

Skript

Bilanzsteuerrecht

Übersichten

Kapitel 1 - 7

© Karsten Melzer, RA, StB

Stand Juni 2023

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

Inhaltsverzeichnis:

1	Klausuraufbau.....	1
2	Immaterielle Vermögensgegenstände / Wirtschaftsgüter, Firmenwert	6
3	Kauf nach Miete, Mietkauf, Leasing.....	7
4	Gebäude	12
5	Mietereinbauten.....	15
6	Gebäude auf fremden Grund und Boden (vgl. BMF § 4/5).....	16
7	Erbbaurecht	17
8	Anschaffungskosten.....	18
9	Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB.....	21
10	Nachträgliche Anschaffungskosten § 21/8 Beck'sche Steuererlasse.....	23
11	Nachträgliche Herstellungskosten § 21/8 Beck'sche Steuererlasse.....	24
12	Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG.....	25
13	Abbruchkosten H 6.4 EStH als Anschaffungs- oder Herstellungskosten	26
14	Abschreibung, AfA, außerplanmäßige Abschreibung, Teilwertabschreibung	28
15	Entstrickung/Verstrickung bei EU und Personengesellschaften	38
16	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften	41
17	Kapitalerhöhung.....	44
18	Umlaufvermögen.....	46
19	Forderungen.....	49
20	Verbindlichkeiten/Schulden.....	50
21	Fremdwährungsverbindlichkeiten/ Fremdwährungsforderungen	51
22	§ 6 b EStG, R 6.6 EStR, R 6.5 EStR.....	52
23	Rückstellungen	57
24	Bewertungseinheiten.....	64
25	Latente Steuern.....	65
26	Bilanzberichtigung.....	66
27	Schuldübernahme Erfüllungsübernahme Schuldbeitritt.....	68

1 Klausuraufbau

Ansatz dem Grunde nach

in der Handelsbilanz /in der Steuerbilanz

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

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

Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB nicht abnutzbar (R 6.1 Abs. 1 Satz 6 EStR) abnutzbar (R 6.1 Abs. 1 Satz 5 EStR)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Wahlrecht) (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR) Ausnahme: § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)
selbst geschaffener Firmenwert	Ansatzverbot, da kein Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, Umkehrschluss § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)

Umlaufvermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss (R 6.1 Abs. 2 EStR)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)

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

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

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

Bewertung Handelsbilanz/Steuerbilanz

abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	<p>§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB</p>	<p>§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, AK H 6.2 EStH HK R 6.3 EStR</p>
planmäßige Abschreibungen/AfA	<p>./.. planmäßige Abschreibungen § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Nutzungsdauer 10 Jahre bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und bei einem entgeltlich erworbenen Firmenwert (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich.</p>	<p>§ 5 Abs. 6 EStG ./.. AfA: bewegliche Wirtschaftsgüter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Degressive AfA § 7 Abs. 2 EStG (2020 bis 2022) • evtl. § 7 g Abs. 5 EStG • lineare AfA § 7 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG • Leistungs- AfA § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG <p>unbewegliche Wirtschaftsgüter ohne Gebäude/Gebäudeteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG <p>Gebäude/ Gebäudeteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • AfA gem. § 7 Abs. 4, 5, 5a EStG
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	<p>außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht)</p>	<p>§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibungswahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2, 3 EStG (Beck´sche Steuererlasse § 6/12)</p>
Wertaufholung	<p>Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB Ausnahme: Firmenwert § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB</p>	<p>Wertaufholungsgebot §§ 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG</p>

nicht abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG AK H 6. 2 EStH HK R 6.3 EStR
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht) (gemildertes Niederstwertprinzip) Bei Finanzanlagen Wahlrecht bei nicht dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibung wahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Beck´sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungs gebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Wertaufholungs gebot § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

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

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

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

2 Immaterielle Vermögensgegenstände / Wirtschaftsgüter, Firmenwert

Immaterielle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter	Handelsbilanz	Steuerbilanz
selbst geschaffener Firmenwert des Anlagevermögens	Ansatzverbot, da kein Vermögensgegenstand Umkehrschluss § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)
Entgeltlich erworbener Firmenwert des Anlagevermögens	Steht einem Vermögensgegenstand gleich § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR) Bewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten (Kaufpreis ./.. Kapital zu Zeitwerten) gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. ND 10 Jahre (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich.	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG zu bewerten. Die unterstellte Nutzungsdauer beträgt gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 15 Jahre .

