

# Skript

---

## Bilanzsteuerrecht

### Lösungen zur Fallsammlung

Fälle 1 - 12

© Karsten Melzer, RA, StB

Stand Juni 2023

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024*

---

**Inhaltsverzeichnis:**

1	Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut .....	1
2	Zurechnung- Mietkauf / Leasing.....	4
3	Gebäude - selbständige /unselbständige Gebäudeteile .....	10
4	Mietereinbauten/ Gebäude auf fremden Grund und Boden/ Erbbaurecht .....	16
5	Anschaffungskosten .....	22
6	Herstellungskosten .....	28
7	Teilwert.....	36
8	Außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung .....	37
9	Abschreibungen /AfA/ nachträgliche Anschaffungskosten/Teilabbruch/AfA nach Einlage.....	42
10	GWG/Sammelposten.....	47
11	Einlagen/ Entnahmen.....	49
12	Beteiligungen an Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften/ Kapitalerhöhung .....	54
13	Umlaufvermögen - lifo, fifo, Durchschnittsbewertung -Forderungen.....	60
14	RAP .....	67
15	Verbindlichkeiten .....	70
16	Sonderposten mit Rücklageanteil- R 6.6 EStR, § 6b EStG, R 6.5 EStR .....	75
17	Rückstellungen.....	83
18	Verpflichtungsübernahme, Schuldbeitritt, Erfüllungsübernahme .....	93
19	Bewertungseinheiten .....	95
20	Latente Steuern .....	97
21	Bilanzberichtigung/ Bilanzänderung .....	99

## 1 Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut

### Lösung 1:

#### 1. Patentrecht:

##### a) Handelsbilanz:

Das Patentrecht ist ein selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR). 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 2023, 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 31.12.2023 erfolgt nach § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit einer planmäßigen, hier linearen zeitanteiligen Abschreibung in Höhe von  $21.000 \text{ €} \times 1/15$  (15 Jahre)  $\times 4/12$  (Nutzung ab September) = 466 €

##### 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.

#### 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 des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR), 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 2023 also 15.000 €. Wertansatz 31.12.2023 = 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 2023; Wertansatz 31.12.2023 = 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 01.01.2023 erlangt. Es handelt sich dabei um einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR), 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.

01.01.2023	30.000 €
./. AfA 30.000 /3 =	10.000 €
31.12.2023	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 Maschine ist vom 01.01.2023 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 Maschine 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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR).

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.

**Umsatzsteuer**

Für die Überlassung eines Gegenstands außerhalb des Leasingverfahrens (z.B. Mietverträge im Sinne des § 535 BGB mit Recht zum Kauf) gelten die Sätze 1 bis 5 Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE sinngemäß. Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer, da der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt hier vor, da der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält und angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum Ablauf der Grundmietzeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Nach dem Vertrag unterschreitet der Restkaufpreis schon den gemeinen Wert zu diesem Zeitpunkt erheblich. Eine Optionsausübung ist hier die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Mietkäufer.

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

**Handelsbilanz/ Steuerbilanz:**

Anschaffungskosten:	60.000 €
./. Abschreibung/AfA: 60.000 x 1/10	6.000 €
<b>31.12.2023</b>	<b>54.000 €</b>

**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 2023 in Höhe von  $200 \text{ €} \times 4 = 800 \text{ €}$  Betriebsausgaben des A gem. § 4 Abs. 4 EStG. Umsatzsteuerlich lag unzweifelhaft eine sonstige Leistung vor.

Mit Abschluss des Kaufvertrags ist A zivilrechtlicher Eigentümer der Maschine 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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR).

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 Satz 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 €

#### Fortentwicklung Handelsbilanz/ Steuerbilanz:

Die Abschreibung/ AfA beträgt bei einer Restnutzungsdauer von 61 (72-11) Monaten:  $5.743 \times 8/61 = 753 \text{ €}$

Anschaffungskosten	5.743 €
./. Abschreibung/ AfA	753 €
31.12.2023	4.990 €

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:

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

Abschreibung	753 €	an	Machine	753 €
--------------	-------	----	---------	-------

**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 € 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-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 ( $44.000 € \cdot \frac{3}{6}$  von 44.000 = 22.000 €) (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 Satz 1 Nr. 1 EStG einzustellen, welcher linear über die Grundmietzeit aufgelöst wird. Zum 31.12.2023 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 4.000 € ( $6.000 € - \frac{12}{36}$  von 6.000 €) anzusetzen.

**Umsatzsteuer**

Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE nicht um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer.

Der Vertrag enthält zwar ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer aber aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen geht nicht deutlich hervor, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Zwar enthält der Vertrag eine Kaufoption für den Lieferwagen und die Summe der vertraglichen Raten entspricht dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten, aber der Leasingnehmer muss wegen der Ausübung der Option zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten. Eine erhebliche Summe ist zu entrichten, wenn der zusätzlich zu entrichtende Betrag 1 Prozent des gemeinen Werts des Gegenstandes im Zeitpunkt der Ausübung der Option übersteigt. Hier überschreitet der Kaufpreis bei Optionsausübung in Höhe von 23.000 € den gemeinen Wert von 22.000 € zzgl 1 % erheblich.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig.

Korrekturbuchungssatz:

ARAP	4.000 €	an	s.b.A. (Sonderzahlung)	5.140 €
Vorsteuer	1.140 €			



**Lösung Abwandlung:****Lieferwagen**

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 Nr. 1 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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR).

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. In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung 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) grundsätzlich 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	7.333 €
	31.12.2023	36.667 €

**Verbindlichkeit**

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.

Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer, da der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt hier vor, da der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält und angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum Ablauf der Grundmietzeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Nach dem

Vertrag entsprechen zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten (s.o.). Weiterhin muss der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten. Eine erhebliche Summe ist zu entrichten, wenn der zusätzlich zu entrichtende Betrag 1 Prozent des gemeinen Werts des Gegenstandes im Zeitpunkt der Ausübung der Option übersteigt. Hier unterschreitet der Kaufpreis bei Optionsausübung sogar den gemeinen Wert.

Die Bemessungsgrundlage der Vorsteuerbeträge (§§ 3 Abs. 1, 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG) 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 €

$70.800 \text{ €} \times 19\%$  (§ 12 Abs. 1 UStG) = 13.452 € Die Verbindlichkeit beträgt somit 57.452 €

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 2023 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.

$$\frac{36 \times 37}{2} = 666 \quad 1. \text{ Jahr: } \frac{36+35+34+33+32+31+30+29+28+27+26+25}{666} = \frac{366}{666} = 55\%$$

#### 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 €

$2.800 \text{ €} \times 55\% = 1.540 \text{ €}$  (Betriebsausgabe § 4 Abs. 4 EStG)

#### Berechnung der Tilgung:

Zahlung im ersten Jahr: (1.300 € x 12)	15.600 €
+ Ust (Leasingraten)	2.964 €
+ USt (Sonderzahlung)	1.140 €
./. Zinsen	1.540 €
Tilgung	18.164 €

#### Ansatz der Verbindlichkeit:

01.01.2023	57.452 €
Tilgung	./. 18.164 €
31.12.2023	39.288 €

**ARAP**

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 31.12.2023 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 2.700 € (6.000 € - 55 % 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 2023 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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR).

Das Gebäude besteht gem. R 4.2 Abs. 3 Nr. 5 i.V.m. R 4.2 Abs. 4 EStR aus vier 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 Sätze 1 und 2 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. Ebenso ist eine Zusammenfassung des I. OG und des IV. OG möglich.

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

##### 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 €
31.12.2023	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 €
31.12.2023	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 €
31.12.2023	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 nicht abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 6 EStR).

**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 31.12.2023 mit 83.333 €

**Grund und Boden:**

31.12.2023	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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR). 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 €
31.12.2023	990.000 €

#### Fortentwicklung in der Steuerbilanz:

Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €
./. AfA 3% x 6/12	./. 15.000 €
31.12.2023	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 nicht abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 6 EStR).

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 2023 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 31.12.2023 mit 130.000 €

### Grund und Boden:

31.12.2023	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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR).

### Handelsbilanz:

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 Bewertung erfolgt 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) grundsätzlich 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 Satz 1 Nr. 1 UStG.

### Fortentwicklung Handelsbilanz:

Herstellungskosten:	60.000 €
./. AfA $60.000 \times 1/10 \times 6/12$	3.000 €
31.12.2023	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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) 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 Satz 1 Nr. 1 UStG.



**Ladeneinbauten:**

Herstellungskosten:	10.000 €
./. AfA $10.000/7 \times 6/12$	714 €
31.12.2023	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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) 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, also der Mietdauer (10 Jahre).

**Bewertung zum 31.12.2023:** 10.000 €./ AfA 1.000 = 9.000 €

##### Einbau der 2. Wand

Die 2. Wand stellt keinen Erhaltungsaufwand dar. Es liegt auch kein Scheinbestandteil vor. Die Wand stellt wirtschaftliches Eigentum dar, da die Wand mit Ende der Mietdauer abgebrochen wird. Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als unbeweglicher Vermögensgegenstand/ Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) 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. Handelsrechtlich ist die lineare Abschreibung vorzunehmen. Die AfA erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer von 10 Jahren (Nr. 10 Satz 3). Die Bewertung erfolgt 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 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbar ist. Steuerrechtlich ist die lineare Abschreibung/ AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorzunehmen.

**Handels- und Steuerbilanz: Bewertung zum 31.12.2023:** 10.000 €./ AfA 1.000 € = 9.000 €

##### Hinweis:

*Der BFH vertritt im Urteil vom 09.04.1997, BStBl II 1997, 452 die Auffassung dass es sich beim Vorliegen einer Abbruchverpflichtung um einen Scheinbestandteil handelt. Es wird an den Finanzhochschulen die Ansicht vertreten, dass es sich hier um wirtschaftliches Eigentum handelt. Dieser folgen wir im Examen.*

### 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 abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) 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 zeitanteiliger Abschreibung gem. § 253 Abs 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die Bewertung in der Steuerbilanz erfolgt 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 erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer (Nr. 10 Satz 3). Hier ist die kürzere Mietdauer (9,5 Jahre) die Restnutzungsdauer. Gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Die Abschreibung beträgt  $19.000 \text{ €} / 9,5 \times 6/12 = 1.000 \text{ €}$

**Bewertung zum 31.12.2023:** 19.000 €./.. Abschreibung 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 § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR). 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 31.12.2023 (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****Handelsbilanz**

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 einen gesetzlichen Aufwendungsersatzanspruch gem. §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB.

Damit liegen in der Handelsbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB die Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum vor. Die Lagerhalle ist gem. § 246 Abs. 1 HGB als Vermögensgegenstand des abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) zu aktivieren. 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 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung.

Lagerhalle	100.000 €
./. Abschreibung	2.000 €
31.12.2023:	98.000 €

**Steuerbilanz**

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 16.12.2017 „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)

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

Zum 31.12.2023 ist der Aufwandsverteilungsposten als Aufwand entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a) EStG (Gebäude- AfA für **Privatvermögen**) zu verteilen. Die Verteilung erfolgt zeitanteilig entsprechend § 7 Abs. 1

Satz 4 EStG (6/12). Die zu verteilenden Betriebsausgaben betragen 2023:  
AfA (Privatvermögen) 2.000 € (2 % x 100.000 €).

Aufwandsverteilungsposten „Lagerhalle“	100.000 €
./. Verteilung entsprechend AfA	2.000 €
31.12.2023:	98.000 €

**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 abnutzbaren Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR) 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 31.12.2023 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 € x 1/10 = 10.000 €. Das Lagerhalle ist zum 31.12.2023 mit 100.000 € - 10.000 € = 90.000 € 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 Satz 5 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 Erbbaupflichteten 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:**

01.01.2023 (Notar- und Gerichtskosten)	12.000 €
zeitanteilige Abschreibung bzw. zeitanteilige AfA 2023 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 31.12.2023	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 01.03.2023:	30.000 €
Restnutzungsdauer = 718 Monate mtl. 41,78 €x 10 Monate	- 418 €
aktiver Rechnungsabgrenzungsposten 31.12.2023	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 Satz 5 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 15.07.2023 (R 7.4 Abs. 1 EStR).

Zugang am 15.07.2023, 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 31.12.2023	394.000 €

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

## 5 Anschaffungskosten

### Lösung 13:

#### 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 ist notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR.

Der zu fremden Wohnzwecken vermietete Teil ist gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR.

Die Aufteilung erfolgt nach den Nutzflächen, jeweils 50 % (R 4.2 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR).

