



Kliewer | Zschenderlein

Die Prüfung der Steuerfachangestellten

33. Auflage

Rechtslage 2014

Vorwort

Das Standardwerk „Die Prüfung der Steuerfachangestellten“ erscheint nun bereits in der 33. Auflage. Es bringt den gesamten Prüfungsstoff in rund 1.200 Fragen mit Antworten als Grundwissen und mehr als 40 praxisorientierten Prüfungsfällen für die schriftliche und mündliche Prüfung. Das Buch lehnt sich strikt an den Ausbildungsrahmenplan und den Rahmenlehrplan für den Berufsschulunterricht sowie an das Niveau der Abschlussprüfung der Steuerfachangestellten an. Daher eignet sich das Buch zur gezielten Prüfungsvorbereitung, aber auch als begleitende Literatur zum Berufsschulunterricht.

Die Neuauflage stellt die Rechtslage 2014 dar. Hinweise auf die ab 2015 eintretenden Rechtsänderungen wurden ebenfalls eingearbeitet, soweit sie zum Zeitpunkt der Drucklegung bereits verbindlich festgelegt waren. Berücksichtigt wurden u. a. die folgenden Rechtsvorschriften:

- ▶ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts
- ▶ Gesetz zum Abbau der kalten Progression
- ▶ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)
- ▶ AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz
- ▶ Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts (sog. „Kroatiengesetz“)
- ▶ zahlreiche BMF-Schreiben aus 2013 und 2014.

Die Prüfungsfälle sind auch auf die Rechtslage 2014 abgestellt.

Das vorliegende Buch ist gleichfalls für die am bundesweiten Klausurenverbund teilnehmenden als auch für die nicht am Klausurenverbund teilnehmenden Kammerbezirke geeignet, weil der behandelte Prüfungsstoff und die Übungsklausuren die Prüfungsanforderungen beider Alternativen berücksichtigen.

Der Prüfungsstoff wird in übersichtlicher Form dargestellt. In Verbindung mit dem detaillierten Stichwortverzeichnis besitzt der Prüfling, aber auch der bzw. die gestandene Steuerfachangestellte ein Nachschlagewerk, auf das in Zweifelsfällen bei der täglichen Berufsarbeit zurückgegriffen werden kann.

Wenn bei den Sachverhalten, Fragen und Aufgaben nicht sowohl die weibliche als auch die männliche Form genannt wird, ist hierin keine Geringschätzung des einen oder anderen Geschlechts beabsichtigt. In vielen Fällen wird lediglich die Lesbarkeit des Textes verbessert.

Unter www.kiehl.de/stfa-pruefung finden Sie unseren Aktualisierungsservice.

Im Hinblick auf die zukünftige Überarbeitung sind wir für konstruktive Kritik, Hinweise auf Fehler und Verbesserungsvorschläge stets dankbar. Sie können uns diese Anmerkungen auch in Kurzform an die folgende E-Mail-Adresse schicken: buchkompakt@aol.com

Friedelsheim und Koblenz, im November 2014

*Ekkehard Kliewer und
Oliver Zschenderlein*

Die Anschaffung setzt also einen Erwerbsvorgang voraus, eine Privateinlage erfüllt diese Bedingung z. B. nicht. Preisnachlässe und -abzüge mindern die Anschaffungskosten. Erwerbsnebenkosten gehören als Anschaffungsnebenkosten zum zu aktivierenden Betrag (z. B. Grunderwerbsteuer, Transportkosten, Bankprovision beim Wertpapierkauf etc.). Sie teilen das Schicksal der Anschaffungskosten und dürfen den Gewinn insofern nicht mindern. Die Vorsteuer gehört bei dem Unternehmer, der Abzugsumsätze tätigt, in der Regel nicht zu den Anschaffungskosten (näheres siehe § 9b EStG).

Die für die Finanzierung der Gegenstände aufgewendeten Zinsen und Geldbeschaffungskosten stehen nur in mittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung, sie sind gegebenenfalls Anschaffungskosten des Kredites und als solche sofort abzugsfähig oder mithilfe von Rechnungsabgrenzungen auf die Laufzeit des Kredites zu verteilen.

Neben dieser progressiven Methode zur Ermittlung der Anschaffungskosten ist in Handelsunternehmen zur Vereinfachung die retrograde Methode gebräuchlich: der Verkaufspreis wird um die darin enthaltene Handelsspanne gekürzt („Verkaufswertverfahren“, siehe 9.5.2 Umlaufvermögen, Frage 3).