Immaterielle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter	Handelsbilanz	Steuerbilanz
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 247 Abs. 2 HGB, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR) (Wahlrecht) Ausnahme: § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbot) Bewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit Herstellungskosten § 255 Abs. 2, 2 a HGB. nur Entwicklungs- nicht Forschungskosten. Folgebewertung, wenn abnutzbar § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB (planmäßige Abschreibungen). Nutzungsdauer 10 Jahre (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich. Immer geboten sind außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB.	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)

3 Kauf nach Miete, Mietkauf, Leasing

Kauf nach Miete:

Die gezahlten Mieten werden nicht auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet		
während der Mietzeit	beim Vermieter:	beim Mieter:
	Miete = Betriebseinnahme AfA-Berechtigung	Miete = Betriebsausgabe
im Fall der Veräußerung	beim bisherigen Vermieter:	beim bisherigen Mieter:
	laufender Gewinn/Verlust	Anschaffungsvorgang • Aktivierung der Anschaffungskosten • AfA Berechtigung

Echter /unechter Mietkauf:

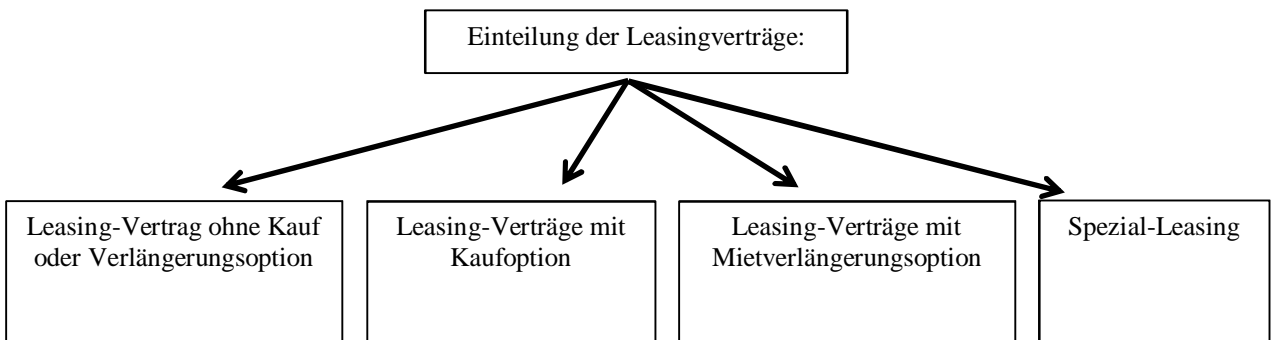
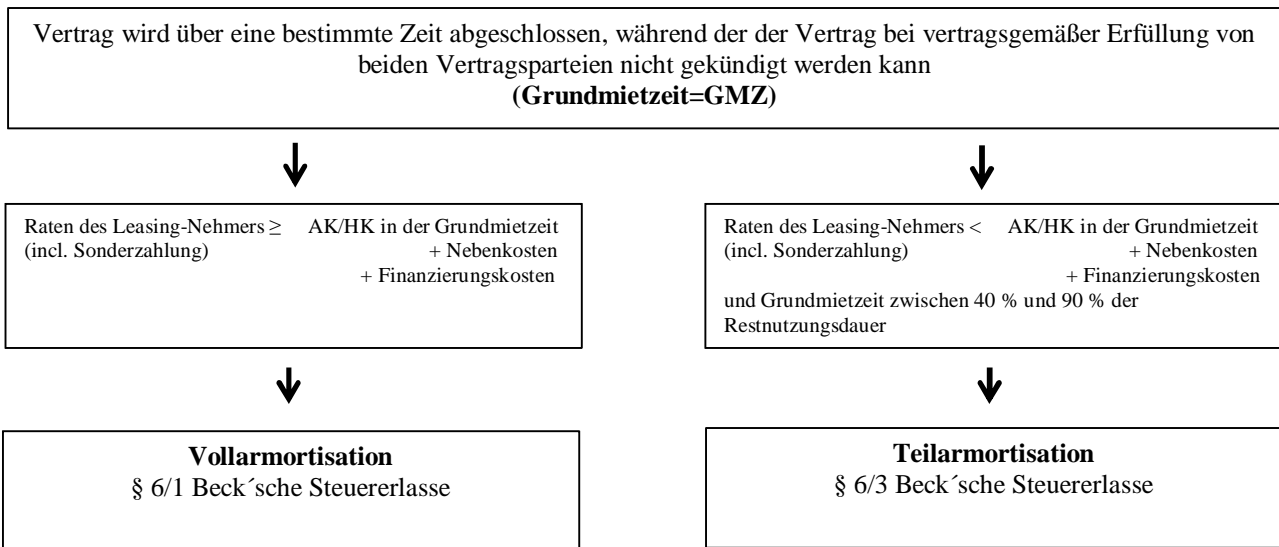
Die gezahlten Mieten werden auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet	
echter Mietkauf	unechter Mietkauf /verdeckter Ratenkauf
Abschluss eines Mietvertrags, weil die Vertragsparteien zunächst ernsthaft ein Mietverhältnis beabsichtigen.	Abschluss eines als „Mietvertrag“ bezeichneten Vertrags, obwohl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

