	4640 Verw. v. G. m. USt	50,00
		3800 USt	9,50

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG, tatsächliche Selbstkosten gem. H 6.12 EStH: 10 % v. 500,00 EUR

Sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG i. V. m. UStAE 10.6

50,00 EUR

19 % v. 50,00 EUR = 9,50 EUR USt

Aufgabe 4

Wie Fall 3; jedoch hat der Unternehmer die gesamten Telefongebühren des Jahres in voller Höhe (netto 11.000,00 EUR) auf dem Konto 6805 gebucht. Der Privatanteil wurde noch nicht erfasst.

Buchung zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	1.309,00	6805 Telefon	1.100,00
		1400 Abziehbare VoSt	209,00

10 % der Telefongebühren + anteilige VoSt privat, Korrekturbuchung über die Konten 6805 und 1400

10 % v. 11.000,00 EUR = 1.100,00 EUR + 19 % VoSt → 209,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	59,50	4640 Verw. v. G. m. USt	50,00
		3800 USt	9,50

Nutzung der gekauften Anlage (vgl. Aufgabe 6)

Hinweis

Der Privatanteil muss wegen der Umsatzsteuer monatlich bzw. vierteljährlich erfasst werden.

5.1.2 Einlagen

Aufgabe 1

Ein Unternehmer legt ein unbebautes Grundstück, das er für 50.000,00 EUR privat erworben hat, in den Betrieb ein. Der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage beträgt 300.000,00 EUR.

a) Zeitpunkt der Anschaffung 10. Mai 00, Zeitpunkt der Einlage 18. April 04

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	300.000,00	2180 Privateinlagen	300.000,00

Einlage gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 300.000,00 EUR, da 3-Jahresfrist überschritten
Zur handelsrechtlichen Bewertung der Einlagen gibt es keine eigenständigen Bewertungsvorgaben. Sie dürfen jedoch höchstens mit dem Zeitwert angesetzt werden; eine niedrigere Bewertung ist zulässig. (Beck'scher Bilanzkommentar 10. Auflage § 247 Rz. 190) Die handelsrechtlichen Wahlrechte erlauben nach einer besonderen Ausprägung der umgekehrten Maßgeblichkeit die Übernahme der steuerlichen Bewertungsvorgaben. In der Praxis orientiert man sich deshalb an den steuerlichen Werten. (Hoffmann & Lüdenbach (2017): NWB Kommentar Bilanzierung, 8., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, § 246 Rz. 425, 426 und 428)

b) Zeitpunkt der Anschaffung 10. Mai 02, Zeitpunkt der Einlage 18. April 04

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbebaute Grundstücke	50.000,00	2180 Privateinlagen	50.000,00

Einlage gem. § 4 Abs. 1 EStG, Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 50.000,00 EUR, da innerhalb der 3-Jahresfrist

Aufgabe 2

Ein Unternehmer hat am 2. Januar 00 einen Pkw für 36.000,00 EUR + 19 % USt privat angeschafft (keine Nutzung für Einkünfte i. S. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG).
Nutzungsdauer 6 Jahre

a) Am 2. Januar 01 legt er diesen Pkw in das Betriebsvermögen ein.
Teilwert des Pkw zum Zeitpunkt der Einlage 38.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
0520 Fuhrpark	35.700,00	2180 Privateinlagen	35.700,00

Einlage gem. § 4 Abs. 1 EStG, Teilwert höchstens fortgeführte Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, da innerhalb der 3-Jahresfrist

Teilwert 38.000,00 EUR, fortgeführte Anschaffungskosten 35.700,00 EUR

Ermittlung der fortgeführten Anschaffungskosten: $42.840,00 \text{ EUR} \cdot 16 \frac{2}{3} \% \text{ AfA} = 35.700,00 \text{ EUR}$

Zur handelsrechtlichen Bewertung der Einlagen gibt es keine eigenständigen Bewertungsvorgaben. Sie dürfen jedoch höchstens mit dem Zeitwert angesetzt werden; eine niedrigere Bewertung ist zulässig. (Beck'scher Bilanzkommentar 10. Auflage § 247 Rz. 190) Die handelsrechtlichen Wahlrechte erlauben nach einer besonderen Ausprägung der umgekehrten Maßgeblichkeit die Übernahme der steuerlichen Bewertungsvorgaben. In der Praxis orientiert man sich deshalb an den steuerlichen Werten. (Hoffmann & Lüdenbach (2017): NWB Kommentar Bilanzierung, 8., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, § 246 Rz. 425, 426 und 428)

b) Buchung der höchstmöglichen AfA zum 31. Dezember 01, Restnutzungsdauer: 5 Jahre

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	7.140,00	0520 Fuhrpark	7.140,00

Einlagewert 35.700,00 EUR

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG $20 \% \text{ v. } 35.700,00 = 7.140,00 \text{ EUR}$

Falls die Einlage in den Kalenderjahren 2020 oder 2021 erfolgt, ist die degressive Abschreibung zulässig:

$20 \% * 2,5 = 50 \%$, maximal **25 %**: 25 % von 35.700,00 EUR = **8.925,00 EUR**

5.2 Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

5.2.1 Bewirtungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer bezahlt im Mai 2021 Bewirtungskosten für seine Geschäftsfreunde durch Girocard. Die ordnungsgemäße Rechnung weist Speisen zum Gesamtwert von 65,00 EUR sowie Getränke im Wert von 35,00 EUR aus. Die USt beträgt dabei zusätzlich insgesamt 11,20 EUR. Diese Aufwendungen sind angemessen.

Soll	EUR	Haben	EUR
6640 Bewirtungskosten	70,00	1800 Bank	111,20
6644 Nicht abzugsf. Bew.k.	30,00		
1400 Abziehbare VoSt	11,20		

30 % der angemessenen Bewirtungskosten sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Vorsteuer voll abziehbar gem. § 15 Abs. 1a S. 2 UStG

Gemäß den Corona-Steuerhilfegesetzen § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG unterliegen die nach dem 30.6.2020 und vor dem 01.01.2024 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, dem ermäßigten Steuersatz.

Berechnung: USt für Speisen = 7 % von 65,00 EUR = 4,55 EUR
USt für Getränke = 19 % von 35,00 EUR = 6,65 EUR
USt gesamt 11,20 EUR

In der Praxis kann diese Buchung programmgesteuert erfolgen.

Durch die Buchung auf Kto. 6644 wird der Handelsbilanzgewinn vermindert. Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns werden die nicht abzugsfähigen Bewirtungskosten außerhalb der Handelsbilanz dem Gewinn hinzugerechnet.

Aufgabe 2

Ein Unternehmer bewirtet im Juni 2021 seine Geschäftsfreunde anlässlich eines Vertragsabschlusses. Die durch ordnungsgemäße Rechnungen nachgewiesenen (angemessenen) Aufwendungen betragen 200,00 EUR + 7 % USt für Speisen und 100,00 EUR + 19 % für Getränke. Der Unternehmer bezahlt mit der Kreditkarte des Betriebes und gibt dem Kellner 10,00 EUR Trinkgeld bar, die er der Geschäftskasse entnimmt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6640 Bewirtungskosten	210,00	1460 Geldtransit	333,00
6644 Nicht abzugsf. Bew.k.	90,00		
1400 Abziehbare VoSt	33,00		

30 % der angemessenen Bewirtungskosten sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Vorsteuer zu 100 % abziehbar gem. § 15 Abs. 1a S. 2 UStG

Gemäß den Corona-Steuerhilfegesetzen § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG unterliegen die nach dem 30.6.2020 und vor dem 01.01.2024 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, dem ermäßigten Steuersatz.

Berechnung: USt für Speisen = 7 % von 200,00 EUR = 14,00 EUR
USt für Getränke = 19 % von 100,00 EUR = 19,00 EUR
USt gesamt 33,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6640 Bewirtungskosten	7,00	1600 Kasse	10,00
6644 Nicht abzugsf. Bew.k.	3,00		

30 % der angemessenen Bewirtungskosten sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG.

Hinweis: Unangemessene Bewirtungskosten werden i. d. R. im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt. Eine Buchung erübrigt sich daher.

5.2.2 Geschenke

Zum besseren Verständnis werden beide Varianten nun getrennt dargestellt, da bei der Besteuerung nach § 37b EStG Besonderheiten zu beachten sind, die für die Variante I (ohne § 37b EStG) nicht gelten.

Versteuert der Mandant nach § 37b EStG (Variante II), ist auch bei Geschenken an Dritte analog die Aufmerksamkeitsgrenze wie bei Geschenken an Arbeitnehmer zu beachten.

Versteuert der Mandant nicht nach § 37b EStG, ist die Aufmerksamkeitsgrenze ohne Bedeutung.

Variante I:

Der Unternehmer versteuert Sachzuwendungen nicht nach § 37b EStG.

Derzeit wird in der Literatur diskutiert, ob der Begriff Aufmerksamkeit auch für Geschäftspartner angewendet werden kann, da das BMF (BMF-Schreiben vom 19.05.20215) lediglich den Begriff „Empfänger“ und nicht den Begriff „Arbeitnehmer“ verwendet. Diese Auslegung ist zwar aus dem BMF-Schreiben abgeleitet, allerdings weder durch Rechtsprechung noch ausdrücklich durch Verwaltungsanweisungen abgesichert.

Übersicht zu den folgenden Aufgaben: Erfassung der Geschenke ohne Anwendung des § 37b EStG

5.2.2.1.1	Werbegeschenke, Warenmuster	
	Aufgabe 1	Werbegeschenk
	Aufgabe 2	Warenmuster
5.2.2.1.2.1	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk \leq 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq 35 EUR, Aufmerksamkeit
5.2.2.1.2.2	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, Aufmerksamkeit
	Aufgabe 3	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.1.2.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk \leq 35 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
5.2.2.1.2.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
5.2.2.1.2.5	Mehrere Geschenke an einen Geschäftspartner	
	Aufgabe 1	2 Sachgeschenke $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq und $>$ 35 EUR Aufmerksamkeit und keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.1.3.1	Kauf von Geschenken für AN bis 60,00 EUR	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass \leq 60 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass \leq 50 EUR
5.2.2.1.3.2	Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR	
	Aufgabe	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.1.3.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für AN bis 60,00 EUR	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass \leq 60 EUR, Aufmerksamkeit
	Aufgabe 2	Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass \leq 50 EUR
5.2.2.1.3.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für AN über 60,00 EUR	
	Aufgabe	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR

5.2.2.1 Erfassung der Geschenke ohne Anwendung des § 37b EStG

5.2.2.1.1 Werbegeschenke, Warenmuster, Genussmittel

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft 4.000 Stück Kugelschreiber mit Firmenaufdruck zu 2.000,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
6600 Werbekosten	2.000,00	1800 Bank	2.380,00
1400 Abziehbare VoSt	380,00		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 2

Ein Stoffhersteller überlässt seinem Handelsvertreter eine Kollektion von Stoffmustern im Wert von 1.200,00 EUR.

Keine Buchung

Beim Einkauf VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein Geschenk i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (R 4.10 Abs. 4 S. 2 EStR)

Keine unentgeltliche Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG, da unentgeltliche Zuwendung eines Warenmusters

BMF IV D 1 – S 7109 – 5/00 v. 10. Juli 2000 (BStBl. I S. 1185) UStAE 3.3 Abs. 13

Aufgabe 3

Ein Unternehmer kauft Kaffee, Getränke (nicht alkoholhaltig) und Gebäck, die er in den Geschäftsräumen seinen Geschäftspartnern darreicht und seinen Arbeitnehmern kostenfrei zum Verzehr in der Teeküche zur Verfügung stellt. Der Rechnungsbetrag beträgt 98,00 zzgl. 7% USt. Die Rechnung wird bar bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6643 Aufmerksamkeiten	98,00	1600 Kasse	104,86
1400 Abziehbare VoSt	6,86		

Bei Getränken und Genussmittel, die bei Besprechungen dargereicht werden oder Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb zur Verfügung gestellt werden, handelt es sich um Gesten der Höflichkeit, die nicht als Bewirtung oder Sachzuwendung anzusehen sind.

Beim Einkauf VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein Geschenk i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (R 4.10 Abs. 4 S. 2 EStR)

Keine unentgeltliche Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG

5.2.2.1.2 Geschenke an Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner)

5.2.2.1.2.1 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Weihnachtspräsent ein Sachgeschenk im Wert von 35,00 EUR + 19 % USt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk \leq 35 EUR, kein persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	35,00	1800 Bank	41,65
1400 Abziehbare VoSt	6,65		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK nicht mehr als 35,00 EUR

Beachtung der Aufzeichnungspflichten nach R 4.11 EStR

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Geburtstagspräsent ein Sachgeschenk im Wert von 35,00 EUR + 19 % USt und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk \leq 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	35,00	1800 Bank	41,65
1400 Abziehbare VoSt	6,65		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK nicht mehr als 35,00 EUR

Beachtung der Aufzeichnungspflichten nach R 4.11 EStR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

5.2.2.1.2.2 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Weihnachtsgeschenk ein Sachgeschenk im Wert von 50,00 EUR + 19 % UStG und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	1800 Bank	59,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da > AK 35,00 EUR

Das Konto 6620 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Geburtstagsgeschenk ein Sachgeschenk im Wert von 50,00 EUR + 19 % UStG und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	1800 Bank	59,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK über 35,00 EUR

Das Konto 6620 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Aufgabe 3

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftsfreund als Geburtstagsgeschenk ein Sachgeschenk im Wert von 300,00 EUR + 19 % USt und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	357,00	1800 Bank	357,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da > AK 35,00 EUR

Das Konto 6620 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt.

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

5.2.2.1.2.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu dessen 25. Hochzeitstag Waren, die er für 30,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk \leq 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	30,00	5200 Wareneingang	30,00

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK nicht über 35,00 EUR
Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung
Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu Weihnachten Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk \leq 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	20,00	5200 Wareneingang	20,00

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK nicht über 35,00 EUR
Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung
Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG
Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

5.2.2.1.2.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu dessen Geburtstag Waren, die er für 50,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk > 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	5200 Wareneingang	50,00
		1400 Abziehbare VoSt	9,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK > 35,00 EUR

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a S. 1 UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 S. 2 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu Weihnachten Waren, die er für 50,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk > 35 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	5200 Wareneingang	50,00
		1400 Abziehbare VoSt	9,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK > 35,00 EUR

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a S. 1 UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

5.2.2.1.2.5 Mehrere Geschenke an einen Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner)

Aufgabe 1

Ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer kauft am 17. Mai 01 für einen Geschäftspartner ohne persönlichen Anlass ein Sachgeschenk im Wert von 30,00 EUR + 19 % USt. Am 25. Oktober 01 kauft er demselben Geschäftspartner ein weiteres Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass im Wert von 32,00 EU + 19 % USt.

Beide Geschenke werden vom Unternehmer beim Kauf bar bezahlt und dem Unternehmer übergeben.

Zwei Sachgeschenke, insgesamt > 35,00 EUR im Wirtschaftsjahr

a) Buchung des Kaufs am 17. Mai 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	30,00	1600 Kasse	35,70
1400 Abziehbare VoSt	5,70		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK nicht mehr als 35,00 EUR

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

b) Buchung des Kaufs am 25. Oktober 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	38,08	1600 Kasse	38,08

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK beider Geschenke > 35,00 EUR

Das Konto 6620 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

c) Umbuchung und Berichtigung der Vorsteuer für das Geschenk vom 17. Mai 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	35,70	6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	30,00
		1400 Abziehbare VoSt	5,70

Nun ist auch das erste Geschenk nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK beider Geschenke über 35,00 EUR

Der Beschenkte muss alle Geschenke als Betriebseinnahme erfassen.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft am 17. Mai 01 vierzig Flaschen Wein einer Sorte als Geschenke an Geschäftspartner im Wert von 500,00 EUR + 19 % USt gegen Bankscheck.

a) Buchung des Kaufs am 17. Mai 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	500,00	1800 Bank	595,00
1400 Abziehbare VoSt	95,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK einer Flasche nicht über 35,00 EUR

b) Kunde Huber bekommt zum Geburtstag eine Flasche Wein geschenkt.

Sachgeschenk \leq 35,00 EUR

Keine Buchung; da bereits beim Kauf als abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG erfasst, da die Anschaffungskosten nicht mehr als 35,00 EUR betragen.

c) Kunde Hackl bekommt zum Geburtstag acht Flaschen Wein.

Sachgeschenk $>$ 35,00 EUR

Korrekturbuchung, Berichtigung der Vorsteuer

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	119,00	6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	100,00
		1400 Abziehbare VoSt	19,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK über 35,00 EUR

Der Beschenkte muss das Geschenk als Betriebseinnahme erfassen.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG

5.2.2.1.3 Geschenke an eigene Arbeitnehmer

5.2.2.1.3.1 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft eine CD für 20,00 EUR + 19 % USt, um sie seiner Sekretärin zum Geburtstag zu schenken. Die 23,80 EUR wurden der Kasse entnommen.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass ≤ 60 EUR, Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6643 Aufmerksamkeiten	20,00	1600 Kasse	23,80
1400 Abziehbare VoSt	3,80		

Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag bis zu 60,00 EUR; persönlicher Anlass), kein Arbeitslohn

Alternativ kann auch das Konto 6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei verwendet werden.

Keine unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, da Aufmerksamkeit

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft eine CD für 36,00 EUR + 19 % USt, um sie seiner Sekretärin als Anerkennung für geleistete Überstunden zu schenken. Die 42,84 EUR wurden der Kasse entnommen.

Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass ≤ 50 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	42,84	1600 Kasse	42,84

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag bis zu 60,00 EUR; da kein persönlicher Anlass), kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, da nicht über 50,00 EUR; dabei ist eine 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattfreibetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG). (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (BMF 19.5.2015, Rz 17)

VoSt nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE Abschn. 15.15 Abs. 1 S. 1

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG wurde zum 01.01.2022 auf 50,00 EUR angehoben

5.2.2.1.3.2 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR

Aufgabe

Ein Unternehmer kauft für seinen Mitarbeiter ein Geburtstagsgeschenk im Wert von 300,00 EUR + 19 % USt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

a) Buchung des Kaufs

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	357,00	1800 Bank	357,00

Statt 6300 kann das Konto 6075 Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer verwendet werden.

Da der Unternehmer beabsichtigt, die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG zu verwenden, ist die VoSt nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE Abschn. 15.15 Abs. 1 S. 1

b) Buchung der Schenkung

Soll	EUR	Haben	EUR
6060 Freiw. soz. Aufw., LStpfl.	357,00	4949 Verr. sonst. Sachbez. ohne USt	357,00

Alternativ zu Kto. 4949 ist auch die Buchung auf dem Kto. 4689 Unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen ohne USt möglich

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag über 60,00 EUR), damit lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn

Auch sogenannte „Gelegenheitsgeschenke“ zu einem besonderen Anlass werden aufgrund des Dienstverhältnisses bezogen, damit ist die Kürzung des ortsüblichen Abgabepreises um 4 % für die Lohnsteuerberechnung möglich (Schmidt EST-Kommentar §19).

Vgl. auch BMF-Schreiben vom 16. Mai 2013 i. V. m. R 8.1 Absatz 2 LStR (357,00 EUR x 96 % = 342,72 EUR)

Eine Wertabgabenbesteuerung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG unterbleibt, da bei Leistungsbezug kein Vorsteuerabzug, § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG

5.2.2.1.3.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu deren Geburtstag Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 39,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass ≤ 60 EUR, Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6643 Aufmerksamkeiten	20,00	5200 Wareneingang	20,00

Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises bis zu 60,00 EUR; persönlicher Anlass), daher kein Arbeitslohn

Alternativ kann auch das Konto 6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei verwendet werden.

Keine unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, da Aufmerksamkeit

Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu Ostern Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 39,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten.

Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass ≤ 50 EUR, keine Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	23,80	5200 Wareneingang	20,00
		3800 USt	3,80

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises bis zu 60,00 EUR; da kein persönlicher Anlass)

Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, da nicht über 50,00 EUR; dabei ist eine 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattfreibetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG). (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (BMF 19.5.2015, Rz 17)

Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG wurde zum 01.01.2022 auf 50,00 EUR angehoben

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung ist steuerbar, da keine Aufmerksamkeit vorliegt, da kein persönlicher Anlass, und beim Einkauf der Vorsteuerabzug erfolgte, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

5.2.2.1.3.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer über 60,00 EUR

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu deren Geburtstag Waren aus seinem Warenlager, die er für 90,00 EUR + 19 % USt eingekauft hat. Der Warenpreis hat sich seither nicht verändert. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 238,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten. Der Arbeitnehmer hat in diesem Kalenderjahr bereits Waren aus dem Warenbestand des Unternehmers erhalten. Der Rabattfreibetrag von 1.080,00 EUR gem. § 8 Abs. 3 EStG wurde in diesem Kalenderjahr vollständig verbraucht.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6060 Freiw. soz. Aufw. LStpfl.	228,48	4948 Verr. sonst. Sachbez. mit USt	90,00
		3800 USt	17,10
		4949 Verr. sonst. Sachbez. ohne USt	121,38

Alternativ zu den Konten 4948 und 4949 ist auch die Buchung auf den Konten 4686 und 4689 unentgeltliche. Zuwendung von Gegenständen ohne/mit USt möglich.

Schenkung ist lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig, da die Aufmerksamkeitsgrenze von 60,00 EUR brutto (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises) überschritten ist.

Bemessungsgrundlage der LSt gem. § 8 Abs. 3 EStG; auch sogenannte Gelegenheitsgeschenke an Arbeitnehmer für einen besonderen Anlass werden aufgrund des Dienstverhältnisses bezogen. Damit ist zur Lohnsteuerberechnung die 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattfreibetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG); ortsüblicher Endpreis 238,00 EUR - 4 % Kürzung 9,52 EUR = 228,48 EUR.

Falls der Rabattfreibetrag noch nicht verbraucht ist, erfolgt die Buchung über das Konto 6130 Freiwillige soziale Aufwendungen lohnsteuerfrei.

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG 90,00 EUR, § 12 Abs. 1 UStG 19 % 17,10 EUR

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu deren Geburtstag Waren aus seinem Warenlager, die er für 90,00 EUR + 19 % USt eingekauft hat. Der Warenpreis hat sich seither nicht verändert. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 238,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten. Der Arbeitnehmer hat in diesem Kalenderjahr noch keine Waren aus dem Warenbestand des Unternehmers erhalten.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw. LStfrei	228,48	4948 Verr. sonst. Sachbez. mit USt	90,00
		3800 USt	17,10
		4949 Verr. sonst. Sachbez. ohne USt	121,38

Alternativ zu den Konten 4948 und 4949 ist auch die Buchung auf den Konten 4686 und 4689 unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen ohne/mit USt möglich.

Schenkung ist lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig, da die Aufmerksamkeitsgrenze von 60,00 EUR brutto (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises) überschritten ist.

Bemessungsgrundlage der LSt gem. § 8 Abs. 3 EStG; auch sogenannte Gelegenheitsgeschenke an Arbeitnehmer für einen besonderen Anlass werden aufgrund des Dienstverhältnisses bezogen. Damit ist zur Lohnsteuerberechnung die 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattfreibetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG); ortsüblicher Endpreis 238,00 EUR - 4 % Kürzung 9,52 EUR = 228,48 EUR.

Da der Rabattfreibetrag noch nicht verbraucht ist, erfolgt die Buchung über das Konto 6130 Freiwillige soziale Aufwendungen lohnsteuerfrei.

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG 90,00 EUR, § 12 Abs. 1 UStG 19 % 17,10 EUR

5.2.2.2 Erfassung der Geschenke mit Anwendung des § 37b EStG

Versteuerung durch Schenker gem. § 37b EStG:

Für die Steuerpflicht nach § 37b EStG gilt auch bei Geschenken an Dritte analog die Aufmerksamkeitsgrenze wie bei Geschenken an Arbeitnehmer. Aufmerksamkeiten i. S. d. R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR (Bruttowert \leq 60,00 EUR brutto), die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage der Pauschsteuer. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 9c)

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt daher.

Bei der Buchung der Geschenke ist daher darauf zu achten, ob eine Besteuerung nach § 37b EStG vorzunehmen ist. Nur in diesen Fällen erfolgt die Buchung auf den Konten 6611 Geschenke abzf. mit § 37b EStG oder 6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG.

Ist keine Besteuerung nach § 37b EStG vorzunehmen, erfolgt die Buchung wie bei Variante I auf den Konten 6610 Geschenke abzf. ohne § 37b EStG oder 6620 Geschenke nicht abzf. ohne § 37b EStG.

Muss der Empfänger von betrieblichen Geschenken die Geschenke versteuern, weil ihm die Zuwendung im Rahmen einer Einkunftsart zufließt, kann der Schenker die Einkommensteuer für den Empfänger gem. § 37b EStG pauschal mit 30 % zuzgl. SolZ und KiSt übernehmen. Die Pauschalierung nach § 37b EStG kann nur zur Anwendung kommen, wenn die Zuwendung beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommenssteuerbaren und einkommenssteuerpflichtigen Einkünften führt. (→ Zufluss im Rahmen einer Einkunftsart; Betriebseinnahme bzw. Arbeitslohn)

Es handelt sich hierbei um ein Wahlrecht, das der Schenker jedes Jahr für jeden Empfängerkreis einheitlich ausüben muss.

1. Empfängerkreis sind die Nichtarbeitnehmer des Schenkers, also z. B. Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer;
2. Empfängerkreis sind die Arbeitnehmer des Schenkers

Dabei ist es zulässig, für Zuwendungen an Nichtarbeitnehmer (Empfängerkreis 1) und an eigene Arbeitnehmer (Empfängerkreis 2) das Wahlrecht jeweils gesondert auszuüben (BMF-Schreiben vom 19.5.2015).

Als Zuwendungen zählen Geld- und Sachzuwendungen; der Pauschalbesteuerung unterliegen nur Sachzuwendungen. § 37b Abs. 1 S. 1 EStG

Entsprechend ist zu verfahren, wenn der Schenker keinen Gegenstand, sondern einen anderen unentgeltlichen Vorteil verschafft (Bsp. Fitnesskurs, Wochend-Reise, Fußballkarten, etc.)

Streuwerbeartikel (nicht mehr als 10,00 EUR) werden durch § 37b EStG nicht erfasst.

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG). Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer an.

Zur Berechnung der Kirchensteuer kann das Nachweisverfahren mit dem Regelsteuersatz nur für die Kirchenmitglieder oder das vereinfachte Verfahren mit der pauschalen Kirchensteuer von 7 % für alle Empfänger angewandt werden. In den folgenden Aufgaben wird das vereinfachte Verfahren angewandt.

Bei der Berechnung der Pauschalsteuer ist weiterhin – entgegen dem BFH-Urteil vom 30.7.2017 – die Pauschalsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (BdSt vom 29.08.2017 i. V. m. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 25)

Ebenso gehören Verpackungs- und Versandkosten des Geschenkes nicht zur Bemessungsgrundlage (R 4.10 Abs. 3 EStR).

Der Beschenkte muss den Wert der Geschenke nicht als Betriebseinnahme erfassen, wenn ihm der Schenker mitgeteilt hat, dass er die Steuer gemäß § 37b EStG übernommen hat. Die Zuwendungen und die Pauschalsteuer bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Zuwendungsempfängers außer Ansatz. (§ 37b Abs. 3 EStG) Dies gilt sowohl für die Einnahmen- als auch für die Ausgabenseite (d.h. kein BA-/WK-Abzug möglich).

Eine Überwälzung der Pauschalsteuer im Innenverhältnis auf den Arbeitnehmer ist möglich.

Der Schenker hat die Pauschalsteuer zu übernehmen. Er wird zum Steuerschuldner. Die Pauschalsteuer gilt als Lohnsteuer.

Die Pauschalsteuer ist deshalb in der Lohnsteueranmeldung der lohnsteuerlichen Betriebsstätte anzumelden (Zeile 19 „Summe der pauschalen Lohnsteuer nach § 37b EStG) und spät. am 10. Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldezeitraums abzuführen. Für den Solidaritätszuschlag und die pauschale Kirchensteuer gibt es keine eigene Zeile; hierfür sind somit die Zeilen 23 und 24 zu verwenden.

Gem. § 37b EStG bestehen keine besonderen Aufzeichnungspflichten; jedoch muss erkennbar sein, dass alle Zuwendungen erfasst und der Höchstbetrag von 10.000 EUR pro Empfänger und Jahr nicht überschritten wurde. Dafür müssen die Zuwendungen den Empfängern zugeordnet werden.

Die Anwendung des § 37b EStG erfolgt derzeit in der betrieblichen Praxis noch eher selten, in der Regel auf Drängen des Betriebsprüfers.

Übersicht zu den folgenden Aufgaben: Erfassung der Geschenke mit Anwendung des § 37b EStG

5.2.2.2.1	Werbegeschenke, Warenmuster	
	Aufgabe 1	Werbegeschenk
	Aufgabe 2	Warenmuster
5.2.2.2.2.1	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk \leq 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq 35 EUR, Aufmerksamkeit
5.2.2.2.2.2	Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, Aufmerksamkeit
	Aufgabe 3	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.2.2.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk \leq 35 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
5.2.2.2.2.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR AK	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
5.2.2.2.2.5	Mehrere Geschenke an einen Geschäftspartner	
	Aufgabe 1	2 Sachgeschenke $>$ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein pers. Anlass
	Aufgabe 2	Sachgeschenk \leq und $>$ 35 EUR Aufmerksamkeit und keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.2.3.1	Kauf von Geschenken für AN bis 60,00 EUR	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass \leq 60 EUR, Aufmerksamkeit,
	Aufgabe 2	Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass \leq 50 EUR
5.2.2.2.3.2	Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR	
	Aufgabe	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR
5.2.2.2.3.3	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für AN bis 60,00 EUR	
	Aufgabe 1	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass \leq 60 EUR, Aufmerksamkeit
	Aufgabe 2	Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass \leq 50 EUR
5.2.2.2.3.4	Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für AN über 60,00 EUR	
	Aufgabe	Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da $>$ 60 EUR

5.2.2.2.1 Werbegeschenke, Warenmuster

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft 4.000 Stück Kugelschreiber mit Firmenaufdruck zu 2.000,00 EUR + 19 % USt gegen Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
6600 Werbekosten	2.000,00	1800 Bank	2.380,00
1400 Abziehbare VoSt	380,00		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Streuwerbartikel (AK nicht mehr als 10,00 EUR) werden durch § 37b EStG nicht erfasst; beim Beschenkten entsteht keine Steuerpflicht.

Aufgabe 2

Ein Stoffhersteller überlässt seinem Handelsvertreter eine Kollektion von Stoffmustern im Wert von 1.200,00 EUR.

Keine Buchung

Beim Einkauf VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Kein Geschenk i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (R 4.10 Abs. 4 S. 2 EStR)

Keine unentgeltliche Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG, da unentgeltliche Zuwendung eines Warenmusters

BMF IV D 1 – S 7109 – 5/00 v. 10. Juli 2000 (BStBl. I S. 1185) UStAE 3.3 Abs. 13

5.2.2.2.2 Geschenke an Nichtarbeitnehmer (Geschäftspartner)

5.2.2.2.2.1 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten

Hinweis:

Geschenke an Nichtarbeitnehmer sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt 35 EUR je Wirtschaftsjahr übersteigen. Dabei ist die für ein Geschäftsgeschenk übernommene Pauschalsteuer nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. März 2017 (Az.: IV R 13/14) als zweites Geschenk zu werten. Damit würden der Wert des Geschenks und die Pauschalsteuer zusammengerechnet.

Auf Nachfrage des Bundes der Steuerzahler (BdSt) behält das Bundesfinanzministerium jedoch die bisherige Regelung bei. Zwar wird das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist damit für die Finanzverwaltung bindend, aber es soll eine Fußnote gesetzt werden. In dieser soll auf das Verwaltungsschreiben vom 19. Mai 2015 verwiesen werden. Das heißt, für den Betriebsausgabenabzug (35-Euro-Grenze) ist weiterhin allein der Wert des Geschenkes maßgeblich.

In allen Aufgaben übernimmt der Unternehmer (Mandant) gem. § 37b EStG die anfallende Pauschalsteuer von 30 % zuzgl. SolZ und KiSt; er teilt dies dem Beschenkten mit.

Wenn der Unternehmer nach § 37b EStG die ESt übernimmt, muss der Beschenkte den Wert der Geschenke nicht als Betriebseinnahme erfassen (BMF vom 19. Mai 2015, Rz 27).

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Weihnachtspresent ein Sachgeschenk im Wert von 35,00 EUR + 19 % USt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk ≤ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	35,00	1800 Bank	41,65
1400 Abziehbare VoSt	6,65		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK (ohne Pauschalsteuer) nicht mehr als 35,00 EUR
Beachtung der Aufzeichnungspflichten nach R 4.11 EStR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. abzf.	14,05	3700 Verb. a. St. u. Abg.	14,05

Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird vom BMF nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer ist daher nicht in die 35-EUR-Grenze mit einzurechnen. Die Pauschsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

$41,65 \text{ EUR} \times 30\% = 12,50 \text{ EUR}$ x 5,5 % SolZ (0,68 EUR) x 7 % KiSt (0,87 EUR)

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Geburtstagspräsent ein Sachgeschenk im Wert von 35,00 EUR + 19 % USt und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk ≤ 35 EUR, Aufmerksamkeit, da persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	35,00	1800 Bank	41,65
1400 Abziehbare VoSt	6,65		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK nicht mehr als 35,00 EUR

Beachtung der Aufzeichnungspflichten nach R 4.11 EStR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Für die Steuerpflicht nach § 37b EStG gilt auch bei Geschenken an Dritte analog die Aufmerksamkeitsgrenze wie bei Geschenken an Arbeitnehmer. Aufmerksamkeiten i.S.d. R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR (Bruttowert ≤ 60,00 EUR brutto), die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage der Pauschsteuer. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 9c)

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt daher.

5.2.2.2.2 Kauf von Geschenken für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Weihnachtspäsent ein Sachgeschenk im Wert von 50,00 EUR + 19 % UStG und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	59,50	1800 Bank	59,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da > AK 35,00 EUR

Das Konto 6621 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	20,08	3700 Verb. a. St. u. Abg.	20,08

In die 35-EUR-Grenze ist die Pauschsteuer nicht mit einzurechnen. Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer selbst ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

59,50 EUR x 30 % = 17,85 EUR x 5,5 % SolZ (0,98 EUR) x 7 % KiSt (1,25 EUR)

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftspartner als Geburtstagpräsent ein Sachgeschenk im Wert von 50,00 EUR + 19 % UStG und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR, Aufmerksamkeit, da persönlicher Anlass und ≤ 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	1800 Bank	59,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK über 35,00 EUR
Das Konto 6620 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt
Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG
Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Auch bei Geschenken an Dritte gilt analog die Aufmerksamkeitsgrenze wie bei Geschenken an Arbeitnehmer. Aufmerksamkeiten i.S.d. R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR (Bruttowert ≤ 60,00 EUR brutto), die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 9c)

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt daher.

Aufgabe 3

Ein Unternehmer kauft für einen Geschäftsfreund als Geburtstagpräsent ein Sachgeschenk im Wert von 300,00 EUR + 19 % USt und zahlt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk > 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	357,00	1800 Bank	357,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da > AK 35,00 EUR
Das Konto 6621 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt
Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG
Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	120,49	3700 Verb. a. St. u. Abg.	120,49

In die 35-EUR-Grenze ist die Pauschsteuer nicht mit einzurechnen. Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer selbst ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

$357,00 \text{ EUR} \times 30\% = 107,10 \text{ EUR}$ x 5,5 % SolZ (5,89 EUR) x 7 % KiSt (7,50 EUR)

Da das Geschenk zwar aus einem persönlichen Anlass übergeben wird, aber der Bruttowert mehr als 60,00 EUR beträgt, liegt keine Aufmerksamkeit, sondern eine beim Empfänger nach § 37b EStG steuerbare Zuwendung vor.

5.2.2.2.2.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner bis 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu dessen 25. Hochzeitstag Waren, die er für 30,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk ≤ 35 EUR, Aufmerksamkeit, da persönlicher Anlass und ≤ 60,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6610 Geschenke abzugsf. (ohne § 37b EStG)	30,00	5200 Wareneingang	30,00

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK nicht über 35,00 EUR

Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt daher (BMF vom 19. Mai 2015, Rz 9c).

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu Weihnachten Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk ≤ 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	20,00	5200 Wareneingang	20,00

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK (ohne Pauschalsteuer) nicht mehr als 35,00 EUR

Beachtung der Aufzeichnungspflichten nach R 4.11 EStR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung

Schenkung nicht steuerbar, da Geschenk von geringem Wert § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. abzf.	8,03	3700 Verb. a. St. u. Abg.	8,03

Die Übernahme der Pauschalsteuer durch den Zuwendenden wird vom BMF nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschalsteuer ist daher nicht in die 35-EUR-Grenze mit einzurechnen. Die Pauschalsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

23,80 EUR x 30 % = 7,14 EUR x 5,5 % SolZ (0,39 EUR) x 7 % KiSt (0,50 EUR)

5.2.2.2.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Geschäftspartner über 35,00 EUR Anschaffungskosten

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu dessen Geburtstag Waren, die er für 50,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk > 35 EUR, Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6620 Geschenke nicht abzf. (ohne § 37b EStG)	59,50	5200 Wareneingang	50,00
		1400 Abziehbare VoSt	9,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK > 35,00 EUR

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a S. 1 UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 S. 2 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt (BMF vom 19.05.15, Rz 9c).

Auch bei Geschenken an Dritte gilt analog die Aufmerksamkeitsgrenze wie bei Geschenken an Arbeitnehmer. Aufmerksamkeiten i.S.d. R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR (Bruttowert ≤ 60,00 EUR), die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 9c)

Beträgt der Bruttowert des Geschenks daher nicht mehr als 60,00 EUR und wird aus einem persönlichen Anlass übergeben, liegt beim Empfänger keine steuerbare Zuwendung vor; eine Besteuerung nach § 37b EStG entfällt daher.

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner zu Weihnachten Waren, die er für 50,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen.

Sachgeschenk > 35 EUR, keine Aufmerksamkeit, da kein persönlicher Anlass

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	59,50	5200 Wareneingang	50,00
		1400 Abziehbare VoSt	9,50

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da > AK 35,00 EUR

Das Konto 6621 ist wie das Konto 6645 einkommensteuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe geschlüsselt.

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	20,08	3700 Verb. a. St. u. Abg.	20,08

In die 35-EUR-Grenze ist die Pauschsteuer nicht mit einzurechnen. Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer selbst ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

59,50 EUR x 30 % = 17,85 EUR x 5,5 % SolZ (0,98 EUR) x 7 % KiSt (1,25 EUR)

Da das Geschenk nicht aus einem persönlichen Anlass übergeben wird, liegt keine Aufmerksamkeit, sondern eine beim Empfänger nach § 37b EStG steuerbare Zuwendung vor.

5.2.2.2.2.5 Mehrere Geschenke an einen Geschäftspartner

Aufgabe 1

Ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer kauft am 17. Mai 01 für einen Geschäftspartner ohne persönlichen Anlass ein Sachgeschenk im Wert von 30,00 EUR + 19 % USt. Am 25. Oktober 01 kauft er demselben Geschäftspartner ein weiteres Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass im Wert von 32,00 EU + 19 % USt.

Beide Geschenke werden vom Unternehmer beim Kauf bar bezahlt und dem Unternehmer übergeben.

Zwei Sachgeschenke, insgesamt > 35,00 EUR im Wirtschaftsjahr keine Aufmerksamkeit, da kein persönlicher Anlass

a) Buchung des Kaufs am 17. Mai 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	30,00	1600 Kasse	35,70
1400 Abziehbare VoSt	5,70		

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da AK nicht mehr als 35,00 EUR

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. abzf.	12,04	3700 Verb. a. St. u. Abg.	12,04

Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird vom BMF nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer ist daher nicht in die 35-EUR-Grenze mit einzurechnen. Die Pauschsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015, Rz 26). BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

35,70 EUR x 30 % = 10,71 EUR x 5,5 % SolZ (0,58 EUR) x 7 % KiSt (0,75 EUR)

b) Buchung des Kaufs am 25. Oktober 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	38,08	1600 Kasse	38,08

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, da AK beider Geschenke > 35,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	12,84	3700 Verb. a. St. u. Abg.	12,84

In die 35-EUR-Grenze ist die Pauschsteuer nicht mit einzurechnen. Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer selbst ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)
 Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.
 $38,08 \text{ EUR} \times 30 \% = 11,42 \text{ EUR} \times 5,5 \% \text{ SolZ} (0,62 \text{ EUR}) \times 7 \% \text{ KiSt} (0,80 \text{ EUR})$

c) Umbuchung und Berichtigung der Vorsteuer für das Geschenk vom 17. Mai
 Umbuchung der pauschalen Steuer

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	35,70	6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	30,00
		1400 Abziehbare VoSt	5,70

Nun ist auch das erste Geschenk nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, da AK beider Geschenke über 35,00 EUR

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	12,05	6612 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. abzf.	12,05

Die Pauschsteuer ist nun nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das erste Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft am 17. Mai 01 vierzig Flaschen Wein durch Sofortüberweisung als Geschenke an Geschäftspartner im Wert von 500,00 EUR + 19 % USt, um sie einzeln an verschiedene Geschäftspartner zu verschenken.

a) Buchung des Kaufs am 17. Mai 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	500,00	1800 Bank	595,00
1400 Abziehbare VoSt	95,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK nicht über 35,00 EUR

b) Kunde Huber bekommt zum Geburtstag eine Flasche Wein geschenkt.

Sachgeschenk ≤ 35,00 EUR, Aufmerksamkeit, da persönlicher Anlass

Keine erneute Geschenkbuchung; da bereits beim Kauf als abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG erfasst, da die Anschaffungskosten nicht mehr als 35,00 EUR betragen.

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Gesch. u. Zug. abzf.	4,21	3700 Verb. a. St. u. Abg.	4,21

Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird vom BMF nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer ist daher nicht in die 35-EUR-Grenze mit einzurechnen. Die Pauschsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

$12,50 \text{ EUR} \times 30 \% = 3,75 \text{ EUR} \times 5,5 \% \text{ SolZ} (0,20 \text{ EUR}) \times 7 \% \text{ KiSt} (0,26 \text{ EUR})$

c) Kunde Hackl bekommt zum Geburtstag acht Flaschen Wein.

Sachgeschenk > 35,00 EUR, keine Aufmerksamkeit, obwohl persönlicher Anlass, aber > 60,00 EUR

Korrekturbuchung, Berichtigung der Vorsteuer

Soll	EUR	Haben	EUR
6621 Geschenke nicht abzf. mit § 37b EStG	119,00	6611 Geschenke abzugsf. mit § 37b EStG	100,00
		1400 Abziehbare VoSt	19,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da AK über 35,00 EUR

Kein Vorsteuerabzug für Aufwendungen i. S. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a S. 1 UStG

Berichtigung der VoSt gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6622 Pausch. Steuern für Geschenke u. Zug. nicht abzf.	40,16	3700 Verb. a. St. u. Abg.	40,16

In die 35-EUR-Grenze ist die Pauschsteuer nicht mit einzurechnen. Die Übernahme der Pauschsteuer durch den Zuwendenden wird nicht als zusätzliches Geschenk gewertet. Die Pauschsteuer selbst ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

$119 \text{ EUR} \times 30 \% = 35,70 \text{ EUR} \times 5,5 \% \text{ SolZ} (1,96 \text{ EUR}) \times 7 \% \text{ KiSt} (2,50 \text{ EUR})$

Da das Geschenk zwar aus einem persönlichen Anlass übergeben wird, aber der Bruttowert mehr als 60,00 EUR beträgt, liegt keine Aufmerksamkeit, sondern eine beim Empfänger nach § 37b EStG steuerbare Zuwendung vor.

Die Pauschalsteuer muss zum Zeitpunkt des Zuflusses beim Empfänger erfasst werden (Zeitpunkt der Übergabe). Stehen die genauen Empfänger noch nicht fest (Vorratsgeschenke), kann die Pauschalierung ggf. auch schon im Wirtschaftsjahr der Aufwandserfassung erfolgen, BMF vom 19. Mai 2015, Rz 29.

5.2.2.2.3 Geschenke an eigene Arbeitnehmer

5.2.2.2.3.1 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR

Aufgabe 1

Ein Unternehmer kauft ein Sachgeschenk für 40,00 EUR + 19 % USt, um sie seiner Sekretärin zum Geburtstag zu schenken. Die 47,60 EUR wurden der Kasse entnommen.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass ≤ 60 EUR, Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6643 Aufmerksamkeiten	40,00	1600 Kasse	47,60
1400 Abziehbare VoSt	7,60		

Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag bis zu 60,00 EUR; persönlicher Anlass), kein Arbeitslohn

Alternativ kann auch das Konto 6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei verwendet werden.

Keine unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, da Aufmerksamkeit

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Zuwendungen des Steuerpflichtigen an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR) anzusehen sind und deren jeweiliger Wert 60 Euro nicht übersteigt, gehören nicht zum Arbeitslohn und sind daher nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 19)

Aufgabe 2

Ein Unternehmer kauft ein Sachgeschenk für 36,00 EUR + 19 % USt, um sie seiner Sekretärin als Anerkennung für geleistete Überstunden zu schenken. Die 42,84 EUR wurden der Kasse entnommen.

Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass ≤ 50 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	42,84	1600 Kasse	42,84

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag bis zu 60,00 EUR; da kein persönlicher Anlass), kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, da nicht über 50,00 EUR; dabei ist eine 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattpflichtbetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG). (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (BMF 19.5.2015, Rz 17)

VoSt nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE Abschn. 15.15 Abs. 1 S. 1

Schenkung nicht steuerbar, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Zuwendungen unter der Freigrenze von 50,00 EUR gem. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG gehören nicht zum Arbeitslohn und sind daher nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen.

Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG wurde zum 01.01.2022 auf 50,00 EUR angehoben

5.2.2.2.3.2 Kauf von Geschenken für Arbeitnehmer über 60,00 EUR

Aufgabe

Ein Unternehmer kauft für seinen Mitarbeiter ein Geburtstagsgeschenk im Wert von 300,00 EUR + 19 % USt mit der betrieblichen Girokarte.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	357,00	1800 Bank	357,00

Statt 6300 kann das Konto 6075 Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer verwendet werden.

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag über 60,00 EUR), daher Arbeitslohn

Unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG, da keine Aufmerksamkeit

VoSt nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE Abschn. 15.15 Abs. 1 S. 1

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	357,00	4949 Verr. sonst. Sachbez. ohne USt	357,00

In der Praxis kann auf dem Konto 6072 Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer gebucht werden.

Da der Arbeitgeber das Geschenk nach § 37b EStG pauschal versteuert, entsteht beim Arbeitnehmer keine Lohnsteuerpflicht.

Die Pauschalsteuer gilt als Lohnsteuer. Die Zuwendungen und die Pauschalsteuer bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Zuwendungsempfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 EStG). Eine Überwälzung der Pauschalsteuer im Innenverhältnis auf den Arbeitnehmer ist möglich.

Die Zuwendung bleibt aber sozialversicherungspflichtig, da die Pauschalierung nach § 37b EStG keine Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst.

Damit der Arbeitnehmer die Sachzuwendung ohne Abzüge erhält, kann der Arbeitgeber die Beiträge zur Sozialversicherung übernehmen. Die Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber stellt einen geldwerten Vorteil dar. Die darauf entfallende individuelle Besteuerung durch den Arbeitnehmer kann ebenfalls durch den Arbeitgeber übernommen werden. Dazu müssen in einer Hochrechnung die für den geldwerten Vorteil anfallenden Steuerabzüge des Arbeitnehmers ermittelt werden.

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Gesch. u. Zug. abzf.	120,48	3700 Verb. a. St. u. Abg.	120,48

Die Pauschalsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015 Rz 26)

Bei Überschreitung des Betrags von 60 Euro ist die Anwendung des § 37b EStG möglich. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 19)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

$357,00 \text{ EUR} \times 30 \% = 107,10 \text{ EUR}$ $\times 5,5 \% \text{ SolZ} (5,89 \text{ EUR}) \times 7 \% \text{ KiSt} (7,49 \text{ EUR})$

5.2.2.2.3.3 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer bis 60,00 EUR

Aufgabe 1

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu deren Geburtstag Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 39,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass ≤ 60 EUR, Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6643 Aufmerksamkeiten	20,00	5200 Wareneingang	20,00

Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises bis zu 60,00 EUR; persönlicher Anlass), daher kein Arbeitslohn

Alternativ kann auch das Konto 6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei verwendet werden.

Keine unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, da Aufmerksamkeit

Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; daher keine Korrekturbuchung

Zuwendungen des Steuerpflichtigen an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR) anzusehen sind und deren jeweiliger Wert 60 Euro nicht übersteigt, gehören nicht zum Arbeitslohn und sind daher nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 19)

Aufgabe 2

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu Ostern Waren, die er für 20,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 39,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten.

Sachgeschenk ohne persönlichen Anlass ≤ 50 EUR, keine Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	23,80	5200 Wareneingang	20,00
		3800 USt	3,80

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag des ortsüblichen Abgabepreises bis zu 60,00 EUR; da kein persönlicher Anlass)

Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, da nicht über 50,00 EUR; dabei ist eine 4%ige Kürzung des ortsüblichen Endpreises und der Ansatz des Rabattfreibetrages von 1.080,00 EUR möglich (Schmidt ESt-Kommentar § 19 EStG). (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG (BMF 19.5.2015, Rz 17)

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Schenkung ist steuerbar, da keine Aufmerksamkeit vorliegt, da kein persönlicher Anlass, und beim Einkauf der Vorsteuerabzug erfolgte, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG

Zuwendungen unter der Freigrenze von 50,00 EUR gem. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG sind nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen, BMF vom 19. Mai 2015, Rz 17.

Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG wurde zum 01.01.2022 auf 50,00 EUR angehoben

5.2.2.2.3.4 Entnahme von Geschenken aus dem Warenlager für Arbeitnehmer über 60,00 EUR

Aufgabe

Ein Unternehmer schenkt einer Arbeitnehmerin zu deren Geburtstag Waren, die er für 90,00 EUR + 19 % USt angeschafft hat. Der Warenpreis hat sich seither nicht verändert. Beim Einkauf der Waren wurde die Vorsteuer abgezogen. Die Waren werden im Weiterverkauf zu 238,00 EUR brutto an Endverbraucher angeboten.

Weitere Waren hat der Arbeitnehmer im Kalenderjahr nicht erhalten.

Sachgeschenk aus persönlichem Anlass, keine Aufmerksamkeit, da > 60 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	90,00	5200 Wareneingang	90,00

Keine Aufmerksamkeit gem. R 19.6 LStÄR 2015 (Bruttobetrag über 60,00 EUR), daher Arbeitslohn Unentgeltliche Leistung i. S. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, da keine Aufmerksamkeit

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	107,10	4948 Verr. sonst. Sachbez. mit USt	90,00
		3800 USt	17,10

Da der Arbeitgeber das Geschenk nach § 37b EStG pauschal versteuert, entsteht beim Arbeitnehmer keine Lohnsteuerpflicht. Die Pauschalsteuer gilt als Lohnsteuer. Die Zuwendungen und die Pauschalsteuer bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Zuwendungsempfängers außer Ansatz. (§ 37b Abs. 3 EStG) Eine Überwälzung der Pauschalsteuer im Innenverhältnis auf den Arbeitnehmer ist aber möglich.

Die Zuwendung bleibt aber sozialversicherungspflichtig, da die Pauschalierung nach § 37b EStG keine Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst.

Soll	EUR	Haben	EUR
6612 Pausch. Steuern für Gesch. u. Zug. abzf.	36,15	3700 Verb. a. St. u. Abg.	36,15

Die Pauschalsteuer selbst ist als Betriebsausgabe abziehbar, da auch die Aufwendungen für das Geschenk als Betriebsausgabe abziehbar sind. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 26)

Bei Überschreitung des Betrags von 60,00 Euro ist die Anwendung des § 37b EStG möglich. (BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Rz 19)

BMG der pauschalen ESt sind die Aufwendungen des Zuwendenden einschl. USt (§ 37b Abs. 1 S. 2 EStG)

Zusätzlich zur pauschalen ESt fallen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer an.

107,10 EUR x 30 % = 32,13 EUR x 5,5 % SolZ (1,77 EUR) x 7 % KiSt (2,25 EUR)

5.2.3 Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke

Aufgabe

Ein Einzelunternehmer entnimmt am 31. März 01 einen ausschließlich betrieblich genutzten Kleinbus und schenkt dieses Fahrzeug im unmittelbaren Anschluss an die Entnahme dem Deutschen Roten Kreuz zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke. Der Buchwert des Fahrzeugs zum 31. Dezember des Vorjahres beträgt 10.000,00 EUR, lineare AfA jährlich 10.000,00 EUR. Der Kleinbus wurde als Neufahrzeug mit Vorsteuerabzug gekauft. Im Zeitpunkt der Entnahme beträgt der Teilwert /die Wiederbeschaffungskosten 9.000,00 EUR.

a) Buchung der AfA bis zum Tag der Entnahme

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	2.500,00	0520 Fuhrpark	2.500,00

Lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 3 Monate = 2.500,00 EUR

Ermittlung des Restbuchwerts zum Zeitpunkt der Entnahme: 10.000,00 EUR \cdot 2.500,00 EUR = 7.500,00 EUR

b) Buchung der Entnahme:

Alternative 1:

Der Unternehmer bewertet die Entnahme mit dem Teilwert von 9.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
2250 Zuwendungen, Spenden	10.710,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	9.000,00
		3800 USt	1.710,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, Bewertung mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG: 9.000,00 EUR

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG erfüllt, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, stpfl.

Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme, Wiederbeschaffungswert 9.000,00 EUR; 19 % v. 9.000,00 EUR = 1.710,00 EUR USt

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	7.500,00	0520 Fuhrpark	7.500,00

Alternative 2:

Der Unternehmer bewertet die Entnahme mit dem Buchwert von 7.500,00 EUR (Wahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG).

