

Leasing

1. Aufgabe 1

Die GmbH mietet am 2. Januar 01 bei einer Leasinggesellschaft einen Geschäftswagen. Die Leasinggesellschaft hat den Firmenwagen zum Preis von 54.100 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs beträgt fünf Jahre. Laut Leasingvertrag belaufen sich die Leasingraten während der unkündbaren Grundmietzeit für die Dauer von drei Jahren auf 18.600 € p. a. und 3.534 € Umsatzsteuer. Für die Überführung des Fahrzeugs fallen Kosten in Höhe von 900 € und 171 € Umsatzsteuer an, die der GmbH gesondert in Rechnung gestellt und von ihr überwiesen wurden. Zu Beginn der Grundmietzeit leistet die GmbH eine einmalige Sonderzahlung in Höhe von 2.900 € und 551 € Umsatzsteuer. Außerdem wurde im Leasingvertrag festgelegt, dass nach Ablauf der Grundmietzeit der Leasingnehmer den PKW für einen Betrag in Höhe von 10.000 € und 1.900 € Umsatzsteuer erwerben kann.

Die Umsatzsteuer wird durch die Leasinggesellschaft im Vertrag ausgewiesen. Der Leasingvertrag erfüllt umsatzsteuerlich die Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG.

Bearbeitungshinweise:

- a) Stellen Sie den Sachverhalt nach den geltenden Rechtsvorschriften dar.
- b) Nehmen Sie Stellung zu der buchhalterischen Behandlung des vorliegenden Sachverhalts.
- c) Erläutern Sie für die zu zahlenden Leasingraten und für die Sonderzahlung eine bilanztechnisch zulässige Methode (rechnerischer Nachweis).
- d) Bilden Sie hierzu die Buchungssätze zu Alternative I oder Alternative II (für das Jahr 01).

Lösungsvorschlag:

Im vorliegenden Fall ist ein Leasinggeschäft mit einer Kaufoption gegeben. Nach der zu Leasingverträgen ergangenen BFH-Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben vom 19. April 1971 typisierende Regelungen zur Frage der Zurechnung des Leasinggegenstandes und zur buch- und bilanzmäßigen Behandlung getroffen. Auf der Grundlage des Mobilien-Leasing-Erlasses gelten für ein Finanzierungs-Leasing folgende Voraussetzungen:

- Es muss ein Vertrag für eine feste Grundmietzeit vorliegen. Weder Leasinggeber noch Leasingnehmer können während der Grundmietzeit den Leasingvertrag kündigen.
- Der Leasingnehmer muss während der Grundmietzeit mit den zu bezahlenden Leasingraten mindestens die Anschaffungskosten sowie alle Nebenkosten (incl. Finanzierungskosten) des Leasinggebers decken (Full-pay-out-Leasing).

- Die Grundmietzeit ist kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes.

Hinsichtlich der Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer sind folgende Abgrenzungskriterien zu prüfen:

- die zeitliche Relation zwischen Grundmietzeit und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer;
- das Verhältnis des bei Ausübung der Kaufoption vereinbarten Kaufpreises zu dem Buchwert des Leasinggegenstandes bei Zugrundelegung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle.

Laut Aufgabenstellung ist die Grundmietzeit, bezogen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des zu leasenden Wirtschaftsgutes, 60 % (drei Jahre unkündbare Grundmietzeit bezogen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren). Der Kaufpreis nach Ablauf der Grundmietzeit ist niedriger als der Buchwert zum Zeitpunkt der möglichen Veräußerung (Preis des Fahrzeugs 54.100 € ohne Umsatzsteuer; kumulierte AfA: 32.460 € (3/5 von 54.100 €); Buchwert 21.640 €; Kaufpreis des Fahrzeugs nach der unkündbaren Grundmietzeit: 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer).

Damit wird der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen und die GmbH hat den Geschäftswagen in ihrer Bilanz zu aktivieren.

Der Geschäftswagen ist als Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) der GmbH unter der Bilanzposten „andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ (§ 266 Abs. 2 A II. 3. HGB) anzusetzen.

Gleichzeitig ist eine Verbindlichkeit als Schuld (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter der Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ (§ 266 Abs. 3 C. 4 HGB) zu passivieren.

Bei dem Leasingnehmer sind zunächst die Anschaffungskosten des Leasinggegenstandes gemäß §§ 253 Abs. 1 und 255 Abs. 1 HGB zu ermitteln. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

- Anschaffungskosten des Leasinggebers, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt werden;
- zusätzliche Anschaffungskosten des Leasinggebers, die nicht Gegenstand der Leasingraten sind, dem Leasingnehmer jedoch in Rechnung gestellt werden;
- evtl. eigene Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasingnehmers.

