

# StuB

► SONDERAUSGABE

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

## Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz

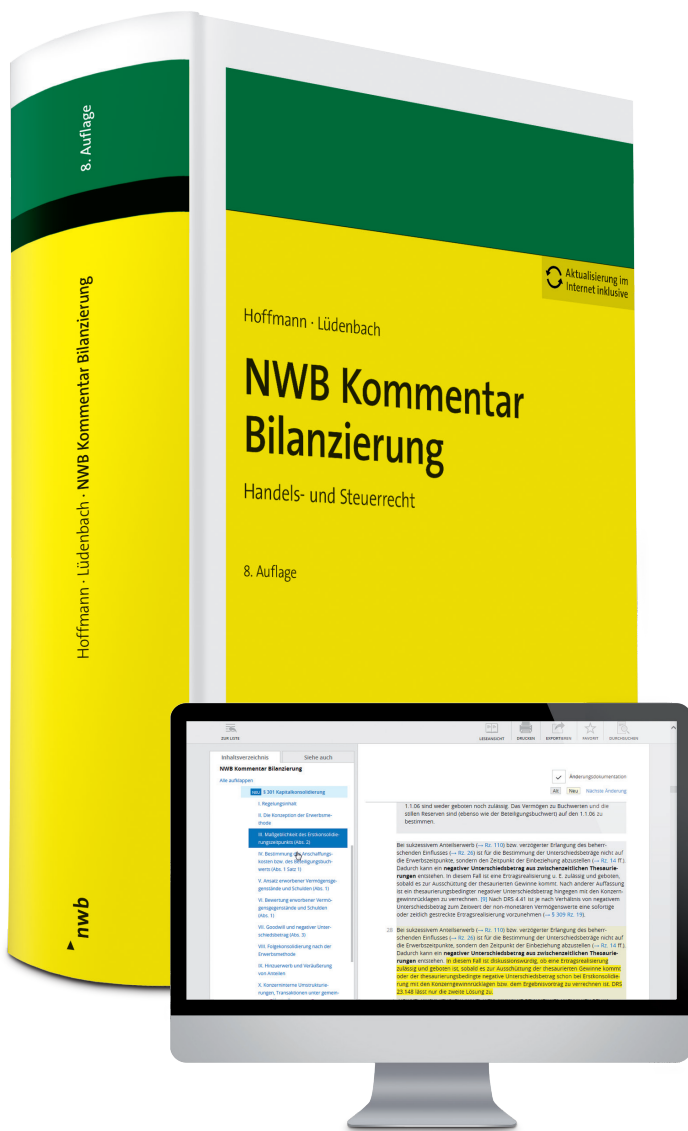
Anwendungsbeispiele, Gestaltungshinweise und Bilanzpolitik

- Abschreibungsvoraussetzungen
- Höhe der Abschreibungen
- Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz
- (Steuer-)bilanzpolitische Möglichkeiten

StB Dr. Michael Toppelhofer und  
WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner

# Sicher entscheiden – richtig bilanzieren!

## Der bewährte Klassiker – topaktuell und umfassend!



- ✓ inkl. Online-Aktualisierung
- ✓ inkl. E-Mail-Newsletter

**Topaktuell** bietet Ihnen dieser NWB Kommentar auf über 2.700 Seiten Praxiskommentierungen der HGB-Paragrafen (§§ 238-342e HGB) unter ausführlicher Berücksichtigung der **Steuerbilanz**.

Zahlreiche anschauliche Beispiele und Buchungssätze mit direkt einsetzbaren Lösungen, laufende Querverweise, anwenderfreundliche ABC-Register, tabellarische Auflistungen der Rechtsprechung sowie der erfrischende Stil mit dem Mut zur eigenen Meinung machen den Kommentar zu einer wertvollen Informationsquelle für die tägliche Praxis.

**Die 8. Auflage** wurde umfangreich überarbeitet, insbesondere durch Kommentierung der HGB-Neufassung im AReG und der EU Bilanz-Verordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014).

### NWB Kommentar Bilanzierung

Hoffmann · Lüdenbach  
 8. Auflage. 2017. Gebunden. Ca. 2.700 Seiten.  
 Subskriptionspreis bis 13.1.2017 € 179,-, danach € 199,-  
 ISBN 978-3-482-59378-9  
 Erscheint im Dezember  
 ☉ Aktualisierung im Internet inklusive /  
 bis zum Erscheinen der Folgeauflage

„[...] Der Kommentar hilft bei solchen neuen *BilRUG-Fragen* genauso gut weiter wie bei der Lösung *altbekannter Probleme der Bilanzerstellung*. Er ist daher den *HGB-Anwendern* auch in der neuen Auflage zu empfehlen.“  
*Dr. Andreas Haaker schreibt in WP Praxis 3/2016*

Bestellen Sie jetzt unter [www.nwb.de/go/shop](http://www.nwb.de/go/shop)

Bestellungen über unseren Online-Shop:  
 Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO<sub>2</sub>-neutral. Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter [www.nwb.de/go/nachhaltigkeit](http://www.nwb.de/go/nachhaltigkeit)

# Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz

## Anwendungsbeispiele, Gestaltungshinweise und Bilanzpolitik

StB Dr. Michael Toppelhofer und WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner\*

Mit den nachfolgenden Ausführungen wird anhand von Anwendungsbeispielen ein aktueller Überblick zur Vornahme von Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz gegeben. Durch die Gegenüberstellung der Handels- und Steuerbilanz werden zudem Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen den Rechenwerken aufgezeigt, die nicht zuletzt für Gestaltungen und für das Betreiben von Bilanzpolitik hilfreich sein können.

**NWB Datenbank** ► Heinrich, Abschreibungen, Grundlagen [↪NAAAE-76525]

### I. Einführung

Abschreibungen gehören zum Grundlagenwissen und zum Alltag der Berater sowie der Rechnungswesenabteilung eines Unternehmens. Die Vielzahl an oft punktuellen Rechtsänderungen und deren praktische Auswirkungen ist dabei neben dem Tagesgeschäft nur schwer im Blick zu behalten und stellt für den Rechtsanwender eine nicht unbeachtliche Herausforderung dar. Zuletzt haben sich durch das **BiRUG**,<sup>1</sup> der erstmaligen **steuerlichen Definition der Herstellungskosten** durch § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG n. F.<sup>2</sup> sowie der Weiterentwicklung der Grundsätze zur Durchführung von **Teilwertabschreibungen** mit BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016<sup>3</sup> wiederum wichtige praktische Änderungen ergeben. Bilanzierende, Berater und Abschlussprüfer müssen sich demnach laufend mit den handels- und steuerrechtlichen Änderungen auseinandersetzen. Oftmals sind hierbei die Auswirkungen einer gesetzlichen Neuerung auf den ersten Blick nicht erkennbar. Umso mehr müssen die Regelungen und sich unmittelbar und mittelbar anschließende Folgen im Blick behalten werden.

Abschreibungen stellen – neben der Abbildung eines sich im Zeitablauf ergebenden, meist zu erwartenden und damit planbaren Werteverzehrs bestimmter Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter – ein wichtiges **Instrument zur aktiven Risikovorsorge** in der Bilanz dar. Insbesondere die Fälle, in denen ein nicht erwarteter Abschreibungsbedarf auftritt, stellen die Praxis vor die Fragestellung, wann und wie Abschreibungen vorgenommen werden müssen bzw. vorgenommen werden dürfen. Allein das Wissen um die gesetzlichen Regelungen und etwaige bestehende **Ermessensspielräume** bietet hierbei Raum für bilanzpolitische Entscheidungen sowie zugleich die Grundlage für eine sachgerechte und den Bedürfnissen des Bilanzierenden optimal angepasste Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz.

### II. Grundlagen

#### 1. Handelsrecht

Im Handelsrecht ist für die Durchführung einer Abschreibung zwischen **Anlage-** und **Umlaufvermögen** zu unterscheiden. Im Anlagevermögen muss eine außerplanmäßige Abschreibung bei einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** durchgeführt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, gemildertes Niederstwertprinzip). Liegt keine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens vor, darf keine außerplanmäßige Abschreibung durchgeführt werden. Lediglich bei **Finanzanlagen** kann eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB, Wahlrecht). Im Umlaufvermögen muss aufgrund des strengen Niederstwertprinzips (§ 253 Abs. 4 HGB) stets eine Abschreibung erfolgen, unabhängig davon, ob die Wertminderung voraussichtlich dauernd oder nicht dauernd ist.

#### 2. Steuerrecht

In der Steuerbilanz wird abweichend zur Handelsbilanz für die Erfassung des planmäßigen Werteverzehrs grundsätzlich von Absetzungen für Abnutzung (kurz: AfA) gesprochen. Für außerplanmäßige Abschreibungen in der Steuerbilanz wird

\* Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München (www.kleeberg.de).

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz i. d. F. des Gesetzes vom 17. 7. 2015, BGBl 2015 I S. 1245. Vgl. hierzu umfassend *Zwirner*, BiRUG, München 2016, vgl. *ders.*, Beilage zu Heft 21/2015 S. 1 [↪VAAAF-07311].

2 Eingefügt durch Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. 7. 2016, BGBl 2016 I S. 1679. Vgl. zu einem ersten Überblick, *Zwirner*, BC 2016 S. 461 ff.

3 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [↪BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 [↪OAAAF-81927], unter Aufhebung des BMF, Schreiben vom 16. 7. 2014 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 [↪AAAAE-54055], BStBl 2014 I S. 1162 = Kurzinfor StuB 2014 S. 581 [↪ZAAAE-70465], vgl. dazu *Bäumli*, StuB 2016 S. 763 [↪YAAAF-84439].

der Begriff „**Teilwertabschreibung**“ verwendet. Im Folgenden werden die Begriffe „Abschreibung“ und „Absetzung für Abnutzung“ synonym gebraucht.

Abweichend zur Handelsbilanz ist für die Steuerbilanz sowohl für das Anlage- als auch für das Umlaufvermögen ein **Wahlrecht** zur Durchführung einer Teilwertabschreibung vorgesehen. Die Teilwertabschreibung kann jedoch stets nur bei Vorliegen einer dauernden Wertminderung durchgeführt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Das heißt im Umkehrschluss, steuerbilanziell darf keine Teilwertabschreibung durchgeführt werden, wenn keine dauernde Wertminderung vorliegt. Zu beachten ist: Die Vornahme einer Teilwertabschreibung darf nur bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 EStG; § 4 EStG) vorgenommen werden. Soweit der Gewinn lediglich durch eine § 4 Abs. 3 EStG-Rechnung ermittelt wird, ist keine Teilwertabschreibung zulässig. Im Einzelfall ist allerdings dann die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG zu prüfen.

**Praxishinweis** ► Die Vornahme einer Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz für Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens ist als unabhängiges Wahlrecht ausgestattet und bietet daher regelmäßig Ansatzpunkte für eine **eigenständige Steuerbilanzpolitik**.

Nach herrschender Meinung<sup>4</sup> und Auffassung der Finanzverwaltung<sup>5</sup> kann das in der Steuerbilanz vorgesehene Wahlrecht zur Durchführung einer Teilwertabschreibung **autonom**, d. h. unabhängig von einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Dies eröffnet Möglichkeiten für steuerbilanzpolitische Gestaltungen.<sup>6</sup> Vorteile können sich für den Stpfl. z. B. dann ergeben, wenn Verlustabzugsbeschränkungen (§ 10d EStG (Mindestbesteuerung), § 15a EStG oder § 8c KStG etc.) vermindert oder vermieden werden, da durch den Verzicht auf die Teilwertabschreibung der steuerbilanzielle Gewinn einer Periode höher ist als der zugrunde liegende handelsrechtliche Jahresüberschuss.

Wann und unter welchen Voraussetzungen eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ vorliegt und damit eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden darf, wird gesetzlich nicht weiter konkretisiert. Nach dem aktuellen BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016 wird eine voraussichtlich dauernde Wertminderung als „voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts des Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert“ definiert. Von einer **voraussichtlich nachhaltigen Wertminderung** ist dann auszugehen, wenn

- der Stpfl. hiermit
- aus der Sicht am Bilanzstichtag
- aufgrund objektiver Anzeichen

ernsthaft zu rechnen hat.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt die Nachweispflicht für einen niedrigeren Teilwert bei dem Stpfl. selbst. Er trägt die **Darlegungs-** und **Feststellungslast** für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung und muss

auch im Rahmen des Wertaufholungsgebots nachweisen, ob und in welchem Umfang der Teilwert unter der Bewertungsobergrenze liegt.<sup>7</sup>

Die praktische Beurteilung, ob und inwiefern eine Teilwertabschreibung durchzuführen ist, kann nicht allein allgemein beurteilt werden, sondern muss die spezifischen Eigenheiten des jeweiligen Wirtschaftsguts sowie dessen Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen berücksichtigen. Im Folgenden wird die Beurteilung von Abschreibungen entsprechend der Bilanzgliederung dargestellt.

### III. Anlagevermögen

#### 1. Immaterielle Vermögensgegenstände

##### 1.1 Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter

Handelsbilanziell besteht grundsätzlich ein Wahlrecht, selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Bilanz zu aktivieren (§ 248 Abs. 2 HGB). Eine Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern kommt dann in Betracht,

- wenn kein Aktivierungsverbot besteht,
- das Entstehen eines Vermögensgegenstands mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist und
- die Zugangsbewertung verlässlich möglich ist.<sup>8</sup>

Sofern selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert werden, dürfen nur deren **Entwicklungskosten**, nicht jedoch deren **Forschungskosten** angesetzt werden. Ein handelsrechtliches Aktivierungsverbot besteht – ungeachtet dessen – nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für selbst geschaffene oder unentgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.<sup>9</sup> Gemeinsames Merkmal dieser explizit im Gesetz genannten Vermögensgegenstände ist, dass ihre Herstellungskosten nicht zweifelsfrei von den Ausgaben abgegrenzt werden können, die auf den originären Geschäfts- und Firmenwert entfallen.<sup>10</sup> Daher sind an die Aktivierung der selbst erstellten Vermögensgegenstände vergleichsweise **hohe Voraussetzungen** zu stellen. In der Steuerbilanz besteht für sämtliche selbst erstellte oder unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens grundsätzlich ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG).<sup>11</sup>

4 Vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2009 S. 163 ff.; dies., DB 2009 S. 978 ff.; Ernsting, FR 2010 S. 1070 ff.; Dörfler/Adrian, Ubg 2009 S. 390 ff.; Künkele/Zwimer, DStR 2010 S. 2265 ff.

