
Bilanzierung nach StR

Teil 3

Dirk J. Lamprecht



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- R. 4.2 Abs. 1 EStR: **gemischt genutzte bewegliche WG** (und nur für diese!) besteht eine Zuordnungsregel:
 - betriebliche Nutzung > 50 %
 - notwendiges Betriebsvermögen
 - betriebliche Nutzung mindestens 10 % und höchstens 50 % betriebliche Nutzung
 - gewillkürtes Vermögen
 - gewillkürtes Betriebsvermögen
 - gewillkürtes Privatvermögen
 - betriebliche Nutzung < 10 %
 - notwendiges Privatvermögen



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Personengesellschaften
- Eine Gesellschaft, bei der die **Gesellschafter als Unternehmer (= Mitunternehmer)** anzusehen sind, nennt man eine **Mitunternehmerschaft** (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Das **Steuersubjekt für die Einkommensteuer** ist nicht die Gesellschaft, sondern lediglich der einzelne **Gesellschafter**. Er ist Mitunternehmer, weil er in der Regel am Gewinn und Verlust als auch an den stillen Reserven beteiligt ist. Ein Mitunternehmer
- trägt **Mitunternehmerrisiko** und
- zeigt **Mitunternehmerinitiative**.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Die stille Gesellschaft existiert als
 - atypisch stille Gesellschaft und als
 - typisch stille Gesellschaft.
- Nur im Fall der atypisch stillen Gesellschaft ist sie auch eine Mitunternehmerschaft, wenn der **(atypisch) stille Gesellschafter** nicht nur am Gewinn und Verlust sondern auch **an den stillen Reserven** des Unternehmens **beteiligt** ist = Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- der typisch stille Gesellschafter ist nicht an den stillen Reserven des Unternehmens beteiligt, er hat Einkünfte aus Kapitalvermögen.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Die Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter, welche in die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen sind, bilden das Betriebsvermögen der Personengesellschaft (= Mitunternehmerschaft).
- Zum **Betriebsvermögen der Personengesellschaft** zählen daher
 - das **Gesamthandvermögen der Personengesellschaft** und
 - die **Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter**.





▶ 2.3 Betriebsvermögen

- **Sonderbetriebsvermögen** der Gesellschafter = **Privatvermögen**, welches der Personengesellschaft für **betriebliche Zwecke zur Verfügung gestellt** wird (R 4.2 Abs. 2 EStR).

- Beispiel: A ist Komplementär der A-KG, B ist ihr Kommanditist. Der B als Eigentümer eines Grundstücks vermietet dieses für 30.000 € pro Jahr an die KG.

Das **Grundstück ist zivilrechtlich Privateigentum** des Gesellschafters, aber es stellt **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters dar. Dieser erzielt mit der Vermietung **keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**, sondern es stellt die Vermietung eine **Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG** dar. Das Entgelt für die Miete ist als **Einkunft aus Gewerbebetrieb** zu behandeln. Da im HGB als Aufwand gebucht, kommt es nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** zu einer Korrektur.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Das Sonderbetriebsvermögen gliedert sich wiederum auf in
 - Sonderbetriebsvermögen I und
 - Sonderbetriebsvermögen II.
- Zum **Sonderbetriebsvermögen I** gehören all jene Wirtschaftsgüter, welche **unmittelbar dem Betrieb** der Personengesellschaft dienen (R 4.2 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz EStR).
- Zum **Sonderbetriebsvermögen II** hingegen zählen solche Wirtschaftsgüter, welche **unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung** des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (R 4.2 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz EStR).