Danach ergeben sich folgende Anschaffungskosten:

Preis des Fahrzeugs (netto)	54.100 €
-----------------------------	----------

Überführungskosten (netto)	<u>900 €</u>
Anschaffungskosten	55.000 €

Der spätere Kaufpreis bei Übernahme des Fahrzeugs zählt nicht zu den Anschaffungskosten, er ist bei der späteren Ausübung der Kaufoption als Aufwand zu behandeln.

Die Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen errechnet sich wie folgt:

Leasingraten: 18.600 € x 3	55.800 €
+ 19 % Umsatzsteuer	10.602 €
+ Überführungskosten	900 €
+ 19 % Umsatzsteuer	<u>171 €</u> 1.071 €
+ 19 % Umsatzsteuer auf 10.000 €	<u>1.900 €</u>
Verbindlichkeit gegenüber der Leasinggesellschaft	69.373 €

Über die Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gilt gleichlautendes für die Steuerbilanz.

Der Geschäftswagen ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten vermindert um AfA anzusetzen. Verbindlichkeiten sind gem. § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen. Als Anschaffungskosten einer Verbindlichkeit gilt der Nennwert (Rückzahlungsbetrag) der Verbindlichkeit (H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH) und gleichlautend mit dem handelsrechtlichen Wert. Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht, weil die Verbindlichkeit verzinslich ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Alternative I:

Für die Verpflichtung aus den Leasingraten kann ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden, der im Verlauf der Grundmietzeit abgeschrieben wird.

Berechnung:

Summe der Leasingraten (18.600 € x 3)	55.800 €
./. Listenpreis des Fahrzeugs	<u>54.100 €</u>
= Zins- und Kostenanteil insgesamt	1.700 €

Dieser Betrag ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und nach der Zinsstaffelmethode auf die Grundmietzeit zu verteilen.

Die Einmalzahlung in Höhe von 2.900 € (netto) ist als Aufgeld wie der Zins- und Kostenanteil ebenfalls auf die Grundmietzeit zu verteilen. Sie zählt nicht zu den Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung des Leasingnehmers gegenüber der Leasinggesellschaft.

Die Verteilung des Zins- und Kostenanteils in Höhe von 1.700 € sowie des Aufgelds in Höhe von 2.900 € errechnet sich nach der Zinsstaffelmethode wie folgt:

Summe der Zahlenreihe aller Raten: $(3 \times (3 + 1) / 2) = 6$

Somit entfallen auf das Jahr:

01: 3/6 von 4.600 € =	2.300 €
02: 2/6 von 4.600 € =	1.533 €
03: 1/6 von 4.600 € =	767 €

Alternative II:

Auf der Grundlage des Leasingerlasses über bewegliche Wirtschaftsgüter (Tz. V. 1 vom 19. April 1971, BStBl 1971 I, 246) kann auf die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für den Zins- und Kostenanteil aus den Leasingraten verzichtet werden. Bei dieser Methode werden die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nur in Höhe der Anschaffungskosten des Leasinggegenstandes ausgewiesen. Die Verbindlichkeiten werden in Höhe des jeweiligen Tilgungsanteils reduziert, der sich nach Aufspaltung der Leasingraten nach der Zinsstaffelmethode ergibt. Die Einmalzahlung zu Beginn der Grundmietzeit ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und digital auf die Laufzeit des Leasingvertrages zu verteilen. Es handelt sich bei der Einmalzahlung (Sonderzahlung) um Aufwendungen, die sich auf die Grundmietzeit beziehen.

Für die Einmalzahlung ergeben sich nach der Zinsstaffelmethode folgende Beträge:

01: 3/6 von 2.900 € =	1.450 €
02: 2/6 von 2.900 € =	967 €
03: 1/6 von 2.900 € =	483 €

Buchungen für 01 Alternative I:

Anschaffung:

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	55.000 €
----------------------------------------------------	----------

Sonstige Vermögensgegenstände	13.224 € ¹	
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	4.600 €	
an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		72.824 €

¹: 19 % von (900 + 2.900) sowie die Vorsteuer von 12.502 € [(55.800 € + 10.000 €) x 19 %]

Zahlung der Leasingraten:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	22.134 €	
an Bank		22.134 €

Begleichung der Sonderzahlung und Nebenkosten:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.522 €	
an Bank		4.522 €

zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	2.300 €	
an aktive Rechnungsabgrenzung		2.300 €

Abschreibungen auf Sachanlagen (55.000 € / 5 Jahre)	11.000 €	
an andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung		11.000 €

Buchungen für 01 Alternative II:

Anschaffung:

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	55.000 €	
Sonstige Vermögensgegenstände	13.224 € ¹	
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	2.900 €	
an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		71.124 €

¹: 19 % von (900 + 2.900) sowie die Vorsteuer von 12.502 € [(55.800 € + 10.000 €) x 19 %]

Zahlung der Leasingraten:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	21.284 €	
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	850 €	
an Bank		22.134 €

Begleichung der Sonderzahlung und Nebenkosten:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.522 €	
an Bank		4.522 €

zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	1.450 €	
an aktive Rechnungsabgrenzung		1.450 €

Abschreibungen auf Sachanlagen (55.000 € / 5 Jahre)	11.000 €	
an andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung		11.000 €

2. Aufgabe 2

Die GmbH hat zehn Jahren ein Grundstück in ihrem Bestand, das vor 30 Jahren mit einem Verwaltungsgebäude bebaut worden war. Das Gebäude ist nicht auf die besonderen Belange der GmbH zugeschnitten. Die Anschaffungskosten haben vor 30 Jahren umgerechnet 1.350.000 € betragen. Die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wurde nach den amtlichen AfA-Tabellen der Finanzverwaltung seit dem Erwerb vor zehn Jahren mit 50 Jahren ermittelt.

Zum 31. Dezember 00 ergaben sich folgende Buchwerte:

Grund und Boden (Anschaffungskosten)	270.000 €
Verwaltungsgebäude (ursprüngliche Anschaffungskosten 1.080.000 €)	864.000 €

Der Verkehrswert der Immobilie lag über dem Buchwert und wurde durch ein Gutachten vom Januar 01 mit 1,9 Mio. € ausgewiesen. Der Bodenanteil umfasste zutreffend 20 %.

Die GmbH verkaufte am 15. März 01 (Datum des notariellen Kaufvertrages) das gesamte Grundstück für 1.900.000 € an die Leasing AG. Der wirtschaftliche Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren war am 30. Juni 01. Vereinbarungsgemäß trug der Erwerber die Grunderwerbsteuer sowie Grundbuch- und Notargebühren in Höhe von 95.000 €. Am 27. Oktober 01 wurde die Leasing AG in das Grundbuch als Eigentümer eingetragen.

Zum 1. Juli 01 schloss die GmbH (Leasingnehmer) mit der Leasing AG (Leasinggeber) einen Leasingvertrag über 25 Jahre, die ihr gegen eine jährliche Zahlung von 98.958 € zuzüglich Umsatzsteuer, fällig jeweils am 30. Juni des folgenden Jahres, die weitere Nutzung des gesamten Grundstückes gestattete. Die weiteren Vereinbarungen entsprechen einem üblichen Mietvertrag über ein gewerbliches Objekt. So hat der Leasingnehmer noch die Nebenkosten, wie für Instandhaltungen, Grundstücksversicherungen, Grundbesitzabgaben und alle laufenden Aufwendungen, die mit der Nutzung des Grundstückes in Zusammenhang stehen, zu tragen. Bei vertragsgemäßer Erfüllung ist der Vertrag von keiner der beiden Parteien kündbar. Eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption wurde nicht vereinbart.

Die in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten decken die Anschaffungskosten sowie die Finanzierungskosten des Leasinggebers nur zum Teil, die AG kalkuliert mit einem Zinssatz von 4,0 % p. a. Die tatsächliche betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer ab 1. Juli 01 ist nach den amtlichen AfA-Tabellen der Finanzverwaltung noch mit 40 Jahren anzunehmen.

Der GmbH erschien es sinnvoll, durch den Verkauf des Grundstückes und seine gleichzeitige Anmietung (Sale-and-lease-back) die notwendigen finanziellen Mittel für dringend erforderliche Investitionen zu erlangen. Zunächst ist im Jahr 02 die Errichtung einer neuen Produktionshalle für Spielzeugeisenbahnen geplant. Für das dazu benötigte unbebaute

Grundstück (Bauplatz) wurden Verhandlungen mit der Grund und Boden AG geführt, die am 27. Juli 01 (Datum der Notarurkunde) zum Abschluss des Kaufvertrages führten.

Am 27. Oktober 01 wurde der Kaufpreis von 480.000 € an die Grund und Boden AG überwiesen. Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren gingen am gleichen Tag auf die GmbH über.