5 Vgl. BMF, Schreiben vom 12. 3. 2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001 [↔HAAAD-40121], BStBl 2010 I S. 239 = Kurzinfor StUB 2010 S. 238 [↔WAAAD-39806], Tz. 13, 15.

6 Vgl. grundlegend zu den Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik Zwimer/Künkele, StUB Beilage zu Heft 7/2012 S. 1-16 [↔DAAA-06066]; dies., BC 2012 S. 393 ff.

7 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [↔BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StUB 2016 S. 708 [↔OAAAF-81927], Tz. 4.

8 Vgl. ausführlich Waschbusch, in: Petersen/Zwimer/Brösel, Systematischer Praxiskommentar, 3. Aufl., Köln 2016, § 247 HGB Rz. 37.

9 Vgl. zu der Regelung und weitergehenden Beispielen stellvertretend Petersen/Zwimer/Künkele, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl., Herne 2012, S. 31 ff.

10 Vgl. Bysikiewicz/Zwimer, in: Petersen/Zwimer/Brösel, Systematischer Praxiskommentar, 3. Aufl., Köln 2016, § 248 HGB Rz. 11.

11 Für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist § 5 Abs. 2 EStG dagegen nicht anwendbar. Diese sind insoweit zu aktivieren.

Aktiviert selbst geschaffene Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist, werden regelmäßig **linear abgeschrieben**. Eine degressive Abschreibung kommt lediglich in Ausnahmefällen in Betracht, z. B. wenn der aktivierte immaterielle Wert zu Beginn seiner Nutzungsdauer einer starken Wertminderung unterliegt. Im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) ist die Nutzungsdauer „besonders vorsichtig“ zu prognostizieren. Im Zweifel ist eher von einer kürzeren als einer längeren Nutzungsdauer auszugehen. **Anhaltspunkte** für die geschätzte Nutzungsdauer sind

- ▶ die Stabilität und Entwicklung der Branche,
- ▶ die voraussichtliche Nutzung des aktivierten selbst erstellten Vermögensgegenstands innerhalb des Unternehmens und
- ▶ der Produktlebenszyklus vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstände.

Bei selbst geschaffenen zeitlich limitierten Rechten kann als Nutzungsdauer die zulässige bzw. erteilte Laufzeit des Rechts angesetzt werden, soweit dies nicht einer vorsichtigen Bewertung entgegensteht. In Branchen mit hoher Entwicklungsgeschwindigkeit ist ungeachtet dessen eine (mitunter wesentlich) kürzere Nutzungsdauer ansetzen, wenn zu erwarten ist, dass das Recht aufgrund des technischen Fortschritts in diesem Zeitraum bereits überholt ist.

Das **BilRUG** bringt für die Bestimmung der Nutzungsdauer von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen eine wesentliche Neuerung mit sich. Als voraussichtliche Nutzungsdauer eines aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands kann nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB n. F. ein Zeitraum von **zehn Jahren** unterstellt werden, sofern eine verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich ist. Bislang gab es diesbezüglich keine gesetzliche Normierung. Wie anhand des Gesetzeswortlauts zum Ausdruck kommt, möchte der Gesetzgeber § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB n. F. als Ausnahmenvorschrift verstanden wissen, so dass nur in den wenigen Ausnahmefällen, in denen eine Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich ist, die Zehn-Jahresfiktion herangezogen wird. Die Abschreibung hat in diesen Fällen planmäßig über die zehnjährige Nutzungsdauer zu erfolgen.<sup>12</sup>

#### **Beispiel** ▶ **Anwendung der standardisierten Nutzungsdauer von zehn Jahren**

*Bei der Fleisch GmbH wird im Jahr 2016 ein neues Forschungsprojekt abgeschlossen. Mit der neuen Technologie rechnet die Gesellschaft damit, ihre Produkte im Frischfleischbereich länger haltbar zu machen, ohne dabei auf künstliche Konservierungsmittel zurückgreifen zu müssen. Dies wäre ein enormer Erfolg und würde der Gesellschaft einen Wettbewerbsvorteil am Markt verschaffen. Die Gesellschaft geht davon aus, dass die neue Technologie über Jahrzehnte anwendbar sein kann. Sie kann aber nicht beurteilen, wann es der Konkurrenz gelingt, vergleichbare Technologien zu entwickeln. Für das Projekt „Frischfleisch“ bezieht sich die Geschäftsführung im Jahresabschluss 2016 auf die Neuregelung des § 253 Abs. 3 HGB und nimmt unter*

*Verweis auf die Vorschrift eine Nutzungsdauer von zehn Jahren an. Die Gesellschaft kann aufgrund der bisherigen Erfahrung keine bessere Schätzung abgeben und keine längere Abschreibungsdauer nachvollziehbar und verlässlich begründen.*

Wegen des strengen Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG stellt sich die Problematik einer Folgebewertung von selbst geschaffenen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in der Steuerbilanz grundsätzlich nicht. Denkbar ist allerdings die Überführung eines im Privatvermögen geschaffenen, selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen. In diesem Fall sind die für Einlagen geltenden Normen (§ 4 Abs. 1 Satz 5, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) vorrangig gegenüber dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 EStG anzuwenden und das eingelegte immaterielle Wirtschaftsgut mit dem Teilwert zu bewerten.<sup>13</sup>

Für die **steuerliche Folgebewertung** muss sodann ebenfalls zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unterschieden werden. Hierzu ist analog zum Handelsrecht nach rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, ob bzw. über welchen Zeitraum die Nutzungsdauer begrenzt ist. Die Abschreibung erfolgt nach § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG planmäßig über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG ebenso wie eine leistungsabhängige AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG kommen steuerbilanziell nicht in Betracht, da keine beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorliegen.

**Beispiel** ▶ **Einlage von selbsterstellten Wirtschaftsgütern**  
*Der Heimtüftler Anton W. hat in seiner Privatgarage einen neuartigen stromsparenden Ventilator erfunden und bereits erfolgreich patentieren lassen. Er plant, diesen über seine mit seinem langjährigen Geschäftspartner Herbert S. betriebene W+S Vertriebs OHG zu vertreiben. Die Rechte an seinem Patent legt er hierzu in die W+S Vertriebs OHG ein. Anton W. schätzt, dass ein fremder Dritter für sein Patent rund 0,5 Mio € bezahlen würde und sich das Produkt bis zu sechs Jahre am Markt vertreiben lassen dürfte, bis es technisch überholt ist oder von einem Konkurrenzprodukt verdrängt wird.*

*Nach den allgemeinen Einlagegrundsätzen muss Anton W. das Patent nach § 4 Abs. 1 Satz 5, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG – ungeachtet § 5 Abs. 2 EStG – mit dem Teilwert i. H. von 0,5 Mio € in der Bilanz der W+S Vertriebs OHG ansetzen und planmäßig über die geschätzte Nutzungsdauer von sechs Jahren abschreiben.*

Außerplanmäßige Abschreibungen müssen handelsbilanziell nach § 253 Abs. 3 HGB auf abnutzbare und nicht abnutzbare selbst geschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zwingend vorgenommen werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Liegt keine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, besteht

<sup>12</sup> Vgl. zu der Neuregelung sowie dem nachstehenden Beispiel *Zwirner*, in: *Zwirner, BilRUG*, München 2016, § 253 HGB S. 398 ff.

<sup>13</sup> Vgl. *Weber-Grellet*, in: *Schmidt, EStG*, 35. Aufl., München 2016, § 5 EStG Rz. 164. Ausgenommen hiervon sind Nutzungsrechte vgl. *BfH*, Urteil vom 13. 1. 1994 - IV R 117/92 [I:AAAA-94859], *BStBl* 1994 II S. 454.

ein Abschreibungsverbot. In der **Steuerbilanz** existiert bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ein **Abschreibungswahlrecht**, das unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Eine Wertaufholung bei Wegfall der Gründe, die zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, ist in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 5 HGB zwingend vorgesehen. Die Beibehaltungspflicht einer vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung erstreckt sich nach § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB lediglich auf einen „entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwert“ und ist daher nicht auf aktivierte selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anwendbar. Vielmehr sind alle anderen aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände bei Wegfall der Gründe zuzuschreiben.

**Praxishinweis** ► Bei Wegfall der Gründe, die zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, ist zwingend eine Zuschreibung vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht allein für einen aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert. Hier ist eine einmal vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung beizubehalten.

In der Steuerbilanz muss ebenfalls eine Wertaufholung zwingend durchgeführt werden, wenn der Stpfl. nicht nachweisen kann (oder will), dass der niedrigere Teilwertansatz zum Bilanzstichtag noch besteht. In praktischer Hinsicht lässt sich festhalten: In der Handels- und Steuerbilanz können dann Abweichungen auftreten, wenn von dem handelsbilanziellen Aktivierungswahlrecht zum Ansatz von selbst erstellten Vermögensgegenständen des Anlagevermögens Gebrauch gemacht wird. Der handelsbilanzielle Gewinn ist bei Wahlrechtsausübung größer als der steuerliche Gewinn, da in der Steuerbilanz ein Aktivierungsverbot selbst erstellter immaterieller Wirtschaftsgüter besteht. Die Auswirkungen auf den Ansatz hieraus resultierender passiver latenter Steuern in der Handelsbilanz sind dann zu beachten.

## 1.2 Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter

Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sind sowohl in der Handels- als auch Steuerbilanz zwingend anzusetzen. Die Ansatzpflicht ergibt sich handelsbilanziell aus dem **Vollständigkeitsgebot** (§ 246 Abs. 1 Satz HGB), steuerbilanziell ergibt sie sich zudem aus § 5 Abs. 2 EStG. Von einem entgeltlichen Erwerb ist auszugehen, wenn eine Gegenleistung aufgewendet wurde. Die Art der Gegenleistung bzw. des Entgelts ist ohne Bedeutung. Von einem entgeltlichen Erwerb ist daher auch in dem Fall eines Tauschs auszugehen, etwa wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut (z. B. Patent für Regenschirme) gegen ein anderes immaterielles Wirtschaftsgut (z. B. Patent für Sonnenkollektoren) getauscht wird.

Für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter gilt wie für aktivierte selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter grundsätzlich eine Pflicht zur planmäßigen Abschreibung, wenn die Nutzungsdauer beschränkt ist. Die Nutzungsdauer ist analog zu den aktivierten selbst geschaffenen

Vermögensgegenständen **vorsichtig zu prognostizieren**. Zeitlich limitierte Rechte gelten aufgrund ihrer begrenzten Nutzungsdauer grundsätzlich als abnutzbar. **Beispiele**<sup>14</sup> hierfür sind

- Individualsoftware;
- Gewerbliche Schutzrechte, Patente;
- Ungeschützte Erfindungen, Know-how;
- Belieferungsrechte;
- Nutzungsrechte;
- Milchlieferrechte, Zuckerquoten, Wettbewerbsverbote.

Auf die in einem Lizenzvertrag oder aufgrund gesetzlicher Schutzvorschrift eingeräumte Nutzungsdauer darf zur Bestimmung des Abschreibungszeitraums nicht allein abgestellt werden. Entsprechend der für aktivierte selbst erstellte Vermögensgegenstände genannten Grundsätze müssen vielmehr u. a. auch Branchen- und Unternehmensspezifika berücksichtigt werden. Beispiele für nicht abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind Taxikonzessionen, unbefristete (Lizenz- oder Nutzungs-) Rechte oder Netzbereichsadressen/Domain-Adressen, da hier von einer fortdauernden Verlängerung des Nutzungsrechts bzw. einer zeitlich unlimitierten Nutzung ausgegangen werden kann. Eine Abschreibung auf grundsätzlich zeitlich unbegrenzt nutzbare Werte kommt nur außerplanmäßig dann infrage bzw. ist im Einzelfall verpflichtend vorzunehmen, wenn der künftig zu erwartende Nutzenzufluss den Buchwert zum Betrachtungszeitpunkt nicht mehr rechtfertigt.

### Beispiel ► **Planmäßige Abschreibung von immateriellen Werten**

*Die Spielevertriebsgesellschaft „Step Aside GmbH“ hat sich die Lizenzrechte an dem vielversprechenden neuen Computerspiel „Rizz Razz“ im Jahr 2016 gesichert, welches von einer kleinen Spielefirma für rund 1 Mio € entwickelt wurde. Nach dem Lizenzvertrag darf die Step Aside GmbH das Computerspiel exklusiv für 15 Jahre vertreiben. Die Lizenzgebühr beträgt 1 Mio €. Nach Branchen- und interner Unternehmenseinschätzung wird nicht damit gerechnet, dass nach ca. vier bis fünf Jahren noch nennenswerte Umsätze mit dem Computerspiel Rizz Razz erzielt werden. Die Abschreibungsdauer wird daher vorsichtig mit vier Jahren angenommen.*

*Die Lizenzrechte an dem Computerspiel Rizz Razz sind als entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut zu Anschaffungskosten i. H. von 1 Mio € in der Bilanz der Step Aside GmbH zu aktivieren. In der Folgezeit wird das immaterielle Wirtschaftsgut planmäßig über vier Jahre in der Handelsbilanz und Steuerbilanz abgeschrieben.*

In der Handelsbilanz ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 3 EStG zwingend vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung besteht. In

<sup>14</sup> Vgl. ausführlich *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., München 2016, § 7 EStG Rz. 30.

der Steuerbilanz besteht bei einer dauernden Wertminderung ein Abschreibungswahlrecht, welches unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden kann. Für Wertaufholungen in der Handels- und Steuerbilanz gelten die für aktivierte selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter dargestellten Grundsätze analog.