Soll	EUR	Haben	EUR
2250 Zuwendungen, Spenden	7.500,00	4845 Erl. a. Anl.verk. b. BG	7.500,00

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, Bewertung mit dem Buchwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (Wahlrecht!)
7.500,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
2250 Zuwendungen, Spenden	1.710,00	3800 USt	1.710,00

Lieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG erfüllt, steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; stpfl.
Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG Bezugspreis zum Zeitpunkt der Entnahme, Wiederbeschaffungswert
9.000,00 EUR, 19 % v. 9.000,00 EUR = 1.710,00 EUR USt

Soll	EUR	Haben	EUR
4855 Anlagenabgänge b. BG	7.500,00	0520 Fuhrpark	7.500,00

Hinweis:

Gem. § 10b Abs. 3 EStG handelt es sich um eine sog. „Sachspende“. Gem. § 10b Abs. 3 S. 2 EStG darf diese Sachspende im Rahmen der Höchstbeträge maximal mit dem Entnahmewert angesetzt werden. Es wird unterstellt, dass ein ordnungsgemäßer Zuwendungsnachweis gem. § 50 EStDV vorliegt.

Bei der Alternative 1 (Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert) dürfte der Unternehmer die Sachspende im Rahmen des Sonderausgabenabzugs gem. § 10b Abs. 3 EStG und R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR höchstens mit 9.000,00 EUR zuzüglich 1.710,00 EUR USt ansetzen.

Bei der Alternative 2 (Bewertung der Entnahme mit dem Buchwert) dürfte der Unternehmer die Sachspende im Rahmen des Sonderausgabenabzugs gem. § 10b Abs. 3 EStG und R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR höchstens mit 7.500,00 EUR zuzüglich 1.710,00 EUR USt ansetzen.

5.2.4 Reisekosten

Aufgabe 1

Abrechnung einer zweitägigen Geschäftsreise in diesem Kalenderjahr, Fahrt mit dem betrieblichen Pkw, den der Unternehmer auch für Privatfahrten nutzt:

- Übernachtungskosten 140,00 EUR + 7 % USt
- Verpflegungskosten lt. Rechnung für Getränke 99,90 EUR brutto gesamt
 - o Speisen 60,00 EUR netto, 64,20 EUR brutto
 - o Getränke 30,00 EUR netto, 35,70 EUR brutto
- Telefonkosten (Hotelrechnung) 20,00 EUR brutto
- „Strafzettel“ für Falschparken 15,00 EUR

Die Belege entsprechen den gesetzlichen Vorschriften.

Der Gesamtbetrag wird bar ausbezahlt.

Reisekostenart	brutto	Vorsteuer	netto	abzugsf. BA	nicht abzugsf. BA
Übernachungskosten	149,80	9,80	140,00	140,00	0,00
Verpflegungsaufwendungen abzugsfähiger Pauschbetrag § 4 Abs. 5 Nr. 5 i. V. m. § 9 Abs. 4a EStG 1. Tag (Anreise) 14,00 EUR 2. Tag (Abreise) 14,00 EUR	99,90	9,90	90,00	28,00	62,00
Telefonkosten (volle VoSt)	20,00	3,19	16,81	16,81	0,00
Strafzettel	15,00		15,00		15,00
Gesamt	284,70	22,89	261,81	184,81	77,00

Soll	EUR	Haben	EUR
6670 Reisek. Unternehmer	184,81	1600 Kasse	284,70
6672 Reisek. Unternehmer (nicht abziehbar Anteil)	77,00		
1400 Abziehbare VoSt	22,89		

Übernachungskosten, Verpflegungskosten und Telefonkosten, Vorsteuer voll abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Verpflegungsaufwendungen nur in Höhe der Pauschbeträge als Betriebsausgabe abzugsfähig § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 i. V. m. § 9 Abs. 4a EStG

Aufwand	90,00 EUR
./. Pauschbetrag (2 x 14,00 EUR)	<u>28,00 EUR</u>
= nicht abziehbar	62,00 EUR

Geldbußen sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG

Hinweis:

Das Konto 6672 wird wie das Konto 6645 behandelt (Hinzurechnung außerhalb der Bilanz). In der Praxis werden die Reisekosten i. d. R. einzeln gebucht.

Aufgabe 2

Abrechnung einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit eines Arbeitnehmers: Drei Tage in diesem Kalenderjahr mit zwei Übernachtungen, Reiseantritt 11:00 Uhr, Rückkehr 16:00 Uhr. Der Arbeitnehmer fährt mit dem eigenen Pkw 500 km. Der Unternehmer erstattet dem Arbeitnehmer die Pauschbeträge nach R 9.5 ff. LStR bar und die tatsächlichen Übernachtungskosten in Höhe von 107,00 EUR. Die Rechnungen für die Übernachtung lauten auf den Namen des Unternehmers bzw. sind Kleinbetragsrechnungen. Bei Reiseantritt erhält der Arbeitnehmer einen Vorschuss von 200,00 EUR. Der Restbetrag wird nach Abschluss der Reise bar ausbezahlt.

Reisekostenart	brutto	Vorsteuer	netto
Fahrtkosten 500 km x 0,30 EUR	150,00		150,00
Übernachtungen	107,00	7,00	100,00
Verpflegung 1. Tag Anreise (14 EUR) 2. Tag 24 Std. (28 EUR) 3. Tag Abreise (14 EUR)	56,00		56,00
Gesamt	313,00	7,00	306,00
313,00 EUR Reisekosten ./ 200,00 EUR Vorschuss = 113,00 EUR Erstattung			

Soll	EUR	Haben	EUR
1340 Ford. geg. Personal	200,00	1600 Kasse	200,00

Soll	EUR	Haben	EUR
6650 Reisek. AN	306,00	1340 Ford. geg. Personal	200,00
1400 abzieh. Vorsteuer	7,00	1600 Kasse	113,00

VoSt für die Übernachtungskosten abziehbar gem. § 15 Abs. 1 UStG, wenn eine Rechnung auf den Namen des Unternehmers oder eine Kleinbetragsrechnung vorliegt.

Hinweis:

In der Praxis ist auch die getrennte Buchung der Einzelbelege üblich.

Aufgabe 3

Abrechnung einer Geschäftsreise nach Einzelbelegen (Entnahme des Betrags aus der Kasse):
 Verpflegungsaufwendungen für einen Reisetag in diesem Kalenderjahr (mehr als 8 Stunden)
 123,70 EUR einschl. USt (60,00 EUR netto für Speisen, 50,00 EUR netto für Getränke).
 An Fahrtkosten (Bahn AG) entstanden 107,00 EUR einschl. 7 % USt.
 Die Belege entsprechen den gesetzlichen Vorschriften.

Reisekostenart	brutto	Vorsteuer	netto	abzugsf. BA	nicht abzugsf. BA
Fahrtkosten	107,00	7,00	100,00	100,00	0,00
Verpflegungsaufwendungen abzugsfähiger Pauschbetrag § 4 Abs. 5 Nr. 5 i. V. m. § 9 Abs. 4a EStG EStG mehr als 8 Std. → 14,00 EUR	123,70	13,70	110,00	14,00	96,00
Gesamt	230,70	20,70	210,00	114,00	96,00

Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 Bst. a UStG wird seit 01.01.2020 der ermäßigte Steuersatz auf die gesamte Personenbeförderung im Schienenbahnverkehr angewendet (Fassung aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2886), in Kraft getreten am 01.01.2020).

Soll	EUR	Haben	EUR
6670 Reisek. Unternehmer	114,00	1600 Kasse	230,70
6672 Reisek. Unternehmer (nicht abzieh. Anteil)	96,00		
1400 Abziehbare VoSt	20,70		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

5.2.5 Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder, Geldstrafen

Aufgabe 1

Der Elektrohändler Huber parkt mit seinem Geschäftswagen bei einem Kunden im Halteverbot und erhält einen Bußgeldbescheid über 25,00 EUR, den er per Banküberweisung bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6645 Nicht abzugsf. BA	25,00	1800 Bank	25,00

Betrieblich verursachte Bußgeldbescheide dürfen nicht über Privatentnahme Kto. 2100 gebucht werden, da Betriebsausgaben vorliegen, die aber nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG nicht abziehbar sind.

Aufgabe 2

Der Elektrohändler Huber überschreitet auf einer Fahrt mit seinem Geschäftswagen zu einem Kunden die zulässige Höchstgeschwindigkeit und wird noch vor Ort mit einem Verwarnungsgeld über 35,00 EUR verwarnt, das er per Banküberweisung bezahlt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6645 Nicht abzugsf. BA	35,00	1800 Bank	35,00

Betrieblich verursachte Verwarnungsgelder dürfen nicht über Privatentnahme Kto. 2100 gebucht werden, da Betriebsausgaben vorliegen, die aber nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG nicht abziehbar sind.

Aufgabe 3

Der Elektrohändler Huber versäumt unentschuldigt einen Gerichtstermin, bei dem er für einen Kunden aussagen sollte und wird vom Gericht mit einem **Ordnungsgeld** in Höhe von 500,00 EUR belegt. Er bezahlt durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
6645 Nicht abzugsf. BA	500,00	1800 Bank	500,00

Betrieblich verursachte Ordnungsgelder dürfen nicht über Privatentnahme Kto. 2100 gebucht werden, da Betriebsausgaben vorliegen, die aber nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG nicht abziehbar sind.

Aufgabe 4

Der Elektrohändler Huber verliert einen Prozess wegen Steuerhinterziehung durch Schwarzarbeit vor Gericht und wird zu einer Geldstrafe in Höhe von in Höhe von 3.000,00 EUR verurteilt. Huber bezahlt die Geldstrafe durch Banküberweisung.

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahme	3.000,00	1800 Bank	3.000,00

Betrieblich verursachte Geldstrafen, die nach § 12 Nr. 4 EStG nicht abziehbar sind, müssen über Privatentnahme Kto. 2100 gebucht werden, da insoweit auch handelsrechtlich keine Betriebsausgaben vorliegen.

6 Personalwirtschaft

6.1 Lohn- und Gehaltsabrechnung

6.1.1 Hinweise

Die Berechnungen der Lohnsteuer wurden mit dem Lohnsteuerrechner des Bundesministeriums der Finanzen (www.bmf-steuerrechner.de) durchgeführt.

Seit 01. Januar 2021 wird der Solidaritätszuschlag abgeschmolzen, d. h. es entfällt die Erhebung des Zuschlags durch Anhebung der Freigrenze gemäß § 6 Abs. 22 i.V.m. § 3 Abs. 3 Nr. 1 und 2 bzw. Abs. 4a Nr. 1 und 2 SolzG bei der anfallenden Steuer im Jahr 2023 bis zum Betrag von 17.543,00 EUR bzw. 35.086,00 EUR.

In allen Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer ist der Solidaritätszuschlag allerdings auch ab dem 01.01.2021 weiterhin mit 5,5 % der pauschalen Lohnsteuer zu erheben.

Mit Wirkung zum 1. Januar 2021 erhöhte sich gem. § 9 Abs. 4 Satz 8 Bst. a und b EStG die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer von 0,30 EUR/km auf 0,35 EUR/km. Lt. Regierungsbeschluss vom 16.03.2022 erfolgte ab dem VZ 2022 eine weitere Anhebung ab dem 21. Kilometer auf 0,38 EUR/km.

Seit dem 1. Januar 2006 gibt es bezüglich der Fälligkeit der Gesamtsozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosen-, Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung und Umlagen) nur noch einen Fälligkeitstermin. Die Gesamtsozialversicherungsbeiträge werden spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats fällig, in dem die Beschäftigung oder Tätigkeit, mit der das Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen erzielt wird, ausgeübt wurde. Die Fälligkeitsregelung ist auch für die Umlagen U1, U2 und die Insolvenzgeldumlage (U3) maßgebend.

Die Fälligkeit der Gesamtsozialversicherungsbeiträge ist in § 23 Abs. 1 Satz 2 SGB IV geregelt:

... „Beiträge, die nach dem Arbeitsentgelt oder dem Arbeitseinkommen zu bemessen sind, sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats fällig, in dem die Beschäftigung oder Tätigkeit, mit der das Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen erzielt wird, ausgeübt worden ist oder als ausgeübt gilt; ein verbleibender Restbetrag wird zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats fällig. ...“

Die Fälligkeit am drittletzten Bankarbeitstag bedeutet, dass an diesem Tag der Betrag auf dem Konto der Krankenkasse gutgeschrieben sein muss. Der Arbeitgeber hat dafür zu sorgen, dass die Krankenkasse als Einzugsstelle für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag spätestens am Fälligkeitstag im Besitz der geschuldeten Beträge ist. Ist dies nicht der Fall, sind Säumniszuschläge zu zahlen. Die Tabelle enthält eine Übersicht über die Beitragsfälligkeiten:

Beitragsmonat	Termin Beitragsnachweis	Fälligkeit der Beiträge
Januar 2023	25. Januar 2023*	27. Januar 2023
Februar 2023	22. Februar 2023*	24. Februar 2023
März 2023	27. März 2023*	29. März 2023
April 2023	24. April 2023*	26. April 2023
Mai 2023	24. Mai 2023*	26. Mai 2023
Juni 2023	26. Juni 2023*	28. Juni 2023
Juli 2023	25. Juli 2023*	27. Juli 2023
August 2023	25. August 2023*	29. August 2023
September 2023	25. September 2023*	27. September 2023
Oktober 2023	25. Oktober 2023*	27. Oktober 2023
November 2023	24. November 2023*	28. November 2023
Dezember 2023**	21. Dezember 2023*	27. Dezember 2023

* Zur Wahrung der Frist muss der Beitragsnachweis am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

** Der 24. und der 31. Dezember sind keine Bankarbeitstage.

Die „voraussichtliche Höhe der Beitragsschuld“ ist so zu bemessen, dass der Restbeitrag, der erst im Folgemonat fällig wird, so gering wie möglich bleibt. Dies wird dadurch erreicht, dass das Beitragsoll des letzten Entgeltabrechnungszeitraums unter Berücksichtigung der eingetretenen Änderungen in der Zahl der Beschäftigten, der Arbeitstage bzw. Arbeitsstunden sowie der einschlägigen Entgeltermittlungsgrundlagen und Beitragssätze aktualisiert wird. Eine eventuelle Überzahlung wird mit der nächsten Fälligkeit ausgeglichen.

6.1.2 Grundbuchung (Praxisbuchung)

Aufgabe 1

Im Betrieb Ihres Mandanten wird ein Arbeitnehmer beschäftigt. Der Arbeitnehmer ist 25 Jahre alt und kinderlos. Für den Monat Mai dieses Jahres ergeben sich für den Arbeitnehmer voraussichtlich folgende Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung (voraussichtliche Arbeitszeit von 167,00 Stunden; Stundenlohn 15,00 EUR, SV-Beitragssätze siehe Aufgabe 2):

Arbeitnehmeranteil:	515,42 EUR
Arbeitgeberanteil:	506,65 EUR
Umlage U1 (z. B. 4,2 %):	105,21 EUR
Umlage U2 (z. B. 0,63 %):	15,78 EUR
<u>Umlage Insolvenzgeld (0,06 %)</u>	<u>1,50 EUR</u>
Gesamtsozialversicherungsbeitrag:	1.144,56 EUR

Hinweis: Die Umlagen U1 und U2 schwanken je nach Krankenkasse und Höhe der Erstattung. In der Handreichung werden stellvertretend die Umlagesätze der AOK Bayern (U1 bei 80 % Erstattung, U2 bei 100 % Erstattung) für das entsprechende Beitragsjahr verwendet.

Buchung der Überweisung der voraussichtlichen Gesamtsozialversicherungsbeiträge:
(Der Geldeingang auf dem Konto der Einzugsstelle [Krankenkasse] müsste spätestens bis zum drittletzten Bankarbeitstag im Mai 01 erfolgen, damit kein Säumniszuschlag entsteht.)

Soll	EUR	Haben	EUR
3759 Vorauss. Beitragsschuld ggü. d. SV-Trägern	1.144,56	1800 Bank	1.144,56

Das Konto 3759 (voraussichtliche Beitragsschuld gegenüber den Sozialversicherungsträgern) wurde im DATEV-Kontenrahmen SKR 04 für das Buchungsjahr 2006 neu eingeführt.

Hinweis: In der Praxis wird statt des Kontos 3759 häufig das Konto 3740 verwendet.

Aufgabe 2

Für den Arbeitnehmer aus Aufgabe 1 ist die Lohnabrechnung zu erstellen und zu buchen. Aufgrund der dringenden Abwicklung zusätzlicher Aufträge musste der Arbeitnehmer 6 Stunden zusätzlich arbeiten. Der Arbeitgeber ersetzt diese zusätzlichen 6 Arbeitsstunden mit dem üblichen Stundensatz von 15,00 EUR, so dass sich ein Bruttolohn von nunmehr insgesamt 2.595,00 EUR (173 Stunden * 15,00 EUR) ergibt. Der Arbeitgeber ist umlagepflichtig (U1, U2, Umlage Insolvenzgeld).

Abrechnung:

Bruttolohn			2.595,00 EUR
./. Lohnsteuer (I/O):	250,50 EUR		
./. Solidaritätszuschlag:	0,00 EUR		
./. Kirchensteuer:	<u>20,04 EUR</u>		270,54 EUR
./. KV-Beitrag	7,30 %	189,44 EUR	
./. KV-Zusatzbeitrag	0,80 %	20,76 EUR	
./. RV-Beitrag	9,30 %	241,34 EUR	
./. AV-Beitrag	1,30 %	33,74 EUR	
./. PV-Beitrag	1,525 %	39,57 EUR	
./. PV-Beitragszuschlag	0,35 %	<u>9,08 EUR</u>	
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung			533,93 EUR
Auszuzahlender Betrag			1.790,53 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung:	524,85 EUR
Umlage U 1 (z.B. 4,2 % von 2.595,00 EUR):	108,99 EUR
Umlage U 2 (z.B. 0,63 % von 2.595,00 EUR):	16,35 EUR
<u>Umlage Insolvenzgeld (0,06 % von 2.595,00 EUR)</u>	<u>1,56 EUR</u>
= Gesamtbeitrag Arbeitgeber (einschließlich U1, U2 und U3):	651,75 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	2.595,00	1800 Bank	1.790,53
		3730 Verb. aus LSt und KiSt	270,54
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	533,93

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden;

Der seit dem 1. Januar 2005 in der Pflegeversicherung gem. § 55 Abs. 1 SGB XI erhobene Beitragszuschlag für Kinderlose erhöhte sich zum 01. Januar 2022 auf 0,35 %.

Dies führt seit 1. Januar 2022 zu einem Gesamtbeitrag in der Pflegeversicherung von 3,4 % (3,05 % + 0,35 %).

Von der Pflicht, den Beitragszuschlag zu zahlen, sind ausgenommen:

- Versicherte, die das 23. Lebensjahr noch nicht vollendet haben,
- sowie Versicherte, die vor dem 1.1.1940 geboren sind,
- Wehr- und Zivildienstleistende sowie
- Bezieher von Arbeitslosengeld II

Der Beitragszuschlag ist allein vom Arbeitnehmer/Versicherten zu tragen. Eltern i. S. des § 56 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 3 Nr. 2 und 3 SGB I sind von der Zahlung des Beitragszuschlags befreit. Die Elterneigenschaft ist in geeigneter Form gegenüber der beitragsabführenden Stelle, von Selbstzahlern gegenüber der Pflegekasse, nachzuweisen, sofern diesen die Elterneigenschaft nicht bereits aus anderen Gründen bekannt ist. Die Zuschlagsfreiheit gilt auch dann, wenn das Kind verstorben ist.

Zum 1. Januar 2019 hat die Bundesregierung die Rückkehr zur paritätischen Finanzierung aller Sozialversicherungsbeiträge beschlossen, d. h. auch der kassenindividuelle Zusatzbeitrag wird ab diesem Zeitpunkt wieder je hälftig vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber getragen. Im Jahr 2023 wird mit einem durchschnittlichen Krankenkassenzusatzbeitrag von 1,6 % gerechnet.

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	651,75	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	651,75

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG;

Aus den oben genannten Gründen weicht seit Januar 2005 der Arbeitgeberanteil immer vom Arbeitnehmeranteil ab.

Umbuchung Konto 3759 (voraussichtliche Beitragsschuld gegenüber Sozialversicherungsträgern):

Soll	EUR	Haben	EUR
3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.144,56	3759 Vorauss. Beitragsschuld ggü. d. SV-Trägern	1.144,56

3759 Vorauss. Beitragsschuld SV		3740 Verb. i. R. d. soz. Sicherheit	
1.144,56	1.144,56	1.144,56	533,93
		41,12	651,75

Aufgrund der Differenz zwischen der voraussichtlichen Höhe der Beitragsschuld und der tatsächlichen Beitragsschuld aufgrund der tatsächlich erzielten Arbeitsentgelte ergibt sich eine Nachzahlung in Höhe von 41,12 EUR (= tatsächlicher Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil [einschließlich U1, U2 und U3] in Höhe von 1.185,68 EUR abzüglich geschätzter voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld von 1.144,56 EUR). Der Differenzbetrag von 41,12 EUR bleibt auf dem Konto 3740 stehen und wird mit der voraussichtlichen Höhe der Beitragsschuld für den Monat Juni 01 (Geldeingang bis spätestens zum drittletzten Bankarbeitstag im Juni 01) an die Einzugsstelle (gesetzliche Krankenkasse) überwiesen.

Buchung der Überweisung im Juni 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
3759 Vorauss. Beitragsschuld ggü. d. SV-Trägern	1.144,56	1800 Bank	1.185,68
3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	41,12		

Es wird unterstellt, dass der Arbeitnehmer im Juni 01 wieder 167 Stunden bei einem Stundensatz von 15,00 EUR arbeitet. Damit ergibt sich wieder eine voraussichtliche Höhe der Beitragsschuld von 1.144,56 EUR. Zusammen mit der „Nachzahlung“ von 41,12 EUR aus dem Monat Mai 01 ergibt sich ein Überweisungsbetrag von 1.185,68 EUR.

Hinweis:

Aus Vereinfachungsgründen sollte für Unterrichtszwecke das Konto 3740 für die Überweisung der voraussichtlichen Beitragsschuld verwendet werden.

In den folgenden Buchungsfällen wird jeweils unterstellt, dass die voraussichtliche Beitragsschuld mit der tatsächlichen übereinstimmt. Deshalb wird auf die gesonderte Buchung der voraussichtlichen Beitragsschuld verzichtet.

In den folgenden Buchungsfällen wird jeweils unterstellt, dass keine Umlagepflicht U 1 besteht.

6.1.3 Lohnvorschuss und Miete

Aufgabe 1

Ein Arbeitnehmer erhält im Mai 01 einen Lohnvorschuss in Höhe von 500,00 EUR bar. Die Verrechnung erfolgt mit der nächsten Lohnzahlung (vgl. Aufgabe 2).

Soll	EUR	Haben	EUR
1340 Ford. geg. Personal	500,00	1600 Kasse	500,00

Aufgabe 2

Einen Monat später erhält der Arbeitnehmer seine Lohnabrechnung. Die Miete für die Werkswohnung in Höhe von 500,00 EUR wird ihm von seinem Lohn abgezogen. Der Arbeitnehmer ist 55 Jahre alt und weist keine Elterneigenschaft nach.

Bruttolohn			3.500,00 EUR
./. Lohnsteuer (III/0)		177,00 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		<u>14,16 EUR</u>	191,16 EUR
./. KV-Beitrag	7,30 %	255,50 EUR	
./. KV-Zusatzbeitrag	0,80 %	28,00 EUR	
./. RV-Beitrag	9,30 %	325,50 EUR	
./. AV-Beitrag	1,30 %	45,50 EUR	
./. PV-Beitrag	1,525 %	53,38 EUR	
./. PV-Beitragszuschlag	0,35 %	<u>12,25 EUR</u>	
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung			720,13 EUR
Netto Gehalt			2.588,71 EUR
./. Vorschuss (siehe Fall 1)			500,00 EUR
./. Miete für die Werkswohnung (ortsübliche Miete)			500,00 EUR
Auszuzahlender Betrag (Bank)			1.588,71 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung		707,88 EUR	
U2 0,63 %		22,05 EUR	
U3 0,06 %		<u>2,10 EUR</u>	732,03 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.500,00	1800 Bank	1.588,71
		3730 Verb. aus LSt und KiSt	191,16
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	720,13
		1340 Ford. geg. Personal	500,00
		4860 Grundstückserträge	500,00

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden, Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 3 Satz 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	732,03	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	732,03

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG
U 2 0,63 %, U 3 0,06 %

Aufgabe 3

Ein Unternehmer überlässt einem ledigen Arbeitnehmer (26 Jahre alt, keine Elterneigenschaft) aufgrund arbeitsvertraglicher Regelung neben dem tariflichen Arbeitslohn in Höhe von 3.200,00 EUR eine betriebliche 50 m² Wohnung zu dessen Wohnzwecken. Für die Überlassung werden monatlich 600,00 EUR Kaltmiete und 100,00 EUR für umlagefähige Betriebskosten vom Arbeitslohn einbehalten. Die ortsübliche Miete für eine Wohnung dieser Größe liegt bei 900,00 EUR (ohne umlagefähige Betriebskosten).

Lohnabrechnung:

Arbeitslohn	3.200,00 EUR		3.200,00 EUR
+ Sachbezug § 8 Abs. 2 S. 12 EStG	0,00 EUR		
Steuerpfl. Arbeitslohn	3.200,00 EUR		
./. Lohnsteuer (I/O)		388,66 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		<u>31,09 EUR</u>	419,75 EUR
./. KV-Beitrag	7,30 %	233,60 EUR	
./. KV-Zusatzbeitrag	0,80 %	25,60 EUR	
./. RV-Beitrag	9,30 %	297,60 EUR	
./. AV-Beitrag	1,30 %	41,60 EUR	
./. PV-Beitrag	1,525 %	48,80 EUR	
./. PV-Beitragszuschlag	0,35 %	<u>11,20 EUR</u>	
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung			<u>658,40 EUR</u>
Nettolohn			2.121,85 EUR
./. einbehaltene Miete inkl. Betriebskosten			<u>700,00 EUR</u>
Auszuzahlender Betrag (Bank)			1.421,85 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	647,20 EUR		
U2 0,63 %	20,16 EUR		
U3 0,06 %	<u>1,92 EUR</u>		669,28 EUR

Bei der Lohnabrechnung unterbleibt gem. § 8 Abs. 2 S. 12 EStG der Ansatz eines Sachbezugs, da die einbehaltene Miete mindestens $\frac{2}{3}$ der ortsüblichen Miete beträgt und der Mietwert ohne umlagefähige Betriebskosten pro Quadratmeter 25,00 € nicht übersteigt.

Ortsübliche Miete (inklusive Nebenkosten): 900,00 EUR + 100,00 EUR = 1.000,00 EUR

Tatsächliche Miete (inklusive Nebenkosten): 600,00 EUR + 100,00 EUR = 700,00 EUR

Tatsächliche Miete = 70 % der ortsüblichen Miete $\geq \frac{2}{3}$

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.200,00	1800 Bank	1.421,85
		3730 Verb. aus LSt und KiSt	419,75
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	658,40
		4860 Grundstückserträge	700,00

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 3 Satz 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	669,28	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	669,28

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U 2 0,63 %, U 3 0,06 %

6.1.4 Vermögenswirksame Leistung

Aufgabe

Die Gehaltszahlung für einen 32 Jahre alten Arbeitnehmer für Juni 01 erfolgt durch Banküberweisung. Die Elterneigenschaft wird nicht nachgewiesen.

Bruttolohn		3.200,00 EUR
+ Vermögenswirksame Leistung Arbeitgeber		27,00 EUR
Steuerpflichtiges Bruttogehalt		3.227,00 EUR
./. Lohnsteuer (III/0)	125,33 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	10,02 EUR	135,35 EUR
./. KV-Beitrag	7,30 %	235,57 EUR
./. KV-Zusatzbeitrag	0,80 %	25,82 EUR
./. RV-Beitrag	9,30 %	300,11 EUR
./. AV-Beitrag	1,30 %	41,95 EUR
./. PV-Beitrag	1,525 %	49,21 EUR
./. PV-Beitragszuschlag	0,35 %	11,29 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		663,95 EUR
Nettogehalt		2.427,70 EUR
./. Vermögenswirksame Anlage		40,00 EUR
Auszuzahlender Betrag (Bank)		2.387,70 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	652,66 EUR	
U2 0,63 %	20,33 EUR	
U3 0,06 %	1,94 EUR	674,93 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.200,00	1800 Bank	2.387,70
6080 Verm.wirks. Leist.	27,00	3730 Verb. aus LSt und KiSt	135,35
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	663,95
		3770 Verb. aus Verm.bild.	40,00

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	674,93	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	674,93

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

6.1.5 Beitragsbemessungsgrenze

Die Gehaltszahlung für Juni 01 für einen 37-jährigen Arbeitnehmer mit 2 Kindern erfolgt durch Banküberweisung:

Bruttogehalt			5.500,00 EUR
./. Lohnsteuer (III/2,0)		617,00 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		<u>17,96 EUR</u>	634,96 EUR
./. KV-Beitrag	7,30 % v. 4.987,50 EUR	364,09 EUR	
./. KV-Zusatzbeitrag	0,80 % v. 4.987,50 EUR	39,90 EUR	
./. RV-Beitrag	9,30 % v. 5.500,00 EUR	511,50 EUR	
./. AV-Beitrag	1,30 % v. 5.500,00 EUR	71,50 EUR	
./. PV-Beitrag	1,525 % v. 4.987,50 EUR	76,06 EUR	
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung			1.063,05 EUR
Nettogehalt			3.801,99 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung		1.063,05 EUR	
U2 0,63 % v. 5.500,00 EUR =		34,65 EUR	
U3 0,06 % v. 5.500,00 EUR =		<u>3,30 EUR</u>	1.101,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	5.500,00	1800 Bank	3.801,99
		3730 Vb. aus LSt und KiSt	634,96
		3740 Vb. i. R. d. soz. Sich.	1.063,05

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Kein Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %.

Nachweis der Elterneigenschaft durch Eintrag in den ELStAM-Daten.

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	1.101,00	3740 Vb. i. R. d. soz. Sich.	1.101,00

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Bei der Berechnung der Sozialversicherungsabgaben sind die Beitragsbemessungsgrenzen zu beachten. In der Praxis erfolgt dies programmgesteuert.

Beitragsbemessungsgrenzen 2023: KV/PV 4.987,50 EUR/Monat (alte Bundesländer)
RV/AV 7.300,00 EUR/Monat (alte Bundesländer)

6.1.6 Sachbezüge in Form von Gutscheinen und Geldkarten

Die 50,00 EUR-Freigrenze ist bei Gutscheinen und Geldkarten im Sinne der Rdnr. 3 nur dann anwendbar, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (§ 8 Absatz 2 Satz 11 zweiter Halbsatz i. V. m. § 8 Abs. 4 EStG). Der steuerliche Vorteil ist damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsverzicht oder -umwandlungen ausgeschlossen (BMF 15.03.2022, Rz. 4).

Erläuterung Zusätzlichkeitsvoraussetzung § 8 Abs. 4 EStG:

Im Jahressteuergesetz 2020 ist die Zusätzlichkeitsvoraussetzung im Sinne des § 8 Abs. 4 EStG neu geregelt worden. Es wurde festgelegt, dass Leistungen (Sachbezüge oder Zuschüsse) des Arbeitgebers nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht

wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht.

§ 8 (4) EStG:

(4) ¹Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

- 1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,*
- 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,*
- 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und*
- 4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.*

²Unter den Voraussetzungen des Satzes 1 ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

Aufgabe 1

Ein Arbeitgeber erwirbt am 29. Januar bei einem am Ort ansässigen Buchhändler einen Büchergutschein für 35,00 EUR gegen Barzahlung. Der Gutschein kann nur bei diesem Buchhändler eingelöst werden. Beim Kauf des Gutscheins steht bereits fest, dass der Arbeitgeber diesen Büchergutschein seinem Arbeitnehmer überlassen wird. Am 5. Februar erhält der Arbeitnehmer diesen Gutschein zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG gelten als erfüllt. Der Arbeitnehmer löst den Gutschein am 26. Februar beim Buchhändler ein.

Buchung beim Kauf des Gutscheins am 29. Januar:

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen	35,00	1600 Kasse	35,00

Aus einkommensteuerlicher Sicht gilt das Folgende:

Seit dem 01.01.2022 haben sich die Bedingungen für einen Sachbezug geändert.

- Insbesondere dürfen nach § 8 Abs. 1 S. 2 EStG keine zweckgebundenen Geldleistungen, nachträglichen Kostenerstattungen, Geldsurrogate oder andere auf einen Geldbetrag lautende Vorteile unter die 50,00 EUR-Freigrenze fallen. Eine zweckgebundene Geldleistung bzw. nachträgliche Kostenerstattung liegt immer dann vor, wenn der Arbeitnehmer Vertragspartner des Leistungserbringers geworden ist. Daher ist es **ab dem 01.01.2022 elementar, dass alleiniger Vertragspartner bei der Ausgabe sogenannter „Eigengutscheine“ der Arbeitgeber ist**. Ansonsten handelt es sich um eine zweckgebundene Geldleistung.
- Als Sachbezug gelten nur Gutscheine und Geldkarten, die **ausschließlich** zum Bezug von **Waren und Dienstleistungen** berechtigen und die Kriterien des **§ 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG)** erfüllen (vgl. § 8 Abs. 1 S. 3 EStG).
- Geldkarten gelten nur dann als Gutscheine, wenn sie nicht als Geldersatz im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. Als Geldleistung behandelt werden daher insbesondere bestimmte Geldkarten, die über eine Barauszahlungsfunktion oder über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (z.B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen (z.B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet, sowie als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können. Solche Karten sind ab dem Jahr 2022 vom ersten Euro an steuerpflichtig.
- Geldkarten und Gutscheine fallen nur dann unter die 50,00 EUR-Freigrenze, wenn sie vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG). Der steuerliche Vorteil wird insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen.

Es liegt hier ein Sachbezug vor, da der Gutschein ausschließlich zum Bezug von Büchern berechtigt, und eine sogenannte Closed-Loop-Karte, die nur beim Aussteller des Gutscheins, d. h. dem ausgebenden Buchhändler, eingelöst werden kann, vorliegt (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 BSt. a ZAG).

Aus umsatzsteuerlicher Sicht (siehe Kapitel 2.1.3 Gutscheine als erhaltene Anzahlungen, Behandlung beim ausgebenden Buchhändler) handelt es sich um einen Gutschein gem. § 3 Abs. 13 UStG. Es liegt ein sogenannter Einzweckgutschein gem. § 3 Abs. 14 UStG vor.

Ein Vorsteuerabzug aus dem Gutschein ist beim Arbeitgeber jedoch in diesem Fall ausgeschlossen (UStAE Abschnitt 15.15 Abs. 1 S. 1). Denn hier steht von vornherein fest, dass der Gutschein für den Arbeitnehmer zur privaten Verwendung gekauft wird.

Buchung bei Ausgabe des Gutscheins am 5. Februar:

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw. LStfrei	35,00	4949 Ver. so. Sachbezüge ohne USt	35,00

Mit Ausgabe/Übergabe des Gutscheins erfolgt der Zufluss beim Arbeitnehmer (vgl. R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR 2015). Der Arbeitgeber muss den Gutschein bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung erfassen:

Bei der Gutscheinausgabe (am 5. Februar) liegt kein steuerbarer Umsatz vor, da beim Kauf des Gutscheins kein Vorsteuerabzug möglich war (vergleiche § 3 Abs. 1b S. 2 UStG).

**Buchung bei Einlösung des Gutscheins durch den Arbeitnehmer am 26. Februar:
Keine Buchung beim Arbeitgeber!**

Exkurs: Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes

Die Bewertung von Gutscheinen wird durch die Neuregelung in § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG in Bezugnahme auf das Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz (ZAG) ergänzt. § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG lautet:

„Als Zahlungsdienste gelten nicht (...)

10. Dienste, die auf Zahlungsinstrumenten beruhen, die

- a. für den Erwerb von Waren oder Dienstleistungen in den Geschäftsräumen des Emittenten oder innerhalb eines begrenzten Netzes von Dienstleistern im Rahmen einer Geschäftsvereinbarung mit einem professionellen Emittenten eingesetzt werden können,
- b. für den Erwerb eines sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungsspektrums eingesetzt werden können, oder
- c. beschränkt sind auf den Einsatz im Inland und auf Ersuchen eines Unternehmens oder einer öffentlichen Stelle für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Bestimmungen für den Erwerb der darin bestimmten Waren oder Dienstleistungen von Anbietern, die eine gewerbliche Vereinbarung mit dem Emittenten geschlossen haben, bereitgestellt werden;“

Zur Behandlung des Gutscheins aus Sicht des ausgebenden Unternehmers siehe Kapitel 2.1.3, Aufgabe 1.

Aufgabe 2

Ein Arbeitgeber erwirbt am 29. Januar eine 50,00 EUR-Gutscheinkarte für die hiesige City-Galerie durch Banküberweisung. Die Auszahlung des Guthabens der Gutscheinkarte ist ausgeschlossen. Eine IBAN- bzw. Überweisungsfunktion enthält die Gutscheinkarte nicht. Der Gutschein wird am 5. Februar d. J. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG gelten als erfüllt. Der Arbeitnehmer löst den Gutschein am 26. Februar in einem Bekleidungsgeschäft der Citygalerie ein.

Buchung beim Kauf des Gutscheins am 29. Januar:

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen	50,00	1800 Bank	50,00

Da der Gutschein ausschließlich zum Bezug von Waren (oder Dienstleistungen) berechtigt, und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a) ZAG erfüllt sind („*innerhalb eines begrenzten Netzes von Dienstleistern im Rahmen einer Geschäftsvereinbarung mit einem professionellen Emittenten*“), liegt gem. § 8 Abs. 1 EStG ein Sachbezug vor.

Es handelt sich hier um eine sogenannte Controlled-Loop-Karte, die nur bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden kann. Ein begrenztes Netz von Dienstleistern kann hier besonders immer dann bejaht werden, wenn sie auf die unmittelbar angrenzenden zweistelligen Postleitzahl-Bezirke begrenzt werden.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht (Behandlung bei der ausgebenden City-Galerie) handelt es sich um einen Gutschein gem. § 3 Abs. 13 UStG. Es liegt ein sogenannter Mehrzweckgutschein gem. § 3 Abs. 15 UStG vor.

Ein Vorsteuerabzug aus dem Gutschein ist beim Arbeitgeber jedoch in diesem Fall sowieso ausgeschlossen (UStAE Abschnitt 15.15 Abs. 1 S. 1). Denn hier steht von vornherein fest, dass der Gutschein für den Arbeitnehmer zur privaten Verwendung gekauft wird.

Mit Ausgabe des Gutscheins erfolgt der Zufluss beim Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber muss den Gutschein bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung erfassen:

Buchung bei Ausgabe des Gutscheins am 5. Februar:

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw. LStfrei	50,00	4949 Ver. so. Sachbez. ohne USt	50,00

Keine Buchung bei Einlösung des Gutscheins durch den Arbeitnehmer am 26. Februar!

Aufgabe 3

Ein Arbeitnehmer erhält im Januar von seinem Arbeitgeber eine Tankkarte, die mit 50,00 EUR geladen ist. Der Arbeitnehmer kann damit neben Kraftstoffen „alles, was das Auto bewegt“ (AdBlue, Zubehör u.a.) bezahlen. Eine Nutzung der Tankkarte für die in der Tankstelle angebotenen Getränke, Lebensmittel und sonstige „Shopware“ ist (technisch) ausgeschlossen. Bei dem von der Tankstelle angebotenen Warenspektrum („alles, was das Auto bewegt“) handelt es sich ausschließlich um Waren, deren Verkauf dem Regelsteuersatz unterliegt. Die Tankkarte wird zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt. Die Auszahlung des Guthabens der Tankkarte ist ausgeschlossen. Eine IBAN- bzw. Überweisungsfunktion enthält die Tankkarte nicht.

Buchung bei Kauf der Tankkarte im Januar:

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen	50,00	1800 Bank	50,00

Da der Gutschein ausschließlich zum Bezug von Waren (oder Dienstleistungen) berechtigt, und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b) des Zahlungsdienststeuergesetzes (ZAG) erfüllt sind, liegt gem. § 8 Abs. 1 S. 3 i. V. m. S. 2 und S. 1 EStG ein Sachbezug vor.

Ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b) des Zahlungsdienststeuergesetzes (ZAG) liegt deshalb vor, da die Tankkarte nur ein sehr begrenztes Waren- oder Dienstleistungsspektrum abdeckt (sog. limited range). Dieser Sachbezug bleibt steuerfrei, da 50,00 EUR im Monat nicht überschritten werden (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG) und eine zusätzliche Gewährung zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vorliegt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht handelt es sich um einen Gutschein gem. § 3 Abs. 13 UStG. Es liegt ein sogenannter Einzweckgutschein gem. § 3 Abs. 14 UStG vor.

Ein Vorsteuerabzug aus dem Gutschein ist beim Arbeitgeber jedoch in diesem Fall ausgeschlossen (UStAE Abschnitt 15.15 Abs. 1 S. 1). Denn hier steht von vornherein fest, dass der Gutschein für den Arbeitnehmer zur privaten Verwendung gekauft wird.

Buchung bei Ausgabe der Tankkarte:

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw. LStfrei	50,00	4949 Ver. so. Sachbez. ohne USt	50,00

Bei der Ausgabe der Tankkarte liegt kein steuerbarer Umsatz vor, da beim Kauf des Gutscheins kein Vorsteuerabzug möglich war (vergleiche § 3 Abs. 1b S. 2 UStG).

Mit Ausgabe der Tankkarte erfolgt der Zufluss beim Arbeitnehmer (vgl. R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR 2015). Der Arbeitgeber muss den Gutschein bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung erfassen:

Keine Buchung bei Einlösung des Tankguthabens durch den Arbeitnehmer!

6.1.7 Fahrtkostenzuschuss

Aufgabe 1

Ein Arbeitgeber zahlt seinem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn während des gesamten Jahres einen Zuschuss von pauschal monatlich 100,00 EUR zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Job-Ticket) durch Banküberweisung. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt. Die einfache Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt 34 km. Der Arbeitnehmer fährt im Jahr 2023 an 218 Tagen zur Arbeit.

- a) Buchung der Banküberweisung des monatlichen Fahrtkostenzuschusses von 100,00 EUR für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an den Arbeitnehmer:

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiwillige soziale Aufwendungen, lohnsteuerfrei	100,00	1800 Bank	100,00

Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die Arbeitnehmer die höheren tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten abziehen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG). Ein steuerfreier Zuschuss ist deshalb bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bis zur Höhe der dem Arbeitnehmer tatsächlich entstehenden Aufwendungen möglich und nicht auf die Entfernungspauschale begrenzt.

- b) Berechnung des Werbungskostenabzugs für den Arbeitnehmer im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seinen Fahrtkosten für das entsprechende Veranlagungsjahr:

Gem. § 3 Nr. 15 Satz 3 EStG mindern die steuerfreien Fahrtkostenzuschüsse die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers:

Entfernungspauschale:	218 Tage x 20 km x 0,30 EUR =	1.308,00 EUR
	+ 218 Tage x 14 km x 0,38 EUR =	1.159,76 EUR
		<u>2.467,76 EUR</u>
- steuerfreie Fahrtkostenzuschüsse gem § 3 Nr. 15 EStG:		
	100,00 EUR * 12 Monate =	1.200,00 EUR
= Werbungskostenabzug gem. § 9 EStG für die Fahrten		
<u>zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte:</u>		<u>1.267,76 EUR</u>

In der Lohnsteuerbescheinigung wird der steuerfreie Fahrtkostenzuschuss in der Zeile 17 ausgewiesen.

Aufgabe 2

Ein Arbeitgeber zahlt seinem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn während des gesamten Jahres einen Zuschuss von monatlich 120,00 EUR zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit seinem Pkw durch Banküberweisung. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt. Die einfache Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt 26 km. Der Arbeitnehmer fährt im Jahr 2023 an 220 Tagen (monatlich 20 Tage) zur Arbeit.

- a) Buchung der Banküberweisung des monatlichen Fahrtkostenzuschusses von 120,00 EUR für Fahrten mit dem Pkw zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an den Arbeitnehmer:

Soll	EUR	Haben	EUR
6090 Fahrtkostenerstattung Wohnung/Arbeitsstätte	120,00	1800 Bank	120,00

Der Fahrtkostenzuschuss ist nicht steuerfrei gem. § 3 Nr. 15 EStG, weil die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln erfolgen. Damit sind die Fahrtkostenzuschüsse steuerpflichtig. Der Arbeitgeber kann jedoch gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG die Fahrtkostenzuschüsse pauschal mit 15 % versteuern. Die Pauschalversteuerung ist jedoch nur bis zu dem Betrag möglich, den der Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Ziffer 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Zuschüsse nicht pauschal besteuert würden.

- b) Der Arbeitgeber pauschaliert den Fahrtkostenzuschuss für den Monat Januar 2023 gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG:

$$\begin{aligned}
 \text{Entfernungspauschale: } & 20 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ EUR} = & 120,00 \text{ EUR} \\
 & + 20 \text{ Tage} \times 6 \text{ km} \times 0,38 \text{ EUR} = & 45,60 \text{ EUR} \\
 & \hline
 & & 165,60 \text{ EUR}
 \end{aligned}$$

Eine Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses durch den Arbeitgeber gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG wäre bis zu einem Zuschuss von monatlich 165,60 EUR möglich!

$$\begin{aligned}
 \text{Pauschale Lohnsteuer } 15 \% \text{ v. } 120,00 \text{ EUR} & = & 18,00 \text{ EUR} \\
 + 5,5 \% \text{ Solidaritätszuschlag von } 18,00 \text{ EUR} & = & 0,99 \text{ EUR} \\
 + 7 \% \text{ Kirchensteuer von } 18,00 \text{ EUR} & = & 1,26 \text{ EUR} \\
 \hline
 = \text{Gesamtbetrag:} & & \underline{\underline{20,25 \text{ EUR}}}
 \end{aligned}$$

Soll	EUR	Haben	EUR
6069 Pauschale Steuer auf sonstige Bezüge (z.B. Fahrtkostenzuschüsse)	20,25	3730 Verbindlichkeiten aus Lohn- und Kirchensteuer	20,25

Gehört der Arbeitnehmer nachweislich keiner Konfession an, entfällt die Erhebung der Kirchensteuer.

- c) Berechnung des Werbungskostenabzugs für den Arbeitnehmer im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seinen Fahrtkosten im entsprechenden Jahr:

Gem. § 40 Abs. 2 Satz 3 EStG mindern die pauschal besteuerten Bezüge die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG abziehbaren Werbungskosten:

Entfernungspauschale: 220 Tage x 20 km x 0,30 EUR =	1.320,00 EUR
+ 220 Tage x 6 km x 0,38 EUR =	501,60 EUR
	1.821,60 EUR
- pauschal besteuerte Fahrtkostenzuschüsse:	
120,00 EUR * 12 Monate =	1.440,00 EUR
= Werbungskostenabzug gem. § 9 EStG für die Fahrten	
zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte:	381,60 EUR

Hinweis:

Wäre der Fahrtkostenzuschuss höher als die abziehbare Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, so wäre der übersteigende Betrag gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG beim Arbeitnehmer lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

Aufgabe 3

Ein Arbeitgeber ersetzt seinem Arbeitnehmer (1 Kind) die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstrecke mit dessen eigenem Pkw mit 0,30 EUR je Entfernungskilometer. Die Erstattung durch Banküberweisung erfolgt zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt. Der Arbeitnehmer fährt nachweislich an 20 Tagen im Monat (im Jahr 2023 insgesamt 220 Tage) zu seiner ersten Tätigkeitsstätte. Die einfache Entfernung beträgt 40 km. Der Arbeitgeber pauschaliert den Fahrtkostenzuschuss gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG.

- a) Buchung der Banküberweisung des monatlichen Fahrtkostenzuschusses für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem privaten Pkw an den Arbeitnehmer:

Zuschuss: 20 Tage * 40 km * 0,30 EUR = 240,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6090 Fahrtkostenerstattung Wohnung/Arbeitsstätte	240,00	1800 Bank	240,00

Der Fahrtkostenzuschuss ist nicht steuerfrei gem. § 3 Nr. 15 EStG, weil die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln erfolgen. Damit sind die Fahrtkostenzuschüsse steuerpflichtig. Der Arbeitgeber kann jedoch gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG den Fahrtkostenzuschuss pauschal mit 15 % versteuern. Die Pauschalversteuerung ist jedoch nur bis zu dem Betrag möglich, den der Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Ziffer 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Zuschüsse nicht pauschal besteuert würden.

Als Buchungstext sollte ggf. auf dem Kto. 6090 auf die Pauschalierung des Zuschusses hingewiesen werden.

- b) Der Arbeitgeber pauschaliert den Fahrtkostenzuschuss an den Arbeitnehmer für den Monat Januar 01 gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG:

Entfernungspauschale:	20 Tage x 20 km x 0,30 EUR =	120,00 EUR
	+ 20 Tage x 20 km x 0,38 EUR =	152,00 EUR
		<u>272,00 EUR</u>

Eine Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses durch den Arbeitgeber gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG wäre bis zu einem Betrag von monatlich 272,00 EUR möglich.

Pauschale Lohnsteuer 15 % v. 272,00 EUR	=	40,80 EUR
+ 5,5 % Solidaritätszuschlag von 40,80 EUR	=	2,24 EUR
+ 7 % Kirchensteuer von 40,80 EUR	=	2,85 EUR
= Gesamtbetrag:		<u>45,89 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
6069 Pauschale Steuer auf sonstige Bezüge (z.B. Fahrtkostenzuschüsse)	45,89	3730 Verbindlichkeiten aus Lohn- und Kirchensteuer	45,89

Gehört der Arbeitnehmer nachweislich keiner Konfession an, entfällt die Erhebung der Kirchensteuer.

- c) Berechnung des Werbungskostenabzugs für den Arbeitnehmer im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seinen Fahrtkosten für das entsprechende Veranlagungsjahr:

Gem. § 40 Abs. 2 Satz 3 EStG mindern die pauschal besteuerten Bezüge die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG abziehbaren Werbungskosten:

Entfernungspauschale:	220 Tage x 20 km x 0,30 EUR =	1.320,00 EUR
	+ 220 Tage x 20 km x 0,38 EUR =	1.672,00 EUR
		<u>2.992,00 EUR</u>
- pauschal besteuerte Fahrtkostenzuschüsse:		
	240,00 EUR * 12 Monate =	2.880,00 EUR
= Werbungskostenabzug gem. § 9 EStG für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte:		<u>112,00 EUR</u>

Hinweis: Wäre der Fahrtkostenzuschuss höher als die abziehbare Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, so wäre der übersteigende Betrag gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG beim Arbeitnehmer lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

- d) Die Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG löst Beitragsfreiheit in der gesetzlichen Sozialversicherung aus. Damit wird zwar der Arbeitgeber durch die Übernahme der pauschalen Steuer belastet, andererseits „erspart“ er sich durch die Pauschalierung den Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung. Damit ergibt sich durch die Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses für den Arbeitgeber folgende monatliche „effektive Ersparnis“:

Übernahme der Pauschalsteuer durch den Arbeitgeber:		40,80 EUR
- Ersparnis (Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung):		
KV-Beitrag	7,30 % von 272,00 EUR =	19,86 EUR
KV-Zusatzbeitrag	0,80 % von 272,00 EUR =	2,18 EUR
RV-Beitrag	9,30 % von 272,00 EUR =	25,30 EUR
AV-Beitrag	1,30 % von 272,00 EUR =	3,54 EUR
PV-Beitrag	1,525 % von 272,00 EUR =	4,15 EUR
		<u>55,03 EUR</u>
= „Effektive monatliche Ersparnis“ für den Arbeitgeber durch die Pauschalversteuerung des Fahrtkostenzuschusses:		<u>14,23 EUR</u>

6.1.8 Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

6.1.8.1 Überlassung von Fahrzeugen mit Verbrennungsmotor

Aufgabe 1

Für einen 36-jährigen verheirateten Arbeitnehmer ist für Juni 01 die Gehaltsabrechnung zu erstellen und zu buchen. Der Arbeitnehmer legt keinen Elternnachweis vor.

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ab diesem Monat aufgrund arbeitsvertraglicher Regelung neben dem tariflichen Gehalt in Höhe von 4.200,00 EUR einen betrieblichen Pkw zur privaten Nutzung zur Verfügung. Der ArbN benutzt den Pkw auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, einfache Entfernung 30 km (15 Arbeitstage, Vereinfachungsregelung R 40.2 Abs. 6 LStR, H 40.2 LStH).

Der inländische Listenpreis des Pkw beträgt netto 29.080,00 EUR + Sonderausstattung 2.000,00 EUR = 31.080,00 EUR + 19 % USt 5.905,20 EUR = 36.985,20 EUR.

Berechnung des geldwerten Vorteils:

Abrundung des Bruttolistenpreises auf volle 100,00 EUR = 36.900,00 EUR

= Bemessungsgrundlage lt. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR

1 % von 36.900,00 EUR = 369,00 EUR

+ 0,03 % von 36.900,00 x 30 km = 332,10 EUR

Geldwerter Vorteil brutto 701,10 EUR

./. 19 % USt 111,94 EUR

Geldwerter Vorteil netto 589,16 EUR

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3, Abs. 18 und BMF-Schreiben vom 27. August 2004 geldwerter Vorteil netto 589,16 EUR

Hinweis:

Da der Arbeitnehmer aufgrund einer arbeitsvertraglichen Regelung neben dem Barlohn einen zusätzlichen Lohn in Form einer Sachzuwendung erhält, handelt es sich um eine Vergütung für geleistete Dienste. Es liegt ein Leistungsaustausch vor (tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG). Es müsste daher der anteilige Wert der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers als Bemessungsgrundlage für die USt herangezogen werden. Aus Vereinfachungsgründen werden diese Sachzuwendungen in der Praxis aber nach den Werten in § 10 Abs. 4 UStG bemessen (vgl. UStAE 1.8 Abs. 6 S. 4) oder man geht von den lohnsteuerlichen Werten aus (vgl. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3).

