

STEUERLEHRGÄNGE
DR BANNAS

in Kooperation mit

Technology
Arts Sciences
TH Köln

Skript

Modulgruppe 6

Bilanzsteuerrecht I

Fallsammlung

Lösungen zu den Fällen 1 -12

® RA, StB Karsten Melzer, Köln

Master Steuerrecht und Steuerlehre

Inhaltsverzeichnis:

1	Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut	1
2	Zurechnung- Mietkauf / Leasing	4
3	Gebäude - selbständige /unselbständige Gebäudeteile	8
4	Mietereinbauten/ Gebäude auf fremden Grund und Boden/ Erbbaurecht	13

1 Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut

Lösung 1:

1. Patentrecht:

a) Handelsbilanz:

Das Patentrecht ist ein selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht ein Aktivierungswahlrecht, wenn nicht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB gegeben ist. Da es sich hier nicht um eine Marke, einen Drucktitel oder einen vergleichbaren Vermögensgegenstand handelt, besteht vorliegend kein Aktivierungsverbot. Eine Aktivierung ist vorzunehmen, da ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis gewünscht ist.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 und 2a HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB.

Herstellungskosten sind gem. § 255 Abs. 2a HGB nur die Entwicklungskosten, nicht jedoch die Forschungskosten. Ist eine klare Abgrenzung nicht möglich, so unterbleibt eine Aktivierung.

Forschungskosten sind Kosten, die bei der planmäßigen Suche nach neuen technischen Erkenntnissen entstehen. Die im Februar und März entstandenen Kosten sind bei der planmäßigen Suche angefallen. Diese sind keine Herstellungskosten, mithin ist die Buchung als Betriebsausgaben zu Recht erfolgt.

Die Kosten im April 2019, nämlich der Entwurf des Werkzeugs, das Konzept, die Beratungs- und Registrierungskosten, betreffen dagegen die konkrete Entwicklung eines neuartigen Werkzeugs im Betrieb. Der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers gehört zu den kalkulatorischen Kosten (H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH), die auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig sind.

Das Patentrecht ist ein abnutzbarer Vermögensgegenstand, da die Nutzungsmöglichkeit voraussichtlich auf 15 Jahre begrenzt ist. Da eine verlässliche Schätzung möglich ist, ist § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB nicht anwendbar.

Die Folgebewertung zum 31.12.2019 erfolgt nach § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit einer planmäßigen, hier linearen zeitanteiligen Abschreibung in Höhe von $21.000 \text{ €} \times 1/15 \text{ (15 Jahre)} \times 4/12 \text{ (Nutzung ab September)} = 466 \text{ €}$

b) Steuerbilanz:

Grundsätzlich führt ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht in der Steuerbilanz über den Grundsatz der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 HGB zu einem Aktivierungsgebot. Jedoch wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit hier durch § 5 Abs. 2 EStG durchbrochen. Danach gilt im Steuerrecht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot (BMF vom 12. März 2010, Beck'sche Steuererlasse § 5/14, Tz. 3).

2. Firmenwert:

Der selbst geschaffene Firmenwert ist auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig. Eine Aktivierung über § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB kann nicht erfolgen, da dieser kein Vermögensgegenstand ist. Einem Vermögensgegenstand gleichgestellt ist nur der entgeltlich erworbene Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Daraus wird der Umkehrschluss gezogen, dass keine Aktivierungsfähigkeit besteht.

Ebenso ist eine Aktivierung nach § 248 Abs. 2 HGB ausgeschlossen. Danach können nur einzeln identifizierbare immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden. Der Firmenwert ist jedoch Ausdruck der Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit.

Lösung 2:**Ansatz und Bewertung des Firmenwerts in der Handelsbilanz**

Der Firmenwert ist kein Vermögensgegenstand und daher grundsätzlich nicht gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz zu aktivieren. Jedoch gilt dieser gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand, wenn dieser entgeltlich erworben wurde.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Die Anschaffungskosten des Firmenwertes ermitteln sich aus der Differenz der Gegenleistung von 1.150.000 € und dem Zeitwert des übernommenen Sachanlagevermögens in Höhe von 2.500.000 € abzüglich der Schulden in Höhe von 1.500.000 €. Die Anschaffungskosten betragen 150.000 €.

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger Abschreibung. Gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB ist der Firmenwert über 10 Jahre abzuschreiben, da eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist. Die planmäßige Abschreibung beträgt jährlich 10 %, für 2019 also 15.000 €. Wertansatz 31.12.2019 = 135.000 €.

Ansatz und Bewertung des Firmenwerts in der Steuerbilanz

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

Der Firmenwert ist gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH) abzüglich AfA anzusetzen. Die AfA erfolgt linear gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG über eine nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG unterstellte Nutzungsdauer von 15 Jahren. $1/15$ von 150.000 € = 10.000 € für 2019; Wertansatz 31.12.2019 = 140.000 €.

Die im handelsrechtlichen Ergebnis enthaltenen Abschreibungen von 15.000 € sind deshalb für das steuerliche Ergebnis in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV insoweit zu neutralisieren, als sie steuerlich nicht anerkannt werden (+ 5.000 €).

