



Bilanzsteuerrecht

Themenabschnitt C

**Bewertung von Anlage- und Umlaufvermögen
in Handels- und Steuerbilanz**

Autor: Prof. Dr. Gerhard C. Girlich
Dipl. Finanzwirt (FH), MBA (International Taxation)

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, bleiben vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form ohne Genehmigung des Autors reproduziert oder verbreitet werden.

Ist in diesen Unterlagen von Arbeitnehmer, Mitarbeitern, Kunden u.Ä. die Rede, sind selbst-verständlich auch Arbeitnehmerinnen, Mitarbeiterinnen und Kundinnen gemeint. Wir gehen davon aus, dass Sie die Verwendung nur einer Geschlechtsform nicht als Benachteiligung empfinden, sondern dass Sie zugunsten einer besseren Lesbarkeit diese Formulierungen akzeptieren.

- für die Richtigkeit und Vollständigkeit wird keine Gewähr übernommen -



TEIL I

ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN

Besprechungspunkte

1. Grundfall Anschaffungskosten
2. Sonderfälle Anschaffungskosten
3. Herstellungskosten

I.1 Anschaffung

- Abgrenzung zu Herstellung:
Erwerb eines *bestehenden* VG/WG; Kaufvertrag (§ 433 BGB)
- Anschaffungszeitpunkt:
Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
grds. mit Lieferung (vgl. § 9a EStDV; H 7.4 „Lieferung“ EStH)
- Anschaffungskosten:
In HB und StB identisch (§ 255 I HGB; § 5 Abs. I S. I HS. I EStG und H 6.2 „AK“ EStH)
- Anschaffung mehrerer VG/WG:
Aufteilung nach gem. Wert/TW
(H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH; R 4.2 VI EStR)

1.2 Erwerbskosten

§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB:

Anschaffungskosten sind die **Aufwendungen**, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand **zu erwerben** und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Keine Berücksichtigung
kalkulatorischer Kosten
(vgl. H 6.3 „Kalk. Kosten“ EStH)

- Abgrenzung zu Herstellung
- Aufwendungen zum Erlangen der wirtschaftlichen bzw. rechtlichen Verfügungsmacht
- nur unmittelbare Aufwendungen
→ Finanzierungskosten ≠ AK

I.3 Betriebsbereiter Zustand

§ 255 Abs. I S. I HGB:


Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen **betriebsbereiten Zustand zu versetzen**, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

- Aufwendungen für erstmaligen betriebsbereiten Zustand (vgl. §21/8, Tz. I)
- Aufwendungen um VG/WG entsprechend der *Zweckbestimmung* zu nutzen
u.a. Umrüstkosten

I.4 Gemeinkosten

§ 255 Abs. I S. I HGB:

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugeordnet** werden können.



Keine Berücksichtigung von
Gemeinkosten.
(H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH)

I.5 Umsatzsteuer

Umsatzsteuer
(vgl. § 9b I EStG)

keine AK, soweit als VoSt abziehbar
(§ 15 I UStG; ggfs. § 15 III, IV UStG)

AK, soweit nicht als VoSt abziehbar
(§ 15 I UStG; ggfs. § 15 Ia, II UStG)

Korrektur der
Umsatzsteuer
(vgl. § 9b II EStG)

rückwirkende Korrektur (§ 17 UStG)
→ ggfs. Anpassung der AK

künftige Korrektur (§ 15a UStG)
→ BE/BA

Hinweis:

Gilt optional auch für die HB (vgl. BeBiKo, § 255, Rz. 45).

Beispiel: Vorsteuerabzug

Der Unternehmer U erwirbt am 01.03.2025 für 120.000 Euro zzgl. USt eine Maschine, die U zu 3,5% für Vermietungen an Privatpersonen und zu 96,5% für den Verkauf von Waren einsetzt. Bestimmen Sie die Höhe der Anschaffungskosten.

Erweiterung 1: Ab dem 01.01.2026 wird die Maschine nur noch für Vermietungsumsätze eingesetzt.

Erweiterung 2: Ab dem 01.01.2026 wird die Maschine nur noch für Warenverkäufe eingesetzt.

I.6 Anschaffungsnebenkosten

§ 255 Abs. I S. 2 HGB:

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die **Nebenkosten** sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.

Aufwendungen, die nach dem Entschluss zur Anschaffung anfallen

- externe Kosten
z.B. Anlieferung, Einkauf
- Innerbetriebliche Kosten
z.B. EK der Montage

(vgl. H 6.2 „Nebenkosten“ EStH)

I.7 nachträgliche AK

§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB:

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die **nachträglichen Anschaffungskosten.**



Aufwendungen *nach* dem Anschaffungszeitpunkt, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen *Zusammenhang* mit der Anschaffung stehen.

I.8 Anschaffungspreisminderungen

§ 255 Abs. I S. 3 HGB:

Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Beispiel: *Preisnachlässe*

Unternehmer U kauft am 01.11.2025 eine Maschine (ND=10 Jahre) für netto 120.000 Euro. Die Maschine wird am 01.12.2025 geliefert und am 03.01.2026 nach Abzug von 3% Skonto bezahlt.

Examensfall 14

Der bilanzierende Unternehmer A betreibt ein Einzelunternehmen in Düsseldorf. Er versteuert sämtliche Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.

Am 01.02.2025 erwarb A eine Produktionsmaschine für seinen Betrieb. Die Rechnung der Firma lautete:

| | |
|-------------------|----------|
| Kaufpreis | 48.000 € |
| Verpackungskosten | 2.000 € |
| | 50.000 € |
| Umsatzsteuer 19% | 9.500 € |
| Gesamtbetrag | 59.500 € |

Der Transport der Maschine wurde von den eigenen Arbeitnehmern des A übernommen. Für einen fremden Transporteur wären 1.000 € zzgl. 19 % USt angefallen.

A musste die Maschine vor der Produktionsaufnahme noch fundamentieren und montieren lassen. Dafür wurden ihm in Rechnungen gestellt:

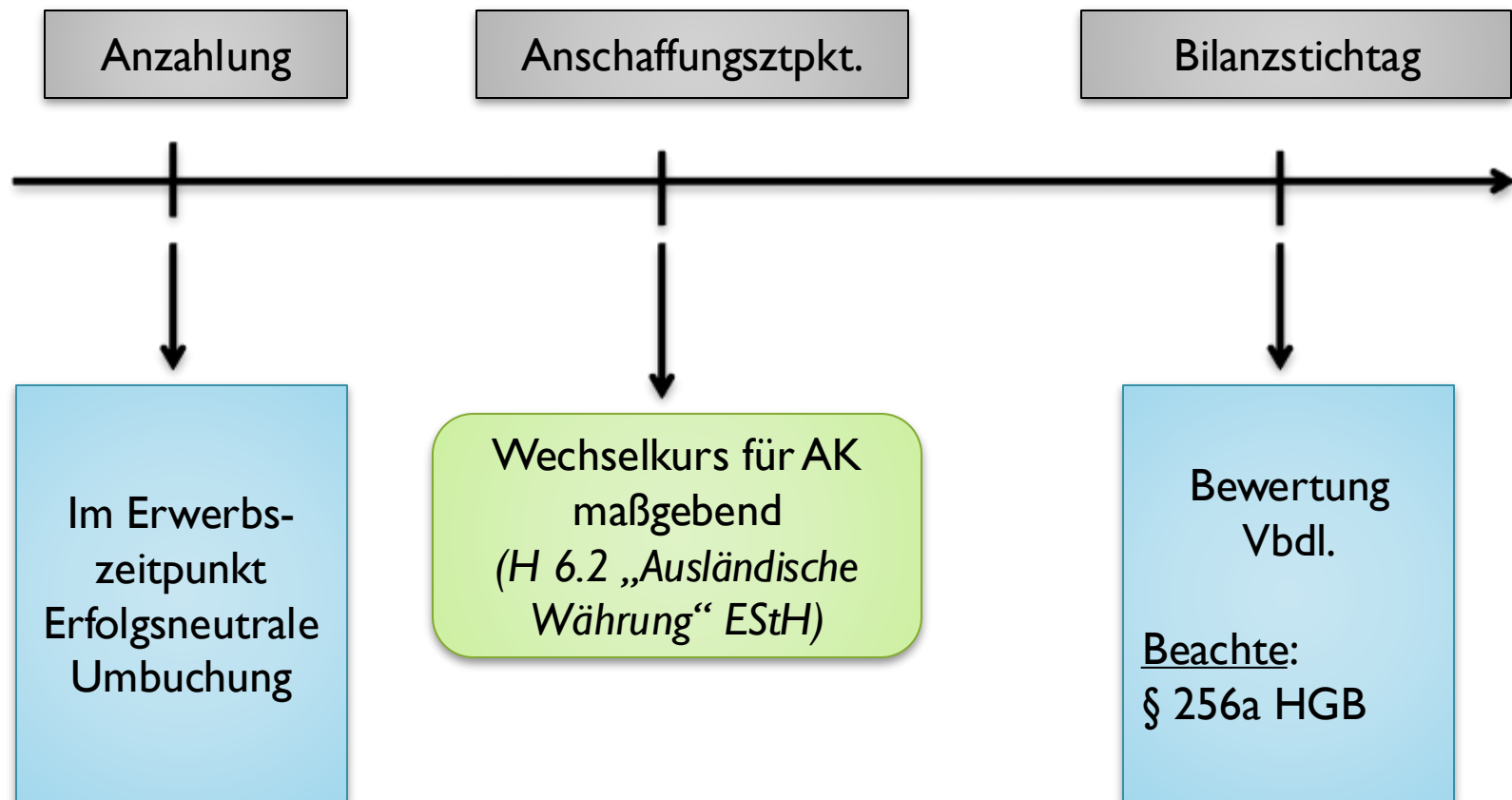
| | |
|------------------------|---------|
| Fundamentierungskosten | 2.000 € |
| Montagekosten | 1.000 € |
| zzgl. 19% USt | 570 € |
| Insgesamt | 3.570 € |

Weiterhin wurde von den Monteuren noch ein Probelauf durchgeführt. Die Kosten dafür betragen 900 € zzgl. 171 € USt.

