



Universität Potsdam

Martin Richter

Das Sachanlagevermögen

first published in:
Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen : HdJ / beratende
Hrsg.: Klaus v. Wysocki ... Köln : O. Schmidt, 1984-. - Losebl.-Ausg., ISBN
3-504-35110-1, HdJ Abt. II / 1 Januar 1990

Postprint published at the Institutional Repository of the Potsdam University:
In: Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 3
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/3890/>
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-38908>

Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 3

Das Sachanlagevermögen

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	Rn
A. Vorbemerkungen	1
B. Begriff und Abgrenzung	
I. Begriff des Anlagevermögens und seine Bedeutung	10
II. Abgrenzung zum Umlaufvermögen	16
III. Abgrenzung zu anderen Posten des Anlagevermögens	24
IV. Einzelfragen	25
C. Bestandsnachweis	31
I. Allgemeines Bestandsverzeichnis (Anlagenverzeichnis)	33
II. Besondere Bestandsverzeichnisse	41
III. Einzelfragen	44
D. Ausweis	
I. Vertikale Gliederung	60
1. Anwendungsbereich des Gliederungsschemas nach § 266 HGB	60
2. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung von Kapitalgesellschaften	65
3. Inhalt der Bilanzposten	72
a) Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken (A II 1)	72
b) Technische Anlagen und Maschinen (A II 2)	84
c) Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (A II 3)	87
d) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (A II 4)	89
II. Horizontale Gliederung (Anlagespiegel)	100
1. Allgemeines	100
2. Gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten	107
3. Zugänge	109
4. Abgänge	121
5. Umbuchungen	125
6. Zuschreibungen des Geschäftsjahres	128
7. Gesamte (kumulierte) Abschreibungen	130

	Rn
8. Buchwert zum Bilanzstichtag/Buchwert zum Bilanzstichtag des Vorjahres	133
9. Abschreibungen des Geschäftsjahres	134
III. Wertberichtigungen (indirekte Abschreibungen)	135
 E. Bewertung	
I. Verhältnis zum früheren Recht	150
II. Bewertungsgrundsätze und Rechtsformbesonderheiten	152
1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze	152
2. Bewertungsgrundsätze für Nicht-Kapitalgesellschaften	168
3. Bewertungsgrundsätze für Kapitalgesellschaften	171
4. Steuerrecht	172
III. Bewertung der Zugänge	180
1. Anschaffungskosten	180
2. Herstellungskosten	188
3. Einzelfragen	192
IV. Berücksichtigung von Wertminderungen	210
1. Planmäßige Abschreibungen	210
a) Übersicht	210
b) Festlegung der Abschreibungsmethode	215
c) Schätzung der Nutzungsdauer	222
d) Schätzung eines Restwertes	229
e) Einzelfragen	232
2. Wertbedingte außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB	250
3. (Mehr-)Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ nach § 253 IV HGB	260
4. Steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen nach § 254 HGB	270
5. Beibehaltungswahlrecht und Wertaufholungsgebot	278
a) Nicht-Kapitalgesellschaften	278
b) Kapitalgesellschaften	287
c) Ausweis von Zuschreibungen im Jahresabschluß	294
6. Festbewertung	300
 F. Zusammenhänge mit anderen Posten der Bilanz und GuV, mit Angaben im Anhang sowie mit dem Lagebericht	
I. Vorbemerkung/Rechtsformbesonderheiten	320
II. Zusammenhänge mit anderen aktivischen Bilanzposten	321
III. Zusammenhänge mit Passiva und Haftungsverhältnissen	322
1. Andere Gewinnrücklagen	322
2. Sonderposten mit Rücklageanteil	322
3. (Andere) Rückstellungen	326
4. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	327

	Rn
5. Rückstellung für unterlassene Abraumbeseitigung	330
6. Aufwandsrückstellungen	331
7. Rückstellung für latente Steuern	335
8. Verbindlichkeiten	339
9. Haftungsverhältnisse (§§ 251, 268 VII HGB)	341
IV. Zusammenhänge mit Posten der GuV	342
1. Andere aktivierte Eigenleistungen (Posten Nr. 3)	342
2. Sonstige betriebliche Erträge (Posten Nr. 4)	343
3. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (Posten Nr. 7a)	345
4. Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten Nr. 8)	346
5. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen (Posten Nr. 15 und 16)	348
V. Zusammenhänge mit Angaben im Anhang	349
1. Zweck/Ziele und allgemeine Anforderungen	349
2. Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 II Nr. 1, 2 und 5 HGB)	354
a) Allgemeines	354
b) Einzelfragen zur Bilanzierung	359
c) Einzelfragen zur Bewertung	360
3. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§§ 284 II Nr. 3, 265 I HGB)	368
4. Einfluß steuerrechtlich motivierter Bewertungen auf das Jahresergebnis (§ 285 Nr. 5 HGB)	373
5. Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 HGB)	377
VI. Zusammenhänge mit dem Lagebericht	379
 G. Prüfung	
I. Vorbemerkungen	390
II. Prüfungsziele und Prüfungstechnik	393
III. Prüfung des Internen Kontrollsystems	400
IV. Prüfung der Bestandsnachweise	402
V. Prüfung der Zugänge	407
VI. Prüfung des Ausweises	412
VII. Prüfung der Abgänge und der Erträge und Verluste aus Anlagenabgängen	416
VIII. Prüfung der Abschreibungen	421
IX. Prüfung der Zuschreibungen	425
X. Prüfung der Angaben im Anhang	428

	Rn
H. Anlagen: Stellungnahmen des IDW; Einkommensteuer-Richtlinien	
1. HFA 7/1952: Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens	450
2. HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen von Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand	451
3. HFA 1/1989: Zur Bilanzierung beim Leasinggeber	452
4. NA 2/1966: Geringwertige und kurzlebige Anlagegüter	453
5. WFA 1/1972: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Bauverträgen . .	454
6. WFA 1/1981: Abschreibungen auf Wohngebäude in der Handelsbi- lanz von Wohnungsunternehmen	455
7. EStR Abschn. 13b: Gebäudeteile, die selbständige Wirtschaftsgüter sind	456
8. EStR Abschn. 31: Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlage- vermögens	457
9. EStR Abschn. 31c Abs. 12: Rückstellungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung	458
10. EStR Abschn. 32: Anlagevermögen und Umlaufvermögen	459
11. EStR Abschn. 32a: Anschaffungskosten	460
12. EStR Abschn. 33 Abs. 7: Herstellungskosten (Finanzierungskosten) . .	461
13. EStR Abschn. 34: Zuschüsse für Anlagegüter	462
14. EStR Abschn. 35: Stille Rücklagen, Rücklagen für Ersatzbeschaffung .	463
15. EStR Abschn. 40: Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgü- ter	464
16. EStR Abschn. 42: Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden (Allgemei- nes)	465
17. EStR Abschn. 42a: Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden in Sonder- fällen	466
18. EStR Abschn. 43: Absetzung für Abnutzung bei beweglichen und im- materiellen Wirtschaftsgütern sowie bei unbeweglichen Wirtschafts- gütern, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind	467
19. EStR Abschn. 86 Abs. 1–3, 5: Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer	468
20. EStR Abschn. 157: Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand . . .	469

Literaturverzeichnis

- Die Abschlußprüfung der mittelgroßen GmbH*, Hrsg. IDW, Düsseldorf 1989.
- Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Band 1: Rechnungslegung (§§ 148–160, 311–313 AktG 1965, § 14 EG), Stuttgart 1968, Band 2: Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe (§§ 161–178, 256–261 AktG 1965), Stuttgart 1971 (zitiert: ADS, 4. Aufl.), 5. Aufl., Loseblattausgabe, Stand: 6. Teillieferung (zitiert: ADS, 5. Aufl.).
- Aktiengesetz Großkommentar*, 3. Aufl., Band 2 (§§ 161–178), Berlin 1970.
- Albach, Horst*, Steuerliche Probleme der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, in: StbJb. 1973/74, Köln 1974, S. 265–299.
- Anders, Josef*, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung im Spiegel des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB 1984, S. 1270–1271.
- Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, in: BB 1989, S. 1384–1385.
- Arbeitskreis Ludewig* der Schmalenbach-Gesellschaft, Die Vorratsinventur, Köln/Opladen 1967 (zitiert: Vorratsinventur).
- Baetge, Jörg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, in: HWR, Stuttgart 1981, Sp. 702–714.
- Baetge, Jörg/Ballwieser, Wolfgang*, Ansatz und Ausweis von Leasingobjekten in Handels- und Steuerbilanz, in: DBW 1978, S. 3–19.
- Baetge, Jörg/Fischer, Thomas R.*, Zur Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung nach neuem Recht, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 175–201.
- Baetge, Jörg/Hense, Heinz*, Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, in: DStZ 1987, S. 378–392.
- Ballwieser, Wolfgang*, Sind mit der Generalklausel zur Rechnungslegung auch neue Prüfungspflichten verbunden?, in: BB 1985, S. 1034–1043.
- Abschreibung, in: HURB, Köln 1986, S. 29–38.
- Baumann, Karl-Hermann*, Bilanzierung latenter Steuern nach neuem Recht, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Hrsg. W. Mellwig u. a., Wiesbaden 1988, S. 105–120 (zitiert: latente Steuern).
- Baumbach/Duden/Hopt*, Handelsgesetzbuch, 27. Aufl., München 1987.
- Baumbach/Hueck*, GmbH-Gesetz, 15. Aufl., München 1988.
- Beck'scher Bilanz-Kommentar*, Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, München 1986 (zitiert: Beck'scher BilKomm.).
- Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, Hrsg. E. Castan u. a., Loseblattausgabe, Stand: 2. Ergänzungslieferung (Aug. 1988) (zitiert: Beck HdR).
- Beisse, Heinrich*, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für G. Döllner, Hrsg. B. Knobbe-Keuk u. a., Düsseldorf 1988, S. 25–44 (zitiert: Generalnorm).
- Berlage, Hans*, Die Bedeutung von Bilanzansatz- und Ergebnisdifferenzen für die Bemessung latenter Steuern, in: BB 1987, S. 867–868.
- Berndsen, Hans-Peter*, Unternehmenspublizität in Deutschland: Stand der empirischen Forschung, in: DBW 1978, S. 121–134.
- Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf-Köln-Münster*, Teil I, Konten: Abschreibungen, AfA, Festwerte, Teilfertige Arbeiten, Zuschüsse, Loseblattausgabe, Stand August 1989.

- Bezold, Andreas*, Objektivierung der Währungsumrechnung – Zur Frage des maßgeblichen Wechselkurses, in: DB 1987, S. 2213–2217.
- Biener, Herbert*, Die Rechnungslegung der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien nach der Bilanzrichtlinie der EG, in: AG 1978, S. 251–260.
- Biener, Herbert/Berneke, Wilhelm*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986 (zitiert: BiRiLiG).
- Bleckmann, Albert*, Gemeinschaftsrechtliche Probleme des Entwurfs des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB 1984, S. 1525–1526.
- Die Richtlinie im Europäischen Gemeinschaftsrecht und im Deutschen Recht, in: HURB, Köln 1986, S. 11–28.
- Biener, Herbert*, AG, KGaA, GmbH, Konzerne, Köln 1979 (zitiert: AG).
- Blödtner, Wolfgang*, Bilanzsteuerrecht-Seminar, Teil 4: Bewertungsverfahren, in: BBK Fach 18, S. 197–206 (vom 3. 12. 1983).
- Bockholt, Ernst*, Bemessungsgrundlage für Ermittlung der Abschreibungen beim Kauf älterer Eigentumswohnungen, in: DB 1983, S. 150–151.
- Bohn, Horst*, Die Behandlung von Modernisierungskosten in der Handelsbilanz, in: WPg 1983, S. 137–145.
- Bonner Handbuch der Rechnungslegung*, Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses, Hrsg. Max A. Hofbauer u. a., Loseblattwerk: Stand 2. Aktualisierung, April 1988 (zitiert: BHR).
- Bordewin, Arno*, Steuervergünstigungen, Zuschreibungen und Teilwertabschreibungen in Handels- und Steuerbilanz, in: FR 1986, S. 281–286.
- Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach neuem Recht, in: DStZ 1986, S. 79–91.
- Latente Steuern im Einzelabschluß der Kapitalgesellschaft, in: DStZ 1987, S. 443–448.
- Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: DStR 1988, S. 668–670.
- Brezing, Klaus*, „True and fair view“, Vollständigkeitsgebot und Ausweis des vollen Gewinns, in: DB 1981, S. 701–703.
- Zur Rückstellung für unterlassene Instandhaltung im Handels- und Steuerrecht, in: FR 1984, S. 349–355.
- Der Gegenstand der Bilanzierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. I/4, Köln 1985 (zitiert: HdJ, Abt. I/4).
- Briese, Ulrich*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Erwerb von Gegenständen des Anlagevermögens, in: DB 1983, S. 846–848.
- Budde, Wolfgang/Dieter/Förschle, Gerhart*, Das Verhältnis des „True and Fair View“ zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zu den Einzelrechnungslegungsvorschriften, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Hrsg. W. Mellwig u. a., Wiesbaden 1988, S. 27–45 (zitiert: True and Fair View).
- Bundessteuerberaterkammer*, Empfehlungen zur Gliederung des Jahresabschlusses von Kaufleuten, die ihr Unternehmen nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betreiben und die auch nicht unter die Vorschriften des Publizitätsgesetzes fallen, in: StB 1988, Heft 2, S. 46–48.
- Bundestags-Drucksache IV/2865*, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Handelsgesetzbuches und der Reichsabgabenordnung.

- Bundestags-Drucksache 10/317*, Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz).
- Bundestags-Drucksache 8/4035*, Bericht der Bundesregierung über die steuerliche Behandlung der Umwandlungen von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung.
- Bundestags-Drucksache 10/4268*, Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) – Drucksache 10/317 – (und) Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Drucksache 10/3440.
- Burkhardt, Dietrich*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, Düsseldorf 1988 (zitiert: Fremdwährungsgeschäfte).
- Castan, Edgar*, Anschaffungskosten, Prüfung der, in: HWRev, Stuttgart 1983, Sp. 17–30.
- Castan, Edgar*, Die Erläuterung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Börsengesellschaften in den Geschäftsberichten, in: DB 1969, S. 269–272 und S. 315–318.
- Rechnungslegung der Unternehmung, 2. Aufl., München 1984 (zitiert: Rechnungslegung).
- Claussen, Carsten P.*, Zum Stellenwert des § 264 Abs. 2 HGB, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für R. Goerdeler, Hrsg. H. Havermann, Düsseldorf 1987, S. 79–92 (zitiert: Stellenwert).
- Claussen, Carsten P./Korth, Michael-H.*, Zum Grundsatz der Bewertungstetigkeit in Handels- und Steuerrecht, in: DB 1988, S. 921–927.
- Clemm, Hermann*, Zur Behandlung außergewöhnlicher rechtlicher Gestaltungsformen im Jahresabschluß (Beispielfälle: Pensionsgeschäfte und Leasing), in: WPg 1970, S. 177–184.
- Bilanzpolitik und Ehrlichkeits- („true and fair view“-)Gebot, in: WPg 1989, S. 357–366.
- Clemm, Hermann/Pankow, Max*, Die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen i. S. v. § 254 HGB als Mehrbeträge gegenüber den Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 bis 3 HGB, in: ZfB-Ergänzungsheft 1/1987, S. 83–93.
- Coenenberg, Adolf Gerhard*, Gliederungs-, Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen bei der Anpassung des Einzelabschlusses an das Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: DB 1986, S. 1581–1589.
- Aufwandsrückstellungen für Substanzerhaltung? in BB 1986, S. 910–911.
- Coenenberg, Adolf G./Hille, Klaus*, Latente Steuern, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. I/13, Köln 1987 (zitiert: HdJ, Abt. I/13).
- Latente Steuern, Prüfung der, in: HWRev, Stuttgart 1983, Sp. 911–922.
- Crezelius, Georg*, „Aktienrechtliches Eigentum“ – Zur Bilanzierung von Mieterinvestitionen, in: DB 1983, S. 2019–2023.
- Curtius-Hartung, Rudolf*, Steuerneutralität des Bilanzrichtlinie-Gesetzesentwurfs?, in: WPg 1982, S. 369–373.

- Dankmeyer, Udo*, Nochmals: Zum Verständnis einer steuerneutralen Transformation der Bilanzrichtlinie der EG, in: DB 1983, S. 2642–2644.
- Döllerer, Georg*, Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzunehmen, in: StbJb. 1977/78, Köln 1978, S. 129–152.
- Handelsbilanz und Steuerbilanz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, in: BB 1987, Beilage 12 zu Heft 16/1987, S. 1–13.
- Dziadkowski, Dieter*, Die steuergesetzliche „Verankerung“ der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit im Rahmen der Bilanzrechtsreform. Kritische Anmerkungen zur verstärkten Dominanz der Steuerbilanz, in: BB 1986, S. 329–334.
- Zur Dominanz der Steuerbilanz über die Handelsbilanz. Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Steuerreformgesetz 1990, in: WPg 1988, S. 409–419.
- Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmaßgeblichkeit, in: DB 1989, S. 437–439.
- Dziadkowski, Dieter/Runge, C.*, Zur geplanten Normierung von „Aufwandsrückstellungen“ in § 250 Abs. 1 Nr. 1 HGBE, in: WPg 1984, S. 544–552.
- Eckes, Burkhard*, Bewertungsstetigkeit – Muß- oder Sollvorschrift?, in: BB 1985, S. 1435–1444.
- Egner, Henning*, Inventar und Inventur, in: HWB, Stuttgart 1975, Sp. 1970–1974.
- Eifler, Günter*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. III/5, Köln 1987 (zitiert: HdJ, Abt. III/5).
- Die Aufwands- und Kulanzrückstellungen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. III/6, Köln 1987 (zitiert: HdJ, Abt. III/6).
- Ellerich, Marian*, Weraufholung und latente Steuern, in: BB 1985, S. 26–30.
- Emmerich, Gerhard*, Fragen der Gestaltung des Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: WPg 1986, S. 698–709.
- Esser, Klaus*, Aufwandsrückstellungen – Bestandsaufnahme und Ausblick, in: StbJb 1984/85, Köln 1985, S. 151–176.
- Ewertowski, Thomas*, Die Behandlung von erhaltenen Investitionszuschüssen in Handels- und Steuerbilanz, in: BB 1984, S. 1015–1024.
- Faller, Eberhard*, Der Grundsatz der Einzelbewertung und die Notwendigkeit zu seiner Durchbrechung unter Berücksichtigung des Bilanzrichtlinien-Gesetzesentwurfs, in: BB 1985, S. 2017–2023.
- Federmann, Rudolf*, Der Einfluß der Erhöhung der degressiven AfA durch das 2. HStruktG auf die Höhe der Festwerte für abnutzbares Anlagevermögen, in: DB 1983, S. 293–298.
- Außerordentliche Erträge und Aufwendungen in der GuV-Rechnung, in: BB 1987, S. 1071–1078.
- Festwert, in: Handbuch der Bilanzierung, Loseblattausgabe, Stand: 63. Ergänzungslieferung (Okt. 1988) (zitiert: HdB).
- Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin u. a. 1989 (zitiert: Bilanzierung).
- Financial Accounting Standards Board*, An Analysis of Issues Related to Criteria for Determining Materiality, Discussion Memorandum, Stamford: FASB, March 21, 1975.
- Furi, Hans*, Wertaufholungsgebot: Voraussetzungen und Anwendungen in der buchhalterischen Praxis, in: BB 1988, S. 1146–1150.

- Förschle, Gerhart/Kropp, Manfred*, Wechselwirkungen zwischen Handels- und Steuerbilanz beim Anlagevermögen nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz, in: WPg 1986, S. 152–161.
- Die Bewertungsstetigkeit im Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: ZfB 1986, S. 873–893.
 - Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personhandelsgesellschaften, in: DB 1989, S. 1037–1046 und S. 1096–1099.
- Forster, Karl-Heinz*, Bilanzpolitik und Bilanzrichtlinie-Gesetz – welche Freiräume verbleiben noch?, in: BB 1983, S. 32–37.
- Bewertungsstetigkeit – was sie ist und was sie nicht ist, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Festschrift für K. v. Wsocki, Düsseldorf 1985, S. 29–43 (zitiert: Bewertungsstetigkeit).
 - Ausgewählte Fragen aus den neuen Bewertungsbestimmungen, in: Bericht über die Fachtagung 1986. Düsseldorf 1986, S. 29–42 (zitiert: Fragen).
 - Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, in: WPg 1988, S. 321–328.
- Filling, Friedhelm*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976 (zitiert: Vorräte).
- Funk, Joachim*, Festwerte in der Handelsbilanz – ein überholtes Instrument vereinfachender Bilanzierung?, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Festschrift für K. v. Wsocki, Düsseldorf 1985, S. 73–89 (zitiert: Festwerte).
- Gail, Winfried*, Ausgewählte Fragen des Bilanzsteuerrechts, in: StbJb. 1982/83, Köln 1983, S. 285–314.
- Steuerbilanzpolitik – immer noch ein Instrument der Gewinnbeeinflussung?, in: StbJb. 1984/85, Köln 1985, S. 201–237.
- Geißler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Aktiengesetz, Band III (§§ 148–178), München 1973.
- Glanegger, Peter*, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, in: DB 1987, S. 2115–2120 und S. 2173–2176.
- Gmelin, Hans Jörg*, Währungsumrechnung im Einzel- und Konzernabschluß, in: WPg 1987, S. 597–605.
- Gräfer, Horst*, Die praktische Behandlung latenter Steuern: ihre Entstehung, Erfassung und Berechnung, in: BB 1986, S. 2092–2098.
- Groh, Manfred*, Das werdende Bilanzrecht in steuerlicher Sicht, in: DB 1985, S. 1849–1851.
- Zur Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften, in: DB 1986, S. 869–877.
 - Die Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse. Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 14. 7. 1988 IV R 78/85, DB 1988, S. 2436, in: DB 1988, S. 2417–2421.
- Großfeld, Bernhard*, Bilanzrecht für Juristen – Das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. 12. 1985, in: NJW 1986, S. 955–962.
- Generalnorm (ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage), in: HURB, Köln 1986, S. 192–204.
- Großfeld, Bernhard/Leffson, Ulrich*, Außerordentliche Erträge und Aufwendungen; gewöhnliche Geschäftstätigkeit, in: HURB, Köln 1986, S. 68–77.
- Grünewälder, Otto*, Die Bilanzierung stillgelegter Betriebsanlagen, Düsseldorf 1973 (zitiert: Bilanzierung).
- Grützner, Dieter*, Buchmäßige Nachweise bei Steuervergünstigungen, in: BBK Fach 8, S. 983–998 (vom 17. 12. 1982).

- Günther, Karl-Heinz*, Der anschaffungsnahe Aufwand – Tendenzen der Rechtsprechung, in: FR 1987, S. 342–344.
- Hasse, Klaus Dittmar*, EG-Gewinnermittlungsrichtlinie: Steuerbilanzpolitik nach Belieben?, in: DB 1989, S. 1205–1209.
- Haeger, Bernd*, Bildung, Übertragung und Auflösung der § 6b EStG-Rücklage nach neuem Bilanzrecht, in: DB 1987, S. 445–450, S. 493–498 und S. 549–550.
- Angabe der Ergebnisbeeinflussung durch steuerrechtliche Sachverhalte nach § 285 Nr. 5 HGB, in: WPg 1989, S. 441–454.
 - Zur Berichterstattung über unterlassene Zuschreibungen i. S. d. § 280 Abs. 2 HGB, in: BB 1989, S. 386–393.
 - Zur buchungstechnischen Problematik des Sonderposten mit Rücklageanteils, in: DB 1989, S. 1145–1152.
- Hafner, Rolf*, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, in: WPg 1985, S. 593–600.
- Halbig, W.*, Gebäude auf fremden Grund und Boden – Ertragsteuerliche Behandlung –, in: Inf 1985, S. 421–425.
- Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Hrsg. U. Leffson/D. Rückle/B. Großfeld, Köln 1986 (zitiert: HURB).
- Harms, Jens E./Kütting, Karlheinz*, Die Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften im Einzel- und Konzernabschluß nach neuem Bilanzrecht, in: DB 1983, S. 2317–2323.
- Das Wertaufholungsgebot – Eine zweckmäßige handelsrechtliche Schutzvorschrift, in: WPg 1984, S. 219–221.
 - Die Wertaufholungsrücklage – Eine unzulässige Neuerung des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB 1984, S. 1331–1338.
 - Probleme latenter Steuern im Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB 1985, S. 94–101.
- Harms, Jens E./Kütting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter*, Die Wertaufholungskonzeption des neuen Bilanzrechts, in: DB 1986, S. 653–661.
- Hartung, Werner*, Unmittelbare Wirkung von Bestimmungen der EG-Bilanzrichtlinie?, in: RIW 1988, S. 52–56.
- Hast, Karl*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Leipzig 1935 (zitiert: Grundsätze).
- Heigl, Anton*, Geringwertige Wirtschaftsgüter heute, in: DStR 1986, S. 627–633.
- Heinen, Edmund/Weidemann, Peter*, Herstellungskosten, Prüfung der, in: HWRev, Stuttgart 1983, Sp. 602–616.
- Herber, Rolf*, Hat der deutsche Richter das Bilanzrichtlinien-Gesetz an den ihm zugrundeliegenden EG-Richtlinien zu messen?, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für G. Döllerer, Hrsg. B. Knobbe-Keuck u. a., Düsseldorf 1988, S. 225–244 (zitiert: Bilanzrichtlinien-Gesetz).
- Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., Loseblatts Ausgabe, Stand: 159. Ergänzungslieferung (Juni 1989).
- Hetzel, Heiko*, Latente Probleme latenter Steuern, in: BB 1985, S. 1173–1176.
- Hofbauer, Max A.*, Der Buchungszeitpunkt bei Eigentumsänderungen an Grundstücken, in: WPg 1967, S. 142–145.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*, Anmerkungen über den Grundsatz der Wesentlichkeit im Anhang, in: BB 1986, S. 1050–1057.