#### Beispiel (Fortführung) ► Außerplanmäßige Abschreibung von immateriellen Werten

*Entgegen aller Erwartung floppt das Computerspiel Rizz Razz bei den Konsumenten. Bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zum 31. 12. 2016 hat das Lizenzrecht für das Computerspiel Rizz Razz einen wirtschaftlichen Restwert von 0,1 Mio €. Mit einer Wertsteigerung ist zum Bilanzstichtag und zukünftig nicht mehr zu rechnen.*

*Das Lizenzrecht für das Computerspiel Rizz Razz muss handelsrechtlich zwingend außerplanmäßig nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB auf den beizulegenden Wert i. H. von 0,1 Mio € abgeschrieben werden. In der Steuerbilanz kann das Wahlrecht einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG grundsätzlich unabhängig von der Steuerbilanz ausgeübt werden.*

Der Verzicht auf eine steuerbilanzielle Teilwertabschreibung kann z. B. dann vorteilhaft sein, wenn Verluste oder Verlustvorträge bestmöglich genutzt werden sollen, die eventuell ansonsten z. B. im Falle eines Anteilseignerwechsels nach § 8c KStG vollständig untergehen würden.

**Praxishinweis** ► Das Bundeskabinett hat am 14. 9. 2016 den „Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ beschlossen. Durch die Einfügung eines neuen § 8d KStG-E sollen die Möglichkeiten der Verlustnutzung trotz schädlichen Anteilseignerwechsels i. S. von § 8c KStG verbessert werden. Unter bestimmten Voraussetzungen (Antrag, bestehender Geschäftsbetrieb, Fortführung Geschäftsbetrieb) kann so ggf. ein sog. fortführungsgebundener Verlust die Verlustnutzung ermöglichen. Die Neuregelung soll rückwirkend auf alle schädlichen Beteiligungserwerbe ab dem 1. 1. 2016 anwendbar sein und auch für die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge gelten.<sup>15</sup>

### 1.3 Geschäfts- und Firmenwert

Bei der Bilanzierung eines Geschäfts- und Firmenwerts ist zwischen einem originären und derivativen Firmenwert zu unterscheiden. Für den originären, also „selbst geschaffenen“ Firmenwert<sup>16</sup> besteht in der Handels- und Steuerbilanz ein Aktivierungsverbot. Aufgrund des Aktivierungsverbots stellen sich keine Fragen der Folgebewertung bzw. Abschreibung.

Für den derivativen, also entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwert besteht handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht. Der entgeltlich erworbene Geschäfts- und Firmenwert wird kraft gesetzlicher Fiktion nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand qualifiziert. Der Geschäfts- und Firmenwert muss folglich

zwingend aktiviert und planmäßig über dessen Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Bei der handelsbilanziellen Bestimmung der planmäßigen Nutzungsdauer des derivativen Geschäfts- und Firmenwerts handelt es sich keineswegs um eine willkürfreie Festlegung. Vielmehr ist die voraussichtliche Nutzungsdauer insbesondere anhand einschlägiger Anhaltspunkte zu schätzen. Als **Anhaltspunkte** hierfür gelten:<sup>17</sup>

- Die Art und voraussichtliche Bestandsdauer des erworbenen Unternehmens;
- die Stabilität und Bestandsdauer der Branche;
- der Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens;
- Auswirkungen von Veränderungen auf Absatz- und Beschaffungsmärkten;
- Verhalten potenzieller Wettbewerber des erworbenen Unternehmens.

Aus Gründen des **Vorsichtsprinzips** ist wie bei immateriellen Vermögensgegenständen im Zweifel eher von einer kürzeren Nutzungsdauer auszugehen. Auch für den Geschäfts- oder Firmenwert kann nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB eine Nutzungsdauer von zehn Jahren unterstellt werden, wenn dessen voraussichtliche Nutzungsdauer im Ausnahmefall nicht verlässlich geschätzt werden kann.<sup>18</sup> Die der jährlichen Abschreibung unterstellte Nutzungsdauer ist in jedem Fall, und damit zeitraumunabhängig, nach § 285 Nr. 13 HGB im Anhang zum Jahresabschluss anzugeben und zu begründen.

**Praxishinweis** ► Nur in seltenen Einzelfällen dürfte in der Praxis auf die standardisierte Nutzungsdauer von zehn Jahren nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB für aktivierte Geschäfts- oder Firmenwerte zurückzugreifen sein. Im Anhang sind Erläuterungen nach § 285 Nr. 13 HGB zu Erläuterungen zum Abschreibungszeitraum zu machen.

In der Steuerbilanz stellt der derivative Geschäfts- und Firmenwert ein immaterielles Wirtschaftsgut dar, welches zwingend nach § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren ist (**Ansatzpflicht**). Durch die gesetzliche Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt der derivative Geschäfts- und Firmenwert per Fiktion als abnutzbares (immaterielles) Wirtschaftsgut, welcher zwingend über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben ist. Zu beachten ist: Ein Geschäfts- und Firmenwert ist nicht mit einem freiberuflichen Praxiswert gleichzusetzen. Während der Geschäfts- oder Firmenwert auf das Unternehmen bezogen ist, wird der Wert einer freiberuflichen Praxis vornehmlich durch die jeweiligen Inhaber der freiberuflichen Praxis bzw. Kanzlei bestimmt. Nach der Rechtsprechung des BFH ist für den Wert einer Einzelpraxis i. d. R. eine Nutzungsdauer von drei bis fünf

<sup>15</sup> Vgl. *Tippelhofer/Zwimer*, BC 2016 S. 447; *Feldgen*, StuB 2016 S. 742 [E:RAAAF-83332].

<sup>16</sup> Allgemein wird als originärer Firmenwert der Unterschied zwischen dem Gesamtwert des Unternehmens im Verhältnis zu der Summe der Zeitwerte der im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände abzüglich Schulden verstanden.

<sup>17</sup> In diesem Zusammenhang finden sich auch Anhaltspunkte zur Einschätzung der Nutzungsdauer in DRS 23.121.

<sup>18</sup> Vgl. *Zwimer*, in: *Zwimer, BilRUG*, Kommentierung zu § 253 HGB, München 2016, S. 402.

Jahren anzusetzen. Für eine Sozietätspraxis (z. B. Steuerberater, Anwaltskanzlei) kann im Einzelfall eine längere Nutzungsdauer angebracht sein. Für ein von Ärzten betriebenes Labor, welches praktisch als Gewerbebetrieb anzusehen ist, gilt dagegen wiederum eine Nutzungsdauer eines Geschäfts- und Firmenwerts von 15 Jahren.<sup>19</sup>

#### Beispiel ► Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts

Die Computer AG hat im Wege eines asset deals die Speichermodul GmbH übernommen. Das einzige Produkt der Speichermodul GmbH stellen Arbeitsspeicher (RAM) dar. Die RAM Module weisen einen schnellen Produktlebenszyklus von vier Jahren auf. In der Bilanz der Speichermodul AG war lediglich ein Anlagevermögen und Umlaufvermögen im Wert von 0,2 Mio € bilanziert. Als Kaufpreis wurde 1 Mio € von der Computer AG bezahlt.

Die Computer AG muss sowohl in der Steuerbilanz als auch Handelsbilanz einen derivativen Geschäfts- und Firmenwert i. H. von 0,8 Mio € (1 Mio € - 0,2 Mio €) ansetzen. Die Abschreibung in der Handelsbilanz erfolgt mit 0,2 Mio € pro Jahr. In der Steuerbilanz dürfen dagegen nur rund 0,05 Mio € pro Jahr steuerlich berücksichtigt werden.

Durch die schnellere Abschreibung in der Handelsbilanz entstehen über die ersten vier Jahre aktive latente Steuern, die sich ab dem 5. Jahr wieder abbauen.

Für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert gilt handelsrechtlich ebenfalls die Pflicht zur **außerplanmäßigen Abschreibung** auf den zum Bilanzstichtag beizulegenden Wert, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Die Bestimmung des beizulegenden Geschäfts- und Firmenwerts kann praktisch z. B. mithilfe anerkannter Unternehmensbewertungsmodelle erfolgen. Hierbei wird regelmäßig auf die Grundsätze nach IDW S 1 bzw. IDW RS HFA 10 Bezug zu nehmen sein.

Abweichend zu den allgemeinen Grundsätzen ist eine Wertaufholung bei einem außerplanmäßig abgeschriebenen Geschäfts- und Firmenwert nicht vorgesehen. Gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB ist ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwerts beizubehalten. Ein einmal außerplanmäßig abgeschriebener Geschäfts- oder Firmenwert darf damit nicht über den abgeschriebenen Wertansatz hinaus erhöht werden. In der Steuerbilanz ist eine außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts grundsätzlich wahlweise möglich. Soweit der niedrigere Teilwertansatz in Folgejahren nicht mehr nachgewiesen werden kann, ist eine Wertaufholung auf die planmäßig fortgeführten Abschaffungskosten vorzunehmen. Eine Beibehaltungspflicht des zuvor außerplanmäßig abgeschriebenen Werts – wie sie im Handelsrecht vorgesehen ist – besteht damit nicht.

**Praxishinweis** ► Die unterschiedlichen Abschreibungszeiträume eines Geschäfts- oder Firmenwerts in Handels- und Steuerbilanz führen regelmäßig zu Bewertungs- und Ergebnisunterschieden zwischen beiden Re-

chenwerken und damit zum Entstehen latenter Steuern. Hierbei handelt es sich regelmäßig um aktive latente Steuern, da der Geschäfts- oder Firmenwert in der Handelsbilanz c. p. schneller abgeschrieben werden wird als in der Steuerbilanz.

## 2. Sachanlagen

### 2.1 Grundstücke & grundstücksgleiche Rechte

In der Handelsbilanz wird der Begriff „Grundstücke“, in der Steuerbilanz der Begriff „Grund und Boden“ verwendet. Eine Zuordnung von Grundstücken bzw. Grund und Boden zum Anlagevermögen kommt nur dann in Betracht, wenn diese dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Mit Veräußerungsabsicht gehaltene Grundstücke sind hingegen dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Bei langfristig betrieblich genutzten Grundstücken handelt es sich um nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Steuerbilanziell zählt Grund und Boden zu den nicht abnutzbaren Anlagegegenständen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Der Grund und Boden ist getrennt von den weiteren selbständigen Wirtschaftsgütern (z. B. Gebäude, Betriebsvorrichtungen) zu erfassen und zu bewerten. Planmäßige Abschreibungen auf Grund und Boden dürfen weder handels- noch steuerbilanziell vorgenommen werden.

Die Bilanzierung von Grundstücken erfolgt zu deren Anschaffungskosten zuzüglich Anschaffungsnebenkosten. Herstellungskosten können nur in Sonderfällen auftreten, beispielsweise im Falle von Aufwendungen zur Beseitigung von Kontamination.<sup>20</sup> Eine Minderung der Anschaffungskosten ist nur durch außerplanmäßige Abschreibungen möglich. Diese sind handelsrechtlich zwingend vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). **Typische Gründe** hierfür sind z. B.

- Veränderungen der Bodenbeschaffenheit (z. B. Schlamm- boden nach Naturkatastrophe, der zu einer dauerhaften Wertminderung führt oder Kontaminationen);
- wirtschaftliche Gründe (z. B. Baubeschränkungen, gesunkene Grundstückspreise oder Wegfall der Gründe, die für die Zahlung eines Überpreises ausschlaggebend waren oder aber wegen Altlasten voraussichtlich dauerhaft gesunken sind).

Der handelsrechtlich beizulegende Wert des Grundstücks ist bei dauerhafter Nutzung aus Sicht des Bilanzierenden subjektiv unter **Berücksichtigung von Synergien** zu ermitteln (IDW RS IFA 2 Tz. 34). Nur wenn aufgrund nachweisbarer Umstände zu erwarten ist, dass zumindest mittelfristig (ca. 3-5 Jahre) die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen werden, ist von einer nur vorübergehenden Wertminderung auszugehen (IDW RS IFA

<sup>19</sup> Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, 35. Aufl., München 2016, § 7 EStG Rz. 110.

<sup>20</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 19. 11. 2003 - I R 77/01 [E:VAAAB-14626], BStBl 2010 II S. 4822 = Kurzinfor StuB 2004 S. 83 [E:LAAAB-63812].



2 Tz. 40) und keine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

Die Finanzverwaltung unterstellt bei „Wertminderungen aus besonderem Anlass“ (z. B. Katastrophen oder technischer Fortschritt) regelmäßig eine dauerhafte Wertminderung.<sup>21</sup> Da technischer Fortschritt bei Grundstücken ausscheidet, sind außerplanmäßige Abschreibungen bei Katastrophen (Überschwemmungen, Blitzeinschlag, Feuer etc.) oder den Marktwert beeinflussende Faktoren durch Lärm, Gerüche oder Kontaminationen des Bodens von Bedeutung.

#### Beispiel Abschreibung eines Grundstücks

*X ist Eigentümer eines Grundstücks. Die ursprünglichen Anschaffungskosten betragen 200.000 €. Zum Bilanzstichtag ermittelt ein Gutachter den Wert des Grundstücks aufgrund festgestellter Altlasten mit 10.000 €. Mangels akuter Umweltgefährdung wird die zuständige Behörde die Schadensbeseitigung erst fordern, wenn der Stpfl. die derzeitige Nutzung des Gebäudes ändert. Die Bildung einer Rückstellung ist aus diesem Grund nicht zulässig. Vielmehr ist das Grundstück handelsrechtlich auf den dauerhaft niedrigeren Wert abzuschreiben.*

*Eine steuerliche Teilwertabschreibung i. H. von 190.000 € kann vorgenommen werden. Aus Sicht des Bilanzstichtags ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen. Wird die Altlast beseitigt und erhöht sich dementsprechend der Wert des Grundstücks, ist eine Zuschreibung höchstens bis zu den Anschaffungskosten vorzunehmen.*

Grundstücksgleiche Rechte werden handelsrechtlich als selbständige Vermögensgegenstände behandelt und bei Aktivierung planmäßig über deren Nutzungsdauer abgeschrieben.<sup>22</sup> Eine Leistungsabschreibung nach dem Grad der Ausbeute (z. B. beim Abbau von Bodenschätzen) ist zulässig. Typische Beispiele für grundstücksgleiche Rechte sind Erbbaurechte, Bergwerkseigentum, Teileigentum sowie bestimmte dauerhafte Wohn- und Nutzungsrechte.

