

STEUERLEHRGÄNGE
DR BANNAS

in Kooperation mit

Technology
Arts Sciences
TH Köln

Skript

Modulgruppe 6

Bilanzsteuerrecht I

Kapitel 1 - 3

® RA, StB Karsten Melzer, Köln

Master Steuerrecht und Steuerlehre

Inhaltsverzeichnis:

1	Maßgeblichkeitsgrundsatz (Beck'sche Steuererlasse § 5/14)	1
1.1	Ansatz dem Grunde nach von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten.....	1
1.2	Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte.....	1
1.3	Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte.....	2
1.4	Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG	2
1.5	Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG.....	3
1.5.1	Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen.....	3
1.5.2	Wahlrechte, die handelsrechtlich und steuerlich bestehen.....	3
2	Klausuraufbau	5
2.1	Ansatz dem Grunde nach.....	5
2.2	Ansatz der Höhe nach (Bewertung)	6
3	Ansatz dem Grunde nach	10
3.1	Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut	10
3.1.1	immaterieller Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.....	10
3.1.2	Geschäfts- oder Firmenwert.....	11
3.2	Zurechnung der Wirtschaftsgüter	13
3.2.1	Zivilrechtlicher Eigentümer	13
3.2.2	wirtschaftlicher Eigentümer	13
3.2.3	Eigentümer/wirtschaftlicher Eigentümer bei Mietkauf-, Miet- und Leasingverträgen.....	13
3.3	Zuordnung: Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen.....	22
3.3.1	Zuordnung in der Handelsbilanz	22
3.3.2	Zuordnung in der Steuerbilanz.....	22
3.4	Themenkomplexe mit Schwerpunkt Zurechnung /Zuordnung	24
3.4.1	Grund und Boden - Gebäude - Außenanlagen - Betriebsvorrichtungen.....	24
3.4.2	Mietereinbauten/Mieterumbauten	32
3.4.3	besondere betriebliche oder berufliche Zwecke.....	34
3.4.4	Gebäude auf fremden Grund und Boden	35
3.4.5	Erbbaurecht.....	40
3.4.6	Zurechnung von Verbindlichkeiten.....	41
3.5	Unterscheidung in Anlage und Umlaufvermögen.....	42

1 Maßgeblichkeitsgrundsatz (Beck'sche Steuererlasse § 5/14)

In § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz enthalten. Danach sind die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze des Handelsrechts auch maßgebend für die Steuerbilanz.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird durch folgende steuerliche Regelungen durchbrochen:

§ 5 Abs. 1a bis 4b, Abs. 6; §§ 6, 6a und 7 EStG.

1.1 Ansatz dem Grunde nach von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten

Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, es sei denn, die Aktivierung in der Steuerbilanz ist **aufgrund einer steuerlichen Regelung ausgeschlossen**.

Beispiel: Nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, soweit es sich nicht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Grundsätzlich führt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ein Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

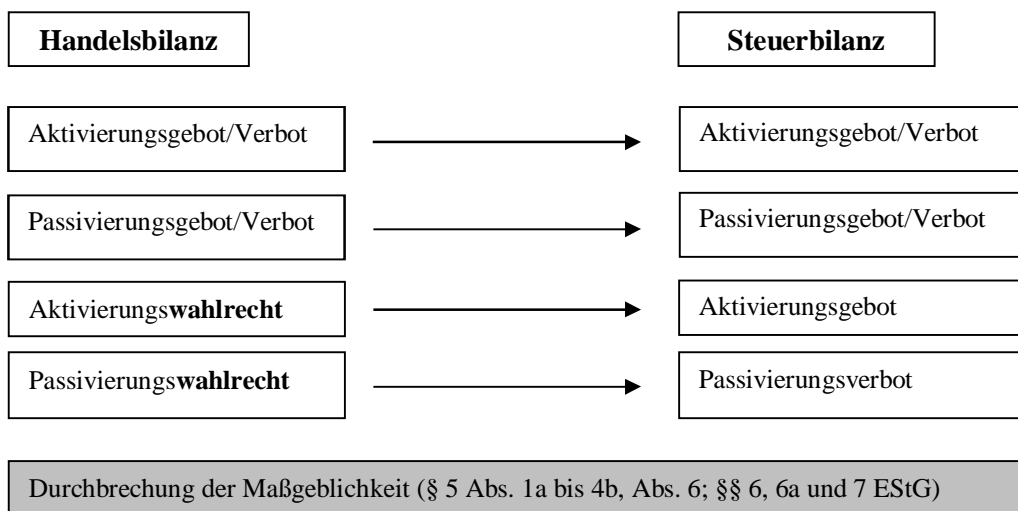
Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist jedoch nach § 5 Abs. 2 EStG ausgeschlossen (Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit).

1.2 Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte

Passivierungsgebote in der Handelsbilanz führen grundsätzlich zu Passivierungsgeboten in der Steuerbilanz. Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz. Handelsrechtliche Passivierungsgebote sind - vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften - auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

So sind für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zwingend Rückstellungen in der Handelsbilanz zu bilden gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit wären diese auch in der Steuerbilanz zu bilden gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS EStG. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird jedoch durch § 5 Abs. 4a EStG durchbrochen.

Konsequenzen der Maßgeblichkeit:



1.3 Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit gilt auch für die Bewertung. Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine **eigenständige steuerliche Regelung** besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG.

- **Zinsen für Fremdkapital**

Diese gelten gemäß § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands, wenn das Fremdkapital zur Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.

- **Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)**

Nach § 240 Abs. 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen. (Jetzt auch R 6.3 Abs. 5 EStR)

- **angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung**

Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, diese Aufwendungen bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 EStG. Das Wahlrecht ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG bei Gewinnermittlung nach § 5 in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

1.4 Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG

Nach § 249 HGB müssen in der Handelsbilanz für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen gebildet werden. Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebotes ein.

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind Pensionsrückstellungen nur anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG (z.B. Schriftformerfordernis, § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) erfüllt sind. Die Passivierung einer Pensionszusage unterliegt zudem dem Bewertungsvorbehalt des § 6a Abs. 3 und 4 EStG. Die Bewertung kann somit vom handelsrechtlichen Wert abweichen.

Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1.1.1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (sog. Altzusagen), gilt nach Artikel 28 EGHGB in der durch Gesetz vom 19.12.1985 geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht.

1.5 Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG

1.5.1 Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen

Wahlrechte, die **nur steuerrechtlich** bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG durch den Grundsatz der Maßgeblichkeit beschränkt.

Dies hat Auswirkungen auf:

- **Sonderposten mit Rücklageanteil und die Übertragung von Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 6 b EStG, R 6.6 EStR)**
So können stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern. Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige einen steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nach Wegfall des § 254 HGB a.F. in der Handelsbilanz nicht zulässig. Ebenso ist die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz nach Wegfall des § 247 Abs. 3 HGB a.F. nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG zugelassen.
- **Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG)**
Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 5, Abs. 4 HGB). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG „*kann*“ bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden. Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten.

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Die Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten.

1.5.2 Wahlrechte, die handelsrechtlich und steuerlich bestehen

Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden. Dies hat Auswirkungen auf:

- **Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB / § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)**
Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo). Steuerrechtlich besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG dieses Wahlrecht nur für das Lifo-Verfahren. Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens für die Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz die Vermögensgegenstände unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz oder eine Bewertung nach dem Fifo-Verfahren steht der Anwendung des Lifo-Verfahrens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen

nicht entgegen.

- **Lineare und degressive AfA (§ 253 HGB/§ 5 Abs. 6 i.V.m. § 7 Abs. 2 EStG)**

Gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es ist demnach eine lineare oder degressive

Abschreibung und eine Leistungsabschreibung sowie auch eine progressive Abschreibung möglich.

Gemäß § 7 Abs. 2 EStG kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens statt der linearen AfA die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, in Anspruch genommen werden. Die AfA nach § 7 Abs. 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung vornimmt.

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse.

2 Klausuraufbau

2.1 Ansatz dem Grunde nach

in der Handelsbilanz /in der Steuerbilanz

- **Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut/Schulden § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB**
 - Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern
 - Ansatz eines Geschäfts-/Firmenwerts
- **Zurechnung:**
 - beim zivilrechtlichen Eigentümer § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO
 - beim wirtschaftlichen Eigentümer § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO
- **Betriebsvermögen oder gewillkürtes Betriebsvermögen/Abgrenzung Privatvermögen**
 - Wirtschaftsgüter, die Grundstücke oder Grundstücksteile sind R 4.2 Abs. 3 bis 10 EStR
 - Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind R 4.2 Abs. 1 EStR
 - Verbindlichkeiten H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH
- **Bei Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern**
 Unterscheidung in Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB und Umlaufvermögen § 247 Abs. 2 HGB
 Umkehrschluss (**Wichtig insbesondere für die Folgebewertung**)

Ansatz von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern/ Rechnungsabgrenzungsposten und Schulden in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz:

Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Wahlrecht) Ausnahme: § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)
selbst geschaffener Firmenwert	Ansatzverbot, da kein Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, Umkehrschluss § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)

Umlaufvermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)

Verbindlichkeiten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)

Rückstellungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, 249 HGB (Gebot)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)
Ausnahme: z.B.: Drohverlustrückstellungen	§ 246 Abs. 1 Satz 1, 249 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt HGB (Gebot)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG (Verbot)

RAP	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 250 Abs. 1 HGB (Gebot) ARAP § 250 Abs. 2 HGB (Gebot) PRAP	§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gebot) § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG (Gebot)
Ausnahme: Disagio/Damnum	§ 250 Abs. 3 HGB (Wahlrecht)	§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gebot)

2.2 Ansatz der Höhe nach (Bewertung)

Bewertungsgrundsätze HGB

Zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen gehören nach § 252 Abs. 1 HGB:

- **Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)**
Der Grundsatz der Bilanzidentität schreibt vor, dass die Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmen muss.
- **Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit Going-Concern-Prinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)**
Dieser Grundsatz besagt, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, solange dem keine tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten entgegenstehen.
- **Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)**
Die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden müssen grundsätzlich einzeln bewertet werden. Ausnahmsweise kann von der Einzelbewertung abgesehen werden, wenn die Einzelbewertung aus praktischen Gründen nicht durchführbar ist oder zu einem nicht vertretbaren Arbeitsaufwand führt (z.B. bei Schrauben). Deshalb darf von den Bewertungsvereinfachungsverfahren gem. § 256 Satz 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 3 und 4 HGB auch bei der Bilanzierung Gebrauch gemacht werden (Gruppenbewertung und Festwert-Bewertung).
- **Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)**
Der Grundsatz der Vorsicht besagt, dass die Vermögensgegenstände und die Schulden vorsichtig zu bewerten sind. Das bedeutet allgemein, dass die Aktivposten eher niedriger und die Passivposten eher höher anzusetzen sind.
- **Realisationsprinzip**
Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie durch Verkauf oder Entnahme am Abschlussstichtag realisiert sind. (Bsp: Abzinsungsverbot bei Verbindlichkeiten)
- **Imparitätsprinzip**
Nicht realisierte Verluste sind grundsätzlich bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Nicht realisierte Gewinne und nicht realisierte Verluste werden ungleich behandelt, daher der Name Ungleichheitsprinzip = Imparitätsprinzip.
Ausprägungen:
 - Niederstwertprinzip für Vermögensgegenstände
 - Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten gem. § 253 Abs. 4 HGB (Umkehrschluss)

Der Steuerpflichtige muss Umstände, die am Bilanzstichtag bereits vorlagen, ihm aber erst nach diesem Stichtag und vor Aufstellung der Bilanz bekannt werden, berücksichtigen (**werterhellende Tatsachen**).

Umstände, die nach dem Bilanzstichtag bis zur Zeit der Bilanzaufstellung eintreten und Einfluss auf

die Bewertung haben, dürfen nicht berücksichtigt werden (**wertbegründende Tatsachen**).

• **Grundsatz der periodengerechten Aufwands- und Ertragsabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)**

Aufwendungen und Erträge sind dem Geschäftsjahr zuzurechnen, in dem sie verursacht wurden. Auf den Zeitpunkt der entsprechenden Ausgaben oder Einnahmen kommt es nicht an. Ertrag und Aufwand werden durch Rechnungsabgrenzungsposten zugeordnet.

• **Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethoden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)**

Zwischen verschiedenen Bewertungsmöglichkeiten, die der Unternehmer hat, darf nicht willkürlich gewechselt werden. Der Unternehmer muss das einmal von ihm gewählte Bewertungsverfahren in der Regel beibehalten, es sei denn, wirtschaftlich vernünftige Gründe sprechen für einen Verfahrenswechsel. So ist die Abschreibungsmethode grundsätzlich beizubehalten.

Übersichten: Bewertung Handelsbilanz/Steuerbilanz

abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, AK H 6.2 EStH HK R 6.3 EStR
planmäßige Abschreibungen/AfA	./.. planmäßige Abschreibungen § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB Nutzungsdauer 10 Jahre bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und bei einem entgeltlich erworbenen Firmenwert (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich.	§ 5 Abs. 6 EStG ./.. AfA: bewegliche Wirtschaftsgüter: <ul style="list-style-type: none"> • Degressive AfA § 7 Abs. 2 EStG (nur bis 31.12.2010) • evtl. § 7 g Abs. 5 EStG • lineare AfA § 7 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG • Leistungs- AfA § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG unbewegliche Wirtschaftsgüter ohne Gebäude/Gebäudeteile: <ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG Gebäude/ Gebäudeteile: <ul style="list-style-type: none"> • AfA gem. § 7 Abs. 4, 5, 5a EStG
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibungswahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2, 3 EStG (Beck'sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB Ausnahme: Firmenwert § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB	Wertaufholungsgebot §§ 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

nicht abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG AK H 6. 2 EStH HK R 6. 3 EStR
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht) (gemildertes Niederstwertprinzip) Bei Finanzanlagen Wahlrecht bei nicht dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibung wahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Beck´sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungs gebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Wertaufholungs gebot § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Umlaufvermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB AK/HK	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG AK H 6.2 EStH HK R 6.3 EStR
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	Abschreibung auf den niedrigeren Börsen oder Marktpreis, falls nicht vorhanden auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Bilanzstichtag strenges Niederstwertprinzip § 253 Abs. 4 HGB (Pflicht)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibung wahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Beck´sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungs gebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Wertaufholungs gebot § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Verbindlichkeiten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	Erfüllungsbetrag: § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB mit dem Erfüllungsbetrag	„Anschaffungskosten“/ Erfüllungsbetrag: §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, H 6.10 EStH
Abzinsung	Grundsätzlich keine Abzinsung (Ausnahme versteckter Zinsanteil wie zum Bsp bei Kaufpreisstundung und unverzinslichem Ratenkauf)	§ 5 Abs. 6 EStG Grundsätzlich Abzinsung: 5,5 % Ausnahme: § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG Beck`sche Steuererlasse § 6/19
Werterhöhung	strenges Höchstwertprinzip § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB (Vorsichtsprinzip) und Umkehrschluss § 253 Abs. 4 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Wahlrecht zum Ansatz eines höheren Werts am Bilanzstichtag bei voraussichtlich dauerhafter Werterhöhung § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG
Besonderheit	Valutaverbindlichkeiten (Fremdwährung) § 256 a HGB	Valutaverbindlichkeiten (Fremdwährung) Beck`sche Steuererlasse § 6/12

Rückstellungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Bewertung	nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB (Kostensteigerungen sind dabei einzuberechnen)	Wert zum Bilanzstichtag: Grundsätze: §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3a) EStG insbesondere: §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3a) f) EStG keine Einbeziehung von Zins und Kostensteigerungen
Abzinsung	Abzinsung immer, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr, maßgeblich ist der Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre (RückabzinsungsVO) § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB	Abzinsung: §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3a) e) EStG 5,5 % (Beck`sche Steuererlasse zu 1 § 6/19)

3 Ansatz dem Grunde nach

3.1 Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut

Damit ein Ansatz in der Handelsbilanz erfolgt, muss ein Vermögensgegenstand, damit ein Ansatz in der Steuerbilanz erfolgt, muss ein Wirtschaftsgut vorliegen. Grundsätzlich sind beide Begriffe identisch. Der Begriff des Wirtschaftsguts wird in H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ EStH definiert. Danach sind Wirtschaftsgüter

- Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb,
- deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt,
- die einer besonderen Bewertung zugänglich sind,
- in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

Abweichungen ergeben sich bei folgenden Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern:

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Geschäfts-/Firmenwert	kein Vermögensgegenstand	Wirtschaftsgut
Beteiligung an Personengesellschaften	Vermögensgegenstand	kein Wirtschaftsgut
Schulden	keine Vermögensgegenstände	negative Wirtschaftsgüter

3.1.1 immaterieller Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut

Die Frage, ob ein Vermögensgegenstand oder ein Wirtschaftsgut vorliegt und ob dieser dem Grunde nach in Handelsbilanz und /oder in der Steuerbilanz angesetzt werden kann, stellt sich gerade bei immateriellen Vermögensgegenständen. Beispiele für immaterielle Vermögensgegenstände / Wirtschaftsgüter finden sich in H 5.5 EStH: so z.B. Patente, Belieferungsrechte, Wettbewerbsverbote, Computerprogramme

Ausnahme: Trivialprogramme

3.1.1.1 Ansatz dem Grunde nach

Gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind schon gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren. Ein Vermögensgegenstand ist dann entgeltlich erworben, wenn er durch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft oder einen Hoheitsakt gegen Hingabe einer Gegenleistung auf den Unternehmer übergegangen ist. Bei einer Einlage und im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs greift das Aktivierungsverbot nicht H 5.5 Abs. 3 EStR. Der Tausch stellt gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG einen Anschaffungsvorgang dar. Hergestellt ist ein Vermögensgegenstand, wenn er im eigenen Unternehmen selbst geschaffen wird. Wird vom Unternehmer die Hilfe Dritter in Anspruch genommen, ist eine Herstellung immer dann gegeben, wenn die wesentlichen Bestandteile des fertigen Vermögensgegenstands gem. § 631 BGB vom Unternehmer selbst bereitgestellt werden und somit ein Werkvertrag vorliegt. Das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB findet nur auf selbst geschaffene Vermögensgegenstände Anwendung, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen gem. Art. 66 Abs. 7 EGHGB. Erfolgt der Beginn einer Entwicklung früher, scheidet demnach eine Aktivierung aus.

Ausgenommen von einer Aktivierung bleiben gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB

- selbst geschaffene Marken,
- Drucktitel,
- Verlagsrechte,
- Kundenlisten
- oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

3.1.1.2 Ansatz der Höhe nach in der Handelsbilanz

Die **Bewertung** der angesetzten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände erfolgt im Zugangszeitpunkt mit den Herstellungskosten.

§ 255 Abs. 2a HGB gibt vor, wie die Herstellungsphase, also der Zeitraum, innerhalb dessen Herstellungskosten anfallen, abzugrenzen ist.

Ansatzfähig sind danach nur die Entwicklungs- nicht die Forschungskosten. Gem. § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB ist Entwicklung 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 gem. § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB 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. Ist eine Aufteilung nicht möglich, entfällt ein Ansatz gem. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB. Innerhalb dieser Herstellungsphase ermitteln sich die Herstellungskosten nach der allgemeinen Regelung des § 255 Abs. 2, 3 HGB. Die Folgebewertung erfolgt nach § 253 Abs. 3 HGB. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), wenn eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist.

Für das Umlaufvermögen gilt das aus § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB abzuleitende Aktivierungsgebot!

3.1.1.3 Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz

Grundsätzlich führt ein handelsbilanzielles Aktivierungswahlrecht nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu einem steuerbilanziellen Aktivierungsgebot. Jedoch wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit durch § 5 Abs. 2 EStG bei **selbstgeschaffenen** immateriellen Vermögensgegenständen durchbrochen. Bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts in der Handelsbilanz kommt es demnach zwingend zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, was wiederum zur Bildung passiver latenter Steuern führen kann. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind ebenfalls in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Die AfA erfolgt nur linear gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG (R 7.1 Abs. 1 EStR).

3.1.2 Geschäfts- oder Firmenwert

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB **gilt** der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögensgegenstand. Der selbstgeschaffene Geschäfts- oder Firmenwert ist kein Vermögensgegenstand und darf damit im Umkehrschluss aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB nicht angesetzt werden. Für die Steuerbilanz folgt das Ansatzverbot des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts aus § 5 Abs. 2 EStG.

Der entgeltlich erworbene Firmenwert unterliegt den allgemeinen Regelungen zur Zugangs- und Folgebewertung. Abweichend vom allgemeinen Wertaufholungsgebot dürfen außerplanmäßige Abschreibungen allerdings nicht rückgängig gemacht werden gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre bei einem entgeltlich erworbenen Firmenwert (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4

HGB), wenn eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist.

Ist der Firmenwert entgeltlich erworben, ist er gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG und gem. § 5 Abs. 2 EStG ebenfalls in der Steuerbilanz anzusetzen.

Dieser ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG anzusetzen. Die unterstellte Nutzungsdauer beträgt gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG **15 Jahre**.

Übersicht:

Immaterielle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter	Handelsbilanz	Steuerbilanz
selbst geschaffener Firmenwert des Anlagevermögens	Ansatzverbot, da kein Vermögensgegenstand Umkehrschluss § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)
Entgeltlich erworbener Firmenwert des Anlagevermögens	Steht einem Vermögensgegenstand gleich § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB Bewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB (Kaufpreis ./.. Kapital zu Zeitwerten § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) abzüglich planmäßiger Abschreibungen § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Nutzungsdauer 10 Jahre (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich.	Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG. Die unterstellte Nutzungsdauer beträgt gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 15 Jahre .

Immaterielle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter	Handelsbilanz	Steuerbilanz
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 247 Abs. 2 HGB, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Wahlrecht) Ausnahme: § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbot) Bewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit Herstellungskosten § 255 Abs. 2, 2 a HGB. nur Entwicklungs- nicht Forschungskosten. Folgebewertung, wenn abnutzbar § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB (planmäßige Abschreibungen). Nutzungsdauer 10 Jahre bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich. Immer geboten sind außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB.	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)

3.2 Zurechnung der Wirtschaftsgüter

3.2.1 Zivilrechtlicher Eigentümer

Gem. § 242 HGB hat der Kaufmann **seine** Vermögensgegenstände und Schulden im Inventar und der Bilanz auszuweisen. Diese Vorschrift knüpft an das zivilrechtliche Eigentum an. Gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 1 HGB rechnen das Handelsrecht und gem. § 39 Abs. 1 AO das Steuerrecht die Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zu.

3.2.2 wirtschaftlicher Eigentümer

Übt ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Der Herausgabeanspruch des bürgerlich rechtlichen Eigentümers hat dann keine wirtschaftliche Bedeutung mehr.

Beispiele für Abweichung wirtschaftliches/zivilrechtliches Eigentum:

	Zivilrechtlicher Eigentümer	Wirtschaftlicher Eigentümer
Verkauf unter Eigentumsvorbehalt	Verkäufer	Käufer
Sicherungsübereignung	Sicherungsnehmer	Sicherungsgeber
Grundstückserwerb	Erwerber mit Eintragung im Grundbuch	Erwerber mit Übergang Nutzen und Lasten

3.2.3 Eigentümer/wirtschaftlicher Eigentümer bei Mietkauf-, Miet- und Leasingverträgen

In Handels- und Steuerbilanz gestalten sich Mietkauf-, Miet- und Leasingverträge hinsichtlich der Zurechnung der Wirtschaftsgüter und der Behandlung der einzelnen Mietzahlungen bzw. Leasingraten oftmals problematisch. Bei der rechtlichen Beurteilung von entsprechenden Sachverhalten ist deshalb grundsätzlich zwischen folgenden Vertragstypen zu unterscheiden:

- Kaufverträge
- Mietverträge
- Kauf nach Miete
- Mietkaufverträge
 - echter Mietkauf
 - unechter Mietkauf (verdeckter Ratenkauf)
- Leasingverträge

3.2.3.1 Kauf nach Miete

Bei einem Kauf nach Miete wird zunächst ein unbefristeter Mietvertrag über ein Wirtschaftsgut zu einem angemessenen Mietzins abgeschlossen, wobei der Mietvertrag schließlich durch Veräußerung des Wirtschaftsguts zum Zeitwert (= Teilwert) beendet wird. Die gezahlten Mieten werden dabei nicht auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet und haben deshalb keine Auswirkung.

In einem solchen Fall treten ertragsteuerlich folgende Rechtsfolgen ein:

während der Mietzeit	beim Vermieter: Miete = Betriebseinnahme AfA-Berechtigung	beim Mieter: Miete = Betriebsausgabe
im Fall der Veräußerung	beim bisherigen Vermieter: laufender Gewinn/Verlust	beim bisherigen Mieter: Anschaffungsvorgang • Aktivierung der Anschaffungskosten • AfA Berechtigung

3.2.3.2 Mietkaufverträge (unechte und echte)

Bei „Mietverträgen“, die im Ergebnis Mietkaufverträge sind, wird dem Mieter **vertraglich** das Recht eingeräumt, den **gemieteten Gegenstand unter Anrechnung der gezahlten Miete auf den Kaufpreis zu erwerben**. Sie enthalten damit Elemente des Miet- und des Kaufvertrags.

Zu unterscheiden sind die sog. „echten Mietkäufe“ von den sog. „unechten Miet- oder verdeckten Ratenkäufen“. Es ergeben sich keine Unterschiede zwischen der Behandlung in der Handels- und in der Steuerbilanz.