- Einführung in die Brutto-Entwicklung des Anlagevermögens nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: BB 1986, S. 1398–1404.
- Holstrum, Gary L./Messier, William F. Jr.*, A Review and Integration of Empirical Research on Materiality, in: Auditing, Fall 1982, S. 45–63.
- HURB* siehe Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB.
- Husemann, Karl-Heinz*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Düsseldorf 1976 (zitiert: Anlagegegenstände).
- IDW* (Institut der Wirtschaftsprüfer),
- Stellungnahme vom 15. 5. 1951: Bestandsaufnahme und Inventur, WPg 1952, S. 383.
- BFA 2/1982: Auflösung stiller Reserven durch Veräußerungsgeschäfte, in: WPg 1982, S. 548.
- FG 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: WPg 1989, S. 8–19.
- HFA 7/1952: Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens, in: WPg 1952, S. 365–366 (vgl. auch Rn 450).
- HFA 2/1965: Ausweis von nach § 6b EStG behandelten Vorgängen im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, in: WPg 1965, S. 611.
- HFA 4/1968: Zum Ausweis von Sonderposten mit Rücklageanteil, in: WPg 1969, S. 17–18.
- HFA 2/1969: Zur Frage der Zulässigkeit einer „abweichenden“ und einer „weiteren“ Gliederung im Jahresabschluß der AG, in: WPg 1970, S. 20–21.
- HFA 1/1973: Zur Berücksichtigung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen im Jahresabschluß des Leasing-Nehmers, in: WPg 1973, S. 101–102.
- HFA: Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, in: Wpg 1974, S. 324–325.
- HFA: Zur Leasing-Stellungnahme, in: WPg 1974, S. 562.
- HFA 2/1975: Zur Berücksichtigung der Substanzerhaltung bei der Ermittlung des Jahresergebnisses, in: WPg 1975, S. 614–616.
- HFA 1/1976: Stellungnahme zur Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften, in: WPg 1976, S. 114–119.
- HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: WPg 1984, S. 612–615 (vgl. auch Rn 451).
- HFA 1/1985: Zur Behandlung der Umsatzsteuer im Jahresabschluß, in: WPg 1985, S. 257–258.
- HFA: Geänderter Entwurf einer Verlautbarung zur Währungsumrechnung im Jahres- und Konzernabschluß, in: WPg 1986, S. 664–667.
- HFA 1/1989: Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, in: WPg 1989, S. 625–626 (vgl. auch Rn 452).
- NA 2/1966: Geringwertige und kurzlebige Anlagegüter, in: WPg 1966, S. 328 (vgl. auch Rn 453).
- NA 3/1966: Festwerte, in: WPg 1966, S. 328–329.
- NA 1/1967: Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 2 AktG, in: WPg 1967, S. 129–130.
- NA 1/1968: Zum Ausweis und zur Bewertung von Gegenständen des Anlagevermögens, in: WPg 1968, S. 72–73, WPg 1969, S. 206.

- SABI 3/1986: Zur Darstellung der Finanzlage i. S. v. § 264 Absatz 2 HGB, in: WPg 1986, S. 670–671.
 - SABI 2/1987: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und zu den Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB), in: WPg 1988, S. 48–50.
 - SABI 3/1988: Zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluß, in: WPg 1988, S. 683–684.
 - Steuerfachausschuß: Stellungnahme zu dem Entwurf der Einkommensteuer-Richtlinien 1950, in: WPg 1951, S. 356.
 - Steuerfachausschuß: Eingabe zum Entwurf des BdF-Schreibens zur ertragssteuerlichen Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten, in: FN 1976, S. 9–11.
 - WFA 1/1972: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Bauverträgen, in: WPg 1972, S. 250 (vgl. auch Rn 454).
 - WFA 1/1981: Abschreibungen auf Wohngebäude in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen, in: WPg 1982, S. 45–46 (vgl. auch Rn 455).
- Jennings, Marianne/Kneer, Dan C./Reckers, Philip M. J.*, A Reexamination of the Concept of Materiality: Views of Auditors, Users, and Officers of the Court, in: *Auditing*, Spring 1987, S. 104–115.
- Kammers, Heinz*, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, Stuttgart 1988 (zitiert: *Bewertungsstetigkeit*).
- Karsten, Johann-Friedrich*, Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung, in: *BB* 1967, S. 425–428.
- Kleekämper, Heinz/Seitz, Hubert*, Bewegliches Anlagevermögen, Prüfung, in: *HWRev*, Stuttgart 1983, Sp. 182–191.
- Knief, Peter*, Probleme bei der Berechnung des Steuerabgrenzungspostens gem. § 274 HGB, in: *DB* 1987, S. 697–701.
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände in Handels- und Steuerbilanz, in: *StuW* 1978, S. 226–231.
- *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 7. Aufl., Köln 1989 (zitiert: *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*).
- Knop, Wolfgang*, Die Bilanzaufstellung nach teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung, in: *DB* 1986, S. 549–556.
- Knop, Wolfgang/Kütting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter*, Die Bestimmung der Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach dem Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: *DB* 1985, S. 2517–2523.
- Koch, Karl*, Ausgewählte Fragen des Allgemeinen Abgabenrechts, in: *DStZ* 1981, S. 287–295.
- Köhlertz, Klaus*, Die Bilanzierung von Leasing: die deutschen Bilanzierungskonventionen für Leasing im Vergleich zu den US-amerikanischen Vorschriften, München 1989 (zitiert: *Leasing*).
- Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*, Band 2, 1. Lieferung (§§ 148–178), Köln u. a. 1971.
- Kottke, Klaus*, Sofortabschreibung geringwertiger Anlagegüter, Stuttgart 1986 (zitiert: *Sofortabschreibung*).
- Kreile, Reinhold*, Der Finanzausschuß und die steuerneutrale Transformation der EG-Bilanzrichtlinie, in: *DStZ* 1987, S. 449–455.

- Zum Vorentwurf einer EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, in: DB 1988, Beilage 18 zu Heft Nr. 45, S. 1–18.
- Krieger, Albrecht*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für G. Döllerer, Hrsg. B. Knobbe-Keuk u.a., Düsseldorf 1988, S. 327–347 (zitiert: Maßgeblichkeit).
- Kropff, Bruno*, Aktiengesetz. Textausgabe mit Begründung des Regierungsentwurfs und Bericht des Rechtsausschusses, Düsseldorf 1965 (zitiert: Aktiengesetz).
- Küting, Karlheinz*, Auswirkungen des neuen Handelsbilanzrechts auf die Wertuntergrenze der steuerrechtlichen Herstellungskosten, in: GmbHR 1987, S. 359–364.
- Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit auf die handelsrechtliche Rechnungslegung, in: BFuP 1989, S. 109–122.
- Offene Fragen der Wertaufholung im neuen Bilanzrecht, in: DStR 1989, S. 227–232 und S. 270–276.
- Küting, Karlheinz/Haeger, Bernd*, Die Auswirkungen des Steuerreformgesetzes 1990 auf die handelsbilanzielle Rechnungslegung, in: BB 1988, S. 591–601.
- Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen Herstellungskosten – Eine kritische Betrachtung vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1990, in: DStR 1988, S. 159–166.
- Küting, Karlheinz/Haeger, Bernd/Zündorf, Horst*, Die Erstellung des Anlagengitters nach künftigem Bilanzrecht, in: BB 1985, S. 1948–1957.
- Küting, Karlheinz/Kessler, Harald*, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, in: BB 1989, S. 25–37.
- Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Dieter*, Der Übergang auf die neue Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 1986 (zitiert: Übergang).
- (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Stuttgart 1986 (zitiert: Küting/Weber).
- Kunz, Karlheinz*, Inventur und Inventar, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/5, Köln 1986 (zitiert: HdJ), Abt. II/5).
- Kupsch, Peter*, Die Behandlung steuerfreier Investitionszulagen im Jahresabschluß, in: DB 1979, S. 365–372.
- Die bilanzielle Behandlung von Baumaßnahmen auf fremden Grundstücken, in: BB 1981, S. 212–219.
- Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen, in: WPg 1984, S. 369–377.
- Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, in: DB 1987, S. 1101–1105 und S. 1157–1161.
- Bilanzierung und Bewertung von Aufwandsrückstellungen, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 67–81.
- Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung (§ 258 Abs. 1 Nr. 1 AktG) und der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, in: WPg 1989, S. 517–525.
- Kupsch, Peter/Eder, Dieter*, Anmerkungen zu Grundsatzfragen der Steuerabgrenzung, in: WPg 1988, S. 521–528.
- Kußmaul, Heinz*, Berechtigung und Hauptanwendungsbereiche der Aufwandsrückstellungen, in: DStR 1987, S. 675–681.
- Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987 (zitiert: Nutzungsrechte).

- Bilanzierung von Nutzungsrechten an Grundstücken. Zugleich ein Vorschlag zur Interpretation des Begriffs „Vermögensgegenstand“, in: *StuW* 1988, S. 46–60.
- Langenbucher, Günther*, Die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften, Stuttgart 1988 (zitiert: Fremdwährungsgeschäfte).
- Leffson, Ulrich*, Zur Generalnorm und zum Bestätigungsvermerk des Vorentwurfs eines Bilanzrichtliniengesetzes sowie Anmerkungen zu weiteren Vorschriften, in: *WPg* 1980, S. 289–293.
- Die Erfassungs- und Bewertungsprinzipien des Handelsrechts, in: *Handbuch des Jahresabschlusses*, in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. I/7, Köln 1984 (zitiert: HdJ, Abt. I/7).
- Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: *Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ)*, Abt. I/2, Köln 1984 (zitiert: HdJ, Abt. I/2).
- Transnationale Einflüsse auf das deutsche Bilanzrecht, in: *Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen*, Festschrift für K. v. Wsocki, hrsg. von G. Gross, Düsseldorf 1985, S. 1–16 (zitiert: Einflüsse).
- Der Ausweis des Außerordentlichen nach dem HGB, in: *WPg* 1986, S. 433–436.
- Wesentlich, in: *HURB*, Köln 1986, 434–447.
- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987 (zitiert: GoB).
- Die beiden Generalnormen, in: *Bilanz- und Konzernrecht*, Festschrift für R. Goerdeler, Hrsg. H. Havermann, Düsseldorf 1987, S. 315–325 (zitiert: Generalnorm).
- Das Gebot der Stetigkeit im europäischen Bilanzrecht, in: *WPg* 1988, S. 441–446.
- Leffson, Ulrich/Bönkhoff, Franz J.*, Zu Materiality-Entscheidungen bei Jahresabschlußprüfungen, in: *Management und Kontrolle*, Festschrift für E. Loitsberger, Hrsg. G. Seicht, Berlin 1981, S. 61–78 (zitiert: Materiality).
- Leslie, Donald A.*, Materiality, The Concept and its Application to Auditing, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1985 (zitiert: Materiality).
- Leucht, Axel*, Die umgekehrte Maßgeblichkeit und ihre geplante gesetzliche Neufassung, in: *DB* 1989, S. 2237–2242.
- Ludewig, Rainer*, Die Einflüsse des „true and fair view“ auf die zukünftige Rechnungslegung, in: *AG* 1987, S. 12–15.
- Lück, Wolfgang*, Materiality in der internationalen Rechnungslegung, Wiesbaden 1975 (zitiert: Materiality).
- Lutter, Marcus*, Rechnungslegung nach künftigem Recht, in: *DB* 1979, S. 1285–1296.
- Maier, Klaus*, Grundstücke und Gebäude, Prüfung der, in: *HWRev*, Stuttgart 1983, Sp. 571–580.
- Mathiak, Walter*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: *StuW* 1983, S. 69–76.
- Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, in: *StBjB* 1986/87, Köln 1987, S. 79–107.
- Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: *StuW* 1988, S. 79–85.

- Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: DStR 1989, S. 232–237.
- Maul, Karl-Heinz*, Aufwandsrückstellungen im neuen Bilanzrecht, in: BB 1986, S. 631–635.
- Mayer-Wegeling, Eberhard/Tietze, Hubert*, Einflüsse steuerlicher Entscheidungen auf das Wertaufholungsgebot (§ 280 Abs. 1 HGB), in: DB 1988, S. 509–512.
- Meierkord, E.*, Zur bilanz- und umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Schal- und Rüst-Gegenständen im Baubetrieb, in: BB 1970, S. 481–486.
- Merkert, Hubert*, Der Teilwert staatlich subventionierter Wirtschaftsgüter, in: DB 1979, S. 1056–1057.
- Merkert, Hubert/Koths, Daniel*, Das Maßgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige bilanzielle Einflußmaßnahmen, in: DStR 1987, S. 508–511.
- Mittelbach, Rolf*, Anschaffungsnaher Aufwand bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: FR 1980, S. 134–138.
- Mohr, Heinrich*, Zuschreibungen und Nachaktivierungen in der Handelsbilanz und ihre Abgrenzung, in: WPg 1963, S. 659–661.
- Ist die Auffassung von der Qualifizierung anschaffungsnahen Aufwands als Herstellungskosten für Mietgebäude noch zu halten?, in: BB 1988, S. 1574–1578.
- Moxtter, Adolf*, Bilanzrechtsprechung, 2. Aufl., Tübingen 1985 (zitiert: Bilanzrechtsprechung).
- Zum neuen Bilanzrechtsentwurf, in: BB 1985, S. 1101–1103.
- Bilanzlehre, Bd. 2: Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1986 (zitiert: Bilanzlehre).
- Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Bilanzrecht, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für R. Goerdeler, Hrsg. H. Havermann. Düsseldorf 1987, S. 361–374 (zitiert: Sinn).
- Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, in: BB 1988, S. 937–945.
- Müller, Eberhard*, Abschreibungen und Sonderposten mit Rücklageanteil nach dem Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: DB 1984, S. 197–201 und S. 254–260.
- Müller, Jürgen*, Das Stetigkeitsprinzip im neuen Bilanzrecht, Wiesbaden 1989 (zitiert: Stetigkeitsprinzip).
- Müller, Welf*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Kodifizierung nach neuem Recht, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Hrsg. W. Mellwig u. a., Wiesbaden 1988, S. 3–26 (zitiert: Grundsätze).
- Nehm, Hartmut*, Körperliche Bestandsaufnahme und Saldenbestätigungen bei der Prüfung von Wohnungsunternehmen, in: WPg 1979, S. 552–560.
- Niehus, Rudolf J.*, „True and Fair View“ – in Zukunft auch ein Bestandteil der deutschen Rechnungslegung?, in: DB 1979, S. 221–225.
- Materiality (Wesentlichkeit) – Ein Grundsatz der Rechnungslegung auch im deutschen Handelsrecht?, in: WPg 1981, S. 1–14.
- Rechnungslegung und Prüfung der GmbH nach neuem Recht, Berlin/New York 1982 (zitiert: Rechnungslegung).
- Aufwendungen und Erträge aus der „nicht gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ der Kapitalgesellschaft: Abgrenzungsfragen zum Ausweis der außerordentlichen Posten nach neuem Recht, in: DB 1986, S. 1293–1299.
- Wertaufholung und umgekehrte Maßgeblichkeit, in: BB 1987, S. 1353–1359.

- Niessen, H., Bewertungsstetigkeit – Muß- oder Sollvorschrift?, in: BB 1985, S. 1642.
- Offerhaus, Klaus, Zur Bilanzierung von in Pension gegebenen Wirtschaftsgütern, in: BB 1983, S. 870–874.
- Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, in: StBp 1987, S. 212–215.
- o. V., Degressive Gebäudeabschreibung im Veräußerungsjahr, in: DB 1982, S. 574–575.
- Pougin, Erwin, Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, in: DB 1983, S. 241–245.
- Radisch, Hans-Joachim, Die Berücksichtigung staatlicher Zuschüsse bei der vermögenssteuerlichen Bewertung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Seeschiffen, in: DB 1980, S. 32–37.
- Rau, Hanns-Adolf/Schmidt, Wolfgang, Die bilanzielle Behandlung von Steuerabgrenzungen, in: BB 1988, S. 170–173.
- Reichel, Fritz, Teilwert und Ertragswert, in: StB 1981, S. 1–7.
- Die Auswirkungen von Wertsicherungsklauseln bei Leibrenten und Kaufpreisen auf die Anschaffungskosten, in: BB 1983, S. 1072–1075.
- Reige, Jürgen, Publizitätspraxis und Nutzung ausgewählter handelsrechtlicher Wahlrechte, in: BB 1989, S. 1648–1655.
- Reiners, Josef, Zur Abzinsung von Steuerabgrenzungsposten gem. § 274 HGB, in: DB 1988, S. 1909–1912.
- Reittinger, Wolfgang J., Der Lagebericht, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. IV/3, Köln 1986 (zitiert: HdJ, Abt. IV/3).
- Richter, H., Wann gehört ein zur Veräußerung bestimmtes Wirtschaftsgut noch zum Anlagevermögen i. S. des § 6b EStG?, in: StBp 1976, S. 286–287.
- Richter, Heiner, Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB und die Forderung des true and fair view, in: BB 1988, S. 2212–2219.
- Richter, Martin, Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln u. a. 1975 (zitiert: Sicherung).
- Prüfungsbereitschaft, in: HWRv, Stuttgart 1983, Sp. 1163–1167.
- Richter, Martin, Die immateriellen Anlagewerte, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/2, Köln 1990 (zitiert: HdJ, Abt. II/2).
- Die Bilanzierungshilfen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/9, Köln 1990 (zitiert: HdJ, Abt. II/9).
- Robinson, Chris/Fertuck, Len, Materiality: An Empirical Study of Actual Auditor Decisions, Vancouver, B. C.: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1985 (zitiert: Materiality).
- Römer, Emil, Ist die degressive Abschreibung eine Steuervergünstigung?, in: BB 1988, S. 1292–1293.
- Rohling, Rainer H., Vorteile und immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter – Gedanken aus Anlaß der BFH-Urteile vom 25. 5. 1984 und 24. 8. 1984 –, in: DB 1985, S. 1609–1613.
- Rooff, Willy J., Zur Bilanzierung von Werkzeugen, in: WPg 1974, S. 209–215.
- Rose, Gerd, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz bei privaten Krankenhausträgern, in: DB 1984, S. 2317–2321.
- Rückle, Dieter, Vorsicht, in: HURB, Köln 1986, S. 403–416.

- Runge, Ernst-Günter*, Die Berechnung der latenten Steuern nach § 274 HGB, in: BB 1988, S. 440–442.
- Russ, Wolfgang*, Der Anhang als dritter Teil des Jahresabschlusses, 2. Aufl., Bergisch Gladbach 1986 (zitiert: Anhang).
- Sahner, Friedhelm/Kammers, Heinz*, Bilanzpolitik im Einzelabschluß und der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, in: BB 1988, S. 1077–1081.
- Schildbach, Thomas*, Die Auswirkungen der Generalklausel des Artikels 2 der 4. EG-Richtlinie auf die Rechnungslegung der Aktiengesellschaften, in: WPg 1979, S. 277–286.
- Die neue Generalklausel für den Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften – Zur Interpretation des Paragraphen 264 Abs. 2 HGB, in: BFuP 1987, S. 1–15.
 - Der handelsrechtliche Jahresabschluß, Herne/Berlin 1987 (zitiert: Jahresabschluß).
 - Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, in: BFuP 1989, S. 123–140.
 - Maßgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven, in: BB 1989, S. 1443–1453.
- Schindler, Gerhart*, Aufteilung des Kaufpreises in Kaufverträgen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, in: StBp. 1987, S. 248–252.
- Schirmer, Hans-Jürgen*, Das steuerliche Wertaufholungsgebot nach § 6 Abs. 3 EStG, in: StBp. 1986, S. 248–252.
- Schlottmann, Erich*, Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, Köln 1970.
- Schmidt, Ludwig*, EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 7. Aufl., München 1988 (zitiert: Schmidt).
- Schmitz, Theo*, Maßgeblichkeitsprinzip und Steuervergünstigungen, in: DB 1986, S. 14–16.
- Schnapauff, Andreas J.*, Fragebogen zur Prüfung des Anhangs nach § 264 Abs. 1 S. 1 HGB, in: WPg 1986, S. 555–566.
- Schneeloch, Dieter*, Probleme der Steuerabgrenzung im Einzelabschluß, in: WPg 1986, S. 517–528.
- Bewertungsstetigkeit in Handels- und Steuerbilanz, in: WPg 1987, S. 405–417.
 - Abschreibungen und Zuschreibungen – Einzelfragen zur Handels- und Steuerbilanz, in: WPg 1988, S. 661–672.
 - Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, in: DStR 1988, S. 759–763.
 - Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, in: DB 1989, S. 285–292.
- Schneider, Dieter*, Steuerneutralität des Bilanzrichtlinie-Gesetzes und Bilanzrechtsprechung, in: BB 1983, S. 2089–2094.
- Schöne, Wolf-Dieter*, Die Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, in: StBp. 1989, S. 169–173.
- Schruff, Lothar*, Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie), Düsseldorf 1978 (zitiert: Rechnungslegung).
- Schülen, Werner*, Die Aufstellung des Anhangs, in: WPg 1987, S. 223–231.
- Schürer-Waldheim, Reinhold*, Die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises bei Erwerb von Grund und Gebäude im Betriebsvermögen, in: StuW 1983, S. 217–232.
- Schulte, Karl-Werner*, Aktienrechtliche Rechnungslegung im Spiegel der Geschäftsberichte, Würzburg/Wien 1984 (zitiert: Rechnungslegung).

- Inhalt und Gliederung des Anhangs, in: BB 1986, S. 1468–1480.
- Bilanzpolitik und Publizitätsverhalten deutscher Aktiengesellschaften, Bergisch Gladbach 1986 (zitiert: Bilanzpolitik).
- Schulze-Osterloh, Joachim*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: FR 1986, S. 545–554.
- Jahresabschluß, Abschlußprüfung und Publizität der Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: ZHR 1986, S. 532–569.
- Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: ZHR 1986, S. 403–433.
- Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm*, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf 1961.
- Stille Reserven im Jahresabschluß der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, in: WPg 1987, S. 149–154.
- Selchert, Friedrich W.*, Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung, in: WPg 1983, S. 447–453.
- Bewertungsstetigkeit nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz, in: DB 1984, S. 1889–1894.
- Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, in: DB 1985, S. 2413–2420.
- Rückstellungen für Großreparaturen, in: DB 1985, S. 1541–1546.
- Nochmals: Rückstellungen für Großreparaturen, in: DB 1985, S. 2314–2315.
- Die kaufmännisch vernünftige Beurteilung eines niedrigeren Wertansatzes in der Bilanz, in: DStR 1986, S. 283–289.
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderung. Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3 HGB, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 203–220.
- Jahresabschlußprüfung der Kapitalgesellschaften, Wiesbaden 1988 (zitiert: Jahresabschlußprüfung).
- Selchert, Friedrich W. / Karsten, Jürgen*, Inhalt und Gliederung des Anhangs. Ein Gestaltungsvorschlag, in: BB 1985, S. 1889–1894.
- Siegel, Theodor*, Instandhaltungsrückstellungen als Anwendungsfall von „Grundsätzen ordnungswidriger Bilanzierung“, in: WPg 1985, S. 14–16.
- Das geplante Rückstellungswahlrecht für Großreparaturen, in: WPg 1985, S. 414–418.
- Zum wunderbaren Gewerbesteuvorteil bei latenten Steuern, in: BB 1985, S. 1373–1374.
- Der Zeitbezug von Instandsetzungsmaßnahmen und seine bilanziellen Konsequenzen, in: DB 1985, S. 2313–2314.
- Echte Aufwandsrückstellungen und der Wandel des Gesellschafterschutzes, in: BB 1986, S. 841–844.
- Zur Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB, in: DStR 1986, S. 587–594.
- Latente Steuern: Konzeptionsprobleme und Anwendungsfragen zur Bilanzierung nach § 274 HGB, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 137–174.
- Söffing, Günter*, Der anschaffungsnahe Aufwand, in: DB 1986, S. 662–664.
- Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, in: DB 1987, S. 2598–2603.
- Offene Fragen beim umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz, in: DB 1988, S. 241–247 und S. 297–301.