Rechte zur Ausbeutung von Bodenschätzen (z. B. Mineral-, Lehm-, Sand-, Kiesabbaurechte) sind steuerbilanziell ebenfalls gesondert zu aktivieren und planmäßig über deren Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine Abschreibung unterbleibt nach § 11d Abs. 2 EStDV nur dann, wenn die Bodenschätze erst nach dem Erwerb des Grundstücks entdeckt werden. Die Abschreibung kann wahlweise in gleichen Beträgen verteilt über die Nutzungsdauer oder nach dem jeweiligen Grad der Ausbeute als Leistungsabschreibung vorgenommen werden (§ 7 Abs. 6 i. V. mit Abs. 1 Satz 6 EStG). Abschreibungsbeginn ist nicht bei Anschaffung gegeben, sondern erst mit Beginn des regelmäßigen Abbaus. Außerplanmäßige Abschreibungen sind nach den allgemeinen Regeln vorzunehmen.

## 2.2 Bauten bzw. Gebäude

Bauten (handelsrechtlicher Begriff) bzw. Gebäude (steuerlicher Begriff), die dauerhaft dem Betrieb dienen, zählen zu den abnutzbaren Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Im Grundsatz werden Bauten bzw. Gebäude planmäßig abgeschrieben.

Das Steuerrecht definiert in § 7 Abs. 4 EStG in Abhängigkeit der Nutzung (unternehmerische Nutzung, Vermietung, eigene Wohnzwecke) und dem Anschaffungs- bzw. Herstellungsdatum (Bauantrag) bestimmte typisierte Abschreibungsätze:

- ▶ Wirtschaftsgebäude (Gebäude im Betriebsvermögen, die nicht Wohnzwecken dienen, z. B. Fabrikgebäude oder Geschäftshaus), für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 und vor dem 1. 1. 2001 gestellt worden ist, sind jährlich mit 4 % abzuschreiben,
- ▶ Wirtschaftsgebäude, für die der Bauantrag nach dem 1. 1. 2001 gestellt worden ist, sind jährlich mit 3 % abzuschreiben,
- ▶ alle sonstigen Gebäude (z. B. vermietetes Wohnhaus im Betriebsvermögen), die nach dem 31. 12. 1924 fertiggestellt (vor dem 1. 1. 1925) wurden, sind mit 2 % (2,5 %) abzuschreiben.

Die **typisierten steuerlichen Abschreibungsätze** werden auch handelsrechtlich anerkannt, soweit die aus ihnen resultierenden Buchwerte innerhalb vertretbarer Bandbreiten liegen (IDW RS IFA 2 Tz. 27 f.). Nach § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG ist abweichend von den typisierten AfA-Sätzen eine niedrigere Nutzungsdauer zulässig, wenn diese nachgewiesen werden kann.

**Degressive Abschreibungen** sind steuerlich nur in den Grenzen des § 7 Abs. 5 EStG möglich (R 7.4 Abs. 6 EStR). Diese haben lediglich für ältere Gebäude Relevanz. Für Neubauten (Bauantrag ab 1. 1. 2006) wird die degressive Abschreibung nicht mehr gewährt. Handelsrechtlich sind degressive Abschreibungen in Übereinstimmung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässig, wenn das Abschreibungsverfahren die Wertentwicklung des Vermögensgegenstands besser bzw. zutreffender wiedergibt als bei Anwendung der linearen Abschreibung.

Gebäude sind grundsätzlich als **Einheit** abzuschreiben.<sup>23</sup> Zum Gebäude gehören alle ihm zuordenbaren unselbständige Bestandteile (z. B. Rolltreppen, Fahrstuhl, Heizungs-, Be- und Entlüftungs- Klima-, Sprinkler und Beleuchtungsanlagen). Ob ein unselbständiger oder selbständiger Gebäudebestandteil vorliegt, richtet sich danach, ob ein **einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang** zwischen dem Bestandteil und dem Gebäude besteht (R 4.2 Abs. 5 EStR).<sup>24</sup> Ein unterschiedlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang in diesem Sinne liegt bei technischen Anlagen, Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteilen und im wirtschaftlichen Eigentum eines anderen stehende Baulichkeiten (Mietereinbauten und -umbauten) vor. So kann z. B. das im Zuge der Gebäudeherstellung installierte Lüftungs- und Kühlungs-system als unselbständiger Gebäudebestandteil und der eigens für die Metzgerei im Erdge-

21 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StUB 2016 S. 708 [OAAAF-81927], Tz. 6, 9 und 10.

22 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 13. Aufl., Düsseldorf 2014, S. 247.

23 Vgl. Adrian, in: Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Heme 2014, S. 782 [PAAAE-70464].

24 Vgl. BFH, Beschluss vom 26. 11. 1973 - GrS 5/71 [KAAA-90917], BStBl 1974 II S. 132.

schoß installierte Kühlraum als selbständiger Gebäudeteil zu qualifizieren sein, da jeweils unterschiedliche Nutzungs- und Funktionszusammenhänge vorliegen.

Außerplanmäßige Abschreibungen müssen handelsrechtlich bei Gebäuden vorgenommen werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Steuerbilanziell kann eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei dauernder Wertminderung vorgenommen werden. Nach den allgemeinen Grundsätzen ist steuerlich von einer dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des selbständigen Gebäudebestandteils am Bilanzstichtag mindestens die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Buchwert liegt.<sup>25</sup> Für Zwecke der handelsrechtlichen Bestimmung eines außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs ist nach IDW RS IFA 2 (Tz. 40) nur dann von einer vorübergehenden Wertminderung auszugehen, wenn die Wertminderung einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren nicht überschreitet.

**Praxishinweis** ► Hinsichtlich der Bestimmung eines außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs führen die Empfehlungen nach IDW RS IFA 2 im Handelsrecht regelmäßig früher als die maßgeblichen steuerlichen Vorgaben dazu, dass eine außerplanmäßige Abschreibung zu erfolgen hat. Hierbei ist die steuerliche Anerkennung der Abschreibung (bei Ausübung des Wahlrechts zur Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) im Einzelfall zu prüfen.

### 2.3 Technische Anlagen und Maschinen

Bei technischen Anlagen und Maschinen handelt es sich um bewegliche, abnutzbare Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die planmäßig über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Handelsrechtlich kommt eine planmäßige, degressive oder leistungsorientierte Abschreibung in Betracht. Steuerlich werden bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG im Grundsatz planmäßig abgeschrieben. Für die Schätzung der Nutzungsdauer können betriebliche Erfahrungswerte oder die steuerrechtlichen AfA-Tabellen Anhaltspunkte geben.

Eine degressive Abschreibung kommt steuerlich nach § 7 Abs. 2 EStG nur für zwischen dem 31. 12. 2008 und vor dem 1. 1. 2011 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Betracht. Eine leistungsorientierte Abschreibung kommt ebenfalls als Ausnahme vom Grundsatz einer planmäßigen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG in Betracht, wenn der Stpfl. den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweisen kann.

Alternativ zur Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA, § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) möglich. Während eine Teilwertabschreibung eine bloße Wertänderung voraussetzt, müssen bei einer AfaA Beeinträchtigungen der Substanz oder zumindest der Nutzungsmöglichkeiten eintreten.<sup>26</sup> Ein von außen hervor-

gerufenes Ereignis muss unmittelbar körperlich auf das Wirtschaftsgut einwirken (Beispiele: Beschädigung, Kfz-Unfall, Verlust).<sup>27</sup>

Während zur Bestimmung der Nutzungsdauer von technischen Anlagen und Maschinen nach dem Handelsrecht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen ist, kommt steuerlich regelmäßig eine **Orientierung an den AfA-Tabellen** der Finanzverwaltung in Betracht. Hierbei sind jedoch abweichende Nutzungsdauern von technischen Anlagen und Maschinen in Handels- und Steuerbilanz denkbar. Allerdings besteht die Gefahr, dass bei einer handelsrechtlich angesetzten Nutzungsdauer, die länger ist als der standardisierte AfA-Zeitraum, die längere handelsrechtliche Nutzungsdauer auch für die Steuerbilanz maßgeblich ist.<sup>28</sup>

**Praxishinweis** ► Seit BilMoG ist ein Rückgriff auf die steuerlichen AfA-Tabellen für Zwecke der Bestimmung der handelsrechtlichen Nutzungsdauer grundsätzlich nicht mehr zulässig. In der Praxis decken sich in vielen Fällen aber die handelsrechtlichen Annahmen mit den steuerlichen Schätzungen der Finanzverwaltung. Unterschiedliche Nutzungsdauern in Handels- und Steuerbilanz sind indes denkbar.

## 3. Finanzanlagen

### 3.1 Vorbemerkungen

Finanzanlagen sind nicht abnutzbar und deshalb sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz nicht planmäßig abzuschreiben. Denkbar sind allenfalls außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert zum Bilanzstichtag (§ 253 Abs. 3 HGB) bzw. den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Im Handelsrecht besteht bei Finanzanlagen des Anlagevermögens nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB eine Abschreibungspflicht auf den niedrigeren beizulegenden Wert, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Bei nicht dauernden Wertminderungen, darf dennoch – entgegen der allgemeinen Grundsätze – gem. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden (Abschreibungswahlrecht).

**Praxishinweis** ► Wird **nicht** von dem Abschreibungswahlrecht des § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB Gebrauch gemacht, sind im Anhang der Buchwert, der beizulegende Zeitwert der Finanzanlage sowie die Gründe für das Unterlassen der Abschreibung einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist, anzugeben (§ 285 Nr. 18 HGB).

25 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 [OAAAF-81927], Tz. 8-10.

26 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., München 2016, § 6 EStG Rz. 121.

27 Vgl. BFH, Urteil vom 24. 1. 2008 - IV R 45/05 [SAAAC-79986], BStBl 2009 II S. 449 = Kurzinfor StuB 2008 S. 440 [LAAAC-81039].

28 Vgl. grundlegend zu dieser Problemstellung bereits *Zwirner*, DStR 2013 S. 322 ff.

In der Steuerbilanz besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Abschreibungswahlrecht, wenn die Wertminderung von Dauer ist. Liegt dagegen keine dauerhafte Wertminderung vor, so darf keine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert erfolgen (Abschreibungsverbot). Die Bewertung und Wahlrechtsausübung in der Steuerbilanz erfolgen losgelöst von der Handelsbilanz. Hierdurch ergeben sich folgende Fallgruppen für Finanzanlagen des Anlagevermögens:

Übersicht 1: Abschreibungen auf Finanzanlagen im Handels- und Steuerrecht		
Finanzanlagen des Anlagevermögens	Handelsbilanz	Steuerbilanz
bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung	Abschreibungswahlrecht	Abschreibungsverbot
bei voraussichtlich dauernder Wertminderung	Abschreibungspflicht	Abschreibungswahlrecht

Für einzelne Arten von Finanzanlagen bestehen gesonderte (steuerliche) Vorgaben, wann und in welcher Höhe eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen muss bzw. erfolgen kann.

### 3.2 Börsennotierte Wertpapiere

Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlagevermögens ist steuerlich von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet.<sup>29</sup> Die 5 %-Bagatellgrenze basiert hierbei auf der BFH-Rechtsprechung und ist grundsätzlich für steuerbilanzielle Zwecke anzuerkennen. Kurse oder Kursänderungen am Tag der Bilanzaufstellung berühren die Bewertung am Bilanzstichtag grundsätzlich nicht.<sup>30</sup>

#### Beispiel Bewertung von börsennotierten Wertpapieren

Die „Pfirich GmbH“ hat am 13. 2. 2016 Aktien der börsennotierten „Mandarinen AG“ zum Preis von 100 € pro Stück erworben. Die Aktien der Mandarinen AG sollen langfristig als Kapitalanlage gehalten werden. Der Aktienkurs der Mandarinen AG schwankt im Wirtschaftsjahr 2016 zwischen 70 € und 120 €. Am Bilanzstichtag 31. 12. 2016 beträgt der Börsenpreis 90 €. Am Tag der Bilanzaufstellung 15. 3. 2017 92 €.

*Es liegt steuerlich eine dauernde Wertminderung vor, da die Bagatellgrenze von 5 € (= 5 % von 100 €) am Bilanzstichtag 31. 12. 2016 überschritten wurde. Handelsbilanziell muss bei einer dauernden Wertminderung zwingend eine außerplanmäßige Abschreibung um 10 € auf 90 € vorgenommen werden. Steuerbilanziell wäre eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls zulässig. Es liegt im Ermessen der Geschäftsleitung der Pfirich GmbH, ob diese eine Teilwertabschreibung durchführen möchte.*

**Abwandlung:** Der Börsenkurs der Mandarinen AG beträgt zum Bilanzstichtag 98 €.

*Es liegt steuerlich keine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, da die Bagatellgrenze von 5 % nicht überschritten ist (2 € < 5 € (5 % von 100 €)). Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig, da der Kursverlust am Bilanzstichtag im Vergleich zum Erwerb nicht mehr als 5 % beträgt.*

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei einer vorangegangenen Abschreibung für die Bestimmung der Bagatellgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich. Des Weiteren soll in Fällen der Wertaufholung nach erfolgter Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung die Bagatellgrenze von 5 % nicht zur Anwendung kommen. Die Wertaufholung ist auf den aktuellen Börsenkurs am Bilanzstichtag, maximal auf die Anschaffungskosten vorzunehmen.