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Gewinnermittlung für den Gesellschafter
- Ein Gesellschafter erhält,
 - Gewinn- oder Verlustanteile und
 - Sondervergütungen.
- Sondervergütungen sind Vergütungen, welche der Gesellschafter von der Gesellschaft **für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft** oder für die **Hingabe von Darlehen** oder für die **Überlassung von Wirtschaftsgütern** bezogen hat. Diese Sondervergütungen **dürfen das steuerliche Ergebnis der Mitunternehmerschaft** und also die Einkünfte des Mitunternehmers **nicht mindern**.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Betriebsvermögens bei Kapitalgesellschaften
- Kapitalgesellschaften ausschließlich **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** nach § 8 Abs. 2 KStG.
- Sie sind für Zwecke der Besteuerung als **eigenständige Steuersubjekte** ausgestaltet, gibt es kein Privatvermögen, denn juristische Personen haben **keinen privaten Bereich**.
- Folglich stellen **sämtliche Wirtschaftsgüter** im Eigentum der Kapitalgesellschaft (auch wirtschaftliches Eigentum) **Betriebsvermögen** dar.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Sofern Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern privat genutzt werden sollten, ohne eine vertragliche Grundlage zu haben, so führt dies allenfalls zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung**



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten (BMF vom 15. Januar 1976, BStBl I, 1976, S. 66 ff.)

Definition

- sind Baumaßnahmen auf fremdem Grund und Boden an oder in Gebäuden,
- die ein Mieter oder Pächter auf eigene Rechnung auf, an oder im gemieteten oder gepachteten Objekt selbst durchführt oder durch fremde Dritte in seinem Namen ausführen lässt
- Die Aufwendungen dürfen weder den Instandhaltungs- oder Instandsetzungskosten zugerechnet noch mit den Mietzahlungen an den Eigentümer des Objekts verrechnet worden sein



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Prüfungsschritt 1:

- Zuvor ist auszuschließen, dass bloßer Erhaltungsaufwand, der sofort zu Aufwand beim Mieter führt, vorliegt
Voraussetzung für eine Aktivierung ist, dass es sich um - gegebenenfalls nachträglichen -
Herstellungsaufwand und nicht um Erhaltungsaufwand handelt.
- Beachte die Vereinfachungsregelung bei Aufwendungen bis zu 4.000 EUR, R. 21 EStR



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Prüfungsschritt 1:

- Aufwendungen, die beim Gebäudeeigentümer als **Erhaltungsaufwand** zu qualifizieren wären sind **weder** als **immaterielle Wirtschaftsgüter** noch als **Rechnungsabgrenzungsposten** zu behandeln
- Werden die **Aufwendungen** jedoch **mit der Miete verrechnet**, so sind diese über einen **Rechnungsabgrenzungsposten** ratierlich zu verteilen



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Prüfungsschritt 2:

- Mietereinbauten, die dem **besonderen betrieblichen oder beruflichen Zweck** des Mieters dienen, unterliegen grundsätzlich als selbstständige Vermögensgegenstände der **Aktivierungspflicht**.
- Dies gilt für sämtliche **Arten von Mietereinbauten**,
die sich als **Scheinbestandteil** (gilt als unbeweglich) oder
Betriebsvorrichtung (gilt als beweglich) klassifizieren lassen.



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Prüfungsschritt 2:

- Handelt es sich um eine **Betriebsvorrichtung**, so ist der Vermögensgegenstand **unter den technischen Anlagen und Maschinen auszuweisen**
- Beispiele sind hier u. a. Tanks, Lastenaufzüge, Schornsteine, Öfen, Kühlräume und Förderbänder



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Prüfungsschritt 3:

- Als **unselbstständige Bestandteile** (das sind die **sog. sonstigen Mietereinbauten**) eines Gebäudes gelten u. a.

Personenfahrstuhlanlagen, Heizungs-, Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen

Damit erfolgt eine gesonderte Aktivierung und Abschreibung

- **Merke:** Also das, was der Vermieter zu seinem Gebäude nachaktiviert hätte, wenn er die Maßnahmen durchgeführt hätte – das sind die Mietereinbauten; Behandlung beim Mieter als Gebäude



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Nutzungsdauer

- Die Mietereinbauten werden grundsätzlich nach den Vorschriften des § 7 Abs. 4 EStG bestimmt (typisierte Gebäude-AfA), jedoch gegebenenfalls durch die **kürzere Dauer des Mieterverhältnisses**
- Dabei sind **alle Umstände zu berücksichtigen**, die für eine über die formelle Vertragsdauer hinausgehende wahrscheinliche Nutzungsdauer sprechen