- Sorg, Peter*, Die voraussichtliche Entwicklung der Kapitalgesellschaft – Anmerkungen zu Form und Inhalt der Angaben im Lagebericht, in: WPg 1988, S. 381–389.
- Sperl, Andreas*, Prüfungsplanung, Düsseldorf 1978 [zitiert: Prüfungsplanung].
- Spieth, Eberhard*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, Köln 1956 [zitiert: Grundsätze].
- Stachuletz, Rainer/Kühnberger, Manfred*, Einige Überlegungen zur Konkretisierung des Materiality-Grundsatzes aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre oder Entlastung durch Beschränkung auf das Wesentliche und die Schwierigkeit, es zu erkennen, in: DBW 1987, S. 401–413.
- Stobbe, Thomas*, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, in: DStR 1988, Beilage zu Heft 20, S. 1–8.
- Streim, Hannes*, Das Wertaufholungsgebot – Eine zweckmäßige handelsrechtliche Schutzvorschrift, in: WPg 1983, S. 671–683.
- Das Wertaufholungsgebot – Eine zweckmäßige handelsrechtliche Schutzvorschrift, in: WPg 1984, S. 412–416.
- Rückstellungen für Großreparaturen, in: BB 1985, S. 1575–1583.
- Strobl, Elisabeth*, Neue Entwicklungen beim Verlustausweis aufgrund des Imparitätsprinzips, in: JbFSt 1984/85, S. 309–320.
- Surmann, Hans F./Tietje, A.-Wilh.*, Anschaffungskosten für Anlagegüter bei Kaufpreis in Fremdwährung und schwankenden Wechselkursen, in: DB 1979, S. 124–126.
- Tanski, Joachim*, Technische Anlagen und Maschinen, in: Handbuch der Bilanzierung, Loseblattausgabe, Stand: 65. Ergänzungslieferung (Febr. 1989) [zitiert: HdB].
- Tanzer, Michael*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Hrsg. A. Raupach, Köln 1984, S. 55–96 [zitiert: Maßgeblichkeit].
- Thiel, Jochen*, Zur formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferenda, in: DB 1989, S. 537–539.
- Tichy, Erhard*, Der Inhalt des Lageberichts nach § 160 I AktG – eine theoretische und empirische Untersuchung –, Diss. Hohenheim 1979 [zitiert: Lagebericht].
- Tipke, Klaus*, Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, in: HURB, Köln 1986, S. 1–11.
- Tjaden, Wilhelm*, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand – zur Einführung der Stellungnahme HFA 1/1984, in: WPg 1985, S. 33–44.
- Treuarbeit AG* (Hrsg.), Jahresabschlüsse '87. Ausweis, Gestaltung, Berichterstattung. Ergebnisse einer Untersuchung von 100 großen Kapitalgesellschaften, Düsseldorf 1989 [zitiert: Jahresabschlüsse '87].
- Treuberg, Hubert Graf von*, Die Bedeutung der Wertaufholung aus betriebswirtschaftlicher und bilanzpolitischer Sicht, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 119–135.
- Tabbesing, Günter*, „A True and Fair View“ im englischen Verständnis und 4. EG-Richtlinie, in: AG 1979, S. 91–95.
- Uhlig, Annegret*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Zuschüsse, Düsseldorf 1989 [zitiert: Zuschüsse].
- Ulmer, Peter*, Begriffsvielfalt im Recht der verbundenen Unternehmen als Folge des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für R. Goerdeler, Hrsg. H. Havermann, Düsseldorf 1987, S. 623–648 [zitiert: Begriffsvielfalt].

- Unverdorben, Rheinhold*, Die ertragsteuerliche und bewertungsrechtliche Behandlung öffentlicher Zuschüsse, Grüner Brief Nr. 273, Institut „Finanzen und Steuern“ e. V., Bonn, Nov. 1987 (zitiert: Zuschüsse).
- Wagner, Jürgen*, Inventurprüfung, in: HWRev, Stuttgart 1983, Sp. 677–685.
- Weber, Claus-Peter*, Das Bilanzrichtlinien-Gesetz in der praktischen Anwendung, in: DB 1988, S. 1–10.
- Weilbach, Erich A.*, Das Gewicht der „materiellen“ Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, in: DB 1989, S. 1299–1302.
- Weirich, Siegfried*, Diskussionsbeitrag, in: Übergang auf das neue Bilanzrecht, Bericht über die Fachtagung 1986 des IdW, Düsseldorf 1986, S. 106 (zitiert: Diskussionsbeitrag).
- Weirich, Siegfried/Zimmermann, Doris*, Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses kleiner Aktiengesellschaften, in: AG 1986, S. 265–275.
- Weiß, Günter*, Die Inventur in Praxis, Recht und Steuer, Stuttgart 1967 (zitiert: Inventur).
- Werner, W./Rosar, J.*, Die Behandlung von Kapitalzuschüssen im Bewertungsrecht, in: Inf. 1982, S. 313–317.
- Westermann, Bernhard*, Amerikanische latente Steuern in deutschen Wertabschlüssen – Zugleich ein Beitrag zu FAS 96 –, in: WPg 1989, S. 257–264.
- Westermann, Harm Peter*, Vernünftige kaufmännische Beurteilung, in: HURB, Köln 1986, S. 351–365.
- Wichmann, Gerd*, Das Gebäude – als Wirtschaftsgut ein Phänomen?, in: DB 1983, S. 1329–1331.
- Die Aufteilungsproblematik hinsichtlich der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück, in: DStR 1983, S. 379–383.
 - Die Aufteilungsproblematik bei den Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück – insbesondere im Falle der Eigentumswohnungen, in: FR 1988, S. 513–521.
 - Der Wert DM 0,00 im Jahresabschluß nach dem HGB, in: BB 1988, S. 2345.
- Wirtschaftlichkeitsprüfungen*, erarbeitet im Arbeitskreis „Revision der Anlagen- und Materialwirtschaft“ des Deutschen Instituts für Interne Revision e. V., Berlin 1983.
- Wöhe, Günter*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 1. Halbband: Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren, München 1988 (zitiert: Steuerlehre I/1).
2. Halbband: Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes; Steuerbilanz – Vermögensaufstellung – Steuerliche Betriebsprüfung, München 1986 (zitiert: Steuerlehre I/2).
- Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987 (zitiert: Bilanzierung).
 - Die bilanzpolitischen Entscheidungsspielräume des Unternehmens bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Gedächtnisschrift für Dietrich Schultz, Hrsg. Günther Jahr, Köln u. a. 1987, S. 419–444 (zitiert: Entscheidungsspielräume).
- Wohlgemuth, Michael*, Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Festschrift für K. v. Wysocki, hrsg. von G. Gross, Düsseldorf 1985, S. 45–60 (zitiert: Einheitlichkeit).
- Die Anschaffungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, in: Handbuch des

- Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. I/9, 2. Aufl., Köln 1988 (zitiert: HdJ, Abt. I/9).
- Woltmann, Albrecht*, Die Bilanz der Personenhandelsgesellschaft an der Schwelle des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: WPg 1985, S. 245–251 und S. 275–279.
- WP-Handbuch 1985/86*, Band I, Düsseldorf 1985; Band II, Düsseldorf 1986.
- Würtele, Günther*, Die Operationalisierung des Grundsatzes der Materiality bei Abschlußprüfungen, Pfaffenweiler 1989 (zitiert: Materiality).
- Wysocki, Klaus v.*, Zur Berichterstattung über die Grundlagen der Umrechnung von Fremdwährungspositionen nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB, in: ZfB Ergänzungsheft 1/1987, S. 221–233.
- Fragen zur passiven Steuerabgrenzung nach § 274 Abs. 1 HGB, in: ZfbF 1987, S. 829–839.
 - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3. Aufl., München 1988 (zitiert: Prüfungswesen).
- Wysocki, Klaus v. u. a.*, Die Berichterstattung deutscher Aktiengesellschaften über die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden gemäß § 160 Abs. 2 AktG, in: ZfbF 1971, S. 308–334.

A. Vorbemerkungen

Aufgrund des BiRiLiG, das die 4. EG-Richtlinie in nationales Rechts transformiert, hat sich die Bilanzierung des Sachanlagevermögens geändert. Im Vergleich zu den bisherigen aktienrechtlichen Regelungen sind die Änderungen z.T. sogar erheblich. Sie betreffen in erster Linie das Handelsrecht. Aber auch steuerrechtliche Auswirkungen sind zu erwarten. Denn es ist zweifelhaft, ob die vom Gesetzgeber beabsichtigte Steuerneutralität der Transformation¹ erreicht worden ist. Auf die Änderungen zum AktG a.F. wird im folgenden jeweils hingewiesen. Es sollen damit Anhaltspunkte gegeben werden, inwieweit das Schrifttum und die Rspr. zum früheren Recht noch zur Auslegung herangezogen werden können.

Die Bilanzierung ist für die einzelnen Rechtsformen teilweise unterschiedlich geregelt (**Rechtsformbesonderheiten**). Im Vordergrund der Erläuterungen stehen die Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG, KGaA und GmbH (§§ 264–289 HGB). Von Genossenschaften (§ 336 II HGB) und Unternehmen, die dem PublG unterliegen (§ 5 I S. 2, II PublG), sind die Vorschriften für Kapitalgesellschaften weitgehend sinngemäß anzuwenden. Die Bilanzierungsnormen für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (einschließlich der GmbH & Co KG) (= „Nicht-Kapitalgesellschaften“) weichen dagegen von den Vorschriften für Kapitalgesellschaften z.T. erheblich ab. Es war gesetzgeberische Absicht, die Bilanzierungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften abschließend zu regeln. Mit der Zusammenfassung dieser Vorschriften im ersten Abschnitt des HGB (§§ 238–263 HGB) und ihrer eindeutigen Trennung von den Vorschriften für Kapitalgesellschaften sollte außerdem verhindert werden, daß über die Interpretation der GoB Regelungen für Kapitalgesellschaften auf den Jahresabschluß von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften übertragen werden, die den besonderen Verhältnissen dieser Rechtsformen nicht gerecht werden². Weiterhin wird auf **Größenbesonderheiten** hingewiesen, d.h. auf die Erleichterungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 I und II HGB. **Branchenbesonderheiten** werden dagegen, von Einzelhinweisen abgesehen, vernachlässigt.

Auslegungsmaßstäbe: Alle Rechtsnormen sind „mehr oder weniger unbestimmt und folglich auslegungsfähig und auslegungsbedürftig“³. Für das BiRiLiG gilt diese Aussage im besonderen Maße, und zwar trotz oder gerade wegen des langwierigen Gesetzgebungsverfahrens, in dem die Gesamtkonzeption des Gesetzes zur Transformation der 4. EG-Richtlinie nach jahrelangen Beratungen noch einmal kurz vor Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens grundlegend geändert wurde und in dem bereits sehr unterschiedliche Vorstellungen der Beteiligten sowohl über die

1 Vgl. BTDrs 10/4268, S. 2 f. und S. 86 ff.; *Kreile*, DStZ 1987, 449 (449); zu Zweifeln an der steuerneutralen Transformation vgl. z.B. *Gail*, StbJb 1984/85, 201 (205 f.) m.w.N.; *Stelaff* in Küting/Weber, Kap. I Rn 156; zum RegE vgl. z.B. *Schneider*, D., BB 1983, 2089; *Curtius-Hartung*, WPf 1982, 369; *Dankmeyer*, DB 1983, 2642.

2 Vgl. BTDrs 10/4268, S. 88 f. Trotzdem sind Rückwirkungen denkbar, vgl. *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 403 (426).

3 *Tipke*, HURB 1986, 1 (1).

Zielsetzungen der Transformation als auch über den Inhalt von Einzelregelungen sichtbar wurden. In jede Auslegung fließen zwangsläufig Werturteile des Autors ein. Wenn sich aber Werturteile schon nicht vermeiden lassen, dann ist es meines Erachtens – im Hinblick auf das anzustrebende Ideal der Wertfreiheit der Wissenschaften – ein Gebot der wissenschaftlichen Ehrlichkeit, die eigenen allgemeinen Wertmaßstäbe bzw. Überzeugungen offenzulegen, die – und sei es auch nur unbewußt – die Auslegung konkreter Normen beeinflusst haben können. Hierzu gehören insbesondere die persönlichen Auffassungen über die Funktion von Jahresabschlüssen (Rn 4), über den Anwendungsbereich der Generalnorm (Rn 5), über den Zweck / Nutzen stiller Rücklagen (Rn 6) sowie über die Anforderungen, die sich aus dem Modellcharakter des Jahresabschlusses ergeben (Rn 7 f.).

- 4 Der Jahresabschluß hat eine wichtige **ordnungspolitische Funktion**, indem er, und dies gilt insbesondere für die prüfungs- und veröffentlichungspflichtigen Kapitalgesellschaften, **externe Adressaten** vor allem über die Ertragslage und daneben über die Vermögens- und Finanzlage informieren soll. Neben der Information externer Adressaten ist der Jahresabschluß, selbst wenn Betriebsabrechnung und andere periodische Rechenwerke vorhanden sind, ein wichtiges (Selbst-)Informationsinstrument für die **Geschäftsführung**.
- 5 „**True and fair view**“: Der Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften muß „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ vermitteln (§ 264 II S. 1 HGB)⁴. Diese Generalnorm hat für den Jahresabschluß eine „**überragende Bedeutung**“⁵. Sie ist anzuwenden, wenn Zweifel bei der Auslegung sowie bei der Anwendung einzelner Vorschriften, z.B. bei der Schätzung ungewisser zukünftiger Werte, besehen und wenn Lücken in der gesetzlichen Regelung zu schließen sind⁶. Sie verpflichtet weiterhin - kraft ausdrücklicher gesetzlicher Forderung (§ 264 II S. 2 HGB) – zu zusätzlichen Anhangangaben, wenn der Jahresabschluß bei Anwendung der Einzelvorschriften kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln sollte, z.B. aufgrund der Ausübung von Wahlrechten und der Bildung und Auflösung stiller Rücklagen (Rn. 6). Allerdings lassen sich – nicht zuletzt begünstigt durch mißverständliche Formulierungen in der Begr. zum RegE⁷ sowie durch die fehlende

4 Für Nicht-Kapitalgesellschaften gilt § 243 I und II HGB. Die Unterschiede in den Generalnormen selbst sind gering; das Rechnungslegungsgefälle zwischen Nicht-Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften ist vor allem eine Folge spezieller Bewertungsvorschriften (z.B. § 253 IV HGB), die den Nicht-Kapitalgesellschaften im weitgehenden Umfang die Bildung und Beibehaltung stiller Rücklagen erlauben, vgl. *Döllerer*, BB 1987, Beilage 12 zu Heft 16, 1 (12).

5 *Großfeld*, HURB 1986, 192 (195). Zum umfangreichen Schrifttum zu § 264 II HGB vgl. u. a. *Ballwieser*, BB 1985, 1034; *Beisse* (Generalnorm), 1988, 25; *Biener* (AG), 1979, 25 f.; *Brezing*, DB 1981, 701; *Claussen* (Stellenwert), 1987, 79; *Clemm*, WPg 1989, 357; *Großfeld*, HURB 1986, 192; *Leffson*, WPg 1980, 289; *Leffson* [Generalnormen], 1987, 315; *Ludewig*, AG 1987, 12; *Lutter*, DB 1979, 1285 (1291 f.); *Moxter* (Sinn), 1987, 361; *Niehus*, DB 1979, 221; *Richter*, H., BB 1988, 2212; *Schildbach*, WPg 1979, 277; *Schildbach*, BFuP 1987, 1; *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 532 (536 ff.); *Tubbesing*, AG 1979, 91.

6 Vgl. BTDrS 10/317, S. 76.

7 Vgl. BTDrS 10/317, S. 76 f.

Transformation von Art. 2 V der 4. Richtlinie⁸ – in einem Teil des Schrifttums, vor allem aber in der Bilanzierungspraxis bereits Tendenzen erkennen, die Generalnorm auf eine eher deklaratorische Funktion zu reduzieren. Damit würde § 264 II HGB das Schicksal von § 149 I S. 2 AktG a. F. teilen, dessen Regelungsgehalt ebenfalls durch die (herrschende) Auslegung und die Bilanzierungspraxis aufgehoben worden war⁹.

Mit der Funktion und der allgemeinen inhaltlichen Zielnorm von Jahresabschlüssen sind stille Rücklagen¹⁰ generell unvermeidbar¹¹. Stille Rücklagen bilden ein Gewinn- und Verlustverschleierungspotential. Sie erlauben die Täuschung externer Adressaten, führen aber auch – und diese Wirkung wird häufig übersehen – zur Selbsttäuschung. Ihre Gefährlichkeit resultiert insbesondere aus der stillen Auflösung. Wie hinreichende Erfahrungen aus der Prüfungspraxis belegen, ist vielen Geschäftsführungen (und ihren Beratern) der Umfang, in dem das Jahresergebnis durch die Auflösung von stillen Rücklagen aus Vorjahren verzerrt (zu hoch) ist, nicht bewußt, so daß die Ertragslage falsch eingeschätzt wird. Folglich unterbleiben dann auch die notwendigen Anpassungsmaßnahmen bzw. werden erst verspätet eingeleitet, und zwar häufig erst zu einem Zeitpunkt, wenn die für eine Reorganisation / Sanierung erforderlichen Mittel bereits verbraucht sind.

Die 4. EG-Richtlinie und das HGB gewähren dem Bilanzierenden Wahlrechte, die zur stillen Bildung und stillen Auflösung von Rücklagen genutzt werden können. In diesen Fällen ist es um so wichtiger, daß die vorgeschriebenen Anhangangaben über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden klar und informativ sind und die Auswirkungen auf das Ergebnis erkennen lassen¹². Allerdings steht diese Anforderung regelmäßig im deutlichen Gegensatz zu den Interessen der Bilanzierenden, die das Ergebnis gerade in einer für Dritte nicht erkennbaren Weise beeinflussen möchten.

8 Nach Art. 2 V der 4. EG-Richtlinie muß von den Einzelvorschriften abgewichen werden, wenn nur dadurch dem „true and fair view“ entsprochen werden kann, wobei die Abweichungen im Anhang anzugeben, hinreichend zu begründen und in ihren Auswirkungen auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage darzulegen sind. Es ist strittig, ob diese Norm trotz fehlender Transformation unmittelbar anwendbar ist; vgl. u. a. *Bleckmann*, BB 1984, 1525; *Bleckmann*, HURB 1986, 11; *Hartung*, RIW 1988, 52; *Herber* (Bilanzrichtlinien-Gesetz), 1988, 225; *ADS*, 5. Aufl., § 264 Tz 42 ff., m. w. N.; allgemein zur unmittelbaren Rechtswirkung von EG-Richtlinien vgl. BVerfG v. 8. 4. 1987 – 2 BvR 687/85 – DB 1987, 2339. Unstrittig dürfte zumindest sein, daß die 4. EG-Richtlinie bei der Auslegung der transformierten Bestimmungen heranzuziehen ist; vgl. z. B. *Leffson* (Einflüsse), 1985, 1 (6); *Ulmer* (Begriffsvielfalt), 1987, 623 (645 f., m. w. N.).

9 Zur Auslegung von § 149 AktG a. F. vgl. *Richter* (Sicherung), 1975, 35 ff.

10 Um Mißverständnisse auszuschließen: es geht nicht um das Recht bzw. die Zweckmäßigkeit / Notwendigkeit, offene Rücklagen zu bilden. Es geht vor allem um die bewußte Ergebnisbeeinflussung, insbes. durch einseitig ausgeübte Ermessensspielräume bei der Schätzung zukünftiger Werte und durch eine einseitige extensive Auslegung (Überstrapazierung) gesetzlicher Normen.

11 Zur Beurteilung stiller Rücklagen vgl. u. a. *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 632 ff.; *Leffson* (GoB), 1987, S. 84 ff.; *Schulze zur Wiesche*, WPg 1987, 149 (149).

12 Insbes. gilt dies für die Angaben nach §§ 284 II Nr. 1 und 3 sowie 285 Nr. 5 HGB; vgl. Rn 373 ff.

- 7 Jahresabschlüsse sind ein vereinfachtes Abbild bzw. **Modell der wirtschaftlichen Realität**. Sie sind deshalb auch nur insoweit informativ, wie die Regeln bekannt sind, die dem Zahlenwerk zugrunde liegen; andernfalls sind sie irreführend bzw. bleiben im günstigsten Fall nutzlos. Auf dem Modellcharakter basieren die diversen, in Einzelschriften und in der Generalnorm verankerten zusätzlichen verbalen und ggf. auch quantitativen Angaben im Anhang, insbes. über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Wegen dieses Hintergrundes müssen die Angaben im Anhang entsprechend ausführlich sein, um eine zutreffende Interpretation der Jahresabschlußzahlen zu ermöglichen, und zwar immer dann, wenn Zweifel über die zugrundeliegende wirtschaftliche Realität bestehen können oder wenn abweichend vom Regelfall bilanziert wird, z. B. wenn gestützt auf § 252 II HGB von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 I HGB abgewichen wird.
- 8 Auf dem Modellcharakter beruht auch das in §§ 265 I und 252 I Nr. 6 HGB festgelegte und für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen geltende **Stetigkeitsgebot**¹³. Jede abweichende Bilanzierung erschwert die Interpretation des Zahlenwerkes. Dieser Informationsverlust läßt sich nur sehr begrenzt durch zusätzliche verbale Erläuterungen (Fußnoten zum Jahresabschluß oder Anhangangaben) kompensieren. Dies gilt vor allem für die mehrperiodigen Auswirkungen von Bilanzierungsänderungen¹⁴. Art. 3 und 31 II der 4. EG-Richtlinie und das HGB haben deshalb Abweichungen zum Ausweis und zu der Bewertung im Vorjahr zu Recht auf begründete Ausnahmen beschränkt (§§ 252 II und 265 I HGB).
Allerdings lassen sich nicht nur bei der Generalnorm (Rn 5), sondern auch bei den Anhangangaben und dem Stetigkeitsgebot Tendenzen erkennen, die auf eine Reduktion des Informationsgehalts des Jahresabschlusses hinauslaufen. Diese Feststellung betrifft sowohl die Auslegung durch einen Teil des Schrifttums, als auch und vor allem wiederum die Bilanzierungspraxis, die sich über die Verpflichtung zu klaren und informativen Anhangangaben, z. B. mit extensiv interpretierten Materiality-Grenzen, hinwegzusetzen scheint bzw. die Ausnahmen vom Stetigkeitsgebot sehr „großzügig“ auslegt.
- 9 Aus dem Modellcharakter von Jahresabschlüssen kann schließlich die Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit von **Konventionen** abgeleitet werden. Bei vielen konkreten Bilanzierungsproblemen läßt sich nämlich die Frage nach der „richtigen“ Bilanzierung oder nur der „richtigen“ Auslegung nicht eindeutig beantworten, sondern nur dadurch sinnvoll lösen, daß gleiche Sachverhalte von verschiedenen Unternehmen gleich behandelt werden. Konventionen haben einen weiteren Vorzug. Soweit sie allgemein akzeptiert sind und praktiziert werden, können sie als bekannt vorausgesetzt werden. Insoweit machen sie Anhangangaben entbehrlich; lediglich Abweichungen von den Konventionen sind dann nur noch berichtspflichtig.

¹³ Zum Stetigkeitsgebot vgl. auch Rn 70 und 163 ff.

¹⁴ Im Schrifttum wird dagegen z. T. der Eindruck erweckt, als ob verbale Erläuterungen grundsätzlich gleichwertig sind, so z. B. von *Wohlgemuth* in BHR, § 252 Rn 60; *Wohlgemuth* (Einheitlichkeit), 1985, 45 (insbes. 47 ff).