Gehaltsabrechnung Juni 01:

Gehalt	4.200,00 EUR	4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	<u>701,10 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Gehalt	4.901,10 EUR	
./. Lohnsteuer (IV/0)	835,66 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>66,85 EUR</u>	902,51 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		<u>1.008,39 EUR</u>
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)		2.289,10 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	991,24 EUR	
U2 0,63 % v. 4.901,10 EUR =	30,88 EUR	
U3 0,06 % v. 4.901,10 EUR =	<u>2,94 EUR</u>	1.025,06 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.289,10
6000 Löhne und Gehälter	701,10	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	902,51
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.008,39
		4947 Ver. so. Sabez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	589,16
		3800 USt	111,94

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 701,10 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	1.025,06	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.025,06

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Beitragsbemessungsgrenzen 2023: KV/PV 4.987,50 EUR/Monat
RV/AV 7.300,00 EUR/Monat

Aufgabe 2

Gleicher Fall wie Aufgabe 1, der Arbeitgeber übernimmt aber die pauschale Lohnsteuer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt.

Berechnung des geldwerten Vorteils und der Pauschalversteuerung:

1 % aus dem Listenpreis		369,00 EUR	
0,03 % x 30 km		332,10 EUR	
Geldwerter Vorteil		701,10 EUR	
./. 15 Tage x 20 km x 0,30 EUR	90,00 EUR		
./. 15 Tage x 10 km x 0,38 EUR	57,00 EUR	147,00 EUR	(max. Pausch.)
Geldwerter Vorteil, beim ArbN		554,10 EUR	
lohnsteuer- u. sozialversicherungspflichtig			

Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG:

15 % v. 147,00 EUR	22,05 EUR
+ 5,5 % Solidaritätszuschlag	1,21 EUR
+ 7 % Kirchensteuer	1,54 EUR
= Gesamtbetrag:	24,80 EUR

Berechnung der USt:

Geldwerter Vorteil brutto	701,10 EUR
./. 19 % USt	111,94 EUR
Geldwerter Vorteil netto	589,16 EUR

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3, Abs. 18 und BMF-Schreiben vom 27. August 2004 geldwerter Vorteil netto 589,16 EUR

Gehaltsabrechnung Juni 01:

Gehalt	4.200,00 EUR		4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	554,10 EUR		
<u>Steuerpflichtiges Gehalt</u>	4.754,10 EUR		
./. Lohnsteuer (IV/0)		793,50 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		<u>63,48 EUR</u>	856,98 EUR
<u>./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung</u>			<u>978,15 EUR</u>
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)			2.364,87 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	961,51 EUR		
U2 0,63 % v. 4.754,10 EUR =	29,95 EUR		
U3 0,06 % v. 4.754,10 EUR =	<u>2,85 EUR</u>		994,31 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.364,87
6000 Löhne und Gehälter	554,10	3730 Verb. aus LSt und KiSt	856,98
6000 Löhne und Gehälter	147,00	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	978,15
		4947 Ver. so. Sabez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	589,16
		3800 USt	111,94

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 554,10 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Hinweis:

Als Buchungstext sollte auf dem Kto. 6000 auf die Pauschalierung der 147,00 EUR hingewiesen werden.

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	994,31	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	994,31

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U 3 0,06 %

Soll	EUR	Haben	EUR
6069 Pausch. LSt a. so. Bez.	24,80	3730 Verb. aus LSt und KiSt	24,80

Aufgabe 3

Gleicher Fall wie Aufgabe 1, der Arbeitgeber wendet jedoch in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer für das Jahr 01, somit auch für den Monat Juni 01, im Zusammenhang mit der Überlassung des betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 8 Absatz 2 Satz 3 EStG) die BFH-Rechtssprechung (BMF-Schreiben vom 01.04.2011) an. Dem Arbeitgeber liegen für den Monat Juni 01 datumsgenaue Erklärungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem betrieblichen Fahrzeug für 13 Tage vor (die kalenderjahrbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten ist zu beachten).

Berechnung des geldwerten Vorteils:

Abrundung des Bruttolistenpreises auf volle 100,00 EUR = 36.900,00 EUR
= Bemessungsgrundlage lt. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR

1 % von 36.900,00 EUR =	369,00 EUR
+ 0,026 % [0,002 % x 13 Tage] v. 36.900,00 EUR x 30 km =	287,82 EUR
Geldwerter Vorteil brutto:	656,82 EUR
./. 19 % USt	104,87 EUR
Geldwerter Vorteil netto:	551,95 EUR

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3, Abs. 18 und BMF-Schreiben vom 27. August 2004 geldwerter Vorteil netto 551,95 EUR

Hinweis:

Da der Arbeitnehmer aufgrund einer arbeitsvertraglichen Regelung neben dem Barlohn einen zusätzlichen Lohn in Form einer Sachzuwendung erhält, handelt es sich um eine Vergütung für geleistete Dienste. Es liegt ein Leistungsaustausch vor (tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG). Es müsste daher der anteilige Wert der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen werden. Aus Vereinfachungsgründen werden diese Sachzuwendungen in der Praxis aber nach den Werten in § 10 Abs. 4 UStG bemessen (vgl. UStAE 1.8 Abs. 6 S. 4)) oder man geht von den lohnsteuerlichen Werten aus (vgl. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3).

Gehaltsabrechnung Juni 01:

Gehalt	4.200,00 EUR		4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	656,82 EUR		
Steuerpflichtiges Gehalt	4.856,82 EUR		
./. Lohnsteuer (IV/0)		822,91 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		65,83 EUR	888,74 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung			999,29 EUR
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)			2.311,97 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung		982,29 EUR	
U2: 0,63 % v. 4.856,82 EUR =		30,60 EUR	
U3: 0,06 % v. 4.856,82 EUR =		2,91 EUR	1.015,80 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.311,97
6000 Löhne und Gehälter	656,82	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	888,74
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	999,29
		4947 Ver. so. Sabez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	551,95
		3800 USt	104,87

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 656,82 € kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	1.015,80	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.015,80

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Beitragsbemessungsgrenzen 2023: KV/PV 4.987,50 EUR/Monat
RV/AV 7.300,00 EUR/Monat

Aufgabe 4

Gleicher Fall wie Aufgabe 3, der Arbeitgeber übernimmt aber die pauschale Lohnsteuer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt.

Berechnung des geldwerten Vorteils und der Pauschalversteuerung:

1 % aus dem Listenpreis		369,00 EUR	
0,026 % x 30 km		287,82 EUR	
Geldwerter Vorteil		656,82 EUR	
./. 13 Tage x 20 km x 0,30 EUR	78,00 EUR		
./. 13 Tage x 10 km x 0,38 EUR	49,40 EUR	127,40 EUR	(max. Pausch.)
Geldwerter Vorteil, beim ArbN lohnsteuer- u. sozialversicherungspflichtig		529,42 EUR	

Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG:

15 % v. 127,40 EUR	19,11 EUR
+ 5,5 % Solidaritätszuschlag	1,05 EUR
+ 7 % Kirchensteuer	1,33 EUR
= Gesamtbetrag	21,49 EUR

Berechnung der USt:

Geldwerter Vorteil brutto	656,82 EUR
./. 19 % USt	104,87 EUR
Geldwerter Vorteil netto	551,95 EUR

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. UStAE 1.8 Abs. 8 S. 2 und 3, Abs. 18 und BMF-Schreiben vom 27. August 2004 geldwerter Vorteil netto 551,95 EUR

Gehaltsabrechnung Juni 01:

Gehalt	4.200,00 EUR		4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	529,42 EUR		
<u>Steuerpflichtiges Gehalt</u>	<u>4.729,42 EUR</u>		
./. Lohnsteuer (IV/0)		786,50 EUR	
./. Solidaritätszuschlag		0,00 EUR	
./. Kirchensteuer		<u>62,92 EUR</u>	849,42 EUR
<u>./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung</u>			<u>973,08 EUR</u>
Nettogehalt (auszahlender Betrag)			2.377,50 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	956,53 EUR		
U2: 0,63 % v. 4.729,42 EUR =	29,80 EUR		
U3: 0,06 % v. 4.729,42 EUR =	<u>2,84 EUR</u>		989,17 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.377,50
6000 Löhne und Gehälter	529,42	3730 Verb. aus LSt und KiSt	849,42
6000 Löhne und Gehälter	127,40	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	973,08
		4947 Ver. so. Sabez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	551,95
		3800 USt	104,87

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 529,42 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Hinweis:

Als Buchungstext sollte auf dem Kto. 6000 auf die Pauschalierung der 127,40 EUR hingewiesen werden.

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	989,17	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	989,17

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Soll	EUR	Haben	EUR
6069 Pausch. LSt a. sonst. Bez.	21,49	3730 Verb. aus LSt und KiSt	21,49

Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG

6.1.8.2 Überlassung von Fahrzeugen mit Elektro- oder Hybridelektroantrieb

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug oder ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug als Firmenwagen, ist für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung sowie für die privaten Fahrten von der Wohnung des Arbeitnehmers zu seiner ersten Tätigkeitsstätte die Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG heranzuziehen. Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils kommen drei Alternativen in Betracht.

Welche Alternative anwendbar ist, hängt

- vom Anschaffungszeitpunkt bzw. Zeitpunkt der Überlassung,
- vom Anschaffungspreis sowie
- vom CO₂-Ausstoß bzw. der Reichweite

des Fahrzeugs ab.

Alternative 1:

Bei Anschaffungen bzw. Überlassung vor 2019 bis 31.12.2022 dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen stufenweise gekürzt werden (Aufgabe 1).
Ab dem 01.01.2023 ist keine Kürzung mehr zulässig.

Alternative 2:

Bei Anschaffungen bzw. Überlassung ab 01.01.2019 dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen um 50 % gekürzt werden, wenn das Fahrzeug zusätzlich einen Maximalwert an CO₂-Ausstoß nicht überschreitet oder eine rein elektrische Mindestreichweite vorweisen kann. (Beispiel s. Aufgabe 2)

Alternative 3:

Bei Anschaffungen bzw. Überlassung ab 01.01.2019 (anwendbar ab VZ 2020) dürfen der BLP bzw. die Aufwendungen um 75 % gekürzt werden, wenn das Fahrzeug keinen CO₂-Ausstoß hat und der BLP bzw. die Aufwendungen max. 60.000 EUR (ab VZ 2020) betragen haben. (Beispiel s. Aufgabe 3)

Zusammenfassung:

Bei Anschaffungen bzw. Überlassung vor 2019 kommt ausschließlich eine stufenweise Kürzung der BMG in Betracht. (Alternative 1)

Bei Anschaffungen bzw. Überlassung ab 01.01.2019:

Die BMG darf um 75 % gekürzt werden, wenn der CO₂-Ausstoß 0g/km und der BLP bzw. die Aufwendungen max. 60.000 EUR betragen. (Alternative 3)

Die BMG darf um 50 % gekürzt werden, wenn ein festgelegter CO₂-Grenzwert nicht überschritten bzw. das Fahrzeug eine rein elektrische Mindestreichweite zurücklegen kann oder das Fahrzeug keinen CO₂-Ausstoß hat, aber einen BLP bzw. Aufwendungen über 60.000 EUR. (Alternative 2)

Für alle anderen Fahrzeuge greift bis 31.12.2022 die stufenweise Kürzung (Alternative 1).

Das folgende Schaubild gibt einen Überblick:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030																																				
PRIVATNUTZUNG Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge	vor 2019																																															
Alternative 1 Stufenweise Minderung des Brutto-Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 1 EStG	<p>Minderung abhängig vom Jahr der Anschaffung/Erstzulassung und der Batteriekapazität (kWh)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Anschaffung/Erstzulassung</th> <th>Minderung pro kWh in EUR</th> <th>Höchstbetrag in EUR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2013 und früher</td> <td>500</td> <td>10.000</td> </tr> <tr> <td>2014</td> <td>450</td> <td>9.500</td> </tr> <tr> <td>2015</td> <td>400</td> <td>9.000</td> </tr> <tr> <td>2016</td> <td>350</td> <td>8.500</td> </tr> <tr> <td>2017</td> <td>300</td> <td>8.000</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Anschaffung/Erstzulassung</th> <th>Minderung pro kWh in EUR</th> <th>Höchstbetrag in EUR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2018</td> <td>250</td> <td>7.500</td> </tr> <tr> <td>2019</td> <td>200</td> <td>7.000</td> </tr> <tr> <td>2020</td> <td>150</td> <td>6.500</td> </tr> <tr> <td>2021</td> <td>100</td> <td>6.000</td> </tr> <tr> <td>2022</td> <td>50</td> <td>5.500</td> </tr> </tbody> </table>												Anschaffung/Erstzulassung	Minderung pro kWh in EUR	Höchstbetrag in EUR	2013 und früher	500	10.000	2014	450	9.500	2015	400	9.000	2016	350	8.500	2017	300	8.000	Anschaffung/Erstzulassung	Minderung pro kWh in EUR	Höchstbetrag in EUR	2018	250	7.500	2019	200	7.000	2020	150	6.500	2021	100	6.000	2022	50	5.500
Anschaffung/Erstzulassung	Minderung pro kWh in EUR	Höchstbetrag in EUR																																														
2013 und früher	500	10.000																																														
2014	450	9.500																																														
2015	400	9.000																																														
2016	350	8.500																																														
2017	300	8.000																																														
Anschaffung/Erstzulassung	Minderung pro kWh in EUR	Höchstbetrag in EUR																																														
2018	250	7.500																																														
2019	200	7.000																																														
2020	150	6.500																																														
2021	100	6.000																																														
2022	50	5.500																																														
Alternative 2 50 % Ansatz des Brutto-Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 2, 4 und 5 EStG	<p>Anschaffungen vom 01.01.2019 bis 31.12.2021</p> <p>Voraussetzung: - CO2-Ausstoß max. 50g/km oder - Reichweite rein elektrisch mind. 40 km</p> <p>Anschaffungen vom 01.01.2022 bis 31.12.2024</p> <p>Voraussetzungen: - CO2-Ausstoß max. 50g/km oder - Reichweite rein elektrisch mind. 60 km</p> <p>Anschaffungen vom 01.01.2025 bis 31.12.2030</p> <p>Voraussetzung: - CO2-Ausstoß max. 50g/km oder - Reichweite rein elektrisch mind. 80 km</p>																																															
Alternative 3 25 % Ansatz des Brutto-Listenpreises bzw. der Aufwendungen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 und 3 Nr. 3 EStG	<p>begünstigt, aber: f. VZ 2019 50 %, erst ab VZ 2020 25 %</p> <p>Anschaffungen vom 01.01.2019 bis 31.12.2030 (anwendbar ab VZ 2020) Voraussetzungen: - CO2-Ausstoß 0g/km und - Bruttolistenpreis bzw. Aufwendungen max. 40.000 EUR (ab 01.01.2020 Anhebung auf 60.000 EUR für Kfz, die nach 31.12.2018 angeschafft, geleast oder zur Nutzung überlassen werden.)</p>																																															
	vor 2019																																															

1%-Methode - Pauschalregelung

Alternative 1: Stufenweise Kürzung – **Entfällt ab dem 31.12.2022**

Aufgabe 1

Ein verheirateter, 26-jähriger Arbeitnehmer (kein Elternnachweis, Steuerklasse IV) nutzt ein vom Arbeitgeber im Januar 2017 erworbenes Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16 kWh sowohl für Privatfahrten als auch für die Fahrten zwischen Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte (einfache Entfernung 30 km). Der Bruttolistenpreis beträgt 38.590,00 EUR. Die betriebliche Nutzung durch den Arbeitnehmer beträgt 60 %.

Der Arbeitnehmer erhält einen monatlichen Bruttolohn von 4.200,00 EUR.

Eine Umlagepflicht (U1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht.

Die **stufenweise Kürzung** des Bruttolistenpreises gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils **entfällt** ab dem 31.12.2022.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>BMG für LSt und USt</u>	
	<u>UNgekürzt</u>	
Bruttolistenpreis		38.590,00 EUR
→ Kürzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG		Entfällt ab 31.12.2022
= Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 EUR)		38.500,00 EUR
1 % des BLP =		385,00 EUR
+ 0,03 % des BLP x 30 km =		346,50 EUR
= Geldwerter Vorteil brutto		731,50 EUR
./. 19 % USt		116,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer		614,71 EUR
<u>Gehaltsabrechnung Januar 2023:</u>		
Gehalt	4.200,00 EUR	4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	731,50 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt	4.931,50 EUR	
./. Lohnsteuer (IV/0)	844,50 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	67,56 EUR	912,06 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		1.014,66 EUR
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)		2.273,28 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	997,40 EUR	
U2: 0,63 % v. 4.931,50 EUR =	31,07 EUR	
U3: 0,06 % v. 4.931,50 EUR =	2,96 EUR	1.031,43 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.273,28
6000 Löhne und Gehälter	731,50	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	912,06
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.014,66
		4947 Ver. so. Sachbez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	614,71
		3800 USt	116,79

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 731,50 € kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	1.031,43	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.031,43

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Beitragsbemessungsgrenzen 2023 beachten:

KV/PV	4.987,50 EUR/Monat
RV/AV	7.300,00 EUR/Monat

Hinweis:

Die Kürzung des Bruttolistenpreises gilt nicht für umsatzsteuerliche Zwecke. Durch den niedrigeren geldwerten Vorteil sinken auch der monatliche LSt-Abzug und die Sozialabgaben. Der Arbeitnehmer erhält eine höhere Nettolohnauszahlung. Ebenso ist seitens des Arbeitgebers ein geringerer AG-Anteil abzuführen.

Aufgabe 2 Alternative 2: Kürzung der BMG um 50 %

Die Anschaffung und Überlassung des Firmen-PKW an den Arbeitnehmer erfolgt jedoch erst im Januar 2019 und die Mindestreichweite durch reinen Elektroantrieb des Fahrzeugs liegt bei mindestens 40 km. Der CO₂-Ausstoß des Fahrzeugs beträgt über 50 g/km.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>BMG für LSt</u> <u>gekürzt</u>	<u>BMG für USt</u> <u>ungekürzt</u>
Bruttolistenpreis	38.590,00 EUR	38.590,00 EUR
./. Kürzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 2 EStG 50 %	19.295,00 EUR	0,00 EUR
= Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 EUR)	19.200,00 EUR	38.500,00 EUR
1 % des BLP =	192,00 EUR	385,00 EUR
+ 0,03 % des BLP x 30 km =	172,80 EUR	346,50 EUR
= Geldwerter Vorteil brutto	364,80 EUR	731,50 EUR
./. 19 % USt	116,79 EUR	← 116,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer	248,01 EUR	

Gehaltsabrechnung Januar 2023:

Gehalt	4.200,00 EUR	4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	364,80 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt	4.564,80 EUR	
./. Lohnsteuer (IV/0)	765,41 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	61,23 EUR	826,64 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		939,21 EUR
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)		2.434,15 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	923,23 EUR	
U2: 0,63 %	28,76 EUR	
U3: 0,06 %	2,74 EUR	954,73 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.434,15
6000 Löhne und Gehälter	364,80	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	826,64
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	939,21
		4947 Ver. so. Sachbez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	248,01
		3800 USt	116,79

Hinweise:

1. Da das Konto 4947 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 364,80 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.
 Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden
 KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %
 Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	954,73	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	954,73

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG
 U2 0,63 %, U3 0,06 %

Hinweis:

Die Kürzung des Bruttolistenpreises gilt nicht für umsatzsteuerliche Zwecke. Durch den niedrigeren geldwerten Vorteil sinken auch der monatliche LSt-Abzug und die Sozialabgaben. Der Arbeitnehmer erhält eine höhere Nettolohnauszahlung. Ebenso ist seitens des Arbeitgebers ein geringerer AG-Anteil abzuführen.

Aufgabe 3 Alternative 3: Kürzung der BMG um 75 %

Gleicher Sachverhalt wie Aufgabe 1. Die Anschaffung und Überlassung des Firmen-PKW an den Arbeitnehmer erfolgen jedoch erst im Januar 2020 und das angeschaffte Fahrzeug verursacht keinen CO2-Ausstoß.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>BMG für LSt</u> <u>gekürzt</u>	<u>BMG für USt</u> <u>ungekürzt</u>
Bruttolistenpreis	38.590,00 EUR	38.590,00 EUR
./. Kürzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 1 EStG 75 %	28.942,00 EUR	0,00 EUR
= Bruttolistenpreis (gerundet)	= 9.600,00 EUR	38.500,00 EUR
1 % des BLP =	96,00 EUR	385,00 EUR
+ 0,03 % des BLP x 30 km =	86,40 EUR	346,50 EUR
= Geldwerter Vorteil brutto	182,40 EUR	731,50 EUR
./. 19 % USt	116,79 EUR	← 116,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer	65,61 EUR	

Gehaltsabrechnung Januar 2023:

Gehalt	4.200,00 EUR	4.200,00 EUR
+ Geldwerter Vorteil	182,40 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt	4.382,40 EUR	
./. Lohnsteuer (IV/0)	689,83 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>55,18 EUR</u>	745,01 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		901,68 EUR
Nettogehalt (auszuzahlender Betrag)		2.553,31 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	886,34 EUR	
U2: 0,63 %	27,61 EUR	
U3: 0,06 %	<u>2,63 EUR</u>	916,58 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	4.200,00	1800 Bank	2.553,31
6000 Löhne und Gehälter	182,40	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	745,01
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	901,68
		4947 Ver. so. Sachbez. aus Kfz-Gestellg. m. USt	65,61
		3800 USt	116,79

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 182,40 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag = 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Hinweise:

1. Da das Konto 4947 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	916,58	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	916,58

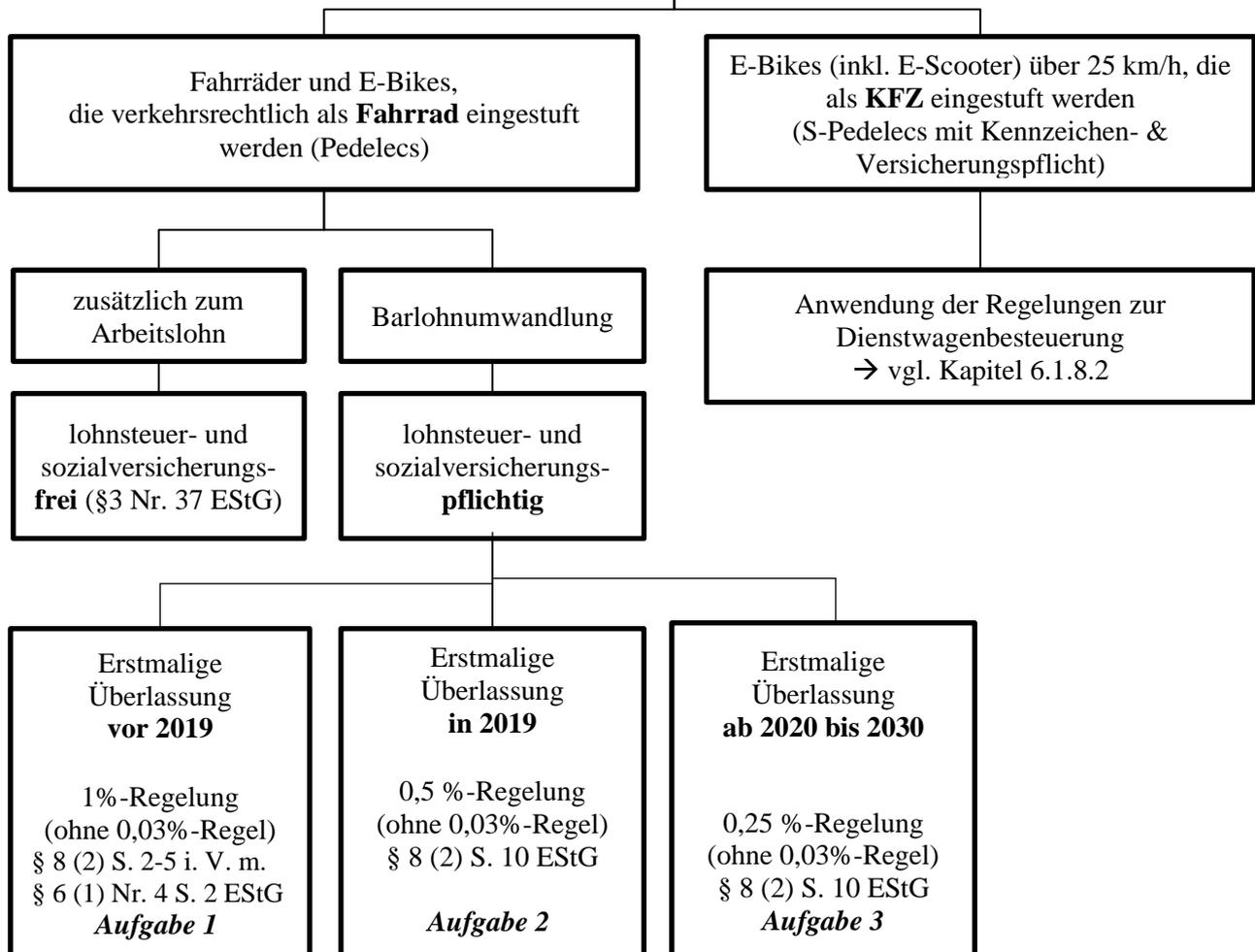
Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Hinweis:

Die Kürzung des Bruttolistenpreises gilt nicht für umsatzsteuerliche Zwecke. Durch den niedrigeren geldwerten Vorteil sinken auch der monatliche LSt-Abzug und die Sozialabgaben. Der Arbeitnehmer erhält eine höhere Nettolohnauszahlung. Ebenso ist seitens des Arbeitgebers ein geringerer AG-Anteil abzuführen.

6.1.8.3 Überlassung von betrieblichen Fahrrädern



Die Freigrenze von 50,00 EUR gem. § 8 (2) S. 11 EStG ist nicht anzuwenden!



Die Vorteile durch das Aufladen des Elektrofahrzeugs, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt, sind grundsätzlich steuerfrei. Im weiteren Verlauf wird auf diese Problematik nicht eingegangen.

vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Außerdem kann der Arbeitnehmer in seiner Steuererklärung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die Entfernungspauschale uneingeschränkt geltend machen.

Die Steuerfreiheit gilt nicht, wenn die Überlassung für private Zwecke im Rahmen einer Barlohnnumwandlung erfolgt.

Aufgabe 1 Erstmalige Überlassung eines E-Bikes (als Fahrrad eingestuft, sog. Pedelec) im Rahmen der Barlohnnumwandlung **vor 2019**.

Ein Arbeitgeber überlässt seinem Mitarbeiter (LSt-Klasse IV, 1,0) mit einem monatlichen Bruttolohn von 4.000,00 EUR sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ein E-Bike.

Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers einschließlich USt beträgt 3.099,00 EUR. Der Arbeitnehmer kann das Bike für eine monatliche Leasingrate von 60,00 EUR leasen. Diese wird in Form einer Barlohnnumwandlung direkt vom Entgelt abgezogen.

Mit dem geldwerten Vorteil sind alle Privatfahrten, alle Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie alle Heimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abgegolten.

Eine Umlagepflicht (U1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>ungekürzt</u>
Bruttolistenpreis	3.099,00 EUR
= Bruttolistenpreis (gerundet)	3.000,00 EUR
1 % des BLP =	30,00 EUR
= Geldwerter Vorteil brutto	30,00 EUR
./. 19 % USt	4,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer	25,21 EUR

Die Freigrenze für Sachbezüge § 8 (2) S. 11 EStG (= 50,00 EUR im Kalendermonat) ist nicht anzuwenden.

Der geldwerte Vorteil ist damit niedriger als die Leasingrate für das E-Bike. Der Weg über die Barlohnnumwandlung hat in diesem Fall den Vorteil, dass das sozialversicherungs- und lohnsteuerpflichtige Brutto-Einkommen herabgesetzt wird.

Gehaltsabrechnung Januar 2023:

Bruttolohn	4.000,00 EUR	
- Barlohnnumwandlung	60,00 EUR	
=	3.940,00 EUR	
+ Geldwerter Vorteil brutto	30,00 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt		3.970,00 EUR
./. Lohnsteuer (IV/1,0)	584,16 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>37,36 EUR</u>	621,52 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		802,93 EUR
./. Geldwerter Vorteil		<u>30,00 EUR</u>
Nettogehalt (auszuzahlender Betrag)		2.515,55 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	802,93 EUR	
U2: 0,63 %	25,01 EUR	
U3: 0,06 %	<u>2,38 EUR</u>	830,32 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.940,00	1800 Bank	2.515,55
6000 Löhne und Gehälter	30,00	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	621,52
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	802,93
		4948 Ver. so. Sabez. m. USt	25,21
		3800 USt	4,79

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 30,00 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Kein Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %.

Nachweis der Elterneigenschaft durch Eintrag in den ELStAM-Daten.

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	830,32	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	830,32

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Aufgabe 2 Gleicher Sachverhalt wie Aufgabe 1, nur wird das E-Bike (als Fahrrad eingestuft, sog. Pedelec) erstmalig **in 2019** überlassen.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>BMG für LSt</u> <u>gekürzt</u>	<u>BMG für USt</u> <u>ungekürzt</u>
Bruttolistenpreis	3.099,00 EUR	3.099,00 EUR
./. Kürzung 50 % § 8 (2) S. 10 EStG	1.594,50 EUR	0,00 EUR
= Bruttolistenpreis (gerundet)	= 1.500,00 EUR	3.000,00 EUR
1 % des BLP = Geldwerter Vorteil brutto	15,00 EUR	30,00 EUR
./. 19 % USt	4,79 EUR	← 4,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer	10,21 EUR	

Entscheidend für die Halbierung der BMG ist nicht der Anschaffungszeitpunkt des E-Bikes, sondern der Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.

Gehaltsabrechnung Januar 2023:

Bruttolohn	4.000,00 EUR	
- Barlohnnumwandlung	60,00 EUR	
= Zwischensumme	3.940,00 EUR	
+ Geldwerter Vorteil	15,00 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt		3.955,00 EUR
./. Lohnsteuer (IV/1,0)	580,25 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>37,07 EUR</u>	617,32 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		799,91 EUR
./. Geldwerter Vorteil		15,00 EUR
Netto Gehalt (auszahlender Betrag)		2.522,77 EUR

Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung 799,91 EUR

U2: 0,63 %	24,92 EUR	
U3: 0,06 %	<u>2,37 EUR</u>	827,20 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.940,00	1800 Bank	2.522,77
6000 Löhne und Gehälter	15,00	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	617,32
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	799,91
		4948 Ver. so. Sabez. m. USt	10,21
		3800 USt	4,79

Hinweise:

1. Da das Konto 4948 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 15,00 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Kein Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %.

Nachweis der Elterneigenschaft durch Eintrag in den ELStAM-Daten.

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	827,20	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	827,20

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

Aufgabe 3 Gleicher Sachverhalt wie Aufgabe 1, nur wird das E-Bike (als Fahrrad eingestuft, sog. Pedelec) erstmalig zwischen 01.01.2020 bis 31.12.2030 überlassen.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Monat Januar 2023:

	<u>BMG für LSt</u> <u>gekürzt</u>	<u>BMG für USt</u> <u>ungekürzt</u>
Bruttolistenpreis	3.099,00 EUR	3.099,00 EUR
./. Kürzung 75 % § 8 (2) S. 10 EStG	2.324,25 EUR	0,00 EUR
= Bruttolistenpreis (gerundet)	= 700,00 EUR	3.000,00 EUR
1 % des BLP = Geldwerter Vorteil brutto	7,00 EUR	30,00 EUR
./. 19 % USt	4,79 EUR	← 4,79 EUR
Geldwerter Vorteil ohne Umsatzsteuer	2,21 EUR	

Gehaltsabrechnung Januar 2023:

Bruttolohn	4.000,00 EUR	
- Barlohnnumwandlung	60,00 EUR	
	3.940,00 EUR	
+ Geldwerter Vorteil	7,00 EUR	
Steuerpflichtiges Gehalt		3.947,00 EUR
./. Lohnsteuer (IV/1,0)	578,16 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>36,91 EUR</u>	615,07 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		798,28 EUR
./. Geldwerter Vorteil		7,00 EUR
Netto Gehalt (auszuzahlender Betrag)		2.526,65 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	798,28 EUR	
U2: 0,63 %	24,87 EUR	
U3: 0,06 %	<u>2,37 EUR</u>	825,52 EUR

Buchung der Lohnauszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.940,00	1800 Bank	2.526,65
6000 Löhne und Gehälter	7,00	3730 Verb. aus LSt u. KiSt	615,07
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	798,28
		4948 Ver. so. Sabez. m. USt	2,21
		3800 USt*	4,79

Hinweise:

1. Da das Konto 4948 ein Automatikkonto ist, ist die Automatik bei diesem Konto auszuschalten!
2. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Kontenrahmen seitens DATEV angepasst wird!

Die Buchung des geldwerten Vorteils in Höhe von 7,00 EUR kann auch über ein Unterkonto erfolgen.
 Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden
 KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %
 Kein Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %.
 Nachweis der Elterneigenschaft durch Eintrag in den ELStAM-Daten.

Buchung des AG-Anteils

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	825,52	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	825,52

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG
 U2 0,63 %, U3 0,06 %

6.1.9 Freie Unterkunft und Verpflegung

Aufgabe

Ein Unternehmer gewährt einem kinderlosen Arbeitnehmer (30 Jahre alt, keine Elterneigenschaft) aufgrund arbeitsvertraglicher Regelung neben dem tariflichen Arbeitslohn in Höhe von 2.600,00 EUR freie Verpflegung und Unterkunft. Die amtlichen Sachbezugswerte für die freie Verpflegung und Unterkunft betragen im Jahr 2023 monatlich:

Freie Verpflegung	288,00 EUR
<u>Unterkunft</u>	<u>265,00 EUR</u>
Sachbezugswerte lohnsteuer- u. sozialversicherungspfl.	553,00 EUR

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Unterkunft steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Bst. a UStG

Verpflegung steuerpflichtig, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG i. V. m. UStAE 1.8 Abs. 8 und 9 Sachbezug netto 269,16 EUR

Aufteilung

Berechnung der USt: Verpflegung, steuerpflichtig § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG 7%

Verpflegung brutto	288,00 EUR
<u>./. 7 % USt</u>	<u>18,84 EUR*</u>
Verpflegung netto	269,16 EUR

*Gemäß dem Ersten Corona-Steuerhilfegesetz (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG - BGBl. 2020 I, S. 1385) unterliegen die nach dem 30.6.2020 und vor dem 31.12.2023 (verlängert durch die weiteren Corona-Steuerhilfegesetze) erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, dem ermäßigten Steuersatz. Dies beeinflusst auch die umsatzsteuerliche Behandlung des Sachbezugswert!

Lohnabrechnung für Juni 2023:

Arbeitslohn	2.600,00 EUR		2.600,00 EUR
+ Sachbezüge	553,00 EUR		
<u>Steuerpfl. Arbeitslohn</u>	<u>3.153,00 EUR</u>		
<u>./. Lohnsteuer (I/O)</u>		376,75 EUR	
<u>./. Solidaritätszuschlag</u>		0,00 EUR	
<u>./. Kirchensteuer</u>		<u>30,14 EUR</u>	406,89 EUR
<u>./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung</u>			<u>648,73 EUR</u>
<u>Nettolohn (auszahlender Betrag)</u>			<u>1.544,38 EUR</u>
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung		637,69 EUR	
U2 0,63 %		19,86 EUR	
U3 0,06 %		<u>1,89 EUR</u>	659,44 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.153,00	1800 Bank	1.544,38
		3730 Verb. aus LSt und KiSt	406,89
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	648,73
		4948 Ver. so. Sabez. m. USt	269,16
		3800 USt	18,84
		4949 Ver. so. Sabez. o. USt	265,00

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 3 Satz 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	659,44	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	659,44

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

6.1.10 Kindergartenzuschuss

Vorbemerkung: Steuerfreie und pauschalierte Arbeitgeberleistungen werden im Rahmen der Lohn- und Gehaltsabrechnung berücksichtigt.

Aufgabe

Der Arbeitgeber überweist einem Arbeitnehmer im Februar 01 zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn einen Kindergartenzuschuss in Höhe von 150,00 EUR. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	150,00	1800 Bank	150,00

Steuerfreie Einnahme § 3 Nr. 33 EStG

6.1.11 Verbilligter Warenbezug

Aufgabe

Ein Arbeitnehmer (verheiratet, 2 Kinder) hat von seinem Arbeitgeber (Möbelhändler) im Dezember 01 eine auf Lager befindliche Einbauküche aus der Vorjahreskollektion für 22.800,00 EUR brutto gegen Banküberweisung gekauft. Der durch Preisauszeichnung angegebene Listenpreis beträgt brutto 34.375 EUR; durchschnittlich gewährt der Möbelhändler auf diese Auslaufmodelle 20 % Rabatt an seine Kunden. Der Mitarbeiter erhielt in diesem Kalenderjahr noch keinen Personalrabatt.

Listenpreis	34.375,00 EUR
- Rabatt 20 %	6.875,00 EUR
Maßgebender Verkaufspreis	27.500,00 EUR
./ 4 % gem. § 8 Abs. 3 EStG	1.100,00 EUR
Geminderter Verkaufspreis	26.400,00 EUR
./ Zahlung	22.800,00 EUR
Geldwerter Vorteil	3.600,00 EUR
./ Rabatt-Freibetrag gem. § 8 Abs. 3 EStG	1.080,00 EUR
Sachbezugswert	2.520,00 EUR
= zusätzlicher steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn	

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	22.800,00	4000 Umsatzerlöse	19.159,66
		3800 USt	3.640,34

Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB

Steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG i. V. m.

UStAE 1.8 Abs. 6 S. 3 tatsächlich aufgewendeter Betrag abzüglich USt (19 %)

2.520,00 EUR sind zusätzlicher Arbeitslohn und als sonstiger Bezug/Einmalzahlung bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig. Eine Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 5 i. V. m. § 10 Abs. 4 UStG ist nicht anzusetzen, da der Arbeitgeber i. d. R. nicht unter Wiederbeschaffungskosten/Herstellungskosten verkauft.

Endpreis ist der Preis, zu dem der die jeweilige Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr am Ende von Verkaufsverhandlungen durchschnittlich anbietet. Dabei darf der Preisnachlass, der durchschnittlich beim Verkauf an fremde Letztverbraucher tatsächlich gewährt wird, vom empfohlenen Preis abgezogen werden. Auf diesen Angebotspreis sind der gesetzliche Bewertungsabschlag von 4 Prozent und der gesetzliche Rabatffreibetrag von 1.080 Euro zu berücksichtigen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG). Alternativ ist wieder (das bisher mit einem Nichtanwendungserlass belegte) Wahlrecht zur regulären Sachbezugsbesteuerung zulässig (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Demnach kann alternativ der nachgewiesene günstigste Preis (einschließlich sämtlicher Nebenkosten) angesetzt werden, zu dem die konkrete Ware oder Dienstleistung mit vergleichbaren Bedingungen von einem anderen Anbieter an Endverbraucher - ohne individuelle Preisverhandlungen - im Zeitpunkt des Zuflusses am Markt angeboten wird. In diesem Fall entfallen aber der 4-prozentige Bewertungsabschlag und der Rabatffreibetrag.

Vgl. BMF, Schreiben vom 16.5.2013, BFH Urteile vom 26.7.2012, und vom 26.7.2012

Buchung des geldwerten Vorteils bei der Lohnabrechnung:
 Der Arbeitnehmer erhält ein monatliches Gehalt von 5.200,00 EUR

Bruttogehalt		5.200,00 EUR
+ Sachbezugswert (sonstiger Bezug)		2.520,00 EUR
<hr/>		
Steuerpflichtiges Gehalt		7.720,00 EUR
./. Lohnsteuer (III/2,0)	1.247,50 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>63,66 EUR</u>	1.311,16 EUR
./. ArbN-Anteil zur Soz. Vers.		1.269,49 EUR
<hr/>		
		5.139,35 EUR
./. Sachbezugswert		<u>2.520,00 EUR</u>
<hr/>		
Nettogehalt		2.619,35 EUR

Arbeitgeberanteil zur Soz. Vers.	1.269,49 EUR	
U2 0,63 % v. 5.200,00 EUR u. 2.520,00 EUR =	48,64 EUR	
U3 0,06 % v. 5.200,00 EUR u. 2.520,00 EUR =	<u>4,63 EUR</u>	1.322,76 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne u. Gehälter	5.200,00	1800 Bank	2.619,35
6000 Löhne und Gehälter	2.520,00	3730 Verb. aus LSt und KiSt	1.311,16
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.269,49
		4949 Ver.so Sabez. o. USt	2.520,00

Für den Sachbezug ist auch wegen der Verprobung die Buchung auf einem Unterkonto von Konto 6000 möglich.
 Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden
 Anstatt Konto 4949 ist auch Konto 4679 unentg. Zuwend. v. Waren ohne USt möglich
 KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %
 Berechnung in einem besonderen Verfahren für Sozialversicherung (§ 23a Abs. 3 SGB IV) und Lohnsteuer (§ 39b Abs. 3 EStG)
 Kein Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %
 Nachweis der Elterneigenschaft durch Eintrag in den ELStAM-Daten

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	1.322,76	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	1.322,76

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG
 U2 0,63 %, U3 0,06 %
 Beitragsbemessungsgrenzen 2023 beachten: KV/PV 4.987,50EUR/Monat
 RV/AV 7.300,00 EUR/Monat

6.1.12 Corona-Sonderzahlungen

Aufgabe

Besonderer Pflegebonus

Ein 54-jähriger Arbeitnehmer in einer Dialyseeinrichtung erhält im Dezember 2022 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für seine Leistungen aufgrund der Corona-Krise eine einmalige Corona-Prämie in Höhe von 3.500,00 EUR. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	3.500,00	1800 Bank	3.500,00

Die in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber an in bestimmten Einrichtungen tätigen Arbeitnehmern gewährte Sonderzahlungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Pandemie sind bis zu einem Betrag von 4.500,00 EUR steuerfrei und werden in der Grundsicherung für Arbeitsuchende nicht angerechnet (§ 3 Nr. 11b EStG).

Für Beschäftigte in voll- und teilstationären Pflegeeinrichtungen gilt der Steuerfreibetrag von 4.500,00 EUR für Sonderleistungen nach § 150c SGB XI, die bis zum 31. Mai 2023 gewährt werden (vgl. § 3 Nr. 11b Satz 5 EStG).

Begünstigt sind neben Prämienzahlungen aufgrund von Gesetzen auch Prämienzahlungen aufgrund von Beschlüssen der Bundesregierung oder einer Landesregierung sowie Arbeitgeberzahlungen aufgrund tarifvertraglicher Vereinbarungen und auch freiwillige Arbeitgeberleistungen.

Anspruchsberechtigt sind nicht nur Pflegekräfte, sondern auch weitere in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen sowie den weiteren begünstigten Einrichtungen tätige Arbeitnehmer (u. a. Auszubildende sowie Freiwillige im Bundes- oder Jugendfreiwilligendienst). Dies gilt auch dann, wenn sie nicht pflegerisch tätig sind. Zudem sind auch Personen anspruchsberechtigt, die in den begünstigten Einrichtungen im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, eines Werkvertrags oder Dienstleistungsvertrag eingesetzt werden.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Arbeitnehmer in einer „begünstigten“ Einrichtung tätig wird.

Dies sind:

- Krankenhäuser
- ambulante Pflegedienste
- Voll- oder teilstationäre Einrichtungen zur Betreuung und Unterbringung älterer, behinderter oder pflegebedürftiger Menschen,
- Einrichtungen für ambulantes Operieren,
- Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen
- Dialyseeinrichtungen
- Arzt- und Zahnarztpraxen und
- Rettungsdienste

Voraussetzung ist, dass die steuerfreie Beihilfe oder Unterstützungsleistung im Lohnkonto aufgezeichnet und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (z. B. Sonderprämien wegen des besonderen Arbeitseinsatzes). Wegen des Zusätzlichkeitserfordernisses ist die Steuerbefreiung bei einem Gehaltsverzicht oder einer Gehaltsumwandlung ausgeschlossen.

6.1.13 Inflationsausgleichsprämie

Aufgabe 1

Der Arbeitgeber zahlt seinem Arbeitnehmer im Januar 2023 zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen Zuschuss von 3.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	3.000,00	1800 Bank	3.000,00

Zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise aufgrund der Erhöhung der Lebenshaltungskosten (insbesondere durch gestiegene Energie- und Nahrungsmittelpreise) kann der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine steuer- und beitragsfreie Inflationsausgleichsprämie von insgesamt 3.000,00 EUR (also für den gesamten angegebenen Zeitraum) gemäß § 3 Nr. 11c EStG gewähren.

Dabei handelt es sich um einen Freibetrag, der unabhängig davon gilt, ob die zusätzliche Arbeitgeberleistung in Form von Barzuschüssen oder Sachbezügen gewährt wird.

Der Steuerfreibetrag gilt für alle Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne und somit z. B. auch für Minijobber. Dies gilt bei einem bestehenden Dienstverhältnis auch dann, wenn lediglich Lohnersatzleistungen (z. B. Krankengeld, Elterngeld) bezogen werden. Auch Versorgungsempfänger und Betriebsrentner gehören zum anspruchsberechtigten Personenkreis.

Gewährt der Arbeitgeber im Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 mehrere Leistungen, kann die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit nur bis zur Höhe von insgesamt 3.000,00 EUR in Anspruch genommen werden.

Die Steuerbefreiung kann bis zu einem Betrag von 3.000,00 EUR für jedes Dienstverhältnis in Anspruch genommen werden. Dies gilt grundsätzlich auch für mehrere, aufeinander folgende Dienstverhältnisse. Dies gilt allerdings nicht bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen zu ein und demselben Arbeitgeber.

Die steuerfreien Leistungen sind vom Arbeitgeber im Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Eine Gehaltsumwandlung ist nicht zulässig bzw. führt zum Verlust der Steuer- und Beitragsfreiheit.

Aufgabe 2

Der Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer im August 2023 zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise monatlich zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen Einkaufsgutschein für den örtlichen Supermarkt in Höhe von 100,00 EUR.

Monatliche Buchung beim Kauf des Gutscheins:

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen	100,00	1800 Bank	100,00

Monatliche Buchung bei der Ausgabe des Gutscheins:

Soll	EUR	Haben	EUR
6130 Freiw. soz. Aufw., LStfrei	100,00	4949 Ver. so. Sachbez. ohne USt	100,00

Weitere Erläuterungen und Aufgaben zu Gutscheinen siehe Kapitel 6.1.6.

6.1.14 Steuerfreie Zuschläge gem. § 3b EStG

Aufgabe

Ein 26 Jahre alter, gesetzlich krankenversicherter, Arbeitnehmer (katholisch, kinderlos, ledig) eines Krankenhauses erhält bei einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden monatlich 3.000,00 EUR Bruttolohn. Der Arbeitnehmer absolviert von Sonntag, den 26.12., beginnend um 21.00 Uhr, bis Montag, den 27.12., um 8.00 Uhr, ihren Nachtdienst.

Mit dem Arbeitgeber wurde schriftlich vereinbart, dass zusätzlich zu Grundlohn Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit bezahlt werden.

Lohnabrechnung für den Dezember 01, wenn die steuerfreien Zuschläge vom Arbeitgeber bereits mit dieser Abrechnung geleistet werden:

Ermittlung der steuerfreien Zuschläge in Prozent gem. § 3b EStG:

Sonntag, den 26.12.:		Montag, den 27.12.:			
21.00 – 24.00 Uhr (§ 3b Abs. 2 EStG)		0.00 – 4.00 Uhr (§ 3b Abs. 2 EStG)		4.00 – 6.00 Uhr (§ 3b Abs. 2 EStG)	
Rechtsquelle	Zuschlagssatz	Zuschlagssatz	Rechtsquelle	Zuschlagssatz	Rechtsquelle
§ 3b (1) Nr. 4 EStG	150 %	150 % ²⁾	§ 3b (1) Nr. 4 EStG	25 %	§ 3b (1) Nr. 1 EStG ⁴⁾
§ 3b (1) Nr. 1 EStG	+ 25 % ¹⁾	+ 40 % ³⁾	§ 3b (1) Nr. 1 EStG ³⁾	_____	
	175 %	190 %		25 %	
Beachte:					
1) Keine Erhöhung (§ 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG ist nicht erfüllt)		2) Gilt auch als Sonn- oder Feiertagsarbeit (§ 3b Abs. 3 Nr. 2 EStG ist erfüllt)		4) Nachtarbeit bis einschließlich 6 Uhr (§ 3b Abs. 2 S. 2 EStG)	
		3) Erhöhung auf 40 % (§ 3b (3) Nr. 1 EStG ist erfüllt)			

Berechnung des Grundlohns: Umrechnung des Bruttogehalts in einen Stundenlohn, da es als Monatsgehalt gezahlt wird

$40 \text{ Stunden Wochenarbeitszeit} * 4,35 = 174 \text{ Stunden Monatsarbeitszeit}$

$\frac{\text{Bruttogehalt } 3.000 \text{ EUR}}{174 \text{ Stunden Monatsarbeitszeit}} = 17,24 \text{ EUR pro Stunde} < 50,00 \text{ EUR pro Stunde}$

Voraussetzung des § 3b Abs. 2 S. 2 2. HS EStG ist erfüllt, d. h. die Zuschläge sind einkommensteuerfrei

Hinweise:

Alternativ könnte auch die durchschnittliche Stundenzahl für die letzten 13 Wochen als Berechnungsbasis für die Ermittlung des Grundlohns herangezogen werden. Die Berechnung ist vereinfacht anhand der folgenden Formel möglich:

$$\text{Durchschnittliche Arbeitsstunden pro Monat: } \frac{\text{Wöchentliche Arbeitsstunden} * 13 \text{ Wochen}}{3}$$

Die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit unterliegen den Beiträgen zu den Sozialversicherungen, sofern der durchschnittliche Stundenlohn 25,00 EUR übersteigt.

Berechnung der steuerfreien Zuschläge in Euro gem. § 3b EStG:

Sonntag, den 26.12:		Montag, den 27.12:			
21.00 – 24.00 Uhr		0.00 – 4.00 Uhr		4.00 – 6.00 Uhr	
<u>Stunden * Grundlohn</u>	<u>EUR</u>	<u>Stunden * Grundlohn</u>	<u>EUR</u>	<u>Stunden * Grundlohn</u>	<u>EUR</u>
3 * 17,24 EUR =	51,72	4 * 17,24 EUR =	68,96	2 * 17,24 EUR =	34,48
Steuerfreier Zuschlag 175 %	90,51	Steuerfreier Zuschlag 190 %	131,02	Steuerfreier Zuschlag 25 %	8,62
<u>Steuerfreier Zuschlag gesamt in EUR:</u>	90,51 EUR + 131,02 EUR + 8,62 EUR = 230,15 EUR				

Bruttolohn	3.000,00 EUR	
+ steuerfreier Zuschlag	230,15 EUR	3.230,15 EUR
Steuerpflichtiger Lohn	3.000,00 EUR	
./. Lohnsteuer (I/O)	341,75 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	27,34 EUR	369,09 EUR
./. ArbN-Anteil zur Sozialversicherung		617,25 EUR
Nettolohn (auszuzahlender Betrag)		2.243,81 EUR
Arbeitgeberanteil zur Soz.Vers.	606,75 EUR	
U2 0,63 % v. 3.000,00 EUR =	18,90 EUR	
U3 0,06 % v. 3.000,00 EUR =	1,80 EUR	627,45 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne und Gehälter	3.000,00	1800 Bank	2.243,81
6130 Freiwillig soziale Aufw.	230,15	3730 Verb. aus LSt und KiSt	369,09
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	617,25

Evtl. Lohn- u. Gehaltsverrechnungskonto 3790 verwenden

KV-Beitrag 14,6 %, durchschnittlicher Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 %

Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose gem. § 55 Abs. 3 Satz 1 SGB XI in Höhe von 0,35 %, da kein Elternnachweis vorliegt

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	627,45	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	627,45

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

U2 0,63 %, U3 0,06 %

6.1.15 Gehaltsabrechnung Gesellschafter-Geschäftsführer

Der 54-jährige Geschäftsführer einer GmbH (LSt-Klasse III/0, kirchensteuerpflichtig) ist mit mehr als 50 % an der Gesellschaft beteiligt. Über die Geschäftsführertätigkeit und die von der GmbH zu erbringenden Gegenleistungen bestehen von vornherein getroffene Vereinbarungen. Die Vergütungen sind insgesamt angemessen und werden deshalb steuerlich anerkannt.

Der Geschäftsführer erhält vertragsmäßig folgende Vergütungen:

- ein monatliches Gehalt von 6.000,00 EUR;
- einen Zuschuss zur Krankenversicherung, wie er auch für andere in einer privaten Krankenversicherung versicherte Angestellte der GmbH nach § 257 SGB V zu leisten ist;
- einen Zuschuss zur Pflegeversicherung, wie er auch für andere in einer privaten Krankenversicherung versicherte Angestellte der GmbH nach § 61 SGB XI zu leisten ist;
- einen Direktversicherungsbeitrag zu einer Lebensversicherung mit Kapitalauszahlung in Höhe des halben Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung.

Hinweis:

Der **Geschäftsführer** einer GmbH, der als Gesellschafter **mindestens über die Hälfte des Stammkapitals verfügt**, und damit die Entscheidungen der GmbH maßgeblich beeinflussen kann, ist **nicht Arbeitnehmer im Sinne der Sozialversicherung**. Er hat maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen, da gegen seinen Willen keine Beschlüsse gefasst werden können. Ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis liegt demnach nicht vor.