Rechtsfolgen:

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

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

Das Finanzierungs-Leasing § 6/1:



Zurechnung des Leasinggegenstands:

(Tabelle siehe auch FinMin Schleswig-Holstein, 27.7.2005, Satz 2170)

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

*Der Buchwert errechnet sich wie folgt:

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

Kurzübersicht § 6/3:

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

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

Rechtsfolgen:**Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Geber**

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

Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Nehmer

Behandlung beim Leasing-Nehmer:	Behandlung beim Leasing-Geber
Aktivierung des Leasing-Gegenstandes mit AK/HK, als solche gelten die AK/HK des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich AK/HK, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind.	
Verbindlichkeit Höhe: AK/HK ohne zusätzliche AK/HK die nicht in den Leasing-Raten berücksichtigt wurden Umsatzsteuerverbindlichkeit (Vor.: A 3.5 Abs. 5 UStAE) Bemessungsgrundlage: <ul style="list-style-type: none"> • Summe der Leasingraten in Grundmietzeit • Sonderzahlung • Restkaufpreis, bei Ausübung der Kaufoption 	Forderung Aktivierung einer Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.
Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins- und Kostenanteil/Tilgungsanteil Die Leasing-Raten sind nach der Zinsstaffelmethode in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Zinsstaffelmethode: Ermittlung des Nenners: $n \times (n + 1) / 2$, wobei n die Anzahl der insgesamt zu leistenden Leasingraten ist. Ermittlung des Zählers: $n + (n - 1) + (n - 2) \dots$ Zins- und Kostenanteil : abzugsfähige Betriebsausgabe anderer Teil: erfolgsneutrale Tilgung der Kaufpreisschuld	Aufteilung der Leasing-Raten in einen Zins- und Kostenanteil/Tilgungsanteil Die Leasing-Raten sind in einem Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen.
Sonderzahlung: ARAP, Auflösung nach Zinsstaffelmethode	Sonderzahlung: PRAP, Auflösung nach Zinsstaffelmethode

4 Gebäude

Gebäudezurechnung

Unterscheide (R 4.2 Abs. 3 und R 4.2 Abs. 5 EStR):

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

Qualifikation und AfA bei selbständigen Gebäudeteilen:

	Qualifikation	AfA
<p>Betriebsvorrichtungen/ technische Anlagen, andere Anlagen Die handelsrechtliche Zuordnung zu den „technischen Anlagen“, „anderen Anlagen“ oder zu den „Bauten“ orientiert sich an der steuerrechtlichen Rechtsprechung zu den Betriebsvorrichtungen. Definition: § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG Einordnungshilfe: A,B,C der Betriebsvorrichtungen (Beck´sche Steuererlasse zu 200, § 68 /1)</p>	<p>bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 3 EStR</p>	<p>AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 EStG (2020 bis 2022) § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG IAB Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG</p>
<p>Scheinbestandteile Definition R 7.1 Abs. 4 EStR Vom Stpfl. für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefugte Anlagen Vom Gebäudeeigentümer zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefugte Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist</p>	<p>bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 4 EStR</p>	<p>AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG IAB, bei Vorliegen der Voraussetzungen Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG</p>
<p>Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen</p>	<p>sonstiges selbständiges Wirtschaftsgut i.S.d. § 7 Abs. 5a EStG R 7.1 Abs. 6 EStR</p>	<p>Abschreibung nach Gebäudegrundsätzen Dabei ist jedoch eine kürzere RND zu beachten § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.</p>
<p>dachintegrierte Fotovoltaikanlage</p>	<p>wie bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens R 7.1 Abs. 3 EStR</p>	<p>AfA linear § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG AfA degressiv § 7 Abs. 2 EStG bis (2020 bis 2022) § 7g Abs. 5 EStG, bei Vor. § 7g Abs. 6 EStG Leistungsabschreibung § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG</p>

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

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

Auswirkungen der Gebäudeaufteilung auf den Grund und Boden

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

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

Auswirkungen auf Verbindlichkeiten:

Der Veranlassungszusammenhang ist entscheidend!