B. Begriff und Abgrenzung

I. Begriff des Anlagevermögens und seine Bedeutung

Begriff: Als Anlagevermögen sind nur die Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter¹⁵; Anlagegüter) auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen (§ 247 II HGB; Art. 15 II der 4. EG-Richtlinie). Das Anlagevermögen gliedert sich in die Immateriellen Vermögensgegenstände, die Sachanlagen und die Finanzanlagen (§ 266 II HGB). Alle anderen Posten auf der Aktivseite der Bilanz sind entweder Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten oder gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Sonderposten¹⁶. 10

Zum Anlagevermögen rechnen insbesondere die Gebrauchsgüter, für die die Absicht einer mehrmaligen Nutzung besteht. Kennzeichnend für das Umlaufvermögen ist die Einmalnutzung (Veräußerung, Verarbeitung, Verbrauch). Diese im Schrifttum und in der Rechtsprechung¹⁷ übliche Umschreibung ist allerdings nur ein grober Anhaltspunkt. Eine präzisere Zuordnung ist mit den in Rn 17 ff. behandelten Regeln möglich. Trotzdem wird sich für manche Fallgruppen eine kasuistische Festlegung nicht vermeiden lassen¹⁸. 11

Verhältnis zum früheren Recht: Die Definition in § 247 II HGB entspricht § 152 I S. 1 AktG a. F. mit der Ausnahme, daß auf die Worte „am Abschlußstichtag“ verzichtet wird. Dieser Verzicht hat lediglich klarstellenden Charakter. Es sollte – so die Begr. zu § 247 HGB¹⁹ – dem (gelegentlichen) Mißverständnis vorgebeugt werden, daß für die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen ausschließlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend seien und die davor oder danach liegenden Umstände vernachlässigt werden könnten. Keineswegs war eine materielle Änderung zum früheren Recht beabsichtigt. 12

Das Steuerrecht kennt keine eigene Definition des Anlagevermögens. Über das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 I EStG) gilt die handelsrechtliche Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen uneingeschränkt auch steuerlich²⁰. Die 13

15 Für die Aktivierungsfähigkeit in der Handelsbilanz wird nach h. M., aber str., das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit i. S. d. selbständigen Veräußerlichkeit vorausgesetzt. Der Begriff des Vermögensgegenstandes ist deshalb enger als der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts. Zu den Begriffen vgl. u. a. *Kußmaul* (Nutzungsrechte), 1987, 29 ff.; *Moxter* (Bilanzrechtsprechung), 1985, 22 ff.; *Brezing* (HdJ Abt. I/4), 1985, Rn 1 ff.; *Schmidt* in Schmidt, § 5 Anm. 16; jeweils m. w. N.

16 Zu den Sonderposten vgl. insbes. § 269 S. 1 und § 272 I S. 2 HGB. Zum unzulässigen Ausweis von Posten zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen vgl. Rn 25.

17 Vgl. z. B. BFH v. 13. I. 1972 – V R 47/71 – BStBl. II 1972, 744; BGH v. 24. 6. 1982 – 4 StR 327/82 – BB 1983, 1646.

18 Zur Bedeutung des Stetigkeitsgebots bei Zweifelsfragen der Abgrenzung vgl. Rn 70.

19 Vgl. BTDrs 10/4268, S. 98; BTDrs 10/317, S. 80 f.

20 Vgl. z. B. BMF v. 29. 10. 1979 – IV B 2 – S 2170 – 73/79 – BStBl. I 1979, 639, m. w. N. zur Rspr. des BFH; Abschn. 32 EStR (s. unten Rn 459).

Maßgeblichkeit impliziert, daß es für einzelne Steuerarten keine unterschiedlichen Abgrenzungen geben kann²¹.

- 14 **Bedeutung:** Die Begriffsbestimmung ist handelsrechtlich für den Bilanzausweis bedeutsam; sie hat weiterhin Bedeutung für den Ansatz von Vermögensgegenständen²², für den Bestandsnachweis (Rn 33 ff.), für die Bewertung (Rn 150 ff.) sowie für die Bilanzanalyse. Steuerlich wirkt sich die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen nicht nur im ESt-Recht, sondern (z. B.) auch bei der GewSt, den Investitionszulagen und der Einheitsbewertung aus²³.
- 15 **Rechtsformbesonderheiten:** Keine. Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen gemäß § 247 II HGB gilt für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen. Auch für die Abgrenzung zwischen den Sachanlagen und den übrigen Posten des Anlagevermögens (Rn 24) bestehen keine Besonderheiten; die Unterscheidung zwischen Immateriellen Vermögensgegenständen, Sachanlagen und Finanzanlagen ist als Mindestanforderung für eine hinreichende Aufgliederung des Anlagevermögens (§ 247 I HGB) anzusehen (Rn 62).

II. Abgrenzung zum Umlaufvermögen

- 16 **Grundsätze:** Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen kann nur **betriebsindividuell** erfolgen. Sie ist außerdem für jedes Geschäftsjahr, und nicht nur im Zugangsjahr, erneut zu prüfen; zur Änderung der Zuordnung vgl. Rn 26 ff. Sie darf auch „nicht aus der Rückschau, z. B. nach erfolgtem Verkauf des Gegenstandes, getroffen werden“²⁴. Maßgebender Zeitpunkt sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei jedoch davor oder danach liegende Umstände nicht vernachlässigt werden dürfen (vgl. Rn 12). Eine vorübergehende Änderung der Zweckbestimmung ist unbeachtlich.
- 17 Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist die **Zweckbestimmung** (Art. 15 I der 4. EG-Richtlinie). Sie ergibt sich vorrangig aus der Art und der tatsächlichen Verwendung des Gegenstandes. So spricht z. B. bei Vermögensgegenständen, die im Gliederungsschema des § 266 II HGB als Anlage- bzw. Umlaufvermögen aufgeführt sind, eine – durch die tatsächliche Verwendung allerdings widerlegbare – Vermutung für ihre Zugehörigkeit zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen²⁵. Grundstücke sind deshalb grundsätzlich Anlagevermögen. Besteht jedoch der Geschäftszweck des Unternehmens z. B. im An- und Verkauf von Grundstücken, wie bei Grundstücksgesellschaften, so sind die zum Verkauf bestimmten Grundstücke

21 Mißverständlich *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 258, die zu zwei BFH-Urteilen anmerken, daß bei diesen „eine enge Auslegung des Begriffs AnVerm. nahelag“.

22 Vgl. § 248 II HGB, der den Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens untersagt. Für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt dies nicht; für diese besteht vielmehr über § 246 I HGB eine Ansatzpflicht; vgl. auch *Kupsch* in *BHR*, § 247 Rn 6.

23 Vgl. die Aufstellung bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 255.

24 BFH v. 31. 3. 1977 – V R 44/73 – BStBl. II 1977, 684 (686).

25 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 152 Anm. 3; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 261.

ausnahmsweise Umlaufvermögen und unter den Vorräten auszuweisen, der Klarheit wegen jedoch in einem gesonderten, entsprechend bezeichneten Posten.

Maßgeblich ist die **objektive Funktion des Vermögensgegenstandes für den Betrieb**. Eine gegenteilige Auffassung stellt stärker auf den Willen des Unternehmers ab²⁶. Dieser subjektive Wille ist jedoch nicht nachprüfbar. Will man nicht Willkür zulassen, muß man objektive Merkmale, durch die der Wille des Bilanzierenden sichtbar wird, zur Beurteilung heranziehen²⁷. Von der objektiven Auffassung geht auch der BFH in st. Rspr. aus²⁸. 18

Trotzdem ist das **Ermessen des Kaufmanns** nicht völlig unbeachtlich. Weil die objektiven Merkmale nicht immer zu einem eindeutigen Ergebnis führen, muß man dem Kaufmann, der seinen Betrieb am besten kennt, einen gewissen Beurteilungsspielraum einräumen²⁹. 19

Die **Dauer der Verwendung** für den Geschäftsbetrieb ist für die Zuordnung zum Anlagevermögen unerheblich³⁰. Das Verlangen nach einer Nutzungsdauer von mindestens einem Jahr für den Ausweis als Anlagevermögen³¹ würde zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Anlagevermögen können auch die sogenannten kurzlebigen Vermögensgegenstände (Rn 49) und gebraucht erworbene Gegenstände mit einer (Rest-)Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr sein. Weiterhin sind Gegenstände nicht schon deshalb Umlaufvermögen, weil sie nach verhältnismäßig kurzer Zeit wieder veräußert werden sollen³² oder Anschaffung und Wiederveräußerung innerhalb eines Geschäftsjahres liegen³³. Andererseits begründet eine längere Zugehörigkeit zum betrieblichen Umlaufvermögen eine Vermutung für Anlagevermögen³⁴. 20

26 So z. B. *Kölner Kommentar*, § 152 Anm. 2. Vgl. auch *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 552 ff., die den Willen des Kaufmanns als gleichberechtigtes Kriterium ansehen.

27 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 152 Anm. 3; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 261; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 21. Der BGH v. 31. 10. 1978 – KZR 5/77 – WpG 1979, 158 (159), hat die unterschiedlichen Meinungen zwar gesehen, die Frage aber ausdrücklich offengelassen.

28 Vgl. auch FG Berlin v. 7. 9. 1988 – II 74/85 [rkr.] – EFG 1989, 270: die Gewährung einer InvZul wurde versagt, weil bei gleichartigen Vermögensgegenständen äußerlich nicht erkennbar war (z. B. durch Numerierung, Aussonderung), ob die Objekte als Leasinggüter (= Anlagevermögen) genutzt werden sollten oder zum Verkauf standen (= Umlaufvermögen).

29 Vgl. BFH v. 8. 10. 1970 – IV R 125/69 – BStBl. II 1971, 51 [52]; BFH v. 28. 10. 1977 – III R 72/75 – BStBl. II 1978, 115; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 152 Rn 3.

30 So ausdrücklich BFH v. 17. 11. 1981 – VIII R 86/78 – BStBl. II 1982, 344 [345]; BFH v. 31. 3. 1977 – V R 44/73 – BStBl. II 1977, 684 [685]; vgl. auch BGH v. 24. 6. 1982 – 4 StR 327/82 – BB 1983, 1646.

31 So z. B. *Aktiengesetz Großkommentar*, § 152 Anm. 2.

32 Vgl. BFH v. 13. 1. 1972 – V R 47/71 – BStBl. II 1972, 744; BFH v. 31. 3. 1977 – V R 44/73 – BStBl. II 1977, 684; vgl. auch Rn 27 ff.

33 Vgl. *ADS*, 4. Aufl., § 152 Tz. 4.

34 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 261; *Söffing*, JbFSt 1978/79, 199 [207];

- 21 Die **Bilanzierung als Anlage- oder Umlaufvermögen** ist für die Abgrenzung ebenfalls unerheblich. Das Steuerrecht wertet sie aber als Indiz für den Willen des Kaufmanns, wenn der objektive Zweck des Gegenstandes sich nicht eindeutig feststellen läßt³⁵.
- 22 Schließlich ist der **Wert des Gegenstandes ohne Bedeutung**³⁶. Auch Vermögensgegenstände von geringem Wert können, wie § 6 II EStG zeigt, Anlagevermögen sein. Indirekt beeinflusst der Wert aber die Zulässigkeit von Vereinfachungen.
- 23 Der **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit** modifiziert die GoB. Vereinfachungen sind immer dann vertretbar, wenn der sonst erforderliche Aufwand für den Nachweis und die Verbuchung in keiner vernünftigen Relation zur Genauigkeit der Gewinnermittlung und zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz und Ertragslage stehen würde.

III. Abgrenzung zu anderen Posten des Anlagevermögens

- 24 Wegen der eindeutigen Bezeichnungen ist die Abgrenzung zu den Finanzanlagen weitgehend unproblematisch, aus der Sicht des Leasinggebers führt lediglich die Zurechnung von Leasingobjekten zum Leasinggeber (dann Ausweis als Sachanlage) oder zum Lesasingnehmer (dann Ausweis als Forderung unter den Finanzanlagen) wegen der vielfältigen vertraglichen Gestaltungen zu einigen nennenswerten Abgrenzungsfragen³⁷. Dagegen ist die Abgrenzung zu den immateriellen Vermögensgegenständen und zu den Bilanzierungshilfen im Einzelfall schwierig und nicht frei von Widersprüchen³⁸.

IV. Einzelfragen

- 25 **Posten zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen:** In einem Teil des Schrifttums wird für bestimmte Gegenstände, z.B. für Leasingobjekte, Kernbrennelemente, Filmvermögen und Programmvermögen von Rundfunkanstalten, ein Ausweis zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen für zulässig gehalten³⁹. Mit

Abschn. 41c I S. 2 EStR; vgl. auch FG Hamburg v. 21. 12. 1984 – II 202/82 (rkr.) – EFG 1985, 460.

35 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 261, Abschn. 32 I EStR (s. unten Rn 459); vgl. auch BFH v. 11. 12. 1970 – VI R 262/68 – BStBl. II 1971, 198.

36 Vgl. *Albach*, StbJb. 1973/74, 256 (277); a.A. wohl BFH v. 8. 10. 1970 – IV R 125/69 – BStBl. II 1971, 51. Zur Behandlung von Vermögensgegenständen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 100 DM vgl. Rn 35 und 109.

37 Zur im einzelnen strittigen Bilanzierung von Leasingverträgen vgl. u. a. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 538 ff. (m. w. N.); *Isele* in Küting/Weber, Kap. II Rn 200 ff.; *Köhler* (Leasing), 1989; *IDW HFA* 1/1973, WPg, 101; *IDW HFA* 1/1989, WPg 1989, 625 (s. unten Rn 452); zur steuerlichen Behandlung vgl. auch *Wöhe* (Steuerlehre I/2), 1986, 269 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach* § 5 Anm. 1100 ff.; *Schmidt* in *Schmidt*, § 5 Anm. 72; *BMF* v. 19. 4. 1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71 – BStBl. I 1971, 264; *BMF* v. 21. 3. 1972 – IV B 2 – S 2170 – 11/72 – BStBl. I 1972, 188.

38 Zu Einzelheiten vgl. *Richter* (HdJ) Abt. II/2), 1990, und *Richter* (HdJ) Abt. II/9), 1990.

39 Vgl. *Forster*, WPg 1988, 321 (322 f.); *Reinhard* in Küting/Weber, § 247 Rn 80; *ADS*, 4. Aufl., § 151 Tz. 124; *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 68; *Albach*, StbJb. 1973/74, 265 (298).

dem HGB ist diese Auffassung nicht vereinbar. Sie läßt sich weder mit § 265 V S. 2 HGB, noch mit § 264 II HGB oder mit den GoB begründen. Insbesondere die Bewertungsvorschriften (vgl. § 253 II und III HGB), aber auch die Ausweisvorschriften (vgl. §§ 247 I, 266 II HGB und der Anlagespiegel gemäß § 268 II HGB) verlangen eine eindeutige Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen⁴⁰. Der BFH hält Posten zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen ebenfalls für unzulässig⁴¹. Ein gesonderter Posten zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen ist zudem überflüssig, da mit einem gesonderten Ausweis innerhalb des Umlauf- bzw. Anlagevermögens, entsprechenden Postenbezeichnungen sowie ergänzenden Erläuterungen im Anhang dem besonderen Charakter dieser Vermögensgegenstände genügend Rechnung getragen werden kann.

Bei einer **Änderung der Zweckbestimmung** sind Fertigerzeugnisse und Waren sowie ggf. in anderen Posten des Umlaufvermögens ausgewiesene Gegenstände in die Sacheinlagen umzugliedern, z. B. wenn sie als Ausstellungsstücke nicht mehr zur sofortigen Veräußerung und Lieferung an Abnehmer bereitstehen⁴² oder mit ihnen Geschäftsräume ausgestattet werden⁴³ oder sie in der Produktion bzw. Verwaltung Verwendung finden⁴⁴. Werden Gegenstände umgliedert, sind ggf. darauf geleistete Anzahlungen ebenfalls umzugliedern⁴⁵. Zum Ausweis von Umgliederungen aus dem Umlaufvermögen als Zugang im Anlagespiegel vgl. Rn 118.

Welche Bedeutung eine **Veräußerungsabsicht** für den Ausweis von Sachanlagen hat, wird nicht einheitlich beurteilt. Nach dem **AktG Großkommentar** führt sie z. B. stets, nach *Adler/Düring/Schmaltz* unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Umgliederung in das Umlaufvermögen⁴⁶. Für den BFH ist die bloße Veräußerungsabsicht unerheblich. Erst zusätzliche Maßnahmen, die die anderweitige Widmung erkennen lassen, wie die Herrichtung zum Verkauf oder die Übergabe an einen Händler, führen zwingend zum Ausweis als Umlaufvermögen⁴⁷.

40 Im Ergebnis wie hier *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 72; *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 551; *Baetge/Ballwieser*, DBW 1978, 3 (17); speziell für Leasingvermögen: *IDW HFA* 1/1989, WPg 1989, 625 (625).

41 Vgl. BFH v. 13. 1. 1972 – V R 47/71 – BStBl. II 1972, 744 (745).

42 Vgl. BFH v. 31. 3. 1977 – V R 44/73 – BStBl. II 1977, 684; Musterhäuser, BFH v. 17. 11. 1981 – VIII R 86/78 – BStBl. II 1982, 344; Vorführwagen, FG München v. 28. 9. 1979 – VII (V) 231/76 (rkr.) – EFG 1980, 142; Musterküchen, vgl. auch Abschn. 32 II S. 2 und S. 3 EStR (s. unten Rn 459).

43 Vgl. BFH v. 29. 7. 1966 – IV R 151/66 – BStBl. III 1967, 62; Teppiche.

44 Vgl. BFH v. 11. 12. 1970 – VI R 262/68 – BStBl. II 1971, 198; Elektronische Geräte, bedenklich FM NRW v. 10. 9. 1975 – S 2170 – 60 – V B 1 – WPg 1975, 583; Dienstfahrzeuge bei Kfz-Herstellern, dagegen zu Recht FG Münster v. 8. 3. 1978 – II 255/77 E (rkr.) – EFG 1978, 372.

45 Vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 559.

46 Vgl. *Aktiengesetz Großkommentar*, § 152 Anm. 2; *ADS*, 4. Aufl., § 152 Tz. 4: Werden Anlagen „bereits seit einiger Zeit nicht mehr genutzt, so sind sie stets aus dem Anlagevermögen auszugliedern, wenn eine Einbeziehung in das Umlaufvermögen einen niedrigeren Wertansatz erforderlich machen würde“, vgl. ferner *Grünwälder* (Bilanzierung), 1973, 41 f.; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 23.

47 Vgl. BFH v. 8. 2. 1972 – VIII R 9/67 – BStBl. II 1972, 528; BFH v. 31. 3. 1977 – V R 44/73 – BStBl. II 1977, 684. Weitergehender wohl Nieders. FG v. 11. 9. 1986 – XII (I)

- 28 Eine Umgliederung in das Umlaufvermögen kommt trotz vorhandener Veräußerungsarbeit zumindest solange nicht in Betracht, wie die Anlagen tatsächlich betrieblich genutzt werden⁴⁸. Sie scheidet auch dann aus, wenn Veräußerung und Übergabe an den Käufer unmittelbar nach Beendigung der betrieblichen Nutzung erfolgen.
- 29 Erfolgt die Veräußerung oder Übergabe jedoch nicht unmittelbar nach Beendigung der betrieblichen Nutzung, z. B. weil ein Käufer noch nicht gefunden werden konnte, müßte der Gegenstand nach Auffassung des BFH und des überwiegenden Schrifttums zuerst in das Umlaufvermögen umgebucht und dort als sonstiger Vermögensgegenstand, ggf. auch als Vorratsvermögen oder gesondert ausgewiesen werden, ehe mit der Übergabe an den Erwerber die Abgangsbuchung erfolgen kann. Eine solche Handhabung ist erstens in der Praxis weder allgemein üblich noch sinnvoll. Sie läßt sich zweitens nicht mit dem Zweck anderer Vorschriften vereinbaren. Z. B. würde der Anwendungsbereich von § 6b EStG erheblich eingeschränkt werden; denn diese Vergünstigung setzt eine Veräußerung als Anlagevermögen voraus⁴⁹. Die Umgliederung in das Umlaufvermögen läßt sich drittens auch nicht mit dem Vorsichtsprinzip begründen. Bereits bei Veräußerungsabsicht muß das Anlagegut, da die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist (§ 253 II S. 3 HGB), außerplanmäßig auf den gleichen (niedrigeren) Veräußerungswert wie im Umlaufvermögen abgeschrieben werden. Schließlich ist auf § 270 II S. 3 AktG hinzuweisen. Diese Vorschrift verlangt für Abwicklungsbilanzen, daß Vermögensgegenstände wie Umlaufvermögen zu bewerten sind, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines übersehbaren Zeitraums beabsichtigt ist oder diese Vermögensgegenstände nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen. Damit läßt der Gesetzgeber erkennen, daß er auch bei Veräußerungsabsicht von einer Bilanzierung als Anlagevermögen ausgeht⁵⁰. Andernfalls hätte es dieser Ergänzung von § 270 II S. 3 AktG nicht bedurft. Deshalb ist *Herrmann/Heuer/Raupach* (§ 6 Anm. 258) zuzustimmen, die auf eine Umgliederung in das Umlaufvermögen verzichten. Die Zweckbestimmung von Anlagegütern endet erst mit ihrer Veräußerung (bzw.

378/82 (rkr.) – EFG 1987 109 (110): stillgelegte Wirtschaftsgüter, „sofern sie seit einiger Zeit nicht mehr betrieblich genutzt werden und zur Veräußerung bestimmt sind“, rechnen zum Umlaufvermögen, (insoweit) zustimmend *Mathiak*, *StuW* 1988, 79 (81). Vgl. auch BFH v. 26. 11. 1974 – VIII R 61–62/73 – BStBl. II 1975, 352; Parzellierung von Grundstücken gemäß § 8 WEG; für nicht anwendbar erklärt durch BMF v. 29. 10. 1979 – IV B 2 – S 2170 – 73/79 – BStBl. I 1979, 639, und Abschn. 32 II S. 1 EStR (s. unten Rn 459); vgl. auch die Stellungnahme des IDW und BfJ = Anlagen 2 und 3 zu BTDrS 8/4035.

48 Vgl. *ADS*, 4. Aufl., § 152 Tz. 4; mißverständlich *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 31: „zur Veräußerung vorgesehene Anlagen sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen...“ (Hervorhebung M.R.); Stellungnahme BfJ – Anlage 3 zu BTDrS 8/4035; ebenso wohl BFH v. 8. 2. 1972 – VIII R 9/67 – BStBl. II 1972, 528 (529); unklar, ob für Wahlrecht, Stellungnahme IDW = Anlage 2 zu BTDrS 8/4035.

49 Vgl. BFH v. 26. 11. 1974 – VIII R 61/73 – BStBl. II 1975, 352; vgl. auch *Richter, H.*, *StBp.* 1976, 286.

50 In der Begr. zum RegE, BTDrS 10/317, S. 107, heißt es deutlich, daß mit dieser Ergänzung eine Annäherung der Abwicklungsbilanzen an die für den Jahresabschluß einer verbenden Gesellschaft geltenden Vorschriften beabsichtigt war.

Verschrottung). Selbst der erfolgte Verkauf ändert bis zur Übergabe nichts an der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen. Zumindest wird man – entgegen der Auffassung des BFH und eines Teils des Schrifttums (Rn 27) – keine Pflicht zur Umgliederung in das Umlaufvermögen annehmen können⁵¹.