#### Bewertung:

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

Gem. § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen. Unmittelbar durch den Erwerb veranlasst und damit Anschaffungskosten sind: der Kaufpreis, die Grunderwerbsteuer, die beim Eintrag im Grundbuch entstehenden Grundbuchkosten, die Maklerkosten und die Notargebühren für die Übertragung des Grundstücks. Ebenso sind die übernommenen Verbindlichkeiten, hier die Hypothekenschuld, die übernommene Grundsteuer und die übernommenen Zinsen Anschaffungskosten H 6.2 „Schuldübernahmen“ EStH. Kreditzinsen und Kreditkosten sind Finanzierungskosten und damit nicht Anschaffungskosten. Es fehlt an der unmittelbaren Veranlassung durch die Anschaffung. Die Vorsteuer ist gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu 50 % nicht abziehbar, da bezüglich des an die Familie vermieteten Teils steuerfreie Ausgangsumsätze gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m § 4 Nr. 12 a UStG gegeben sind. Eine Option gem. § 9 Abs. 1 UStG scheitert aufgrund der fehlenden Unternehmereigenschaft i. S. v. § 2 UStG. Damit zählen 50% der Umsatzsteuer, die auf die Notariatsgebühren und die Maklerkosten entfällt zu den Anschaffungskosten.

Die Aufteilung des Kaufpreises erfolgt nach dem Verhältnis der Verkehrswerte (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH). Damit entfallen auf den Grund und Boden  $62.500 \text{ €} / 250.000 \text{ €} = \frac{1}{4}$  und auf das Gebäude  $\frac{3}{4}$ .



	Gesamt:	Eigen- betrieblich:	Fremde Wohnzwecke:
Kaufpreis	200.000 €	100.000 €	100.000 €
Übernahme einer Hypothekenschuld	40.000 €	20.000 €	20.000 €
Grunderwerbsteuer	7.000 €	3.500 €	3.500 €
Eintragungskosten des Grundstücks im Grundbuch	200 €	100 €	100 €
Notariatsgebühren für die Übertragung des Grundstücks	600 €	300 €	300 €
Umsatzsteuer (50% nicht abziehbar)	57 €		57 €
Maklerkosten	10.000 €	5.000 €	5.000 €
Umsatzsteuer (50% nicht abziehbar)	950 €		950 €
Übernahme der Zinsen	1.500 €	750 €	750 €
Übernahme der vom Verkäufer noch geschuldeten Grundsteuer	1.000 €	500 €	500 €
Anschaffungskosten Grund und Boden und Gebäude	261.307 €	130.150 €	131.157 €

**Aufteilung der Anschaffungskosten:**

	Eigenbetrieblich	Fremde Wohnzwecke
Anschaffungskosten Grund und Boden (1/4)	32.538 €	32.789 €
Anschaffungskosten Gebäude	97.612 €	98.368 €

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 % zeitanteilig über 8 Monate 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 eigenbetrieblich genutzten Teils.

Bezüglich des zu fremden Wohnzwecken genutzten Teils ist eine zeitanteilige AfA in Höhe von 2 % über 8 Monate vorzunehmen §§ 5 Abs. 6, 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog.

**Bewertung des Gebäudes zum 31.12.2023:**

	<b>Handelsbilanz (2 % x 8/12)</b>	<b>Steuerbilanz (3 % x 8/12)</b>	<b>Steuerbilanz (2 % x 8/12)</b>
	Gesamt:	Eigenbetrieblich:	Fremde Wohnzwecke:
Anschaffungskosten Gebäude	195.980 €	97.612 €	98.368 €
Abzgl. AfA 3%, bzw 2% zeitanteilig 8/12	2.613 €	./ 1.952 €	./ 1.312 €
Bewertung 31.12.2023	193.367 €	95.660 €	97.056 €

**Lösung 14:**

Gem. § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen. Kaufpreis und Verpackungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um den Gegenstand zu erwerben und sicher in das eigene Unternehmen zu bringen. Diese können dem Vermögensgegenstand auch einzeln zugeordnet werden. Die Transportkosten fallen zwar auch an, um den Gegenstand in das eigene Unternehmen zu bringen, da der Transport jedoch durch eigene Arbeitnehmer erfolgt, können die Kosten nicht einzeln dem Gegenstand zugeordnet werden. Diese sind als Gemeinkosten keine Anschaffungskosten.

Die jeweils anfallende Umsatzsteuer gehört nach § 9 b Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten, da sie nach § 15 Abs. 1 UStG abzugsfähig ist.

Die Fundamentierungskosten, die Montagekosten und die Kosten für den Probelauf sind in vollem Umfang Anschaffungskosten. Sie sind erforderlich, um die Maschine in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Umsatzsteuer gehört auch hier nach § 9 b Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten ermitteln sich wie folgt:

Barpreis	48.000 €
+ Verpackungskosten	2.000 €
+ Fundamentierungskosten	2.000 €
+ Montagekosten	1.000 €
+ Kosten für Probelauf	900 €
Anschaffungskosten	53.900 €

**Lösung 15:****Lagergrundstück**

Das Lagergrundstück ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als nichtabnutzbarer Vermögensgegenstand bzw 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 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 ebenfalls mit den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB, R 6.2 Satz 2 EStR bei einer unverzinslichen Kaufpreisforderung, die in gleichbleibenden Raten getilgt wird berechnen sich in Handels- und Steuerbilanz wie folgt:

Jahresbetrag (2 x 15.000 €) = 30.000 € x 7,745 (Vervielfältiger Tabelle 2, Beck'sche Steuererlasse zu 200 § 12/1) = 232.350 €

**Verbindlichkeit**

In gleicher Höhe ist zum 01.01.2023 eine Verbindlichkeit gem. § 246 Abs. 1 Sätze 1 und 3 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG mit dem Erfüllungsbetrag in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt 1 HGB und dem Rückzahlungsbetrag 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 (H 6.10 EStH) anzusetzen und zu bewerten.

Handelsrechtlich sind Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht abzuzinsen, da dies einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB darstellt. Jedoch liegt bei einem unverzinslichen Ratenkauf ein Erfüllungsgeschäft vor, welches verdeckte Zinsen enthält. Hier liegt eine versteckte nicht zu

passivierende Verbindlichkeit im Rahmen eines schwebenden Kreditgeschäfts vor. Es ist mangels Angabe des Marktzinssatzes ein „Abzinsungszinssatz“ von 5,5 % auch handelsrechtlich anzunehmen. In der Steuerbilanz sind Verbindlichkeiten grundsätzlich abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG. Da hier aber ein „verdeckter Zinsanteil“ gegeben ist, ist scheidet eine Abzinsung in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG ebenfalls aus.

**Buchungssatz:**

unbebautes Grundstück	232.350 €	an	Verbindlichkeit	232.350 €
-----------------------	-----------	----	-----------------	-----------

**Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2023**

Jahresbetrag (2 x 15.000 €) = 30.000 € x 7,143 (Vervielfältiger Tabelle 3, Beck'sche Steuererlasse § 6/19)

Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2023: 214.290 €

Die Tilgung beträgt somit:

Verbindlichkeit (Stand 1.1.)	232.350 €
./. Verbindlichkeit (Stand 31.12.)	214.290 €
Tilgung:	18.060 €

Der Rest der Zahlung in Höhe von 30.000 €/. 18.060 € = 11.940 € stellt somit Zinsaufwand § 4 Abs. 4 EStG dar.

Buchungssätze:

Verbindlichkeit	18.060 €	an	Bank	30.000 €
Zinsaufwand	11.940 €			

**Lösung Abwandlung:****Lagergrundstück**

Das Lagergrundstück ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als nichtabnutzbarer Vermögensgegenstand bzw 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 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 ebenfalls mit den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB, R 6.2 Satz 2 EStR bei einer unverzinslich gestundeten Kaufpreisforderung berechnen sich wie folgt:

Unverzinslich gestundeter Kaufpreis 300.000 € x 0,765 (Vervielfältiger Tabelle 1, Beck'sche Steuererlasse zu 200 § 12/1) = 229.500 €

**Verbindlichkeit**

In gleicher Höhe ist zum 01.01.2023 eine Verbindlichkeit gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen.

In der Handelsbilanz erfolgt die Bewertung mit dem Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt 1 HGB, in der Steuerbilanz mit dem Rückzahlungsbetrag 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 (H 6.10 EStH).

Handelsrechtlich sind Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht abzuzinsen, da dies einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB darstellt. Jedoch liegt bei einem nicht nur kurzfristig

zinslos gestundeten Kaufpreis ein Erfüllungsgeschäft vor, welches verdeckte Zinsen enthält. Hier liegt eine versteckte nicht zu passivierende Verbindlichkeit im Rahmen eines schwebenden Kreditgeschäfts vor. Es ist mangels Angabe des Marktzinssatzes ein „Abzinsungszinssatz“ von 5,5 % auch handelsrechtlich anzunehmen. In der Steuerbilanz sind Verbindlichkeiten grundsätzlich abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG. Da hier aber ein „verdeckter Zinsanteil“ gegeben ist, ist scheidet eine Abzinsung in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG ebenfalls aus.

**Buchungssatz:**

unbebautes Grundstück	229.500 €	an	Verbindlichkeit	229.500 €
-----------------------	-----------	----	-----------------	-----------

**Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2023**

Unverzinslicher Kaufpreis 300.000 € x 0,807 (Vervielfältiger Tabelle 2, Beck'sche Steuererlasse § 6/19)  
= 242.100 €

Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2023: 242.100 €

Die Zinsen betragen damit:

Verbindlichkeit (Stand 31.12.)	242.100 €
./. Verbindlichkeit (Stand 1.1.)	229.500 €
Zinsen:	12.600 €

**Buchungssatz:**

Zinsaufwand	12.600 €	an	Verbindlichkeit	12.600 €
-------------	----------	----	-----------------	----------

**Lösung 16:**

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

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB, abzüglich planmäßiger linearer Abschreibungen 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 mit den Anschaffungskosten abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Handelsrechtlich besteht – jedenfalls beim Tausch von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein Wahlrecht, die angeschafften Anlagewerte mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands oder mit dem höheren Zeitwert anzusetzen. Um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu erhalten wird der höhere Zeitwert angesetzt. Wird ein Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert (= Brutto-Wert § 9 BewG) des hingegebenen Wirtschaftsguts gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG. Die gezahlte Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9b Abs. 1 EStG, da diese als Vorsteuer abgezogen werden kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG.

**Berechnung der gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG abzugsfähigen Vorsteuer:**

Die bei A abzugsfähige Vorsteuer entspricht der Umsatzsteuer des B. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei einem Tausch ist der Wert des Umsatzes des A als Entgelt des B gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG, jedoch ohne die Umsatzsteuer gem. § 10 Abs. 2 Satz 3 UStG.

LKW mit einem gemeinen Wert von	45.000 €
+ Baraufgabe	15.000 €
Entgelt des B zuzüglich Umsatzsteuer	60.000 €
enthaltene USt (19/119) = abziehbare Vorsteuer des A	9.580 €

**Anschaffungskosten für den Transporter:**

gemeiner Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts (LKW)	45.000 €
+ Baraufgabe	15.000 €
eigener Gesamtaufwand	60.000 €
darin abzugsfähige Vorsteuer	9.580 €
Anschaffungskosten	50.420 €

**Fortentwicklung Handelsbilanz:**

Die Abschreibung wird linear vorgenommen und beträgt bei einer Restnutzungsdauer von 4 ½ Jahren 11.204 €

Anschaffungskosten	50.420 €
./. Abschreibung	./. 11.204 €
31.12.2023	39.216 €

**Fortentwicklung Steuerbilanz:**

Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Anschaffungskosten	50.420 €
./. AfA	./. 12.605 €
31.12.2023	37.815 €

**Umsatzsteuer:**

Es liegt eine im Inland steuerpflichtige Lieferung vor gem. § 3 Abs. 1 UStG, § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich bei einem Tausch nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG. Dabei ist der gemeine Wert der Gegenleistung Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, aber ohne die darin enthaltene Umsatzsteuer. Da hier ein Geldbetrag zugezahlt wird, handelt es sich um einen Tausch mit Baraufgabe. In diesen Fällen ist der Wert der Sachleistung um den zugezahlten Geldbetrag zu mindern A 10.5 Abs. 1 Satz 8, 9 UStAE. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %.

Transporter mit einem gemeinen Wert von:	60.000 €
./. Baraufgabe	./. 15.000 €
Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer des A	45.000 €
enthaltene USt (19/119)	7.185 €

## 6 Herstellungskosten

### Lösung 17:

Der Ansatz der Maschine erfolgt gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als abnutzbarer Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB.