Buchungssätze zur Erstellung der Handelsbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert	150.000 €	an	Technische Anlagen und Maschinen	150.000 €
----------------------------	-----------	----	----------------------------------	-----------

Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €	an	Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €
---	----------	----	----------------------------	----------

Überleitungsrechnung Handelsrecht/Steuerrecht:

Planmäßige Abschreibungen/AfA: + 5.000 €

Lösung 3:

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB besteht grundsätzlich gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Für Marken besteht jedoch ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Marke, Drucktitel,.... vergleichbarer Vermögensgegenstand).

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Grundsatz der Maßgeblichkeit), § 5 Abs. 2 EStG (insofern deklaratorisch) scheidet eine Aktivierung ebenfalls in der Steuerbilanz aus.

Die Kosten für die Anzeigen in der Zeitung in Höhe von 20.000 € werden somit als Aufwand gem. § 4 Abs. 4 EStG behandelt.

Lösung 4:

Die Abstandszahlung ist hier nicht durch den Erwerb veranlasst. Es handelt sich nicht um Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks. Aufgrund der Zahlung hat U die **Nutzungsmöglichkeit** des Grundstücks zum 01.01.2019 erlangt. Es handelt sich dabei um einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB, der entgeltlich erworben wurde und gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren ist.

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Grundsatz der Maßgeblichkeit) erfolgt eine Aktivierung ebenfalls in der Steuerbilanz.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger 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 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG.

01.01.2019	30.000 €
./. AfA 30.000 /3 =	10.000 €
31.12.2019	20.000 €

Hinweis: Wird ein unbebautes Grundstück erworben, welches verpachtet ist, und werden Abstandszahlungen geleistet, um den Pachtvertrag zu lösen und dieses bebauen zu können, stellen die Abstandszahlungen Anschaffungskosten dar gem. H 6.4 „Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen“ EStH.

Die Lösung des Pachtvertrags ist zur Herstellung des Gebäudes erforderlich.

2 Zurechnung- Mietkauf / Leasing**Lösung 5:**

Die Computeranlage ist vom 01.01.2019 an wirtschaftliches Eigentum des A gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Es liegt hier aus folgenden Gründen ein verdeckter Ratenkauf vor:

- Die vereinbarte „Miete“ ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit ungewöhnlich. Sie entspricht eher einer Kaufpreisrate.
- 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 erheblich unter dem Teilwert der Computeranlage liegt.

Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Sie ist ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger 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 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Anschaffungskosten:

Anschaffungskosten:	60.000 €
./. AfA 60.000/10	6.000 €
31.12.2019	54.000 €

Lösung 6:

Das zivilrechtliche Eigentum geht mit Abschluss des Kaufvertrags gem. § 929 Satz 2 BGB auf A über.

Bis zum Abschluss des Kaufvertrags lag ein Mietvertrag vor. Zu einem vorzeitigen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO kam es vorliegend nicht. Es liegt hier ein echter Mietkauf vor. Es war von Anfang an ein Mietvertrag beabsichtigt und der Kaufpreis war nicht unangemessen hoch.

Während der Mietphase waren die Mieten im Jahr 2019 in Höhe von 200 € x 6 = 1.200 € Betriebsausgaben des A gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Mit Abschluss des Kaufvertrags ist A zivilrechtlicher Eigentümer der Computeranlage gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO geworden. Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Sie ist ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung 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, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Bestimmung der Anschaffungskosten:

Abschlusszahlung (netto)	4.460 €
+ angerechnete Mieten	2.200 €
./. verbrauchte AfA vom ursprünglichen Listenpreis $6.000/6 \times 11/12$	917 €
Anschaffungskosten	5.743 €

Die AfA beträgt bei einer Restnutzungsdauer von 61 (72-11) Monaten: $5.743 \times 6/61 = 565 \text{ €}$

Anschaffungskosten	5.743 €
./. AfA	565 €
31.12.2019	5.178 €

Tatsächlich darf insgesamt nur die „fiktive AfA“, die über einen Zeitraum von 11 Monaten hätte gezogen werden dürfen, als Aufwand bis zum Zeitpunkt des Kaufs übrig bleiben. Der Mietaufwand ist insoweit zu korrigieren. Es ist über die 11 Monate Mietaufwand in Höhe von 2.200 € entstanden. Als AfA hätte ein Betrag von 917 € über diesen Zeitraum geltend gemacht werden dürfen. Der Aufwand ist daher in Höhe von 1.283 € zu korrigieren.