Zum Ausweis von Ersatzteilen und Reparaturmaterialien vgl. Rn 85; von Leihemballagen Rn 88; von Werkzeugen, Formen, Modellen und Vorrichtungen Rn 86. 30

C. Bestandsnachweis

Verhältnis zum früheren Recht: Die gesetzlichen Vorschriften zum Bestandsnachweis haben sich durch das BiRiLiG weder im Handels- noch im Steuerrecht geändert. Zur gestiegenen Bedeutung der Kontrolle von Anlagenabgängen vgl. Rn 40; zur eingeschränkten Zulässigkeit von Festwerten vgl. Rn 301 ff. 31

Rechtsformbesonderheiten: keine. §§ 240, 241 HGB, §§ 140, 141 AO gelten für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen. 32

I. Allgemeines Bestandsverzeichnis (Anlagenverzeichnis)

Der **Nachweis der Sachanlagen** ist durch ein Bestandsverzeichnis (Inventar, Anlagenverzeichnis) zu erbringen. Es ist für jeden Bilanzstichtag aufzustellen (§ 240 II HGB; §§ 140, 141 AO). Die Anforderungen im einzelnen, die auch handelsrechtlich gültig sind, enthält Abschn. 31 EStR (s. unten Rn 457). Die Anforderungen beziehen sich unmittelbar nur auf das bewegliche Anlagevermögen; sie gelten aber in gleicher Weise für das unbewegliche Anlagevermögen. Von ihnen kann im Einvernehmen mit dem FA abgewichen werden, wenn es die Besonderheiten des Einzelfalls erfordern⁵². 33

Das Bestandsverzeichnis unterliegt dem **Vollständigkeitsgebot** (vgl. auch § 246 I HGB), d. h. in ihm sind sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, auch wenn sie bereits abgeschrieben sind, grundsätzlich einzeln (vgl. auch Rn 155 ff.) und geordnet mit mindestens den folgenden Angaben aufzuführen (Abschn. 31 IV EStR, s. unten Rn 457; zum sog. permanenten Bestandsverzeichnis bzw. Anlagekartei vgl. Rn 39): 34

- genaue Bezeichnung des Gegenstandes,
- Bilanzwert des Anlageguts am Bilanzstichtag.

Folgende **Erleichterungen** sind zulässig (Abschn. 31 II, III EStR, s. unten Rn 457): 35

- Gegenstände, die eine geschlossene Anlage bilden, können in ihren einzelnen Teilen als Gesamtanlage eingetragen werden, z. B. die einzelnen Teile eines Hochofens einschließlich Zubehör, wenn die Abschreibung auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen wird.

51 Wie hier *Kupsch* in BHR, § 247 Rn 16 f., unklar die Haltung von *Nordmeyer* in Beck HdB, B 212 Rn 9 f.

52 Zur Rechtsgültigkeit von Abschn. 31 EStR vgl. BFH v. 14. 12. 1966 – VI 245/65 – BStBl. III 1967, 247.

- Gegenstände der gleichen Art können unter Angabe der Stückzahl zusammengefaßt werden, wenn Zugangsjahr, Nutzungsdauer, Anschaffungskosten und Abschreibungsmethode gleich sind.
 - Statt der einzelnen Gegenstände, für die zulässigerweise ein Festwert (Rn 300 ff.) angesetzt wird, genügt die Angabe des Festwerts.
 - Geringwertige Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 100 DM (vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag; § 9b I EStG) können sofort als Aufwand verbucht werden. Sie erscheinen dann nicht im Bestandsverzeichnis und auch nicht als Zu- und Abgang im Anlagespiegel (Rn 109)⁵³.
 - Geringwertige Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 100 DM bis 800 DM (vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag; § 9b I EStG) (zum Begriff vgl. auch Rn 239 f.) brauchen ebenfalls nicht aufgeführt zu werden, wenn sie im Zugangsjahr auf einem besonderen Konto verbucht oder in einem besonderen Verzeichnis (Rn 41 f.) erfaßt worden sind.
- 36 Für die Gliederung des Bestandsverzeichnisses bestehen keine besonderen Vorschriften. Allerdings ist eine Orientierung an der vertikalen Gliederung der Bilanz (Rn 60 ff.) erforderlich. Zusätzlich ist die Zugehörigkeit zu verschiedenen Bewertungsgruppen zu berücksichtigen⁵⁴.
- 37 **Verfahren der Bestandsaufnahme:** Das Bestandsverzeichnis ist grundsätzlich aufzustellen mit Hilfe einer
- körperlichen Bestandsaufnahme: für körperliche Gegenstände, bzw.
 - Aufnahme an Hand von Urkunden bzw. dokumentierenden Belegen: für Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Anzahlungen.
- Für die Durchführung der Bestandsaufnahme gelten die allgemeinen Grundsätze, d. h. auch die permanente Inventur ist als Aufnahmeverfahren zulässig⁵⁵.
- 38 Für das bewegliche Anlagevermögen geht die Finanzverwaltung von einer **jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme** aus (Abschn. 31 V EStR). Diese Forderung ist umstritten⁵⁶; ihre praktische Bedeutung ist aber im Hinblick auf die Befrei-

53 M. E. gilt diese Vereinfachung für alle Anschaffungen bis zu 100 DM und nicht nur für geringwertige Wirtschaftsgüter i. S. v. § 6 II EStG (zum steuerlichen Begriff der geringwertigen Wirtschaftsgüter vgl. 239 f.); ebenso *IDWNA* 2/1966, WPg 1966, 328 (s. unten Rn 453); *Rooff*, WPg 1974, 209 (214); *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 76. Die 100-DM-Grenze wird der zwischenzeitlichen Preis- und Wertentwicklung nicht mehr gerecht. Für eine Anhebung auf 300 DM vgl. *Heigl*, DStR 1986, 627 (633); vgl. auch Rn 239.

54 Vgl. BFH v. 12. 12. 1973 – I R 163/69 – BStBl. II 1974, 188 (189); *Schulze zur Wiesche* (Inventur), 1961, 74.

55 Vgl. Begr. RegE zu § 39 III HGB a. F. = BTDRS IV/2865, S. 5 f. Abschn. 31 V EStR (s. unten Rn 457) ist insofern mißverständlich, als ein Verweis auf die permanente Inventur (Abschn. 30 II EStR) fehlt. Zu Einzelheiten der Inventurdurchführung vgl. z. B. *Schulze zur Wiesch* (Inventur), 1961; *Weißer* (Inventur), 1967; *Arbeitskreis Ludewig* (Vorratsinventur), 1967; *Egner*, HWB 1975, Sp. 1970; *Kunz* (HdJ), Abt. II/5, 1986.

56 Vgl. insbesondere *IDW HFA* 7/1952, WPg 1952, 365 (s. unten Rn 450); *IDW* Stellungnahme vom 15. 5. 1951, WPg 1952, 383; *Spieth* (Grundsätze), 1956, 95 ff. m. w. N.

ungsmöglichkeiten (Rn 39 f.) gering. Zur gesetzlichen Ausnahme beim Festwert vgl. Rn 304.

Befreiungsmöglichkeiten: Die jährliche Inventur ist entbehrlich, wenn sämtliche Zu- und Abgänge in ein sogenanntes **permanentes Bestandsverzeichnis** bzw. eine **Anlagenkartei** laufend eingetragen werden und daraus die folgenden Angaben ersichtlich sind (Abschn. 31 IV, VI EStR, s. unten Rn 457):

- Genaue Bezeichnung des Gegenstandes,
- sein Bilanzwert am Bilanzstichtag (Angabe ist entbehrlich, wenn das Bestandsverzeichnis bzw. die Anlagenkartei nach den einzelnen Zugangsjahren und Abschreibungssätzen gruppenweise geordnet ist und für jede Gruppe in besonderen Zusammenstellungen die Entwicklung der Bilanzwerte und die Werte der Abgänge und der Abschreibungen festgehalten werden),
- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Tag des Abgangs.

Wenn die Sachkonten die gleichen Angaben enthalten, können sie ebenfalls die körperliche Bestandsaufnahme ersetzen. Die Übersichtlichkeit der Konten darf durch die Zusatzangaben jedoch nicht beeinträchtigt sein.

Allerdings wird durch eine ordnungsmäßige Anlagenkartei keineswegs jegliche **Pflicht zur körperlichen Bestandsaufnahme** ausgeschlossen. Nur unter der Voraussetzung, daß sich aus dem Betriebsablauf „zwangsläufig eine ständige Kontrolle der wesentlichen Teile des Anlagevermögens“ ergibt, „kann eine laufende Kontrolle der Aufzeichnungen durch Vergleich mit den Istbeständen in der Art der permanenten Inventur für das Vorratsvermögen nicht als erforderlich angesehen werden“⁵⁷. Entscheidend ist also der übergeordnete Zweck, nämlich die Übereinstimmung von Ist- und Buchbestand⁵⁸. Internes Kontrollsystem und Anlagenbuchführung müssen den Istbestand zuverlässig registrieren. Im Schrifttum wird deshalb auch empfohlen, „von Zeit zu Zeit“⁵⁹ bzw. „in einem mehrjährigen Turnus (z. B. etwa alle drei Jahre)“⁶⁰ den Buchbestand durch körperliche Bestandsaufnahme zu überprüfen.

Die Notwendigkeit zur körperlichen Bestandsaufnahme hat das BiRiLiG mit der Einführung des Bruttoprinzips für den Anlagespiegel (Rn 101) verstärkt. Wenn man vermeiden will, daß der zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertete Anlagenbestand sowie die kumulierten Abschreibungen unzulässigerweise zu hoch ausgewiesen werden, wird man im mehrjährigen Abstand, ggf. nur für Teile des Anlagebestandes, körperlich feststellen müssen, ob im Anlagenbestand Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, die bereits abgegangen sind.

57 *IDW HFA 7/1952*, WPg 1952, 365 (366). Das Schrifttum drückt sich in dieser Hinsicht manchmal mißverständlich aus. Es beruft sich insoweit auch zu Unrecht auf den HFA, als auf die vom HFA gemachte Voraussetzung nicht hingewiesen wird. Vgl. auch Begr. RegE zu § 39 III HGB a. F. = BTDrS IV/2865, S. 5 f.

58 Vgl. BFH v. 6. 12. 1955 – I 169/55 – BStBl. III 1956, 82 (83).

59 *ADS*, 4. Aufl., § 149 Tz. 156; vgl. auch *Husemann (Anlagegegenstände)*, 1976, 57.

60 *Uhlig* in Beck, HdB, A 230 Rn 7.

II. Besondere Bestandsverzeichnisse

- 41 **Arten und Anforderungen:** Die besonderen Bestandsverzeichnisse sind Voraussetzung für bestimmte steuerliche Vergünstigungen⁶¹. Die Anforderungen, denen sie genügen müssen, gehen aus der folgenden Aufstellung hervor⁶²:

Anforderungen	EstG § 6 II	EstG § 7a VIII	InvZulG ⁶³ § 1 III; § 4 I; § 4a IV
Laufende Führung	x	x	
Einzelangaben			
– Tag der Anschaffung oder Herstellung	x	x	x
– Anschaffungs- oder Herstellungskosten	x	x	x
– betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer		x	
– Höhe der jährlichen AfA		x	
– erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen		x	

Laufende Führung verlangt Eintragung in der richtigen zeitlichen Reihenfolge und räumlich fortlaufende Eintragungen. Laufende Führung heißt aber nicht, daß die Aufzeichnungen für die besonderen Bestandsverzeichnisse wie die Aufzeichnungen für die Buchführung „zeitnah“ erfolgen müssen. Zumindest zu § 7a VII EstG hat der BFH entschieden, daß es genügt, wenn das besondere Verzeichnis erst im Zeitpunkt der Geltendmachung der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erstellt wird⁶⁴. M. E. ist dieses Urteil auch auf das besondere Verzeichnis gemäß § 6 II EstG übertragbar. Weder besteht eine Veranlassung, den Stpfl. bereits zu Beginn eines Geschäftsjahres auf die Ausübung steuerlicher Wahlrechte festzulegen, noch wird durch die nachträgliche Erstellung ein Steueranspruch gefährdet⁶⁵.

- 42 Die Aufzählung der erforderlichen Angaben ist abschließend. Nicht aufzeichnungspflichtig sind deshalb z. B. der Zeitpunkt der Bestellung oder des Beginns der Herstellung, auch wenn er Voraussetzung für eine steuerliche Vergünstigung ist, oder Hinweise auf die Eingangsrechnungen, auch wenn sie zur Prüfung der

61 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 33 ff.

62 Zu weiteren Einzelheiten vgl. *Grützner*, BBK Fach 8, 1982, 983.

63 Das InvZulG ist ab 1. 1. 1990 außer Kraft. Zu Übergangsregelungen vgl. § 8 InvZulG und *BMF v. 6. 3. 1989 – IV B 3 – InvZ 1200 – 9/89 – DB 1989, 601* (mit Anmerkungen von *G. Zitzmann*).

64 Vgl. *BFH v. 9. 8. 1984 – IV R 151/81 – BStBl. II, 47*. Für InvZul. genügt es gemäß *BMF v. 31. 12. 1986 – IV B 2 InvZ 1010 – 66/86 – DB 1987, Beilage 2 zu Heft Nr. 7/1987, 1* (Ziff. 50), wenn die Angaben „aus der Buchführung oder aus dem Antrag auf Investitionszulage ersichtlich sind“, d. h. das Verzeichnis braucht erst vorzuliegen, wenn der Antrag auf InvZul. gestellt wird.

65 Ebenso *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 35 (widersprüchlich *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 1325, wo Aufzeichnungen nach Ablauf des Geschäftsjahres als nicht ausreichend bezeichnet werden).

Anschaffungskosten zweckmäßig wären⁶⁶. Eine Aufzeichnungspflicht für geleistete Anzahlungen und Teilerstellungskosten wird man dagegen im Hinblick auf den Zweck der Aufzeichnungspflichten und wegen § 7a II S. 1 EStG bejahen müssen⁶⁷.

Vereinfachungsregelung: In allen Fällen kann auf die besonderen Verzeichnisse verzichtet werden, wenn die Einzelangaben aus der Buchführung ersichtlich sind. Der praktische Wert dieser Vereinfachungsregelung ist jedoch zweifelhaft. Bisher waren für eine ordnungsgemäße Buchführung die Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung weder erforderlich noch üblich. Die Finanzverwaltung besteht aber angesichts des Gesetzeswortlauts auf dieser Angabe⁶⁸. Demgegenüber legen *Herrmann/Heuer/Raupach* (§ 6 Anm. 1327) m. E. zu Recht die Vorschrift entgegen ihrem Wortlaut, aber entsprechend ihrem Sinn einschränkend aus. Mit den besonderen Bestandsverzeichnissen, die die früher erforderliche ordnungsmäßige Buchführung ersetzen, war eine Vereinfachung und keine Verschärfung beabsichtigt. Deshalb muß es genügen, wenn der Tag der Anschaffung oder Herstellung aus der Buchführung in Verbindung mit den Belegen nachgewiesen werden kann, wie es auch allgemein bei zeitlichen Abgrenzungen in der Buchführung geschieht. Aus den gleichen Gründen wird man auf die besonderen Verzeichnisse verzichten können, wenn die geforderten Einzelangaben bereits aus dem Bestandsverzeichnis bzw. der Anlagenkartei (Rn 34, 39) ersichtlich sind⁶⁹. 43

III. Einzelfragen

Anzahlungen auf Anlagen im Bau sind wie Forderungen durch Saldenlisten nachzuweisen. 44

Anlagen im Bau sind wie andere Sachanlagen grundsätzlich jährlich körperlich aufzunehmen. Die Befreiungsmöglichkeiten (Rn 39) kommen regelmäßig nicht in Betracht. Vor allem bei größeren Investitionsobjekten bereitet es jedoch Schwierigkeiten, den Fertigungsstand zum Abschlußstichtag genau festzustellen – in Frage käme in den meisten Fällen nur die Stichtagsinventur – und die im Bau befindlichen Anlagen zuverlässig zu bewerten. Wegen dieser Schwierigkeiten verzichtet die Praxis i. d. R. auf eine körperliche Aufnahme. Diese Handhabung erscheint im Prinzip vertretbar, zumal die daraus resultierenden Ungenauigkeiten nur vorübergehend sind. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung und Umgliederung (Rn 127) muß jedoch sichergestellt sein, daß die zutreffenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachgewiesen werden können. Die im einzelnen zu stellenden Anforderungen sind strittig. In jedem Fall wird man nach Fremd- und Eigenleistungen zu differenzieren haben. Während Fremdleistungen sich nur auf die Summe der Aktiva/Passiva und auf die Bilanzrelationen und -kennziffern auswirken, be- 45

66 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7a Anm. 136.

67 Wie hier *Grützner*, BBK Fach 8, 1982, 983 (985); a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7a Anm. 136.

68 Vgl. BMF v. 12. 3. 1975 – IV B 2 – S 2180 – 1/75 – BB 1975, 451.

69 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7a Anm. 141; *Grützner*, BBK Fach 8, 1982, 983 (985); vgl. auch die Finanzverwaltung zu § 6 II EStG = Abschn. 40 IV EStR (s. unten Rn 464).

einflussen die Eigenleistungen zusätzlich die Ertragslage. Deshalb müssen sie strengeren Anforderungen genügen.

- 46 **Fremdleistungen**, bei denen der Lieferant bis zur Übergabe rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer bleibt, sind vom Erwerber, solange die Übergabe noch nicht erfolgt ist, nur in Höhe der geleisteten Anzahlungen zu aktivieren und nachzuweisen (Rn 44). Der Ansatz nur der geleisteten Anzahlungen wird auch dann für zulässig angesehen, wenn die Fremdleistungen sofort in das Eigentum des Erwerbers übergehen, was insbesondere bei Bauten auf dem Grundstück des Bauherrn der Fall ist. Eine Bilanzierungspflicht der gesamten (Teil-)Herstellungskosten (und nicht nur der geleisteten Anzahlungen) wird in diesem Fall erst bei abnahmereif erbrachten Leistungen angenommen⁷⁰. M. E. ergibt sich über die geleisteten Anzahlungen hinaus eine Bilanzierungspflicht auch für Teilrechnungen (= Anforderungen auf Abschlagszahlungen), soweit ihnen erbrachte Leistungen gegenüberstehen. Diese Teilrechnungen sind in voller Höhe einzubuchen, ein pauschaler Abschlag als „Sicherheit“ für die Rechnungsprüfung, z. B. eine vorläufige Einbuchung dieser Teilrechnungen generell nur zu 90%, wie sie gelegentlich in der Praxis zu finden ist, ist auch im Hinblick auf § 253 I S. 2 HGB und das Höchstwertprinzip für Passiva unzulässig.
- 47 Trotz der Einbuchung von Teilrechnungen können der Bilanzwert der Anlagen im Bau und der Wert der bis zum Bilanzstichtag tatsächlich erbrachten Leistungen erheblich voneinander abweichen. In diesem Fall ist ein erläuternder Hinweis im Anhang erforderlich. Vom Gesetzgeber war jedoch nicht beabsichtigt, daß sich beide Werte entsprechen müssen, wie aus dem zulässigen zusammengefaßten Ausweis der Anlagen im Bau mit den Anzahlungen (§ 266 II HGB) erkennbar wird⁷¹. Aus diesem Grunde dürfte auch eine Verpflichtung zur körperlichen Bestandsaufnahme wenig sinnvoll sein, zumal den Teilrechnungen häufig gemeinsame Aufmaße zugrunde liegen und die Bauleitung darüber hinaus den Baufortschritt feststellt und ihn, z. B. in den Bautagebüchern, dokumentiert. Die Sachkonten reichen deshalb in Verbindung mit den Belegen als Nachweis für die Anlagen im Bau, soweit sie von Dritten erstellt werden (Fremdleistungen), aus. Sammelkonten sind ggf. statistisch nach Investitionsobjekten aufzugliedern, da ein Einzelnachweis erforderlich ist (§ 252 I Nr. 3 HGB)⁷². Soweit bis zum Bilanzstichtag Teilleistungen abgenommen worden sind, erscheint es aus Vereinfachungsgründen ebenfalls vertretbar, nach den vorstehenden Grundsätzen zu verfahren⁷³.

70 Vgl. *IDW WFA 1/1972*, WPg 1972, 250 (s. unten Rn 454); a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 49x (13), die für den Ansatz von Teilerstellungskosten sind und die in der Praxis übliche Aktivierung nur in Höhe der geleisteten Anzahlungen nur dann für zulässig halten, wenn die Anzahlungen dem Baufortschritt entsprechen, ebenso *Husemann* (Anlagegegenstände), 1976, 208.

71 Vgl. auch die Begr. RegE zu § 151 I Aktiva II A 7 AktG a. F. = *Kropff* (Aktiengesetz), 1965, 226.

72 Diese Aufgliederung nach Investitionsobjekten ist nicht identisch mit der Aufteilung nach einzelnen Anlagegütern, die erst bei Umbuchung auf fertige Sachanlagen (Rn 126) vorzunehmen ist.

73 *IDW WFA 1/1972*, WPg 1972, 250 (s. unten Rn 454) vertritt hier insofern eine engere

Für den Nachweis von **Eigenleistungen**, wobei es unerheblich ist, ob ausschließlich Eigenleistungen oder diese in Verbindung mit Fremdleistungen anfallen, gelten im wesentlichen die gleichen Grundsätze wie für die unfertigen Erzeugnisse und unfertigen Leistungen des Umlaufvermögens, d. h. der Fertigungsgrad zum Bilanzstichtag muß im Rahmen einer körperlichen Bestandsaufnahme festgestellt werden⁷⁴. Zusätzlich müssen nachprüfbar Unterlagen vorhanden sein, aus denen sich im angemessenen Umfang und unter Berücksichtigung der Verhältnisse des einzelnen Betriebes der Aufwand für die Anlagen im Bau ergibt⁷⁵. Soweit ordnungsgemäße Baukonten geführt werden, gelten sie als ausreichender Bestandsnachweis. Die Finanzverwaltung hat dann keine Bedenken, daß sich die körperliche Bestandsaufnahme auf die Feststellung der fertiggestellten Teile nach äußeren Merkmalen beschränkt und im übrigen die Baukonten um bestimmte Angaben ergänzt werden⁷⁶.

Kurzlebige Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) haben eine Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr⁷⁷. Nach Auffassungen im Schrifttum⁷⁸ dürfen sie im Zugangsjahr unmittelbar als Aufwand verbucht werden, ein Bestandsverzeichnis entfällt damit wie bei den geringwertigen Vermögensgegenständen bis 100 DM (Rn 35). Im Hinblick auf den Ausweis im Anlagespiegel (Rn 100) ist diese Auffassung nicht unbedenklich, soweit sie Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 100 DM und mehr betrifft. Denn im Bestandsverzeichnis müssen auch voll abgeschriebene Anlagegüter enthalten sein (Rn 34); eine Sonderbehandlung der kurzlebigen Vermögensgegenstände ist von daher nicht zu rechtfertigen. Sie läßt sich auch mit Vereinfachungsgesichtspunkten begründen. Der BFH geht offensichtlich von einer Aktivierung aus⁷⁹.

Zweckmäßigerweise werden alle kurzlebigen Vermögensgegenstände im Wert über 100 DM, was ihren Ausweis und Bestandsnachweis betrifft, wie die entsprechenden geringwertigen Vermögensgegenstände behandelt, d. h. Erfassung auf besonderen Konten oder in einem besonderen Verzeichnis (Rn 41) und Ausweis im

Auffassung, als die geleisteten Abschlagszahlungen nur unerheblich vom Wert der aktivierungspflichtigen Teilleistungen abweichen dürfen.

74 Vgl. *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Teilfertige Arbeiten, S. 3; *Nehm*, WPg 1979, 552 (554).

75 Vgl. BFH v. 13. 5. 1954 – IV 483/53 U – BStBl. III 1954, 213.

76 Vgl. FG Freiburg v. 17. 8. 1965 – I (III) 115/64 (rkr.) – EFG 1966, 61; vgl. auch *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Teilfertige Arbeiten, S. 9 f.

77 Vgl. z. B. BFH v. 13. 3. 1979 – III R 20/78 – BStBl. II 1979, 578. Die Definition orientiert sich an der Pflicht zur Aufstellung eines Abschreibungsplans gemäß § 7 I EStG. Teilweise a. A. z. B. *ADS*, 4. Aufl., § 154 Tz. 45: „ein bis zwei Jahre“. Soweit kurzlebige Vermögensgegenstände, z. B. Werkzeuge, sich mit der Ausführung eines Auftrages verbrauchen, handelt es sich um Umlauf- und nicht um Anlagevermögen; vgl. Rn 11; *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 57; vgl. auch BFH v. 2. 12. 1987 – X R 19/81 – BStBl. II 1988, 502 (504): Druck- und Prägeformen.

78 Vgl. z. B. *IDW NA* 2/1966, WPg 1966, 328 (s. unten Rn 453); *ADS*, 4. Aufl., § 153 Tz. 87.

79 Vgl. BFH v. 13. 3. 1979 – III R 20/78 – BStBl. II 1979, 578; *WP-Handbuch* 1985/86 I, 581; a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 125.

Anlagespiegel (Rn 109, zur Abgangsfiktion vgl. Rn 123). Davon zu trennen ist die Frage der Bewertung (Abschreibung). Sinnvoll erscheint folgende vereinfachende Lösung: Kurzlebige Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 800 DM, die erst im 2. Halbjahr zugegangen sind und deren Nutzungsdauer über den Bilanzstichtag hinausreicht, werden auf 50 % abgeschrieben (Rest im nächsten Geschäftsjahr); alle übrigen kurzlebigen Vermögensgegenstände werden im Zugangsjahr voll abgeschrieben⁸⁰.

