

Steuerlehrgänge  
**DR BANNAS**

in Kooperation mit

Fakultät für  
Betriebswirtschaft



# Skript

---

## *Modulgruppe 7*

Klausurtechnik

Modul II: Typus rechtliche Würdigung

**StB StR** (Skripte des 2.-4. Semesters deren Inhalt sehr relevant für die Steuerberaterprüfung ist)

*Master of Taxation*

**Allgemeiner Sachverhalt:**

Der Kaufmann Rüdiger Winter (RW) betreibt seit 2000 als Einzelunternehmer auf einem zunächst gemieteten und im Jahr 2019 erworbenen Grundstück einen Einzelhandel mit Importwaren aus dem fernen Osten in Bremen. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG. Etwa erforderliche Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG werden geführt. Die Voraussetzungen des § 7g EStG liegen vor. Das Kalenderjahr und das Wirtschaftsjahr stimmen überein. RW ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten mit dem Steuersatz von 19 %. Die Belege der Buchführung liegen vor und die Aufzeichnungspflichten wurden beachtet. RW wünscht im Jahr 2019 einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in seiner Handelsbilanz (1. Priorität) und einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn (2. Priorität). Bestehende Rücklagen oder Investitionsabzugsbeträge sind vorrangig auf die Anschaffungskosten zu übertragen. Steuerrechtliche Korrekturen erfolgen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV außerbilanziell.

RW hat Sie gebeten, den Jahresabschluss für das Jahr 2019 zu erstellen. Gehen Sie davon aus, dass Sie diese Arbeit am 31.03.2020 erledigen / erledigt haben.

**Aufgaben:**

- Beurteilen Sie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1-3 unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des Handels- und Steuerrechts sowie die Verwaltungsanweisungen. Nennen Sie dabei auch die nach Handelsrecht (noch) erforderlichen (Korrektur-) Buchungen.
- Auf Aspekte der Wirtschaftlichkeit ist nicht einzugehen, sodass auch geringe Beträge den Vorschriften entsprechend zu behandeln sind.
- Bestehende Rücklagen/Abzugsbeträge sind vorrangig auf die begünstigten Wirtschaftsgüter zu übertragen
- Auf § 15a UStG ist nicht einzugehen.
- Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

**Bearbeitungshinweis:**

Gehen Sie aus Vereinfachungsgründen – wenn es um das Überschreiten eventueller Wertgrenzen geht - davon aus, dass die Aufwendungen in Höhe von 24.000 € auch dem Brutto – Betrag der Aufwendungen entsprechen.

### 1. Grundstück Hafenstr. 11

Das Grundstück in der Hafenstr. 11 hatte RW seit 2000 gemietet und mit Kaufvertrag vom 07.04.2019 erworben. Als Tag des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten ist der 01.05.2019 im Kaufvertrag genannt. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 01.07.2019.

Als Kaufpreis wurden im Kaufvertrag 200.000 € vereinbart. Der Anteil des Grund und Bodens beträgt 25 % vom Kaufpreis.

Die Notarkosten betragen 1.000 € zzgl. 19 % USt, die Kosten der Eintragung in das Grundbuch betragen 200 € und die GrESt betrug 4,5 % des Kaufpreises.

Das im Jahr 1921 errichtete Gebäude hat im Erdgeschoss und in der ersten Etage eine Nutzfläche von jeweils 120 m<sup>2</sup>. Das Erdgeschoss und die erste Etage werden von RW für eigene betriebliche Zwecke genutzt. In der zweiten Etage befindet sich eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 80 m<sup>2</sup>. Die Wohnung wurde bis zum 31.08.2019 fremd vermietet. Der Grund und Boden wird im Verhältnis der Nutzfläche der Wohnung zum gesamten Gebäude vom Wohnungsinhaber genutzt.