Buchungssätze:

Computeranlage	5.743 €	an	Bank	5.308 €
Vorsteuer	848 €		Mietaufwand	1.283 €

AfA	565 €	an	Computeranlage	565 €
-----	-------	----	----------------	-------

Lösung 7:

Entscheidend für die Zurechnung des Lieferwagens ist, wer hier wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist. Hier handelt es sich um einen Fall des Vollarmortisationsleasings im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.4.1971 (Beck'sche Steuererlasse § 6/1). Die im Folgenden angegebenen Teilziffern beziehen sich auf diesen Erlass. Während der Grundmietzeit, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann, betragen die insgesamt von G zu entrichtenden Raten inklusive Sonderzahlung insgesamt 45.600 € ($1.100 \text{ €} \times 36 \text{ Monate} + 6.000 \text{ €}$). Diese decken somit die auf Seiten des Leasing-Gebers anfallenden Anschaffungskosten und Nebenkosten in Höhe von 44.000 € (Tz. II).

Es handelt sich vorliegend um einen Leasingvertrag mit Kaufoption. Hier ist das Leasinggut dem Leasing-Geber als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, da die Grundmietzeit (= 3 Jahre) zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= 6 Jahre) liegt und der Kaufpreis für den Fall der Ausübung des Optionsrechts mit 23.000 € nicht niedriger ist als der Buchwert, der sich bei einer linearen Abschreibung zu diesem Zeitpunkt ergeben würde ($44.000 \text{ €} - \frac{3}{6} \text{ von } 44.000 = 22.000 \text{ €}$) (Tz. III. 2.a).

Eine Aktivierung des Leasinggegenstands beim Leasing-Nehmer scheidet mangels wirtschaftlichen Eigentums aus.

Beim Leasing-Nehmer sind die Leasing-Raten daher Betriebsausgaben (Tz. IV. 2.).

Die einmalige zu Beginn der Grundmietzeit geleistete Sonderzahlung ist in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG einzustellen, welcher linear über die Grundmietzeit aufgelöst wird. Zum 31.12.2019 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 5.000 € ($6.000 \text{ €} - \frac{6}{36} \text{ von } 6.000 \text{ €}$) anzusetzen.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind nach § 15

Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig.

Korrekturbuchungssatz:

ARAP	5.000 €	an	s.b.A. (Sonderzahlung)	6.140 €
Vorsteuer	1.140 €			

Lösung Abwandlung:

Entscheidend für die Zurechnung des Lieferwagens ist, wer hier wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist.

Hier handelt es sich um einen Fall des Vollarmortisationsleasings im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.04.1971 (Beck'sche Steuererlasse § 6/1).

Während der Grundmietzeit, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann, betragen die insgesamt von G zu entrichtenden Raten inklusive der Sonderzahlung insgesamt 52.800 € (1.300 € x 36 Monate + 6.000 €). Diese decken somit die auf Seiten des Leasing-Gebers anfallenden Anschaffungskosten und Nebenkosten in Höhe von 44.000 € (Tz. II).

Es handelt sich vorliegend um einen Leasingvertrag mit Kaufoption. Hier ist das Leasinggut dem Leasing-Nehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, da die Grundmietzeit (= 3 Jahre) zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= 6 Jahre) liegt und der Kaufpreis für den Fall der Ausübung des Optionsrechts mit 18.000 € niedriger ist als der Buchwert, der sich bei einer linearen Abschreibung zu diesem Zeitpunkt ergeben würde (44.000 € - $\frac{3}{6}$ von 44.000 = 22.000 €) (Tz. III. 2.b) bb)). G ist wirtschaftlicher Eigentümer des Lieferwagens gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 AO. Dieser ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Es handelt sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung 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, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG (Tz. V Nr. 1).

	Anschaffungskosten:	44.000 €
./. Abschreibung/ AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG		3.667 €
	31.12.2019	40.333 €

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 247 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ist eine Verbindlichkeit zu passivieren. Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt 1 HGB mit dem Erfüllungsbetrag und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Rückzahlungsbetrag in Höhe der Anschaffungskosten von 44.000 € und den Vorsteuerbeträgen.

Die Bemessungsgrundlage der Vorsteuerbeträge (§§ 3 Abs. 1, 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG, A 3.5 Abs. 5 S. 1 UStAE) setzt sich zusammen aus der Summe der Leasingraten (1.300 x 3 x 12) zuzüglich der Sonderzahlung (6.000 €) zuzüglich dem Restkaufpreis bei Ausübung der Kaufoption (18.000 €) also insgesamt 70.800 €

70.800 € x 19% (§ 12 Abs. 1 UStG) = 13.452 € Die Verbindlichkeit beträgt somit 57.452 € (a.A. Falterbaum, Buchführung und Bilanzierung).

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind, soweit Rechnungen vorliegen, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig. Liegt eine ordnungsgemäße

Rechnung über die gesamte Umsatzsteuer vor, ist die gesamte Vorsteuer in 2019 abziehbar.

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ist eine Vorsteuerforderung zu aktivieren. Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten i. H. v. 13.452 €, ebenso in der Steuerbilanz (§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG).

Die Leasing - Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil sich entsprechend erhöht. Es ist daher die Zinsstaffelmethode anzuwenden. Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG dar.