50–59 Frei.

D. Ausweis

I. Vertikale Gliederung

1. Anwendungsbereich des Gliederungsschemas nach § 266 HGB

- 60 **Verhältnis zum früheren Recht:** Die Untergliederung der Sachanlagen gemäß § 266 II HGB ist weniger weitgehend als nach § 151 I AktG a.F., weil das bisher auf vier Posten aufgeteilte Grundvermögen in einem Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ zusammengefaßt werden darf. Die übrigen Posten „technische Anlagen und Maschinen“ (Rn 84), „andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen“ (Rn 87) sowie „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (Rn 89) wurden lediglich in ihren Bezeichnungen geändert; eine inhaltliche Änderung war damit nicht verbunden⁸¹. Durch den gesonderten Posten für geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (Posten A I 3 gemäß § 266 II HGB) wurde außerdem klargestellt, daß diese nicht in die geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen (Posten A II 4) einbezogen werden dürfen⁸².
- 61 **Anwendungsbereich von § 266 HGB, Rechtsform- und Branchenbesonderheiten:** Das Gliederungsschema nach § 266 II und III HGB gilt für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und Unternehmen, die dem PublG unterliegen (§ 5 I S. 2 PublG). Die Untergliederung der Sachanlagen (Posten A II 1–4 in § 266 II HGB) entspricht den Bedürfnissen eines normalen Industriebetriebes. Abweichungen können zulässig sein bzw. sind zwingend vorzunehmen; sie sind jedoch auf die folgenden Ausnahmen beschränkt⁸³:
- Untergliederung von Posten, Hinzufügung neuer Posten (§ 265 V HGB) (Rn 65);
 - vorgeschriebene Formblätter (§ 330 HGB); Vorhandensein mehrerer Geschäftszweige (§ 265 IV HGB) (Rn 66);

80 D.h. (analoge) Anwendung von § 6 II EStG und Abschn. 43 X EStR (s. unten Rn 467). Ebenso wohl die überwiegende Praxis und die Ansicht der Finanzverwaltung; vgl. FM Niedersachsen v. 25. 8. 1964 – S 2130 – 216 31 I – DB 1964, 1242; OFD Köln v. 11. 3. 1965 – S 2130 – 2 – St 111 – DB 1965, 421; *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. AfA, S. 16 f.

81 Vgl. *Matschke* in BHR, § 266 Rn 45 und 48; a. A. *Tanski*, HdB 1989, Rn 4 und 12.

82 Für § 151 AktG a.F. war diese Frage umstritten; vgl. die Voraufgabe, Rn 63.

83 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 1.

- Änderung von Gliederung und Postenbezeichnungen (§ 265 VI HGB) (Rn 67);
- Zusammenfassung von Posten (§ 265 VII HGB) (Rn 68);
- Leerposten (§ 265 VIII HGB) (Rn 69);
- Größenerleichterungen (§ 266 I S. 3 HGB) (Rn 63).

Für **Nicht-Kapitalgesellschaften** gilt das Gliederungsschema nach § 266 II, III HGB 62 nicht. Für diese gilt unmittelbar nur die Forderung des § 247 I HGB, d. h. das Anlagevermögen ist „gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.“ Gesetzlicher Maßstab für die hinreichende Aufgliederung sind die GoB und das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz (§ 243 I und II HGB)⁸⁴.

Dieser Maßstab beinhaltet zumindest einen gesonderten Ausweis der Sachanlagen innerhalb des Anlagevermögens und weiterhin eine Aufgliederung der Sachanlagen nach der Art der Vermögensgegenstände und ihrem Verwendungszweck. Dabei wird man als Mindestgliederung für die Sachanlagen eine Trennung in

- Grundstücke und Gebäude,
- Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und
- geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

verlangen müssen⁸⁵. Auf eine solche Untergliederung kann nur verzichtet werden, wenn die Sachanlagen innerhalb des Anlagevermögens und im Verhältnis zur Bilanzsumme unbedeutend sind oder es sich um Unternehmen handelt, die hinsichtlich ihrer Größe mit einer kleinen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (analoge Anwendung von § 266 I S. 3 HGB; vgl. Rn 63)⁸⁶.

Aus dem Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit folgt auch, daß Nicht-Kapitalgesellschaften den Inhalt der Bilanzposten zutreffend bezeichnen müssen. Werden die Postenbezeichnungen des § 266 II HGB übernommen, dürfen diese nicht in einem Sinne verwandt werden, der von § 266 II HGB abweicht⁸⁷. Schließlich sind die allgemeinen Grundsätze in Rn 65–70 entsprechend anzuwenden.

Größenbesonderheiten: Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Genossenschaften i. S. v. § 267 I HGB brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, d. h. sie können die Sachanlagen in einer Summe ausweisen und brauchen sie nicht weiter zu untergliedern (§ 266 I S. 3 HGB bzw. § 336 II S. 1 HGB). Die Erleichterung für mittelgroße Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die bei der Offenlegung ebenfalls nur eine verkürzte Bilanz einzureichen brauchen, wird durch die Verpflichtung, im Anhang die Restbuchwerte für die Einzelposten und Sachanla- 63

84 Zum allgemeinen Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit vgl. *Leffson* (GoB), 1987, 208 ff.

85 Vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 560; a. A. *Castan* in Beck Hdr, B 141 Rn 25 f., der die weitere Aufgliederung der Sachanlagen nicht für erforderlich ansieht; ebenso *Baumbach/Duden/Hopt*, § 247 Anm. 1 B.

86 Die *Bundessteuerberaterkammer*, 1988, 46 (47), empfiehlt Nicht-Kapitalgesellschaften, wegen der Informationsbedürfnisse von Gesellschaftern und Dritten sich (wie bisher) an dem Gliederungsschema für (große) Kapitalgesellschaften zu orientieren und auf die Erleichterungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften zu verzichten.

87 Vgl. z. B. *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 403 (427).

gen (A II 1 bis A II 4) anzugeben (§ 327 Nr. 1 HGB bzw. § 339 III HGB), für die Sachanlagen im Ergebnis wieder aufgehoben. Zum Auskunftsrecht für Aktionäre auf einen ungekürzten Jahresabschluß vgl. § 131 I S. 3 AktG.

- 64 Die Gliederung in der **Steuerbilanz** richtet sich ausschließlich nach den handelsrechtlichen Vorschriften, besondere steuerliche Gliederungsvorschriften bestehen nicht. Die Notwendigkeit, zwischen verschiedenen Bilanzposten zu unterscheiden, ergibt sich aber indirekt aus den Bewertungsvorschriften. Steuerlich bedeutsam sind vor allem die Unterscheidungen in bewegliche/unbewegliche sowie in abnutzbare/nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter.

2. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung von Kapitalgesellschaften

- 65 **Erweiterung des Gliederungsschemas:** Für die Anpassung an Besonderheiten der Kapitalgesellschaft sieht § 265 V HGB vor:
- eine Untergliederung von gesetzlich vorgesehenen Posten (§ 265 V S. 1 HGB) und
 - das Hinzufügen neuer Posten, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird (§ 265 V S. 2 HGB).

Die Untergliederung ist bei den Sachanlagen auf die Posten mit arabischen Ziffern beschränkt⁸⁸. Die Untergliederung muß die vorgeschriebene Gliederung beachten, d. h. die Bezeichnung des untergliederten Postens sowie sein Bilanzwert müssen nach wie vor eindeutig erkennbar sein. Die Untergliederung kann in der Form der Aufteilung eines Postens in einzelne Komponenten oder in Form eines davon-Vermerks erfolgen.

Beispiele für neue Posten, die sich nicht ohne Zwang in das Gliederungsschema von § 266 II HGB einordnen lassen und deshalb auf der Gliederungsebene der arabischen Ziffern hinzugefügt werden dürfen, sind: Rohstoffvorkommen, Gruben- und Schachtbauten, Schiffe, Flugzeuge, Energieversorgungsanlagen, Filmrechte und Leasing-Vermögen bei Leasinggesellschaften⁸⁹.

Bei beiden Möglichkeiten für eine erweiterte Gliederung handelt es sich grundsätzlich um Wahlrechte, die ihre Grenze in dem allgemeinen Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 II HGB) finden. Die Untergliederung und insbesondere die Einfügung neuer Posten ist jedoch dann verpflichtend, wenn ein Verzicht auf diese Anpassungen zu Fehlurteilen Anlaß geben würde⁹⁰.

- 66 § 330 HGB ermächtigt den Bundesminister der Justiz, durch RechtsVO **Formblätter** vorzuschreiben oder andere Gliederungsvorschriften zu erlassen, wenn der Geschäftszweig eine von § 266 HGB abweichende Gliederung der Bilanz erfordert. Die Ermächtigung betrifft zwar nur Kapitalgesellschaften und Genossen-

88 Vgl. *Weber* in *Kütting/Weber*, § 265 Rn 46; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 64.

89 Vgl. z. B. *Budde/Ihle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 265 Rn 15; *Castan* in *Beck HdR*, B 146 Rn 5. Zum Ausweis des Leasingvermögens vgl. auch *IDW HFA* 1/1989, WPg 1989, 625 (625) (s. unten Rn 452).

90 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 56 und 69; *Budde/Ihle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 265 Rn 15; *Weber* in *Kütting/Weber*, § 265 Rn 57; *Castan* in *Beck HdR*, B 146 Rn 2.

schaften, aber aufgrund spezieller gesetzlicher Regelungen sind die RechtsVO im allgemeinen auch von Unternehmen in einer anderen Rechtsform zu beachten. Formblätter mit z. T. abweichenden Gliederungen sind zur Zeit vorgesehen für:

- Kreditinstitute (VO vom 14. 9. 1987, BGBl. I S. 2169),
- Versicherungen (VO vom 23. 12. 1986, BGBl. I 1987 S. 2),
- Wohnungsunternehmen (VO vom 6. 3. 1987, BGBl. I S. 770),
- Krankenhäuser (VO vom 24. 3. 1987, BGBl. I S. 1045) und
- Verkehrsbetriebe (VO vom 13. 7. 1988, BGBl. I S. 1057).

§ 265 IV HGB regelt den Sonderfall, daß für ein Unternehmen unterschiedliche Formblätter gelten, weil es mehrere Geschäftszweige betreibt. In diesem Fall ist die Bilanz nach der für einen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für die anderen Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen⁹¹. Vorgang hat das Schema, das am ehesten eine eindeutige und verständliche Zuordnung der darzustellenden Sachverhalte ermöglicht und bei dem vergleichsweise am wenigsten zusätzliche Posten aufgenommen werden müssen⁹². Die Ergänzungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 265 IV S. 2 HGB).

Auch wenn keine Formblätter zu **Abweichungen von § 266 II HGB** zwingen, muß die Gliederung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz geändert werden, wenn dies wegen der Besonderheiten der Kapitalgesellschaft zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Das gleiche gilt für die Änderung bzw. Anpassung von Postenbezeichnungen (§ 265 VI HGB). Der erste Fall ist zumindest für die vertikale Gliederung der Sachanlagen ohne praktische Bedeutung, über die Zulässigkeit und ggf. Pflicht zur Untergliederung vorgeschriebener Posten und zur Hinzufügung neuer Posten (vgl. Rn 65) können die Besonderheiten des einzelnen Unternehmens bereits ausreichend berücksichtigt werden. Anders verhält es sich mit der **Bezeichnung der Einzelposten**. Diese sind an den tatsächlichen Inhalt anzupassen, d. h. ggf. zu verkürzen, wenn die Postenbezeichnung auf Vermögensgegenstände hinweist, die in dem bilanzierenden Unternehmen (einschließlich Vorjahr) nicht vorhanden sind. Wenn im Geschäftsjahr und Vorjahr z. B. keine Bauten auf fremden Grundstücken vorhanden waren, muß von der gesetzlichen Postenbezeichnung der Teil „einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ weggelassen werden⁹³. Dagegen sind Kurzbezeichnungen m. E. unzulässig, weil es für den Bilanzleser nicht ohne weiteres erkennbar ist, ob sich hinter der vom gesetzlichen Wortlaut abweichenden Bezeichnung materielle Änderungen verbergen oder es sich lediglich um eine sprachliche Änderung handelt⁹⁴.

67

91 Für Hypothekenbanken gilt § 24 HypBankG.

92 Vgl. *Castan* in Beck HdR, B 141 Rn 70.

93 Vgl. *ADS* 5. Aufl., § 265 Tz. 73 m. w. N., *Streim* in BHR, § 265 Rn 8, a. A. *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 265 Rn 16 und 18.

94 A. A. u. a. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 73 ff., *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 265 Rn 16; *Weber* in *Kütting/Weber*, § 265 Rn 71 f. Die Begründungen für die Abweichungen vom gesetzlichen Wortlaut überzeugen jedoch wenig. Bedenken gegen Kurzbezeich-

- 68 **Zusammenfassung von Posten:** Bilanzposten mit arabischen Zahlen dürfen, wenn nicht besondere Formblätter (Rn 66) vorgeschrieben sind, zusammengefaßt werden, wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist (§ 265 VII HGB):

- Die Posten sind betragsmäßig nicht erheblich.
- Die Zusammenfassung erhöht die Klarheit der Darstellung.

Die Zusammenfassung wegen Geringfügigkeit verlangt, daß der geringfügige Posten vollständig einem anderen, inhaltlich möglichst ähnlichen Posten zugeordnet werden kann. Die Zusammenfassung aller Teilposten zu einem in der Gliederung übergeordneten Sammelposten (hier Sachanlagen) ist ebenfalls möglich, aber nur unter der weiteren Voraussetzung, daß sämtliche Teilposten unerheblich sind. Maßstab für die Geringfügigkeit ist die Generalnorm des § 264 II HGB.

Wenn Bilanzposten zusammengefaßt werden, weil dadurch die Klarheit der Darstellung in der Bilanz vergrößert wird, müssen die zusammengefaßten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden (§ 265 VII Nr. 2 HGB). Ein Informationsverlust tritt durch die Zusammenfassung also nicht ein. Bei der Zulässigkeit von Zusammenfassungen im Anlagevermögen bzw. bei Sachanlagen ist zu berücksichtigen, daß Kapitalgesellschaften gemäß § 268 II HGB die Entwicklung ihres Anlagevermögens in einem sog. Anlagespiegel (Rn 100 ff.) darstellen und in dieser Darstellung – wie in der Bilanz – die (Rest)Buchwerte aller Unterposten aufführen müssen⁹⁵.

- 69 **Leerposten** brauchen nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, daß im vorangegangenen Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (§ 265 VII HGB).

- 70 **Stetigkeit des Ausweises** (zur Bewertungsstetigkeit vgl. Rn 163 ff.): Die Form der Darstellung des Jahresabschlusses ist beizubehalten (§ 265 I S. 1 HGB). Diese Verpflichtung bezieht sich nicht nur auf die einmal gewählte vertikale Gliederung der Bilanzposten und die Gliederung des Anlagespiegels (Rn 104 ff.), sondern auch auf die Postenbezeichnungen (Ausnahme Rn 67), die Abgrenzung der Einzelposten untereinander und die Behandlung von Zweifelsfragen der Abgrenzung. Bei mehrfacher Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zu Bilanzposten hat der Posten Vorrang, zu dem das Anlagegut vorrangig gehört; ggf. ist bei dem bevorzugten Posten die Mitzugehörigkeit zu vermerken oder es sind Anhang-

nungen äußert *Castan* in Beck Hdr, B 141 Rn 34 ff. Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 40 f.

⁹⁵ Vgl. *Emmerich*, WPg 1986, 698 (701). Ob allerdings die in der Praxis fast als Regelfall zu beobachtende Reduktion der Bilanz auf die Posten mit römischen Ziffern mit der gesetzlichen Absicht, u. a. den zwischenbetrieblichen Vergleich zu erleichtern, vereinbar ist, ist m. E. zweifelhaft. In der Kommentierung wird sie für zulässig angesehen; vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 89; *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 265 Rn 17; zurückhaltender *Castan* in Beck Hdr, B 141 Rn 15 ff. Die Bedürfnisse der Praxis, von der z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz 89, sprechen, scheinen eher davon motiviert zu sein, zu verschleiern, daß die Anhangangaben in den nach dem BiRiLiG veröffentlichten Jahresabschlüssen ohne die Aufgliederung zusammengefaßter Posten allein schon vom Umfang her im allgemeinen nur dürftig sind.

angaben erforderlich (§ 265 III S. 1 HGB)⁹⁶. Die Verpflichtung zur Ausweisstetigkeit erstreckt sich weiterhin auf den Anhang, insbesondere auch auf die Anhangangaben, die wahlweise in der Bilanz oder im Anhang gemacht werden können⁹⁷; sie ist insbesondere für Angaben zwingend, die gemäß § 265 VII Nr. 2 HGB in den Anhang verlagert werden⁹⁸.

Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit sind nur in Ausnahmefällen zulässig; sie müssen außerdem wegen besonderer Umstände erforderlich sein (§ 265 I S. 1 HGB). Sie setzen grundlegend geänderte Verhältnisse voraus, d. h. die bisherige Darstellungsform darf keinen klaren übersichtlichen Jahresabschluß mehr gewährleisten⁹⁹. Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 265 I S. 2 HGB). Die Begründung muß Ursache und Notwendigkeit der Durchbrechung erkennen lassen; eine pauschale Begründung durch Wiedergabe des Gesetzeswortlauts genügt nicht¹⁰⁰.

Das Stetigkeit des Ausweises gilt als allgemein anerkannter GoB auch für Nicht-Kapitalgesellschaften¹⁰¹.

Vergleichszahlen des Vorjahres: Zu jedem gesondert ausgewiesenen Posten, d. h. auch für freiwillige Untergliederungen und hinzugefügte neue Posten (Rn 65), ist der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben (§ 265 II S. 1 HGB). Sind die Beträge nicht vergleichbar, wobei als Gründe nicht nur geänderte Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsmethoden, sondern auch Strukturänderungen bei den Unternehmensgrundlagen in Betracht kommen¹⁰², so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern, die betroffenen Bilanzposten sind zu benennen. Das gleiche gilt, wenn die Vorjahresbeträge angepaßt werden (§ 265 II S. 2 HGB). 71

3. Inhalt der Bilanzposten

a) Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken (A II 1)

Umfang: In diesem Posten sind alle Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte (Rn 73) auszuweisen, die im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens stehen. Für den Ausweis ist es unerheblich, ob die Grundstücke bebaut oder unbebaut sind und wie sie genutzt werden. Zu diesem Posten gehö- 72

96 Vgl. *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 39.

97 Str.; vgl. *Emmerich*, WPg 1986, 698 (699 f.) m. w. N.; *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 15; *Weber* in *Kütting/Weber*, § 265 Rn 8; *Streim* in *BHR*, § 265 Rn 2.

98 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 15.

99 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 20. Zu Beispielen für die Notwendigkeit und damit Zulässigkeit von Abweichungen vgl. *Schülen* in *Beck HdR*, B 410 Rn 43.

100 Vgl. *Budde/Ihle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 265 Rn 4; ergänzend vgl. Rn 368 ff.

101 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 6, m. w. N.; *Streim* in *BHR*, § 265 Rn 2; *Schulze-Osterloh*, *ZHR* 1986, 403 (427); *Baumbach/Duden/Hopt*, § 252 Anm. 7; vgl. auch *Bundessteuerberaterkammer*, 1988, 46 (47).

102 Vgl. *Streim* in *BHR*, § 265 Rn 4; *Weber* in *Kütting/Weber*, § 265 Rn 22; a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 265 Tz. 35, die die eingeschränkte Vergleichbarkeit auf Ausweisänderungen beschränken.

ren weiterhin alle Bauten, und zwar unabhängig davon, ob sie auf eigenen oder fremden Grundstücken errichtet worden sind. Auch bei den Bauten ist die Art der Nutzung unerheblich, z. B. ob es sich um Geschäfts-, Fabrik- oder Wohnbauten oder um sonstige Baulichkeiten handelt. Der Begriff der Bauten umfaßt die Gebäude (Rn 79) und die selbständigen Grundstückseinrichtungen (Rn 74), nicht aber die Betriebsvorrichtungen (Rn 77 ff.).

- 73 **Grundstücksgleiche Rechte** stehen den Grundstücken wirtschaftlich und in mancher Hinsicht auch rechtlich gleich. Sie werden deshalb einschließlich der Bauten wie eigene Grundstücke behandelt. Zu den grundstücksgleichen Rechten gehören unstreitig das Erbaurecht, das Bergwerkseigentum und andere Abbaurechte sowie das Wohnungseigentum einschließlich des Teileigentums an nicht Wohnzwecken dienenden Räumen. Bezüglich weiterer dinglicher Rechte, insbesondere Grunddienstbarkeit i. S. v. § 1018 BGB, Nießbrauch nach §§ 1030 ff. BGB, beschränkt persönliche Dienstbarkeit i. S. v. §§ 1090 ff. BGB, Überbaurecht nach § 912 BGB und ähnlichen Rechten nach öffentlichem Recht oder Landesrecht, bestehen teilweise unterschiedliche Auffassungen. Überwiegend werden sie, sofern für die Erlangung des Rechts ein Entgelt gezahlt worden ist, als immaterielle Vermögensgegenstände angesehen¹⁰³.

Durch die Zusammenfassung des gesamten Grundvermögens zu einem Posten (Rn 60) hat die Frage der Abgrenzung der grundstücksgleichen Rechte stark an Bedeutung verloren¹⁰⁴. Denn unstrittig ist, daß Bauten, die aufgrund eines solchen dinglichen Rechts errichtet werden, ebenso wie Bauten, die lediglich auf einem obligatorischen Recht (Miete, Pacht) beruhen, in dem gleichen Posten A II I der Sachanlagen zu erfassen sind. Die Streitfrage erhält nur dann wieder Bedeutung, wenn der Posten A II 1 gemäß § 265 V S. 1 HGB freiwillig weiter untergliedert wird (Rn 65) und die Bauten auf fremden Grundstücken gesondert gezeigt werden¹⁰⁵.

- 74 **Grundstückseinrichtungen** (steuerlich häufig als Außenanlage bezeichnet), wie z. B. Straßen, Parkplätze, Sportplätze, Einfriedungen, Brücken, Uferbefestigungen, Kanalbauten¹⁰⁶, sind zivilrechtlich zwar Bestandteile eines Grundstücks. Trotzdem sind sie als Betriebsvorrichtungen (Rn 77) unter den Technischen Anlagen

103 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 43; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 40; *Nordmeyer* in *Beck HdR*, B 212 Rn 20; *Kropff* in *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 151 Rn 22. A. A.: *Aktiengesetz Großkommentar*, § 151 Anm. 24, sowie *Pankow/Lienau* in *Beck'scher BilKomm.*, § 253 Rn 323; bezüglich aller dinglichen Rechte, *Matschke* in *BHR*, § 266 Rn 43; nur bezüglich des Nießbrauchs, *Knop* in *Kütting/Weber*, § 266 Rn 14; ggf. Aktivierbarkeit der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit als Rechnungsabgrenzungsposten.

104 Unter dem AktG 1965 hing von dieser Streitfrage ab, ob die aufgrund des dinglichen Rechts errichteten Bauten in dem Bilanzposten A I (= Bauten auf eigenen Grundstücken) oder A 4 (= Bauten auf fremden Grundstücken) auszuweisen waren.

105 Wegen des besonderen Informationsinteresses wird eine solche freiwillige Untergliederung z. B. von *Knop* in *Kütting/Weber*, § 266 Rn 11, empfohlen; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 34.

106 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 46; *Pankow/Reichmann* in *Beck'scher BilKomm.*, § 247 Rn 596.

und Maschinen (A II 2) auszuweisen, sofern sie in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung stehen¹⁰⁷.

Bauten auf fremden Grundstücken: Für den Ausweis innerhalb des Postens A II 1 ist es unerheblich, wer zivilrechtlich Eigentümer des Bauwerks ist, sofern es sich nur um Bauten, d. h. um selbständige bauliche Einheiten, die auch nach außen als solche in Erscheinung treten, handelt und der Bilanzierende wirtschaftlicher Eigentümer ist. Einkommensteuerlich werden Bauten auf fremden Grundstücken ebenfalls wie eigene Bauten als unbewegliche Wirtschaftsgüter behandelt, und zwar unabhängig davon, ob wirtschaftliches Eigentum oder nur ein Nutzungsrecht vorliegt, d. h. Gebäude auf fremden Grund und Boden werden wie materielle Wirtschaftsgüter entsprechend den für Gebäude geltenden Vorschriften abgeschrieben¹⁰⁸. Zu den Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters vgl. Rn 81.