Er ist jedoch **Arbeitnehmer im Sinne des Lohnsteuerrechts** (sogar bei einer sogenannten Einmann-GmbH), wenn dies in den Verhältnissen klar zum Ausdruck kommt (z. B. durch einen Anstellungsvertrag). In diesem Fall sind die von ihm bezogenen Vergütungen Arbeitslohn, soweit sie nach dem Umfang und der Bedeutung seiner Arbeitsleistung **angemessen** sind, d. h. für die gleiche Leistung auch einem Fremden gezahlt werden würden.

Arbeitsrechtlich ist der Geschäftsführer einer GmbH, unabhängig davon, ob er zugleich ihr Gesellschafter ist, **kein Arbeitnehmer**. Die arbeitsrechtlichen Vorschriften, z. B. über die Lohn- und Gehaltsfortzahlung, den Urlaub, den Mutterschutz, die Kündigung finden keine Anwendung.

Beachte: *Statusprüfung*

Wird ein Geschäftsführer einer GmbH, der zugleich Gesellschafter ist, sozialversicherungspflichtig beschäftigt (z. B. weil er nur über 10 % des Stammkapitals verfügt und damit keinen maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen ausüben kann), muss von Seiten der Sozialversicherung ein sogenanntes Statusfeststellungsverfahren durchgeführt werden. Dieses Statusfeststellungsverfahren wird durch die Anmeldung dieses Beschäftigungsverhältnisses mit dem Statuskennzeichen „2“ ausgelöst.

Gehaltsabrechnung:

Bruttogehalt monatlich		6.000,00 EUR
+ Zuschuss zur Krankenversicherung		403,99 EUR
+ Zuschuss zur Pflegeversicherung		76,06 EUR
+ Direktversicherungsbeitrag (keine Pauschalbesteuerung gem. § 40b EStG mit 20 %)		<u>678,90 EUR</u>
Steuerpflichtiges Gehalt		7.158,95 EUR
./. Lohnsteuer (III/0)	1.350,33 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>108,02 EUR</u>	1.458,35 EUR
./. Direktversicherungsbeitrag		<u>678,90 EUR</u>
= auszahlendes Nettogehalt		5.021,70 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6000 Löhne u. Gehälter *	6.000,00	1800 Bank	5.021,70
6000 Löhne u. Gehälter *	1.158,95	3730 Verb. aus LSt und KiSt	1.458,35
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich ¹	678,90

* In der Praxis erfolgt die Buchung auf dem Konto 6024 Geschäftsführergehälter der GmbH-Gesellschafter.

¹ Aus Vereinfachungsgründen wird die Verbindlichkeit ggü. der Direktversicherungsgesellschaft ebenfalls auf dem Konto 3740 gebucht. In der Praxis wird hierfür oft eigenes Verbindlichkeitenkonto angelegt.

Die Buchung des Arbeitgeberanteils entfällt, da der GmbH-Gesellschafter kein abhängig Beschäftigter i. S. der Sozialversicherung ist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer überweist die Beiträge an seine private Kranken- und Pflegeversicherung selbst.

Erläuterungen zu den Zuschüssen:

Zuschuss zur Krankenversicherung:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist kein „abhängig Beschäftigter“ im Sinne der Sozialversicherung. Der Zuschuss zur Krankenversicherung wird ihm deshalb nur in Anlehnung an § 257 SGB V gewährt; er ist steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der Zuschuss beträgt im Jahr 2023 (7,3 % + 0,80% =) 8,10 % von 4.987,50 EUR (Beitragsbemessungsgrenze 2023 in der Krankenversicherung) = 403,99 EUR.

Zuschuss zur Pflegeversicherung:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist kein „abhängig Beschäftigter“ i. S. des § 61 SGB XI. Der Zuschuss zur Pflegeversicherung wird ihm deswegen nur in Anlehnung an § 61 SGB XI gezahlt; er ist deshalb steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der Zuschuss beträgt 1,525 % von 4.987,50 EUR (Beitragsbemessungsgrenze 2023 in der Pflegeversicherung) = 76,06 EUR.

Direktversicherung:

Der Beitrag zur Direktversicherung mit Kapitalauszahlung beläuft sich laut Geschäftsführervertrag auf 9,3 % von 7.300,00 EUR (Beitragsbemessungsgrenze 2023 in der gesetzlichen Rentenversicherung) = 678,90 EUR.

6.2 Beschäftigung im Niedrig-Lohn-Bereich

Seit dem 01.10.2022 beträgt der gesetzliche Mindestlohn 12,00 EUR brutto pro Zeitstunde. Parallel dazu wurde die Geringfügigkeitsgrenze mit Wirkung zum gleichen Datum dynamisch ausgestaltet und die Höchstgrenze im Übergangsbereich angehoben.

Dynamische Geringfügigkeitsgrenze:

Die Geringfügigkeitsgrenze orientiert sich zukünftig an einer Wochenarbeitszeit von zehn Stunden zu Mindestlohnbedingungen. Aktuell ergibt sich dadurch eine Erhöhung auf 520,00 EUR monatlich. Die Berechnung erfolgt gem. § 8 Abs. 1a SGB IV mit folgender Formel:

$$\frac{\text{Mindestlohn} \times 130 \text{ Stunden}}{3}$$

Neu ist auch eine gesetzliche Festlegung, was das unvorhersehbare Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze angeht. Dies, etwa bei Vertretung eines erkrankten Kollegen, steht nunmehr gem. § 8 Abs. 1b SGB IV dem Fortbestand einer geringfügig entlohnten Beschäftigung nicht mehr entgegen, wenn die Geringfügigkeitsgrenze innerhalb des für den jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum zu bildenden Zeitjahrs in nicht mehr als zwei Kalendermonaten um jeweils einen Betrag bis zur Höhe der Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird.

Anhebung der Höchstgrenze im Übergangsbereich:

Die Höchstgrenze für eine Beschäftigung im Übergangsbereich wurde zunächst von monatlich 1.300,00 EUR auf 1.600,00 EUR angehoben. Somit lag der Übergangsbereich zwischen 520,01 EUR und maximal 1.600,00 EUR. In einem weiteren Schritt wurde diese Grenze zum 01.01.2023 auf 2.000,00 EUR erhöht. Auf ein Berechnungsbeispiel zur ersten Erhöhung wird hierbei verzichtet.

Die Berechnung der Beiträge und die Verteilung der Beitragslast auf den Arbeitgeber und den Arbeitnehmer erfolgt gesondert in drei Schritten:

- **Schritt 1:** Berechnung des **Gesamtbeitrags** ausgehend von der reduzierten beitragspflichtigen Einnahme (= fiktive beitragspflichtige Einnahme), die über die Formel:

$$\text{Faktor (F)} \times 520 + \{[2000 / (2000-520)] - [520 / (2000-520)] \times F\} \times (\text{Arbeitsentgelt (AE)} - 520)$$

oder in gekürzter Form:

$$1,1081459459 \times \text{AE} - 216,2918918918$$

ermittelt wird (§ 20 Abs. 2a S. 1 SGB IV).

- **Schritt 2:** Berechnung des **Beitragsanteils des Arbeitnehmers** ausgehend von der ebenfalls reduzierten beitragspflichtigen Einnahme (= fiktive beitragspflichtige Einnahme), die über die Formel:

$$[2000 / (2000-520)] \times (AE-520)$$

oder in gekürzter Form:

$$1,3513513513 \times AE - 702,7027027027$$

ermittelt wird (§ 20 Abs. 2a S. 6 SGB IV).

Anmerkung:

Im Gesetz ist hier bei beiden Schritten von der **beitragspflichtigen Einnahme (BE)** die Rede, die sich jedoch, wie dargestellt, in der Berechnungsweise und dadurch auch in der Höhe unterscheidet.

- **Schritt 3:** Berechnung des **Arbeitgeberbeitragsanteils** durch Abzug des Arbeitnehmerbeitragsanteils vom Gesamtbeitrag. Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Umlagen ist die reduzierte beitragspflichtige Einnahme zur Ermittlung des Gesamtbeitrags (siehe Schritt 1).

6.2.1 Geringfügige Beschäftigung

Aufgabe 1

Ein Unternehmer beschäftigt seit 1. Januar 01 eine Raumpflegerin gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 520,00 EUR. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung.

Die Arbeitnehmerin weist keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach. Sie hat keine weiteren Beschäftigungen und hat die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht bei ihrem Arbeitgeber nicht beantragt. Die Arbeitnehmerin ist Mitglied der AOK Bayern. Eine Umlagepflicht besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht. U 2 0,24 %, U 3 0,06 %

Abrechnung für den Januar 01:

Arbeitsentgelt	520,00 EUR
<u>-Arbeitnehmeranteil zu Rentenversicherung (3,6 %)</u>	<u>18,72 EUR</u>
= Auszahlungsbetrag (Nettoverdienst)	501,28 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	520,00	1800 Bank	501,28
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	18,72

Versicherungsfreiheit, da Arbeitsentgelt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022)
Die pauschale Sozialversicherung gem. § 249b SGB V, 168 Abs. 1 Nr. 1b und 1c SGB VI (RV = 15 %, KV = 13 %) ist vom Arbeitgeber zu leisten.

Nach dem 31.12.2012 aufgenommene geringfügig entlohnte Beschäftigungen sind grundsätzlich rentenversicherungspflichtig. Die Arbeitnehmer haben aber die Möglichkeit, durch Antrag gegenüber dem Arbeitgeber von der Zahlung ihres Beitragsanteils (18,6 % Beitragssatz RV - 15 % AG-Anteil = 3,6 % AN-Anteil) befreit zu werden.

Pauschale Sozialversicherung ist steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

Die einheitliche Pauschsteuer gem. § 40a Abs. 2 EStG in Höhe von 2 % des Arbeitsentgelts umfasst die Lohnsteuer, den SolZ und die Kirchensteuer. Sie ist vom Arbeitgeber zu leisten.

Zentrale Einzugsstelle für die Sozialversicherung und die einheitliche Abgeltungssteuer (30 % des Arbeitsentgelts) ist gem. § 28i SGB IV und § 40a Abs. 6 EStG die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Essen.

Seit April 2003 ist die Bundesknappschaft für alle geringfügig Beschäftigten die zuständige Lohnausgleichskasse. Am Ausgleichsverfahren (U1) bei der Bundesknappschaft nehmen gem. § 3 AAG grundsätzlich alle Arbeitgeber mit maximal 30 Beschäftigten teil. Umlagepflichtig für U 2 sind alle Arbeitgeber. Seit Januar 2009 ist die Bundesknappschaft auch für den Einzug der Insolvenzgeldumlage (U3) zuständig.

2 % Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG		10,40 EUR	
15 % RV	78,00 EUR		
13 % KV	67,60 EUR	145,60 EUR	
30 % Pauschalabgaben AG		156,00 EUR	
Umlage U2: 0,24 %	1,25 EUR		
Umlage U3: 0,06 %	0,31 EUR	1,56 EUR	
AG-Anteil insgesamt		<u>157,56 EUR</u>	

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	10,40	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	157,56
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	145,60		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	1,56		

Aufgabe 2

Ein Unternehmer beschäftigt seit dem 1. Januar 01 stundenweise eine verheiratete Lagerhilfe zum monatlichen Arbeitsentgelt von 490,00 EUR. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung. Der Arbeitnehmer hat keine weiteren Beschäftigungen und hat die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nicht beantragt.

Der Arbeitnehmer ist Mitglied der AOK Bayern. Der Unternehmer beschäftigt 18 Mitarbeiter.

Abrechnung für den Januar 01:

Arbeitsentgelt	490,00 EUR
-Arbeitnehmeranteil zu Rentenversicherung (3,6 %)	<u>17,64 EUR</u>
= Auszahlungsbetrag (Nettoverdienst)	472,36 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	490,00	1800 Bank	472,36
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	17,64

Versicherungsfreiheit, da Arbeitsentgelt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022)
Neben der Pauschalabgabe in Höhe von 30 % sind hier vom Arbeitgeber die Umlagen U1, U2 und U3 an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus zu leisten.

2 %	Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG	9,80 EUR
15 %	RV	73,50 EUR
13 %	KV	<u>63,70 EUR</u>
30 %	Pauschalabgaben AG	137,20 EUR
		<u>147,00 EUR</u>

Umlage U1: 1,1 %	5,39 EUR	
Umlage U2: 0,24 %	1,18 EUR	
Umlage U3: 0,06 %	0,29 EUR	<u>6,86 EUR</u>
AG-Anteil insgesamt		<u>153,86 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	9,80	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	153,86
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	137,20		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	6,86		

Aufgabe 3

Ein Unternehmer beschäftigt seit dem 1. Januar 01 eine Schreibkraft gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 480,00 EUR. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung.

Die Arbeitnehmerin hat keine weiteren Beschäftigungen, hat gegenüber dem Arbeitgeber aber die Befreiung von der Zahlung ihres Beitragsanteils zur Rentenversicherung beantragt. Die Arbeitnehmerin ist Mitglied der AOK Bayern.

Eine Umlagepflicht (U 1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht.

U2 0,24 %, U3 0,06 %

Abrechnung für den Januar 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	480,00	1800 Bank	480,00

Versicherungsfreiheit, da Arbeitsentgelt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022)

Antrag auf Befreiung vom Beitragsanteil zur Rentenversicherung gestellt

Pauschaler Arbeitgeberanteil ist steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

Zentrale Einzugsstelle für die Sozialversicherung und die einheitliche Abgeltungssteuer ist gem. § 28i SGB IV und § 40a Abs. 6 EStG die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus.

2 % Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG		9,60 EUR	
15 % RV	72,00 EUR		
13 % KV	62,40 EUR	134,40 EUR	
30 % Pauschalabgaben AG		144,00 EUR	
Umlage U2: 0,24 %	1,15 EUR		
Umlage U3: 0,06 %	0,29 EUR	1,44 EUR	
AG-Anteil insgesamt		<u>145,44 EUR</u>	

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	9,60	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	145,44
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	134,40		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	1,44		

Aufgabe 4

Ein Unternehmer (UN 1) beschäftigt seit dem 1. Januar 01 eine Raumpflegerin gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 330,00 EUR. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung. Die Arbeitnehmerin ist gleichzeitig noch für einen weiteren Unternehmer (UN 2) gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 190,00 EUR tätig. Die Arbeitnehmerin hat die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht bei beiden Arbeitgebern nicht beantragt.

Die Arbeitnehmerin ist Mitglied der AOK Bayern. Eine Umlagepflicht (U1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber (UN 1) nicht.

U2 0,24 %, U3 0,06 %

Abrechnung für den Januar 01 bei Unternehmer (UN 1):

Arbeitsentgelt	330,00 EUR
-Arbeitnehmeranteil zu Rentenversicherung (3,6 %)	<u>11,88 EUR</u>
= Auszahlungsbetrag (Nettoverdienst)	318,12 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	330,00	1800 Bank	318,12
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	<u>11,88</u>

Alle geringfügigen Beschäftigungen werden zusammengerechnet § 8 Abs. 2 S. 1 SGB IV

Versicherungsfreiheit in beiden Beschäftigungsverhältnissen, da das Arbeitsentgelt insgesamt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022)

An die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus sind von den Arbeitgebern insgesamt 30,30 % Pauschalabgaben einschließlich Umlagen vom gesamten Arbeitsentgelt in Höhe von 520,00 EUR = 157,56 EUR abzuführen.

2 % Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG		6,60 EUR
15 % RV	49,50 EUR	
13 % KV	42,90 EUR	<u>92,40 EUR</u>
30 % Pauschalabgaben		99,00 EUR

Umlage U2: 0,24 %	0,79 EUR	
Umlage U3: 0,06 %	0,20 EUR	<u>0,99 EUR</u>
AG-Anteil insgesamt		<u>99,99 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	6,60	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	99,99
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	92,40		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	0,99		

Hinweis

Bei dem weiteren Unternehmer (UN 2) erfolgt die Abrechnung analog.

Aufgabe 5

Ein Unternehmer beschäftigt seit dem 1. Januar 01 einen Arbeitnehmer gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 300,00 EUR.

Der geringfügig Beschäftigte arbeitet an 10 Tagen je 2 Stunden zu 15,00 EUR.

Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung.

Der Arbeitnehmer hat gegenüber dem Arbeitgeber die Befreiung von der Zahlung seines Beitragsanteils zur Rentenversicherung beantragt. Der Arbeitnehmer ist Mitglied der AOK Bayern.

Eine Umlagepflicht (U 1) besteht gem. § 3 AAG für den Unternehmer nicht.

U2 0,24 %, U3 0,06 %

Gleichzeitig ist der Arbeitnehmer bei einem anderen Unternehmen als Sachbearbeiter angestellt und bezieht aus diesem Arbeitsverhältnis ein monatliches Arbeitsentgelt von 1.950,00 EUR.

Abrechnung für den Januar 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	300,00	1800 Bank	300,00

Nach § 8 Abs. 2 SGB IV sind mehrere geringfügige Beschäftigungen zusammenzurechnen, nicht dagegen eine geringfügige Beschäftigung und eine Hauptbeschäftigung.

Die beim zweiten Unternehmen ausgeübte geringfügige Beschäftigung bleibt von der Zusammenrechnung ausgenommen. Versicherungsfreiheit für das geringfügige Beschäftigungsverhältnis, weil das Arbeitsentgelt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022)

Versicherungsfreiheit von einer geringfügigen Beschäftigung neben der Hauptbeschäftigung

An die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus sind insgesamt 30,30 % Pauschalabgaben einschließlich Umlagen vom Arbeitsentgelt (300,00 EUR) abzuführen.

2 % Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG		6,00 EUR
15 % RV	45,00 EUR	
13 % KV	39,00 EUR	84,00 EUR
30 % Pauschalabgaben		90,00 EUR

Umlage U2: 0,24 %	0,72 EUR	
Umlage U3: 0,06 %	0,18 EUR	0,90 EUR
AG-Anteil insgesamt		<u>90,90 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	6,00	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	90,90
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	84,00		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	0,90		

Aufgabe 6

Ein Unternehmer beschäftigt seit dem 1. Januar 01 eine Lagerarbeiterin gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 520,00 EUR. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung.

Seit Beginn des Arbeitsverhältnisses zahlt der Arbeitgeber noch zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn monatlich einen Fahrtkostenzuschuss in Höhe von 55,00 EUR für die Fahrt an 10 Tagen mit dem Pkw zur ersten Tätigkeitsstätte (einfache Entfernung 22 km). Die Zusätzlichkeitsvoraussetzungen gem. § 8 Abs. 4 EStG sind erfüllt. Der Arbeitgeber übernimmt hierfür die pauschale Lohnsteuer (§ 40 Abs. 2 EStG).

Die Arbeitnehmerin weist keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach. Sie hat keine weiteren Beschäftigungen, hat aber die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht bei ihrem Arbeitgeber beantragt. Sie Arbeitnehmerin ist Mitglied der AOK Bayern. Eine Umlagepflicht (U 1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht.

Abrechnung für den Januar 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6035 Löhne für Minijobs	520,00	1800 Bank	575,00
6090 Fahrtkostenerst. W/A	55,00		

Versicherungsfreiheit für das geringfügige Beschäftigungsverhältnis, da das Arbeitsentgelt insgesamt 520,00 EUR nicht übersteigt (Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze zum 01.10.2022).

Die Pauschalversteuerung ist nur bis zu dem Betrag möglich, den der Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Ziffer 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Zuschüsse nicht pauschal besteuert würden.

Obergrenze der Pauschalversteuerung gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG:

$$10 \text{ Tage} * 20 \text{ km} * 0,30 \text{ €} + 10 \text{ Tage} * 2 \text{ km} * 0,38 \text{ €} = 67,60 \text{ €}$$

Pauschal versteuerter Fahrtkostenzuschuss ist SV-frei.

Der Fahrtkostenzuschuss ist nicht steuerfrei gem. § 3 Nr. 15 EStG, weil die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln erfolgen. Damit sind die Fahrtkostenzuschüsse steuerpflichtig. Der Arbeitgeber kann die Fahrtkostenzuschüsse jedoch gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG pauschal mit 15 % versteuern, sodass dieser – wie steuerfreier Arbeitslohn – bei der Prüfung der Geringfügigkeitsgrenze außer Betracht bleibt. Die Pauschalversteuerung ist jedoch nur bis zu dem Betrag möglich, den der Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Zuschüsse nicht pauschal besteuert würden.

Antrag auf Befreiung vom Beitragsanteil zur Rentenversicherung ist gestellt.

Pauschalierung des Arbeitslohns:

2 % Pauschst. gem. § 40a Abs. 2 EStG		10,40 EUR
15 % RV	78,00 EUR	
13 % KV	67,60 EUR	145,60 EUR
30 % Pauschalabgaben		156,00 EUR
Umlage U2: 0,24 %	1,25 EUR	
Umlage U3: 0,06 %	0,31 EUR	1,56 EUR
AG-Anteil insgesamt		<u>157,76 EUR</u>

Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses:

LSt pauschal 15 % v. 55,00 EUR	8,25 EUR
SolZ 5,5 %	0,45 EUR
KiSt 7 % ¹	0,57 EUR
= Gesamtbetrag	<u>9,27 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
6036 Pausch. LSt f. Minijob.	10,40	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	157,76
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	145,60		
6171 Soz. Abgab. f. Minijob.	1,56		

¹ Bruchteile eines Cents bleiben bei der Berechnung der Kirchensteuer sowie der Pauschalierung der Kirchensteuer außer Betracht.

Soll	EUR	Haben	EUR
6069 Pausch. LSt a. so. Bez.	9,27	3730 Verb. aus LSt und KiSt	9,27

6.2.2 Übergangsbereich („Midi-Jobs“)

Anhebung des sogenannten Übergangsbereichs („Midi-Jobs“) zum 01. Januar 2023 auf 2.000,00 EUR

(bis 01.10.2022 1.300,00 EUR, vom 01.10.2022 bis 31.12.2022 1.600,00 EUR)

Auf die Darstellung weiterer Berechnungs- und Buchungsbeispiele zu „älteren“ Rechtsständen wird an dieser Stelle verzichtet.

Die Berechnung der Beiträge und die Verteilung der Beitragslast auf den Arbeitgeber und den Arbeitnehmer erfolgt gesondert in drei Schritten:

- **Schritt 1:** Berechnung des **Gesamtbeitrags** ausgehend von der reduzierten beitragspflichtigen Einnahme über die Formel:

$$\text{Faktor (F) x 520} + \{[2000 / (2000-520)] - [520 / (2000-520)] \times F\} \times (\text{Arbeitsentgelt (AE)} - 520)$$

oder in gekürzter Form:

$$1,1081459459 \times \text{AE} - 216,2918918918$$

- **Schritt 2:** Berechnung des **Beitragsanteils des Arbeitnehmers** ausgehend von der ebenfalls reduzierten beitragspflichtigen Einnahme des Arbeitnehmers über die Formel:

$$[2000 / (2000-520)] \times (\text{AE} - 520)$$

oder in gekürzter Form:

$$1,3513513513 \times \text{AE} - 702,7027027027$$

- **Schritt 3:** Berechnung des **Arbeitgeberbeitragsanteils** durch Abzug des Arbeitnehmerbeitragsanteils vom Gesamtbeitrag sowie Berechnung der Umlagen.

Dabei ist AE das Arbeitsentgelt und F der Faktor, der sich ergibt, wenn der Wert **28 %** durch den durchschnittlichen Gesamtsozialversicherungsbeitragssatz des Kalenderjahres geteilt wird, in dem der Anspruch auf das Arbeitsentgelt entstanden ist. Für dieses Jahr beträgt der durchschnittliche Gesamtsozialversicherungsbeitragssatz 40,45 %².

Damit ergibt sich für das Jahr **2023** folgender Berechnung:

$$\text{Faktor F} = 28 \% / 40,45 \% = 0,6922 \text{ (4 Nachkommastellen)}$$

² Bei der Ermittlung des durchschnittlichen Gesamtsozialversicherungsbeitragssatzes wird ebenfalls mit dem durchschnittlichen Krankenkassenzusatzbeitrag 1,6 % gerechnet.

Aufgabe

Ein Unternehmer beschäftigt seit 1. Juli 01 eine verheiratete Teilzeitkraft (Lohnsteuerklasse V) gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 1.800,00 EUR. Die Arbeitnehmerin ist katholisch. Die Entlohnung erfolgt durch Banküberweisung. Die Arbeitnehmerin ist 28 Jahre alt, kinderlos und Mitglied einer Krankenkasse.

(Beitragsatz 14,6 %, Zusatzbeitrag 1,6 %). Eine Umlagepflicht (U1) besteht gem. § 3 AAG für den Arbeitgeber nicht.

- **Schritt 1:**

Beitragspflichtige Einnahme BE zur Berechnung des **Gesamtbeitrags** an der Sozialversicherung = **1.778,37 EUR** (Berechnung lt. Formel)

- **Schritt 2:**

Beitragspflichtige Einnahme (BE) zur Berechnung des Arbeitnehmeranteils an der Sozialversicherung = **1.729,73 EUR** (Berechnung lt. Formel)

- **Schritt 3:** Berechnung des **Arbeitgeberbeitragsanteils** durch Abzug des Arbeitnehmerbeitragsanteils vom Gesamtbeitrag

SV-Beiträge	Schritt 1: Gesamtbeitrag in EUR	Schritt 2: AN-Anteil in EUR	Schritt 3: AG-Anteil in EUR
Rentenvers.	18,6 % v. 1.778,37 = 330,78	9,3 % v. 1.729,73 = 160,86	330,86 - 160,86 = 169,92
Krankenvers.	14,6 % v. 1.778,37 = 259,64	7,3 % v. 1.729,73 = 126,27	259,64 - 126,27 = 133,37
KV-Zusatzb.	1,6 % v. 1.778,37 = 28,45	0,8 % v. 1.729,73 = 13,84	28,45 - 13,83 = 14,61
Arbeitsl.vers.	2,6 % v. 1.778,37 = 46,24	1,3 % v. 1.729,73 = 22,49	46,24 - 22,49 = 23,75
Pflegevers.	3,05 % v. 1.778,37 = 54,24	1,525 % v. 1.729,73 = 26,38	54,24 - 26,38 = 27,86
PV-Zuschlag	0,35 % v. 1.778,37 = 6,05	0,35 % v. 1.778,73 = 6,05	---
Gesamt:	725,40	<u>355,89 EUR</u>	<u>369,51 €</u>

Gehaltsabrechnung (September 01)

Arbeitsentgelt		1.800,00 EUR
./. Lohnsteuer (V/0)	276,83 EUR	
./. Solidaritätszuschlag	0,00 EUR	
./. Kirchensteuer	<u>22,14 EUR</u>	298,97 EUR
./. ArbN-Anteil zur Soz. Vers.		355,89 EUR
Auszahlungsbetrag		<u>1.145,14 EUR</u>
Arbeitgeberanteil zur Soz. Vers.	369,51 EUR	
U2 0,63 % v. 1.778,37 EUR =	11,20 EUR	
U3 0,06 % v. 1.778,37 EUR =	<u>1,07 EUR</u>	381,78 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6030 Aushilfslöhne	1.800,00	1800 Bank	1.145,14
		3730 Verb. aus LSt und KiSt	298,97
		3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	355,89

Versicherungspflicht, da das Arbeitsentgelt 520,00 EUR übersteigt

Da das Arbeitsentgelt 2.000,00 EUR nicht übersteigt, besondere Berechnung der SV-Beiträge

Soll	EUR	Haben	EUR
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	381,78	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich.	381,78

Arbeitgeberanteil steuerfrei gem. § 3 Nr. 62 EStG

6.2.3 Kurzfristige Beschäftigung

Infolge der Corona-Pandemie wurden die Grenzen zunächst für den Zeitraum vom 1. März bis 31. Oktober 2020 auf 5 Monate bzw. 115 Arbeitstage angehoben. (§ 115 SGB IV). Für März 2021 bis Oktober 2021 wurden die Zeitgrenzen für die kurzfristige Beschäftigung aufgrund der andauernden Krise auf 4 Monate bzw. 102 Arbeitstage erneut erhöht.

Seit 1. November 2021 gelten wieder die bekannten Zeitgrenzen für sozialversicherungspflichtige kurzfristige Beschäftigungen von 3 Monaten oder 70 Arbeitstagen.

Aufgabe

Ein Unternehmer beschäftigt im August 01 für zwei Wochen einen Schüler ohne Angabe der ELSTAM-Daten als Krankheitsvertretung. Die Entlohnung in Höhe von 1.000,00 EUR erfolgt durch Banküberweisung. Der Unternehmer pauschaliert zulässigerweise gem. § 40a Abs. 1 EStG.

Soll	EUR	Haben	EUR
6030 Aushilfslöhne	1.000,00	1800 Bank	1.000,00

Sozialversicherungsfrei, da kurzfristige Beschäftigung gem. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV

Für das Vorliegen einer kurzfristigen Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV dürfen die Zeitgrenzen von drei Monaten bzw. 70 Arbeitstage nicht überschritten werden (Rechtsstand seit 1. November 2021).

Bei einer kurzfristigen Beschäftigung sind damit keine Sozialabgaben zu leisten, jedoch sind Umlagen abzuführen:

Da der gesetzliche Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall erst nach vierwöchiger ununterbrochener Dauer des Arbeitsverhältnisses entsteht, ist die Umlage 1 nur dann zu entrichten, wenn das Beschäftigungsverhältnis auf mehr als vier Wochen angelegt ist. Für Arbeitnehmer, deren Beschäftigungsverhältnis bei einem Arbeitgeber von vornherein auf bis zu vier Wochen befristet ist und damit aufgrund der kurzen Dauer kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall entstehen kann, sind keine Umlagebeiträge U1 zu entrichten.

Die Umlage 2 in Höhe von 0,24 % zum Ausgleichsverfahren bei Schwangerschaft / Mutterschaft ist auch aus dem Arbeitsentgelt der kurzfristig Beschäftigten zu erheben. Anders als im U1-Verfahren sind diese Arbeitsentgelte uneingeschränkt umlagepflichtig.

Auch die Insolvenzgeldumlage (U3, seit 2023 0,06 %) ist aus dem Arbeitsentgelt der kurzfristig Beschäftigten zu erheben.

Soll	EUR	Haben	EUR
6040 Pausch. LSt f. Aushilfen	281,25	3730 Verb. aus LSt u. KiSt.	281,25
6110 Gesetzl. soz. Aufw.	3,00	3740 Verb. i. R. d. soz. Sich	3,00

Steuersatz 25 % zuzgl. 5,5 % SolZ und 7 % KiSt (250,00 EUR + 13,75 EUR + 17,50 EUR); alternativ kann das Aushilfsentgelt auch nach den persönlichen ELSTAM-Daten besteuert werden.

U2 = 1.000,00 EUR * 0,24 % = 2,40 EUR

U3 = 1.000,00 EUR * 0,06 % = 0,60 EUR

Im Minijob-Bereich werden die vom Arbeitgeber zu leistenden Abgabenzahlungen grundsätzlich monatlich fällig. Aus Vereinfachungsgründen ist die Minijob-Zentrale jedoch auf Antrag bereit, einen anderen als den monatlichen Zahlungsturnus zuzulassen, solange der monatlich durch den Arbeitgeber zu zahlende Betrag (z. B. Umlagebeiträge bei kurzfristig Beschäftigten) unter 5,00 Euro liegt. In diesen Fällen kann dem Arbeitgeber auf dessen Antrag hin auch eine andere als die monatliche, längstens jährliche Zahlungsweise zugewilligt werden.

7 Buchungen im Steuerbereich II

7.1 Übersicht der Konten für Steuerbuchungen

7.1.1 Betriebssteuern (handelsrechtlich)

Steuern	Buchung auf Konto
Grunderwerbsteuer	0215 unbebaute Grundstücke 0235 Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke 0240 Gebäude
Nicht abziehbare Vorsteuer: - soweit AK oder HK - soweit keine Aktivierung	0... entsprechendes Anlagekonto 6... entsprechendes Aufwandskonto
Gewerbsteuerkonten: - Gewerbesteuer - Gewerbesteuervorauszahlung - GewSt-Nachzahlungen und –Erstattungen für Vorjahre, § 4 Abs. 5b EStG - Erträge aus der Auflösung von GewSt-Rückstellungen § 4 Abs. 5b EStG	7610 7610 7641 7643
Sonstige Steuern: - Grundsteuer - Kfz-Steuer - Hundesteuer (betrieblicher Wachhund)	7680 7685 7650

7.1.2 Durchlaufende Posten

Steuern	Buchung auf Konto
Lohnsteuer/KiSt/SolZ AN	3730
Umsatzsteuer: - Leistungseingang/gel. Anzahlung - Leistungsausgang/erh. Anzahlung - Vorauszahlung - Sondervorauszahlung (1/11) - Abschlusszahlung - Erstattung	1400 ff. 3800 ff. 3820 3830 3500/3700 1300

7.1.3 Besonderheiten bei steuerlichen Nebenleistungen

Steuern (steuerlich abzugsfähig)	Buchung auf Konto
Säumniszuschlag	7303
Verspätungszuschlag	6436
Zinsen	7300
Erstattungszinsen	7105

Steuern (steuerlich nicht abzugsfähig)	Buchung auf Konto
Säumniszuschlag § 4 Abs. 5b EStG	7304
Verspätungszuschlag § 4 Abs. 5b EStG	6437
Zinsen § 4 Abs. 5b EStG	7304
Erstattungszinsen § 4 Abs. 5b EStG	7107

7.1.4 Privatsteuern

Steuern	Buchung auf Konto
EST/KapEST/SolZ/ darauf entfallende Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Bußgelder, Zinsen	2150 2100
ErbSt/GrSt/GrEST/Hundesteuer etc. einschließlich darauf entfallender Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Bußgelder, Zinsen	2100
KiSt	2230
Erstattung/Aufrechnung einschließlich darauf entfallender Zinsen	2180 bzw. 2150

Für die private Abgeltungssteuer empfiehlt es sich, ein gesondertes Privatsteuerkonto zu verwenden.

7.1.5 Beispiele

Aufgabe 1

Der Elektrohändler Huber lässt seine Einkommensteuervorauszahlung des 1. Quartals 01 vom betrieblichen Bankkonto abbuchen, ESt 750,00 EUR, SolZ 41,25 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
2150 Privatsteuern	791,25	1800 Bank	791,25

In der Praxis werden ESt und Solidaritätszuschlag i. d. R. getrennt gebucht.
Nebenleistungen für private Steuern können nicht als Betriebsausgaben erfasst werden.

Aufgabe 2

Der Einzelhändler Meier überweist an das Finanzamt 42,00 EUR Säumniszuschlag ESt (einschl. SolZ) und 48,00 EUR Säumniszuschlag USt.

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahmen	42,00	1800 Bank	90,00
7303 Steuerl. abzugsf. andere Nebenleistung zu Steuern	48,00		

Nebenleistungen für private Steuern stellen gem. § 12 Nr. 3 EStG keine Betriebsausgaben dar.
Nebenleistungen für betriebliche Steuern sind als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Aufgabe 3

Der Einzelhändler Meier überweist 150,00 EUR Verspätungszuschlag und 80,00 EUR Säumniszuschlag für GewSt an die Gemeinde und 40,00 EUR für die verspätet abgegebene USt-Vorauszahlung an das Finanzamt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6437 Steuerl. nicht abzugsf. Verspätungszuschlag	150,00	1800 Bank	230,00
7304 Steuerl. nicht abzugsf. andere Nebenleistung zu Steuern	80,00		

Nebenleistungen für nicht abzugsfähige betriebliche Steuern, wie z. B. die GewSt, sind auch nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, § 4 Abs. 5b EStG.

Soll	EUR	Haben	EUR
6436 Steuerl. abzugsf. Verspätungszuschlag	40,00	1800 Bank	40,00

Nebenleistungen für betriebliche Steuern, wie z. B. die USt, sind als Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig.

7.2 Grundstückseinnahmen und -ausgaben

Aufgrund unterschiedlicher Raumhöhen könnten statt m^2 als Aufteilungsmaßstab m^3 verwendet werden (§ 15 Abs. 4 S. 1 u. 2 UStG, UStAE Abschn. 15.17 Abs. 7, wirtschaftliche Zuordnung, sachgerechte Schätzung).

Exkurs: Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Vor der Erfassung eines Vorsteuerabzugs aus der unternehmerischen Nutzung, z. B. einer Maschine oder einem Gebäude, ist die Erfüllung der entsprechenden Tatbestandsmerkmale zu überprüfen.

Im Folgenden wird eine ausschließlich unternehmerische Nutzung eines angeschafften Gegenstandes sowie die Erfüllung aller formalen Voraussetzungen unterstellt.

In dem BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2022 wird der aktuelle Stand der Rechtsprechung hinsichtlich der Vorsteueraufteilung lt. § 15 Abs. 4 UStG gemischt genutzter Grundstücke zusammengefasst und die Umsetzung der Rechtsprechung dargestellt.

Danach ist zunächst ist die bezogene Eingangsleistung, die für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung, aus der der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll, vorrangig den jeweiligen Ausgangsumsätzen direkt zuzuordnen. Sofern es sich um einen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsatz handelt, kann der Vorsteuerabzug aus der dem Ausgangsumsatz direkt zugeordneten Eingangsleistung geltend gemacht werden.

Sofern die Eingangsleistung einer Ausgangsleistung nicht direkt zugeordnet werden kann, wird der als Vorsteuer abzugsfähige Teil durch eine sachgerechte Schätzung gem. § 15 Abs. 4 S. 2 UStG ermittelt. Die Ausgangsumsätze des Unternehmers sollen gem. § 15 Abs. 4 S. 3 UStG nur dann als Aufteilungsmaßstab angewendet werden, falls keine andere Zurechnung möglich ist.

Bei unternehmerisch genutzten Gebäuden kann bei bezogenen Leistungen zur Instandhaltung, z. B. bei Reparaturen im Treppenhaus oder dem Streichen einer Gebäudefassade, zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer eine Aufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG erforderlich sein, da diese bezogenen Eingangsleistungen den Ausgangsleistungen nicht direkt zugeordnet werden können. Dabei liegt die Annahme zugrunde, dass die Nutzflächen des Gebäudes miteinander vergleichbar sind, sodass keine erheblichen Unterschiede, z. B. hinsichtlich der Raumhöhe, der Dicke der Wände oder der Innenausstattung, bestehen.

Der BFH legte die Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 1-3 UStG gemeinschaftsrechtskonform aus und stellt folgende Schlüsselreihenfolge fest:

1. objektbezogener Schlüssel
(Voraussetzungen: sachgerechte wirtschaftliche Zuordnung der Eingangsleistung und im Hinblick auf die Ermittlung der abzugsfähigen eine höhere Genauigkeit als der Umsatzschlüssel)
2. objektbezogener Umsatzschlüssel,
3. gesamtunternehmensbezogener Umsatzschlüssel

Falls keine vergleichbaren Nutzungsflächen vorliegen, würde der Umsatzschlüssel angewendet werden, sofern der Flächenschlüssel zu keinem präziseren Ergebnis führt (§ 15 Abs. 4 S. 3 UStG). Demzufolge ist vor der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu prüfen, ob der objektbezogene Umsatzschlüssel hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zu einem präziseren Ergebnis als der gesamtunternehmensbezogene Umsatzschlüssel führt.

Sofern das Gebäude ausschließlich zur Erbringung von Ausgangsleistungen in Form von Vermietungsumsätzen verwendet wird, dürfte bei einer fehlenden Vergleichbarkeit der vermieteten Nutzflächen i. d. R. der objektbezogene Umsatzschlüssel zu einem genaueren Ergebnis als der gesamtunternehmensbezogene Umsatzschlüssel führen. Letzterer führt z. B. bei Instandhaltungsarbeiten an einem unternehmerisch genutzten Verwaltungsgebäude voraussichtlich zu einem präziseren Ergebnis hinsichtlich des Vorsteuerabzugs.

Bestehen erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Geschosshöhe, jedoch keine bedeutenden Ausstattungsunterschiede, zwischen den einzelnen Gebäudeteilen, so kann auch eine Vorsteueraufteilung anhand des umbauten Raums in Betracht kommen, falls eine solche Aufteilung eine genauere wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht.

Das folgende Prüfschema verdeutlicht die Vorgehensweise zur Ermittlung des anzuwendenden Schlüssels für den Vorsteuerabzugs:

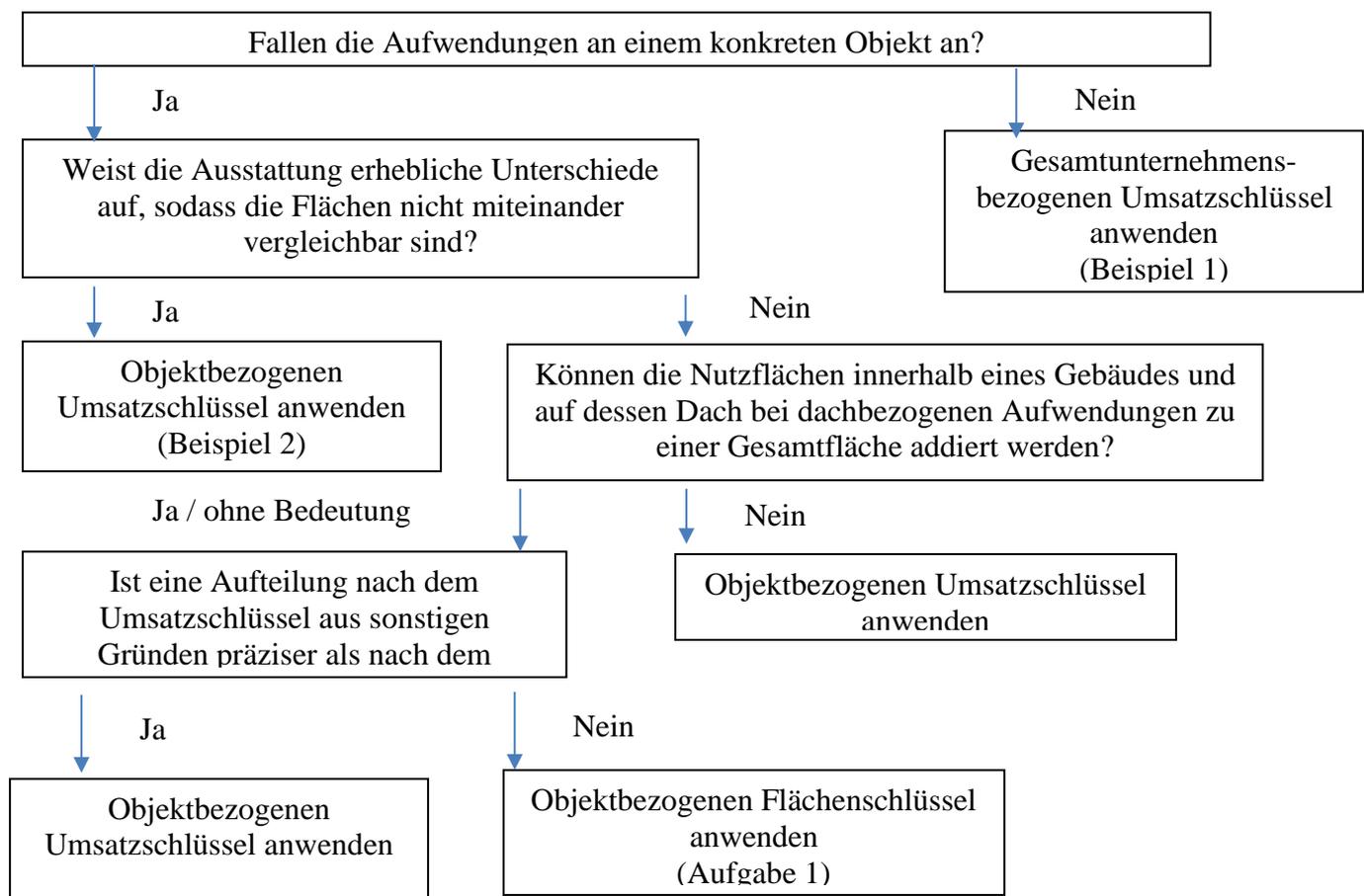


Abbildung: Becker, Stefanie (2017): Schriftliche StB-Prüfung 2017: Umsatzsteuer, Gemischte Verwendung und ihre Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug, NWB SteuerStud Nr. 7 vom 29.06.2017, S. 430.

Die folgenden Beispiele sollen die Vorgehensweise bei der Berechnung des korrekten Vorsteuerabzugs veranschaulichen:

Beispiel 1: Anwendung des gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssels

Der Arzt Dr. Maurer erzielt Umsätze aus der steuerfreien Heilbehandlungstätigkeit gem. § 4 Nr. 14 Bst. a UStG i. H. von jährlich 324.000,00 EUR. Außerdem vermietet er zwei Gebäudekomplexe, mit denen er steuerpflichtige Mieteinnahmen i. H. von insgesamt jährlich 216.000,00 EUR erzielt.

Der Steuerberater von Dr. Maurer berechnet seinem Mandanten 1.000,00 EUR netto für die für die Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung.

Berechnen Sie die abzugsfähige Vorsteuer aus der ordnungsgemäßen Honorarnote für die Umsatzsteuerjahreserklärung.

Die Aufwendungen i. H. v. 1.000,00 EUR zur Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung betreffen sämtliche Tätigkeitsbereiche von Dr. Maurer, da sowohl die steuerfreien als auch die steuerpflichtigen Umsätze erfasst werden.

Demzufolge muss der gesamtunternehmensbezogene Umsatzschlüssel als Aufteilungsmaßstab zur Anwendung kommen. Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bedeutet dies:

$\frac{216.000,00 \text{ EUR}}{540.000,00 \text{ EUR}} * 100 = 40,00 \%$ der Vorsteuer aus den Aufwendungen für die Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung sind abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug beträgt 76,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- u. Beratungskosten	1.000,00	1800 Bank	1.190,00
1410 Aufzuteilende VoSt	190,00		

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- u. Beratungskosten	114,00	1410 Aufzuteilende VoSt	190,00
1400 Abziehbare VoSt	76,00		

Alternativbuchung (ohne Konto 1410)

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- u. Beratungskosten	1.000,00	1800 Bank	1.190,00
6825 Rechts- u. Beratungskosten	114,00		
1400 Abziehbare VoSt	76,00		

Hinweis: Im Prüfungskontenplan fehlt das Konto 1410 Aufzuteilende Vorsteuer.

Beispiel 2: Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit infolge erheblicher Ausstattungsunterschiede

Der Vermieter Vogel besitzt ein Gebäude.

Das Erdgeschoss vermietet er steuerpflichtig an eine EDV-Firma und das Obergeschoss steuerfrei an einen Arzt, der dort eine Praxis für Allgemeinmedizin betreibt.

Im Erdgeschoss mussten umfangreiche spezielle zusätzliche Baumaßnahmen (u. a. klimatisierte Räume, Einbruchsicherung, Zugangskontrollen usw.) durchgeführt werden.

Infolgedessen erzielt der Vermieter mit der Vermietung des Erdgeschosses erheblich höhere Mieten als mit der Vermietung des Obergeschosses. Der Anteil der Einnahmen des Erdgeschosses an den insgesamt erzielten Mieteinnahmen beträgt 60.000,00 EUR, der des Obergeschosses 40.000,00 EUR. Die beiden Geschosse sind flächenmäßig gleich groß.

Dem Vermieter fallen Aufwendungen für die Fassadenreinigung des Gesamtgebäudes in Höhe von 10.000,00 EUR netto an.

Berechnen Sie die abzugsfähige Vorsteuer aus der ordnungsgemäßen Eingangsrechnung für die Fassadenreinigung.

Die Aufwendungen der Fassadenrenovierung können dem Gebäude, nicht aber den jeweiligen Stockwerken, konkret zugeordnet werden. Des Weiteren weist die Ausstattung erhebliche Unterschiede auf, sodass der objektbezogene Umsatzschlüssel dem gesamtunternehmensbezogenen Schlüssel vorzuziehen ist.

Die Aufwendungen stellen zwar Aufwendungen zur Erhaltung des Gebäudes dar, die vorrangig direkt zuzuordnen sind (Abschn. 15.17 Abs. 5 S. 4 und Abs. 8 UStAE).

Sie können jedoch hier tatsächlich keinem Gebäudeteil direkt zugeordnet werden, so dass der Schlüssel des gesamten Objekts (Gebäudes) zur Beurteilung des Vorsteuerabzugs maßgeblich ist.

Da die Ausstattung der beiden Stockwerke erhebliche Unterschiede aufweist und hierdurch auch erheblich höhere Mieten erzielt werden, führt die Anwendung des objektbezogenen Flächenschlüssels nicht zu präziseren Ergebnissen als der objektbezogene Umsatzschlüssel (Abschn. 15.17 Abs. 7 S. 6 UStAE).

Folglich kommt der objektbezogene Umsatzschlüssel zur Anwendung.

Dies bedeutet im Hinblick auf den Vorsteuerabzug:

$\frac{60.000,00 \text{ EUR}}{100.000,00 \text{ EUR}} * 100 = 60 \%$ der Vorsteuer aus den Aufwendungen für die Reinigung der Gebäudefassade sind abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug beträgt 1.140,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstückaufwdg.	10.000,00	1800 Bank	11.900,00
1410 Aufzuteilende VoSt	1.900,00		

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstückaufwdg.	760,00	1410 Aufzuteilende VoSt	1.900,00
1400 Abziehbare VoSt	1.140,00		

Alternativbuchung (ohne Konto 1410)

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstückaufwdg.	10.000,00	1800 Bank	11.900,00
6350 Grundstückaufwdg.	760,00		
1400 Abziehbare VoSt	1.140,00		

Hinweis: Im Prüfungskontenplan fehlt das Konto 1410 Aufzuteilende Vorsteuer.

Aufgabe 1

Elektronikhändler Huber hat ein gemischtgenutztes Geschäftshaus (Baujahr 2010) im Betriebsvermögen.

EG: Laden vermietet an Apotheker	400 m ²
1. OG: Büro vermietet an einen Rechtsanwalt	200 m ²
1. OG: Büro vermietet an Bausparkassenvertretung	150 m ²
2. OG: Wohnung vermietet an den Rechtsanwalt	150 m ²
2. OG: Ferienwohnung wochenweise vermietet	100 m ²

Soweit möglich wurde nach § 9 UStG optiert.

a) Bankgutschriften der Mieteingänge für das Geschäftshaus

Apotheker: 4.000,00 EUR + 250,00 EUR Nebenkosten

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	4.250,00	4860 Grundstückserträge	3.571,43
		3800 USt	678,57

Option gem. § 9 UStG, Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung

Rechtsanwalt: Büro: 1.725,00 EUR + 100,00 EUR Nebenkosten
Wohnung: 1.150,00 EUR + 100,00 EUR Nebenkosten

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.825,00	4860 Grundstückserträge	1.533,61
		3800 USt	291,39

Büro: Option gem. § 9 UStG, Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.250,00	4860 Grundstückserträge (oder 4100 Stfr. Umsätze)	1.250,00

Wohnung: Option nach § 9 UStG nicht möglich, steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Bst. a UStG, Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung

Bausparvertreter: Büro: 1.150,00 EUR + 100,00 EUR Nebenkosten

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.250,00	4860 Grundstückserträge (oder 4100 Stfr. Umsätze)	1.250,00

Option nach § 9 UStG nicht möglich, da steuerfrei gem. § 4 Nr. 11 UStG, Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung

Ferienwohnung: Miete 800,00 EUR + Nebenkosten 100,00 EUR + Endreinigung 50,00 EUR
+ Kurtaxe 30,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	980,00	4860 Grundstückserträge	887,85
		3800 USt	62,15
		3500 Sonst. Verb.	30,00

Steuerpflichtig gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG, ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG

Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung, UStAE 12.16 Abs. 3 und 4

Kurtaxe durchlaufender Posten

b) Bankabbuchungen bzw. Überweisungen für das Geschäftshaus

Gemeinde: Grundsteuer 527,00 EUR + Abfallentsorgungsgebühr 684,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
7680 Grundsteuer	527,00	1800 Bank	1.211,00
6859 Aufw. f. Abraum- u. Abfallbeseitigung	684,00		

Haushaftpflichtversicherung 690,00 EUR, Hausmeister 300,00 EUR (wird pauschal versteuert)

Soll	EUR	Haben	EUR
6400 Versicherungen	690,00	1800 Bank	990,00
6035 Löhne für Minijobs	300,00		

Pauschalversteuerung ist noch durchzuführen (vgl. Kapitel 6.2.1)

Reparaturrechnung Elektriker: Ferienwohnung 200,00 EUR
 Bausparbüro 300,00 EUR
 Treppenhaus 500,00 EUR
 jeweils zzgl. USt

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstücksaufwdg.	200,00	1800 Bank	238,00
1400 Abziehbare VoSt	38,00		

Ferienwohnung: VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstücksaufwdg.	357,00	1800 Bank	357,00

Bausparbüro: VoSt nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstücksaufwdg.	500,00	1800 Bank	595,00
1410 Aufzuteilende VoSt	95,00		

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstücksaufwdg.	28,50	1410 Aufzuteilende VoSt	95,00
1400 Abziehbare VoSt	66,50		

Treppenhaus: VoSt-Aufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG anteilig für 300 m² nicht abziehbar

Hinweis:

In der Praxis wird die aufzuteilende Vorsteuer häufig erst am Jahresende auf die Konten 6860 und 1400 aufgeteilt.

Alternativbuchung (ohne Konto 1410)

Soll	EUR	Haben	EUR
6350 Grundstücksaufwdg.	500,00	1800 Bank	595,00
6350 Grundstücksaufwdg.	28,50		
1400 Abziehbare VoSt	66,50		

Hinweis: Im Prüfungskontenplan fehlt das Konto 1410 Aufzuteilende Vorsteuer

- c) Der Apotheker bittet ausnahmsweise (wegen Umbauarbeiten) um Stundung der Miete von 4.000,00 EUR für diesen Monat bis 20. Dezember. Huber stimmt zu und verzichtet auf die Berechnung von Stundungszinsen.

