

GABLER BUSINESS-WISSEN

Bilanzierung



Reinhard Heyd

A-Z

GABLER

BUSINESS-WISSEN A-Z

Bilanzierung

GABLER

BUSINESS-WISSEN A-Z

Bilanzierung

Reinhard Heyd



Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

1. Auflage August 2005

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden
2005

Softcover reprint of the hardcover 1st edition 2005

Lektorat: Katrin Alisch

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Springer Science+Business Media.
www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Nina Faber de.sign, Wiesbaden

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

ISBN 978-3-322-91250-3 ISBN 978-3-322-91249-7 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-322-91249-7

Vorwort

Mit dem vorliegenden Werk „Gabler Business-Wissen Bilanzierung“ wird dem Bedürfnis der Praxis entsprochen, zentrale Themen des Rechnungswesens in strukturierter Form, präzise formuliert und auf die wesentlichen Fragestellungen konzentriert darzustellen. Der alphabetische Aufbau erleichtert dabei die Orientierung, die zahlreichen Anwendungsbeispiele helfen bei der Umsetzung in die Praxis. Durch die Auswahl der Kernthemen und die aktuellen Fragestellungen im Rechnungswesen können sich die Leser mit den zentralen Aspekten der Bilanzierung vertraut machen.

Die Themen betreffen zum einen die Buchführung und die nationale Bilanzierung nach HGB, jeweils mit Verweisen zur Steuerbilanz, zum zweiten die Internationale Rechnungslegung und schließlich die Konzernrechnungslegung.

Damit wendet sich das Nachschlagewerk „Gabler Business-Wissen Bilanzierung“ vornehmlich an Praktiker aus den Bereichen Rechnungswesen, Konsolidierung, Finanzierung und Bilanzsteuerrecht. Es soll auch Studierenden und Dozenten aus dem Fachgebiet Rechnungswesen und Steuern als Arbeitsgrundlage dienen und kann schließlich Fach- und Führungskräften, die sich kurzfristig mit den neuesten Entwicklungen im Rechnungswesen vertraut machen wollen, den Einstieg erleichtern.

Mein Dank gilt Frau Claudia Wallenwein, die die Manuskripte formatgerecht erstellt hat sowie dem Betriebswirtschaftlichen Verlag Dr. Th. Gabler/GWV Fachverlage Wiesbaden, insbesondere Frau Katrin Alisch für die konstruktive und vertrauensvolle Zusammenarbeit.

Geislingen, Juni 2005
Prof. Dr. Reinhard Heyd

Inhalt

A .....	.1
Abgrenzung, zeitliche .....	.1
Abschreibungen .....	.5
Abschreibungen, außerplanmäßige .....	.9
Abschreibungen, nachträgliche .....	.15
Abschreibungen, planmäßige .....	.17
Abschreibungsmethoden .....	.23
Anhang .....	.29
Anlagenspiegel .....	.43
Anschaffungskosten .....	.47
Aufwandsrückstellungen .....	.51
Ausschüttungssperre .....	.59
Außerordentliche Aufwendungen und Erträge .....	.61
Ausstehende Einlagen .....	.63
B .....	.67
Bilanzgewinn/Bilanzverlust .....	.67
Bilanzgliederung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften .....	.73
Bilanzgliederung für Kapitalgesellschaften .....	.81
Bilanzgliederung für „Kapitalgesellschaften & Co“ .....	.87
Bilanzierungsfähigkeit .....	.93
Bilanzierungspflicht .....	.97
Bilanzierungswahlrechte .....	.99
Bilanzpolitik .....	.103
C .....	.111
Cash-Flow .....	.111
D .....	.115
Disagio .....	.115
Durchschnittsbewertung .....	.119
E .....	.121
Eigenkapital .....	.121
Eigenkapitalspiegel (Statement of Changes in Stockholder's Equity) .....	.127
Einzelwertberichtigung .....	.131
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit .....	.133
F .....	.135
Festwert .....	.135
Financial Instruments .....	.139

G	147
Gewerbesteuerrückstellung	147
Gewinnrücklagen	153
Gewinnthesaurierung	159
Gliederungsprinzipien für den Jahresabschluss	163
Größenklassen für Kapitalgesellschaften und „& Co-Gesellschaften“	167
Grundsatz der Bewertungseinheit	171
Grundsatz der Einzelbewertung	175
Grundsatz der Periodenabgrenzung	177
Grundsatz der Stetigkeit	179
Grundsatz der Vorsicht	183
Grundsatz der Wesentlichkeit	185
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	187
GuV-Rechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)	191
GuV-Rechnung, Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren	193
GuV-Rechnung, Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren	197
H	201
Herstellungskosten	201
I	207
IFRS – Grundzüge der Rechnungslegung nach IFRS	207
Imparitätsprinzip	215
Ingangsetzungsaufwendungen	217
Intangible Assets – immaterielle Vermögenswerte	223
J	229
Jahresabschlussanalyse durch Kennzahlen	229
Jahresabschlussanalyse – Kennzahlen zur Ertragskraft und zum Wachstum	233
Jahresabschlussanalyse – Kennzahlen zur Finanzstruktur	237
Jahresabschlussanalyse – Kennzahlen zur Kapitalstruktur	241
Jahresabschlussanalyse – Kennzahlen zur Vermögensstruktur	245
Jahresabschlussaufstellung und Jahresabschlussfeststellung	249
K	255
Kapitalflussrechnung	255
Kapitalfreisetzungseffekt, Kapazitätsausweitungseffekt	259
Kapitalrücklage	265
Konsolidierung	271
Konzernrechnungswesen	275
L	283
Lagebericht	283
Langfristige Fertigung und ihre bilanzielle Behandlung	291
Latente Steuern	295
Latente Steuern, Abgrenzungen nach IFRS	303
Leasing	315
Leasing, Bilanzierung nach US-GAAP und IFRS	321
Leasing, Zurechnung zum Leasinggeber	327
Leasing, Zurechnung zum Leasingnehmer	331

N	337
Neutrale Aufwendungen und Erträge	337
Niederstwertprinzip	341
Niedrigerer beizulegender Wert	345
Niedrigerer Börsen- oder Marktpreis	349
Niedrigerer steuerlicher Wert	351
O	353
Objektgesellschaften	353
Offenlegung	359
P	365
Pauschalwertberichtigung	365
Pensionsrückstellungen	371
Pensionsverpflichtungen nach IFRS und US-GAAP	377
Periodenfremde Aufwendungen und Erträge	385
R	389
Realisationsprinzip	389
Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)	393
Rücklagen für eigene Anteile	401
Rücklagen, gesetzliche	409
Rückstellungen	415
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	419
Rückstellungen für Gewährleistungen	427
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	435
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	439
S	445
Sachanlagen nach IFRS	445
Segmentberichterstattung	451
Sonderposten mit Rücklageanteil	457
T	465
Teilwert	465
U	473
Umsatzerlöse	473
V	477
Verbrauchsfolgeverfahren	477
Vorratsbewertung nach IFRS und US-GAAP	485
W	489
Wareneinsatz	489
Wertaufhellung	493
Wertaufholung	499
Wertberichtigung	505
Z	509
Zwischenberichterstattung	509
Quellen	513
Weiterführende Literatur und Internetadressen	513



Abgrenzung, zeitliche

1 Begriff und Arten zeitlicher Abgrenzung

Der Jahresabschluss soll über ein abgeschlossenes Geschäftsjahr berichten, insbesondere den Erfolg dieser Periode ermitteln. Hierzu ist es notwendig, die Sachverhalte zu erfassen, die inhaltlich diesem Geschäftsjahr zuzurechnen sind und die Sachverhalte nicht zu erfassen, die inhaltlich nicht diesem Geschäftsjahr zuzurechnen sind. Da sich wirtschaftliche Vorgänge teilweise über mehrere Perioden erstrecken, bedarf es der zeitlichen Abgrenzung. Dabei wird von der rein zahlungsstromorientierten Betrachtung (Zuflussprinzip) abgerückt (Periodisierungsgrundsatz, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Statt dessen soll es möglich sein, dass die Erfolgs- und Zahlungswirksamkeit von Geschäftsvorfällen ggf. zeitlich auseinander fallen. Über die Gesamtlebensdauer des Unternehmens werden alle Aufwendungen zu Ausgaben und alle Erträge zu Einnahmen. Regeln für die Verteilung der Erfolgswirkungen von Zahlungen auf die einzelnen Rechnungsperioden können sein

- das Erkennbarkeitsprinzip, z.B. bei der Verrechnung von Rückstellungen für künftige Ausgaben,
- das Verursachungsprinzip, z.B. bei der Verrechnung von Wertminderungen,
- das Planmäßigkeitsprinzip, z.B. bei der planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen,
- das Vorsichtsprinzip (insbesondere Imparitätsprinzip), z.B. bei der Verrechnung von drohenden Verlusten,
- das Proportionalitätsprinzip, z.B. bei der Abgrenzung von zeitproportionalen Mietzahlungen und Versicherungsbeiträgen.

