

Das Steuerrecht

September 2013

zusammengefasst von Dr.-Ing. Olaf Kintzel (www.kintzel.net)

für das Modul 32761 der Fernuniversität in Hagen

„Rechnungslegung und Gewinnermittlung“

basierend auf Kurs 41690 „Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung“, 10/10, Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch, Dr. Guido Patek, Fernuniversität Hagen

Steuerbilanzgewinn eines Unternehmens als Grundlage für



Maßgeblichkeitsprinzip (auch Maßgeblichkeitsgrundsatz) der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften nach § 5 I S.1 EStG

Steuerliche Besonderheiten sind zu beachten (Bewertungsvorbehalt nach § 5 VI EStG)

In der Regel ist eine Handels- **und** Steuerbilanz zu erstellen. Lediglich in den Fällen, in denen der Handelsbilanz keine große Rolle zukommt (wie z.B. bei nicht offenlegungspflichtigen Unternehmen) ist auch eine **Einheitsbilanz** praktikabel. Generell kann aber auf die Erstellung einer separaten Steuerbilanz verzichtet werden und eine Handelsbilanz „mit Zusätzen oder Anmerkungen zur Anpassung an die steuerlichen Vorschriften“ zum Finanzamt eingereicht werden. Doch dürfte es auch in diesen Fällen praktikabler sein eine Handels- **und** eine Steuerbilanz zu erstellen.

§§ 140, 141 AO

Nach § 140 AO ist derjenige, der nach anderen Normen ohnehin Bücher und Aufzeichnungen führen muss, auch verpflichtet diese Pflichten für steuerliche Zwecke zu erfüllen (Bsp.: Herleitung aus den Buchführungspflichten nach §§ 238 ff. HGB)

Nach § 141 AO können steuerrechtliche Buchführungspflichten auch dann gelten, wenn bestimmte Größenkriterien erfüllt sind

- Umsätze > 500.000 €/Kalenderjahr
- Gewinn aus Gewerbebetrieb > 50.000 €/Wirtschaftsjahr

(analog zu den Größenkriterien nach § 241a HGB)

Ein Gewerbetreibender ist nach § 15 II EStG derjenige, der eine

- selbstständige
- nachhaltige Betätigung
- mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt und
- am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt

→ aber keine Land- und Forstwirte

→ auch keine freien Berufe oder eine andere selbstständige Arbeit

Gewerbetreibende sind nach § 15 II EStG alle Kaufleute, also

- Kaufleute kraft Betätigung (§ 1 HGB)
- Kaufleute kraft Eintragung (§ 2 HGB)
- alle Handelsgesellschaften (§ 6 HGB)

Alle Kaufleute außer nach den Ausschlusskriterien (§ 241a HGB) unterliegen kraft §§ 238 ff. HGB und § 140 AO auch steuerrechtlich der Buchführungs- und Abschlusspflichten.

Nach § 141 AO nur solche, die nicht schon ohnehin darunter fallen, wie z.B. Handwerker

Auch Land- und Forstwirte fallen nach § 141 AO darunter, wenn sie nicht schon Kaufmannseigenschaft besitzen. In der Regel erfüllen diese Betriebe aber nicht die Größenkriterien.

Freiberufler fallen nicht unter die §§ 140, 141 AO, können aber freiwillig Bücher führen.

Freiberufler sind nach § 18 I EStG nur solche, die eine **selbstständig** ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit ausüben

oder Berufe wie

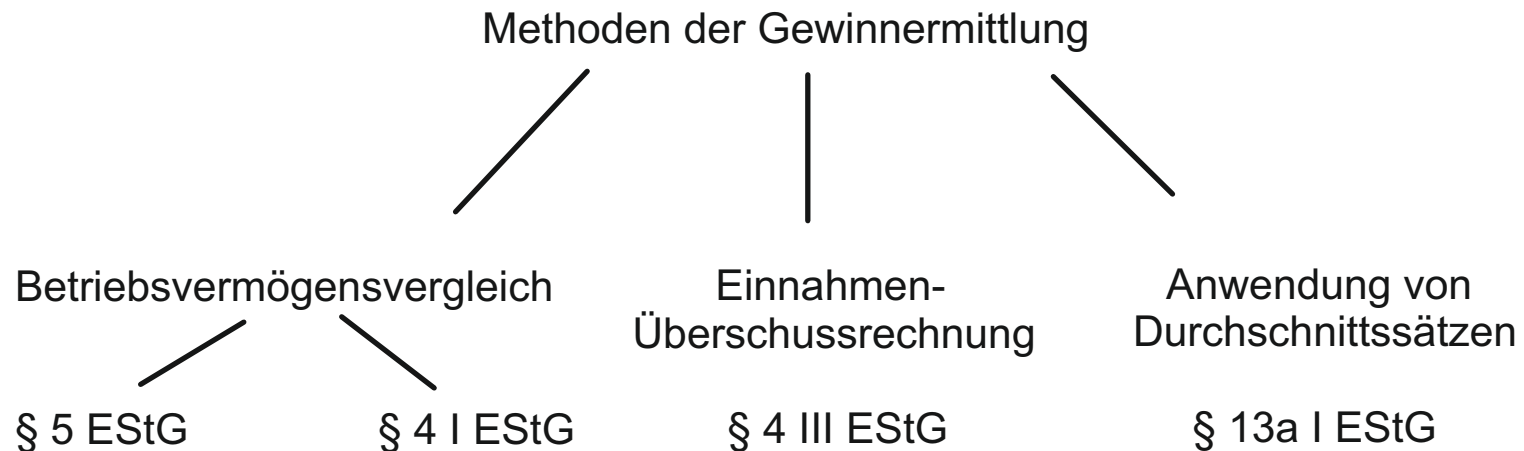
Ärzte, Zahnärzte, Notare, Rechtsanwälte, Ingenieure, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Journalisten und Dolmetscher.

Nichtselbstständig ausgeübte Tätigkeiten führen zu keinem Freiberuf, sondern begründen ein Arbeitnehmerverhältnis

Arten der steuerlichen Gewinnermittlung (1)

Nach § 2 EStG gibt es sieben Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)
 3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)
 4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 7. sonstige Einkünfte
- } Gewinneinkünfte



Gewinn ist nach § 4 I EStG

„der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Geschäftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der (Privat-)Entnahmen und vermindert um den Wert der (Privat-)Einlagen“

Betriebsvermögen := Eigenkapital samt seiner Unterkonten

Praktisch identisch im HGB: Gewinn ist der Saldo aus Erträgen und Aufwendungen der Gewinnermittlungsperiode

- Bestandserhöhung - Einlagen = Ertrag
- Bestandsminderung - Entnahmen = Aufwendungen

Nach § 5 EStG analog, nur sind nach § 5 EStG die GoB zu beachten und nach § 4 I EStG eben nicht.

→ Bestandsvergleich

§ 5 EStG unterliegt derjenige, der

- verpflichtet ist Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (siehe §§ 140, 141 AO)
- oder nicht verpflichtet ist, aber es dennoch freiwillig tut (nicht originär aus §§ 140, 141 AO abgeleitet)

§ 5 EStG gilt nur für Gewerbetreibende!

Einnahmen- Überschussrechnung nach § 4 III EStG:

- Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG, also keine periodengerechte Gewinnermittlung wie nach HGB
- Einnahmen sind in dem Jahr zu erfassen, in dem sie zufließen (§ 11 I EStG) (Einzahlungen)
 - (Betriebs-)Ausgaben sind in dem Jahr zu erfassen, in dem sie tatsächlich gezahlt werden (Auszahlungen)

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG:

- typisch angesehener Gewinn nach Größe und Struktur des Betriebes (meist Land- und Forstwirte)

Derjenige Gewerbetreibende, der nicht zur Buchführung verpflichtet ist (Größenkriterien nach § 241a HGB oder § 141 AO), kann seinen Gewinn nach § 4 III EStG (Einnahmen-Überschussrechnung) ermitteln. Führt er nicht die dazu notwendigen Unterlagen oder Aufzeichnungen, so schätzt das Finanzamt seinen Gewinn gemäß § 162 AO und den Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 4 I EStG

Land- und Forstwirte sind keine Gewerbetreibende. Fallen sie dennoch unter § 140 AO (Kannkaufmann) oder § 141 AO (Größenkriterien), so haben sie ihren Gewinn nach § 4 I EStG zu ermitteln.

Freiberufler können entweder freiwillig den Bestandsvergleich nach § 4 I EStG oder die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 III EStG wählen. Führen sie nicht die zu § 4 III EStG notwendigen Unterlagen oder Aufzeichnungen, so hat das Finanzamt ihren Gewinn gemäß § 162 AO nach den Grundsätzen der § 4 I EStG zu schätzen

Frage nach der Bilanzierung:

Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz haben Gewerbetreibende bei ihrer Bilanzierung das Betriebsvermögen anzusetzen, dass nach den handelsrechtlichen Grundsätzen und nach den GoB anzusetzen ist
(**Was** in der Bilanz zu erfassen ist!)

Frage nach der Bewertung:

Nach dem Bewertungsvorbehalt (§ 5 VI EStG) sind steuerrechtliche Spezialnormen zu beachten für:

- Bewertung
- Absetzung für Abnutzung (AfA)
- Absetzung für Substanzverringerung (AfS)

(**Wie** die zu erfassenden Bilanzposten zu bewerten sind!)

Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz:

- vom HGB abweichende Regelungen im Steuerrecht (zur Bilanzierung oder Bewertung) (Fall 1)
- das Steuerrecht erlaubt explizit ein Wahlrecht (Fall 2)

Bsp. für Fall 1:

- § 5 II EStG: Verbot des Ansatzes selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
- § 248 II HGB: Wahlrecht zur Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen

Bsp. für Fall 1:

- § 5 IVa EStG: Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- § 249 I S.1 HGB: Passivierungsgebot derartiger Rückstellungen

Bsp. für Fall 2:

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz greift nach nicht, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts eine Regelung wählt, die von den HGB-Regeln abweicht.

- Wahlrechte gibt es bei der Bilanzierung und Bewertung
- Wahlrechte können auch dann unterschiedlich ausgeübt werden, wenn diese Wahlrechte in beiden Systemen gleich lauten (z.B. Art der Abschreibung abnutzbarer beweglicher Anlagegegenstände: linear oder geometrisch-degressiv)

GoB:

Die GoB nach § 246 I HGB (Vollständigkeitsgebot) und § 252 HGB (Bewertungsvorschriften) sind auch im Steuerrecht gültig.

- Obwohl nur § 5 I EStG die HGB als Grundlage fordert, kann die Geltung der GoB auch auf Land- und Forstwirte sowie Freiberufler erweitert werden, allerdings nur dann, wenn diese Steuerpflichtigen ihren Gewinn mit Hilfe einer Buchführung und einem Abschluss ermitteln (also nicht bei der Einnahmen-Überschussrechnung und der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen)

Nach § 4 II S.1 EStG darf der Steuerpflichtige die Bilanz nachträglich ändern, wenn sie nicht den GoB entspricht

→ fehlerhafte Bilanz (Bilanzberichtigung)

Das Steuerpflichtige ist nach § 153 AO verpflichtet die Fehler beim Finanzamt anzuzeigen, wenn dadurch Steuereinnahmen verkürzt wurden

Ist die eingereichte Bilanz **nicht fehlerhaft**, so darf sie nach § 4 II S.2 EStG nur dann geändert werden, wenn die Bilanzänderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht (also nur insoweit, wie deren Auswirkung reicht)

→ Bilanzänderung

Steuerrecht

In die Bilanz gehören (§ 6 I EStG)

- Wirtschaftsgüter (positiv und negativ)
- Eigenkapital
- Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 V EStG)

Handelsrecht

In die Bilanz gehören (§§ 240 I, 246 I HGB)

- Vermögenswerte
- Schulden
- Eigenkapital
- Rechnungsabgrenzungsposten

§ 5 I EStG

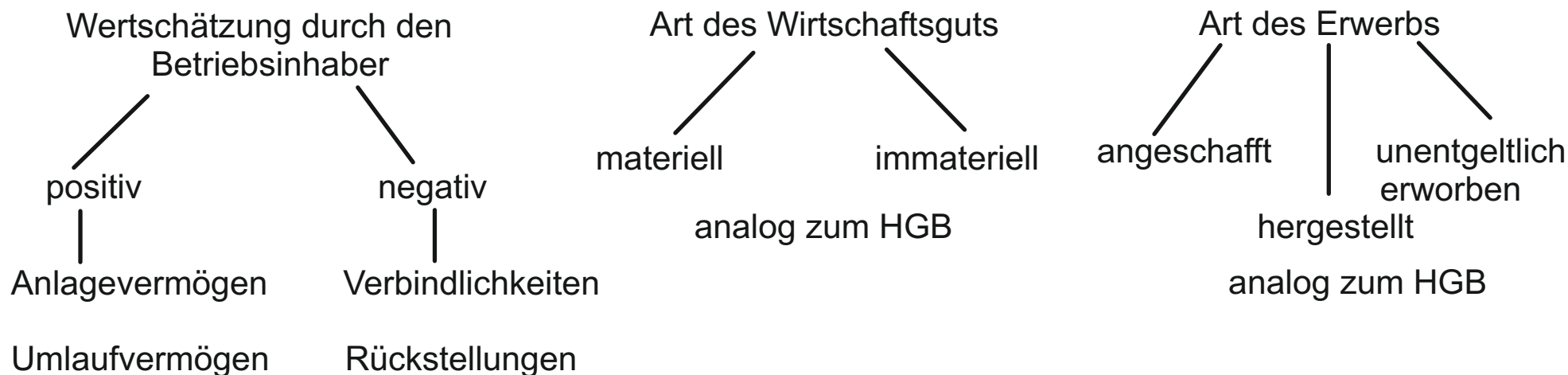


.... ist das Betriebsvermögen anzusetzen., das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen....

Positive (aktive) Wirtschaftsgüter entsprechen formal den Vermögensgegenständen. Negative (passive) Wirtschaftsgüter sind entsprechend Schulden (Verbindlichkeiten). Ein Wirtschaftsgut muss die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- wirtschaftlichen Vorteil, der über mehr als eine Periode hinausreicht
- als Gegenleistung sind Geldleistungen oder Aufwendungen zu erbringen
- sie sind selbstständig bewertungsfähig und
- übertragbar

Wirtschaftsgüter sind Sachen, Rechte und alle sonstigen Gegenstände des wirtschaftlichen Verkehrs, für die ein besonderes Entgelt anzusetzen ist. Der Gegenstand muss nicht einzeln, sondern kann auch innerhalb einer Sachgemeinschaft (wie der Firmenwert) veräußerbar sein. Sachen sind z.B. Gebäude, Maschinen, etc.. Rechte sind z.B. Forderungen, Konzessionen, Patente, etc... Sonstige Gegenstände sind z.B. der Firmenwert.



Nach Handelsrecht:

Aktivierungsgebot

Aktivierungsverbot

Aktivierungswahlrecht

Passivierungsgebot

Passivierungsverbot

Passivierungswahlrecht

Maßgeblichkeitsgrundsatz
nach § 5 I S.1 EStG
BFH-Beschluss vom 3.2.1969



aber es gibt Ausnahmen!

Nach Steuerrecht:

Aktivierungsgebot

Aktivierungsverbot

Aktivierungsgebot

Passivierungsgebot

Passivierungsverbot

Passivierungsverbot

Materielle und immaterielle Vermögenswerte:

Nach § 246 I HGB sind alle materiellen Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, alle immateriellen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sowie alle entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände anzusetzen → gilt auch im Steuerrecht

Wahlrecht nach § 248 II S.1 HGB für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Software oder Patente) → Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, da solche nach § 5 II EStG nicht angesetzt werden dürfen

Nach § 248 II S.2 HGB dürfen bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände wie Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände nicht aktiviert werden → gilt nach § 5 II EStG generell im Steuerrecht

Firmenwert:

Nach § 246 I S.4 HGB ist ein entgeltlich erworbener Firmenwert als abnutzbarer Vermögensgegenstand zu aktivieren → über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch im Steuerrecht

Ein originärer Firmenwert darf aber nicht aktiviert werden → gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch im Steuerrecht

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten:

Nach § 250 I HGB Aktivierungsgebot für aktive Rechnungsabgrenzungsposten → gilt auch steuerrechtlich nach § 5 V S.1 Nr. 1 EStG

Disagio:

Nach § 250 III HGB Wahlrecht für den Ansatz eines Disagios → Aktivierungsgebot im Steuerrecht

Aktive latente Steuern:

Nach § 274 HGB ein Wahlrecht zur Aktivierung aktiver latenter Steuern → im Steuerrecht nicht vorhanden

Verbindlichkeiten:

Passivierungspflichtig nach § 246 I HGB für alle Verbindlichkeiten

Rückstellungen:

Passivierungspflichtig für alle in § 249 I S.1,2 HGB aufgeführten Rückstellungen

→ Im Steuerrecht als Ausnahme nach § 5 IVa EStG keine Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Nach § 249 II HGB dürfen darüber hinaus keine Rückstellungen gebildet werden → gilt auch steuerrechtlich

Passive Rechnungsabgrenzungsposten:

Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind nach § 250 II HGB anzusetzen → auch steuerlich ein Passivierungsgebot nach § 5 V S.1 Nr.2 EStG

Ausnahmen

Gründe:

- handelsrechtlich besteht bereits eine Ausnahme (über den Maßgeblichkeitsgrundsatz)
- steuerlich gilt eine andere gesetzliche Regelung als handelsrechtlich
- die steuerliche Rechtsprechung (z.B. Institut der Wirtschaftsprüfer) weicht vom Handelsrecht ab

Bsp.: Pensionsrückstellungen (nach § 249 I HGB als ungewisse Verbindlichkeiten zu werten)

Altzusagen vor 1.1.87 begründen handelsrechtlich nur ein Passivierungswahlrecht

→ auch steuerrechtlich ein Passivierungswahlrecht nach § 6a EStG und bestimmte Voraussetzungen wie **schriftlich** erfolgte Pensionszusagen

Neuzusagen nach dem 31.12.86 begründen handelsrechtlich ein Passivierungsgebot

→ im Steuerrecht auch hier Passivierungswahlrecht unter bestimmten Voraussetzungen (schriftliche Zusage)

Ausnahme nach § 5 IV EStG: Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums nur unter engen Voraussetzungen bildbar

Steuerrückstellungen:

Nach Handels- und Steuerrecht sind Steuerrückstellungen als ungewisse betriebliche Steuerschulden zu passivieren (wenn am Bilanzstichtag mit einer Nachzahlung zu rechnen ist), soweit sie betrieblich veranlasst sind (d.h. für Körperschaftssteuer mit Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer). Für private Steuerschulden des Firmeninhabers oder der Gesellschafter gilt ein Passivierungsverbot.