### Bewertung in der Handelsbilanz:

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

Die bereits erfassten Aufwendungen sind bei der Aktivierung mit einer Ertragsbuchung auf dem Konto „Aktivierte Eigenleistungen“ zu neutralisieren.

Zu den Herstellungskosten gehören zum einen die bisher erfassten Materialkosten und die Fertigungskosten. Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB sind jedoch auch die angemessenen Gemeinkosten in Höhe von 15.000 € zu aktivieren.

Für die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung in Höhe von 3.500 € besteht dagegen ein Einbeziehungswahlrecht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB.

Ebenfalls ein Wahlrecht besteht für die Zinsen für das zur Finanzierung der Maschine aufgenommene Darlehen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Da A einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz als 1. Priorität wünscht, erfolgt eine Aktivierung.

Die Herstellungskosten berechnen sich wie folgt:

Einzelkosten	25.000 €
Gemeinkosten	15.000 €
Verwaltungskosten	3.500 €
Zinsen	1.200 €
Herstellungskosten:	44.700 €

### Bewertung in der Steuerbilanz:

Die Bewertung erfolgt 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) abzgl. linearer AfA.

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.

Damit ergeben sich in diesem Fall keine unterschiedlichen Herstellungskosten in der Handels- und in der Steuerbilanz. Die Herstellungskosten betragen daher auch in der Steuerbilanz 44.700 €

Der Mehrbetrag gegenüber der bisherigen Zugangsbewertung beläuft sich auf 19.700 €

**Lösung Abwandlung:****Bewertung in der Handelsbilanz:**

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

Die bereits erfassten Aufwendungen sind bei der Aktivierung mit einer Ertragsbuchung auf dem Konto „Aktivierte Eigenleistungen“ zu neutralisieren.

Zu den Herstellungskosten gehören zum einen die bisher erfassten Materialkosten und die Fertigungskosten. Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB sind jedoch auch die angemessenen Gemeinkosten in Höhe von 15.000 € zu aktivieren.

Für die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung in Höhe von 3.500 € besteht ein Wahlrecht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB. 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 Abs. 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. Da A einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn wünscht, ist von einer Aktivierung in der Handelsbilanz abzusehen, da andernfalls die Aktivierung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG in der Steuerbilanz ebenfalls erfolgen müsste.

Ebenfalls ein Wahlrecht besteht für die Zinsen, für das zur Finanzierung der Maschine aufgenommene Darlehen soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen gem. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB. Da A einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn wünscht, ist von einer Aktivierung in der Handelsbilanz abzusehen, da andernfalls die Aktivierung gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG in der Steuerbilanz ebenfalls erfolgen müsste.

Die Herstellungskosten berechnen sich wie folgt:

Einzelkosten	25.000 €
Gemeinkosten	15.000 €
Herstellungskosten:	40.000 €

**Bewertung in der Steuerbilanz:**

Die Bewertung erfolgt 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) abzgl. linearer zeitanteiliger AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Wie oben erläutert, sind über den Grundsatz der Maßgeblichkeit in der Steuerbilanz die Verwaltungskosten und die Fremdkapitalzinsen nicht anzusetzen. Dies war auch laut Aufgabenstellung gewünscht. Damit ergeben sich in diesem Fall keine unterschiedlichen Herstellungskosten in der Handels- und in der Steuerbilanz. Die Herstellungskosten betragen daher auch in der Steuerbilanz 40.000 €

**Lösung 18:**

Die Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und sind daher nicht anzusetzen. Alle anderen Kosten sind Herstellungskosten. Für die Kosten der allgemeinen Verwaltung besteht zwar gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB handelsrechtlich ein Wahlrecht, da aber ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis gefordert ist, sind diese anzusetzen. Dies gilt über den Grundsatz der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ebenfalls in der Steuerbilanz.

Die Herstellungskosten betragen:  $1.400.000 / 2.000.000 = 0,7$

Am 31.12. besteht ein Bestand von 50.000 Blechen:

$50.000 \times 0,7 = 35.000$

### Lösung Abwandlung:

Ermittlung von Rechnungseinheiten:

Bleche mit einer Stärke von:	2023 wurden insgesamt produziert:		
1 mm	700.000	x 1,0	700.000
1.5 mm	800.000	x 2,0	1.600.000
3 mm	300.000	x 3,0	900.000
			Rechnungseinheiten: 3.200.000

Herstellungskosten 1.400.000/ Rechnungseinheiten 3.200.000 =0,44

Bleche mit einer Stärke von:	Bestand:	Kostenverhältnis:	Rechnungseinheit:	
1 mm	20.000	x 1,0	x 0,44	8.800 €
1.5 mm	17.000	x 2,0	x 0,44	14.960 €
3 mm	2.000	x 3,0	x 0,44	2.640 €
				Bilanzansatz: 26.400 €

### Lösung 19:

Da ein Betriebsabrechnungsbogen vorliegt, lassen sich die Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB nach einer Zuschlagskalkulation ermitteln. Die Vertriebskosten sind keine Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 EStG.

Ermittlung des Zuschlagsatzes.

BAB:	Material	Fertigung
Summe der Gemeinkosten	23.000 €	51.000 €
Einzelkosten	60.000 €	20.000 €
Zuschlagsatz	38,3%	255 %

Damit ergeben sich je Produkt als Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB / R 6.3 EStR mindestens:

	Zuschlag	
Materialkosten		100,00 €
Fertigungseinzelkosten		50,00 €
Materialgemeinkosten	38,3 %	38,30 €
Fertigungsgemeinkosten	255 %	127,50 €
		315,80 €

Für die Verwaltungsgemeinkosten gilt handelsrechtlich ein Wahlrecht. Steuerrechtlich sind diese Herstellungskosten. Bis zur Änderung von R 6.3 Abs. 4 EStR besteht jedoch weiterhin auch steuerrechtlich ein Wahlrecht. Werden die Verwaltungsgemeinkosten in der Handelsbilanz angesetzt, sind diese jedoch auch in der Steuerbilanz nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen. Bezugsgröße für den Verwaltungsgemeinkostenzuschlag sind die Materialkosten, die Materialgemeinkosten lt. BAB, die Fertigungskosten und die Fertigungsgemeinkosten lt. BAB.



Sie betragen insgesamt:

Materialkosten	60.000 €
Materialgemeinkosten lt. BAB	23.000 €
Fertigung	20.000 €
Fertigungsgemeinkosten lt. BAB	51.000 €
Herstellungskosten	154.000 €
Verwaltungsgemeinkosten lt. BAB	28.300 €
	= 18,4 %

Damit ergeben sich die Herstellungskosten II wie folgt (zugleich höchst mögliche Ansatz im HR = StR):

Herstellungskosten	315,80 €
Verwaltungsgemeinkosten 18,4 %	58,11 €
Handels- und steuerrechtlicher Höchstansatz	373,91 €

### Lösung 20:

#### 1. Alt: Abbruch des Gebäudes nach 4 Jahren.

In der Handelsbilanz sind sowohl die Abbruchkosten, als auch der Restbuchwert des Gebäudes als Aufwand zu behandeln (Aufwand: 150.000 €).

In der Steuerbilanz sind die Abbruchkosten, ebenso wie der Restbuchwert des Gebäudes als Aufwand zu behandeln, da nach 4 Jahren nicht mehr von einem Erwerb mit Abbruchabsicht auszugehen ist H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH (Aufwand: 150.000 €)

#### 2. Alt: Abbruch nach 2 Jahren. Das Gebäude ist technisch nicht verbraucht.

In der Handelsbilanz sind sowohl die Abbruchkosten, als auch der Restbuchwert des Gebäudes als Aufwand zu behandeln (Aufwand: 150.000 €).

In der Steuerbilanz sind die Abbruchkosten, ebenso wie der Restbuchwert des Gebäudes Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts Schornstein, da nach 2 Jahren der Beweis des ersten Anscheins auf einen Erwerb mit Abbruchabsicht schließen lässt H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH (Aufwand: keiner).

#### Herstellungskosten Schornstein:

Kosten für die Herstellung	20.000 €
Abbruchkosten	50.000 €
Restbuchwert des Gebäudes	100.000 €
<b>Herstellungskosten</b>	<b>170.000 €</b>

#### 3. Alt: Abbruch nach 2 Monaten. Das Gebäude ist technisch verbraucht.

In der Handelsbilanz sind sowohl die Abbruchkosten, als auch der Restbuchwert des Gebäudes Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

**Anschaffungskosten Grubo:**

Anschaffungskosten ursprünglich:	200.000 €
Abbruchkosten:	10.000 €
Restbuchwert Gebäude:	20.000 €
Anschaffungskosten:	230.000 €

In der Steuerbilanz gehört der Restbuchwert des Gebäudes zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Die Abbruchkosten sind Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts Schornstein, da nach 2 Monaten der Beweis des ersten Anscheins auf einen Erwerb mit Abbruchabsicht schließen lässt H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH (Aufwand: keiner).

**Herstellungskosten Schornstein:**

Kosten für die Herstellung	20.000 €
Abbruchkosten	10.000 €
Herstellungskosten:	30.000 €

**Anschaffungskosten Grubo:**

Anschaffungskosten ursprünglich:	200.000 €
Restbuchwert Gebäude:	20.000 €
Anschaffungskosten:	220.000 €

**Lösung 21:****Grundstück mit neuer Lagerhalle****Handelsbilanz****Eingelegtes Grundstück und Gebäude**

Das Grundstück ist im Zeitpunkt der Absicht zur Nutzung für betriebliche Zwecke, die hier spätestens bei Beendigung der Nutzung des Einfamilienhauses deutlich wird, im Jahr 2023 in das Betriebsvermögen eingelegt worden. Das Gebäude folgt insofern dem Grundstück. Das Grundstück und das Gebäude sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen. Die Bewertung (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) erfolgt höchstens mit dem beizulegenden Zeitwert (§ 255 Abs. 4 HGB). Die Bewertung des Grundstücks erfolgt daher mit 50.000 € (500 m<sup>2</sup> x 100 €), die des Gebäudes mit 20.000 €

**Lagerhalle**

Der Ansatz der Lagerhalle erfolgt gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB).

Die Bewertung der Lagerhalle erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger Abschreibungen (3 Monate) gemäß § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB über die Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Die Abschreibung beträgt  $30.000 \text{ €} \times \frac{1}{20} \times \frac{3}{12} = 375 \text{ €}$

Der Restwert des alten Gebäudes gehört nicht zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes (Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Rz. 373), weil das Altgebäude abgebrochen und nicht in seinen Teilen zur Neuherstellung verwendet wird. Der Restbuchwert in Höhe von 20.000 € und die Abbruchkosten in Höhe von 12.000 € sind sofort abziehbare Betriebsausgaben.

**Steuerbilanz****Ansatz**

Mit der Absicht zur betrieblichen Nutzung wird das Grundstück mit dem Gebäude in der Steuerbilanz notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR, R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Der Grund und Boden und das Gebäude sind damit zwingend einzulegen gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG.

**Bewertung der Einlage des Grundstücks**

Die Bewertung der Einlage des Grundstücks erfolgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert in Höhe von 50.000 € (500 m<sup>2</sup> x 100 €). Die Anschaffung des Grundstücks durch Arnold erfolgte vor mehr als drei Jahren (1999), so dass sich keine Besonderheiten ergeben.

**Bewertung der Einlage des Gebäudes**

Bei der Einlage des Einfamilienhauses handelt es sich um eine Einlage mit Abbruchabsicht (H 6.4 „Abbruchkosten“ Nr. 4 EStH). Da das Gebäude zuvor zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, stehen die Abbruchkosten und die AfA des Restwertes ausschließlich im Zusammenhang mit dem Neubau und bilden Herstellungskosten des neuen Gebäudes. (H 6.4 „Abbruchkosten bei vorheriger Nutzung außerhalb der Einkünfteerzielung“ EStH).

Die Einlage des Gebäudes erfolgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert. Der Teilwert des Gebäudes betrug vor dem Abbruch 20.000 €. Der Einlagewert des Gebäudes ist nicht schon deshalb mit 0 € anzusetzen, weil sein Abbruch beabsichtigt ist (H 6.4 „Abbruchkosten“ Nr. 4 EStH).