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

$$\frac{36 \times 37}{2} = 666 \quad \text{1. Jahr: } \frac{36+35+34+33+32+31}{666} = \frac{201}{666} = 30\%$$

Berechnung der Zinsen für den 3- Jahreszeitraum:

Gezahlt über 3 Jahre: (1.300 € x 12 x 3)	46.800 €
Tilgung über 3 Jahre:	44.000 €
Zinsen über 3 Jahre:	2.800 €

2.800 x 30% = 840 (Betriebsausgabe § 4 Abs. 4 EStG)

Berechnung der Tilgung:

Zahlung im ersten Jahr: (1.300 € x 6)	7.800 €
+ Ust (Leasingraten)	1.482 €
+ USt (Sonderzahlung)	1.140 €
./. Zinsen	840 €
Tilgung	9.582 €

Ansatz der Verbindlichkeit:

01.07.2019	57.452 €
Tilgung	./. 9.582 €
31.12.2019	47.870 €

Die einmalige zu Beginn der Grundmietzeit geleistete Sonderzahlung ist in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG einzustellen, welcher ebenfalls nach der Zinsstaffelmethode über die Grundmietzeit aufgelöst wird. Zum 31.12.2019 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 4.200 € (6.000 € - 30% von 6.000 €) anzusetzen ist.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind, soweit Rechnung vorliegen, nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig. Liegt eine ordnungsgemäße Rechnung über die gesamte Umsatzsteuer vor ist die gesamte Vorsteuer in 2019 abziehbar.

3 Gebäude - selbständige /unselbständige Gebäudeteile

Lösung 8:

Gebäude

Ansatz:

Das Gebäude ist in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Es ist ein unbeweglicher abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Das Gebäude besteht gem. R. 4.2 Abs. 3 Nr. 5 i.V.m. R 4.2 Abs. 4 EStR aus zwei selbständigen Gebäudeteilen, die besondere Wirtschaftsgüter darstellen.

Der eigenbetrieblich genutzte Teil, also Erdgeschoss und die Wohnung des Arbeitnehmers des A im 1. OG ist notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR. Nach R 4.2 Abs. 4 Satz 2 EStR sind Gebäude- oder Gebäudeteile, die einem Arbeitnehmer des eigenen Betriebs zu Wohnzwecken dienen, notwendiges Betriebsvermögen, wenn für die Vermietung betriebliche Gründe wie hier (ständige Bereitschaft) vorlagen.

Der fremdbetriebliche Teil, nämlich die an den Rechtsanwalt und den Versicherungsvertreter vermieteten Einheiten (II. und III. OG), ebenso wie die an den Versicherungsvertreter zu Wohnzwecken vermietete Einheit sind gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR.

Das V. OG dient Wohnzwecken und ist notwendiges Privatvermögen (R 4.2 Abs. 9 EStR Umkehrschluss).

Die Aufteilung erfolgt grundsätzlich nach den Nutzflächen (R 4.2 Abs. 6 Satz 1 EStR).

Von einer Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes kann nach R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist.

Insoweit ist eine Zusammenfassung des EG, II. und III. OG möglich, da insgesamt eine betriebliche Nutzung und Betriebsvermögen vorliegt.

Es entfallen auf das EG und I. OG 200 m^2 jeweils 100 m^2 , auf den fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil 200 m^2 (II. OG und III. OG) jeweils 100 m^2 , auf den zu fremden Wohnzwecken dienenden Teil 100 m^2 (IV. OG) und auf den zu eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil (V. OG) 100 m^2 .

Bewertung:

Die Zugangsbewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB.

In der Steuerbilanz ist das Gebäude gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 6 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ebenfalls mit den Herstellungskosten (R 6. 3 EStR) abzüglich zeitanteiliger AfA zu bewerten.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG, soweit ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben ist.

Dieser ist gegeben bezüglich des eigenen Verkaufsbüros, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Bezüglich des an den Rechtsanwalt vermieteten Teils ergibt sich der Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zwar ist die Vermietung grundsätzlich ein steuerfreier Ausgangsumsatz gem. § 4 Nr. 12 a UStG und schließt damit den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus, jedoch wurde von der Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG Gebrauch gemacht.

Beim Versicherungsvertreter ist eine Option nicht möglich, da dieser nur steuerfreie Umsätze tätigt gem. § 4 Nr. 11 UStG.

Damit sind bei dem eigenbetrieblich genutzten Teil und bei dem an den Rechtsanwalt vermieteten Teil die

Netto-Herstellungskosten anzusetzen.

Bei dem an den Versicherungsvertreter zu Wohnzwecken, dem an den Versicherungsvertreter betrieblich vermieteten Teil und dem an den Angestellten vermieteten Teil sind die Brutto – Herstellungskosten anzusetzen.

Die Folgebewertung ergibt sich in der Handelsbilanz abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die tatsächliche Restnutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Daher ist das Gebäude in der Handelsbilanz mit 2 % abzuschreiben.

Die Folgebewertung ergibt sich in der Steuerbilanz abzüglich zeitanteiliger linearer AfA in Höhe von 3 % gem. §§ 5 Abs. 6, 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog bzgl. des EG, II, III Obergeschoss. Bezüglich des I. und des IV. OG ist eine zeitanteilige AfA in Höhe von 2 % vorzunehmen §§ 5 Abs. 6, 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog.