Merkmale hierfür sind: (Bei den Merkmalen handelt es sich um Indizien; es ist daher auf die Gesamtgestaltung des jeweiligen Einzelsachverhaltes abzustellen.)

echter Mietkauf	unechter Mietkauf /verdeckter Ratenkauf
Abschluss eines Mietvertrags, weil die Vertragsparteien zunächst ernsthaft ein Mietverhältnis beabsichtigen.	Abschluss eines als „Mietvertrag“ bezeichneten Vertrags, obwohl die Vertragsparteien von Anfang an die Veräußerung des Wirtschaftsguts beabsichtigen.
Dem Mieter wird das Recht eingeräumt, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben (die Ausübung der Kaufoption liegt im Ermessen des Mieters)	Evtl. beiderseits unkündbarer „Mietvertrag“ bzw. die „Mietdauer“ wird so bemessen, dass bei Ablauf dieses Zeitraums das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verbraucht ist und der „Mieter“ daher praktisch keine Möglichkeit mehr hat, dem „Vermieter“ das Wirtschaftsgut zurückzugeben
Die vereinbarte Miete ist angemessen.	Die vereinbarte „Miete“ ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit ungewöhnlich. Sie entspricht eher einer Kaufpreisrate
Anrechnung der bis zur Veräußerung gezahlten Mietbeträge auf den Kaufpreis (Listenpreis); häufig wird der Kaufpreis erst bei Abschluss des Kaufvertrags i.H. des Zeitwerts festgelegt.	Der Kaufpreis entspricht dem bei Abschluss des „Mietvertrags“ geltenden Listenpreis, wobei die überhöhten „Mietbeträge“ auf den Kaufpreis angerechnet werden; hierbei ergibt sich ein Restkaufpreis, der regelmäßig erheblich unter dem Teilwert des Wirtschaftsguts liegt.

(Tabelle siehe auch FinMin Schleswig-Holstein, 27.7.2003, Satz 2170)

Rechtsfolgen:

echter Mietkauf	unechter Mietkauf/verdeckter Ratenkauf
<p>Während der Mietdauer ist der Sachverhalt als Mietverhältnis zu behandeln. Erst durch den späteren Kaufvertrag ergeben sich folgende Konsequenzen:</p> <p>Anschaffungskosten beim Erwerber: restlicher Kaufpreis + angerechnete Miete ./ verbrauchte „AfA“ *(Wertverzehr) = Anschaffungskosten beim Erwerb</p> <p>Die Anrechnung der gezahlten Miete gilt (wirtschaftlich betrachtet) als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands. Abschreibung ab Erwerb auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts.</p>	<p>Der Vertrag gilt von Anfang an als Kaufvertrag (verdeckter Ratenkauf). Sofortiger Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber („Mieter“). „Mietzahlungen“ gelten als Kaufpreistraten.</p>

* Die fiktive AfA ist vom Listenpreis für den Zeitraum von Ingebrauchnahme durch den späteren Käufer bis zum Erwerbszeitpunkt vorzunehmen. Sie darf nicht höher sein als die angerechnete Miete.

3.2.3.3 Leasing-Verträge

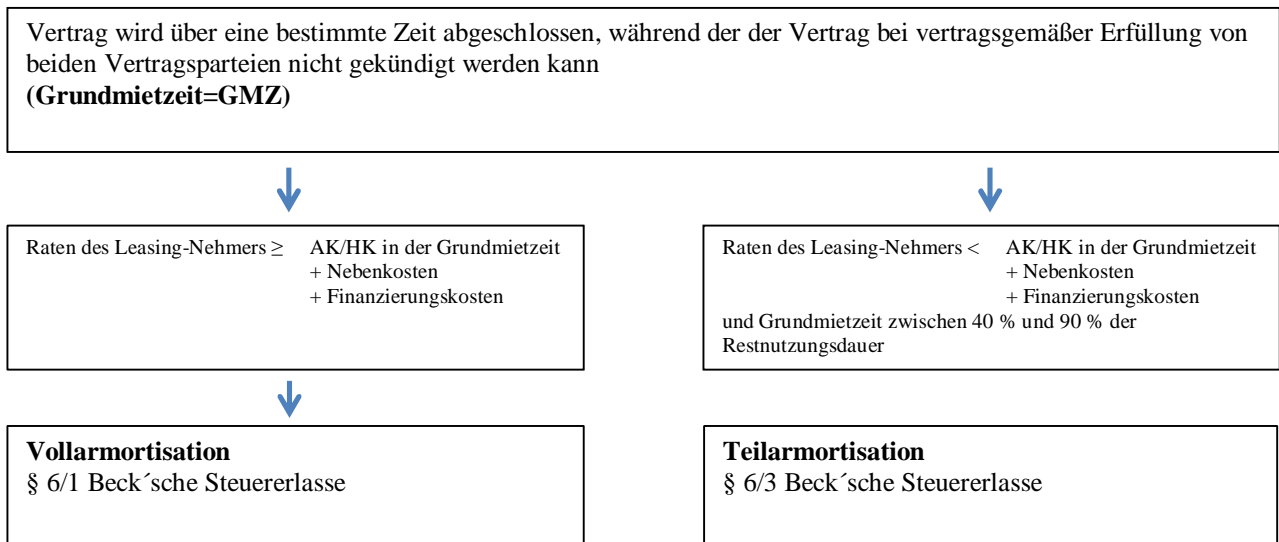
Leasing ist eine Sonderform der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung von beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Es handelt sich hierbei um eine besondere Art der Miete. Mangels präziser handelsrechtlicher Abgrenzungskriterien werden die steuerrechtlichen Unterscheidungsmerkmale für die handelsrechtliche Behandlung benutzt (Beck'scher Bilanzkommentar § 246 Rz. 37). Bei der Beurteilung von Leasing-Verträgen geht es daher zunächst regelmäßig um die Frage, wem das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, dem Leasing-Geber oder dem Leasing-Nehmer.

Wirtschaftlich verbergen sich hinter Leasing-Verträgen grundsätzlich Mietverträge und zuweilen auch Ratenkaufverträge.

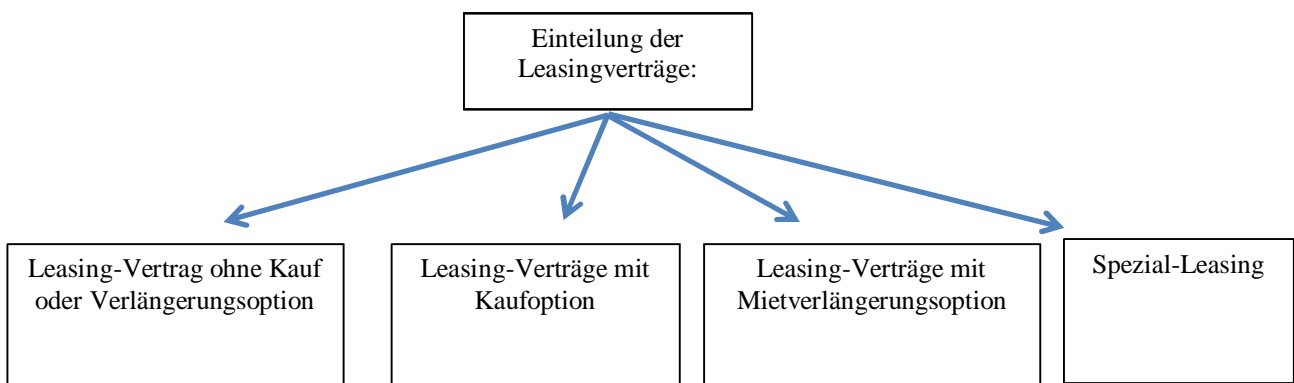
Die gebräuchlichsten Leasing-Arten sind:

- **Finanzierungs-Leasing**
Der Leasing-Geber als zivilrechtlicher Eigentümer räumt dem Leasing-Nehmer für eine feste Grundmietzeit gegen regelmäßiges Entgelt in bestimmter Höhe ein schuldrechtliches Nutzungsrecht ein (mittel- bis langfristig). Der Vertrag ist während der Grundmietzeit unkündbar. Die objektbezogenen Risiken (Gefahrtragung, Gewährleistung) trägt der Leasing-Nehmer.
- **Operating-Leasing**
Der Leasing-Geber vermietet das Leasing-Gut kurz- bis mittelfristig an den Leasing-Nehmer. Die objektbezogenen Risiken trägt der Leasing-Geber. Der Vertrag kann jederzeit gekündigt werden (= typischer Mietvertrag).
Der Leasing-Geber hat das Leasing-Gut zu aktivieren. Die Leasing-Raten sind erfolgswirksam zu behandeln.
- **Hersteller-Leasing**
Vermietung von Gütern (im Wege von Finanzierungs- oder Operating-Leasing) durch den Hersteller.

Übersicht über das Finanzierungs-Leasing:



3.2.3.3.1 Vollarmortisation, § 6/1 Beck'sche Steuererlasse



Zurechnung des Leasinggegenstands bei Verträgen			
Grundmietzeit beträgt:	mit Kaufoption	mit Mietverlängerungsoption	ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption
mehr als 90 % der bgND	LN	LN	LN
weniger als 40 % der bgND	LN	LN	LN
zwischen 40 und 90 % der bgND	LN, wenn: Restlicher Kaufpreis ist niedriger als der Buchwert* oder der gemeine Wert zum Zeitpunkt der möglichen Verlängerung	LN, wenn: Anschlussmiete ist niedriger als der Buchwert* oder der gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasinggegenstandes	LG
	LG, wenn: Restlicher Kaufpreis ist mindestens so hoch wie der Buchwert* oder gemeine Wert zum Zeitpunkt der mögl. Veräußerung	LG, wenn: Anschlussmiete ist mindestens so hoch wie der Buchwert* oder gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasinggegenstandes	
ohne Bedeutung	Spezialleasing immer LN		

(Tabelle siehe auch FinMin Schleswig-Holstein, 27.7.2004, Satz 2170)

*Der Buchwert errechnet sich wie folgt:

Listenpreis des Leasing- Gegenstands
 ./ linear AfA nach amtlicher AfA-Tabelle (Wertverzehr) bis zum Zeitpunkt der Option
 = Buchwert zum Zeitpunkt der möglichen Option (Veräußerung oder Mietverlängerung)

Rechtsfolgen:

Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Geber

- **Behandlung beim Leasing-Geber:**

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Die AfA ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

Besonderheit Sonderzahlung

Soweit die Sonderzahlung auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Dieser ist linear aufzulösen.

- **Behandlung beim Leasing-Nehmer:**

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

Besonderheit Sonderzahlung

Soweit die Sonderzahlung auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt, ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Dieser ist linear aufzulösen.

Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Nehmer

• **Behandlung beim Leasing-Nehmer:**

Aktivierung des Leasing-Gegenstandes mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind.

Passivierung einer Verbindlichkeit

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers **und der Umsatzsteuer, die in den Leasing-Raten enthalten ist**, ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren. Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer setzt sich zusammen aus:

- der Summe der Leasingraten in der Grundmietzeit
- der Sonderzahlung
- dem Restkaufpreis, bei Ausübung der Kaufoption oder der restlichen Mietzahlungen bei Ausübung der Verlängerungsoption (a.A. Falterbaum, Buchführung und Bilanzierung)

Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins- und Kostenanteil/Tilgungsanteil

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht. Um dies zu ermöglichen, ist die Zinsstaffelmethode anzuwenden.

Ermittlung des Nenners: $n \times (n + 1) / 2$, wobei n die Anzahl der insgesamt zu leistenden Leasingraten ist.

Ermittlung des Zählers: $n + (n - 1) + (n - 2) \dots$

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

Besonderheit Sonderzahlung:

Eine Sonderzahlung hat Finanzierungscharakter und ist als Darlehensaufgeld zu behandeln. Es ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, soweit diese auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt. Dieser wird **nach der Zinsstaffelmethode aufgelöst**.

• **Behandlung beim Leasing-Geber**

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

Die Leasing-Raten sind in einem Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen.

Besonderheit Sonderzahlung:

Soweit die Sonderzahlung auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Beispiel Zinsstaffelmethode: Es werden 10 halbjährliche Raten jeweils am 30.06. und am 31.12. zu je 1.000 € gezahlt. Die Leasingverbindlichkeit beträgt ohne die darin enthaltene Umsatzsteuerverbindlichkeit 8.000 €

$$\begin{array}{l} \text{Zins/Kostenanteil} \\ \text{der} \\ \text{Leasing- Rate:} \end{array} = \frac{\mathbf{10} \text{ (Anzahl der Raten)+ } \mathbf{9} \text{ (Anzahl der Raten - 1)}}{\mathbf{10} \text{ (Anzahl der Raten) x } \mathbf{11} \text{ (Anzahl der Raten +1) / 2}}$$

Der Zins/Kostenanteil beträgt somit 35 %.

