

Schriftliche StB-Prüfung 2017: Buchführung und Bilanzierung

Weitere typische Prüfungsfelder beherrschen
und Fallstricke vermeiden

Phelina Sankat, Christian Oelve und Dr. Ingmar Schörck*

Der nachfolgende Beitrag verschafft Ihnen einen Überblick über wesentliche Faktoren für eine erfolgreiche Klausur aus dem Themengebiet der Buchführung und Bilanzierung in der schriftlichen StB-Prüfung 2017. Bereits i. R. der Schwerpunktausgabe zur schriftlichen StB-Prüfung 2016, SteuerStud 8/2016 S. 503 [→AAAAF-77225] (Beitrag) und Beilage 2/2016 zu SteuerStud 8/2016 S. 39 [→FAAAF-77219] (Klausur), haben Nüdling/Schörck allgemeine Herausforderungen und den Aufbau einer Bilanzsteuerrechtsklausur, die Darstellung von Handels- und Steuerbilanz sowie wesentliche typische Prüfungsfelder im Bereich des Bilanzsteuerrechts thematisiert, die nichts an Aktualität eingebüßt haben. Der nachfolgende Beitrag stellt eine Ergänzung hierzu dar und greift aktuelle rechtliche Entwicklungen auf.

NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie hierzu die bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter [→DAAAG-43998].

I. Umlaufvermögen

Die drei typischen Prüfungsfelder – Grundstücke und Gebäude, Rückstellungen und Bp-Anpassung – wurden bereits im Beitrag von Nüdling/Schörck¹ ausführlich thematisiert. Ergänzend hierzu werden im Folgenden die ebenfalls typischen Prüfungsfelder Umlaufvermögen sowie GoB-fremde steuerliche Wahlrechte am Beispiel des § 6b EStG und § 7g EStG behandelt. Beginnen wollen wir mit dem Prüfungsthema Umlaufvermögen:

1. Ansatz dem Grunde nach

Im Gesetz findet sich nur die Definition des Anlagevermögens nach § 247 Abs. 2 HGB. Nach dieser Vorschrift und R 6.1 Abs. 1 Satz 1 EStR sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter zum Umlaufvermögen gehören, wenn sie nicht zum Anlagevermögen gehören. Zum Umlaufvermögen gehören somit Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die bestimmungsgemäß veräußert (umgesetzt), bearbeitet, verarbeitet oder verbraucht werden.

MERKE

Die **Behandlung als Anlage- oder Umlaufvermögen** entscheidet über die weitere Bewertung der Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter. Daher müssen Sie in Ihrer Klausur **immer** eine Aussage hierzu treffen.

Entsprechend § 266 Abs. 2 B. HGB ist das Umlaufvermögen unterteilt in Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere sowie bestimmte flüssige Mittel:

- ▶ Zu den **Vorräten** zählen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen.
- ▶ Bei den **Forderungen** und **sonstigen Vermögensgegenständen** ist wie folgt zu unterscheiden:
 - **Liefer- und Leistungsforderungen** sind Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen, die von dem bilanzierenden Unternehmen bereits erfüllt sind, deren Erfüllung durch den Schuldner aber noch ganz oder teilweise aussteht.
 - In Abgrenzung zu den Liefer- und Leistungsforderungen, sind, auch unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) vom 17.7.2015,² unter den **sonstigen Vermögensgegenständen** gem. § 266 Abs. 2 B. II. 4. HGB z. B. Forderungen auszuweisen, die aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens resultieren.
- ▶ **Wertpapiere** sind, unabhängig davon, ob sie sich im Anlage- oder Umlaufvermögen befinden, übertragbare

* Phelina Sankat, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht. Christian Oelve, Dipl.-Wirtsch.-Ing., Steuerberater, ist Inhaber einer eigenen Kanzlei in Hildesheim und ebenfalls freiberuflicher Dozent bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht und BWL/VWL. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG und dort auch Fachbereichsleiter des Bereichs Bilanzsteuerrecht.

1 SteuerStud 8/2016 S. 503 [→AAAAF-77225].

2 BGBl I S. 1245.

Inhaber- und Orderpapiere. Befinden sich die Wertpapiere im Umlaufvermögen, ist jedoch zu beachten, dass durch einen Wechsel besicherte Liefer- und Leistungsforderungen als solche ausgewiesen werden und dass Schecks zu dem Posten nach § 266 Abs. 2 B. IV. HGB (flüssige Mittel) gehören.

- Abschließend sind **flüssige Mittel** Zahlungsmittel, die unmittelbar zur Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen zur Verfügung stehen. Hierzu gehören insbesondere der Kassenbestand und das Bankguthaben. Zu beachten ist, dass Forderungen und Verbindlichkeiten auf laufenden Konten (bei gleicher Fälligkeit) desselben Kreditinstituts zu saldieren sind.

2. Ansatz der Höhe nach

a) Zugangsbewertung

Für die Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens gilt, dass im Erwerbsfall der Ansatz zu **Anschaffungskosten** und im Herstellungsfall der Ansatz zu **Herstellungskosten** erfolgt (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 255 Abs. 1 und 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sog. primärer Wertmaßstab). Darüber hinaus gelten auch im Umlaufvermögen die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB; insbesondere bleibt der Grundsatz der Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelmäßig bestehen. Im Rahmen der Bewertung kann allerdings von diesem Grundsatz in den folgenden Fällen abgewichen werden:

- Festwerte,
- Gruppenbewertung,
- Durchschnittsbewertung,
- Verbrauchsfolgeverfahren – Lifo (in der Handelsbilanz auch Fifo zulässig).

Bei den genannten Bewertungsvereinfachungsverfahren handelt es sich um alternative Berechnungswege zur Ermittlung der Anschaffungskosten, die nachfolgend näher betrachtet werden:

Für die Bildung eines **Festwerts** sind die grds. Voraussetzungen handels- und steuerrechtlich deckungsgleich (§ 256 Satz 2 i. V. mit § 240 Abs. 3 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). Verfahren und Voraussetzungen zur Bildung eines Festwerts ergeben sich im Einzelnen aus R 5.4 Abs. 3 EStR und H 6.8 [Festwert] EStH.

Gemäß § 240 Abs. 3 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG bestehen folgende **Voraussetzungen** für die Festwertbewertung:

- Erfasste Wirtschaftsgüter werden regelmäßig ersetzt.
- Der Gesamtwert der mit einem Festwert zu bewertenden Wirtschaftsgüter ist von nachrangiger Bedeutung, d. h. er darf an den fünf dem Bilanzstichtag vorangegangenen Bilanzstichtagen im Durchschnitt einen Anteil von 10 % der Bilanzsumme nicht übersteigen.³
- Der Bestand unterliegt in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen.

- Überprüfung des Festwerts für Umlaufvermögen i. d. R. alle drei Jahre durch körperliche Bestandsaufnahme und obligatorische Anpassung des Festwerts bei Abweichung gegenüber dem bisherigen Ansatz von mehr als 10 % nach oben.

Auch bei der **Gruppenbewertung** ergibt sich steuerrechtlich keine Abweichung vom Handelsrecht (§ 256 Satz 2 i. V. mit § 240 Abs. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG; R 6.8 Abs. 4 EStR).

Für die Anwendbarkeit der **Durchschnittsbewertung** muss es sich

- um vertretbare Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens handeln,
- deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wj. im Einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellbar sind (R 6.8 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStR).

Die Durchschnittsbewertung erfolgt steuerrechtlich nach dem einfach „*gewogenen Mittel*“ der im Laufe des Wj. erworbenen und ggf. zu Beginn des Wj. vorhandenen Wirtschaftsgüter (R 6.8 Abs. 3 Satz 3 EStR).

MERKE

Beachten Sie jedoch, dass Sie, nachdem Sie das „gewogene Mittel“ als Anschaffungskosten ermittelt haben, den sog. **Niederwerttest** durchführen müssen. Hier ist zu prüfen, ob der Teilwert dauerhaft niedriger ist als die Anschaffungskosten. Erst dann können Sie die zutreffende Bewertung festlegen (s. hierzu ausführlich unten, Kap. 1.2b)).

FALL 1 ► Klempnermeister Schnittchen (S) ermittelt zum 31.12.03 seinen Bestand an Kupferrohren durch körperliche Bestandsaufnahme mit 100 m. In 03 tätigte er folgende Einkäufe (gesamt: 426 m):

im Mai	80 m	für 8.000 €
im Juli	70 m	für 7.600 €
im September	100 m	für 9.800 €
im Oktober	90 m	für 9.100 €
im Dezember	86 m	für 9.500 € (gesamt: 44.000 €)

Bewertung der Kupferrohre am 31.12.03 nach der Durchschnittsmethode?

LÖSUNG ► Nach dem Durchschnitt der Einkäufe des Jahres 03 ist zum 31.12.03 der Bestand von 100 m zu Anschaffungskosten von (44.000 € : 426 m =) 103,29 € je Meter erworben worden. Der Bilanzansatz beträgt 10.329 €. Der Niederwerttest führt nicht zu einer abweichenden Bewertung, da der Teilwert im Dezember (9.500 € : 86 m =) 110,47 € nicht niedriger als die Anschaffungskosten ist.

3 BfM, Schreiben vom 8.3.1993 - IV B 2 - S 2174 a - 1/93 [LAAAA-77070], BStBl 1993 I S. 276.

Bei dem im **Fall 1** dargestellten Bewertungsverfahren wurde der sog. **Geschäftsjahresdurchschnitt** ermittelt. Dieses Verfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass aus dem Anfangsbestand und den gesamten Zukäufen des Jahres ein gewogener (arithmetischer) Durchschnittspreis gebildet wird, mit dem der Endbestand bewertet wird. Alternativ kann auch der **permanente Durchschnitt** ermittelt werden. Die Besonderheit dieses Verfahrens liegt darin, dass der Durchschnittspreis nicht nur einmal am Ende der Periode, sondern laufend nach jedem Zugang gebildet wird, zu dem dann auch jeder Lagerabgang bewertet wird (gleitend gewogener Durchschnitt). Allerdings ist an dieser Stelle anzumerken, dass dieses Verfahren **u. E. für die Klausur aufgrund der Rechenaufwendigkeit nicht geeignet** ist.

Als **Verbrauchsfolgeverfahren** soll nachfolgend das **Lifo-Verfahren** betrachtet werden. Hintergrund dieses Verfahrens ist, dass es am Bilanzstichtag regelmäßig unmöglich ist, festzustellen, zu welchen Anschaffungskosten die am Bilanzstichtag noch vorhandenen Vorräte einstmals erworben wurden. Zur vereinfachten Ermittlung der Anschaffungskosten bedient man sich daher sog. Verbrauchsfolgeverfahren.

MERKE

Das Prinzip der Verbrauchsfolgeverfahren fußt darauf, schematisch festzulegen, welche Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht wurden, um so festzustellen, welche Wirtschaftsgüter (mit welchen tatsächlichen Anschaffungskosten) am Stichtag noch vorhanden sind.

Mögliche Verbrauchsfolgeverfahren sind:

- ▶ **Fifo = first in – first out:** Bei der Bewertung wird davon ausgegangen, dass die zuerst angeschafften Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter auch zuerst verbraucht wurden.
- ▶ **Lifo = last in – first out:** Bei der Bewertung wird davon ausgegangen, dass die zuletzt angeschafften Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht wurden. Die am Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter sind daher diejenigen des Anfangsbestands und ggf. der ersten Käufe des Jahres.

Handelsrechtlich sind das Lifo- und das Fifo-Verfahren als Verbrauchsfolgeverfahren zulässig (§ 256 Satz 1 HGB). **Steuerrechtlich** hingegen ist allein das Lifo-Verfahren zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG; R 6.9 Abs. 1 EStR).

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG darf das **Lifo-Verfahren** somit nur angewendet werden, wenn nachstehende Voraussetzungen vorliegen:

- ▶ Gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens;
- ▶ Gewinnermittlung nach § 5 EStG;
- ▶ GoB-Entsprechung (d. h. die Fiktion darf nicht vollständig gegen die Realität verstoßen und muss zu einer Vereinfachung führen).

Folglich ist zu beachten, dass bei Handelsware die Anwendung der Lifo-Methode dann unzulässig ist, wenn aufgrund eines im Betrieb eingesetzten EDV-Systems die individuellen Anschaffungskosten ermittelt werden können. Ebenso ist bei verderblichen Vorräten (Haltbarkeit weniger als ein Jahr) die Lifo-Methode nicht anwendbar.

Darüber hinaus ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 2 und 3 EStG:

- ▶ eine Zugangsfiktion bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens (Satz 2);
- ▶ eine Zustimmungsbedürftigkeit seitens des FA bei Abweichung vom in der Steuerbilanz bisher durchgeführten Lifo-Verfahren (Satz 3).

MERKE

Auch hier müssen Sie den **Niederwerttest** durchführen (§ 253 Abs. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; R 6.9 Abs. 6 EStR).

Bei der Bewertung nach der Lifo-Methode ergeben sich zudem **zwei Möglichkeiten** (R 6.9 Abs. 4 EStR):

1. die permanente Lifo-Methode und
2. die Perioden-Lifo-Methode.

Da bei der **permanenten Lifo-Methode** eine ständige mengen- und wertmäßige Erfassung und Zuordnung der Zu- und Abgänge erforderlich ist, ist diese in der Praxis sehr aufwendig. Hingegen wird bei der **Perioden-Lifo** der Endbestand nur zum Ende der Periode bewertet. Daher ist es ausreichend, lediglich die Zugänge laufend aufzuzeichnen. Eine Periode kann dabei z. B. ein Monat, ein Quartal, ein Halbjahr oder ein Geschäftsjahr umfassen. Soweit sich bei der Perioden-Lifo ein den Anfangsbestand übersteigender Endbestand ergibt, ist zu beachten, dass dieser Mehrbestand entweder mit dem Anfangsbestand zu einem Gesamtbestand zusammengefasst werden kann oder dieser Mehrbestand als gesonderter Teilbestand (= Layer) fortgeführt wird. Bei weiteren Bestandserhöhungen wird dann jeweils ein neuer Layer gebildet. Minderbestände werden beginnend beim letzten Layer gekürzt. Auch **bei der Layerbildung** ist ein **Niederwerttest** durchzuführen (R 6.9 Abs. 6 Satz 2 EStR).

b) Stichtagsbewertung

In Bezug auf die Stichtagsbewertung gilt für das Umlaufvermögen das bereits erwähnte **strenge Niederwertprinzip** (sog. sekundärer Bewertungsmaßstab). Deshalb muss statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden

- ▶ der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergebende Wert, wenn er niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB).
- ▶ der beizulegende Wert, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und ein Börsen- oder Marktpreis nicht festgestellt werden kann (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Steuerrechtlich kann der **Teilwert** angesetzt werden, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei der Beurteilung der Frage, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung anzunehmen ist, ist zu berücksichtigen, dass die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch erworben bzw. hergestellt. Da sie also grds. bis zur Bilanzaufstellung verbraucht oder veräußert werden, ist der Wert im Verbrauchs-/Veräußerungszeitpunkt in die Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung zum Bilanzstichtag einzubeziehen. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer (Rz. 16 des Teilwerterlasses⁴). Zusätzliche Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind werterhellende Tatsachen und daher zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG), während allgemeine Marktentwicklungen, z. B. Kursschwankungen von börsennotierten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, nach dem Bilanzstichtag und bis zum Tag der Bilanzaufstellung als wertbegründender Umstand nicht zu berücksichtigen sind (Rz. 19 des Teilwerterlasses). Es gelten im Umlaufvermögen daher die gleichen Grundsätze wie bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen. Die Bagatelgrenze von 5 % ist zu beachten.

In Bezug auf diese Thematik stellt sich das **Zusammenspiel zwischen Handels- und Steuerbilanz** somit wie folgt dar:

Unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist grds. der Börsen- oder Marktpreis bzw. der beizulegende Wert die **handelsrechtliche Bewertungsuntergrenze**; es ist zwingend auf diesen niedrigeren Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB).

Der Teilwert stellt die **steuerrechtliche Bewertungsuntergrenze** dar (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), soweit es sich, wie beschrieben, um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt. Allerdings sind Stpfl. gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG berechtigt, ihr Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch dann anzusetzen, wenn der Teilwert der Wirtschaftsgüter erheblich und voraussichtlich dauernd unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist. Grund hierfür ist, dass § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG lediglich ein Bewertungswahlrecht darstellt. Wird dieses steuerrechtliche Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG abweichend vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt, hat eine Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV zu erfolgen.

Voraussetzung für eine unterschiedliche Vorgehensweise in Handels- und Steuerbilanz ist jedoch, dass das betroffene Wirtschaftsgut für steuerrechtliche Zwecke in ein besonderes, laufend zu führendes **Verzeichnis** aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). Die Ausübung des Abwertungswahlrechts gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

durch Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist allerdings für die Fälle unzulässig, in denen wertlose oder so gut wie wertlose Wirtschaftsgüter vorliegen. Hier hat die Bewertung zwingend mit dem niedrigeren Teilwert zu erfolgen (H 6.8 [Wertlosigkeit] EStH).

Der **BFH**⁵ hat darüber hinaus entschieden, dass bei **festverzinslichen Wertpapieren**, die eine Forderung i. H. des Nominalwerts der Forderung verbrieft, eine Teilwertabschreibung unter ihren Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig ist. Festverzinsliche Wertpapiere sind damit grds. zum Nominalwert zu bewerten. Dies wurde auch in Rz. 21 des Teilwerterlasses bestätigt. Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert wegen gesunkener Kurse ist daher nur zulässig, wenn ein Bonitäts- und Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge besteht und die Wertpapiere bei Endfälligkeit nicht zu ihrem Nennbetrag eingelöst werden können.

Für den Fall, dass ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist, ist der beizulegende Wert/Teilwert für Wirtschaftsgüter, die zum Verkauf bestimmt sind, durch **retrograde Ermittlung**, also Herleitung aus dem Verkaufspreis, zu ermitteln (R 6.8 Abs. 2 Satz 3–5 EStR).

FALL 2 Der Spielzeugeinzelhändler Siegfried Spiel (S) hat am 31.12.02 noch einen Lagerbestand von 100 Stück einer Spielkonsole, die er Anfang 02 für 100 €/Stück (Verkaufspreis 200 €/Stück) angeschafft hatte. Da zum Weihnachtsgeschäft eine neue Generation von Spielkonsolen auf den Markt kam, wird das vorhandene Gerät nicht mehr hergestellt. Den Verkaufspreis musste S bereits im Dezember 02 um 70 €/Stück senken, da am Markt keine höheren Preise zu erzielen waren.

An Lager- und Vertriebskosten wird S in 03 noch durchschnittlich 40 €/Stück bis zum Verkauf aufwenden müssen. S möchte den niedrigeren Teilwert ansetzen. Einen Unternehmergeinn erzielt S in 02 nicht.

S bittet Sie, die bilanzsteuerrechtliche Beurteilung vorzunehmen.

LÖSUNG Ein Marktpreis ist wegen der eingestellten Produktion nicht mehr ermittelbar. Es zeigt sich eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung, da eine Preiserholung bis zum Verkauf nicht zu erwarten ist. Der beizulegende Wert/Teilwert errechnet sich retrograd nach dem erzielbaren Verkaufspreis von (200 €/Stück - 70 €/Stück [Preisherabsetzung] =) 130 €/Stück abzgl. der noch anfallenden Aufwendungen nach dem Bilanzstichtag i. H. von 40 €/Stück mit 90 €/Stück. Weil S in 02 keinen Unternehmergeinn erzielt, sind für diesen Fall beizulegender Wert und Teilwert identisch. Da diese unter den Anschaffungskosten liegen, ist insoweit zwingend in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB auf 90 €/Stück abzuschreiben. Dies ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ebenso möglich. Da S den niedrigeren Teilwert ansetzen möchte, übt er das Wahlrecht zugunsten einer Teilwertabschreibung auf 90 €/Stück aus (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG).

4 BfE, Schreiben vom 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002:002 [BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995, im Folgenden „Teilwerterlass“.

5 BFH, Urteil vom 8.6.2011 - I R 98/10 [IIAAD-89060], BStBl 2012 II S. 716.

HINWEIS

Zur weiteren **Verdeutlichung der retrograden (Teilwert-) Ermittlung** wird auf folgende Hinweise und darin enthaltene **Beispiele** verwiesen: H 6.7 [Retrograde Wertermittlung] EStH und H 6.8 [Beispiele für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, ...] sowie [Retrograde Bewertungsmethode] EStH.

Soweit sich der **Wert** der jeweiligen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wieder **erholt**, besteht sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz eine Zuschreibungspflicht (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. mit Nr. 1 Satz 4 EStG). Ist der beizulegende Wert/Teilwert höher als der letzte Bilanzansatz, muss dieser höhere Wert angesetzt werden. Die Obergrenze bilden hierbei immer die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Auch **Forderungen** des Kaufmanns stellen grds. Umlaufvermögen dar (§ 247 Abs. 2 HGB i. U.), die zu Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen sind. In der Handelsbilanz ist nach dem strengen Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung zwingend mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zum Bilanzstichtag zu bewerten. Werterhellende Tatsachen bis zur Bilanzerstellung sind hierbei zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

MERKE

Der **Wertmaßstab für die Forderungsbewertung** kann nach § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB nur der beizulegende Wert sein. Für Forderungen ergibt sich weder ein Börsen- noch ein Marktpreis, so dass sich das strenge Niederstwertprinzip für diese Vermögensgegenstände keinesfalls aus § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB ergeben kann.

Dieser Ansatz aus der Handelsbilanz entspricht grds. auch den Vorgaben für die Steuerbilanz, mit der Einschränkung, dass nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts weitere Voraussetzung die Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist (vgl. auch H 6.7 [Teilwertabschreibung – 1. Spiegelstrich] EStH i. V. mit dem Teilwerterlass). Nach Rz. 6 und 16 des Teilwerterlasses muss die Wertminderung bis zur Bilanzerstellung (oder bis zum vorigen Ausscheiden der Forderung) anhalten, um von einer Dauerhaftigkeit der Wertminderung ausgehen zu können. Zusätzlich werterhellende Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind in die Beurteilung einer voraussichtlichen Wertminderung bis zum Bilanzstichtag einzubeziehen, während wertbegründende Ereignisse nicht zu berücksichtigen sind.

Als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung dürfen (bei voraussichtlich dauernder Wertminderung) auch **Pauschalwertberichtigungen** auf Forderungen durchgeführt werden. Pauschal- und Einzelwertberichtigungen sind ne-

beneinander möglich, dürfen jedoch nicht auf dieselbe Forderung angewandt werden. Ist nach den Erfahrungen der Vergangenheit mit einer definierten Ausfallwahrscheinlichkeit zu rechnen, ist für die betroffenen Forderungen von einer (dauerhaften) Wertminderung auszugehen. Folge ist, dass dies zwingend nach § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB in der Handelsbilanz und wahlweise gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in der Steuerbilanz im Wege einer pauschalen Abwertung zu berücksichtigen ist. Die Pauschalwertberichtigung ermittelt sich durch Anwendung eines Prozentsatzes auf den Forderungsbestand.

II. GoB-fremde steuerliche Wahlrechte

Das Steuerrecht gewährt aus wirtschafts-, sozial-, konjunktur- und strukturpolitischen Gründen teilweise Wahlrechte, die die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht vorsehen. Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Wahlrechte, überhöhte Abschreibungen vorzunehmen oder besondere Passivposten zu bilden (**subventionelle Steuervergünstigungen**).

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG besteht eine autonome Möglichkeit zur Ausübung dieser Wahlrechte, losgelöst von der handelsbilanziellen Vorgehensweise. Voraussetzung für die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts ist aber nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG die Aufnahme der nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert angesetzten Wirtschaftsgüter (nicht steuerfreie Rücklagen) in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse.

1. Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 und § 253 Abs. 1 HGB sowie § 6 Abs. 1 EStG darf weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz höher bewertet werden, als es den (ggf. fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht (Realisationsprinzip). Gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 7 Abs. 1 EStG sind zwingend planmäßige Abschreibungen/AfA vorzunehmen, selbst dann, wenn der Wert objektiv gestiegen ist. Die Folge ist eine systembedingte Entstehung stiller Reserven in Handels- und Steuerbilanz. Diese stillen Reserven werden, z. B. durch Veräußerung, aufgedeckt. In Höhe dieser aufgedeckten stillen Reserven entsteht ein Gewinn.

Normzweck des § 6b EStG ist es, die Sofortbesteuerung der bei einer Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven zu vermeiden. Durch diese steuerrechtliche Vorschrift soll dem Stpfl. i. R. eines Wahlrechts die Möglichkeit gegeben werden, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ohne sofortige (volle) Steuerbelastung zu veräußern, was ihm wiederum die Möglichkeit eröffnet, den Veräußerungserlös in vollem Umfang zur Finanzierung von Reinvestitionen zu verwenden.

Nach § 6b EStG dürfen also die bei der

- ▶ Veräußerung
- ▶ bestimmter Wirtschaftsgüter
- ▶ des Anlagevermögens

durch Aufdeckung stiller Reserven verwirklichten Gewinne (ggf. teilweise) unter genau definierten Voraussetzungen erfolgsneutral behandelt werden, indem sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- ▶ bestimmter neu angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter

abgezogen werden (§ 6b Abs. 1 EStG).

Die aufgedeckten stillen Reserven können gem. § 6b Abs. 1, 4 und 10 EStG nur unter folgenden **Voraussetzungen** übertragen werden:

- ▶ Das Wirtschaftsgut muss veräußert werden.
- ▶ Nur bei Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter können die Veräußerungsgewinne übertragen werden.
- ▶ Die Übertragung der stillen Reserven ist nur auf bestimmte Wirtschaftsgüter zulässig.
- ▶ Die stillen Reserven können nur in bestimmtem Umfang übertragen werden.
- ▶ Die Wirtschaftsgüter müssen für eine bestimmte Zeit zum Betriebsvermögen (Anlagevermögen) gehört haben.
- ▶ Das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut muss ebenfalls zum Anlagevermögen gehören.
- ▶ Die Buchführung unterliegt bestimmten Anforderungen.

Für die Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 6b EStG muss es sich also um eine **Veräußerung** handeln; der Grund der Veräußerung ist dabei völlig bedeutungslos. Die Veräußerung kann freiwillig oder unter Zwang erfolgt sein (R 6b.1 Abs. 1 Satz 1 EStR). Veräußerung i. S. des § 6b EStG ist somit jede entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Auch der Tausch ist daher eine Veräußerung (R 6b.1 Abs. 1 Satz 3 EStR; vgl. auch H 6b.1 [Tausch] EStH).

Bezüglich der Entstehung stiller Reserven und deren Übertragungsmöglichkeiten auf **nur bestimmte** Anlagegüter (§ 6b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) i. S. von § 6b EStG gilt das Folgende:

Stille Reserven aufgedeckt bei der Veräußerung von ...	Begünstigter Gewinn, zu 100 % übertragbar im Wj. der Veräußerung oder im vorangegangenen Wj. oder in den folgenden vier bzw. sechs Wj. auf folgende angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter:			
	Grund und Boden	Aufwuchs	Gebäude	Binnenschiffe
Grund und Boden	ja	ja	ja	nein
Aufwuchs	nein	ja	ja	nein
Gebäude	nein	nein	ja	nein
Binnenschiffe	nein	nein	nein	ja
Anteilen an Kapitalgesellschaften	... Anteilen an Kapitalgesellschaften (zu 100 %), max. 500.000 €.			
	... Gebäuden (nur der steuerpflichtige Teil des Gewinns; Bezug auf § 3 Nr. 40 und § 3c EStG).			
	... abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (nur der steuerpflichtige Teil des Gewinns; Bezug auf § 3 Nr. 40 und § 3c EStG).			

Veräußerungsgewinne können bis zu 100 % von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der genannten neu angeschafften Wirtschaftsgüter abgezogen werden.⁶ Als Veräußerungsgewinn ergibt sich der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis und Veräußerungskosten einerseits sowie dem Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung andererseits (vgl. § 6b Abs. 2 EStG).

Bei der Prüfung, ob die o. a. Voraussetzungen zur Anwendung von § 6b EStG vorliegen, sollte ein besonderes Augenmerk auf die entsprechende **Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen** gelegt werden. Hierbei ist Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mind. sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben muss (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG; R 6b.3 EStR). Es ist zu beachten, dass die Berechnung des Sechs-Jahres-Zeitraums unterjährig erfolgt und obwohl es sich nicht um eine Frist handelt, die Vorschriften zur Berechnung einer Ereignisfrist (§ 108, §§ 187 und 188 BGB) herangezogen werden. Für die Bemessung der Besitzzeit ist hierbei auf den Stpfl. abzustellen. Die Ermittlung erfolgt **personenbezogen**. Daraus folgt u. a., dass bei einem Stpfl., der mehrere inländische Betriebsstätten oder Betriebe hat, deren Einkünfte zu verschiedenen Einkunftsarten gehören, auch die Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen verschiedener Betriebe oder Betriebsstätten des Stpfl. zusammengerechnet wird (R 6b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR). So werden z. B. i. R. der erfolgsneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen bei Personengesellschaften gem. § 6b Abs. 5 Satz 3 EStG Besitzzeiten für Veräußerungen aus dem Sonderbetriebsvermögen und dem Gesamthandsvermögen zusammengerechnet. Für die Ermittlung der Sechs-Jahresfrist gilt zudem die sog. **Fußstapfentheorie** (R 6b.3 Abs. 5 EStR). Bei Erwerb eines Wirtschaftsguts im Wege der Gesamtrechtsnachfolge rechnet daher die Besitzzeit des Rechtsvorgängers mit. Das gilt bspw. auch in den Fällen des § 6 Abs. 3 und 5 EStG und in Umwandlungsfällen, in denen § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG oder § 12 Abs. 3 UmwStG anzuwenden ist.

Kommt man zum Ergebnis, dass ein Wirtschaftsgut mind. sechs Jahre ununterbrochen zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört, kann i. d. R. davon ausgegangen werden, dass es sich um Anlagevermögen handelt (R 6b.3 Abs. 1 Satz 2 EStR). Es war dazu bestimmt, dauernd dem Betrieb zu dienen. Seine Zuordnung orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung.

Die übrigen Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG werden in den Klausuren i. d. R. nicht problematisiert, sind aber dennoch abzu prüfen. Es handelt sich im Einzelnen um

- ▶ die Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich,
- ▶ die Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zu einer inländischen Betriebsstätte,

⁶ Ausnahme: Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 6b Abs. 10 EStG).

- ▶ die Zugehörigkeit des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte,
- ▶ die Tatsache, dass der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Besteuerung nicht außer Ansatz bleibt und
- ▶ der Abzug sowie Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können.

MERKE

In der **Klausur** sollten Sie das **Gewicht auf die Prüfung der problembehafteten Punkte** legen. Soweit ein **Veräußerungsgewinn entstanden** ist, sind immer die mit der Einhaltung der Sechs-Jahresfrist zusammenhängenden Voraussetzungen zu prüfen. Danach reicht es oft aus, wenn Sie schreiben: „Die übrigen Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG sind ebenfalls erfüllt.“ So sparen Sie Zeit, zeigen aber zugleich, dass Sie die weiteren Tatbestandsmerkmale beachten und diese gedanklich geprüft haben.

Liegen die Voraussetzungen zur Anwendung von § 6b EStG vor, ist die Übertragung der stillen Reserven möglich, bei

- ▶ Gegenwartsinvestitionen,
- ▶ Vergangenheitsinvestitionen und
- ▶ Zukunftsinvestitionen.

Im Fall der **Gegenwartsinvestition** erfolgen Veräußerung und Erwerb im selben Wj. Einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG bedarf es daher nicht. Die aufgedeckten stillen Reserven werden von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts abgezogen. Der Abzug ist von den gesamten in diesem Jahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Dabei ist es unerheblich, ob das Wirtschaftsgut vor oder nach der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist. Der Abzug der stillen Reserven ist in diesem Fall immer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen Anlageguts vorzunehmen. Gemäß § 6b Abs. 6 Satz 1 EStG gelten die um den Abzug nach § 6b EStG geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als (neue) Bemessungsgrundlage für die AfA (R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR).

Gemäß § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG sind auch Investitionen begünstigt, die im Wj. vor der Veräußerung getätigt wurden (**Vergangenheitsinvestition**). Der Vergangenheitsinvestitionszeitraum umfasst das der Veräußerung vorangegangene Wj. Der Abzug gem. § 6b Abs. 1 EStG ist aber immer nur in dem Wj. zulässig, in dem der begünstigte Gewinn entstanden ist, also im Veräußerungsjahr.⁷ Nach § 6b Abs. 5 EStG wird der Abzug hierbei nicht rückwirkend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern im Veräußerungsjahr vom Buchwert am Schluss des Wj. der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen. Es tritt somit keine rückwirkende Änderung des Bilanzansatzes ein (s. auch R 6b.2 Abs. 1 Satz 5 und 6 EStR). Der begünstigte Gewinn ist im Wj. der Veräußerung, also in dem Wj., in dem der

begünstigte Gewinn entstanden ist, zunächst vom Buchwert vor Berücksichtigung weiterer AfA abzuziehen. Bei Gebäuden i. S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist der verbleibende Restwert die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA (R 7.3 Abs. 4 Satz 2 EStR). Bei anderen Gebäuden ergibt sich die Bemessungsgrundlage aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. des Abzugsbetrags nach § 6b EStG (§ 6b Abs. 6 Satz 2 EStG). Genauso ist auch vorzugehen, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres erfolgen.

Die letzte Möglichkeit ist die Übertragung der stillen Reserven bei **Zukunftsinvestitionen**. Hier müssen die aufgedeckten stillen Reserven in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden (§ 6b Abs. 3 EStG). Die Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG ist nur im Wj. der Veräußerung zulässig. Sie kann nicht in der Steuerbilanz eines späteren Wj. erstmalig gebildet werden. Der Zeitraum, innerhalb dessen die Rücklage auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut übertragen werden kann, beträgt gem. § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG grds. vier Jahre und für Gebäude – unter bestimmten Voraussetzungen – sechs Jahre (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EStG). Dieser Zeitraum⁸ rechnet – im Unterschied zur Zugehörigkeitsvoraussetzung – immer nach Wj. Ein weniger als zwölf Monate umfassendes Rumpf-Wj. zählt i. d. S. daher bereits als ein Jahr.⁹ Erfolgte keine Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven, ist die Rücklage spätestens am Schluss des vierten auf Ihre Bildung folgenden Wj. aufzulösen. Eine Ausnahme gilt nur, wenn an diesem Stichtag bereits mit der Herstellung von Gebäuden begonnen wurde, soweit hierfür ein Abzug in Betracht kommt. In diesem Ausnahmefall ist die Rücklage spätestens zum Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wj. aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG).¹⁰

Soweit der Stpfl. den begünstigten Veräußerungsgewinn i. S. des § 6b EStG nicht von Reinvestitionen abgezogen hat (**fehlende Reinvestition**), sondern die gebildete Rücklage freiwillig vorzeitig oder wegen Fristablaufs, also i. d. R. zum Schluss des vierten (oder sechsten) auf ihre Bildung folgenden Wj., gewinnerhöhend auflöst (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG), hat der Stpfl. den Gewinn des Auflösungs-Wj. für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufzulösenden Rücklagenbetrags zu erhöhen (§ 6b Abs. 7 EStG). Durch diese Vorschrift wird sichergestellt, dass – bei fehlender Reinvestition – der Gewinnzuschlag für jedes volle Wj. erhoben wird, in dem die Rücklage bestanden hat, und zwar unabhängig davon, in welchem Wj. der Stpfl. die § 6b-Rücklage auflöst (s. dazu auch R 6b.2 Abs. 5 EStR). Dadurch soll erreicht werden, dass der Zinsvorteil aus der Steuerstundungswirkung – zumindest teilweise – wieder aufgehoben wird. Zu beachten ist, dass eine Erfassung des Zuschlags in der Buchführung nicht erfolgt. Der Gewinnzu-

7 BFH, Urteil vom 14.11.1990 - X R 85/87 (E:GAAAA-93545), BStBl 1991 II S. 222.

8 Achtung: keine Frist i. S. des § 108 AO, sondern nur ein abstrakter Zeitraum!

9 Wegen der Zeiträume hinsichtlich der Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen und der Übertragung bzw. Auflösung der Rücklage bei Übertragungen i. R. der städtebaulichen Sanierung s. § 6b Abs. 8 und 9 EStG.

10 Zu den Besonderheiten bei den Rücklagen gem. § 6b EStG im Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart s. R 6b.2 Abs. 11 EStR.

schlag wird – nur für Besteuerungszwecke – außerhalb der Buchführung dem Gewinn hinzugerechnet.

In Bezug auf den **Bilanzausweis** erfolgt der Abzug nach § 6b EStG, d. h. die steuerrechtliche Abschreibung, in der Steuerbilanz vom aktivierten Wert des begünstigten Wirtschaftsguts.

MERKE

Beachten Sie in der **Klausur**, dass bzgl. des **Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG** weder eine Buchung noch ein Hinweis auf § 60 Abs. 2 EStDV erfolgen darf. Es ist lediglich eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum steuerlichen Gewinn zu vermerken.

Allgemein ist in Bezug auf die **Buchung in der Steuerbilanz** anzumerken, dass es für die Buchführung unzulässig ist, Veräußerungsgewinne mit steuerrechtlichen Abschreibungen i. S. des § 6b EStG „innerhalb“ der Bilanz zu verrechnen. Dies ergibt sich daraus, dass Aufwendungen und Erträge nicht saldiert werden dürfen (Bruttoprinzip der GuV, Verrechnungsverbot, vgl. § 5 Abs. 1a Satz 1 EStG). Auch in der Vorschrift des § 6b Abs. 3 EStG wird von der Anwendung des Brutto-Prinzips ausgegangen. Dies ergibt sich auch aus den entsprechenden Gesetzespassagen.

Hinsichtlich der **AfA** nach einem § 6b EStG-Abzug ist festzuhalten, dass ein Abzug nach § 6b EStG die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter unverändert lässt. Dies hat insbesondere in Zuschreibungsfällen Bedeutung, da sonst eine Bilanzierung über den „buchmäßigen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen würde. Die Begriffsdefinitionen des § 255 Abs. 1 und 2 HGB, H 6.2 [Anschaffungskosten] EStH und R 6.3 EStR bleiben vom Abzug steuerrechtlicher Abschreibungen unberührt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts ändern sich auch durch die in R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR aufgeführten Übertragungsvorgänge nicht. Demzufolge erfolgt die Übertragung der stillen Reserven durch Vornahme einer steuerrechtlichen Abschreibung. Die sich dann ergebende Zwischensumme stellt die AfA-Bemessungsgrundlage dar (§ 6b Abs. 6 EStG und R 7.3. Abs. 4 Satz 1 EStR).

2. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach § 7g EStG

Die Regelungen des § 7g Abs. 1–4 EStG ermöglichen es Stpfl., das Abschreibungspotenzial für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ein Wj. vor der Investition vorzuziehen. **Normzweck des § 7g EStG** ist somit eine verbesserte steuerliche Begünstigung der Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Betriebe bei gleichzeitiger Vereinfachung der gesetzlichen Regelungen. Darüber hinaus beinhalten die Regelungen aber auch Maßnahmen zur Vermeidung von Missbrauchspotenzial.

Zu beachten ist, dass § 7g EStG im Zuge des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015¹¹ geändert wurde. Im Wesentlichen wird seither auf die Funktionsbezeichnung des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten

Wirtschaftsguts verzichtet. Dies führt zu einer Vereinfachung, mit dem vorrangigen Ziel des Bürokratieabbaus. § 7g EStG n. F. ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in **nach dem 31.12.2015 endenden Wj.** in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 Satz 1 EStG).

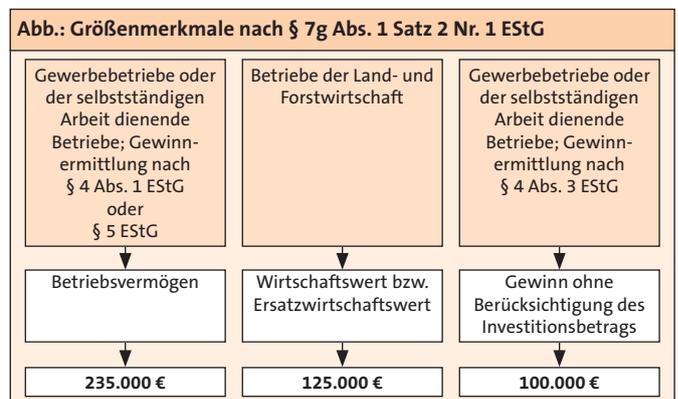
§ 7g EStG beinhaltet zum einen den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG und zum anderen die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG:

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gem. **§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG** ist zunächst, dass es sich um die zukünftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts handeln muss. D. h. der Investitionsabzugsbetrag kann ausschließlich für die künftige Anschaffung oder Herstellung von

- ▶ abnutzbaren,
- ▶ beweglichen
- ▶ Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden,
- ▶ die mind. bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung/Herstellung folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben und
- ▶ ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Begünstigt ist nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG der „**Steuerpflichtige**“. Das sind **natürliche oder juristische Personen** unabhängig davon, ob sie beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die jeweiligen Betriebe aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine i. d. S. werbende Tätigkeit ausüben. Hinsichtlich der Personengesellschaften und Gemeinschaften wird in § 7g Abs. 7 EStG klargestellt, dass für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt. Dabei ist das gesamte steuerliche Betriebsvermögen (Gesamthandsvermögen, Sonderbetriebsvermögen) als Einheit zu betrachten.¹²

Darüber hinaus kann der Investitionsabzugsbetrag nur in Anspruch genommen werden, wenn am Schluss des Wj., in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschritten werden (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG):



11 BGI 2015 I S. 1834.
 12 BMF, Schreiben vom 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 [→TAAAG-41398], BStBl 2017 I S. 423, Rz. 4.

Weitere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags sind:

- ▶ Das begünstigte Wirtschaftsgut muss voraussichtlich mind. bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs verbleiben und ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mind. 90 %, betrieblich genutzt werden (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG).¹³
- ▶ Der Stpfl. muss die Summe der Abzugsbeträge (und der hinzuzurechnenden bzw. rückgängig zu machenden Beträge) nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen elektronisch übermitteln (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG).

Eine **schädliche Verwendung** liegt vor, wenn die Verbleibensvoraussetzung nicht erfüllt ist. Dies ist der Fall, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der Verbleibensfrist

- ▶ veräußert,
- ▶ für einen Zeitraum von mehr als drei Monaten vermietet, verpachtet oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen,
- ▶ in einen anderen Betrieb,
- ▶ in eine ausländische Betriebsstätte,
- ▶ in das Umlaufvermögen oder
- ▶ in das Privatvermögen überführt, übertragen oder eingebracht wird.¹⁴

Soweit die Voraussetzungen zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags vorliegen, darf der Investitionsabzugsbetrag **i. H. von bis zu 40 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abgezogen werden. Die Summe der Beträge, die im Wj. des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wj. insgesamt abgezogen werden können, soweit diese nicht wieder hinzugerechnet oder rückgängig gemacht wurden, ist auf 200.000 € begrenzt (§ 7g Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Begrenzung gilt für jeden Betrieb. Soweit im Erstjahr der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags der gesetzlich zulässige Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wurde, kann innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums eine Aufstockung bis zum gesetzlichen Höchstbetrag erfolgen.¹⁵

Die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags erfolgt gewinnmindernd **außerhalb der Steuerbilanz** bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (kein Fall von § 60 Abs. 2 EStDV). Zudem können Investitionsabzugsbeträge auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht (§ 7g Abs. 1 Satz 3 EStG).

In Bezug auf die **Auflösung** des Investitionsabzugsbetrags ist zwischen der Rechtslage für **vor dem 1.1.2016** gebildete Abzugsbeträge und der Rechtslage für **nach dem 31.12.2015** gebildete Abzugsbeträge zu unterscheiden:

Bei **vor dem 1.1.2016** gebildeten Abzugsbeträgen *ist* im Wj. der Anschaffung oder Herstellung der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag i. H. von 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten außerbilanziell gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Bei **nach dem 31.12.2015** gebildeten Abzugsbeträgen besteht diesbzgl. ein Wahlrecht („*kann*“). Die Hinzurechnung darf den abgezogenen Investitionsabzugsbetrag in beiden Fällen

nicht übersteigen. Darüber hinaus *können*, ebenfalls in beiden Varianten, die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts zusätzlich um bis zu 40 % gewinnmindernd herabgesetzt werden. Diese Abschreibung ist in der Steuerbilanz buchmäßig zu erfassen und auf die o. g. tatsächliche Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags beschränkt (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG).

Bei dieser zusätzlichen Abschreibung handelt es sich um ein GoB-fremdes steuerliches Wahlrecht, das – unabhängig von der Behandlung in der Handelsbilanz – nur in der Steuerbilanz ausgeübt wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG). Einzige materiell-rechtliche Voraussetzung ist die Aufnahme des in der Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweichend bilanzierten Wirtschaftsguts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG).

Die **Bemessungsgrundlage für die AfA**, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. von § 6 Abs. 2 und 2a EStG werden um diesen bilanziellen Herabsetzungsbetrag verringert (§ 7g Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. EStG).

Nachdem die Voraussetzungen zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags und dessen Berücksichtigung betrachtet wurden, stellt sich die Frage, was passiert, wenn die Investition ausbleibt oder die Verbleibens- und Nutzungsfristen nicht eingehalten werden:

Bei einer **ausbleibenden Investition** wird die Berücksichtigung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG gem. § 7g Abs. 3 EStG rückgängig gemacht, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- ▶ Die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts erfolgt nicht innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums.
- ▶ Die bei der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags zugrunde gelegten geschätzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten waren höher als die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts (Restbetrag). Die rückwirkende Hinzurechnung hinsichtlich des Restbetrags entfällt nur dann, wenn innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. von § 255 Abs. 1 und 2 HGB für das begünstigte Wirtschaftsgut anfallen oder in diesem Zeitraum ein weiteres begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird und hierfür eine Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG vorgenommen wird.

Die jeweilige Korrektur erfolgt im Jahr der Inanspruchnahme, d. h. die Veranlagung des Wj., in dem der Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt wurde, ist entsprechend zu korrigieren. Hierbei wird der ursprüngliche Abzug in diesem

13 BMF, Schreiben vom 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 [TAAAG-41398], BStBl 2017 I S. 423, Rz. 42.

14 BMF, Schreiben vom 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 [TAAAG-41398], BStBl 2017 I S. 423, Rz. 38.

15 BFH, Urteil vom 12.11.2014 - X R 4/13 [HAAAE-83694], BStBl 2016 II S. 38.

VZ rückgängig gemacht, was zu einer entsprechenden Gewinnerhöhung führt. § 7g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG enthalten diesbzgl. eine eigenständige Korrekturvorschrift (mit Ablaufhemmung für die Verjährung). Als Folge kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderungen gem. § 233a AO ergeben.

Wird das begünstigte Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt oder wird der Betrieb veräußert oder aufgegeben (**Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen**), treten folgende Rechtsfolgen¹⁶ ein:

- ▶ Rückgängigmachung der Herabsetzung der Anschaffungs-/ Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG;
- ▶ Rückgängigmachung der außerbilanziellen Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG;
- ▶ Korrektur der Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG.

Auch für diese Fälle enthält **§ 7g Abs. 4 EStG** eine eigenständige Korrekturvorschrift. Zu beachten ist dabei, dass der Zinslauf für die Steuernachforderungen, abweichend von § 233a Abs. 2a AO, insoweit 15 Monate nach Ablauf des Kj. beginnt, in dem die Steuer entstanden ist. Eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags unterbleibt zunächst. Erst wenn nach Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. keine Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgt ist, ist eine Korrektur vorzunehmen (§ 7g Abs. 3 Satz 1 EStG).

Unabhängig von der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags kann unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG wahlweise eine **Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG** in Anspruch genommen werden. Auch derartige Sonderabschreibungen kennt das Handelsrecht nicht. Diese sind daher ebenfalls ausschließlich in der Steuerbilanz abzubilden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG).¹⁷ Wie auch beim Investitionsabzugsbetrag ist **Ziel** dieser Sonderabschreibung i. S. von § 7g Abs. 5 EStG eine verbesserte steuerliche Begünstigung der Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Betriebe.

Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG können in Anspruch genommen werden für die

- ▶ Anschaffung oder Herstellung
- ▶ abnutzbarer
- ▶ beweglicher Wirtschaftsgüter
- ▶ des Anlagevermögens.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG ist, dass

- ▶ der Betrieb zum Schluss des Wj., das der Anschaffung oder Herstellung vorausgeht, die Größenmerkmale gem. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschreitet (§ 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG) **und**
- ▶ das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. verbleibt **und**

- ▶ das Wirtschaftsgut in der Zeit ausschließlich oder fast ausschließlich (d. h. zu mind. 90 %) betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG).

MERKE

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach **§ 7g Abs. 5 EStG** ist es **nicht** erforderlich, dass zuvor ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen wurde.

Die Sonderabschreibung kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und in den vier folgenden Jahren neben der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG vorgenommen werden (**Begünstigungszeitraum**). Sie beträgt bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ggf. nach Abzug eines Investitionsabzugsbetrags (§ 7g Abs. 5 EStG, **Prozentsatz**). Der gewählte Abschreibungsbetrag hat keinen Einfluss auf die Höhe der planmäßigen AfA und wird – der oben benannten Zielsetzung entsprechend – zusätzlich gewinnmindernd berücksichtigt. Da es sich um die Ausübung eines GoB-fremden steuerlichen Wahlrechts handelt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG), unterliegt das betroffene Wirtschaftsgut der Aufzeichnungspflicht des § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

AUTOREN



Phelina Sankat,
Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht.



Christian Oelwe,
Dipl.-Wirtsch.-Ing., Steuerberater, ist Inhaber einer eigenen Kanzlei in Hildesheim und freiberuflicher Dozent bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht und BWL/VWL.



Dr. Ingmar Schörck,
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG und dort auch Fachbereichsleiter des Bereichs Bilanzsteuerrecht.

¹⁶ BMF, Schreiben vom 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 [TAAAG-41398], BStBl 2017 I S. 423, Rz. 50–53.

¹⁷ Vgl. auch Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 274 HGB, Rz. 158.