Eine Trennung des Grundstückswerts vom Wert des Gebäudes bzw. vom Wert anderer Bauten ist für den Ausweis nicht erforderlich, wohl aber für die Bewertung (Rn 196). Das gleiche gilt für Rechte zur Ausbeutung von Bodenschätzen (Rn 73), diese sind, wenn sie zusammen mit dem Grundstück erworben wurden, gesondert zu aktivieren und abzuschreiben.

Betriebsvorrichtungen gehören nicht zu den Bauten bzw. Grundstückseinrichtungen, sondern werden unter den Technischen Anlagen und Maschinen (A II 2) ausgewiesen, auch wenn sie selbständige Bauwerke, Gebäudeteile oder Grundstückseinrichtungen sein sollten, wie z. B. Schornsteine, Öfen, Kühltürme oder Kaimauern. Entscheidend für die Abgrenzung ist, ob mit ihnen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird und damit ein von der eigentlichen Gebäude- bzw. Grundstücksnutzung verschiedener Nutzungs- und Funktionszusammenhang vorliegt¹⁰⁹. Handelsrechtlich geht im Zweifel der Ausweis unter A II 2 vor¹¹⁰.

107 Vgl. *Knop* in Küting/Weber, § 266 Rn 19; *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 46; mißverständlich *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 596 und 601, vgl. aber auch *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 351 ff.

108 Vgl. BMF v. 3. 5. 1985 – IV B 2 – S 2196 – 7/85 – BStBl. I 1985, 188, mit Nachweisen zur BFH-Rspr., Abschn. 14 I und 42 I EStR (s. unten Rn 465). Zustimmend zur steuerlichen Behandlung z. B. *Halbig*, Inf. 1985, 421; *Schmidt* in Schmidt, § 5 Anm. 17a; allgemein zur Bilanzierung von Nutzungsrechten an Grundstücken vgl. *Kußmaul* (Nutzungsrechte), 1987; *Kußmaul*, StuW 1988, 46, m. w. N. Kritisch insbes. *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 87, die für den Fall, daß der Bilanzierende nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Bauwerks ist, eine Aktivierung nur dann für vertretbar hält, „wenn dem Mieter oder Pächter bei – auch vorzeitiger – Beendigung des Miet- oder Pachtverhältnisses gegen den Verpächter ein Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen zusteht. Dann verkörpert der Aktivposten ‚Bauten auf fremden Grundstücken‘ diese Forderung“.

109 Vgl. BFH v. 14. 8. 1958 – III 382/57 U – BStBl. III 1958, 400; vgl. auch FM NRW v. 31. 3. 1967 – S 3190 – 1 – V I – BStBl. II 1967, 127 (129); Abschn. 43 III EStR (s. unten Rn 467).

110 Vgl. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 16; ebenso wohl *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 334.

- 78 Steuerlich wirkt sich die Abgrenzung zu den Betriebsvorrichtungen bzw. allgemeiner zwischen unbeweglichen Wirtschaftsgütern¹¹¹ und beweglichen Wirtschaftsgütern¹¹² insbesondere auf die Bemessung der Abschreibung und die Einheitswertermittlung aus¹¹³. Da die steuerlichen Auswirkungen i. d. R. erheblich sind, gibt es zu dieser Frage zahlreiche BFH-Entscheidungen und Erlasse der Finanzverwaltung sowie eine umfangreiche Kasuistik¹¹⁴. Für die handelsrechtliche Bilanzierung sind die steuerlichen Abgrenzungen nicht bindend, jedoch ein sehr wichtiger Orientierungspunkt¹¹⁵.
- 79 Der **bewertungsrechtliche Begriff der Betriebsvorrichtung** (§ 68 BewG) ist nach st. Rspr. auch einkommensteuerlich maßgebend¹¹⁶. Für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen geht die Rspr. vom Gebäudebegriff aus. Als Gebäude gelten Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest sind. Der **Gebäudebegriff** setzt nicht voraus, daß das Bauwerk oberirdisch liegt. Auch unter der Erdoberfläche befindliche Bauwerke, z. B. Tiefgaragen und unterirdische Betriebsräume, können Gebäude sein¹¹⁷. Unselbständige Gebäudebestandteile (Regelfall) teilen das Schicksal des Gebäudes und sind mit diesen auszuweisen und abzuschreiben. Als selbständige Gebäudeteile (Ausnahmefall) und damit als gesonderte (bewegliche) Wirtschaftsgüter werden Gebäudeteile angesehen, die besonderen Zwecken dienen, d. h. in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen¹¹⁸. Entscheidend ist also jeweils der konkrete Einsatz- und Verwendungszweck in einem bestimmten Unternehmen. Dies kann dazu führen, daß eine bestimmte Anlage in einem Produktionsbetrieb als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, während sie in einem Handelsbetrieb Gebäudebestandteil ist¹¹⁹. Es genügt, wenn ein Gebäudeteil überwiegend dem Betriebszweck dient¹²⁰. Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind neben den Betriebsvorrichtungen (Rn 77 f.) auch

111 Hierzu zählen Grund und Boden, Gebäude, selbständige unbewegliche Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und in Teileigentum stehende Räume, Außenanlagen und ggf. auch Mieterein- oder -umbauten.

112 Hierzu zählen Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile (Rn 80) sowie transportable Wirtschaftsgüter.

113 Vgl. den Überblick bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 313.

114 Vgl. die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 310 ff.; *Drenseck* in Schmidt, § 7 Anm. 2b–d.

115 Ebenso wohl *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 352; *Reinhard* in Küting/Weber, § 247 Rn 41.

116 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 316 m. w. N.; Abschn. 42 I und 43 III EStR (s. unten Rn 465 und 467); FM NRW v. 31. 3. 1967 – S 3190 – 1 – V 1 – BStBl. II 1967, 127; a. A. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 355; *Drenseck* in Schmidt, § 7 Anm. 2c, wobei sich sowohl *Pankow/Lienau* als auch *Drenseck* m. E. zu Unrecht auf BFH v. 20. 3. 1975 – IV R 16/72 – BStBl. II 1975, 689, berufen.

117 Vgl. FM NRW v. 31. 3. 1967 – S 3190 – 1 – V 1 – BStBl. II 1967, 127 (127).

118 Vgl. BFH v. 26. 11. 1973 – GrS 5/71 – BStBl. II 1974, 132 (135).

119 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 355.

120 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 332.

die Scheinbestandteile (Einbauten zu einem vorübergehenden Zweck) (Rn 80) und die Mietereinbauten (Rn 81 ff.)¹²¹.

Scheinbestandteile: Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundvermögen verbunden sind, können Gegenstand besonderer Rechte sein, und zwar unabhängig davon, ob der Eigentümer oder ein Dritter (insbesondere ein Mieter oder Pächter) die (Ein-)Bauten vorgenommen hat. Da sie bürgerlich-rechtlich (§ 95 BGB) nicht zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören, teilen sie nicht ohne weiteres dessen Schicksal. Der Ausweis richtet sich vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen. Wenn es sich um ein vorübergehend errichtetes Gebäude oder sonstiges Bauwerk handelt, erfolgt der Ausweis unter A II 1 (steuerlich unbewegliches Wirtschaftsgut) (siehe auch Rn 75). Sind die Scheinbestandteile dagegen als Betriebsvorrichtungen (Rn 77 ff.) oder als vorübergehende Einbauten in ein Gebäude (vgl. auch Rn 81 ff.) anzusehen, erfolgt der Ausweis unter A II 2 oder A II 3. Für den Ausweis unter A II 2 bzw. A II 3 kommen insbesondere Laden- oder Gaststätteneinbauten, Schalterhalleneinrichtungen, Schaufensteranlagen, Trennwände und Fassaden in Betracht¹²². Nach den gleichen Grundsätzen wie Scheinbestandteile wird Zubehör i. S. v. § 97 BGB zugeordnet¹²³.

Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters (kurz: Mietereinbauten): Mietereinbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter bzw. Pächter eines Gebäude(teil)s auf seine Rechnung an dem gemieteten bzw. gepachteten Gebäude(teil) vornehmen läßt, wenn die Aufwendungen Herstellungsaufwand und kein Erhaltungsaufwand (Rn 112 ff.) sind. Mietereinbauten können Scheinbestandteile (vgl. dann Rn 80), Betriebsvorrichtungen (vgl. dann Rn 77 ff.) oder sonstige Mietereinbauten sein¹²⁴. Bei den sonstigen Mietereinbauten sind drei Fälle zu unterscheiden¹²⁵:

- a) Der Mieter bzw. Pächter ist wirtschaftlicher Eigentümer. Wirtschaftliches Eigentum ist i. d. R. anzunehmen, wenn die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder wenn der Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses vom Eigentümer mindestens die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Wertes der Einbauten verlangen kann.
- b) Die Mietereinbauten dienen unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters und stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude.
- c) Alle übrigen sonstigen Mietereinbauten, d. h. Baumaßnahmen, die auch unabhängig von der vom Mieter vorgesehenen betrieblichen oder beruflichen Nutzung hätten vorgenommen werden müssen (und zu keinem wirtschaftlichen Eigentum des Mieters geführt haben).

121 Vgl. Abschn. 13b I EStR (s. unten Rn 456); *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 630.
122 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 36; *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 364.

123 Zur steuerlichen Behandlung des Zubehörs vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 334; z. T. a. A. *Drenseck* in Schmidt, § 7 Anm. 2c.

124 Vgl. BMF v. 15. 1. 1976 – IV B 2 – S 2133 – 1/76 – BStBl. II 1976, 66 (Ziff. 1).

125 Vgl. BMF v. 15. 1. 1976 – IV B 2 – S 2133 – 1/76 – BStBl. II 1976, 66 (Ziff. 4 ff.).

- 82 **Handelsrechtlich** sind die **sonstigen Mietereinbauten** nur im Fall a) aktivierungsfähig, d. h. wenn wirtschaftliches Eigentum erworben wird. Nach h. M. sind sie dann als Sachanlagen auszuweisen und den einzelnen Bilanzposten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zuzuordnen, i. d. R. der Betriebs- und Geschäftsausstattung (A II 3). Ein Ausweis als Grundvermögen (A II 1) kommt nur in Betracht, wenn die Mietereinbauten zur Nutzung des Gebäudes oder Grundstücks beitragen. Sind die Mietereinbauten bedeutend, empfiehlt sich ein gesonderter Ausweis¹²⁶.
- 83 **Steuerlich** sind aufgrund der Rspr. des BFH¹²⁷ die **sonstigen Mietereinbauten** auch im Fall b) als unbewegliche materielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren¹²⁸. Diese äußerst problematische Auffassung, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat¹²⁹, ist im Schrifttum heftig umstritten¹³⁰. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll für die Aktivierung sogar unerheblich sein, wenn die Aufwendungen, hätte sie der Eigentümer des Grundstücks getragen, nur zu unselbständigen Gebäudeteilen geführt hätten¹³¹. Im Fall c) liegen steuerlich immaterielle Wirtschaftsgüter vor, die wegen § 5 II EStG nicht aktiviert werden dürfen, sofern nicht wegen vereinbarter Verrechnung mit der Miete ein Rechnungsbegrenzungsposten zu bilden ist¹³².

b) Technische Anlagen und Maschinen (A II 2)

- 84 **Umfang:** Hierbei handelt es sich um die unmittelbar der Produktion dienenden Anlagegüter einschließlich der Betriebsvorrichtungen (Rn 77 ff.) und der Hilfsbe-

126 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 266 Rn 37; Nordmeyer in Beck HdR, B 212 Rn 26; Reinhard in Küting/Weber, § 247 Rn 45; Pankow/Reichmann in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 602. Die (wohl) generelle Zuordnung der Mietereinbauten zu den Bauten auf fremden Grundstücken, wie sie § 244 III E-HGB vorsah (BTDrS. 10/317, S. 8) wurde nicht Gesetz.

127 Vgl. BFH v. 26. 2. 1975 – I R 184/73 – BStBl. II 1975, 443; BFH v. 26. 2. 1975 – I R 32/73 – BStBl. II 1975, 443. In zwei bewertungsrechtlichen Entscheidungen hat der BFH Mietereinbauten (Modernisierung einer Schaufensteranlage bzw. Umbau einer Fabrikhalle in Labor und Büroräume) dagegen als immaterielle Wirtschaftsgüter (Gebrauchsvorteile) qualifiziert; vgl. BFH v. 25. 5. 1984 III R 103/81 – BStBl. II 1984, 617, und BFH v. 24. 8. 1985 – III R 33/81 – BStBl. II 1985, 40; kritisch u. a. Knobbe-Keuk (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 88: „Der ‚Nutzungsvorteil‘ ist kein Vermögensgegenstand / Wirtschaftsgut.“

128 Nach BFH vom 31. 10. 1978 – VIII R 146/75 – BStBl. II 1979, 507 – sind Mietereinbauten nicht *als*, sondern nur *wie* materielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren.

129 Vgl. BMF v. 15. 1. 1976 – IV B 2 – S 2133 – 1/76 – BStBl. II 1976, 66; Abschn. 13b IV EStR (s. unten Rn 456).

130 Vgl. z. B. Kupsch, BB 1981, 212; Knobbe-Keuk (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 87 f.; Crezelius, DB 1983, 2019; Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 Anm. 1256, jeweils m. w. N.; IDW Steuerfachausschuß, FN 1976, 9. Im Ergebnis, nicht aber in der Begründung dem BFH zustimmend Rohling, DB 1985, 1609 [1611 f.].

131 Vgl. BMF v. 15. 1. 1976 – IB B 2 – S 2133 – 1/76 – BStBl. II 1976, 66 (Ziff. 8) und insoweit weitergehender als BFH v. 26. 2. 1975 – I R 184/73 – BStBl. II 1975, 443; BFH v. 26. 2. 1975 – I R 32/73 – BStBl. II 1975, 443.

132 Vgl. BMF v. 15. 1. 1976 – IB B 2 – S 2133 – 1/76 – BStBl. II 1976, 66 (Ziff. 5 und 9).

triebe (z. B. Anlagen von Erhaltungsbetrieben und Energie- und Versorgungsanlagen)¹³³ und unabhängig davon, ob sie durch Einbau in fremde Grundstücke und Gebäude rechtlich Eigentum Dritter geworden sind (Rn 75, 81 ff.). Fehlt der unmittelbare Zweckbezug zur Produktion, erfolgt Ausweis unter A II 3 (Rn 87 f.).

Ersatzteile: Gegenstände für den Ersatz oder die Ergänzung von Sachanlagen, insbesondere die Erstausstattungen an Ersatzteilen und die Spezialreserveteile, sollten in dem gleichen Posten erscheinen wie die Sachanlage selbst. Bei allgemein verwendbaren Ersatzteilen und Reparaturmaterialien ist jedoch ein Ausweis im Umlaufvermögen unter den Vorräten vorzuziehen¹³⁴. 85

Werkzeuge: Maschinengebundene Werkzeuge sind unter A II 2, allgemein verwendbare (Hand-)Werkzeuge dagegen unter A II 3 auszuweisen. Nach den gleichen Grundsätzen erfolgt die Zuordnung der **Formen, Modelle und Vorrichtungen**¹³⁵. Zuschüsse des Abnehmers für die Anschaffung oder Herstellung dieser (kundengebundenen) Formen, Modellen und Vorrichtungen bzw. Beträge, die ihm gesondert in Rechnung gestellt werden, mindern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten¹³⁶. Soweit die Formen, Modelle und Vorrichtungen jedoch auftragsgebunden sind und an den Abnehmer veräußert werden, gehören sie zu den Vorräten im Umlaufvermögen. Gleiches gilt für die Gegenstände, die sich mit der Ausführung eines Auftrages verbrauchen (Rn 49). 86

c) Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (A II 3)

Umfang: Alle übrigen fertigen Sachanlagen, die nicht Grundvermögen (Rn 72 ff.) oder technische Anlagen und Maschinen (Rn 84 ff.) sind, werden i. d. R. im sehr heterogenen Bilanzposten A II 3 ausgewiesen. Zu den anderen Anlagen und zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehören u. a. die Einrichtungen von Werkstätten, Lagern, Labors, Kantinen und Büros; Feuerschutzanlagen; allgemeine Transporteinrichtungen und Fahrzeuge aller Art, soweit sie nicht zu den technischen Anlagen zählen; (nicht maschinengebundene) Werkzeuge, Formen, Modelle und Vorrichtungen (Rn 86); Arbeitsgeräte; Transportbehälter; Gerüstbaumaterial; Muster, Ausstellungsstücke, Einrichtungen von Ausstellungs- und Verkaufsräumen, Lichtreklame, EDV-Anlagen, Büromaschinen, Fernsprech- und sonstige Kommunikationseinrichtungen. Aus Vereinfachungsgründen können die geringwertigen Vermögensgegenstände (Rn 239 f.) vollständig hier erfaßt werden, auch wenn sich darunter ggf. zu A II 2 gehörende Anlagegüter befinden¹³⁷. 87

133 Vgl. *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 31; vgl. auch die Beispiele bei *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 146 (Anm. 12).

134 Vgl. *Husemann* (Anlagegegenstände), 1976, 67; vgl. auch BMF v. 1. 7. 1969 – IV A 2 – S 7450 – 20/69 – BStBl. II 1969, 364; BMF v. 31. 12. 1986 – IV B 2 InvZ 1010 – 66/86 – DB 1987, Beilage 2 zu Heft Nr. 7/1987, Ziff. 18.

135 Sie werden in der Praxis ebenfalls häufig als Werkzeuge bezeichnet; vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 266 Tz. 53.

136 Beim Abnehmer sind diese Zuschüsse als immaterieller Vermögensgegenstand (Verwendungsrecht) zu aktivieren; vgl. BFH v. 1. 6. 1989 – IV R 64/88 – DB 1989, 1750.

137 Vgl. *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 40.

- 88 **Leihballagen** und andere zur Ausleihung und nicht zur Veräußerung bestimmte Gegenstände, z. B. Werbefilme, gehören ebenfalls zu A II 3. Kann der Abnehmer im Einzelfall wählen, ob er sie erwerben oder zurückgeben will, so bestehen gegen den Ausweis unter den Vorräten keine Bedenken, wenn sie im allgemeinen erworben werden¹³⁸.

d) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (A II 4)

- 89 **Umfang:** Als geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau sind alle Auszahlungen und Herstellungskosten für Investitionen in Sachanlagen zu zeigen, die bis zum Bilanzstichtag angefallen sind, ohne daß die Anlagen wegen Fertigstellung umgebucht werden können (Rn 127). Anzahlungen müssen bis zum Bilanzstichtag tatsächlich geleistet worden sein. Hinter ihnen muß stets ein Anspruch auf Lieferung oder Leistung von Sachanlagen stehen¹³⁹. Mietvorauszahlungen und verlorene Baukostenzuschüsse sind deshalb keine Anzahlungen i. S. d. Postens A II 4¹⁴⁰. Bei den Anlagen im Bau ist es unerheblich, ob die Aufwendungen für Fremd- und Eigenleistungen angefallen sind. Im übrigen vgl. Rn 46 ff. Eine Trennung der Anlagen im Bau von den Anzahlungen wie auch eine Aufteilung der Aufwendungen auf die einzelnen Posten der Sachanlagen ist nicht erforderlich. Zu dem gesonderten Ausweis der Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände vgl. Rn 60.
- 90 **Intern für Investitionen reservierte Mittel** gehören nicht zu A II 4. Sie sind im Umlaufvermögen unter B IV auszuweisen, ggf. kann im Anhang auf die Zweckbindung hingewiesen werden. Ein Sonderposten innerhalb der Sachanlagen oder zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (Rn 25) ist unzulässig¹⁴¹.
- 91 Soweit **Anzahlungen an GmbH-Gesellschafter** geleistet worden sind und nicht gesondert ausgewiesen werden, muß dies vermerkt oder im Anhang angegeben werden (§ 42 III GmbH). Für Anzahlungen an **verbundenen Unternehmen** ist bei Kapitalgesellschaften ebenfalls ein Mitzugehörigkeitsvermerk bzw. eine entsprechende Anhangangabe erforderlich (§ 265 III HGB).

92–99 Frei.

138 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 48.

139 Vgl. Nieders. FG v. 21. 12. 1978 – II 337/78 (nrkr.) – EFG 1979, 359. Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz v. 25. 11. 1988 – 3 K 165/87 (rkr.) – EFG 1989, 221: nichtverwirklichte Baupläne sind kein aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand.

140 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 266 Tz. 65.

141 A. A. Knop in Küting/Weber, § 266 Rn 25, der aber offen läßt, wo der „gesonderte Posten“ auszuweisen ist; IDW NA 1/1968, WPg 1968, 72 (73); Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 28.

II. Horizontale Gliederung (Anlagespiegel)

1. Allgemeines

Begriff und Zweck: Der sog. Anlagespiegel (bzw. Anlagengitter¹⁴²) nach § 268 II HGB, der Art. 15 IIIa und IV der 4. EG-Richtlinie umsetzt, zeigt die wertmäßige Entwicklung des Anlagevermögens auf, und zwar für jeden Posten des Anlagevermögens einschließlich der abweichenden bzw. freiwilligen weiteren Untergliederungen (Rn 65 ff) und einschließlich der Eingangsetzungskosten¹⁴³. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die aufgelaufenen Abschreibungen jeweils gesondert aufzuführen. Zweckmäßigerweise werden die gemäß § 268 II S. 3 HGB vorgeschriebenen Angaben zu den Abschreibungen des Geschäftsjahres, die ebenfalls für jeden einzelnen Posten des Anlagevermögens und für die Eingangsetzungskosten gemacht werden müssen, in den Anlagespiegel integriert. Zweck des Anlagespiegels ist es, das insgesamt im Anlagevermögen gebundene Kapital, die Altersstruktur der Anlagegüter und ihre Entwicklung im abgelaufenen Geschäftsjahr zu zeigen. Der Ausweis des Anlagespiegels kann wahlweise in der Bilanz, in einer Anlage zur Bilanz oder im Anhang erfolgen.

Verhältnis zum früheren Recht: Der Anlagespiegel gemäß § 152 I AktG a.F. beruhte auf der direkten Nettomethode, die die Entwicklung des Anlagevermögens zu (Rest-)Buchwerten zeigt. Wahlweise war auch die indirekte Bruttomethode zulässig (§ 152 VI S. 2 AktG a.F.), d.h. auf der Aktivseite der Bilanz erscheinen die Gegenstände des Anlagevermögens mit ihren ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, während die Abschreibungen auf der Passivseite als Wertberichtigungen ausgewiesen wurden. Im Gegensatz hierzu muß der Anlagespiegel gemäß § 268 II HGB nach der **direkten Bruttomethode** aufgestellt werden, d.h. der Ausweis der Abschreibungen auf der Passivseite ist grundsätzlich nicht mehr zulässig, sondern wird in die auf den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten basierende Entwicklung des Anlagevermögens integriert; zur Ausnahme bei steuerrechtlichen Abschreibungen gemäß § 281 I HGB vgl. Rn 135 ff. Weiterhin hat sich der Ausweis des Anlagespiegels insofern geändert, als er nicht ausschließlich in der Bilanz bzw. als Anlage zur Bilanz, sondern auch im Anhang wiedergegeben werden darf.

Rechtsformbesonderheiten: Ein Anlagespiegel gemäß § 268 II HGB muß nur von den Unternehmen aufgestellt werden, die ihre Bilanz nach § 266 HGB gliedern müssen (Rn 61 f.). Andere Unternehmen dürfen ihn freiwillig aufstellen, ohne aber dazu verpflichtet zu sein. Empfehlenswert ist dann jedoch eine Gliederung des Anlagespiegels, wie sie für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist. Aber auch die bisher üblichen Gliederungen nach der direkten Nettomethode bzw. der indi-

142 Um den Unterschied zwischen dem Anlagespiegel nach § 152 I AktG a.F. und § 268 II HGB zu verdeutlichen (Rn 101), schlagen z.B. *Niehus* (Rechnungslegung), 1982, 244, und *Küting/Haeger/Zündorf*, BB 1985, 1984 (1949), vor, statt der üblichen Bezeichnung den Begriff Anlagengitter zu verwenden, der Begriff hat auch in den Ausschlußbericht Eingang gefunden, vgl. BTDrS 10/4268, S. 105.