#### Beispiel (Fortführung) Bewertung von börsennotierten Wertpapieren

*Die Pfirich GmbH hat die Aktien an der Mandarinen AG in der Handelsbilanz mit einem Wert von 90 € zum 31. 12. 2016 angesetzt. Eine Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz wurde nicht vorgenommen. Zum Bilanzstichtag 31. 12. 2017 notiert der Börsenkurs der Mandarinen AG bei 87 €.*

*In der Steuerbilanz darf zum 31. 12. 2017 keine Teilwertabschreibung auf 87 € erfolgen, wenn zum 31. 12. 2016 eine Teilwertabschreibung auf 90 € vorgenommen wurde, da dann die Bagatellgrenze (5 % von 90 €) nicht überschritten wurde. Hätte die Pfirich GmbH keine Teilwertabschreibungen im Vorjahr vollzogen, hätte sie dagegen zum 31. 12. 2017 auf 87 € abschreiben können.*

**Abwandlung:** Die Abschreibung zum 31. 12. 2016 wurde steuerbilanziell auf 90 € durchgeführt. Der Börsenkurs der Mandarinen AG beträgt 93 € zum 31. 12. 2017. Eine Zuschreibung von 90 € auf 93 € ist zwingend vorzunehmen.

Während mit dem aktuellen BMF-Schreiben – und infolge der Rechtsprechung des BFH – konkrete Beurteilungsmaßstäbe vorliegen, wann steuerlich von einer dauernden Wertminderung auszugehen ist, sind die handelsrechtlichen Regelungen hier keinesfalls eindeutig.<sup>31</sup> Anhaltspunkte für die im Einzelfall notwendige Beurteilung einer handelsrechtlich dauerhaft vorliegenden Wertminderung können u. a. der Stellungnahme IDW RS VFA 2 (dort Tz. 14 ff.) entnommen werden. Hiernach muss u. a. auf die absolute Höhe von Wertschwankungen sowie deren Dauer Bezug genommen werden. Ein klarer handelsrechtlicher Beurteilungsmaßstab besteht nicht. Damit erklärt sich u. a. auch die Angabepflicht nach § 285 Nr. 18 HGB, wonach Angaben im Anhang dann zu machen sind, wenn ein bilanzieller Wertansatz über dem Wert zum Stichtag liegt.

<sup>29</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 [OAAAF-81927], Tz. 17

<sup>30</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 21. 9. 2011 - I R 89/10 [FAAAD-98629], BStBl 2014 II S. 612 = Kurzinfor StuB 2014 S. 37 [VAAAD-99237]. Vgl. zu Teilwertabschreibungen auf Wertpapiere auch Zwirner/Zimny, SteuK 2014 S. 485 ff.

<sup>31</sup> Vgl. stellvertretend bereits Bruckmeier/Zwirner/Busch, DStR 2010 S. 237 ff.

**Praxishinweis** ► Aufgrund der Regelungen nach § 8b KStG wird in der Praxis regelmäßig auf eine Abschreibung auf Finanzanlagen verzichtet werden. Während die Abschreibung steuerlich „ins Leere“ läuft, wären etwaige spätere Zuschreibungen zumindest anteilig steuerpflichtig. Für das Handelsrecht stellt im Einzelfall die Bestimmung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung hohe Anforderungen an den Bilanzierenden und den Abschlussprüfer und bedarf einer angemessenen Dokumentation.

### 3.3 Nicht börsennotierte Beteiligungen

Für nicht börsennotierte Beteiligungen des Anlagevermögens kann die steuerlich relevante 5 %-Bagatellgrenze zur Bestimmung einer dauernden Wertminderung nicht herangezogen werden. Mangels Börsenkurs ist der niedrigere beizulegende Wert bzw. Teilwert hilfsweise aus zeitnahen Verkäufen oder ernsthaften Kaufangeboten abzuleiten. Liegen keine zeitnahen Vergleichsangebote vor, ist der Wert der Beteiligung mithilfe einer **Unternehmensbewertung** (regelmäßig auf Basis der Grundsätze nach IDW S 1) zu bestimmen. Die Gründe für das Vorliegen einer dauernden Wertminderung können z. B. anhand eines nachhaltig rückläufigen Umsatz- oder Gewinnrückgangs oder einer Veränderung der Wettbewerbssituation plausibilisiert und dargelegt werden. Führt eine Unternehmensbewertung zum Bilanzstichtag dazu, dass der beizulegende Wert der Beteiligung geringer ist als der bisherige Buchwert, hat handelsrechtlich eine Abschreibung auf den geringeren beizulegenden Wert zu erfolgen. Bei der Beteiligungsbewertung sind die Grundsätze nach IDW RS HFA 10 zu beachten.<sup>32</sup>

**Praxishinweis** ► Bei der Beteiligungsbewertung nach IDW RS HFA 10 ist auf die mit der Beteiligung verbundene Verwendung (Veräußerungsabsicht versus Halteabsicht) abzustellen. Oftmals ist hierbei die zutreffende Berücksichtigung und Bewertung von Synergien entscheidend.

Bei Ausübung des Wahlrechts zur Durchführung einer steuerlichen Teilwertabschreibung müssen stets die steuerlichen Konsequenzen aus außerbilanziellen Hinzurechnungen (§ 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 3 KStG) berücksichtigt werden.<sup>33</sup>

### 3.4 Ausschüttungsbedingte Abschreibung

Eine ausschüttungsbedingte außerplanmäßige Abschreibung ist handels- und steuerbilanziell zulässig, wenn der innere Wert der Beteiligung durch den mit der Ausschüttung verbundenen Vermögensabfluss unter den bilanzierten Beteiligungsbuchwert der Beteiligung gesunken ist. Für die Bewertung des inneren Werts sind im Rahmen des Gesamtunternehmens nicht nur die Ertragslage und Ertragsaussichten, sondern auch der Vermögenswert und die funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens entscheidend.<sup>34</sup> Voraussetzung für eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung ist das tatsächliche Sinken des Beteiligungswerts aufgrund der Gewinnausschüttung. Hiervon kann nicht allein bei Ausschüttung des regulären oder erhöhten Jahresgewinns ausgegangen werden.<sup>35</sup>

**Praxishinweis** ► Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen werden im Rahmen der Gewerbesteuer wegen § 8 Nr. 10 GewStG nicht berücksichtigt. Eine spätere Wertzuschreibung der Beteiligung soll jedoch nach Rechtsprechung des BFH<sup>36</sup> gleichwohl der Gewerbesteuer unterliegen, wodurch insoweit das Risiko einer Doppelbelastung entsteht.

### 3.5 Festverzinsliche Wertpapiere

Eine Teilwertabschreibung auf festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung i. H. des Nominalwerts der Forderung verbrieft, ist allein wegen gesunkener Kurse nicht zulässig. Mit BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016 hat die Finanzverwaltung bislang nur die für das Umlaufvermögen geltende Sichtweise auch auf festverzinsliche Wertpapiere des Anlagevermögens übertragen, die eine Forderung i. H. des Nominalwerts der Forderung verbrieft.<sup>37</sup>

**Beispiel** ► *Bewertung festverzinslicher Wertpapiere*  
Die Pfrsich GmbH hält in ihrem Anlagevermögen festverzinsliche Wertpapiere im Nennwert von 100 €, die sie für 102 € erworben hat. Bei Endfälligkeit können diese zu 100 % des Nennwerts eingelöst werden. Aufgrund einer Änderung des Zinsniveaus beträgt der Börsenkurs am Bilanzstichtag nur noch 98 €. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat sich der Börsenkurs auf 100,50 € erholt.

*Steuerbilanziell darf allein wegen des gesunkenen Kurses der festverzinslichen Wertpapiere keine Teilwertabschreibung auf 98 € durchgeführt werden. Eine Teilwertabschreibung wäre grundsätzlich nur auf 100 € zulässig, da die festverzinslichen Wertpapiere mit Fälligkeit zum Nennwert von 100 € eingelöst werden können. Die 5 %-Bagatellgrenze findet auf festverzinsliche Wertpapiere keine Anwendung. Der Kursanstieg nach dem Bilanzstichtag ist als wertbe gründender Umstand unerheblich.*

*Aufgrund der zu erwartenden Rückzahlung des Wertpapiers zu 100 % liegt handelsrechtlich – unabhängig vom zum Stichtag konkreten Kurs – keine dauernde Wertminderung vor, wenn das Wertpapier im Finanzanlagevermögen gehalten wird. Wird das Wertpapier im Umlaufvermögen und nicht bis zur Endfälligkeit gehalten, muss indes eine Abschreibung erfolgen.*

Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert ist ungeachtet dessen dann zulässig, wenn ein **Bonitäts- oder Liquiditätsrisiko** hinsichtlich der Rückzahlung der Nominal-

<sup>32</sup> Vgl. zur Beteiligungsbewertung nach IDW RS HFA 10 und der hierbei zu berücksichtigenden Synergieeffekte stellvertretend Zwirner, DB 2013 S. 2874 ff.

<sup>33</sup> Vgl. hierzu sowie zu weiteren Aspekten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik Zwirner/Künkele, StuB Beilage zu Heft 7/2012, S. 1-16 [DAAAE-06066].

<sup>34</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 9. 3. 2000 - X B 106/99 (NV).

<sup>35</sup> Vgl. BFH, Beschluss vom 22. 12. 1999 - I B 158/98 [TAAAA-65292], BFH/NV 2000 S. 710 = Kurzinfor StuB 2001 S. 86.

<sup>36</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 23. 9. 2008 - I R 19/08 [HAAAD-02203], BStBl 2010 II S. 301 = Kurzinfor StuB 2009 S. 35 [XAAAD-02429]; kritisch Kulosa, in: Schmidt, 35. Aufl., München 2016, § 6 EStG Rz. 286.

<sup>37</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 [OAAAF-81927], Tz. 21-23.

beträge besteht und die Wertpapiere bei Endfälligkeit nicht zu ihrem Nennbetrag eingelöst werden können.<sup>38</sup> Eine Abschreibung auf festverzinsliche Wertpapiere muss auch dann erfolgen, wenn der Kurs zum Bilanzstichtag – aus welchen Gründen auch immer – unter die bilanziellen Anschaffungskosten bzw. den letzten Buchwert gesunken ist und das Wertpapier nicht bis zu dessen Endfälligkeit gehalten werden soll.

#### 4. Ausleihungen und langfristige Forderungen

Bei Ausleihungen und Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen handelt es sich um nicht abnutzbare Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Forderungen sind mit dem Nennbetrag zu bewerten. Eine planmäßige Abschreibung kommt für Forderungen nicht in Betracht. Außerplanmäßige Abschreibungen sind gleichwohl zulässig bzw. zwingend vorzunehmen. Das Handelsrecht sieht für Forderungen des Anlagevermögens nach den allgemeinen Grundsätzen dann eine Abschreibungspflicht vor, wenn die Wertminderung von Dauer ist. Bei nicht dauernden Wertminderungen besteht **handelsrechtlich ein Abschreibungsverbot**. In der **Steuerbilanz** besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ein **Abschreibungswahlrecht** und bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung ein Abschreibungsverbot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Typische Fallgruppen für Ausleihungen und Forderungen des Anlagevermögens sind Darlehen an fremde Dritte oder verbundene Unternehmen bzw. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

Übersicht 2: Abschreibungen auf Ausleihungen und Forderungen des Anlagevermögens im Handels- und Steuerrecht

Ausleihungen und Forderungen des Anlagevermögens	Handelsbilanz	Steuerbilanz
bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung	Abschreibungsverbot	Abschreibungsverbot
bei voraussichtlich dauernder Wertminderung	Abschreibungspflicht	Abschreibungswahlrecht

Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen müssen handelsrechtlich mit dem Barwert angesetzt werden. Wird eine bestehende Forderung erworben, entsprechen i. d. R. die Anschaffungskosten dem Barwert der Forderung. Wird ein unverzinsliches Darlehen ausgegeben, so muss dieses ebenfalls mit dem Barwert angesetzt werden. Die Differenz zwischen dem Nennbetrag des Darlehens und dem in der Bilanz zu aktivierenden Barwert ist handelsrechtlich als sonstiger betrieblicher Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. In der Steuerbilanz darf nach der Rechtsprechung des BFH<sup>39</sup> und dem folgend nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>40</sup> allein wegen der Unverzinslichkeit einer Forderung keine Teilwertabschreibung erfolgen. Diese restriktive Auslegung des BFH ist kritisch zu sehen, da der Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als der Betrag definiert ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Ein potenzieller Erwerber würde nicht mehr als den Barwert für die Forderung bezahlen.

Während in der Handelsbilanz daher bei unverzinslichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ein niedrigerer Barwert zwingend anzusetzen ist, darf dieser in der Steuerbilanz nicht nachvollzogen werden.

#### Beispiel ► Bewertung eines unverzinslichen Darlehens

Die Pfrisch GmbH gibt einem langjährigen Kunden, der Lecker GmbH, ein unverzinsliches Darlehen i. H. von 1 Mio € zur Kundenbindung. Das Darlehen wird zum 1. 7. 2016 zum Nennbetrag an die Lecker OHG ausgezahlt und ist zum 30. 6. 2021 zur Rückzahlung fällig. Der Barwert des Darlehens zum 1. 7. 2016 beträgt annahmegemäß 0,9 Mio €.

In der Handelsbilanz muss das Darlehen zwingend zu dem Barwert i. H. von 0,9 Mio € angesetzt werden. Die Differenz zwischen dem Barwert i. H. von 0,9 Mio € und dem Nennbetrag i. H. von 1 Mio € führt zu einem sonstigen betrieblichen Aufwand i. H. von 0,1 Mio €. In der Steuerbilanz darf nach Auffassung von BFH und Finanzverwaltung kein Ansatz des Barwerts oder eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgen.