Besprechungspunkte

1. Grundfall Anschaffungskosten
2. Sonderfälle Anschaffungskosten
3. Herstellungskosten

2.1 Ausländische Währung



Beispiel: Kauf in ausländischer Währung I

Unternehmer U schließt am 01.10.2025 mit der Mysterious LLC aus New York einen Kaufvertrag über die Lieferung einer Maschine (ND= 5 Jahre) zum Kaufpreis von 10.000 \$ ab. Die Lieferung erfolgt am 01.12.2025 der Kaufpreis wird am 10.01.2026 nach Abzug von 3% Skonto überwiesen.

Der Kurs beträgt am

| | |
|------------|--------|
| 01.10.2025 | 1,00 € |
| 01.12.2025 | 1,10 € |
| 31.12.2025 | 1,05 € |
| 10.01.2026 | 0,95 € |

Beispiel: Kauf in ausländischer Währung II

Unternehmer U schließt am 01.10.2025 mit der Mysterious LLC aus New York einen Kaufvertrag über die Lieferung einer Maschine (ND= 5 Jahre) zum Kaufpreis von 10.000 \$ ab. Die Lieferung erfolgt am 01.12.2025 der Kaufpreis wird am 10.01.2026 nach Abzug von 3% Skonto überwiesen.

Der Kurs beträgt am

| | |
|------------|--------|
| 01.10.2025 | 1,00 € |
| 01.12.2025 | 1,10 € |
| 31.12.2025 | 1,20 € |
| 10.01.2026 | 1,25 € |

2.2 Verpflichtungen

- Schuldübernahme:
AK = übernommene Vbdl
→ Übernahme von Schulden führt nie zu einem unentgeltlichen Erwerb
- zinslose Kaufpreisstundung
AK = Barwert des Kaufpreises (R 6.2 S. 2 EStR)
- Rentenverpflichtung:
AK = Barwert der Rentenverpflichtung gem. § 12 ff. BewG
(H 6.2 „Rentenverpflichtung“ EStH)
□ ggfs. auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (R 6.2 S. I EStR)

Beispiel: *Leibrente als Anschaffungskosten*

Der Unternehmer U erwirbt am 10.01.2025 für seinen Betrieb ein Grundstück mit einem geschätzten Verkehrswert von 270.000 Euro gegen eine lebenslange Leibrente an den Veräußerer in Höhe von monatlich 1.000 Euro.

Der Kapitalwert der Rente beträgt am

| | |
|------------|-----------|
| 10.01.2025 | 300.000 € |
| 31.12.2025 | 296.000 € |

Examensfall 15

A erwirbt am 01.01.2025 ein unbebautes Lagergrundstück für 300.000 €. Der Kaufpreis ist in 20 Raten jeweils zum 30.6. und zum 31.12. zu bezahlen. Die erste Rate ist zum 30.06.2025 fällig. Es wird keine Verzinsung vereinbart.

Abwandlung:

Der Kaufpreis ist bis zum 31.12.2029 zinslos gestundet.

2.5 Tausch

Handelsrecht

Wahlrecht

- AK = BW des hingeebenen VG
- AK = Zeitwert des hingeebenen VG (Beck BilKom, § 255 HGB, Rn. 32)

Steuerrecht

Grundsatz:

AK = gem. Wert hingeebenes VG (§ 6 VI S. 1 EStG)

Ausnahmen:

- Übertragung VG zwischen EU und MU bzw. zwischen versch. MU
-> AK = BW [zwingend!]
(§ 6 V S. 3 EStG)
- Einbringungen
(§§ 20, 21, 24 UmwStG)

Examensfall 16

A ist Eigentümer eines LKW, angeschafft am 09.01.2023, mit Anschaffungskosten in Höhe von 60.000 € netto und einer Nutzungsdauer von 6 Jahren. (Buchwert 31.12.2024: 40.000 €)
B ist Eigentümer eines Transporters, angeschafft am 15.7.2023, mit Anschaffungskosten in Höhe von 72.000 € netto und einer Nutzungsdauer von 6 Jahren. (Buchwert 31.12.2024: 54.000 €) Beide schreiben ihre Fahrzeuge linear ab. A und B tauschen ihre Fahrzeuge am 01.01.2025. A muss wegen der unterschiedlichen Werte noch 15.000 € zuzahlen. Laut Sachverständigengutachten beträgt der gemeine Wert am Tage des Tausches für den LKW des A 45.000 € und für den Transporter des B 60.000 €. In gleicher Höhe liegt der Zeitwert zuzüglich der Umsatzsteuer. A und B erstellen über den Tausch zutreffende Rechnungen mit offen ausgewiesener USt.

Aufgabe:

Beurteilen sie den Fall aus Sicht des A. Gewünscht ist der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn.

Besprechungspunkte

1. Grundfall Anschaffungskosten
2. Sonderfälle Anschaffungskosten
3. Herstellungskosten

3.1 Abgrenzung zu Anschaffung

Anschaffung:
Erwerb eines
bestehenden
Vermögensgegenstands



Anschaffungskosten
(§ 255 Abs. 1 HGB)

Herstellung:
Errichtung eines **neuen** VG/WG

- durch Unternehmer
- durch fremden Dritten
[Werkvertrag, § 63 I BGB]

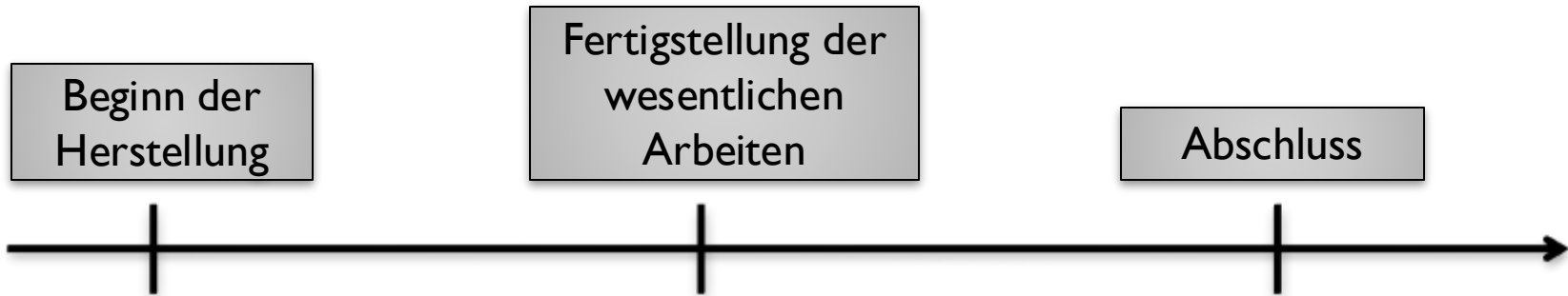
Herstellungsaufwand:

- Erweiterung eines bestehenden VG/WG
- wesentliche Verbesserung eines bestehenden VG/WG



Herstellungskosten
(§ 255 Abs. 2 HGB)

3.2 Herstellungszeitpunkt



Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
→ grds. mit Fertigstellung
(vgl. § 9a EStDV)

3.3 Definition HK

§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB:

Herstellungskosten sind die **Aufwendungen**, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Keine Berücksichtigung
kalkulatorischer Kosten
(vgl. H 6.3 „Kalk. Kosten“ EStH)

- In der StB keine Berücksichtigung von nicht abzugsfähigen Steuer-
aufwand (R 6.3 VI EStR)
(z.B. KSt, GewSt ab EZ 2008)
- Gleiches gilt für die HB.
(vgl. BeBiKo, § 255, Rz. 410
„Steuern“)

3.4 Umfang der HK

Zugang

Herstellungskosten
(§ 255 II HGB)

| Kosten | Pflicht / Wahlrecht |
|-----------------------------------|------------------------|
| Materialeinzelkosten | Pflicht |
| Fertigungseinzelkosten | Pflicht |
| Sondereinzelkosten der Fertigung | Pflicht |
| angemessener Teil notwendiger MGK | Pflicht |
| angemessener Teil notwendiger FGK | Pflicht |
| Wertverzehr Anlagevermögen | Pflicht |
| allg. Verwaltungskosten | Wahlrecht |
| Aufwand für soziale Einrichtungen | Wahlrecht |
| freiwillige soziale Leistungen | Wahlrecht |
| betriebliche Altersversorgung | Wahlrecht |
| Forschungskosten | Verbot |
| Vertriebskosten | Verbot |
| Finanzierungskosten | Wahlrecht |

3.5 Aktivierungspflichtige HK

3.5.1 Einzelkosten

§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB:

Dazu gehören die **Materialkosten**, die **Fertigungskosten** und die **Sonderkosten der Fertigung** sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

- Fertigungsmaterial
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Halb- und Fertigerzeugnisse

Fertigungslöhne
(incl. Zuschläge, gesetzlicher
Sozialleistungen)

3.5.2 Gemeinkosten

§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB:

Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie **angemessene Teile** der **Materialgemeinkosten**, der **Fertigungsgemeinkosten** und des **Werteverzehrs** des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

- Raumkosten
- technische Betriebsleitung (vgl. R 6.3 II EStR)

- Lagerhaltung
- Transport, Prüfung (vgl. R 6.3 II EStR)

AfA gem. R 6.3 IV EStR
(u.a. ohne TW-AfA)

Leerkosten bleiben unberücksichtigt
(R 6.3 VII EStR)

3.6 Aktivierungsfähige HK

§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB:

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der **allgemeinen Verwaltung** sowie angemessene Aufwendungen für **soziale Einrichtungen** des Betriebs, für **freiwillige soziale Leistungen** und für die betriebliche **Altersversorgung** einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Vgl. R 6.3 III EStR

Zusammenhang HB/StB

Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. I S. I EStG; H 6.3 „HK“ EStH)

HK lt. HB
(§ 255 II, III HGB)

HK lt. StB
(§ 6 Abs. I Nr. Ib EStG)

§ 255 Abs. 3 S. 2 HS. I HGB:

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen;

+ Zinsen und ähnliche
Aufwendungen

- Kapitalbeschaffungskosten
(vgl. H 6.3 „Geldbeschaffungs-
kosten“ EStH)

Bewertungswahlrecht
(Fiktion von HK)
→ Bewertung in HB
maßgebend für StB

3.7 Nicht Aktivierungsfähige HK

§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB:

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.