3. Was ist unter Herstellungskosten zu verstehen?

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 HGB, R 6.3 EStR 2012).

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 vom Hundert der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Aufwendungen).

Die Steuern vom Einkommen gehören nicht zu den steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben und damit auch nicht zu den Herstellungskosten (R 6.3 Abs. 6 EStR 2012). Entsprechendes gilt für die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG). Dies gilt natürlich auch für den kalkulierten Gewinn. Hinsichtlich der Behandlung der Vorsteuer und der Finanzierungskosten gilt das zu den Anschaffungskosten Gesagte. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; sie gelten in diesem Falle als Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (§ 255 Abs. 3 HGB, R 6.3 Abs. 5 EStR 2012). Die Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB, R 6.3 Abs. 6 Satz 3 EStR 2012).

Kalkulationsschema	steuerrechtlich	handelsrechtlich
Fertigungsmaterial + Materialgemeinkosten = Materialkosten	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig
+ Fertigungslohn + Fertigungsgemeinkosten = Fertigungskosten	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig
+ Sondereinzelkosten der Fertigung + Abschreibung der Fertigungsanlagen = Herstellungskosten I =	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig Wertuntergrenze	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig Wertuntergrenze
+ Verwaltungsgemeinkosten + betriebliche Altersversorgung + freiwillige Sozialleistungen + Fremdkapitalzinsen, soweit zuordenbar = Herstellungskosten II =	aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig aktivierungspflichtig Wahlrecht	Wahlrecht Wahlrecht Wahlrecht Wahlrecht
+ Vertriebsgemeinkosten + Sondereinzelkosten des Vertriebs + Forschungskosten + sonstige Fremdkapitalkosten = Selbstkosten	Wertobergrenze keine Aktivierung keine Aktivierung keine Aktivierung keine Aktivierung	Wertobergrenze keine Aktivierung keine Aktivierung keine Aktivierung keine Aktivierung



ACHTUNG

Nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010 (Rn. 8) sind angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgungen zwingend bei der Berechnung der steuerlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen. Gemäß Randnummer 25 des Schreibens (eingefügt durch BMF-Schreiben vom 22.06.2010) ist es nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 3 EStR 2012 verfahren wird.

Nach dem Entwurf der EStÄR 2012 **sind** in die Herstellungskosten auch einzubeziehen:

- ▶ die angemessenen Kosten der **allgemeinen Verwaltung**
- ▶ die angemessenen Aufwendungen für **soziale Einrichtungen des Betriebs**
- ▶ die angemessenen Aufwendungen für **freiwillige soziale Leistungen**
- ▶ die angemessenen Aufwendungen für die **betriebliche Altersversorgung**.

Handelsrechtlich besteht für diese Kosten weiterhin ein **Ansatzwahlrecht** im Rahmen der Herstellungskostenermittlung (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für **Fremdkapitalzinsen** gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Werden Fremdkapitalkosten in der Handelsbilanz in die Herstellungskosten mit einbezogen, so hat dies auch in der Steuerbilanz zu erfolgen (Maßgeblichkeit).

4. Wie werden die Gemeinkostenzuschlagssätze ermittelt?

Beispiel

Ein Industrieunternehmen stellt verschiedene Produkte her. Aus seiner Jahreserfolgsrechnung legt er folgende Aufwendungen vor, die den Kosten der Betriebsabrechnung entsprechen sollen. Die Einzelkosten sind den Produkten direkt zurechenbar, nicht dagegen die Gemeinkosten.

Einzelkosten:

Fertigungsmaterial	100.000,00 €
Fertigungslohn	80.000,00 €

Summe Einzelkosten: 180.000,00 €

Gemeinkosten:

Hilfs-, Betriebsstoffe	6.000,00 €
Energie	20.000,00 €
Hilfslöhne	32.000,00 €
Steuern	24.000,00 €
Raumkosten	16.000,00 €
Bürokosten	14.000,00 €
Abschreibungen	28.000,00 €

Summe Gemeinkosten: 140.000,00 €

Gesamte Kosten: 320.000,00 €

Lösung:

Die Gemeinkosten werden nach dem Verursachungsprinzip auf die Kostenstellen

- ▶ Material,
- ▶ Fertigung,
- ▶ Verwaltung und
- ▶ Vertrieb

verteilt. Dies wird im Betriebsabrechnungsbogen dargestellt:

Kostenstellen	Bereiche				
		Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Kostenarten					
Einzelkosten:					
Fertigungsmaterial	100.000 €	100.000 €			
Fertigungslohn	80.000 €		80.000 €		
Summe Einzelkosten:	180.000 €				
Gemeinkosten:					
Hilfs-, Betriebsstoffe	6.000 €	200 €	3.600 €	1.000 €	1.200 €
Energie	20.000 €	800 €	19.200 €	- €	- €
Hilfslöhne	32.000 €	6.000 €	20.000 €	2.000 €	4.000 €
Steuern	24.000 €	2.000 €	2.500 €	4.000 €	15.500 €
Raumkosten	16.000 €	4.000 €	8.000 €	2.000 €	2.000 €
Bürokosten	14.000 €	- €	- €	10.000 €	4.000 €
Abschreibungen	28.000 €	2.000 €	18.000 €	6.000 €	2.000 €
Summe Gemeinkosten:	140.000 €	15.000 €	71.300 €	25.000 €	28.700 €
Gesamte Kosten:	320.000 €				

Die Zuschlagssätze ergeben sich durch Vergleich der Gemeinkosten mit den Einzelkosten bzw. mit den Herstellungskosten (siehe unten):

Gemeinkostenzuschlagssätze	15,00 %	89,13 %	9,39 %	10,78 %
	der Einzelkosten		der Herstellungskosten	

Ermittlung der Herstellungskosten und der Selbstkosten als Zuschlagskalkulation:

Zuschlagskalkulation		
Fertigungsmaterial		100.000,00 €
+ Materialgemeinkosten	15,00 %	15.000,00 €
= Materialkosten		115.000,00 €
+ Fertigungslohn		80.000,00 €
+ Fertigungsgemeinkosten	89,13 %	71.300,00 €
+ Sondereinzelkosten der Fertigung		- €
= Fertigungskosten		151.300,00 €
Herstellungskosten I		266.300,00 €
+ Verwaltungsgemeinkosten	9,39 %	25.000,00 €
= Herstellungskosten II		291.300,00 €
+ Vertriebsgemeinkosten	10,78 %	28.700,00 €
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs		- €
= Selbstkosten		320.000,00 €

5. Was sind Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen?

Zu den Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 255 Abs. 2a HGB) gehören die bei dessen **Entwicklung** anfallenden Aufwendungen im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB (siehe oben!). Entwicklung ist die Anwendung von **Forschungsergebnissen** oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

6. Was versteht man unter den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten?

Die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden folgendermaßen ermittelt:

$$\begin{array}{l}
 \text{Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten} \\
 - \text{ planmäßige Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung} \\
 = \text{ fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten}
 \end{array}$$

7. Definieren Sie den Teilwert!

Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein gedachter Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne zu bewertende Wirtschaftsgut ansetzen würde, unter der Voraussetzung, dass er den Betrieb fortführt („Going-concern-Prinzip“). Sein Ansatz erfordert mit Wirkung ab dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahr (Erstjahr) **eine voraussichtlich dauernde Wertminderung**. Die Nachweispflicht für den niedrigeren Teilwert liegt nach wie vor bei dem Steuerpflichtigen. Darüber hinaus trägt der Steuerpflichtige nunmehr auch die **Darlegungs- und Feststellungslast** für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (BMF-Schreiben vom 25.02.2000). Für die Beurteilung eines voraussichtlich dauernden Wertverlustes zum Bilanzstichtag kommt der Eigenart des betreffenden Wirtschaftsgutes eine maßgebliche Bedeutung zu.

8. Welche Höhe hat der Teilwert vermutlich?

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der sich nach der Marktlage am Bewertungsstichtag richtet. Er soll eine Schranke gegen Unterbewertung von Aktivposten sein und verhindern, dass ungerechtfertigt stille Reserven gelegt werden.

Die handelsrechtliche außerplanmäßige bzw. die steuerrechtliche Teilwertabschreibung auf Sachanlagen ist auf Konto

„Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen“ **6230 (4840)**

zu erfassen.

Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den Folgejahren wieder mit dem sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ergebenden Wert (i. d. R. mit den Anschaffungskosten) anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG).