**Praxishinweis ►** Bei unverzinslichen und unterverzinslichen langfristigen Forderungen und Ausleihungen führt zum Bilanzstichtag der zwingende Wertansatz zum Barwert zur aufwandswirksamen Erfassung der Differenz zwischen Nennbetrag und Barwert in der Gewinn- und Verlustrechnung. Steuerlich hingegen darf keine Abschreibung erfolgen.

Der **Teilwert einer Forderung** wird beeinflusst durch die Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners.<sup>41</sup> Soweit zum Bilanzstichtag das Ausfallrisiko der Forderung über das allgemeine Kreditrisiko hinausgeht, muss bei einer dauernden Wertminderung handelsrechtlich eine Abschreibung vorgenommen werden. Steuerbilanziell kann bei dauernder Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden (Wahlrecht). Sofern die Forderung des Anlagevermögens endgültig uneinbringlich wird, muss handels- und steuerbilanziell eine vollständige Abschreibung der Forderung erfolgen.

Die Höhe des Abschreibungsbetrags zum Bilanzstichtag kann i. d. R. nur schätzweise ermittelt werden. Dem **Ermessen** des Kaufmanns kommt hierbei eine besondere Bedeutung zu. Allerdings muss sich die bewertungsrelevante Einschätzung auf die objektiv am Bilanzstichtag gegebenen und bis zur Bilanzerstellung bekannt gewordenen Umstände stützen. Typische Umstände, die für die Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung sprechen, sind z. B. schleppende Zahlungsweise des Schuldners, dessen fehlende flüssige Mittel,

38 Vgl. BFH, Urteil vom 8. 6. 2011 - I R 98/10 (I:AAAD-89060), BStBl 2012 II S. 716 = Kurzinfor StuB 2011 S. 678 (K:AAAD-90691).

39 Vgl. BFH, Urteil vom 24. 10. 2012 - I R 43/11 (I:WAAAE-25887), BStBl 2013 II S. 162 = Kurzinfor StuB 2013 S. 69 (I:XAAAE-27271); BFH, Urteil vom 8. 6. 2011 - I R 98/10 (I:AAAD-89060), BStBl 2012 II S. 716 = Kurzinfor StuB 2011 S. 678 (K:AAAD-90691).

40 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 (I:BAAAF-81512), BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 (I:OAAAF-81927), Tz. 15.

41 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, 35. Aufl., München 2016, § 6 EStG Rz. 302.


negative Auskünfte seiner Hausbank, schlechtes Kreditrating oder nicht eingehaltene Zahlungsankündigungen.

Sofern für bestehende Forderungen Sicherheiten des Schuldners gewährt wurden oder aus den bestehenden Rechtsgeschäften resultieren, die der Forderungsentstehung zugrunde liegen (z. B. Eigentumsvorbehalt), sind diese Sicherheiten, wenn und soweit sie werthaltig und durchsetzbar erscheinen, bei der Bestimmung der Forderungsabschreibung zu berücksichtigen. Die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung ist somit grundsätzlich auf den Wert der Sicherheit begrenzt, sofern diese nicht ihrerseits zweifelhaft ist. Typische Sicherheiten sind z. B. Versicherungen gegen Forderungsausfälle (sog. Debitoren- oder Delkrederversicherungen), Grundpfandrechte, Sicherungseigentum oder -abtretungen, Bürgschaften oder andere Garantien Dritter. Den Sicherheiten steht eine Aufrechnungsmöglichkeit gleich. Ist auch die Werthaltigkeit der Sicherungs- oder Rückgriffsrechte zweifelhaft, kommt eine weitergehende Abschreibung in Betracht. Notleidende Darlehensforderungen, die vom Schuldner gar nicht mehr bedient werden, sind auf den Betrag abzuschreiben, der sich bei der Verwertung der Sicherheiten voraussichtlich ergeben würde.

#### Beispiel (Fortführung) **Außerplanmäßige Abschreibung auf ein Darlehen**

*Die Lecker GmbH ist wegen unerwarteter Zahlungsausfälle in finanzielle Notlage geraten und bilanziell überschuldet. Zum Bilanzstichtag 31. 12. 2016 kann sie nur noch 20 % des Kredits an die Pflirsch GmbH zurückzahlen. Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer X der Lecker GmbH informiert die Pflirsch GmbH vor Aufstellung deren Bilanz, dass durch die Gestellung von Sicherheiten durch X Anfang des Jahres 2017 bis zu 50 % der Forderung gegenüber der Pflirsch GmbH bedient werden könnten, jedoch nicht davon auszugehen ist, dass sich an der finanziellen Schieflage der Lecker GmbH in den nächsten drei bis fünf Jahren etwas ändern wird.*

*In der Handelsbilanz der Pflirsch AG ist zum Bilanzstichtag 31. 12. 2016 zwingend eine außerplanmäßige Abschreibung auf 0,2 Mio € vorzunehmen. In der Steuerbilanz darf eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls auf 0,2 Mio € vorgenommen werden. Die Gestellung einer Sicherheit durch X Anfang 2017 darf nicht zum Bilanzstichtag 31. 12. 2016 berücksichtigt werden. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Dieses nach dem Bilanzstichtag eingetretene Ereignis ist jedoch wertbeurteilend im neuen Jahr und daher als zusätzliche Erkenntnis nicht zum 31. 12. 2016 zu berücksichtigen.*

**Praxishinweis**  Neben der Abschreibung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist eine steuerbilanzpolitische Gestaltung grundsätzlich überall dort denkbar, wo die Regelungen nach § 8b KStG (oder vergleichbare Regelungen) zu einer Effektivbesteuerung führen, die durch entsprechende Gestaltungen final vermieden werden kann.

## IV. Umlaufvermögen

### 1. Vorräte

Vorräte sind Vermögensgegenstände, die zum Einsatz in der Produktion, zur Erbringung von Dienstleistungen oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt wurden.<sup>42</sup> Da sie nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, werden sie in Bereich des Umlaufvermögens ausgewiesen (§ 247 Abs. 2 HGB, § 266 Abs. 2 B.I. HGB). Kapitalgesellschaften müssen den Ausweis des Bilanzpostens Vorräte wie folgt weiter untergliedern:

1. Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe;
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
3. Fertige Erzeugnisse und Waren;
4. Geleistete Anzahlungen.

Als Bestandteil des Umlaufvermögens erfolgt für Vorräte weder handels- noch steuerbilanziell eine planmäßige Abschreibung. Etwaige Wertkorrekturen von Vorräten erfolgen insoweit ausschließlich über außerplanmäßige Abschreibungen in der Handelsbilanz bzw. Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz.

In der Handelsbilanz gilt für die Folgebewertung von Vorräten nach § 253 Abs. 4 HGB das **strenge Niederstwertprinzip**. Wertminderungen müssen demnach am Abschlussstichtag durch außerplanmäßige Abschreibungen berücksichtigt werden, auch wenn die Wertminderung nur vorübergehend ist. Zur Bestimmung des niedrigeren Zeitwerts dienen dabei Börsen- oder Marktpreise oder, falls diese nicht festzustellen sind, der sog. beizulegende Wert, welcher aus Wiederbeschaffungs-/Reproduktionskosten oder Verkaufswerten (voraussichtliche Verkaufspreise) abgeleitet werden kann. Eine Wertaufholung bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist zwingend vorzunehmen, wenn die Gründe für die vorgenommene Abschreibung nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB).

In der Steuerbilanz darf – abweichend zur Handelsbilanz – eine außerplanmäßige Abschreibung nur bei einer dauernden Wertminderung vorgenommen werden (**Abschreibungswahlrecht**). Eine Wertaufholung ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG stets vorzunehmen, wenn ein niedrigerer Teilwert durch den Stpfl. nicht mehr nachgewiesen werden kann.

Der (niedrigere) Zeitwert für Gegenstände des Vorratsvermögens ist entweder aus dem Beschaffungs- oder aus dem Absatzmarkt abzuleiten. Der relevante Markt ist dabei mit Blick auf die Eigenart und Zweckbestimmung des Vermögensgegenstands zu ermitteln:

- Für **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** ist grundsätzlich der Beschaffungsmarkt (Wiederbeschaffungswert) maßgeblich, soweit ein Fremdbezug möglich ist. Für Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, die nicht mehr in der Produktion eingesetzt werden, ist der Absatzmarkt (Verkaufspreise) relevant, da davon auszugehen ist, dass die Überbestände abgestoßen werden müssen.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., München 2016, S. 215.  
<sup>43</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 13. Aufl., Düsseldorf 2014, S. 382.

- Die Zeitwerte für **fertige und unfertige Erzeugnisse** sind primär aus dem Absatzmarkt abzuleiten, wenn sie für den Verkauf bestimmt sind. Soweit – wie üblicherweise bei unfertigen Erzeugnissen – kein Verkaufspreis existiert, kann die Bewertung retrograd aus dem zu erwartenden (niedrigeren) Verkaufspreis erfolgen. Die voraussichtlich bis zum Verkauf noch anfallenden Kosten (bis zur Fertigstellung anfallende Herstellungskosten, Erlösschmälerungen (Skonti, Rabatte), Veräußerungs- und Vertriebskosten (Zölle, Transportkosten)) sind bei der retrograden Bewertung zu berücksichtigen. Alternativ kann vor allem für unfertige Erzeugnisse in einer frühen Produktionsstufe auch eine (progressive) Bewertung über die Wiederherstellungskosten- bzw. Reproduktionskosten zielführend sein.
- Bei (fremdbezogenen und ohne wesentliche Be- und Verarbeitung zur Weiterveräußerung bestimmte) **Handelswaren** wird sowohl der Beschaffungsmarkt (Wiederbeschaffungskosten) als auch Absatzmarkt (Nettoveräußerungserlös) berücksichtigt und der beizulegende Wert aus dem niedrigeren Wert der beiden Märkte bestimmt.

**Praxishinweis** ► Die Bewertung von Vorräten ist auf Basis der mit den einzelnen Vorratsgegenständen verbundenen bzw. am Markt möglichen Verwendungsfiktion vorzunehmen. Die Abschreibung bestimmt sich aus der Differenz zwischen dem bilanziellen Wertansatz und dem für Vergleichszwecke zum Bilanzstichtag ermittelten beizulegenden Wert.

Bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens zu Herstellungskosten ist steuerlich auf die Vollkosten abzustellen. Der steuerliche Herstellungskostenbegriff wird ab dem Veranlagungszeitraum 2016 aus dem neu eingefügten § 6 Abs 1 Nr. 1b EStG erstmals gesetzlich definiert.<sup>44</sup> Danach brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Das Wahlrecht zur Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten ist bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sind handels- und steuerrechtlich auch bestimmte **Bewertungsvereinfachungsverfahren** zulässig:

- Für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sind, darf handels- und steuerbilanziell ein Festwert (§ 240 Abs. 3 HGB i. V. mit § 256 Satz 2 HGB, H 6.8 Festwert EStH) angesetzt werden.
- Für gleichartige Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens ist eine Gruppenbewertung zulässig, bei der ein gewogener Durchschnittswert ermittelt wird (§ 240 Abs. 4 HGB i. V. mit § 256 Satz 2 HGB).
- Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens ist darüber hinaus eine Sammelbewertung zulässig. Handelsrechtlich besteht dabei gem. § 256 HGB ein

Wahlrecht, sowohl das LiFo („last in – first out“)-Verfahren als auch das FiFo („first in – first out“)-Verfahren anzuwenden. Steuerrechtlich ist die Anwendung des FiFo-Verfahrens grundsätzlich verboten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.9 Abs. 1 EStR)<sup>45</sup>.

Das steuerliche Wahlrecht zwischen LiFo-Bewertung und Durchschnittsbewertung kann losgelöst von der handelsbilanziellen Vorgehensweise ausgeübt werden. Dies erlaubt eine **eigenständige steuerliche Bilanzpolitik**.<sup>46</sup> Bei steigenden Preisen führt das LiFo-Verfahren zu einer höheren Bewertung des Verbrauchs. Auf diese Weise kann der steuerliche Gewinn minimiert werden. Wird parallel in der Handelsbilanz das FiFo-Verfahren angewandt, ergibt dies in der Handelsbilanz ein relativ höheres Jahresergebnis.

Die Wahl des jeweils angewandten Verbrauchsfolgeverfahrens kann in Handels- und Steuerbilanz abweichend getroffen werden. Auf Grundlage der in der Praxis vorliegenden EDV-Systeme ist regelmäßig eine entsprechende Berechnung problemlos auch für unterschiedliche Verbrauchsfolgen möglich. An die Anerkennung der Anwendung eines Bewertungsvereinfachungsverfahrens für steuerliche Zwecke sind bestimmte Anforderungen zu stellen. Die Anwendung der LiFo-Methode in der Steuerbilanz scheidet bei der Bewertung gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens dann aus, wenn sich aus den vorhandenen EDV-Systemen sowohl die tatsächliche Verbrauchsfolge und damit die exakten Wertansätze der zum Bilanzstichtag vorhandenen Wirtschaftsgüter bestimmen lassen.<sup>47</sup>

Zudem ist zu beachten: § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG schließt einen willkürlichen Wechsel der Verbrauchsfolgen zwischen einzelnen Veranlagungszeiträumen aus; so ist ein entsprechender Wechsel nur mit Zustimmung des FA möglich. Durch diese Regelung erfahren die Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik in diesem Bereich eine deutliche Einschränkung.

## 2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind grundsätzlich mit dem Nennbetrag anzusetzen. Der Nennbetrag entspricht dem in der Rechnung ausgewiesenen Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer.

Bei Forderungen mit einer Laufzeit von einem Jahr wird in der Praxis keine Abzinsung berücksichtigt. Bei unverzinslichen Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als einem Jahr muss in der Handelsbilanz zwingend eine Abzinsung auf den Barwert erfolgen. In der Steuerbilanz darf – abweichend zu unverzinslichen Forderungen des Anlagevermögens – bei Forderungen des Umlaufvermögens ebenfalls eine Abzinsung vorgenommen werden, da die voraus-

<sup>44</sup> Vgl. zu einem ersten Überblick *Zwirner*, BC 2016 S. 461 ff.; *Velte*, StuB 2016 S. 407 [HAAAF-74687].

<sup>45</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001 :002 [UAAAE-90676], BStBl 2015 I S. 462 = StuB 2015 S. 431 [FAAAE-91572]; vgl. hierzu weiterführend *Zwirner/Zimny*, SteuK 2015 S. 483 ff. Auf die steuerliche Zulässigkeit einzelner Bewertungsvereinfachungsverfahren ist zu achten.

<sup>46</sup> Vgl. hierzu sowie zu weiteren Aspekten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik *Zwirner/Künkele*, StuB Beilage zu Heft 7/2012, S. 1-16 [DAAAE-06066].

<sup>47</sup> Vgl. *Zwirner/Zimny*, SteuK 2015 S. 486.

sichtlich dauernde Wertminderung bis zum Bilanzstichtag anhält.

Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) müssen Forderungen jährlich zum Bilanzstichtag einzeln bewertet und auf ihre **Werthaltigkeit** überprüft werden. Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip fordert dabei, dass alle vorhersehbaren Risiken, die am Bilanzstichtag entstanden sind, in die Bewertung einbezogen werden. Typische Risiken, die in der Praxis Anlass für eine Wertberichtigung sein können, sind z. B.

- ▶ Ausfallrisiken,
- ▶ Zinsänderungsrisiken,
- ▶ Wechselkursrisiken,
- ▶ Beitreibungsrisiken.

In der Handelsbilanz ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB in allen oben genannten Fällen vorzunehmen (Abschreibungspflicht), wenn der beizulegende Wert zum Bilanzstichtag unter dem Nennbetrag (= Anschaffungs- und Herstellungskosten) liegt. In der Steuerbilanz kommt eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG vornehmlich im Fall von Ausfallrisiken in Betracht.

#### **Beispiel** ▶ **Wertberichtigungen auf Forderungen**

*Die Surf & Sun GmbH stellt Surfbretter her. Sie hat im Jahr 2016 eine größere Lieferung ihrer Surfbretter nach Australien verkauft und dem Kunden ein Zahlungsziel bis November 2016 eingeräumt. Im Herbst 2016 hat der Kunde gegenüber der Surf & Sun GmbH erklärt, in Zahlungsschwierigkeiten zu sein. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. 12. 2016 ist die Forderung im Rahmen einer Einzelwertberichtigung abzuwerten. Der Abwertungssatz beträgt nach Einschätzung der Surf & Sun GmbH 60 %. Für das Jahr 2016 weist die Gesellschaft einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss von rd. 280.000 € aus. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor. Für das Jahr 2017 erwartet die Surf & Sun GmbH ein positives Ergebnis (= handelsrechtlicher Jahresüberschuss und zu versteuerndes Einkommen) i. H. von rd. 1.700.000 € (unter der Annahme, dass der australische Kunde 480.000 €, d. h. 40 % der Forderung, tatsächlich begleicht). Aus der Zeit der Gründung der noch jungen Gesellschaft liegen steuerliche Verlustvorträge (GewSt und KSt) i. H. von rd. 6.000.000 € vor.*

*Behält die Surf & Sun AG die handelsrechtlich vorgenommene Wertberichtigung bei und erzielt sie in 2017 das erwartete Ergebnis, ergibt sich folgende Steuerbelastung (bei einem Steuersatz von 30 %):*

*Für 2016: keine, da volle Verrechnung mit den bestehenden Verlustvorträgen.*

*Für 2017: Verlustverrechnung von 1.420.000 € (1 Mio € direkt und 60 % von 700.000 €); Steuerbelastung von 30 % auf 280.000 € = 84.000 €.*

*Den Betrag von 84.000 € an Steuerzahlung für 2017 kann die Surf & Sun GmbH dadurch verhindern, dass sie im Jahr*

*2016 für steuerliche Zwecke auf die Vornahme der Wertberichtigung verzichtet und das zu versteuernde Einkommen von rd. 1 Mio € voll mit den bestehenden Verlusten verrechnet. Für das Jahr 2017 ist bei Begleichung der Forderung ein Aufwand i. H. von 720.000 € zu erfassen; das steuerliche Ergebnis liegt dann bei rd. 1 Mio € und kann ebenso voll mit den bestehenden Verlustvorträgen verrechnet werden.*

**Praxishinweis** ▶ Während im Handelsrecht aufgrund des strengen Niederstwertprinzips bei einem niedrigeren beizulegenden Wert zum Bilanzstichtag zwingend eine Abschreibung vorzunehmen ist, besteht steuerlich ein Wahlrecht vor Vornahme der Teilwertabschreibung. Dieses Wahlrecht eröffnet steuerbilanzpolitische Möglichkeiten.

Wertberichtigungen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden entweder mithilfe einer Einzelwertberichtigung, einer Pauschalwertberichtigung oder durch eine Kombination von beiden vorgenommen. Eine Einzelwertberichtigung einer Forderung aus Lieferung und Leistung ist in der Handelsbilanz dann zwingend vorzunehmen, wenn dem bilanzierenden Unternehmen zum Bilanzstichtag konkrete Risiken z. B. für den Ausfall einer Forderung bekannt geworden sind. Eine darüber hinausgehende Pauschalwertberichtigung kommt dann nicht in Betracht. Bei der konkreten praktischen Umsetzung der Wertberichtigung wird in Abhängigkeit der Güte der Forderung zwischen

- ▶ **werthaltigen**,
- ▶ **zweifelhaften** und
- ▶ **uneinbringlichen** Forderungen

unterschieden. Bei werthaltigen Forderungen bestehen keine Zweifel daran, dass die Forderung i. H. ihres Nennbetrags (inklusive gesetzlich geschuldeter Umsatzsteuer) eingeht. Bei zweifelhaften Forderungen liegen dem bilanzierenden Unternehmen dagegen konkrete Anhaltspunkte in der Person des Schuldners (Überschuldung/Insolvenz des Schuldners) oder der Forderung selbst (z. B. Überfälligkeit, keine Reaktion auf Mahnung) vor, die einen vollständigen Forderungseingang zweifelhaft erscheinen lassen. Uneinbringliche Forderungen liegen vor, wenn letztlich (nahezu) endgültig feststeht, dass die Forderung in der noch geschuldeten Höhe nicht mehr eingehen wird. Hiervon ist auszugehen, wenn eine bspw. Zwangsvollstreckung fruchtlos ist, das Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt wurde oder die Forderung verjährt ist.

Die Einstufung als zweifelhafte Forderung oder uneinbringliche Forderung ist für die Frage der Korrektur der in dem Nennwert der Forderung enthaltenen Umsatzsteuer von praktischer Bedeutung. Bei zweifelhaften Forderungen wird eine Einzelwertberichtigung nur auf den Nettowert der Forderung durchgeführt. Eine Korrektur der Umsatzsteuer unterbleibt. Erst mit Einstufung der Forderung als uneinbringlich und mit vollständiger Abschreibung der Forderung nach § 253 Abs. 3 HGB ist auch die Umsatzsteuer vollständig zu korrigieren.



### Beispiel ► Bewertung von zweifelhaften Forderungen

Die Wintersport GmbH liefert am 25. 10. 2016 Skijacken im Wert von 5.950 € (brutto) an das Sportgeschäft Maier für die kommende Skisaison 2016/2017. Das Zahlungsziel beträgt lt. Rechnung, die dem Sportgeschäft am 28. 10. 2016 zugeht, 14 Tage. Bis zum Bilanzstichtag der Wintersport GmbH hat das Sportgeschäft Maier seine Rechnungen trotz mehrmaliger Mahnung noch nicht beglichen. Die Wintersport GmbH schätzt zum Bilanzstichtag 31. 12. 2016, dass nur noch 30 % der Forderung realisiert werden können.

Die nunmehr zum Bilanzstichtag als „zweifelhaft“ eingestufte Forderung des Sportgeschäfts Maier wird zunächst mit dem vollen Bruttobetrag i. H. von 5.950 € umgebucht.

► BS: Zweifelhafte Forderungen 5.950 € an Forderungen aus LuL 5.950 €

In der Handelsbilanz ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB zwingend auf den beizulegenden Wert i. H. von 3.500 € (70 % von 5.000 €) vorzunehmen.

► BS: Abschreibung auf Forderungen LuL 3.500 € an Zweifelhafte Forderungen 3.500 €.

Eine Korrektur der Umsatzsteuer i. H. von 950 € erfolgt nicht. In der Steuerbilanz besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung.

### Beispiel (Fortführung) ► Bewertung von uneinbringlichen Forderungen

Am 29. 6. 2017 wird bekannt, dass das Sportgeschäft Maier Insolvenz angemeldet hat. Am 12. 12. 2017 erhält die Wintersport GmbH die Mitteilung, dass eine Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Daher ist die bereits einzelwertberichtigte Forderung nun auszubuchen. Die gebildete Einzelwertberichtigung wird i. H. von 3.500 € in Anspruch genommen und der Restbetrag wird aufwandswirksam berichtigt. I. H. von 5.000 € bucht die Wintersport GmbH mangels Realisierbarkeit nun einen Forderungsausfall. Zudem ist mit der Uneinbringlichkeit der Forderung die Umsatzsteuer zu korrigieren. Die korrigierte Umsatzsteuer ist im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahressteuererklärung nach § 17 UStG zu berücksichtigen.

Abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz dürfen allgemeine Forderungsrisiken sowohl in der Handels- als auch Steuerbilanz über pauschale Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Eine Pauschalwertberichtigung ist nach Rechtsprechung des BFH geboten, wenn die individuelle Wertermittlung unmöglich, schwierig oder unzumutbar erscheint.<sup>48</sup> Bei einer größeren Anzahl gleichartiger Forderungen besteht dabei selbst bei vermeintlich sicheren Forderungen in aller Regel eine gewisse Ausfallwahrscheinlichkeit, die über eine Pauschalwertberichtigung erfasst werden kann.<sup>49</sup>

**Praxishinweis** ► Die Vornahme von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen darf nur auf den Bestand der Forderungen vorgenommen werden, der nicht bereits im Rahmen der Einzelwertberichtigung bewertet wurde.

### 3. Wertpapiere

Die für Wertpapiere des Anlagevermögens geltenden Grundsätze wurden mit dem aktuellen BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016 nunmehr auch auf das Umlaufvermögen ausgedehnt.<sup>50</sup> Wertpapiere des Umlaufvermögens sind mit ihren Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten und abzüglich etwaiger Anschaffungspreisminderungen zu bewerten. Im Hinblick auf die Bestimmung eines niedrigeren Teilwerts ist bei Wertpapieren des Umlaufvermögens aus Wirtschaftlichkeitsgründen ein Rückgriff auf Börsenkurse zweckmäßig. Hierbei sind die entsprechenden Verkaufskosten zu berücksichtigen. Im Übrigen gelten die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung im Umlaufvermögen sowie das handelsrechtlich zu beachtende strenge Niederwertprinzip.

### 4. Liquide Mittel

Liquide Mittel sind in Handels- und Steuerbilanz mit ihrem Nennbetrag anzusetzen. Abschreibungen sind daher auf diese Position nicht vorzunehmen. Allerdings ist zu beachten, dass sich Ergebniseffekte aufgrund der Berücksichtigung von Währungsumrechnungseffekten ergeben können. Hierbei sind die Vorgaben nach § 256a HGB zu beachten. Während das Handelsrecht hierbei eine Bewertung zum jeweiligen Stichtagskurs vorsieht und insoweit im Einzelfall auch unrealisierte Währungsgewinne ausgewiesen werden, bilden nach § 6 Abs. 1 EStG die Anschaffungskosten weiterhin steuerlich die bewertungsrelevante Obergrenze.<sup>51</sup> Die Bewertung von liquiden Mitteln in Fremdwährung kann somit in Handels- und Steuerbilanz abweichen.

**Praxishinweis** ► Auf liquide Mittel sind weder planmäßige noch außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Bei der Bewertung zum Stichtag sind allerdings die Regelungen zur Währungsumrechnung zu beachten.

## V. Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung und Angaben im Anhang

Abschreibungen und Bewertungsfolgen im Anlage- und Umlaufvermögen betreffen verschiedene Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Hierbei ist auf eine passende Zuordnung der vorgenommenen Abschreibung bzw. Wertberichtigung zu der dafür vorgesehenen **GuV-Position** zu achten.

Durch das BilRUG ergeben sich wesentliche Änderungen bei der Gewinn- und Verlustrechnung. Eine wesentliche praktische Änderung betrifft den Wegfall des „außerordentlichen Ergebnisses“ in der GuV. Die Erfassung von Abschreibungen bei außerordentlichen Ereignissen (z. B. Brand einer Lagerhalle) als „außerordentliche Aufwendung“ kommt damit

48 Vgl. BFH, Urteil vom 22. 11. 1988 - VIII R 62/85 [N:AAAA-92805], BStBl 1989 II S. 359.

49 Vgl. BFH, Urteil vom 7. 5. 1998 - IV R 24/97 [N:BAAAA-97394], BFH/NV 1998 S. 1471 = Kurzinfor StuB 1999 S. 94.

50 Vgl. BMF, Schreiben vom 2. 9. 2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002 [N:BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995 = Kurzinfor StuB 2016 S. 708 [N:OAAAF-81927], Tz. 21-23.

51 Vgl. zu der Regelung und weitergehenden Beispielen stellvertretend Petersen/Zwirner/Künkele, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl., Herne 2012, S. 170 ff.

nach dem BilRUG nicht mehr in Betracht. Vielmehr stellen solche Abschreibungen ab dem Jahr 2016 „normale“ Abschreibungen dar, die unter den nachfolgend genannten GuV-Positionen zu erfassen und nach § 285 Nr. 31 HGB als (außergewöhnlicher) Sachverhalt im Anhang gesondert zu erläutern sind.<sup>52</sup>

Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sind Abschreibungen im Grundsatz unter der GuV-Position 7a (GKV) zu erfassen. Soweit die Abschreibung aufgrund eines „außergewöhnlichen Sachverhalts“ erfolgt, könnte in Ausnahmefällen eine Erfassung unter der GuV-Position 8 (GKV) als „sonstiger betrieblicher Aufwand“ in Betracht kommen.