§ 255 Abs. 2a S. 3 HGB:

Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.

Examensfall 17

Da eine geeignete Maschine zur Werkzeugherstellung am Markt fehlte, entschloss sich A, diese Produktionsmaschine mit den Arbeitnehmern in seiner Firma selber herzustellen.

Diese Maschine wird seit Fertigstellung am 01.03.2025 zur Produktion der neuartigen Werkzeuge eingesetzt.

Die Materialkosten und die Fertigungskosten betragen 25.000 €. Die angemessenen Gemeinkosten betragen 15.000 € und die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung beliefen sich auf 3.500 €.

Außerdem nahm A zur Finanzierung der Maschine ein Darlehen auf. Die auf den Zeitraum der Herstellung der Maschine entfallenden Zinsen betragen 1.200 €.

Die genannten Kosten wurden zunächst als Aufwand gebucht.

Die Materialkosten und die Fertigungskosten hat A sodann als Herstellungskosten angesehen und die Maschine, die eine Nutzungsdauer von fünf Jahren hat, unter Berücksichtigung einer linearen Abschreibung (AfA) von 5.000 € zum 31.12.2025 noch mit 20.000 € aktiviert.

Aufgabe:

Wie ist die Maschine in Handels- und Steuerbilanz anzusetzen? A wünscht im Jahr 2025 einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in seiner Handelsbilanz (1. Priorität) und einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn (2. Priorität).

Abwandlung:

1. Priorität ist ein möglichst niedriger steuerlicher Gewinn.



TEIL II

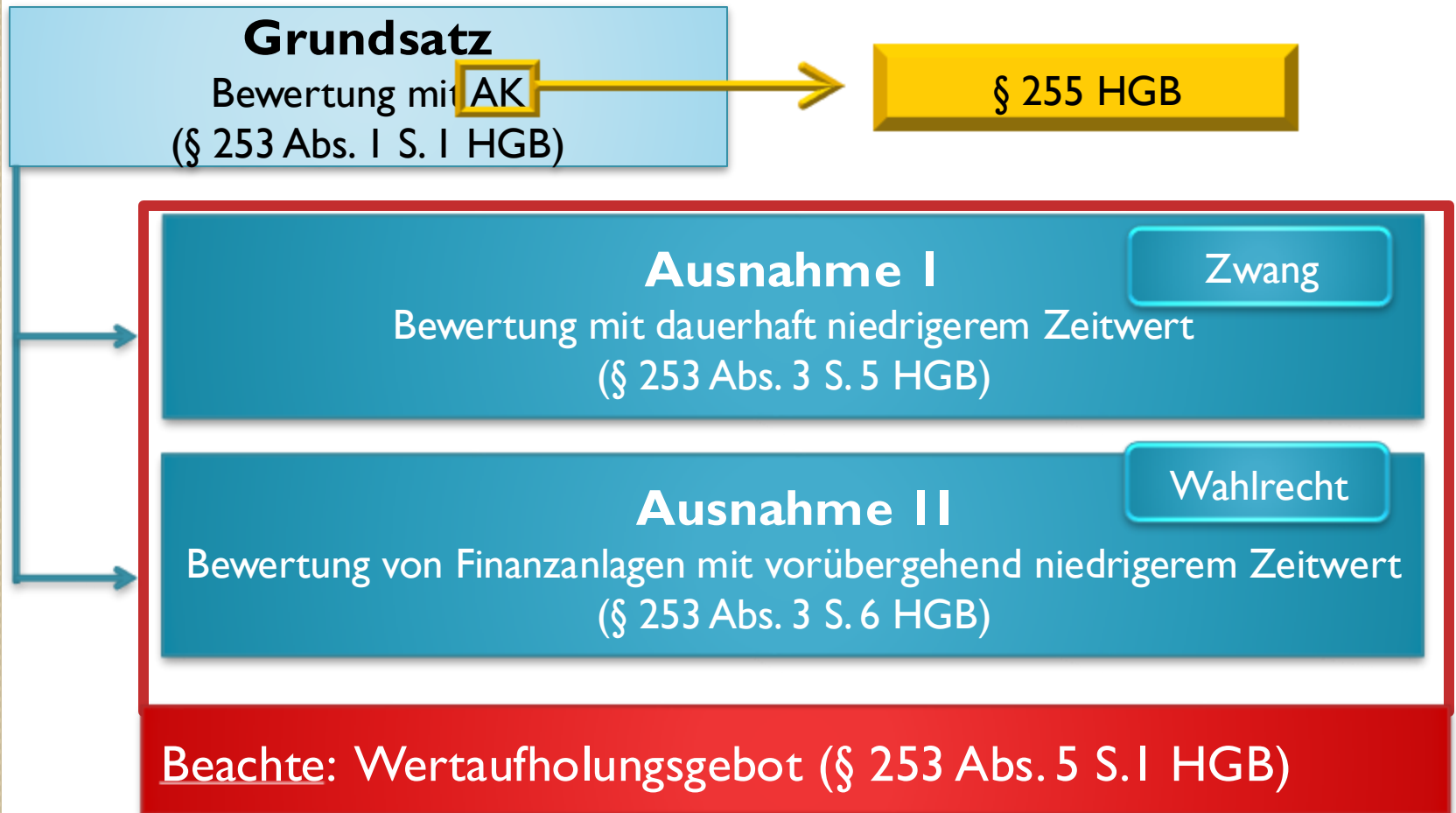
ABSCHREIBUNG UND AFA

Besprechungspunkte

1. **Bewertungsregeln**
2. **Abschreibung und AfA**
3. **GWG/Sammelposten**
4. **Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung**

1.2.1 Nicht abnutzbares AV

1.2.1 Handelsbilanz



1.2.2 Steuerbilanz

Grundsatz

Bewertung mit **AK**
(§ 5 Abs. 1 S. 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG
i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)

§ 255 HGB

Ausnahme

Wahlrecht

Bewertung mit dauerhaft niedrigerem Teilwert
(§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG)

Beachte: Wertaufholungsgebot

(§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. Nr. 1 S. 4 EStG; siehe
auch BMF v. 02.09.2016, Rz. 27)

Teilwertabwertung

⇒ BMF v. 02.09.2016, §6/12

Standardfälle:

- Außergewöhnliche Ereignisse berechtigt zu einer TW-Abwertung (Rz. 6 und 12)
- Preisschwankungen berechtigen nicht zu einer TW-Abwertung (Rz. 13)
- TW-Abwertung auf unter 100% bei festverzinslichen Wertpapieren ist nicht zulässig (Rz. 21)

Aktien als Finanzanlagen:

TW-Abwertung bei Aktien des AV möglich ,
wenn Bagatellgrenze von 5% überschritten.

(Rz. 17; vgl. auch BFH, Urteil v. 21.09.2011, I R 89/10)

Beachte:

TEV bzw. Schachtel-
privileg

- §§ 3 Nr. 40, 3c II EStG
- § 8b III KStG

Beachte: Kursänderungen bis zur Bilanzaufstellung sind wertbegründende Ereignisse und nicht zu berücksichtigen

Anteilen an Aktienfonds als Finanzanlage:

TW-Abwertung bei Aktienfonds (= mehr als 50% Aktien)
Wenn Bagatellgrenze von 5% überschritten

(Rz. 17, 24; vgl. auch BFH, Urteil v. 21.09.2011, I R 89/10)

Beachte:

Keine Anwendung in
HB (Beck'scher
BiKo, § 253, Rz.
318).

Forderungen des Anlagevermögens:

- Nachträgliche Verbesserungen der Werthaltigkeit sind nicht zu berücksichtigen (Rz. 14)
- Eine TW-Abwertung auf eine unverzinsliche Forderung ist nicht möglich.

(Rz. 15; vgl. auch BFH v. 24.10.2012, I R 43/11).

Teilwertabwertung – festverzinsliche WP

Der Steuerpflichtige hat festverzinsliche Wertpapiere mit einer Restlaufzeit von vier Jahren, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, zum Wert von 102% des Nennwerts erworben. Die Papier werden bei Fälligkeit zu 100% des Nennwerts eingelöst. Aufgrund einer nachhaltigen Änderung des Zinsniveaus unterschreitet der Börsenkurs den Einlösebetrag zum Bilanzstichtag auf Dauer und beträgt zum Bilanzstichtag nur noch 98%.

Lösung:

eine TW-Abw. ist nur auf 100% möglich (Rz. 21; vgl. auch BFH , Urteil v. 08.06.2011)

Teilwertabwertung – Aktien

Der Steuerpflichtige hat Aktien der börsennotierten X-AG zum Preis von 100 €/Stück erworben. Die Aktien sind als langfristige Kapitalanlage dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Der Kurs der Aktien schwankt nach der Anschaffung zwischen 70 und 100 €. Am Bilanzstichtag beträgt der Börsenpreis 90 €. Am Tag der Bilanzaufstellung beträgt der Wert ebenfalls 90 €.