Soll	EUR	Haben	EUR
1210 Ford. aus LL	4.000,00	4860 Grundstückserträge	3.361,34
		3800 USt	638,66

Option gem. § 9 UStG, USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

Aufgabe 2

Der Einzelhändler betreibt sein Geschäft in gemieteten Räumen. Er überweist folgende Beträge:

- a) Miete (Vermieter hat nach § 9 UStG optiert, ordnungsgemäßer Mietvertrag liegt vor)
 Bruttowerte: 4.000,00 EUR + 200,00 EUR Nebenkosten + 300,00 EUR Heizung

Soll	EUR	Haben	EUR
6310 Miete (unbewegl. WG)	3.361,34	1800 Bank	4.500,00
6345 Sonstige Raumkosten	420,17		
1400 Abziehbare VoSt	718,49		

Auf dem Konto 6310 ist die Kaltmiete getrennt zu erfassen, da diese nach § 8 Nr. 1 Bst. e GewStG mit 50 % als Hinzurechnung bei der GewSt zu berücksichtigen ist.

Hinweis: Ab dem Buchungsjahr 2010 wurden von der DATEV folgende Konten neu eingeführt:

6317 Aufwendungen für gemietete unbewegliche Wirtschaftsgüter, die gewerbesteuerlich hinzuzurechnen sind

6318 Miet- und Pachtnebenkosten (gewerbesteuerlich nicht zu berücksichtigen)

- b) Strom (inkl. gesondert ausgewiesener USt) 2.850,00 EUR
 Reinigung (inkl. gesondert ausgewiesener USt) 485,00 EUR
 Reparaturkosten (inkl. gesondert ausgewiesener USt) 2.350,00 EUR
 Rechtsanwalt wegen Mietvertrag (inkl. ges. ausgewiesener USt) 895,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6345 Sonstige Raumkosten	2.394,96	1800 Bank	2.850,00
1400 Abziehbare VoSt	455,04		

Strom: VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6345 Sonstige Raumkosten	407,56	1800 Bank	485,00
1400 Abziehbare VoSt	77,44		

Reinigung: VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6335 Instandha. betr. Räume	1.974,79	1800 Bank	2.350,00
1400 Abziehbare VoSt	375,21		

Reparaturkosten: VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- u. Berat.kosten	752,10	1800 Bank	895,00
1400 Abziehbare VoSt	142,90		

Rechtsanwalt wegen Mietvertrag: VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

7.3 Schadenersatz

Aufgabe 1

Wir bestellen bei einem Werkzeugmaschinenhersteller eine Maschine für unsere Fertigung. Der Festpreis beträgt 400.000,00 EUR + 19 % USt 76.000,00 EUR = 476.000,00 EUR.

Die Maschine soll am 2. Mai geliefert werden. Bei Terminüberschreitung ist wegen des Produktionsausfalles eine Konventionalstrafe in Höhe von 500,00 EUR pro Tag vereinbart, höchstens jedoch 20.000,00 EUR.

Der Hersteller liefert die Maschine Ende Juli. Wir machen deshalb die Konventionalstrafe in Höhe von 20.000,00 EUR geltend.

Buchung der Eingangsrechnung über 400.000,00 EUR + 19 % USt 76.000,00 EUR = 476.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	400.000,00	3310 Verb. aus LL	476.000,00
1400 Abziehbare VoSt	76.000,00		

Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB, Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Verrechnung der Konventionalstrafe

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	20.000,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	20.000,00

20.000,00 EUR Konventionalstrafe ist echter Schadenersatz, nicht steuerbar § 1 Abs. 1 UStG, UStAE 1.3 Abs. 3

Keine Anschaffungskostenminderung gem. § 255 Abs. 1 HGB

Konto 4690 nicht geeignet, da es in der GuV unter dem Posten Umsatzerlöse ausgewiesen wird,

vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 1 HGB

Buchung bei Bezahlung der Rechnung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	456.000,00	1800 Bank	456.000,00

Aufgabe 2

Der Betriebs-Pkw ist Vollkasko versichert mit einer Selbstbeteiligung von 1.000,00 EUR. Wegen eines selbst verursachten Schadens bei einem Kundenbesuch wurde er repariert. Die Rechnung der Autowerkstatt für die Reparatur lautet über 6.242,63 EUR + 19 % USt 1.186,10 EUR = 7.428,73 EUR und enthielt den Vermerk:

„Bitte nur den USt-Betrag und die 1.000,00 EUR Selbstbeteiligung überweisen.“

Der Unternehmer überwies deshalb EUR 2.186,10 vom betrieblichen Bankkonto.

Buchung der Reparaturrechnung

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	6.242,63	3310 Verb. aus LL	7.428,73
1400 Abziehbare VoSt	1.186,10		

Die Reparaturkosten sind wegen der Vorsteuerverprobung in voller Höhe zu erfassen.

Vorsteuer abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Buchung der Versicherungsleistung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	5.242,63	4830 Sonst. betriebl. Erträge	5.242,63

7.428,73 EUR – 2.186,10 EUR (USt-Betrag + Selbstbeteiligung) = 5.242,63 EUR (Versicherungsleistung)

Die Versicherungsleistung muss als Ertrag erfasst werden.

Die Versicherung rechnet mit der Autowerkstatt direkt ab (= abgekürzter Zahlungsweg).

Versicherungsentschädigung ist echter Schadenersatz, nicht steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Konto 4690 nicht, da sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

DATEV bietet dafür ein eigenes Konto 4970 Versicherungsentschädigungen und Schadenersatzleistungen an.

Alternative Buchung: Minderung der Fahrzeugkosten Kto. 6500

Hinweis:

Bei der Ermittlung der Fahrzeugkosten zur Berechnung des Privatnutzungsanteils bei der Fahrtenbuchmethode bleiben Unfallkosten außer Ansatz, BFH-Urteil vom 24.05.2007, BStBl II 2007 S. 766.

Buchung der Banküberweisung

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	2.186,10	1800 Bank	2.186,10

Hinweis:

In der Praxis kann dieser Vorgang vereinfacht gebucht werden.

Die Kfz-Versicherung überweist zum Kfz-Vollkasko-Schaden eine Wertminderungspauschale in Höhe von EUR 249,71 auf das betriebliche Bankkonto.

Buchung der Bankgutschrift

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	249,71	4830 Sonst. betriebl. Erträge	249,71

Versicherungsentschädigung ist echter Schadenersatz, nicht steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Konto 4690 nicht, da sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

DATEV bietet dafür ein eigenes Konto 4970 Versicherungsentschädigungen und Schadenersatzleistungen an.

Hinweis:

Zum Jahresabschluss ist die Wertminderung ggf. im Rahmen einer Teilwertabschreibung zu berücksichtigen.

Aufgabe 3

Ein Handelsvertreter aus München tritt einen Teil seines Verkaufsgebietes (Bezirk Oberbayern) an ein Vertriebsunternehmen ab. Dieses leistet eine Ausgleichszahlung in Höhe von 35.000,00 EUR + 19 % USt 6.650,00 EUR = 41.650,00 EUR.

Buchung der Ausgleichszahlung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	41.650,00	4000 Umsatzerlöse	35.000,00
		(4500 Provisionserlöse)	
		3800	6.650,00

Ausgleichszahlung für Handelsvertreter ist kein Schadensersatz, UStAE 1.3 Abs. 12

Sonstige Leistung § 3 Abs. 9 UStG, § 3a UStG, steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 10 Abs. 1 UStG 35.000,00 EUR

§ 12 Abs. 1 UStG 19 % 6.650,00 EUR

Aufgabe 4

Ein Teil unseres Warenbestandes wird durch Brand vernichtet (Schaden 65.000,00 EUR). Wir erhalten von der Versicherung 60.000,00 EUR durch Banküberweisung.

Buchung nach der Feststellung der Schadenshöhe

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	65.000,00	5200 Wareneingang	65.000,00

Buchung der Versicherungsentschädigung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	60.000,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	60.000,00

Versicherungsentschädigung ist echter Schadensersatz, nicht steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Konto 4690 nicht, da sonstiger betrieblicher Ertrag gem. § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB

DATEV bietet dafür ein eigenes Konto 4970 Versicherungsentschädigungen an.

8 Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht I

8.1 Bewertungsvorschriften und deren buchungstechnische Umsetzung

Vorbemerkung:

Bei den folgenden Fällen im Kapitel 8 (Bewertungsvorschriften und deren buchungstechnische Umsetzung) erfolgen jeweils zunächst die Begründungen unter dem Blickwinkel des handelsrechtlichen Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des Bilanzmodernisierungsgesetzes (BiLMoG) sowie des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG). In einem zweiten Schritt erfolgt die Beurteilung der Fälle aufgrund steuerrechtlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.

In allen Fällen wird unterstellt, dass – sofern sich steuerliche Wahlrechte ergeben – die jeweiligen Mandanten einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erzielen wollen.

Exemplarisch werden bei der folgenden Aufgabe 1 verschiedene Möglichkeiten der Bewertung und Buchung in der Steuerbilanz dargestellt. In den folgenden Fällen wird dann auf unterschiedliche Bewertungs- und damit auch Buchungsmöglichkeiten in der Steuerbilanz verzichtet, weil unterstellt wird, dass in allen Fällen ein möglichst niedriger steuerlicher Gewinn erzielt werden soll.

8.1.1 Bewertung des Anlagevermögens

Aufgabe 1

Im Jahr 00 wurde ein Grundstück (Bauerwartungsland) zur Errichtung eines Geschäftsgebäudes erworben (Anschaffungskosten 300.000,00 EUR).

- a) Im Jahr 01 beschließt die Stadt ein Bebauungsverbot. Dadurch ergibt sich eine voraussichtlich dauernde Wertminderung von 200.000,00 EUR. Wie ist das Grundstück zum 31. Dezember 01 zu bewerten?

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	200.000,00	0215 Unbeb. Grundstücke	200.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010 und vom 2. September 2016). Deshalb sind hinsichtlich der Bewertung verschiedene Möglichkeiten denkbar. Wird jedoch steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssen die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

1. Möglichkeit: Mit den handelsrechtlichen Vorschriften übereinstimmende Bewertung in der Steuerbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	200.000,00	0215 Unbeb. Grundstücke	200.000,00

2. Möglichkeit: Keine Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz:

Keine Buchung

Hinweise:

1. Gem. § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB gesondert auszuweisen oder im Anhang zu erläutern.
 2. Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind gem. § 274 HGB für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – passive latente Steuern (für künftige Steuerbelastungen, vgl. § 266 Abs. 3 Bilanzposition E HGB) bzw. aktive latente Steuern (für künftige Steuerentlastungen, vgl. § 266 Abs. 2 Bilanzposition D HGB) anzusetzen.
- b) Im Jahr 02 wird wider Erwarten das Bebauungsverbot aufgehoben. Der Wert des Grundstücks steigt dadurch auf 550.000,00 EUR.

Wie ist das Grundstück zum 31. Dezember 02 zu bewerten?

Bewertung in der Handelsbilanz:

Zuschreibungspflicht gem. § 253 Abs. 5 HGB, Obergrenze ursprüngliche Anschaffungskosten

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbeb. Grundstücke	200.000,00	4910 Ertr. a. Zuschr. d. AV	200.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wertaufholungsgebot gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG, max. bis zu den Anschaffungskosten

1. Möglichkeit: Mit den handelsrechtlichen Vorschriften übereinstimmende Bewertung in der Steuerbilanz:
Bewertung des Grundstücks zum 31. Dezember 01 mit 100.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
0215 Unbeb. Grundstücke	200.000,00	4910 Ertr. a. Zuschr. d. AV	200.000,00

2. Möglichkeit: Keine Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz:
Bewertung des Grundstücks zum 31. Dezember 01 mit 300.000,00 EUR

Keine Buchung!

Aufgabe 2

Anschaffung einer Maschine im Januar 00 für 150.000,00 EUR, Nutzungsdauer 10 Jahre, lineare AfA, Voraussetzungen § 7g EStG nicht erfüllt.

Ermittlung des Teilwertes gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i. V. m. R 6.7 ESt und H 6.7 EStH, z. B. Wiederbeschaffungskosten einer Maschine am Bilanzstichtag vermindert um die lineare Abschreibung.

Annahme 1:

Die Wiederbeschaffungskosten für die im Unternehmen seit Januar 00 genutzte Maschine betragen zum 31. Dezember 01 56.250,00 EUR abzüglich linearer AfA in Höhe von 11.250,00 EUR nach § 7 Abs. 1 EStG für zwei Jahre bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren (→ Teilwert: 45.000,00 EUR).

- a) Erfassung des Werteverzehrs zum 31. Dezember 01:

Buchung der planmäßigen Abschreibung zum 31. Dezember 01 in der Handelsbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	15.000,00	0440 Maschinen	15.000,00

§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: 10 % von 150.000,00 EUR = 15.000,00 EUR

Buchung der AfA zum 31. Dezember 01 in der Steuerbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	15.000,00	0440 Maschinen	15.000,00

§ 7 Abs. 1 EStG: 10 % von 150.000,00 EUR = 15.000,00 EUR

b) Bewertung zum 31. Dezember 01

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung unterstellt wird.

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanlagen	75.000,00	0440 Maschinen	75.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Bewertung gem. BMF-Schreiben vom 2. September 2016: Buchwert zum 31. Dezember 01 bei planmäßiger Abschreibung 120.000,00 EUR; Restnutzungsdauer acht Jahre, halbe Restnutzungsdauer vier Jahre; Buchwert nach der halben Restnutzungsdauer (31. Dezember 05) bei planmäßiger Abschreibung 60.000,00 EUR; der Teilwert zum 31. Dezember 01 (45.000,00 EUR) ist kleiner als der Buchwert nach der halben Restnutzungsdauer

Folge:

Voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, da voraussichtlich dauernde Wertminderung; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010), in diesem Fall sind die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanlagen	75.000,00	0440 Maschinen	75.000,00

Annahme 2:

Die Wiederbeschaffungskosten der Maschine betragen zum 31. Dezember 01 93.750,00 EUR abzüglich linearer AfA in Höhe von 18.750,00 EUR nach § 7 Abs. 1 EStG für zwei Jahre (→ Teilwert 75.000,00 EUR)

a) Erfassung des Werteverzehrs zum 31. Dezember 01:

Buchung der planmäßigen Abschreibung zum 31. Dezember 01 in der Handelsbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	15.000,00	0440 Maschinen	15.000,00

§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: 10 % von 150.000,00 EUR = 15.000,00 EUR

Buchung der AfA zum 31. Dezember 01 in der Steuerbilanz:

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	15.000,00	0440 Maschinen	15.000,00

§ 7 Abs. 1 EStG: 10 % von 150.000,00 EUR = 15.000,00 EUR

b) Bewertung zum 31. Dezember 01

Bewertung in der Handelsbilanz:

Keine außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, da eine nur vorübergehende Wertminderung vorliegt (Ermittlung siehe Steuerbilanz);

Keine Buchung!

Bewertung in der Steuerbilanz:

Bewertung gem. BMF-Schreiben vom 2. September 2016: Buchwert zum 31. Dezember 00 bei planmäßiger Abschreibung 120.000,00 EUR; Restnutzungsdauer 8 Jahre, halbe Restnutzungsdauer vier Jahre; Buchwert nach der halben Restnutzungsdauer (31. Dezember 04) bei planmäßiger Abschreibung 60.000,00 EUR; Teilwert zum 31. Dezember 00 (75.000,00 EUR) ist größer als der Buchwert nach der halben Restnutzungsdauer;

Folge:

Keine voraussichtlich dauernde Wertminderung => kein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, da eine dauernde Wertminderung nicht vorliegt;

Keine Buchung!

8.1.2 Bewertung des Umlaufvermögens

8.1.2.1 Handelswaren

Zum Abschluss der Konten für Handelswaren vgl. Gliederungspunkt 1.2 der Handreichung

Aufgabe 1

Übersicht zu den folgenden Aufgaben:

Aufgabe	Wert Anfangsbestand (AB)	Wert Schlussbestand (SB) zu AK zum 31. Dezember	Wert SB zum Teilwert/ beizulegenden Wert zum 31. Dezember	Wert SB bei Bilanzerstellung (z. B. März des Folgejahres)	Wertveränderung
a)	30.000,00	28.000,00	29.000,00	30.000,00 oder 28.000,00	Werterhöhung
b)	30.000,00	35.000,00	33.000,00	32.000,00	dauerhafte Wertminderung
c)	30.000,00	35.000,00	33.000,00	34.000,00	dauerhafte Wertminderung
d)	30.000,00	35.000,00	33.000,00	36.000,00	vorübergehende Wertminderung

- a) Anfangsbestand 30.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 28.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Teilwert/beizulegenden Wert 29.000,00 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Da der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert (von 29.000,00 EUR) größer ist als der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten (von 28.000,00 EUR), kann § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB nicht angewendet werden. Handelsrechtlich ist der Warenbestand deshalb gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit dem Schlussbestand zu Anschaffungskosten zu bewerten.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (AK):	28.000,00 EUR
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>30.000,00 EUR</u>
<u>≡ Bestandsminderung:</u>	<u>- 2.000,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	2.000,00	1140 Bestand an Waren	2.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG max. mit den Anschaffungskosten, da der Teilwert höher ist; steuerrechtlich ist der Warenbestand mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (AK):	28.000,00 EUR
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>30.000,00 EUR</u>
<u>= Bestandsminderung:</u>	<u>- 2.000,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	2.000,00	1140 Bestand an Waren	2.000,00

- b) Anfangsbestand 30.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 35.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum 31. Dezember mit dem Teilwert/beizulegenden Wert 33.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit dem Teilwert 32.000,00 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Da der Schlussbestand, bewertet mit dem beizulegenden Wert von 33.000,00 EUR, niedriger ist als der Schlussbestand, bewertet mit den Anschaffungskosten, ist der Warenbestand gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB zwingend mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen, gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht; Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederstwertprinzip“);

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (beizulegender Wert):	33.000,00 EUR
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>30.000,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehrung:</u>	<u>+ 3.000,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	3.000,00	5200 Einkauf von Waren	3.000,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. die allgemeine Marktentwicklung) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; da die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Bilanz-erstellung anhält, kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, eine Abschreibung unter den Teilwert am Bilanzstichtag ist nicht zulässig (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016);

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010). Würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (Teilwert):	33.000,00 EUR
./. Anfangsbestand:	30.000,00 EUR
= Bestandsmehring:	+ 3.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	3.000,00	5200 Einkauf von Waren	3.000,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

- c) Anfangsbestand 30.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 35.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum 31. Dezember mit dem Teilwert/beizulegenden Wert 33.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit dem Teilwert 34.000,00 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der beizulegende Wert zum 31. Dezember (33.000,00 EUR) ist niedriger als die Anschaffungskosten; gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand (handelsrechtlich!) mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen, gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht; daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (beizulegender Wert):	33.000,00 EUR
./. Anfangsbestand:	30.000,00 EUR
= Bestandsmehring:	+ 3.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	3.000,00	5200 Einkauf von Waren	3.000,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung nur teilweise von Dauer war (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung nur teilweise vorliegt, besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung in Höhe der dauernden Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Bilanzansatz in der Steuerbilanz: 34.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (dauerhaft niedrigerer Teilwert):	34.000,00 EUR
./. Anfangsbestand:	30.000,00 EUR
= Bestandsmehring:	+ 4.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	4.000,00	5200 Einkauf von Waren	4.000,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

- d) Anfangsbestand 30.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 35.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum 31. Dezember mit dem Teilwert/beizulegenden Wert 33.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit dem Teilwert 36.000,00 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der beizulegende Wert zum 31. Dezember (33.000,00 EUR) ist niedriger als die Anschaffungskosten; gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand (handelsrechtlich!) mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen, gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht; daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (beizulegender Wert):	33.000,00 EUR
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>30.000,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehring:</u>	<u>+ 3.000,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	3.000,00	5200 Einkauf von Waren	3.000,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung nicht von Dauer war (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung nicht vorliegt, besteht kein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz: 35.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand (Anschaffungskosten):	35.000,00 EUR
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>30.000,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehring:</u>	<u>+ 5.000,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Best. an Waren	5.000,00	5200 Einkauf von Waren	5.000,00

Hinweise:

Aufwendungen für bezogene Waren sind unter dem Posten Materialaufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 5 Bst. a HGB auszuweisen, wenn die Waren verkauft wurden.

Zum Aufwand gem. Nr. 5 Bst. a gehören grundsätzlich auch Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, Inventurdifferenzen und Ähnliches.

Übersteigen die Abwertungen allerdings das übliche Maß, dann ist der Mehr-Abschreibungsaufwand unter dem Posten Nr. 7 Bst. b auszuweisen (im verkürzten Kontenrahmen sind hierfür keine Konten vorgesehen, da dieser Sachverhalt nicht im Lehrplan enthalten ist).

Verluste, die auf Brand, Diebstahl usw. zurückzuführen sind, stellen keinen Materialaufwand, sondern sonstigen betrieblichen Aufwand (Nr. 8). Bei geringeren (üblichen) Beträgen ist es aber möglich, den entsprechenden Aufwand unter Nr. 5a auszuweisen.

Vgl. zu § 275 Abs. 2 Nr. 5 und 7 HGB: Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen und Beck'scher Bilanzkommentar: Der Jahresabschluss nach Handelsrecht und Steuerrecht, Das Dritte Buch des HGB).

Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind gem. § 274 HGB für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – passive latente Steuern (für künftige Steuerbelastungen, vgl. § 266 Abs. 3 Bilanzposition E HGB) bzw. aktive latente Steuern (für künftige Steuerentlastungen, vgl. § 266 Abs. 2 D Bilanzposition HGB) anzusetzen.

Aufgabe 2

In der Eröffnungsbilanz eines Kaufmanns sind 20 Stück einer bestimmten Ware zum Stückpreis von 36,00 EUR enthalten. Im Mai des Jahres kauft der Kaufmann 50 Stück zu je 39,00 EUR und im September des Jahres 30 Stück zu je 35,00 EUR. Am Jahresende befinden sich noch 25 Stück in seinem Warenbestand. Buchen Sie jeweils zum Jahresende unter folgenden Annahmen:

- a) Anwendung der Durchschnittsbewertung i. S. R 6.8 EStR:
Der Marktpreis/Teilwert zum 31. Dezember des Jahres beträgt 35,00 EUR.
Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der Marktpreis/Teilwert auf 34,00 EUR gesunken.

	Stück	Stückpreis/EUR	EUR
Anfangsbestand	20	36,00	720,00
Zugang Mai	50	39,00	1.950,00
Zugang September	30	35,00	1.050,00
Summe:	100	---	3.720,00

Durchschnittsbewertung:

$$\frac{3.720,00 \text{ EUR}}{100 \text{ Stück}} = 37,20 \text{ EUR/Stück} \quad (\text{bewertet mit dem Durchschnittswert zu Anschaffungskosten})$$

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis zum 31. Dezember (35,00 EUR/Stück) ist niedriger als der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Durchschnittsmethode (37,20 EUR /Stück); gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand (handelsrechtlich!) mit dem niedrigeren Marktpreis anzusetzen (gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht); daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederwertprinzip“).

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis (MP): 35,00 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 25 Stück x 35,00 EUR/Stück = 875,00 EUR (bewertet zum MP)
./ Anfangsbestand: 20 Stück x 36,00 EUR/Stück = 720,00 EUR
= Bestandsmehring: + 155,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	155,00	5200 Einkauf von Waren	155,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung von Dauer war, da die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung anhält (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010). Würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert (TW) von 35,00 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 25 Stück x 35,00 EUR/Stück = 875,00 EUR (bewertet zum TW)
./ Anfangsbestand: 20 Stück x 36,00 EUR/Stück = 720,00 EUR
= Bestandsmehring: + 155,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	155,00	5200 Einkauf von Waren	155,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

- b) Anwendung der Durchschnittsbewertung i. S. R 6.8 EStR:
 Der Marktpreis/Teilwert zum 31. Dezember des Jahres beträgt 39,00 EUR.
 Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der Marktpreis/Teilwert auf 38,00 EUR gesunken.

Durchschnittsmethode:

$$\frac{3.720,00 \text{ EUR}}{100 \text{ Stück}} = 37,20 \text{ EUR/Stück} \quad (\text{bewertet mit dem Durchschnittswert zu Anschaffungskosten})$$

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis zum 31. Dezember (39,00 EUR/Stück) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Durchschnittsmethode (37,20 EUR/ Stück); gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Warenbestand höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Durchschnittsmethode:
 37,20 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 25 Stück x 37,20 EUR/Stück = 930,00 EUR (bewertet mit den AK)

./. Anfangsbestand: 20 Stück x 36,00 EUR/Stück = 720,00 EUR

= Bestandsmehrung: + 210,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	210,00	5200 Einkauf von Waren	210,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Durchschnittsmethode von
 37,20 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 25 Stück x 37,20 EUR/Stück = 930,00 EUR (bewertet mit den AK)

./. Anfangsbestand: 20 Stück x 36,00 EUR/Stück = 720,00 EUR

= Bestandsmehrung: + 210,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	210,00	5200 Einkauf von Waren	210,00

- c) Anwendung der Lifo - Methode i. S. R 6.9 EStR („last in - first out“)
 Fortführung des Beispiels a) Schlussbestand 25 Stück
 Der Marktpreis/Teilwert zum 31. Dezember beträgt 35,00 EUR.
 Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der Marktpreis/Teilwert auf 34,00 EUR gesunken.

	Stück	Stückpreis/EUR	EUR
aus Anfangsbestand	20	36,00	720,00
aus Zugang im Mai	5	39,00	195,00
Endbestand	25	---	915,00

Lifo - Methode:

$$\frac{915,00 \text{ EUR}}{25 \text{ Stück}} = 36,60 \text{ EUR/Stück} \quad (\text{bewertet nach der Lifo-Methode zu Anschaffungskosten})$$

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis zum 31. Dezember (35,00 EUR/Stück) ist niedriger ist der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Lifo-Methode (36,60 EUR/Stück, § 256 HGB); gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand (handelsrechtlich!) mit dem niedrigeren Marktpreis anzusetzen (gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht); daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis: 35,00 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand:	25 Stück	x	35,00 EUR/Stück	=	875,00 EUR (bewertet z. MP)
./. Anfangsbestand:	20 Stück	x	36,00 EUR/Stück	=	720,00 EUR
<u>= Bestandsmehrung:</u>					<u>+ 155,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	155,00	5200 Einkauf von Waren	155,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung von Dauer war, da die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung anhält (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); ein Ansatz unter den Wert am Bilanzstichtag kommt nicht in Betracht; da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; gem. § 5 Abs. 1 Satz Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010). Würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert von 35,00 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand:	25 Stück	x	35,00 EUR/Stück	=	875,00 EUR (bewertet z. TW)
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>20 Stück</u>	<u>x</u>	<u>36,00 EUR/Stück</u>	<u>=</u>	<u>720,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehrung:</u>				<u>+</u>	<u>155,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	155,00	5200 Einkauf von Waren	155,00

Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt über die Erfassung der Bestandsveränderung durch Ansatz des niedrigeren beizulegenden Werts (Teilwerts).

- d) Anwendung der Lifo - Methode i. S. R 6.9 EStR („last in - first out“)
Fortführung des Beispiels a) Schlussbestand 25 Stück
Der Marktpreis/Teilwert zum 31. Dezember beträgt 39,00 EUR.
Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der MP/TW auf 38,00 EUR gesunken.

Lifo - Methode:

$$\frac{915,00 \text{ EUR}}{25 \text{ Stück}} = 36,60 \text{ EUR/Stück (bewertet nach der Lifo-Methode zu Anschaffungskosten)}$$

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem Marktpreis zum 31. Dezember (39,00 EUR/Stück) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Lifo-Methode (36,60 EUR/Stück, § 256 HGB); gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Warenbestand höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten: 36,60 EUR/Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand:	25 Stück	x	36,60 EUR/Stück	=	915,00 EUR (bewertet mit den AK nach Lifo)
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>20 Stück</u>	<u>x</u>	<u>36,00 EUR/Stück</u>	<u>=</u>	<u>720,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehrung:</u>				<u>+</u>	<u>195,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	195,00	5200 Einkauf von Waren	195,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten nach der Lifo-Methode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG von 36,60 EUR/ Stück.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand:	25 Stück	x	36,60 EUR/Stück	=	915,00 EUR (bewertet mit den AK nach Lifo)
<u>./. Anfangsbestand:</u>	<u>20 Stück</u>	<u>x</u>	<u>36,00 EUR/Stück</u>	<u>=</u>	<u>720,00 EUR</u>
<u>= Bestandsmehrung:</u>				<u>+</u>	<u>195,00 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
1140 Bestand an Waren	195,00	5200 Einkauf von Waren	195,00

Aufgabe 3

Bewertung von Handelswaren zum 31. Dezember:

- a) Anfangsbestand 40.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Lagerbuchhaltung, bewertet zu Anschaffungskosten 33.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 32.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet mit dem Teilwert/beizulegenden Wert zum 31. Dezember in Höhe von 32.000,00 EUR
Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit dem Teilwert in Höhe von 32.000,00 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (32.000,00 EUR) entspricht dem Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten (32.000,00 EUR); gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V. m. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand mit 32.000,00 EUR anzusetzen.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten: 32.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	8.000,00	1140 Best. an Waren	8.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist der Schlussbestand mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz: 32.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 32.000,00 EUR
./.. Anfangsbestand: 40.000,00 EUR
= Bestandsminderung: - 8.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	8.000,00	1140 Best. an Waren	8.000,00

Hinweis:

Bestandsminderung: 7.000,00 EUR, Inventurdifferenz: 1.000,00 EUR.

„Übliche“ Inventurdifferenzen sind unter dem Posten Materialaufwand gem. § 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe a HGB auszuweisen. Maßstab für die Frage der „Üblichkeit“ sind die in Vorjahren aufgenommenen Abschläge aufgrund von Inventurdifferenzen und Wertminderungen, die ihre Ursache in Schwund, Qualitätsverlusten, gesunkenen Beschaffungs- oder Verkaufspreisen, mangelnder Marktgängigkeit oder geänderter Modeauffassung gehabt haben können.

- b) Anfangsbestand 40.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Lagerbuchhaltung, bewertet zu Anschaffungskosten 33.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zu Anschaffungskosten 32.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum 31. Dezember mit dem
 Teilwert/beizulegenden Wert 12.000,00 EUR
 Schlussbestand lt. Inventur, bewertet zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit dem
 Teilwert in Höhe von 12.000,00 EUR (Der Preisverfall in Höhe von 20.000,00 EUR ist
 als außergewöhnlich anzusehen; die Bestandsminderung einschließlich üblicher
 Inventurdifferenzen beträgt 8.000,00 EUR.)

Bewertung in der Handelsbilanz:

Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (12.000,00 EUR) ist niedriger als der Schlussbestand bewertet mit den Anschaffungskosten (32.000,00 EUR); gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ist der Warenbestand mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten (gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht); daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert: 12.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	8.000,00	1140 Best. an Waren	28.000,00
6270 Abschr. a. Vermög. d. UV (unüblich hoch)	20.000,00		

Hinweis:

Unübliche Wertänderungen sind bei Kapitalgesellschaften gem. § 275 Abs. 2 Nr. 7 Bst b HGB zwingend gesondert unter der Position Nr. 7 Bst. b auszuweisen. Nur der über das übliche Maß hinausgehende Betrag (hier: 20.000,00 EUR) ist unter diesem Posten auszuweisen. Die Bestandsminderung einschließlich üblicher Inventurdifferenzen beträgt 8.000,00 EUR. Die Bestandsminderung aufgrund „unüblicher Wertveränderungen“ (= unübliche Abschreibung) beträgt 20.000,00 EUR und wird auf dem Konto 6270 (im verkürzten Kontenrahmen nicht enthalten) erfasst!

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung von Dauer war, da die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung anhält (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); ein Ansatz unter den Wert am Bilanzstichtag kommt nicht in Betracht; da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert von 12.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 12.000,00 EUR (bewertet zum Teilwert)
./ Anfangsbestand: 40.000,00 EUR
= Bestandsminderung: - 28.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
5200 Einkauf von Waren	8.000,00	1140 Best. an Waren	28.000,00
6270 Abschr. a. Vermög. d. UV (unüblich hoch)	20.000,00		

8.1.2.2 Fertigerzeugnisse

Zum Abschluss der Konten im Fertigungsbereich vgl. Kapitel 2.3 der Handreichung

Aufgabe 1

Bewertung von Fertigerzeugnissen:

Anfangsbestand 80.000,00 EUR

Schlussbestand lt. Inventur (Herstellkosten der Erzeugung) 70.000,00 EUR

Angemessene Teile der Verwaltungsgemeinkosten 3.500,00 EUR,

Vertriebsgemeinkosten 1.000,00 EUR

Schlussbestand lt. Inventur bewertet zum Teilwert/beizulegenden Wert von 72.000,00 EUR
(Wertminderung voraussichtlich von Dauer)

a) Höchstmöglicher Bilanzansatz:

Bewertung in der Handelsbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR

+ Verwaltungsgemeinkosten: + 3.500,00 EUR

(Aktivierungswahlrecht gem.
§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

= Höchstmöglicher Ansatz der HK: 73.500,00 EUR

Für die Vertriebsgemeinkosten besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ein Aktivierungsverbot! Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist niedriger als der Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten einschließlich der angemessenen Teile der Verwaltungsgemeinkosten (73.500,00 EUR); gem. § 253 Abs. 4 HGB ist der Warenbestand mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten (gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht); daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:
 Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert: 72.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 72.000,00 EUR (bewertet zum beizulegenden Wert)
 ./ Anfangsbestand: 80.000,00 EUR
 = Bestandsminderung: - 8.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	8.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	8.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR
 + Verwaltungsgemeinkosten: + 3.500,00 EUR (Aktivierungswahlrecht,
 vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG)
 = Höchstmöglicher Ansatz der HK: 73.500,00 EUR

Die Vertriebskosten dürfen die Herstellungskosten nicht berühren. Zusätzliche Erkenntnisse (z. B. allgemeine Marktentwicklungen) sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; die allgemeine Marktentwicklung hat gezeigt, dass die Wertminderung von Dauer war, da die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung anhält (vgl. BMF-Schreiben vom 2. September 2016); ein Ansatz unter den Wert am Bilanzstichtag kommt nicht in Betracht; da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, besteht ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben, § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:
 Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert von 72.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 72.000,00 EUR (bewertet zum Teilwert)
 ./ Anfangsbestand: 80.000,00 EUR
 = Bestandsminderung: - 8.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	8.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	8.000,00

Zur Buchung unüblicher Wertminderungen vgl. Hinweis 8.1.2.1 der Handreichung

b) Niedrigstmöglicher Bilanzansatz:

Bewertung in der Handelsbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR; Aktivierungswahlrecht gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB für die Verwaltungsgemeinkosten; für die Vertriebsgemeinkosten besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ein Aktivierungsverbot.

Niedrigstmöglicher Ansatz der HK: 70.000,00 EUR (ohne Einbeziehung der Verwaltungsgemeinkosten)

Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den niedrigstmöglichen Herstellungskosten (70.000,00 EUR); gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Warenbestand mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten: 70.000,00 EUR;

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 70.000,00 EUR (bewertet mit den niedrigstmöglichen Herstellungskosten)

./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR

= Bestandsminderung: - 10.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	10.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	10.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR; Aktivierungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 EStG für die Verwaltungsgemeinkosten; die Vertriebskosten dürfen die Herstellungskosten nicht berühren;

Niedrigstmöglicher Ansatz der HK: 70.000,00 EUR;

Der Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den (niedrigstmöglichen) Herstellungskosten (70.000,00 EUR); gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist der Warenbestand mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten: 70.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 70.000,00 EUR (bewertet mit den niedrigstmöglichen Herstellungskosten)

./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR

= Bestandsminderung: - 10.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	10.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	10.000,00

Zur Buchung unüblicher Wertminderungen vgl. Hinweis 8.1.2.1 der Handreichung

Aufgabe 2

Bewertung von Fertigerzeugnissen:

Anfangsbestand 80.000,00 EUR

Schlussbestand lt. Inventur (Herstellkosten der Erzeugung) 70.000,00 EUR

Verwaltungsgemeinkosten 3.500,00 EUR,

Vertriebsgemeinkosten 1.000,00 EUR,

Schlussbestand lt. Inventur zum Teilwert/beizulegenden Wert 72.000,00 EUR

(Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer)

a) **Höchst möglicher Bilanzansatz:**

Bewertung in der Handelsbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR

+ Verwaltungsgemeinkosten: + 3.500,00 EUR

(Aktivierungswahlrecht
gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

= Höchst möglicher Ansatz der HK: 73.500,00 EUR

Für die Vertriebsgemeinkosten besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ein Aktivierungsverbot. Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist niedriger als der Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten (73.500,00 EUR); gem. § 253 Abs. 4 HGB ist der Warenbestand mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten (gleichgültig, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist oder nicht); daraus folgt die Pflicht einer außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB („strenges Niederstwertprinzip“).

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert: 72.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung in der Handelsbilanz:

Schlussbestand: 72.000,00 EUR (bewertet zum beizulegenden Wert)

./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR

= Bestandsminderung: - 8.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	8.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	8.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR
+ Verwaltungsgemeinkosten: + 3.500,00 EUR (Aktivierungswahlrecht,
vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 EStG)
= Höchstmöglicher Ansatz der HK: 73.500,00 EUR

Die Vertriebskosten dürfen die Herstellungskosten nicht berühren. Die Wertminderung ist voraussichtlich nicht von Dauer; gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG darf deshalb der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten von 73.500,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung in der Steuerbilanz:

Schlussbestand: 73.500,00 EUR (bewertet mit den höchstmöglichen Herstellungskosten)
./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR
= Bestandsminderung: - 6.500,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	6.500,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	6.500,00

Hinweis:

Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind gem. § 274 HGB für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – passive latente Steuern (für künftige Steuerbelastungen, vgl. § 266 Abs. 3 E. HGB) bzw. aktive latente Steuern (für künftige Steuerentlastungen, vgl. § 266 Abs. 2 D. HGB) anzusetzen.

b) Niedrigstmöglicher Bilanzansatz:

Bewertung von Fertigerzeugnissen:

Anfangsbestand 80.000,00 EUR

Schlussbestand lt. Inventur (Herstellkosten der Erzeugung) 70.000,00 EUR

Verwaltungsgemeinkosten 3.500,00 EUR,

Vertriebsgemeinkosten 1.000,00 EUR,

Schlussbestand lt. Inventur zum Teilwert/beizulegenden Wert 72.000,00 EUR

(Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer)

Bewertung in der Handelsbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR; Aktivierungswahlrecht gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB für die Verwaltungsgemeinkosten; für die Vertriebsgemeinkosten besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ein Aktivierungsverbot!

Niedrigstmöglicher Ansatz der HK: 70.000,00 EUR;

Der Schlussbestand bewertet mit dem beizulegenden Wert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den (niedrigstmöglichen) Herstellungskosten (70.000,00 EUR); gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Warenbestand mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten: 70.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 70.000,00 EUR (bewertet mit den niedrigstmöglichen Herstellungskosten)

./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR

= Bestandsminderung: - 10.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	10.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	10.000,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Herstellkosten der Erzeugung: 70.000,00 EUR; Aktivierungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 EStG für die Verwaltungsgemeinkosten; die Vertriebskosten dürfen die Herstellungskosten nicht berühren;

Niedrigstmöglicher Ansatz der HK: 70.000,00 EUR;

Der Schlussbestand bewertet mit dem Teilwert zum 31. Dezember (72.000,00 EUR) ist höher als der Schlussbestand bewertet mit den (niedrigstmöglichen) Herstellungskosten (70.000,00 EUR); gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist der Warenbestand mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

Schlussbestand bewertet mit den Herstellungskosten: 70.000,00 EUR.

Ermittlung der Bestandsveränderung:

Schlussbestand: 70.000,00 EUR (bewertet mit den niedrigstmöglichen Herstellungskosten)

./. Anfangsbestand: 80.000,00 EUR

= Bestandsminderung: - 10.000,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
4800 Bestandsv. - fert. Erz.	10.000,00	1100 Bestand a. fert. Erz.	10.000,00

Zur Buchung unüblicher Wertminderungen vgl. Hinweis 8.1.2.1 der Handreichung

8.1.2.3 Forderungen

Aufgabe 1

Eine bisher einwandfreie Forderung von 7.378,00 EUR (USt 19 %) gegenüber dem Kunden M wird am 10. Mai 01 uneinbringlich.

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB;

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG;

UStAE 17.1 Abs. 5;

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	6.200,00	1210 Ford. aus LL	7.378,00
3800 USt	1.178,00		

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter (Forderungen) in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG;

UStAE 17.1 Abs. 5;

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	6.200,00	1210 Ford. aus LL	7.378,00
3800 USt	1.178,00		

Aufgabe 2

Jahresabschluss 31. Dezember 01:

- a) Im Zuge der Abschlussarbeiten stellt ein Mandant fest, dass vom Forderungsbestand (Konto 1210) in Höhe von 202.300,00 EUR (USt 19 %) die Forderung an den Kunden H in Höhe von 3.570,00 EUR zweifelhaft geworden ist. Der Mandant schätzt den Ausfall auf 60 %.

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB; 60 % von 3.000,00 EUR = 1.800,00 EUR; Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch nicht uneinbringlich, daher noch keine Berichtigung der Umsatzsteuer.

Soll	EUR	Haben	EUR
1240 Zweifelhafte Ford.	3.570,00	1210 Ford. aus LL	3.570,00

Aus Gründen der Klarheit erfolgt gem. § 243 HGB eine Umbuchung der zweifelhaften Forderung

Soll	EUR	Haben	EUR
6923 Einst. i. d. EW zu Ford.	1.800,00	1246 EWB zu Ford.	1.800,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Soll	EUR	Haben	EUR
6923 Einst. i. d. EWB zu Ford.	1.800,00	1246 EWB zu Ford.	1.800,00

- b) Erfahrungsgemäß berücksichtigt ein Mandant eine Pauschalwertberichtigung von 1 % auf die restlichen einwandfreien Forderungen.

1. Alternative: Auf dem Konto Pauschalwertberichtigung auf Forderungen steht ein Betrag von 1.200,00 EUR aus dem Vorjahr.

Gesamtforderungen (brutto 19 % USt):	202.300,00 EUR
<u>./. Zweifelhafte Forderung (vgl. a)</u>	<u>3.570,00 EUR</u>
= Einwandfreie Forderungen (brutto, 19 % USt):	198.730,00 EUR
<u>./. Umsatzsteuer (19 %):</u>	<u>31.730,00 EUR</u>
= Einwandfreie Forderungen (netto):	167.000,00 EUR

davon 1 % (PWB, neu):	1.670,00 EUR
<u>./. PWB, Bestand:</u>	<u>1.200,00 EUR</u>
<u>= Erhöhung der PWB zum 31. Dezember d. J.:</u>	<u>+ 470,00 EUR</u>

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB;
Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch nicht uneinbringlich, daher noch keine Berichtigung der Umsatzsteuer (vgl. UStAE Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 8)

Soll	EUR	Haben	EUR
6920 Einst. i. d. PWB zu Ford.	470,00	1248 PWB zu Ford.	470,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Soll	EUR	Haben	EUR
6920 Einst. i. d. PWB zu Ford.	470,00	1248 PWB zu Ford.	470,00

2. Alternative: Auf dem Konto Pauschalwertberichtigung auf Forderungen steht ein Betrag von 1.800,00 EUR aus dem Vorjahr.

Gesamtforderungen (brutto 19 % USt):	202.300,00 EUR
<u>./. Zweifelhafte Forderung (vgl. a)</u>	<u>3.570,00 EUR</u>
= Einwandfreie Forderungen (brutto, 19 % USt):	198.730,00 EUR
<u>./. Umsatzsteuer (19 %):</u>	<u>31.730,00 EUR</u>
= Einwandfreie Forderungen (netto):	167.000,00 EUR
davon 1 % (PWB, neu):	1.670,00 EUR
<u>./. PWB, Bestand:</u>	<u>1.800,00 EUR</u>
<u>= Herabsetzung der PWB zum 31. Dezember d. J.:</u>	<u>- 130,00 EUR</u>

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB;
Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch nicht uneinbringlich, daher noch keine Berichtigung der Umsatzsteuer (vgl. UStAE Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 8).

Soll	EUR	Haben	EUR
1248 PWB zu Ford.	130,00	4920 Ertr. a. d. Herabs. d. PWB zu Ford.	130,00

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Soll	EUR	Haben	EUR
1248 PWB zu Ford.	130,00	4920 Ertr. a. d. Herabs. d. PWB zu Ford.	130,00

- c) Mit welchem Betrag werden die Forderungen unter Berücksichtigung der Jahresabschlussbuchungen in der nach § 266 HGB aufgestellten Bilanz ausgewiesen?

Kto.		EUR
1210	Soll	198.730,00 EUR
1240	Soll	+ 3.570,00 EUR
1246	Haben	- 1.800,00 EUR
1248	Haben	- 1.670,00 EUR
	<u>Soll</u>	<u>198.830,00 EUR</u>

Bilanzausweis mit 198.830,00 EUR

Bei EDV-Buchhaltungen erfolgt der Ausweis programmgesteuert.

Die PWB und EWB auf Forderungen dürfen von Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 3 HGB nicht als Passivposten in der Bilanz ausgewiesen werden. Die Wertberichtigungen auf Forderungen sind „aktivisch“ vom Bilanzwert der Forderungen abzusetzen.

- d) Geschäftsjahr 02

Vom Kunden H (vgl. Aufgabe 2 a) geht am 10. März 02 ein Betrag von 833,00 EUR auf unserem Bankkonto ein. Mit einer weiteren Zahlung ist nicht mehr zu rechnen.

Forderung (brutto):	3.570,00 EUR
<u>./. Zahlungseingang:</u>	<u>- 833,00 EUR</u>
= Endgültiger Forderungsausfall (brutto):	2.737,00 EUR
<u>./. Berichtigung der USt:</u>	<u>- 437,00 EUR</u>
= <u>Endgültiger Forderungsausfall (netto):</u>	<u>2.300,00 EUR</u>

Bewertung in der Handelsbilanz:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB („strenges Niederstwertprinzip“); Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG; UStAE 17.1 Abs. 5

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	833,00	1240 Zweifelhafte Ford.	833,00

Geldeingang

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	2.300,00	1240 Zweifelhafte Ford.	2.737,00
3800 USt	437,00		

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	1.800,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	1.800,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Bewertung in der Steuerbilanz:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG;
UStAE 17.1 Abs. 5;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	833,00	1240 Zweifelhafte Ford.	833,00

Geldeingang

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	2.300,00	1240 Zweifelhafte Ford.	2.737,00
3800 USt	437,00		

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	1.800,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	1.800,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Aufgabe 3

Geschäftsjahr 01

- a) Von der bereits vor mehreren Jahren ausgebuchten Forderung gegenüber dem Kunden M gehen auf dem Bankkonto 500,00 EUR ein.

Handelsbilanz:

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG; anzuwenden ist jeweils der Steuersatz, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt wird (vgl. UStAE 12.1 Abs. 2, 16 %).

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	500,00	4925 Ertr. a. abgeschr. Ford.	431,03
		3800 USt	68,97

Steuerbilanz:

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG; anzuwenden ist jeweils der Steuersatz, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt wird (vgl. UStAE 12.1 Abs. 2, 16 %).

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	500,00	4925 Ertr. a. abgeschr. Ford.	431,03
		3800 USt	68,97

- b) Kunde S überweist 5.712,00 EUR aufgrund einer Vergleichsvereinbarung (60 % des ursprünglichen Forderungsbetrages) auf das Bankkonto. Im Vorjahr wurde mit einer Quote von 45 % gerechnet und entsprechend gebucht.

Forderung (brutto):	9.520,00 EUR
<u>./. Zahlungseingang:</u>	<u>- 5.712,00 EUR</u>
= Endgültiger Forderungsausfall (brutto):	3.808,00 EUR
<u>./. Berichtigung der USt:</u>	<u>- 608,00 EUR</u>
= <u>Endgültiger Forderungsausfall (netto):</u>	<u>3.200,00 EUR</u>

Handelsbilanz:

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG;

UStAE 17.1 Abs. 5;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	5.712,00	1240 Zweifelhafte Ford.	5.712,00

Geldeingang

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	3.200,00	1240 Zweifelhafte Ford.	3.808,00
3800 USt	608,00		

Forderungsausfall

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	4.400,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	4.400,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Steuerbilanz:

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG;
UStAE 17.1 Abs. 5;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	5.712,00	1240 Zweifelhafte Ford.	5.712,00

Geldeingang

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	3.200,00	1240 Zweifelhafte Ford.	3.808,00
3800 USt	608,00		

Forderungsausfall

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	4.400,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	4.400,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Aufgabe 4

Jahresabschluss 31. Dezember 01:

Der Gesamtforderungsbestand von 355.715,00 EUR ist zum 31. Dezember 01 zu bewerten: Im Forderungsbestand zum 31. Dezember 01 befindet sich auch eine Forderung aus einer Ausfuhrlieferung in Höhe von 8.200,00 EUR.

Der restliche Forderungsbestand teilt sich wie folgt auf:

321.300,00 EUR (19 % USt) und 26.215,00 EUR (7 % USt)

Erfahrungsgemäß rechnet der Mandant mit einer Pauschalwertberichtigung in Höhe von 1 % auf diese Forderungen. Auf dem Konto Pauschalwertberichtigung zu Forderungen steht ein Betrag von 5.300,00 EUR aus dem Vorjahr.

Forderungen (Konto 1210)	355.715,00 EUR
./. Forderung aus stfr. Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1a UStG)	<u>8.200,00 EUR</u>
Forderungen (brutto, 19 % und 7 %)	347.515,00 EUR
Forderungen 19 % USt (brutto)	321.300,00 EUR
./. 19 % USt	<u>51.300,00 EUR</u>
Forderungen 19 % USt (netto)	270.000,00 EUR
Forderungen 7 % USt (brutto)	26.215,00 EUR
./. 7 % USt	<u>1.715,00 EUR</u>
Forderungen 7 % USt (netto)	<u>24.500,00 EUR</u>
Forderungen netto	<u><u>302.700,00 EUR</u></u>

Neue PWB: 1% v. 302.700,00 EUR (netto) 3.027,00 EUR
 Alte PWB: 5.300,00 EUR
 Herabsetzung 2.273,00 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
1248 PWB zu Ford.	2.273,00	4920 Ertr. a. d. Herabs. d. PWB zu Ford	2.273,00

Handelsbilanz:

Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch nicht uneinbringlich, daher noch keine Berichtigung der Umsatzsteuer (vgl. UStAE Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 8)

Steuerbilanz:

Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch nicht uneinbringlich, daher noch keine Berichtigung der Umsatzsteuer (vgl. UStAE Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 8)

Soll	EUR	Haben	EUR
1248 PWB zu Ford.	2.273,00		2.273,00

Aufgabe 5

Sonderfall: Insolvenz (BFH-Urteile vom 22.10.2009 und 09.12.2010)

Wird über das Vermögen eines Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet, muss der zu erwartende Forderungsausfall sowohl handelsrechtlich (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB Vorsichtsprinzip) als auch ertragsteuerlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) geschätzt werden.

UStAE 17.1 Abs. 11 – 15 Uneinbringlichkeit im Insolvenzverfahren

Umsatzsteuerlich werden die Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung an den späteren Insolvenzschuldner erbracht wurden, im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen.

Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt.

- a) Am 25. Januar 01 erfährt der Mandant, dass über das Vermögen des Kunden U Ende Dezember 00 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Seine Forderung gegenüber U beträgt 35.700,00 EUR (19 % USt). Es wird mit einer Insolvenzquote von 10 % gerechnet.

Soll	EUR	Haben	EUR
1240 Zweifelhafte Ford.	35.700,00	1210 Ford. aus LL	35.700,00

Aus Gründen der Klarheit erfolgt eine Umbuchung der zweifelhaften Forderung.

Bewertung in der Handelsbilanz zum 31.12.00:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB;
90 % von 30.000,00 EUR = 27.000,00 EUR

Steuerberichtigung in voller Höhe gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, da die Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE 17.1 Abs. 5, 11 - 15 uneinbringlich ist.

Soll	EUR	Haben	EUR
6923 Einst. i. d. EWB zu Ford.	27.000,00	1246 EWB zu Ford.	27.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
3800 USt	5.700,00	1240 Zweifelhafte Ford.	5.700,00

Bewertung in der Steuerbilanz zum 31.12.00:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Wertbeeinflussende Tatsache vor dem Bilanzstichtag; wertaufhellende Tatsachen bis zur Bilanzerstellung müssen berücksichtigt werden.

Steuerberichtigung in voller Höhe gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, da die Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. UStAE 17.1 Abs. 5 Satz 11 - 14 uneinbringlich ist.

Soll	EUR	Haben	EUR
6923 Einst. i. d. EWB zu Ford.	27.000,00	1246 EWB zu Ford.	27.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
3800 USt	5.700,00	1240 Zweifelhafte Ford.	5.700,00

b) Dezember 01: Das Insolvenzverfahren ist abgeschlossen.

1. Alternative:

Vom Insolvenzverwalter des ehemaligen Kunden U erhält der Mandant – wie zum 31. Dezember 00 geschätzt - 3.570,00 EUR als Insolvenzquote (= 10 %) überwiesen.

Handelsbilanz zum 31.12.01:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB,
Forderung ist uneinbringlich

Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	3.570,00	1240 Zweifelhafte Ford.	3.000,00
		3800 USt	570,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	27.000,00	1240 Zweifelhafte Ford.	27.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Steuerbilanz zum 31.12.01:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt

Forderung ist uneinbringlich

Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	3.570,00	1240 Zweifelhafte Ford.	3.000,00
		3800 USt	570,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	27.000,00	1240 Zweifelhafte Ford.	27.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

2. Alternative:

Vom Insolvenzverwalter des ehemaligen Kunden U erhält der Mandant nur 1.785,00 EUR als Insolvenzquote (= 5 %) überwiesen.