RW hat das Grundstück in vollem Umfang bilanziert und wie folgt gebucht:

30.04.2019:

Gebäude	200.000,00 €	an	Bank	200.000,00 €
---------	--------------	----	------	--------------

15.07.2019:

Gebäude	9.000,00 €	an	Bank	10.390,00 €
Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.200,00 €			
Vorsteuer	190,00 €			

Im September 2019 wurde am Gebäude eine zusätzliche Fassadenverkleidung zum Wärme- und Schallschutz angebracht und es wurden die bisher einfach verglasten Fenster durch Isolierglas ersetzt. Die nach Beendigung der Arbeiten am 04.10.2019 erteilte Rechnung wurde von RW sofort durch Überweisung bezahlt. Die Aufwendungen für die Fassadenverkleidung und die Isolierverglasung betragen (einschl. der nicht bezifferten nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge) 24.000 €. Auf den eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes entfallen 18.000 € Kosten und auf die bisher fremd vermietete Wohnung entfallen 6.000 € Kosten.

Die berechnete Vorsteuer wurde richtig gebucht. Der gesamte Betrag von 24.000 € wurde auf dem Konto „Gebäude“ gebucht. Nach dem Auszug des bisherigen Mieters war es RW trotz ernsthafter Bemühungen bis Mitte November 2019 nicht gelungen einen Nachmieter zu finden. RW entschloss sich daher kurzfristig, die Wohnung in der zweiten Etage selber zu nutzen. Er kündigte seine bisherige Mietwohnung und zog bereits am 01.12.2019 in seine nun selbst genutzte Wohnung in der Hafenstr. 11 ein. Ende November 2019 hatte RW gleich von mehreren Interessenten Kaufangebote für das Grundstück erhalten, da die Gegend um die Hafestraße aufgrund bekannt gewordener Sanierungspläne erheblich an Attraktivität gewinnen sollte. Trotz der gebotenen Kaufpreise von 300.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten und einem unveränderten Anteil des Grund und Bodens von 25 % lehnte RW einen Verkauf ab, da er sein erworbenes Grundstück nun erst recht in Zukunft für sich und seinen Betrieb nutzen möchte.

Die hier nicht bezifferten Mieteinnahmen und die ebenfalls nicht genannten laufenden Grundstückskosten hat RW zutreffend gebucht. Zu Recht geht RW davon aus, dass die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes beim Erwerb noch 50 Jahre beträgt. Zum 31.12.2019 buchte er die mit 2 % von 233.000 € berechnete Abschreibung wie folgt:

Abschreibungen auf Gebäude	4.660,00 €	an	Gebäude	4.660,00 €
----------------------------	------------	----	---------	------------

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

## 2. Grundschuld Hafenstr. 11

Zur Finanzierung des Grundstückskaufs Hafenstr. 11 benötigte RW ein Darlehen. Nachdem mit seiner Hausbank abgeschlossenen Darlehensvertrag sollen die Darlehensmittel nur der Finanzierung des eigenbetrieblich genutzten Grundstückteils dienen. Die Darlehensmittel wurden deshalb auch tatsächlich nur zur Begleichung der auf den eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil entfallenden Anschaffungskosten verwendet.

Die Kosten eines für die Kreditvergabe erforderlichen internen Ratings zur Ermittlung der Beleihungsgrenze und der Kreditkonditionen in Höhe von 1.000 € hat die Bank bei der Auszahlung des Darlehensbetrages abgezogen. Das Darlehen ist ab 01.05.2019 mit 4,5% jährlich zu verzinsen. Die Zinsen sind zusammen mit der jährlichen Tilgungsrate von 10.000 €, erstmals am 30.04.2020 und letztmalig am 30.04.2029 zu bezahlen.

RW hat die Auszahlung am 30.04.2019 wie folgt gebucht:

Bank	99.000,00 €	an	Darlehensschuld	99.000,00 €
------	-------------	----	-----------------	-------------

Nach diesem Bankeingang standen RW ausreichende Mittel zur Bezahlung des Grundstückskaufpreises zur Verfügung. Siehe dazu den 1. Einzelsachverhalt.

Weitere Kosten sind RW in diesem Zusammenhang nicht entstanden und weitere Buchungen sind nicht erfolgt.

## 3. Verpackungsmaschine

Bei der Gewinnermittlung für 2018 hatte RW für die beabsichtigte Anschaffung einer Verpackungsmaschine einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der aus damaliger Sicht voraussichtlichen Anschaffungskosten in Höhe von 20.000 € in Anspruch genommen.