Zur Einkommensermittlung sind die Rückstellungen dem Gewinn wieder zuzurechnen, da nach § 10 Nr. 2 KStG die Körperschaftssteuer nicht abzugsfähig ist (Analog beim Gewerbesteueraufwand gemäß § 4 Vb EStG bei allen Rechtsformen)

Ungewiss sind Steuerschulden so lange, wie noch keine Steuerbescheide ergangen sind.

→ Sonst ist eine Steuerschuld eine gewisse Verbindlichkeit und keine Rückstellung

→ dann Ausweis unter den sonstigen Verbindlichkeiten

Umsatzsteuern sind immer gewiss (Selbstveranlagungssteuer nach § 18 UStG)

→ immer unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu führen

Das Bilden passiver latenter Steuern ist steuerlich unzulässig

Steuerfreie Rücklagen:

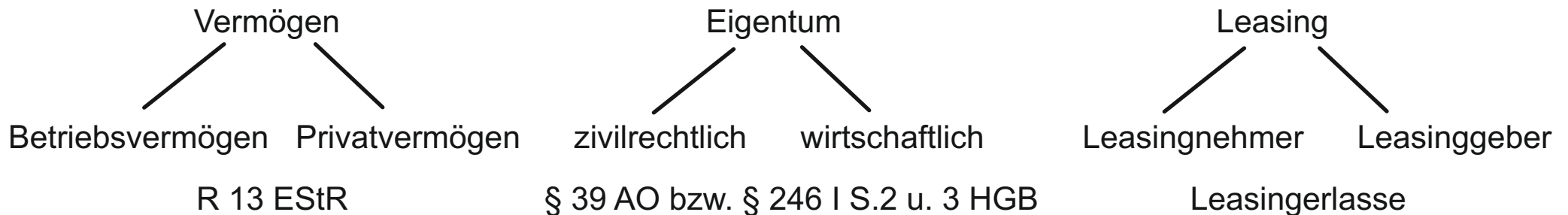
Durch ihre Bildung wird der steuerliche Gewinn gemindert, doch nur vorübergehend, da sie nur einen Aufschub der Besteuerung bewirken, nicht aber eine endgültige Steuerersparnis. Fall später keine Steuern mehr anfallen, ist dieser Anteil in diesem Umfang Eigenkapital, sonst hat es den Charakter von Fremdkapital

Bsp.:

- Reinvestitionsrücklage nach § 6b III EStG
- Zuschussrücklage nach R 6.5 IV EStR
- Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR
- Städtebauförderungsrücklage nach § 6b VIII EStG i.V.m. dem Baugesetzbuch
- die Umwandlungsrücklage nach § 6 I UmwStG

Steuerfreie Rücklagen dürfen nicht in der Handelsbilanz gebildet werden!

Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme



Die steuerliche Behandlung in diesen Fällen ist die gleiche wie die handelsrechtliche, da sie historisch aus dem Steuerrecht kommt und sich handelsrechtlich durchgesetzt hat!

Bewertungsvorbehalt nach § 5 VI EStG → steuerliche Spezialnormen gehen vor

Bestandsvergleich nach § 4 I EStG → keine Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, da kein Bezug zum HGB

Allgemeine Regeln:

- Gilt im Steuerrecht ein Bewertungsgebot, so ist das Maßgeblichkeitsprinzip außer Kraft gesetzt
- Ist der handelsbilanzielle Wertansatz außerhalb des steuerlich zulässigen, so fallen die Werte auseinander
- Das Handelsrecht spielt keine Rolle, wenn nach § 4 I EStG ein Bewertungswahlrecht eingeräumt wird
- Wird ein Bewertungswahlrecht auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG eingeräumt, so kann auch dieses unabhängig vom Handelsrecht ausgeübt werden

Anschaffungskosten:

Der selbe Inhalt wie im Handelsrecht

Herstellungskosten (seit 1.1.2010 ist der § 255 II HGB wesentlich geändert worden):

Wird nicht im Steuerrecht definiert. Nach § 5 I S.1 EStG gilt der handelsrechtliche Begriffsinhalt. Es gelten also die § 255 II/IIa HGB

→ Wertuntergrenze aus Materialeinzelkosten
Fertigungseinzelkosten
Sondereinzelkosten der Fertigung
notwendige Materialgemeinkosten
notwendige Fertigungsgemeinkosten

→ Wertobergrenze aus allgemeinen Verwaltungskosten,
angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen,
für freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung

sowie Zinsen für Fremdkapital (§ 255 III HGB)

aber keine Forschungs- und Vertriebskosten

→ seit dem 1.1.2010 sind die Regelungen nach Handels- und Steuerrecht (nach R 6.3 EStR) harmonisiert. allerdings Uneinigkeit in der Rechtsprechung. Ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2010 findet eine Pflicht nach Tz. 8 dieses Schreibens auch für die Wahlrechtsbestandteile, widerspricht sich jedoch selbst in Tz.5 des gleichen Schreibens

→ Rechtslage ungelöst bis zu einer geänderten Richtlinienfassung. Für eine Änderung des R 6.3 EStR benötigt es die Zustimmung der Länder

Bezeichnung der Kosten	Einbeziehungswahrechte oder -pflichten	
	§ 255 HGB bzw. R 6.3 EStR	BMF-Schreiben vom 12.3.2010 ²²
Materialgemeinkosten wie: – Transportkosten – Miete für Materiallagerhalle – Abschreibungen auf Materiallagerhalle und Betriebsvorrichtungen zur Lagerhaltung – Personalkosten der Lagerhaltung und -überwachung – Kosten der Materialprüfung	Pflicht	Pflicht
Notwendige Fertigungsgemeinkosten wie: – Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung – technische Betriebsleitung – Raumkosten, Sachversicherungen – Unfallstationen – Lohnbüro – Abschreibungen, die dem notwendigen Werteverzehr des der Fertigung dienenden Anlagevermögens entsprechen	Pflicht	Pflicht
Kosten der allgemeinen Verwaltung wie: – Geschäftsleitung, Einkauf – Betriebsrat, Personalbüro – Nachrichten-, Ausbildungs-, Rechnungswesen – Abschreibungen auf die Verwaltungsgebäude und Büroeinrichtung – Betriebliche Altersversorgung , freiwillige Sozialleistungen	Wahlrecht	Pflicht
– Zinsen für Fremdkapital, sofern die Voraussetzungen des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB erfüllt sind	Wahlrecht	Wahlrecht
– Grundsteuer , soweit diese auf den Fertigungsbereich entfällt	Pflicht	Pflicht
Forschungskosten, Vertriebskosten, kalkulatorische Kosten	Verbot	Verbot

Teilwert:

Definition nach § 6 I Nr.1 S.3 EStG

„Teilwert ist der Betrag, der ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“

- 3 Fiktionen (Betriebserwerb, Betriebsfortführung, aus dem Gesamtkaufpreis leitet sich ein Wert ab)
Problem: Aufteilung des Unternehmenswertes auf einzelne Wirtschaftsgüter

Teilwertvermutung nach RFH und BFH:

- Im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung die AK/HK
- Bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen auch später die AK/HK. Bei abnutzbaren Anlagegütern die fortgeschriebenen AK/HK (mit Abzug der AfA)
- Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens gleich den Wiederbeschaffungskosten. Ist bei einer Veräußerung der zu erwartende Betrag kleiner als die Wiederbeschaffungskosten, so gelten die voraussichtlichen Verkaufserlöse mit noch zu erwartenden Kosten (wie Vertriebskosten) unter Einbeziehung eines durchschnittlichen Unternehmensgewinns

Bsp.: AK 200 € (voraussichtlicher Verkaufserlös 150 €)

Teilwert: 150 € - 10 € (Vertriebskosten) - 10 € (200 mal 5% Unternehmerlohn) = 130 €

Anpassung (Widerlegung) der Teilwertvermutungen:

- Investition (AK/HK) war eine Fehlinvestition, da anstatt Gewinnen Verluste erwirtschaftet wurden
- die Wiederbeschaffungskosten sind nachhaltig gesunken
- es sind Wertminderungen durch technische Veralterung, durch Modeänderung oder ähnliches eingetreten

Gemeiner Wert:

Definiert nach § 9 BewG. Nur dann anzuwenden, wenn nach keiner Spezialnorm ein anderer Wert vorgeschrieben ist.

„Es ist der Wert anzusetzen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung am Bewertungsstichtag zu erzielen wäre. Alle Umstände sind zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Gründe bleiben unberücksichtigt.“

Voraussetzung ist der fiktive Einzelveräußerungspreis einschließlich der Umsatzsteuer. Es müssen jedoch mehrere ähnliche Wirtschaftsgüter im gewöhnlichen Geschäftsverkehr umgesetzt werden. Ein einzelner Verkauf bildet keine Grundlage für eine Preisfindung (Bsp.: unbebaute Grundstücke nach allgemein gezahlten Quadratmeterpreisen)

Umstände nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes können sein: Alter, Zustand, Lage und Größe

Andere Umstände sind Ertragsaussichten, Verwendungsmöglichkeiten, Abbruch- und Schadensgefahr, Instandhaltungsverpflichtungen, Baubeschränkungen sowie ungewöhnlich starke Beeinträchtigungen durch Lärm, Ruß oder Gerüche

keine ungewöhnlichen (mit denen man normalerweise nicht rechnen kann) und persönlichen Verhältnisse (Bsp.: hoher Preisabschlag auf Grund eines Verwandtschaftsverhältnisses von Käufer und Verkäufer)

→ der gemeine Wert spielt anders als die AK/HK und der Teilwert keine große Rolle, aber hat eine Bedeutung in der Substanzbesteuerung

Die ertragssteuerliche Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens ist geregelt nach § 6 I Nr. 1 EStG

- Grundsätzlich gelten die AK/HK abzüglich der Absetzungen für Abnutzung (AfA) und der an diese Stelle tretenden erhöhten Absetzungen (fortgeschriebene AK/HK). Es können zusätzliche Sonderabschreibungen oder Abzüge nach § 6b EStG oder ähnliche Abzüge vorgenommen werden, die die fortgeschriebenen AK/HK mindern. Die fortgeschriebenen AK/HK bilden zugleich die Wertobergrenze
- Ist der Teilwert geringer und die Wertminderung voraussichtlich dauernd, so **kann** dieser niedrigere Teilwert angesetzt werden (**Bewertungswahlrecht**) (sämtliche Zwischenwerte bis zu den fortgeschriebenen AK/HK können angesetzt werden) (Bei einer vorübergehenden Wertminderung darf keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden)
- Wirtschaftsgüter, die bereits am letzten Bilanzstichtag zum Anlagevermögen gehört haben, sind grundsätzlich mit ihren fortgeschriebenen AK/HK zu bewerten. Davon **kann** abgewichen werden, wenn der Teilwert am Bilanzstichtag voraussichtlich dauernd niedriger ist als die fortgeschriebenen AK/HK

Diese Rechte gelten sowohl nach einer Gewinnermittlung nach § 4 I EStG als auch § 5 EStG.

Sollte sich die gegenteilige Rechtsansicht durchsetzen, so würde aus einer dauernden Wertminderung nach § 253 III S.3 HGB ein Wertminderungs**gebot** folgen.

In § 253 III S.3 HGB gibt es außerdem für Finanzanlagen auch bei einer vorübergehenden Wertminderung ein Abschreibungswahlrecht. Sonst ist auch im HGB nur eine Abschreibungsmöglichkeit bei einer dauernden Wertminderung festgeschrieben

Voraussichtlich dauernde Wertminderung:

- voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Wertes des Wirtschaftsgutes unter den maßgeblichen Buchwert (für einen erheblichen Teil der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen)

→ Dies gilt, wenn zum Bilanzstichtag dieser Zeitraum die halbe Restnutzungsdauer umfasst

- Wertminderungen auf Grund eines technischen Fortschrittes sind regelmäßig von Dauer

Wertansatz nach vorangegangener Teilwertabschreibung:

Nach § 6 I Nr. 1 S.4 i.V.m. S.1 EStG gelten immer die fortgeschriebenen AK/HK, auch wenn in der Vorjahresbilanz der niedrigere Teilwert angesetzt wurde. Ist der Teilwert am Bilanzstichtag jedoch weiterhin niedriger, so kann dieser nach § 6 I Nr.1 S.4 EStG erneut angesetzt werden.

→ praktisch gesehen ergibt sich im Umkehrschluss daraus ein Zuschreibungsgebot

Es sind also 3 Werte am Bilanzstichtag zu vergleichen:

1. der um die Abschreibung (AfA, erhöhte Abschreibungen, Sonderabschreibungen) verminderte Vorjahreswert (fortgeschriebene Vorjahreswert)
2. die sich nach § 6 I Nr. 1 S.1 EStG ergebenden fortgeschriebenen AK/HK
3. der Teilwert am Bilanzstichtag

Ist $3 > 1$, so muss eine Zuschreibung bis auf maximal 2 erfolgen ((teilweise) Rückgängigmachung einer in einem früheren Jahr vorgenommenen Teilwertabschreibung) (Die Rückgängigmachung einer Normal-AfA ist hingegen ausgeschlossen)

Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (1)

Die ertragssteuerliche Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens erfolgt nach § 6 I Nr.2 EStG

- Grundsätzlich sind die AK/HK als Wertobergrenze anzusetzen (§ 6 I Nr. 2 S.1 EStG)
- Ist der Teilwert auf Grund einer dauernden Wertminderung niedriger als die AK/HK, so **kann** dieser angesetzt werden (§ 6 I Nr.2 S.2 EStG) (sämtliche Zwischenwerte zwischen dem niedrigeren Teilwert und den AK/HK sind erlaubt) (keine Teilwertabschreibung bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung)
- Wirtschaftsgüter, die bereits am letzten Bilanzstichtag zum Anlagevermögen gehört haben, sind grundsätzlich mit ihren AK/HK zu bewerten (§ 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 u. 1 EStG). Davon **kann** abgewichen werden, wenn der Teilwert am Bilanzstichtag voraussichtlich dauernd niedriger ist als die AK/HK (§ 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 u. 2 EStG)

der Unterschied zum abnutzbaren Wirtschaftsgütern umfasst also lediglich die AfA und erhöhten Abschreibungen sowie Sonderabschreibungen

auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG existieren also lediglich Wahlrechte.

Würde sich eine andere Rechtsansicht durchsetzen, so folgte aus dem Abschreibungsgebot nach § 253 III S.3 HGB ein Abschreibungs**gebot** (nach dem Niederstwertprinzip)

Voraussichtlich dauernde Wertminderung:

Beschränkt auf Fälle mit voraussichtlich dauernder Wertminderung.

Fraglich ist nach einem BMF-Schreiben, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden. Kursschwankungen an der Börse sind nach der Ansicht des BMF lediglich vorübergehend. Der BFH hat jedoch davon abweichend entschieden, dass in den Fällen, in denen der Börsenkurs eines Wertpapiers des Anlagevermögens unter dessen Anschaffungskosten liegt, die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist, so lange keine Anzeichen für eine Wertaufholung vorliegen.

- aber restriktiv, am Bilanzstichtag mehr als 40% unter die AK/HK oder im Zeitraum des vergangenen Wirtschaftsjahres um 25% unter die AK/HK gesunken
- Kursrückgänge von Aktien auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten oder einem drohenden Insolvenzverfahren der AG sind nach Ansicht des BMF als voraussichtlich dauernd einzustufen. Auch handelsrechtlich ist nach § 253 III S.3 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Wertansatz nach vorangegangener Teilwertabschreibung:

Es ist grundsätzlich eine Zuschreibung vorzunehmen, auch wenn eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit erfolgte, nicht aber, wenn der Teilwert ebenso am Bilanzstichtag den letzten Bilanzansatz nicht übersteigt. Auch handelsrechtlich muss nach § 253 V S.1 HGB eine Zuschreibung erfolgen, wenn die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

Bsp.: historische AK von Wertpapieren: 100 € (Kurswert am 31.12.01: 60 €)

bei voraussichtlicher Dauer der Wertminderung nach § 6 I Nr.2 S.2 EStG und § 253 III S.3 HGB ist eine Abschreibung um 40 € vorzunehmen.

(Kurswert am 31.12.02: 120 €)

Die KG muss gemäß § 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 u. 1 EStG und § 253 V HGB eine Zuschreibung auf 100 € vornehmen.

Die ertragssteuerliche Bewertung des Umlaufvermögens richtet sich ebenso wie die des nicht abnutzbaren Anlagevermögens nach § 6 I Nr.2 EStG

- Grundsätzlich sind die AK/HK als Wertobergrenze anzusetzen (§ 6 I Nr. 2 S.1 EStG)
- Ist der Teilwert auf Grund einer dauernden Wertminderung niedriger als die AK/HK, so **kann** dieser angesetzt werden (§ 6 I Nr.2 S.2 EStG) (sämtliche Zwischenwerte zwischen dem niedrigeren Teilwert und den AK/HK sind erlaubt) (keine Teilwertabschreibung bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung)
- Wirtschaftsgüter, die bereits am letzten Bilanzstichtag zum Umlaufvermögen gehört haben, sind grundsätzlich mit ihren AK/HK zu bewerten (§ 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 u. 1 EStG). Davon **kann** abgewichen werden, wenn der Teilwert am Bilanzstichtag voraussichtlich dauernd niedriger ist als die AK/HK (§ 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 u. 2 EStG)

Teilwertabschreibungen sind nur auszuführen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Handelsrechtlich ist nach § 253 IV HGB immer eine Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (strenges Niederstwertprinzip). Handelsrechtlich gilt das auch bei einer Wertminderung, die voraussichtlich nur vorübergehend ist, so dass die handels- und steuerbilanziellen Wertansätze voneinander abweichen

Voraussichtlich dauernde Wertminderung:

Hält die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder bis zu dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung nach Ansicht des BMF voraussichtlich von Dauer. (Allgemeine Marktentwicklungen wie Kursschwankungen von börsennotierten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sind dabei zu berücksichtigen)

Bsp.: historische AK von Wertpapieren: 10.000 € (Kurs am 31.12.01 8.000 €)

bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung ist nach dem strengen Niederstwertprinzip nach § 253 IV HGB eine außerplanmäßige Abschreibung auf 8.000 € vorzunehmen. Steuerlich hingegen nicht.

Zuschreibungen:

Es ist nach § 6 I Nr.2 EStG eine Zuschreibung notwendig, wenn in der Vergangenheit eine Teilwertabschreibung erfolgte, es sei denn, der Zeitwert am Bilanzstichtag ist ebenso nicht höher als der letzte - unter den AK/HK liegende - Bilanzansatz.

Auch handelsrechtlich besteht nach § 253 V HGB ein Zuschreibungsgebot für den Fall, dass am Bilanzstichtag der Grund für eine in einem früheren Jahr vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht. Die Wertobergrenze bilden aber die historischen AK/HK

Bsp.: historische AK von Aktien: 100.000 € (Abschreibung wurde bereits zuvor auf 50.000 € vorgenommen)

Am darauffolgenden Bilanzstichtag haben die Aktien einen Wert von 150.000 €. Sowohl handelsbilanziell (§ 253 V HGB) wie auch steuerbilanziell (§ 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S. 4 u. 1 EStG) ist eine Zuschreibung auf 100.000 € vorzunehmen.

Verbrauchsfolgeverfahren bei Bewertung der Vorräte:

Nach § 6 I Nr.2a EStG ist steuerlich nur das Lifo-Verfahren zulässig. Daneben kann auch eine Bewertung mit dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahres erworbenen Wirtschaftsgüter erfolgen (Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt)

AfA (Absetzungen für Abnutzung) nach § 6 I Nr.1 EStG sind anzusetzen.

Diese bestimmen sich nach § 7 EStG:

§ 7 I-III EStG: Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens

§ 7 IV-V EStG: Gebäude

§ 7 VI EStG: Gewinnungsbetriebe (Substanzverringerung)

Die Vorschrift gilt auch für die Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 III EStG, auch wenn Teilvorschriften sich explizit auf Gewinneinkünfte (§ 5 EStG + § 4 I EStG) beziehen.

Selbst zur Bewertung der Abschreibungen nach § 5 EStG ist primär das Steuerrecht und deren vorrangige Vorschriften maßgebend.

Absetzungen beziehen sich primär auf Gegenstände mit einer Restnutzungsdauer > 1 Jahr

Nach § 7 I S.1 EStG bestimmt sich die Absetzung nach gleichen Jahresbeträgen (linear-gleichbleibende Abschreibung)

$$\text{AfA}_t = \frac{\text{AK}/\text{HK}}{\text{T}}$$

T (Nutzungsdauer) ergibt sich anteilmäßig aus den vom BMF herausgegebenen amtlichen AfA-Tabellen (welche nicht verbindlich sind) → Ermessenspielraum, nicht zu lang, eher zu kurz

Nach § 7 I S.6 EStG bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auch nach Maßgabe der Leistung:

$$\text{AfA}_t = \frac{\text{AK}/\text{HK}}{L_{\text{ges}}} \cdot L_t$$

wenn sich L_t zuverlässig ermitteln lässt (z.B. durch ein Zählwerk)

Nach § 7 II S.1 EStG ist eine degressive Abschreibung möglich (Prozentsatz vom Restbuchwert).

Allerdings in der neuen Fassung nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2009 und 2010 angeschafft oder hergestellt wurden (Es ist anzunehmen, dass der Geltungsbereich zukünftig ausgedehnt wird)

Der Prozentsatz darf maximal $\leq 25\%$ des Restbuchwerts betragen

Die Abschreibung darf maximal $\leq 2,5$ mal dem linearen Abschreibungsbetrag entsprechen

Der Übergang von einer degressiven AfA auf eine linear-gleichbleibende AfA ist nach § 7 III EStG erlaubt, aber nicht umgekehrt (üblicherweise dann, wenn der degressive AfA-Betrag erstmals geringer wird als derjenige bei linear-gleichbleibender Restwertabschreibung) (abhängig von der Restnutzungsdauer)

Nach § 7 I S.4 EStG zählen monatsabschnittsweise AfA, wenn der Zeitraum der Nutzung in ein Jahr fällt. „pro rata temporis“, angefangene Monate zählen dabei voll. (Die Vereinfachungsregel nach Halbjahren darf nicht mehr angewendet werden)

Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind nach § 7 I S.7 EStG zulässig. Ist der Teilwert zugleich dauernd niedriger, so ist auch eine Teilwertabschreibung möglich. (Eine Zuschreibung ist nach § 7 I S.7 EStG notwendig, wenn der Grund für die außergewöhnliche Abschreibung wegfällt) (Bei degressiver Abschreibung (§ 7 II EStG) ist eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abschreibung nicht erlaubt, wohl aber eine Teilwertabschreibung)

Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist aktivierbar und unterliegt einer linearen AfA über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren (§ 7 I EStG) (degressiv nicht erlaubt) (Teilwertabschreibungen sind möglich)

Es gelten die Spezialvorschriften des § 7 IV und V EStG.

- Betriebsgebäude (auch Wirtschaftsgebäude) (keine Wohnzwecke) und Bauantrag nach 31.3.85 (§ 7 IV S.1 Nr.1 EStG)
- Gebäude älteren Datums:
 - Alt-Neubauten (Fertigstellung nach dem 31.12.1924)
 - Altbauten (Fertigstellung vor dem 1.1.1925)

Es gelten starre AfA-Sätze:

- Betriebsgebäude 3% (also typisierte Nutzungsdauer von 33,333 Jahren)
- Alt-Neubauten 2% (50 Jahre)
- Altbauten 2.5% (40 Jahre)

maßgebend ist Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung (bei Betriebsgebäuden)

- Ist die tatsächliche Nutzungsdauer geringer (als 33,333, 50 oder 40 Jahren), so kann diese zur Ermittlung der AfA herangezogen werden (§ 7 IV S.2 EStG)
- außerdem sind nach § 7 IV S.3 i.V.m. § 7 I S.7 EStG außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Absetzungen zulässig für Wirtschaftsgebäude, nach § 7 IV S.4 EStG aber nicht für Gebäude älteren Datums

Bei bestimmten Gebäude nach § 7 V EStG, die sich in einem EU-Staat befinden und die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zu dem Jahr der Fertigstellung angeschafft worden sind, gelten mehrere mögliche Abschreibungsformeln, die gemeinsam haben:

- es gelten degressive AfA-Sätze, je nachdem ob es ein Wirtschaftsgebäude ist oder nicht
- sie beziehen sich nur auf Altfälle, also auf Gebäude, die schon vor Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind

Absetzung für Substanzverringering

Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben mit Substanzverbrauch kann nach § 7 VI EStG die AfS (Absetzung für Substanzverringering) angesetzt werden als:

$$\text{AfS}_t = \frac{\text{AK/HK}}{\text{Gesamtsubstanz}} \cdot \text{Substanz}_t$$

Absetzungen für geringwertige Wirtschaftsgüter

Nach § 6 II EStG **können** geringwertige Wirtschaftsgüter, deren AK/HK (abzüglich möglicher Vorsteuerbeträge), einen Wert von 410 € nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung als Aufwand gebucht werden.
(wenn sie selbstständig nutzbar sind)

(Beachte: Das Wahlrecht kann unterschiedlich ausgeübt werden und es gilt die Bewertungsstetigkeit je Posten)
(Eine Vollabschreibung in darauf folgenden Jahren (Nachholung) ist nicht erlaubt)

- Wirtschaftsgüter > 150 € sind in einem gesonderten Verzeichnis zu führen

Nach § 6 IIa EStG **können** Wirtschaftsgüter, deren AK/HK in den Grenzen [150 €, 1000 €] liegen, in einem Sammelposten erfasst werden. Dieser kann im Jahr der Bildung und den darauf folgenden 4 Jahren linear (20%) abgeschrieben werden.

→ Beachte: Vorsteuern sind abzuziehen (Diese sind in der Regel nur in den AK/HK enthalten, wenn das Unternehmen nicht vorsteuerabzugsfähig ist)

Wichtige gesetzgeberische Ziele für Sonderabschreibungen sind:

- die Förderung der Selbstfinanzierung aller Unternehmer
- die Förderung einzelner Branchen
- die Förderung von Unternehmen bestimmter Unternehmensgrößen
- die Förderung einzelner Regionen
- die Förderung von Auslandsinvestitionen
- die Förderung von Umweltschutz- und Energiesparmaßnahmen
- die Förderung des Wohnungsbaus

Sie sind neben den Absetzungen nach § 7 EStG zulässig.

Bsp.: § 7g EStG zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe
(wenn nach § 7g I Nr.1 EStG das Betriebsvermögen nicht 235.000 € übersteigt)

- Es ist ein Investitionsabzugsbetrag von 40% der voraussichtlichen AK/HK einer Investition möglich, wenn die in § 7g I Nr. 2 EStG genannten Kriterien erfüllt sind.
- Es ist nach § 7g V EStG eine Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erlaubt, wenn die Kriterien nach § 7g VI EStG erfüllt sind (Nach Nr.2 bei ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblicher Nutzung)

Bsp.:

§ 7i EStG erlaubt eine Absetzung für Baudenkmäler

- Im Jahr der Herstellung und den darauf folgenden 7 Jahren 9% und den folgenden 4 Jahren bis zu 7%

Bsp.:

§ 7h EStG erlaubt eine Absetzung für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

- wie § 7i EStG, also im ersten und den darauf folgenden 7 Jahren 9% und in den folgenden 4 Jahren 7%

Nach Handelsrecht gelten:

1. planmäßige Abschreibungen nach § 253 III S.1 u. 2 HGB (abnutzbares Anlagevermögen)
2. außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 III S.3 HGB (abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen)
3. Abschreibung auf den Börsen- oder Marktpreis nach § 253 IV S.1 u. 2 HGB (Umlaufvermögen)

- Planmäßige Abschreibungen können im Prinzip ähnlich sein, aber es **darf** steuerrechtlich eine andere Abschreibung als handelsrechtlich gewählt werden, wenn ein Wahlrecht im Steuerrecht gilt (z.B. Wahlrecht bei Gebäuden zwischen § 7 I EStG und § 7 II EStG) und dieses unterschiedlich ausgeübt wird, oder wenn die wirtschaftliche Nutzungsdauer nach Handelsrecht nicht mit den AfA-Sätzen konform gewählt wird
- Außerplanmäßige Abschreibungen des HGB entsprechen faktisch der Teilwertabschreibung nach § 6 I Nr.1 S.3 EStG, aber nur bei dauernder Wertminderung (Ausnahme im Handelsrecht nach § 253 III S.4 HGB für Finanzanlagen). Allerdings **muss** im Handelsrecht abgeschrieben werden und **kann** im Steuerrecht abgeschrieben werden
- bei Abschreibungen auf den Börsen- oder Marktpreis gilt entsprechend die Teilwertabschreibung nach § 6 I Nr.2 S.2 EStG, aber im Gegensatz zum HGB (auch bei vorübergehender Wertminderung) nur bei dauernder Wertminderung (außerdem auch hier: **Muss** im Handelsrecht, **kann** im Steuerrecht)

Absetzungen nach § 7 EStG (was ist handelsrechtlich äquivalent?)

Vergleichbar sind die linear-gleichbleibenden AfA nach § 7 I EStG und die degressiven Abschreibungen nach § 7 II EStG.

- Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwert, der nach § 7 I S.3 EStG mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben wird, handelsrechtlich nach § 253 III HGB jedoch auch schneller abgeschrieben werden kann (keine konkrete Aussage, aber nach der Vorschrift § 285 Nr.13 HGB implizit innerhalb von 5 Jahren, da sonst nach dieser Norm eine Begründungspflicht vorliegt, wenn die Nutzungsdauer 5 Jahre übersteigt)
 - Die starren AfA-Sätze nach § 7 IV S.1 EStG sind sehr niedrig und werden im Handelsrecht meist höher gewählt. Allerdings besteht auch im Steuerrecht nach § 7 IV S.2 EStG die Möglichkeit höhere AfA-Sätze zu wählen, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist
 - § 7 V S.1 EStG weicht aber stark von § 253 III S.1 HGB ab. Diese Vorschrift läuft aber in Zukunft aus (dort sind deutlich höhere AfA für bestimmte Gebäude erlaubt)
- Da keine umgekehrte Maßgeblichkeit mehr besteht, kann handelsbilanziell eine andere Abschreibung gewählt werden
- Dies gilt auch dann, wenn Wahlrechte bestehen und diese nach § 5 I S.1 zweiter Halbsatz EStG unabhängig voneinander ausgeübt werden

Bsp.: Möglich sind linear-gleichbleibende oder degressive Abschreibungen.

- Handelsrechtlich wird eine linear-gleichbleibende und steuerrechtlich eine degressive Abschreibung gewählt.

Voraussetzung für die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ist nach § 5 I S.2 EStG, dass das betreffende Wirtschaftsgut in ein laufendes Verzeichnis aufzunehmen ist.

Erhöhte Abschreibungen, Sonderabschreibungen:

- diese orientieren sich a priori nicht am tatsächlichen Werteverzehr und sind damit handelsrechtlich nicht zulässig

Sonderabschreibungen für geringwertige Wirtschaftsgüter:

- § 6 II EStG (AK/HK \leq 410 €) ist auch handelsrechtlich GoB-konform
- § 6 IIa EStG (Sammelposten für [150 €, 1000 €]) ist vor wenigen Jahren in das Steuerrecht eingefügt worden und kann noch nicht als GoB-konform angesehen werden. Nach dem IDW kann es aber ins Handelsrecht übernommen werden, wenn die Sammelposten für das Bilanzbild nicht wesentlich sind

Teilwertabschreibungen:

gilt generell für Anlagevermögen (abnutzbares und nicht abnutzbares) und für das Umlaufvermögen nach § 6 I Nr.1 u. 2 EStG, allerdings nur bei dauernder Wertminderung

- Dies ist nach § 253 III HGB mit dem Handelsrecht konform, soweit es sich um Anlagevermögen handelt (Ausnahme: Finanzanlagen auch bei vorübergehender Wertminderung)
- Außerdem handelt es sich im Steuerrecht um eine **Kann**-Vorschrift im Gegensatz zum HGB

Nach § 252 I Nr.6 HGB sind Bewertungsmethoden beizubehalten (Ausnahmen nach § 252 II HGB nur in begründeten Ausnahmefällen)

→ betrifft auch Abschreibungsmethoden

Steuerliche Gesetze enthalten per se kein Stetigkeitsgebot, da

- steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen flexibel handhabbar sein sollen und kein Stetigkeitsgrundsatz dies einschränken soll
- degressive AfA nach § 7 II EStG gerade Investitionen fördern sollen und dies nur für ganz bestimmte Wirtschaftsgüter gelten sollen
- eine außergewöhnliche Absetzung nach § 7 I S.7 EStG auf einem singulären Ereignis beruht, das gerade nicht stetig ist

→ Im Steuerrecht gilt i.d.R. kein Stetigkeitsgebot

Verbindlichkeiten sind nach § 6 I Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG zu Anschaffungskosten zu passivieren.

Anschaffungskosten:= Erfüllungsbetrag, Rückzahlungsbetrag

Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Auszahlungsbetrag (Verfügebetrag), so ist ein Damnum anzusetzen, das über die Laufzeit des Darlehens zu verteilen ist. (Damnum = Disagio:Abgeld oder Agio: Erhöhung der Rückzahlung (je nach Sichtweise)) (Dieser **Muss**-Vorschrift steht § 250 III HGB als **Kann**-Vorschrift gegenüber)

Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten sind nach § 6 I Nr. 3 EStG mit einem Zinssatz von 5.5% abzuzinsen, es sei denn, die Verbindlichkeit ist schon verzinslich oder die Verbindlichkeit beruht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung (z.B. einer Kundenanzahlung für eine Leistung). Eine solche Verzinsung ist im Handelsrecht für Verbindlichkeiten nicht erlaubt, wohl aber nach § 253 II HGB für Rückstellungen

→ Die Verzinsung soll die Fälle treffen, bei denen der Rückzahlungsbetrag bei einer unverzinslichen Verbindlichkeit bewusst zu hoch angesetzt wird

Des Weiteren gelten die § 6 I Nr. 2 EStG sinngemäß, d.h. die Verbindlichkeiten sind mit Anschaffungskosten zu passivieren und es **kann** ein Teilwert angesetzt werden (nun aber spiegelbildlich zum nicht abnutzbaren Vermögen, d.h. es zählt der **höhere** Teilwert und die niedrigeren AK dürfen nicht unterschritten werden) (gilt wie bei Vermögen nur bei dauernder Wertminderung) (Mögliche Fälle einer Wertsteigerung sind z.B. bei Fremdwährungsverbindlichkeiten gegeben) (Ist der Teilwert gesunken, so gilt § 6 I Nr.2 S.3 i.V.m. Nr.1 S.4 sinngemäß wie bei nicht abnutzbarem Vermögen, aber nie geringer als AK)

Um unangemessen hohe Rückstellungen zu verhindern, gelten die Regeln des § 6 I Nr.3a EStG

- Nach § 6 I Nr.3a a) EStG sind Erfahrungswerte aus der Vergangenheit ausschlaggebend für den Wertansatz (bei gleichartigen Verpflichtungen)
- Nach § 6 I Nr.3a b) EStG sind bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen die Einzelkosten und der angemessene Teil der notwendigen Gemeinkosten heranzuziehen
- Nach § 6 I Nr.3a c) EStG sind künftige Vorteile wertmindernd zu berücksichtigen, soweit diese nicht bereits als Forderung zu aktivieren sind

Bsp.: Unternehmen A beschäftigt ein Subunternehmen B

B ist für Gewährleistungsansprüche haftbar. Insofern braucht A diese nicht in voller Höhe ansetzen

- Nach § 6 I Nr.3a d) EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen, die im **laufenden** Betrieb begründet sind, zeitanteilig und in gleichen Raten anzusammeln
 - Nach § 6 I Nr.3a e) EStG sind Rückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen
Es gelten die gleichen Ausnahmen wie bei Verbindlichkeiten, d.h.:
 - Rückstellungen, deren zu Grunde liegende Verpflichtung verzinslich ist
 - Rückstellungen, bei denen die zu Grunde liegende Verpflichtung voraussichtlich innerhalb von 12 Monaten erfüllt wird
- Nach Handelsrecht gilt nach § 253 II S.1 HGB ein durchschnittlicher Marktzinssatz der letzten sieben Geschäftsjahre

Es gilt der § 6a EStG

- Nach § 6a III EStG darf höchstens der Teilwert angesetzt werden, der sich als Rentenbarwert der zu erwartenden Rückzahlung zum Bilanzstichtag ergibt (Nach § 6a III S.3 EStG ist dazu ein Zinssatz von 6% anzusetzen)
- Nach Handelsrecht ist nach § 253 II S.2 HGB ebenso der Barwert maßgeblich, aber der Zinssatz weicht davon ab (entweder mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 7 Jahre oder pauschal mit einem Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren)
- Nach § 6a IV EStG darf die Pensionsrückstellung höchstens um den Unterschied zwischen ihren Teilwerten am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden (der Betrag darf auch geringer sein, eine Nachholung ist aber nicht erlaubt)

Steuerrückstellung:= Differenz zwischen der voraussichtlichen Jahressteuerschuld und der bereits zum Bilanzstichtag geleisteten Vorauszahlungen (unter dem Posten § 266 III B2 HGB in der Bilanz)

→ Zuführung (Vorauszahlung) ist handelsrechtlich Steueraufwand unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ in der GuV

Körperschaftsteuer:

Steuersatz: 15%

Obwohl die Körperschaftsteuer als Aufwand den Gewinn laut GuV mindert, ist sie im zu versteuernden Gewinn nichtabzugsfähig, d.h. sie erhöht das zu versteuernde Einkommen, d.h. den laut GuV ausgewiesenen Gewinn (Dies gilt nach § 10 KStG für alle Steuern vom Gewinn) (Das Gleiche gilt nach § 4 Vb EStG auch für die Gewerbesteuer, die nicht zu den Betriebsausgaben zählt. Daher ist sie außerbilanziell in einer Nebenrechnung ebenso wieder dem Gewinn hinzuzurechnen) (In § 10 KStG stehen auch weitere nichtabzugsfähige Aufwendungen, die zu berücksichtigen sind)

Gewerbesteuer:

Produkt aus dem Gewerbeertrag und dem Gewerbesteuersatz

Produkt aus der Gewerbesteuermesszahl und dem -hebesatz

3,5% nach § 11 II GewStG

nach § 16 I GewStG zwischen 300% und 500%
(von der Gemeinde festgelegt)

Gewerbsteuer für Personengesellschaften oder Einzelunternehmen:

Gewerbeertrag ist nach § 7 GewStG die Einkommenssteuer (nach §§ 4 ff. EStG)

Es kommen Hinzurechnungen hinzu (§ 8 GewStG) und Kürzungen fort (§ 9 GewStG)

Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist ein Freibetrag von 24.500 € erlaubt (§ 11 I Nr.1 GewStG)

Bsp.: Personengesellschaft

Der vorläufige Gewinn beträgt 530.000 €. Es wurde eine Gewerbesteuervorauszahlung von 30.000 € geleistet. Zinsen für verzinsliche langfristige Verbindlichkeiten von 80.000€ und kurzfristige Überziehung von 2.284 € haben den Gewinn vermindert. Der Gewerbesteuersatz beträgt 400%

Auf Grund § 8 Nr.1 GewStG sind die Zinsen nicht zu berücksichtigen, da der Freibetrag von 100.000 € nicht überschritten wird (82284 € < 100.000 €). Weitere Gründe für Hinzurechnungen und Kürzungen sind nicht vorhanden. Die Gewerbesteuervorauszahlung ist nach § 4 Vb EStG dem Gewinn zuzurechnen, da sie steuerlich nicht als Aufwand gilt. Es gilt ein Freibetrag von 24.500 € nach § 11 I Nr. GewStG

$$\longrightarrow \text{GewSt} = (530.000 \text{ €} + 30.000 \text{ €} - 24.500 \text{ €}) \cdot 3,5\% \cdot 400 \% = 74.970$$

Daraus ergibt sich eine Steuerrückstellung von $74.970\text{€} - 30.000 \text{ €} = 44.970 \text{ €}$

Gewerbsteuer für Kapitalgesellschaften:

Bei einer Kapitalgesellschaft ist als Gewerbeertrag nach § 7 I GewStG das körperschaftssteuerlich zu versteuernde Einkommen anzusetzen. Dabei sind nach §§ 8 ff. KStG bestimmte Anteile dem Gewinn zuzurechnen oder von ihm abzuziehen. Insbesondere sind nach § 10 KStG Steuern vom Einkommen (wie die als Aufwand verbuchte Gewerbe- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen) hinzuzurechnen. Einen Freibetrag für Gewerbsteuer gibt es für Kapitalgesellschaften nicht. Auch hier sind Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG zu berücksichtigen

Bsp. Kapitalgesellschaft

Der Gewinn nach dem Körperschaftsteuergesetz betrage 530.000 €. Vorauszahlungen für Gewerbe-
steuer von 30.000 € wurden bereits geleistet, die den Gewinn gemindert haben (diese sind als Aufwand handelsbilanziell gebucht worden) Auch hier sind Zinsen in Höhe von 82284 € zu berücksichtigen, die sich allerdings unterhalb des Freibetrages von 100.000 € nach § 8 Nr.1 GewStG befinden. Ein Freibetrag existiert für Kapitalgesellschaften nicht. Daraus resultiert eine Gewerbsteuer von:

$$\longrightarrow \text{GewSt} = (530.000 \text{ €} + 30.000 \text{ €}) \cdot 3,5\% \cdot 400\% = 78.400 \text{ €}$$

Also verbleibt eine Gewerbsteuerabschlusszahlung von $78.400 \text{ €} - 30.000 \text{ €} = 44.400 \text{ €}$, die als Gewerbsteuerrückstellung aufzunehmen ist

Steuerabgrenzungen (latente Steuern) wie nach § 274 HGB gibt es nicht, da nicht die handelsrechtliche, sondern direkt die steuerlichen Vorschriften beachtet wurden. Außerdem fehlt es den latenten Steuern der Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Steuerrechts

Bewertung der steuerfreien Rücklagen:

Nach R 6.5 II EStR besteht bei Zuschüssen ein Wahlrecht, den Zuschuss sofort ergebniswirksam als Ertrag zu buchen, oder erfolgsneutral und anschaffungskostenmindernd zu verbuchen. Dadurch kann zunächst im Jahr des Erhalts des Zuschusses eine steuerfreie Zuschussrücklage gebildet werden, die nach Fertigstellung oder Anschaffung des betreffenden Wirtschaftsgutes anschaffungskostenmindernd aufzulösen ist

Ein weiterer Fall sind Rücklagen, die durch Buchung zusätzlichen Aufwands entstehen

Demzufolge gibt es zwei Fälle:

1. Rücklagen, die dadurch gebildet werden, dass Erträge nicht als Erträge, sondern als Rücklage verbucht werden
2. Rücklagen, die durch die Buchung zusätzlichen Aufwands entstehen

Bewertung von Entnahmen und Einlagen (1)

Eine Entnahme ist nach § 4 I S.2 EStG ein Wirtschaftsgut, das dem Betrieb für Privatzwecke entzogen wird. Einlagen sind nach § 4 I S.8 EStG alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zugeführt werden.

Bsp.:

- Nutzung eines betrieblichen PKW für Privatfahrten → Entnahme
- Nutzung eines privaten PKW für Betriebszwecke → Einlage

Die Arbeitskraft des Betriebsinhabers zählt nicht als Einlage oder Einnahme, wohl aber die seiner Arbeitnehmer

Bsp.:

- Ein Architekt lässt seinen Mitarbeiter ein privates Einfamilienhaus planen → Entnahme

Entnahmen sind nach § 6 I Nr.4 S.1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen.

→ Dadurch soll eine Versteuerung der im Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Reserven bewirkt werden

Bsp.:

Ein PKW wird zu AK von 60.000 € angeschafft und zunächst betrieblich genutzt. Es wird eine AfA mit einer außerplanmäßigen Sonderabschreibung (AfA nach § 7 II EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter von 25% und eine Sonderabschreibung nach § 7g V EStG von zusätzlich 20%) angesetzt. Würde die Entnahme zum Buchwert von $60.000 \text{ €} \cdot 0,55 = 33.000 \text{ €}$ erfolgen und wäre der tatsächliche Verkehrswert des PKW 45.000 €, so würde der Unternehmer doppelt gewinnen. Zum einen auf Grund der Steuerminderung durch die erhöhten AfA und zum anderen auf Grund des Verkaufserlöses zum Teilwert

→ Entnahme wird zum Teilwert von 45.000 € angesetzt

Bewertung von Entnahmen und Einlagen (2)

Der Teilwert einer Leistungsentnahme entspricht dem Marktpreis **abzüglich** des darin enthaltenen Gewinnaufschlags. Sonst sind es die Selbstkosten der entnommenen Leistung, die grundsätzlich für die private Nutzung von Betriebsvermögen maßgebend ist.

Nach § 6 I Nr. 4 EStG gibt es für privat genutzte betriebliche PKW Sonderregelungen:

- Wird der PKW > 50% betrieblich genutzt, so kann nach § 6 I Nr.4 S.2 EStG für die private Nutzung pauschal für jeden Kalendermonat 1% des Listenpreises plus Kosten der Sonderausstattung (deren Bruttopreis inkl. MwSt) als Privatentnahme angesetzt werden
- Nach § 6 I Nr.4 S.3 EStG kann anstatt einer pauschalen Versteuerung des Privatanteils auch der tatsächliche Aufwand angesetzt werden, soweit dafür Belege gesammelt werden (z.B. ein Fahrtenbuch mit allen betrieblich und privat veranlassten Fahrten mit den hierbei angefallenen Kilometern)

Einlagen sind nach § 6 I Nr.5 S.1 EStG mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen, sie sind jedoch dann höchstens mit den AK/HK anzusetzen, wenn der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nicht mehr als 3 Jahre von dem Zeitpunkt der Zuführung abweicht. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind die AK/HK nach § 6 I Nr.5 S.2 EStG um die AfA bis zum Zeitpunkt der Einlage zu kürzen

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind nach § 6 I Nr.5 S.1b EStG höchstens mit den AK zu bewerten und auch dann, wenn die Anschaffung der Beteiligung vor mehr als 3 Jahren erfolgte

Es sind nach § 6 I Nr. 6 EStG analog die Vorschriften für die Einlagen anzuwenden.