Handelsbilanz zum 31.12.01:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB,

Forderung ist uneinbringlich, Forderungsausfall ist höher als erwartet

Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.785,00	1240 Zweifelhafte Ford.	1.500,00
		3800 USt	285,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	28.500,00	1240 Zweifelhafte Ford.	28.500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Steuerbilanz zum 31.12.01:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt

Forderung ist uneinbringlich, Forderungsausfall ist höher als erwartet

Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.785,00	1240 Zweifelhafte Ford.	1.500,00
		3800 USt	285,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	28.500,00	1240 Zweifelhafte Ford.	28.500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

3. Alternative:

Vom Insolvenzverwalter des ehemaligen Kunden U erhält der Mandant 5.355,00 EUR als Insolvenzquote (= 15 %) überwiesen.

Handelsbilanz zum 31.12.01:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB,
Forderung ist uneinbringlich, Forderungsausfall ist niedriger als erwartet
Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i.V.m.
§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	5.355,00	1240 Zweifelhafte Ford.	4.500,00
		3800 USt	855,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	25.500,00	1240 Zweifelhafte Ford.	25.500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Steuerbilanz zum 31.12.01:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt
Forderung ist uneinbringlich, Forderungsausfall ist niedriger als erwartet
Erneute Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 8 UStG i. V. m.
§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	5.355,00	1240 Zweifelhafte Ford.	4.500,00
		3800 USt	855,00

Geldeingang, USt entsteht neu, da bei Insolvenzeröffnung in voller Höhe berichtigt

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	25.500,00	1240 Zweifelhafte Ford.	25.500,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1246 EWB zu Ford.	27.000,00	4923 Ertr. a. d. Aufl. v. EWB zu Ford.	27.000,00

Auflösung der Einzelwertberichtigung

Aufgabe 6

Am 25. Januar 01 erfährt der Mandant, dass über das Vermögen des Kunden U Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt wurde. Gleichzeitig erhält er die Mitteilung, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens Ende Dezember 00 mangels Masse abgelehnt wurde. Seine Forderung gegenüber U beträgt 24.450,00 EUR (19 % USt).

Bewertung in der Handelsbilanz zum 31.12.00:

Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 HGB;

Forderung ist uneinbringlich

Steuerberichtigung in voller Höhe gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, da die Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. UStAE 17.1 Abs. 5, 11 - 15 uneinbringlich ist.

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	20.546,22	1210 Ford. aus LL	24.450,00
3800 USt	3.903,78		

Bewertung in der Steuerbilanz zum 31.12.00:

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, da eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten denkbar; würde steuerrechtlich eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung realisiert, müssten die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Wertbeeinflussende Tatsache vor dem Bilanzstichtag; wertaufhellende Tatsachen bis zur Bilanzerstellung müssen berücksichtigt werden.

Steuerberichtigung in voller Höhe gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, da die Forderung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. UStAE 17.1 Abs. 5 Satz 5, 11 - 15 uneinbringlich ist.

Soll	EUR	Haben	EUR
6930 Forderungsverluste	20.546,22	1210 Ford. aus LL	24.450,00
3800 USt	3.903,78		

8.1.2.4 Wertpapiere

Hinweis:

Auf die Behandlung der Bewertung von Wertpapieren wurde gemäß den Erläuterungen zum Lehrplan verzichtet.

8.1.3 Bewertung der Verbindlichkeiten

8.1.3.1 Darlehensverbindlichkeiten

Aufgabe

Die XY-GmbH nimmt bei ihrer Bank am 30. September 01 ein Darlehen in Höhe von 100.000,00 EUR auf. Die Auszahlung erfolgt zu 97 %, Zinssatz 6 % p.a., Laufzeit 6 Jahre fest, Tilgung am Ende der Laufzeit.

a) Buchung zum 1. Oktober 01

HGB: Ansatz der Verbindlichkeit gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag (Rückzahlungsbetrag); Wahlrecht zur Aktivierung des Damnums und Bildung eines aktiven RAP gem. § 250 Abs. 3 HGB,

ESTG: Ansatz der Verbindlichkeit mit den Anschaffungskosten (Nennwert bzw. Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit laut H 6.10 EStH) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; Pflicht zur Bildung eines aktiven RAP gem. § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	97.000,00	3150 Verb. geg. Kredinst.	100.000,00
1940 Damnum/Disagio	3.000,00		

Alternative Buchungsmöglichkeit siehe 4.3 Darlehen

b) Buchung zum 31. Dezember 01 (Die Zinsen für das Jahr 01 werden erst Anfang Januar 02 belastet.)

Disagio/Damnum:

HGB: Tilgung des Disagios durch planmäßige jährliche Abschreibungen gem. § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB,

ESTG: Abgrenzung des Disagios gem. § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG, Disagio $3.000,00 * \frac{3}{72} = 125,00$ EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	125,00	1940 Damnum/Disagio	125,00

Zinsen:

HGB: Antizipative Zinsabgrenzung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB,

ESTG: Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG

Zinsen für 01: $6 \% \text{ v. } 100.000,00 \text{ EUR} = 6.000,00 \text{ EUR} * \frac{3}{12} = 1.500,00 \text{ EUR}$

Soll	EUR	Haben	EUR
7300 Zinsen u. ä. Aufw.	1.500,00	3150 Verb. geg. Kreditinst.	1.500,00

c) Belastung der Zinsen zum 5. Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
3150 Verb. geg. Kreditinst.	1.500,00	1800 Bank	1.500,00

Hinweis:

- Die Berechnung des anteiligen Damnums bei Annuitätendarlehen erfordert über den Lehrplan hinausgehende finanzmathematische Kenntnisse.
- Zinsen auf Bankschulden einschließlich der antizipativen Zinsabgrenzung sind unter den „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ auszuweisen. Antizipative Zinsabgrenzungen auf Verbindlichkeiten (außer Bankschulden) sind unter dem Posten „Sonstige Verbindlichkeiten“ auszuweisen, vgl. hierzu Beck'scher Bilanzkommentar, 9. bearbeitete Auflage 2014, § 266 HGB Tz 221 und Tz 246.

8.1.3.2 Fremdwährungsverbindlichkeiten

Vorbemerkung:

Die Fremdwährungskurse sind nur beispielhaft; sie entsprechen nicht dem aktuellen Stand.

Aufgabe 1

- a) Kauf von Handelswaren in den USA am 21. November 01 für 10.000,00 USD, Zahlungsziel 6 Monate, ESt und Zoll wurden im November 01 bereits gezahlt und richtig gebucht, Kurs: 1 EUR = 1,2850 USD Devisenkassamittelkurs

Anschaffungskosten (Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit am 21. November 01):

$$\frac{10.000,00 \text{ USD}}{1,2850 \text{ USD}} = 7.782,10 \text{ EUR}$$

HGB: Ansatz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag (Anschaffungskosten) von 7.782,10 EUR,

EStG: Ansatz der Verbindlichkeit mit den Anschaffungskosten (Nennwert bzw. Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit laut H 6.10 EStH) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG von 7.782,10 EUR:

Soll	EUR	Haben	EUR
5559 Einfuhren	7.782,10	3310 Verb. aus LL	7.782,10

- b) Bewertung zum 31. Dezember 01

Annahme 1: Am 31. Dezember 01 beträgt der Devisenkassamittelkurs 1 EUR = 1,2600 USD.
Bis zur Bilanzerstellung ist der Kurs des EUR weiter gesunken.

Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs:

$$\text{Kurswert: } \frac{10.000,00 \text{ USD}}{1,2600 \text{ USD}} = 7.936,51 \text{ EUR}$$

Erfüllungsbetrag zum 31. Dezember 01: 7.936,51 EUR

./. Erfüllungsbetrag am 21. November 01: 7.782,10 EUR

= Kursverlust/Währungsverlust: 154,41 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Umrechnung der Verbindlichkeit gem. § 256a Satz 1 HGB zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag; Bewertung der Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01 in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB mit 7.936,51 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
6880 Aufw. a. d. Währungs- umrechnung	154,41	3310 Verb. aus LL	154,41

Bewertung in der Steuerbilanz:

Zusätzliche Erkenntnisse sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu berücksichtigen; da der Kursverfall bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung anhält, ist von einer voraussichtlich dauernden Wertveränderung auszugehen.

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.V.m. H 6.10 EStH kann der höhere Teilwert der Verbindlichkeit angesetzt werden, da eine voraussichtlich dauerhafte Wertveränderung vorliegt; Bilanzansatz mit 7.936,51 EUR

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung in der Steuerbilanz zulässig, wenn gem. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden (vgl. BMF-Schreiben vom 12. März 2010); deshalb sind hinsichtlich der Bewertung in der Steuerbilanz auch andere Bewertungen/Lösungen möglich.

Soll	EUR	Haben	EUR
6880 Aufw. a. d. Währungs- umrechnung	154,41	3310 Verb. aus LL	154,41

Annahme 2: Am 31. Dezember 01 beträgt der Devisenkassamittelkurs: 1 EUR = 1,2950 USD.
Bis zur Bilanzerstellung ist der Kurs des EUR weiter gestiegen.

Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs:

Kurswert: $\frac{10.000,00 \text{ USD}}{1,2950 \text{ USD}} = 7.722,01 \text{ EUR}$

Erfüllungsbetrag zum 31. Dezember 01: 7.722,01 EUR

./.. Erfüllungsbetrag am 20. November 01: 7.782,10 EUR

= Kursgewinn/Währungsgewinn: 60,09 EUR

Bewertung in der Handelsbilanz:

Umrechnung der Verbindlichkeit gem. § 256a Satz 1 HGB zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag;

Da die Restlaufzeit der Verbindlichkeit am 31. Dezember 01 weniger als ein Jahr beträgt, sind gem. § 256a Satz 2 HGB die Vorschriften der § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB (Bewertung mit den Anschaffungskosten/ Herstellungskosten) und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB (Nichtausweis von noch nicht realisierten Gewinnen) nicht anzuwenden.

Deshalb erfolgt die Bewertung der Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01 in der Handelsbilanz mit 7.722,01 EUR, auch wenn dadurch ein noch nicht realisierter Währungsgewinn berücksichtigt wird!

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	60,09	4840 Ertr. a. d. Währungs- umrechnung	60,09

Bewertung in der Steuerbilanz:

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist die Verbindlichkeit mindestens mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Ein niedrigerer Bilanzansatz der Verbindlichkeit ist steuerrechtlich nicht zulässig! Bilanzansatz mit 7.782,10 EUR

Keine Buchung nach Steuerrecht

Hinweis:

Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind gem. § 274 HGB für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – passive latente Steuern (für künftige Steuerbelastungen, vgl. § 266 Abs. 3 E. HGB) bzw. aktive latente Steuern (für künftige Steuerentlastungen, vgl. § 266 Abs. 2 D. HGB) anzusetzen.

- c) Bezahlung der Fremdwährungsverbindlichkeiten von 10.000,00 USD am 10. Mai 02
Bankgebühren für die Auslandsüberweisung 20,00 EUR (Bilanzansatz zum 31. Dezember 01: 7.936,51 EUR (**vgl. b) Annahme 1)**)

Annahme 1: Am 10. Mai 02 beträgt der Kurs: 1 EUR = 1,2500 USD.

$$\text{Kurswert} \frac{10.000,00 \text{ USD}}{1,2500 \text{ USD}} = 8.000,00 \text{ EUR}$$

Bilanzansatz am 31. Dezember 01:	7.936,51 EUR
Kurswert am 10. Mai 02:	8.000,00 EUR
<u>= Währungsverlust/Kursverlust:</u>	<u>63,49 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	7.936,51	1800 Bank	8.020,00
6880 Aufw. a. d. Währungs- umrechnung	63,49		
6855 Nebenkosten Geldverk.	20,00		

Annahme 2: Am 10. Mai 02 beträgt der Kurs: 1 EUR = 1,2700 USD.

$$\text{Kurswert} \frac{10.000,00 \text{ USD}}{1,2700 \text{ USD}} = 7.874,02 \text{ EUR}$$

Bilanzansatz am 31. Dezember 01:	7.936,51 EUR
Kurswert am 10. Mai 02:	7.874,02 EUR
<u>= Währungsgewinn/Kursgewinn:</u>	<u>62,49 EUR</u>

Soll	EUR	Haben	EUR
3310 Verb. aus LL	7.936,51	1800 Bank	7.894,02
6855 Nebenkosten Geldverk.	20,00	4840 Ertr. a. d. Währungs- umrechnung	62,49

Aufgabe 2

Aufnahme eines verzinslichen Darlehens im Jahr 01 bei einem Geschäftspartner in den USA in Höhe von 100.000,00 USD (Kurs zum Zeitpunkt der Aufnahme: 1 EUR = 1,2500 USD). Das Darlehen ist im Jahr 06 in einer Summe zurückzuzahlen.

HGB: Ansatz der Verbindlichkeit gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag (Rückzahlungsbetrag);

EStG: Ansatz der Verbindlichkeit mit den Anschaffungskosten (Nennwert bzw. Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit laut H 6.10 EStH) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG
i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG;

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	80.000,00	3560 Darlehen	80.000,00

Annahme 1:

Zum 31. Dezember 01 beträgt der Devisenkassamittelkurs: 1 EUR = 1,2300 USD.

Bis zur Bilanzerstellung ist der Kurs des Euro weiter gesunken.

$$\text{Kurswert: } \frac{100.000,00 \text{ USD}}{1,2300 \text{ USD}} = 81.300,81 \text{ EUR}$$

Erfüllungsbetrag zum 31. Dezember 01:	81.300,81 EUR
<u>./. Erfüllungsbetrag bei Darlehensaufnahme:</u>	<u>80.000,00 EUR</u>
<u>= Kursverlust/Währungsverlust:</u>	<u>1.300,81 EUR</u>

Bewertung in der Handelsbilanz:

Gem. § 256a Satz 1 HGB erfolgt die Umrechnung der Verbindlichkeit zum Devisenkassamittelkurs am 31. Dezember 01:

$\frac{100.000,00 \text{ USD}}{1,2300 \text{ USD}} = 81.300,81 \text{ EUR}$. Da die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt, ist § 256a Satz 2 HGB nicht anwendbar. Bewertung der (langfristigen) Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01 in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit 81.300,81 EUR (Höchstwertprinzip, Zuschreibungsgebot aufgrund des Vorsichtsprinzips gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

Soll	EUR	Haben	EUR
6880 Aufw. a. d. Währungs- umrechnung	1.300,81	3560 Darlehen	1.300,81

Bewertung in der Steuerbilanz:

Das Darlehen ist keine Verbindlichkeit, die dem laufenden Geschäftsverkehr zuzuordnen ist und somit dazu bestimmt, das Betriebsvermögen auf Dauer zu verstärken. Auf den Devisenmärkten übliche Wechselkursschwankungen berechtigen in diesem Fall gem. BMF-Schreiben vom 2. September 2016 (Rz. 32 f.) nicht zu einem höheren Ansatz der Verbindlichkeit, da nur eine vorübergehende Änderung vorliegt.

Die Bewertung der Darlehensverbindlichkeit erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten in Höhe von 80.000,00 EUR.

Keine Buchung nach Steuerrecht

Hinweis:

Eine Teilwertabschreibung ist zulässig, wenn aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft mit einer dauernden Wertminderung zu rechnen ist! (BMF-Schreiben vom 2. September 2016)

Die Folge wäre: Abschreibung ist hier zulässig! → Buchung wie Handelsbilanz

Annahme 2:

Zum 31. Dezember 01 beträgt der Devisenkassamittelkurs: 1 EUR = 1,2800 USD.

Bis zur Bilanzerstellung ist der Kurs des EUR weiter gestiegen.

$$\text{Kurswert: } \frac{100.000,00 \text{ USD}}{1,2800 \text{ USD}} = 78.125,00 \text{ EUR}$$

Erfüllungsbetrag zum 31. Dezember 01:	78.125,00 EUR
<u>./. Erfüllungsbetrag bei Darlehensaufnahme:</u>	<u>80.000,00 EUR</u>
<u>= Kursgewinn/Währungsgewinn:</u>	<u>1.875,00 EUR</u>

Bewertung in der Handelsbilanz:

Gem. § 256a Satz 1 HGB erfolgt die Umrechnung der Verbindlichkeit zum Devisenkassamittelkurs am 31. Dezember 01:

$$\frac{100.000,00 \text{ USD}}{1,2800 \text{ USD}} = 78.125,00 \text{ EUR.}$$

Da die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt, ist § 256a Satz 2 HGB nicht anwendbar. Die Bewertung der (langfristigen) Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01 erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit 80.000,00 EUR (nicht realisierte Gewinne dürfen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht ausgewiesen werden!)

Keine Buchung

Bewertung in der Steuerbilanz:

Die Bewertung der Darlehensverbindlichkeit erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten; Bilanzansatz mit 80.000,00 EUR.

Keine Buchung

Hinweis zu Aufwendungen und Erträgen im Zusammenhang mit Währungsumrechnungen: Gem. § 277 Abs. 5 Satz 2 HGB sind Erträge aus der Währungsumrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

8.2 Zeitliche Abgrenzung

Aufgabe 1

Ein Unternehmer zahlt am 1. November 01 vereinbarungsgemäß lt. schriftlichem Vertrag die Maschinenmiete für die Monate November 01, Dezember 01 und Januar 02 im Voraus durch Banküberweisung. Die monatliche Miete beträgt 40.000,00 EUR + 19 % USt.

a) Buchung zum 1. November 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	120.000,00	1800 Bank	142.800,00
1400 Abziehbare VoSt	22.800,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

b) Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
1900 Akt. Rechnungsabgr.	40.000,00	6840 Mietleasing	40.000,00

Aktive Rechnungsabgrenzung gem. § 250 Abs. 1 HGB

Aktive Rechnungsabgrenzung gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG

c) Buchung im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	40.000,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	40.000,00

In der Praxis sollte eine monatliche Abgrenzung bereits bei der Buchung des Zahlungsvorgangs vorgenommen werden, um eine aussagekräftige BWA zu erhalten.

Alternative:

a) Buchung zum 1. November 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	40.000,00	1800 Bank	142.800,00
1900 Aktive Rechnungsabgr.	80.000,00		
1400 Abziehbare VoSt	22.800,00		

b) Buchung zum 31. Dezember 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	40.000,00	1900 Aktive Rechnungsabgr.	40.000,00

c) Buchung im Januar 02:

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	40.000,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	40.000,00

Aufgabe 2

Ein Unternehmer (Industriebetrieb) erhält am 1. Dezember 01 die Miete für eine vermietete Lagerhalle (keine Option nach § 9 UStG) für die Monate Dezember 01 bis Februar 02 in Höhe von $3 \times 10.000,00 \text{ EUR} = 30.000,00 \text{ EUR}$. Er hat wie folgt gebucht:

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	30.000,00	4860 Grundstückserträge	30.000,00

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
4860 Grundstückserträge	20.000,00	3900 Pass. Rechnungsabgr.	20.000,00

Passive Rechnungsabgrenzung gem. § 250 Abs. 2 HGB

Passive Rechnungsabgrenzung gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG

Aufgabe 3

Für eine vermietete Maschine erhält ein Unternehmer (Industriebetrieb) die Miete für Dezember 01 in Höhe von $12.000,00 \text{ EUR} + 19 \% \text{ USt}$ erst im Januar 02.

Annahme 1: Sollbesteuerung

a) Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
1300 Sonst. Verm.geg.	14.280,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	12.000,00
		3800 USt	2.280,00

Ertrag gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB

Forderung gem. R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG

In der Praxis wird statt Kto. 1300 auch Kto. 1210 verwendet.

b) Buchung bei Zahlungseingang im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	14.280,00	1300 Sonst. Verm.geg.	14.280,00

Annahme 2: Istbesteuerung

a) Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
1300 Sonst. Verm.geg.	14.280,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	12.000,00
		3810 USt nicht fällig	2.280,00

Ertrag gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB

Forderung gem. R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR

USt noch nicht entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b UStG

In der Praxis wird statt Kto. 1300 auch Kto. 1210 verwendet.

b) Buchung bei Zahlungseingang im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	14.280,00	1300 Sonst. Verm.geg.	14.280,00

Soll	EUR	Haben	EUR
3810 USt nicht fällig	2.280,00	3800 USt	2.280,00

USt entstanden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b UStG

Aufgabe 4

Aufgrund rechtsverbindlicher Zusagen hat ein Unternehmer am Bilanzstichtag (31. Dezember 01) noch Kundenboni in Höhe von 35.700,00 EUR (= Bruttobetrag, 19 % USt) zu zahlen. Die Auszahlung erfolgt drei Monate nach dem Bilanzstichtag.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
4700 Erlösschmälerungen	30.000,00	1210 Ford. aus LL	35.700,00
3800 USt	5.700,00		

Ertragsberichtigung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB i. V. m. § 277 Abs. 1 HGB

Steuerberichtigung gem. § 17 Abs. 1 S. 1 und 8 UStG

Aufgabe 5

Am Bilanzstichtag steht die Rechnung über eine im Dezember 01 durchgeführte Maschinenreparatur noch aus. Die am 15. Januar 02 eingegangene Rechnung (Rechnungsdatum 12. Januar 02) lautet über 900,00 EUR + 19 % USt.

a) Buchung zum 31. Dezember 01 (nach Erhalt der Rechnung im Januar 02)

Soll	EUR	Haben	EUR
6490 Sonst. Rep. u. Insth.	900,00	3500 Sonst. Verb.	1.071,00
1434 VoSt im Folgej. abzb.	171,00		

Aufwand gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB

Verbindlichkeit sind gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB und R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen (Bruttoausweis).

VoSt zum 31. Dezember noch nicht abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Statt Kto. 3500 auch Kto. 3310 möglich

In der Praxis wird dieser Fall häufig als Rückstellung gebucht (Nettobetrag ohne Vorsteuer).

b) Buchung im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
1400 Abziehbare VoSt	171,00	1434 VoSt im Folgej. abzb.	171,00

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 6

Ein Unternehmer zahlt die Miete für eine gemietete Maschine für Dezember 01 und Januar 02 in Höhe von insgesamt 2.000,00 EUR + 19 % USt durch Banküberweisung am 15. Januar 02.

a) Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6840 Mietleasing	1.000,00	3500 Sonst. Verb.	1.190,00
1400 Abziehbare VoSt	190,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG, da Rechnung in Form des Mietvertrags vorliegt

Verbindlichkeit sind gem. § 253 Abs. 1 S. 2 und R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen

(Bruttoausweis)

Statt Kto. 3500 auch Kto. 3310 möglich

b) Buchung bei Zahlung im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
3500 Sonst. Verb.	1.190,00	1800 Bank	2.380,00
6840 Mietleasing	1.000,00		
1400 Abziehbare VoSt	190,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 7

Ein Unternehmer gewährt einem Geschäftsfreund ein Darlehen von 100.000,00 EUR zu 7,5 %. Die Zinsen sind vertragsgemäß halbjährlich nachträglich am 31. Mai und 30. November zu zahlen. Die letzte Zahlung war am 30. November.

Buchung zum 31. Dezember

Soll	EUR	Haben	EUR
1300 Sonst. Verm.gg.	625,00	7100 Zinsen u. ä. Erträge	625,00

Ertrag gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB

Die Zinserträge unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer, da der Schuldner der Kapitalerträge kein inländisches Kreditinstitut/Finanzleistungsinstitut ist. (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 Bst. b EStG)

Forderung gem. R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR

Aufgabe 8

Der Unternehmer U bezahlt die Kfz-Versicherung für einen betrieblichen Pkw in Höhe von 450,00 € am 31. Oktober 01 für den Zeitraum vom 1. November 01 bis zum 31. Oktober 02 im Voraus durch Banküberweisung.

Handels- und steuerrechtliche Buchungen, wenn steuerrechtlich ein Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG gebildet wird:

a) Buchung zum 31. Oktober 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	450,00	1800 Bank	450,00

b) Buchung zum 31. Dezember 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
1900 Akt. Rechnungsabgr.	375,00	6500 Fahrzeugkosten	375,00

Handelsrecht: Pflicht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 250 Abs. 1 HGB

Steuerrecht: Wahlrecht zum Verzicht auf die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 5 Abs. 5 S. 2 EStG wird nicht in Anspruch genommen, daher Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG

c) Buchung im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	375,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	375,00

Begründung: Die Kfz-Versicherung ist grundsätzlich zum 31. Dezember 01 für die Zeit vom 1. November 01 bis zum 31. Oktober 02 in Höhe von 75,00 EUR abzugrenzen.

Es ist handelsrechtlich gemäß § 250 Abs. 1 HGB ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, wenn der Vorleistung des Kaufmanns eine noch nicht erbrachte zeitbezogene Gegenleistung des Vertragspartners gegenübersteht.

Steuerrechtlich besteht bei Ausgaben, die der Definition des § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG entsprechen, ein Aktivierungsgebot, d. h. es ist grundsätzlich ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Der neu eingefügte § 5 Abs. 5 S. 2 EStG enthält ein Wahlrecht im Hinblick auf die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens. Dessen Bildung kann dann unterbleiben, wenn die Einnahme oder Ausgabe im Sinne des § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, d. h. der abzugrenzende Betrag, den in § 6 Abs. 2 S. 1 EStG genannten Betrag von 800,00 EUR nicht übersteigt. Das Wahlrecht ist für alle Ausgaben und Einnahmen im Sinne des § 5 Abs. 5 S. 1 EStG einheitlich auszuüben.

Handels- und steuerrechtliche Buchungen, wenn steuerrechtlich ein Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG gebildet wird:

a) Buchung zum 31. Oktober 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	450,00	1800 Bank	450,00

b) Buchung zum 31. Dezember 01:

Soll	EUR	Haben	EUR
1900 Akt. Rechnungsabgr.	375,00	6500 Fahrzeugkosten	375,00

Aktive Rechnungsabgrenzung gem. § 250 Abs. 1 HGB

c) Buchung im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
6500 Fahrzeugkosten	375,00	1900 Akt. Rechnungsabgr.	375,00

Begründung: Die Kfz-Versicherung ist grundsätzlich zum 31. Dezember 01 für die Zeit vom 1. November 01 bis zum 31. Oktober 02 in Höhe von 75,00 EUR abzugrenzen.

9 Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht II

9.1 Rückstellungen

Aufgabe 1

Im Laufe des Geschäftsjahres 01 wurden 15.000,00 EUR als Gewerbesteuervorauszahlung gebucht.

- a) Aufgrund des Betriebsergebnisses errechnen wir für das Jahr 01 eine Gewerbesteuer-schuld von 18.000,00 EUR.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
7610 GewSt § 4 Abs. 5b EStG	3.000,00	3035 GewSt-Rückstellg. § 4 Abs. 5b EStG	3.000,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

Steuerrechtlich ist die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5b EStG

Ungeachtet des Abzugsverbotes nach § 4 Abs. 5b EStG ist aber nach Ansicht der Finanzverwaltung auch in der Steuerbilanz zur Ermittlung des Betriebsvermögens gem. § 7g Abs. 1 EStG weiterhin eine Steuerrückstellung zu bilden. Die Gewinnminderungen sind jedoch außerbilanziell zu neutralisieren. (OFD Rheinland 6. Mai 2009)

- b) Buchung bei Eingang des Bescheids

Annahme 1: Der im Wirtschaftsjahr 02 eingehende GewSt-Bescheid für 01 lautet über 19.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
3035 GewSt-Rückstellg. § 4 Abs. 5b EStG	3.000,00	3700 Verb. a. St. u. Abgab. abg.	4.000,00
7641 GewSt.-Nachz. u. -Erst. § 4 Abs. 5b EStG	1.000,00		

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Annahme 2: Der im Wirtschaftsjahr 02 eingehende GewSt-Bescheid für 01 lautet über 16.000,00 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
3035 GewSt-Rückstellg. § 4 Abs. 5b EStG	3.000,00	3700 Verb. a. St. u. Abgab. abg.	1.000,00
		7643 Ertr. a. d. Aufl. v. GewSt.-Rückst. § 4 Abs. 5b EStG	2.000,00

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Hinweis:

Die Konten 7610, 7641 und 7643 verändern nur den handelsrechtlichen Gewinn. Zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns ist deshalb der handelsrechtliche Gewinn außerhalb der Bilanz anzupassen, § 60 Abs. 2 EStDV.

Annahme 3: Der im Wirtschaftsjahr 02 eingehende GewSt-Bescheid für 01 lautet über 14.000,00 EUR. Bankgutschrift: 1.000 EUR.

Soll	EUR	Haben	EUR
3035 GewSt-Rückstellg. § 4 Abs. 5b EStG	3.000,00	7643 Ertr. a. d. Aufl. v. GewSt-Rückst. § 4 Abs. 5b EStG abg.	3.000,00

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	1.000,00	7641 GewSt.-Nachz. u. Erst. § 4 Abs. 5b EStG.	1.000,00

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Aufgabe 2

Die Breit OHG hat im Jahr 00 die Produktion von Kaffeemaschinen aufgenommen. Wegen Verletzung des Gebrauchsmusterschutzes hat die Firma Andreas Gerbig GmbH Klage gegen die Firma Breit OHG eingereicht.

- a) Die OHG muss mit einer Prozessniederlage rechnen. Voraussichtlich sind im Jahr 01 für das Jahr 00 noch Lizenzgebühren in Höhe von 20.000,00 EUR und Prozesskosten in Höhe von 10.000,00 EUR nachzuzahlen.

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	20.000,00	3070 Sonst. Rückst.	30.000,00
6825 Rechts- und Berat.kost.	10.000,00		

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 EStR, H 5.7 Abs. 5, 6.11 EStH

Keine Abzinsung, da Laufzeit der Rückstellung voraussichtlich unter 12 Monate; § 253 Abs. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e EStG

- b) Im Mai 01 wird ein Vergleich geschlossen. Die OHG erhält das Recht zur weiteren Herstellung und zum Vertrieb der Kaffeemaschinen zu folgenden Bedingungen:
- Die OHG trägt die Gerichts- und Anwaltskosten.
 - Die Lizenzforderungen für 00 in Höhe von 23.000,00 EUR + 19 % USt werden anerkannt.

Die OHG überweist Ende Mai 01 an die GmbH 23.000,00 EUR + 19 % USt durch die Bank.

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	23.000,00	1800 Bank	27.370,00
1400 Abziehbare VoSt	4.370,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
3070 Sonst. Rückst.	20.000,00	4930 Ertr.a.Aufl.v.Rückst.	20.000,00

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Alternative Buchung:

Soll	EUR	Haben	EUR
3070 Sonst. Rückst.	20.000,00	1800 Bank	27.370,00
6300 Sonst. betriebl. Aufw.	3.000,00		
1400 Abziehbare VoSt	4.370,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Ist der Rückstellungsbetrag kleiner als der tatsächliche Aufwand entsteht ein periodenfremder Aufwand, der in Höhe der Differenz im Jahr der Auflösung der Rückstellung erfasst wird.

Überweisung der Gerichtskosten in Höhe von 6.000,00 EUR und der Anwaltskosten von 3.000,00 EUR + 19 % USt

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- und Berat.kost.	9.000,00	1800 Bank	9.570,00
1400 Abziehbare VoSt	570,00		

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Soll	EUR	Haben	EUR
3070 Sonst. Rückst.	10.000,00	4930 Ertr. a. d. Aufl. v. Rückst.	10.000,00

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Alternative Buchung:

Soll	EUR	Haben	EUR
3070 Sonst. Rückst.	10.000,00	1800 Bank	9.570,00
1400 Abziehbare VoSt	570,00	4930 Ertr. a. d. Aufl. v. Rückst.	1.000,00

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG,

Ist der Rückstellungsbetrag größer als der tatsächliche Aufwand entsteht ein periodenfremder Ertrag, der in Höhe der Differenz im Jahr der Auflösung der Rückstellung erfasst wird.

Aufgabe 3

In einem Industriebetrieb hätten drei Maschinen im vierten Quartal 01 repariert werden müssen, da einige Funktionen nicht mehr ausgeführt werden konnten. Aufgrund krankheitsbedingter Ausfälle bei dem mit der Reparatur beauftragten Unternehmen werden zwei der Maschinen erst im Februar 02 und eine erst im Mai 02 repariert. Der Industriebetrieb rechnete zum 31. Dezember 01 mit Reparaturkosten in Höhe von 3.000,00 EUR bis 4.000,00 EUR pro Maschine. Eine Rechnung lag bis zur Bilanzerstellung noch nicht vor.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6475 Zuf. z. Aufw.rückst.	8.000,00	3075 Rückst. f. unterlassene Aufwdg. f. Instandhalt.	8.000,00

2 Maschinen: Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB
Vorsichtsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB
Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 Abs. 11 S. 1 u. 3 EStR

1 Maschine: Rückstellungsverbot gem. § 249 Abs. 2 HGB
Rückstellungsverbot nach Steuerrecht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 Abs. 11 S. 1 u. 3 EStR

Hinweis:

Das Konto 6475 (Zuführung zu Aufwandsrückstellungen) wurde für die E-Bilanz neu eingeführt, um der Finanzverwaltung die (elektronische) Kontrolle zu erleichtern und muss zwingend für Aufwandsrückstellungen i. S. § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB verwendet werden.

Aufgabe 4

Wie Aufgabe 3, jedoch geht die Rechnung für die im Februar 02 reparierten zwei Maschinen bereits im März 02 vor Bilanzerstellung ein. Rechnungsbetrag 7.800,00 zuzgl. 19 % USt.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6490 Sonst. Rep. U. Insth.	7.800,00	3500 Sonst. Verbindl.	9.282,00
1434 VoSt im Folgej. abzb.	1.482,00		

In der Praxis wird auch dieser Fall häufig als Rückstellung gebucht (Nettobetrag ohne Vorsteuer).

Aufgabe 5

Im Wirtschaftsjahr 01 wurde ein Umsatz in Höhe von 2.000.000,00 EUR netto erzielt. Zum 31. Dezember 01 rechnet der Unternehmer mit einem Gewährleistungsrisiko von 3 % des Umsatzes aus.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6790 Aufw. f. Gewährleistung	60.000,00	3070 Sonst. Rückst.	60.000,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB (Gewährleistungen gelten als ungewisse Verbindlichkeiten)

Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 EStR, H 5.7 Abs. 5 EStH

3 % v. 2.000.000,00 EUR = 60.000,00 EUR

Aufgabe 6

Im Geschäftsjahr 01 gab es erhebliche Probleme in der Fertigung.

- a) Aus Garantieansprüchen auf Ersatzlieferungen sind Kosten in Höhe von 40.000,00 EUR zu erwarten.

Soll	EUR	Haben	EUR
6790 Aufw. f. Gewährleistung	40.000,00	3070 Sonst. Rückst.	40.000,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB (Garantien gelten als ungewisse Verbindlichkeiten, da eine rechtliche Verpflichtung besteht.)

Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 EStR, H 5.7 Abs. 5 EStH

- b) Für Kulanzleistungen sind Kosten in Höhe von 5.000,00 EUR zu erwarten.

Soll	EUR	Haben	EUR
6790 Aufw. f. Gewährleistung	5.000,00	3070 Sonst. Rückst.	5.000,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB (Gewährleistung ohne rechtliche Verpflichtung)

Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 Abs. 12 EStR

Aufgabe 7

Für die Erstellung des Jahresabschlusses mit betrieblichen Steuererklärungen 01 werden die abzugsfähigen Kosten des Steuerberaters auf 2.200,00 EUR zuzüglich USt geschätzt.

Buchung zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6825 Rechts- u. Berat.kost.	2.200,00	3070 Sonst. Rückst.	2.200,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

Rückstellungspflicht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. R 5.7 EStR, H 5.7 Abs. 4, 6.11 EStH

Keine Abzinsung, da Laufzeit der Rückstellung voraussichtlich unter 12 Monate; § 253 Abs. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e

Der Mandant erhält am 10. Juli 02 folgende Rechnung seines Steuerberaters, die sofort durch Banküberweisung bezahlt wird:

- Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz, GuV) 01	1.100,00 EUR
- Entwicklung der Steuerbilanz aus der Handelsbilanz 01	550,00 EUR
- Erklärung zur Umsatzsteuer 01	500,00 EUR
- Erklärung zur Gewerbesteuer 01	480,00 EUR
- Prüfung der betrieblichen Steuerbescheide 01	200,00 EUR
- Einkommensteuererklärung (ohne Ermittlung der Einkünfte) 01	300,00 EUR
- Ermittlung der Kapitaleinkünfte 01	250,00 EUR
- Prüfung des ESt-Bescheids 01	<u>40,00 EUR</u>
Summe Netto	3.420,00 EUR
Zzgl. 19 % USt	<u>649,80 EUR</u>
Rechnungsbetrag	4.069,80 EUR

Soll	EUR	Haben	EUR
3070 Sonst. Rückst.	2.200,00	4930 Ertr. a. d. Aufl. v. Rückst.	2.200,00

Auflösung der Rückstellung gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB

Auflösung der Rückstellung gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Soll	EUR	Haben	EUR
2100 Privatentnahme	702,10	1800 Bank	4.069,80
6825 Rechts- u. Berat.kost.	2.830,00		
1400 VoSt	537,70		

Rückstellung nur zulässig für betriebliche Aufwendungen ohne USt, daher nicht für Ermittlung der Kapitaleinkünfte, Erstellung der Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der Einkünfte

Ermittlung der Kapitaleinkünfte 250,00 EUR keine Betriebsausgabe gem. § 12 Nr. 3 EStG

Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der Einkünfte 300,00 EUR keine Betriebsausgabe gem. § 12 Nr. 3 EStG

Prüfung des ESt-Bescheids 40,00 EUR keine Betriebsausgabe gem. § 12 Nr. 3 EStG

Anteilige USt 112,10 EUR nicht abziehbare VorSt gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Aufgabe 8

Ihr Mandant hat am 1. Juli des Jahres einen Vertrag geschlossen, der im nächsten Jahr erfüllt werden muss. Er hat die Marktsituation jedoch völlig falsch eingeschätzt, so dass dieses Geschäft voraussichtlich bei der Vertragserfüllung im Folgejahr zu einem Verlust in Höhe von 300.000,00 EUR führen wird. Beurteilen Sie den Fall sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich. Erstellen Sie ggf. die Buchung(en).

Handelsrechtliche Beurteilung (Handelsbilanz):

Gem. § 249 Abs. 1 HGB sind für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei der Erstellung der Handelsbilanz Rückstellungen zu bilden. Handelsrechtlich besteht also eine Rückstellungspflicht (Passivierungspflicht).

Deshalb ist beim Jahresabschluss zum 31. Dezember des Jahres handelsrechtlich folgende Buchung zwingend:

Soll	EUR	Haben	EUR
6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen	300.000,00	3070 Sonstige Rückstellungen	300.000,00

Rückstellungspflicht gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB

Steuerrechtliche Beurteilung (Steuerbilanz):

Gem. § 5 Abs. 4a EStG dürfen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei der Erstellung der Steuerbilanz keine Rückstellungen gebildet werden! Steuerrechtlich besteht also ein Rückstellungsverbot (Passivierungsverbot).

Deshalb darf beim Jahresabschluss zum 31. Dezember des Jahres steuerrechtlich **keine** Buchung erfolgen.

Hinweis:

Mit der Bildung der Rückstellung in der Handelsbilanz zum 31. Dezember des Jahres ist der Jahresüberschuss um 300.000,00 EUR niedriger als der Gewinn in der Steuerbilanz. Der tatsächliche Steueraufwand ist damit in Relation zum niedrigeren Handelsbilanzüberschuss zu hoch. Bei einer unterstellten prozentualen Steuerbelastung von 30 % führt dies zu aktiven latenten Steuern (künftigen Steuerentlastungen) in Höhe von 90.000,00 EUR (30 % von 300.000,00 EUR).

In der Handelsbilanz wird diese zukünftige Steuerentlastung als aktive latente Steuer ausgewiesen. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Ertrag in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und höheren steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung im Jahr der Rückstellungsbildung

Soll	EUR	Haben	EUR
1950 Aktive latente Steuern	90.000,00	7649 Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	90.000,00

Im Jahr der Auflösung der Rückstellung ist der Jahresüberschuss der Handelsbilanz **höher** als der Gewinn in der Steuerbilanz. Daher ist dann der tatsächliche Steueraufwand in Relation zum höheren Handelsbilanzgewinn zu niedrig. Es kommt daher im Jahr der Auflösung der Rückstellung aus handelsrechtlicher Sicht zu einer Steuerentlastung. Die aktiven latenten Steuern werden aufgelöst. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Aufwand in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung im Jahr der Rückstellungsauflösung

Soll	EUR	Haben	EUR
7645 Aufwendungen aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	90.000,00	1950 Aktive latente Steuern	90.000,00

Siehe hierzu auch das Kapitel 9.3 (Exkurs: Latente Steuern) dieser Handreichung auf den Seiten 319 ff.!

9.2 Rücklagen

Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)

Hinweis:

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung darf nur noch in der Steuerbilanz gebildet werden.

Aufgabe 1

Eine Maschine hat am 31. Dezember 00 einen Buchwert von 100.000,00 EUR. Sie wird linear mit 50.000,00 EUR pro Jahr abgeschrieben.

Am 31. März 01 wird die Maschine durch Brand vernichtet. Sie ist mit 200.000,00 EUR versichert. Die Versicherung überweist im August 01 die Versicherungssumme auf unser Bankkonto.

Im Januar 02 wird eine neue Maschine gekauft, 300.000,00 EUR + 19 % USt, Nutzungsdauer 10 Jahre (lineare AfA), § 7g EStG ist nicht anzuwenden.

AfA für 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	12.500,00	0440 Maschinen	12.500,00

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für drei Monate

Außerplanmäßige Abschreibung

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	87.500,00	0440 Maschinen	87.500,00

Ausbuchen des Restbuchwerts

Zahlung der Entschädigung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	200.000,00	4830 Sonst. betriebl. Ertr.	200.000,00

Umsatz nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da echter Schadenersatz

In der Praxis wird anstatt Konto 4830 auf dem Konto 4970 Versicherungsentschädigungen gebucht.

Im Buchungstext auf Kto. 4830 ist ein Hinweis auf die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung sinnvoll.

Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Soll	EUR	Haben	EUR
6925 Einst. in SoPo m. Rückl.ant.	112.500,00	2980 SoPo mit Rückl.ant.	112.500,00

Ermittlung der Rücklage gem. R 6.6 EStR: 200.000,00 EUR \cdot 0,5 = 100.000,00 EUR

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung darf nur noch in der Steuerbilanz gebildet werden.

Kauf der Ersatzmaschine Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	300.000,00	1800 Bank	357.000,00
1400 Abziehbare VoSt	57.000,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Übertragung der steuerfreien Rücklage

Soll	EUR	Haben	EUR
2980 SoPo mit Rückl.ant.	112.500,00	0440 Maschinen	112.500,00

Buchung der AfA zum 31. Dezember 02

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	18.750,00	0440 Maschinen	18.750,00

Bemessungsgrundlage für die AfA gem. R 7.3 Abs. 4 EStR: 300.000,00 EUR \cdot 112.500,00 EUR = 187.500,00 EUR

Lineare AfA gem. Angabe 10 % v. 187.500,00 EUR = 18.750,00 EUR

Aufgabe 2

Eine Maschine wird durch Blitzschlag am 1. Juli 01 vernichtet. Der Restbuchwert zum 31. Dezember 00 beträgt 60.000,00 EUR. Die Maschine wird mit 20.000,00 EUR pro Jahr linear abgeschrieben.

Die Versicherung überweist am 1. Oktober 01 80.000,00 EUR auf unser Bankkonto.

Im Januar 02 kaufen wir eine Ersatzmaschine für 70.000,00 EUR + 19 % USt, Nutzungsdauer 10 Jahre, lineare AfA.

AfA für 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	10.000,00	0440 Maschinen	10.000,00

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für 6 Monate

Außerplanmäßige Abschreibung

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	50.000,00	0440 Maschinen	50.000,00

Ausbuchen des Restbuchwerts

Zahlung der Entschädigung

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	80.000,00	4830 Sonst. betriebl. Erträge	80.000,00

Umsatz nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da echter Schadenersatz

In der Praxis wird anstatt Konto 4830 auf dem Konto 4970 Versicherungsentschädigungen gebucht.

Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Soll	EUR	Haben	EUR
6925 Einst. in SoPo m. Rückl.ant.	30.000,00	2980 SoPo mit Rückl.ant.	30.000,00

Ermittlung der Rücklage gem. R 6.6 EStR: 80.000,00 EUR \cdot 50.000,00 EUR = 30.000,00 EUR

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung darf nur noch in der Steuerbilanz gebildet werden.

Kauf der Ersatzmaschine im Januar 02

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	70.000,00	1800 Bank	83.300,00
1400 Abziehbare VoSt	13.300,00		

Übertragung der steuerfreien Rücklage

Soll	EUR	Haben	EUR
2980 SoPo mit Rückl.ant.	30.000,00	0440 Maschinen	26.250,00
		4935 Ertr. a. d. Aufl. v. SoPo m. Rückl.ant.	3.750,00

AK/HK Ersatz-WG < Entschädigung

Anteilige Übertragung der Rücklage gem. R 6.6 EStR, H 6.6 Abs. 3 EStH:

$$\frac{\text{stille Reserven} \times \text{AK/HK Ersatz-WG}}{\text{Entschädigung}}, \frac{7}{8} \text{ v. } 30.000,00 \text{ EUR} = 26.250,00 \text{ EUR}$$

Buchung der AfA zum 31. Dezember 02

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	4.375,00	0440 Maschinen	4.375,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA gem. R 7.3 Abs. 4 EStR: 70.000,00 EUR ./ 26.250,00 EUR

= 43.750,00 EUR

Lineare AfA gem. Angabe 10 % v. 43.750,00 EUR = 4.375,00 EUR

Aufgabe 3

Eine Maschine hat am 31. Dezember 00 einen Buchwert von 48.000,00 EUR. Sie wird linear mit 8.000,00 EUR pro Jahr abgeschrieben.

Am 2. Juni 01 wird die Maschine durch Brand vernichtet. Sie ist mit 90.000,00 EUR versichert. Die Versicherung überweist am 10. Juni 01 die Versicherungssumme auf unser Bankkonto.

Am 15. Juni 01 wird eine neue Maschine gekauft, netto 110.000,00 EUR + 19 % USt, Nutzungsdauer 10 Jahre (lineare AfA).

AfA für 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	4.000,00	0440 Maschinen	4.000,00

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für sechs Monate

Außerplanmäßige Abschreibung

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	44.000,00	0440 Maschinen	44.000,00

Ausbuchen des Restbuchwerts

Zahlung der Entschädigung am 10. Juni 01

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	90.000,00	4830 Sonst. betriebl. Ertr.	90.000,00

Umsatz nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da echter Schadenersatz

In der Praxis wird anstatt Konto 4830 auf dem Konto 4970 Versicherungsentschädigungen gebucht.

Keine Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, da Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts im selben Jahr (R 6.6 Abs. 4 EStR)

Kauf der Ersatzmaschine am 15. Juni 01

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	110.000,00	1800 Bank	130.900,00
1400 Abziehbare VoSt	20.900,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Übertragung der steuerfreien stillen Reserven auf die Ersatzmaschine

Soll	EUR	Haben	EUR
4830 sonst. betr. Ertr.	46.000,00	0440 Maschinen	46.000,00

Ermittlung der stillen Reserven, die auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden: 90.000,00 EUR \cdot 44.000,00 EUR = 46.000,00 EUR (R 6.6 EStR).

AK/HK Ersatz-WG > Entschädigung

Buchung auch über Konto 6230 möglich

Buchung der AfA zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	3.734,00	0440 Maschinen	3.734,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA gem. R 7.3 Abs. 4 EStR: 110.000,00 EUR \cdot 46.000,00 EUR = 64.000,00 EUR

Lineare AfA gem. Angabe 10 % v. 64.000,00 EUR = 6.400,00 EUR, davon $7/12 = 3.733,33$ EUR \approx 3.733,33 EUR, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Aufgabe 4

Wie Fall 3, die Maschine ist jedoch mit 120.000,00 EUR versichert.

Die Versicherung überweist am 10. Juni 01 die Versicherungssumme auf unser Bankkonto. Am 15. Juni 01 wird die neue Maschine gekauft, netto 110.000,00 EUR + 19 % USt, Nutzungsdauer 10 Jahre (lineare AfA).

AfA für 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	4.000,00	0440 Maschinen	4.000,00

Zeitanteilige AfA gem. R 7.4 Abs. 8 EStR für sechs Monate

Außerplanmäßige Abschreibung

Soll	EUR	Haben	EUR
6230 Außerpl. Abschr. a. Sachanl.	44.000,00	0440 Maschinen	44.000,00

Ausbuchen des Restbuchwerts

Zahlung der Entschädigung am 10. Juni 01

Soll	EUR	Haben	EUR
1800 Bank	120.000,00	4830 Sonst. betriebl. Ertr.	120.000,00

Umsatz nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da echter Schadenersatz

In der Praxis wird anstatt Konto 4830 auf dem Konto 4970 Versicherungsentschädigungen gebucht.

Keine Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, da Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts im selben Jahr (R 6.6 Abs. 4 EStR)

Kauf der Ersatzmaschine am 15. Juni 01

Soll	EUR	Haben	EUR
0440 Maschinen	110.000,00	1800 Bank	130.900,00
1400 Abziehbare VoSt	20.900,00		

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB

VoSt abziehbar gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

Übertragung der steuerfreien stillen Reserven auf die Ersatzmaschine

Soll	EUR	Haben	EUR
4830 sonst. betr. Ertr.	69.667,00	0440 Maschinen	69.667,00

Ermittlung der stillen Reserven, die auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden: 120.000,00 EUR \cdot 44.000,00 EUR = 76.000,00 EUR.

AK/HK Ersatz-WG < Entschädigung

Anteilige Übertragung der Rücklage gem. R 6.6 EStR, H 6.6 Abs. 3 EStH:

$$\frac{\text{stille Reserven} \times \text{AK/HK Ersatz-WG}}{\text{Entschädigung}}, 11/12 \text{ v. } 76.000,00 \text{ EUR} = 69.667,00 \text{ EUR}$$

Buchung auch über Konto 6230 möglich

Buchung der AfA zum 31. Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
6220 Abschr. a. Sachanlagen	2.353,00	0440 Maschinen	2.353,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA gem. R 7.3 Abs. 4 EStR: 110.000,00 EUR \cdot 69.667,00 EUR = 40.333,00 EUR

Lineare AfA gem. Angabe 10 % v. 40.333,00 EUR \rightarrow 4.033,00 EUR, davon $7/12 = 2.352,58 \approx 2.353,00$ EUR, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG

Aufgabe 5

Zum Ende des Jahres 01 steht fest, dass eine im Jahr 00 geplante Ersatzbeschaffung nicht erfolgt. Die für die Ersatzbeschaffung gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung beträgt 40.000,00 EUR.

Dezember 01

Soll	EUR	Haben	EUR
2980 SoPo mit Rückl.ant.	40.000,00	4935 Ertr. a. d. Aufl. v. SoPo m. Rückl.ant.	40.000,00

Auflösung R 6.6 Abs. 4 S. 3 EStR

9.3 Exkurs: Latente Steuern

Latente Steuern (Handelsbilanz der Kapitalgesellschaften)

Werden in Handelsbilanz und Steuerbilanz unterschiedliche Wertansätze erfasst, kommt es zwangsläufig zu einem unterschiedlichen Gewinnausweis. Da die Steuerbelastung aber vom steuerlichen Gewinn errechnet wird, ergibt sich in der Handelsbilanz beim Ausweis der Steuern aus handelsrechtlicher Sicht ein zu hoher oder zu niedriger Steueraufwand.

Durch den Ansatz der latenten Steuern in der Handelsbilanz werden künftige Steuerbelastungen (passive latente Steuer Konto 3065) bzw. künftige Steuerentlastungen (aktive latente Steuer Konto 1950) abgebildet. Latente Steuern sind also die bilanzierten Differenzen zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Berechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Tatsächliche Steuerbelastung} \\ & - \text{Steuerbelastung, die dem handelsrechtlichen Gewinn entspricht} \\ & = \text{Aktive oder passive latente Steuern in der Handelsbilanz} \end{aligned}$$

Aktive latente Steuern können, passive latente Steuern müssen bei Kapitalgesellschaften gesondert ausgewiesen werden, vgl. § 274 HGB.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Ausweispflicht befreit, vgl. § 274a Nr. 4 HGB.

Die Buchungen der Bildung und Auflösung der latenten Steuern in der Handelsbilanz erfolgen über das Konto „7645 Aufwendungen aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern“ und „7649 Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern“ (KSt, SolZ und GewSt).

Beispiel 1 (Aktive latente Steuern):

In der Handelsbilanz der AA-GmbH wird eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften i.H. von 300.000,00 EUR gebildet. Steuerlich ist eine Passivierung nach § 5 Abs. 4a EStG nicht zulässig.

Damit ist der Jahresüberschuss im Jahr der Rückstellungsbildung in der Handelsbilanz **niedriger** als der Gewinn in der Steuerbilanz. Der tatsächliche Steueraufwand ist damit in Relation zum niedrigeren Handelsbilanzüberschuss zu hoch. Bei einer unterstellten gesamten Steuerbelastung von 30 % führt dies zu aktiven latenten Steuern (künftige Steuerentlastung) i.H. von 90.000,00 EUR.

In der Handelsbilanz wird diese zukünftige Steuerentlastung als aktive latente Steuer ausgewiesen. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Ertrag in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und höheren steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung im Jahr der Rückstellungsbildung

Soll	EUR	Haben	EUR
1950 Aktive lat. Steuern	90.000,00	7649 Ertr. a. d. Zuf. u. Aufl. v. latenten Steuern	90.000,00

Im Jahr der Rückstellungsauflösung ist der Handelsbilanzüberschuss **höher** als der Gewinn in der Steuerbilanz. Daher ist dann der tatsächliche Steueraufwand in Relation zum höheren Handelsbilanzgewinn zu niedrig. Es kommt daher im Jahr der Rückstellungsauflösung aus handelsrechtlicher Sicht zu einer Steuerentlastung. Die aktiven latenten Steuern werden aufgelöst. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Aufwand in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung im Jahr der Rückstellungsauflösung

Soll	EUR	Haben	EUR
7645 Aufw. a. d. Zuf. u. Aufl. v. latenten Steuern	90.000,00	1950 Aktive lat. Steuern	90.000,00

Beispiel 2 (Passive latente Steuern):

Die AA-GmbH veräußert ihr unbebautes Grundstück und bildet in Höhe der stillen Reserven von 100.000,00 EUR eine gewinnmindernde Rücklage gemäß § 6b EStG in der Steuerbilanz. Handelsrechtlich ist eine Rücklagenbildung aber nicht zulässig.