Im Herbst 2019 wurde eine Verpackungsmaschine, die den Vorstellungen von RW zur Verpackung seiner Waren entsprach und die Schutz vor Beschädigungen und Verschmutzung bietet, zu einem besonders günstigen Preis angeboten. RW erwarb eine solche Maschine zum Preis von 16.000 € zzgl. 19 % USt. Nach einem erfolgreichen Probelauf am 30.12.2019, dem Tag der Lieferung, wurde die Maschine ab Januar 2020 im Vertrieb regulär bei der Warenverpackung eingesetzt. Weitere Anschaffungen sind in 2019 und in den folgenden Jahren nicht geplant.

Folgende Buchungen hat RW am 30.12.2019 vorgenommen:

Technische Anlagen und Maschinen	16.000,00 €	an	Verbindlichkeiten LuL	19.040,00 €
Vorsteuer	3.040,00 €			

Abschreibungen auf Sachanlagen	2.000,00 €	an	Technische Anlagen und Maschinen	2.000,00 €
--------------------------------	------------	----	----------------------------------	------------

Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte am 28.01.2020. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Verpackungsmaschine beträgt 8 Jahre. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind für die Maschine nicht zu erwarten.

# Lösungshinweis

**Einzelsachverhalt 1: ( 20 Punkte)****1. Gebäude****1.1 Ansatz****1.1.1 Ansatz in der Handelsbilanz**

Das Gebäude ist dem RW mit dem Übergang von Nutzen und Lasten am 01.05.2019 als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Handelsrechtlich und steuerrechtlich ist der Tag der Eintragung in das Grundbuch für die Zurechnung unbeachtlich.

Das Gebäude ist in der Handelsbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren. Es ist ein unbeweglicher abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Handelsrechtlich muss der eigenbetrieblich und kann der fremd vermietete Teil des Grundstücks angesetzt werden (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Mit der Einbuchung wurde handelsrechtlich die Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen getroffen.

**1.1.2 Ansatz in der Steuerbilanz**

Die Aktivierung in der Steuerbilanz erfolgt über § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG. 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. Mit dem Widmungsakt der Einbuchung wurde steuerrechtlich die Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen getroffen (H 4.2 Abs. 1 "gewillkürtes Betriebsvermögen).

**1.2 Bewertung****1.2.1 Handelsbilanz**

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

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB), in diesem Fall die Notarkosten, die Kosten der Eintragung in das Grundbuch und die Grunderwerbsteuer.

Grundsätzlich ist RW zum Vorsteuerabzug berechtigt; die abziehbare Vorsteuer gehört entsprechend § 9b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands, auf dessen Anschaffung sie entfällt. Im hier zu beurteilenden Fall ist die Vorsteuer aus der Notarrechnung jedoch gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abziehbar, soweit sie auf den zu Wohnzwecken fremd vermieteten Grundstücksteil entfällt. Die Vermietung ist gem. § 4 Nr. 12 lit. a UStG steuerfrei und eine Option scheidet an § 9 Abs. 1 UStG, da nicht an einen Unternehmer vermietet wird.

Diese Vorsteuer beträgt  $190 \text{ €} \times 80/320$  (Nutzfläche der Wohnung / Gesamtnutzfläche (120+120+80)) = 47,50 € und gehört damit im Umkehrschluss zu § 9 b Abs. 1 EStG zu den Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands „Fremd vermieteter Gebäudeteil“.

Die Anschaffungskosten entfallen zu 75 % auf das Gebäude und zu 25 % auf den Grund und Boden. Davon entfallen jeweils 240/320 (75 %) auf den eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil und 80/320 (25 %) auf den vermieteten Grundstücksteil.

Die Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände betragen:

	Anschaffungskosten gesamt	Anschaffungskosten Gebäude (75%)	Eigenbetrieblich genutzter Ge- bäudeteil (75%)	Vermieteter Gebäudeteil Wohnung (25%)
Kaufpreis	200.000,00 €	150.000,00 €	112.500,00 €	37.500,00 €
Notarkosten	1.000,00 €	750,00 €	562,50 €	187,50 €
Vorsteuer	47,50 €	35,63 €		35,63 €
Grundbuch	200,00 €	150,00 €	112,50 €	37,50 €
GrESt	9.000,00 €	6.750,00 €	5.062,50 €	1.687,50 €
<b>Summe:</b>	<b>210.247,50 €</b>	<b>157.685,62 €</b>	<b>118.237,50 €</b>	<b>39.448,13 €</b>