**Ansatz und Bewertung der Lagerhalle**

Die Lagerhalle ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ebenfalls in der Steuerbilanz anzusetzen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Herstellungskosten, wozu auch die Abbruchkosten und der Restwert gehören. Die USt wurde zu Recht als Vorsteuer abgezogen und gehört damit nicht zu den Herstellungskosten der neuen Lagerhalle (§ 9b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Die Herstellungskosten der Lagerhalle betragen:

Rechnungen für den Neubau	30.000 €
AfA des eingelegten Gebäudes	20.000 €
Abbruchkosten des eingelegten Gebäudes	12.000 €
Summe	62.000 €

Die AfA 2023 erfolgt zeitanteilig ab Herstellung für 3 Monate (R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR). Gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist die AfA von der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren vorzunehmen.

Die AfA beträgt 62.000 € x  $\frac{1}{20} \times \frac{3}{12} = 775$  €

Die Bilanzansätze für das Grundstück am 31.12.2023 betragen im Handelsrecht und im Steuerrecht (StR):

Grund und Boden	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugang 2023, Einlage	50.000 €	50.000 €

Lagerhalle	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Herstellungskosten	30.000 €	62.000 €
AfA Lagerhalle Okt. bis Dez	375 €	775 €
Stand 31.12.2023	29.625 €	61.225 €

Es ergeben sich folgende noch erforderliche Korrekturbuchungen:

Grundstück	50.000 €	an	Einlage	70.000 €
Gebäude	20.000 €			

Sonstige betriebliche Aufwendungen	20.000 €	an	Gebäude	20.000 €
------------------------------------	----------	----	---------	----------

Gebäude (Lagerhalle)	1.125 €	an	Abschreibungen auf Gebäude	1.125 €
----------------------	---------	----	----------------------------	---------

#### Überleitungsrechnung:

Weniger Betriebsausgaben + 32.000 €

Mehr Abschreibung: ./. 400 €

#### **Lösung 22:**

Das Grundstück ist dem A mit dem Übergang von Nutzen und Lasten am 01.07.2023 zunächst als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Der Ansatz erfolgt gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB erfolgt die Zugangsbewertung in der Handelsbilanz mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten gem. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, in diesem Fall die Notarkosten, die Kosten der Eintragung in das Grundbuch und die Grunderwerbsteuer.

In der Steuerbilanz erfolgt die Zugangsbewertung des Gebäudes gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6. 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ebenfalls mit den Anschaffungskosten.

Grundsätzlich ist A zum Vorsteuerabzug berechtigt; die abziehbare Vorsteuer gehört gemäß § 9 b Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung sie entfällt.

Die Anschaffungskosten betragen insgesamt:

Kaufpreis	200.000 €
Notarkosten (9 b Abs. 1 EStG)	1.000 €
Kosten der Eintragung in das Grundbuch	200 €
Grunderwerbsteuer 4,5 % von 200.000 €	9.000 €
Summe	210.200 €

Die Anschaffungskosten entfallen zu 75 % auf das Gebäude und zu 25 % auf den Grund und Boden.

Anschaffungskosten Grund und Boden und damit der Ansatz zum 31.12.2023:	52.550 €
Anschaffungskosten Gebäude:	157.650 €

Das Gebäude war beim Erwerb in einem betriebsbereiten Zustand, denn A nutzte das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zur Erzielung von Einkünften. Die im September durchgeführten Instandsetzungen und Modernisierungen sind daher mit Ausnahme des Anbringens der Alarmanlage als Erweiterung mit Herstellungskosten in Höhe von 5.000 € (BMF vom 18.07.2004, Tz. 22) handelsrechtlich keine Anschaffungs- bzw Herstellungskosten im Sinne von § 255 HGB (BMF vom 18.07.2004, Tz. 3). Handelsrechtlich bleiben die Herstellungskosten von der rein steuerlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unberührt. Handelsrechtlich ist gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB bei einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren eine planmäßige Abschreibung von 2 % vorzunehmen.

Diese beträgt  $162.650 \text{ €} \times 2 \% \times 6/12 = 1.627 \text{ €}$

Steuerrechtlich handelt es sich teilweise um anschaffungsnahe Herstellungskosten gemäß §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Nicht zu den Aufwendungen i. S. d. 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehören gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für die Alarmanlage. Diese ist eine Substanzmehrung und damit eine Erweiterung. Ebenso gehören die Aufwendungen für die Heizungswartung als jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen nicht dazu. Die Schönheitsreparaturen (Tünchen von Wänden und Decke) sind keine jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen und gehören somit zu den Aufwendungen i. S. d. 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Die Aufwendungen für die Fassadenverkleidung, die Isolierverglasung und die Schönheitsreparaturen übersteigen zusammen 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes (ohne Umsatzsteuer) und sind innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb angefallen.

Berechnung der Gebäude-Anschaffungskosten und der 15 %-Grenze:

15 % von 157.650 € sind 23.647,50 €. Die Aufwendungen für die Fassadenverkleidung, die Isolierverglasung und die Schönheitsreparaturen betragen (ohne USt) 24.000 €. Diese Aufwendungen stellen somit anschaffungsnahe Herstellungskosten dar. Hinzu kommen noch die Kosten für die Erweiterung in Höhe von 5.000 €. Diese Herstellungskosten sind bei der Bemessung der AfA so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres, hier zum Zeitpunkt der Anschaffung aufgewendet worden (R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR).

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugang Juli 2023, Anschaffungskosten	157.650 €	157.650 €
Nachträgliche Herstellungskosten	5.000 €	5.000 €
Anschaffungsnahe Herstellungskosten		24.000 €
<b>Anschaffungskosten</b>	162.650 €	186.650 €

Die AfA im Steuerrecht erfolgt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zeitanteilig (Baujahr 1921) mit 2,5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die AfA zum 31.12.2023 beträgt  $184.650 \text{ €} \times 2,5 \% \times 6/12 = 2.333 \text{ €}$

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugang Juli 2023, Anschaffungskosten	162.650 €	186.650 €
./. Abschreibungen/AfA	1.627 €	2.333 €
31.12.2023	161.023 €	184.317 €

**7 Teilwert****Lösung 23:**

Eine Teilwertabschreibung kann gerechtfertigt sein, wenn mit einem dauerhaften Sinken der Einkaufspreise/Herstellungskosten, einer Überteuering der Herstellung oder einem Sinken der Verkaufspreise zu rechnen ist. Eine lange Lagerdauer und damit sinkende Verkaufsmöglichkeit von Waren rechtfertigen eine Teilwertabschreibung erst, wenn die Ware nicht mehr zu den ursprünglichen Preisen oder ohne erhebliche Preisnachlässe verkauft werden kann.

Berechnung des Teilwertes nach R 6.8 Abs. 2 EStR:

**1. „Subtraktionsmethode“ nach R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR:**

voraussichtlich erzielbarer Veräußerungserlös	55.000 €
./. nach Bilanzstichtag anfallender Aufwand	- 6.000 €
beizulegender Wert im Sinne von § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB (verlustfreie Bewertung)	49.000 €
./. durchschnittlicher Unternehmergewinn (10% vom Netto- Verkaufspreis von 55.000 €)	- 5.500 €
Teilwert	43.500 €

Teilwertabschreibung: 6.500 € (AK 50.000 € – Teilwert 43.500 €)

**2. „Formelmethode“ nach R 6.8 Abs. 2 Satz 6 EStR:**

$$\text{Teilwert} = \frac{\text{Voraussichtlicher Verkaufserlös (Z)}}{1 + Y1 + Y2 \times W}$$

(Formelmethode):

$$X = Z : (1 + Y1 + Y2 \times W)$$

Dabei sind:

**X** der zu suchende Teilwert

**Z** der erzielbare Verkaufspreis, hier sind dies 55.000 €

**Y1** der Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz (bezogen auf die Anschaffungskosten)

100% Anschaffungskosten + Rohgewinnaufschlag von 25% = 125%, der Reingewinn von 10%, welcher sich auf diese 125 % bezieht, entspricht somit 12,5% bezogen auf die Anschaffungskosten von 100%.

**Y2** der Rohgewinnaufschlagsrest (Rohgewinnaufschlag 25% - Reingewinn bezogen auf die Anschaffungskosten 12,5% = 12,5%)

**W** der Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagsatz nach dem Bilanzstichtag anfällt

	Rohgewinnaufschlag 25%	=	11.000 € ( 55.000 € / 125 x 25)
./.	Unternehmergewinn 10% von 55.000 €	=	5.500 €
=	Restbetrag an Kosten	=	5.500 €

Da 6.000 € an Kosten nach dem Bilanzstichtag anfallen, entspricht dies 91,67 %.

$$X = Z : (1 + Y1 + Y2 \times W)$$

$$X = 55.000 \text{ €} : (1 + 12,5\% + (25\% - 12,5\%) \times 91,67\%)$$

$$X = 44.369 \text{ €}$$

Teilwertabschreibung: 5.631 € (AK 50.000 € – Teilwert 44.369 €)

**8 Außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung****Lösung 24:**

Die Maschine ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als beweglicher Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen.

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. Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (**Pflicht**). In der Handelsbilanz liegt eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung bei abnutzbarem Anlagevermögen vor, wenn der Stichtagswert den Wert, der sich aus planmäßigen Abschreibungen ergibt, während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer nicht erreichen wird. Dies ist der Fall, wenn der Stichtagswert voraussichtlich für mindestens die halbe Restnutzungsdauer **oder die nächsten 5 Jahre** unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Es besteht steuerlich aber ein **Wahlrecht** bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung, den niedrigeren Teilwert anzusetzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Dieses Wahlrecht kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ausgeübt werden. In der Steuerbilanz liegt eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung bei abnutzbarem Anlagevermögen vor, wenn der Stichtagswert den Wert, der sich aus der linearen AfA ergibt voraussichtlich für mindestens die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Um den heutigen Teilwert - der schon zwei Jahre gebrauchten - Maschine bestimmen zu können, muss man die Überlegung anstellen, wie die Maschine am Abschlussstichtag in der Bilanz stehen würde, wenn man diese zum damaligen Anschaffungszeitpunkt zum heutigen Kaufpreis erworben hätte H 6.7 „Teilwertvermutung“ EStH.

Entwicklung Maschine Superflex	Teilwert der Maschine Superflex
01.01.2021: 100.000 €	50.000 € (heutiger Kaufpreis einer neuen Maschine)
31.12.2021: 90.000 €	45.000 €
31.12.2022: 80.000 €	40.000 € (heutiger Restbuchwert einer zwei Jahre alten Maschine)
Restbuchwert bei halber Restnutzungsdauer $8/2 = 4$ Restbuchwert: 40.000 €	Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag: 40.000 €

Damit erfolgt keine außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz, da der Wert des Vermögensgegenstands zum Bilanzstichtag nicht mindestens für die halbe Restnutzungsdauer oder die nächsten 5 Jahre **unter** dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Auch besteht in der Steuerbilanz kein Teilwertabschreibungswahlrecht, da der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag nicht mindestens für die halbe Restnutzungsdauer **unter** dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

**Lösung Abwandlung:**

Entwicklung Maschine Superflex	Heutiger Teilwert der Maschine Superflex
01.01.2021: 100.000 €	40.000 € (heutiger Verkaufspreis einer neuen Maschine)
31.12.2021: 90.000 €	36.000 €
31.12.2022: 80.000 €	32.000 € (heutiger Restbuchwert einer zwei Jahre alten Maschine)
Restbuchwert bei halber Restnutzungsdauer $8/2 = 4$ Restbuchwert: 40.000 €	Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag: 32.000 €

Hier ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer, da der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach über 4 Jahren, das heißt erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht wird.

In der Handelsbilanz ist gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, um die Maschine mit 32.000 € anzusetzen (**Gebot**).

In der Steuerbilanz besteht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Wahlrecht, die Maschine mit dem Teilwert in Höhe von 32.000 € anzusetzen. Das steuerliche Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

**Lösung Fortsetzung:**

Eine Wertaufholung ist in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB zwingend vorzunehmen. Eine Zuschreibung hat bis auf einen Wert von 100.000 €/. 30.000 € (3 Jahre AfA 10% = 70.000 €) zu erfolgen.

In der Steuerbilanz ist ebenfalls zwingend auf die fortgeführten Anschaffungskosten in Höhe von 70.000 € zuzuschreiben gem. §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

Entwicklung:

Fortgeführte Anschaffungskosten der Maschine Superflex (Schattenrechnung)	Fortentwicklung nach außerplanmäßiger Abschreibung/ Teilwertabschreibung
31.12.2022: 80.000 €	31.12.2022: 32.000 €
./. Abschreibungen/AfA 10.000 €	./. Abschreibungen/AfA 2023 4.000 €
31.12.2023: 70.000 €	28.000 €
	+ Zuschreibung: 42.000 €
	31.12.2023: 70.000 €

**Lösung 25:**

Nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB ist in der Handelsbilanz bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

Steuerrechtlich besteht bei einem voraussichtlich auf Dauer niedrigeren Teilwert ein Wahlrecht, den niedrigeren Teilwert anzusetzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG iVm § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Das Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Sinken auf dem Markt die Immobilienpreise ist sowohl eine außerplanmäßige Abschreibung, als auch eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Preisschwankungen auf den Immobilienmärkten stellen eine nur vorübergehende Wertminderung dar ((BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 12).



