
Darstellung der Bilanzierungsentscheidungen im Sachanlagevermögen

Jens Wingenfeld, StB



► Definition Sachanlagevermögen § 266 HGB

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;



Bilanzierungsentscheidungen im Sachanlagevermögen

Ansatz dem Grunde nach

Liegt ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut vor?

Persönliche Zurechnung beim Stpfl. (wirtschaftliches/zivilrechtliches Eigentum?)

Sachliche Zurechnung zum Betriebsvermögen

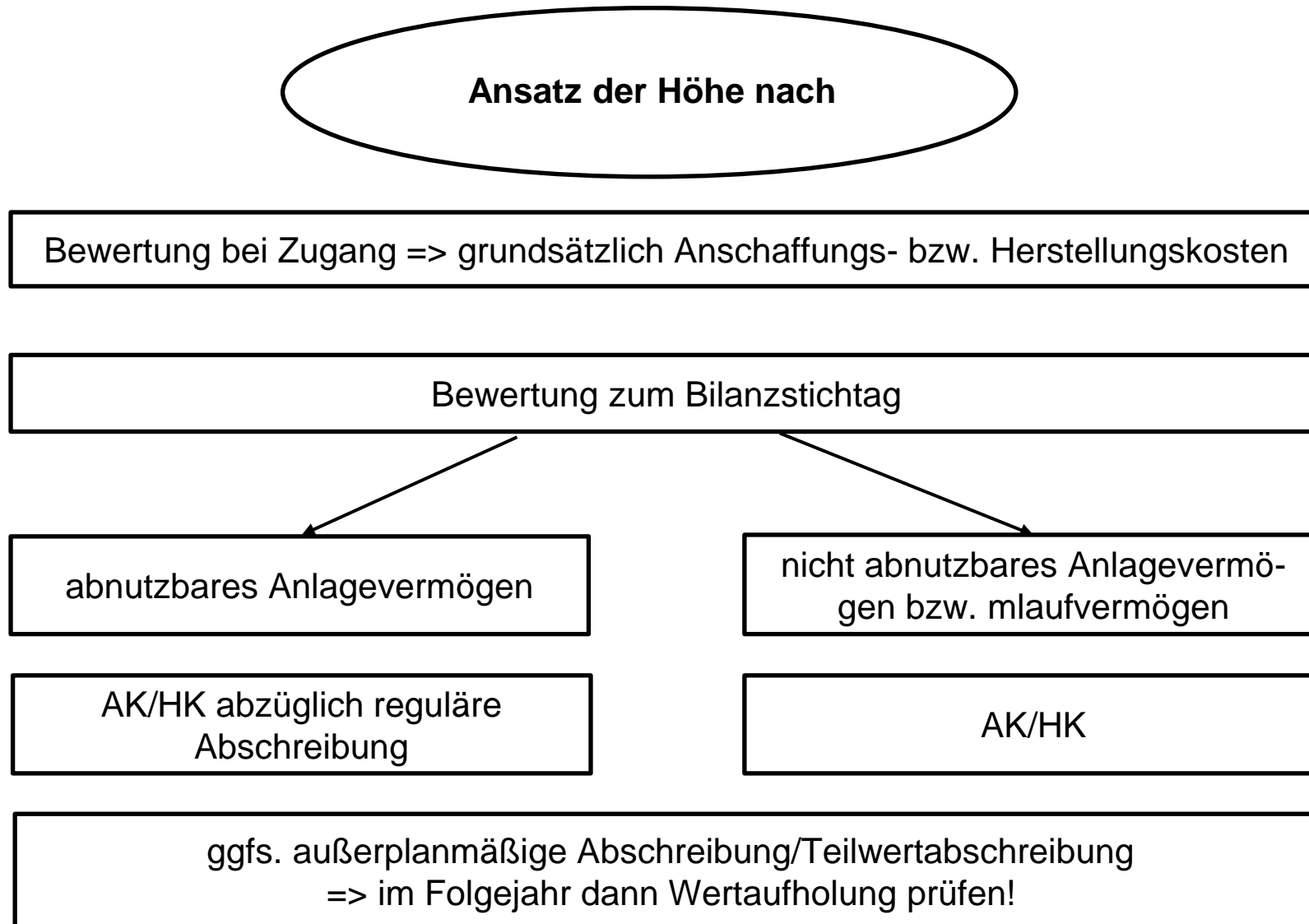
Anlagevermögen

Umlaufvermögen

nur wenn jeweils (+),
dann weitere
Prüfungsschritte



Bilanzierungsentscheidungen im Sachanlagevermögen





► Vermögensgegenstand versus Wirtschaftsgut

Unterscheidung

Vermögensgegenstand nach HGB

- wirtschaftlicher Vorteil
- Einzelverwertbarkeit

Wirtschaftsgut nach EStG

- H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ 2. Spiegelstrich EStH
- abgrenzbare Aufwendungen
 - wirtschaftlicher Vorteil
 - selbständig bewertbar

Was machen wir mit z. B. mit einem Firmenwert oder der Beteiligung an einer Personengesellschaft?



► kleine Fällchen

a) Die A-AG kauft die B-AG zu einem Kaufpreis von 1500 bei folgendem Bilanzbild am 31.12.:

Aktiva		Buchwert	Verkehrswert	Passiva	
Grundstücke	500	1000	Eigenkapital	400	900
Rest	100	100	Fremdkapital	200	200