Berechnung der Zinsen für den 5-Jahreszeitraum:

Gezahlt über 5 Jahre:	10.000 €
Tilgung über 5 Jahre:	8.000 €
Zinsen über 5 Jahre:	2.000 €

2.000 € x 35% = 700 € (Betriebsausgabe § 4 Abs. 4 EStG)

Folgeprobleme:

Behandlung des Restkaufpreises bei Ausübung der Kaufoption:

Leasing- Nehmer: In voller Höhe Aufwand! Keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer

Leasing- Geber: In voller Höhe Ertrag! Keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer

Behandlung der Anschlussmieten bei Ausübung der Verlängerungsoption:

Leasing- Nehmer: Anschlussmiete ist Aufwand!

Leasing- Geber: Anschlussmiete ist Ertrag!

Übersicht Rechtsfolgen:

Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Geber

Behandlung beim Leasing-Geber:	Behandlung beim Leasing-Nehmer:
Aktivierung des Leasing-Gegenstands mit AK/HK abzügl. AfA. Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.	Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.
Sonderzahlung PRAP, Auflösung linear	Sonderzahlung APAP, Auflösung linear

Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Nehmer

Behandlung beim Leasing-Nehmer:	Behandlung beim Leasing-Geber
Aktivierung des Leasing-Gegenstandes mit AK/HK, als solche gelten die AK/HK des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich AK/HK, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind.	
Verbindlichkeit Höhe: AK/HK ohne zusätzliche AK/HK die nicht in den Leasing-Raten berücksichtigt wurden Umsatzsteuerverbindlichkeit Bemessungsgrundlage: <ul style="list-style-type: none"> · Summe der Leasingraten in Grundmietzeit · Sonderzahlung · Restkaufpreis, bei Ausübung der Kaufoption oder der restlichen Mietzahlungen bei Ausübung der Verlängerungsoption 	Forderung Aktivierung einer Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.
Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins- und Kostenanteil/Tilgungsanteil Die Leasing-Raten sind nach der Zinsstaffelmethode in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Zinsstaffelmethode: Ermittlung des Nenners: $n \times (n + 1) / 2$, wobei n die Anzahl der insgesamt zu leistenden Leasingraten ist. Ermittlung des Zählers: $n + (n - 1) + (n-2) \dots$ Zins- und Kostenanteil: abzugsfähige Betriebsausgabe anderer Teil: erfolgsneutrale Tilgung der Kaufpreisschuld	Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins- und Kostenanteil/Tilgungsanteil Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen.
Sonderzahlung: ARAP, Auflösung nach Zinsstaffelmethode	Sonderzahlung: PRAP, Auflösung nach Zinsstaffelmethode

3.2.3.3.2 Teilamortisationsverträge (non-pay-out-Verträge), § 6/3 Beck'sche Steuererlasse

Der Leasing-Geber kann während der unkündbaren Grundmietzeit nicht seine gesamten Kosten für das Leasing-Gut (Anschaffungskosten, Finanzierungskosten) und seinen Gewinnzuschlag voll amortisieren.

Der noch nicht amortisierte Teil wird in den einzelnen Vertragstypen auf verschiedene Weise abgesichert

- mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers
- mit Aufteilung des Mehrerlöses
- mit Kündigungsrecht des Leasing-Gebers

Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers:

Der Leasing-Geber hat ein Andienungsrecht. Danach ist der Leasing-Nehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasing-Gebers verpflichtet, den Leasing-Gegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluss des Leasing-Vertrags fest vereinbart wird.

Der Leasing-Nehmer hat kein Recht, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.

Der Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen

Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses:

Nach Ablauf der Grundmietzeit wird der Leasing-Gegenstand durch den Leasing-Geber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasing-Raten (Restamortisation), so muss der Leasing-Nehmer eine Abschlusszahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zahlen.

Die für die Zurechnung entscheidende Frage lautet, wie der Veräußerungserlös verteilt wird, wenn dieser höher ist als die Restarmortisation. Der Veräußerungserlös ist höher als die Restamortisation und der Leasing-Geber erhält:

- 25 v. H., der Leasing-Nehmer 75 v. H. des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses.

Der Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen.

- weniger als 25 v. H. des die Restamortisation übersteigenden Teils.

Der Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

Kündbarer Mietvertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasing-Nehmer zu leistende Schlusszahlung:

Der Leasing-Nehmer kann den Leasing-Vertrag frühestens nach Ablauf einer Grundmietzeit, die 40 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlusszahlung in Höhe der durch die Leasing-Raten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasing-Gebers zu entrichten. Auf die Abschlusszahlung werden 90 v. H. des vom Leasing-Geber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zuzüglich der vom Leasing-Nehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten niedriger als die Gesamtkosten des Leasing-Gebers, so muss der Leasing-Nehmer in Höhe der Differenz eine Abschlusszahlung leisten. Ist jedoch der Veräußerungserlös höher als die Differenz zwischen Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten, so behält der Leasing-Geber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang.

Der Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen

Kurzübersicht:

Vertragsmodelle	Zurechnung:
Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers	LG
Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses	
Unterscheide:	
Der Leasing-Geber erhält 25% des die Restarmortisation* übersteigenden Betrags	LG
Der Leasing-Geber erhält weniger als 25% des die Restarmortisation übersteigenden Betrags.	LN
Kündbarer Mietvertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasing-Nehmer zu leistende Schlusszahlung	LG

* Restarmortisation: Gesamtkosten des Leasinggebers ./ Leasingraten in der Grundmietzeit

3.3 Zuordnung: Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen

3.3.1 Zuordnung in der Handelsbilanz

In der Handelsbilanz sind Vermögensgegenstände die ihrer Art nach ausschließlich dem Betrieb dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Handelsrechtlich können Vermögensgegenstände des Einzelkaufmanns, die sowohl Privat- als auch Betriebsvermögen sein können gemäß dem Willen des Kaufmanns dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden. Der Wille muss nur erkennbar sein. Im Zweifel greift nach § 344 Abs. 1 HGB die gesetzliche Vermutung, dass das von einem Kaufmann vorgenommene Rechtsgeschäft zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehört. (Beck'scher Bilanzkommentar § 246 Rz. 56/ 57). Auch handelsrechtlich darf notwendiges Privatvermögen nicht bilanziert werden. Eine ausdrückliche Regelung im HGB findet sich dafür aber nur unter den Vorschriften für bestimmte Personengesellschaften in § 264c Abs. 3 HGB.

3.3.2 Zuordnung in der Steuerbilanz

In der Steuerbilanz unterscheidet man das notwendige Betriebsvermögen, das gewillkürte Betriebsvermögen und das notwendige Privatvermögen.

3.3.2.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden gem. R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR.

Es genügt aber schon die Bestimmung, diese für eigenbetriebliche Zwecke zu nutzen. Eigenbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter sind auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie nicht in der Bilanz und der Buchführung ausgewiesen sind.

Beispiel: Ein Grundstück wird als betriebliches Lagergrundstück gekauft. Jahre später baut der Steuerpflichtige darauf sein privates Einfamilienhaus, ohne das Grundstück jemals als Lagergrundstück genutzt zu haben. Das Lagergrundstück war von Anfang an notwendiges Betriebsvermögen gem. R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR. Ein Ausweis in der Buchführung ist dafür nicht erforderlich gem. R 4.2 Abs. 1 Satz 2 EStR!

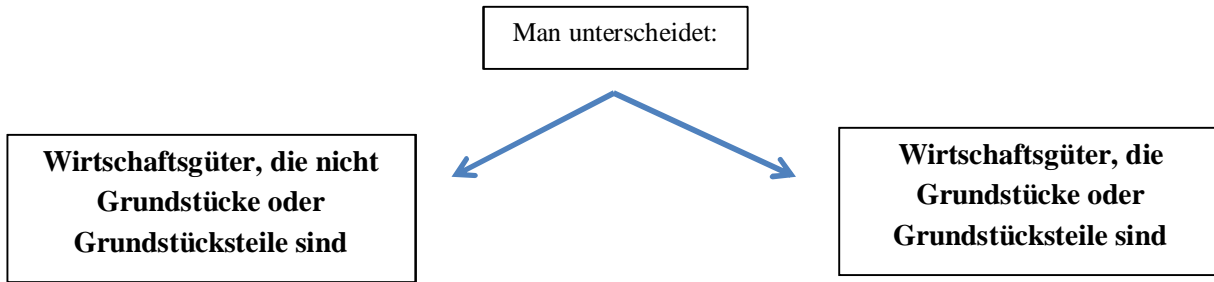
3.3.2.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Beim sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen können die Vermögensgegenstände oder Wirtschaftsgüter in der Bilanz ausgewiesen werden, wenn eine betriebliche Veranlassung gegeben ist. Steurechtlich können Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden gem. H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH. Dies ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter erkennbar dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden H 4.2 Abs. 1 „Termin und Optionsgeschäfte“ EStH, z.B. branchenuntypische Termin und Optionsgeschäfte, es sei denn diese dienen der Absicherung unternehmensbedingter Kursrisiken.

Voraussetzung für die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist, dass der notwendige **Widmungsakt**, in der Regel die Einbuchung, zeitnah in den Büchern dokumentiert wird gem. H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH.

Falls diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt ist (z.B. nach Änderung der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts), kommt es zu einer Entnahme mit der Konsequenz der Aufdeckung stiller Reserven gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Um festzustellen, ob es sich um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelt, ist zunächst zu unterscheiden in **Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind, und Wirtschaftsgüter, die Grundstücke oder Grundstücksteile sind, da diese unterschiedliche Zuordnungskriterien haben.**



3.3.2.3 Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind

Notwendiges Betriebsvermögen

Zum notwendigen Betriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, deren betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt gem. R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR. Es sind Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nur für eine Verwendung im Betrieb geeignet sind oder die in tatsächlichem Bezug zum Betrieb stehen.

Notwendiges Privatvermögen

Zum notwendigen Privatvermögen zählen Wirtschaftsgüter, deren betriebliche Nutzung weniger als 10 % beträgt gem. R 4.2 Abs. 1 Satz 5 EStR.

Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens dürfen nicht bilanziert werden.

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Bei Wirtschaftsgütern, bei welchen die betriebliche Nutzung mindestens 10 % bis zu 50 % beträgt, kann der Unternehmer wählen, ob das Wirtschaftsgut dem gewillkürten Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zurechnet wird gem. R 4.2 Abs 1 Satz 6 EStR.

< 10% betriebliche Nutzung	10% bis 50 % betriebliche Nutzung	> 50% betriebliche Nutzung
notwendiges Privatvermögen	gewillkürtes Betriebsvermögen	notwendiges Betriebsvermögen

3.3.2.4 Wirtschaftsgüter, die Grundstücke oder Grundstücksteile sind

Ein Grundstück umfasst Grund und Boden, Gebäude, und Außenanlagen.

Handelsrechtlich handelt es sich bei Grund und Boden und Gebäude um zwei Vermögensgegenstände. Das Gebäude wird entsprechend seiner Nutzung und dem Willen des Kaufmanns dem Unternehmensvermögen zugeordnet.

Steuerlich sind dies selbständige Wirtschaftsgüter.

- Grund und Boden ist ein selbständiges nicht abnutzbares Wirtschaftsgut.
- Außenanlagen sind selbständige, abnutzbare, unbewegliche Wirtschaftsgüter.
- Bei Gebäuden ist weiter zu unterscheiden:
 - Unselbständige Gebäudeteile, die einheitlich mit dem Gebäude zu bilanzieren und abzuschreiben sind.
 - Selbständige Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen.

3.4 Themenkomplexe mit Schwerpunkt Zurechnung /Zuordnung

3.4.1 Grund und Boden - Gebäude - Außenanlagen - Betriebsvorrichtungen

3.4.1.1 Abgrenzung Betriebsvorrichtungen zum Grundvermögen

In den Steuererlassen (Beck'sche Steuererlasse zu 200 § 68 /1) findet sich die Abgrenzung von Gebäuden zu Betriebsvorrichtungen und zu Außenanlagen.

Bei der Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist zunächst zu prüfen, ob das Bauwerk ein Gebäude ist. Liegen alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein. Ist das Bauwerk kein Gebäude, muss geprüft werden, ob es sich um einen Gebäudebestandteil bzw. eine Außenanlage oder um eine Betriebsvorrichtung handelt.

Wird ein Gewerbe mit dem Bauwerk oder Teilen davon unmittelbar betrieben, liegt grundsätzlich eine Betriebsvorrichtung vor. Dies gilt jedoch nicht bei doppelfunktionalen Konstruktionslementen.

3.4.1.1.1 Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen

Die Gebäude sind allein mit Hilfe des Gebäudebegriffs von den Betriebsvorrichtungen abzugrenzen. Für die bewertungsrechtliche Einordnung eines Bauwerks als Gebäude ist entscheidend, ob es alle Merkmale eines Gebäudes aufweist:

Gebäudebegriff

Ein Gebäude liegt vor, wenn es

- Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,
- den Aufenthalt von Menschen gestattet,
- fest mit dem Grund und Boden verbunden,
- von einiger Beständigkeit und
- ausreichend standfest ist.