Es gilt das strikte Wertaufholungsgebot (ab VZ 1999). Zur Einführung des Wertaufholungsgebotes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 siehe das BMF-Schreiben vom 25.02.2000!

Eine Zuschreibung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus ist nicht zulässig, da nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Beispiel

Unternehmer Mühl, Mannheim, hat 1993 ein unbebautes Grundstück mit Gleisanschluss der Deutschen Bahn AG für umgerechnet 300.000 € angeschafft. Da der Gleisanschluss 2005 stillgelegt wurde, nahm Mühl eine Teilwertabschreibung von 200.000 € vor. Das Grundstück steht in der Bilanz zum 31.12.2013 mit dem Teilwert von umgerechnet 100.000 €. Erst im März 2014 stellt sich heraus, dass die Gründe für die voraussichtliche Wertminderung entfallen sind, da die Deutsche Bahn AG im Rahmen von Neustrukturierungen den Gleisanschluss wieder herstellt.

Mühl ist verpflichtet in 2014 die Teilwertabschreibung zum 31.12.2013 aufzulösen und eine Gewinn erhöhende Zuschreibung von 200.000 € zu buchen:

Sollkonto	SKR 04 (SKR 03)	Euro	Habenkonto	SKR 04 (SKR 03)
Unbebaute Grundstücke	0215 (0065)	200.000,00	Ertr. Zuschr. AV	4910 (2710)

2. Was ist der Firmenwert (Geschäftswert, Goodwill)? Wie wird er bewertet?

Der Firmenwert ist der Wert, der Ruf und Namen eines Unternehmens darstellt, d. h. die Fähigkeiten der Unternehmensleitung, der Kundenstamm, die Zahlungsmoral, der Facharbeiterstamm etc. Es handelt sich hierbei um ein immaterielles Wirtschaftsgut, für das Herstellungskosten nicht aktiviert werden dürfen. Dieses Aktivierungsverbot für den selbstgeschaffenen (originären) Firmenwert gilt für die Handels- und Steuerbilanz.

Beim entgeltlichen Erwerb eines Firmenwertes (**derivativer** Firmenwert als Differenz zwischen Kaufpreis und übernommenem Betriebsvermögen) gibt es im Steuer- und Handelsrecht unterschiedliche Regelungen:

- ▶ **Steuerrecht:** Der derivative Firmenwert muss aktiviert werden und ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auf 15 Jahre linear mit $6\frac{2}{3}\%$ abzuschreiben.
- ▶ **Handelsrecht:** Der **derivative Firmenwert** ist als fiktiver zeitlich begrenzter Vermögensgegenstand zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Das Bewertungswahlrecht ist abgeschafft. Die Erstbewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 HGB). In der Folge ist er planmäßig über die voraussichtliche (individuelle betriebliche) Nutzungsdauer abzuschreiben. Ist die Wertminderung von Dauer, ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB). Es ist das Wertaufholungs**verbot** nach § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB zu beachten. Im Anhang müssen nachvollziehbar die Gründe dargelegt werden, wenn die Nutzungsdauer mehr als 5 Jahre beträgt (§ 285 Nr. 13 HGB).

Für die Abschreibung steht das Konto „Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert“ 6205 (4824) zur Verfügung.

3. Wie wird der Praxiswert des Freiberuflers bewertet?

Der erworbene Praxiswert eines Freiberuflers ist zu aktivieren. Es handelt sich nicht um einen Firmenwert i. S. des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. Er ist abzuschreiben, da er eng an die persönlichen Fähigkeiten des Veräußerers (z. B. Vertrauensverhältnis in einer Steuerberatungspraxis) geknüpft ist und sich schnell verflüchtigt (Abschreibungsdauer 3 bis 5 Jahre).

4. Wie ist Software zu bewerten?

Als Software bezeichnet man alle nichtphysischen Funktionsbestandteile eines Computers. Sie gehört zu den immateriellen Vermögensgegenständen.

Zur **Systemsoftware** gehören z. B. das Betriebssystem und die Gerätetreiber. Sie ist zusammen mit den Anschaffungskosten des Computers abzuschreiben.

Anwendungssoftware unterstützt den Benutzer bei der Ausführung seiner Aufgaben. Sie ist als selbstständig bewertbares Nutzungsrecht mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer (nur) linear abzuschreiben.