**Abwandlung:**

Das Lagergrundstück ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG in Handels- und Steuerbilanz höchstens mit den Anschaffungskosten in Höhe von 200.000 € zu bewerten (**Anschaffungskostenprinzip**).

**Lösung 26:**

Eine Teilwertabschreibung ist nur auf 100 % zulässig, weil die Papiere bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden. Der niedrigere Börsenkurs am Bilanzstichtag ist nicht von Dauer.

**Lösung 27:**

Die börsennotierten Aktien hat A im Jahr 2023 zulässig als gewillkürtes Betriebsvermögen gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB (zur langfristigen Stärkung des Betriebsvermögens) aktiviert.

**1. Bewertung in der Handelsbilanz**

Die Zugangsbewertung 2023 erfolgte zutreffend gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB sind die Aktien in der Handelsbilanz bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren Wert gegenüber den Anschaffungskosten anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Eine dauernde Wertminderung bei Finanzanlagen liegt handelsrechtlich vor, wenn:

- der Buchwert in den letzten sechs Monaten vor dem Bilanzstichtag permanent um mehr als 20 % unterschritten wurde oder
- der Durchschnittswert der täglichen Börsen- oder Marktpreise der letzten 12 Monate den Buchwert um mehr als 10 % unterschritten hat.

Wird bis zum Aufstellungszeitpunkt der Buchwert wieder erreicht oder überschritten liegt dagegen regelmäßig keine dauerhafte Wertminderung vor (IDW-FN 2003, 667).

Damit sind die Aktien zum 31.12.2023 wie folgt zu bewerten:

Bewertung der X - Aktien: 100.000 €

Bewertung der Y - Aktien: 50.000 €

**2. Bewertung in der Steuerbilanz**

Steuerrechtlich sind die Aktien nach §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Bei einem voraussichtlich auf Dauer niedrigeren Teilwert besteht ein Wahlrecht, den niedrigeren Teilwert anzusetzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG iVm § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Das Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist dabei zu beachten.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Steuerrecht werden im BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 17-19 erläutert.

Danach ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nur dann auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet.

Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbegründende Umstände, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren.

Steuerrechtlich liegt am 31.12.2023 eine voraussichtlich dauernde Wertminderung im Sinne des BMF-Schreibens vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 17 bei den X- Aktien vor, weil der Wert am Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Da A einen niedrigen Gewinn wünscht, nimmt er die Teilwertabschreibung in Höhe von 6.000 € auf den niedrigeren Wert am 31.12.2023 in Höhe von 94.000 € vor. Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbegründende Umstände, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 19). Außerbilanziell ist eine Hinzurechnung gem. § 3 c Abs. 2 EStG in Höhe von 2.400 €, also 40 % vorzunehmen.

Die Y-Aktien werden zum 31.12.2023 mit 50.000 € bewertet, weil der Börsenwert gegenüber den Anschaffungskosten um weniger als 5 % gefallen war.

### **Lösung 28:**

Die Wertpapiere sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss in der Handelsbilanz/ Steuerbilanz zu aktivieren.

### **Handelsbilanz:**

In der Handelsbilanz erfolgt die Zugangsbewertung der Wertpapiere gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB.

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 4 HGB mit dem niedrigeren Börsenkurs am Bilanzstichtag, also 98 % (**strenges Niederstwertprinzip**).

### **Steuerbilanz:**

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

Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, welches unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG. Es sind die zusätzlichen Erkenntnisse bis zur Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Der Inhaber eines festverzinslichen Wertpapiers hat das gesicherte Recht, am Ende der Laufzeit diesen Nominalwert (100%) zu erhalten. Diese Sicherheit hat er an jedem Bilanzstichtag, und zwar unabhängig davon, ob zwischenzeitlich infolge bestimmter Marktgegebenheiten der Kurswert des Papiers unter dessen Nominalwert liegt (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 21). Daher liegt keine dauerhafte Wertminderung vor und in der Steuerbilanz darf keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

### **Lösung 29:**

Die Aktien sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss in der Handelsbilanz/ Steuerbilanz der GmbH zu aktivieren.

### **Handelsbilanz:**

In der Handelsbilanz erfolgt die Zugangsbewertung der Aktien gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten in Höhe von 100 €Stück gem. § 255 Abs. 1 HGB.

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 4 HGB mit dem niedrigeren Börsenkurs am Bilanzstichtag, also mit 70 €Stück (**strenges Niederstwertprinzip**).

**Steuerbilanz:**

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

Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, welches unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG. Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist nur dann auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 17).

Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbegründende Umstände, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 19).

Die Aktien können demnach mit 70 €/Stück bewertet werden. Es ist eine Teilwertabschreibung in Höhe von 30 € pro Stück vorzunehmen.

Diese ist außerbilanziell in Höhe von 30 € wieder zu korrigieren gem. § 8 b Abs. 3 Satz 3 KStG.

**Abwandlung:**

Die Aktien sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss in der Handelsbilanz/ Steuerbilanz zu aktivieren.

**Handelsbilanz:**

In der Handelsbilanz erfolgt die Zugangsbewertung der Aktien gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten in Höhe von 100 €/Stück gem. § 255 Abs. 1 HGB.

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 4 HGB mit dem niedrigeren Börsenkurs am Bilanzstichtag, also mit 96 €/Stück (**strenges Niederstwertprinzip**).

**Steuerbilanz:**

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

Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, welches unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG. Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist nur dann auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 17).

Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbegründende Umstände, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren (BMF Schreiben vom 02.09.2017, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 19).

Da die Bagatellgrenze nicht überschritten ist, liegt keine dauerhafte Wertminderung vor und eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig.

Die Aktien sind demnach mit 100 €/Stück zu bewerten.

**Lösung 30:**

Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Steuerpflichtigen in Höhe von 80 % zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden kann. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Ein **unerwartetes Ereignis dieser Art** ist jedoch keine zusätzliche Erkenntnis.

**9 Abschreibungen /Afa/ nachträgliche Anschaffungskosten/Teilabbruch/Afa nach Einlage****Lösung 31:****Ermittlung des Restbuchwerts des Gebäudes zum 31.12.2022:**

Die Afa des Gebäudes beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 15 EStG 4 %, da der Bauantrag vor dem 01.01.2005 gestellt wurde. Der Restbuchwert zur Ermittlung der Afa zum 31.03.2022 ermittelt sich wie folgt:

01.07.2014:			200.000 €
	./. Afa 2014	$200.000 \times 4\% \times 6/12$	./. 4.000 €
	./. Afa 2015-2021	$200.000 \times 4\% \times 7$	./. 56.000 €
	./. Afa 01.01.-31.03.2022	$200.000 \times 4\% \times 3/12$	./. 2.000 €
			138.000 €
	./. AfaA (50 % von 138.000 €)		./. 69.000 €
	./. Afa 01.04.-31.12.2022	$200.000 \times 4\% \times 9/12$	./. 6.000 €
31.12.2022:			63.000 €

*Vertretbar:*

*Die AfaA mindert die ursprüngliche Afa-BMG im Jahr des Abbruchs schon um den Prozent – Satz des Abbruchs. Dies ist realistisch gesehen die bessere, aber klausurtaktisch die schlechtere – weil zeitaufwendigere - Lösung.*

**Ermittlung des Restbuchwerts des Gebäudes zum 31.12.2023:**

Die neue Afa-BMG beträgt:

bisherige Afa-BMG:	200.000 €
./. AfaA	./. 69.000 €
neue Afa-BMG:	131.000 €

Der Restbuchwert zum 31.12.2023 ermittelt sich somit wie folgt:

31.12.2022			63.000 €
	./. Afa 2023	$131.000 \times 4\%$	./. 5.240 €
31.12.2023			57.760 €

**Lösung 32:****Ermittlung des Restbuchwerts zum 31.12.2022**

Anschaffungskosten im Jahr 2013	200.000 €
Afa in den Jahren 2013 bis 2022: $10 \times 2\%$	./. 40.000 €
Restbuchwert 31.12.2022	160.000 €

**Ermittlung der neuen Afa Bemessungsgrundlage für 2023**

ursprüngliche Afa Bemessungsgrundlage:	200.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten im Jahr 2023	+ 100.000 €
neue Afa Bemessungsgrundlage ab 01.01.2023 gem. R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR	300.000 €

Vom 01.01.2023 an bis zur vollen Absetzung des Betrags beträgt die Afa gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a) EStG jährlich 2 % von 300.000 € = 6.000 €

**Ermittlung des Restbuchwerts zum 31.12.2023**

Restbuchwert 31.12.2022	160.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten im Jahr 2023	+ 100.000 €
./. Afa 2023	./. 6.000 €
Restbuchwert 31.12.2023	254.000 €

**Lösung 33:**

Die Produktionshalle ist notwendiges Betriebsvermögen der Einzelfirma des A. Für diese besteht Aktivierungsgebot gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG.

Diese ist ein Vermögensgegenstand / Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR).

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. 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. Abschreibungs- bzw. Afa - BMG sind grundsätzlich die ursprünglichen Herstellungskosten. Hier lagen jedoch die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung / AfaA zum 31.12.2022 laut Sachverhalt vor.

Damit verringert sich die Abschreibungs / Afa - BMG gem. § 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV ab dem Folgejahr um den Betrag der AfaA. Die Bemessungsgrundlage ab 2023 beträgt somit:

Herstellungskosten:	300.000 €
./. AfaA	40.000 €
Neue Bemessungsgrundlage:	260.000 €

Bei den Aufwendungen für die Vergrößerung der Halle handelt es sich gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB um nachträgliche Anschaffungskosten.

Der neue Außenanstrich für sich betrachtet führt grundsätzlich als reine Instandhaltungsmaßnahme zu sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand.

Hier treffen die Malerarbeiten jedoch mit der Erweiterungsmaßnahme zusammen. Der Außenanstrich der Erweiterung gehört zur Herstellung dieses Gebäudeteils.

Der Außenanstrich der vorhandenen Gebäudeteile bleibt eine Instandhaltung.

Demzufolge ist eine Aufteilung in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen erforderlich (BMF vom 18.07.2004, Beck'sche Steuererlasse § 21/8, Tz. 33).

Aufteilungsmaßstab ist die prozentuale Vergrößerung der Halle um 25 %.

Damit gehören 20 % der gesamten Malerkosten zu den nachträglichen HK.

Berechnung:

$$100 \% + 25 \% = 125 \%$$

$$\text{Anteil der HK somit: } 25\% / 125\% = 1/5 = 20 \%$$

$$20\% \times 20.000 \text{ €} = 4.000 \text{ €}$$

Die nachträglichen Herstellungskosten 2023 betragen somit insgesamt 104.000 € (100.000 € Vergrößerung der Halle und 4.000 € Außenanstrich der Vergrößerung).

Die vom Bauunternehmer und vom Malermeister in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist als Vorsteuer abzugsfähig gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG da die Leistungen im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der Firma A stehen. Die Vorsteuerbeträge gehören deshalb gem. § 9 b Abs. 1 EStG nicht

zu den Herstellungskosten der Halle.

Bei der Bemessung der Abschreibung/ AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR (Beck'scher Bilanzkommentar § 253 Rz. 276). Die Bemessungsgrundlage für das gesamte Jahr 2023 beträgt somit:

ursprüngliche Abschreibungs/ AfA-Bemessungsgrundlage	260.000 €
nachträgliche Herstellungskosten	+ 104.000 €
neue Abschreibungs/ AfA-Bemessungsgrundlage	= 364.000 €

Die Abschreibung / AfA erfolgt gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit jährlich 3 % von 364.000 € und beträgt somit 10.920 €

#### Entwicklung des Bilanzpostens Produktionshalle:

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
31.12.2022	197.000 €	197.000 €
nachträgliche Herstellungskosten bisher	+ 100.000 €	+ 100.000 €
nachträgliche Herstellungskosten Malerarbeiten	+ 4.000 €	+ 4.000 €
AfA 2023	- 10.920 €	- 10.920 €
31.12.2023	290.080 €	290.080 €

#### Lösung 34:

##### Vorab:

Da die Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 EStG laut Sachverhalt gegeben sind, wurde der Investitionsabzugsbetrag (IAB) in 2020 zutreffend in Anspruch genommen. Er wurde außerbilanziell abgezogen und hat sich in Höhe von 20.000 € gewinnmindernd ausgewirkt gem. § 7g Abs. 1 EStG.