Abschreibungen auf Finanzanlagen des Anlage- und Umlaufvermögens sind unter der GuV-Position 12 (GKV) „Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens“ zu erfassen.

Abschreibungen im Umlaufvermögen auf Vorräte, unfertige und fertige Leistungen sowie Handelswaren sind im Rahmen des Materialaufwands unter GuV-Position 5 (GKV) „Materialaufwand“ bzw. bei der Bestimmung der Herstellungskosten des jeweiligen Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts (unfertige oder fertige Leistungen) zu erfassen, soweit sie üblich sind. Unübliche Abschreibungen auf Vorräte, unfertige Leistungen sowie Handelswaren sind unter GuV-Position 7b (GKV) zu erfassen.

Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen auf Forderungen sind unter der GuV-Position 8 (GKV) als „sonstiger betrieblicher Aufwand“ zu erfassen.

**Praxishinweis** ► Abschreibungen und Wertberichtigungen spiegeln sich in zahlreichen Positionen in der GuV wider. Hierbei ist auf eine passende Zuordnung zu der jeweils für den Sachverhalt vorgesehenen Position zu achten.

Im **Anhang** sind im Einzelfall Angaben zu den vorgenommenen Abschreibungen erforderlich. So sind nach § 284 Abs. 2 HGB Angaben zu den auf die Posten der Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu machen. Hierbei sind regelmäßig auch Angaben zu Abschreibungsverfahren und Nutzungsdauern bei einzelnen Bilanzposten vorzunehmen. Sofern es zur Anwendung eines Bewertungsvereinfachungsverfahrens kommt, sind gesonderte Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB erforderlich. Darüber hinaus sind nach § 285 HGB bspw. Angaben zur Abschreibungsdauer eines aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 285 Nr. 13 HGB), zum Ansatz von Finanzinstrumenten über ihrem beizulegenden Zeitwert (§ 285 Nr. 18 HGB) sowie zu Art und Umfang außergewöhnlicher Abschreibungen (§ 285 Nr. 31 HGB) zu machen. Insgesamt soll die Anhangberichterstattung damit die Grundlagen der vom bilanzierenden Unternehmen vorgenommenen Abschreibungen, Aspekte einer bewusst betriebenen Abschreibungs- bzw. Bilanzpolitik sowie Wertansätze in der Bilanz transparenter machen.

## VI. Fazit

Abschreibungen auf aktivierte Werte im Anlage- und Umlaufvermögen sind Ausdruck des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips und Gläubigerschutzes. Sie stellen ein notwendiges Instrumentarium zur Vornahme einer aktiven Risikovorsorge in der Bilanz dar. Mit der Vornahme von Abschreibungen und Wertberichtigungen geht in den meisten Fällen ein mehr oder weniger hohes Maß an Ermessensbeurteilungen einher. So setzt die zutreffende Bestimmung von Abschreibungsbeträgen zunächst die richtige Einschätzung des zum Bilanzstichtag maßgeblichen Vergleichswerts sowie darüber hinaus eine Antizipation künftiger Entwicklungen voraus. Bereits aus dem Umfang der in diesem Zusammenhang relevanten ermessensgetragenen Annahmen ist ersichtlich, dass Abschreibungen und Wertberichtigungen neben den ihnen vom Gesetzgeber zugedachten Zwecken auf für bilanzpolitische Zielsetzungen in der Praxis verwendet werden.

Die Vorgaben von Handels- und Steuerrecht zur Abschreibungspflicht, einem Verbot zur Vornahme einer Abschreibung oder zu Abschreibungswahlrechten in Handels- und Steuerbilanz unterscheiden sich in einzelnen Bereichen deutlich. Insgesamt sind die steuerlichen Vorgaben – nicht zuletzt auch getrieben durch ein c. p. fiskalpolitisch erwünschtes höheres Ergebnis – weniger restriktiv als die korrespondierenden handelsrechtlichen Regelungen. Allerdings bieten die Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zahlreiche Möglichkeiten, bewusst Teilwertabschreibungen einzusetzen oder auf diese zu verzichten, um eine vom Handelsrecht losgelöste Steuerbilanzpolitik zu betreiben.

## AUTOREN



### StB Dr. Michael Toppelhofer, MBR

ist Mitarbeiter bei der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München. Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die Beratung mittelständischer Unternehmen bei Fragen des nationalen und internationalen Ertragsteuerrechts.



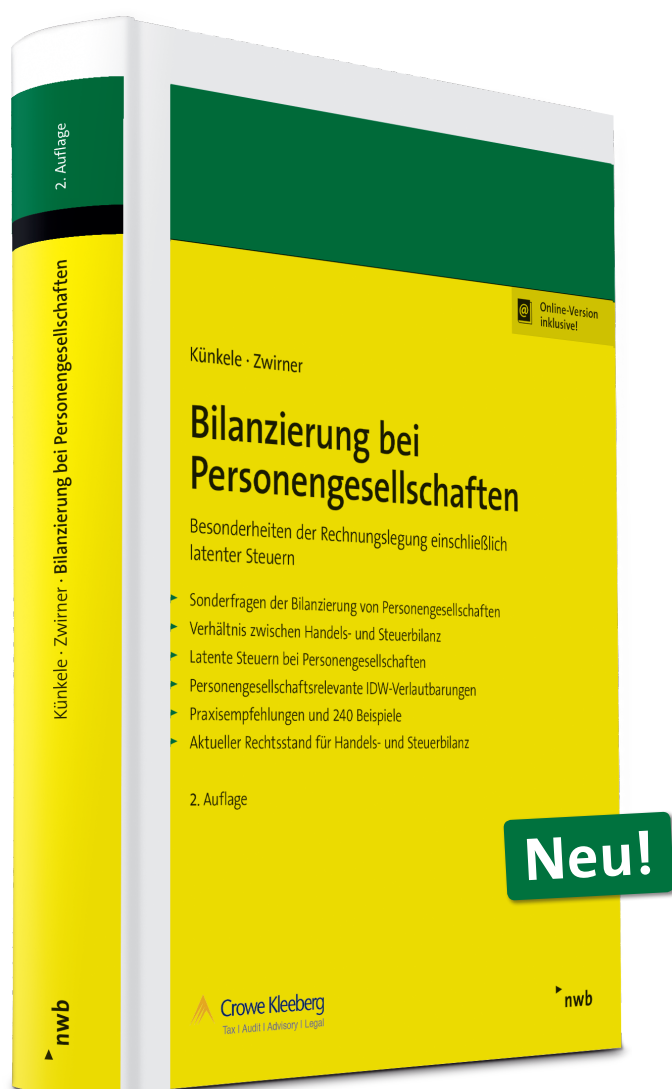
### WP/StB Dr. Christian Zwirner

ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München, und Honorarprofessor an der Universität Ulm. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Grundsatzfragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie Unternehmensbewertung. Zwirner vertritt Kleeberg in verschiedenen Gremien. Hierdurch pflegt die Kanzlei den Transfer zwischen Wissenschaft und Praxis.

<sup>52</sup> Vgl. zum BilRUG und den einzelnen Auswirkungen grundlegend Zwirner, StuB Beilage zu Heft 21/2015, S. 1 ff. (LAAAE-877961). Vgl. zu den Auswirkungen des BilRUG auf die ab 2016 geltende GuV-Gliederung weiterführend Zwirner, BC 2016 S. 419 ff.

# Eine wertvolle Hilfe für die tägliche Praxis!

Die Besonderheiten der Bilanzierung sicher im Griff



Praxisnah, mit zahlreichen anschaulichen Beispielen und direkt umsetzbaren Lösungsvorschlägen verdeutlicht dieses Buch die Besonderheiten der Bilanzierung bei Personengesellschaften. Unter anderem werden die aktuellen Stellungnahmen IDW RS HFA 7 und IDW RS HFA 18, das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz und ihre Auswirkung auf die Bilanzierung sowie der Bereich der latenten Steuern ausführlich dargestellt.

Das Buch ist sowohl für Praktiker als auch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie deren Assistenten eine wertvolle Hilfe für die tägliche Arbeit. Der aktuelle Rechtsstand (1. 6. 2016) ist durchgehend berücksichtigt.

**Inklusive Praxisempfehlungen und 240 Beispielen!**

## **Bilanzierung bei Personengesellschaften**

Künkele · Zwirner  
2. Auflage, 2016. Gebunden. Ca. 400 Seiten. € 49,90  
ISBN 978-3-482-**64212-8**  
📄 Online-Version inklusive

Bestellen Sie jetzt unter [www.nwb.de/go/shop](http://www.nwb.de/go/shop)

Bestellungen über unseren Online-Shop:  
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO<sub>2</sub>-neutral. Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter [www.nwb.de/go/nachhaltigkeit](http://www.nwb.de/go/nachhaltigkeit)

# Dynamisch!

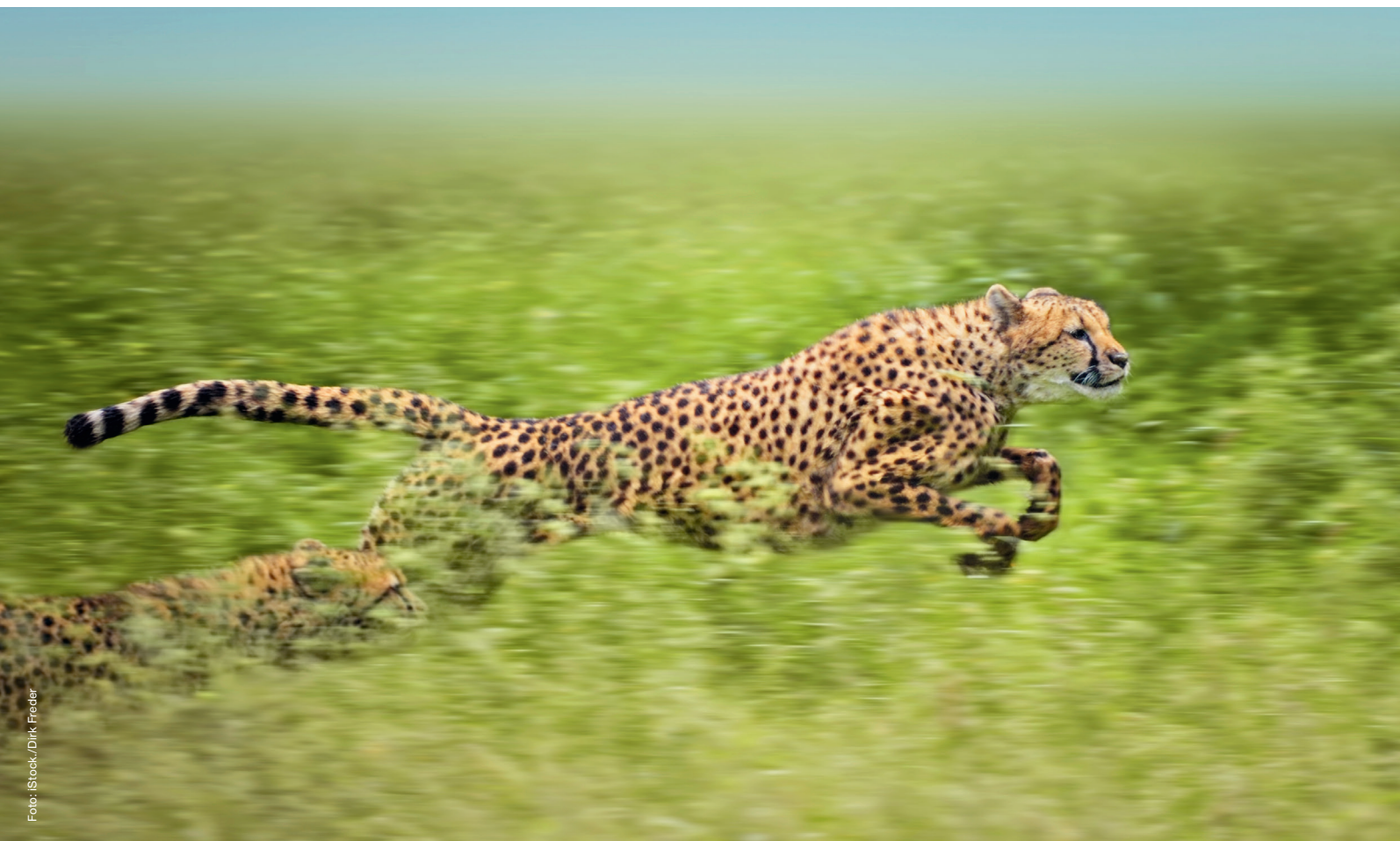


Foto: iStock/Dirk Feder

## Die Unternehmensumwelt ist geprägt durch ihre Dynamik!

Insbesondere das deutsche Steuerrecht unterliegt einem dynamischen Wandel.

Eine Vielzahl ökonomischer Sachverhalte hat mittelbar oder unmittelbar steuerliche Konsequenzen. Die Komplexität der Steuermaterie sowie häufige Änderungen erschweren die Steuerplanung. Hierbei müssen alle aktuell bestehenden Verpflichtungen berücksichtigt sowie insbesondere im Bereich der Gestaltung eine tragfähige Strategie entwickelt werden, die auch in einem dynamischen Umfeld weitestmöglich Planungssicherheit bietet.

Kleeberg erarbeitet gemeinsam mit dem Mandanten eine umfassende individuelle Steuerplanung, die alle branchen- und rechtsformspezifischen Aspekte berücksichtigt. Unser Leistungsspektrum umfasst beispielsweise vollständige Belastungsvergleiche, Steuersimulationen und die Entwicklung von Steuerstrategien für Akquisitionen, Gründungen und Rechtsformwechsel.