Der Begriff des Gebäudes setzt nicht voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt. Auch unter der Erd- oder Wasseroberfläche befindliche Bauwerke, z.B. Tiefgaragen, unterirdische Betriebsräume und Lagerkeller können Gebäude im Sinne des Bewertungsgesetzes sein.

Einzelheiten:

- Menschen oder Sachen wird durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt
Es ist hier nicht Voraussetzung, dass an allen Seiten Außenwände vorhanden sind. Markthallen, Industriehallen, Bahnsteighallen und ähnliche Hallen sind dann Gebäude, wenn auch die übrigen Merkmale eines Gebäudes vorliegen.
- den Aufenthalt von Menschen gestattet,
Es ist nicht erforderlich, dass das Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist. Es muss jedoch so beschaffen sein, dass dem Menschen ein mehr als nur vorübergehender Aufenthalt möglich ist. Dies gilt beispielsweise für selbsttragende Stahl-Glas-Konstruktionen zur Präsentation von Personenkraftwagen (Tower) sowie für Imbisse und Kioske
Transformatorhäuschen, kleine Rohrnetzstationen, Pumpenhäuschen oder ähnliche kleine Bauwerke, die Betriebsvorrichtungen enthalten und nicht mehr als 30 qm Grundfläche haben, gestatten allenfalls einen nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen. Sie sind deshalb regelmäßig als Betriebsvorrichtungen anzusehen.

- fest mit dem Grund und Boden verbunden,
Ein Bauwerk ist fest mit dem Grund und Boden verbunden, wenn es auf einzelne oder durchgehende Fundamente gegründet ist. Ein Fundament setzt eine feste Verankerung durch eine gewisse Verbindung mit dem Grund und Boden voraus, die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann.
Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist auch dann anzunehmen, wenn das Bauwerk mit dem Fundament nicht verankert ist, sondern nur infolge der eigenen Schwere auf dem Fundament ruht. Bei Fertigaragen aus Beton und vergleichbaren Bauwerken liegt auch dann eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden vor, wenn sie durch das Eigengewicht auf dem Grundstück festgehalten werden
Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist auch dann anzunehmen, wenn bei Bauwerken im Feststellungszeitpunkt entweder eine auf Dauer angelegte Nutzung (mindestens sechs Jahre) gegeben ist oder aufgrund der Zweckbestimmung eine dauernde Nutzung zu erwarten ist.
- von einiger Beständigkeit und
Die Entscheidung der Frage, ob ein Bauwerk von einiger Beständigkeit ist, richtet sich allein nach der Beschaffenheit (Material) des Bauwerks. Ohne Bedeutung ist daher, ob das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde, z.B. für Zwecke einer Ausstellung
- Standfestigkeit
Ein Gebäude muss so gebaut sein, dass es nicht einstürzt, wenn die als Betriebsvorrichtungen anzusehenden Teile des Bauwerks entfernt werden

Betriebsvorrichtungen

Nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG können nur einzelne Bestandteile und Zubehör Betriebsvorrichtung sein. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen. Unter diesen Begriff fallen vielmehr alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Das können auch selbstständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken sein, z.B. Schornsteine, Öfen, Kanäle.

Abgrenzung Teil eines Gebäudes oder Betriebsvorrichtung

Die Entscheidung der Frage, ob die einzelnen Bestandteile im Sinne des bürgerlichen Rechts nach Bewertungsrecht Teile von Gebäuden oder Betriebsvorrichtungen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu diesem Betrieb stehen. Als Betriebsvorrichtungen können dabei nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

Gebäudebestandteile sind wie Gebäude ausgehend vom Gebäudebegriff von den Betriebsvorrichtungen abzugrenzen. Von einem Gebäudebestandteil ist danach auszugehen, wenn die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist. Bei doppelfunktionalen Konstruktionselementen geht die Gebäudefunktion der betrieblichen Funktion vor.

- **Aufteilung innerhalb von Gebäuden**
Bauten im Innern von größeren Werkhallen (Meisterbüros, Materiallager, Schalträume und dgl.) sind bei der Abgrenzung der Gebäudebestandteile von den Betriebsvorrichtungen grundsätzlich zum Gebäude zu rechnen, weil der insgesamt vorhandene Gebäuderaum durch diese Einbauten lediglich unterteilt wird. Bei solchen Einbauten, z.B. Spritzboxen in Karosseriewerken und bei Transformatorenräumen, ist aber zu prüfen, ob in ihnen während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorgangs ein nicht nur vorübergehender Aufenthalt von Menschen möglich ist. Ist ein solcher Aufenthalt ausgeschlossen oder auch mit Schutzkleidung nur kurzfristig möglich (z.B. für

Inspektionsgänge), sind die Einbauten Betriebsvorrichtungen.

Die Umschließungen der nicht zum Aufenthalt geeigneten Räume innerhalb von Gebäuden (insbesondere Zellen oder Kammern) rechnen grundsätzlich zu den Betriebsvorrichtungen. Dazu gehören außer der Isolierung auch die baulichen Bestandteile der Trennwände (Isolierwände). Handelt es sich aber um Trennwände, die dazu bestimmt sind, das Gesamtgebäude mit zu stützen (tragende Wände), so gehören sie zum Gebäude. Die zu den Zellen oder Kammern gehörende Isolierung (Wand-, Decken- und Bodenisolierung) ist jedoch in jedem Fall als Teil der Betriebsvorrichtung anzusehen. Bei Räumen, die insbesondere der Herstellung von Computerchips, Kugellagern und elektronischen Geräten dienen und in denen daher Staubfreiheit sowie eine gleichbleibende Temperatur und Luftfeuchtigkeit gewährleistet sein müssen (sog. Reinräume), sind die Klima- und Luftreinigungsanlagen sowie die Zugangsschleusen als Betriebsvorrichtungen anzusehen.

- **Bedienungsvorrichtungen**

Arbeitsbühnen, Bedienungsbühnen, Beschickungsbühnen und Galerien aller Art, die ausschließlich zur Bedienung und Wartung von Maschinen, Apparaten usw. bestimmt und geeignet sind, sind Betriebsvorrichtungen.

- **Aufzüge und ähnliche Anlagen**

Personenaufzüge dienen überwiegend der Benutzung des Gebäudes. Sie sind in mehrgeschossigen Gebäuden zur raschen und sicheren Abwicklung des Personenverkehrs allgemein üblich. Auch Rolltreppen und Rollsteige, die zur Bewältigung des Publikumsverkehrs dienen, sind aus diesem Grund dem Gebäude zuzurechnen

Lastenaufzüge in gewerblich genutzten Gebäuden, die unmittelbar dem Betriebsvorgang dienen, sind Betriebsvorrichtungen.

Auch die Anlagen für den Transport von Rohstoffen oder Gegenständen der Fertigung, z.B. Förderbänder, sind den Betriebsvorrichtungen zuzurechnen.

- **Elektrische Anlagen, Heizungsanlagen, Be- und Entwässerungsanlagen, Bäder,**

Beleuchtungsanlagen gehören grundsätzlich zum Gebäude. Spezialbeleuchtungsanlagen, die nicht zur Gebäudebeleuchtung erforderlich sind, z.B. für die Schaufenster, sind jedoch Betriebsvorrichtungen.

Sammelheizungsanlagen, Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlage, Warmwasseranlagen und Müllschluckanlagen sind regelmäßig Teile des Gebäudes

Sie rechnen aber dann zu den Betriebsvorrichtungen, wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen, z.B. Klimaanlage in Chemiefaserfabriken, Tabakfabriken und Reinräumen.

Auch Be- und Entwässerungsanlagen gehören im Allgemeinen zum Gebäude. Nur wenn sie überwiegend dem Betriebsvorgang dienen, wie z.B. bei Autowaschhallen, Brauereien, Färbereien, Molkereien und Zellstofffabriken, sind sie Betriebsvorrichtungen.

- **Fotovoltaikanlagen**

Ausgehend vom maßgeblichen Gebäudebegriff handelt es sich bei dachintegrierten Fotovoltaikanlagen nicht um Betriebsvorrichtungen, sondern um Gebäudebestandteile. Die den Kern dieser Anlagen bildenden Solardachziegel ersetzen die ansonsten erforderliche Dacheindeckung.

Bei derartigen doppelfunktionalen Konstruktionselementen geht die Gebäudefunktion der betrieblichen Funktion vor. Solche Bauteile gehören nicht im Sinne des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ausschließlich zu einer Betriebsanlage (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG). Diese werden aber gem.

R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR wie bewegliche Wirtschaftsgüter behandelt.

Eine auf das vorhandene Dach aufgesetzte Fotovoltaikanlage ist für die allgemeine Nutzung des Gebäudes nicht erforderlich und stellt somit keinen Gebäudebestandteil, sondern eine Betriebsvorrichtung dar.

- **Sonstige Anlagen in gewerblich genutzten Gebäuden**

Nicht zum Gebäude rechnen Kühleinrichtungen, Absaugvorrichtungen, Bewetterungsanlagen, Entstaubungsanlagen und dergleichen.

Stahltüren, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind ebenso wie die dazugehörigen Alarmanlagen Betriebsvorrichtungen.

Sprinkleranlagen sind regelmäßig Gebäudebestandteile, da sie der Gebäudenutzung dienen. Ihre Einordnung als Betriebsvorrichtung kommt nur dann in Betracht, wenn mit ihnen – ähnlich wie bei Maschinen – das Gewerbe unmittelbar betrieben wird

Dies ist beispielsweise der Fall, wenn vom Produktionsvorgang eine unmittelbare Brandgefahr ausgeht (Funkenflug) oder hoch explosive und leicht entzündbare Produkte (Feuerwerkskörper) produziert oder gelagert werden.

3.4.1.1.2 Abgrenzung der Außenanlagen von den Betriebsvorrichtungen

Außenanlagen

Außenanlagen sind Bauwerke die der Benutzung des Grundstücks dienen. Außenanlagen gehören stets zum Grundstück.

Abgrenzung der Außenanlagen von den Betriebsvorrichtungen

Ob Bauwerke als Außenanlagen oder als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Grundstücks dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen.

Als Betriebsvorrichtungen können nur solche Bauwerke oder Teile davon angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

- **Einfriedungen, Bodenbefestigungen, Be- und Entwässerungsanlagen sowie Rampen**

Einfriedungen stehen grundsätzlich in keiner besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb. Sie gehören deshalb als Außenanlagen zum Grundstück. Das Gleiche gilt für Bodenbefestigungen (Straßen, Wege, Plätze). Sie sind im Allgemeinen zur besseren Befahrbarkeit des Bodens geschaffen; eine besondere Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Betrieb fehlt regelmäßig.

Bodenbefestigungen der Tankstellenbetriebe sind wie die Einfriedungen, die in diesen Fällen üblich sind, wegen ihrer besonderen betrieblichen Ausgestaltung und Zweckbestimmung als Betriebsvorrichtungen anzusehen

Dagegen sind die Bodenbefestigungen vor Garagen, Reparaturwerkstätten und Waschhallen sowie die Bodenbefestigungen der Dauerpark- und Abstellplätze den Außenanlagen zuzurechnen. Freistehende Rampen rechnen regelmäßig zu den Außenanlagen, da mit ihnen das Gewerbe nicht unmittelbar betrieben wird.

- **Beleuchtungsanlagen auf Straßen, Wegen und Plätzen**

Die Beleuchtungsanlagen auf Straßen, Wegen und Plätzen des Grundstücks gehören zu den Außenanlagen. Sie sind jedoch den Betriebsvorrichtungen zuzurechnen, wenn sie überwiegend einem Betriebsvorgang (z.B. Ausleuchtung eines Lagerplatzes für Zwecke der Materiallagerung oder Ausleuchtung von Container-Terminals) dienen.

Hinweis:

In den Steuererlassen (Beck'sche Steuererlasse zu 200 § 68 /1) findet sich das „A, B, C der Betriebsvorrichtungen“, welches zur schnellen Einordnung herangezogen werden kann (vgl. auch gemeinsamer Ländererlass v. 05.06.2013, BStBl 2013 I S. 734).

3.4.1.2 Behandlung von Gebäuden und Gebäudeteilen**Prüfungsreihenfolge in der Klausur:**

1. Gebäude: Hierbei ist eine Zuordnung vorzunehmen, ob selbständige oder unselbständige Gebäudeteile vorliegen.
2. Grund und Boden: Dieser folgt der Gebäudezurechnung.
3. Verbindlichkeiten (falls vorhanden, da diese dem Wirtschaftsgut folgen)

3.4.1.2.1 Unselbständige Gebäudeteile

Gem. R 4.2 Abs. 5 EStR ist ein Gebäudeteil unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient. Handelsrechtlich wird ebenfalls auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude abgestellt. Unselbständige Gebäudeteile sind mit dem Gebäude zu aktivieren.

3.4.1.2.2 Behandlung selbständiger Gebäudebestandteile

Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sondern besonderen Zwecken dienen, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, sind selbständige Gebäudeteile. In R 4.2 Abs. 3 EStR werden die selbständigen Gebäudeteile aufgelistet.

3.4.1.2.2.1 Technische oder andere Anlagen/ Betriebsvorrichtungen R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR

Die **handelsrechtliche** Zuordnung zu den „technischen Anlagen“, „anderen Anlagen“ oder zu den „Bauten“ orientiert sich an der steuerrechtlichen Rechtsprechung zu den Betriebsvorrichtungen. Ebenso sind diese als bewegliche Vermögensgegenstände anzusehen. (Beck'scher Bilanzkommentar § 253 Rz. 414, 416) Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, und zwar auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks bilden § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

Betriebsvorrichtungen gehören auch dann zu den **beweglichen Wirtschaftsgütern**, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind gem. R 7.1 Abs. 3 EStR.

Daher ist neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG bis 31.12.2010 **auch** die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG möglich gewesen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7 g Abs. 6 EStG ist eine Sonderabschreibung nach § 7 g Abs. 5 EStG möglich. Auch eine Leistungsabschreibung gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG ist möglich.

3.4.1.2.2.2 Scheinbestandteile R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStR

Scheinbestandteile entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden gem. R 7.1 Abs. 4 EStR. Einbauten zu vorübergehenden Zwecken sind auch

- die vom Stpfl. für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen,
- die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist. Auch

handelsrechtlich werden diese als selbständige, bewegliche Vermögensgegenstände angesehen.

Scheinbestandteile gehören zu den **beweglichen Wirtschaftsgütern**.

Daher ist neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG bis 31.12.2010 **auch** die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG möglich gewesen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7 g Abs. 6 EStG ist eine Sonderabschreibung nach § 7 g Abs. 5 EStG möglich. Auch eine Leistungsabschreibung gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG ist möglich.

3.4.1.2.2.3 Ladeneinbauten R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR

Ladeneinbauten sind: Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen; als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind, z. B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken. Auch handelsrechtlich werden diese als selbständige unbewegliche Vermögensgegenstände angesehen, da sie gegenüber der Nutzung des Gebäudes eine selbständige Funktion haben.

Diese gehören zu den **selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern** im Sinne des § 7 Abs. 5a EStG gem. R 7.1 Abs. 6 EStR.

Daher ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über die in der Regel kürzere Restnutzungsdauer abzuschreiben.

3.4.1.2.2.4 Sonstige Mietereinbauten, Mieterumbauten (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 ESt)

Diese werden in einem eigenen Kapitel behandelt.

Übersicht:

Unselbständige Gebäudebestandteile	Selbständige Gebäudeteile
<p>ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient.</p> <p>Beispiele: Heizungsanlage, Personenfahrrad, Rolltreppen, Sanitäre Anlagen (R 4.2 Abs. 5 EStR, H 4.2 Abs. 5 EStH) Achtung: können auch Betriebsvorrichtungen sein, wenn diese unmittelbar dem Betriebsvorgang dienen</p>	<p>Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sondern besonderen Zwecken dienen, also in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Betriebsvorrichtungen R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 • Scheinbestandteile R 4.2 Abs. 3, Satz 3 Nr. 2 • Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten sowie ähnliche Einbauten R 4.2 Abs. 3, Satz 3 Nr. 3 EStR • Sonstige Mietereinbauten, Mieterumbauten R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 EStR • Sonstige selbständige Gebäudeteile R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m. Abs. 4 EStR • dachintegrierte Fotovoltaikanlage R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR
<p>Handels-/ Steuerrechtliche Behandlung: Aktivierung und Abschreibung einheitlich mit dem Gebäude</p>	<p>Handels-/ Steuerrechtliche Behandlung: Selbständige Aktivierung und Abschreibung</p>

Übersicht Qualifikation und AfA bei selbständigen Gebäudeteilen:

	Qualifikation	AfA
Betriebsvorrichtungen/ technische Anlagen, andere Anlagen Die handelsrechtliche Zuordnung zu den „technischen Anlagen“, „anderen Anlagen“ oder zu den „Bauten“ orientiert sich an der steuerrechtlichen Rechtsprechung zu den Betriebsvorrichtungen. Definition: § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG Einordnungshilfe: A,B,C der Betriebsvorrichtungen (Beck'sche Steuererlasse zu 200, § 68 /1)	bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 3 EStR	AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 EStG bis 31.12.2010 § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG
Scheinbestandteile Definition R 7.1 Abs. 4 EStR Vom Stpfl. für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefugte Anlagen Vom Gebäudeeigentümer zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefugte Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist	bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 4 EStR	AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG IAB, bei Vorliegen der Voraussetzungen Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG
Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen	sonstiges selbstständiges Wirtschaftsgut i.S.d. § 7 Abs. 5a EStG R 7.1 Abs. 6 EStR	Abschreibung nach Gebäudegrundsätzen Dabei ist jedoch eine kürzere RND zu beachten § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.
dachintegrierte Fotovoltaikanlage R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR	wie bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 3 EStR	AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 EStG bis 31.12.2010 § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG

3.4.1.2.2.5 Sonstige selbständige Gebäudeteile

Handelsrechtlich ist ein Gebäude und der dazu gehörende Grund und Boden jeweils ein Vermögensgegenstand. Jedoch darf auch handelsrechtlich notwendiges Privatvermögen nicht bilanziert werden. Eine ausdrückliche Regelung im HGB findet sich dafür aber nur unter den Vorschriften für bestimmte Personengesellschaften in § 264c Abs. 3 HGB. Daher werden rein privat genutzte Teile eines Gebäudes auch in der Handelsbilanz nicht angesetzt.

Ein Gebäude wird in mehrere selbständige Gebäudeteile aufgeteilt, wenn es teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt wird, weil das Gebäude dann in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht gem. R 4. 2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m R 4. 2 Abs. 4 EStR. Jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ist dann ein besonderes Wirtschaftsgut. Die folgende Tabelle zeigt auf, bei welcher Nutzung notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen vorliegt.

R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m R 4.2 Abs. 4 EStR

Nutzung	Qualifikation
eigenbetrieblich dazu zählen auch: Wohnräume, vermietet an Arbeitnehmer (R 4.2 Abs. 4 Satz 2 EStR)	notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 EStR Ausnahme: R 4.2 Abs. 8 EStR
fremdbetrieblich dazu zählt auch: Vermietung zu hoheitlichen, zu gemeinnützigen oder zu Zwecken eines Berufsverbands (R 4.2 Abs. 4 Satz 3 EStR)	gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 EStR
fremde Wohnzwecke	gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 EStR
eigene Wohnzwecke	notwendiges Privatvermögen R 4.2 Abs. 9 EStR Umkehrschluss

Erläuterungen:

- **Einheitliche Behandlung des Grundstücks**
Auch wenn ein Grundstück zu mehr als der Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen erfüllt, können weitere Grundstücksteile, die nicht notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen sind, nicht als Betriebsvermögen behandelt werden R 4.2 Abs. 10 EStR.
- **Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten**
Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes sind auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen. Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend R 4.2 Abs. 6 EStR. Von einer solchen Aufteilung kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn Sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist
- **Grundstücksteile von untergeordnetem Wert R 4.2 Abs. 8 EStR**
Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt. Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteiles zuzüglich des dazu gehörenden Grund und Bodens abzustellen.
Falls in späteren Jahren die Wertgrenze überschritten wird, kommt es zu einer Einlage H 4.2 Abs. 8 EStH.

Auswirkungen der Gebäudeaufteilung auf den Grund und Boden

Der Grund und Boden folgt der Gebäudezurechnung. Dies gilt für:

- den Gebäudeteil, der notwendiges Betriebsvermögen darstellt gem. R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR
- den Gebäudeteil, der gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt gem. R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR

Gebäudeabschreibungen

In der Handelsbilanz werden Gebäude planmäßig über die tatsächliche Restnutzungsdauer gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB abgeschrieben. In der Steuerbilanz bestimmt sich aufgrund des Bewertungsvorbehalts gem. § 5 Abs. 6 EStG die Gebäude - AfA nach § 7 Abs. 4 EStG.

Handelsbilanz		
zeitanteilige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB		zeitanteilige Abschreibung über die tatsächliche im Sachverhalt angegebene Nutzungsdauer
Steuerbilanz, abweichende AfA gem. § 5 Abs. 6 EStG:		
AfA gem.	Voraussetzungen:	AfA
§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG	<ul style="list-style-type: none"> · Gebäude(teile) des Betriebsvermögens · nicht Wohnzwecken dienend · Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.03.1985 	grundsätzlich 3 % Ausnahme: 4%, § 52 Abs. 15 Sätze 2 u. 3 EStG, wenn Anschaffung (obligatorischer Vertrag) oder Beginn der Herstellung (Bauantrag gestellt) vor 01.01.2001
§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG	Eine der Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 liegt nicht vor.	Nr. 2a: 2 % bei Fertigstellung nach 31.12.1924 Nr. 2b: 2,5 % bei Fertigstellung vor 01.01.1925
§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG	tatsächliche Nutzung ist geringer als die bei § 7 Abs. 4 Satz 1 angenommene 3 % = 33 1/3 Jahre 2,5 % = 40 Jahre 2 % = 50 Jahre Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer	lineare AfA nach der tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer
Die AfA erfolgt zeitanteilig gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog		

3.4.2 Mietereinbauten/Mieterumbauten

3.4.2.1 Begriff

Die Behandlung von Mietereinbauten/-umbauten werden im BMF Schreiben vom 15. Januar (Beck'sche Steuererlasse § 7/1) erläutert.

Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils

- auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt,
- wenn die Aufwendungen des Mieters **nicht Erhaltungsaufwand** sind.

3.4.2.2 Scheinbestandteil (Nr. 2)

Ein Scheinbestandteil entsteht, wenn durch die Baumaßnahmen des Mieters Sachen zu einem **vorübergehenden Zweck** in das Gebäude eingefügt werden, § 95 BGB. Der Mieter ist rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Scheinbestandteils.

Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Mieter die Sachen wieder nach seinem Auszug entfernen muss. Es kommt nicht darauf an, dass er diese Sachen danach noch verwenden kann.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck auch anzunehmen, wenn

- die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist,
- die eingefügten Sachen auch nach ihrem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und

- nach den gesamten Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung damit gerechnet werden kann, dass die eingebauten Sachen später wieder entfernt werden.

oder

- die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist und
- eine Abbruchverpflichtung besteht (vgl. BFH Urteil vom 09.04.1997- II R 95/94). Dann hat der Mieter nämlich kein Interesse die Sache in das Eigentum des Vermieters fallen zu lassen.

Rechtsfolge:

Es handelt sich um einen beweglichen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Die AfA kann demnach linear, bei Anschaffung bis 31.12.2010 auch degressiv erfolgen. Die Bildung eines IAB ist möglich, ebenso die Anwendung von § 7 g Abs. 5 EStG, wenn die Voraussetzungen des § 7 g Abs. 6 EStG vorliegen. Die Abschreibung/AfA erfolgt auf die voraussichtliche Mietdauer (Nr. 10 S. 3).

Nur weiterprüfen, wenn kein Scheinbestandteil gegeben:

3.4.2.3 Betriebsvorrichtung (Nr. 3)/ andere Anlagen

Die Frage, ob durch die Aufwendungen des Mieters eine andere Anlage in der Handelsbilanz oder in der Steuerbilanz eine Betriebsvorrichtung des Mieters entsteht, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (vgl. hierzu § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, und das „ABC Betriebsvorrichtungen“ in § 68/1 Becksche Steuererlasse).

Rechtsfolge:

Es handelt sich um bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Die AfA kann demnach linear, bei Anschaffung bis 31.12.2010 auch degressiv erfolgen. Die Bildung eines IAB ist möglich, ebenso die Anwendung von § 7 g Abs. 5 EStG, wenn die Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG vorliegen. Die Abschreibung erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer (Nr. 10 S. 3).

Nur weiterprüfen, wenn keine Betriebsvorrichtung gegeben:

3.4.2.4 sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten (Nr. 4)

sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten sind Aufwendungen für die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, wenn

- a) der Mieter **wirtschaftlicher Eigentümer** der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder Mieterumbauten ist oder
- b) die Mietereinbauten oder Mieterumbauten **dienen unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters** und stehen mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist es für die Aktivierung als materielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens beim Mieter ohne Bedeutung, ob die Aufwendungen, hätte sie der Eigentümer getragen, nicht zur Entstehung selbständiger Gebäudeteile geführt hätten, sondern vom Eigentümer als unselbständige Gebäudeteile einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben wären.

Beispiele:

- Der Mieter schafft durch Entfernen von Zwischenwänden ein Großraumbüro.
- Der Mieter entfernt die vorhandenen Zwischenwände und teilt durch neue Zwischenwände den Raum anders ein.

3.4.2.4.1 Wirtschaftliches Eigentum des Mieters (Nr. 6)

Der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer eines sonstigen Mietereinbaus oder Mieterumbaus, wenn der mit Beendigung des Mietvertrages entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz umfasst, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Das ist in der Regel der Fall, wenn

- die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer **technisch oder wirtschaftlich verbraucht** werden oder
- der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags vom Eigentümer mindestens die **Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts** des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.

Rechtsfolge:

Rz. 10 Ist das durch die Baumaßnahme entstandene materielle Wirtschaftsgut dem Mieter nach diesen Grundsätzen zuzurechnen, so handelt es sich um eine unbewegliches Wirtschaftsgut. Ebenso erfolgt die Behandlung in der Handelsbilanz. **Die AfA richtet sich aber nach Gebäudegrundsätzen** gem. § 7 Abs 5a EStG und wird gem. § 7 Abs. 4 EStG vorgenommen. Eine tatsächlich kürzere Restnutzungsdauer ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich maßgeblich. Eine kürzere Restnutzungsdauer aufgrund einer kürzeren Mietdauer ist nach Ansicht des BFH nicht gegeben.

Nur weiterprüfen, wenn kein wirtschaftliches Eigentum gegeben ist.

3.4.3 besondere betriebliche oder berufliche Zwecke

Die Mietereinbauten oder Mieterumbauten dienen unmittelbar den **besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters** und stehen mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (Nr. 7).

Mietereinbauten oder Mieterumbauten dienen unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen. Ein daneben bestehender Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in diesen Fällen gegenüber dem Zusammenhang mit dem Betrieb des Mieters zurück. Eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters liegt nicht vor, wenn es sich um Baumaßnahmen handelt, die auch unabhängig von der vom Mieter vorgesehenen betrieblichen oder beruflichen Nutzung hätten vorgenommen werden müssen. Das ist z. B. der Fall, wenn in ein Gebäude, für das von Anfang an der Einbau einer Zentralheizung vorgesehen war, anstelle des Eigentümers der Mieter die Zentralheizung einbaut.

Rechtsfolge:

Der Nutzungsvorteil ist wie ein materielles Wirtschaftsgut zu aktivieren.

Nach Nr. 10 handelt es sich um ein unbewegliches Wirtschaftsgut. Ebenso erfolgt die Behandlung in der Handelsbilanz.

Die AfA richtet sich aber, wie sich aus der Fußnote im Erlass ergibt, nach Gebäudegrundsätzen gem. § 7 Abs. 5a EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG. Jedoch ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine kürzere Restnutzungsdauer zu beachten. Die Mietdauer begründet nach BFH Ansicht keine kürzere Restnutzungsdauer.

Nur weiterprüfen, wenn keine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb besteht.

3.4.3.1 Immaterielles Wirtschaftsgut

Es entsteht beim Mieter ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (vgl. Rz. 5).

Rechtsfolge:

Rz 9: Der Mieter darf in seiner Steuerbilanz, da es sich um ein selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt, nach § 5 Abs. 2 EStG für die Aufwendungen, sofern nicht wegen vereinbarter Verrechnung mit der Miete ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist, keinen Aktivposten ausweisen. Aber in der Handelsbilanz besteht nach § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht.

Prüfungsläufer:

§ 7/1 Nr.:	Qualifikation:	Folge:
(Nr. 1) Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils		
<ul style="list-style-type: none"> · auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt, · wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind. 		
Scheinbestandteil (Nr. 2) ND > MD und	(Nr. 10) bewegliches Wirtschaftsgut	AfA linear § 7 Abs. 1 EStG Die AfA erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer. (Nr. 10 Satz 3)
<ul style="list-style-type: none"> · nicht nur Schrottwert und mit Ausbau zur rechnen oder · Abbruchverpflichtung 		
Betriebsvorrichtung (Nr. 3)		
<i>Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:</i>		
wirtschaftliches Eigentum (Nr. 4 a, 6) ND < MD oder ND > MD und Ersatz des Zeitwerts (i.d.R. kraft Gesetz §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB)	(Nr. 10) unbewegliches Wirtschaftsgut	AfA nach Gebäudegrundsätzen § 7 Abs. 5 a EStG, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. (Nr. 10 S. 2 vgl Fußnote: H 7.4 EStH). Eine kürzere Restnutzungsdauer ist zu beachten. Eine kürzere Mietdauer ist nach Ansicht des BFH unbeachtlich.
<i>Nur falls nicht gegeben (in der Regel, wenn auf Entschädigung verzichtet wird) wie folgt weiterprüfen:</i>		
Unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb (Nr. 4 b, 7)	(Nr. 10) Behandlung wie unbewegliches Wirtschaftsgut	AfA nach Gebäudegrundsätzen § 7 Abs. 5 a EStG, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Eine kürzere Restnutzungsdauer ist zu beachten. Eine kürzere Mietdauer ist nach Ansicht des BFH unbeachtlich.
<i>Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:</i>		
Selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut (Nr. 5)	(Nr. 9) Selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut	Handelsbilanz: Aktivierungswahlrecht § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Restnutzungsdauer ist höchstens die Nutzungsdauer, also die Mietdauer bei Verrechnung mit Miete RAP).
		Steuerbilanz: Aktivierungsverbot § 5 Abs. 2 EStG, daher Aufwand oder bei Verrechnung mit Miete RAP;

3.4.4 Gebäude auf fremden Grund und Boden

Gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB gehört das Gebäude zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Daher ist der Eigentümer des Grundstücks mit dessen Bebauung auch grundsätzlich Eigentümer des Gebäudes. Damit ist dem Eigentümer des Grundstücks grundsätzlich auch das Gebäude zuzurechnen.

Dem Erbauer eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden kann jedoch abweichend von diesem Grundsatz ein Gebäude für welches er die Herstellungskosten getragen hat und welches er betrieblich nutzt zuzurechnen sein, wenn er

- ausnahmsweise zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes wird,
- wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes wird.

3.4.4.1 Erbauer als zivilrechtlicher Eigentümer

Ausnahmsweise wird der Erbauer zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes, wenn:

- das Gebäude nicht fest mit dem Grundstück verbunden ist gem. § 94 Abs. 1 BGB
- das Gebäude in Ausübung eines dinglichen Rechts errichtet wird (z.B.: Erbbaurecht/Nießbrauch) § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB
- ein Scheinbestandteil vorliegt § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB

Ein Scheinbestandteil liegt vor, wenn das Gebäude nur zu einem **vorübergehenden Zweck** mit dem Grundstück verbunden ist. Da gem. § 546 Abs. 1 BGB der Mieter die Sache im ursprünglichen Zustand zurückgeben muss besteht eine Vermutung, dass das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde. § 546 Abs. 1 BGB greift immer ein, wenn

- der Erbauer ohne Absprache mit dem Grundstückseigentümer ein Gebäude errichtet.
- eine Abbruchverpflichtung besteht und die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht kürzer als die Mietdauer ist.

Beispiel:

A mietet ein Grundstück von B. Der Mietvertrag hat eine Laufzeit von 20 Jahren. B gestattet dem A ein Gebäude auf dem Grundstück zu errichten.

Ist die Nutzungsdauer des Gebäudes länger als 20 Jahre, so ist A zivilrechtlicher Eigentümer, da ein Scheinbestandteil vorliegt. Ist die Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer als 20 Jahre liegt kein Scheinbestandteil vor. B ist dann zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks.

Folge:

Das Gebäude ist mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben.

Ist bei dem Gebäude eine kürzere Restnutzungsdauer angegeben, ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über die kürzere Restnutzungsdauer abzuschreiben. Im Falle einer Abbruchverpflichtung ist die Restnutzungsdauer die Miet- Pachtdauer.

3.4.4.2 Erbauer des Gebäudes als wirtschaftlicher Eigentümer

Ist der Grundstückseigentümer zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes, kann wirtschaftliches Eigentum beim Erbauer gegeben sein, wenn

- die Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer oder gleich der Mietdauer ist
oder
- diese länger ist und zusätzlich vertragliche Vereinbarungen bestehen, die das wirtschaftliche Eigentum begründen. Der schon kraft Gesetzes gem. §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB bestehende Aufwendungsersatzanspruch genügt nicht bei Ehegatten. (H 4.7 „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut“ 1. Spiegelstrich EStH ist insoweit überholt!). Bei Nicht- Ehegatten ist derzeit wohl noch von wirtschaftlichem Eigentum auszugehen.

Folge:

Das Gebäude ist mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben.

Ist bei dem Gebäude eine kürzere Restnutzungsdauer angegeben, ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über die kürzere Restnutzungsdauer abzuschreiben. Ist die Miet/ Pachtdauer kürzer, ist diese im Falle einer Zeitwertentschädigung nicht maßgeblich, da der Übergang in diesen Fällen einer Veräußerung gleichkommt.

3.4.4.3 Erbauer ist weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer

Wenn der Erbauer weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer ist, insbesondere weil keine zusätzliche vertragliche Vereinbarung besteht, die den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums begründet, ist das Gebäude dem Eigentümer zuzurechnen. Nach BMF vom 16.12.2017 „Eigener Aufwand des Unternehmer-Ehegatten für die Errichtung von Betriebsgebäuden auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück“ Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz 1 gilt folgendes:

„Errichtet der Betriebsinhaber mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte – **sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden** – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Die Wirtschaftsgüter sind beim Nichtunternehmer-Ehegatten grundsätzlich Privatvermögen.“

Der Erbauer ist weiterhin weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer, wenn schon kein Bereicherungsanspruch besteht. Ein Bereicherungsanspruch besteht insbesondere nicht, wenn

- der Erbauer das Gebäude dem Grundstückseigentümer zuwenden möchte,
- ein Beitrag zur ehelichen Lebensgemeinschaft gegeben ist.

3.4.4.3.1 Folge bei Ehegatten

BMF vom 16.12.2017 „Eigener Aufwand des Unternehmer-Ehegatten für die Errichtung von Betriebsgebäuden auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück“ Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz 2 - 4:

Die vom Betriebsinhaber getragenen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, die auf den Miteigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten entfallen, sind als eigener Aufwand nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen als Betriebsausgaben abzuziehen. Sie sind in einem Aufwandsverteilungsposten in der Bilanz abzubilden. Dieser ist kein Wirtschaftsgut und kann damit nicht Träger stiller Reserven sein. Der Aufwand kann daher nur nach den Vorschriften, die für Privatvermögen gelten, abgezogen werden. Dies bedeutet, dass eine Verteilung des Aufwands für die Errichtung eines Gebäudes nur entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a) oder b) EStG mit 2 oder 2,5 % erfolgen kann oder nach der tatsächlichen Restnutzungsdauer § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Eine Bildung oder Übertragung stiller Reserven nach den steuerrechtlichen Sonderregelungen, die nur für Betriebsvermögen gelten (z. B § 6b EStG), ist nicht zulässig.

Wurden in der Vergangenheit in dem Aufwandsverteilungsposten durch die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderregelungen für Betriebsvermögen stille Reserven gebildet, sind diese steuerverstrickt. Der Ansatz des Aufwandsverteilungspostens in der Bilanz ist nach den Grundsätzen zur Bilanzberichtigung in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, zu berichtigen. Für den aus dieser Berichtigung entstehenden Gewinn kann der Steuerpflichtige im Berichtungsjahr (Erstjahr) eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage in Höhe von vier Fünfteln bilden, die in den dem Erstjahr folgenden Wirtschaftsjahren zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist.

3.4.4.3.1.1 Beendigung der betrieblichen Nutzung

Endet die Nutzung des dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Miteigentumsanteils an dem vom Betriebsinhaber zu betrieblichen Zwecken genutzten Grundstück, können die auf den Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden und noch nicht abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht weiter als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der verbleibende Betrag ist erfolgsneutral auszubuchen und dem Eigentümer (Nichtunternehmer-Ehegatte) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes zuzurechnen. Wertsteigerungen des Wirtschaftsgutes treten im Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten ein und können dem Betriebsinhaber nicht zugerechnet werden (BMF vom 16.12.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz 7).

3.4.4.3.1.2 Übergang des Eigentums auf den Betriebsinhaber

Geht das zivilrechtliche Eigentum an dem betrieblich genutzten Miteigentumsanteil am Grund und Boden und am Gebäude durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge auf den Betriebsinhaber über, werden die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen. Bei unentgeltlicher Übertragung gehen sie durch eine nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewertende Einlage in das Betriebsvermögen ein. Der Einlagewert bildet die Bemessungsgrundlage zur Vornahme von Absetzungen für Abnutzung. Die während der Nutzung zu betrieblichen Zwecken abgezogenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen sind nicht vom Einlagewert abzuziehen (BMF vom 16.12.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz. 8).