▶ 2.3 Betriebsvermögen

- Mietereinbauten

Nutzungsdauer

- Ist der **Mietvertrag verlängerbar**, wird vermutet, dass der Mietvertrag **bis zum Ende der Nutzungsdauer** des Einbaus auch verlängert wird
- Der Abschluss mehrerer aufeinander folgender Mietverträge lässt darauf schließen, dass dem Mieter die Nutzung der von ihm erstellten Bauten nach dem Gesamtplan der Vertragsparteien bis zur Erschöpfung ihrer wirtschaftlichen Substanz zustehen soll



▶ 2.4 Bewertung

- § 6 EStG

§ 6 Abs. 1 EStG gilt für Bilanzierende, also nicht für Einnahmen-Überschussrechner.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG: anschaffungsnahe Herstellungskosten

§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG: Grund und Boden, Beteiligungen und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG: LIFO-Verfahren für Bilanzierende nach § 5 EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Verbindlichkeiten



▶ 2.4 Bewertung

- § 6 EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG: Rückstellungen

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG: Entnahmen, insb. private Kfz-Nutzung

§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG: Einlagen

§ 6 Abs. 2 EStG: geringwertige Wirtschaftsgüter

§ 6 Abs. 2a EStG: Poolabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter

§ 6 Abs. 3 und Abs. 4 EStG: unentgeltliche Übertragung

§ 6 Abs. 5 EStG: Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen

§ 6 Abs. 6 EStG: Tauschgeschäft.



▶ 2.4 Bewertung

- Wichtig: In der Klausur ist hierfür ein **Einleitungssatz erforderlich**, z.B.:

Die Zerspanungsmaschine ist in der **Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB)** im **Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB)** unter dem **Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB)** anzusetzen.

Die Maschine ist am 10. März 01 mit ihren Anschaffungskosten in Höhe von 182.000 € zu **bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB)**.

Zum Bilanzstichtag sind noch **planmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB** vorzunehmen.





▶ 2.4 Bewertung

Über die **Maßgeblichkeit** der Handels- für die Steuerbilanz wird die Maschine auch in der Steuerbilanz angesetzt (**§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 5 Abs. 6 EStG**).

Die **Bewertung** der Zerspanungsmaschine erfolgt als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (R 6.1. Abs. 1 Satz 1 EStR) ist nach **§ 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten** (H 6.2

„Anschaffungskosten“ EStH) in Höhe von 182.000 € **vermindert um Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG**.



▶ 2.4 Bewertung

AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft ist. Ein Wirtschaftsgut ist im **Zeitpunkt seiner Lieferung angeschafft (R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR)**. Ein Wirtschaftsgut **ist geliefert**, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (**H 7.4 „Lieferung“ EStH**).



▶ 2.4 Bewertung

Die Zerspanungsmaschine ist **nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG linear abzuschreiben (oder degressiv – kommt auf die Aufgabenstellung an)** und verteilt auf die zwölfjährige Nutzungsdauer vorzunehmen, wobei der **Anschaffungsmonat März** in die Abschreibungsberechnung **mit einfließt (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)**.
Berechnung der Abschreibung/AfA für 01:...



▶ 2.4 Bewertung

- Merke:

- 1) Vermögensgegenstand (ggf. in der Klausur vorgegeben, muss dann nicht mehr geprüft werden)
- 2) Ausweis
- 3) Zugangsbewertung
- 4) Folgebewertung
- 5) Buchung (nicht vergessen!)



▶ 2.4 Bewertung

- Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Renten- und Ratenverpflichtungen
- Die Anschaffungskosten bestehen aus dem **Renten- bzw. Ratenbarwert** zuzüglich eventueller **Erwerbsnebenkosten**.
- Maßgebend ist der nach **versicherungsmathematischen Grundsätzen** ermittelte Barwert im Zeitpunkt des Erwerbs, hilfsweise auch der nach §§ 12 ff. BewG ermittelte Barwert siehe hierzu R 6.2 Satz 1 und Satz 2 EStR.