Damit ist der Jahresüberschuss im Jahr der Rücklagenbildung in der Handelsbilanz **höher** als der Gewinn in der Steuerbilanz. Der tatsächliche Steueraufwand ist damit in Relation zum höheren Handelsbilanzüberschuss zu niedrig. Bei einer unterstellten gesamten Steuerbelastung von 30 % führt die Rücklagenbildung zu passiven latenten Steuern (künftige Steuerbelastung) i.H. von 30.000,00 EUR.

In der Handelsbilanz wird diese zukünftige Steuerbelastung als passive latente Steuer ausgewiesen. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Aufwand in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und niedrigeren steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung der latenten Steuer im Jahr der Rücklagenbildung gem. § 6b EStG

Soll	EUR	Haben	EUR
7645 Aufw. a. d. Zuf. u. Aufl. v. latenten Steuern	30.000,00	3065 Passive lat. Steuern	30.000,00

Im Jahr der Rücklagenauflösung ist der Handelsbilanzüberschuss **niedriger** als der Gewinn in der Steuerbilanz. Daher ist dann der tatsächliche Steueraufwand in Relation zum niedrigeren Handelsbilanzgewinn zu hoch. Es kommt daher im Jahr der Rücklagenauflösung aus handelsrechtlicher Sicht zu einer Steuerbelastung. Die passiven latenten Steuern werden aufgelöst. Dies führt zu einem handelsrechtlichen Ertrag in Höhe der Differenz zwischen handelsrechtlichen (fiktiven) und steuerrechtlichen (tatsächlichen) Steueraufwendungen.

Buchung der latenten Steuern im Jahr der Rücklagenauflösung gem. § 6b EStG

Soll	EUR	Haben	EUR
3065 Passive lat. Steuern	30.000,00	7649 Ertr. a. d. Zuf. u. Aufl. v. latenten Steuern	30.000,00

Die aktiven und passiven latenten Steuern aus den unterschiedlichen Buchwertansätzen können saldiert und als ein Posten auf der Aktiv- bzw. Passivseite ausgewiesen werden.

Ein Überhang an aktiven latenten Steuern darf angesetzt werden (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB), ein Überhang an passiven latenten Steuern muss angesetzt werden (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Ein unsaldierter Ausweis der aktiven und passiven latenten Steuern ist aber ebenso möglich (§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB).

10 Einnahmen-Überschussrechnung

Die folgenden Sachverhalte 10.1 bis 10.7 eines vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers sind für die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG Ihres Mandanten zu beurteilen. In allen Fällen wird unterstellt, dass der Mandant einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erzielen möchte. Umsatzsteuer und Vorsteuer werden nur aus der Sicht der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung angesprochen.

10.1 Laufende Zahlungen

Fall 1:

Ihr Mandant zahlt am 27. Dezember 01 eine offene Lieferrechnung über 1.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (190,00 EUR) = 1.190,00 EUR durch Übersendung eines Bankschecks. Die Belastung des Schecks auf dem Konto Ihres Mandanten erfolgt am 12. Januar 02.

Lösung: Gewinnermittlung **01**

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>Warenwert:</u> BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V. m. H 11 EStH; Abfluss mit Übergabe des Schecks		1.000,00
<u>Vorsteuer:</u> BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V. m. H 11 EStH; Abfluss mit Übergabe des Schecks		190,00

Fall 2:

Ein Kunde begleicht eine offene Rechnung über 2.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (380,00 EUR) = 2.380,00 EUR am 27. Dezember 01 durch Übergabe eines Schecks. Der Mandant reicht den Scheck erst am 12. Januar 02 bei seiner Bank zur Gutschrift ein.

Lösung: Gewinnermittlung **01**

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>Warenwert:</u> BE im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V. m. H 11 EStH; Zufluss mit Entgegennahme des Schecks	2.000,00	
<u>Umsatzsteuer:</u> BE im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V. m. H 11 EStH; Zufluss mit Entgegennahme des Schecks	380,00	

Fall 3:

Ihr Mandant überweist die Büromiete für Januar 02 in Höhe von 3.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (570,00 EUR) = 3.570,00 EUR bereits am 30. Dezember 01.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>Miete:</u> Keine BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage])		---
<u>Vorsteuer:</u> Keine BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe)		---

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>Miete:</u> BA im Jahr 02 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage])		3.000,00
<u>Vorsteuer:</u> BA im Jahr 02 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe)		570,00

Fall 4:

Ihr Mandant überweist die Büromiete für Dezember 01 in Höhe von 3.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (570,00 EUR) = 3.570,00 EUR erst am 5. Januar 02.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>Miete:</u> BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage] nach Beendigung des Jahres 01)		3.000,00
<u>Vorsteuer:</u> BA im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage] nach Beendigung des Jahres 01)		570,00

Fall 5:

Ihr Mandant erhält die Miete für Dezember 01 in Höhe von 4.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (760,00 EUR) = 4.760,00 EUR erst am 5. Januar 02 auf seinem Bankkonto gutgeschrieben.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
<u>Miete:</u> BE im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 1 Sat z 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Einnahme, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage])	4.000,00	
<u>Umsatzsteuer:</u> BE im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Einnahme, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage])	760,00	

Vorbemerkung zu den Fällen 6 bis 11:

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgefließen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr geleistet (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG). **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** zählen zu den regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben.

Die sog. „10-Tages-Regelung“ kommt zur Anwendung, wenn es sich um

- regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben handelt,
- die kurze Zeit (10 Tage) vor oder nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören,
- zugeflossen oder abgefließen sind.

Zahlungen und Erstattungen aufgrund der **Umsatzsteuer-Jahreserklärung** sind - anders als Umsatzsteuer-Vorauszahlungen - **nicht** als regelmäßig wiederkehrend anzusehen (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 27. Juli 2021).

Das Bayerische Landesamt für Steuern (LfSt Bayern v. 27.07.2021 – S 2226.2.1-5/23 St32) hat zu einer wichtigen Anwendungsfrage bezüglich der 10-Tage-Regelung eingehend Stellung genommen. Nach der früheren Verwaltungsauffassung musste für die Anwendung der sog. 10-Tage-Regelung

- Zahlung und
- Fälligkeit

innerhalb kurzer Zeit (10-Tageszeitraum) liegen (vgl. H 11 „Kurze Zeit“ EStH).

Der BFH hat bereits mit Urteil vom 11. November 2014 (VIII R 34/12, BStBl 2015 II S. 285) die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung dahingehend bestätigt, dass eine Verlängerung des 10-Tage-Zeitraums im Hinblick auf die nach § 108 Abs. 3 AO hinausgeschobene Fälligkeit nicht in Betracht kommt. Die gegen diese Entscheidung eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen. (BVerfG vom 23.11.2016 – 2 BvR 1258/15). In dem entschiedenen Fall lagen jedoch Zahlung (Abgabe der USt-Voranmeldung) und Fälligkeit außerhalb des 10-Tage-Zeitraums.

Zwischenzeitlich hat der **BFH mit Urteil vom 27. Juni 2018 (X R 44/16, BStBl II 2018, 781)** entschieden, dass eine USt-Vorauszahlung, die innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt wird, selbst dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit abziehbar ist, wenn der 10. Januar des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt. Zur Begründung führt der BFH an, dass es bei Ermittlung der (ggfs. erforderlichen) Fälligkeit für den 10-Tage-Zeitraum i. S. d. § 11 EStG **allein auf die gesetzliche Fälligkeit ankomme**. Eine eventuelle Verlängerung nach § 108 Abs. 3 AO sei unbeachtlich.

Der BFH widerspricht damit der früheren Verwaltungsauffassung. Durch die amtliche Veröffentlichung im BStBl wendet die Finanzverwaltung diese BFH-Entscheidung allgemein an.

Mit **Urteil vom 16. Februar 2022 (X R 2/21, veröffentlicht am 27. Mai 2022)** hat der BFH nun entschieden, dass es bei der Anwendung der 10-Tage-Regelung auch auf die Fälligkeit ankomme. Die regelmäßig wiederkehrende Ausgabe müsse auch kurze Zeit vor bzw. nach Ende des Jahres fällig geworden sein (vgl. Fall 11).

Fall 6:

Mandant A hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. Eine Dauerfristverlängerung liegt nicht vor. Für den Voranmeldungszeitraum Dezember ergibt sich eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 8.635,00 EUR. A **überweist** den Betrag an das Finanzamt. Dazu erteilt A den Überweisungsauftrag am Montag, 11. Januar des folgenden Jahres.

Lösung: Gewinnermittlung altes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist keine Betriebsausgabe im alten Jahr. Laut BFH-Urteil vom 27.06.2018 kommt es allein auf die gesetzliche Fälligkeit an. Da die Zahlung jedoch erst am 11. Januar erfolgt, kann der Betriebsausgabenabzug erst im Folgejahr in Anspruch genommen werden.		---

Lösung: Gewinnermittlung Folgejahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist Betriebsausgabe im Folgejahr da die Zahlung nicht innerhalb der „10-Tages-Frist“ erfolgt (außerhalb des 10-Tages-Zeitraums)		8.635,00

Fall 7:

Mandant B hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. Eine Dauerfristverlängerung liegt nicht vor. Für den Voranmeldungszeitraum Dezember ergibt sich eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 8.650,00 EUR. B **überweist** den Betrag an das Finanzamt. Dazu erteilt B den Überweisungsauftrag am Freitag, 8. Januar im Folgejahr. Das Konto des B weist eine ausreichende Deckung auf.

Lösung: Gewinnermittlung altes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember wird als Betriebsausgabe im alten Jahr erfasst. Die ertragsteuerliche 10-Tage-Regelung wird durch die Verschiebung der Fälligkeit gem. § 108 Abs. 3 AO auf Montag, den 11. Januar, nicht beeinflusst. Die Fristenverschiebung ist für die Fälligkeit bedeutungslos. Jedoch muss die Zahlung innerhalb des 10-Tageszeitraums erfolgt sein.		8.650,00

Fall 8:

Mandant C hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. Eine Dauerfristverlängerung liegt nicht vor. C hat dem Finanzamt eine **Einzugsermächtigung** erteilt. Für den Voranmeldungszeitraum Dezember ergibt sich eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 5.650,00 EUR. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember hat C rechtzeitig am Freitag, 8. Januar des folgenden Jahres, an das Finanzamt übermittelt. Die Abbuchung durch das Finanzamt erfolgt am 15. Januar. Das Konto von C weist im Zeitpunkt der Fälligkeit ausreichende Deckung auf.

Lösung: Gewinnermittlung **altes Jahr**

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist zwingend dem alten Kalenderjahr zuzuordnen. Durch die erteilte Einzugsermächtigung gilt die Zahlung daher regelmäßig mit Abgabe der Voranmeldung als abgeflossen (8. Januar), obwohl die Abbuchung erst am 15. Januar erfolgt. Die spätere Abbuchung ist unerheblich.		5.650,00

Hinweis:

Nach Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern liegt bei einer Zahlung mit Hilfe des **Lastschriftinzugsverfahrens** der Abfluss bereits dann vor, wenn durch die Erteilung einer Einzugsermächtigung und einer ausreichenden Kontodeckung auf dem Konto des Steuerpflichtigen alles in der Macht Stehende getan wurde, um die Zahlung der Steuerschuld zum Fälligkeitstag zu gewährleisten. Eine tatsächliche, spätere Abbuchung vom Konto des Steuerpflichtigen ist ebenso unbeachtlich wie die Möglichkeit, dem Lastschriftinzug zu widersprechen.

Erfolgt die Zahlungsabwicklung über das **Lastschriftinzugsverfahren**, gilt die **Zahlung** daher **regelmäßig mit Abgabe der USt-Voranmeldung als abgeflossen**.

Wird ein Lastschrift-Einzugsermächtigungsverfahren angewandt und kommt es zu einer **Erstattung**, wird erst im Zeitpunkt der Gutschrift ein Zufluss ausgelöst. Erst dann besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, über den Geldbetrag wirtschaftlich verfügen zu können (Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 27.07.2021).

Fall 9:

Mandant D hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. Eine Dauerfristverlängerung liegt nicht vor. D hat dem Finanzamt eine **Einzugsermächtigung** erteilt. Für den Voranmeldungszeitraum Dezember ergibt sich eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 5.650,00 EUR. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember hat D am Montag, 11. Januar des folgenden Jahres, an das Finanzamt übermittelt. Die Abbuchung durch das Finanzamt erfolgt am 15. Januar. Das Konto von D weist im Zeitpunkt der Fälligkeit ausreichende Deckung auf.

Lösung: Gewinnermittlung altes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist zwingend dem folgenden Kalenderjahr zuzuordnen. Durch die erteilte Einzugsermächtigung gilt die Zahlung daher mit Abgabe der Voranmeldung als abgeflossen (11. Januar) und liegt damit außerhalb des 10-Tages-Zeitraums.		---

Lösung: Gewinnermittlung folgendes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist Betriebsausgabe im folgenden Jahr, da die Zahlung nicht innerhalb der „10-Tages-Frist“ erfolgt (außerhalb 10-Tages-Zeitraum)		5.650,00

Fall 10:

Mandant E hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. Eine Dauerfristverlängerung liegt nicht vor. Für den Voranmeldungszeitraum Dezember ergibt sich eine Umsatzsteuer-**Erstattung** von 4.320,00 EUR. E übermittelt die Voranmeldung am Donnerstag, 7. Januar des folgenden Jahres. Die Gutschrift der Umsatzsteuer-Erstattung am Konto des Mandanten E erfolgt am Dienstag, 19. Januar.

Lösung: Gewinnermittlung altes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist keine Betriebseinnahme im alten Jahr.	---	

Lösung: Gewinnermittlung folgendes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember ist Betriebseinnahme im folgenden Jahr, da der Zufluss erst am 19. Januar erfolgt (außerhalb 10-Tages-Zeitraum) und die wirtschaftliche Verfügung erst im Zeitpunkt der Gutschrift möglich ist.	4.320,00	

Fall 11:

Mandant F hat seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich zu übermitteln. F leistet die Vorauszahlungen für den Voranmeldungszeitraum Mai des Vorjahres erst am 9. Januar des folgenden Jahres. Für den Voranmeldungszeitraum Mai ergibt sich eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 3.047,00 EUR.

Lösung: Gewinnermittlung altes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Mai ist zwingend dem folgenden Kalenderjahr zuzuordnen. Obwohl die Zahlung innerhalb kurzer Zeit erfolgt ist, liegt die Fälligkeit außerhalb des 10-Tages-Zeitraums.		---

Lösung: Gewinnermittlung folgendes Jahr

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Mai des Vorjahres ist Betriebsausgabe im folgenden Jahr, da die Fälligkeit nicht innerhalb der „10-Tages-Frist“ liegt (außerhalb 10-Tages-Zeitraum)		3.047,00

10.2 Abnutzbares Anlagevermögen

Fall 1: § 7g (Bildung IAB ab 2020, Anschaffung ab 2021)

Ihr Mandant kauft im Dezember 2021 ein Kopiergerät für 7.200,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (EUR 1.368,00) = 8.568,00 EUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gerätes beträgt sechs Jahre. Die Lieferung und Bezahlung des Gerätes erfolgen im Dezember 2021.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind erfüllt. Der Mandant verfügte zum 31. Dezember 2020 über einen „Bestand“ an Investitionsabzugsbeträgen („IAB-Topf 2020“) in Höhe von 24.000,00 EUR. Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten IAB im Anschaffungsjahr hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen. Der Mandant möchte - falls weitere Wahlrechte bestehen - einen möglichst niedrigen Gewinn erzielen.

Lösung: Gewinnermittlung 2021

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Der Mandant hat im Jahr der Anschaffung des Kopiergerätes das Wahlrecht, den IAB in Höhe von bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten (3.600,00 EUR) außerhalb gewinnerhöhend hinzuzurechnen (vgl. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG).		
Herabsetzung/Kürzung der Anschaffungskosten (Wahlrecht) gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG: 50 % von 7.200,00 EUR = 3.600,00 EUR sind als BA zu erfassen.		3.600,00
Abnutzbares Anlagevermögen: $AK \neq BA \Rightarrow AfA$ / Sonderabschreibungen sind BA (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG): AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $\frac{100\%}{6 \text{ Jahre}} = 16\frac{2}{3}\% \text{ v. } 3.600 \text{ EUR} = 600 \text{ EUR} * \frac{1}{12} = 50,00 \text{ EUR}$ AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG (bei Anschaffung in 2020 – 2022): $25\% \text{ von } 3.600,00 * \frac{1}{12} = 75,00 \text{ EUR}$ Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG: 20 % v. 3.600,00 EUR = 720,00 EUR = BA		75,00 720,00
Vorsteuer: § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG: BA im Jahr 2021 (Abflussprinzip)		1.368,00

Hinzurechnung außerhalb 3.600,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2021!

Lösung: Gewinnermittlung 2022

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG: AfA gem. § 7 Abs. 2: 25 % v. 2.805,00 EUR = 701,25 EUR als BA erfassen		702,00

Fall 2:

Ihr Mandant kauft im Dezember 2021 ein Faxgerät für 900,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (171,00 EUR) = 1.071,00 EUR für sein Büro. Die Lieferung erfolgt im Dezember 2021. Die Bezahlung erfolgt am 5. Januar 2022. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gerätes beträgt 6 Jahre.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind erfüllt. Der Mandant verfügte zum 31. Dezember 2020 über einen „Bestand“ an Investitionsabzugsbeträgen („IAB-Topf 2020“) in Höhe von 4.000,00 EUR.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten IAB im Anschaffungsjahr hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen. Im Anschaffungsjahr will er die höchstmöglichen Betriebsausgaben erfassen.

Lösung: Gewinnermittlung 2021

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Der Mandant hat im Jahr der Anschaffung des Faxgerätes das Wahlrecht, den IAB in Höhe von bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten (450,00 EUR) außerhalb gewinnerhöhend hinzuzurechnen (vgl. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG).		
Herabsetzung/Kürzung der Anschaffungskosten gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG: 50 % von 900,00 EUR = 450,00 EUR sind als BA zu erfassen.		450,00
Gekürzte AK (450,00 EUR) \leq 800,00 EUR \Rightarrow GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, 450,00 EUR = BA (Hinweis: § 6 Abs. 2a EStG bzw. § 7 EStG würden zu einem höheren Gewinn führen)		450,00
Vorsteuer: § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG: erst BA im Jahr 2022 (Abflussprinzip)		0,00

Hinzurechnung außerhalb 450,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2021!

Lösung: Gewinnermittlung 2022

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Vorsteuer = BA gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG		171,00

Fall 3:

Ihr Mandant kauft im Dezember 01 einen mobilen Heizlüfter für 240,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (45,60 EUR) = 285,60 EUR für sein Büro. Die Lieferung erfolgt im Dezember 01. Die Bezahlung erfolgt am 5. Januar 02. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gerätes beträgt 9 Jahre.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Abnutzbares Anlagevermögen (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG): GWG gem. § 6 Abs. 2 bzw. § 6 Abs. 2a EStG, da $AK \leq 250,00$ EUR; $AK = BA$ (auf die Zahlung kommt es nicht an!)		240,00
Vorsteuer: § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG: BA im Jahr 02 (Abflussprinzip)		---

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Vorsteuer = BA gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG		45,60

Fall 4:

Ihr Mandant hat eine Baufirma beauftragt, an seine Geschäftsräume einen Anbau zu erstellen. Nach den vertraglichen Vereinbarungen leistet Ihr Mandant im November 01, nach Fertigstellung des ersten Bauabschnitts, an den ausführenden Bauunternehmer eine Anzahlung in Höhe von 5.950,00 EUR. Ihrem Mandanten liegt im November 01 eine ordnungsgemäße Anzahlungsrechnung des Bauunternehmers vor. Die Fertigstellung des Anbaus erfolgt im März 02, Herstellungskosten des Anbaus 30.000,00 EUR.

Die Schlussrechnung lautet: $30.000,00 \text{ EUR} + 19 \% \text{ USt } 5.700,00 \text{ EUR} = 35.700,00 \text{ EUR}$ – geleistete Anzahlung $5.000,00 \text{ EUR} + 19 \% \text{ USt } 950,00 \text{ EUR} = 5.950,00 \text{ EUR} = 29.750,00 \text{ EUR}$

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Anbau = abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens; gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG => erst ab Fertigstellung wird die AfA als BA erfasst		---
Vorsteuer auf die Anzahlung: BA in 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG (Abflussprinzip)		950,00

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
Restliche Vorsteuer bei Zahlung		4.750,00
Nach Fertigstellung des Anbaus => § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG: Zeitanteilige Gebäude-AfA wird im Jahr 02 als BA erfasst: $3\% \times \frac{10}{12} \times 30.000,00 \text{ EUR} = 750,00 \text{ EUR}$, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG		750,00

Fall 5:

Im November 2022 erwirbt der Mandant ein neues betriebliches Fahrzeug. Das Fahrzeug wird ausschließlich betrieblich genutzt. Die Nutzungsdauer beträgt sechs Jahre. Für den Kauf des Fahrzeugs stellt der Autohändler bei der Lieferung folgende Rechnung:

Kaufpreis Pkw:		25.000,00 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer:		<u>4.750,00 EUR</u>
= Zwischensumme:		29.750,00 EUR
- Inzahlungnahme Altfahrzeug (netto):	4.000,00 EUR	
+ 19 % Umsatzsteuer:	<u>760,00 EUR</u>	<u>4.760,00 EUR</u>
= Restzahlung:		24.990,00 EUR

Die Restzahlung in Höhe von 24.990,00 EUR erfolgt am 5. Januar 2023 durch Banküberweisung vom betrieblichen Bankkonto.

Das Altfahrzeug wurde seinerzeit mit vollem Vorsteuerabzug gekauft und bis 31. Oktober 2022 betrieblich genutzt. Der Restbuchwert des Altfahrzeugs zum 31. Dezember 2020 betrug 6.000,00 EUR. Dieser Betrag entspricht dem linearen AfA-Betrag für das letzte Abschreibungsjahr 2022.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag des gebildeten IAB-Topfs 2020 in Höhe von 50.000,00 EUR im Anschaffungsjahr hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen. Im Anschaffungsjahr will er die höchstmöglichen Abschreibungen vornehmen.

Lösung: Gewinnermittlung 2022

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
<u>Kauf des Neufahrzeugs:</u>		
Der Mandant hat im Jahr der Anschaffung des Fahrzeugs das Wahlrecht, den IAB in Höhe von bis zu 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten (25.000,00 EUR) außerhalb gewinnerhöhend hinzuzurechnen (vgl. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG).		
Herabsetzung/Kürzung der Anschaffungskosten gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG: 50 % von 25.000,00 EUR = 12.500,00 EUR sind als BA zu erfassen.		12.500,00
§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG: AK sind keine BA => AfA: AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $\frac{100\%}{6J.} = 16\frac{2}{3}\%$ Für Anschaffungen in den Kalenderjahren 2020, 2021 oder 2022 kann die degressive Abschreibung gewählt werden: $2,5 * 16\frac{2}{3}\%$, maximal 25 %: $25\% \text{ von } 12.500,00 \text{ EUR} * \frac{2}{12} = 520,83 \text{ EUR}$		520,83
Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG: 20 % von 12.500,00 EUR EUR als BA zu erfassen		2.500,00
Die Vorsteuer in Höhe von 4.750,00 EUR ist BA im Jahr 2022, da durch die Hingabe des Altfahrzeugs im Wert von 4.760,00 EUR im Jahr 2022 die Vorsteuer als bezahlt gilt (analog § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG)		4.750,00

<u>Inzahlungsgabe des Altfahrzeugs:</u>		
§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG: AK keine BA => AfA: AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $6.000,00 \text{ EUR} * \frac{10}{12} = \text{zeitanteilige AfA von } 5.000,00 \text{ EUR}$ für das Jahr 2021 als BA erfassen		5.000,00
Restbuchwert (1.000,00 EUR) ist BA im Jahr des Verkaufs 2022		1.000,00
Veräußerungspreis ist BE im Jahr 2022, da Gegenwert in Form des Neufahrzeugs (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)	4.000,00	
Umsatzsteuer für das Altfahrzeug ist BE im Jahr 2022, da die Zahlung in Form der Übergabe des Neufahrzeugs erfolgt ist (analog § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)	760,00	

Hinzurechnung außerhalb zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2022: 12.500,00 EUR

Hinweis: Rückgängigmachung des IAB gem. § 7g Abs. 3 EStG:

Hinsichtlich des noch nicht hinzugerechneten Investitionsabzugsbetrages von 37.500,00 EUR (50.000,00 EUR abzüglich 12.500,00 EUR) hat der Mandant bspw. gem. § 7g Abs. 1 bis Abs. 4 EStG nun folgende Möglichkeiten:

1. Verwendung (Übertragung) des IAB auf die Anschaffung eines gänzlich anderen abnutzbaren, beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens (eine konkrete Investitionsabsicht und das Erfordernis einer konkreten Funktionsbenennung eines anzuschaffenden Wirtschaftsgutes sind weggefallen)
2. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages im Jahr 2021, 2022 oder spätestens 2023 (vgl. hierzu § 7g Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG), ggf. mit der Folge einer Verzinsung von Steuernachforderungen gem. § 233a AO
3. Aufstockung der Investitionsabzugsbeträge bis zum Höchstbetrag von 200.000,00 EUR für seinen Betrieb (vgl. § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG)

10.3 Aufnahme von Darlehen

Fall:

Ihr Mandant nimmt am 30. September 01 ein Darlehen über 60.000,00 EUR bei seiner Bank auf. Die Laufzeit des Darlehens beträgt fünf Jahre. Die Auszahlung erfolgt zu 98 % bei einem Zinssatz von 6 % p.a. Die Zinsen werden vierteljährlich nachträglich vom Bankkonto abgebucht. Die Zinsen für das vierte Quartal 01 werden dem Bankkonto Ihres Mandanten am 4. Januar 02 belastet. Die Tilgung erfolgt in einer Summe nach Ablauf von fünf Jahren.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Darlehensaufnahme: Keine BE => Finanzierungsvorgang [Die Tilgung ist dann analog <u>nicht</u> als BA zu erfassen.]	---	
Disagio: 2 % v. 60.000,00 EUR = 1.200,00 EUR in voller Höhe BA im Jahr 01 (kein RAP bei § 4 Abs. 3 EStG)		1.200,00
Zinsen IV. Quartal 01: BA 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, Zahlung innerhalb kurzer Zeit [10 Tage] nach Beendigung des Jahres 01)		900,00

Hinweis:

Ein marktübliches Disagio darf in voller Höhe als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Als marktüblich wird ein Disagio von max. 5 % angesehen (vgl. § 11 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG).

10.4 Diebstahl

Fall:

Im Betrieb Ihres Mandanten wurde im November 07 eingebrochen.

Folgende Wirtschaftsgüter/Gegenstände wurden bei dem Einbruch gestohlen:

- einen Schreibtisch (AK im Mai 04: 900,00 EUR, Anwendung § 6 Abs. 2a EStG)
- ein Teppich (AK im Juli 01: 9.000,00 EUR, Nutzungsdauer 15 Jahre, lineare AfA, keine Sonderabschreibung/kein IAB/keine Rücklage für Ersatzbeschaffung)
- betrieblicher Bargeldbestand laut ordnungsgemäß geführtem Kassenbuch: 4.900,00 EUR
- Waren aus dem Lager, AK der Waren: 9.000,00 EUR

Im März 08 erstattete die Versicherung im Zusammenhang mit dem Einbruch 16.000,00 EUR durch Banküberweisung.

Lösung: Gewinnermittlung 07

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Notebook: GWG Sammelposten aus 04 gem. § 6 Abs. 2a EStG; zwingend weiterhin mit $\frac{1}{5}$ (180,00 EUR) aufzulösen; Abgänge während dieser Zeit beeinflussen den Sammelposten nicht (§ 6 Abs. 2a Satz 3 EStG)		180,00
Teppich: Abnutzbares Anlagevermögen: AK \neq BA => zeitanteilige AfA = BA (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG): AfA § 7 Abs. 1 EStG: $\frac{100\%}{15 J.} = 6\frac{2}{3}\%$ AfA 01: $6\frac{2}{3}\% \text{ v. } 9.000,00 = 600,00 \text{ EUR} * \frac{6}{12} = 300,00 \text{ EUR}$ AfA 02 – 06: $5 * 600,00 \text{ EUR} = 3.000,00 \text{ EUR}$ AfA 07: $600,00 \text{ EUR} * \frac{11}{12} = 550,00 \text{ EUR} = \text{BA } 07$		550,00
Restbuchwert November 07: 5.150,00 EUR => wird wie eine BA erfasst		5.150,00
Bargeld: wie BA zu erfassen, da nachweislich dem Betriebsvermögen zuzurechnen und ordnungsgemäße Kassenführung		4.900,00
Warendiebstahl: keine BA, da bereits beim Kauf als BA erfasst (sonst doppelt als BA erfasst!)		---

Lösung: Gewinnermittlung 08

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Schreibtisch: GWG Sammelposten aus 04 gem. § 6 Abs. 2a EStG 08 ist das fünfte Jahr!		180,00
Schadensersatzleistung der Versicherung: BE in 08; Zuflussprinzip gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG	16.000,00	

10.5 Entnahmen

Fall 1: Warenentnahme

Ein Steuerpflichtiger entnimmt im Mai 01 aus seinem Lager Waren für seinen privaten Bedarf. Die Anschaffungskosten der Waren betragen im Februar 01 300,00 EUR. Die Wiederbeschaffungskosten der Waren im Mai 01 betragen 320,00 EUR (netto). Der Verkaufspreis (brutto) beträgt 599,90 EUR.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
ESTG: § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG: Teilwert (= Wiederbeschaffungskosten): 320,00 EUR Der Wert der Entnahme ist wie eine BE zu erfassen!	320,00	
UStG: Unentgeltliche Lieferung gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG § 4 nicht anwendbar, steuerpflichtig Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG: Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten im Zeitpunkt der Entnahme: 320,00 EUR § 12 Abs. 1 UStG: 19 % von 320,00 EUR = 60,80 EUR Die Umsatzsteuer ist wie eine BE zu erfassen!	60,80	

Fall 2: Private KfZ-Nutzung (Fahrtenbuch)

Ein Steuerpflichtiger nutzt sein Geschäftsfahrzeug im Jahr 01 auch für private Zwecke. Er führt ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Das Geschäftsfahrzeug wurde zu Beginn des Jahres mit Vorsteuerabzug gekauft. Im Jahr 01 wurden folgende Kosten als Betriebsausgaben erfasst:

- AfA: 7.500,00 EUR
- Benzinkosten: 3.300,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (627,00 EUR) = 3.927,00 EUR
- Wartungskosten: 1.200,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (228,00 EUR) = 1.428,00 EUR
- Kfz-Steuer: 275,00 EUR,
- Kfz-Versicherung: 525,00 EUR.

Insgesamt fuhr der Steuerpflichtige im gesamten Jahr 01 laut Fahrtenbuch mit dem Geschäftsfahrzeug 40 000 km; davon entfielen auf private Fahrten 12 000 km. Auf Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entfielen 6 600 km (einfache Entfernung 15 km, 220 Tage). Die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG für das Jahr 01 zu erfassen bzw. zu berücksichtigen!

Lösung: Gewinnermittlung 01

a) Privatnutzung:

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p><u>EStG:</u> Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG:</p> $\frac{12.800 \text{ EUR} * 12.000 \text{ km}}{40.000 \text{ km}} = 3.840,00 \text{ EUR}$ <p>Der Entnahmewert ist wie eine BE zu erfassen!</p>	3.840,00	
<p><u>UStG:</u> Unentgeltliche sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG § 4 nicht anwendbar, steuerpflichtig Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG: Ausgaben, <u>soweit Vorsteuerabzug möglich war:</u></p> $\frac{12.000 \text{ EUR} * 12.000 \text{ km}}{40.000 \text{ km}} = 3.600,00 \text{ EUR}$ <p>§ 12 Abs. 1 UStG: 19 % von 3.600,00 EUR = 684,00 EUR Der Betrag ist wie eine BE zu erfassen!</p>	684,00	

b) Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte:

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p><u>EStG:</u></p> $\frac{12.800 \text{ EUR}}{40.000 \text{ km}} = 0,32 \text{ EUR/km}$ $6.600 \text{ km} * 0,32 \text{ EUR} = 2.112,00 \text{ EUR}$ $- 220 \text{ T.} * 15 \text{ km} * 0,30 \text{ EUR} = 990,00 \text{ EUR}$ <p><u>nicht abzugsfähige BA</u> gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG: = 1.122,00 EUR 1.122,00 EUR sind dem Gewinn außerhalb hinzuzurechnen!</p> <p><u>UStG:</u> Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG; nicht steuerbar, da der Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wird; Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte stellen einen unternehmerischen Zweck dar!</p>		

Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben außerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung

Hinweis:

In der Praxis erfolgt die Abrechnung nach dem Fahrtenbuch jährlich. Da die USt aber monatlich bzw. vierteljährlich entsteht, empfiehlt es sich, einen geschätzten Betrag als wiederkehrende „Buchung“ zu hinterlegen. Bei der Jahresabrechnung wird dann nur der Differenzbetrag berücksichtigt.

Fall 3: Private KfZ-Nutzung (1%-Regel)

Im Mai 01 erwarb ein Steuerpflichtiger in einem Autohaus für seinen Betrieb einen neuen Pkw. Der Bruttolistenpreis einschließlich Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 38.580,00 EUR. Das Fahrzeug wird vom Unternehmer auch privat und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb genutzt. Der Steuerpflichtige führte kein Fahrtenbuch, um die unterschiedliche Nutzung des Geschäftsfahrzeuges zu dokumentieren. Die einfache Entfernung zwischen der Wohnung des Steuerpflichtigen und seiner Betriebsstätte beträgt 34 km.

Der Unternehmer fuhr im Mai 01 mit dem Fahrzeug an 20 Tagen von seiner Wohnung zu seiner Betriebsstätte.

Die Privatfahrten und die Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte sind für den Monat Mai 01 zu erfassen bzw. zu berücksichtigen.

Lösung: Gewinnermittlung **01 (Mai)**

a) Privatnutzung:

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<u>ESTG:</u> § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG: 1 % von 38.500,00 EUR = 385,00 EUR Der Entnahmewert von 385,00 EUR für Mai 01 ist wie eine BE zu erfassen!	385,00	
<u>UStG:</u> Unentgeltliche sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG § 4 nicht anwendbar, steuerpflichtig Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG: Ausgaben, <u>soweit Vorsteuerabzug möglich war:</u> Entnahmewert: 385,00 EUR - 20 %: <u>77,00 EUR</u> = Bem.grdl. 308,00 EUR § 12 Abs. 1 UStG: 19 % von 308,00 EUR = 58,52 EUR Der Betrag ist wie eine BE zu erfassen.	58,52	

b) Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte:

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
<p><u>ESTG:</u></p> <p>0,03 % v. 38.500 EUR * 34 km * 1 Monat = 392,70 EUR - 20 Tage * 20 km * 0,30 EUR = 120,00 EUR - 20 Tage * 14 km * 0,38 EUR = 106,40 EUR</p> <hr/> <p>= nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG = 166,30 EUR</p> <p>166,30 EUR sind dem Gewinn außerhalb hinzuzurechnen!</p> <p><u>UStG:</u> Keine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG; nicht steuerbar, da der Gegenstand nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wird; Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind unternehmerischen Zwecken zuzuordnen!</p>		

Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben außerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung

10.6 Einlagen

Fall:

Ihr Mandant nutzt ein Regalsystem bisher in seiner Privatwohnung. Der Kaufpreis dieses Regalsystems im November 01 betrug 1.200,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (228,00 EUR) = 1.428,00 EUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt acht Jahre. Aufgrund einer privaten Neuanschaffung verwendet der Mandant das Regalsystem seit November 03 in seinem Büro zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Der geschätzte Wert des Möbelstücks im November 03 beträgt 820,00 EUR.

Lösung: Gewinnermittlung 03

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
<p>Privateinlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG => Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 1 u. 2 EStG: Teilwert: 820,00 EUR <u>Max. fortgeführte AK</u> (da innerhalb der letzten drei Jahre vor der Zuführung privat angeschafft):</p> <p>AK November 01 (§ 9b EStG): 1.428,00 EUR - AfA § 7 Abs. 1 EStG (01) $\frac{100\%}{8 J.} = 12,5\% \text{ v. } 1.428,00 \text{ EUR} * \frac{2}{12} = 29,75 \text{ EUR}$ - AfA § 7 Abs. 1 EStG (02) 12,5 % v. 1.428,00 EUR = 178,50 EUR - AfA § 7 Abs. 1 EStG (03) $\frac{12,5\% \text{ v. } 1.428,00 \text{ EUR} * \frac{10}{12} = 148,75 \text{ EUR}}$ = fortgeführte AK 01.11.03: 1.071,00 EUR</p> <p>TW 820,00 EUR < fortgeführte AK 1.071,00 EUR => Bewertung der Einlage mit dem TW 820,00 EUR Abnutzbares Anlagevermögen: AK/Einlagewert ≠ BA => AfA = BA (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG):</p> <p>Grundsätzlich jährliches Wahlrecht zwischen § 6 Abs. 2 EStG und § 6 Abs. 2a EStG</p> <p>§ 6 Abs. 2a EStG wird angewandt 250,00 EUR < Einlagewert ≤ 1.000,00 EUR; TW: 820,00 EUR => GWG Sammelposten $\frac{820,00 \text{ EUR}}{5 J.} = 164,00 \text{ EUR als BA}$ (Hinweis: § 6 Abs. 2 EStG i. V. m. § 7 EStG würde zu einem höheren Gewinn führen, Einlagewert > 800,00 EUR Restnutzungsdauer 6 Jahre, lineare AfA § 7 Abs. 1 EStG, lineare AfA: $16 \frac{2}{3}\% \text{ von } 820 = 136,67 * \frac{2}{12} = 22,78 \text{ EUR}$, evtl. degressive AfA: $25\% \text{ von } 820 * \frac{2}{12} = 34,17 \text{ EUR als BA}$)</p>		164,00

Bei Anschaffung in 2020, 2021 und 2022 können die fortgeführten AHK auch im Wege der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG ermittelt werden.

Lösung: Gewinnermittlung 04

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
§ 6 Abs. 2a EStG		
Anteilige Auflösung Sammelposten 03		164,00

10.7 Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Fall 1:

Ihr Mandant lädt im Dezember 2021 einen guten Kunden zum Essen ein. Er zahlt die entstandenen Bewirtungskosten für Speisen in Höhe von 80,00 EUR + 7 % Umsatzsteuer (5,60 EUR) sowie für Getränke in Höhe von 40,00 EUR + 19 % USt (7,60 EUR) = 133,20 EUR mit Kreditkarte vom betrieblichen Bankkonto, Belastung am 5. Januar 2022.

Lösung: Gewinnermittlung 2021

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Bewirtungskosten netto: BA gem. § 4 Abs. 4 EStG Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG, Abfluss bei Unterschriftsleistung		120,00
Vorsteuer: BA gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG (Abfluss bei Unterschriftsleistung)		13,20
Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG: 30 % v. 120,00 EUR = 36,00 EUR 36,00 EUR Hinzurechnung außerhalb zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns! Vorsteuer bleibt in voller Höhe abzugsfähig! Keine Korrektur der Vorsteuer (§ 15 Abs. 1a UStG)!		

Hinzurechnung außerhalb 36,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2021
Alternativ kann die Korrektur innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung durch das Eintragen von - 36,00 EUR in der Spalte BA vorgenommen werden.

Gemäß § 12 Abs. 2 UStG Nr. 15 unterliegen die im Dezember 2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken (19 %), dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Fall 2:

Ihr Mandant kauft im Dezember 01 für einen guten Kunden zu dessen Geschäftsjubiläum eine Flasche Champagner für 50,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (9,50 EUR) = 59,50 EUR. Die Zahlung erfolgt bar. Am 30. Dezember 01 überreicht Ihr Mandant im Rahmen einer Jubiläumsfeier des Kunden das Geschenk. § 37b EStG wird nicht berücksichtigt.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben
Kauf des Geschenks: BA gem. § 4 Abs. 4 EStG Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG		59,50
Schenkung: AK des Geschenks > 35,00 EUR => nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1a S. 1 UStG nicht abziehbar => die nicht abziehbare Vorsteuer darf gem. § 12 Satz 1 Nr. 3 EStG den Gewinn nicht mindern! Der Bruttobetrag i.H.v. 59,50 EUR ist zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns außerhalb hinzuzurechnen!		

Hinzurechnung außerhalb 59,50 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 01

Fall 3:

Ihr Mandant unternahm im Februar 2022 eine zweitägige Geschäftsreise. Die Reise begann am ersten Tag um 17:00 Uhr und endete am zweiten Tag um 18:00 Uhr. Er legt im Zusammenhang mit dieser Geschäftsreise zwei ordnungsgemäße Rechnungen vor, die beide mit Kreditkarte vom betrieblichen Bankkonto beglichen wurden:

- a) Übernachtungskosten (ohne Frühstück) über 100,00 EUR + 7 % Umsatzsteuer (7,00 EUR) = 107,00 EUR
b) Kosten für Verpflegung über 80,00 EUR + 7 % Umsatzsteuer (5,60 EUR) und 20,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (3,80 EUR) = 109,40 EUR

Lösung: Gewinnermittlung 2022

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
Übernachungskosten sind BA (Abflussprinzip § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) Vorsteuer Abflussprinzip		100,00 7,00
Verpflegungskosten sind BA (Abflussprinzip § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) Vorsteuer Abflussprinzip Gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 i. V. mit § 9 Abs. 4a EStG sind max. 2 Tage * 14,00 EUR = 28,00 EUR bei der Gewinnermittlung abzugsfähig; der übersteigende Betrag stellt eine nicht abzugsfähige BA dar: Verpflegungskosten (netto): 100,00 EUR - Pauschbeträge (2 * 14,00 EUR): 28,00 EUR = nicht abzugsfähige BA: 72,00 EUR 72,00 EUR sind zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns außerhalb hinzuzurechnen! Vorsteuer bleibt abzugsfähige BA (bereits als BA erfasst => § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG)		100,00 9,40

Hinzurechnung außerhalb 72,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 2022

10.8 Fälle zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern (z.B. Ärzten)

Die folgenden fünf Fälle beziehen sich auf die Gewinnermittlung von Dr. med. Xaver Maurer, praktischer Arzt. Dr. Maurer betreibt in München eine Praxis und ermittelt seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG. Dr. Maurer erfüllt die Voraussetzungen für die Anwendung von § 7g EStG. Dr. Maurer wendet § 6 Abs. 2 EStG an und möchte bei seinen Gewinnermittlungen einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erzielen.

Fall 1:

Dr. Maurer kauft im Dezember 01 einen Bürostuhl für 800,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (152,00 EUR) = 952,00 EUR. Die Bezahlung erfolgt am 9. Januar 02. Der Vorgang ist bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 noch nicht erfasst.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Die Vorsteuer ist gem. § 15 Abs. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 14 UStG nicht abziehbar.</p> <p>Die nicht abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b EStG zu den Anschaffungskosten (AK = 952,00 EUR).</p> <p>Gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind beim abnutzbaren Anlagevermögen die Vorschriften über die AfA, über GWG bzw. GWG-Sammelposten entsprechend anzuwenden:</p> <p>AK (netto, auch dann, wenn Vorsteuer nicht abziehbar ist) $\leq 800,00$ EUR \Rightarrow es liegt ein GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG vor (obwohl die AK $> 800,00$ EUR sind)</p> <p>Der Betrag ist im Jahr 01 als BA zu erfassen, auf den Zeitpunkt der Bezahlung kommt es nicht an.</p>		952,00

Fall 2 (§ 7g, Variante Bildung IAB 2016 bis 2019, Anschaffung ab 2017):

Dr. Maurer kauft im November 02 ein Ultraschallgerät für 40.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (7.600,00 EUR) = 47.600,00 EUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Ultraschallgerätes beträgt fünf Jahre. Die Lieferung erfolgt am 20. November 02. Die Zahlung erfolgt durch Banküberweisung am 22. Dezember 02. Der Vorgang wurde bei der Gewinnermittlung 02 noch nicht berücksichtigt. Der Mandant hatte im Jahr 01 einen Investitionsabzugsbetrag (IAB-Topf 01) in Höhe von 30.000,00 EUR gebildet und bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 gewinnwirksam berücksichtigt.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag aus dem gebildeten IAB-Topf 01 im Anschaffungsjahr hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen. Im Anschaffungsjahr will er die höchstmöglichen Abschreibungen vornehmen.

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Anschaffung Ultraschallgerät:</p> <p>(1) Die Vorsteuer ist gem. § 15 Abs. 2 UStG i.V.m. § 4 Nr. 14 UStG nicht abziehbar; die nicht abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b EStG zu den Anschaffungskosten (AK = 47.600,00 EUR).</p> <p>(2) Hinzurechnung des IAB gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG: Außerhalb der Gewinnermittlung werden 40 % von 47.600,00 EUR = 19.040,00 EUR dem Gewinn hinzugerechnet.</p> <p>(3) Kürzung der AK gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG: Der Mandant kann die AK um max. 40 % v. 47.600,00 EUR = 19.040,00 EUR kürzen; der Betrag ist bei der Gewinnermittlung für 02 als BA zu erfassen.</p> <p>(4) Gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind beim abnutzbaren Anlagevermögen die Vorschriften über die AfA zu befolgen: AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $\frac{100\%}{5\text{ J.}} = 20\% \text{ v. } 28.560,00 \text{ EUR} = 5.712,00 \text{ EUR};$ $5.712,00 \text{ EUR} * \frac{2}{12} = 952,00 \text{ EUR}$ als BA zu erfassen (falls Anschaffung in 2020, 2021 oder 2022 erfolgt: degressive AfA: $25\% \text{ von } 28.560 * \frac{2}{12} = 1.190,00 \text{ EUR}$)</p> <p>(5) Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG: 20 % von 28.560,00 EUR = 5.712,00 EUR sind als BA zu erfassen</p>		<p>19.040,00</p> <p>952,00</p> <p>5.712,00</p>

Hinzurechnung außerhalb 19.040,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 02

Der nicht ausgeschöpfte IAB-Topf aus dem Jahr 01 beträgt (30.000,00 EUR – 19.040,00 EUR) 10.960,00 EUR und kann für künftige Investitionen verwendet werden.

Fall 2 (§ 7g, Variante Bildung IAB ab 2020, Anschaffung ab 2021):

Dr. Maurer kauft im November 02 ein Ultraschallgerät für 40.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (7.600,00 EUR) = 47.600,00 EUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Ultraschallgerätes beträgt fünf Jahre. Die Lieferung erfolgt am 20. November 02. Die Zahlung erfolgt durch Banküberweisung am 22. Dezember 02. Der Vorgang wurde bei der Gewinnermittlung 02 noch nicht berücksichtigt. Der Mandant hatte im Jahr 01 einen Investitionsabzugsbetrag (IAB-Topf 01) in Höhe von 30.000,00 EUR gebildet und bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 gewinnwirksam berücksichtigt.

Der Mandant entscheidet sich, den höchstmöglichen Betrag aus dem gebildeten IAB-Topf 01 im Anschaffungsjahr hinzuzurechnen und die Anschaffungskosten um den höchstmöglichen Betrag zu kürzen. Im Anschaffungsjahr will er die höchstmöglichen Abschreibungen vornehmen.

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Anschaffung Ultraschallgerät:</p> <p>(1) Die Vorsteuer ist gem. § 15 Abs. 2 UStG i.V.m. § 4 Nr. 14 UStG nicht abziehbar; die nicht abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b EStG zu den Anschaffungskosten (AK = 47.600,00 EUR).</p> <p>(2) Hinzurechnung des IAB gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG: Außerhalb der Gewinnermittlung werden 50 % von 47.600,00 EUR = 23.800,00 EUR dem Gewinn hinzugerechnet.</p> <p>(3) Kürzung der AK gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG: Der Mandant kann die AK um max. 50 % v. 47.600,00 EUR = 23.800,00 EUR kürzen; der Betrag ist bei der Gewinnermittlung für 02 als BA zu erfassen.</p> <p>(4) Gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind beim abnutzbaren Anlagevermögen die Vorschriften über die AfA zu befolgen: AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG: $\frac{100\%}{5 J.} = 20\% \text{ v. } 23.800,00 \text{ EUR} = 4.760,00 \text{ EUR};$ $4.760,00 \text{ EUR} * \frac{2}{12} = 793,33 \text{ EUR}$ als BA zu erfassen (falls Anschaffung in 2020, 2021 oder 2022 erfolgt: degressive AfA: $25\% \text{ von } 23.800 * \frac{2}{12} = 991,67 \text{ EUR}$)</p> <p>(5) Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG: 20 % von 23.800,00 EUR = 4.760,00 EUR sind als BA zu erfassen</p>		<p>23.800,00</p> <p>794,00</p> <p>4.760,00</p>

Hinzurechnung außerhalb 23.800,00 EUR zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns 02

Der nicht ausgeschöpfte IAB-Topf aus dem Jahr 01 beträgt (30.000,00 EUR – 23.800,00 EUR) 6.200,00 EUR und kann für künftige Investitionen verwendet werden.

Fall 3:

Anfang November 01 schafft Dr. Maurer einen neuen betrieblichen Pkw an. Der Pkw wird von Dr. Maurer zu mehr als 50 % für seine Praxis genutzt. Die Rechnung des Autohauses für den neuen Pkw beträgt 48.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (9.120,00 EUR) = 57.120,00 EUR. Der inländische Bruttolistenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Ersterzulassung beträgt 62.380,00 EUR. Das neue Fahrzeug hat eine Nutzungsdauer von fünf Jahren. Dr. Maurer gleicht im November 01 den Betrag von 57.120,00 EUR durch Banküberweisung aus.

Dr. Maurer nutzt das neue Fahrzeug im November und Dezember 01 auch für private Fahrten. Fahrten zwischen Wohnung und Praxis sind nicht zu berücksichtigen. Ein Fahrtenbuch führt Dr. Maurer nicht.

Während die Anschaffung des Fahrzeugs bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 bereits vollständig und korrekt erfasst wurde, ist die private Nutzung des Pkw für November 01 und Dezember 01 bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 noch zu berücksichtigen.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Private Kfz-Nutzung:</p> <p>Einkommensteuerliche Erfassung: Gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG liegt eine Privatentnahme vor; die Privatentnahme ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG mit der sog. „1 % - Regelung“ zu bewerten: $1 \% \text{ v. } 62.300,00 \text{ EUR} = 623,00 \text{ EUR} * 2 \text{ Monate} = 1.246,00 \text{ EUR}$; der Entnahmewert in Höhe von 1.246,00 EUR ist bei der Gewinnermittlung 01 als Betriebseinnahme zu erfassen.</p> <p>Umsatzsteuerliche Erfassung: § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist nicht anwendbar, da bei der Anschaffung des Fahrzeugs kein Vorsteuerabzug möglich war. Der Vorgang ist daher nicht umsatzsteuerbar.</p>	1.246,00	

Fall 4:

Für die Praxis von Dr. Maurer wird am 29. Dezember 01 Verbandsmaterial für 500,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (95,00 EUR) = 595,00 EUR geliefert. Die Rechnung bezahlte er sofort am 29. Dezember 01 mit der Kreditkarte des Praxiskontos. Da die Bankbelastung erst am 3. Januar 02 erfolgt, berücksichtigt Dr. Maurer den Vorgang bei seiner Gewinnermittlung für das Jahr 01 nicht.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Anschaffung von Verbandsmaterial: Die Vorsteuer ist gem. § 15 Abs. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 14 UStG nicht abziehbar. Die nicht abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b EStG zu den Anschaffungskosten des Verbandsmaterials (AK = 595,00 EUR). Der Abfluss erfolgt mit Kartenzahlung im Dezember 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG. Der Betrag von 595,00 EUR ist deshalb im Jahr 01 als BA zu erfassen.</p>		595,00

Fall 5:

Im Juli 01 erhält eine Auszubildende von Dr. Maurer aufgrund ihrer überdurchschnittlichen Abschlussprüfungsergebnisse ein Sachgeschenk überreicht. Dr. Maurer zahlt für das Geschenk im Juli 01 EUR 49,90 (Bruttobetrag einschließlich 19 % Umsatzsteuer) in bar. Der Vorgang ist bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 noch zu berücksichtigen.