##### Alternative a)

##### Anschaffung der Maschine für 50.000 € in 2023:

##### Handelsbilanz:

Handelsrechtlich ist weder eine Minderung der Anschaffungskosten, noch die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit möglich. Die Papierschnidemaschine ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die Maschine ist demnach mit 50.000 €/. 5.000 € = 45.000 € anzusetzen.

##### Steuerbilanz:

Im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts ist der IAB gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG dem Gewinn außerbilanziell in Höhe von 40 % der **tatsächlichen** Anschaffungskosten in Höhe von 20.000 € wieder hinzuzurechnen (40 % von 50.000 €). In der Steuerbilanz ist die Maschine gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen und gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. H 6.2 EStH abzüglich AfA zu bewerten. Gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 HS 1 EStG hat A bei Anschaffung des Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz das Wahlrecht, die Anschaffungskosten bis zu 40% zu mindern, maximal um den hinzugerechneten IAB. Das Wahlrecht in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ausgeübt werden. Um einen möglichst niedrigen Gewinn

zu erzielen und den IAB nicht rückwirkend aufzulösen, wird A den Betrag von 20.000 € von den Anschaffungskosten von 50.000 € in voller Höhe gewinnmindernd abziehen. Es ergibt sich dann gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 HS 2 EStG eine AfA-Bemessungsgrundlage von 30.000 €. Davon ist dann noch die SonderAfA gem. § 7g Abs. 5 in Höhe von 20 % von 30.000 € = 6.000 € und die AfA abzuziehen. Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Anschaffungskosten	50.000 €
abzgl. IAB	20.000 €
./. SonderAfA § 7g Abs. 5 EStG	6.000 €
abzgl. degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG	7.500 €
Buchwert 31.12.2023:	16.500 €

#### Buchungssatz Handelsbilanz und Steuerbilanz:

Maschine	50.000 €	an	Bank	50.000 €
Abschreibung	5.000 €	an	Maschine	5.000 €

#### Überleitungsrechnung:

Mehr betrieblicher Aufwand § 7g Abs. 2 EStG: - 20.000 €

Mehr Sonderabschreibung § 7g Abs. 5 EStG: - 6.000 €

Mehr degressive AfA: - 2.500 €

#### Alternative b)

#### Anschaffung der Maschine für 40.000 € in 2023:

#### Handelsbilanz:

Handelsrechtlich ist weder eine Minderung der Anschaffungskosten, noch die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit möglich. Die Papierschneidemaschine ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die Maschine ist demnach mit 40.000 € ./. 4.000 € = 36.000 € anzusetzen.

#### Steuerbilanz:

Im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts ist der IAB gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG dem Gewinn außerbilanziell in Höhe von 40 % der **tatsächlichen** Anschaffungskosten, also in Höhe von **16.000 €** wieder hinzuzurechnen (40 % von **40.000 €**). Der Restbetrag von 4.000 € wird als IAB stehengelassen für Investitionen im Jahr 2024. Bei in nach dem 31. Dezember 2019 und vor dem 1. Januar 2021 endenden Wirtschaftsjahren beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen endet die Investitionsfrist jedoch abweichend von § 7g Abs. 3 Satz 1 erst zum Ende des vierten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden

Wirtschaftsjahres gem. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG.

In der Steuerbilanz ist die Maschine gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen und gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Gemäß § 7g Abs. 2 Satz 3 HS 1 EStG hat A bei Anschaffung des Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz das Wahlrecht, die Anschaffungskosten bis zu 40% zu mindern, **höchstens jedoch um den hinzugerechneten IAB**. Das Wahlrecht in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ausgeübt werden. Um den IAB – wie in der Aufgabenstellung gefordert - möglichst hoch zu übertragen, wird A den Betrag von **16.000 €** von den Anschaffungskosten von 40.000 € in voller Höhe gewinnmindernd abziehen. Es ergibt sich dann gem. § 7g Abs. 2 Satz 3 HS 2 EStG eine AfA-Bemessungsgrundlage von 24.000 € Davon ist dann noch die Sonder-AfA gem. 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 20 % von 24.000 € = 4.800 € und grundsätzlich die lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG abzuziehen. Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Anschaffungskosten	40.000 €
abzgl. IAB	16.000 €
./. Sonder-AfA § 7g Abs. 5 EStG	4.800 €
abzgl. degressive AfA	6.000 €
Buchwert 31.12.2023:	13.200 €

#### Alternative c)

##### keine Anschaffung der Maschine in 2023:

In der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz hat der Vorgang keine Auswirkung. Da der Erwerb der Maschine nicht erfolgt, ist gem. § 7g Abs. 3 EStG der Gewinn des Jahres 2020 grundsätzlich in Höhe von 20.000 € zu berichtigen. Bei in nach dem 31. Dezember 2019 und vor dem 1. Januar 2021 endenden Wirtschaftsjahren beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen endet die Investitionsfrist jedoch abweichend von § 7g Abs. 3 Satz 1 erst zum Ende des vierten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres gem. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG. Daher wird der IAB stehengelassen für Investitionen im Jahr 2024.



## 10 GWG/Sammelposten

### Lösung 35:

#### PC-Bildschirm

Der Bildschirm ist gem. §§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Er ist ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Der Bildschirm ist in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB zu bewerten.

Demnach:  $1.500 \text{ €} \times \frac{1}{3} \times \frac{3}{12} = 125 \text{ €}$  Der Restbuchwert zum 31.12.2022 beträgt damit  $1.500 \text{ €} - 125 \text{ €} = 1.375 \text{ €}$

In der Steuerbilanz erfolgt die 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 Satz 1 EStG. Nach dem BMF Schreiben vom 22.02.2023, handelt es sich bei einem Bildschirm um ein „Peripherie Gerät“ mit einer Nutzungsdauer von einem Jahr. Eine zeitanteilige AfA § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG wird nach Tz.1.4 nicht beanstandet.

Es ergibt sich damit für 2023 ein AfA-Betrag von 1.500 €

#### gebrauchter Aktenvernichter, gebrauchtes Fotokopiergerät und sechs Schreibtische

##### Handelsbilanz:

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind alle fünf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB zu aktivieren. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Es wird handelsrechtlich als zulässig erachtet unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit einen Sammelposten anzusetzen bzw. Vermögensgegenstände bis 1.000 € voll als Betriebsausgaben abzuziehen (Wahlrecht). Davon wird hier nicht Gebrauch gemacht, da ein handelsrechtlich höchstmöglicher Eigenkapitalausweis gefordert ist.

Der gebrauchte Aktenvernichter ist mit 250 € zu aktivieren. Die Höhe der Abschreibung beträgt 83 €

Das gebrauchte Fotokopiergerät ist mit 700 € zu aktivieren. Die Höhe der Abschreibung beträgt 233 €

Die sechs Schreibtische sind mit jeweils 1.000 € zu aktivieren. Die Höhe der Abschreibung beträgt jeweils 100 €

##### Steuerbilanz:

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG besteht für alle fünf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsgebot. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich 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 Satz 1 EStG. Eine Ausnahme ergibt sich hier aus den Regelungen § 6 Abs. 2 und § 6 Abs. 2 a EStG.

#### gebrauchter Aktenvernichter

Da für den gebrauchten Aktenvernichter Anschaffungskosten in Höhe von 250 € angefallen sind, können seine Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 2 EStG in vollem Umfang als Betriebsausgabe abgezogen werden. Für die Einordnung ist die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer bedeutungslos, da es sich um eine Wertgrenze handelt und daher der Betrag in jedem Fall ein Nettobetrag ist. Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut individuell in Anspruch genommen werden (**wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht**). Um steuerlich einen möglichst niedrigen Gewinn auszuweisen ist das Wahlrecht als Vollabzug vorzunehmen.

**Gebrauchtes Fotokopiergerät und sechs Schreibtische**

Die Aufwendungen für den das gebrauchte Fotokopiergerät können in voller Höhe gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen werden, da die auf ihn entfallenden Aufwendungen mehr als 250 € und nicht mehr als 800 € betragen. Die Aufwendungen können aber auch gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden. Dieses Wahlrecht kann nach § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres mit Aufwendungen von mehr als 250 € und nicht mehr als 1.000 € in Anspruch genommen werden, also für die Schreibtische mit Aufwendungen von 1.000 € netto. (**wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht**). Werden die Aufwendungen für das gebrauchte Fotokopiergerät in voller Höhe gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen, müssen die Schreibtische über zehn Jahre abgeschrieben werden, da es sich nicht um ein **wirtschaftsgutbezogenes**, sondern um ein **wirtschaftsjahrbezogenes** Wahlrecht handelt. Beide Möglichkeiten sind daher auf ihre steuerlichen Auswirkungen hin zu überprüfen:

**Wahlrecht: voller Betriebsausgabenabzug, kein Sammelposten:**

Gebrauchtes Fotokopiergerät: Aufwand in Höhe von 700 €

**Schreibtische:** AfA linear über 10 Jahre: Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

jeweils 250 € also insgesamt Aufwand 1.500 €

**Aufwand gesamt:** 2.200 €

**Wahlrecht: Sammelposten, kein voller Betriebsausgabenabzug:**

Die Schreibtische und das gebrauchte Fotokopiergerät sind in einem Sammelposten zu erfassen, welcher über 5 Jahre in Höhe von jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufgelöst wird.

Es erfolgt eine Einstellung in den Sammelposten in Höhe von 6.700 € Der Aufwand beträgt damit 1.340 €

Das Wahlrecht ist damit zugunsten des vollen Betriebsausgabenabzugs auszuüben.

**11 Einlagen/ Entnahmen****Lösung 36:**

Grundstück und Gebäude werden zum 01.01.2023 gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG in das Betriebsvermögen des A eingelegt.

Die Bewertung der Einlage erfolgt handelsrechtlich mit dem Zeitwert und steuerrechtlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 a) EStG ist vorliegend nicht einschlägig, da die Anschaffung nicht innerhalb der letzten 3 Jahre vor der Einlage erfolgte.

Das Grundstück wird daher mit dem Teilwert/Zeitwert von 200.000 € eingelegt.

Das Gebäude mit dem Teilwert/Zeitwert von 700.000 €

Handelsrechtlich ist das Gebäude gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB planmäßig über seine Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibung beträgt 2 %. Es erfolgt demnach eine Abschreibung in Höhe von 14.000 €

In der Steuerbilanz bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes gem. § 5 Abs. 6 EStG nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, da dieses nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus V+V gem. § 21 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG eingelegt wurde. Da der Einlagewert in Höhe von 700.000 € höher ist als die historischen Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 € wird die AfA-BMG nach dem Einlagewert in Höhe von 700.000 € abzüglich der bis dahin in Anspruch genommenen AfA (bis zur Einlage des Gebäudes hat A insgesamt 100.000 € als AfA in Anspruch genommen) ermittelt.

Die AfA-BMG beträgt daher 600.000 €

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG beträgt die AfA 3 %, also 18.000 €. Der nach Ablauf von 33 Jahren verbleibende Restwert von 6.000 € ist im Folgejahr abzusetzen.

(Hinweis: Von dem danach verbleibenden Restbuchwert in Höhe von 100.000 € darf keine AfA vorgenommen werden. Bei einer Veräußerung ist dieser Restbuchwert gewinnmindernd zu berücksichtigen. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG bleiben unberührt.)

**Grund und Boden:**

31.12.2023	200.000 €
------------	-----------

**Gebäude:**

01.01.2023	700.000 €
./. AfA	18.000 €
31.12.2023	682.000 €

**Lösung Abwandlung 1:**

Die Einlage-Bewertung erfolgt mit dem Zeitwert/Teilwert (Ausführliche Begründung siehe Beispiel 1), demnach mit 450.000 €

Handelsrechtlich ist das Gebäude gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB planmäßig über seine Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibungsbemessungsgrundlage beträgt 450.000 €. Die Abschreibung beträgt 2 %. Es erfolgt demnach eine Abschreibung in Höhe von 9.000 €

In der Steuerbilanz bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes gem. § 5 Abs. 6 EStG nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, da dieses nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus V+V gem. § 21 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG eingelegt wurde. Die AfA wird nach den fortgeführten Anschaffungskosten bemessen, weil der Einlagewert in Höhe von 450.000 € geringer ist als die historischen Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 €, jedoch höher als die fortgeführten Anschaffungskosten (AK: 500.000 € ./. AfA 100.000 € = 400.000 €) ist. Die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes im

Betriebsvermögen beträgt somit 400.000 €

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG beträgt die AfA 3 %, also 12.000 €

(Hinweis: Der nach Ablauf von 33 Jahren verbleibende Restwert von 4.000 € ist im Folgejahr abzusetzen. Von dem danach verbleibenden Restbuchwert in Höhe von 50.000 € darf keine AfA vorgenommen werden. Bei einer Veräußerung ist dieser Restbuchwert gewinnmindernd zu berücksichtigen. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG bleiben unberührt.)