▶ 2.4 Bewertung

- Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Renten- und Ratenverpflichtungen
- Im Fall einer Rentenverpflichtung führen später wirksam werdende **Wertsicherungs- oder Spannungsklauseln** führen **nicht zur Änderung der ursprünglichen Anschaffungskosten** wie der Wegfall der Verpflichtung durch Tod des Rentenberechtigten.



▶ 2.4 Bewertung

- Rentenkauf
- Bei den Gewinneinkunftsarten ist wie folgt zu verfahren:
 - a. **Ansatz der Anschaffungskosten** der erworbenen Wirtschaftsgüter mit einem nach **versicherungsmathematischen** Grundsätzen **ermittelten Barwert** sowohl in der Steuer- als auch in der Handelsbilanz (Beck`scher Bilanzkommentar Rz 183 ff. zu § 253 HGB),
alternativ
mit dem Rentenbarwert nach dem Bewertungsgesetz, also der **aktuellen Tabelle/Anlage zu § 14 BewG**, Beck`sche Steuererlasse Nr. 200, § 14/1 bzw. § 14/2 berechnet siehe hierzu R 6.2 Satz 1 und H 6.2 „Rentenverpflichtung“ EStR.



▶ 2.4 Bewertung

- Rentenkauf

b. Die **aktivierten Wirtschaftsgüter** und die **passivierte Rentenverpflichtung** entwickeln eine Individualität, das bedeutet:

a. Die nachträgliche Erhöhung der Rentenverpflichtung wegen Wirksamwerdens einer vereinbarten **Wertsicherungs- oder Spannungsklausel** führt zu **keiner nachträglichen Erhöhung der ursprünglichen Anschaffungskosten** oder Herstellungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter.



▶ 2.4 Bewertung

- Rentenkauf

b. Die aktivierten Wirtschaftsgüter und die passivierte Rentenverpflichtung entwickeln eine Individualität, das bedeutet:

b. Der **Wegfall der Rentenverpflichtung** beispielsweise durch Tod des Rentenberechtigten führt ebenfalls zu **keiner Änderung der Anschaffungskosten** oder Herstellungskosten bei den aktivierten Wirtschaftsgütern.

c. Vielmehr sind **alle Veränderungen** der Rentenverpflichtung als **Aufwand oder Ertrag** zu behandeln.



▶ 2.4 Bewertung

- Rentenkauf

b. Die aktivierten Wirtschaftsgüter und die passivierte Rentenverpflichtung entwickeln eine Individualität, das bedeutet:

d. Die **Rentenzahlungen** sind grundsätzlich in einen **erfolgsneutralen Tilgungs-** und einen **erfolgswirksamen Zinsanteil** aufzuteilen.

e. Dies ergibt sich, wenn die **gesamten Rentenzahlungen** eines Wirtschaftsjahres **als Aufwand gebucht** werden und in **Höhe des Barwertunterschieds** für die Rentenverpflichtung am Anfang und am Ende des Wj'es (also die Tilgung) **ein Ertrag** (in Form der Minderung des gebuchten Rentenaufwands) ausgewiesen wird.



▶ 2.4 Bewertung

- Rentenkauf

b. Die aktivierten Wirtschaftsgüter und die passivierte Rentenverpflichtung entwickeln eine Individualität, das bedeutet:

f. Bei **Wegfall der Rentenverpflichtung** steht den noch tatsächlich geleisteten Zahlungen (Aufwand) ein **Ertrag in Höhe der weggefallenen Barwerts** am Anfang des Wirtschaftsjahres gegenüber.



▶ 2.4 Bewertung

- Ratenkauf
- Beim Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen **Kaufpreisraten ohne gesonderte Zinsvereinbarung** sind die **Anschaffungskosten** des Wirtschaftsguts sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz zwingend **mit dem Barwert der Ratenschuld anzusetzen**, vgl. Sie auch R 6.2 Satz 2 EStR und Rz 66 f. des Beck'schen Bilanzkommentars zu § 253 HGB.