In der Übersicht „Zeitliche Abgrenzung“ wird nur die zeitliche Abgrenzung im engeren Sinne dargestellt. Dabei sind Ein- und Auszahlungen bei vor- und nachschüssiger Zahlungsweise zu unterscheiden. Beispiele für zeitliche Abgrenzungen sind vor- oder nachschüssig bezahlte Mieten, Versicherungsbeiträge, Zinsen u.ä.

2 Verbuchung

Für die Verbuchung der zeitlichen Abgrenzung werden folgende Konten benötigt:

- „aktive Rechnungsabgrenzungsposten“ zur Aufnahme der transitorischen Aktiva (vorschüssiger Zahlungsausgang),
- „passive Rechnungsabgrenzungsposten“ zur Aufnahme der transitorischen Passiva (vorschüssige Zahlungsempfang),
- „sonstige Vermögensgegenstände“ zur Aufnahme antizipativer Aktiva (nachschüssige Zahlungsansprüche),
- „sonstige Verbindlichkeiten“ zur Aufnahme antizipativer Passiva (nachschüssige Zahlungsverpflichtungen).

Eine transitorische Rechnungsabgrenzung ist bei vorschüssiger Zahlungsweise gegeben, bei der der Zahlungsvorgang der Erfolgswirkung zeitlich vorgeht.

Eine antizipative Rechnungsabgrenzung ist bei nachschüssiger Zahlungsweise gegeben, bei der der Zahlungsvorgang der Erfolgswirkung zeitlich nachgeht.

Zeitliche Abgrenzung

Art der Abgrenzung	Beispiele	Vorgang		Wirkung auf das Ergebnis des alten Jahres	Bilanzposten
		im alten Jahr	im neuen Jahr		
Aktivposten:					
transitorisch	im voraus geleistete Zahlungen an Miete, Versicherungen, Zinsen u. a.	Ausgabe	Aufwand	mindert den Aufwand	Aktive Rechnungsabgrenzung
antizipativ	Ansprüche auf Rabatte, Frachterstattungen, Umsatzprämien, Steuergutschriften, Provisionen u. a.	Ertrag	Einnahme	erhöht den Ertrag	Sonstige Vermögensgegenstände
Passivposten:					
transitorisch	im voraus erhaltene Zahlungen an Miete, Zinsen u. a.	Einnahme	Ertrag	mindert den Ertrag	Passive Rechnungsabgrenzung
antizipativ	Verpflichtungen zur Zahlung von Vergütungen, Steuern, Löhnen, Zinsen, Gas- und Wassergebühren u. a.	Aufwand	Ausgabe	erhöht den Aufwand	Sonstige Verbindlichkeiten

3 Ansatz dem Grunde nach**3.1 Transitorische Rechnungsabgrenzung**

Obwohl Rechnungsabgrenzungsposten keine Vermögensgegenstände sind, besteht unter den Voraussetzungen des § 250 HGB für aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten eine Ansatzpflicht, sofern sie sich auf (vorschüssige) Ein- oder Auszahlungen vor dem Abschlussstichtag beziehen und Ertrag bzw. Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Rechnungsabgrenzungsposten). Dabei handelt es sich meist um gegenseitige Verträge mit zeitbezogener Leistung und Gegenleistung, die jedoch zeitlich auseinander fallen. Die Beschränkung, wonach sich die Erfolgswirkung innerhalb einer bestimmten Zeit einzustellen hat, dient der Objektivierung und damit der Begrenzung der Manipulationsanfälligkeit. Sie ist erfüllt, wenn Anfang und Ende des Zeitraums eindeutig festliegen, d.h. kalendermäßig bestimmt oder genau bestimmbar sind. Außerdem muss ein unmittelbar nachweisbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Erfolgswirkung vorhanden sein. Die Auflösung erfolgt in dem Umfang, in dem der durch den Rechnungsabgrenzungsposten berücksichtigte Erfolgsbeitrag (Aufwand oder Ertrag) wirtschaftlich entstanden ist. Der aufgelöste Betrag ist in der GuV-Rechnung dem Aufwands- oder Ertragsposten zuzuordnen, unter dem er auszuweisen wäre, wenn die Zahlung sofort erfolgswirksam geworden wäre. Eine Saldierung aktiver und passiver Rechnungsabgrenzungsposten ist mit Blick auf das Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB) nicht zulässig.

3.2 Antizipative Rechnungsabgrenzung

Antizipative Rechnungsabgrenzungen, bei denen die Erfolgswirksamkeit der Zahlungswirksamkeit zeitlich vorgelagert ist (nachschüssige Zahlungsvorgänge), sind als Forderungen (sonstige Vermögensgegenstände) bzw. Verbindlichkeiten zu klassifizieren.

4 Bewertung

Die Höhe der zeitlichen Abgrenzung bemisst sich nach den (schuld-)rechtlichen Verhältnissen von Leistung und Gegenleistung (z.B. Mietzins, Leasingraten, Zinszahlungen). Nicht maßgebend sind die Aufwendungen, um die Leistung zu bewirken (Einstandskosten).

Falls die Gegenleistung für das Unternehmen keinen oder nur einen verminderten Wert hat, darf dies nicht zu einer Verminderung der Rechnungsabgrenzung führen, vielmehr ist dieser Umstand durch Rückstellungen etc. zum Ausdruck zu bringen.

5 Gliederung und Anhangangaben

Rechnungsabgrenzungsposten sind am Schluss der Aktiv- und Passivseite unter Beachtung des Saldierungsverbotes gesondert auszuweisen. Ggf. folgen noch einige Sonderposten, deren Einordnung vom Gesetzgeber nicht klar geregelt ist.

Antizipative Rechnungsabgrenzungen sind im Rahmen der Bilanzposten „sonstige Vermögensgegenstände“ bzw. „sonstige Verbindlichkeiten“ ohne gesonderte Erwähnung auszuweisen. Nehmen sie einen größeren Umfang an, so ergibt sich für Kapitalgesellschaften eine Angabepflicht nach § 268 Abs. 4 und 5 HGB.

6 Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern

Unter den Rechnungsabgrenzungsposten der Aktivseite sind auch als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern aufzunehmen, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen. Im Gegensatz zum allgemeinen Fall der transitorischen Rechnungsabgrenzung besteht hier keine zeitliche Begrenzung für den Ansatz, sofern die Abgabenschuld bis zum Abschlussstichtag entstanden ist (d.h. entweder bereits bezahlt wurde oder als Verbindlichkeit oder Rückstellung gebucht wurde), also ergebniswirksam geworden ist.

Handelsrechtlich besteht ein Wahlrecht, die Abgaben entweder

- im Rahmen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes zu aktivieren,
- als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren oder
- als Aufwand zu verrechnen.

Handelsrechtlich wäre der ersten Alternative der Vorzug zu geben, weil derartige Zölle und Verbrauchsteuern keine transitorischen Posten sind, sondern eigentlich zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Vorräte an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Handelswaren sowie Halb- und Fertigerzeugnissen gehören, wie das der BFH in seinem Urteil vom 5.5.1983 (BStBl 1983 II S. 559 ff.) auch deutlich zum Ausdruck gebracht hat. Will man aber eine *einheitliche Handhabung in Handels- und Steuerbilanz*, so muss man die zweite Alternative wählen, weil *steuerlich* hierfür ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt werden muss (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG).

Das handelsrechtliche Ansatz- und Ausweiswahlrecht kann jedes Jahr neu ausgeübt werden, wobei sich für Kapitalgesellschaften eine Pflicht zu Anhangangaben über Methodenänderungen nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB ergeben kann. Ein gesonderter Ausweis innerhalb des Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht erforderlich.

Die Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens hat mit dem Abgang des Vermögensgegenstandes aus dem Vorratsvermögen zu erfolgen. Der korrespondierende GuV-Posten lautet „Materialaufwand“.

7 Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten (Disagio)

Bei der Verbuchung eines Disagios ergibt sich ein Wahlrecht, dieses ganz oder teilweise als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, oder sofort als Aufwand zu verrechnen (§ 250 Abs. 3 HGB). Wird der Unterschiedsbetrag ganz oder teilweise aktiviert, so ist er durch planmäßige Abschreibungen zu tilgen. Dabei kann längstens die Gesamtkreditlaufzeit zu Grunde gelegt werden; es ist aber auch ein kürzerer Zeitraum möglich.

Die Pflicht zu planmäßiger Abschreibung bedingt die Aufstellung eines Planes zu Beginn der Kreditlaufzeit, ohne dass eine bestimmte Methode vorgeschrieben ist. Allerdings muss eine jährliche Mindestabschreibung verrechnet werden, die mindestens den auf das Jahr entfallenden

Zinsen im Verhältnis zu den Gesamtzinsen entspricht. Eine Aussetzung des Abschreibungsplanes ist mit Blick auf das Vorsichtsprinzip nicht zulässig. Ist für den Kredit keine feste Laufzeit vereinbart, so ist auf den Zeitpunkt abzuheben, ab dem der Gläubiger frühestens kündigen kann. Eine vor diesem Zeitpunkt liegende Kündigungsmöglichkeit des Schuldners ist bei der Bemessung der Abschreibungsdauer nur zu berücksichtigen, wenn sie ernstlich erwogen wird.

Höhere planmäßige Abschreibungen sind möglich, wenn sich sachgerechte Argumente hierfür (z.B. Zinsniveau, Kreditmarkt etc.) finden lassen. Daneben können ggf. außerplanmäßige Abschreibungen auf den aktivisch abgegrenzten Differenzbetrag vorgenommen werden. Sie sind vorzunehmen, wenn die Verbindlichkeit vorzeitig ganz oder teilweise zurückgezahlt wird und der Unterschiedsbetrag über dem Betrag liegt, der sich bei rechtzeitiger Berücksichtigung dieses Tatbestandes ergeben hätte.

Allerdings sind auch sachlich begründete freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen zulässig. In diesem Fall ist dem Bilanzierenden ein weitgehender Ermessensspielraum eingeräumt. Für Kapitalgesellschaften besteht eine Pflicht zu gesondertem Ausweis des Unterschiedsbetrages (§ 268 Abs. 6 HGB) in der Bilanz oder im Anhang. Nicht-Kapitalgesellschaften können den Unterschiedsbetrag ohne gesonderte Erwähnung im Rechnungsabgrenzungsposten ausweisen.

8 Zerobonds

Hierbei handelt es sich um Nullkuponanleihen, bei denen die Vergütung für die Kapitalüberlassung nicht in Form einer Verzinsung gewährt, sondern durch die Differenz zwischen Ausgabe- und Rückzahlungskurs abgegolten wird. Da der Einlösungsbetrag eines Zerobonds (der außer dem zur Nutzung überlassenen Kapital auch das gesamte Entgelt für die Kapitalüberlassung enthält) sich nicht mit dem in § 250 Abs. 3 HGB verwendeten Begriff „Rückzahlungsbetrag“ deckt, ist es nicht möglich, den vollen Rückzahlungsbetrag zu passivieren und ein Disagio in Höhe der Zinsen für die späteren Jahre zu aktivieren. Stattdessen muss der anfangs passivierte Auszahlungsbetrag jährlich um die aufgelaufenen (aber nicht ausgezahlten) Zinsen angehoben werden.

Abschreibungen

1 Begriff und Arten von Abschreibungen

Abschreibungen bringen Wertminderungen von Aktivposten der Bilanz zum Ausdruck. Sollen niedrigere Wertansätze als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den zuletzt ausgewiesenen Buchwert Anwendung finden, wird dies durch eine Abschreibung zum Ausdruck gebracht.

Abschreibungen sind als vorbereitende Abschlussbuchung im Zusammenhang mit den Jahresabschlussarbeiten anzusehen. Man kann die Abschreibungen nach verschiedenen Kriterien einteilen, z.B. in planmäßige – außerplanmäßige, pflichtgemäße – freiwillige, handelsrechtliche – steuerrechtliche.

1.1 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen

Mit *planmäßigen Abschreibungen* werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die einzelnen Geschäftsjahre der voraussichtlichen Nutzungsdauer verteilt. Sie sind beim abnutzbaren Anlagevermögen sowohl nach Handels- wie nach Steuerrecht zwingend vorgeschrieben.

Die *außerplanmäßigen Abschreibungen* dienen demgegenüber dazu, bestimmte Wertansätze, die nach speziellen Vorschriften zulässig oder geboten sind (z.B. Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert und den nahen Zukunftswert nach § 253 Abs. 2 und 3 HGB oder Sonderabschreibungen nach § 7g EStG) anzusetzen.

1.2 Pflichtgemäße und freiwillige Abschreibungen

Pflichtgemäße Abschreibungen liegen vor, wenn die Abschreibung dem Grunde nach zwingend ist (z.B. planmäßige Abschreibungen auf abnutzbares Anlagevermögen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB oder Abschreibungen nach dem strengen Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB).

Bei *freiwilligen Abschreibungen* liegt es im Ermessen des Bilanzierenden, ob überhaupt ein niedrigerer Wertansatz angestrebt oder der bisherige Wertansatz beibehalten werden soll (z.B. außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagevermögen im Falle vorübergehender Wertminderungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, Wahlrecht zur Vornahme von Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB oder nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufgrund von § 253 Abs. 4 HGB).

1.3 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Abschreibungen

Handelsrechtliche Abschreibungen finden im handelsrechtlichen Jahresabschluss statt (z.B. nach § 253 HGB).

Steuerrechtliche Abschreibungen kommen dagegen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung vor (z.B. Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG, Sonderabschreibungen nach § 7g EStG), unabhängig davon, ob es sich um eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 4 Abs. 3 EStG handelt. Dabei gilt im Grundsatz das Maßgeblichkeitsprinzip. Allerdings müssen nach § 254 HGB (ggf. in Verbindung mit § 279 HGB) Wertansätze, die in der Steuerbilanz als Steuererleichterungen angewandt werden (z.B. Sonderabschreibungen nach § 7g EStG u. ä.) auch in den handelsrechtlichen Jahresabschluss übernommen werden (umgekehrte Maßgeblichkeit).

Eine zusammenfassende Darstellung der einzelnen handels- und steuerrechtlichen Abschreibungskategorien ergibt sich aus dem folgenden Schaubild.

Handels- und steuerrechtliche Abschreibungen im Zusammenhang

Handelsrechtliche Abschreibungen	Entsprechende steuerrechtliche Abschreibungen
Planmäßige Abschreibungen	
Planmäßige Abschreibung auf abnutzbares Anlagevermögen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1-3 EStG ▪ Absetzung für Substanzverringerung (AfS) nach § 7 Abs. 6 EStG ▪ Leistungs-AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG
Außerplanmäßige Abschreibungen	
Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert im Anlagevermögen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG, sofern Wertminderung von nicht nur vorübergehender Dauer ▪ Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG
Abschreibung auf den niedrigeren aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleiteten Wert bzw. den niedrigeren beizulegenden Wert im Umlaufvermögen nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, sofern Wertminderung von nicht nur vorübergehender Dauer ▪ Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG
Abschreibung auf den „nahen Zukunftswert“ nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB	Keine steuerliche Entsprechung
Abschreibung im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach § 253 Abs. 4 HGB (für Nicht-Kapitalgesellschaften)	Keine steuerliche Entsprechung
Abschreibung auf den niedrigeren steuerlich zulässigen Wert nach § 254 HGB	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Erhöhte Absetzungen (z.B. nach § § 7b, 7d EStG, § § 81, 82d, 82f EStDV) ▪ Sonderabschreibungen (z.B. nach § § 7f, 7g EStG, § § 81, 82d, 82f EStDV)

2 Verbuchung von Abschreibungen

Für die Verbuchung der Abschreibungen kommen zwei Methoden in Betracht, die sich buchhalterisch unterscheiden, jedoch zu identischen Jahresabschlussausweisen führen.

2.1 Direkte Abschreibung

Hier werden die abzuschreibenden Beträge direkt als Abgänge im Haben des abzuschreibenden Aktivkontos gebucht.

Buchung:
Abschreibungen
an Betriebs- und Geschäftsausstattung

Der Restbuchwert wird zum Geschäftsjahresende in die Schlussbilanz übernommen.

2.2 Indirekte Abschreibung

Hier wird statt des Aktivkontos ein passives Wertberichtigungskonto erkannt.

Buchung:
Abschreibungen
an Wertberichtigungen

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden hier über die gesamte Nutzungsdauer auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Die kumulierten Abschreibungen finden sich im Wertberichtigungsposten wieder.

Der Buchwert des Aktivum lässt sich ermitteln durch Subtraktion des Wertberichtigungspostens von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der Aktivseite:

	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
./. Wertberichtigungen	
=	Buchwert

Beispiel: direkte Abschreibung

Eine Anlage hat Anschaffungskosten von 100.000 Euro, ihre Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre. Bei direkter Abschreibung wird gebucht in den Perioden 01 – 05:

Abschreibungen auf Anlagen an Anlagen 20.000 Euro.

Periode	Abschreibungsaufwand	Restbuchwert
01	20.000	80.000
02	20.000	60.000
03	20.000	40.000
04	20.000	20.000
05	19.999	1

Beispiel: indirekte Abschreibung

Bei indirekter Abschreibung wird gebucht in den Perioden 01 – 05:

Abschreibungen auf Anlagen an Wertberichtigungen auf Anlagen 20.000 Euro

Periode	Abschreibungsaufwand	Passivsaldo des Kontos „Wertberichtigungen“ (kumulierte Abschreibungen)	Restbuchwert AHK minus Wertberichtigungen
01	20.000	20.000	80.000
02	20.000	40.000	60.000
03	20.000	60.000	40.000
04	20.000	80.000	20.000
05	19.999	99.999	1

Zu beachten ist:

- Das Wertberichtigungskonto wird bilanziell nicht gesondert ausgewiesen, sondern wird auf der Aktivseite abgesetzt. Sofern es sich bei dem abzuschreibenden Aktivum um Anlagevermögen oder die Bilanzierungshilfe „Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen“ handelt, findet sich der Saldo des Wertberichtigungskontos in der Spalte „Abschreibungen kumuliert“ im Anlagenspiegel.
- Das Wertberichtigungskonto ist mit dem Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aufzulösen.
- Für steuerliche Abschreibungen kann in der Handelsbilanz ein Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden (§ 281 HGB), der die Funktion eines Wertberichtigungspostens wahrnimmt. Er ist im Gegensatz zu den anderen Wertberichtigungsposten offen im Jahresabschluss auszuweisen.

Planmäßige Abschreibungen als besondere Form von Bewertungsvorgängen unterliegen bei allen Rechtsformen dem Stetigkeitsgrundsatz.

3 Dokumentation in GuV-Rechnung und Anhang

3.1 Ausweis in der GuV-Rechnung

Die Abschreibungen sind als Aufwandsposten in der GuV-Rechnung nach dem Gesamtkostenverfahren insbesondere in den Posten 7a und 7b auszuweisen. Dabei sollen unter Position 7a die planmäßigen, außerplanmäßigen und ggf. nur steuerlich zulässigen Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs ausgewiesen werden, während Position 7b die Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die üblichen Abschreibungen überschreiten, aufzunehmen hat.

Die „Normalabschreibungen“ auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden ausgewiesen

- für Waren und Vorräte unter Position 5a („Materialaufwand“),
- für fertige und unfertige Erzeugnisse unter Position 2 („Bestandsveränderungen“),
- bei Forderungen unter Position 8 („sonstige betriebliche Aufwendungen“) und
- bei Wertpapieren des Umlaufvermögens unter Position 12 („Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens“).

3.2 Anhangangaben

Als Anhangangaben im Zusammenhang mit Abschreibungen kommen für Kapitalgesellschaften in Betracht:

- die Angaben nach den Vorschriften über den Anlagenspiegel (§ 268 Abs. 2 HGB),
- gesonderter Ausweis oder Anhangangabe der außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB (§ 277 Abs. 3 HGB),
- gesonderter Ausweis oder Anhangangabe der Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert nach § 253 Abs. 3 HGB (§ 277 Abs. 3 HGB),
- Anhangangabe des Betrags der allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen, getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen, nebst hinreichender Begründung (§ 281 Abs. 2 HGB),
- gesonderter Ausweis der Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklagenanteil innerhalb des Postens „sonstige betriebliche Aufwendungen“ (§ 281 Abs. 2 Satz 2 HGB),
- Angabepflicht über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB),
- Angabepflicht über Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Begründung und Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB),
- Angabepflicht über das Ausmaß, in dem das Jahresergebnis dadurch beeinflusst wurde, dass bei Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren Abschreibungen nach §§ 254, 280 Abs. 2 HGB aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften vorgenommen oder beibehalten wurden oder ein Sonderposten nach § 273 HGB gebildet wurde (§ 285 Nr. 5 HGB),
- Angabepflicht über die Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Anwendung des § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB (§ 285 Nr. 13 HGB).

Abschreibungen, außerplanmäßige

1 Außerplanmäßige Abschreibungen im Einzelnen

Außerplanmäßige Abschreibungen dienen nicht der planmäßigen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Wirtschaftsjahre der voraussichtlichen Nutzungsdauer, wie sie für Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens zwingend vorgeschrieben sind, sondern verfolgen andere Zwecke.

Man unterscheidet außerplanmäßige Abschreibungen des Handels- und des Steuerrechts. Diese variieren hinsichtlich

- Anwendungsvoraussetzungen,
- anwendbarer Vermögensgegenstände,
- Wertuntergrenzen sowie
- Wertaufholungsvorschriften.

1.1 Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert im Anlagevermögen (gemildertes Niederstwertprinzip)

Nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB können *Nicht-Kapitalgesellschaften* bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens – ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist – im Falle nur vorübergehender Wertminderungen außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Sie können allerdings auch den Wert, der sich ohne eine solche außerplanmäßige Abschreibung ergeben würde, beibehalten (gemildertes Niederstwertprinzip). Die Vermögensgegenstände sind aber zwingend außerplanmäßig abzuschreiben bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.

Kapitalgesellschaften haben ebenfalls bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung zwingend vorzunehmen. Bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung haben Kapitalgesellschaften nur dann ein Wahlrecht zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen, wenn es sich um Finanzanlagen handelt (§ 279 Abs. 1 Satz 2 HGB). Bei allen anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens besteht bei nur vorübergehender Wertminderung eine Pflicht zur Beibehaltung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. bei abnutzbarem Anlagevermögen der um planmäßige Abschreibungen verringerten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Steuerrechtlich sind Teilwertabschreibungen nur möglich, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (§ 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 EStG). Ferner können Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (Afa) vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.

Gemäß § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB müssen Kapitalgesellschaften außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB gesondert ausweisen oder im Anhang angeben.

1.2 Abschreibungen auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegenden Wert (strenges Niederstwertprinzip)

Nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (strenges Niederstwertprinzip). Diese Regelung gilt für Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften gleichermaßen. In der *Steuerbilanz* sind Teilwertabschreibungen nur zulässig, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist.

Aktiengesellschaften droht bei Verstößen gegen das strenge Niederstwertprinzip die Nichtigkeit des Jahresabschlusses mit allen daran anknüpfenden Rechtsfolgen (§ 256 Abs. 5 AktG). Diese Grundsätze gelten nach der Rechtsprechung des BGH analog auch für *GmbHs* (vgl. Urteil vom 1.3.1982 BGHZ 341ff).

1.3 Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert

Diese Abschreibung ist nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB zulässig für Kapital- und Nicht-Kapitalgesellschaften im Umlaufvermögen. Sie darf nur vorgenommen werden, wenn der niedrigere Zukunftswert niedriger ist als der Markt- und Börsenpreis bzw. beizulegende Wert. Diese Abschreibung soll als Ausdruck der dynamischen Bilanztheorie frühzeitig auf künftige Minderungen der Entnahmemöglichkeiten hindeuten. Beispielsweise kann die Abschreibung vorgenommen werden, wenn Kenntnis besteht, dass durch einen Wettbewerber an einem Konkurrenzprodukt gearbeitet wird, das die Veräußerlichkeit des eigenen Erzeugnisses einschränken wird. Der nahe Zukunftswert darf von *Nicht-Kapitalgesellschaften* auch bei Wegfall der Abschreibungsgründe beibehalten werden (§ 253 Abs. 5 HGB), während *Kapitalgesellschaften* das Wertaufholungsgebot nach § 280 Abs. 1 HGB beachten müssen.

Voraussetzungen für die Vornahme der Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert sind:

- Es müssen Wertschwankungen zu erwarten sein, die sich auf den Wertansatz auswirken werden. Unter Wertschwankungen sind alle künftigen Wertminderungen zu verstehen, die im Rahmen des Niederstwertprinzips zu berücksichtigen sind und für deren mutmaßliches Eintreten in nächster Zukunft bereits bei Bilanzaufstellung eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht (bzw. Anhaltspunkte gegeben sind). Die Berücksichtigung künftiger Wertsteigerungen aufgrund dieser Vorschrift ist mit Blick auf das Realisations- und Imparitätsprinzip nicht zulässig.
- Die Wertschwankungen müssen in der nächsten Zukunft liegen, worunter in der Literatur in der Regel ein Zeitraum von bis zu zwei Jahren verstanden wird.
- Der niedrigere Wertansatz muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sein, um künftig eine Abschreibung zu verhindern. Die Bezugnahme auf eine vernünftige kaufmännische Beurteilung soll willkürliche Abschreibungen ausschließen, also nur Abschreibungen zulassen, die aufgrund objektiver, in den tatsächlichen Verhältnissen begründeter und sich unmittelbar auf das Bewertungsobjekt beziehender Anhaltspunkte notwendig erscheinen. Dabei bleibt dem bilanzierenden Kaufmann sicher ein Bewertungsermessen. Die vernünftige kaufmännische Beurteilung bezieht sich dabei auf das Ausmaß der Abschreibungen, nicht auf die Frage, ob überhaupt das Abschreibungswahlrecht ausgeübt werden soll.

§ 277 Abs. 3 Satz 1 HGB gebietet *Kapitalgesellschaften*, außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB gesondert auszuweisen oder *im Anhang* anzugeben.

Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB dürfen regelmäßig in der Steuerbilanz nicht vorgenommen werden, so dass der in Frage stehende Wertansatz keine steuerliche Entsprechung findet. Kommt er zulässigerweise in der Handelsbilanz zum Ansatz, führt dies zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

1.4 Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

In § 253 Abs. 4 HGB wird *Nicht-Kapitalgesellschaften* (vgl. § 279 Abs. 1 Satz 1 HGB) ein Wahlrecht für die Bildung stiller Rücklagen durch Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens eingeräumt. Der dabei entstehende Wertansatz kann nur dann zur Anwendung kommen, wenn er betragsmäßig niedriger ist als die Wertansätze nach dem Niederstwertprinzip aufgrund § 253 Abs. 3 HGB.

Die vernünftige kaufmännische Beurteilung ist Maßstab und Grenze gleichermaßen für die Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB. Das heißt, es müssen sich sachgerechte Argumente für

diese Abschreibung finden lassen; willkürliche, die Treuepflicht gegenüber Mitgesellschaftern u.a. verletzende Maßnahmen sind durch § 253 Abs. 4 HGB nicht geschützt.

Als Abschreibungsgründe kommen insbesondere in Betracht:

- Risikovorsorge für das allgemeine Unternehmerrisiko,
- Ansammlung von Mitteln zur Durchführung bestimmter Maßnahmen,
- Gründe, die in einzelnen Gegenständen oder Gruppen von Gegenständen angelegt sind, wobei die zu berücksichtigenden Risiken und die mit den Abschreibungen verfolgten Ziele in der weiteren Zukunft liegen können.

Über die Ausübung des Wahlrechts kann grundsätzlich in jedem Geschäftsjahr neu entschieden werden; der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit steht dem nicht entgegen.

Für die so ermittelten Wertansätze besteht ein Beibehaltungswahlrecht nach § 253 Abs. 5 HGB. Die Vornahme von Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB ist für Kapitalgesellschaften ausgeschlossen (§ 279 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB hat steuerlich keine Entsprechung, d.h. wird sie in der Handelsbilanz des Einzelunternehmens bzw. der Personengesellschaft angewandt, kommt es zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

1.5 Abschreibungen auf den niedrigeren steuerlichen Wert

Abschreibungen in der Handelsbilanz auf den niedrigeren steuerlichen Wert nach § 254 HGB sind Ausdruck und Folge der umgekehrten Maßgeblichkeit. Es wird erlaubt, Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens in den handelsrechtlichen Jahresabschluss zu übernehmen, die auf rein steuerlichen Bestimmungen beruhen.

Unter steuerlichen Abschreibungen werden alle steuerlichen Vergünstigungen verstanden, die zu niedrigeren Wertansätzen führen:

- Sonderabschreibungen (z.B. §§ 7f, 7g EStG, 81, 82d, 82f EStDV),
- erhöhte Absetzungen (z.B. §§ 7b, 7d EStG, 82a, 82g, 82i EStDV),
- Abzüge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (z.B. §§ 6b EStG, 80 EStDV, R 35 EStR).

Aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG wird die Übernahme dieser steuerlichen Werte in die Handelsbilanz für Kapital- und Nicht-Kapitalgesellschaften übereinstimmend geregelt. Abschreibungen auf den niedrigeren steuerlichen Wert sind nur möglich, wenn sie einheitlich in Handels- und Steuerbilanz vorgenommen werden.

Bei Wegfall der steuerlichen Voraussetzungen für die Wertansätze, die über § 254 HGB in der Handelsbilanz zur Anwendung kommen, brauchen *Nicht-Kapitalgesellschaften* nach § 254 Satz 2 HGB eine Wertaufholung nicht vorzunehmen. *Kapitalgesellschaften* dagegen haben nach § 280 Abs. 1 HGB in diesem Fall eine Wertaufholungspflicht.

Angaben im Anhang bei Abschreibungen auf den niedrigeren steuerlichen Wert:

- Kapitalgesellschaften müssen im Anhang den Betrag der im Geschäftsjahr allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen, getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen, angeben – soweit er sich nicht aus Bilanz oder GuV-Rechnung ergibt – und hinreichend begründen (§ 281 Abs. 2 HGB).
- Ferner können Kapitalgesellschaften (und nach überwiegender Ansicht wohl auch Nicht-Kapitalgesellschaften) den Unterschiedsbetrag zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung nach § 253 HGB und der nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung in einen Sonderposten mit Rücklageanteil einstellen. Dabei sind in der Bilanz oder im Anhang die Vorschriften anzugeben, nach denen die Wertberichtigung gebildet worden sind (§ 281 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- Schließlich haben Kapitalgesellschaften das Ausmaß anzugeben, in dem das Jahresergebnis dadurch beeinflusst wurde, dass bei Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr oder in frü-

heren Geschäftsjahren Abschreibungen nach §§ 254, 280 Abs. 2 HGB aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften vorgenommen oder beibehalten wurden oder ein Sonderposten nach § 273 HGB gebildet wurde; ferner das Ausmaß erheblicher künftiger Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben.

Die unterschiedlichen außerplanmäßigen Abschreibungen sind in der nachstehenden Abbildung aufgelistet.

Außerplanmäßige Abschreibungen

Art der Abschreibung	Auf den niedrigeren beizulegenden Wert	Auf den niedrigeren Markt- oder Börsenpreis bzw. beizulegenden Wert	Auf den niedrigeren Zukunftswert zur Vermeidung von Wertschwankungen	Auf den niedrigeren nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässigen Wert	Auf den niedrigeren steuerlichen Wert
Rechtsgrundlage	§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB	§ 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB	§ 253 Abs. 4 HGB	§ 254 HGB
Objekt	Gesamtes Anlagevermögen	Umlaufvermögen	Umlaufvermögen	Anlage- und Umlaufvermögen	Anlage- und Umlaufvermögen
Anlass	Dauernde oder vorübergehende Wertminderung	Gesunkener Markt- oder Börsenpreis bzw. beizulegender Wert	Vermeidung von Wertschwankungen in nächster Zukunft	Bildung stiller Reserven, negative Informations- und Zahlungsbeurteilungen	Nutzung von Steuererleichterungen in der Steuerbilanz, umgekehrte Maßgeblichkeit auf die Handelsbilanz
Anwendungsberechtigte Unternehmen	Alle	Alle	Alle	Nicht-Kapitalgesellschaften	Alle
Notwendigkeit Einzelunternehmen, Personengesellschaften	Pflicht bei dauernder Wertminderung in HB und StB, Wahlrecht bei vorübergehender Wertminderung in HB, nicht in StB	Pflicht in HB, Pflicht in StB nur bei dauernder Wertminderung	Wahlrecht in HB, Verbot in StB	Wahlrecht in HB, Verbot in StB	Wahlrecht (einheitliche Vornahme in HB und StB)
Notwendigkeit Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften und Co	Pflicht bei dauernder Wertminderung in HB und StB, Wahlrecht bei vorübergehender Wertminderung sofern Finanzanlagen in HB, nicht in StB	Pflicht in HB, Pflicht in StB nur bei dauernder Wertminderung	Wahlrecht in HB, Verbot in StB	Verbot in HB und StB	Wahlrecht (einheitliche Vornahme in HB und StB)

Erläuterung: HB = Handelsbilanz, StB = Steuerbilanz

1.6 Steuerlich zulässige außerplanmäßige Abschreibungen

Steuerlich zulässige außerplanmäßige Abschreibungen sind:

- Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA),
- Teilwertabschreibung,
- Sonderabschreibungen,
- erhöhte Absetzungen,
- Abzüge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Sie werden in zahlreichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung geregelt.

2 Ausweis in der GuV-Rechnung

Außerplanmäßige Abschreibungen sind in verschiedenen GuV-Posten enthalten:

- Außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sind unter Position 7a auszuweisen (zusammen mit planmäßigen Abschreibungen auf diese Kategorien von Aktiva).
- Außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sind bei den finanzwirtschaftlichen Erfolgskomponenten unter Position 12 auszuweisen.
- Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind, soweit diese in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten, unter Position 7b auszuweisen. „Übliche“ Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind dagegen (je nach Gegenstand) unter Position 5a bei Waren und Vorräten, unter Position 2 bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen, unter Position 8 bei Forderungen und unter Position 12 bei Wertpapieren des Umlaufvermögens auszuweisen.

3 Abschreibungen bei Anschaffung oder Herstellung im Laufe des Jahres

Die Pflicht zu planmäßigen Abschreibungen ergibt sich grundsätzlich ab dem Tag der Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Anlagegegenstandes.

- Der Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, d.h. in dem der Erwerber das wirtschaftliche Eigentum erlangt. Dies ist ab dem Zeitpunkt gegeben, in dem der Vermögensgegenstand abgenommen bzw. in einen betriebsbereiten Zustand versetzt ist unter Berücksichtigung angemessener Zeit für Montage etc.
- Ein Wirtschaftsgut ist hergestellt, soweit es fertig gestellt ist, d.h. seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (R 44 Abs. 1 EStR).

Streitig ist, ob die planmäßigen Abschreibungen erst im Zeitpunkt der Ingebrauchnahme (Nutzungsbeginn) einsetzen können. In jedem Fall aber ist Ruheverschleiß auch vor Nutzungsbeginn durch außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen. Bei Großanlagen können selbständig bewertbare Teilanlagen schon vorher abgeschrieben werden, auch wenn die Gesamtanlage entweder noch gar nicht fertig gestellt oder noch nicht genutzt wird.

4 Bemessung der Abschreibungen

Für die Bemessung der Abschreibungen im Zugangsjahr gilt eine zeitanteilige Verrechnung der planmäßigen Jahresabschreibung. Hierfür ist der Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Wirtschaftsjahres maßgebend (R 44 Abs. 2 Satz 1 EStR), wobei der Monat der Anschaffung oder Herstellung selbst als voller Monat in die Abschreibung einbezogen werden kann.

5 Sonderbestimmungen für Gebäude

Ein Sonderfall besteht für Gebäude, die nach § 7 Abs. 5 EStG oder nach § 10e EStG (Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus) abgeschrieben werden. Für sie ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung stets die AfA in Höhe des vollen Jahresbetrags abzuziehen. Mit den degressiven AfA-Sätzen nach § 7 Abs. 5 EStG und § 10e EStG soll nämlich – wie der BFH in seinem Urteil (BStBl 1974 II S. 740) ausdrücklich festgestellt hat – eine gegenüber der linearen AfA-Methode erhöhte Kapitalfreisetzung erwirkt und dadurch dem Bauherrn in der Zeit hoher Anfangsbelastungen eine frühzeitige Refinanzierung ermöglicht werden.

6 Abschreibungen bei Ausscheiden eines Anlagegutes

Scheidet ein Wirtschaftsgut zu einem bestimmten Zeitpunkt aus dem Betriebsvermögen aus, so muss allein aus handelsrechtlichen Gründen der exakte Buchwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens nicht ermittelt werden. Denn ob im Jahr des Ausscheidens zunächst mehr Abschreibungen verrechnet werden und danach der Veräußerungsgewinn um diesen Betrag höher ist, als er wäre, wenn man die Abschreibungsverrechnung im Jahr des Ausscheidens nicht mehr vorgenommen hätte, ist handelsrechtlich ohne Belang.

Aus steuerlichen Erwägungen kann es aber sehr wohl notwendig sein, den Buchwert eines Anlagegutes auf den Zeitpunkt des Ausscheidens zu ermitteln, nämlich

- bei Betriebsaufgaben oder -veräußerungen zur Trennung von Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn einerseits und laufendem Gewinn andererseits,
- für die Übertragung stiller Reserven in Form steuerfreier Rücklagen.

Unter Ausscheiden sind folgende Fälle zu verstehen:

- Anlagenverkauf (Veräußerung im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs),
- (Privat-)Entnahme,
- Wirtschaftsgut dient nicht mehr der Einnahmeerzielung,
- Nutzungsänderung von Gebäuden.

In diesen Fällen ist für das Jahr des Ausscheidens eine zeitanteilige Abschreibungsverrechnung erforderlich (R 44 Abs. 9 EStR), wobei eine Aufrundung auf volle Monate zugunsten des Steuerpflichtigen nicht zu beanstanden ist.

Die Buchwertermittlung auf den Zeitpunkt des Ausscheidens schließt planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen ein.

Beispiel:

Buchwert- und Abschreibungsermittlung bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes

Ein Vermögensgegenstand des abnutzbaren Anlagevermögens, zu Beginn des Jahres 01 angeschafft, mit Anschaffungskosten von 120.000 Euro und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren bei linearer Abschreibung, wird am 5. Mai 09 verkauft.

Der Buchwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens ermittelt sich wie folgt:

	Anschaffungskosten	120.000 Euro
./.	Abschreibungen für 8 Jahre (8 * 12.000 Euro)	96.000 Euro
=	Buchwert Ende 08	24.000 Euro
./.	Abschreibung im Jahre 09 (5/12 von 12.000 Euro)	5.000 Euro
=	Buchwert beim Ausscheiden	19.000 Euro

Abschreibungen, nachträgliche

Eine nachträgliche Verrechnung von Abschreibungen kann in zwei Fällen vorkommen, nämlich

- wenn sich die Abschreibungsbemessungsgrundlage nachträglich geändert hat oder
- wenn fälschlicherweise keine, zu niedrige (oder zu hohe) Abschreibungen verrechnet wurden.

1 Nachträgliche Abschreibungen infolge falscher Abschreibungsverrechnung

Wird zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt, dass in früheren Jahren zu niedrige (oder zu hohe) Abschreibungen verrechnet wurden, so ist grundsätzlich der zu hohe (oder zu niedrige) Restbuchwert weiterhin planmäßig nach derselben Methode auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, falls sich die zu wenig oder zuviel verrechneten Abschreibungen mit den nunmehr korrekt verrechneten Abschreibungen bis zum Ende der Nutzungsdauer ausgleichen. Gleiches gilt, wenn sich nachträglich neue Erkenntnisse über die Restnutzungsdauer ergeben.

Ist mit einer baldigen Angleichung des tatsächlichen und des richtigen Buchwertes nicht zu rechnen, so ist der Bilanzansatz in den davon betroffenen Schlussbilanzen zu berichtigen. Steht einer solchen Änderung die Bestandskraft der Veranlagung entgegen oder ist die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, so ist der Fehler in der Schlussbilanz des ersten Jahres, für das eine Berichtigung noch möglich ist, erfolgswirksam zu korrigieren (BFH-Urteil, BStBl II 1988 S. 335 f.)

Hat ein Steuerpflichtiger in früheren Jahren bewusst eine zu niedrige AfA abgezogen und damit den Restbuchwert bewusst zu hoch ausgewiesen, so ist eine Fortführung des Abschreibungsplanes bzw. eine erfolgswirksame Korrektur nach den oben genannten Grundsätzen nur dann zulässig, wenn dem Steuerpflichtigen kein Verstoß gegen Treu und Glauben vorgeworfen werden kann.

Kein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger einen Gewinn erhöhenden Bilanzansatz ausschließlich aus außersteuerlichen Gründen gewählt hat. Eine Nachholung der Abschreibung ist dann möglich.

Ein Verstoß gegen Treu und Glauben ist dagegen anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige bewusst eine nach wirtschaftlichen Grundsätzen gebotene Abschreibung auf spätere Jahre verlagert, um dadurch für die Gesamtheit der Steuerabschnitte unberechtigt zu einer beachtlichen Steuerersparnis zu kommen (BHF-Urteil, BStBl II 1981 S. 225 ff.) In diesem Fall kommt eine Nachholung der unterbliebenen Abschreibung nicht in Betracht. Stattdessen ist durch eine Bilanzberichtigung in der ersten noch nicht durch die Bestandskraft der Steuerveranlagung geschützten Bilanz erfolgsneutral der niedrigere Buchwert anzusetzen. Das Gesamtabschreibungspotenzial wird dadurch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen verringert.

2 Nachträgliche Herstellungskosten bei Gebäuden

Ein Gebäude, das gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG mit 2% jährlich abgeschrieben wird (Abschreibung nach einem gesetzlich typisierten festen Vornundertsatz, ohne eine Gesamtnutzungsdauer für das Gebäude festzulegen) wird renoviert. Der Bauherr will die nachträglichen Herstellungskosten nach der tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) abschreiben.

Der BHF (BStBl II 1977 S. 606) hat hierzu ausgeführt:

1. Die gesamten Herstellungskosten eines Gebäudes einschließlich der nachträglichen Herstellungskosten sind nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG grundsätzlich auch über die fiktive Nutzungsdauer von 40 bzw. 50 Jahren hinaus mit dem gesetzlich festgelegten Abschreibungsbetrag abzusetzen.

2. Die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen ändert sich nur, wenn auf diese Weise die volle Absetzung des Abschreibungsvolumens innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht wird. Dann kann der Restbuchwert zusammen mit den nachträglichen Herstellungskosten entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf die tatsächliche Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt werden.

3 Irrtümlich unterbliebene Gebäudeabschreibungen

Nachträglich angefallene Herstellungskosten eines Gebäudes werden irrtümlich nicht in die Bemessungsgrundlage für die AfA einbezogen, mit der Folge, dass der Ansatz dieser Kosten unterblieb. Die Abschreibung des Gebäudes erfolgte nach § 7 Abs. 5 EStG (Abschreibung nach Staffelsätzen). Als der Steuerpflichtige diesen Irrtum bemerkt, will er die unterlassenen Abschreibungen zu dem in den entsprechenden Jahren geltenden Staffelsatz nachholen.

Hierzu erging folgendes BFH-Urteil (BStBl II 1987 S. 491):

1. Bei degressiver AfA auf Gebäude nach § 7 Abs. 5 EStG sind nachträgliche Herstellungskosten ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Herstellungs- und Anschaffungskosten des Gebäudes nach dem für diese geltenden Vmhundertsatz abzusetzen.
2. Versehentlich unterlassene AfA können nicht nachgeholt werden.
3. Beträge, die nach Nr. 1 und Nr. 2 nicht bis zum Ablauf des in § 7 Abs. 5 EStG vorgesehenen Zeitraums abgesetzt werden können, sind in den Folgejahren nach § 7 Abs. 4 EStG abzusetzen.

Abschreibungen, planmäßige

1 Begriff „planmäßige Abschreibung“

Planmäßige Abschreibungen dienen der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens auf die Geschäftsjahre, in denen der abnutzbare Anlagegegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Planmäßige Abschreibungen kommen sowohl bei Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens als auch bei Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand (§ 269 HGB), dem derivativen Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB) und dem Verschmelzungsmehrwert (§ 348 Abs. 2 AktG) in Betracht.

2 Abschreibungsplan

2.1 Determinanten des Abschreibungsplanes

Es besteht eine Pflicht, für jeden abnutzbaren Anlagegegenstand einen Abschreibungsplan aufzustellen. Das Planmäßigkeitsgebot verlangt, an einem einmal gewählten Plan festzuhalten und nur in begründeten Ausnahmefällen davon abzuweichen.

Der Abschreibungsplan ist im Zeitpunkt der Erstverbuchung, spätestens zum ersten darauf folgenden Bilanzstichtag festzulegen. Ziel ist dabei, die Jahre der voraussichtlichen Nutzung planmäßig mit anteiligem Aufwand zu belasten.

Determinanten dieses Planes sind:

- die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als originäre Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen,
- die Höhe eines evtl. Restwertes,
- die voraussichtliche Nutzungsdauer,
- die angewandte Abschreibungsmethode.

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist bestimmt durch technische Abnutzung, wirtschaftliche Entwertung und rechtlichen Ablauf. Während handelsrechtlich die betriebliche, wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgebend ist, kommt es steuerrechtlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer an, die sich normalerweise aus den amtlichen AfA-Tabellen der Finanzbehörden ergibt und von der nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden kann.

Für die planmäßige Abschreibung ist keine bestimmte Methode vorgeschrieben; sie muss zu einer sinnvollen, nicht willkürlichen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Es ist lediglich erforderlich, dass die Abschreibungsmethode den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht, d.h. dass sie durch wirtschaftliche Gegebenheiten gerechtfertigt ist. Dies ist abhängig von individuellen betriebswirtschaftlichen Daten und Erwartungen.

2.2 Änderungen des Abschreibungsplanes

Obwohl der Stetigkeitsgrundsatz verlangt, an einer einmal gewählten Abschreibungsmethode festzuhalten, kann es Gründe geben, aufgrund derer man vom ursprünglichen Plan abweichen kann oder muss. Diese Gründe können zum einen geänderte Verhältnisse, zum andern neue Erkenntnisse sein, die zu einer Korrektur früherer Einschätzungen führen. Daher sind zwingende von freiwilligen Planänderungen zu unterscheiden. Willkürliche, sachlich unbegründete oder gar bewusst irreführende Planänderungen sind in jedem Fall verboten. Eine Berichtspflicht für Planänderungen ergibt sich aus § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB.

Zwingende Planänderungen ergeben sich, wenn

- die Nutzungsdauer bei Planaufstellung unzutreffend geschätzt wurde und daher zu korrigieren ist,
- die gewählte Abschreibungsmethode den Entwertungsverlauf so unzutreffend darstellt, dass eine häufige Plandurchbrechung durch außerplanmäßige Abschreibungen erfolgen muss und man insofern sinnvollerweise auf eine andere Abschreibungsmethode übergeht,
- eine Plandurchbrechung aufgrund außerplanmäßiger Abschreibungen oder Zuschreibungen erfolgt ist und somit eine Planrevision durch Korrektur der Bezugsgröße geboten ist,
- nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Neufestlegung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung notwendig machen.

Bei den beiden ersten Fällen ist eine Planänderung erforderlich, wenn mit der ursprünglich gewählten Methode eine nachhaltige Überbewertung verbunden ist (Verstoß gegen das Niederstwertprinzip).

Nutzungsdauerschätzungen sind nur dann zwingend zu korrigieren, wenn sie, gemessen an der nachträglich erkennbaren tatsächlichen Nutzungsdauer, zu lang waren. In diesem Fall ist eine nachhaltige Überbewertung gegeben. Es ist dann entweder eine einmalige außerplanmäßige Abschreibung mit anschließender Neufestlegung des Abschreibungsplanes geboten (sofern im Zeitpunkt der geplanten Methodenänderung ein niedrigerer beizulegender Wert vorliegt) oder eine Methodenänderung durch Neufestlegung der Nutzungsdauer (wenn die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 auf den niedrigeren beizulegenden Wert nicht vorliegen).

Ist die Nutzungsdauer zu kurz bemessen, so führt dies zu einer Unterbewertung. Dies wird mit Blick auf den Vorsichtsprinzip, das Stetigkeitsprinzip und das Objektivierungsgebot nur dann zu einer Änderung des Abschreibungsplanes führen, wenn die Fortsetzung des Abschreibungsplanes zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Einblickes in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen würde. Wird der Abschreibungsplan wegen neuer Erkenntnisse über die Nutzungsdauerschätzung geändert, so ist für die restliche, nunmehr neu geschätzte Nutzungsdauer ein neuer Abschreibungsplan aufzustellen. Dabei ist der Restbuchwert unter Anwendung derselben oder einer anderen Abschreibungsmethode auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer zu verteilen.

2.3 Mehrschichtige Nutzung

Wird ein Vermögensgegenstand überdurchschnittlich beansprucht und ist daher damit zu rechnen, dass er für eine übliche Nutzungsdauer nicht zur Verfügung stehen wird, so ist dieser Umstand bei der Nutzungsdauerschätzung zu berücksichtigen. Bei nachträglichen unvorhergesehenen Nutzungsdauerverkürzungen ist ein Zuschlag auf die linearen Abschreibungssätze von 25 bis 50% möglich. Nach herrschender Meinung sind dagegen bei degressiver Abschreibung keine Abschläge möglich.

2.4 Restwertberücksichtigung

Sofern ein Restwert bei Aufstellung des Abschreibungsplanes mit hinreichender Genauigkeit bestimmbar und dieser von erheblicher Bedeutung ist, muss lediglich auf diesen am Ende der Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Als Restwert gilt dabei der am Ende der Nutzungsdauer erwartete Veräußerungserlös (z.B. Schrottwert) abzüglich der beim Ausscheiden des Anlagegegenstandes noch anfallenden Aufwendungen. In den meisten Fällen wird sich allerdings der voraussichtliche Restwert nicht mit hinreichender Sicherheit bestimmen lassen. Auch können die Nebenkosten einer späteren Veräußerung oder Verschrottung den Veräußerungserlös ganz oder teilweise aufzehren. Daher werden üblicherweise die vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig abgeschrieben und ein eventueller Restwert bei der Planerstellung unberücksichtigt gelassen. Dies ist auch steuerlich anerkannt.

2.5 Abschreibung und Methodenstetigkeit

Der Grundsatz der Methodenstetigkeit verlangt, an einem einmal festgelegten Abschreibungsplan festzuhalten, sofern nicht besondere Gründe eine Abweichung erfordern. In diesem Fall ist eine berichtspflichtige Methodenänderung gegeben (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

Eine Methodenänderung liegt vor, wenn später angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände nach anderen Methoden abgeschrieben werden als die bereits im Unternehmen befindlichen gleichartigen Vermögensgegenstände.

Keine Methodenänderung liegt dagegen vor, wenn von der degressiven auf die lineare Abschreibung übergegangen wird in dem Jahr, in dem der lineare Abschreibungsbetrag gleich oder erstmals größer ist als der Abschreibungsbetrag nach der zuvor verwandten Methode, und der Übergang zu diesem Zeitpunkt bereits von Anfang an geplant war. Hier wird die Kombinationsform als einheitliche, eigenständige Abschreibungsmethode angesehen, der Übergang somit nicht als Methodenwechsel betrachtet.

2.6 Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)

Aus Vereinfachungsgründen können geringwertige, einer selbständigen Nutzung fähige Vermögensgegenstände des abnutzbaren beweglichen Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter 410 Euro im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung sofort abgeschrieben werden. Sie werden im Jahr der Anschaffung oder Herstellung im Anlagenspiegel als Zugang und als Abgang ausgewiesen. Anlagegüter unter 60 Euro werden im Zugangszeitpunkt gleich als Aufwand verbucht, so dass Aktivierung und Vollabschreibung nicht erforderlich sind.

3 Dokumentation in GuV-Rechnung, Anlagenspiegel und Anhangangaben

3.1 Ausweis in der GuV-Rechnung und im Anlagenspiegel

Planmäßige Abschreibungen sind in der GuV-Position 7a auszuweisen (die allerdings auch die außerplanmäßigen Abschreibungen auf Anlagevermögen aufnimmt). Darüber hinaus sind planmäßige Abschreibungen im Anlagenspiegel enthalten (§ 268 Abs. 2 HGB).

3.2 Anhangangaben

- Im Anhang sind § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB die Abschreibungsmethoden anzugeben.
- Änderungen des Abschreibungsplanes sind anzugeben und zu begründen; ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB).
- Im Anhang sind die Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes (§ 285 Nr. 13 HGB) oder des Verschmelzungsmehrwerts (§ 348 Abs. 2 Satz 2 AktG) anzugeben.

4 Bemessungsgrundlage der Abschreibungen

4.1 Ausgangspunkt planmäßiger Abschreibung

Ausgangspunkt für die planmäßige Abschreibung sowohl nach Handels- wie nach Steuerrecht sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies gilt auch für die Leistungsabschreibung, bei der sich der Betrag der Jahresabschreibung nach dem Anteil der in dieser Zeit „entnommen“ Leistungen in Prozent des Gesamtleistungspotenzials über die Gesamtnutzungsdauer bemisst. Lediglich im internen Rechnungswesen von Unternehmungen kann es aus kostenrechnerischen Gründen sinnvoll sein, die kalkulatorischen Abschreibungen von den Wiederbeschaffungskosten zu berechnen.

Obwohl die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die bedeutsamste Bemessungsgrundlage planmäßiger Abschreibungen sind, gibt es eine Reihe von Fällen, bei denen andere Bemessungsgrundlagen zur Anwendung kommen. Man spricht von „Ersatzbemessungsgrundlagen“.

4.2 Ersatzbemessungsgrundlagen für die Abschreibungsverrechnung

Die wichtigsten Ersatzbemessungsgrundlagen für die Abschreibungen sind in der nachstehenden Tabelle aufgelistet.

Bemessungsgrundlagen von Abschreibungen in Sonderfällen

Art des Sonderfalls	Bemessungsgrundlage
Erwerb auf Rentenbasis	Rentenbarwert
Zurechnung eines Leasinggegenstandes zum Leasingnehmer	Anschaffungskosten, die für den Leasinggeber maßgebend wären, wenn dieser den Gegenstand zu bilanzieren hätte
Tausch	Gemeiner Wert des Tauschgegenstandes
Unentgeltlicher Erwerb	Vorsichtig geschätzter Zeitwert
Entgeltlich erworbene Nießbrauchs- oder Nutzungsrechte	Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers
Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs	Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, handelsrechtlich mit dem Fair Value
Einlage vom Privatvermögen ins Gesellschaftsvermögen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Grundsätzlich Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) ▪ Niedrigere Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre von dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt wurde ▪ Niedrigere Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn es sich bei dem zugeführten Wirtschaftsgut um eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG handelt
Einlage von Sonderbetriebsvermögen ins Gesellschaftsvermögen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ entgeltlich: Marktwert ▪ gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Buchwert, Teilwert, Zwischenwert (Wahlrecht)
Erwerb und Übertragung stiller Reserven bzw. steuerfreier Rücklagen	Die um die übertragenen stillen Reserven bzw. steuerfreien Rücklagen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Zuschüsse	Wahlrecht, ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Berücksichtigung des Zuschusses oder Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug des Zuschusses (R 34 Abs. 2 EStR)
Umwandlung oder Verschmelzung	Teilwert oder Buchwert des Rechtsvorgängers

4.3 Neufestlegung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen nach Plandurchbrechungen

Durchbrechungen des Abschreibungsplanes haben zur Folge, dass eine Neufestlegung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung erforderlich wird.

a) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöhen den Restbuchwert, welcher ggf. unter neuer Schätzung der Nutzungsdauer planmäßig zu verteilen ist.

Beispiel:

Eine Holzbearbeitungsmaschine hat Anschaffungskosten von 100.000 Euro, die voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, es wird linear abgeschrieben. Zu Beginn des vierten Jahres wird ein Zusatzaggregat eingebaut im Wert von 14.000 Euro. Hierdurch ist eine Erweiterung des ursprünglichen Vermögensgegenstandes erreicht (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB), was zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

Die neue Bemessungsgrundlage ermittelt sich dann wie folgt:

	Ursprüngliche Anschaffungskosten	100.000 Euro
./.	<u>Abschreibungen für 3 Jahre (3 * 10.000 Euro)</u>	<u>30.000 Euro</u>
=	Buchwert Ende 03	70.000 Euro
+	<u>Nachträgliche Anschaffungskosten Beginn 04</u>	<u>14.000 Euro</u>
=	Neue Bemessungsgrundlage ab 04	84.000 Euro

Restnutzungsdauer 7 Jahre

Die künftige Abschreibung beträgt

$$84.000 : 7 \text{ Jahre} = 12.000 \text{ Euro pro Jahr}$$

b) Nachträgliche Anschaffungspreisminderungen

Nachträgliche Anschaffungspreisminderungen vermindern die Anschaffungskosten. Die Neufestlegung der Bemessungsgrundlage ist analog zu Fall a) durchzuführen.

c) Außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen

Außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen führen ebenfalls zu Plandurchbrechungen.

Beispiel:

Ein abnutzbares Anlagegut hat Anschaffungskosten von 100.000 Euro. Seine Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, es wird linear abgeschrieben. Nach 3 Jahren kommt ein billigeres Konkurrenzprodukt auf den Markt, was eine außerplanmäßige Abschreibung von 35.000 Euro erforderlich macht.

Nach langen juristischen Verfahren wird das Konkurrenzprodukt im 7. Jahr wegen zu starker Schadstoffbelastung verboten. Der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung ist damit weggefallen; das Unternehmen entschließt sich zu einer Wertaufholung.

(1) Darstellung der Abschreibungsverrechnung bis zur Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung:

	Anschaffungskosten	100.000 Euro
./.	<u>planmäßige Abschreibungen für 3 Jahre</u> <u>(3 * 10.000 Euro)</u>	<u>30.000 Euro</u>
=	Buchwert Ende 03 vor Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung	70.000 Euro
./.	<u>außerplanmäßige Abschreibung</u>	<u>35.000 Euro</u>
=	Buchwert Ende 03 nach Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung	35.000 Euro

Bei einer Restnutzungsdauer von 7 Jahren beträgt die künftige planmäßige Abschreibung
 $35.000 \text{ Euro} : 7 \text{ Jahre} = 5.000 \text{ Euro pro Jahr.}$

(2) Ermittlung der Wertaufholung und der neuen Bemessungsgrundlage:

Um die Wertaufholung und die neue Bemessungsgrundlage ermitteln zu können, muss zuvor der Buchwert errechnet werden, der sich ergeben würde, wenn die außerplanmäßige Abschreibung nie erfolgt wäre.

	Anschaffungskosten	100.000 Euro
./.	<u>planmäßige Abschreibung für 7 Jahre</u> <u>(7 * 10.000 Euro)</u>	<u>70.000 Euro</u>
=	fiktiver Buchwert am Ende 07	30.000 Euro

Ermittlung des tatsächlichen Buchwerts am Ende des 7. Jahres unter Berücksichtigung der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung:

	Anschaffungskosten	100.000 Euro
./.	planmäßige Abschreibung für 3 Jahre (3 * 10.000 Euro)	30.000 Euro
./.	außerplanmäßige Abschreibung Ende 03	35.000 Euro
./.	planmäßige Abschreibung in den Jahren 04 bis 07 (4 * 5.000 Euro)	<u>20.000 Euro</u>
=	Buchwert Ende 07	15.000 Euro

Die Wertaufholung ergibt sich als Differenz zwischen dem fiktiven Buchwert, der sich ohne die außerplanmäßige Abschreibung ergeben würde und dem tatsächlich realisierten niedrigeren Buchwert unter Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibung.

	Fiktiver Buchwert	30.000 Euro
./.	tatsächlicher Buchwert	<u>15.000 Euro</u>
=	Wertaufholung	15.000 Euro

Die neue Abschreibungsbemessungsgrundlage beträgt somit 30.000 Euro (Buchwert Ende 07 + Wertaufholung). Die Restnutzungsdauer beträgt 3 Jahre; damit ist die künftige Abschreibung mit jährlich 10.000 Euro pro Jahr anzusetzen.

d) Teilwertabschreibungen bei Gebäuden

Teilwertabschreibungen bei Gebäuden haben nach einer anderen Berechnung als bei beweglichen Wirtschaftsgütern zu erfolgen. Sie bewirken, dass der feste Abschreibungssatz auf den um die Teilwertabschreibung verringerten Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten solange zur Anwendung kommt, bis das Gebäude abgeschrieben ist. Dies kann zu einer veränderten Abschreibungsdauer führen gegenüber der ursprünglich zu Grunde gelegten Nutzungsdauer (§ 11c Abs. 2 EStDV).

Beispiel:

Ein Unternehmen kauft ein Gebäude für 2.000.000 Euro. Es wird auf eine Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Im 10. Jahr der Nutzung soll in unmittelbarer Nähe des Gebäudes eine Straße gebaut werden, wodurch der beizulegende Wert nachhaltig auf 1.200.000 Euro sinkt.

Ermittlung der Buchwerte am Ende des 10. Jahres:

	Anschaffungskosten	2.000.000 Euro
./.	planmäßige Abschreibungen für 10 Jahre (10 * 50.000 Euro)	500.000 Euro
./.	außerplanmäßige Abschreibung bzw. Teilabschreibung im 10. Jahr	<u>300.000 Euro</u>
=	Buchwert Ende 10. Jahr	1.200.000 Euro

Ermittlung der neuen Bemessungsgrundlage bei einem neuen Gebäude:

Die Abschreibungsgrundlage nach der Teilwertabschreibung beträgt nach § 11c Abs. 2 EStDV:

	Anschaffungskosten	2.000.000 Euro
./.	Teilwertabschreibung	<u>300.000 Euro</u>
=	neue Bemessungsgrundlage	1.700.000 Euro

Die Abschreibung im 11. Jahr beträgt 2,5% von 1.700.000 Euro, also 42.500 Euro.

Der Buchwert im 11. Jahr lautet in Handels- und Steuerbilanz:

	Buchwert Ende 10. Jahr	1.200.000 Euro
./.	planmäßige Abschreibung	<u>42.500 Euro</u>
=	Buchwert 11. Jahr	1.157.500 Euro