#### Gebäude:

01.01.2023:	450.000 €
./. AfA	12.000 €
31.12.2023	438.000 €

#### Lösung Abwandlung 2:

Die Einlage-Bewertung erfolgt mit dem Teilwert/Zeitwert (Ausführliche Begründung siehe Beispiel 1), demnach mit 100.000 € Handelsrechtlich ist das Gebäude gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB planmäßig über seine Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibung beträgt 2 %. Es erfolgt demnach eine Abschreibung in Höhe von 2.000 €

In der Steuerbilanz bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes gem. § 5 Abs. 6 EStG nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, da dieses nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus V+V gem. § 21 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG eingelegt wurde. Die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes im Betriebsvermögen beträgt 100.000 € Die AfA wird gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nach dem Einlagewert in Höhe von 100.000 € bemessen, weil dieser geringer ist als die fortgeführten Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 €

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist vom Einlagewert des Gebäudes jährlich ein Betrag von 3.000 € (= 3 % von 100.000 €) abzusetzen.

(Hinweis: Der nach Ablauf von 33 Jahren verbleibende Restbuchwert von 1.000 € ist im Folgejahr abzusetzen. Das insgesamt geltend gemachte AfA-Volumen (vor und nach der Einlage) beträgt damit 200.000 € Der von den ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes nicht abgeschriebene Betrag in Höhe von 300.000 € stellt einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Wertverlust im Privatvermögen dar.

#### Gebäude:

01.01.2023	100.000 €
./. AfA	3.000 €
31.12.2023	97.000 €

#### Lösung Abwandlung 3:

Grundstück und Gebäude werden zum 01.01.2023 gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG in das Betriebsvermögen des A eingelegt.

Die Bewertung der Einlage erfolgt handelsrechtlich mit dem Zeitwert. Das Grundstück wird demnach mit 200.000 € eingelegt und das Gebäude mit 700.000 € Handelsrechtlich ist das Gebäude planmäßig über seine Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibung beträgt 2 %. Es erfolgt demnach eine Abschreibung in Höhe von 14.000 €

Die Bewertung der Einlage erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG zwar grundsätzlich mit dem Teilwert, jedoch sind hier gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 a) i.V.m. Satz 2 EStG die fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen, da die Anschaffung innerhalb der letzten 3 Jahre vor der Einlage erfolgte.

Das Grundstück wird mit den Anschaffungskosten von 100.000 € eingelegt.

Das Gebäude wird mit den fortgeführten Anschaffungskosten, also mit 480.000 € (Anschaffungskosten:

500.000 €/ . AfA (2%) 20.000 € = 480.000 € eingelegt.

Die AfA wird nach den fortgeführten Anschaffungskosten bemessen. Der Einlagewert eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 a) i.V.m. Satz 2 EStG gilt gleichzeitig auch als AfA-Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes im Betriebsvermögen beträgt somit 480.000 €

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG beträgt die AfA 3 %, also 14.400 €

### Grund und Boden:

31.12.2023	100.000 €
------------	-----------

### Gebäude:

01.01.2023	480.000 €
./. AfA	14.400 €
31.12.2023	465.600 €

### Lösung 37:

#### Vermietetes Grundstück

Das von C an die OHG vermietete Grundstück war bis zum 01.01.2023 Privatvermögen des C. Am 01.01.2023 wird C aufgrund des Gesellschafterwechsels Mitunternehmer der OHG. Daher ist das Grundstück zu diesem Zeitpunkt in das Sonderbetriebsvermögen I (R 4.2 Abs. 2 EStR) des C bei der A C OHG einzulegen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG). Die Bewertung der Einlage erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG mit den Teilwerten. Die Voraussetzungen von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 lit a EStG sind nicht gegeben da die Einlage mehr als 3 Jahre nach der Anschaffung erfolgt.

#### Einlagewerte 01.01.2023:

Grund und Boden	300.000 €
Gebäude	600.000 €

In der Steuerbilanz bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes gem. § 5 Abs. 6 EStG nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, da dieses nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus V+V gem. § 21 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG eingelegt wurde. Da der Einlagewert in Höhe von 600.000 € höher ist als die historischen Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 € (2/3 von 750.000 €), wird die AfA-BMG nach dem Einlagewert in Höhe von 600.000 € abzüglich der bis dahin in Anspruch genommenen AfA bis zur Einlage des Gebäudes in Höhe von 50.000 € (AfA 2018 bis 2022 = 5 x 2 % x 500.000 €) ermittelt. Die AfA beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lit a EStG 2%, da der Bauantrag vor dem 31.03.1985 gestellt wurde (Baujahr 1975).

Die AfA-BMG beträgt daher 550.000 € die AfA für das Jahr 2023 11.000 €

#### Bewertung des Gebäudes zum 31.12.2023

Einlagewert	600.000 €
./. AfA	11.000 €
31.12.2023	589.000 €

Die Mieterträge sind ab dem 01.01.2023 Sonderbetriebseinnahmen des C gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG. Die gezahlten Grundstücksaufwendungen in Höhe von 9.000 € sind Sonderbetriebsausgaben. Die Umsatzsteuer ist aufgrund der steuerfreien Vermietung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1, 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht

abziehbar.

In der Sonderbilanz sind die gezahlten Mieten Entnahmen des C gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG und die von C getragenen Grundstücksaufwendungen Einlagen gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG.

### Sonderbilanz C 01.01.2023

Grund und Boden	300.000 €	Kapital	900.000 €
Gebäude	600.000 €		
	900.000 €		900.000 €

### Sonderbilanz C 31.12.2023

Grund und Boden	300.000 €	Kapital	900.000 €	
Gebäude	589.000 €	Entnahmen:	- 60.000 €	
		Einlagen:	+ 9.000 €	
		Gewinn	+ 40.000 €	
	889.000 €			889.000 €

### Sonder-G+V 2023

AfA	11.000 €	Mieterträge	60.000 €
Grundstücksaufwand	9.000 €		
Gewinn	40.000 €		
	60.000 €		60.000 €

### Lösung 38:

#### Lieferung an die niederländische Betriebsstätte

##### Ansatz und Bewertung in der Handelsbilanz

Die Maschine ist in der Handelsbilanz der GmbH gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen.

Die Bewertung erfolgt gem. § 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. In der Handelsbilanz gibt es keine Entstrickungsfiktion.

##### Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz

In Amsterdam liegt eine Betriebsstätte iSd Art. 5 DBA-NL vor. Durch die Zuordnung der Maschine zur Betriebsstätte in Amsterdam hat die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven verloren (Art. 7 DBA-NL und § 5 Abs. 1 BsGAV).

Gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 HS 1 KStG wird der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Entstrickungsgewinns fiktiv als Veräußerung zum gemeinen Wert behandelt. Der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Überführung (01.04.2023) beträgt 113.000 €. Der Buchwert zum Zeitpunkt der Überführung beträgt 93.000 € (Anschaffungskosten 120.000 € abzüglich linearer AfA bis zum 01.04.2023 (R 7.4 Abs. 8 EStR) in Höhe von 27.000 €). Es ergibt sich ein Entstrickungsgewinn in Höhe von 20.000 € (Gemeiner Wert 113.000 € / Buchwert 93.000 €).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Maschine nach der fiktiven Veräußerung unverzüglich mit dem Veräußerungswert in Höhe von 113.000 € wieder einzulegen und in der Steuerbilanz über die verbleibende

Restnutzungsdauer ( $7\frac{3}{4}$  Jahre) zeitanteilig abzuschreiben 10.935 € ( $113.000 \text{ €} \times 1/7,75 \times 9/12$ ) (sog. „step-up“ BMF, Schreiben v. 22.12.2018, Rn. 20). Da die Maschine der niederländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, muss die AfA außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden.

Der Bilanzansatz zum 31.12.2023 beträgt daher 102.065 € ( $113.000 \text{ €} - 10.935 \text{ €}$ ).

In Höhe des Entwicklungsgewinns kann ein passiver Ausgleichsposten gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 HS 2 KStG i. V. m. § 4g Abs. 1 EStG gebildet werden. Es handelt sich gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG um ein Wahlrecht, welches unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann. Um einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn zu erzielen, ist der Ausgleichsposten zu bilden.

Die Voraussetzungen des § 4g Abs. 1 EStG liegen vor. Die Maschine (ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens) wurde in die Niederlande (einen Mitgliedstaat der Europäischen Union) überführt.

Gem. § 4g Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Ausgleichsposten in Höhe von 20.000 € ab 2023 jährlich zu einem Fünftel (4.000 €) gewinnerhöhend aufzulösen.

Der Bilanzansatz des Ausgleichspostens zum 31.12.2023 beträgt 16.000 €

### **Umsatzsteuer**

Das innergemeinschaftliche Verbringen gem. § 3 Abs. 1a UStG der Maschine von Deutschland in die Niederlande ist gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1b UStG i. V. m. § 6a Abs. 2 UStG steuerfrei.

**12 Beteiligungen an Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften/ Kapitalerhöhung****Lösung 39:****Zu 1.****in der OHG**

Gewinnverwendung	30.000	an	Kapital II A	30.000
------------------	--------	----	--------------	--------

**in der StBil des  
Einzelunternehmens**

Beteiligung	30.000	an	Erträge aus Beteiligungen	30.000
-------------	--------	----	---------------------------	--------

**in der HBil des  
Einzelunternehmens**

Forderung	30.000	an	Erträge aus Beteiligungen	30.000
-----------	--------	----	---------------------------	--------

**Zu 2.****in der OHG**

Kapital II A	20.000	an	Bank	20.000
--------------	--------	----	------	--------

**in der StBil des  
Einzelunternehmens**

Privatentnahme	20.000	an	Beteiligung	20.000
----------------	--------	----	-------------	--------

**in der HBil des  
Einzelunternehmens**

Privatentnahme	20.000	an	Forderung	20.000
----------------	--------	----	-----------	--------

**Zu 3.****in der OHG**

Bank	80.000	an	Kapital II A	80.000
------	--------	----	--------------	--------

**in der StBil des  
Einzelunternehmens**

Beteiligung	80.000	an	Bank	80.000
-------------	--------	----	------	--------

**in der HBil des  
Einzelunternehmens**

Beteiligung	80.000	an	Bank	80.000
-------------	--------	----	------	--------



**Lösung 40:****1. Behandlung bei der OHG:****a) unbebautes Grundstück****aa) Ansatz und Bewertung in der Handelsbilanz**

Bei dem unbebauten Grundstück handelte es sich bislang um einen Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (Umkehrschluss), da Verkaufsabsicht bestand. Nach der Verseuchung wurde diese Verkaufsabsicht jedoch aufgegeben. Mit der jetzt beabsichtigten Nutzung als Lagerplatz ist das Grundstück dem Anlagevermögen gem. § 247 Abs. 2 HGB zuzuordnen und gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB. Die von der OHG vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung ist gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB zwingend vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (Gebot). Laut Sachverständigengutachten ist das Grundstück auch nach der angeordneten Sanierung als Bauland nicht mehr verwendbar und somit am Markt nicht mehr verkäuflich. Die Wertminderung ist daher voraussichtlich von Dauer. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass das Grundstück wertlos ist. Ein Erinnerungswert von 1 € wurde beibehalten. Die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung von 499.999 € ist korrekt.

**bb) Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz:**

Das unbebaute Grundstück ist ein Wirtschaftsgut und ebenfalls gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG in der Steuerbilanz anzusetzen.

Dieses ist gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, welches gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Allerdings ist auch unabhängig von der handelsbilanziellen Behandlung steuerrechtlich davon auszugehen, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. ((BMF Schreiben vom 02.09.2019, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 6/12, Tz. 12) Da steuerrechtlich ein möglichst niedriges Ergebnis gewünscht ist, wird auch hier eine Teilwertabschreibung vorgenommen.