▶ 2.4 Bewertung

- Anschaffungskosten im Wege eines Tauschgeschäftes
- Beim Tausch sind die **Vorschriften zum Kaufvertrag** anzuwenden siehe hierzu § 480 BGB.
- Es handelt sich jeweils um ein **Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft**.
- Aus der Veräußerung hat der buchführungspflichtige Gewerbetreibende **steuerlich die stillen Reserven aufzudecken**, da der Tausch **mit dem gemeinen Wert** zu bewerten ist; siehe hierzu **§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG**.



▶ 2.4 Bewertung

- Teilwert, Beteiligungen an Personengesellschaften
- Bei **Zugang** zum Betriebsvermögen nach § 253 Abs. 1 HGB im Anschaffungszeitpunkt handels- und steuerrechtlich mit den **Anschaffungskosten** bewertet.
- An den nachfolgenden Bewertungs- bzw. Bilanzstichtagen ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft **handelsrechtlich als einzelner Vermögensgegenstand** nach § 253 Abs. 1 HGB weiter mit den AK oder dem **niedrigeren beizulegenden Wert** nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB zu bewerten.



▶ 2.4 Bewertung

- Teilwert, Beteiligungen an Personengesellschaften
- In der **Steuerbilanz** ist der Mitunternehmeranteil - Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Gewinneinkünften - nach der Rechtsprechung des BFH **mit dem Spiegelbild des Kapitalkontos** des Beteiligten in der Personengesellschaft anzusetzen.
- Dieses **Kapitalkonto entspricht dem Betriebsvermögen**, das dem Steuerpflichtigen beziehungsweise Gesellschafter bei der Personengesellschaft zuzurechnen ist und **bringt die Anteile des Beteiligten an den einzelnen Wirtschaftsgütern** der Personengesellschaft **zum Ausdruck**, wobei diese bereits nach § 6 EStG bewertet sind.



▶ 2.4 Bewertung

- Teilwert, Beteiligungen an Personengesellschaften
- In der Steuerbilanz kommt **deshalb eine Teilwertabschreibung** für Beteiligungen an Personengesellschaften **nicht in Betracht**. Siehe hierzu auch BStBl II 1985, S. 654, BStBl II 1992, S. 167 und ESt-Kommentar Ludwig Schmidt, Rz. 250 zu § 6 EStG.
- Beachte: (Der Hinweis 6.7 „Teilwertvermutung“ Nr. 5 betrifft nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften!)



▶ 2.4 Bewertung

- Abschreibungen / AfA
- Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind planmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB zu berücksichtigen. Abschreibungen werden im steuerlicher Begriff Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG genannt.



▶ 2.4 Bewertung

- Abschreibungen / AfA
- Im Steuerrecht existieren, jedenfalls von der Wortwahl her, weitaus mehr Abschreibungsmethoden
 - planmäßige Abschreibungen
 - Absetzungen für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 sowie Abs. 2 EStG),
 - Absetzungen für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG),
 - außerplanmäßige Abschreibungen
 - Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG),
 - Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG),
 - Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (§ 7i EStG).



▶ 2.4 Bewertung

- Aufbau der Regelungen
 - § 7 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG planmäßige AfA grundsätzlich linear
 - § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG planmäßige AfA über 15 Jahre für den derivativen Goodwill
 - § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG "pro rata temporis" - monatsgenaue AfA bei beweglichen WG
 - § 7 Abs. 2 EStG degressive AfA für bewegliche WG des Anlagevermögens
 - § 7 Abs. 3 EStG Wechsel von degressiver zur lineareren AfA, bei Anwendung des § 7 Abs. 2 EStG
 - § 7 Abs. 4 EStG Gebäude-AfA
 - § 7 Abs. 5 EStG Gebäude-AfA für selbst hergestellte oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafften Gebäuden.



▶ 2.4 Bewertung

- Nießbrauch beim Grundstück
- Beim **Vorbehalt Nießbrauch** wird das **Grundstück** durch die bisherigen Eigentümer entgeltlich oder unentgeltlich **auf Dritte übereignet**.
- Gleichzeitig behalten sich die alten **Eigentümer ein Nutzungsrecht** den sogenannten "Nießbrauch" am Grundstück vor. Damit wird der **bisherige Eigentümer zum Nießbraucher** seiner bisherigen Immobilie.