Fortentwicklung in der Handelsbilanz:

Herstellungskosten Gebäude gesamt:	1.114.000 €
./. AfA 2% x 6/12	./. 11.140 €
31.12.2019	1.102.860 €

Fortentwicklung in der Steuerbilanz:

Gebäudeteile Verkaufsbüro und Vermietung betrieblich an Rechtsanwalt und Versicherungsvertreter (3%):

Kosten Gebäude Rechtsanwalt und Verkaufsbüro (netto):	400.000 €
Kosten Gebäude Versicherungsvertreter (brutto)	238.000 €
Herstellungskosten	638.000 €
./. AfA 3 % x 6/12	./. 9.570 €
31.12.2019	628.430 €

Gebäudeteile vermietet zu fremden Wohnzwecken (2 %):

Kosten Gebäude Wohnzwecke Versicherungsvertreter (brutto)	238.000 €
Kosten Gebäude Wohnzwecke Arbeitnehmer (brutto)	238.000 €
Herstellungskosten	476.000 €
./. AfA 2 % x 6/12	./. 4.760 €
31.12.2019	471.240 €

Grund und Boden

Ansatz:

Der Grund und Boden folgt der Gebäudezurechnung. Das ergibt sich für den Teil des Gebäudes, der notwendiges Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR, für den Teil, der gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR. Somit sind 5/6 des Grund und Bodens zu aktivieren, da 5/6 des Gebäudes notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen.

Der Grund und Boden ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen.

Dieser ist ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Bewertung:

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB.

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten.

Die Grundfläche, auf der das Gebäude steht, beträgt 1.000 qm.

Es ist eine anteilige Zuordnung entsprechend der Gebäudenutzung vorzunehmen.

Die Bewertung des Grund und Bodens erfolgt somit zum 31.12.2019 mit 83.333 €

Grund und Boden:

31.12.2019	83.333 €
------------	----------

Lösung 9:**Gebäude****Ansatz in der Handelsbilanz**

Das Gebäude ist in der Handelsbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, zu aktivieren. Es ist ein unbeweglicher abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Die Aktivierung aller Gebäudeteile erfolgt um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu gewährleisten.

Ansatz in der Steuerbilanz

Die Aktivierung in der Steuerbilanz erfolgt über § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG. Aufgrund der Aufgabenstellung sind alle Gebäudeteile – soweit möglich dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Das Gebäude besteht steuerrechtlich gem. R. 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m. R 4.2 Abs. 4 EStR aus zwei selbständigen Gebäudeteilen, die besondere Wirtschaftsgüter darstellen.

Der eigenbetrieblich genutzte Teil ist notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR.

Der fremdbetriebliche Teil ist gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR.

Da es bei beiden Teilen auch keine Abweichung bei der AfA gibt, ist es sinnvoll, diese aus Vereinfachungsgründen als ein Wirtschaftsgut auszuweisen gem. R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR.

Bewertung:

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die tatsächliche Restnutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Daher ist das Gebäude in der Handelsbilanz mit 2 % abzuschreiben.

In der Steuerbilanz ist das Gebäude gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten (R 6. 3 EStR) abzüglich zeitanteiliger AfA in Höhe von 3 % gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog zu bewerten.

Hinweis: Der Bewertungsvorbehalt gem. § 5 Abs. 6 EStG hat hier insbesondere Auswirkung auf die Höhe der AfA! Im Steuerrecht gibt es die Fiktion von 3 % und im Handelsrecht wird nach der tatsächlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG, soweit ein

Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben ist. Bezüglich des an den Steuerberater vermieteten Teils ergibt sich der Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zwar ist die Vermietung grundsätzlich ein steuerfreier Ausgangsumsatz gem. § 4 Nr. 12 a UStG und schließt damit den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus, jedoch wurde von der Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG Gebrauch gemacht, was aus den Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer gefolgert werden kann.

Die Sprinkleranlage und die Be- und Entlüftungsanlage sind unselbständige Gebäudeteile und daher mit dem Gebäude zu aktivieren und abzuschreiben gem. H 4.2 Abs. 5 EStH. Dies entspricht auch der Beurteilung im Handelsrecht.

Die Fotovoltaikanlage ist eine Betriebsvorrichtung gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 EStG als selbständiger Gebäudeteil R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 EStR als beweglicher Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut selbständig zu aktivieren und abzuschreiben.

Die Ladeneinbauten sind ebenfalls als selbständiger Gebäudeteil in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz gem. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR selbständig zu aktivieren und abzuschreiben.

Gebäude:

Kosten Gebäude (netto):	1.070.000 €
./. Fotovoltaikanlage	60.000 €
./. Ladeneinbauten	10.000 €
Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €

Fortentwicklung in der Handelsbilanz:

Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €
./. AfA 2% x 6/12	./. 10.000 €
31.12.2019	990.000 €

Fortentwicklung in der Steuerbilanz:

Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €
./. AfA 3% x 6/12	./. 15.000 €
31.12.2019	985.000 €

Grund und Boden

Der Grund und Boden folgt der Gebäudezurechnung. Das ergibt sich für den Teil des Gebäudes, der notwendiges Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR, für den Teil, der gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR.