(vgl. H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH und H 4.2 Abs. 15 „gemischt genutztes Grundstück“ EStH)

Gebäudeabschreibungen

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

5 Mietereinbauten

§ 7/1 Nr.:	Qualifikation:	Folge:
<p>(Nr. 1) Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils</p> <ul style="list-style-type: none"> auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind. <p>Betragen die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer nicht mehr als 4.000 € können diese auf Antrag als Erhaltungsaufwendungen behandelt werden gem. R 21.1 Abs. 2 EStR (Vereinfachungsregel Steuerbilanz).</p>		
<p>Scheinbestandteil (Nr. 2) ND > MD und</p> <ul style="list-style-type: none"> nicht nur Schrottwert und mit Ausbau zur rechnen 	(Nr. 10) bewegliches Wirtschaftsgut	<p>AfA linear § 7 Abs. 1 EStG oder degressiv § 7 Abs. 2 EStG, IAB, § 7 g Abs. 5 EStG Die AfA erfolgt auf die Restnutzungsdauer höchstens jedoch auf die voraussichtliche Mietdauer. (Nr. 10 S. 3)</p>
Betriebsvorrichtung (Nr. 3)		
<i>Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:</i>		
<p>wirtschaftliches Eigentum (Nr. 4 a, 6) ND < =MD, also bei Abbruchverpflichtung oder ND > MD und Ersatz des Zeitwerts (i.d.R. kraft Gesetz §§ 951, 812, 818 Abs. 2 BGB)</p>	(Nr. 10) unbewegliches Wirtschaftsgut	<p>AfA nach Gebäudegrundsätzen § 7 Abs. 5 a EStG, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. (Nr. 10 S. 2 vgl Fußnote: H 7.4 EStH). Eine kürzere Restnutzungsdauer ist zu beachten. Eine kürzere Mietdauer ist nach Ansicht des BFH unbeachtlich.</p>
<i>Nur falls nicht gegeben (in der Regel, wenn auf Entschädigung verzichtet wird) wie folgt weiterprüfen:</i>		
Unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb (Nr. 4 b, 7)	(Nr. 10) Behandlung wie unbewegliches Wirtschaftsgut	<p>AfA nach Gebäudegrundsätzen § 7 Abs. 5 a EStG, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Eine kürzere Restnutzungsdauer ist zu beachten. Eine kürzere Mietdauer ist nach Ansicht des BFH unbeachtlich.</p>
<i>Nur falls nicht gegeben wie folgt weiterprüfen:</i>		
Selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut (Nr. 5)	(Nr. 9) Selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut	<p>Handelsbilanz: Aktivierungswahlrecht § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Restnutzungsdauer ist höchstens die Nutzungsdauer, also die Mietdauer. Bei Verrechnung mit Miete RAP</p>
		<p>Steuerbilanz: Aktivierungsverbot § 5 Abs. 2 EStG, daher Aufwand oder bei Verrechnung mit Miete RAP;</p>

6 Gebäude auf fremden Grund und Boden (vgl. BMF § 4/5)

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

Abweichungen in der Handelsbilanz:

- Ehegatten werden wie Nicht- Ehegatten behandelt.
- Wenn aufgrund des Verzichts auf Zeitwertentschädigung kein wirtschaftliches Eigentum gegeben ist: Behandlung als immaterieller Vermögensgegenstand und Verteilung über die Nutzungsmöglichkeit in der Vertragslaufzeit.

7 Erbbaurecht

	Erbbauberechtigter	Grundstückseigentümer
Erbbaurecht	Aktivierung H 5.5 „Erbbaurecht“ EStH mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH) Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 EStG über die Laufzeit des Erbbaurechts	keine Auswirkung
Erbbauzins	Betriebsausgabe, falls Vorauszahlung geleistet insoweit RAP	Betriebseinnahme, falls Vorauszahlung geleistet RAP
Erschließungskosten/ Kanalanschlussgebühr	ARAP § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr.1 EStG (H 5.6 - Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag - EStH, H 6.4 - Erschließungs-- EStH)	
Gebäude	Aktivierung mit den Herstellungskosten Abschreibung gem. § 7 Abs. 4 EStG	
Erlöschen	Ertrag/ Aufwand in Höhe von Entschädigung ./Restbuchwert	Aktivierung Gebäude mit Anschaffungskosten = Entschädigung