Geht das zivilrechtliche Eigentum an dem betrieblich genutzten Miteigentumsanteil am Grund und Boden und am Gebäude auf den Betriebsinhaber über, kann auf Antrag auf eine Berichtigung der Bilanz verzichtet werden, wenn der Einlagewert des Miteigentumsanteils an dem Gebäude und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung um den Betrag der unzulässigerweise gebildeten stillen Reserven gemindert wird (BMF vom 16.12.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz. 5).

3.4.4.3.1.3 Anwendung auf im Alleineigentum stehende Gebäude

Die Regelungen sind für ein im Alleineigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten stehendes Gebäude entsprechend anzuwenden (BMF vom 16.12.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 4 /5, Tz. 10).

3.4.4.3.2 Folge bei Nicht- Ehegatten

Es ist bei Nicht- Ehegatten derzeit weiterhin von einer Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ auszugehen. Die Rechtslage ist derzeit nicht abschließend geklärt.

Anmerkung zur Lösung in der Handelsbilanz:

Als Lösung in Betracht kommt die Lagerhalle als wirtschaftliches Eigentum von A anzusehen. Ebenso ist die Behandlung als immaterieller Vermögensgegenstand oder die Übernahme des Aufwandsverteilungsposten in der Handelsbilanz eine eventuell mögliche Lösung. Insoweit ist die weitere Entwicklung abzuwarten.

Übersicht Gebäude auf fremdem Grund und Boden:

<p>Grundsatz: Gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB gehört das Gebäude zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Daher ist der Eigentümer des Grundstücks mit dessen Bebauung auch grundsätzlich Eigentümer des Gebäudes und es ist diesem grundsätzlich zuzurechnen. Der Erbauer wäre grundsätzlich nicht befugt die AfA in Anspruch zu nehmen. Wenn der Erbauer das Gebäude betrieblich nutzt und die Herstellungskosten getragen hat bestehen die folgenden Ausnahmen:</p>		
Ausnahmen:	Voraussetzungen:	Folge:
Erbauer als zivilrechtlicher Eigentümer	Gebäude nicht fest mit dem Grundstück verbunden 94 Abs. 1 BGB	Das Gebäude ist mit den Anschaffungs- /Herstellungskosten zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben. Ist bei dem Gebäude eine kürzere Restnutzungsdauer angegeben, ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über die kürzere Restnutzungsdauer abzuschreiben. Im Falle einer Abbruchverpflichtung ist die Restnutzungsdauer die Miet-Pachtdauer.
	Gebäude wird in Ausübung eines dinglichen Rechts errichtet § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB (Erbbaurecht/Nießbrauch)	
	Scheinbestandteil § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB liegt vor, wenn das Gebäude nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden ist. Nach § 546 Abs. 1 BGB besteht eine Vermutung, dass das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde. § 546 Abs. 1 BGB greift immer ein, wenn <ul style="list-style-type: none"> · Gebäude ohne Absprache errichtet · Abbruchverpflichtung und die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes ist nicht kürzer als die Mietdauer 	
Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:		
Erbauer des Gebäudes als wirtschaftlicher Eigentümer	die Nutzungsdauer des Gebäudes ist kürzer oder gleich der Mietdauer <i>oder</i> Nutzungsdauer länger und es bestehen zusätzlich vertragliche Vereinbarungen bestehen, die das wirtschaftliche Eigentum begründen. Ein Anspruch auf Zeitwertentschädigung kraft Gesetzes gem. §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB genügt zumindest bei Ehegatten nicht. Bei Nicht- Ehegatten liegt wirtschaftliches Eigentum vor. (H 4.7 „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut“ 1. Spiegelstrich EStH ist überholt!). Bereicherungsanspruch besteht nicht , wenn der Erbauer das Gebäude dem Grundstückseigentümer zuwenden möchte, oder ein Beitrag zur ehelichen Lebensgemeinschaft gegeben ist.	Das Gebäude ist mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben. Ist bei dem Gebäude eine kürzere Restnutzungsdauer angegeben, ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über die kürzere Restnutzungsdauer abzuschreiben.
Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:		
Erbauer ist weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer.	Es ist ohne Bedeutung, ob: die Nutzungsbefugnis des Steuerpflichtigen auf einem unentgeltlichen oder auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis beruht, dem Steuerpflichtigen zivilrechtliche Ersatzansprüche gegen den Eigentümer des Grundstücks zustehen oder ob er von vornherein auf solche Ansprüche verzichtet, und die Übernahme der Herstellungskosten durch den Steuerpflichtigen eine unentgeltliche Zuwendung an den Eigentümer des Grundstücks oder Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks ist oder ob- zumindest bei Ehegatten- ein Aufwendungsersatzanspruch nach dem Gesetz besteht. (vgl. H 4.7 „Eigenaufwand.“ 2 und 6. Spiegelstrich EStH)	Bei Ehegatten: Bildung eines Aufwandsverteilungspostens. Auflösung entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a) oder b) mit 2 oder 2,5 % oder nach der tatsächlichen Restnutzungsdauer § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Dieser ist kein Wirtschaftsgut Übertragung § 6 b EStG ist nicht möglich. Bei Nicht – Ehegatten: Behandlung „wie ein materielles Wirtschaftsgut“

3.4.5 Erbbaurecht

3.4.5.1 Begriff

Das Erbbaurecht ist das ein Grundstück belastende vererbliche und veräußerliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs. 1 ErbbRVO). Das Erbbaurecht hat also den Zweck, dem Erbbauberechtigten die Nutzung des Grundstückes zu überlassen und es ihm zu ermöglichen, darauf ein Gebäude zu bauen.

3.4.5.2 Bilanzierung des Erbbaurechts

Das Erbbaurecht selbst ist wie ein verdinglichtes Pachtverhältnis anzusehen und stellt damit ein schwebendes Geschäft dar, welches nicht bilanziert werden kann. Beim Grundstückseigentümer wird daher gar nichts gebucht.

Das Erbbaurecht selbst ist auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft. Es stellt jedoch bei diesem ein grundstücksgleiches Recht dar, welches mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren ist. Dazu gehören gem. H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH

- einmalige Aufwendungen wie Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren, **nicht:** vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen
- Beim Erwerb eines "bebauten" Erbbaurechts entfallen die gesamten Anschaffungskosten auf das Gebäude, wenn der Erwerber dem bisherigen Erbbauberechtigten nachweislich ein Entgelt nur für den Gebäudeanteil gezahlt hat, während er gegenüber dem Erbbauverpflichteten (Grundstückseigentümer) nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet ist.

Das Erbbaurecht ist linear gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG über die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben.

3.4.5.3 Erbbauzinsen

Die jährlichen Erbbauzinsen stellen Mietaufwand beim Erbbauberechtigten und Mietertrag beim Grundstückseigentümer dar. Für im Voraus gezahlte Erbbauzinsen ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden gem. H 5.6 EStH

3.4.5.4 Übernahme von Erschließungsbeiträgen und Kanalanschlussgebühren

Die Übernahme der Erschließungsbeiträge und von Kanalanschlussgebühren durch den Erbbauberechtigten stellen keine Herstellungskosten des errichteten Gebäudes gem. H 6.4 „Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge“ EStH dar. Für diese ist gem. H 5.6 „bestimmte Zeit“ EStH ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt aufzulösen ist.

3.4.5.5 Errichtung eines Bauwerks auf dem unbebauten Grundstück

Hat der Erbbauberechtigte das Bauwerk errichtet, so ist er zivilrechtlicher Eigentümer des Bauwerks gem. § 12 ErbbRVO. Dieses Bauwerk ist als Gebäude zu aktivieren und abzuschreiben.

Beim Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf geht das von dem Erbbauberechtigten auf dem Erbbaugrundstück errichtete Bauwerk gemäß § 12 Abs. 3 ErbbRVO in das Eigentum des Grundstückseigentümers über. Der Grundstückseigentümer hat erst im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs das Bauwerk zu aktivieren. Als Anschaffungskosten gilt die vom Erbbauberechtigten für das Bauwerk geleistete Entschädigung.

Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs auf den Grundstückseigentümer muss im Gegenzug der Erbbauberechtigten den Entschädigungsanspruch als Forderung aktivieren. Damit kommt es je nach Restbuchwert des Gebäudes und Höhe der Entschädigung zu einem Veräußerungsgewinn oder Verlust.

	Erbbauberechtigter	Grundstückseigentümer
Erbbaurecht	Aktivierung mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH) Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 EStG über die Laufzeit des Erbbaurechts	keine Auswirkung
Erbbauzins	Betriebsausgabe, falls Vorauszahlung geleistet insoweit RAP	Betriebseinnahme, falls Vorauszahlung geleistet RAP
Erschließungskosten/ Kanalanschlussgebühren	ARAP § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr.1 EStG (H 5.6 - Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag - EStH, H 6.4 - Erschließungs-- EStH)	
Gebäude	Aktivierung mit den Herstellungskosten Abschreibung gem. § 7 Abs. 4 EStG	
Erlöschen	Ertrag/ Aufwand in Höhe von Entschädigung ./Restbuchwert	Aktivierung Gebäude mit Anschaffungskosten = Entschädigung

3.4.6 Zurechnung von Verbindlichkeiten

Handelsrechtlich sind Schulden dem betrieblichen Bereich eines Einzelkaufmanns zuzurechnen, wenn sie durch den Betrieb des Handelsgewerbes verursacht sind, oder wenn sie als betriebliche Schulden eingegangen wurden. Im Zweifel sind es gem. § 344 Abs. 1 HGB betriebliche Schulden (Beck'scher Bilanzkommentar § 246 Rz. 70).

Bei Verbindlichkeiten kommt es für die Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen in der Steuerbilanz oder zum Privatvermögen grundsätzlich auf die Veranlassung an (**H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH**). Für die Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs ist allein die Verwendung der aufgenommenen Mittel ausschlaggebend. Eine betriebliche Veranlassung ist immer anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit eingegangen wurde, um dem Betrieb Mittel zuzuführen, oder wenn sie generell im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht, so zum Beispiel, wenn die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts finanziert wird. Aber auch wenn das Darlehen nur allgemein zur Verbesserung der betrieblichen Liquidität aufgenommen wurde, stellt es notwendiges Betriebsvermögen dar.

Es steht einem Unternehmer frei, zu entscheiden, ob er seinen Betrieb mit Eigenkapital oder Fremdkapital führen will. Für die Bestimmung des Schuldanlasses kommt es allein auf die Verwendung der Darlehensmittel an.

Von der Verwendung der Darlehensmittel ist die Sicherung des Darlehens zu unterscheiden. Die Sicherung des Darlehens spielt für die Zuordnung keine Rolle.

Eine Privatschuld kann nicht dem Betriebsvermögen zugerechnet werden. Es gibt kein gewillkürtes passives Betriebsvermögen.

Es kann jedoch eine Betriebsschuld zur Privatschuld werden, wenn das fremdfinanzierte Wirtschaftsgut für private Zwecke entnommen wird gem. R 4.2 Abs. 15 Satz 1 EStR.

Umgekehrt wird mit der Einlage eines fremdfinanzierten Wirtschaftsguts die zur Finanzierung des Wirtschaftsguts aufgenommene private Schuld zu einer betrieblichen Schuld gem. R 4.2 Abs. 15 Satz 2 EStR.

Wird ein fremdfinanziertes Wirtschaftsgut veräußert, bleibt die Schuld grundsätzlich eine betriebliche Schuld. Diese wird jedoch eine private Schuld, wenn der Veräußerungserlös entnommen wird gem. R 4.2 Abs. 15 Satz 3 EStR.

3.5 Unterscheidung in Anlage und Umlaufvermögen

Beim Anlagevermögen sind nur Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen gem. § 247 Abs. 2 HGB. Im Umkehrschluss sind alle Gegenstände, die nicht diese Voraussetzung erfüllen, Umlaufvermögen.

Die Unterscheidung stellt die Weichen, welche Bewertungsvorschriften anzuwenden sind.

Beispiel:

A erwirbt ein Grundstück mit Gebäude:

- um das Gebäude als Bürogebäude zu nutzen,
- um das bebaute Grundstück so bald wie möglich mit Gewinn zu verkaufen.

Im ersten Fall handelt es sich um Anlagevermögen gem. § 247 Abs. 2 HGB. Die Bewertung des Bürogebäudes erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG. Handelsrechtlich sind außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen. Steuerrechtlich besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 EStG bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung.

Der Grund und Boden ist getrennt mit den Anschaffungskosten in Handels - und Steuerbilanz zu aktivieren und zu bewerten gem. § 253 Abs. 1 Satz 1, 255 Abs. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Handelsrechtlich sind außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen. Steuerrechtlich besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung.

Im zweiten Fall handelt es sich um Umlaufvermögen gem. § 247 Abs. 2 HGB (Umkehrschluss). Die Bewertung des Bürogebäudes erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten. Eine planmäßige Abschreibung oder AfA ist nicht vorzunehmen! Handelsrechtlich gilt das strenge Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 HGB. Damit kommt es auf eine Dauerhaftigkeit der Wertminderung nicht an.

Steuerrechtlich besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung.