

Anlagenbuchhaltung

Dirk J. Lamprecht



 Überblick

1. Definition und Abgrenzung des Anlagevermögens
2. Anschaffungs- und Herstellungskosten
3. Bewertung
4. Abschreibungen





Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen

- HGB: Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG), 19.12.1985 verabschiedet (4., 7. und 8. EG-Richtlinie), BilMoG 29.05.2009 in Kraft getreten
- HGB: Gewinnausschüttungsbemessungsgrundlage, aber Gläubigerschutz (Vorsichtsprinzip - stille Reserven)
- HGB Grundlage für die Besteuerung (Maßgeblichkeit)
- Durch BilMoG „Gedanken“ der IFRS ins HGB übernommen
- Steuerrecht: Besteuerungsgrundlage
- Ziel der IFRS: reine Informationsfunktion, keine BMG für Gewinnausschüttung bzw. Besteuerung

► Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen

Vorgehensweise bei der Bilanzierung

- Stufe 1: **Bilanzierung dem Grunde nach** (*Ansatz*)
 - Was ist zu bilanzieren?
 - grds. Ansatzpflicht für alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. Vollständigkeitsgebot)
- Stufe 2: **Bilanzierung der Höhe nach** (*Bewertung*)
 - Wie ist zu bilanzieren?
 - Klärung, mit welchem Wert der Posten angesetzt werden muss (kann)
- Stufe 3: **Bilanzierung der Stelle nach** (*Ausweis*)
 - Wo ist zu bilanzieren?
 - Abgrenzung auf der Aktivseite im Wesentlichen zwischen AV, UV, RAP



▶ Definition und Abgrenzung des Anlagevermögens

Zurechnung

- Grundsatz: Zurechnung und damit die Aktivierung erfolgt grds. beim **zivilrechtlichen Eigentümer**, § 246 Abs. 1 S.2 HGB; § 39 Abs. 1 und 2 Nr.2 AO.
- Aber, im Zweifel: Zurechnung beim **wirtschaftlichen Eigentümer**
 - Sofern ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen VG in der Weise ausübt, dass er den rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den VG ausschließen kann, so ist ihm der VG (wirtschaftlich) zuzurechnen, § 246 Abs. 1 S.2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr.1 AO.
 - Beispiele: Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt, Leasing



▶ Definition und Abgrenzung des Anlagevermögens

Bilanzgliederung lt. § 266 HGB, Anlagevermögen:

immaterielle Vermögensgegenstände, z.B.:

- selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte,
- entgeltlich erworbene Konzessionen,
- Geschäfts- oder Firmenwert (nur wenn entgeltlich erworben)

Sachanlagen:

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken,
- technische Anlagen und Maschinen,
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.

Finanzanlagen:

...



Anschaffungs- Herstellungskosten

Aktivierung oder Aufwand

Aktivierung bei Neuschaffung,

- Auch bei Wesensänderung des vorhandenen Vermögensgegenstands
- Neuschaffung nach Vollverschleiß

Aktivierung bei Erweiterung

- Substanzmehrung
- Zusätzlicher Nutzraum

Aktivierung, wenn über den ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird

- „Zeitreise“ zum ursprünglichen Zustand
- Verbesserung des gesamten Vermögensgegenstands (h. M. bei Mehrleistung)
- Über die zeitgemäße Erneuerung hinaus





Anschaffungs- Herstellungskosten

Aktivierung oder Aufwand

Aufwand:

- Austausch vorhandener Bestandteile eines Vermögensgegenstands
- Technischer Fortschritt ist unerheblich
- Eine Werterhöhung steht dem Aufwand nicht entgegen
- Auch ein Fortbestehen der technischen Funktionsfähigkeit ist unerheblich



▶ Anschaffungs- Herstellungskosten

Definition und Umfang der Anschaffungskosten

- Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu **erwerben** und ihn in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen, soweit sie dem Vermögens-gegenstand **einzel**n zugeordnet werden können.
- Zu den Anschaffungskosten gehören auch die **Nebenkosten** sowie die **nachträglichen Anschaffungskosten**.
- **Anschaffungspreisminderungen**, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.
- Zeitpunkt der Aktivierung: Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten

▶ Anschaffungs- Herstellungskosten

Ermittlung der Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 HGB

Kaufpreis (Aufwendungen für den Erwerb), [ohne USt, vgl. § 9b Abs. 1 EStG]

- + Aufwendungen zur Betriebsbereitschaft
[z.B. Fundament, Montage etc.]
 - + Anschaffungsnebenkosten
[z.B. Transport, Notar etc.; nicht: lfd. Kosten wie z.B. Kfz-Steuer]
 - + nachträgliche Anschaffungskosten
 - ./. Anschaffungspreisminderungen
[z.B. Boni, Skonti, Rabatte]
-
- = Anschaffungskosten

▶ Anschaffungs- Herstellungskosten

Umfang der Herstellungskosten

Kostenart	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsbedingter Werteverzehr des AV	Pflicht	Pflicht
--Prämisse: niedrigstmöglicher Gewinnausweis--	Wertuntergrenze	
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht*
Aufw. für freiwillige soziale Leistg. u/o Einrichtg.	Wahlrecht	Wahlrecht*
Aufwendungen für betriebliche Altersvorsorge	Wahlrecht	Wahlrecht*
Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Wahlrecht
--Prämisse: höchstmöglicher Gewinnausweis--	Wertobergrenze	



▶ Anschaffungs- Herstellungskosten

HGB und Steuerrecht

Verbot:

- Vertriebskosten
- Forschungskosten

HGB:

- Entwicklungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können aktiviert werden
- Dann: Ausschüttungssperre für den Betrag der aktivierten Entwicklungskosten des AV nach Abzug von passiven latenten Steuern, § 268 Abs. 8 HGB – gilt nur für Kapitalgesellschaften



Anschaffungs- Herstellungskosten

Entwicklungskosten im HGB aktivierbar (vgl. IAS 38.57ff), wenn:

- Technische Realisierbarkeit
- Absicht der Fertigstellung
- Fähigkeit der Nutzung
- Künftiger wirtschaftlicher Nutzen
- Ressourcen zur Fertigstellung
- Verlässliche Bewertung

Beispiele für Entwicklungen:

- Entwurf, Konstruktion von Prototypen
- Entwurf, Testen von Werkzeugen und Materialien

▶ Anschaffungs- Herstellungskosten

Aber explizites Aktivierungsverbot für **selbst** geschaffene Markenrechte, Drucktitel, Verlagsrechte, Geschäfts- oder Firmenwert

Beachte:

Im HGB: Ansatzpflicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, ND bestimmt sich aufgrund der kaufmännischen Beurteilung

Ist die Nutzungsdauer nicht bestimmbar, dann ND von 10 Jahren

Im Steuerrecht: Nutzungsdauer des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts: 15 Jahre, § 7 Abs. 1 S. 3 EStG

Folge: aktive latente Steuern im HGB-Abschluss



Anschaffungs- Herstellungskosten

Anschaffungsnahe Herstellungskosten

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG, für Gebäude

Wenn mehr als 15% der AK innerhalb von 3 Jahren in Instandhaltungs- bzw. Renovierungsaufwand investiert werden

Wird die Grenze überschritten, dann erfolgt eine (vollständige) Aktivierung

Grund: der Kaufpreis wurde durch den Instandhaltungstau beeinflusst



Anschaffungs- Herstellungskosten

Umfangreiche Instandhaltungen

Bei gebrauchten (auch leer stehenden) Immobilien sind Modernisierungsaufwendungen (Schönheitsreparaturen und Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen und im Wesentlichen funktionierenden Installationen) nur dann Anschaffungskosten,

wenn der Ausstattungsstandard in mindestens drei der vier funktionswesentlichen Bereichen (Heizung, Sanitär, Elektro, Fenster) angehoben wird (BFH-Urteile vom 20. August 2002 IX R 98/00 BFHE 200, S. 231, BStBl II 2003, S. 604; vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, S. 846).

In der Praxis zählt dazu auch die Dacherneuerung und eine energetische Fassadensanierung



Anschaffungs- Herstellungskosten

GWG im Steuerrecht

abnutzbare bewegliche, selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
AK/HK bis 250 Euro sofort Aufwand (keine Dokumentationspflichten)

a) AK/HK > 250 bis 1.000 Euro, dann Zugänge jährlich in einen Sammelposten

Sammelposten (Poolbewertung) wird jährlich mit jeweils 1/5 Gewinn mindernd aufgelöst

Die tatsächliche Nutzungsdauer, Wertänderungen oder Abgänge sind ohne Bedeutung

b) über 250 bis 800 Euro:

- aktivieren und planm. abschreiben

oder

- aktivieren und zum Jahresende voll abschreiben (= Aufwand)

GWG im Handelsrecht

Anhangangabe der Bewertungsmethode, § 284 Abs. 2 Nrn. 1, 3 HGB



Anschaffungs- Herstellungskosten

BMF-Schreiben vom 26.02.2021:

NEU!

Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und –verarbeitung

Die **Nutzungsdauer** kann für bestimmte Computerhardware sowie bestimmte Betriebs- und Anwendersoftware mit **einem Jahr** zugrunde gelegt werden.

Als Hardware gelten: Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte.

Als Software gelten: Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Auch ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung

Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 21.12.2020 enden

Bewertung

Selbstständige Gebäudeteile / Betriebsvorrichtungen

- Die Betriebsvorrichtung gilt als ein bewegliches Wirtschaftsgut
- Betriebsvorrichtungen können linear (§ 7 Abs. 1 EStG), degressiv oder nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) abgeschrieben werden
- Betriebsvorrichtungen sind alle Vorrichtungen, die unmittelbar dem Betrieb dienen,
- wie z.B. Förderbänder, Lastenfahrstühle, Klimaanlage, die zur Produktion notwendig sind
- auf eine Trägerkonstruktion montierte Fotovoltaik-Module sind stets Betriebsvorrichtungen
- Betriebsvorrichtungen können auch selbstständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken sein, z.B. Schornsteine, Öfen, Kanäle, Decken, Böden.



Bewertung

Abbruchkosten bei Gebäuden

- das Gebäude in der Absicht erworben, es als Gebäude zu nutzen (Erwerb **ohne** Abbruchabsicht),
 - im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Betriebsausgaben
- der Steuerpflichtige hat das Gebäude zum Zweck des Abbruchs erworben (Erwerb **mit** Abbruchabsicht)
 - Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, dann Buchwert und die Abbruchkosten zu den HK des neuen Gebäudes, wenn enger wirtschaftlicher Zusammenhang (3 Jahre)
 - Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs objektiv wertlos, entfällt der volle Anschaffungspreis und Abbruchkosten auf den Grund und Boden



Abschreibungen

Abschreibungsbeginn

Bei Anschaffungsvorgängen:

Mit Anschaffung = Zeitpunkt der Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) =
betriebsbereiter Zustand

Montage durch den Steuerpflichtigen, dann ist bereits bei Lieferung der Beginn der
Abschreibung

Wird durch den Lieferanten montiert, ist Abschreibungsbeginn mit Beendigung der Montage

Bei Fertigstellungsvorgängen:

Sobald Nutzung mit der Zweckbestimmung möglich

Ein Gebäude ist nicht fertig gestellt, wenn Türen, Böden und Innenputz noch fehlen

Abschreibungen

Abschreibungen im Anlagevermögen (HGB)

Planmäßige Abschreibungen (zulässig auch degressive Abschreibung, trotz Unzulässigkeit im Steuerrecht)

Übliche Methoden: linear, degressiv oder nach Leistung

Bestimmung der Nutzungsdauer anhand der kaufmännischen Beurteilung

Außerplanmäßige Abschreibungen: nur ein Abschreibungswahlrecht bei vorübergehender Wertminderung bei Finanzanlagen





Abschreibungen

Abschreibungen im Anlagevermögen (Steuerrecht)

Planmäßige Abschreibungen, hier AfA = Absetzung für Abnutzung

Übliche Methoden: linear oder nach Leistung

Degressive AfA für Anschaffungen/Herstellungen in 2020/2021

Nutzungsdauer lt. AfA-Tabellen bzw. Gesetz, § 7 Abs. 4 und 5 EStG für Gebäude

Außerplanmäßige Abschreibungen, hier Teilwertabschreibungen, nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung



Abschreibungen

Planmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen

bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 EStG **S.1** Nr. 1:

soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, jährlich 3 Prozent,

bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllen und die

a) nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,

b) vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent, der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

S.2: Außer der Steuerpflichtige kann eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen.



Abschreibungen

Teilwertabschreibung (TWA) im Anlagevermögen (Steuerrecht)

Voraussetzung für eine TWA: „voraussichtlich dauernde Wertminderung“

Diese ist gegeben wenn aus Sicht am Bilanzstichtag der Teilwert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem geplanten Restbuchwert liegt.

Beispiel: Fortgeführte AK einer Maschine: 80.000 Euro, lineare Abschreibung p.a. von 10.000 Euro, Restnutzungsdauer: 8 Jahre

Teilwert am Bilanzstichtag:

a) 30.000 Euro

b) 50.000 Euro

Nach der hälftigen Restnutzungsdauer (ohne Berücksichtigung der TWA) ergibt sich ein Restbuchwert von 40.000 Euro.

Im Fall a) kann eine TWA vorgenommen werden, da der Bilanzwert unter dem Wert nach der halben Restnutzungsdauer liegt. -> Wertminderung ist dauerhaft.

 Vielen Dank