**b) Schadensersatzforderung**

Fraglich ist, ob die Schadensersatzforderung gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilanzieren ist. Diese wurde zu Recht nicht bilanziert, da die Forderung bestritten ist und zum Bilanzstichtag noch keine rechtskräftige Gerichtsentscheidung vorliegt (Realisationsprinzip § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB; H 4.2 Abs. 1 „Forderungen“ 3. Spiegelstrich EStH)

Hinsichtlich der Nichtbilanzierung einer möglichen Schadensersatzforderung ergibt sich steuerrechtlich keine Abweichung zum Handelsrecht, denn das Realisationsprinzip gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, so dass das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG Anwendung findet.

Ebenfalls scheidet der Ansatz einer Prozesskostenrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aus, da die Klage erst im Jahr 2024 eingereicht wurde. Es fehlt an einem anhängigen Verfahren (vgl. H 5.7 Abs. 5 „Prozesskosten“ EStH).

Eine Rückstellung für Sanierungsverpflichtungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist richtigerweise nicht gebildet worden, da der zuständige Landkreis nicht beabsichtigt, die OHG heranzuziehen. Somit fehlt es an einer drohenden Inanspruchnahme, es fehlt mithin an einer ungewissen Verbindlichkeit im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (vgl. R 5.7 Abs. 6 EStR).

**2. Behandlung bei der KG:****a) Handelsrechtliche Beurteilung:**

Bei der Beteiligung an der OHG handelt es sich für die KG handelsrechtlich um einen Vermögensgegenstand im Sinne des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft wird handelsrechtlich ebenso bewertet wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

Mit ihrem Buchungssatz hat die KG eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung auf einen Erinnerungswert von 1 € vorgenommen. Für die Zulässigkeit dieser Abschreibung kommt es aber wegen des oben Gesagten nicht auf die Notwendigkeit etwaiger außerplanmäßiger Abschreibungen auf Ebene der OHG an. Vielmehr ist gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (die Beteiligung ist ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens) erforderlich, dass der Wert der Beteiligung als solcher unter den bisherigen Wertansatz (hier: 400.000 €) gesunken ist.

Laut Sachverhalt ist das Grundstück am Markt nicht mehr zu verwerten. Dadurch ist zwar das Vermögen der OHG grundsätzlich gemindert, allerdings gibt es keinerlei Anzeichen, dass die regulären Geschäfte der Gesellschaft beeinträchtigt sind. Insbesondere die Gewinnerwartungen werden nicht beeinträchtigt. Die Gefahr einer Sanierungsverpflichtung durch den Landkreis mit entsprechenden finanziellen Folgen besteht laut Sachverhalt nicht. Es liegt nur eine geringe Beeinträchtigung des Substanzwertes vor, der Ertragswert der OHG ist jedoch nicht beeinträchtigt. Ein Wertverlust der Beteiligung kann somit nicht begründet werden.

Damit ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig und durch folgenden Korrekturbuchungssatz rückgängig zu machen:

Beteiligungen	399.999 €	an	Abschreibungen auf Finanzanlagen	399.999 €
---------------	-----------	----	----------------------------------	-----------

**b) Steuerrechtliche Beurteilung:**

Nach der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut im Sinne der §§ 5 und 6 EStG, so dass eine Aktivierung und erst Recht eine Teilwertabschreibung ausscheiden. Trotzdem ist die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um einen Hilfsposten, welcher die Summe der Anteile der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, also das Kapitalkonto, darstellt (**sog. Spiegelbildmethode**).

Erfolgswirksame Veränderungen dieses Postens durch Änderung der Bilanzpositionen in der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern gemäß § 180 AO über die einheitliche und gesonderte Feststellung zugerechnet. In der Steuerbilanz wird dies über eine Buchung auf „Erträge“ bzw. „Verluste aus Beteiligungen“ nachvollzogen.

Da es laut Sachverhalt bei der OHG keine weiteren Geschäftsvorfälle gegeben hat, erhält die KG einen Verlustanteil 2023 aus der OHG i. H. v. 50 % von 499.999 €

Der zusätzliche Buchungssatz in der KG lautet:

Verluste aus Beteiligungen	250.000 €	an	Beteiligungen	250.000 €
----------------------------	-----------	----	---------------	-----------

Die Buchung in der HB ist auch im Steuerrecht vorzunehmen. Die Verluste mindern entsprechend der Gewinnbeteiligung die Kapitalkonten der Gesellschafter A, B und der GmbH.

**Lösung 41:**

Mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses ist der Dividendenanspruch, also eine Forderung mit Ablauf des 01.04.2023 entstanden. Der Ansatz erfolgt gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Nennbetrag. Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag stellen Privatentnahmen dar. Es ergibt sich eine Betriebseinnahme von 10.000 EUR.

Die Einnahme ist in Höhe von 40 % steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 d und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG. In dieser Höhe kommt es zu einem außerbilanziellen Abzug.

Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, sind gem. § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben zu erfassen. Außerbilanziell erfolgt gem. § 3c Abs. 2 EStG eine Hinzurechnung in Höhe von 40 %, also 40 €

**Buchungen:**

Bank	7.362,50 €	an	Dividendenerträge	10.000 €
Privatentnahme (KapESt und Solz.)	2.637,50 €			

Aufwand	100 €	an	Bank	100 €
---------	-------	----	------	-------

**außerbilanzielle Hinzurechnungen/Abrechnungen:**

gem. § 3 Nr. 40 d ) EStG	./. 4.000 €
gem. § 3c Abs. 2 EStG	+ 40 €

**Abwandlung:**

Mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses ist der Dividendenanspruch mit Ablauf des 01.04.2023 entstanden. Der Ansatz erfolgt gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Nennbetrag. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag stellen nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 10 Nr. 2 KStG dar. Es ergibt sich eine Betriebseinnahme von 10.000 EUR.

Die Einnahme ist in Höhe von 100 % steuerfrei gem. § 8 b Abs. 1 KStG, da die GmbH an der B- GmbH zu 20 % beteiligt ist. Gem. § 8 b Abs. 4 Satz 1 KStG sind Dividendenbezüge bei der Ermittlung des Einkommens nur dann voll zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. In dieser Höhe kommt es zu einem außerbilanziellen Abzug.

Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, sind gem. § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben zu erfassen. Außerbilanziell erfolgt gem. § 8 b Abs. 5 Satz 2 KStG keine Korrektur gemäß § 3c Abs. 2 EStG. Es kommt zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung gem. § 8 b Abs. 5 Satz 1 KStG in Höhe von 5 %, also 500 €

**Buchungen:**

Bank	7.362,50 €	an	Dividendenerträge	10.000 €
Steueraufwand (KapESt und Solz.)	2.637,50 €			

Aufwand	100 €	an	Bank	100 €
---------	-------	----	------	-------

**außerbilanzielle Hinzurechnungen/Abrechnungen:**

gem. § 8 b Abs. 1 KStG	./. 10.000 €
gem. § 8 b Abs. 5 KStG	+ 500 €

**Lösung 42:**

Die Anschaffungskosten der gesamten Anteile betragen nach wie vor 300.000 € Diese verteilen sich jedoch nun auf 400 Aktien. Die Anschaffungskosten der einzelnen Aktie betragen nun: 300.000 € / 400 Stück = 750 €/Stück.

**Lösung 43:****Handels und Steuerbilanz:**

Die Aktien an der Hopfen & Malz-AG gehören zum gewillkürten Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des G gem. H 4.2 Abs. 1 „Wertpapiere“ EStH. Durch die Einbuchung im Jahr 2013 wurde der erforderliche Widmungsakt vollzogen, H 4.2 Abs. 1 EStH. Diese sind zutreffend gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als nichtabnutzbare Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB aktiviert worden. Die Bewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Fraglich ist ob hier nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen.

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln haben die Gesellschafter keine zusätzliche Leistung zu erbringen. Es werden lediglich Rücklagen in Nennkapital umgebucht. Beim Gesellschafter G ergeben sich dadurch zunächst keine steuerlichen Auswirkungen. Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt insbesondere nicht zu fiktiven Anschaffungskosten. Die alten Aktien und die Gratisaktien sind nach der Kapitalerhöhung weiterhin insgesamt mit 6.000 € zu aktivieren. Geändert hat sich jedoch der Bestand, welcher sich jetzt aus 200 „Altaktien“ zuzüglich 40 Gratisaktien = 240 Aktien zusammensetzt (vgl. H 17 Abs. 5 EStH „Bezugsrechte/Gratisaktien“).

Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die Altaktien in Höhe von 6.000 € entfallen nach der Kapitalerhöhung im Verhältnis 5:1 nun auf die 200 Altaktien und die 40 Gratisaktien. Die Anschaffungskosten pro Aktie ermitteln sich wie folgt:

$$6.000 \text{ €} / 240 \text{ Aktien} = 25 \text{ €Aktie.}$$

Auf die 40 Gratisaktien entfallen daher:

$$40 \times 25 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$$

Durch die Veräußerung der Gratisaktien im November 2023 realisiert G folgenden Gewinn:

Veräußerungserlös	2.400 €
Buchwert der Gratisaktien:	./. 1.000 €
Veräußerungsgewinn	= 1.400 €

Die von der Bank einbehaltenen Veräußerungskosten beeinflussen den Gewinn nicht, weil sich Aufwand (Veräußerungsnebenkosten) und Mehrerlös insoweit ausgleichend gegenüberstehen (abgekürzter Zahlungsweg).

**Handelsbilanz:**

Die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil gem. § 6 b Abs. 10 EStG ist nach Wegfall des § 247 Abs. 3 HGB a.F. in der Handelsbilanz nicht mehr möglich. Es ist ein Ertrag in Höhe von 1.400 € auszuweisen.

**Steuerbilanz:**

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG können Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Um steuerrechtlich einen möglichst niedrigen Gewinn auszuweisen, ist ein Sonderposten mit Rücklageanteil gem. § 6 b Abs. 10 Satz 5 EStG in der Steuerbilanz zu bilden.

Nach § 6 b Abs. 10 Satz 1 EStG können Einzelunternehmen und Personengesellschaften, soweit an diesen keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 € im Wirtschaftsjahr der Veräußerung in eine § 6 b-Rücklage einstellen bzw. auf die Anschaffungskosten

bestimmter begünstigter Wirtschaftsgüter übertragen.

Die Voraussetzungen gem. § 6 b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 EStG liegen vor. Insbesondere ist die 6-Jahresfrist erfüllt. Hinsichtlich der 6-Jahresfrist des § 6 b EStG werden die Gratisaktien so behandelt, als ob sie bereits 2013 erworben worden wären (R 6 b. 3 Abs. 6 Satz 1 EStR). Gem. § 6 b Abs. 10 Satz 5 EStG beinhaltet der Sonderposten mit Rücklageanteil gem. § 6 b Abs. 10 Satz 5 EStG auch den nach § 3 Nr. 40 lit a EStG steuerfreien Teil des Veräußerungsgewinns. G kann damit im Wirtschaftsjahr 2023 eine Rücklage nach § 6 b Abs. 10 EStG i.H.v. 1.400 € bilden.

#### Lösung 44:

##### Buchwert eines Bezugsrechts:

Buchwert Altaktie x Kurswert Bezugsrecht/Kurswert Altaktie vor Kapitalerhöhung

also:  $1.000 \text{ €} \times 100 \text{ €} / 1.100 \text{ €} = 91 \text{ €}$

##### Buchwert aller Bezugsrechte:

$91 \text{ €} \times 300 = 27.300 \text{ €}$

##### Veräußerungspreis:

$300 \text{ Stück} \times 110 \text{ €/Stück} = 33.000 \text{ €}$

##### Berechnung des Veräußerungserlöses:

	Veräußerungspreis	33.000 €
./.	Buchwert des Bezugsrechts	27.300 €
=	Veräußerungserlös	5.700 €

Bei den Altaktien kommt es zu einer Buchwertabsplattung in Höhe des Buchwertes des Bezugsrechts:

Buchwert der Altaktien	300.000 €
Buchwert der Bezugsrechte	./. 27.300 €
neuer Restbuchwert der Altaktien	272.700 €

b) Anschaffungskosten beim Erwerb der jungen Anteile:

Kaufpreis der Anteile: $30 \times 600 \text{ €} =$	18.000 €
zuzüglich Buchwert der Bezugsrechte:	27.300 €
Anschaffungskosten der jungen Aktien	45.300 €

Bei den Altaktien kommt es zu einer Buchwertabsplattung in Höhe des Buchwertes des Bezugsrechts:

Buchwert der Altaktien	300.000 €
Buchwert der Bezugsrechte	./. 27.300 €
neuer Restbuchwert der Altaktien	272.700 €