	600	1100		600	1100

Frage: Weshalb ist die A-AG bereit, 2000 EUR auszugeben und welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich hieraus nach HGB und EStG für die A-AG zum Bilanzstich 31.12.?



► kleine Fällchen

b) Die A-AG kauft die B-KG zu einem Kaufpreis von 1500 bei folgendem Bilanzbild am 31.12.:

Aktiva		Buchwert	Verkehrswert	Passiva	
Grundstücke	500	1000	Eigenkapital	400	900
Rest	100	100	Fremdkapital	200	200
	600	1100		600	1100

Frage: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich hieraus nach HGB und EStG für die A-AG zum Bilanzstich 31.12.?



▶ persönliche Zurechnung

Unterscheidung

Vermögensgegenstand nach HGB

- Grundsatz: § 246 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 HGB
- Vorrang: § 246 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB

Wirtschaftsgut nach EStG

- Grundsatz: § 39 Abs. 1 AO
- Vorrang: § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO

- grundsätzlich beim zivilrechtlichen Eigentümer, vorrangig beim wirtschaftlichen Eigentümer!



▶ kleine Fällchen

c) A überträgt auf B ein Grundstück

- 01.07.01: Datum des notariellen Kaufvertrages
- 30.10.01: Übergang von Nutzen und Lasten auf B
- 01.02.01: Eintragung im Grundbuch beim zuständigen Amtsgericht

Frage: Wem ist das Grundstück wann zuzurechnen?