- Teilwert zum Zeitpunkt der Einbringung, aber höchstens die AK/HK, wenn innerhalb der letzten 3 Jahre angeschafft oder hergestellt
- Bei Geldbeträgen klar (immer Nominalwert). Bei Sachgründungen kann die Teilwertermittlung problematisch sein

Bei **entgeltlichem Erwerb** gilt nach § 6 I Nr.7 EStG ähnliches und es sind **immer** höchstens die AK/HK anzusetzen

- Bewertung der Wirtschaftsgüter zum Teilwert. Damit werden die stillen Reserven aufgedeckt

Bsp.:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">G+B</td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">60.000</td></tr> <tr><td>Gebäude</td><td style="text-align: right;">90.000</td></tr> <tr><td>GuB-A.</td><td style="text-align: right;">30.000</td></tr> <tr><td>UV</td><td style="text-align: right;">140.000</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">320.000</td></tr> </table>	G+B	60.000	Gebäude	90.000	GuB-A.	30.000	UV	140.000		320.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">EK</td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">250.000</td></tr> <tr><td>V</td><td style="text-align: right;">70.000</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">320.000</td></tr> </table>	EK	250.000	V	70.000		320.000
G+B	60.000																
Gebäude	90.000																
GuB-A.	30.000																
UV	140.000																
	320.000																
EK	250.000																
V	70.000																
	320.000																

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">Firmenw.</td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">30.000</td></tr> <tr><td>G+B</td><td style="text-align: right;">150.000</td></tr> <tr><td>Gebäude</td><td style="text-align: right;">190.000</td></tr> <tr><td>GuB-A.</td><td style="text-align: right;">40.000</td></tr> <tr><td>UV</td><td style="text-align: right;">170.000</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">580.000</td></tr> </table>	Firmenw.	30.000	G+B	150.000	Gebäude	190.000	GuB-A.	40.000	UV	170.000		580.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">EK</td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">510.000</td></tr> <tr><td>V</td><td style="text-align: right;">70.000</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">580.000</td></tr> </table>	EK	510.000	V	70.000		580.000
Firmenw.	30.000																		
G+B	150.000																		
Gebäude	190.000																		
GuB-A.	40.000																		
UV	170.000																		
	580.000																		
EK	510.000																		
V	70.000																		
	580.000																		

zu Teilwerten (Aufdeckung der stillen Reserven) Σ 550.000 €

Der Kaufpreis beträgt 510.000 €. Abzüglich der Verbindlichkeiten hat das Unternehmen einen Wert von 550.000 € - 70.000 € = 480.000 €. Also verbleibt ein Firmenwert von 510.000 € - 480.000 € = 30.000 € und der Kaufpreis wird zu AK voll im Eigenkapital angesetzt (Höchstwert! Wenn die stillen Reserven größer sind, dann negativer UB)

Bei **unentgeltlichem Betriebserwerb** gilt § 6 III EStG

→ Hier sind die Buchwerte des Rechtsvorgängers anzusetzen

Bsp.:

K überlässt den Betrieb unentgeltlich seinem Sohn. Hier ändert sich nichts an den Aktiva und Passiva. Der Sohn ist an die Buchwerte des Geschäfts seines Vaters gebunden

Übertragung und Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen

Bei **unentgeltlicher Übertragung** eines Wirtschaftsgutes gilt keine Einlage. Hier ist nach § 6 IV EStG der gemeine Wert als Anschaffungskosten anzusetzen.

→ also gemeiner Wert, kein Teilwert

Bei **Überführung** eines einzelnen Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in ein **anderes** Betriebsvermögen **desselben** Steuerpflichtigen, ist der Wert anzusetzen, der nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung (also nach §§ 4 ff. EStG) anzusetzen ist, d.h. es wird fiktiv angenommen, dass es sich nicht um eine reale Überführung handelt, sondern der Gegenstand schon immer zum Betriebsvermögen gehörte. Somit erfolgt auch keine Aufdeckung stiller Reserven.

→ die Aufdeckung der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt muss gewährleistet sein.
(was nicht bei der Übertragung in ein ausländisches Betriebsvermögen erfüllt sein kann)

Bei Übertragung auf dem Wege eines **Tausches** gelten fiktive Anschaffungskosten nach § 6 VI EStG, die sich nach dem gemeinen Wert des von dem Erwerber beim Tausch abgegebenen Wirtschaftsgutes bemessen

→ volle Aufdeckung der stillen Reserven

Hier gibt es keinen Unterschied zwischen Handels- und Steuerrecht!

Antizipierter Aufwand oder Ertrag

Bsp.:

Zahlung von Zinsen i.H.v. 6.000 € am 31.12.01 für einen Monat in voraus (d.h. 1.000 € entfallen auf den Januar)

→ 1.000 € sind in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen

Übersicht über die Bewertungsregeln

Wirtschaftsgüter (WG) bzw. Sachverhalte	Bewertungsgrundsatz	Abweichender niedrigerer (bei Verbindlichkeiten: höherer) Wertansatz	Abweichender höherer (bei Verbindlichkeiten: niedrigerer) Wertansatz
I. WG des abnutzbaren Anlagevermögens	AK oder HK abzüglich Absetzungen nach § 7 EStG ggf. auch abzüglich erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen anstelle oder neben Absetzungen nach § 7 EStG (fortgeschriebene AK oder HK, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG)	Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), Zwischenwerte zulässig	Bei vorausgegangener TW-Abschreibung Zuschreibungsgebot auf fortgeschriebene AK oder HK i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, es sei denn, es wird niedrigerer TW zum Bilanzstichtag nachgewiesen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG)
II. Geringwertige WG des Anlagevermögens	AK oder HK abzüglich Absetzungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 7 EStG)	Wahlweise vollständige Verbuchung als Aufwand im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (§ 6 Abs. 2 EStG). Bei WG i. S. d. § 6 Abs. 2a EStG Verteilung des AfA-Volumens gleichmäßig über 5 Jahre	Wie andere Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (s. I.), Zuschreibungen nach vorangegangener Vollabschreibung gem. § 6 Abs. 2 EStG unzulässig
III. WG des nicht-abnutzbaren Anlagevermögens	AK oder HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG)	Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), Zwischenwerte zulässig	Bei vorausgegangener TW-Abschreibung Zuschreibungsgebot auf AK oder HK, es sei denn, es wird niedrigerer TW zum Bilanzstichtag nachgewiesen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG)
IV. WG des Umlaufvermögens	AK oder HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG)	Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), Zwischenwerte zulässig	Bei vorausgegangener TW-Abschreibung Zuschreibungsgebot auf AK oder HK, es sei denn, es wird niedrigerer TW zum Bilanzstichtag nachgewiesen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG)
V. Verbindlichkeiten	AK = Rückzahlungsbetrag (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG). Abzinsung bei unverzinslichen Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten von mindestens 12 Monaten, sofern Verbindlichkeit nicht auf Anzahlung oder Vorausleistung beruht	Bei voraussichtlich dauernder Werterhöhung Wahlrecht zum Ansatz des höheren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG)	Bei vorausgegangener Erhöhung des Wertansatzes auf höheren TW nunmehr Zwang zum Ansatz des niedrigeren (abgezinsten) Rückzahlungsbetrags, es sei denn, es wird höherer TW am Bilanzstichtag nachgewiesen
VI. Rückstellungen	Keine systematische Unterscheidung zwischen Bewertungsgrundsatz und abweichenden Wertansätzen erkennbar. Rückstellungen sind "höchstens" und "insbesondere" nach den in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufgeführten Grundsätzen zu bewerten		

Wirtschaftsgüter (WG) bzw. Sachverhalte	Bewertungsgrundsatz	Abweichender niedrigerer (bei Verbindlichkeiten: höherer) Wertansatz	Abweichender höherer (bei Verbindlichkeiten: niedrigerer) Wertansatz
VII. Privatentnahmen	TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG), Sonderregelung für private Kfz-Nutzung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 u. 3 EStG)	In Ausnahmefällen Ansatz zum Buchwert zulässig	—
VIII. Privateinlagen, Betriebseröffnung	TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 bzw. Nr. 6 EStG)	Zwang zum Ansatz der niedrigeren AK oder HK, wenn die Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten 3 Jahre erfolgt ist oder eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird (§ 6 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 EStG)	—
IX. Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs oder Teilbetriebs	TW, höchstens aber AK oder HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	—	—
X. Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs	Bindung des Übernehmers zum Zeitpunkt der Übernahme an die nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ermittelten Werte des Übertragenden (§ 6 Abs. 3 EStG)	Zum Zeitpunkt der Übernahme keine abweichenden Wertansätze zulässig. Anschließend gelten für den Übernehmer die allgemeinen Grundsätze über die steuerliche Gewinnermittlung	—
XI. Unentgeltliche Übertragung eines einzelnen WG aus dem BV eines Steuerpflichtigen in das BV eines anderen Steuerpflichtigen	Gemeiner Wert gilt als AK (§ 6 Abs. 4 EStG)	—	—
XII. Überführung eines einzelnen WG aus einem BV in ein anderes BV desselben Steuerpflichtigen	Übernahme zum bisherigen Buchwert (§ 6 Abs. 5 EStG)	Höherer TW, wenn Besteuerung der übertragenen stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt nicht gesichert (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG)	—
XIII. Erwerb eines WG im Wege des Tausches	Fiktive AK, die sich nach gemeinem Wert des Wirtschaftsgutes bemessen (§ 6 Abs. 6 EStG)	—	—

Verwendete Abkürzungen:

AK = Anschaffungskosten

BV = Betriebsvermögen

HK = Herstellungskosten

TW = Teilwert

WG = Wirtschaftsgüter