Der Grund und Boden ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren.

Dieser ist ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB bzw. mit dem Zeitwert.

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6.2 EStH) bzw. mit dem Teilwert § 6 Abs. 1 Nr. 5 HS 1 EStG.

70% des Grund- und Bodens waren von Anfang an zur eigenbetrieblichen Nutzung vorgesehen. Dieser Teil war somit von Anfang an notwendiges Betriebsvermögen und damit zu bilanzieren. Hier ist eine Bilanzberichtigung bis zur Fehlerquelle durchzuführen (H 4.4 EStH). Es erfolgt eine Einbuchung über das Kapitalkonto zu Beginn des Jahres 2019 mit 70.000 €

Bezüglich der 30% des Grund- und Bodens, welche gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, erfolgt eine

Einlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG mit der Entscheidung, es als Betriebsvermögen zu behandeln, und dem Widmungsakt, also der Einbuchung. Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem Zeitwert und steuerrechtlich mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 HS 1 EStG.

30% von 200.000 € = 60.000 €

Der Ansatz des Grund- und Bodens erfolgt somit zum 31.12.2019 mit 130.000 €

Grund und Boden:

31.12.2019	130.000 €
------------	-----------

Trägergestützte Fotovoltaikanlage

Die trägergestützte Fotovoltaikanlage ist eine Betriebsvorrichtung gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG und damit gem. § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Diese ist ein bewegliches Wirtschaftsgut (R 7.1 Abs. 3 EStR) des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 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, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten (R 6. 3 EStR) abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Fotovoltaikanlage:

Herstellungskosten:	60.000 €
./. AfA $60.000/10 \times 6/12$	3.000 €
31.12.2019	57.000 €

Ladeneinbauten

Die Ladeneinbauten sind ebenfalls als selbständiger Gebäudeteil R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR gem. § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB zu aktivieren. Auch handelsrechtlich werden diese als selbständige unbewegliche Vermögensgegenstände angesehen, da sie gegenüber der Nutzung des Gebäudes eine selbständige Funktion haben. Diese sind ein unbewegliches Wirtschaftsgut (R 7.1 Abs. 6 EStR) im Sinne des § 7 Abs. 5a EStG des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB. Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 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, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten (R 6. 3 EStR) abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Die kürzere Restnutzungsdauer beträgt 7 Jahre. Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Ladeneinbauten:

Herstellungskosten:	10.000 €
./. AfA $10.000/7 \times 6/12$	714 €
31.12.2019	9.286 €

4 Mietereinbauten/ Gebäude auf fremden Grund und Boden/ Erbbaurecht

Lösung 10:

Streichen der Wände

Das Streichen der Wände stellt Erhaltungsaufwand dar und führt in der Handelsbilanz zu sofort abzugsfähigem Aufwand und in der Steuerbilanz zu Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Aufwand/Betriebsausgabe: 1.000 €

Einbau der 1. Wand

Die Errichtung der Wand stellt keinen Erhaltungsaufwand dar. Nach Beck'sche Steuererlasse § 7/1 liegt weder ein Scheinbestandteil (Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (Nr. 3) vor. Die Wand ist als sonstiger materieller Mietereinbau zu aktivieren. Diese ist zwar nicht wirtschaftliches Eigentum des U, da auf einen Entschädigungsanspruch verzichtet wurde und die Nutzungsdauer größer als die Mietdauer ist (Nr. 4a, 6), sie hat aber eine besondere Beziehung zum Betrieb des U (Nr. 4b, 7) und stellt somit abnutzbares Anlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz dar (Nr. 10). Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG wie ein Vermögensgegenstand/ Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB zu bilanzieren.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich AfA. Die Umsatzsteuer gehört gemäß § 9 b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten, da sie nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar ist. Die Abschreibung /AfA erfolgt nach Gebäudegrundsätzen gem. H 7.4 EStH also gem. § 7 Abs. 5 a EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nach der kürzeren Restnutzungsdauer (20 Jahre).

Bewertung zum 31.12.2019: 10.000 €/./ AfA 500 = 9.500 €

Einbau der 2. Wand

Die 2. Wand stellt keinen Erhaltungsaufwand dar. Es liegt ein Scheinbestandteil vor. Die Wand wird nur zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt (Nr. 3), da die Nutzungsdauer größer als die Mietdauer ist und eine Abbruchverpflichtung besteht. Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als beweglicher Vermögensgegenstand/ Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB zu bilanzieren.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich AfA. Die Umsatzsteuer gehört gemäß § 9 b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten nach, da sie nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar ist. Handels- und steuerrechtlich ist die lineare Abschreibung/ AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorzunehmen. Die AfA erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer von 10 Jahren (Nr. 10 Satz 3).