Darüber hinaus musste die GmbH 16.800 € Grunderwerbsteuer sowie 14.400 € Notar- und Grundbuchgebühren zuzüglich 1.824 Umsatzsteuer entrichten, die am 9. November 01 beglichen wurden. Von den gezahlten Notar- und Grundbuchgebühren entfiel die Hälfte auf die Auflassung, die andere Hälfte auf die Eintragung einer Grundschuld, die die Finanzierung des zu errichtenden Gebäudes sichern soll.

Mit der Projektierung der neuen Produktionshalle für Spielzeugeisenbahnen wurde der freie Architekt Peter Plan beauftragt, der am 23. November 01 für seine Arbeit eine Rechnung über 200.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer ausstellte, die am 3. Januar 02 durch Banküberweisung bezahlt wurde. Dieser Vorgang wurde bisher noch nicht gebucht

Die GmbH hat bisher nur die folgenden Zahlungsvorgänge gebucht:

Am 30.6.01: Verkauf des Leasinggegenstandes

Bank	1.900.000 €
an Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw.	1.900.000 €

27. Oktober 01: Zugang des Bauplatzes für eine Produktionshalle für Spielzeugeisenbahn

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw.	480.000 €
an Bank	480.000 €

9. November 01: Grunderwerbsteuer/Notar/Grundbuch

sonstige Steuern	16.800 €
an Bankgirokonto	16.800 €

sonstige betriebliche Aufwendungen	14.400 €
------------------------------------	----------

sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	1.824 €
-------------------------------------------	---------

an Bank	16.224 €
---------	----------

Bearbeitungshinweise:

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt und entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01.
- b) Nehmen Sie die erforderlichen Buchungen für das Jahr 01 vor.

Hinweis: Die bisherigen Buchungen zur Umsatzsteuer sind nicht zu beanstanden. Auf latente Steuern in nicht einzugehen. Ein entsprechender Auszug aus dem Schreiben betreffend ertragsteuerlicher Behandlung von Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter im Falle der Teilamortisierung lag der Prüfung bei.

Lösungsvorschlag:

Bei dem Verkauf des bebauten Grundstückes und dem Leasingvertrag über das gleiche bebaute Grundstück handelt es sich um zwei Rechtsgeschäfte, die wirtschaftlich einander bedingen (Sale-and-lease-back-Transaktion).

Es handelt sich um Teilamortisationsleasing, da die Summe der Leasingraten nach 25 Jahren die Anschaffungskosten für das Leasingobjekt zuzüglich aller Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasinggebers laut Sachverhalt nur zum Teil deckt.

Da das Gebäude nicht auf die besonderen Belange der GmbH zugeschnitten ist, handelt es sich nicht um ein Spezialleasing.

Da weder eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption noch damit verbundene besondere Verpflichtungen vereinbart wurden, der Leasinggeber die volle Verwertungschance erlangt hat und das volle Verwertungsrisiko trägt (Substanz, Wert und Ertrag) und dem Leasingnehmer lediglich die Gebrauchsüberlassung des bebauten Grundstückes übertragen wurde, ist der Leasinggeber nicht nur der rechtliche, sondern auch der wirtschaftliche Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), sodass ihm der Leasinggegenstand zuzurechnen ist.

Die Zurechnung des Grund und Bodens folgt der Zurechnung des Gebäudes.

Der Verkauf des Grundstückes und der Leasingvertrag müssen getrennt beurteilt werden. Zur Ermittlung eines eventuellen Veräußerungsgewinnes werden vom Veräußerungserlös die Buchwerte von Grund und Boden bzw. Gebäude subtrahiert. Dabei hat die GmbH für das Gebäude noch die planmäßige Abschreibung/AfA von Januar bis Juni 01 zu berücksichtigen.

Berechnung:

Buchwert des Gebäudes zum 31.12.00	864.000 €
planmäßige Abschreibung 2 % von 1.080.000 € für 6 Monate	<u>10.800 €</u>
Buchwert des Gebäudes zum 30.6.01	853.200 €

	Gesamtes Grundstück	Bodenanteil	Gebäudeanteil
Verkaufspreis	1.900.000 €	380.000 €	1.520.000 €
./. Buchwert	1.123.200 €	270.000 €	853.200 €
= Veräußerungs- gewinn 01	776.800 €	110.000 €	666.800 €

Um die weitere Bearbeitung zu erleichtern, bietet sich folgende Unterteilung an:

- Grund und Boden
- Gebäude
- übriges

Grund und Boden:

Der im Jahr 01 erworbene Grund und Boden gehört zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) und ist in der Bilanz unter dem Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw.“ in den Sachanlagen auszuweisen (§ 266 Abs. 2 A II. 1 HGB).

