

Schriftliche StB-Prüfung: 3. Prüfungstag – Bilanzsteuerrecht

Grundstücke und Grundstücksteile

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Die bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Grundstücken und Grundstücksteilen ist in der schriftlichen StB-Prüfung am dritten Tag (Buchführung und Bilanzwesen) ein absoluter „Dauerbrenner“ und daher von enormer Bedeutung.¹ Aufgrund der Vielschichtigkeit der Probleme in diesem Themenbereich ist es notwendig, dass Sie sich die Lerninhalte strukturiert erarbeiten – insbesondere auch, um die so wichtigen Fußgängerpunkte in der Klausur nicht liegen zu lassen. Diese Fallstudie wird Ihnen dabei eine Hilfestellung sein, denn sie zeigt eine grundlegende Darstellung einzelner Bereiche auf. Zahlreiche Fallbeispiele dienen einem noch besseren Verständnis, und eine Mini-Klausur am Ende des Beitrags veranschaulicht die Gesamtzusammenhänge.

NWB Datenbank → Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB DAAAJ-64884.

I. Prüfungsschema einhalten!

Im Rahmen einer bilanzsteuerrechtlichen Würdigung in der Klausur ist zu prüfen,

1. ob ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut **dem Grunde nach** zu bilanzieren ist **und**,
2. **wenn ja, mit welchem Wert** der Ansatz im Zugangszeitpunkt bzw. am Bilanzstichtag zu erfolgen hat.

Dabei ist das Zusammenspiel in Form der **Maßgeblichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz** zu beachten.

Abb. 1: Prüfungsschema zur bilanzsteuerlichen Würdigung von Grundstücken/Grundstücksteilen	
1. Schritt: Ansatz dem Grunde nach <ul style="list-style-type: none"> ▶ Liegt ein Vermögensgegenstand / eine Schuld bzw. ein Wirtschaftsgut vor? Liegen ggf. mehrere vor? ▶ Ist der Stpfl. Eigentümer bzw. Schuldner? ▶ Liegt Betriebsvermögen vor (Anlage- bzw. Umlaufvermögen) 	
Ja	Nein
2. Schritt: Ansatz der Höhe nach <ul style="list-style-type: none"> ▶ Wie erfolgt die Bewertung im Zugangszeitpunkt (erstmalige Einbuchung)? ▶ Wie erfolgt die planmäßige bzw. außerplanmäßige Bewertung am Stichtag (Ansatz am Ende des Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres)? 	Grundsätzlich kein Ansatz zur Bilanzierung; aber ggf. Ausnahmen , z. B. RAP

Grundstücke bzw. Grundstücksteile haben in **Klausuren** die Besonderheit, dass sich in Bezug auf **jeden** einzelnen Prüfungsschritt konkrete Problembereiche abprüfen lassen.

Einige dieser Prüfungsschwerpunkte werden daher nachfolgend erörtert und darüber hinaus i. R. einer Mini-Klausur in den Gesamtzusammenhang gebracht.

II. Ansatz dem Grunde nach

1. Liegt ein Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut vor?

Grundstücke werden unterteilt in **bebaute und unbebaute Grundstücke**. Nach den zivilrechtlichen Regelungen der **§§ 94, 96 und 97 BGB** gehören alle Sachen, die fest mit dem Grund und Boden oder Gebäude verbunden sind, zu dessen wesentlichen Bestandteilen. Das Gebäude geht per **Realakt** in das **zivilrechtliche Eigentum** des Grundstückseigentümers über. Im Gegensatz dazu sind für Zwecke der **Bilanzierung** Grund und Boden, Gebäude und von der Gebäudenutzung verschiedene, in einem besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Gebäudeteile sowohl in der Handelsbilanz als auch für steuerrechtliche Zwecke jeweils als **selbstständige Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter** zu behandeln (vgl. **R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR**).

Dies bedeutet, das Bilanzrecht trennt nicht nur das Gebäude vom Grund und Boden, sondern auch zivilrechtliche Bestandteile des Gebäudes (Gebäudeteile) von diesem ab und behandelt sie als **selbstständige Vermögensgegenstände bzw.**

* Lars Nüdling, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Lesen Sie die Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2024; hier: Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2024 S. 201 NWB VAAAJ-54581. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAAH-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

Wirtschaftsgüter, wenn sie besonderen Zwecken und nicht der Gebäudenutzung dienen, mithin **nicht** in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** zum Gebäude stehen.²

Bei der Beurteilung eines Gebäudes sind daher in einem **ersten Schritt** das **Gebäude** und der **Grund und Boden getrennt** zu betrachten.

FALL 1 ▶ Der bilanzierende e.Kfm. Manfred Mucke (MM) erwirbt ein Grundstück mit einem Gebäude.

Aufgabe: Wie viele Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter liegen vor?

LÖSUNG ▶ **Zivilrechtlich** liegt zwar nur ein Grundstück vor. Für Zwecke der **Bilanzierung** muss jedoch **getrennt** werden zwischen Grund und Boden sowie dem darauf befindlichen Gebäude. Damit liegen zwei Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter vor.

Im **zweiten Schritt** erfolgt eine genaue Betrachtung der **Gebäudeverwendung**. Insbesondere eine unterschiedliche Nutzung der Räumlichkeiten führt zum Vorliegen von jeweils selbstständigen Gebäudeteilen. Nach **R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i. V. mit R 4.2 Abs. 4 EStR** unterscheidet man zwischen

- ▶ eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteilen,
- ▶ fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteilen,
- ▶ zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteilen und
- ▶ zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteilen.

Bei dieser Betrachtung ist auf die jeweilige (kleinste) Einheit eines Gebäudes abzustellen, also eine **Etage**, eine **Wohnung** oder aber einen **Raum**³. Die Beurteilung des Grund und Bodens folgt der Beurteilung des Gebäudes, d. h. er wird entsprechend dem Verhältnis der einzelnen sonstigen selbstständigen Gebäudeteile aufgeteilt (**R 4.2 Abs. 7 Satz 2 und Abs. 9 Satz 6 EStR**). Auch die nicht überbaute Fläche wird dabei entsprechend der Gebäudenutzung aufgeteilt, es sei denn, es handelt sich gem. der tatsächlichen Nutzung um ein eigenständiges Wirtschaftsgut (z. B. Firmenparkplatz).

FALL 2 ▶ Das von MM erworbene Grundstück ist mit einem fünfstöckigen Haus bebaut. Dieses wird wie folgt genutzt:

- EG: eigenbetrieblich – Produktionsanlage von MM
- 1. OG: vermietet an einen Arzt
- 2. OG: eigenbetrieblich – Verwaltung von MM
- 3. OG: vermietet an Privatpersonen (Wohnung)
- 4. OG: eigene Wohnung von MM

Aufgabe: Wie viele Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter liegen vor?

LÖSUNG ▶ Hier liegen **acht Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter** vor. Ausgehend von der Gebäudenutzung liegt eine Verwendung zu eigenbetrieblichen Zwecken (EG/2. OG), fremdbetrieblichen Zwecken (1. OG), fremden Wohnzwecken (3. OG) und eigenen Wohnzwecken (4. OG) vor (**R 4.2 Abs. 4 Satz 1 und Satz 3 Nr. 5 EStR**) – mithin vier Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter. Die **Beurteilung des Grund und Bodens** folgt dem mit nochmals vier Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern.

Neben einer unterschiedlichen Nutzung sind **eingebaute Sachen** bzgl. ihres **Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude** zu beurteilen.

Zu den **selbstständigen Gebäudeteilen** gehören demnach auch:

- ▶ Betriebsvorrichtungen (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 i. V. mit R 7.1 Abs. 3 EStR): Hierunter fallen nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen (§ 68 BewG), sondern vielmehr alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Details ergeben sich aus dem gleich lautenden Ländere rlass⁴;
- ▶ Scheinbestandteile (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i. V. mit R 7.1 Abs. 4 EStR);
- ▶ Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR);
- ▶ sonstige Mietereinbauten (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 EStR).

Abb. 2: Gebäudeteile

Unselbstständige	Betriebsvorrichtungen	Scheinbestandteil	Ladeneinbauten u. ä	Sonstige Mietereinbauten	Sonstige selbstständige
					▶ eigenbetrieblich oder fremde Wohnzwecke ▶ fremdbetrieblich oder eigene Wohnzwecke
= Gebäude	= Eigenständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter				

FALL 3 ▶ In dem angeschafften Gebäude von MM befindet sich aufgrund des Brandschutzes auf allen Etagen eine Sprinkleranlage. In der Produktionsanlage im EG benötigt er eine spezielle Sprinkleranlage, da aufgrund des Funkenflugs im laufenden Betrieb eine erhöhte Brandgefahr besteht und dort Chemikalien eingesetzt werden.

Aufgabe: Stellen die Sprinkleranlagen selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter dar?

LÖSUNG ▶ Sprinkleranlagen sind regelmäßig (unselbstständige) Gebäudebestandteile, weil sie der Gebäudenutzung dienen. Ihre Einordnung als **Betriebsvorrichtung** kommt **nur** dann in Betracht, wenn **mit ihnen** – ähnlich wie bei Maschinen – das **Gewerbe unmittelbar betrieben** wird.⁵ Dies ist hier bzgl. der Anlage im EG der Fall, denn vom Produktionsvorgang geht eine unmittelbare Brandgefahr aus (Funkenflug). Außerdem werden dort Chemikalien und damit (explosive, leicht entzündbare) gefährliche Produkte gelagert.

Besonderheiten treten hier speziell bei **Mietereinbauten und -umbauten** auf. Dies sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf eigene

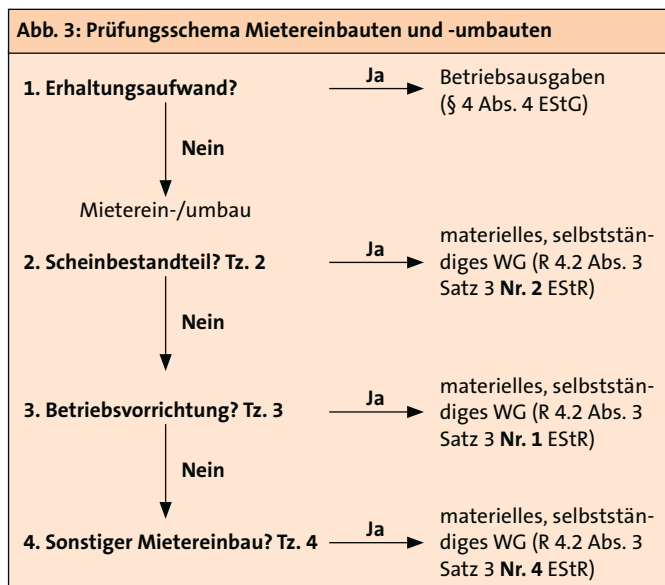
2 R 4.2. Abs. 3 EStR und Schubert/Andrejewski, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, HGB, § 253 Rz. 412.
 3 BFH, Urteil v. 10.10.2017 - X R 1/16, BStBl 2018 II S. 181 NWB RAAAG-70586.
 4 Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449.
 5 BFH, Urteile v. 15.2.1980 - III R 105/78, BStBl 1980 II S. 409 NWB WAAAA-91509 und v. 13.12.2001 - III R 21/98, BStBl 2002 II S. 310 NWB XAAAA-89197.

Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt (kein Erhaltungsaufwand!). Details ergeben sich aus dem **Mietereinbautenerlass**⁶.

Mietereinbauten und Mieterumbauten können sein:

- ▶ Scheinbestandteile,
- ▶ Betriebsvorrichtungen,
- ▶ sonstige Mietereinbauten oder -umbauten.

Wichtig für die Klausur ist dabei die Beachtung der **durch den Mietereinbautenerlass vorgegebenen Prüfreihefolge**:



FALL 4 ▶ Die B-GmbH ist eine Hotelkette, die Mittelklassehotels in ganz Deutschland betreibt. In Hamburg wird zum 1.7.2023 ein neues Hotel eröffnet. Hierzu wird ein Mietvertrag über 15 Jahre (beginnend ab dem 1.5.2023) mit G abgeschlossen. Die B-GmbH lässt noch vor Eröffnung auf eigene Rechnung in dem Gebäude des G die alten und verbrauchten Fußbodenbelege gegen neue Teppichböden austauschen.

Aufgabe: Liegt ein Mietereinbau- oder -umbau vor?

LÖSUNG ▶ Die Erneuerung des Fußbodenbelags war **notwendig**, um einen ordnungsgem. Zustand zu erhalten, so dass **Erhaltungsaufwand nach R 21.1 Abs. 1 EStR** vorliegt. Im Ergebnis führen die Aufwendungen nicht zu einem aktivierungspflichtigen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut, weshalb begrifflich **kein Mietereinbau- oder -umbau** vorliegt. Die Aufwendungen sind 2023 sofort abziehbarer Aufwand bzw. sofort abziehbare Betriebsausgaben.

Scheinbestandteile (§ 95 BGB) entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden. Einbauten zu vorübergehenden Zwecken sind auch die vom Stpfl. für eigene Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen. Hauptanwendungsfall sind aber vom **Vermieter/Verpächter** zur Erfüllung seiner besonderen Bedürfnisse eingefügte Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist. Nach der **BFH-Rspr.** ist eine **Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck** anzunehmen, wenn

- ▶ die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist,

- ▶ die eingefügten Sachen auch nach ihrem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und
- ▶ nach den gesamten Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, dass die eingebauten Sachen später wieder entfernt werden.⁷

FALL 4A ▶ **Fortsetzung von Fall 4:** Im Kaminzimmer des Hotels wird erstmals ein Ethanol-Kamin mit einer 20-jährigen Nutzungsdauer eingebaut, den die B-GmbH am Ende des Mietvertrags entfernen muss. Nach Entfernung kann der Kamin weiterverwendet werden.

Aufgabe: Ergibt sich nun bzgl. des Kamins eine abweichende Einordnung?

LÖSUNG ▶ Ja, denn hier handelt es sich um Maßnahmen auf Rechnung der B-GmbH, die **keinen Erhaltungsaufwand** darstellen. Die **Nutzungsdauer** des Kamins (20 Jahre) ist **länger als die voraussichtliche Mietdauer** (15 Jahre). Nach dem Ausbau besitzt der Kamin noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert. Ferner muss der eingebaute Kamin später wieder entfernt werden; es kann also mit dem Ausbau gerechnet werden. Im Ergebnis stellt der Kamin einen **Scheinbestandteil (§ 95 BGB)** dar, denn er wurde zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt. Demnach ist der Kamin als selbstständiger Vermögensgegenstand/selbstständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen.

Die Frage, ob durch die Aufwendungen des Mieters eine **Betriebsvorrichtung** des Mieters entsteht, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (s. schon Fall 3).

FALL 4B ▶ **Fortsetzung von Fall 4:** Da das Restaurant im 1. Stock und die Küche im EG liegen, lässt die B-GmbH einen Speiseaufzug einbauen, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwölf Jahre beträgt.

Aufgabe: Wie sind die Aufwendungen für den Speiseaufzug bilanzrechtlich einzuordnen?

LÖSUNG ▶ Hier liegen ebenfalls Maßnahmen auf Rechnung der B-GmbH vor. Die Aufwendungen für den Speiseaufzug stellen aber weder Erhaltungsaufwendungen dar, noch liegen Aufwendungen für einen Scheinbestandteil vor. Vielmehr handelt es sich bei dem Speiseaufzug um eine **Betriebsvorrichtung**, da das Gewerbe mit dem Speiseaufzug unmittelbar betrieben wird.⁸

Sonstige Mietereinbauten oder -umbauten sind Aufwendungen für die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, wenn

- ▶ die Mietereinbauten oder -umbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen **oder**
- ▶ der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder -umbauten ist. Dies ist der Fall, falls der mit Beendigung des Mietvertrags

6 BMF, Schreiben v. 15.1.1976 - IV B 2 - S 2133 - 1/76, BStBl 1976 I S. 66 NWB KAAAA-76914.
 7 BFH, Urteile v. 24.11.1970 - VI R 143/69, BStBl 1971 II S. 157 NWB FAAAA-90628, und v. 4.12.1970 - VI R 157/68, BStBl 1971 II S. 165 NWB MAAAA-90630.
 8 Vgl. gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz 1.3.

entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz umfasst, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat, regelmäßig also, wenn

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

FALL 4C ▶ Fortsetzung von Fall 4: Die B-GmbH lässt außerdem eine Rolltreppe einbauen, damit die Gäste vom Foyer aus direkt zum Restaurant gelangen können. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

Aufgabe: Prüfen Sie, wie die Aufwendungen für die Rolltreppe bilanzrechtlich einzuordnen sind!

LÖSUNG ▶ Bei der eingebauten Rolltreppe handelt es sich **nicht** um **Erhaltungsaufwand**. Darüber hinaus liegt **kein Scheinbestandteil** vor, da die Nutzungsdauer nicht länger als die Mietdauer ist und auch die weiteren Voraussetzungen für einen Scheinbestandteil nicht gegeben sind (späterer Ausbau/Entfernung und erheblicher Wiederverwendungswert). Die Einordnung als Betriebsvorrichtung scheidet ebenfalls aus, weil das Gewerbe damit nicht unmittelbar betrieben wird. Folglich liegt grundsätzlich ein **unselbstständiger Gebäudebestandteil**⁹ vor.

Allerdings wird sich die Rolltreppe während der voraussichtlichen Mietdauer von 15 Jahren wirtschaftlich verbrauchen. Daher hat der Herausgabeanspruch des Eigentümers bei Beendigung des Mietvertrags keine wirtschaftliche Bedeutung mehr. Die B-GmbH ist somit wirtschaftlicher Eigentümer der Rolltreppe¹⁰. Damit liegt letztlich ein **sonstiger Mietereinbau**¹¹ (= selbstständiger Vermögensgegenstand/selbstständiges Wirtschaftsgut) vor.

2. Wem ist das Grundstück/der Grundstücksteil zuzurechnen?

Damit eine Bilanzierung dem Grunde nach erfolgen kann, muss der **Stpfl. Eigentümer** sein. Folglich muss auch für Grundstücke und Gebäude die Frage der (**persönlichen**) **Zurechnung** geprüft werden.

Hierbei gilt, dass ein Ausweis **grundsätzlich** beim **zivilrechtlichen Eigentümer** zu erfolgen hat (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO). Bei Grundstücken erfolgt der zivilrechtliche Eigentumsübergang gem. §§ 873, 925 BGB durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch.

Ist aber ein davon abweichender **wirtschaftlicher Eigentümer** vorhanden, erfolgt bei diesem die Bilanzierung (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Bei Grundstücken ist dies regelmäßig der Fall, sobald **Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr übergehen**.

FALL 5 ▶ MM schließt mit dem Verkäufer Sascha Vogel am 10.10.2023 einen notariellen Kaufvertrag über ein bebautes Grundstück. Laut Vertrag gehen Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr am

1.11.2023 auf ihn über. Auflassung und Eintragung von MM im Grundbuch erfolgen erst am 5.1.2024.

Aufgabe: Ist MM das Grundstück im Jahr 2023 zuzurechnen?

LÖSUNG ▶ Zivilrechtlicher Eigentümer wird MM erst mit Auflassung und Eintragung im Grundbuch, also am 5.1.2024. Allerdings ist er bereits **ab dem 1.1.2023 wirtschaftlicher Eigentümer** des Grundstücks (bestehend aus Grund und Boden sowie Gebäude), weil ab diesem Zeitpunkt Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr auf ihn übergegangen sind (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Abgrenzungsprobleme in Klausuren ergeben sich ebenso bei den bereits erwähnten **Mietereinbauten**. Liegt ein Scheinbestandteil vor, steht dieser Einbau im zivilrechtlichen Eigentum des Vermieters. In allen anderen Fällen geht das zivilrechtliche Eigentum auf den Grundstückseigentümer über (§ 94, § 946 BGB); der Mieter ist dann allerdings als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Zudem ergeben sich Besonderheiten bei **Bauten auf fremden Grund und Boden**. Trägt ein Stpfl. aus betrieblichem Anlass die Anschaffungskosten (AK) oder Herstellungskosten (HK) für ein Gebäude, das im Eigentum eines Dritten steht, mit dessen Zustimmung und darf er den Eigentumsanteil des Dritten unentgeltlich nutzen, ist der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes, wenn ihm bei Beendigung der Nutzung gegenüber dem Dritten ein Anspruch auf Entschädigung aus einer vertraglichen Vereinbarung oder gesetzlich (§§ 951, 812 BGB) zusteht. Dem Hersteller eines Gebäudes auf einem fremden Grundstück steht i. d. R. ein Ersatzanspruch gem. §§ 951, 812 BGB zu, wenn er die Baulichkeit aufgrund eines Nutzungsrechts im eigenen Interesse und ohne Zuwendungsabsicht errichtet hat. Ist der Stpfl. nicht wirtschaftlicher Eigentümer und hat er AK oder HK für ein im Miteigentum oder in fremdem Eigentum stehendes Gebäude im betrieblichen Interesse getragen, wird dieser Aufwand bei ihm als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands aktiviert und ist nach den für Gebäude im Privatvermögen (PV) geltenden AfA-Regeln abzuschreiben.

FALL 6 ▶ MM errichtet ein Produktionsgebäude auf einem Grundstück seiner Ehefrau Isolde Mucke (IM). Die angefallenen Kosten trägt er allein. Seine Frau stimmt der Bebauung zu.

Aufgabe: Wer ist Eigentümer des Gebäudes?

LÖSUNG ▶ Da der Betriebsinhaber MM mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem dem Nichtunternehmer (Ehefrau) gehörenden Grundstück errichtet, wird die Ehefrau **IM** – sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – **zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudeteils**. Das Gebäude gehört zum PV der IM und darf bei ihrem Ehemann mangels Eigentümerschaft nicht bilanziert werden (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 AO i. U.). Die von MM getragenen Aufwendungen für die Herstellung des Gebäudes sind jedoch als **eigener Aufwand** nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen als **Betriebsausgaben** abzuziehen. Sie sind in einem Aufwandsverteilungsposten in der Bilanz abzubilden.

⁹ Vgl. gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Anlage 1.

¹⁰ Vgl. gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz. 5a).

¹¹ Vgl. gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz. 4a).

3. Gehört das Grundstück/der Grundstücksteil zum Betriebsvermögen?

Steuerrechtlich muss **notwendiges Betriebsvermögen (BV)** in der Bilanz aktiviert werden. Ein Ausweis von (notwendigem) **PV** ist nicht zulässig. Bei **willkürfähigem Vermögen** entscheidet der Stpfl. über eine Aktivierung oder Nichtaktivierung. Handelsrechtlich ist dem Willen des Kaufmanns zu folgen (§ 344 HGB).

Grundstücke/Grundstücksteile bzw. nur der jeweilige Gebäudeteil gehören zum notwendigen BV, wenn sie ausschließlich und unmittelbar für **eigenbetriebliche Zwecke** genutzt werden (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR). Abweichend hiervon brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile, die für den Betrieb von **untergeordnetem Wert** sind, nicht als BV behandelt zu werden (R 4.2 Abs. 8 EStR; § 8 EStDV). Dies ist der Fall, wenn ihr Wert nicht mehr als $\frac{1}{5}$ des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt (§ 8 EStDV). Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zzgl. des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteils mehr als $\frac{1}{5}$ des Werts des ganzen Grundstücks beträgt, ist i. d. R. das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen.

FALL 7 ➔ Für seine Auftragsbearbeitung hat MM in seinem privaten Einfamilienhaus (200 m²) ein Büro (15 m²). Das Grundstück hat aktuell einen gemeinen Wert von 500.000 €.

Aufgabe: Muss das Büro aktiviert werden?

LÖSUNG ➔ Das Büro ist wegen der betrieblichen Nutzung ein selbstständiger Vermögensgegenstand/selbstständiges Wirtschaftsgut im Eigentum von MM. Aufgrund der betrieblichen Nutzung liegt **notwendiges BV vor (R 4.2 Abs. 7 EStR)**. Das Büro unterschreitet zwar mit 7,5 % (= $\frac{15}{200}$) die Grenze von $\frac{1}{5}$, allerdings wird die Wertgrenze von 20.500 € überschritten ($7,5 \% \times 500.000 \text{ €} = 37.500 \text{ €}$). Damit muss das Büro und der dazugehörige Grund und Boden-Anteil aktiviert werden (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Ein Gewerbetreibender kann Grundstücke/Grundstücksteile als **gewillkürtes BV** behandeln. In Betracht kommen Grundstücke/Grundstücksteile, die **fremdbetrieblich oder entgeltlich zu fremden Wohnzwecken** genutzt werden (R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR). Gebäude/Gebäudeteile sowie der dazugehörige Grund und Boden, die **eigenen Wohnzwecken** des Unternehmers dienen **oder unentgeltlich für fremde Wohnzwecke** genutzt werden, gehören zum **notwendigen PV** (R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR i. U., R 4.2 Abs. 10 EStR).

MERKE

Ist eine **Kapitalgesellschaft** Prüfungsgegenstand, kann **immer nur BV** vorliegen, da diese **keine private Sphäre** hat.

Letztendlich ist i. R. der Bilanzierung dem Grunde nach zu prüfen, ob es sich um **Anlage- oder Umlaufvermögen** handelt. Liegt **kein Unternehmen** vor, das mit Grundstücken handelt, wird es sich bei Grundstücken und Gebäuden im

Normalfall um Anlagevermögen handeln, da der Grund und Boden und die dazugehörigen Gebäude i. d. R. dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen (§ 247 Abs. 2 HGB).

FALL 8 ➔ MM erwirbt ein Grundstück mit einem fünfstöckigen Gebäude. Dieses wird wie folgt genutzt:

- EG:** eigenbetrieblich – Produktionsanlage von MM
- 1. OG:** vermietet an einen Arzt
- 2. OG:** eigenbetrieblich – Verwaltung von MM
- 3. OG:** vermietet an Privatpersonen (Wohnung)
- 4. OG:** eigene Wohnung von MM

Aufgabe: Welche Geschosse müssen bilanziert werden?

LÖSUNG ➔ Der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil (**EG und 2. OG**) sowie der dazugehörige anteilige Grund und Boden stellen jeweils einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut im Eigentum von MM dar und gehören aufgrund der betrieblichen Nutzung zum **notwendigen BV (R 4.2 Abs. 7 EStR)**. Eine Aktivierung muss erfolgen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Ausweis erfolgt im **Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB)**, weil das Grundstück auf Dauer dem Betrieb dienen soll.

Die selbstständigen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter bzgl. der fremdbetrieblichen Nutzung (**1. OG**) und Nutzung zu fremden Wohnzwecken (**3. OG**) – jeweils inkl. dazugehörigem Grund und Boden – sind **willkürfähig**; eine Aktivierung kann unterbleiben (**R 4.2 Abs. 9 EStR**). Hinsichtlich des 4. OG und des dazugehörigen Grund und Bodens handelt es sich **zwangswise** um **PV (R 4.2 Abs. 10 EStR)**.

Bei **erstmaliger Zuordnung** müssen Gebäudeteile mit gleichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang auch gleich behandelt werden. Dies gilt **nicht bei späterer Nutzungsänderung** (H 4.3 Abs. 2–4 Keine Entnahme des Grundstücks oder Grundstücksteils, 8. Spstr.: Nutzungsänderung, 2. Spstr. EStH; H 4.2 Abs. 4 Nutzungsänderung, 1. Spstr. EStH).

III. Ansatz der Höhe nach

1. Grundsatz

Im Rahmen der Klausur muss nach der Prüfung zum Ansatz dem Grunde nach eine Aussage erfolgen, mit welchem **Wert** das Grundstück/Grundstücksteil anzusetzen ist. Zu achten ist hierbei auf die **unterschiedlichen Zeitpunkte von Zugang und Bewertungsstichtag**: Der **Grund und Boden** als solcher ist im Zugang und auch danach am Bilanzstichtag grundsätzlich mit den AK zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Hingegen ist das **Gebäude** im Zugang mit seinen AK oder HK anzusetzen, am Bewertungsstichtag aber die planmäßige Abschreibung/AfA zu berücksichtigen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Darüber hinaus kann es geboten sein, eine **außerplanmäßige Abschreibung/Teilwertabschreibung** am Stichtag vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 EStG).

2. Bewertungsmaßstab

Bei **Grund und Boden** sind **nur AK i. S. des § 255 Abs. 1 HGB denkbar**. Die beim Erwerb von Grundstücken typischerweise

anfallenden Nebenkosten (GrESt, Makler, Notar, Grundbucheintrag) sind ebenso zu berücksichtigen (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). **Nicht** dazu gehören **Finanzierungskosten** (Eintragung Hypothek, Zinsen, etc.).

FALL 9 ▶ MM erwirbt ein unbebautes Grundstück für 100.000 €. Dabei fallen Kosten für den Notar (Beurkundung des Kaufvertrags: 1.000 €; Grundschuldbestellung: 500 €), Grundbucheintrag (Eigentumseintrag: 1.100 €; Grundschuldeintrag: 600 €) und GrESt (6.000 €) an.

Aufgabe: Mit welchem Wert ist das Grundstück zu bilanzieren?

LÖSUNG ▶ Der **Grund und Boden** ist im Zugang und auch danach am Bilanzstichtag mit den **AK** zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Die **AK** für den Erwerb betragen 100.000 € (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Ebenso dazu gehören die **Nebenkosten** gem. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB i. H. von 1.000 € Notarkosten, 1.100 € Grundbucheintrag und 6.000 € GrESt, insgesamt also 8.100 €. Die Kosten für die **Bestellung und Eintragung der Grundschuld** (= 500 € + 600 €) sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG).

Gebäude hingegen können angeschafft, aber auch selbst hergestellt werden. Somit sind **AK oder HK** i. S. des § 255 Abs. 2 HGB **denkbar**.

TIPP

Achten Sie in Ihrer Klausurlösung sehr genau darauf, dass Sie

- ▶ Anschaffungs- und Herstellungsfälle klar trennen und den korrekten Bewertungsmaßstab („Anschaffungskosten“ oder „Herstellungskosten“) benennen,
- ▶ den passenden HGB-Paragraphen (§ 255 Abs. 1 oder Abs. 2 HGB) zitieren und
- ▶ steuerrechtlich das korrekte Zitat wählen (Grund und Boden = § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; Gebäude = § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Da bei bebauten Grundstücken der Grund und Boden sowie das Gebäude **zwei** selbstständige Wirtschaftsgüter darstellen, sind der **Kaufpreis** und die **Nebenkosten auf beide Wirtschaftsgüter aufzuteilen**. Dies erfolgt im Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte zueinander (H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH).

FALL 10 ▶ MM erwirbt ein bebautes Grundstück für 100.000 €; davon entfallen 80.000 € auf das Gebäude. Dabei entstehen Nebenkosten von 5.000 €.

Aufgabe: Mit welchem Wert sind Grund und Boden bzw. Gebäude im Zugang zu bilanzieren?

LÖSUNG ▶ Die **AK** i. S. des § 255 Abs. 1 HGB betragen für das Grundstück insgesamt 105.000 €. Im Wege der **Aufteilung nach den Verkehrswerten** entfallen davon **80 %** (= 80.000 €/100.000 €), also 84.000 €, auf das Gebäude und entsprechend **20 %**, 21.000 €, auf den Grund und Boden.

Klausurprobleme ergeben sich auch bei **Kosten rund um das Gebäude**, die **zeitlich nach dem Erwerb oder der Herstellung** anfallen. Dies können sein:

- ▶ **AK** = Aufwand für Erwerb oder Betriebsbereitschaft;

- ▶ **HK** = Aufwand für Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung;
- ▶ **Erhaltungsaufwand**.

Besonders problematisch stellen sich in Klausuren die Behandlung von **Sanierungskosten** dar. Diese können eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** herbeiführen, wenn das Gebäude im Standard von „sehr einfach“ auf „mittel“ oder von „mittel“ auf „Luxus“ gehoben wird. Hier wird die Vermutung angestellt, dass eine wesentliche Verbesserung dann vorliegt, wenn **drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale** (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) i. R. der Baumaßnahmen zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts geführt haben.¹²

FALL 11 ▶ Im BV der X-GmbH befindet sich ein im Jahr **2022** erworbenes Gebäude (AK Gebäude: 300.000 €). Seit dem Erwerb wird es zu Wohnzwecken vermietet.

Im Jahr 2024 erfolgt eine umfangreiche Sanierung. Hierbei fallen an:

- ▶ Tausch der Nachtspeicheröfen gegen eine moderne Gasfeueranlage (15.000 €),
- ▶ Ersatz der einfach verglasten Fenster durch Isolierglasfenster (20.000 €),
- ▶ Austausch der zweiadrigen Elektroleitungen gegen dreiadrige Leitungen mit Überspannungsschutz (5.000 €).

Aufgabe: Wie sind die Kosten im Jahr 2024 zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Durch die Sanierung von **drei zentralen Ausstattungsmerkmalen** (Heizung, Fenster, Elektro) kommt es zur Standardhebung von „sehr einfach“ auf „mittel“. Die Kosten führen demnach zu einer **wesentlichen Verbesserung** und sind daher handels- und steuerrechtlich als **nachträgliche HK** zu berücksichtigen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Dabei ist für den **„ursprünglichen Zustand“ immer auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung abzustellen**. Zeitgemäße Erneuerungen stellen keine wesentliche Verbesserung und damit keine HK dar.

FALL 11A ▶ **Fortsetzung von Fall 11:** Im BV der X-GmbH befindet sich zudem ein im Jahr **1960** erworbenes Gebäude. Seit dem Erwerb wird es zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2024 erfolgt dieselbe umfangreiche Sanierung wie im Grundfall.

Aufgabe: Wie sind die Kosten im Jahr 2024 zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Hier liegt **keine Standardhebung** vor, da der bei Erwerb ursprüngliche Zustand (im Jahre 1960 „mittel“) lediglich im Jahr 2024 wiederhergestellt wird. Dem Gebäude wird in diesem Fall nur der **zeitgemäße Wohnkomfort wiedergegeben**, den es ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hat.

Erhaltungsaufwand liegt handelsrechtlich grundsätzlich immer dann vor, wenn weder **AK** noch **HK** gegeben sind. Für steuerliche Zwecke muss jedoch **zusätzlich** geprüft werden, ob **anschaffungsnahe HK** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gegeben sind.

Die Vorschrift des **§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG** soll eine eigene, vom Handelsrecht losgelöste Vorschrift sein, nach der Aufwen-

¹² BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743.

dungen eines Gebäudes, obwohl sie keine AK oder HK darstellen, trotzdem zu aktivieren sind und daher nicht sofort in voller Höhe, sondern nur i. R. der AfA als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können. Eine Aktivierung als **anschaffungsnahe HK** hat zu erfolgen, wenn

- ▶ eine Anschaffung vorlag und
- ▶ innerhalb von drei Jahren
- ▶ der Aufwand (netto) für Instandsetzung/Modernisierung
- ▶ 15 % der AK übersteigt.

In die Prüfung dieser **15 %-Grenze** sind **alle** Kosten unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung einzubeziehen. Lediglich Kosten für die Erweiterung sowie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten bleiben außen vor (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG).

FALL 11B ▶ Im BV der X-GmbH befindet sich ein weiteres im Jahr 2022 erworbenes Gebäude. Seit Erwerb wird es zu Wohnzwecken vermietet. Im Jahr 2024 erfolgt eine umfangreiche Sanierung. Hierbei fallen an:

- ▶ Tausch der Nachtspeicheröfen gegen eine moderne Gasfeueranlage (15.000 €);
- ▶ Erhaltungsaufwand (70.000 €).

Aufgabe: Wie sind die Kosten im Jahr 2024 zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Auch hier liegt **keine Standardhebung** vor, denn es sind nicht drei von vier der zentralen Ausstattungsmerkmale i. R. der Sanierung betroffen. Handelsrechtlich sind die 85.000 € daher als Aufwand zu behandeln. Steuerrechtlich wird über § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG aber die Maßgeblichkeit durchbrochen (§ 5 Abs. 6 EStG). Die Kosten übersteigen 15 % der AK (= 15 % x 300.000 € = 45.000 €) und fallen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb an. Somit sind die 85.000 € als anschaffungsnahe HK zu aktivieren.

Ein weiterer Problembereich in Klausuren findet sich in der Beurteilung der **Vorsteuer**. Generell gilt, dass der Vorsteuerbetrag **nicht zu den AK oder HK gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann**. Da die Vermietung (sofern nicht optiert wird) nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei erfolgt, sind bei entsprechender Bilanzierung die Vorsteuern hierauf als AK/HK zu berücksichtigen.

FALL 12 ▶ Die Y-GmbH (Regelunternehmer nach dem UStG) stockt ihr bisheriges Gebäude auf. Dafür fallen HK von 100.000 € (zzgl. 19.000 Umsatzsteuer) an. In die neuen (baugleichen) Räumlichkeiten kommt ein Büro für die Y-GmbH (50 % der neuen Fläche). Die restlichen Räume (50 %) werden an Angestellte der Y-GmbH zu Wohnzwecken vermietet.

Aufgabe: Wie sind die Kosten zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Die Kosten fallen für eine **Erweiterung** an und sind daher **HK (§ 255 Abs. 2 HGB)**. Da die Vermietung an Arbeitnehmer umsatzsteuerfrei erfolgt, ist hier der **Vorsteuerabzug** ausgeschlossen, wohingegen für die Büroräume der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Damit betragen die HK für die **Büroräume** (50 % x 100.000 € =) 50.000 € und für die **Wohnräume** (50 % x 119.000 € =) 59.500 €.

3. AfA, Abschreibung

Bei Gebäuden ist in der **Handelsbilanz** nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen vorsichtig zu

bestimmen. Für die planmäßige Abschreibung von Gebäuden (inkl. der unselbstständigen Gebäudebestandteile) ist nach Handelsrecht grundsätzlich jede **Methode** zulässig, die den GoB entspricht, wobei der Methode den Vorzug gegeben werden sollte, die den Wertverzehr am besten widerspiegelt und auf diese Weise zu einer periodengerechten Aufwandsverteilung führt. Die typisierenden steuerrechtlichen Abschreibungsregeln sind auch nach Handelsrecht zulässig, soweit die resultierenden Buchwerte innerhalb vertretbarer Bandbreiten für eine periodengerechte Aufwandsverteilung nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB liegen.¹³

Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist die AfA in der Steuerbilanz zwingend nach den **typisierten AfA-Sätzen** zu ermitteln. Diese betragen grundsätzlich **3 %** bei Gebäuden, soweit sie zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). In allen anderen Fällen (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG) beträgt der AfA-Satz

- ▶ **3 %**, sofern die Fertigstellung nach dem 31.12.2022 erfolgte,
- ▶ **2 %**, sofern die Fertigstellung nach dem 31.12.1924 und vor dem 1.1.2023 erfolgte,
- ▶ **2,5 %**, sofern die Fertigstellung vor dem 1.1.1925 erfolgte.

Wahlweise kann die AfA über die **tatsächliche Nutzungsdauer** erfolgen, sofern diese kürzer ist im Vergleich zur Nutzungsdauer nach typisierten Sätzen (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Im Rahmen der Änderung von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz v. 16.12.2022¹⁴ wurde offensichtlich übersehen, die Verweise in Satz 2 anzupassen. Satz 2 muss entsprechend wie folgt lauten: „Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 und 2 Buchstabe a weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe c weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden.“ Dieser Fehler wurde nun im Zuge des Wachstumschancengesetzes¹⁵ beseitigt.

MERKE

Steuerrechtlich ist auch eine **degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG für Altfälle** denkbar. Darüber hinaus wurde im Zuge des **Wachstumschancengesetzes** ein **neuer § 7 Abs. 5a EStG** eingeführt. Damit wird eine degressive Abschreibung i. H. von **5 %** für Wohngebäude ermöglicht, die vom Stpfl. hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind. Die degressive AfA kann für alle Wohngebäude, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind, in Anspruch genommen werden. Mit der Herstellung

¹³ IDW RS IFA 2, Tz. 27 f.

¹⁴ Jahressteuergesetz 2022, BGBl 2022 I S. 2294.

¹⁵ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BGBl 2024 I Nr. 108 v. 27.3.2024.

des Wohngebäudes muss **nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029** begonnen werden oder deren Anschaffung muss aufgrund eines im vorgenannten Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgen. Der Beginn der Herstellung des Gebäudes richtet sich nach der einzureichenden Baubeginnsanzeige (§ 7 Abs. 5a Satz 2 und 3 EStG). Der Übergang zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ist möglich (§ 7 Abs. 5a Satz 7 EStG).

FALL 13 ▶ MM erwirbt ein Grundstück mit einem fünfstöckigen Gebäude (Bauantrag 1990, Fertigstellung 1992). Dieses wird wie folgt genutzt:

- EG: eigenbetrieblich – Produktionsanlage von MM
- 1. OG: vermietet an einen Arzt
- 2. OG: eigenbetrieblich – Verwaltung von MM
- 3. OG: vermietet an Privatpersonen (Wohnung)
- 4. OG: eigene Wohnung von MM

Aufgabe: Welcher AfA-Satz ist zutreffend?

LÖSUNG ▶ Folgende AfA-Sätze sind zutreffend:

- ▶ EG und 2. OG werden nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % beschrieben, weil sie zum (notwendigen) BV gehören, nicht zu Wohnzwecken dienen und der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt wurde.
- ▶ Der AfA-Satz im 1. OG hängt von der Frage der Bilanzierung ab, weil die fremdbetriebliche Nutzung **willkürfähig** ist. Sofern MM das 1. OG als gewillkürtes BV behandelt, beträgt die AfA 3 % nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, andernfalls 2 %, da die Fertigstellung 1992 – und somit nach dem 31.12.1924 und vor dem 1.1.2023 – erfolgte.
- ▶ Das 3. OG muss (unabhängig davon, ob es bilanziert wird oder nicht) nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG mit 2 % beschrieben werden, denn § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nicht einschlägig (dient Wohnzwecken).
- ▶ Für das 4. OG darf mangels Einkünftezielung **keine AfA** geltend gemacht werden (§ 12 Nr. 1 EStG).

Im Jahr der Anschaffung ist die AfA (auch) bei § 7 Abs. 4 EStG **pro rata temporis** vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Dies entspricht der Behandlung in der Handelsbilanz.

Bei Gebäuden können ebenfalls Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (**AfaA**) vorgenommen werden, und zwar unabhängig davon, ob die AfA gem. § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG vorgenommen wird (§ 7 Abs. 4 Satz 3 EStG und R 7.4 Abs. 11 EStR). Handelsrechtlich handelt es sich entsprechend um eine **außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB**.

Eine **AfaA** ist dabei **insbesondere** vorzunehmen, wenn

- ▶ ein Gebäude durch Brand, Abbruch u. Ä. an Substanz verliert,
- ▶ bei einem Umbau Teile des Gebäudes ohne vorherige Abbruchabsicht entfernt werden **oder**
- ▶ ein Gebäude abgebrochen wird.

Daneben können auch Grundstücke und Gebäude mit einem **niedrigeren Teilwert** (beizulegendem Wert) am Bilanzstichtag angesetzt werden bzw. müssen dies in der Handelsbilanz,

sofern eine dauernde Wertminderung vorliegt. Insoweit gelten die allgemeinen Grundsätze des **Teilwerterlasses**¹⁶. Bei Gebäuden hat der BFH darüber hinaus die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass eine dauernde Wertminderung allein über den Vergleich des Teilwerts mit dem Wert nach der halben Restnutzungsdauer, zu bestimmen ist.¹⁷ Dabei ist immer von objektiven Wertmaßstäben und nicht der subjektiven Sicht des Kaufmanns auszugehen. Die in der Handelsbilanz anerkannte Regel, dass eine dauernde Wertminderung vorliegt, wenn bei langlebigen Wirtschaftsgütern der Teilwert für mehr als fünf Jahre unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, gilt nicht für die Steuerbilanz.

Nach Vornahme einer AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 3 EStG oder nach einer Bewertung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist die **geänderte AfA-Bemessungsgrundlage erst ab dem folgenden Wj. oder Kj.** maßgeblich (§ 11c Abs. 2 EStDV). Gleiches gilt bei einer späteren Wertaufholung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 oder § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG. Die geänderte AfA-Bemessungsgrundlage ergibt sich aus den **AK oder HK des Gebäudes abzgl. des Betrags der AfA (§ 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV)**. Im Fall einer späteren Zuschreibung oder Wertaufholung erhöht sich diese Bemessungsgrundlage wieder um den Betrag der Zuschreibung oder Wertaufholung. In der Handelsbilanz dagegen ist der Restbuchwert abzgl. der außerplanmäßigen Abschreibung auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

FALL 14 ▶ Das Gebäude der X-GmbH (Zugang: Januar 2015; AK: 500.000 €) wird steuerrechtlich zutreffend mit 3 % beschrieben. Handelsrechtlich erfolgt die Abschreibung seit Erwerb mit 5 %, da eine Nutzungsdauer von 20 Jahren zugrunde gelegt wurde. Am 31.12.2022 betragen die vorläufigen Buchwerte daher 300.000 € in der Handelsbilanz und 380.000 € in der Steuerbilanz. Aufgrund einer geplanten Bahnstrecke in unmittelbarer Nähe verliert das Grundstück im Jahr 2023 massiv an Wert. Der beizulegende Wert/Teilwert beträgt zum 31.12.2023 unstreitig dauerhaft 100.000 €.

Aufgabe: Die GmbH wünscht handels- und steuerrechtlich ein niedriges Ergebnis. Mit welchem Wert ist das Gebäude in 2023/2024 anzusetzen?

LÖSUNG ▶ Die Bewertung erfolgt zum **31.12.2023** zunächst mit den um planmäßige Abschreibung/AfA geminderten AK. Die Abschreibung beträgt 2023 in der Handelsbilanz 25.000 € und in der Steuerbilanz 15.000 €, der vorläufige Buchwert daher 275.000 € in der Handelsbilanz und 365.000 € in der Steuerbilanz.

Aufgrund der **dauernden Wertminderung durch ein besonderes Ereignis (Bau der Bahnstrecke)** muss handelsrechtlich auf den niedrigeren Wert beschrieben werden (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Steuerrechtlich wird hier von dem **Wahlrecht zur Teilwertabschreibung** aufgrund des gewünschten niedrigen Gewinns Gebrauch gemacht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die außerplanmäßige Abschreibung beträgt handelsrechtlich 175.000 € und steuerrechtlich 265.000 €.

Zum **31.12.2024** ist **planmäßige Abschreibung** vorzunehmen. **Handelsrechtlich** sind die 100.000 € weiterhin über die (Rest-)Nutzungsdauer von elf Jahren abzuschreiben. Dabei ergibt sich eine

¹⁶ BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002-002, BStBl 2016 I S. 995 NWB BAAAF-81512.
¹⁷ BFH, Urteil v. 14.3.2006 - I R 22/05, BStBl 2006 II S. 680 NWB OAAAB-90233.

Abschreibung von 9.090 € und ein Buchwert von 90.910 €. Steuerlich kommt es über **§ 11c EStDV** zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 6 EStG). Die AfA-Bemessungsgrundlage beträgt (500.000 € - 265.000 € =) 235.000 €; bei einem AfA-Satz von 3 % beläuft sich diese auf 7.050 €. Der Buchwert am 31.12.2024 in der Steuerbilanz beträgt 92.950 €.

4. Steuerrechtliche Sonderabschreibungen

Über die Vorschrift des **§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG** ist es möglich, in Abkehr von der Maßgeblichkeit, steuerrechtliche Wahlrechte – insbesondere Abschreibungen – geltend zu machen. Formell ist dabei § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG zu beachten. Bei Grundstücken und Grundstücksteilen kommen in Klausuren insbesondere **§ 6b EStG** und **§ 7b EStG** in Betracht. Beide Vorschriften haben in den letzten Jahren **erhöhte Prüfungsrelevanz**¹⁸.

a) § 6b EStG¹⁹

Werden bei der Veräußerung eines Grundstücks stille Reserven aufgedeckt und gehörte dieses Grundstück seit mehr als sechs Jahren zum inländischen Anlagevermögen, ist es zulässig, diese stillen Reserven auf entsprechende Reinvestitionsgüter zu übertragen (§ 6b Abs. 1 und Abs. 4 EStG). Der Abzug ist zulässig bei den AK oder HK von

- ▶ Grund und Boden (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist);
- ▶ Gebäuden (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder Gebäuden entstanden ist).

Die **Reinvestition** kann zeitlich erfolgen im Jahr vor der Veräußerung, im gleichen Jahr oder auch in der Zukunft. Für den letzten Fall wird eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG gebildet. Die Reinvestition hat dann innerhalb von vier Jahren zu erfolgen. Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss der vier auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. begonnen worden ist.

Bei einer **Übertragung auf ein Gebäude**, mindert sich die AfA-Bemessungsgrundlage nach **§ 6b Abs. 6 EStG**.

FALL 15 ▶ Eberhard Mucke (EM) erwirbt für seinen Betrieb im Januar 2024 ein bebautes Grundstück. Die AK betragen 1.000.000 €, davon entfallen 200.000 € auf das Gebäude. Im Vorjahr hat EM aus der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks einen Gewinn von 900.000 € erzielt und diesen Betrag in eine Rücklage gestellt. Weitere Anschaffungen sind in den nächsten Jahren nicht geplant.

Aufgabe: Wie ist die Rücklage zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Zur Vermeidung einer Zwangsauflösung mit Verzinsung (§ 6b Abs. 7 i. V. mit Abs. 3 Satz 5 EStG) sollte die Rücklage auf die neu erworbenen Wirtschaftsgüter (Grund und Boden/Gebäude) übertragen werden. Nach **§ 6b Abs. 3 Satz 2 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 EStG** ist eine Übertragung auf beide Wirtschaftsgüter möglich, weil der Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist. Da sich bei einer Übertragung auf Gebäude die AfA-Bemessungsgrundlage mindert, wird vorrangig auf den Grund und Boden übertragen. Von den 900.000 € können 800.000 € von den AK des Grund und Bodens abgezogen werden. Die restlichen 100.000 € werden vom Gebäude abgezogen. Damit wird die komplette Rücklage aufgelöst; der Buchwert in der Steuerbilanz des Grund und Bodens beträgt 0 €, der des Gebäudes (vor planmäßiger AfA) 100.000 €.

b) § 7b EStG

Für die Anschaffung/Herstellung neuer Wohnungen innerhalb der EU (bzw. gleichgestellte Staaten) können im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 % neben der planmäßigen AfA geltend gemacht werden (§ 7b Abs. 1 EStG).

MERKE

Durch das **Wachstumschancengesetz**²⁰ hat es hier zuletzt **gewichtige Änderungen** gegeben. Für die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG wird der zeitliche Anwendungsbereich auf Wohnungen erweitert, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 (bisher vor dem 1.1.2027) gestellt wird (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2, Satz 2 Nr. 2 EStG). Als weitere wichtige Neuerung wird geregelt, dass § 7b EStG **neben** der degressiven Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5a EStG angewendet werden kann (§ 7b Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Baukostenobergrenze steigt von 4.800 € auf 5.200 € (§ 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG), die max. Bemessungsgrundlage von 2.500 € auf 4.000 € (§ 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Die Voraussetzungen sind nach **§ 7b Abs. 2, 3 EStG** damit nun folgende:

- ▶ Bauantrag-/anzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 oder nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2029 (**bisher:** vor dem 1.1.2027);
- ▶ Schaffung neuer, bisher nicht vorhandener, Wohnungen;
- ▶ Erfüllung von Effizienz-Kriterien bei Bauanträgen im Zeitraum 2023–2026 („Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse);
- ▶ entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken (im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den nachfolgenden neun Jahren);
- ▶ Einhaltung der Baukostenobergrenze von 3.000 €/m² Wohnfläche (bei Bauanträgen im Zeitraum 1.1.2023–1.10.2029: 5.200 €/m² Wohnfläche; **bisher:** 4.800 €/m² Wohnfläche).

Zudem dürfen die **Grenzen der Förderung i. R. der De-minimis-Beihilfen** nicht überschritten sein (**§ 7b Abs. 5 EStG**).

Bemessungsgrundlage sind die AK oder HK, max. 2 000 €/m² Wohnfläche (bei Bauanträgen im Zeitraum 1.1.2023–1.10.2029: 4.000 €/m² Wohnfläche; **bisher:** 2.500 €/m² Wohnfläche).

FALL 16 ▶ EM stellt im Januar 2020 einen Bauantrag für den Bau eines Wohnhauses (200 m²). Die Fertigstellung erfolgt im Januar 2021; die HK betragen 300.000 €. Er vermietet die Wohnungen an junge Familien.

Aufgabe: Kann EM § 7b EStG beanspruchen? Wenn ja, in welcher Höhe?

¹⁸ Vgl. hierzu die Themenauswertung: Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2024 S. 201 NWB VAAA-54581

¹⁹ Vgl. hierzu zuletzt Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2024 S. 201, 207 ff. NWB VAAA-54581.

²⁰ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BGBl 2024 I Nr. 108 v. 27.3.2024.

LÖSUNG ▶ Der Bauantrag wurde nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt, und es werden neue Wohnungen geschaffen, die entgeltlich vermietet werden. Die Baukostenobergrenze von 3.000 €/m² wurde eingehalten (300.000 € / 200 m² = 1.500 €/m²). Damit ist **§ 7b EStG** als zusätzliche Abschreibung im Steuerrecht neben der planmäßigen AfA zugänglich.

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sind die HK von 300.000 €; eine Begrenzung erfolgt nicht, da die 2.000 €/m² Wohnfläche nicht überschritten wurden: 5 % x 300.000 € = 15.000 €.

IV. Mini-Klausur

Zum Abschluss dieser Fallstudie soll die Thematik Grundstücke/Grundstücksteile i. R. eines thematisch umfassenden Übungsklausursachverhalts besprochen werden. Dazu werden die ausgearbeiteten Grundsätze in einer komplexen Mini-Klausur zusammengetragen. Die max. Bearbeitungszeit beträgt 60 Minuten.

SACHVERHALT ▶ Alfonso David (AD) betreibt als Einzelunternehmer einen Kfz-Handel. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG. Das Kj. entspricht dem Wj. Erforderliche Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG werden geführt.

AD errichtete im Jahre 2010 auf einem ihm gehörenden, bislang privat genutzten Grundstück ein Gebäude (Bauantrag: März 2009; Fertigstellung: Januar 2010, HK: 1.000.000 € netto). Das Gebäude vermietete er an einen anderen Unternehmer (Option nach § 9 UStG wirksam gestellt). Die Einkünfte aus diesem Mietverhältnis wurden seit 2010 als Einkünfte nach § 21 EStG erklärt. Die AfA wurde dabei zutreffend linear nach § 7 Abs. 4 EStG geltend gemacht.

Zum 31.12.2022 kündigte AD dem Mieter und nutzte das komplette Gebäude ab dem 1.1.2023 für seine eigene Verwaltung.

Da ein Freund des AD, Konrad Kalinski (KK), dringend eine Wohnung suchte, stellte AD noch im Januar 2023 einen Bauantrag für einen Anbau. Die Arbeiten fanden von Februar bis Juli 2023 statt. Am 25.7.2023 wurde der Anbau fertiggestellt. AD vermietete die dadurch neu entstandene Wohnung von 70 m² ab dem 1.8.2023 an KK zu Wohnzwecken (Vermietung zur ortsüblichen Kaltmiete von 800 €; Nebenkosten: 200 €).

Die HK für den Anbau belaufen sich auf 400.000 € netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer.

AD buchte in „Alle Bereiche“:

1.8.2023

Gebäude	400.000 €			
Vorsteuer	76.000 €	an	Bank	476.000 €

31.12.2023

Abschreibung Gebäude	12.000 €	an	Gebäude	12.000 €
----------------------	----------	----	---------	----------

Ab 1.8.2023 monatlich

Bank	1.000 €	an	Mietertrag	1.000 €
------	---------	----	------------	---------

Da es sich um ein „Effizienzhaus 40“ handelt, machte AD für die neue Wohnung eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG geltend.

„Nur Steuerrecht“:

Sonderabschreibung § 7b EStG	20.000 €	an	Gebäude	20.000 €
------------------------------	----------	----	---------	----------

Weitere Buchungen erfolgten nicht. Die Zeitwerte/Teilwerte des Grundstücks betragen im kompletten Jahr 2023:

- ▶ Grund und Boden: 500.000 €;
- ▶ Gebäude (vor Anbau): 800.000 €;
- ▶ Gebäude (nach Anbau): 1.100.000 €.

AUFGABENSTELLUNG ▶

- ▶ Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die vorstehenden Einzelsachverhalte handels- und steuerrechtlich zu behandeln sind.
- ▶ Entwickeln Sie die Bilanzansätze in der Handels- und der Steuerbilanz zum 31.12.2023.
- ▶ Bilden Sie die zur Aufstellung der Handels- und der Steuerbilanz noch erforderlichen Buchungssätze (ggf. Korrekturbuchungssätze). Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handels- und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Im Fall von Abweichungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsrecht“ und/oder „Nur Steuerrecht“ zu buchen.
- ▶ AD wünscht einen steuerlich geringen Gewinn (Priorität 1). Darüber hinaus verfolgt er das Ziel einer Einheitsbilanz (Priorität 2).

LÖSUNG ▶ Das bis zum 31.12.2022 fremdbetrieblich genutzte Gebäude sowie der dazugehörige Grund und Boden sind jeweils Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die sich unstreitig im Eigentum des AD befinden. Aufgrund der fremdbetrieblichen Nutzung hätte eine Aktivierung als gewillkürtes BV erfolgen können (R 4.2 Abs. 9 EStR). Dem Sachverhalt ist jedoch zu entnehmen, dass AD Einkünfte nach § 21 EStG deklarierte. Das Grundstück wurde daher zulässig als PV behandelt.

Zum 1.1.2023 ändert sich die ursprüngliche Nutzung des Gebäudes. Das nun **eigenbetrieblich genutzte Gebäude** sowie der dazugehörige Grund und Boden stellen jeweils Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter dar, die nach **R 4.2. Abs. 7 EStR** zum **notwendigen BV** gehören. Damit hat eine Aktivierung zu erfolgen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Aufgrund der auf Dauer angelegten Nutzung liegt **Anlagevermögen** vor (§ 247 Abs. 2 HGB (Gebäude = abnutzbar; Grund und Boden = nicht abnutzbar). Die rechtliche Beurteilung der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum notwendigen BV wird nicht dadurch berührt, dass es bisher nicht bilanziert worden ist (H 4.4 Unterlassene Bilanzierung EStH).

Aufgrund der **Überführung aus dem PV ins BV** liegt eine **Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG** vor.

Die **Bewertung** im Zugangszeitpunkt erfolgt mit dem Einlagewert, der an die Stelle der AK tritt. Am Bilanzstichtag ist vom Gebäude die planmäßige Abschreibung/AfA abzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 [Gebäude], § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 [Grund und Boden] EStG).

Handelsrechtlich erfolgt die Bewertung einer Einlage **max.** mit dem **Zeitwert** (niedrigere Ansätze sind wohl ebenfalls zulässig; ob sich die Bewertung von Sacheinlagen zum Zeitwert als GoB durchsetzen wird, ist z. Zt. offen²¹. **Steuerrechtlich** ist nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG** der **Teilwert** anzusetzen (Ausnahmeregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a, b, c EStG greifen nicht, da die Einlage nicht innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung erfolgt und keine Anteile i. S. des § 17 EStG²² bzw. § 20 Abs. 2 EStG vorliegen).

21 Justenhoven/Roland, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, HGB, § 247 Rz. 155.
 22 Vgl. hierzu ausführlich in dieser Ausgabe: Baretta/Diener/Frenzel/Münch, SteuerStud 6/2024 S. 387 NWB EAAAJ-64875, zzgl. Schaubild, SteuerStud 6/2024 S. 351 NWB GAAAJ-64870 und Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2024 S. 29 NWB TAAAJ-64883.

Da die **Aufgabenstellung** als **Priorität 2** eine **Einheitsbilanz** vorsieht, wird handels- und steuerrechtlich die Bewertung mit folgendem Ansatz vorgenommen:

- ▶ Grund und Boden: 500.000 €;
- ▶ Gebäude: 800.000 €.

Die **planmäßige AfA** bestimmt sich nach **§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG** mit **3 %**, weil das Gebäude zum BV gehört, nicht Wohnzwecken dient und der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt wurde. Handelsrechtlich ist eine planmäßige Abschreibung nach **§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB** vorzunehmen. Die typisierenden steuerrechtlichen Abschreibungsregeln sind auch nach Handelsrecht zulässig (keine Anhaltspunkte, dass die resultierenden Buchwerte nicht innerhalb vertretbarer Bandbreiten für eine periodengerechte Aufwandsverteilung nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB liegen²³).

Die AfA ist **nicht zeitanteilig** vorzunehmen, denn der Zugang erfolgte in Form der Einlage im Januar (§ 7 Abs. Satz 4 EStG i. U.).

AfA-Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Einlagewert des Gebäudes (800.000 €). Da vor der Einlage jedoch AfA i. R. der Einkünfte nach § 21 EStG geltend gemacht wurde, ist **§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG** steuerrechtlich zu beachten. Demnach mindert sich die Bemessungsgrundlage um die AfA, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, höchstens jedoch bis zu den fortgeführten HK. Ist der Einlagewert niedriger als die fortgeführten HK, ist der Einlagewert die AfA-Bemessungsgrundlage.

Die ursprünglichen HK betragen 1.000.000 €, weil die Vorsteuer geltend gemacht wurde (lt. Sachverhalt wurde umsatzsteuerpflichtig vermietet); die AfA im PV erfolgte seit 2010 mit 2 % nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (kein Fall von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG sowie Fertigstellung vor dem 1.1.2023 und nach dem 31.12.1924, hier in 2010); geltend gemacht wurden also **von 2010 bis 2022** (= 13 Jahre x 2 % x 1.000.000 € =) 260.000 €.

Einlagewert – bisherige AfA: 800.000 € - 260.000 € = 540.000 €
 Minderung bis max. zu den fortgeführten HK:
 1.000.000 € - 260.000 € = **740.000 €**

Der Einlagewert ist mit 800.000 € **nicht** niedriger als 740.000 €.
 3 % x 740.000 € = **22.200 €**

Mit dem **Anbau** entsteht ein eigenständiger Vermögensgegenstand/eigenständiges Wirtschaftsgut als selbstständiger Gebäudeteil „fremde Wohnzwecke“ (**R 4.2 Abs. 3 i. V. mit Abs. 4 EStR**) im Eigentum des AD. Nach **R 4.2 Abs. 9 EStR** ist die Behandlung als **gewillkürtes BV** zulässig; die Einbuchung im August zeigt, dass AD eine Behandlung als BV wünscht. Der dazugehörige Grund und Boden des Grundstücks bleibt dadurch ebenfalls BV.

Die **Bewertung des Anbaus** erfolgt im Zugang mit den HK am Bilanzstichtag abzgl. planmäßiger Abschreibung/AfA (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Die HK i. S. des § 255 Abs. 2 HGB betragen 476.000 €; die Vorsteuer ist nicht abzugsfähig und gehört damit zu den HK (§ 9b Abs. 1 EStG).

Handelsrechtlich ist eine planmäßige Abschreibung nach **§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB** vorzunehmen. Die typisierenden steuerrechtlichen Abschreibungsregeln sind auch hier nach Handelsrecht zulässig.

Die **steuerrechtliche AfA** erfolgt mit 3 % nach **§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG** (Fertigstellung nach dem 31.12.2022; wegen Nutzung zu Wohnzwecken kein Fall von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach **§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG** ist die AfA zeitanteilig vorzunehmen. Fertigstellung war im Juli; dass die Vermietung erst ab August erfolgte, hat hierauf keine Auswirkung: 3 % x 476.000 € x 1/2 = 7.140 €.

Die Sonderabschreibung nach **§ 7b EStG** ist **unzulässig**. Zwar wurde der Bauantrag in einem begünstigten Jahr (2023) gestellt, neuer Wohnraum geschaffen und die Kriterien der Energieeffizienz eingehalten. Allerdings wird die **Baukostenobergrenze nach § 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG von 5.200 €/m² Wohnfläche überschritten** (476.000 € / 70 m² = 6.800 €).

Entwicklung Bilanzansatz:

Grund und Boden (HB/StB – eigenbetrieblich + fremde Wohnzwecke)

Zugang 1/2023	500.000 €
31.12.2023	500.000 €

Gebäude (HB/StB – eigenbetrieblich)

Zugang 1/2023	800.000 €
Abschreibung	22.200 €
31.12.2023	777.800 €

Gebäude (HB/StB – fremde Wohnzwecke)

Zugang 7/2023	476.000 €
Abschreibung	7.140 €
31.12.2023	468.860 €

Buchung „Alle Bereiche“ (Einlage)

Grund und Boden	500.000 €			
Gebäude	800.000 €	an	Einlage	1.300.000 €

Buchung „Alle Bereiche“ (Zugang Wohnung)

Gebäude	76.000 €	an	Vorsteuer	76.000 €
---------	----------	----	-----------	----------

Buchung „Alle Bereiche“ (AfA eigenbetrieblich)

Abschreibung	22.200 €	an	Gebäude	22.200 €
Gebäude				

Buchung „Alle Bereiche“ (AfA fremde Wohnzwecke)

Gebäude	3.645 €	an	Abschreibung Gebäude	3.645 €
---------	---------	----	----------------------	---------

Buchung „Nur Steuerrecht“ (§ 7b EStG)

Gebäude	20.000 €	an	Sonderabschreibung	20.000 €
---------	----------	----	--------------------	----------

AUTOREN



Lars Nüdling, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.



Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

23 IDW RS IFA 2 Tz. 27 f.

Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

Alfred Fritsche, Plüsch & Bär OHG und die Y-GmbH

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Die nachfolgende Übungsklausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil und ergänzt den Beitrag der Autoren zum Prüfungsschwerpunkt der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung von Grundstücken und Grundstücksteilen in SteuerStud 6/2024 S. 401, NWB OAAAJ-64876. Daneben werden folgende weitere Themen behandelt: außerplanmäßige Abschreibung, Rückstellungen, Leasing, Realteilung und weitere Prüfungsfelder. Die Klausur ist aufgeteilt in drei voneinander unabhängige Bearbeitungsteile und auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt sechs Stunden ausgelegt.

I. Sachverhalte

Teil 1: Alfred Fritsche – 36,0 Punkte

Der im Handelsregister eingetragene Kaufmann Alfred Fritsche (F) aus Hamburg betreibt seit mehreren Jahren ein Bauunternehmen.

F ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 i. V. mit § 4 Abs. 1 EStG und erstellt eine Handels- und eine Steuerbilanz. Er erzielte bisher nachhaltig positive Ergebnisse, d. h. in den vergangenen Jahren konstant einen Gewinn (nach Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen) von mind. 150.000 € und höchstens 200.000 €. Dies trifft auch für das Wj. 2023 und das bereits angelaufene Wj. 2024 zu. Das Wj. entspricht dem Kj. Umsätze werden nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuert. Es besteht grundsätzlich die Berechtigung zum vollen VoSt-Abzug. Soweit im Sachverhalt nicht ausdrücklich vorgegeben, hat F von dem Recht, auf Steuerbefreiungen zu verzichten (§ 9 UStG), keinen Gebrauch gemacht.

Sie haben den Auftrag, im Oktober 2024 die Handels- und die Steuerbilanz zum 31.12.2023 sowie die Gewinn- und Verlust-Rechnung für das Wj. 2023 zu erstellen. Im Rahmen der bereits weitgehend fertiggestellten Abschlussarbeiten sind noch die nachfolgenden Feststellungen und Angaben zu berücksichtigen:

1. Bauvorhaben städtisches Pflegeheim

F hat im April 2023 von der Stadt Hamburg den Zuschlag für den Bau eines Pflegeheims auf einem städtischen Grundstück erhalten. F hatte bei der Ausschreibung bewusst ein Angebot unter den Selbstkosten abgegeben, weil er erstmals in Geschäftsbeziehungen mit der Stadt treten wollte und die begründete Erwartung hatte, dass eine erfolgreiche Abwicklung dieses Auftrags zu (gewinnbringenden) Folgeaufträgen führen würde. F erzielt insgesamt im Jahr 2023 einen Gewinn.

Die routinemäßig durchgeführte Nachkalkulation des Auftrags durch F am 2.1.2024 hat ergeben, dass

- ▶ die Material- und Lohnkosten des Jahres 2023 aufgrund der tatsächlichen Preisentwicklung im Jahr 2023 zu niedrig veranschlagt worden sind, so dass sich der bei Abgabe des Angebots bewusst eingegangene Verlust noch vergrößern wird, und
- ▶ F das Objekt aufgrund von – zwischenzeitlich wieder behobenen – Personalengpässen im Jahre 2023 nicht rechtzeitig zum 1.7.2024 fertigstellen kann.

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Zahlen (jeweils ohne USt):

▶ Erlös (Auftragsvolumen) lt. Ausschreibung der Stadt	4.000.000 €
▶ Selbstkosten lt. Kalkulation bei Abgabe des Angebots (inkl. Verwaltungs- und Vertriebskosten von jeweils 10.000 €)	4.180.000 €
▶ Versehentlich nicht berücksichtigte Preissteigerungen im Jahr 2023 bei den Lohn- und Materialkosten (nicht in den kalkulierten Selbstkosten enthalten)	40.000 €
▶ Vertragsstrafe wegen nicht fristgerechter Fertigstellung voraussichtlich	100.000 €

Der branchenübliche Unternehmergewinn bei einem solchen Bauvorhaben beträgt 1 % des tatsächlichen Erlöses (ohne USt).

Für die Errichtung des Gebäudes sind F bis zum 31.12.2023 Aufwendungen von 230.000 € (ohne USt) entstanden, davon Verwaltungskosten von 10.000 € und Vertriebskosten von 10.000 €. Im Jahr 2024 sind keine Verwaltungs- und Vertriebskosten auf den Auftrag entfallen und die Feststellungen i. R. der Nachkalkulation zutreffend.

2. Überlassung des Hydraulik-Baggers

F hatte im März 2023 verbindlich bei Hugo Victorius (V) einen Hydraulik-Bagger zum Preis von 150.000 € bestellt. Aufgrund einer danach erfolgten Stornierung eines Großauftrags war der Bagger für F entbehrlich geworden. Ihm war es jedoch noch gelungen, hinsichtlich des Baggers eine Leasingvereinbarung mit einem anderen Unternehmen (X-GmbH) abzuschließen. Er konnte somit unmontiert am 30.6.2023 direkt an die X-GmbH ausgeliefert werden. Vereinbarungsgemäß wurde der Bagger am 1.9.2023 durch Arbeitnehmer des Lieferanten V fertig montiert.

Nach dem am 4.6.2023 geschlossenen Leasingvertrag erhielt F bis zum 31.12.2023 monatlich – erstmals mit Beginn der Grundmietzeit am 1.9.2023 – 1.500 €. Vom 1.1.2024 an sollte F einmal jährlich 18.000 € erhalten, zahlbar jeweils im Voraus am Jahresanfang, letztmals also am 1.1.2029 für die Zeit bis zum 31.12.2029. Während dieser Zeit ist der Vertrag grundsätzlich nicht kündbar. F hat das Recht, zum 31.12.2029 von dem Kunden den Erwerb des Baggers zu einem Preis von 75.000 € zu verlangen. Der Bagger hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zwölf Jahren. In den angegebenen Beträgen ist USt nicht enthalten.

F hat die Ansprüche aus dem Überlassungsverhältnis, soweit sie auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag 31.12.2023 entfallen, zur teilweisen Refinanzierung der Investition an seine Hausbank forfaitiert. Die Verträge mit der Bank sehen vor, dass F hinsichtlich der laufenden Raten für den Bestand der Forderung und die Freiheit von Einreden einstehen muss. Bei der Forfaitierung des künftigen Anspruchs auf den Verwertungserlös bestand die Bank darauf, dass F zusätzlich die Haftung für die Bonität des Kunden übernimmt und sich bei Uneinbringlichkeit der Forderung zum Rückkauf verpflichtet, obwohl bei Überprüfung des Kunden durch die Bank keinerlei Zweifel an seiner Bonität festgestellt worden sind.

Am 31.12.2023 erhielt F von der Bank für die Forfaitierung der künftigen laufenden Raten einen Betrag von 92.394 €. Für die Forfaitierung des künftigen Kaufpreises zahlte die Bank 54.375 €.

Die Bank hat ihrer Kalkulation die Beträge ohne USt und einen zutreffenden Abzinsungsfaktor zugrunde gelegt. Sie wird die USt für F zu gegebener Zeit zutreffend an das FA abführen. Auf umsatzsteuerliche Fragen der Forfaitierung ist nicht einzugehen.

3. Kauf des neuen Krans

Im März 2023 erwarb F einen Kran, den er ausschließlich betrieblich in seinem inländischen Geschäftsbetrieb nutzen wird. Die AK betragen 350.000 € zzgl. 19 % USt. Die Nutzungsdauer umfasst 15 Jahre. Im Hinblick auf diesen geplanten Kauf war im Vorjahr ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) i. H. von (50 % der geplanten AK von 280.000 € =) 140.000 € gebildet worden. Die AK des Krans und die VoSt wurden korrekt in der Buchhaltung erfasst. Weitere Schritte sind für diesen Vorgang noch nicht vorgenommen worden. Der IAB soll lediglich für diese Investition verwendet werden. Darüberhinausgehende Anschaffungen

sowie nachträgliche Kosten für diesen Kran sind nicht ersichtlich. Weitere IAB wurden bis dahin nicht gebildet. Stellen Sie zu diesem Sachverhalt auch evtl. steuerrechtliche Gewinn- auswirkungen der Vorjahre dar.

Teil 2: Plüsch & Bär OHG – 32,0 Punkte

Die Firma Plüsch & Bär OHG (OHG) betreibt seit 2009 in Nürnberg einen Großhandel mit Spielwaren. Am Gewinn, Verlust, Vermögen und den stillen Reserven sind seit Gründung der OHG die Gesellschafter Sascha Plüsch (P) zu 60 % und Wolfi Bär (B) zu 40 % beteiligt. Sie erhalten das Beratungsmandat für die OHG und deren Gesellschafter. Die vom Buchhalter der OHG erstellten und Ihnen übergebenen vorläufigen Bilanzen stellen sich in vereinfachter Form wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz OHG zum 31.12.2023	Passiva	
Grundstück Schillerstraße		Kapital P	360.000 €
► Grund und Boden	400.000 €	Kapital B	240.000 €
► Gebäude	500.000 €	Verbindlichkeiten	950.000 €
Beteiligung T-GmbH	60.000 €		
Geschäftseinrichtung	60.000 €		
Waren	400.000 €		
Kasse	50.000 €		
Bank	80.000 €		
	1.550.000 €		1.550.000 €

Aktiva	Ergänzungsbilanz P zum 31.12.2023	Passiva	
Minderkapital	40.000 €	Minderwert	
		Grund und Boden	
		Schillerstraße	40.000 €
	40.000 €		40.000 €

Aktiva	Ergänzungsbilanz B zum 31.12.2023	Passiva	
Mehrwert Grund und Boden	40.000 €	Mehrkapital	40.000 €
Schillerstraße			
	40.000 €		40.000 €

Aus den Ihnen übergebenen Unterlagen und erteilten Auskünften ergibt sich:

- Die Handels- und die Steuerbilanzen sollen – soweit möglich – übereinstimmen. Das Geschäftsjahr/Wj. entspricht dem Kj.
- Die Ergänzungsbilanzen werden geführt, weil P bei Gründung der OHG sein damaliges Einzelunternehmen zu Buchwerten eingebracht hatte und B eine die Buchwerte übersteigende Bareinlage geleistet hatte. Die ermittelten Bilanzansätze sind insoweit nicht zu beanstanden.
- Die selbstständig geführte T-GmbH betreibt in Ansbach einen Fabrikationsbetrieb zur Fertigung von Plüschtieren. Die OHG ist alleinige Gesellschafterin der T-GmbH. Die Betriebe der OHG und der T-GmbH sind organisatorisch getrennt; sie haben unterschiedliche Kunden- und Lieferantenstämme.
- Gemäß notariellem Vertrag vom 5.4.2023 hatten Gesellschafter P und seine Ehefrau zu je ½ ein Grundstück (Hof- und Gebäudefläche) in Fürth erworben, um privat für das Alter vorzusorgen. Die Eheleute möchten das Grundstück daher in ihrem PV halten. Nutzen und Lasten gingen zum 1.7.2023 auf die Erwerber über; die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 4.10.2023. Die AK (inkl. Erwerbsnebenkosten) für das Grundstück betragen insgesamt 720.000 €. Davon entfielen unstreitig auf den Grund und Boden 144.000 € und auf das im Jahr 1975 erbaute Gebäude 576.000 €.

Das Gebäude besteht aus drei Etagen mit einer Nutzfläche von jeweils 120 m². Da die OHG dringenden zusätzlichen Raumbedarf hatte, wurde ab 1.7.2023 das 1. OG von

der OHG als Lager genutzt. Ab 1.7.2023 war das EG als Ladenlokal an einen Geschäftsfreund vermietet, und das 2. OG wurde dem B unentgeltlich als Wohnung überlassen. Der Geschäftsfreund und die OHG zahlten pünktlich im Voraus ihre vereinbarten monatlichen Mieten umsatzsteuerfrei i. H. von jeweils 2.500 € auf das private Bankkonto der Eheleute P. Die OHG verbuchte die Zahlungen als betrieblichen Mietaufwand.

Da die privaten Mittel, die von beiden Ehegatten jeweils zur Hälfte zum Grundstückserwerb bereitgestellt wurden, zur Begleichung der AK des Grundstücks nicht ausreichten, hatten die Eheleute P ein gesamtschuldnerisches Darlehen (Laufzeit: 18 Jahre; Zinssatz: 2 %) aufgenommen, das am 1.7.2023 i. H. von 500.000 € valutierte. Zinsen und Tilgung (fällig jeweils zum Jahresablauf, erstmals am 31.12.2023) werden über das private Bankkonto der Eheleute P abgewickelt. Die Eheleute P zahlten pünktlich 16.000 € (= 11.000 € für Tilgung und 5.000 € für Zinsen 2023). Die übrigen Grundstücksaufwendungen betragen für die Zeit vom 1.7.2023 bis 31.12.2023 1.200 €. Der Buchhalter der OHG hatte außer dem Mietaufwand bisher nichts weiter gebucht.

5. Am 31.12.2023 sind stille Reserven beim Grund und Boden des Grundstücks Schillerstraße i. H. von 60.000 € und bei der Beteiligung T-GmbH i. H. von 340.000 € vorhanden. Bei den übrigen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern der OHG entsprechen zu diesem Zeitpunkt die Buchwerte den Teil- und Verkehrswerten.
6. Im Gesellschafterbeschluss vom 30.12.2023 war festgelegt worden, dass die OHG mit Wirkung ab 1.1.2024 in zwei selbstständige Betriebe aufzuteilen ist. Dabei übernahmen Gesellschafter B die Beteiligung an der T-GmbH und Gesellschafter P das übrige Gesamthandsvermögen sowie die Schulden der OHG einschließlich der jeweiligen stillen Reserven. Die Gesellschafter haben vereinbart, dass in ihren neu gegründeten Einzelunternehmen die übernommenen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter mit ihren Buchwerten fortgeführt werden. Weitere Zahlungen wurden nicht geleistet. B erzielt nach der Aufteilung aus seiner Beteiligung weiterhin gewerbliche Einkünfte.

Teil 3: Y-GmbH – 32,0 Punkte

Die Y-GmbH (GmbH) betreibt eine Bowlingbahn. Sitz der Gesellschaft ist Potsdam. Das Stammkapital der im Jahr 2011 gegründeten Gesellschaft beträgt 100.000 € und ist voll eingezahlt. Das Wj. der GmbH stimmt mit dem Kj. überein. Für die Wj. bis einschließlich 2022 wurden ausschließlich einheitliche Handels- und Steuerbilanzen erstellt, weil sich abweichende Ansätze oder Bewertungen nicht ergeben haben. Geschäftsführender Gesellschafter der GmbH ist Peter Y (Y). Er hält 100 % der Anteile. Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die GmbH als kleine Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 HGB eingestuft. Die GmbH führt mit den Erlösen aus der Bowlingbahn nur zum VoSt-Abzug berechtigte Umsätze aus. Gewinnausschüttungen wurden für 2022 nicht beschlossen und sind auch für 2023 nicht geplant. Aus den Konten des betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich ein vorläufiger – formlos ermittelter – Jahresüberschuss von 100.000 €. Die Konten des betrieblichen Rechnungswesens enthalten die handelsrechtlich maßgeblichen Werte und Bestände.

Ausgehend von den Konten der Buchführung sind für die Erstellung der Handels- und Steuerbilanz sowie der entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnungen zum 31.12.2023 die folgenden Teilsachverhalte noch zu prüfen. Tag der Bilanzaufstellung ist der 30.3.2024.

1. Sachanlagen und sonstige betriebliche Aufwendungen

Mit Vertrag vom 28.12.2022 erwarb die GmbH an dem Grundstück in Potsdam, Berliner Straße 8, ein Erbbaurecht, um ein neues Gebäude zu errichten. Nutzen und Lasten des umsatzsteuerfrei erworbenen Erbbaurechts gingen am 1.1.2023 auf die GmbH über. Das Erbbaurecht hat eine Laufzeit von 99 Jahren und wurde am 4.3.2023 in das Grundbuch eingetragen. Folgende Aufwendungen sind durch die Erbbaurechtsbestellung entstanden:

GrESt	24.450 €
Maklerprovision (inkl. 19 % USt)	8.925 €
Gerichtskosten	4.500 €
Notargebühren (inkl. 19 % USt)	4.522 €
Summe	42.397 €

Die Beträge wurden per Banküberweisung bezahlt und in voller Höhe (42.397 €) auf das Konto „Grundstücksaufwendungen“ gebucht.

Jeweils einmal jährlich zum 30.12. sind Erbbauzinsen i. H. von 30.000 € zu entrichten. Die erste Rate wurde am 30.12.2023 überwiesen und ebenfalls auf dem Konto Grundstücksaufwand erfasst.

Am 8.7.2023 erhielt die GmbH folgende Rechnung der Potsdamer Straßenbau GmbH:

<i>Erschließung des Gewerbegebiets Berliner Straße im Auftrag der Stadt Potsdam – Kosten für Leistungen im Bereich außerhalb der Grundstücksgrenze (Abschluss der Arbeiten am 30.6.2023).</i>	
<i>Ihr Anteil</i>	37.500 €
<i>Zzgl. 19 % USt</i>	+ 7.125 €
<i>Summe</i>	44.625 €
<i>Zu zahlen bis zum 22.7.2023</i>	

Aufgrund der Überweisung vom 19.7.2023 wurde gebucht:

Unbebaute Grundstücke	37.500 €		
VoSt	7.125 €	an	Bank
			44.625 €

Die Übernahme der Erschließungskosten außerhalb des Grundstücks durch die GmbH ist im Erbbaurechtsvertrag entsprechend geregelt. Einen Erstattungsanspruch gegen die Eigentümer des Grundstücks hat die GmbH nicht. Die Stadt Potsdam beauftragt die Potsdamer Straßenbau GmbH mit der Erschließung. Die Erschließung innerhalb der Grundstücksgrenzen wurde durch den Eigentümer finanziert.

2. Immaterielle Vermögensgegenstände – Finanzanlagen

Am 2.1.2023 erwarb die GmbH von Timon Werner (W) für 100.000 € einen Kommanditanteil an der Bürgerbräu-Brauerei-KG (KG). W war zu 5 % als Kommanditist beteiligt. Das Kapitalkonto des W wies am 2.1.2023 einen Bestand von 80.000 € aus. Der um 20.000 € (5 % von 400.000 €) höhere Kaufpreis ergab sich aufgrund eines (selbst geschaffenen) Firmenwerts bei der KG von 400.000 €. Bei Überweisung des Kaufpreises wurde gebucht:

Beteiligungen	80.000 €		
Firmenwert	20.000 €	an	Bank
			100.000 €

Gemäß der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der KG ergibt sich für die GmbH ein zutreffender Anteil am Gewinn für 2023 i. H. von 1.100 €, der sich wie folgt zusammensetzt:

Anteil am Gewinn lt. Bilanz	- 4.500 €
Gewinn lt. Ergänzungsbilanz (zutreffend ermittelt)	+ 2.550 €
Anteil an nicht abzugsfähigen BA (§ 4 Abs. 5 EStG)	+ 3.050 €
Festzustellender Gewinnanteil	1.100 €

Zahlungen seitens der KG sind daraufhin nicht erfolgt, so dass seitens der GmbH nichts gebucht wurde.

Der Verlust der KG ist aufgrund eines einmaligen, außergewöhnlichen Vorgangs entstanden. Die gute Ertragslage der KG wird dadurch nicht nachhaltig verändert. Da Y einen Gewinnanteil erwartet hatte, wies er die Buchhaltung an, die Hälfte der AK auszubuchen. Daraufhin wurde i. R. der Jahresabschlussarbeiten auf den 31.12.2023 gebucht:

Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 €	an	Beteiligungen	40.000 €
			Firmenwert	10.000 €

Zusätzlich wurde eine planmäßige Abschreibung auf den Firmenwert, ausgehend von einer Nutzungsdauer von vier Jahren, wie folgt gebucht:

Abschreibungen auf Finanzanlagen	5.000 €	an	Firmenwert	5.000 €
----------------------------------	---------	----	------------	---------

3. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Im Februar 2024 erfuhr Y während des Tauchurlaubs von seinem Nachbarn, Amtsrichter Müller (M), dass der ehemals gute Kunde der GmbH, Kaufmann Gerd Geier (G), im November 2023 unerwartet nicht belastetes Grundvermögen im Wert von ca. 300.000 € geerbt hat. Die GmbH hat noch eine (titulierte) Forderung gegen G i. H. von 7.140 € aus der Gestaltung eines Betriebsfests am 4.5.2021. Wegen Zahlungsunfähigkeit des G hat die GmbH die Forderung in der Bilanz zum 31.12.2022 zutreffend mit 0 € bewertet. G hat ansonsten keine Schulden. Das geerbte Grundstück hat er unmittelbar nach Abwicklung der Erbschaftsformalitäten im Mai 2024 für 320.000 € veräußert und der GmbH 7.140 € im Juni 2024 überwiesen.

II. Aufgabenstellungen und Bearbeitungshinweise

Teil 1: Alfred Fritsche

- ▶ Beurteilen Sie den Sachverhalt umfassend aus handels- und steuerrechtlicher Sicht für das Wj. 2023.
- ▶ Buchungssätze sind **nicht** zu bilden.
- ▶ Gehen Sie davon aus, dass F den Handels- und Steuerbilanzgewinn grundsätzlich jeweils so niedrig wie möglich ausweisen möchte (1. Priorität), und i. Ü. – soweit dies i. R. der gesetzlichen Vorschriften möglich ist – die Übereinstimmung von Handels- und Steuerbilanz wünscht (2. Priorität).
- ▶ In Zweifelsfällen ist die Auffassung der Finanzverwaltung zu vertreten.
- ▶ Planmäßige Abschreibungen sollen – soweit möglich – in der Handels- und der Steuerbilanz einheitlich vorgenommen werden. Die Anwendung der degressiven AfA ist nicht gewünscht.
- ▶ Eventuelle Centbeträge sind aufzurunden.

Teil 2: Plüsch & Bär OHG

- ▶ Würdigen Sie die Sachverhalte aus steuerrechtlicher Sicht und begründen Sie Ihre Lösung knapp, aber erschöpfend anhand der einschlägigen Bestimmungen des Handels- und des Steuerrechts. Erläutern Sie dabei kurz die Auswirkung auf die gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter.
- ▶ Auf evtl. GewSt, USt und GrESt ist nicht einzugehen.
- ▶ Centbeträge sind kaufmännisch zu runden.
- ▶ Gehen Sie davon aus, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- ▶ Eventuelle erforderliche notarielle Beurkundungen liegen vor.
- ▶ Erstellen Sie evtl. erforderliche (Ergänzungs-/Sonder-)Eröffnungs- und Schlussbilanzen nach Steuerrecht (inkl. Entwicklung etwaigen Sonderkapitals) für die Gesellschafter bzw. deren Einzelunternehmen. Wenden Sie dabei – sofern erforderlich – die Kapitalkontenanpassungsmethode an.

Teil 3: Y-GmbH

- ▶ Ermitteln Sie die Auswirkungen auf den nach Handels- und nach Steuerrecht auszuweisenden Jahresüberschuss/Gewinn für 2023, die sich aufgrund der genannten Feststellungen ergeben.
- ▶ Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Ansatz- und Bewertungsvorschriften erschöpfend, wie die dargestellten Teilsachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht zu behandeln sind. Dabei sind für beide Bilanzen die sich aus den Sachverhalten ergebenden Bilanzansätze zum 31.12.2023 zu ermitteln.
- ▶ Die für den Abschluss noch erforderlichen Buchungssätze sind anzugeben.
- ▶ Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handels- und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Bei

vom Handelsrecht abweichenden steuerrechtlichen Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsbilanz“ und/oder „Nur Steuerbilanz“ zu buchen.

- ▶ Soweit dies zulässig ist, sollen planmäßige Abschreibungen in der Handels- und der Steuerbilanz einheitlich vorgenommen werden.
- ▶ Der Jahresüberschuss in der Steuerbilanz soll möglichst niedrig ausfallen.
- ▶ Eventuelle Centbeträge sind kaufmännisch zu runden.
- ▶ In Zweifelsfällen ist die Auffassung der Finanzverwaltung zu vertreten.
- ▶ Steuerrückstellungen sind nicht zu berechnen.

III. Lösungshinweise

Teil 1: Alfred Fritsche

1. Bauvorhaben städtisches Pflegeheim

a) Unfertige Leistungen

Hinsichtlich des Baus des Pflegeheims liegt am Bilanzstichtag ein schwebendes Geschäft vor, weil die vertragliche Leistung noch von keiner Seite voll erfüllt ist. Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften sind grundsätzlich nicht zu bilanzieren. [0,5]

Etwas anderes gilt ggf. nur, soweit das Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung, z. B. durch Erfüllungsrückstände oder drohende Verluste, gestört ist. [0,5]

Da F das **Gebäude auf einem fremden Grundstück** errichtet, sind die unfertigen Leistungen (unfertigen Bauten), die fest mit dem Grund und Boden verbunden sind, zivilrechtliches Eigentum des Bauherrn (§§ 94, 946 BGB). Jedoch ist der Gesamtauftrag noch nicht abgenommen und somit noch **nicht fertig gestellt**, so dass noch **keine Gewinnrealisierung** erfolgen darf (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [0,5]

Insoweit hat F eine zum UV gehörende unfertige Leistung, die zu aktivieren ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB i. U.; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Die unfertigen Leistungen sind grundsätzlich mit den **Herstellungskosten** (§ 255 Abs. 2 HGB) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Handels- und steuerrechtlich sind die Material- und Fertigungseinzelkosten, die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des AV in die Herstellungskosten einzubeziehen (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). [0,5]

Verwaltungskosten können nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 b Satz 1 EStG in die Herstellungskosten einbezogen werden. [0,5]

Nach der **Aufgabenstellung** ist ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht. Daher ist das Wahlrecht in der Weise auszuüben, dass die **Verwaltungskosten nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen** sind. [0,5]

Vertriebskosten gehören dagegen **nicht** zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB). [0,5]

Die **USt** gehört **nicht** zu den Herstellungskosten, weil (insbesondere) die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG nicht greift und somit ein steuerpflichtiger, zum VoSt-Abzug berechtigender Leistungsaustausch vorliegt (§ 9b Abs. 1 EStG). [0,5]

Die **Vertragsstrafe** gehört ebenfalls **nicht** zu den Herstellungskosten. [0,5]

Die **unfertigen Leistungen** sind zunächst mit (230.000 € gesamt - 20.000 € Verwaltungs- und Vertriebskosten =) 210.000 € anzusetzen. [0,5]

Als Teil des UV sind sie handelsrechtlich mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). [0,5]

Der handelsrechtliche, beizulegende Wert ist aufgrund einer verlustfreien Bewertung zu ermitteln. Ist der Verkaufserlös niedriger als die insgesamt angefallenen Herstellungskosten (Vollkosten), ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Das gilt handelsrechtlich auch bei Verlustprodukten hinsichtlich bewusst kalkulierter Verluste. Diese sind i. R. des Imparitätsprinzips gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ebenso bei der verlustfreien Bewertung zu berücksichtigen. [0,5]

Im vorliegenden Fall ergibt sich folgender handelsrechtlich am Bilanzstichtag zu berücksichtigender beizulegender Wert: [1,5]

Voraussichtlicher Verkaufserlös	4.000.000 €	
Nach dem Bilanzstichtag noch anfallende Kosten (auf Vollkostenbasis):		
▶ Selbstkosten gesamt	4.220.000 €	
▶ Bisher entstandene Kosten	- 230.000 €	- 3.990.000 €
Beizulegender Wert		10.000 €

Damit ist eine **außerplanmäßige Abschreibung** i. H. von 200.000 € auf den niedrigeren beizulegenden Wert i. H. von 10.000 € vorzunehmen.

Eine **Drohverlustrückstellung** ist **nicht** zu bilden. Zwar handelt es sich um einen drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft. Bei Absatzgeschäften ist eine Drohverlustrückstellung jedoch erst zu bilden, wenn der Aktivposten vollständig abgeschrieben wurde und darüber hinaus ein drohender Verlust noch nicht ergebniswirksam erfasst werden konnte. Insoweit geht die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert der Drohverlustrückstellung vor. [0,5]

Steuerrechtlich kann eine **Teilwertabschreibung** vorgenommen werden, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [1,0]

Im vorliegenden Fall steht der zu erzielende Erlös fest; insoweit ist die **Wertminderung von Dauer**. [0,5]

Steuerrechtlich ist jedoch zu beachten, dass eine Teilwertabschreibung bei bewusst kalkulierten Verlusten **nicht** zulässig ist, wenn das Unternehmen – so wie hier – **Gewinne** erzielt (vgl. H 6.7 Verlustprodukte und H 6.7 Halfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden, 2. Spstr., 3. Unterstr. EStH). [1,0]

Dementsprechend sind die unfertigen Leistungen in der Steuerbilanz zwingend mit den Herstellungskosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Da Handels- und Steuerbilanzwerte auseinanderfallen, wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrochen (§ 5 Abs. 6 EStG). Somit hat eine Korrektur i. H. von 200.000 € für Zwecke der Erstellung der Steuerbilanz i. S. des § 60 Abs. 2 EStDV zu erfolgen. [1,0]

b) Vertragsstrafe

Die durch Ereignisse im abgelaufenen Wj. (wirtschaftliche Verursachung) „verwirkte“ Vertragsstrafe (Außenverpflichtung) ist im Wege einer **Verbindlichkeitenrückstellung** zu berücksichtigen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 246 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, R 5.7 Abs. 2 EStR). [1,0]

Die Vertragsstrafe (der Höhe nach ungewiss) führt **nicht** zu in künftigen Wj. zu aktivierenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG). Mit einer Inanspruchnahme ist zu rechnen. [1,0]

Sie ist mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag i. H. von 100.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies gilt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch für die Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). [0,5]

Eine Abzinsung erfolgt weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz, da die Restlaufzeit weniger als zwölf Monate bzw. nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB i. U.; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG). [0,5]

2. Überlassung des Hydraulik-Baggers

a) Beurteilung des Hydraulik-Baggers

Die Überlassung des Baggers war für eine unkündbare Grundmietzeit (sieben Jahre und vier Monate) vereinbart worden. Sie beträgt $\frac{88}{144}$ der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Baggers und damit mehr als 40 %, aber nicht mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Die AK i. H. von 150.000 € einschließlich aller Nebenkosten werden innerhalb der Grundmietzeit durch die Leasingraten i. H. von (1.500 € x 88 Monate =) 132.000 € aber nur z. T. gedeckt. [1,0]

Damit liegt ein **Teilmortisationsleasing** über ein bewegliches Wirtschaftsgut vor.¹ [0,5]

Der Bagger ist dem F als Leasinggeber als zivil- und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB; § 39 Abs. 1 AO), weil der Leasingnehmer auf Verlangen des F den Bagger zu einem fest vereinbarten Preis zu übernehmen hat.² [0,5]

Somit hat F den Bagger als materiellen Vermögensgegenstand/materielles Wirtschaftsgut zu aktivieren. Er dient ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken und gehört daher zum **notwendigen BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR)**. Handels- und steuerrechtlich besteht das Gebot zur Aktivierung (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Da der Bagger auf Dauer dem Betrieb dienen soll, gehört er zum (abnutzbaren, beweglichen) AV (§ 247 Abs. 2 HGB). [0,5]

Die Bewertung erfolgt im Zugang mit den AK und am Bilanzstichtag grundsätzlich mit den fortgeführten AK (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [0,5]

Umsatzsteuerlich erbringt F mit der Überlassung des Baggers i. R. eines Leasingvertrags eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 UStG). Nach **Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE** liegt **keine Lieferung** vor, weil aus den zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand **nicht** automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll. Die abziehbare VoSt gehört nicht zu den AK (§ 9b Abs. 1 EStG). [1,0]

Der Bagger ist zwar bereits am 30.6.2023 vor Ort abgestellt worden, die **Lieferung** aber erst nach der **Montage am 1.9.2023** durch Arbeitnehmer des Lieferanten V erfolgt. Dieser Zeitpunkt ist auch der Beginn für die Vornahme planmäßiger AfA (**R 7.4 Abs. 1 Satz 3 EStR**). [0,5]

Die **Abschreibung/AfA** erfolgt über die Nutzungsdauer von zwölf Jahren (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB; § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG) und ist zeitanteilig für vier Monate vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Sie beträgt im **Jahr 2023**:

$$150.000 \text{ €} : 12 \text{ Jahre} \times \frac{4}{12} = 4.167 \text{ €} \quad [0,5]$$

Da der Bagger ein abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des AV ist, kann F neben der AfA steuerrechtlich eine Sonderabschreibung i. H. von 20 % der AK vornehmen (§ 7g Abs. 5 EStG):

$$150.000 \text{ €} \times 20 \% = 30.000 \text{ €} \quad [0,5]$$

Die weiteren Voraussetzungen des **7g Abs. 6 EStG** sind erfüllt:

- ▶ Der Betrieb hat im Wj. 2021 die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschritten, und
- ▶ das Wirtschaftsgut wird im Jahr der Anschaffung und im darauffolgenden Wj. vermietet. [0,5]

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75 NWB BAAAA-76904, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/3 Nr. 1.

2 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75 NWB BAAAA-76904, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/3 Nr. 1, Tz. 2a).

3 Vgl. BMF, Schreiben v. 9.1.1996 - IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl 1996 I S. 9 NWB ZAAAA-84902, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/8, Tz. II.

Die Sonderabschreibung stellt ein steuerrechtliches Wahlrecht dar, das unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden darf (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, § 60 Abs. 2 EStDV). [0,5]

Voraussetzung ist, dass der Bagger in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). [0,5]

b) Forfaitierung der laufenden Leasingraten

F erhält die abgezinsten Leasingraten in einer Summe von der Bank. Damit sind die – dem Grunde nach noch nicht entstandenen und deshalb auch noch nicht bilanzierten – Ansprüche des F aus dem Überlassungsverhältnis endgültig erfüllt. [0,5]

Wegen seiner fortbestehenden Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung hat F den Forfaitierungserlös, soweit er auf die (bestimmte) Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt, wie eine Mietvorauszahlung in einen PRAP einzustellen (§ 250 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG).⁴ Die Forfaitierung wirkt sich somit auf den Gewinn des Wj. 2023 nicht aus. [1,0]

c) Forfaitierung des künftigen Verwertungserlöses

Folglich liegt eine sog. **unechte Forfaitierung** vor. Die Abtretung der Forderung an die Bank erfolgte im Ergebnis nur erfüllungshalber. Sie begründet somit ein Darlehensverhältnis.⁵ [1,0]

F hat i. H. des Auszahlungsbetrags eine Verbindlichkeit zu passivieren. Die **Bewertung** der Verbindlichkeit erfolgt mit dem Erfüllungsbetrag (steuerrechtlich: AK = Rückzahlungsbetrag), § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit Nr. 2 Satz 1 EStG. Das entspricht dem Auszahlungsbetrag i. H. von 54.375 €. [1,0]

In der Höhe der Differenz zu 75.000 € liegt ein **schwebendes Geschäft (Darlehensüberlassung)** vor. Somit ist die Zinsverpflichtung **ratierlich jährlich** als **Aufwand** auszuweisen. [0,5]

3. Kauf des neuen Krans

Der Kran ist ein materieller Vermögensgegenstand/materielles Wirtschaftsgut im Eigentum des F. Er dient ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken und gehört daher zum **notwendigen BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR)**. Handels- und steuerrechtlich besteht das Gebot zur Aktivierung (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Kran soll auf Dauer dem Betrieb dienen und gehört daher zum **(abnutzbaren, beweglichen) AV (§ 247 Abs. 2 HGB)**. [1,0]

Die Bewertung erfolgt im Zugang mit den AK und am Bilanzstichtag grundsätzlich mit den fortgeführten AK (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), steuerrechtlich, allerdings unter **Beachtung von § 7g EStG**). [0,5]

Gemäß **§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB und § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG** muss eine planmäßige Abschreibung/AfA über die Nutzungsdauer erfolgen. Die Abschreibung/AfA ist im Jahr der Anschaffung zeitanteilig vorzunehmen (**§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG**). [0,5]

AK (§ 255 Abs. 1 HGB)	350.000 €
Abschreibung (350.000 € : 15 Jahre x 10/12)	- 19.444 €
Bilanzansatz zum 31.12.2023	330.556 €

[1,0]

Da es sich bei dem Kran um ein begünstigtes Wirtschaftsgut i. S. von **§ 7g Abs. 1 EStG** handelt, darf nach **§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG** eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung i. H. von 50 % der AK (175.000 €), max. i. H. des gebildeten **IAB** (140.000 €), vorgenommen werden. Diese Gewinnerhöhung wird gewählt, denn lt. **Aufgabenstellung** soll hierfür eine Verwendung erfolgen. Nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG kann sodann i. H. von 175.000 €, max. i. H.

HINWEIS

Bei **beweglichen Wirtschaftsgütern des AV**, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Stpfl. statt der linearen AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG die **degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG** in Anspruch nehmen. Der AfA-Satz beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG das 2,5-fache des linearen AfA-Satzes, max. 25 %. Degressive AfA war jedoch **lt. Aufgabenstellung nicht gewünscht**.

⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 9.1.1996 - IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl 1996 I S. 9 NWB ZAAAA-84902, Tz III.2a).
⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 9.1.1996 - IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl 1996 I S. 9 NWB ZAAAA-84902, Tz III.1.

der Hinzurechnung von 140.000 €, eine Herabsetzung von den AK vorgenommen werden. Auch dieses Wahlrecht wird ausgeübt aufgrund der Vorgabe einer Verwendung bzw. der Vorgabe, dass ein niedriger Gewinn gewünscht ist. [2,0]

Da der Kran ein abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des AV ist, kann F zudem eine Sonderabschreibung i. H. von 20 % der AK vornehmen (§ 7g Abs. 5 EStG). [0,5]

Die weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG sind erfüllt:

- ▶ Der Betrieb hat im Wj. 2021 die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschritten, und
- ▶ das Wirtschaftsgut wird im Jahr der Anschaffung und im darauffolgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt. [0,5]

Bemessungsgrundlage der AfA und der Sonderabschreibung sind die um den Abzug nach § 7g Abs. 2 EStG geminderten AK (§ 7g Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 EStG). [0,5]

Die Herabsetzung der AK und die Sonderabschreibung stellen steuerrechtliche Wahlrechte dar, die unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden dürfen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, § 60 Abs. 2 EStDV). [0,5]

Voraussetzung ist, dass der Kran in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). [0,5]

Der **steuerrechtliche Bilanzansatz** entwickelt sich wie folgt:

AK	350.000 €
Absetzung nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG	- 140.000 €
AfA-Bemessungsgrundlage	210.000 €
AfA (210.000 € : 15 Jahre × 1/2)	- 11.667 €
Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG (20 % von 210.000 €)	- 42.000 €
Bilanzansatz zum 31.12.2023	156.333 €

[1,0]

Gewinnauswirkungen innerhalb der Steuerbilanz:

Absetzung von den AK	- 140.000 €
AfA	- 11.667 €
Sonderabschreibung	- 42.000 €
	- 193.667 €

[1,0]

Außerbilanzielle Korrekturen:

Außerbilanzielle Gewinnerhöhung	+ 140.000 €
---------------------------------	-------------

Summe der Punkte – Teil 1 [36,0]

Teil 2: Plüsch & Bär OHG

1. Grundstück in Fürth

Gemäß § 242 Abs. 1 HGB darf die OHG handelsrechtlich nur Vermögensgegenstände bilanzieren, die in ihrem Eigentum (Gesamthandseigentum, § 718 BGB – ab dem Rechtsstand 1.1.2024 wird hieraus durch das MoPeG⁶ Gesellschaftsvermögen) stehen. Handelsrechtlich gehört das Grundstück Fürth nicht zum Vermögen der OHG. Damit ist es handelsrechtlich nicht in der OHG-Bilanz auszuweisen. Das Grundstück befindet sich zu je 1/2 im **zivilrechtlichen Eigentum** der Eheleute P. Auch **wirtschaftliches Eigentum** liegt bei den Eheleuten P vor, da bei Nutzungsüberlassungsverhältnissen das Nutzungsrecht allein kein anderweitiges wirtschaftliches Eigentum begründet. [1,0]

6 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl 2021 I S. 3436.

HINWEIS

- ▶ **Handelsrechtlich** ist bei **Personengesellschaften** ausschließlich das **Gesamthandsvermögen** zu bilanzieren. Steuerrechtliches SBV berührt die Handelsbilanz einer Personengesellschaft nicht!
- ▶ Der **Anteil der Ehefrau an dem Grundstück** kann **steuerrechtlich nicht bilanziert** werden, weil dieser kein Vermögen des Gesellschafters ist.

HINWEIS

- ▶ Da der **eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteil** unmittelbar in den Betriebsbereich geliefert wurde, erfolgte bereits die **Anschaffung im Betrieb** (s. auch § 9a EStDV analog). Eine Einlage ist in diesem Fall logischerweise nicht möglich.
- ▶ Anders müsste die Lösung lauten, wenn **im ersten Schritt ein Zugang im PV** erfolgt wäre und anschließend eine Nutzungsänderung vorgelegen hätte. Dann wäre der Grundstücksteil aus dem PV in das BV eingelegt worden.

Steuerrechtlich gehören darüber hinaus auch solche Wirtschaftsgüter zum BV, die einem Mitunternehmer gehören, wenn sie dem Betrieb der OHG unmittelbar dienen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, R 4.2 Abs. 2 EStR, R 4.2 Abs. 12 Satz 1 EStR). [0,5]

Das erworbene Grundstück ist aber nur insoweit **notwendiges SBV**, als es der OHG dient und zugleich anteilig dem Gesellschafter P zuzurechnen ist (R 4.2 Abs. 12 Satz 2 EStR, H 4.2 Abs. 12 Miteigentum von Nichtgesellschaftern EStH). [0,5]

Steuerrechtlich ist das **Grundstück in selbstständige Wirtschaftsgüter** (hier in drei selbstständige Wirtschaftsgüter: Gebäude und drei jeweils dazugehörige Wirtschaftsgüter Grund und Boden) **aufzuteilen**, soweit sie in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen und Eigentumsverhältnissen stehen (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 4 EStR, H 4.2 Abs. 4 Miteigentum EStH). Besondere Wirtschaftsgüter sind hierbei, jeweils bezogen auf P und seine Ehefrau:

1. **EG:** fremdbetrieblich vermietet;
2. **1.OG:** eigenbetrieblich genutzt;
3. **OG:** zu fremden Wohnzwecken unentgeltlich genutzt. [1,0]

Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche des einzelnen Gebäudeteils zur Gesamtnutzfläche zugrunde zu legen (R 4.2 Abs. 6 EStR). [0,5]

Bei **jedem dieser Wirtschaftsgüter** ist eine **separate Prüfung** vorzunehmen, ob es zum notwendigen bzw. gewillkürten BV oder zum PV gehört:

Die Hälfte des durch die OHG eigenbetrieblich genutzten Teils des Gebäudes und des zuzurechnenden Grund und Bodens, also (50 % von $\frac{1}{3}$) $\frac{1}{6}$ **des gesamten Grundstücks**, sind **notwendiges SBV I**. Die Nichterfassung in der Buchführung und die Absicht, das Grundstück als PV zu behandeln, ändern daran nichts (s. auch R 4.2 Abs. 1 Satz 2 EStR). [1,0]

Der **von der OHG genutzte Gebäudeteil** sowie der dazugehörige Anteil des Grund und Bodens (R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR) sind in der Sonderbilanz des Gesellschafters P zwingend zu aktivieren (R 4.2 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Abs. 12 EStR).

Der **erworbene Grundstücksteil** ist dem Gesellschafter P **ab 1.7.2023** zuzurechnen, weil er zu diesem Zeitpunkt mit dem Übergang von Nutzen und Lasten das **wirtschaftliche Eigentum** erlangt hat (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). [0,5]

Der Anteil des Gesellschafters P an dem **unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken genutzten 2. OG** ist einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens notwendiges PV, da dieses Wirtschaftsgut dem Gesellschafter B für dessen Wohnzwecke unentgeltlich überlassen wurde (H 4.2 Abs. 12 Überlassung zu Wohnzwecken EStH). [1,0]

Der Anteil des Gesellschafters P an dem **fremdbetrieblich vermieteten EG** könnte einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens als gewillkürtes BV in seiner Sonderbilanz ausgewiesen werden. Voraussetzung dafür wäre, dass dieser Teil in der Buchführung und in der Bilanz eindeutig als BV ausgewiesen wird (H 4.2 Abs. 9 Nachweis der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen EStH). Da dies lt. Sachverhalt (nicht gewollt und auch) nicht erfolgt ist, gehört auch dieser Teil zum **notwendigen PV des P**. [1,0]

Das **zur Grundstücksfinanzierung aufgenommene Darlehen** ist entsprechend dem bilanzierten eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil zu (50 % von $\frac{1}{3}$) $\frac{1}{6}$ **als notwendiges SBV I des P** zu passivieren, weil es dazu in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht (H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH). [1,0]

Gesellschafter P hat folgende Werte (= AK) in seiner Sonderbilanz auszuweisen:

Grund und Boden:	$\frac{1}{6}$ von 144.000 € =	24.000 €
Gebäude:	$\frac{1}{6}$ von 576.000 € =	96.000 €
Darlehen:	$\frac{1}{6}$ von 500.000 € =	83.333 €
		[1,0]

Aktiva	Sonderbilanz P zum 1.7.2023		Passiva
Grundstück Fürth:		Sonderkapital	36.667 €
▶ Grund und Boden	24.000 €	Darlehen	83.333 €
▶ Gebäude	96.000 €		
	120.000 €		120.000 €

[1,0]

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gehören auch die Vergütungen, die Gesellschafter P für die Überlassung von Wirtschaftsgütern von der OHG bezogen hat, zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die von der OHG gezahlten Mieten i. H. von 2.500 € monatlich sind beim Gesellschafter P entsprechend zur Hälfte als Sonder-BE und mit (6 x 2.500 € x 50 % =) 7.500 € in seiner Sonder-GuV zu erfassen.

[1,0]

Die OHG hat diesen Anteil an der Miete im Laufe des Wj. bereits ausgezahlt, so dass i. H. von 7.500 € gleichzeitig Entnahmen des Gesellschafters P aus seinem SBV vorliegen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).

[0,5]

Die anteilig auf P entfallende Darlehenstilgung (1/6 von 11.000 € = 1.833 €) ist eine Einlage des Gesellschafters P in sein SBV, weil sie aus privaten Mitteln geleistet wurde (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG).

[0,5]

Die anteiligen Zinsen i. H. von (1/6 von 5.000 € =) 833 € und die anteiligen übrigen Grundstücksaufwendungen i. H. von (1/6 von 1.200 € =) 200 €, die auf das SBV entfallen, sind als Sonder-BA zu erfassen (§ 4 Abs. 4 EStG).

[0,5]

Da die Zinsen und die übrigen Grundstücksaufwendungen aus privaten Mitteln des Gesellschafters P gezahlt wurden, liegen auch insoweit Einlagen in das SBV vor (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG).

[0,5]

Die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, wonach Schuldzinsen bei Überentnahmen nicht abziehbar sind, ist vorliegend nicht einschlägig, weil die Schuldzinsen zur Finanzierung des AV geleistet wurden (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG).

[1,0]

Als Sonder-BA des Gesellschafters P ist auch die AfA des bilanzierten Gebäudeteils zu berücksichtigen. Sie beträgt (2 % von 96.000 € =) 1.920 € jährlich und ist pro rata temporis für sechs Monate mit 960 € anzusetzen, denn der Bauantrag wurde nicht nach dem 31.3.1985 gestellt (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

[1,0]

Die Sonder-BE und Sonder-BA sind in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der OHG zu erfassen und wirken sich daher auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft aus (§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Bei der Gewinnverteilung ist der Sonderbilanzgewinn allein dem Gesellschafter P zuzurechnen.

[0,5]

Zum Ende des Wj. ermittelt sich das Sonderkapital P wie folgt:

Sonderkapital P zum 1.7.2023	36.667 €
Entnahmen 2023: Mieteinnahmen	- 7.500 €
	<hr/> 29.167 €
Einlagen 2023:	
▶ Darlehenstilgung	+ 1.833 €
▶ Zinsen	+ 833 €
▶ Grundstücksaufwendungen	+ 200 €
	<hr/> 32.033 €
Gewinn (7.500 € - 833 € - 200 € - 960 €)	+ 5.507 €
Sonderkapital P zum 31.12.2023	37.540 €

[2,0]

Zum Ende des Wj. ist folgende **Sonderbilanz** aufzustellen:

Aktiva	Sonderbilanz P zum 31.12.2023	Passiva
Grundstück Fürth		Sonderkapital 31.12.2023
▶ Grund und Boden	24.000 €	
▶ Gebäude	95.040 €	Darlehen
	119.040 €	
		119.040 €

[1,0]

Durch eine **vereinfachte Sonder-GuV-Rechnung** kann der **Sonderbilanzgewinn** wie folgt dargestellt werden:

Aufwand	Sonder-GuV-Rechnung P 2023	Ertrag
Zinsen	833 €	Mieteinnahmen
Grundstücksaufwendungen	200 €	
AfA	960 €	
Gewinn	5.507 €	
	7.500 €	7.500 €

2. Auflösung der OHG

Die Auflösung der OHG erfolgt im Wege einer **Realteilung**, denn die Gesellschafter P und B haben die vorhandenen Vermögensgegenstände ihrem Beteiligungsverhältnis entsprechend in natura aufgeteilt und führen diese jeweils i. R. eines Einzelunternehmens fort (**§ 131 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 145 Abs. 1 HGB**). [0,5]

Handelsrechtlich ist es möglich, die real geteilten Vermögensgegenstände in den Einzelunternehmen zum Buchwert fortzuführen.

Steuerrechtlich sind bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft **zwingend** die **Buchwerte** fortzuführen, wenn Teilbetriebe (oder Einzelwirtschaftsgüter) in das BV des jeweiligen Mitunternehmers übertragen werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (**§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG**). Eine Gewinnrealisierung wird dadurch vermieden. [1,0]

Als **Teilbetrieb** gilt die **Beteiligung an der T-GmbH** (Kapitalgesellschaft), die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst, weil die Beteiligung zum steuerrechtlichen BV der OHG gehört (**§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG**).⁷ [1,0]

Der Betrieb der OHG weist auch ohne die GmbH-Beteiligung alle Merkmale eines Betriebs i. S. des EStG auf und ist für sich lebensfähig. Da die OHG und die GmbH jeweils selbstständig geführt und organisatorisch getrennt an unterschiedlichen Orten mit unterschiedlichen Kunden- und Lieferantenstämmen betrieben wurden, wird auch auf P ein Teilbetrieb übertragen (**R 16 Abs. 3 Satz 1 EStR**). [1,0]

Da vorliegend Teilbetriebe und nicht Einzelwirtschaftsgüter übertragen wurden, greift die **Sperrfrist gem. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG**, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts für den jeweiligen Übertragungsvorgang führt, **nicht ein**.⁸ [1,0]

Zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven sind die Kapitalkonten der Gesellschafter P und B erfolgsneutral an die Summe der Buchwerte der ihnen zugeteilten Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der jeweiligen Auf- und Abstockungen in den **Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter anzupassen**. Nach der **Kapitalanpassungsmethode** werden dabei die Kapitalkonten in den Eröffnungsbilanzen der Einzelunternehmen den Buchwerten der Wirtschaftsgüter des übernommenen BV (rechnerisch) angeglichen.⁹ [1,0]

⁷ Siehe auch R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR; BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - S 2242, BStBl 2019 I S. 6 NWB ZAAAH-03838, Beck'sche Steuererlasse 1 S 16/3, Rz. 6.

⁸ Siehe auch BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - S 2242, BStBl 2019 I S. 6 NWB ZAAAH-03838, Tz. VIII.

⁹ Siehe auch BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - S 2242, BStBl 2019 I S. 6 NWB ZAAAH-03838, Tz. VII.

Die **stillen Reserven** betragen insgesamt 400.000 €. Davon entfallen 60 % = 240.000 € auf P und 40 % = 160.000 € auf B. P übernimmt 60.000 € und B 340.000 €. Dies führt zur Verlagerung stiller Reserven von Gesellschafter P auf Gesellschafter B von 180.000 €. [1,0]

Die **Sonderbilanz des P** ist **aufzulösen**. Der in seinem SBV gehaltene Grundstücksteil ist unter Buchwertfortführung als **notwendiges BV** in die **Eröffnungsbilanz seines Einzelunternehmens** aufzunehmen (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG). [1,0]

Eine **Überführung in sein PV** ist **nicht möglich**, weil dieser Teil eigenbetrieblichen Zwecken dient und somit zwingend zum notwendigen BV gehört (**R 4.2 Abs. 7 EStR**). Entsprechendes gilt auch für das anteilige Darlehen (**H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH**). Für B ergeben sich hieraus keine steuerrechtlichen Auswirkungen. [1,0]

Bei der **erfolgsneutralen Auflösung der Ergänzungsbilanzen in der steuerrechtlichen Schlussbilanz der OHG** heben sich der Minderwert und der Mehrwert des Buchwerts Grund und Boden i. H. von jeweils 40.000 € gegeneinander auf. Damit verbleibt es bei einer Minderung des Kapitalkontos des P und einer Erhöhung des Kapitalkontos des B um je 40.000 €.

Danach stellen sich die **Schlussbilanz der OHG** und die **Eröffnungsbilanzen der neu gegründeten Einzelunternehmen** wie folgt dar:

HINWEIS

Die **Abweichungen der Kapitalkonten P und B gegenüber der OHG-Bilanz** im Sachverhalt ergeben sich aus der Auflösung der Ergänzungsbilanzen.

Aktiva	Steuerrechtliche Schlussbilanz OHG zum 31.12.2023	Passiva
Grundstück Schillerstraße		Kapital P 320.000 €
▶ Grund und Boden	400.000 €	Kapital B 280.000 €
▶ Gebäude	500.000 €	Verbindlichkeiten 950.000 €
Beteiligung T-GmbH	60.000 €	
Geschäftseinrichtung	60.000 €	
Waren	400.000 €	
Kasse	50.000 €	
Bank	80.000 €	
	1.550.000 €	1.550.000 €

[1,5]

Aktiva	Eröffnungsbilanz P zum 1.1.2024	Passiva
Grundstück Schillerstraße		Kapital lt. Schlussbilanz OHG 320.000 €
▶ Grund und Boden	400.000 €	Kapitalanpassung + 220.000 €
▶ Gebäude	500.000 €	
Grundstück Fürth		Sonderkapital + 37.540 €
▶ Grund und Boden	24.000 €	577.540 €
▶ Gebäude	95.040 €	
Geschäftseinrichtung	60.000 €	Darlehen 81.500 €
Waren	400.000 €	Verbindlichkeiten 950.000 €
Kasse	50.000 €	
Bank	80.000 €	
	1.609.040 €	1.609.040 €

[1,5]

Aktiva	Eröffnungsbilanz B zum 1.1.2024	Passiva
Beteiligung T-GmbH	60.000 €	Kapital lt. Schlussbilanz OHG 280.000 €
		Kapitalanpassung - 220.000 €
	60.000 €	60.000 €

[1,0]

Summe der Punkte – Teil 2

[32,0]

Teil 3: Y-GmbH

1. Sachanlagen und sonstige betriebliche Aufwendungen

Das **Erbbaurecht** ist ein veräußerliches und vererbliches Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu errichten (§ 1 ErbbauRG; §§ 311b und 873 BGB). [1,0]

Als **grundstücksgleiches Recht** ist es ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut, das im AV (§ 247 Abs. 2 HGB) auszuweisen ist. Es gehört zu den Sachanlagen und ist kein immaterieller Vermögensgegenstand/immaterielles Wirtschaftsgut (H 5.5 Erbbaurecht EstH).

Das Erbbaurecht ist im Zugang mit den AK und am Bilanzstichtag mit den **fortgeführten AK** anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [1,0]

Zu den AK gehören alle Aufwendungen, die getätigt wurden, um den Vermögensgegenstand bzw. das Wirtschaftsgut zu erwerben, d. h. von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen (§ 255 Abs. 1 HGB). Das sind alle mit dem Abschluss des Erbbaurechtsvertrags zusammenhängenden Kosten (H 6.2 AK, H 6.2 Erbbaurecht, 1. Spstr. EstH). [0,5]

Die **abziehbare VoSt** i. H. von 2.147 € (aus Maklerprovision 1.425 € und aus Notarkosten 722 €) gehört **nicht** zu den AK (§ 9b Abs. 1 EStG). [0,5]

Ermittlung der AK:

GrESt	24.450 €
Maklerprovision (ohne USt)	+ 7.500 €
Gerichtskosten	+ 4.500 €
Notarkosten (ohne USt)	+ 3.800 €
	40.250 €

[0,5]

Die Bestellung des Erbbaurechts begründet über seinen bloßen Erwerb hinaus ein auf einen fortdauernden Leistungsaustausch gerichtetes Dauerschuldverhältnis (ein der Miete oder Pacht angenähertes entgeltliches Nutzungsverhältnis). Insoweit handelt es sich um ein **schwebendes Geschäft**, das grundsätzlich nicht zu bilanzieren ist. [0,5]

Da sich im vorliegenden Fall der Anspruch auf Nutzungsüberlassung einerseits und auf Zahlung der Erbbauzinsen andererseits **gleichwertig gegenüberstehen**, erfolgt weder eine über die o. g. AK hinausgehende Aktivierung des Nutzungsrechts mit dem Kapitalwert noch eine Passivierung der Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses mit dem Kapitalwert als Verbindlichkeit. [0,5]

Die laufenden **Erbbauzinszahlungen** sind sofort abzugsfähiger Aufwand/Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG). [0,5]

Das Erbbaurecht ist **planmäßig abzuschreiben** (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB; § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die planmäßige Abschreibung/AfA erfolgt **linear** über die Nutzungsdauer von 99 Jahren. Die planmäßige Abschreibung/AfA ist ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, im vorliegenden Fall ab dem Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten des Erbbaurechts am 1.1.2023, vorzunehmen. [1,0]

AK	40.250 €
Planmäßige Abschreibung/AfA linear, für 12 Monate	- 407 €
Bilanzansatz zum 31.12.2023	39.843 €

[1,0]

Die **vertragsgemäß von der GmbH übernommenen Erschließungskosten außerhalb des Grundstücks** stellen einen zusätzlichen Teil des Nutzungsentgelts für das Erbbaurecht dar. Sie gehören deshalb **nicht** zu den **AK des Erbbaurechts**. [0,5]

Hierbei handelt es sich um Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die z. T. Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Für das vorausbezahlte Nutzungsentgelt ist deshalb grundsätzlich ein **ARAP** zu bilden (§ 250 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG; s. auch H 6.4 Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge, 1.Spstr. EStH). [1,0]

Die für die Erschließung in Rechnung gestellte USt ist nicht als VoSt abziehbar, weil die Erschließung i. R. der hoheitlichen Maßnahmen der Stadt Potsdam ausgeführt wurde. Damit ist die Leistung nicht durch einen Unternehmer erbracht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG i. U.). Tatsächlicher Empfänger der Leistung der Potsdamer Straßenbau GmbH kann nur die Stadt Potsdam sein, die nur ihrerseits berechtigt ist, von der GmbH die Erschließungsbeiträge einzufordern. Die Rechnungslegung der Straßenbau GmbH an die GmbH kann nur als Abkürzung des Zahlungswegs gesehen werden.¹⁰ Die an die ausführende Firma gezahlte USt gehört damit zu den **Nutzungsaufwendungen**. [1,0]

ARAP zum 31.12.2023:

44.625 € x 98 Jahre : 98,5 Jahre = 44.398 €

[1,0]

Korrekturbuchungen („Alle Bereiche“):

Grundstücksgleiche Rechte	39.843 €			
Abschreibungen auf Sachanlagen	407 €			
VoSt	2.147 €	an	Grundstücksaufwendungen	42.397 €

ARAP	44.398 €			
Grundstücksaufwendungen	227 €	an	Unbebaute Grundstücke	37.500 €
			VoSt	7.125 €

[2,0]

Bilanzansätze:

Grundstücksgleiche Rechte	39.843 €
ARAP	44.398 €
Unbebaute Grundstücke	0 €
USt (weniger VoSt)	- 4.978 €

[0,5]

Auswirkungen auf das Ergebnis:

Mehr Abschreibung	- 407 €
Weniger Grundstücksaufwand	+ 42.170 €
	+ 41.763 €

[0,5]

2. Immaterielle Vermögensgegenstände - Finanzanlagen

a) Handelsrechtliche Beurteilung

Der Kommanditanteil an der KG ist ein Vermögensgegenstand, der bei der GmbH geeignet ist, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zur KG zu dienen. Er gehört somit zum AV und stellt deshalb eine Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB dar. Auf die Beteiligungsquote kommt es dabei nicht an. [1,0]

Die Beteiligung ist im Zugang und grundsätzlich am Bilanzstichtag gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den AK anzusetzen. Zu den AK gehört alles, was für den Erwerb der Beteiligung aufgewendet wurde (§ 255 Abs. 1 HGB). [0,5]

10 Vgl. BMF, Schreiben v. 7.6.2012 - IV D 2 - S 7300/07/10001 :001, BStBl 2012 I S. 621 NWB ZAAAE-11237, Beck'sche Steuererlasse 500 S 15/14.

Die GmbH hat für den Kommanditanteil einen Kaufpreis i. H. von 100.000 € aufgewendet. Weitere Aufwendungen sind nicht angefallen. Der handelsrechtliche Beteiligungsansatz beträgt daher zum Zeitpunkt des Erwerbs 100.000 €. [0,5]

Für den **Bilanzansatz zum 31.12.2023** ist zu **prüfen**, ob eine **außerplanmäßige Abschreibung** vorzunehmen ist oder vorgenommen werden kann (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB). [0,5]

Ein **niedrigerer beizulegender Wert** stellt auf den inneren Wert der Beteiligung ab, der u. a. am Ertragswert gemessen werden kann. Der durch den einmaligen Vorgang entstandene Verlust der KG beeinflusst den inneren Wert der Beteiligung nicht. Gründe für einen niedrigeren beizulegenden Wert der Beteiligung zum 31.12.2023 sind aus dem Sachverhalt nicht erkennbar. Eine handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung ist daher nicht geboten. [1,0]

Der handelsrechtliche Bilanzansatz beträgt somit zwingend **100.000 €**. [0,5]

Handelsrechtlich ergibt sich für die **GmbH aus der Kommanditbeteiligung ein Ergebnisanteil i. H. von - 4.500 €**. [0,5]

Verluste führen grundsätzlich **nicht** zu **Forderungen der KG gegen ihre Gesellschafter**. Der anteilige Verlust ist daher in der Handelsbilanz der GmbH **nicht** zu berücksichtigen. [0,5]

Korrekturbuchungen zum 31.12.2023 („Nur Handelsbilanz“):

Beteiligungen	60.000 €	an	Firmenwert	5.000 €
			Abschreibungen auf Finanzanlagen	5.000 €
			Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 €
				[0,5]

Auswirkungen auf das Ergebnis:

Weniger Abschreibungen	+ 5.000 €
Weniger Sonstige betriebliche Aufwendungen	+ 50.000 €
	+ 55.000 €
	[0,5]

b) Steuerrechtliche Beurteilung

Steuerrechtlich stellt die **Beteiligung an der KG kein Wirtschaftsgut** dar. Die GmbH gilt vielmehr als an allen positiven und negativen Wirtschaftsgütern der KG beteiligt (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Somit fehlt es an der selbstständigen Bewertbarkeit. [0,5]

Die Einkünfte aus der KG werden gem. **§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** bei der KG gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellung dieser Einkünfte hat Bindungswirkung für die GmbH (**§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO**). [0,5]

Da es sich bei der Beteiligung nicht um ein Wirtschaftsgut handelt, ist **§ 6 EStG** für die Bewertung **nicht anwendbar**. Eine Teilwertabschreibung ist daher gegenstandslos. [0,5]

Die Beteiligung ist nach der steuerrechtlich geltenden **Spiegelbildtheorie** in der Steuerbilanz der GmbH mit dem spiegelbildlichen Kapitalkonto der GmbH bei der KG auszuweisen. [0,5]

Der **Firmenwert** ist i. R. der Buchführung der KG in einer **Ergänzungsbilanz** für die GmbH auszuweisen. Er ist daher (über das Kapitalkonto) in den steuerrechtlichen Wertansatz der Beteiligung bei der GmbH einzubeziehen. [0,5]

Der **steuerrechtliche Wertansatz bei der GmbH** setzt sich zum Zeitpunkt des Erwerbs, am 2.1.2023 wie folgt zusammen:

Von W übernommenes Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz	80.000 €
Firmenwert in der Ergänzungsbilanz	+ 20.000 €
	100.000 €
	[0,5]

HINWEIS

Handelsrechtlich ist **nur** das **Ergebnis aus der Handelsbilanz der KG**, also aus der Gesamthandsbilanz, zu berücksichtigen. Ergänzungsbilanzen sind lediglich steuerrechtliche Korrekturinstrumente, die handelsrechtlich unbeachtlich sind. Auch für den handelsrechtlichen Ansatz der **BA** ist deren steuerliche Nichtabzugsfähigkeit ohne Belang.

HINWEIS

Das **steuerrechtliche Kapitalkonto einer Personenhandelsgesellschaft** setzt sich zusammen aus dem Kapitalanteil in der Gesamthandsbilanz + dem Mehr- oder Minderkapital der Ergänzungsbilanz + dem Kapital der Sonderbilanz des Gesellschafters.

Der zum 31.12.2023 i. R. der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der KG ermittelte Gewinnanteil der GmbH spiegelt sich im Kapitalkonto der GmbH bei der KG wieder. Er ist in Umsetzung der Spiegelbildtheorie phasenkongruent in der Bilanz der GmbH zu erfassen. [1,0]

Auswirkungen auf den Ansatz des spiegelbildlichen Kapitalkontos zum 31.12.2023 lt. Sachverhalt:

Weniger Kapital wegen Verlustanteil aus der Gesamthandsbilanz	- 4.500 €
Mehr Kapital wegen Gewinn aus der Ergänzungsbilanz	+ 2.550 €
	<hr/>
	- 1.950 €
	[0,5]

Damit ergibt sich zum 31.12.2023 folgender steuerrechtlicher Wertansatz:

Kapitalkonto zum 2.1.2023	100.000 €
Verminderung aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung	- 1.950 €
	<hr/>
Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2023	98.050 €
	[0,5]

Der Anteil an den nicht abziehbaren Ausgaben beeinflusst gem. § 4 Abs. 5 EStG nicht den Bilanzansatz, sondern ist i. R. der **außerbilanziellen Gewinnkorrektur** gegenzurechnen (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 5 EStG). [0,5]

Korrekturbuchungen zum 31.12.2023 („Nur Steuerbilanz“):

Beteiligungen	58.050 €		
Aufwand aus Beteiligungen	1.950 €	an	Abschreibungen auf Finanzanlagen
			5.000 €
			Firmenwert
			5.000 €
			Sonstige betriebliche Aufwendungen
			50.000 €
			[0,5]

Steuerrechtliche Gewinnauswirkungen und Auswirkungen auf das Einkommen der GmbH:

Handelsrechtliche Korrekturen	+ 55.000 €
Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV	- 1.950 €
	<hr/>
Steuerrechtliche Gewinnauswirkung	+ 53.050 €
Korrektur nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 5 EStG	+ 3.050 €
	[0,5]

3. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen sind als Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des UV zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB i. U.; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [0,5]

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit den AK (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Ist der **beizulegende Wert am Abschlussstichtag niedriger**, ist dieser in der Handelsbilanz anzusetzen (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). Dies war lt. Sachverhalt zum **31.12.2021** gegeben und deshalb war zutreffend beschrieben worden. [0,5]

Gemäß **§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB** darf ein niedrigerer Wertansatz nicht beibehalten werden, wenn die Gründe hierfür nicht mehr bestehen. [0,5]

Steuerrechtlich durfte das Wirtschaftsgut „Forderung“ im Jahr 2021 nur beschrieben werden, weil eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** bei dem Wert der Forderung vorlag (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [0,5]

Da der **Grund für die Wertminderung entfallen** ist, darf der niedrigere Wertansatz auch steuerrechtlich nicht beibehalten werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. mit Nr. 1 Satz 4 EStG). [0,5]

Der Grund für die voraussichtliche Wertminderung war bereits im November 2023 durch die Erbschaft weggefallen. Die Information im Februar 2024 ist ein werterhellendes Ereignis. [0,5]

Die Forderung ist zum **31.12.2023** mit dem Nennwert von 7.140 € zu bewerten. [0,5]

Die USt (1.140 €) ist gem. **§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i. V. mit § 17 Abs. 1 UStG** erst bei Vereinbarung im **Juni 2024** erneut zu berichtigen und bis dahin als sonstige Verbindlichkeit/ noch nicht fällige USt auszuweisen. [0,5]

Korrekturbuchungen („Alle Bereiche“):

Forderungen aus LuL	7.140 €	an	Sonstige betriebliche Erträge	6.000 €
			Noch nicht fällige USt	1.140 €
				[0,5]

Bilanzansätze:

Forderungen aus LuL	+ 7.140 €
Noch nicht fällige USt	+ 1.140 €
	[0,5]

Ergebnis-/Gewinnauswirkung:

Mehr sonstige betriebliche Erträge	+ 6.000 €
	[0,5]

Summe der Punkte – Teil 3 [32,0]

Summe der Punkte insgesamt [100,0]

IV. Punkteschlüssel

von	bis	Note
95,0	100,0	1,0
85,0	94,5	1,5
75,0	84,5	2,0
65,0	74,5	2,5
55,0	64,5	3,0
45,0	54,5	3,5
35,0	44,5	4,0
25,0	34,5	4,5
15,0	24,5	5,0
5,0	14,5	5,5
0,0	4,5	6,0

AUTOREN



Lars Nüdling,
Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.



Dr. Ingmar Schörck,
Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung:



LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg






AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97389



JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

19,70 € monatlich (1 Lizenz) infolge

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test
zum Preis von 29,50 € monatlich

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,70 € (D) und 1,50 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 3,00 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG