

Teil C Die Aktivseite der Bilanz

1. Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen rechnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb auf Dauer dienen sollen, deren Nutzungsdauer aber zeitlich nicht begrenzt ist (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR). Darunter fallen insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen (vgl. Kap. C 3.4) und andere Finanzanlagen, soweit diese dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen.

Nicht abnutzbare Anlagegüter dürfen nicht planmäßig abgeschrieben werden. Sie sind mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten in der Handels- (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB) bzw. Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG) auszuweisen. Soweit am Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt muss in der Handelsbilanz eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei Finanzanlagen besteht bei einer voraussichtlichen Wertminderung ein Wahlrecht zum Ansatz des vorübergehend niedrigeren beizulegenden Werts (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB). In der Steuerbilanz besteht ein Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes des voraussichtlich dauerhaft niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Vgl. hierzu Kap. A 2.1.1.

2. Abnutzbares Anlagevermögen

2.1 Vorbemerkung

Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb auf Dauer dienen sollen und die eine zeitlich beschränkte Nutzungsdauer haben werden rechnen zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR, R 7.1 EStR).

Beispiele:

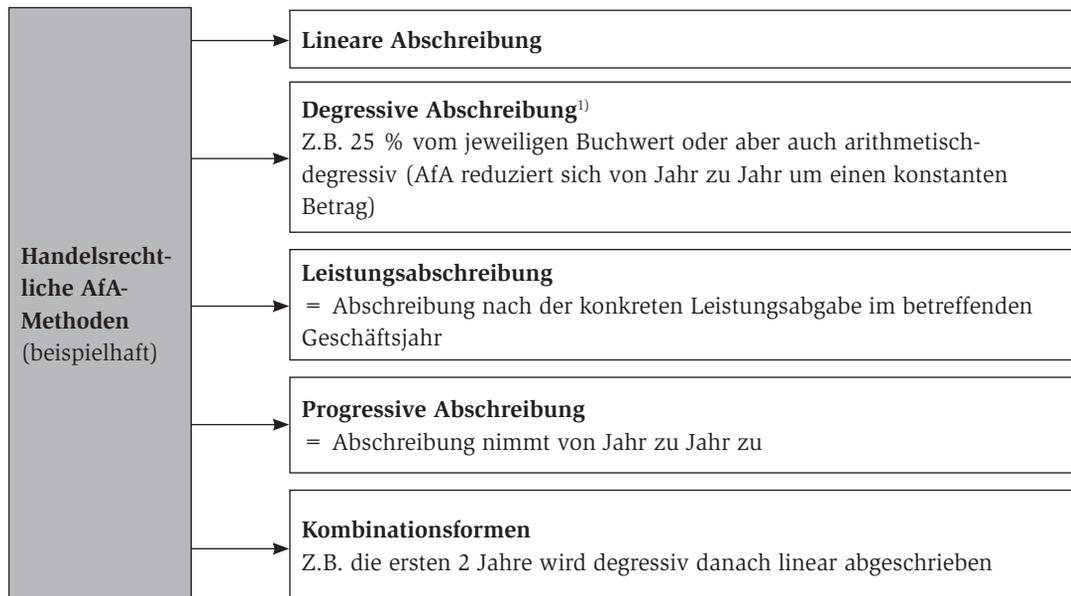
Gebäude, Außenanlagen, Maschinen, Geschäftsausstattung, zeitlich begrenzte Nutzungsrechte.

2.2 Behandlung in der Handelsbilanz

2.2.1 Planmäßige Abschreibung

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern sind planmäßig auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 3 S. 1–2 HGB).

Das HGB schreibt keine bestimmte AfA-Methode vor. Erlaubt sind sämtliche Methoden solange sie nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widersprechen:



1) IDW RH HFA 1.015

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) kommt in seinem am 28.5.2009 verabschiedeten Rechnungshinweis (RH) zum Ergebnis, dass eine degressive Abschreibung in der Handelsbilanz immer dann möglich ist, wenn durch sie der Wertverzehr eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens sachgerecht abgebildet wird.

Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5-6 EStG, Vorwegabschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG oder außerplanmäßige Abschreibungen i.Z.m. der Anwendung der Vorschrift des § 6b EStG oder i.Z.m. R 6.6 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung) sind rein steuerliche Abschreibungen. Handelsrechtlich sind derartige Abschreibungen nicht möglich.

2.2.2 Vereinfachungsregelungen

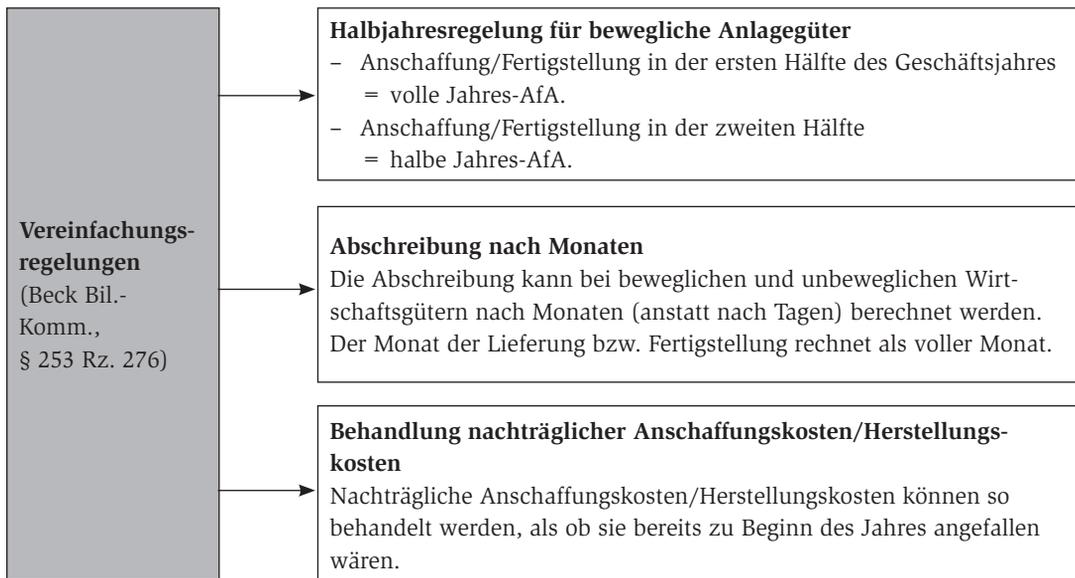
Es entspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aus Vereinfachungsgründen geringwertige Vermögensgegenstände (GWG) im Zugangsjahr in voller Höhe abzuschreiben. Eine allgemeine Ober-

grenze an Anschaffungskosten/Herstellungskosten, ist nicht exakt festgelegt. Anschaffungskosten/Herstellungskosten bis 1.000 € werden jedoch noch als voll absetzbar anerkannt. Eine Sofortabschreibung ist auch bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter möglich (Beck Bil.-Komm., § 253 Rz. 275).



Die steuerliche Vorschrift des § 6 Abs. 2 EStG (Sofortabschreibung bei Anschaffungskosten/Herstellungskosten bis 410 €) hat handelsrechtlich keine Bedeutung. Gleiches gilt für die Regelung des § 6 Abs. 2a EStG.

In der Klausur sollte hinsichtlich einer Sofortabschreibung auf den steuerlichen GWG-Wert i.H.v. 410 € abgestellt werden.



Hinweis zur Abschreibung von Gebäuden!

Ein Gebäude mit einer Nutzungsdauer von z.B. 100 Jahren müsste an sich handelsrechtlich auf die voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Nach Rz. 402 des Beck'schen Bilanzkommentars soll es nicht zu beanstanden sein, wenn die nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG unterstellte fiktive Nutzungsdauer auch der handelsrechtlichen Abschreibung zugrunde gelegt wird.

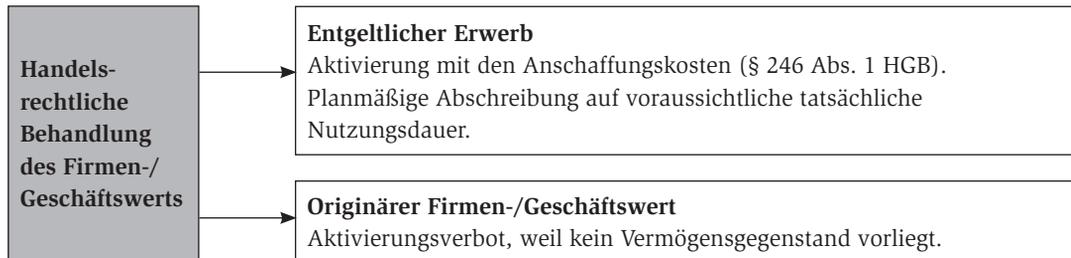
2.2.3 Außerplanmäßige Abschreibungen

Liegt der beizulegende Wert eines Anlageguts am Bilanzstichtag voraussichtlich dauerhaft unter dessen planmäßigem Buchwert (Anschaffungs-/Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibung) muss dieser angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei einer nur vorübergehenden Wertminderung ist mit Ausnahme bei Finanzanlagen (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB) zwingend der planmäßige Buchwert anzusetzen. Vgl. hierzu Kap. A 2.1.2 und 2.2.

2.2.4 Firmen-/Geschäftswerte in der Handelsbilanz

Für den **entgeltlich erworbenen Geschäfts-/Firmenwert** besteht handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht (§ 246 Abs. 1 HGB). Die Anschaffungskosten sind planmäßig auf die voraussichtliche (tatsächliche) Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB). Ggf. ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Eine Wertaufholung ist nicht möglich (§ 253 Abs. 5 HGB).

Der **selbst geschaffene Firmen-/Geschäftswert** darf in der Handelsbilanz nicht aktiviert werden, da es sich um keinen Vermögensgegenstand handelt. Insoweit kann die Vorschrift des § 248 Abs. 2 HGB nicht greifen (Haufe, HGB Bilanz Kommentar, Rz. 6 zu § 248 HGB).



2.3 Behandlung in der Steuerbilanz

2.3.1 Allgemeines zur planmäßigen Abschreibung

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten von selbständig bewertbaren Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt sind planmäßig abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 S. 1 EStG).

Bei einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr besteht steuerrechtlich (und handelsrechtlich) keine Aktivierungspflicht (Beck Bil-Komm., Rz. 275 zu § 253, BFH vom 26.8.1993, BStBl II 1994, 232). Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn es durch seine Verwendung, Nutzung oder durch bloßen Zeitablauf an Wert verliert.

Arten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern		
Bewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Unbewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Immaterielle Wirtschaftsgüter ¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Maschinen - Geschäftsausstattung - Pkw - Betriebsvorrichtungen²⁾ - Antiquitäten - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Gebäude - selbständige Gebäudeteile - Außenanlagen (Hof- und Platzbefestigungen, Umzäunung) soweit sie keine Betriebsvorrichtungen sind - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Patente - Nutzungsrechte - Belieferungsrechte - Geschäfts-/Firmenwert - Warenzeichen, Marken - ...
<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Werke anerkannter Künstler³⁾ (z.B. Gemälde, Teppiche, Plastiken) - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Grund und Boden - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Vorkaufsrechte - Beteiligungen - Anteile an Kapitalgesellschaften - Wertpapiere - Domain-Adresse⁴⁾

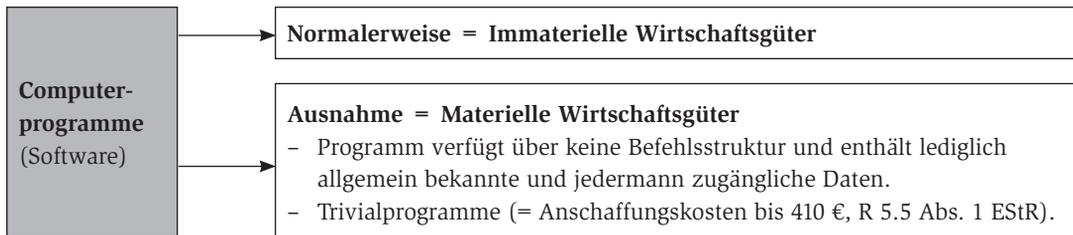
1) Immaterielle Wirtschaftsgüter sind keine „beweglichen“ Wirtschaftsgüter, sodass eine Abschreibung nach den §§ 7 Abs. 2, 6 Abs. 2 und 7g EStG ausscheidet. Somit bleibt nur die Möglichkeit einer linearen Abschreibung.

2) Betriebsvorrichtungen (z.B. Tresoranlage, Lastenaufzug) gelten als bewegliche Wirtschaftsgüter/R 7.1 Abs. 3 S. 2 EStR.

3) BStBl II 1978, 164 m.w.N./ansonsten i.d.R. Abschreibung auf 15 Jahre (vgl. AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter).

4) H 7.1 „Domain-Namen“ EStH.

Bezüglich **Software** sind folgende Grundsätze zu beachten:



Kosten für die Anwenderschulung stellen keine Anschaffungskosten dar (BMF vom 18.11.2005, BStBl I 2005, 1025).

Zur Behandlung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software = Softwaresystem, das zur Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird und aus verschiedenen Modulen – z.B. Fertigung, Finanzen, Logistik, Personal, Vertrieb – zusammengesetzt ist, vgl. BMF-Schreiben vom 18.11.2005, BStBl I 2005, 1025).

Kunstwerke anerkannter Künstler sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH). Trifft dies nicht zu ist nach der AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde zu legen. Antiquitäten rechnen zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Etwas anderes gilt, wenn die Gegenstände ständig in Gebrauch sind. In diesem Fall unterliegen sie einer technischen Abnutzung (H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH).

Urteil zu Sammlungsgegenständen (BFH Urteil vom 9.8.1989, X R 131-133/87, BStBl II 1990, 50, H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH):

Die von einem Optiker angeschafften optischen, ophthalmologischen und metereologischen Geräte, deren Wert ausschließlich von Alter, Seltenheit und Bedeutung in der jeweiligen Zeit ihrer Herstellung oder Nutzung bestimmt wird und die lediglich Werbe- und Demonstrationszwecken dienen, sind keine abnutzbaren Wirtschaftsgüter. Entsprechendes gilt für antiquarische Bücher, Grafiken, Gemälde und Plastiken aus dem Bereich der Optik und des Optikhandwerks, die den gleichen Zwecken dienen.

Bei der Anfertigung von Individualsoftware ist entscheidend, ob das Unternehmen Anschaffungskosten (= Fall der Bestellung, Softwarehaus trägt Herstellerrisiko) oder Herstellungskosten (= nach den vertraglichen Abmachungen liegt das Herstellerrisiko beim Auftraggeber) hat. Soweit Herstellungskosten für ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut vorliegen, dürfen diese in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht aktiviert werden. Handelsrechtlich besteht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB) in Höhe der angefallenen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 2a HGB).

2.3.2 Zeitraum der Abschreibung

Der **Abschreibungszeitraum** ist im betrieblichen Bereich von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= Zeitraum der Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der betriebstypischen Beanspruchung) abhängig.

I.d.R. wird auf die **amtlichen AfA-Tabellen** zurückgegriffen. Verfügt der Betriebsinhaber bezüglich der Nutzungsdauer eines bestimmten Wirtschaftsguts über eigene betriebliche Erfahrungswerte (eine bestimmte Maschine war in der Vergangenheit immer nach ca. 3 Jahren verbraucht), gehen diese der in den AfA-Tabellen enthaltenen Allgemeinschätzung (z.B. Nutzungsdauer wird mit 5 Jahren angegeben) vor.

**Auszug aus den allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen
(BMF Schreiben vom 6.12.2001, BStBl I 2001, 860)**

- Sind Anlagegüter sowohl in der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter als auch in einer branchengebundenen AfA-Tabelle aufgeführt, gilt für die branchenzugehörigen Steuerpflichtigen der Wert der Branchentabelle.
- Die in den AfA-Tabellen angegebene Nutzungsdauer dient als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen AfA. Sie orientiert sich an der tatsächlichen Nutzungsdauer eines unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betriebs. Eine glaubhaft gemachte kürzere Nutzungsdauer kann den AfA zugrunde gelegt werden.
- Sind abweichende Verhältnisse und Bedingungen wie z.B. Nutzung in mehr als einer Schicht, Einfluss von Nässe, Säuren usw. die in einem Wirtschaftszweig üblich sind, bereits bei der Ermittlung der Nutzungsdauer berücksichtigt, so ist dies in den Vorbemerkungen der jeweiligen AfA-Tabelle angegeben.
- Der aufgrund der angegebenen Nutzungsdauer zu errechnende lineare AfA-Satz kann bei ganzjähriger Nutzung von schichtabhängigen Anlagegütern in Doppelschicht um 25 % und in Drei- oder Vierfachsicht um 50 % erhöht werden, soweit dies bei der Festlegung der Nutzungsdauer nicht schon berücksichtigt worden ist. Für unbewegliche Anlagegüter kommen Mehrschichtzuschläge nicht in Betracht.

Beispiel:

A erwirbt im Januar 01 (= 2010) eine Maschine für 100.000 € + Umsatzsteuer:

1. Die Nutzungsdauer einer Maschine laut amtlicher AfA-Tabelle beträgt 10 Jahre. Die Maschine wird im Doppelschichtbetrieb eingesetzt.
2. Die in Doppelschicht genutzte zutreffend degressiv mit 25 % abgeschriebene Maschine hat Ende 05 einen Buchwert i.H.v. 23.730 €. Der Betrieb bucht im Jahr 06 eine AfA i.H.v. 25 % von 23.730 € (= 7.119 €).

In welcher Höhe ist eine Abschreibung zu berücksichtigen, wenn ein möglichst geringer Gewinn gewünscht wird?

Lösungen:

1. Bei linearer Abschreibung beträgt der AfA-Satz 12,5 % (= Nutzungsdauer 8 Jahre).
Bei degressiver Abschreibung beträgt der AfA-Satz 25 % ($2,5 \times 12,5$ % maximal 25 %, Nutzungsdauer = 8 Jahre).
2. Anfang 06 beträgt die Restnutzungsdauer noch 3 Jahre. Ein Übergang zur linearen Abschreibung (§ 7 Abs. 3 EStG) bringt eine höhere Steuerentlastung für den Betrieb mit sich (AfA 06 = Restbuchwert 23.730 €: Rest-Nutzungsdauer 3 Jahre).



Geplante Veräußerung

Eine geplante Veräußerung (z.B. nach 2 Jahren) führt zu keiner Verkürzung der anzusetzenden Nutzungsdauer (BFH vom 15.12.1981, BStBl II 1982, 385). Eine drohende Enteignung führt ebenfalls zu keiner Verkürzung (FG Ba-Wü Urteil vom 5.7.1994, 4K 115/92, EFG 1994, 1040, rkr.).

Bei in das Betriebsvermögen eingelegten oder gebraucht erworbenen Wirtschaftsgütern bemisst sich die Abschreibung nach der voraussichtlichen Restnutzungsdauer im Betrieb (BFH vom 19.5.1976 I R 164/74, BStBl II 1977, 60). Maßgebend hierfür sind der Zustand des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs und das Ausmaß der Nutzung im Betrieb.

Vorwort zur 3. Auflage

Die vielen positiven Rückmeldungen zur 1. und 2. Auflage bestätigen das dem Buch zugrunde liegende Konzept. Systematisch werden die einzelnen Bereiche des Bilanzsteuerrechts dargestellt. Viele Übersichten und zahlreiche Beispiele verdeutlichen komplexe Zusammenhänge und machen diese verständlich.

Das Buch wird insbesondere von Lesern, die sich erfolgreich auf die Steuerberaterprüfung oder auf Hochschulprüfungen vorbereiten wollen, geschätzt. Darüber hinaus bietet es auch ein erstklassiges Nachschlagewerk für Praktiker in der Finanzverwaltung, in den steuerberatenden Berufen oder in betrieblichen Unternehmen.

Käufer des Buchs erhalten einen kostenlosen E-Book Zugang. Dort stehen zwei Übungsklausuren mit Lösungen zur Online-Nutzung für Sie bereit.

Ludwigsburg, im Februar 2015

Günter Maus