§ 37b EStG wird nicht berücksichtigt.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebs-ausgaben
<p>Geschenk für die Auszubildende: Der Kauf des Geschenks stellt im Jahr 01 eine BA dar, weil der Abfluss im Jahr 01 erfolgte (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Bruttobetrag \leq 60,00 EUR => Es liegt eine sogenannte Aufmerksamkeit vor, die für die Auszubildende lohnsteuerfrei ist (vgl. R 19.6 LStR).</p> <p>Der Vorgang ist gem. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG nicht steuerbar, weil beim Kauf des Geschenks kein Vorsteuerabzug möglich war (vgl. § 15 Abs. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 14). Im Übrigen sind Aufmerksamkeiten gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG von der Umsatzbesteuerung ausgenommen.</p>		49,90

10.9 Fälle zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG mit Korrekturen und Berichtigungen

Fall 1:

- a) Zur Finanzierung einer betrieblichen Investition nimmt ein Steuerpflichtiger am 30. Juni 01 bei seiner Bank ein Darlehen in Höhe von 30.000,00 EUR, rückzahlbar nach zehn Jahren in einer Summe, auf. Die Auszahlung erfolgt zum 30. Juni 01 mit 97 %. Auf dem Bankkonto des Mandanten erfolgt im Juni 01 die Gutschrift von 29.100,00 EUR. Diesen Betrag hat der Steuerpflichtige bei seiner Gewinnermittlung 01 als Betriebseinnahme erfasst. Das Disagio in Höhe von insgesamt 900,00 EUR (3 % von 30.000,00 EUR) hat der Steuerpflichtige auf die Laufzeit des Darlehens von zehn Jahren gleichmäßig verteilt; in seiner Gewinnermittlung für 01 hat der Steuerpflichtige deshalb 90,00 EUR ($\frac{900,00 \text{ EUR}}{10 \text{ J.}}$) als Betriebsausgabe erfasst.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
<p><u>Darlehensaufnahme:</u> Die Darlehensaufnahme ist keine Betriebseinnahme, es handelt sich um einen Finanzierungsvorgang, der bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG nicht erfasst wird. 29.100,00 EUR sind bei den Betriebseinnahmen zu stornieren.</p>	- 29.100,00	
<p><u>Disagio:</u> Das Disagio ist bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG im Jahr der Darlehensauszahlung in voller Höhe als Betriebsausgabe zu erfassen, soweit es marktüblich ist (vgl. § 11 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG). Eine zeitliche Abgrenzung und Bildung eines aktiven RAP erfolgt bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG nicht, deshalb sind 90,00 EUR bei den Betriebsausgaben zu stornieren.</p>		- 90,00
<p>Das Disagio ist im Jahr 01 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG in voller Höhe als Betriebsausgabe zu erfassen.</p>		+ 900,00

- b) Laut Darlehensvertrag beträgt der Zinssatz 2,5 % p.a. Die Zinsen werden laut Vertrag halbjährlich nachträglich vom Bankkonto des Steuerpflichtigen abgebucht. Am 2. Januar 02 wird das Bankkonto des Steuerpflichtigen mit den Zinsen für das 2. Halbjahr 01 in Höhe von 375,00 EUR belastet. Der Steuerpflichtige hat, weil der Betrag am 2. Januar 02 seinem Bankkonto belastet wird, bei seiner Gewinnermittlung für das Jahr 02 den Betrag von 375,00 EUR als Betriebsausgabe erfasst.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
<p><u>Darlehenszinsen:</u> Es handelt sich bei den Darlehenszinsen um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die innerhalb „kurzer Zeit“ nach Beendigung des Kalenderjahres 01 abgeflossen sind und somit gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG dem Kalenderjahr 01 zuzuordnen sind. Deshalb sind 375,00 EUR bei der Gewinnermittlung für das Jahr 01 als Betriebsausgabe zu erfassen.</p>		+ 375,00

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
<p><u>Darlehenszinsen:</u> Es gilt nicht das Abflussprinzip, sondern die Zinsen sind als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG als Betriebsausgaben im Jahr 01 zu erfassen (siehe oben). Deshalb sind 375,00 EUR in der Gewinnermittlung für 02 bei den Betriebsausgaben zu stornieren.</p>		- 375,00

Fall 2:

Zum 31. Dezember 04 belastet die Bank das Kontokorrentkonto des Steuerpflichtigen mit der Tilgungsrate für ein im Jahr 01 aufgenommenes Ratendarlehen in Höhe von 1.500,00 EUR. Die Tilgungsrate vom 31. Dezember 04 in Höhe von 1.500,00 EUR wird am gleichen Tag vom Bankkonto des Mandanten abgebucht und bei der Gewinnermittlung 04 als Betriebsausgabe erfasst.

Lösung: Gewinnermittlung 04

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
<u>Darlehenstilgung:</u> Darlehenstilgungen sind keine Betriebsausgaben. Es handelt sich - wie bei der Aufnahme des Darlehens - um Finanzierungsvorgänge, die bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Deshalb ist die Tilgungsrate vom 31. Dezember 04 bei den Betriebsausgaben zu stornieren.		- 1.500,00

Fall 3:

Im Dezember 01 hat Ihr Mandant Handelswaren für 8.000,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (1.520,00 EUR) = 9.520,00 EUR gekauft. Die Lieferung und Rechnungsstellung erfolgen im Dezember 01. Die Rechnung hat Ihr Mandant Anfang Januar 02 unter Abzug von 2 % Skonto bezahlt. Die Banküberweisung vom 5. Januar 02 beträgt 9.329,60 EUR (9.520,00 EUR abzüglich 2 % Skonto). Weil der Einkauf im Jahr 01 erfolgt, erfasst Ihr Mandant bei seiner Gewinnermittlung für das Jahr 01 EUR 9.520,00 als BA.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Keine Betriebsausgabe im Jahr 01, weil der Geldfluss erst im Jahr 02 erfolgt. (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG); deshalb Storno Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung des Jahres 01!		- 9.520,00

Hinweis:

Der Einkauf von Handelswaren ist keine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im Sinne von § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG!

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Betriebsausgaben im Jahr 02 in Höhe von 9.329,60 EUR, weil der Geldfluss in Höhe von 9.329,60 EUR im Jahr 02 erfolgt. (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG)		+ 9.329,60

Fall 4:

Ein Kunde Ihres Mandanten musste im Jahr 01 Insolvenz anmelden. Die ursprüngliche Forderung gegenüber diesem Kunden betrug 2.380,00 EUR. Im Dezember 01 erhält Ihr Mandant vom Insolvenzverwalter die Mitteilung, dass er im Januar 02 mit einer Überweisung von 10 % von 2.380,00 EUR = 238,00 EUR rechnen könne. Der Restbetrag sei sicher verloren. Im Januar 02 geht dann der Betrag von 238,00 EUR auf dem Bankkonto Ihres Mandanten ein. Ihr Mandant hat in seiner Gewinnermittlung für das Jahr 01 den Ausfall der Forderung in Höhe von 2.142,00 EUR (2.380,00 EUR abzüglich 238,00 EUR) als Betriebsausgabe erfasst.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Forderungsverluste (Forderungsabschreibungen) werden bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG nicht als Betriebsausgaben erfasst, deshalb Storno Betriebsausgaben in Höhe von 2.142,00 EUR in der Gewinnermittlung für das Jahr 01		- 2.142,00

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Der Geldeingang ist als Betriebseinnahme im Jahr 02 zu erfassen (Zuflussprinzip gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)	+ 238,00	

Fall 5:

Für die Erstellung der Gewinnermittlung für das Jahr 01 erwartet Ihr Mandant im Laufe des Jahres 02 die Honorarrechnung des Steuerberaters in Höhe von 680,00 EUR netto. Diesen Betrag hat er deshalb vorsorglich in seiner Gewinnermittlung für das Jahr 01 als Betriebsausgabe erfasst.

Im April 02 erhält Ihr Mandant die Rechnung in Höhe von 620,00 EUR + 19 % Umsatzsteuer (117,80 EUR) = 737,80 EUR, die er sofort durch Banküberweisung begleicht.

Lösung: Gewinnermittlung 01

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG dürfen keine Rückstellungen als Betriebsausgaben erfasst werden; deshalb Storno Betriebsausgaben in Höhe von 680,00 EUR		- 680,00

Lösung: Gewinnermittlung 02

Begründungen, §§, Text	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben
	+ / -	+ / -
Es handelt sich gem. § 4 Abs. 4 EStG um Betriebsausgaben; der Abfluss erfolgt im Jahr 02; der Bruttobetrag wird deshalb in der Gewinnermittlung für das Jahr 02 als Betriebsausgaben erfasst (Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG)		+ 737,80

10.10 Gewinnermittlung § 4 Abs. 3 EStG bei Betrieb einer Photovoltaikanlage

Behandlung von Photovoltaikanlagen

Umsatzsteuer: Durch das Jahressteuergesetz 2022 (BStBl. I 2023 S. 2294) wurde der Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Absatz 3 Nr. 1 UStG) eingeführt. Unter den Voraussetzungen des § 12 Absatz 3 Nr. 1 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 0 Prozent für die Lieferungen von Solarmodulen und der für den Betrieb wesentlichen Komponenten (incl. Stromspeicher). Die Regelung ist am 1.1.2023 in Kraft getreten.

ESt: Gleichzeitig wird das JStG 2022 mit dem neu eingeführten § 3 Nr. 72 EStG die Einkünfte aus der Erzeugung und den Eigenverbrauch (Entnahme) von Solarstrom ab dem 1.1.2022 steuerfrei stellen.

Übersicht:

	ESt		USt	
	<p><u>Grundsatz:</u> Durch den Betrieb von Photovoltaikanlagen entstehen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn/Verlust. Dieser ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen BE und BA (EÜR). BE sind z. B. die Einspeisevergütung, die Entnahme von Strom für den eigenen Bedarf und ggf. Zuschüsse. BA sind die AfA, Schuldzinsen, Versicherungen, usw....</p>		<p><u>Grundsatz:</u> Umsätze durch den Betrieb von Photovoltaikanlagen unterliegen der USt. Der USt unterliegen die Entgelte durch das Einspeisen von Strom und der selbst verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe gem. §3 (1b) Nr. 1 UStG. Im Gegenzug sind die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung und den Aufwendungen abziehbar.</p>	
Voraussetzungen	bis 31.12.2021	ab 01.01.2022	bis 31.12.2022	ab 01.01.2023
<p><u>Vereinfachungsregel:</u> BMF v. 29.10.2021</p> <ul style="list-style-type: none"> Anlagen bis 10 kwp Einspeisung und EV Inbetriebnahme nach 31.12.2003 Antrag beim Finanzamt nötig (ggf. nachteilig) 	<p><u>Folgen:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Unterstellung: keine Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei) für alle offenen VZ Keine Gewinnermittlung EÜR und keine Anlage G 	<ul style="list-style-type: none"> Einspeisevergütung und Entnahmen sind steuerfrei Keine BA wg. § 3c EStG Keine Gewinnermittlung EÜR und keine Anlage G 	<p><u>Kleinunternehmer</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Kein USt auf Einspeisevergütung und EV Kein VSt-Abzug <p><u>kein Kleinunternehmer</u></p> <ul style="list-style-type: none"> USt auf Einspeisevergütung und EV Voller VSt-Abzug 	<ul style="list-style-type: none"> 0%-Steuer auf AK aller PV-Komponenten: Kein VSt-Abzug möglich Keine USt auf Einspeisevergütung, wenn Kleinunternehmer Keine USt auf EV, da VSt-Abzug ausgeschlossen
<ul style="list-style-type: none"> JStG 2022: § 3 Nr. 72 EStG, § 12 (3) UStG Anlagen bis 30 kwp bei EFH oder gewerbl. Bauten Anlagen bis 15 kwp/Wohn- bzw. Gewerbeinheit bei MFH oder gemischt genutzten Immobilien Inbetriebnahme egal Max. 100 kwp/Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmer 	<ul style="list-style-type: none"> bei Anlagen bis 10 kwp keine Gewinnerzielungsabsicht bei Anlagen > 10 kwp und ≤ 30 kwp Totalgewinnprognose erforderlich 	<ul style="list-style-type: none"> Einspeisevergütung und Entnahmen sind steuerfrei Keine BA wg. § 3c EStG Keine Gewinnermittlung EÜR und keine Anlage G 	<p><u>Kleinunternehmer</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Kein USt auf Einspeisevergütung und EV Kein VSt-Abzug <p><u>kein Kleinunternehmer</u></p> <ul style="list-style-type: none"> USt auf Einspeisevergütung und EV Voller VSt-Abzug 	<ul style="list-style-type: none"> 0%-Steuer auf AK aller PV-Komponenten: Kein VSt-Abzug möglich Keine USt auf Einspeisevergütung, wenn Kleinunternehmer Keine USt auf EV, da VSt-Abzug ausgeschlossen

Sachverhalt: (Anschaffung vor 01.01.2022)

Ein Hausbesitzer erwirbt im Januar 2019 eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 5 kW zum Preis von 11.900 EUR (brutto). Die ordnungsgemäße Rechnung des Lieferanten weist die Umsatzsteuer i. H. von 1.900 EUR gesondert aus. Es sind Schuldzinsen für die Anschaffung der Anlage von jährlich 150 EUR sowie Aufwendungen für Büromaterial in Höhe von 23,80 EUR brutto angefallen. Der voraussichtliche Stromertrag der Anlage wird ca. 5.000 kWh pro Jahr betragen. Er beabsichtigt bei Anschaffung ca. 20 % des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen.

Gegenüber dem Finanzamt hat der Anlagenbetreiber auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG verzichtet.

Im Jahr 2019 speist der Hausbesitzer 3.900 kWh Solarstrom ein. Die insgesamt erzeugte Strommenge beträgt 5.000 kWh. Zur Deckung des eigenen Strombedarfs von 4.000 kWh wird zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem Preis von 25 Cent pro kWh (Bruttopreis) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 EUR (Bruttopreis) bezogen.

Er ordnet seine Anlage zu 100 % dem Unternehmensvermögen zu.

USt:

1. Steuerpflichtige Umsätze

a) Entgelte aus der Einspeisung von Strom

		EUR
	Eingespeister Strom x Einspeisevergütung (3.900 kWh x 11,47 Cent/kWh *)	447,33
+	USt 19%	84,99
=	Umsatz brutto	532,32

*) lt. EEG-Gesetz

b) Eigenverbrauch = Unentgeltliche Lieferung gem. § 3 (1b) S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 10 (4) S. 1 Nr. 1 UStG

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist der Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes. Dies ist der Nettostrompreis bei Bezug vom Netzbetreiber.

$$\frac{((4.000 \text{ kwh} * 25 \text{ Ct}) + (6,55 \text{ EUR} * 12 \text{ Monate}))}{4.000 \text{ kwh}} * \frac{100}{119} = 22,66 \text{ Ct./kwh}$$

Der Umfang des eigenverbrauchten Stroms kann wie folgt ermittelt werden:

- Durch einen installierten Zähler
- Durch Schätzung: Dabei gilt:

$$\text{Installierte Leistung der Anlage in kwp} \times 1.000 \text{ kWh} = \text{erzeugte Strommenge}$$

		EUR
	Eigenverbrauch x Einkaufspreis netto für Strom (5.000 kWh - 3.900 kWh) x 22,66 Ct/kWh *	249,26
+	USt 19%	47,36
=	Entnahme brutto	296,62

2. Vorsteuerabzug:

		EUR
	Vorsteuer aus Anschaffung $AK\ brutto = \frac{11.900\ EUR * 19}{119}$	1.900,00
+	Vorsteuer aus Büromaterial $AK\ brutto = \frac{23,80\ EUR * 19}{119}$	3,80
=	Vorsteuer gesamt	1.903,80

EST:

Durch den Betrieb von Photovoltaikanlagen entstehen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn/Verlust. Dieser ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen BE und BA (EÜR).

A. Vereinfachungsregeln:

1. BMF v. 29.10.2021: keine Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei), wenn:
 - Anlagen bis 10 kwp
 - Nutzung der Anlage zur Einspeisung und für Eigenverbrauch
 - Inbetriebnahme nach 31.12.2003
 - Antrag beim Finanzamt nötig (ggf. nachteilig)
2. JStG 2022: Ab 1. Januar 2022 zwingende Steuerbefreiung (kein Wahlrecht) gem. § 3 Nr. 72 EStG, wenn:
 - Anlagen bis 30 kwp bei EFH oder Gewerbebauten
 - Anlagen bis 15 kwp/Wohn- u. Gewerbeeinheit bei MFH oder gemischt genutzten Bauten
 - Beschränkung auf max. 100 kwp/Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmerschaft
 - Inbetriebnahme und Nutzung/Verwendung des Stroms egal
 - Keine BA wg. § 3c EStG

Bei Anwendung einer der Vereinfachungsregeln entstehen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Gewinnermittlung (EÜR) und eine Anlage G ist nicht zu erklären.

B. Nichtanwendung der Vereinfachungsregeln (nur bis 31.12.2021 möglich, Gewinnerzielungsabsicht muss auf Anfrage der Finanzverwaltung evtl. nachgewiesen werden):

Kann keine der Vereinfachungsregeln angewandt werden, sind die Einkünfte dem Finanzamt im Rahmen einer EÜR und der Anlage G zu erklären.

1. Betriebseinnahmen

- Einspeisevergütung des Netzbetreibers
- Vergütung Dritter (z. B. Mieter, Nachbar, ...)
- Zuschüsse: Wahlrecht (EStR 6.5 Abs. 2 EStR) → sofortige BE oder Verringerung der AK
- Stromentnahme für den Eigenbedarf

2. Betriebsausgaben

- Lineare AfA; Nutzungsdauer 20 Jahre, ggf. zeitanteilig
- Prinzipiell degressive AfA bei Anschaffung in 2020, 2021 und 2022
- Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG
- IAB vor Anschaffung möglich i. H. v. 50 % der voraussichtlichen AK
- Batteriespeicher: lineare AfA, Nutzungsdauer 20 Jahre, wenn kein selbst. WG (i. d. R., wenn Anschaffung mit PV-Anlage)

Berechnung der Einkünfte

Betriebseinnahmen:

a) Einspeisevergütung

		EUR
	Eingespeister Strom x Einspeisevergütung 3.900 kWh x 11,47 Ct/kWh	447,33
+	USt 19%	84,99
=	Einnahme brutto	532,32

b) Eigenverbrauch

Entnahmen sind mit dem Teilwert gem. § 6 (1) Nr. 4 EStG anzusetzen. Dies sind die Wiederherstellungskosten des Stroms (inkl. Verwaltungs-/Betriebs- und Finanzierungskosten)

Möglichkeiten zur Ermittlung des Teilwerts:

- Individuelle Kosten (=progressive Methode)

In 2019 angefallene Kosten:

		EUR
	AfA	500,00
+	Schuldzinsen	150,00
+	Büromaterial netto	20,00
=	Gesamtkosten	670,00

$$\text{Individuelle Kosten} = \frac{\text{Gesamtkosten}}{\text{erzeugte Strommenge}} = 0,1340 \text{ EUR/kWh}$$

- Erzielbarer Verkaufspreis (=retrograde Methode)
Einspeisevergütung = 0,1147 EUR/kWh
- Vereinfachungsregeln
 - a) Pauschal oder = 0,2000 EUR/kWh
 - b) BMG für die USt (Bezugspreis netto) = 0,2266 EUR/kWh

Günstigster Wert: Einspeisevergütung → Teilwert = 0,1147 EUR/kWh

		USt	ESt
	Eigenverbrauch	EUR	EUR
	ESt: (5.000 kWh - 3.900 kWh) x 11,47 Ct/kWh		126,17
	USt: (5.000 kWh - 3.900 kWh) x 22,66 Ct/kWh	249,26	
+	USt	47,36	47,36
=	Entnahmewert brutto		173,53

a) Umsatzsteuer/Vorsteuer

- Vereinnahmte USt aus Einspeisevergütung
- Entstandene USt auf Eigenverbrauch
- Erstattete Vorsteuer aus AK und Büromaterial

Betriebsausgaben

- a) AfA
- b) Schuldzinsen
- c) Büromaterial
- d) Umsatzsteuer/Vorsteuer
- Abgeführte USt aus Einspeisung und EV
 - Gezahlte Vorsteuer für AK und Büromaterial

Einnahmen-Überschussrechnung 2019

Begründungen, §§, Text	Betriebs-einnahmen	Betriebsausgaben
Einspeisevergütung 3.900 kWh x 11,47 Ct/kWh = 447,33 EUR + USt 19% = 84,99 EUR	447,33 84,99	
Eigenverbrauch (5.000 kWh – 3.900 kWh) x 11,47 Ct/kWh = 126,17 EUR + USt 19% = 47,36 EUR	126,17 47,36	
Erstattete Vorsteuerbeträge aus AK $\frac{11.900 \text{ EUR} \times 19}{119}$ aus Büromaterial AK $\frac{23,80 \text{ EUR} \times 19}{119}$	1.900,00 3,80	
AfA: $\frac{AK}{ND}$ $\frac{10.000 \text{ EUR}}{20 \text{ Jahre}} = 500,00 \text{ EUR/Jahr}$		500,00
bezahlte VSt		1.900,00
Schuldzinsen		150,00
Büromaterial netto = 20,00 EUR + USt 19% = 3,80 EUR		20,00 3,80
abgeführte USt aus Einspeisung 84,99 EUR aus Eigenverbrauch 47,36 EUR		84,99 47,36
Spaltensumme	2.609,65	2.706,15
Gewinnkorrektur		
Steuerlicher Verlust	96,50	

11 Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

11.1 Gewinnverteilung bei der OHG

11.1.1 Aufgabe 1 Gewinnverteilung ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer

A und B sind als Gesellschafter der A und B OHG mit folgenden Kapitalanteilen beteiligt:

A: Eigenkapital Anfangsbestand 01.01. = 200.000,00 EUR

B: Eigenkapital Anfangsbestand 01.01. = 300.000,00 EUR

Der handelsrechtliche Jahresgewinn beträgt 300.000,00 EUR, die Gewinnverteilung erfolgt nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages: Der Kapitalanteil wird mit 6 % verzinst, der Restgewinn wird nach Köpfen verteilt.

A erhielt im Laufe des Jahres als Gesellschafter ein monatliches Geschäftsführergehalt von 10.000,00 EUR. B ist Eigentümer der an die OHG vermieteten Immobilie. Sowohl das Monatsgehalt von A als auch die Miete von B (5.000,00 EUR monatlich) wurden jeweils am Monatsende ausbezahlt und als Aufwendungen gewinnmindernd gebucht. Die Abschreibung sowie die sonstigen von B getragenen Aufwendungen für die Immobilie betragen im Jahr insgesamt 20.000,00 EUR (15.000,00 EUR Gebäudeabschreibung + 5.000,00 EUR Instandhaltung).

Ermittlung der handelsrechtlichen Gewinnanteile und der neuen Kapitalanteile der Gesellschafter:

Gewinnverteilungsschema (HGB):

Gesellsch.	Kapitalanteil	6 % auf anteiligen Kapitalanteil	Restgewinn 1 : 1	Gewinnanteil (HGB)	neuer Kapitalanteil
A	200.000	12.000	135.000	147.000	347.000
B	300.000	18.000	135.000	153.000	453.000
		30.000	270.000	300.000	

Das Geschäftsführergehalt und die Mietzahlungen haben den handelsrechtlichen Gewinn und somit den handelsrechtlichen Gewinnanteil der Gesellschafter bereits gemindert. Das Geschäftsführergehalt und die Miete werden nicht verzinst, da diese handelsrechtlich Aufwendungen darstellen.

Steuerrechtlich stellen das Geschäftsführergehalt und die Miete dagegen sogenannte Sonderbetriebseinnahmen (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) dar. Steuerrechtlich wird dieses „Sondervermögen“ eines Gesellschafters in der sogenannten Sonderbilanz (und der dazugehörigen Sonder-GuV) des Gesellschafters dargestellt.

Die einkommensteuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ermitteln sich wie folgt (tabellarische Darstellung):

Gesellschafter	Gewinnanteil (HGB)	Sonderbetriebs-einnahmen	Sonderbetriebsausgaben	Gewinnanteil lt. EStG
A	147.000	120.000	-----	267.000
B	153.000	60.000	20.000	193.000
	300.000	180.000	20.000	460.000

Die Gewinnanteile der Gesellschafter werden gem. § 180 Abs.1 Nr. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt. Steuersubjekte sind die Gesellschafter der OHG. In der Handelsbilanz (entspricht der steuerlichen Gesamthandsbilanz) dürfen die Sonderbetriebsausgaben nicht erfasst werden, da sie alleine vom Gesellschafter zu tragen sind. Erfasst werden die Sonderbetriebsausgaben jedoch in den steuerlichen Sonderbilanzen.

Für den Gesellschafter A ist keine Sonderbilanz aufzustellen, da sein Kapital stets 0,00 EUR beträgt. Seine Geschäftsführervergütung wird ihm von der OHG direkt auf sein Privatkontoausbezahlt, damit liegt eine sofortige Privatentnahme vor.

Die Sonder-GuV von A stellt sich wie folgt dar:

Soll	Sonder-GuV A		Haben
Gewinn	120.000,00	Geschäftsführervergütung	120.000,00
	120.000,00		120.000,00

Für den Gesellschafter B ergibt sich folgende Sonder-Bilanz und Sonder-GuV:

Voraussetzungen:

Anschaffungskosten Gebäude		500.000,00 EUR
AfA Gebäude gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG:	3 %	15.000,00 EUR
Buchwert Gebäude 01.01.01		485.000,00 EUR
Anschaffungskosten Grund und Boden		300.000,00 EUR
Instandhaltungen Jahr 01		5.000,00 EUR

Aktiva	Sonderbilanz B 01.01.01		Passiva
Grund und Boden	300.000,00	Eigenkapital	785.000,00
Gebäude	485.000,00		
	785.000,00		785.000,00

Soll	Sonder-GuV B		Haben
AfA	15.000,00	Mietertrag	60.000,00
Instandhaltung	5.000,00		
Gewinn	40.000,00		
	<u>60.000,00</u>		<u>60.000,00</u>

Die Miete wird dem B auf sein privates Bankkonto überwiesen. Außerdem bestreitet B sämtliche Aufwendungen für die Immobilie von seinem privaten Bankkonto. Somit liegt bzgl. des Mietertrags eine Privatentnahme vor, wohingegen die Instandhaltungen eine Privateinlage darstellen.

Entwicklung des Kapitalkontos in der Sonderbilanz von B:

Eigenkapital am 01.01.:	785.000,00 EUR
- Entnahmen:	- 60.000,00 EUR (Mietertrag)
+ Einlagen:	+ 5.000,00 EUR (Instandhaltung)
+ Gewinn:	+ 40.000,00 EUR
<u>Eigenkapital am 31.12.:</u>	<u>770.000,00 EUR</u>

Aktiva	Sonderbilanz B 31.12		Passiva
Grund und Boden	300.000,00	Eigenkapital	770.000,00
Gebäude	470.000,00		
	<u>770.000,00</u>		<u>770.000,00</u>

11.1.2 Aufgabe 2 Gewinnverteilung unter Berücksichtigung von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

A und B sind als Gesellschafter der A und B OHG mit folgenden Kapitalanteilen beteiligt:

A: EK AB 1.1. = 200.000,00 EUR B: EK AB 1.1. = 300.000,00 EUR

Der handelsrechtliche Jahresgewinn beträgt 300.000,00 EUR, die Gewinnverteilung erfolgt nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages: Der Kapitalanteil wird mit 6 % verzinst, der Restgewinn wird nach Köpfen verteilt.

Insgesamt wurden 70.000,00 EUR Gewerbesteuer gewinnmindernd gebucht.

A erhielt im Laufe des Jahres als Gesellschafter ein monatliches Geschäftsführergehalt von 10.000,00 EUR. B ist Eigentümer der an die OHG vermieteten Immobilie. Sowohl das Monatsgehalt von A als auch die Miete von B wurden jeweils am Monatsende ausbezahlt und als Aufwendungen gewinnmindernd gebucht. Die Abschreibung sowie die sonstigen von B getragenen Aufwendungen für die Immobilie betragen im Jahr insgesamt 20.000,00 EUR (15.000,00 EUR Gebäudeabschreibung + 5.000,00 EUR Instandhaltung).

Ermittlung der handelsrechtlichen Gewinnanteile und der neuen Kapitalanteile der Gesellschafter:

Gewinnverteilungsschema (HGB):

Gesellschaft.	Kapitalanteil	6 % auf anteiligen Kapitalanteil	Restgewinn 1 : 1	Gesamtgewinn (HGB)	neuer Kapitalanteil
A	200.000	12.000	135.000	147.000	347.000
B	300.000	18.000	135.000	153.000	453.000
		30.000	270.000	300.000	

Das Geschäftsführergehalt und die Mietzahlungen haben den handelsrechtlichen Gewinn und somit den handelsrechtlichen Gewinnanteil der Gesellschafter bereits gemindert. Das Geschäftsführergehalt und die Miete werden nicht verzinst, da diese handelsrechtlich Aufwendungen darstellen.

Steuerrechtlich stellen das Geschäftsführergehalt und die Miete dagegen sogenannte Sonderbetriebseinnahmen (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) dar. Steuerrechtlich wird dieses „Sondervermögen“ eines Gesellschafters in der sogenannten Sonderbilanz (und der dazugehörigen Sonder-GuV) des Gesellschafters dargestellt.

Die einkommensteuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ermitteln sich wie folgt (tabellarische Darstellung):

Gesellschafter	Gewinnanteil (HGB)	Abweichung Handels- und Steuerbilanz ¹	Sonderbetriebs-einnahmen	Sonderbetriebs-ausgaben	Gewinnanteil EStG	lt.
A	147.000	35.000	120.000	-----	302.000	
B	153.000	35.000	60.000	20.000	228.000	
	300.000	70.000	180.000	20.000	530.000	

¹ Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bzw. einkommensteuerlicher Gewinnermittlung treten in der Praxis häufig auf (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, § 7g EStG, Gewerbesteuer u. a.) Maßstab für die Verteilung der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nach den gesetzlichen Regelungen bzw. nach dem Gesellschaftsvertrag.

Die Gewinnanteile der Gesellschafter werden gem. § 180 Abs.1 Nr. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt. Steuersubjekte sind die Gesellschafter der OHG.

Für den Gesellschafter A ist keine Sonderbilanz aufzustellen, da sein Kapital stets 0,00 EUR beträgt. Seine Geschäftsführervergütung wird ihm von der OHG direkt auf sein Privatkonto ausbezahlt, damit liegt eine sofortige Privatentnahme vor.

Die Sonder-GuV von A stellt sich wie folgt dar:

Soll	Sonder-GuV A		Haben
Gewinn	120.000,00	Geschäftsführervergütung	120.000,00
	120.000,00		120.000,00

Für den Gesellschafter B ergibt sich folgende Sonder-Bilanz und Sonder-GuV:

Voraussetzungen:

Anschaffungskosten Gebäude	500.000,00 EUR
AfA Gebäude gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG: 3 %	15.000,00 EUR
Buchwert Gebäude 01.01.	485.000,00 EUR
Anschaffungskosten Grund und Boden	300.000,00 EUR
Instandhaltungen Jahr 01	5.000,00 EUR

Aktiva	Sonderbilanz B 01.01.01		Passiva
Grund und Boden	300.000,00	Eigenkapital	785.000,00
Gebäude	485.000,00		
	785.000,00		785.000,00

Soll	Sonder-GuV B		Haben
AfA	15.000,00	Mietertrag	60.000,00
Instandhaltung	5.000,00		
Gewinn	40.000,00		
	<u>60.000,00</u>		<u>60.000,00</u>

Die Miete wird dem B auf sein privates Bankkonto überwiesen. Außerdem bestreitet B sämtliche Aufwendungen für die Immobilie von seinem privaten Bankkonto. Somit liegt bzgl. des Mietertrags eine Privatentnahme vor, wohingegen die Instandhaltungen eine Privateinlage darstellen.

Entwicklung des Kapitalkontos in der Sonderbilanz von B:

Eigenkapital am 01.01.:	785.000,00 EUR
- Entnahmen:	- 60.000,00 EUR (Mietertrag)
+ Einlagen:	+ 5.000,00 EUR (Instandhaltung)
+ Gewinn:	+ 40.000,00 EUR
<u>Eigenkapital am 31.12.:</u>	<u>770.000,00 EUR</u>

Aktiva	Sonderbilanz B 31.12		Passiva
Grund und Boden	300.000,00	Eigenkapital	770.000,00
Gebäude	470.000,00		
	<u>770.000,00</u>		<u>770.000,00</u>

Die Gewerbesteuer stellt einkommensteuerlich keine Betriebsausgabe dar und erhöht daher den steuerlichen Gewinn der Gesellschafter. Jedoch können die Gesellschafter im Gegenzug bei ihrer ESt-Veranlagung die Steuerermäßigung gem. § 35 EStG anteilig geltend machen. Da die Gewerbesteueranrechnung aber erst auf Ebene der Gesellschafter bei deren Einkommensteuerveranlagung erfolgt, wird der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuermessbetrag im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf die Gesellschafter aufgeteilt. Maßstab für die Verteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nach den gesetzlichen Regelungen bzw. nach dem Gesellschaftsvertrag. Vorabgewinne sowie Ergebnisse etwaiger Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind nicht zu berücksichtigen.

Auf Ebene der Gesellschafter setzt das jeweilige Wohnsitzfinanzamt dann mittels der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge die Steuerermäßigung auf die Einkommensteuer fest.

11.1.3 Aufgabe 3 Gewinnverteilung bei der OHG

An der „Attmon & Beck OHG“ sind die Gesellschafter Attmon und Beck mit folgenden Kapitalanteilen beteiligt:

Attmon: Eigenkapital Anfangsbestand 01.01. = 300.000,00 EUR

Beck: Eigenkapital Anfangsbestand 01.01. = 300.000,00 EUR

Der handelsrechtliche Jahresgewinn beträgt 236.000,00 EUR, die Gewinnverteilung erfolgt nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages: Der Kapitalanteil wird mit 6 % verzinst, der Restgewinn wird nach Köpfen verteilt.

Attmon vermietet an die OHG seit 01.01.01 eine Maschine, deren Anschaffungskosten im Januar 01 EUR 200.000,00 betragen. Die Maschine weist eine Nutzungsdauer von 8 Jahren auf und wird linear abgeschrieben. Attmon erhält von der OHG eine monatliche Maschinenmiete von 2.500,00 EUR. Zur Finanzierung des Kaufpreises der Maschine hat Attmon bei seiner Bank am 01.01.01 ein Darlehen von 80.000,00 EUR aufgenommen. Die Zinsen für dieses Maschinendarlehen betragen im Jahr 01 EUR 4.000,00. Das Darlehen ist nach fünf Jahren in einer Summe zurückzuzahlen.

Als Geschäftsführer der OHG erhält Attmon für seine Tätigkeit eine monatliche Vergütung von 2.000,00 EUR.

Die Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit und für die Nutzung der Maschine werden von der OHG in der Handelsbilanz als Aufwand erfasst und dem Attmon jeweils auf sein privates Bankkonto überwiesen.

Gewinnverteilungsschema (HGB):

Gesellschaft.	Kapitalanteil	6 % auf anteiligen Kapitalanteil	Restgewinn 1 : 1	Gesamtgewinn (HGB)	neuer Kapitalanteil
Attmon	300.000	18.000	100.000	118.000	418.000
Beck	300.000	18.000	100.000	118.000	418.000
		36.000	200.000	236.000	

Berechnung des einkommensteuerlichen Gewinns (Einkünfte aus Gewerbebetrieb):

Gesellschafter	Gewinnanteil (HGB)	Sonderbetriebs-einnahmen	Sonderbetriebsausgaben	Gewinnanteil lt. EStG
A	118.000	54.000	29.000	143.000
B	118.000	-----	-----	118.000
	236.000	54.000	29.000	261.000

Die Gewinnanteile der Gesellschafter werden gem. § 180 Abs.1 Nr. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt. Steuersubjekte sind die Gesellschafter der OHG.

Für Attmon ist zum 01.01.01 eine Sonderbilanz zu erstellen:

Aktiva	Sonderbilanz Attmon 01.01.01		Passiva
Maschinen	200.000,00	Eigenkapital	120.000,00
		Darlehen Bank	80.000,00
	<u>200.000,00</u>		<u>200.000,00</u>

Außerdem ist für Attmon eine Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 01 zu erstellen:

Soll	Sonder-GuV Attmon		Haben
Abschreibung Maschinen	25.000,00	Maschinenmiete	30.000,00
Zinsaufwand	4.000,00	Geschäftsführervergütung	24.000,00
Gewinn	<u>25.000,00</u>		
	<u>54.000,00</u>		<u>54.000,00</u>

Sämtliche Zahlungen der OHG an den Gesellschafter Attmon (Maschinenmiete und Geschäftsführervergütung) erfolgten auf das Privatkonto von Attmon und stellen daher Privatentnahmen in der Sonderbilanz dar. Die Zinsen für das Darlehen zur Finanzierung des Maschinenkaufs wurden außerdem vom privaten Bankkonto des Attmon bezahlt und stellen somit Privateinlagen dar.

Entwicklung des Kapitalkontos in der Sonderbilanz Attmon:

Eigenkapital am 01.01.01:	120.000,00 EUR
- Entnahmen:	- 54.000,00 EUR (Masch.miete, GF-Vergütg.)
+ Einlagen:	+ 4.000,00 EUR (Darlehenszinsen)
+ Gewinn:	+ 25.000,00 EUR
Eigenkapital am 31.12.01:	95.000,00 EUR

Die Sonderbilanz des Attmon zum 31.12.01 stellt sich folgendermaßen dar:

Aktiva	Sonderbilanz Attmon 31.12.01	Passiva
Maschinen	175.000,00	Eigenkapital 95.000,00
		Darlehen Bank 80.000,00
	<u>175.000,00</u>	<u>175.000,00</u>

11.2 Gewinnverteilung bei der KG ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer

A und B sind als Gesellschafter der A und B KG mit folgenden Kapitalanteilen beteiligt:

A (Komplementär): 450.000,00 EUR (voll eingezahlt)

B (Kommanditist): 50.000,00 EUR (vertragliche Kapitaleinlage: 55.000,00 EUR)

Der handelsrechtliche Jahresgewinn beträgt 220.000,00 EUR, die Gewinnverteilung erfolgt nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages:

- 1. A erhält eine Vergütung für die Geschäftsführung von insgesamt 60.000,00 EUR.**
- 2. Die Kapitalanteile werden mit 4 % verzinst.**
- 3. Der Restgewinn wird im Verhältnis A : B = 4 : 1 verteilt.**

Die Vergütung des A wurde ausbezahlt und gewinnmindernd als Aufwand gebucht.

Ermittlung der handelsrechtlichen Gewinnanteile und der neuen Kapitalanteile der Gesellschafter:

Gewinnverteilungsschema (HGB):

Gesellschafter	Kapitalanteil	4 % auf Kapitalanteil	Restgewinn 4 : 1	Gesamtgewinn (HGB)	neuer Kapitalanteil
A	450.000	18.000	160.000	178.000	628.000
B	50.000	2.000	40.000	42.000	55.000*
	500.000	20.000	200.000	220.000	683.000

Die Berechnung der Verzinsung beim Kommanditisten erfolgt vom tats. Kapitalanteil zum 1.1., nicht von der vertraglichen Einlage.

*Der Gewinnanteil wird dem Kapitalanteil des Kommanditisten zugeschrieben, bis die Einlage voll geleistet ist, hier 5.000 EUR; der Restgewinn in Höhe von 37.000 EUR wird ausbezahlt.

Ermittlung der einkommensteuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter (Einkünfte aus Gewerbebetrieb):

Gesellschafter	Gewinnanteil (HGB)	Sonderbetriebs-einnahmen	Sonderbetriebsausgaben	Gewinnanteil lt. EStG
A	178.000	60.000	-----	238.000
B	42.000	-----	-----	42.000
	220.000	60.000	-----	280.000

Die Gewinnanteile der Gesellschafter werden gem. § 180 Abs.1 Nr. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt. Steuersubjekte sind die Gesellschafter der KG.

Für den Gesellschafter A ist keine Sonderbilanz aufzustellen, da sein Kapital stets 0,00 EUR beträgt. Seine Geschäftsführervergütung wird ihm von der OHG direkt auf sein Privatkontoausbezahlt, damit liegt eine sofortige Privatentnahme vor.

Die Sonder-GuV von A stellt sich wie folgt dar:

Soll	Sonder-GuV A		Haben
Gewinn	60.000,00	Geschäftsführervergütung	60.000,00
—	60.000,00	—	60.000,00

12 **Kontenplan**

für

Auszubildende im Ausbildungsberuf
Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte

(auf der Grundlage des DATEV-Kontenrahmens SKR 04)

Stand: 30. Juni 2023

HGB	Konto	Kontenbezeichnung
Aktivseite, § 266 Abs. 2		
Kontenklasse 0		
A	0001	Ausstehende Einlagen Anlagevermögen
	A I	Immaterielle Vermögensgegenstände
	0100	Konzessionen, Schutzrechte, Lizenzen
	0135	EDV-Software
A II	0150	Geschäfts- oder Firmenwert
	Sachanlagen	
	0215	Unbebaute Grundstücke
	0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke
	0240	Gebäude
	0440	Maschinen
	0520	Fuhrpark
	0650	Betriebs- und Geschäftsausstattung
	0670	Geringwertige Wirtschaftsgüter
	0675	Sammelposten GWG
A III	0700	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
	Finanzanlagen	
	0820	Beteiligungen
	0900	Wertpapiere
	0940	Darlehen
0980	Genossenschaftsanteile	
Kontenklasse 1		
B	B I	Umlaufvermögen
		Vorräte
	1000	Bestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
	1040	Bestand an unfertigen Erzeugnissen
	1100	Bestand an fertigen Erzeugnissen
B II	1140	Bestand an Waren (Handelswaren)
	1180	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
	1210	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
	1240	Zweifelhafte Forderungen
	1246	Einzelwertberichtigung zu Forderungen
	1248	Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
	1300	Sonstige Vermögensgegenstände
	1340	Forderungen gegen Personal
	1400	Abziehbare Vorsteuer
	1402	Abziehbare Vorsteuer aus innergemeinschaftl. Erwerb
	1408	Abziehbare Vorsteuer nach § 13b UStG
	1410	Aufzuteilende Vorsteuer
	1433	Entstandene Einfuhrumsatzsteuer
1434	Vorsteuer im Folgejahr abziehbar	
1440	Steuererstattungsansprüche ggü. anderen Ländern	
1460	Geldtransit	
B III	Wertpapiere	
	1510	Wertpapiere
B IV	Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	
	1600	Kasse
	1800	Bank
C	Rechnungsabgrenzungsposten	
	1900	Aktive Rechnungsabgrenzung
	1940	Damnum/Disagio
Passivseite, § 266 Abs. 3		
Kontenklasse 2		
A	Eigenkapital	
	2000	Eigenkapital
	2100	Privatentnahmen
	2150	Privatsteuern
	2180	Privateinlagen
	2200	Sonderausgaben beschränkt abzugsfähig
	2230	Sonderausgaben unbeschränkt abzugsfähig
	2250	Zuwendungen, Spenden

HGB	Konto	Kontenbezeichnung	
Kontenklasse 3			
B	Rückstellungen		
	3035	GewSt-Rückstellung, § 4 Abs. 5b EStG	
	3070	Sonstige Rückstellungen	
	3075	Rückstg. für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltg.	
	C	Verbindlichkeiten	
		3150	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
		3250	Erhaltene Anzahlungen
		3310	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		3500	Sonstige Verbindlichkeiten
		3510	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
		3560	Darlehen
		3700	Verbindlichkeiten aus Steuern und Abgaben
		3720	Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt
3725		Verbindlichkeiten für Einbehaltungen von Arbeitnehmern	
3730		Verbindlichkeiten aus Lohn- und Kirchensteuer	
3740		Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit	
3759		Voraussichtliche Beitragsschuld gegenüber d. SV-Trägern	
3770		Verbindlichkeiten aus Vermögensbildung	
3786		Ausgegebene Geschenkgutscheine	
3790		Lohn- und Gehaltsverrechnungskonto	
3800		Umsatzsteuer	
3802		Umsatzsteuer aus innergemeinschaftlichem Erwerb	
3807		Umsatzsteuer aus im Inland steuerpfl. EU-Lieferungen	
3810	Umsatzsteuer nicht fällig		
3817	Umsatzsteuer aus im anderen EU-Land steuerpfl. Liefg.		
3818	USt aus im anderen EU-Land steuerpfl. soLei/Werklieg.		
3820	Umsatzsteuervorauszahlungen		
3830	Umsatzsteuervorauszahlungen 1/11		
3835	Umsatzsteuer nach § 13b UStG		
D	Rechnungsabgrenzungsposten		
	3900	Passive Rechnungsabgrenzung	
Gewinn- und Verlustrechnung, § 275 Abs. 2			
Kontenklasse 4			
Nr. 1	Umsatzerlöse		
	4000	Umsatzerlöse	
	4100	Steuerfreie Umsätze § 4 Nr. 8 ff. UStG	
	4120	Steuerfreie Umsätze § 4 Nr. 1 a UStG	
	4125	Steuerfreie ig. Lieferungen § 4 Nr. 1 b UStG	
	4315	Erlöse aus im Inland steuerpfl. EU-Lieferungen	
	4320	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerpfl. Lieferungen	
	4336	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerpfl. soLei, für die der Leistungsempfänger die USt schuldet	
	4337	Erlöse aus Leistungen, für die der Leistungsempfänger die USt nach § 13b UStG schuldet	
	4338	Erlöse aus im Drittland steuerbaren Leistungen	
	4339	Erlöse aus im anderen EU-Land steuerbaren Leistungen	
	4560	Provisionserlöse	
	4620	Entnahme durch Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens (Waren) mit USt	
	Nr. 4	Sonstige betriebliche Erträge	
		4637	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens ohne USt
		4639	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens ohne USt (Kfz-Nutzung)
		4640	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens mit USt
4645		Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens mit USt (Kfz-Nutzung)	
4659		Unentgeltl. Erbringung einer sonstigen Leistung ohne USt	
4660		Unentgeltl. Erbringung einer sonstigen Leistung mit USt	
Umsatzerlöse			
4680		Unentgeltliche Zuwendung von Waren mit USt	
Sonstige betriebliche Erträge			
4686	Unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen mit USt		
4689	Unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen ohne USt		
Nr. 1	Umsatzerlöse		
	4690	Nicht steuerbare Umsätze (Innenumsätze)	
	4700	Erlösschmälerungen/Skonti/Boni	
	4705	Erlösschmälerungen/Skonti/Boni aus steuerfr. Ausfuhrlieg.	
	4724	Erlösschmälerungen aus steuerfreien innergem. Liefg.	
	4726	Erlösschmälerungen aus im Inland steuerpfl. EU-Liefg.	
	4727	Erlösschmälerungen aus im anderen EU-Land stpfl. Liefg.	
	4741	Gewährte Erlösschmälerungen/Skonti/Boni § 13b UStG	

HGB	Konto	Kontenbezeichnung
Nr. 2	4800	Bestandsveränderungen
	4810	Bestandsveränderungen - fertige Erzeugnisse
Nr. 3	4820	Bestandsveränderungen - unfertige Erzeugnisse
	4820	Andere aktivierte Eigenleistungen
Nr. 4	4830	Andere aktivierte Eigenleistungen
	4830	Sonstige betriebliche Erträge
Nr. 1	4840	Sonstige betriebliche Erträge
	4845	Erträge aus der Währungsumrechnung
Nr. 4	4845	Erlöse aus Anlagenverkäufen bei Buchgewinn
	4855	Anlagenabgänge (Restbuchwert) bei Buchgewinn
Nr. 4	4860	Umsatzerlöse
	4900	Grundstückserträge
Nr. 5	4905	Sonstige betriebliche Erträge
	4910	Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagev.
Nr. 5 a	4915	Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten
	4920	Erträge aus Zuschreibungen des Sachanlagevermögens
Nr. 5 b	4915	Erträge aus Zuschreibungen des Umlaufvermögens außer Vorräten
	4920	Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
Nr. 5	4923	Erträge aus Auflösg. von Einzelwertberichtig. zu Fordg.
	4925	Erträge aus abgeschriebenen Forderungen
Nr. 5	4930	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
	4947	Verrechnete sonstige Sachbezüge aus Kfz-Gestellg. mit USt
Nr. 5	4948	Verrechnete sonstige Sachbezüge mit USt
	4949	Verrechnete sonstige Sachbezüge ohne USt
Kontenklasse 5		
Nr. 5	5100	Materialaufwand
	5200	Einkauf von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
Nr. 5 a	5200	Wareneingang
	5425	Innergemeinschaftlicher Erwerb
Nr. 5 a	5559	Einfuhren
	5700	Nachlässe/Skonti/Boni Wareneingang
Nr. 5 a	5701	Nachlässe/Skonti/Boni RHB-Stoffe
	5725	Nachlässe/Skonti/Boni aus innergemeinschaftlichem Erwerb
Nr. 5 a	5800	Bezugskosten
	5840	Zölle und Einfuhrabgaben
Nr. 5 b	5900	Aufwendungen für bezogene Leistungen
	5920	Fremdleistungen
Nr. 5 b	5925	Bauleist. eines im Inland ansässigen Unternehmers
	5925	Leistg. von ausländischen Unternehmen
Kontenklasse 6		
Nr. 6	6000	Personalaufwand
	6030	Löhne und Gehälter
Nr. 6 a	6030	Aushilfslöhne
	6035	Löhne für Minijobs
Nr. 6 a	6036	Pauschale Lohnsteuer für Minijobber
	6040	Pauschale Lohnsteuer für Aushilfen
Nr. 6 a	6060	Freiwillig soziale Aufwendungen, lohnsteuerpflichtig
	6069	Pauschale Lohnsteuer auf sonstige Bezüge
Nr. 6 a	6080	Vermögenswirksame Leistungen
	6090	Fahrtkostenerstattung Wohnung/Arbeitsstätte, lstopflichtig
Nr. 6 b	6110	Gesetzlich soziale Aufwendungen
	6130	Freiwillig soziale Aufwendungen, lohnsteuerfrei
Nr. 6 b	6171	Soziale Abgaben für Minijobber
	6200	Abschreibungen
Nr. 6 b	6205	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
	6220	Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert
Nr. 6 b	6220	Abschreibungen auf Sachanlagen
	6230	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen
Nr. 6 b	6241	Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG
	6243	AK-Kürzung § 7g Abs. 2 EStG
Nr. 6 b	6260	Sofortabschreibungen GWG
	6262	Abschreibungen auf aktivierte GWG
Nr. 6 b	6264	Auflösung Sammelposten GWG
	6300	Sonstige betriebliche Aufwendungen
Nr. 6 b	6310	Sonstige betriebliche Aufwendungen
	6310	Miete (unbewegliche Wirtschaftsgüter)
Nr. 6 b	6335	Instandhaltung betrieblicher Räume
	6345	Sonstige Raumkosten
Nr. 6 b	6350	Grundstücksaufwendungen, betrieblich
	6400	Versicherungen
Nr. 6 b	6420	Beiträge, Gebühren und sonstige Abgaben
	6436	Steuerlich abzugsf. Verspätungszuschläge u. Zwangsgeld.
Nr. 6 b	6437	Steuerlich nicht abzugsf. Verspätungszuschl. u. Zwangsg.

HGB	Konto	Kontenbezeichnung
Nr. 9	6475	Zuführung zu Aufwandsrückstellungen
	6490	Sonstige Reparaturen und Instandhaltung
Nr. 9	6500	Fahrzeugkosten
	6560	Mietleasing Kfz
Nr. 9	6600	Werbekosten
	6610	Geschenke abzugsfähig (ohne § 37b EStG)
Nr. 9	6611	Geschenke abzugsfähig mit § 37b EStG
	6612	Pauschale Steuern für Geschenke u. Zugaben abzugsfähig
Nr. 9	6620	Geschenke nicht abzugsfähig (ohne § 37b EStG)
	6621	Geschenke nicht abzugsfähig mit § 37b EStG
Nr. 9	6622	Pauschale Steuern für Geschenke u. Zugab. nicht abzugsf.
	6625	Geschenke ausschließlich betrieblich genutzt
Nr. 9	6640	Bewirtungskosten
	6643	Aufmerksamkeiten
Nr. 9	6644	Nicht abzugsfähige Bewirtungskosten
	6645	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben
Nr. 9	6650	Reisekosten Arbeitnehmer
	6670	Reisekosten Unternehmer
Nr. 9	6672	Reisekosten Unternehmer (nicht abziehbarer Anteil)
	6688	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (abziehbarer Anteil)
Nr. 9	6689	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (nicht abziehbarer Anteil)
	6690	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Haben)
Nr. 9	6700	Kosten der Warenabgabe
	6790	Aufwand für Gewährleistung
Nr. 9	6805	Telefon
	6815	Bürobedarf
Nr. 9	6825	Rechts- und Beratungskosten
	6840	Mietleasing (bewegliche Wirtschaftsgüter)
Nr. 9	6845	Werkzeuge und Kleingeräte
	6855	Nebenkosten des Geldverkehrs
Nr. 9	6859	Aufwendungen für Abraum- und Abfallbeseitigung
	6860	Nicht abziehbare Vorsteuer
Nr. 9	6880	Aufwendungen aus der Währungsumrechnung
	6885	Erlöse aus Anlagenverkäufen bei Buchverlust
Nr. 9	6895	Anlagenabgänge (Restbuchwert) bei Buchverlust
	6900	Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagev.
Nr. 9	6905	Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten
	6920	Einstellung in die Pauschalwertberichtigung zu Forderung.
Nr. 9	6923	Einstellung in die Einzelwertberichtigung zu Forderungen
	6930	Forderungsverluste
Kontenklasse 7		
Nr. 9	7000	Erträge aus Beteiligungen
	7000	Erträge aus Beteiligungen
Nr. 10	7010	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
	7010	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
Nr. 11	7100	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
	7105	Zinsen und ähnliche Erträge
Nr. 11	7107	Zinserträge § 233a AO, steuerpflichtig
	7107	Zinserträge § 233a AO, § 4 Abs. 5b EStG, steuerfrei
Nr. 12	7200	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
	7210	Abschreibungen auf Finanzanlagen
Nr. 12	7210	Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
	7300	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
Nr. 13	7303	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
	7303	Steuerlich abzugsfähige andere Nebenleistungen zu Steuern
Nr. 13	7304	Steuerlich nicht abzugsfähige andere Nebenleistungen zu Steuern
	7610	Steuern vom Einkommen und Ertrag
Nr. 14	7641	Gewerbsteuer, § 4 Abs. 5b EStG
	7643	GewSt-Nachzahlg. u. -Erstattg., § 4 Abs. 5b EStG
Nr. 14	7643	Erträge a. d. Auflösg. v. GewSt-Rückst., § 4 Abs. 5b EStG
	7650	Sonstige Steuern
Nr. 14	7680	Sonstige Steuern
	7685	Grundsteuer
Nr. 14	7685	Kfz-Steuer