▶ 2.4 Bewertung

- Nießbrauch beim Grundstück
- Beim Nießbraucher liegt regelmäßig nicht der Nießbrauchsgegenstand, sondern vielmehr ein **immaterielles Wirtschaftsgut** also ein **Nutzungsrecht** vor.
- Dieses Nießbrauchsrecht kann **nicht eingelegt und somit nicht abgeschrieben werden**, hierzu H 4.3 Abs. 1 EStH „Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile“ und „Vorbehaltsnießbrauch“.
- Allerdings sind **die AK/HK, die in Zusammenhang mit einem Vorbehaltsnießbrauch** stehen und selbst getragen werden, (im Wege der **Abschreibung**) als Betriebsausgaben abziehbar nach H 4.7 EStH „Nießbrauch“ und „Unentgeltliche Übertragung“.



▶ 2.4 Bewertung

- Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)
- Bei einer AfaA muss ein Ereignis gegeben sein, welches eine **Beeinträchtigung des Wirtschaftsguts** in seiner Nutzung bzw. in seiner Nutzungsfähigkeit zur Folge hat. Die Abnutzung muss also in außergewöhnlicher Weise eingetreten sein.
- typische Fälle für eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) sind:
 - Technischer Fortschritts und damit verbundene verkürzte Nutzungsdauer
 - Zerstörungen, Schäden,
 - mangelnde Pflege,
 - Abbruch oder Teilabbruch von Gebäuden.



▶ 2.4 Bewertung

- Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)
- AfaA **nur beim abnutzbaren Anlagevermögen** zulässig sind, bei allen anderen Vermögenspositionen nicht.
- Eine **Teilwertabschreibung** hingegen ist **bei allen Vermögensposten** möglich, also beim abnutzbaren und beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen als auch beim Umlaufvermögen.
- Bei der planmäßigen AfA-Methode ist zu beachten, dass eine AfaA lediglich neben einer linearen AfA, neben der Leistungsabschreibung bzw. neben einer Absetzung für Substanzverringerung vorgenommen werden darf, nicht hingegen neben einer degressiven Abschreibung.



▶ 2.4 Bewertung

- Bei **Gebäuden** sind als AfA die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:
 1. bei Gebäuden, 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**,
 2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der **Nummer 1 nicht erfüllen** und die
 - a) **nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt** worden sind, **jährlich 3 Prozent**,
 - b) **vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt** worden sind, **jährlich 2 Prozent**,
 - c) **vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt** worden sind, **jährlich 2,5 Prozent**der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Ggfs. ist eine kürzere Abschreibungsdauer möglich, muss aber belegt werden



▶ 2.5 Änderungen von Steuerbilanzen

- Bilanzberichtigung
- wenn ein **falscher Bilanzansatz** durch **einen richtigen ersetzt** wird (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. R 4.4 Abs. 1 EStR).
- wenn wegen eines fehlerhaften Bilanzansatzes Steuern verkürzt wurden, so ist die **Berichtigung** für den Steuerpflichtigen zwingend (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO). Zeitlich kann die Bilanz jederzeit berichtigt werden, bis die Veranlagung, welche auf der (fehlerhaften) Bilanz beruht, rechtskräftig ist.
- wenn die **Bilanzberichtigung** eines Jahres nach AO **nicht mehr möglich** ist, muss der falsche Bilanzansatz in der ersten Schlussbilanz des **ersten Jahres, das berichtigt werden kann**, erfolgswirksam richtig gestellt werden (R 4.4 Abs. 1 3 EStR).



▶ 2.5 Änderungen von Steuerbilanzen

- Bilanzänderung
- hierbei wird ein **zulässiger Bilanzansatz** durch einen **anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt** (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- Es muss hierbei ein enger **zeitlicher und sachlicher Zusammenhang** mit der Bilanzberichtigung **bestehen**, insbesondere nach einer Außenprüfung