Bewertung zum 31.12.2019: 10.000 €/./ AfA 1.000 € = 9.000 €

Lastenaufzug

Der Einbau des Lastenaufzugs stellt keinen Erhaltungsaufwand dar. Auch liegt kein Scheinbestandteil (Nr. 2) vor. Der Lastenaufzug stellt handelsrechtlich eine andere Anlage und steuerrechtlich eine

Betriebsvorrichtung i. S. v. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG (Nr. 3) und damit einen selbständigen beweglichen Vermögensgegenstand/ Wirtschaftsgut (Nr. 10 Satz 1) dar. Dieser ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als beweglicher Vermögensgegenstand/ Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB zu aktivieren.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich AfA. Die Umsatzsteuer gehört gemäß § 9 b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten, da sie nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar ist. Die Herstellungskosten betragen 10.000 € Handels- und steuerrechtlich ist die lineare Abschreibung/ AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorzunehmen. Die Abschreibung/ AfA erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer (Nr. 10 Satz 3).

Hier ist die kürzere Mietdauer (9,5 Jahre) die Restnutzungsdauer. $19.000 \text{ €} \cdot 9,5 \times 6/12 = 1.000 \text{ €}$

Bewertung zum 31.12.2019: 19.000 €./ AfA 1.000 € = 18.000 €

Einbau der Heizung

Der Einbau der Heizung stellt keinen Erhaltungsaufwand dar. Es liegt weder ein Scheinbestandteil (Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (Nr. 3) vor. Die Heizung ist auch nicht als sonstiger materieller Mietereinbau zu aktivieren, da U weder wirtschaftlicher Eigentümer ist (Nr. 4a, 6) noch die Heizung eine besondere Beziehung zum Betrieb des U aufweist (Nr. 4b, 7). Diese ist ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens. In der Handelsbilanz besteht somit ein Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, in der Steuerbilanz besteht jedoch ein Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG. Die Bewertung in der Handelsbilanz erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 und Abs. 2a HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung über die Restnutzungsdauer des Nutzungsrechts, also die Mietdauer von 10 Jahren. In der Steuerbilanz sind die Kosten Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Bewertung zum 31.12.2019 (nur in der Handelsbilanz): 10.000 €./ Abschreibung 1.000 € = 9.000 €

Rückstellung für Abbruchverpflichtung für weitere Wand

Bezüglich der Abbruchverpflichtung ist eine Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu bilden.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz mit dem abgezinsten voraussichtlichen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 und Abs. 2 Satz 1 HGB). Es besteht ein Ansammlungswahlrecht.

Die Bewertung erfolgt in der Steuerbilanz mit dem abgezinsten Bilanzstichtagswert (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3a) Bst. e und f EStG). Die Rückstellung ist anzusammeln § 6 Abs. 1 Nr. 3a) Bst. d EStG. Mangels Zahlenangabe erfolgt keine Berechnung.

Lösung 11:

Grund und Boden

Das unbebaute Grundstück wird dem A nur zugerechnet, soweit er zivilrechtlicher Eigentümer ist (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO). Da A nur Pächter ist und die Voraussetzungen eines Scheinbestandteils nicht vorlagen, ist dieser nicht zivilrechtlicher Eigentümer.

A ist auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Ihm ist nicht durch eindeutige Abmachungen mit dem zivilrechtlichen Eigentümer eine Stellung eingeräumt

worden, aufgrund derer er wie ein Eigentümer über den Grund und Boden verfügen kann, so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine Bedeutung mehr hätte.

Lagerhalle

Mit der Errichtung der Lagerhalle ist A nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes (§§ 90, 93 und 94 BGB, § 39 Abs. 1 AO) geworden, da es sich bei dem Gebäude um einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks handelt.

Es liegt auch kein Scheinbestandteil vor, da keine Abbruchverpflichtung besteht.

A hat grundsätzlich einen gesetzlichen Aufwendungsersatzanspruch gem. §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB. Errichtet A mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte B – sofern wie hier keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Dies gilt unabhängig von einem eventuell gesetzlich gegebenen Aufwendungsersatzanspruch.

Die von A getragenen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes sind als eigener Aufwand nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen als Betriebsausgaben abzuziehen. Sie sind in einem Aufwandsverteilungsposten in der Bilanz abzubilden. Der Aufwandsverteilungsposten ist kein Wirtschaftsgut. Der Aufwand kann daher nur nach den **Vorschriften**, die für **Privatvermögen** gelten, abgezogen werden (BMF vom 16.12.2016 „Eigener Aufwand des Unternehmer-Ehegatten für die Errichtung von Betriebsgebäuden auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück“ Beck'sche Steuererlasse 4/5, Tz. 1 bis 3)

Hinweis:

H 4.7 „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut, 2. Spiegelstrich“ EStH ist insoweit überholt.

Die gezahlte Umsatzsteuer ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist gem. 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Zum 31.12.2019 ist der Aufwandsverteilungsposten als Aufwand zu verteilen nach § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB entsprechend und steuerlich entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a) EStG (Gebäude- AfA für **Privatvermögen**). Die Verteilung erfolgt § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die AfA ist zeitanteilig gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG (6/12). Die kürzere Pachtdauer begründet keine kürzere Verteilungsdauer entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die zu verteilenden Betriebsausgaben betragen 2019:

AfA (Privatvermögen) 2.000 € (2 % x 100.000 €).