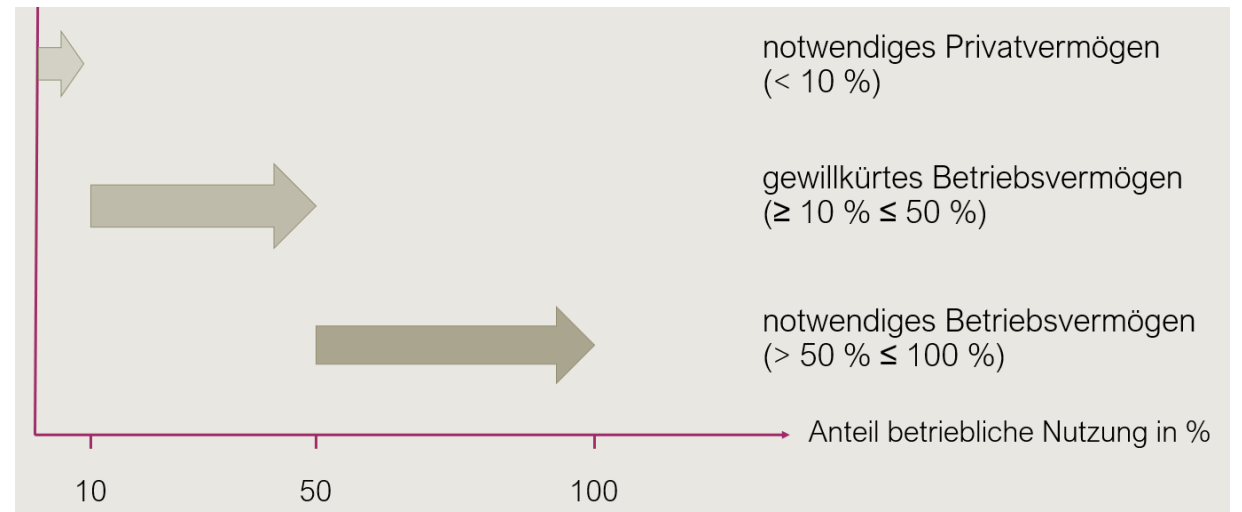
▶ sachliche Zurechnung

Unterscheidung

Vermögensgegenstand nach HGB

- Gemäß dem Willen des Kaufmanns der jeweiligen Vermögenssphäre zuzurechnen.
- Im Zweifelsfall gilt die widerlegbare Vermutung, dass Betriebsvermögen vorliegt, § 344 HGB.

Wirtschaftsgut nach EStG (Nichtgebäude)





▶ sachliche Zurechnung von Grundstücken

R 4.2 Abs. 4 EStR

Wird ein Gebäude **teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt**, ist **jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut**, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

H 4.2 Abs. 7 EStH

Anteilige Zugehörigkeit des Grund und Bodens.

Der Grund und Boden gehört grundsätzlich im Verhältnis der Zugehörigkeit des Gebäudes oder Gebäudeteils zum Betriebsvermögen



▶ kleine Fällchen

d) A ist Einzelunternehmer und plant, ein neu gebautes Gebäude zu erwerben. Er möchte es wie folgt nutzen:

- EG: für sein Einzelunternehmen
- 1. OG: als Wohnung für seinen Prokuristen
- 2. OG: als Wohnung für sich selbst
- 3. OG: Vermietung an Arztpraxis
- DG: Vermietung an Studenten

Frage: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich hieraus für A?



Anlagevermögen versus Umlaufvermögen

§ 247 Abs. 2 HGB

Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

R 6.1 Abs. 1 EStR

Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Ob ein Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehört, ergibt sich aus dessen Zweckbestimmung, nicht aus seiner Bilanzierung. Ist die Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein

R 6.1 Abs. 2 EStR

(2) Zum **Umlaufvermögen** gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren, Kassenbestände.



Bewertungsvorschriften Sachanlagevermögen HGB

§ 253 Abs. 1 HGB

Vermögensgegenstände sind **höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5**, anzusetzen.

§ 253 Abs. 3 HGB

Bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens**, deren **Nutzung zeitlich begrenzt** ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten **um planmäßige Abschreibungen zu vermindern**. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechende Anwendung. **Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.**



▶ Bewertungsvorschriften Sachanlagevermögen EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens**, die der **Abnutzung** unterliegen, sind mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** oder dem an deren Stelle tretenden Wert, **vermindert um die Absetzungen für Abnutzung**, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der **Teilwert** auf Grund einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger**, so kann dieser angesetzt werden.

³Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

⁴**Wirtschaftsgüter**, die bereits am **Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres** zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den **folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen**, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein **niedrigerer Teilwert** nach Satz 2 angesetzt werden kann.