Das Gebäude war beim Erwerb in einem betriebsbereiten Zustand, denn RW nutzte das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zur Erzielung von Einkünften. Die im September durchgeführten Instandsetzungen und Modernisierungen sind daher keine Anschaffungskosten im Sinne von § 255 Abs. 1 HGB (vgl. auch BMF vom 18.07.2003, Beck'sche Steuererlasse zu 1, 21/8 Tz. 3, welches zu den Kriterien der Anschaffungskosten aus handelsrechtlicher Sicht Stellung nimmt). Nachträgliche Herstellungskosten im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB liegen ebenfalls nicht vor.

Die Aufwendungen für das Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung führen nicht zu einer Vermehrung der Substanz (Beck'sche Steuererlasse zu 1, 21/8 Rz. 23). Die Aufwendungen für die Isolierverglasung heben nur ein zentrales Ausstattungsmerkmal und führen damit nicht zu einer Standardhebung und zu einer wesentlichen Verbesserung (Beck'sche Steuererlasse zu 1, § 21/8 Rz. 28, 9-14)

Anmerkungen:

*Handelsrechtlich bleiben die Herstellungskosten von der rein steuerlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unberührt. Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, § 255 Rz. 389, Ludwig Schmidt, EStG § 6, Rz. 381.*

**Fortentwicklung des zunächst zu fremden Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteils und Berechnung des Entnahmegewinns**

Mit der Nutzung der Wohnung in der zweiten Etage für eigene Wohnzwecke kommt es am 01.12.2019 zu einer Nutzungsänderung. Die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung gehört zwingend zum Privatvermögen. Privatvermögen darf auch handelsrechtlich nicht bilanziert werden. Eine ausdrückliche Regelung im HGB findet sich dafür aber nur unter den Vorschriften für bestimmte Personengesellschaften in § 264c Abs. 3 HGB, welche entsprechend anzuwenden ist. RW muss daher diesen selbständigen Gebäudeteil und den dazu gehörenden Grund und Boden mit Ablauf des Monats November 2019 entnehmen. Die Entnahme erfolgt handelsrechtlich mit dem Zeitwert, welcher mangels anderer Angaben im Sachverhalt ausnahmsweise dem steuerlichen Teilwert entsprechen dürfte.



Der Zeitwert des gesamten Grundstücks beträgt im Zeitpunkt der Nutzungsänderung 300.000 €. Dieser Wert ergibt sich aus den Ende November abgegebenen Kaufangeboten. Der Zeitwert umfasst auch die Anschaffungsnebenkosten. Er beträgt daher (bei dem unterstellt unveränderten Anteil des Grund und Bodens von 25 %) für das gesamte Gebäude 75 % von 300.000 € = 225.000 €. Davon entfallen jeweils 80/320 (25 %) auf die zu entnehmende Wohnung (= 56.250 €).

Handelsrechtlich ist bei einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren bis zum Entnahmzeitpunkt gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB eine planmäßige zeitanteilige Abschreibung von 2 % vorzunehmen. Die Abschreibung beträgt  $39.448,13 \text{ €} \times 2 \% = 788,96 \text{ €} \times 7/12 = 460,23 \text{ €}$ .

Die Entnahme führt zu einem laufenden Gewinn, der sich im Handelsrecht wie folgt berechnet:

	Gebäudeteil zu fremden Wohnzwecken vermietet/privat genutzt
Zugang Mai 2019, Anschaffungskosten	39.448,13 €
./. Abschreibung Mai bis November	./. 460,23 €
Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme	38.987,90 €
Entnahme zum Zeitwert	56.250,00 €
./. Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme	./. 38.987,90 €
Entnahmegewinn	17.262,10 €

### **Fortentwicklung des durchgehend eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteils**

Bezüglich der Wohnung in der ersten Etage und im Erdgeschoss liegt im Jahr 2019 durchgehend eine betriebliche Nutzung vor.

Handelsrechtlich ist gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB bei einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren eine planmäßige zeitanteilige Abschreibung von 2% vorzunehmen. Die Abschreibung beträgt  $118.237,50 \text{ €} \times 2 \% = 2.364,75 \text{ €} \times 8/12 = 1.576,50 \text{ €}$ .

Der Bilanzansatz für das Gebäude am 31.12.2019 beträgt im Handelsrecht:

	eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil
Zugang Mai 2019, Anschaffungskosten	118.237,50 €
Abschreibung Mai bis Dezember	1.576,50 €
Stand 31.12.2019	116.661,00 €

### **1.2.2 Bewertung in der Steuerbilanz**

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 mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Insoweit ergibt sich keine Abweichung von der Zugangsbewertung in der Handelsbilanz.

Die Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände betragen daher (vgl. oben):

	Anschaffungskosten Gebäude (75%)	Eigenbetrieblich genutzter Ge- bäudeteil (75%)	Vermieteter Gebäudeteil Wohnung (25%)
<b>Summe:</b>	<b>157.685,62 €</b>	<b>118.237,50 €</b>	<b>39.448,13 €</b>

### **Anschaffungsnahe Herstellungskosten**

Bei den Aufwendungen für die Fassadenverkleidung und die Isolierverglasung handelt es sich steuerrechtlich um anschaffungsnahe Herstellungskosten gem. (§ 5 Abs. 6 EStG), § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, wenn die Aufwendungen für die Fassadenverkleidung und die Isolierverglasung zusammen 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes (ohne Umsatzsteuer) übersteigen und diese Aufwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb angefallen sind.

Berechnung der Gebäude-Anschaffungskosten (ohne USt) und der 15 %-Grenze:

$118.237,50 \text{ €} + 39.448,13 \text{ €} = 157.685,63 \text{ €}$  (= 75% von 210.247,50 €). 15% davon sind 23.652,84 €. Die Aufwendungen für die Fassadenverkleidung und die Isolierverglasung betragen (einschl. der nicht bezifferten nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge) 24.000 €. Diese Aufwendungen stellen somit anschaffungsnahe Herstellungskosten dar, die in Höhe von 18.000 € auf den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil und in Höhe von 6.000 € auf den zu fremden Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteil entfallen. 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).

Da RW sich laut Sachverhalt bis Mitte November ernsthaft um einen neuen Mieter für die Wohnung in der zweiten Etage bemühte, kommt für die anschaffungsnahe Herstellungskosten für die Zeit von Mai bis November 2019 auch eine AfA in Betracht.

### **Fortentwicklung des zunächst zu fremden Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteils**

Mit der Nutzung der Wohnung in der zweiten Etage für eigene Wohnzwecke kommt es am 01.12.2019 zu einer Nutzungsänderung und damit verbunden zu einer neuen steuerlichen Beurteilung. Die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung gehört zwingend zum Privatvermögen (R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR im Umkehrschluss). RW muss daher diesen selbständigen Gebäudeteil und den dazu gehörenden Grund und Boden mit Ablauf des Monats November 2019 entnehmen (Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Die Entnahme ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert des gesamten Grundstücks beträgt im Zeitpunkt der Nutzungsänderung 300.000 €. Dieser Wert ergibt sich aus den Ende November abgegebenen Kaufangeboten. Der Teilwert umfasst auch die Anschaffungsnebenkosten (H 6.7 Wiederbeschaffungskosten" EStH). Er beträgt daher (bei dem unterstellt unveränderten Anteil des Grund und Bodens von 25 %) für das gesamte Gebäude 75 % von 300.000 € = 225.000 €. Davon entfallen jeweils 80/320 (25 %) auf die zu entnehmende Wohnung (= 56.250 €).

Die AfA für den Gebäudeteil kann entsprechend R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 8 EStR nur vom Zeitpunkt der Lieferung bis zur Entnahme vorgenommen werden. Die zeitanteilige AfA im Steuerrecht erfolgt nach (§ 5 Abs. 6 EStG) § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG (Baujahr 1921), § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog mit 2,5 % jährlich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Beim Gebäudeteil Wohnung beträgt die AfA bis zur

Entnahme für 7 Monate =  $45.448,13 \text{ €} \times 2,5\% = 1.136,20 \text{ €} \times 7/12 = 662,79 \text{ €}$ .

Die Entnahme führt zu einem laufenden Gewinn, der sich im Steuerrecht wie folgt berechnet:

	Gebäudeteil zu fremden Wohnzwecken vermietet/ privat genutzt
Zugang Mai 2019, Anschaffungskosten	39.448,13 €
Anschaffungsnahe HK	+ 6.000,00 €
./. AfA Mai bis November	./. 662,79 €
Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme	44.785,34 €
Entnahme zum Teilwert	56.250,00 €
./. Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme	./. 44.785,34 €
Entnahmegewinn	11.464,66 €

Der Entnahmegewinn für den Gebäudeteil beträgt 11.464,66 €.

### Fortentwicklung des durchgehend eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteils

Bezüglich der Wohnung in der ersten Etage und im Erdgeschoss liegt im Jahr 2019 durchgehend eine betriebliche Nutzung vor.

Die zeitanteilige AfA beträgt gem. (§ 5 Abs. 6 EStG) § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog beim eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil für 8 Monate =  $118.237,50 \text{ €} \text{ zzgl. } 18.000 \text{ €} = 136.237,50 \text{ €} \times 2,5\% = 3.405,94 \text{ €} \times 8/12 = 2.270,63 \text{ €}$ .

### Der Bilanzansatz für das Gebäude am 31.12.2019 beträgt im Steuerrecht:

Zugang Mai 2019, Anschaffungskosten	118.237,50 €
Anschaffungsnahe HK	+ 18.000,00 €
AfA Mai bis Dezember	- 2.270,63 €
Stand 31.12.2019	133.966,87 €

## 2. Grund und Boden

### 2.1 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.

Der Grund und Boden ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Dieser ist ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Mit der Nutzung der Wohnung in der zweiten Etage für eigene Wohnzwecke kommt es am 01.12.2019 zu einer Nutzungsänderung und damit verbunden handels- und steuerrechtlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu einer Entnahme. RW muss daher auch den dazu gehörenden Grund und Boden mit Ablauf des Monats November 2019 entnehmen, da dieser der Gebäudenutzung folgt.

### 2.2 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 ebenfalls mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG)

	Anschaffungskosten gesamt	Anschaffungskosten Grund und Boden (25%)	Grund u. Boden Anteil Betrieb (75%)	Grund u. Boden Anteil Wohnung (25 %)
Kaufpreis	200.000,00 €	50.000,00 €	37.500,00 €	12.500,00 €
Notarkosten	1.000,00 €	250,00 €	187,50 €	62,50 €
Vorsteuer	47,50 €	11,87 €		11,87 €
Grundbuch	200,00 €	50,00 €	37,50 €	12,50 €
GrESt	9.000,00 €	2.250,00 €	1.687,50 €	562,50 €
<b>Summe:</b>	<b>210.247,50 €</b>	<b>52.561,87 €</b>	<b>39.412,50 €</b>	<b>13.149,37 €</b>

Die Entnahme ist in der Handelsbilanz mit dem Zeitwert und in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Der Zeitwert/ Teilwert des gesamten bebauten Grundstücks beträgt im Zeitpunkt der Nutzungsänderung 300.000 €. Er beträgt daher für den Grund und Boden 25 % von 300.000 € = 75.000 €. Davon entfallen 80/320 (25 %), also 18.750 € auf den entnommenen Grund und Bodenanteil.

Der Entnahmegewinn beträgt daher 18.750 € ./ 13.149,37 € = 5.600,63 €

**Die Bilanzansätze für den Grund und Boden am 31.12.2019 betragen in der Handels- und Steuerbilanz:**

Zugang Mai 2019, Anschaffungskosten	52.561,87 €
./ entnommener Teil	13.149,37 €
Stand 31.12.2019	39.412,50 €

**3. Buchungssätze**

Es ergeben sich folgende Berichtigungsbuchungen in der handelsrechtlichen Buchführung:

30.04.2019\*

Bebaute Grundstücke	50.000,00 €	an	Gebäude	50.000,00 €
---------------------	-------------	----	---------	-------------

15.07.2019\*\*

Bebaute Grundstücke	2.561,87 €	an	Gebäude	1.314,37 €
			S. b. Aufwendungen	1.200,00 €
			Vorsteuer	47,50 €

04.10.2019

Instandhaltungskosten	24.000 €	an	Gebäude	24.000 €
-----------------------	----------	----	---------	----------

01.12.2019

Abschreibung	460,23 €	an	Gebäude	460,23 €
--------------	----------	----	---------	----------

Anlagenabgang	38.987,90 €	an	Gebäude	38.987,90 €
Entnahme	56.250,00 €		Erträge aus Entnahmen	56.250,00 €

Anlagenabgang	13.149,37 €	an	Bebaute Grundstücke	13.149,37 €
Entnahmen	18.750,00 €		Erträge aus Entnahmen	18.750,00 €

Gebäude	3.083,50 € ***	an	Abschreibung	3.083,50 €
---------	----------------	----	--------------	------------

\*Grund und Boden

\*\* Die Berichtigungsbuchung vom 15.07.2019 ergibt sich dadurch, dass 10.247,50 € zu aktivieren sind und davon 25 % = 2.561,87 € auf den Grund und Boden entfallen. Beim Gebäude sind daher 7.685,63 € zu aktivieren und daher 1.314,37 € weniger als bisher.

\*\*\*Differenz von bisheriger AfA 4.660 € zu richtiger AfA 1.576,50 €.

Die vollständig zusammengefasste Korrekturbuchung lautet:

Bebaute Grundstücke	39.412,50 €	an	Gebäude	111.679,00 €
Instandhaltungskosten	24.000,00 €		S. b. Aufwendungen	1.200,00 €
Entnahmen	75.000,00 €		Vorsteuer	47,50 €
			Erträge aus Entnahmen	22.862,73 €
			Abschreibungen auf Gebäude	2.623,27 €

**Einzelsachverhalt 2: Grundschild (5 Punkte)****1. Darlehen****1.1 Ansatz**

Die Darlehensschuld (Grundschild) ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu passivieren, weil sie betrieblich veranlasst ist (H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschild“ EStH).

Die Zuordnung der Darlehensschuld zum eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil ist möglich (vgl. H 4.2 Abs. 15 „Gemischt genutztes Grundstück“) und hier zutreffend erfolgt.

Damit sind die gesamten Finanzierungskosten ohne Aufteilung auf die einzelnen Grundstücksteile als Betriebsausgaben abziehbar.

**1.2 Bewertung**

Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB mit dem Erfüllungsbetrag in Höhe von 100.000 €. In der Handelsbilanz findet eine Abzinsung von Verbindlichkeiten nicht statt, da dies ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip darstellt gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB.

Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt in der Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Rückzahlungsbetrag in Höhe von 100.000 €.

Die Verbindlichkeit ist in der Steuerbilanz wegen der Verzinslichkeit nicht abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

**2. Kosten**

Die Kosten des für die Kreditvergabe erforderlichen Ratings in Höhe von 1.000 € sind sofort als Betriebsausgaben abziehbar, da diese Kosten mit der Aufnahme des Darlehens im Zusammenhang stehen.

Anschaffungskosten eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes liegen nicht vor.

Eine Verteilung auf die Laufzeit des Darlehens kommt ebenfalls nicht in Betracht. Eine zeitraumbezogene Gegenleistung, wie z. B. bei einem Damnum § 250 Abs. 3 HGB ist nicht gegeben.

Die Beurteilung dieses Sachverhalts ist im Handelsrecht und im Steuerrecht einheitlich.

Die Kosten eines für die Kreditvergabe erforderlichen internen Ratings sind eine umsatzsteuerfreie Nebenleistung der Kreditgewährung (Abschn. 4.8.2 Abs. 2 UStAE).

Die auf das Jahr 2019 entfallenden Zinsen in Höhe von 3.000 € ( $100.000 \text{ €} \times 4,5 \% = 4.500 \text{ €} \times 8 \text{ Monate}$ ) sind als Betriebsausgaben dieses Jahres abziehbar (wirtschaftliche Zugehörigkeit) und als Verbindlichkeiten gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu passivieren (R 5.6 Abs. 3 Satz 2 EStR).