Variante 1: Am Tag der Bilanzaufstellung beträgt der Wert 92 €.

Variante 2: Am Tag der Bilanzaufstellung beträgt der Wert 80 €.

Lösung:

eine TW-Abw. Auf 90 € ist zulässig, da die Bagatellgrenze von 5% erreicht ist.

Lösung Variante 1 und 2:

eine TW-Abw. Auf 90 € ist zulässig, da die Bagatellgrenze von 5% erreicht ist. Kursentwicklungen nach dem Bilanzstichtag sind wertbegründende Ereignisse.

Examensfall 27

Der Einzelunternehmer A hatte im Januar 2025 börsennotierte Aktien zur langfristigen Stärkung seines Betriebsvermögens erworben und mit den Anschaffungskosten wie folgt gebucht:

Wertpapiere des Anlagevermögens (X-Aktien) 100.000 € an Bank 100.000 €

Wertpapiere des Anlagevermögens (Y-Aktien) 50.000 € an Bank 50.000 €

Die Wertpapiere der X Aktien haben am Bilanzstichtag einen Börsenkurs von 94.000 €. Bis zum Tag der Bilanzerstellung wurden Börsenkurse zwischen 90.000 € und 105.000 € erreicht.

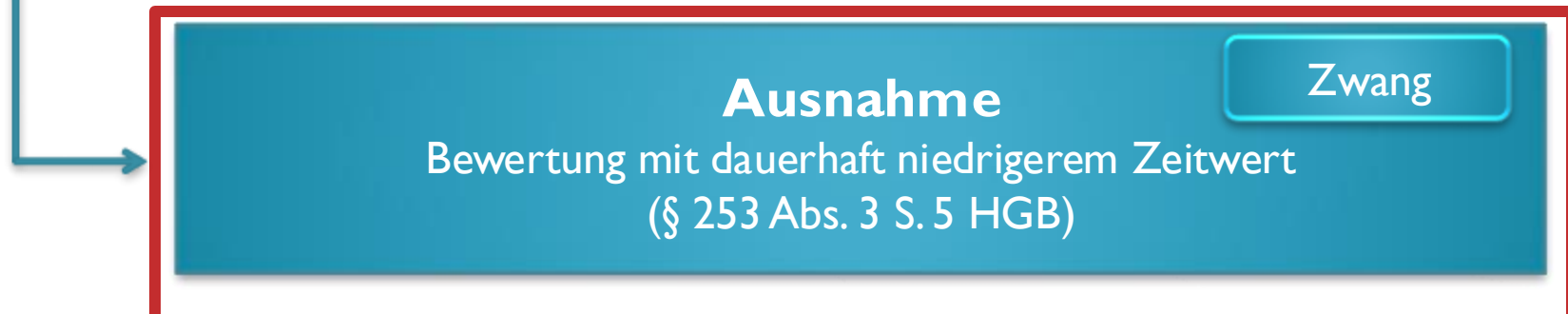
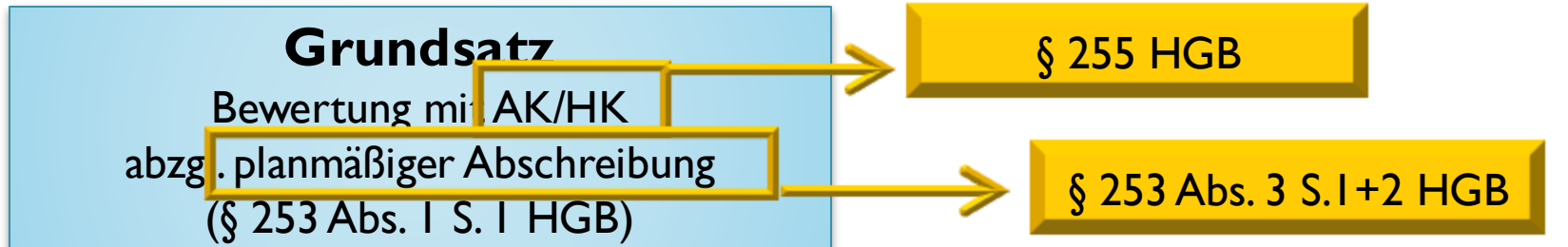
Die Wertpapiere der Y Aktien haben am Bilanzstichtag einen Börsenkurs von 49.000 €. Bis zum Tag der Bilanzerstellung sanken die Börsenkurse beständig auf 35.000 €.

Aufgabe:

Wie ist der Sachverhalt zu behandeln, wenn A handelsrechtlich ein möglichst hohes Eigenkapital und steuerlich einen möglichst niedrigen Gewinn erreichen möchte?

I.3 abnutzbares AV

I.3.1 Handelsbilanz

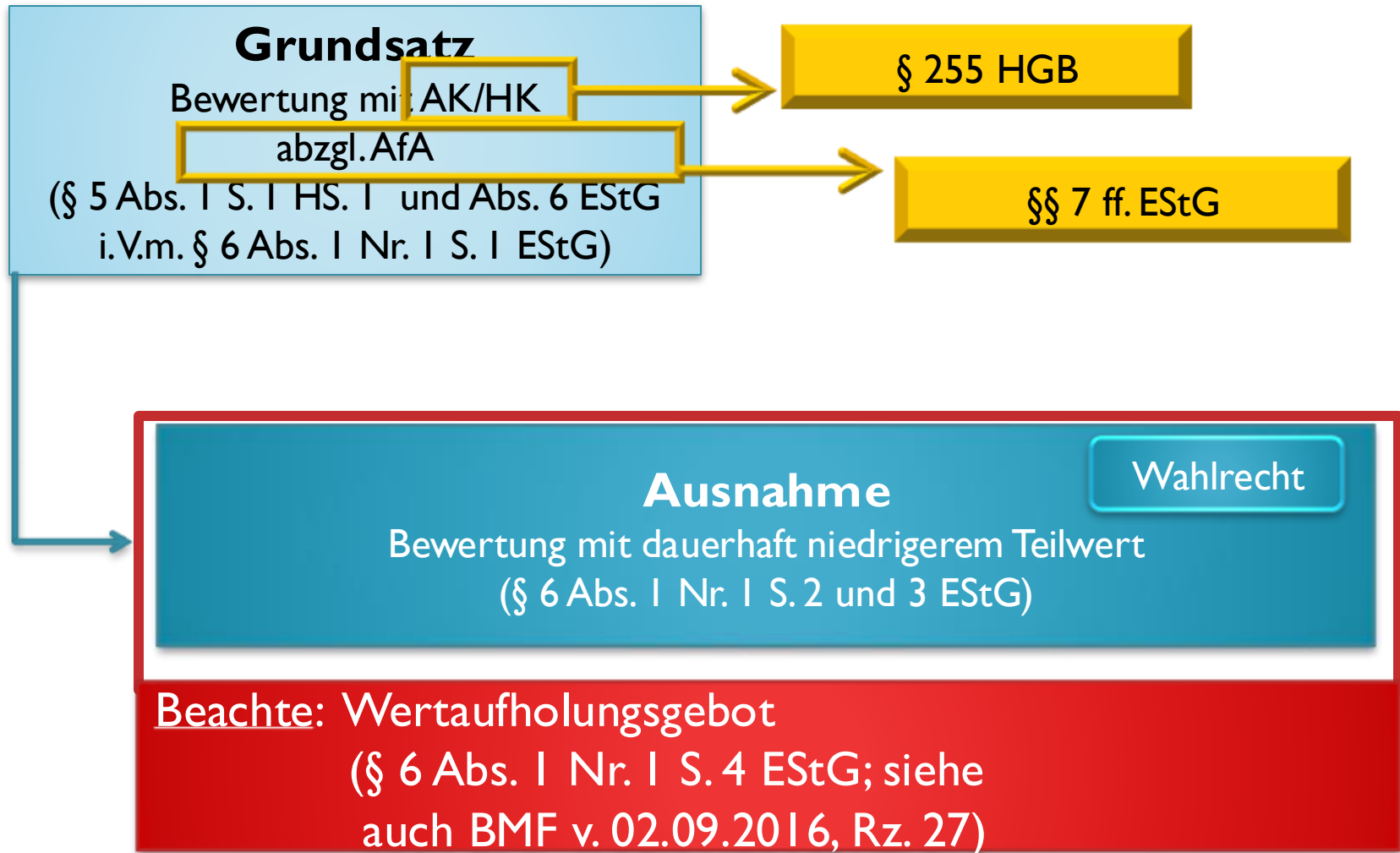


Beachte: Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB)

außer: Wertaufholungsverbot bei entgeltlich erworbenen FiVe

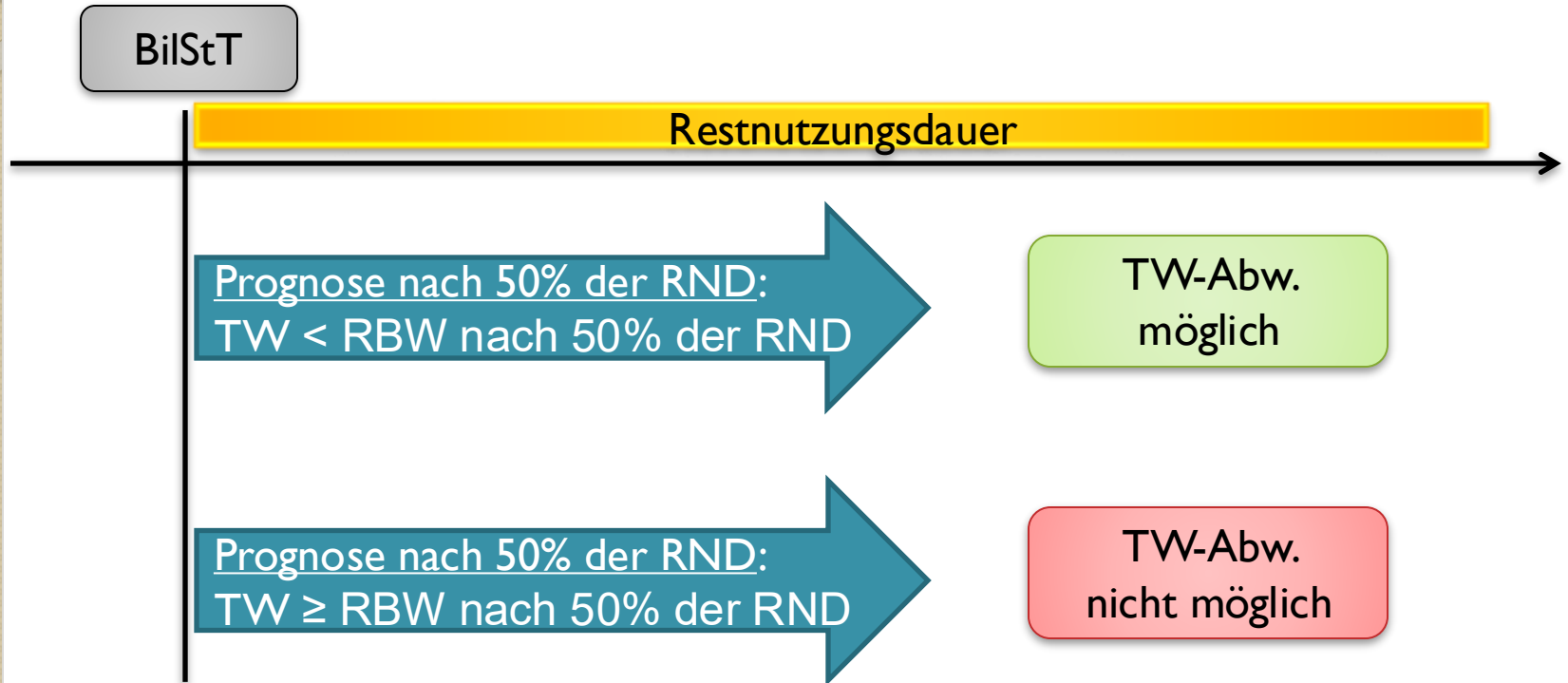
(§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)

1.3.2 Steuerbilanz



Teilwertabwertung

⇒ BMF v. 02.09.2016, §6/12 (Rz. 8)



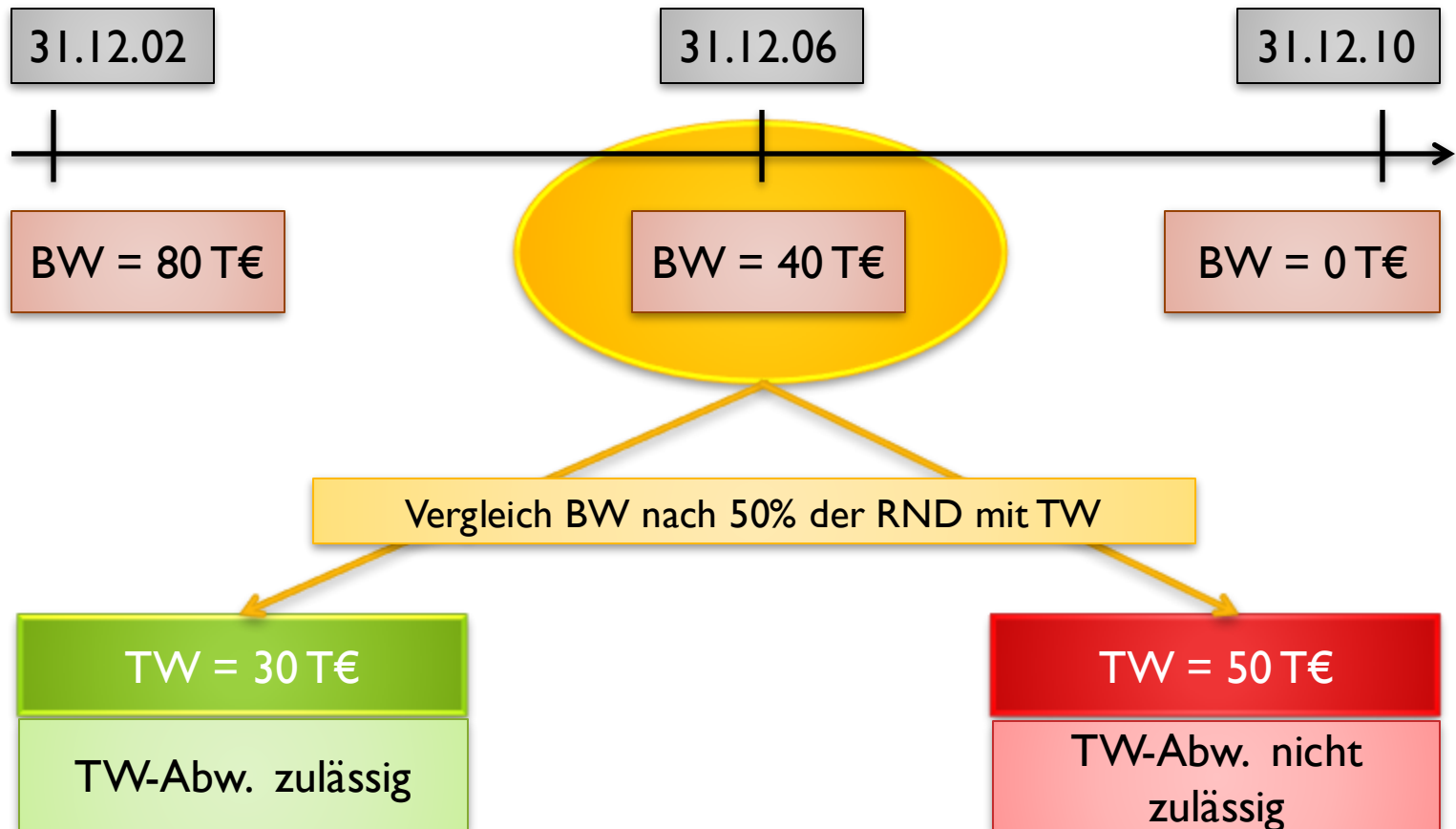
Hinweis:

Gilt grds. auch für die HB; der Prognosezeitraum sollte aber 5 Jahre nicht überschreiten (Beck'scher BiKo, § 253, Rz. 317).

Beispiel (Rz. 9 f.):

Der Steuerpflichtige hat eine Maschine zu Anschaffungskosten am 01.01.01 von 100.000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, die jährliche AfA beträgt 10.000 Euro. Im Jahr 02 beträgt der TW bei einer Restnutzungsdauer von 8 Jahren

- a) 30.000 €
- b) 50.000 €



Examensfall 24

Der Steuerpflichtige hat die Maschine „Superflex“ am 01.01.2024 zu Anschaffungskosten von 100.000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, die jährliche AfA beträgt 10.000 €. Im Jahre 2025 wird eine neue Maschine „Superflex ultra“ auf den Markt gebracht. Damit sinkt der Verkaufspreis des alten Modells „Superflex“ um 50%.

Aufgabe:

Kann eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden?

Abwandlung: Der Verkaufswert sinkt um 60 %.

Fortsetzung des Falls:

Zum 31.12.2026 wird das Modell Superflex ultra wegen eines Materialfehlers unverkäuflich. Damit steigt der Verkaufspreis des Modells Superflex auf 80.000 €. Es soll auch in der Steuerbilanz die lineare AfA gewählt werden.

I.4 Umlaufvermögen

I.4.1 Handelsbilanz

Grundsatz

Bewertung mit AK/HK
(§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB)

§ 255 HGB

Ausnahme

Bewertung mit beizulegendem Wert
(§ 253 Abs. 4 HGB)

Zwang

Beachte: Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 S.1 HGB)

I.4.2 Steuerbilanz

Grundsatz

Bewertung mit AK/HK
(§ 5 Abs. 1 S. 1 H.S. 1 und Abs. 6 EStG
i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)

§ 255 HGB

Ausnahme

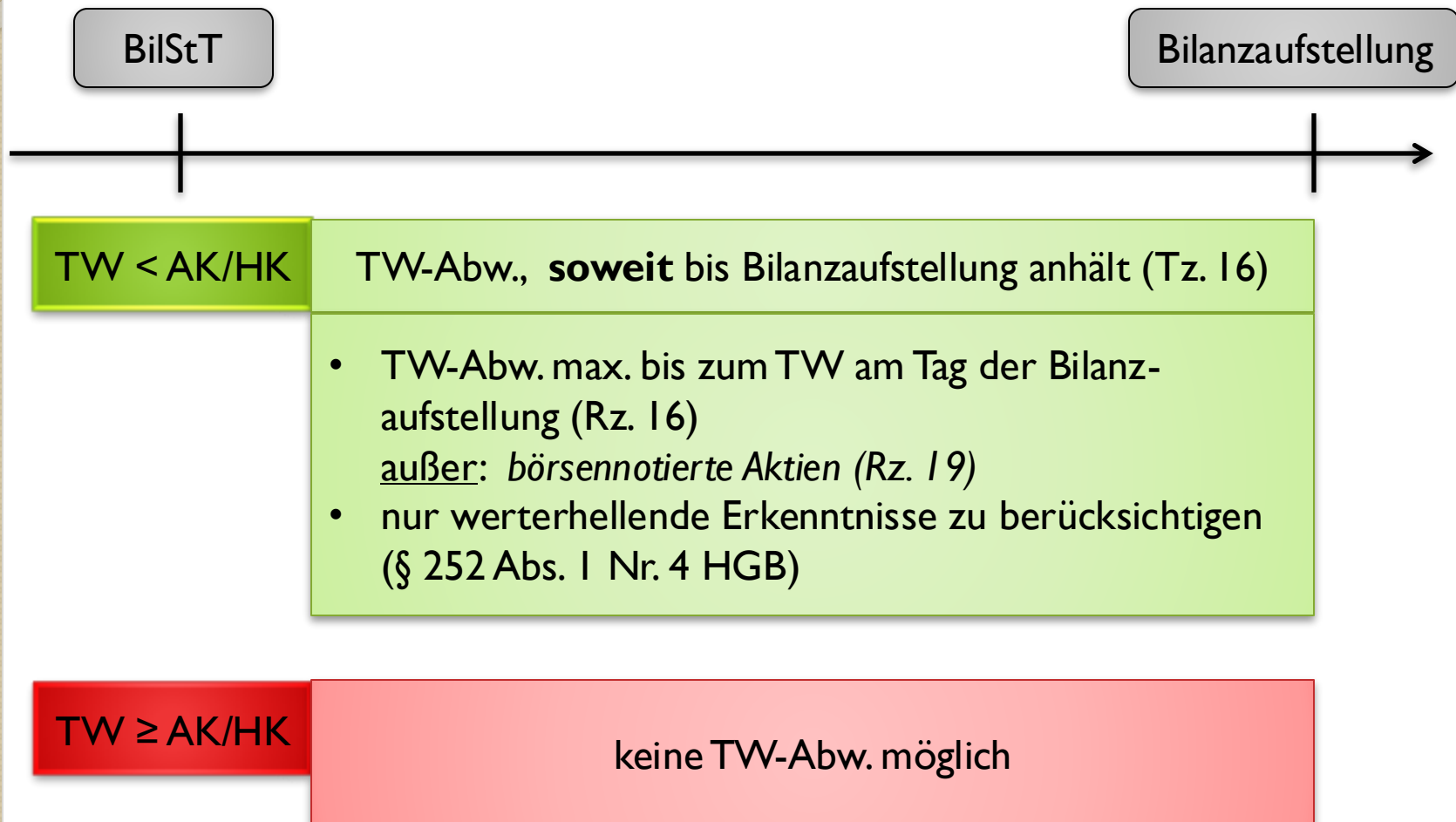
Wahlrecht

Bewertung mit dauerhaft niedrigerem Teilwert
(§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 und Nr. 1 S. 3 EStG)

Beachte: Wertaufholungsgebot
(§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. Nr. 1 S. 4 EStG; siehe
auch BMF v. 02.09.2016, Rz. 27)

Teilwertabwertung

⇒ BMF v. 02.09.2016, §6/12



Teilwertabwertung – Beispiel I

Beispiel (Rz. 23):

Der Steuerpflichtige hält festverzinsliche Wertpapiere, die bei Fälligkeit zu 100% eingelöst werden. Aufgrund einer Änderung des Zinsniveaus beträgt der Börsenkurs am Bilanzstichtag nur noch 98 % gegenüber dem Nennwert. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat sich der Börsenkurs auf 98,5% erholt.

Lösung:

keine TWV-Abw. möglich (vgl. auch BFH , Urteil v. 08.06.2011)

Teilwertabwertung – Beispiel II

Beispiel (Rz. 20):

Der Steuerpflichtige hat Aktien der börsennotierten X-AG zum Preis von 100 €/Stück erworben. Zum Bilanzstichtag ist der Börsenpreis der Aktien auf

- a) 90 €/Stück
- b) 98 €/Stück gesunken.

Lösung zu a):

TW-Abschr. zulässig, da Bagatellgrenze überschritten (Rz. 20a).

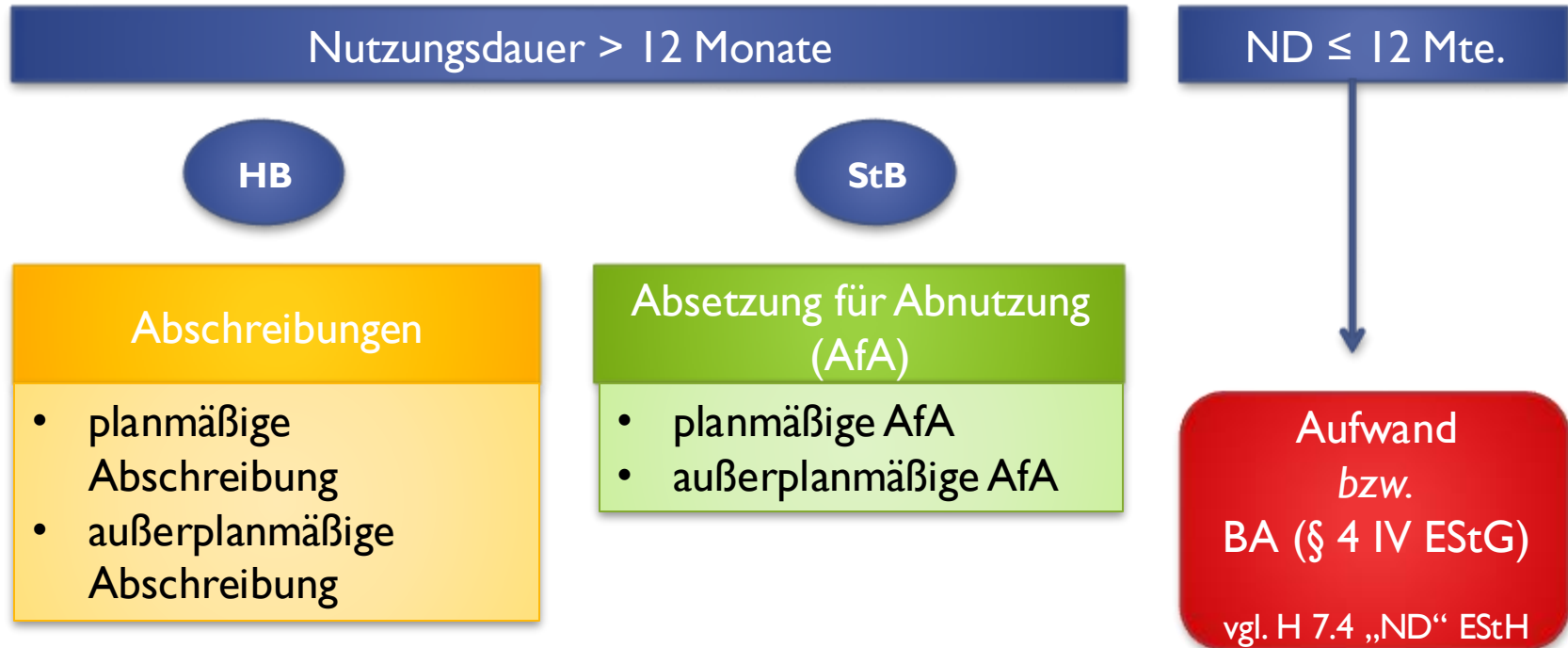
Lösung zu b):

TW-Abschr. nicht zulässig, da Bagatellgrenze nicht überschritten (Rz. 20b).

Besprechungspunkte

1. Bewertungsregeln
2. Abschreibung und AfA
3. GWG/Sammelposten
4. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

2.1 Übersicht



2.2 Planmäßige Abschreibung

Abschreibungen

- linear
- degressiv
- progressiv
- Leistungsabschreibung
(§ 253 Abs. 3 S.1 und 2 HGB)

Absetzung für Abnutzung (AfA)

- lineare AfA
(§ 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG)
- degressive AfA (Anschaffung nach
01.01.2020 bis 31.12.2022
bzw. 01.04.2024 bis 31.12.2024
bzw. 01.07.2025 bis 31.12.2027)
25% / 20% / 30%
(§ 7 Abs. 2 EStG)
→ Wechselmöglichkeit
(§ 7 Abs. 3 EStG)
- Leistungs-AfA (Wahlrecht)
(§ 7 Abs. 1 S. 6 EStG)
- Gebäude-AfA
(§ 7 Abs. 4 und 5, Abs. 5a EStG)
- AfA für Substanzverringerung
(§ 7 Abs. 6 EStG)
Vgl. R 7.4 Abs. 5 EStR

2.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Abschreibungen

- **Anlagevermögen:**
zwingend bei dauerhafter Wertminderung
(§ 253 Abs. 3 S. 5 und 6 HGB)
außer: Wahlrecht bei
Finanzanlagen
- **Umlaufvermögen:**
immer zwingend
(§ 253 Abs. 4 HGB)

Absetzung für Abnutzung (AfA)

- AfaA (§ 7 Abs. 1 S. 7 EStG bzw. § 7 Abs. 4 S. 3 EStG; vgl. auch H 7.4 „AfaA“)
nachrangig: TW-Abwertung
 - § 6 I Nr. 1 S. 2 EStG
 - § 6 I Nr. 2 S. 2 EStG
- Sonder-AfA für GWG (§ 6 Abs. 2 EStG)
- Sonder-AfA für Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG)
- Sonderabschreibungen
 - § 7g Abs. 5 EStG
 - §§ 7b bis 7k EStG

2.4 Bemessungsgrundlage

Regelfall

- Anschaffungskosten
(§ 255 Abs. 1 HGB; § 9b Abs. 1 EStG)
 - Herstellungskosten
(§ 255 Abs. 2 HGB; § 9b Abs. 1 EStG;
§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)
- Vgl. R 7.3 Abs. 1 EStR

Ausnahme

- steuerliche Ersatzbemessungsgrundlage
- Abzug steuerlicher Vergünstigungen
- Nachträgliche AK/HK
- nach außerplanmäßiger AfA bzw. TW-Abwertung
- nach Zuschreibung

nachträgliche AK/HK

- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 IV S. I, V EStG**
bisherige AfA-BMG zzgl. nachträgliche AK/HK
- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 I, II, IV S. 2 EStG**
Buchwert zzgl. nachträgliche AK/HK

Vgl. H 7.3 „Nachträgliche AK/HK“ EStH, H 7.4 „AfA nach nachträglichen AK/HK“ EStH und § 7a Abs. I EStG

Beachte:

Neue AfA-BMG gilt
ab Jahresbeginn.
(R 7.4 IX S.3 EStR)

nach außerplanmäßiger AfA/TW-Abwertung

- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 IV S. I, V EStG**
bisherige AfA-BMG abzgl. AfaA /TW-Abwertung
(§ 11c Abs. 2 S. 1 und 2 EStDV)
- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 I, II, IV S. 2 EStG**
bisherige AfA-BMG abzgl. AfaA /TW-Abwertung
→ neue AfA = (neue AfA-BMG) / (RND)

nach Zuschreibung bzw. Wertaufholung

- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 IV S. I, V EStG**
bisherige AfA-BMG zzgl. Zuschreibungsbetrag
(§ 11c Abs. 2 S. 3 EStDV)
- **AfA-BMG bei AfA nach § 7 I, II, IV S. 2 EStG**
bisherige AfA-BMG zzgl. AfaA /TW-Abwertung
→ neue AfA = (neue AfA-BMG) / (RND)

Examensfall 33

A hat eine Produktionshalle aufgrund eines Bauantrags vom März 2017 auf seinem bilanzierten Grundstück errichten lassen. Die Herstellungskosten haben 300.000 € betragen. Die Halle wurde Anfang Januar 2018 fertig gestellt.

Die Halle wird sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz nach den für massive Gebäude geltenden Vorschriften des Steuerrechts abgeschrieben.

Im Jahr 2024 hatte A aus rechtlichen Gründen einen Teilabriss vornehmen lassen müssen. Er hatte daher zum 31.12.2024 zu Recht eine Absetzung für außerplanmäßige Abschreibung (AfaA) in Höhe von 40.000 € vorgenommen.

Im Jahr 2025 wurde die Produktionshalle in der Zeit von Anfang Juli bis Ende September - rechtlich zulässig - um 25 % vergrößert und sodann mit einem einheitlichen Außenanstrich versehen. Die Produktion konnte in dieser Zeit in eingeschränktem Umfang fortgeführt werden. Am 01.10.2025 wurde die vergrößerte Halle feierlich in Betrieb genommen.

Die Rechnung des Bauunternehmers buchte A im Oktober 2025 wie folgt:

| | | | | |
|------------------|-----------|----|------|-----------|
| Produktionshalle | 100.000 € | an | Bank | 119.000 € |
| Vorsteuer | 19.000 € | | | |

Die Rechnung eines Malermeisters für den Ende September 2025 erfolgten Außenanstrich der gesamten Halle buchte A ebenfalls im Oktober 2025:

| | | | | |
|---------------------------------------|----------|----|------|----------|
| Sonstige betriebliche Aufwendungen | 20.000 € | an | Bank | 23.800 € |
| Vorsteuer | 3.800 € | | | |

Weitere Buchungen sind bisher in diesem Zusammenhang für 2025 nicht erfolgt.

Freistellungsbescheinigungen nach § 48b EStG liegen vor. Die Voraussetzungen des § 13b UStG liegen nicht vor.

2.5 Nutzungsdauer

AfA-Beginn

AfA-Ende



Sonderfälle

Geschäfts-/Firmenwert:

- HB: 10 Jahre (§ 253 III S. 4 HGB)
- StB: 15 Jahre (§ 7 I S. 3 EStG)

Gebäude:

- HB: tatsächliche Nutzung
- StB: abhängig von AfA-Sätzen

Beachte:

- Abschreibung/AfA ab Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums (R 7.4 Abs. I S. I EStR)
- Abschreibung/AfA ist **zeitanteilig** zu bestimmen (vgl. § 7 Abs. I S. 4, II S. 3 EStG und R 7.4 VIII EStR)

BMF, Schreiben v. 22.2.2022

Rn. 1

Für die nach § 7 Abs. 1 EStG anzusetzende Nutzungsdauer kann für die in Rn. 2 ff. aufgeführten materiellen Wirtschaftsgüter „**Computerhardware**“ sowie die in Rn. 5 näher bezeichneten immateriellen Wirtschaftsgüter „**Betriebs- und Anwendersoftware**“ eine betriebsgewöhnliche **Nutzungsdauer von einem Jahr** zugrunde gelegt werden.

Rn. 1.1

Die betroffenen Wirtschaftsgüter unterliegen **auch weiterhin § 7 Absatz 1 EStG**. Die Möglichkeit, eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, stellt...

Rn. 1.2

Auch bei einer grundsätzlich anzunehmenden Nutzungsdauer von einem Jahr gilt, dass

- die **Abschreibung im Zeitpunkt der Anschaffung** oder Herstellung, mithin bei Fertigstellung, beginnt...

...

Rn. I.4

Es wird **nicht beanstandet**, wenn abweichend zu § 7 Absatz 1 Satz 4 EStG die **Abschreibung im Jahr der Anschaffung** oder Herstellung **in voller Höhe** vorgenommen wird.

Beachte:

Keine Anwendung der einjährigen Nutzungsdauer für die HB
(Beck-BilKo, § 253 HGB, Rz. 280; IDW-FN 10/2007, S. 506).

2.6 Zuschreibung

HB

Grundsatz:

zwingend

(§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB)

Ausnahme:

Verbot bei Geschäfts-und
Firmenwert

(§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)

StB

zwingend

- für AfaA
(§ 7 Abs. 1 S. 7 HS. 2 EStG)
- TW-Abwertungen
(§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG
bzw.
§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG)

Beachte:

- kstl. Schachtelprivileg
(§ 8b Abs. 2 KStG)
- TEV (§ 3 Nr. 40 lit. a EStG)

2.7 Fehlerhafte AfA

AfA bewusst nicht vorgenommen



- keine nachträgliche Berücksichtigung
- erfolgsneutrale Minderung des BilPo

(H 7.4 „unterlassene AfA, 5. Spiegelstrich EStH und H 4.4 „Berichtigung...“, 2. Spiegelstrich“ EStH)

AfA versehentlich nicht oder zu hoch vorgenommen



Korrektur in der Zukunft

- AfA nach § 7 I, IV S.2, VI EStG:
RW / RND
→ WG während ND abgeschrieben
- AfA nach § 7 IV S. I, V EStG:
Prozentsatz x AfA-BMG
→ AfA-Zeitraum verlängert/verkürzt sich

(H 7.4 „unterlassene AfA, 1. bis 3. Spiegelstrich“ EStH und H 7.5 „unterlassene AfS“ EStH)

Besprechungspunkte

1. Bewertungsregeln
2. Abschreibungsregeln
3. GWG/Sammelposten
4. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

Voraussetzungen

- ⇒ § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG und R 6.13 EStR
- ⇒ BMF v. 30.09.2010 (Beck-Erlasse, I, §6/28)

- abnutzbare und bewegliche WG des Anlagevermögen
- selbstständig nutzbar
(vgl. § 6 Abs. 2 S. 2 + 3 EStG; R 6.13 Abs. I EStR, H 6.13 „Selbstständig...“ EStH)
- Netto-AK/HK bzw. Einlagewert max. 1.000 Euro
(vgl. R 9b Abs. 2 EStR)

Beachte:

Wegen des Wesentlichkeitsgrundsatzes sind die Regelungen zu GWG und Sammelposten auch in der HB anwendbar.

(Beck-BilKo, § 253 HGB, Rz. 276; IDW-FN 10/2007, S. 506)

BMF, Schreiben v. 30.09.2010 (BStBl. I 2010, S. 755; §6/28)

3. Aufwendungen von **mehr als 250 Euro und nicht mehr als 800 Euro**

Rn. 4

Abweichend von Rn. 1 können Aufwendungen von mehr als 250 Euro und nicht mehr als 800 Euro im maßgebenden Wirtschaftsjahr **in voller Höhe** gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Wahlrecht

Rn. 6

Die Aufwendungen können im maßgebenden Wirtschaftsjahr gemäß § 6 Abs. 2 a EStG **in einem Sammelposten** erfasst werden (zu den Einzelheiten vgl. Rn. 8 bis 25). Dieses Wahlrecht kann nach § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres mit Aufwendungen von mehr als 250 Euro und nicht mehr als 1000 Euro (Rn. 4 bis 7) in Anspruch genommen werden (wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht).

Rn. 8

Der **Sammelposten** ist **kein Wirtschaftsgut**, sondern eine Rechengröße (R 6.13 Abs. 6 Satz 1 EStR).

II. Sammelposten

Rn. 10

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Abs. 2a EStG **erhöhen den Sammelposten** des **Wirtschaftsjahres, in dem die Aufwendungen entstehen** (R 6.13 Abs. 5 Satz 2 EStR).

Rn. 14

Scheidet ein im Sammelposten erfasstes **Wirtschaftsgut aus** dem Betriebsvermögen durch Entnahme, Veräußerung, Verschrottung oder sonstiges Abhandenkommen aus, hat dieser Vorgang **keine Auswirkung auf** den **Sammelposten**.

Rn. 17

In den Fällen der **Realteilung** (§ 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG) sind die Sammelposten **des Gesamthandsvermögens entsprechend** der **Beteiligung** am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft **bei den einzelnen Mitunternehmern fortzuführen**.

Examensfall 35

Am 01.01.2025 erwirbt der Unternehmer A einen gebrauchten Aktenvernichter für 250 € zuzügl. 19 % = 47,50 € USt = 297,50 € sowie ein gebrauchtes Fotokopiergerät für 700 € zuzügl. 19 % = 133 € USt = 833 € (Nutzungsdauer jeweils: 3 Jahre). Weiterhin wurden drei Schreibtische angeschafft für jeweils 1.000 € zuzüglich 190 € Umsatzsteuer (Nutzungsdauer: 10 Jahre)

Im Rahmen eines Messebesuches hat A am 20.10.2025 für seine betriebliche Computeranlage noch einen neuen PC-Bildschirm für 300 € zuzüglich Umsatzsteuer angeschafft. (Nutzungsdauer 3 Jahre)

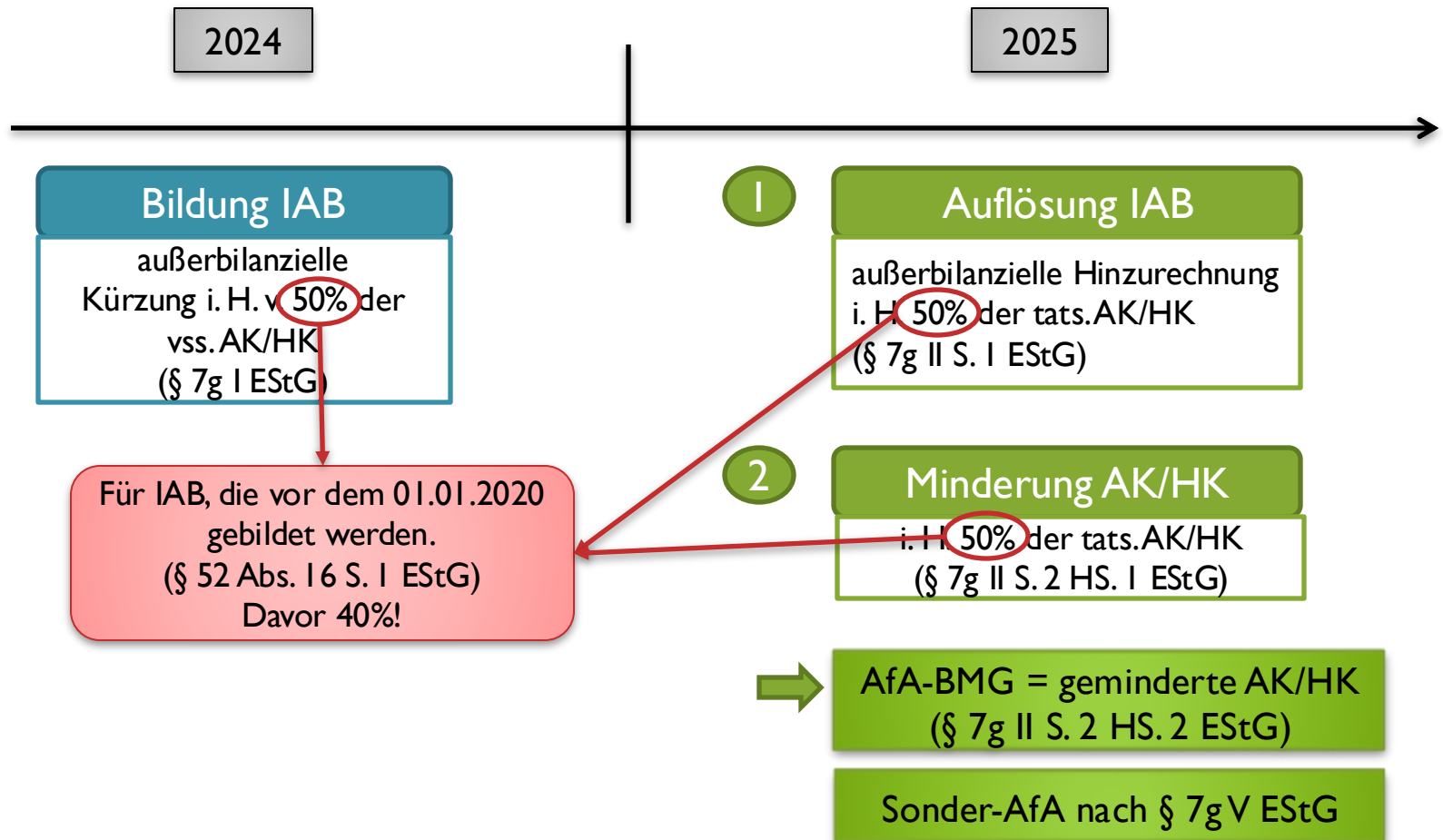
Aufgabe:

Wie sind die Wirtschaftsgüter bilanzmäßig zu behandeln, wenn handelsrechtlich der bestmögliche Eigenkapitalausweis, steuerlich aber der niedrigst mögliche Gewinn gefordert ist. Die Voraussetzungen für § 7g EStG sind nicht gegeben.

Besprechungspunkte

1. Bewertungsregeln
2. Zeitwert / Teilwert
3. Abschreibungsregeln
4. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

4.1 Bildung und Erwerb WG



BMF, Schreiben v. 15.06.2022

Rn. 6

...Für **immaterielle Wirtschaftsgüter**, z. B. Software, kann § 7g EStG **nicht** in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2011, BStBl. II S. 865). Das gilt nicht für sog. **Trivialprogramme**, die nach R 5.5 Abs. 1 EStR zu den abnutzbaren beweglichen und selbständig nutzbaren Wirtschaftsgütern gehören.

Rn. 28

...Mit der Ausübung des Wahlrechtes nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge getätigten Investitionen zugeordnet werden.
Teilhinzurechnungen sind möglich.

Rn. 29

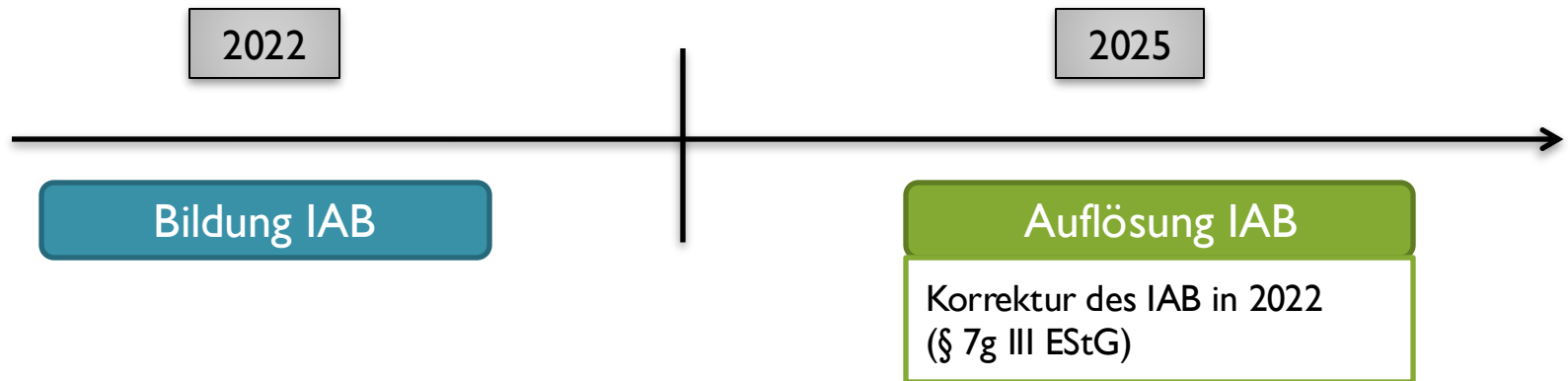
Coronabedingte Verlängerung der Fristen für den IAB.
(§ 52 Abs. 16 S. 3 ff. EStG).

Werden **bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums keine** (ausreichenden) **begünstigten Investitionen** getätigt, die zu Hinzurechnungen nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG geführt haben (Randnummer 24), sind insoweit noch „vorhandene“ Investitionsabzugsbeträge bei der Veranlagung **rückgängig zu machen**, bei der der Abzug vorgenommen wurde. **Auf Antrag** des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge auch **vorzeitig** freiwillig ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden (§ 7g Abs. 3 Satz 1 letzter Teilsatz EStG)...

Rn. 59

Für Investitionsabzugsbeträge, die in vor den in Randnummer 58 genannten endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen wurden, bleiben § 7g EStG a. F. sowie die BMF-Schreiben vom 20. März 2017 (BStBl I S. 423) und 26. August 2019 (BStBl I S. 870) weiter maßgebend. **Das gilt auch für die Frage, ob Investitionsabzugsbeträge bis zu 40 % oder bis zu 50 %** nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet werden können (Randnummern 24 und 25) und ebenso für das Tatbestandsmerkmal der Vermietung im Sinne des § 7g Absatz 1 Satz 1 EStG (Randnummer 8). Hinsichtlich des Nachweises der betrieblichen Nutzung von Fahrzeugen sind die in Randnummer 43 dieses Schreibens zitierten BFH-Urteile vom 15. Juli 2020 (BStBl II 2022 S. xxx) und 16. März 2022 (BStBl II S. xxx) in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

4.2 Korrektur des IAB



Examensfall 34

Der Einzelunternehmer A bilanziert und nimmt in seiner Steuererklärung für das Jahr 2022 einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 20.000 € in Anspruch.

- a) Die Maschine wird im Januar 2025 tatsächlich für 40.000 € erworben (Nutzungsdauer 10 Jahre).
- b) Die Maschine wird im Januar 2025 für 30.000 € erworben.
- c) Der Erwerb der Maschine unterbleibt.

Aufgabe:

Stellen Sie die Auswirkungen der Sachverhalte a) - c) im Jahr 2025 dar.

Buchungssätze sind nur für Sachverhalt a) zu fertigen.

A erfüllt die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages.

A möchte im Jahr 2025 möglichst wenig versteuern, aber auch so wenig IAB wie möglich rückwirkend auflösen bzw. in das nächste Jahr übertragen (1. Priorität)

Umsatzsteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu berücksichtigen.