Formulierung im
Konjunktiv
=> modellhafte
Vorstellung/Schätzung



Bewertungsvorschriften Sachanlagevermögen EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (**Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen**) sind mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** oder dem **an deren Stelle tretenden Wert**, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der **Teilwert** (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger**, so kann dieser angesetzt werden. ³**Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.**



▶ Annahmen zur Bestimmung des Teilwertes

- 1 gedachte Betriebsveräußerung
- 2 Wertbeimessung durch den gedachten Erwerber
- 3 Aufteilung des Gesamtpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter
- 4 gedachte Fortführung des Betriebes durch den Erwerber



▶ Teilwertvermutungen

H 6.7 „Teilwertvermutungen“ EStH

1. Im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts entspricht der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
2. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entspricht der Teilwert auch zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Bewertungsstichtagen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
3. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entspricht der Teilwert zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Bewertungsstichtagen den um die lineare AfA verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
4. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten. Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren hängt jedoch auch von deren voraussichtlichem Veräußerungserlös (Börsen- oder Marktpreis) ab.
5. Der Teilwert einer Beteiligung entspricht im Zeitpunkt ihres Erwerbs den Anschaffungskosten. Für ihren Wert sind nicht nur die Ertragslage und die Ertragsaussichten, sondern auch der Vermögenswert und die funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens, insbesondere im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, maßgebend



Die Teilwertvermutungen können jedoch widerlegt werden, R 6.7 Abs. 1 S. 3 EStR!



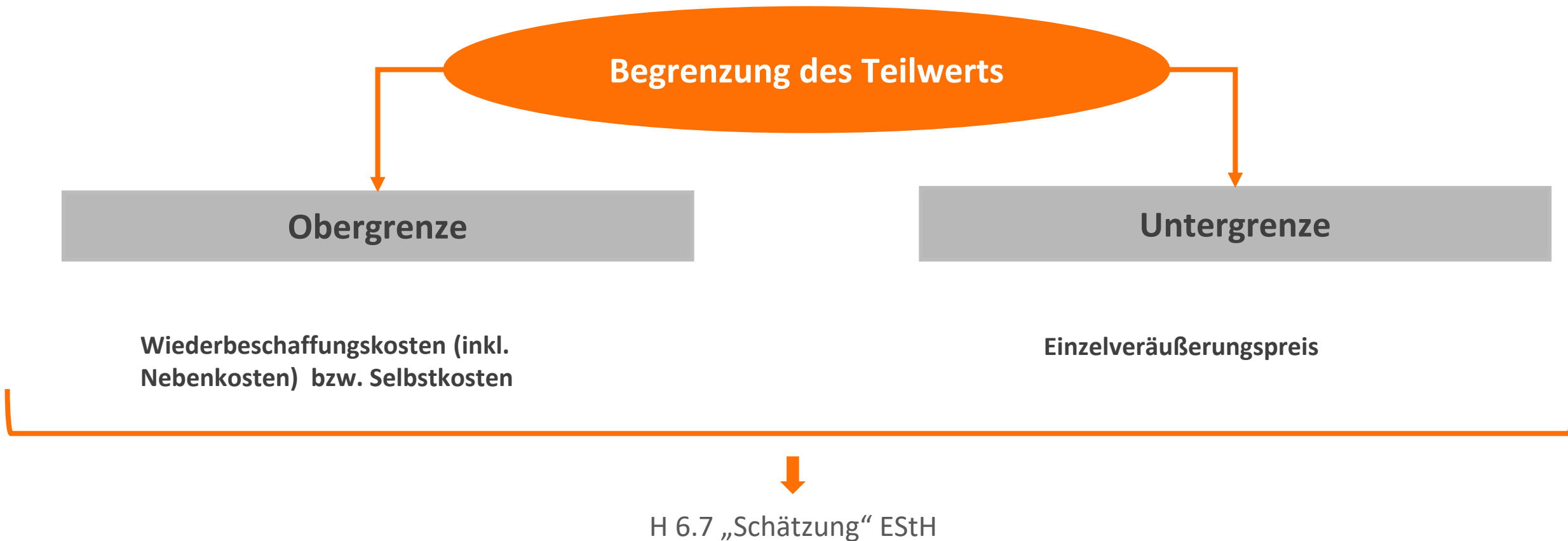
► Widerlegung der Teilwertvermutungen

Der Steuerpflichtige kann die Teilwertvermutungen durch die Darlegung objektiver Umstände widerlegen. Er trägt hierfür die objektive Beweislast (BFH 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627). Als besondere Umstände kommen beispielsweise in Betracht:

- gesunkene Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten
- Verkaufserlöse sind zu gering zur Deckung der Selbstkosten und des Gewinnaufschlages (R 6.8 Abs. 2 S. 3 EStR).
- Minderwert der Ware aus sonstigen Gründen (ohne Herabsetzung der Verkaufspreise durch Mängel, Unbrauchbarkeit, technisches Veralten usw.)
- Fehlmaßnahmen
- mangelnde Rentabilität des gesamten Betriebes



▶ Der Schätzungsrahmen





▶ Abgrenzung zu anderen Begrifflichkeiten



§ 9 Abs. 2 BewG

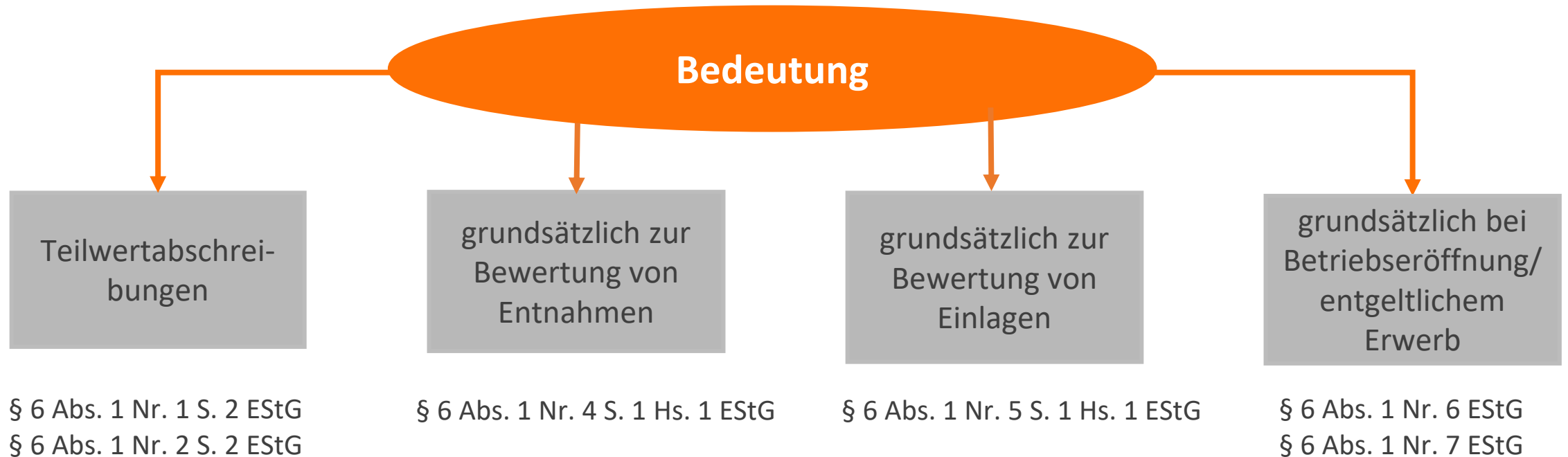
- keine Betriebszugehörigkeit voraussetzend
- richtet sich nach gegebenen Marktverhältnissen
- inkl. etwaiger Umsatzsteuer
- uneingeschränkte steuerrechtliche Betrachtung
- Zuschlag des Unternehmergewinns

§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB

- keine Betriebszugehörigkeit voraussetzend
- verlustfreie Bewertung
- uneingeschränkte handelsrechtliche Betrachtung
- Zuschlag des Unternehmergewinns



▶ Wofür ist der Teilwert von Relevanz im Steuerrecht?