Es ergeben sich folgende Berichtigungsbuchungen in der handelsrechtlichen Buchführung:

**3. Buchungssätze**

30.04.2019

S. b. Aufwendungen	1.000,00 €	an	Darlehensschuld	1.000,00 €
--------------------	------------	----	-----------------	------------

31.12.2019

Zinsaufwendungen	3.000,00 €	an	Sonstige Verbindlichkeiten	3.000,00 €
------------------	------------	----	----------------------------	------------



**Einzelsachverhalt 3: Verpackungsmaschine (9 Punkte)****1. Ansatz**

Die Maschine gehört ab 30.12.2019 zum notwendigen Betriebsvermögen von RW (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Tag der Anschaffung und damit der Beginn der planmäßigen Abschreibung ist der Tag der Lieferung (§ 9a EStDV). Auf den Beginn der regulären betrieblichen Nutzung kommt es nicht an. Die Maschine ist 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 zu aktivieren.

**2. Bewertung****2.1 Handelsbilanz**

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger, zeitanteiliger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB.

**2.1.1 Anschaffungskosten**

Die Anschaffungskosten betragen 16.000 €. Die abziehbare Vorsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten (entsprechend § 9b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

**2.1.2 Abschreibung / AfA**

Da RW handelsrechtlich ein möglichst hohes Eigenkapital wünscht, nimmt er die niedrigste planmäßige Abschreibung, also die lineare Abschreibung vor. Die Abschreibung nach Handelsrecht beträgt 166,67 € (16.000 € x 1/8 x 1/12).

**2.1.3 Technische Umsetzung**

Es ergibt sich folgende Berichtigungsbuchung in der handelsrechtlichen Buchführung:

30./31.12.2019

Technische Anlagen und Maschinen	1.833,33 €	an	Abschreibungen auf Sachanlagen (AfA)	1.833,33 €
----------------------------------	------------	----	--------------------------------------	------------

## 2.2 Steuerbilanz

Der 2018 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag kann in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten in Höhe von 16.000 € und damit hier in Höhe von 6.400 € außerhalb der Buchführung 2019 gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Da lt. Aufgabenstellung eine Übertragung evtl. bestehender Rücklagen/Abzugsbeträge vorrangig erfolgen soll, muss der IAB aufgelöst werden. Würde dieser Bearbeitungshinweis fehlen, müsste von einer Auflösung und Übertragung auf die Anschaffungskosten abgesehen werden, da sich somit eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage ergeben würde.

In der Steuerbilanz ist die Maschine gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA zu bewerten.

Gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 HS 1 EStG hat RW 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, wird RW den Betrag von 6.400 € von den Anschaffungskosten von 16.000 € in voller Höhe gewinnmindernd abziehen. Es ergibt sich dann gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 HS 2 EStG eine AfA-Bemessungsgrundlage von 9.600 €. Davon ist dann noch die Sonder- AfA gem. 7g Abs. 5 in Höhe von 20 % von 9.600 € = 1.920 € und die lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, zeitanteilig gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG in Höhe 100 € ( $9.600 \text{ €} \times 1/8 \times 1/12$ ) abzuziehen.

Der übersteigende Betrag des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages in Höhe von 1.600 € ( $8.000 \text{ €} - 6.400 \text{ €}$ ) kann nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig gemacht werden (Rz. 31, BMF vom 20.03.2017). Eine Auflösung müsste rückwirkend im Jahr 2018 unter Änderung der Veranlagung erfolgen.

Die Bilanzansätze für die „Verpackungsmaschine“ am 31.12.2019 betragen:

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugang 30.12.2019, Anschaffungskosten	16.000,00 €	16.000,00 €
Kürzung Anschaffungskosten, § 7g EStG		- 6.400,00 €
Bemessungsgrundlage Steuerrecht		9.600,00 €
Abschreibung/ AfA Dezember	- 166,67 €	100,00 €
Sonderabschreibung § 7g Abs. 5 EStG		- 1.920,00 €
Stand 31.12.2019	15.833,33 €	7.580,00 €

### Anmerkung zum Ausweis latenter Steuern:

*Aufgrund der insgesamt im Saldo höheren Wertansätze in der Handelsbilanz wäre ein Ausweis passiver latenter Steuern auch bei einer Einzelfirma möglich. Dieses Wahlrecht übt der Einzelkaufmann hier aber nicht aus, weil ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz gewünscht wird.*