Der Grund und Boden ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 253 Abs. 1 i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB). Dazu zählen der Kaufpreis und jene Nebenkosten, die dem Erwerb zuzurechnen sind. Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören die Notar- und Grundbuchgebühren, die der Rechtsänderung im Grundbuch dienen (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dagegen sind die Hälfte der Notar- und Grundbuchgebühren, die auf die Eintragung der Grundschuld entfallen, dem Finanzierungsbereich zuzuordnen.

Berechnung:

Kaufpreis für den neu erworbenen Grund und Boden	480.000 €
+ Grunderwerbsteuer	16.800 €
+ Grundbuch- und Notargebühren, die auf die Rechts-	
<u>Änderung im Grundbuch entfallen (1/2 von 14.400 €)</u>	<u>7.200 €</u>
= Anschaffungskosten = Bilanzansatz 31.12.01	504.000 €

Die Vorsteuer stellt keine Anschaffungskosten dar (§ 255 Abs. 1 HGB i.V.m. H 6.2 „Vorsteuer“ EStH i.V.m. § 9b EStG).

Über die Maßgeblichkeit ist der Grund und Boden auch in der Steuerbilanz anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Der Grund und Boden ist auch steuerrechtlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Damit ergibt sich keine Änderung zum handelsrechtlichen Wertansatz von 504.000 €.

Grund und Boden:

Steuerpflichtige, die Grund und Boden oder Gebäude veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungskosten der in nachfolgenden Satz bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungskosten von Grund und Boden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist (§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Eine Übertragung des Gewinns aus dem veräußerten Gebäude auf den Grund und Boden scheidet aus. Voraussetzung ist, dass die Voraussetzungen nach § 6b Abs. 4 EStG erfüllt sind. Diese können als erfüllt angesehen werden, da u.a. das veräußerte Grundstück im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Wegen der Vorgabe der Gewinnminimierung ist dieses Wahlrecht auszuüben, sodass steuerrechtlich der Veräußerungsgewinn in Höhe von 110.000 € auf das neue Grundstück übertragen wird.

Gebäude:

Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung (01) eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Diese kommt für die aufgedeckte stille Reserve des Gebäudes in Höhe von 666.800 € in Betracht und wird aufgrund der Vorgabe eines möglichst niedrigen Gewinns auch vorgenommen.

Außerbilanziell ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss insgesamt um 776.800 € nach § 60 Abs. 2 EStDV zu mindern.

Übertragung des Veräußerungsgewinns Grundstück	- 110.000 €
Einstellung in die § 6b EStG Rücklage Gebäude	- <u>666.800 €</u>
Summe der Minderung	776.800 €

Die Architektenkosten stellen Herstellungskosten für das neue Gebäude dar, das im Jahr 02 fertiggestellt wird (§ 255 Abs. 2 HGB). Diese Kosten sind in Höhe von 200.000 € im

Jahresabschluss 01 in der Bilanz unter dem Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ anzusetzen (§ 266 Abs. 2 A II. 4 HGB).

Die Begleichung des Rechnungsbetrages im Jahr 02 führt zum Ansatz einer „Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen“ zum Erfüllungsbetrag in Höhe von 238.000 € (§ 253 Abs. 1 Satz 2, 266 Abs. 3 C. 4 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine steuerrechtliche Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG scheidet aus, weil die Verbindlichkeit am Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von weniger als 12 Monaten hat.

Die Leasingraten sind als sonstige betriebliche Aufwendungen zu behandeln. Wegen der nachschüssigen Zahlung ist der auf das Jahr 01 entfallende Teil in Höhe von 49.479 € (1/2 von 98.958 € für die Zeit vom 1.7. bis 31.12.01) wegen § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB als Verbindlichkeit mit dem Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) unter den sonstigen Verbindlichkeiten anzusetzen und auszuweisen (§ 266 Abs. 3 C. 8 HGB).

Abschreibung auf Sachanlagen	10.800 €
an Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw. (Gebäude)	10.800 €
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw. (Grubo)	110.000 €
an sonstige betriebliche Erträge	110.000 €
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw. (Gebäude)	666.800 €
an sonstige betriebliche Erträge	666.800 €
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte usw.	24.000 €
an sonstige Steuern	16.800 €
an sonstige betriebliche Aufwendungen	7.200 €
sonstige betriebliche Aufwendungen (1/2 Leasingrate)	49.479 €
an sonstige Verbindlichkeiten	49.479 €
geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	200.000 €

sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	38.000 €
an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	238.000 €