Aufwandsverteilungsposten „Lagerhalle“	100.000 €
./. Verteilung entsprechend AfA	2.000 €
31.12.2019:	98.000 €

Anmerkung zur Lösung in der Handelsbilanz:

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

Abwandlung:

A ist zivilrechtlicher Eigentümer der Lagerhalle gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO. Die Lagerhalle wurde aufgrund der Abbruchverpflichtung und aufgrund der Tatsache, dass ihre Restnutzungsdauer länger ist als die Pachtdauer nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet und ist daher ein Scheinbestandteil. Die Lagerhalle ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB. Der Vorsteuerabzug steht A in vollem Umfang zu, da er nach außen als alleiniger Auftraggeber rechtswirksam aufgetreten ist, die Rechnungen auf seinen Namen lauten und die Bauleistungen somit an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden (§ 14 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9 b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten.

Zum 31.12.2019 ist die Lagerhalle in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten vermindert um die planmäßige zeitanteilige Abschreibung/AfA zu bewerten. Die Abschreibung ist zeitanteilig bis zum Ende des Pachtvertrags vorzunehmen, also über 10 Jahre (nicht über 50 Jahre). Die Abschreibung beträgt $100.000 \text{ €} \times 1/10 = 10.000 \text{ €}$. Die Lagerhalle ist zum 31.12.2019 mit $100.000 \text{ €} - 10.000 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$ zu bewerten.

Hinweis:

Für die Abbruchkosten ist eine Rückstellung zu bilden gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG.

Lösung 12:**Erbbaurecht**

Das Erbbaurecht wird als grundstücksgleiches Recht (vgl. § 68 Abs. 1 Nr. 2 BewG) wie ein materielles Wirtschaftsgut behandelt (H 5.5 - Erbbaurecht - EStH). Es gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR).

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 1, 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA. Hierbei beträgt die Restnutzungsdauer 60 Jahre.

Bilanziell besteht das Erbbaurechtsverhältnis in einem Dauerschuldverhältnis, so dass zu den Anschaffungskosten nur Zahlungen gehören, die nicht dem Erbbauverpflichteten zugute kommen.

Damit gehören hier zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts lediglich die Notar- und Gerichtskosten (§ 255 Abs.1 Satz 2 HGB, H 6.2 "Erbbaurecht" EStH).

Die Umsätze des A berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG, somit gehört die abziehbare Vorsteuer nicht zu den Anschaffungskosten (§ 9b Abs.1 EStG).

Erbbaurecht:

01.01.2019 (Notar- und Gerichtskosten)	12.000 €
zeitanteilige Abschreibung bzw. zeitanteilige AfA 2019 gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs.1 Satz 4 EStR i.V.m. R 7.1 Abs.1 Nr.3 EStR (BND = 60 Jahre) 1/60 von 12.000 €	- 200 €
Bilanzansatz zum 31.12.2019	11.800 €

Erbbauzinsen

Die Erbbauzinsen gehören nicht zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern stellen Entgelt für die Nutzung des Grundstücks dar. Sie sind daher Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und wurden zutreffend gebucht.

Erschließungskosten

Die Erschließungskosten sind grundsätzlich vom Eigentümer des Grund u. Bodens zu entrichten. Da A diese Kosten übernimmt, stellen sie ein zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks dar und sind damit erbbauzinsähnlicher Aufwand. Die für eine bestimmte Zeit im Voraus übernommenen Kosten sind als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und auf die Restlaufzeit des Erbbaurechts zu verteilen gem. § 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).

ARAP

Zugang 01.03.2019:	30.000 €
Restnutzungsdauer = 718 Monate mtl. 41,78 €x 10 Monate	- 418 €
aktiver Rechnungsabgrenzungsposten 31.12.2019	29.582 €

Lagerhalle / Bürogebäude

Als Erbbauberechtigter ist A zivilrechtlicher Eigentümer der Lagerhalle (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO), da das Bauwerk Bestandteil des Erbbaurechts ist.

Das Gebäude ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren.

Das Gebäude gehört zum unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 EStR) und ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, Abs.6, § 6 Abs. 1 Nr.1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich Abschreibung/ AfA zu bewerten. Die AfA beginnt mit der Fertigstellung am 15.07.2019 (R 7.4 Abs. 1 EStR).

Zugang am 15.07.2019, Herstellungskosten	400.000 €
AfA nach § 7 Abs.4 Satz 1 Nr.1 EStG 3 % = 12.000 €zeitanteilig 6/12, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG	- 6.000 €
Bilanzansatz 31.12.2019	394.000 €

Die rechtliche Nutzungsdauer (Erbbaurecht läuft noch fast 60 Jahre) ist nicht kürzer als die vom Gesetzgeber vorgegebene Abschreibungsdauer. Sie bleibt unberücksichtigt.