▶ Handelsrecht versus Steuerrecht



Pflicht zur Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert sowohl im Anlagevermögen als auch im Umlaufvermögen

- § 253 Abs. 3 S. 5 HGB
- § 253 Abs. 4 HGB auch bei nur vorübergehender Wertminderung (strenges Niederstwertprinzip)

Wahlrecht zur Teilwertabschreibung sowohl im Anlagevermögen als auch im Umlaufvermögen

- § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
- § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG

↓
Vorsichtsprinzip versus fiskalische Interessen



▶ **BMF-Schreiben vom 02.09.2016 „Teilwerterlass“**

Tz. 6

Die Wertminderung ist voraussichtlich nachhaltig, wenn der Steuerpflichtige hiermit aus der Sicht am Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen hat.

Aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprechen.

Grundsätzlich ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird.



Problem: Theoretisch schlüssig, praktisch schwer umsetzen!



BMF-Schreiben vom 02.09.2016

Tz. 6

Wertminderungen aus besonderem Anlass (z. B. Katastrophen oder technischer Fortschritt) sind regelmäßig von Dauer.



Schon leichter umzusetzen!



▶ abnutzbares Anlagevermögen

Tz. 8

Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899 = DStR 2009, 1687).

Fall 1:

Der Steuerpflichtige hat eine Maschine in Anfang Januar 01 zu Anschaffungskosten von 100 TEUR erworben.

Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10 TEUR.

Am 31.12.02 beträgt der Teilwert nur noch 30 TEUR bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Frage: Handelt es sich um eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung?



▶ abnutzbares Anlagevermögen

Tz. 8

Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899 = DStR 2009, 1687).

Lösung Fall 1:

Der reguläre Restbuchwert am 31.12.02 beträgt 80 TEUR.

Bei einer Restnutzungsdauer von 8 Jahren beträgt der Buchwert nach der hälftigen Restnutzungsdauer noch 80 TEUR – (4 Jahre * 10 TEUR) = 40 TEUR,
so dass der Teilwert von 30 TEUR niedriger ist.

=> Es ist also von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen.



Beispiele

Abwandlung des Falles 1:

Der Steuerpflichtige hat eine Maschine in Anfang Januar 01 zu Anschaffungskosten von 100 TEUR erworben.

Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10 TEUR.

Am 31.12.02 beträgt der Teilwert nur noch 50 TEUR bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Der niedrigere Teilwert beruht jedoch darauf, dass sich bei dieser Art von Maschine ein starker technologischer Wandel vollzogen hat.

Frage: Handelt es sich um eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung?



Beispiele

Lösung Abwandlung des Falles 1:

Vergleich Restbuchwert (80 TEUR) zu Teilwert (50 TEUR).

Da It.SV hier ein technologischer Wandel ursächlich für den Wertverfall ist, braucht man keine Rechnung wie im vorgehenden Beispiel vorzunehmen.

Dauerhafte Wertminderung liegt vor!



▶ nicht abnutzbares Anlagevermögen

Tz. 11

Für die Wirtschaftsgüter des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden.

Tz. 13

Marktübliche Schwankungen (am Beispiel eines Grundstückes, an dem Kiesausbeute betrieben wird), rechtfertigen für sich allein keine dauerhafte Wertminderung.



- Es müssen mehr Gründe für als gegen ein Anhalten der Wertminderung sprechen (BFH IV R 38/08 BFH/NV 11, 423 unter II.2.b).
- Allein die (stets gegebene) Möglichkeit einer künftigen Wertsteigerung steht der TW-AfA aber noch nicht entgegen (BFH I R 58/06 BStBl II 09, 294 unter II.1.b).