143 Vgl. dazu *Richter* (HdJ), Abt. II/9, 1989.

rekten Bruttomethode sind zulässig, durch eine entsprechende Bezeichnung der Spalten muß dann jedoch klargestellt werden, welche Methode verwendet wurde. Soweit besondere Formblätter vorgeschrieben sind (Rn 66), wird üblicherweise ebenfalls ein Anlagespiegel verlangt. Zur Zuverlässigkeit indirekter Abschreibungen vgl. Rn 135 ff.

- 103 **Größenbesonderheiten:** Das Wahlrecht für kleine Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die gemäß § 266 Abs. 1 Satz 2 HGB bzw. § 336 II HGB die Sachanlagen nur in einer Summe auszuweisen brauchen (Rn 63), gilt auch für den Anlagespiegel, allerdings nur dann, wenn davon auch in der Bilanz Gebrauch gemacht worden ist. Für mittelgroße Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gilt die gleiche Erleichterung gemäß § 327 Nr. 1 HGB bzw. § 339 III HGB nur für die Offenlegung und nicht für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Wenn diese Unternehmen eine entsprechend verkürzte Bilanz einreichen, müssen sie jedoch zusätzlich im Anhang die Restbuchwerte für die Einzelposten der Sachanlagen [A II 1 bis A II 4] angeben. Zum Auskunftsrecht der Aktionäre auf einen ungekürzten Jahresabschluß vgl. § 131 I S. 3 AktG.
- 104 **Gliederung des Anlagespiegels:** Die Reihenfolge der Spalten ist abgesehen von der ersten Spalte – den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten – nicht vorgeschrieben, sie muß jedoch betriebswirtschaftlich sinnvoll sein¹⁴⁴. Die in § 268 II HGB genannte Reihenfolge entspricht diesen Anforderungen. Danach ergibt sich – unter Einbeziehung der Abschreibungen des Geschäftsjahres gemäß § 268 II S. 3 HGB – das in der Praxis am häufigsten anzutreffende 9-Spalten-Schema¹⁴⁵:
- (1) gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten (zu Beginn des Geschäftsjahres) (Rn 107)
 - (2) Zugänge (des Geschäftsjahres, zu Anschaffungs- und Herstellungskosten) (Rn 109)
 - (3) Abgänge (des Geschäftsjahres, zu Anschaffungs- und Herstellungskosten) (Rn 121)
 - (4) Umbauchungen (des Geschäftsjahres, zu Anschaffungs- und Herstellungskosten) (Rn 125)
 - (5) Zuschreibungen (des Geschäftsjahres) (Rn 128)
 - (6) gesamte Abschreibungen (aufgelaufen bis zum Ende des Geschäftsjahres) (Rn 130)
 - (7) (Rest-)Buchwerte zum Ende des Geschäftsjahres (Rn 133)
 - (8) (Rest-)Buchwerte zum Ende des vorausgegangen Geschäftsjahres (Rn 133)
 - (9) Abschreibungen des Geschäftsjahres (Rn 134).
- 105 **Freiwillige Erweiterungen** dieses Mindestgliederungsschemas sind zulässig. In Betracht kommen vor allem eine Aufgliederung der Abschreibungen und Zuschreibungen in der Form eines Abschreibungs- bzw. Zuschreibungsspiegels (Rn 129 und 132). **Leerspalten** können entsprechend § 265 VIII HGB entfallen. Eine Zu-

144 Vgl. z. B. ADS, 5. Aufl., § 268 Tz. 42; Nordmeyer in Beck HdB, B 212 Rn 58.

145 Zu anderen Gliederungen vgl. die Beispiele in *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 48 ff.

sammenfassung von Spalten ist ggf. ebenfalls zulässig. In Frage kommen in erster Linie Spalten mit wenigen Veränderungen, insbesondere die Umbuchungen und Zuschreibungen. Mit der Zusammenfassung darf jedoch kein Informationsverlust verbunden sein, d. h. die Einzelbeträge je Spalte und Bilanzposten müssen nach wie vor eindeutig erkennbar sein (z. B. durch ein U = Umbuchung bzw. Z = Zuschreibung hinter dem jeweiligen Einzelbetrag)¹⁴⁶. Auch darf die Bilanzklarheit (Lesbarkeit) durch die zusätzlichen Kennzeichnungen nicht beeinträchtigt werden.

Rechtsfolgen: Der Anschlußprüfer muß, zumindest wenn ein Anlagespiegel fehlt oder wesentliche Einzelinformationen durch Zusammenfassung unterdrückt werden, mit einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks auf diese Mängel hinweisen (§ 322 III HGB)¹⁴⁷. Zusätzlich handelt der, der § 268 II HGB zuwiderhandelt, ordnungswidrig (§ 334 Nr. 1 HGB). 106

2. Gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten

Inhalt: Die erste Spalte des Anlagespiegels zeigt als Saldovortrag die gesamten ursprünglichen (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten sämtlicher Anlagegüter¹⁴⁸, die in früheren Geschäftsjahren angeschafft oder hergestellt und zu Beginn des Geschäftsjahres noch als Anlagevermögen aktiviert waren, einschließlich der bereits voll abgeschrieben Anlagegüter, aber ohne die geringwertigen Vermögensgegenstände, sofern sie bereits als Abgang behandelt wurden (Rn 123)¹⁴⁹. Die erste Spalte zeigt auch die gesamten Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, soweit in Vorjahren von dem Aktivierungswahlrecht des § 269 HGB Gebrauch gemacht worden ist. 107

Übergangsregelung: Sind bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften über den Anlagespiegel die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (sowie die kumulierten Abschreibungen) einzelner Vermögensgegenstände nicht ohne unverhältnismäßige Kosten oder Verzögerungen feststellbar, so dürfen die Buchwerte dieser Anlagegüter als ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten übernommen werden (Art. 24 EGHGB; vgl. auch Art. 15 III b der 4. EG-Richtlinie). Mit dem Sinn und Zweck der Regelung ist es vereinbar, statt des letzten Buchwertes (so der Wortlaut der Vorschrift) auch höhere Zwischenwerte (mit den entsprechenden Abschreibungen) anzusetzen. Es muß jedoch sichergestellt sein, daß durch die Schätzung die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht überschritten werden¹⁵⁰. Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben (Art. 24 Abs. 6 EGHGB); auf sie ist gemäß § 284 II Nr. 1 HGB 108

146 Z. B. entspricht der Anlagespiegel 1987 der Hoechst AG (vgl. *Treuarbeit AG* [Jahresabschlüsse '87], 1989, 48) diesen Anforderungen nicht: Die Überträge auf betriebsbereite Anlagen (= Umbuchungen) werden unzulässigerweise mit den Zugängen saldiert.

147 Vgl. auch *Breycha-Schäfer* in Küting/Weber, § 322 Rn 30.

148 Lag der Zugangszeitpunkt vor der DM-Eröffnungsbilanz, sind statt der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten die entsprechenden Werte der DM-Eröffnungsbilanz heranzuziehen; vgl. *Harrmann* in Küting/Weber, § 268 Rn 65.

149 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., Art. 24 EGHGB Tz. 203.

150 Vgl. BTDRs 10/317, S. 136; *ADS*, 5. Aufl., Art. 24 EGHGB Tz. 200 f.; *Budde/Kofahl* in Beck'scher BilKomm., Art. 24 EGHGB Rn 106.

auch in den Folgejahren hinzuweisen, sofern davon ein nicht nur unwesentlicher Teil der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten betroffen ist. Entgegen einiger Meinungen im Schrifttum¹⁵¹ ist die Anwendung dieser Übergangsregelung nicht nur auf das erste Geschäftsjahr nach neuem Recht beschränkt; ein Bedarf kann bei jeder erstmaligen Anwendung von § 268 II HGB gegeben sein, insbesondere bei der Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaften.

3. Zugänge

- 109 **Inhalt:** „Zugang“ ist jede tatsächliche mengenmäßige Zunahme von Anlagegütern bzw. von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und nicht nur das, was die Gesellschaft als Zugang behandeln will¹⁵². Zu den Zugängen gehören auch die geringwertigen Vermögensgegenstände zwischen 100 DM und 800 DM (Rn 35 und 239 f.), die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf frühere Zugänge (vgl. auch Rn 111 und 187) einschließlich der Herstellungsaufwendungen (Rn 112 ff.) und der sog. anschaffungsnahen Aufwendungen (Rn 114) sowie die Nachaktivierungen (Rn 116). Keine Zugänge sind die geringwertigen Vermögensgegenstände bis 100 DM, wenn sie die Gesellschaft nicht aktiviert (Rn 35). Ergänzend vgl. zu den kurzlebigen Vermögensgegenständen Rn 49, und zu den Umgliederungen aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen Rn 118.

In der Zugangsspalte werden jeweils die Zugänge eines Geschäftsjahres ausgewiesen; sie erhöhen im Folgejahr die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten (Rn 107).

- 110 **Bewertung:** Zugänge sind mit den ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (zu den Begriffen vgl. Rn 180 ff.) auszuweisen, d. h.
- keine Kürzung überhöhter Anschaffungs- oder Herstellungskosten, z. B. um Schnellbaukosten, aber ggf. außerplanmäßige Abschreibung¹⁵³;
 - keine Kürzung um Abschreibungen, auch wenn das Anlagegut im Zugangsjahr voll abgeschrieben wird, wie z. B. bei den geringwertigen Vermögensgegenständen (Rn 239), oder wenn Rücklagen nach steuerlichen Vorschriften, z. B. nach § 6b EStG, übertragen werden (Rn 322 ff.), in Höhe der Übertragung steuerfreier Rücklagen ist eine (steuerrechtlich gemäß § 254 i. V. m. § 279 HGB zulässige) Abschreibung auszuweisen (vgl. Rn 130);
 - keine Saldierung mit Abgängen, auch wenn die Anlagegüter bereits im Zugangsjahr abgehen.

Zur Behandlung von Zuwendungen (Zuschüssen) vgl. Rn 200 ff. Unter Umständen müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geschätzt werden (vgl. z. B. Rn 127).

151 Vgl. z. B. *Budde/Kofahl* in Beck'scher BilKomm., Art. 24 EGHGB Rn 102 i. V. m. Rn 11.

152 Vgl. Begr. RegE zu AktG a. F. = *Kropff* (Aktiengesetz), 1965, 233.

153 A. A. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 555 und 597, das überhöhte Herstellungskosten nicht für aktivierbar hält; zur Behandlung überhöhter Anschaffungskosten bei Erwerb von Gesellschaftern vgl. *Briese*, DB 1983, 846.

Bei den **nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, die nach h. M. als Zugang zu behandeln sind¹⁵⁴, handelt es sich entweder um rein wertmäßige Erhöhungen oder um mengen- und wertmäßige Veränderungen bei in Vorjahren zugegangenen Anlagegütern. Sie sollten begrifflich von den Nachaktivierungen (Rn 116) unterschieden werden. Beispiele für rein wertmäßige Erhöhungen sind nachträglich entstandene Anschaffungsnebenkosten oder Erhöhungen des Kaufpreises. Die nachträglichen mengen- und wertmäßigen Veränderungen von Anlagegütern, z. B. Erweiterungen, Verbesserungen, Umbauten oder Reparaturen, die die Nutzungsdauer wesentlich verlängern, sind nur dann als Zugang zu zeigen, wenn es sich um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand (Rn 112 ff.) handelt; Erhaltungsaufwand berührt den Anlagespiegel nicht.

111

Aktivierungspflichtiger **Herstellungsaufwand** auf vorhandene Anlagegüter liegt vor, wenn durch die Aufwendungen ein Vermögensgegenstand als solcher (und nicht nur einzelne seiner Teile) **erweitert** wird oder eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche** Verbesserung erfährt (§ 255 I S. 1 HGB). Steuerrechtlich wird formuliert, daß das Anlagegut in seiner Substanz wesentlich vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert worden sein muß, damit Herstellungsaufwand anzunehmen ist¹⁵⁵. Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips läßt sich aus den unterschiedlichen Formulierungen ein materieller Unterschied zum HGB jedoch nicht ableiten. Der BFH hat in den letzten Jahren die Grenzen zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand zugunsten des nicht aktivierungsfähigen Erhaltungsaufwandes verschoben¹⁵⁶; zur Ausnahme beim sog. anschaffungsnahen Aufwand vgl. Rn 114.

112

Herstellungsaufwand kommt nur noch in Betracht, wenn nach der Verkehrsanschauung etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird. In Zweifelsfällen ist Erhaltungsaufwand anzunehmen¹⁵⁷. Die Abgrenzung ist Tatfrage; sie läßt sich nur im Einzelfall treffen¹⁵⁸. War der (Rest-)Buchwert eines Anlageguts gemindert worden, weil es teilweise zerstört oder in erheblichem Umfang beschädigt worden war, sind die Aufwendungen zur Beseitigung dieser Wertminderung aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand¹⁵⁹. Liegt Herstellungsaufwand vor und

154 Vgl. z. B. *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255 Rn 34. A. A., d. h. für Ausweis als Zuschreibung, *Harrmann* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 66. *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 52, bevorzugen bei rein wertmäßigen nachträglichen Erhöhungen den Ausweis als Zugang nur deshalb, weil er „praktikabler“ sei.

155 BFH v. 1. 2. 1983 – VIII R 103/82 – DB 1983, 1959; vgl. auch Abschn. 157 III S. 4 EStR (s. unten Rn 469).

156 Vgl. z. B. BFH v. 4. 11. 1986 – VIII R 322/83 – BStBl. II 1987, 333 (334).

157 BFH v. 26. 11. 1973 – GrS 5/71 – BStBl. II 1974, 132; BFH v. 7. 12. 1976 – VIII R 42/75 – BStBl. II 1977, 281; BFH v. 9. 11. 1976 – VIII R 27/75 – BStBl. II 1977/306.

158 Zur umfangreichen Rspr., die im wesentlichen zu Gebäude[teile]n ergangen ist, vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach* § 6 Anm. 470 ff., zur Übertragbarkeit der Rspr. auch auf andere Anlagegüter vgl. *Mittelbach*, FR 1980, 134; zu den Abgrenzungskriterien vgl. auch *Bohin*, WPg 1983, 137 (142); *Pougin*, DB 1983, 241; *Moxter* (Bilanzrechtsprechung), 1985, 142 ff.; Abschn. 157 EStR (s. unten Rn 469).

159 Vgl. *Clemm/Nonnenmacher* in *Beck'scher BilKomm.*, § 249 Rn 102; *Glanegger* in *Schmidt*, § 6 Anm. 43.

fallen im engen sachlichen, d. h. zeitlichen, räumlichen und technischen Zusammenhang zusätzlich Aufwendungen an, die für sich genommen als Erhaltungsaufwand angesehen würden, so gehören auch diese Aufwendungen zum Herstellungsaufwand¹⁶⁰.

- 113 Steuerlich ist die Frage, ob Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt, im allgemeinen nur bei verhältnismäßig großen Aufwendungen zu prüfen. Bei Gebäuden liegt die Grenze für die einzelne Baumaßnahme zur Zeit bei 4000 DM (ohne Vorsteuer). Aufwand unter dieser Grenze wird von der Finanzverwaltung auf Antrag stets als Erhaltungsaufwand anerkannt, sofern es nicht um nachträgliche Baumaßnahmen zur endgültigen Fertigstellung eines Gebäudes handelt¹⁶¹.
- 114 Aufwendungen an einem erworbenen Gebäude, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung anfallen, z. B. für Reparaturen und sonstige Verbesserungen, werden steuerlich als sog. **anschaffungsnahe (Herstellungs-)Aufwendungen** bezeichnet^{162, 163}. Zum anschaffungsnahe Aufwand gehören nicht¹⁶⁴:
- laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt (Abschn. 157 V S. 5 EStR, s. unten Rn 469),
 - Aufwendungen, die dazu dienen, nach dem Erwerb entstandene Schäden zu beheben,
 - Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel (Abschn. 157 V S. 6 EStR) und auch nicht
 - typische Herstellungsarbeiten, z. B. Ausbauten (Abschn. 157 V S. 3 EStR).
- Handelsrechtlich hat der Begriff der anschaffungsnahe Aufwendungen keine selbständige Bedeutung¹⁶⁵. In der Handelsbilanz sind diese Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen (Rn 112) entweder als Anschaffungs(neben)kosten zu behandeln, wenn sie nämlich dazu dienen, das erworbene Anlagegut erst in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (Rn 184) bzw. sich der Käufer bei Erwerb zur Durchführung bestimmter Instandhaltungsarbeiten verpflichtet hat¹⁶⁶, oder sie sind Erhaltungsbzw. Herstellungsaufwand, wenn sie zeitlich und wirt-

160 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach* § 6 Anm. 502 (m. w. N.); vgl. auch Abschn. 157 IV EStR (s. unten Rn 469).

161 Vgl. Abschn. 157 IV EStR (s. unten Rn 469). Nach OFD Düsseldorf v. 23. 4. 1981 – S 1540 – 184/71 – St 41/43 – DB 1981, 2467 [2468]: 3000 DM für die übrigen Wirtschaftsgüter. *Koch*, DStZ 1981, 287 [293], weist aber ausdrücklich darauf hin, daß diese Nichtbeanstandungsgrenzen „nicht als Freiraum für neue Gestaltungsmöglichkeiten mißbraucht werden dürfen“.

162 Vgl. Abschn. 157 V EStR (s. unten 469). Abweichend von der bisherigen Rspr. scheint BFH v. 4. 11. 1986 – VIII R 322/83 – BStBl. II 1987, 333 [334], anschaffungsnahe Aufwendungen als Anschaffungs(neben)kosten anzusehen; kritisch dazu *Söffing*, DB 1986, 662 [663]. Die Finanzverwaltung geht davon aus, daß durch das BFH-Urteil Abschn. 157 V EStR nicht geändert zu werden braucht; vgl. BMF v. 19. 11. 1985 – IV B 1 – S 2211 – 35/85 – DB 1985, 2535. Für Qualifizierung als Anschaffungskosten auch FG Berlin v. 9. 2. 1988 – V 239/86 (nrkr.) – EFG 1988, 349.

163 Der Begriff wird regelmäßig nur auf Gebäude bezogen; er ist auf andere Anlagegüter aber in gleicher Weise anwendbar.

164 Vgl. *Söffing*, DB 1986, 662 [662].

165 Vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 40.

166 Vgl. FG Hamburg v. 4. 7. 1988 – VII 74/85 (rkr.) – EFG 1988, 625.

schaftlich erst nach der Betriebsbereitschaft anfallen und das Anlagegut über den Zustand der Nutzbarkeit hinaus instandsetzen. Steuerlich ist für die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand der Zustand des Gebäudes im Erwerbszeitpunkt maßgebend¹⁶⁷. Anschaffungsnahe Aufwendungen sind zu aktivieren, wenn sie bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt worden sind. Nach Abschn. 157 V S. 7 EStR ist die Frage, ob anschaffungsnahe Herstellungsaufwand vorliegt, nur zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung insgesamt 20 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen¹⁶⁸.

Wenn Herstellungsaufwand anzunehmen ist, erhöhen sich die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Anlageguts nicht unbedingt in gleicher Höhe. Um im Fall der Teileerneuerung Doppelaktivierungen zu vermeiden, sind zuvor die (anteiligen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten der ersetzten Teile (einschließlich der darauf verbuchten Abschreibungen) auszubuchen¹⁶⁹. 115

Bei den **Nachaktivierungen** handelt es sich um Zugänge früherer Geschäftsjahre, die im Zugangsjahr fehlerhaft, d. h. entweder überhaupt nicht oder mit zu niedrigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert worden sind¹⁷⁰. Sie unterscheiden sich von den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dadurch, daß sie, obwohl Anlagezugang, im Zugangsjahr als Aufwand verbucht worden sind. Häufig wird die Notwendigkeit von Nachaktivierungen erst im Zusammenhang mit steuerlichen Betriebsprüfungen erkannt. Nachaktivierungen sind ebenso wie nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Zugänge auszuweisen; bei erheblichen Beträgen empfiehlt sich ein gesonderter Ausweis. In Betracht kommt auch eine Berichtigung der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten (sowie der kumulierten Abschreibungen) mit entsprechender Erläuterung dieser Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität im Anhang¹⁷¹. Allerdings bestehen hierüber im Schrifttum unterschiedliche Auffassungen¹⁷². 116

167 Vgl. BFH v. 22. 8. 1966 – GrS 2/66 – BStBl. III 1966, 672; Abschn. 157 V EStR (s. unten 469); Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 35; Mittelbach, FR 1980, 134.

168 Die Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen durch die Rspr. und Finanzverwaltung wird kritisch beurteilt, vgl. z. B. Mohr, BB 1988, 1574; Glanegger in Schmidt, § 6 Anm. 30. Sie wird auch durch verschiedene FG-Urteile in Frage gestellt, vgl. Hess. FG v. 12. 12. 1985 III 440/82 (nrkr.) – EFG 1986, 279; Nieders. FG v. 24. 10. 1986 – VIII 165/86 (nrkr.) – EFG 1987, 297; FG München v. 23. 4. 1987 – X 84/83 E (nrkr.) – EFG 1987, 497. Dagegen halten ausdrücklich an der BFH-Rspr. fest: FG München v. 1. 12. 1988 – 13 K 2659/88 (nrkr.) – EFG 1989, 167; FG Berlin v. 9. 2. 1988 – V 239/86 (nrkr.) – EFG 1988, 349.

169 Vgl. dazu Moxter (Bilanzrechtsprechung), 1985, 152.

170 Korrekturen überhöhter Abschreibungen werden gelegentlich auch als Nachaktivierungen bezeichnet. Hierbei handelt es sich aber um Zuschreibungen.

171 Vgl. Biener/Berneke (BiRiLiG), 1986, 172; Matschke in BHR, § 268 Rn 35.

172 Wie hier Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 152 Rn 7; Mohr, WPg 1963, 659; Biener/Berneke (BiRiLiG), 1986, 172; WP-Handbuch 1985/86 II, 150, das seine frühere Meinung ausdrücklich aufgegeben hat; Nordmeyer in Beck HdR, B 212 Rn 73; Matschke in BHR, § 268 Rn 35. Teilweise a. A. ADS, 5. Aufl., § 268 Tz. 54: Zugang, soweit in Vorjahren ein Vermögensgegenstand noch nicht aktiviert worden war, im übr-

Abweichende Meinungen empfehlen einen Ausweis als Zuschreibung. Die Begründungen dafür vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Sie sind insbesondere nicht mit dem Bruttoprinzip im Anlagespiegel (Rn 110) vereinbar. Dieses verlangt sowohl eine Erfassung als Zugang (der im Folgejahr die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten erhöht, vgl. Rn 109) bzw. eine unmittelbare Berichtigung der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch den Ausweis der ggf. seit dem ursprünglichen Zugangsjahr auf das Anlagegut zu verrechnenden Abschreibungen innerhalb der gesamten (kumulierten) Abschreibungen. Eine Saldierung der nachzuaktivierenden Beträge mit den Abschreibungen für die Zeit seit dem ursprünglichen Zugang ist unzulässig.

117 Nachaktivierungen sind im Unterschied zu den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgswirksam. Die Erträge sind in der GuV unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ (Posten Nr. 4)¹⁷³ und die Abschreibungen als außerplanmäßige Abschreibungen unter den „Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ (Nr. 7a) auszuweisen. Im Anhang ist auf die Nachaktivierungen einzugehen.

118 Die Meinungen, wie **Umgliederungen aus dem Umlaufvermögen** (Rn 26) zu behandeln sind, gehen ebenfalls auseinander. Für den Ausweis als Zugang und nicht als Umbuchung spricht, daß damit die Erweiterungen des Produktionspotentials besser sichtbar werden. Außerdem ist beim Ausweis als Zugang die Umbuchungsspalte ausgeglichen, so daß ein erläuternder Hinweis im Anlagespiegel oder im Anhang allein aus diesem Grunde entbehrlich wird¹⁷⁴. Im Anhang ist auf die Umgliederung nur noch dann einzugehen, wenn ihr Umfang bedeutend ist. Entsprechend sind Umgliederungen in das Umlaufvermögen (zur Zulässigkeit vgl. Rn 27 ff.) als Abgang zu zeigen.

Umgliederungen aus dem Umlaufvermögen sind mit ihren gesamten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Wertberichtigungen (mit Ausweis bei den gesamten [kumulierten] Abschreibungen) umzugliedern, und nicht nur mit ihren Buchwerten zum Zeitpunkt der Umbuchung¹⁷⁵. Andernfalls würde das Wertaufholungsgebot des § 280 HGB umgangen werden.

Werden Vermögensgegenstände aus bzw. in das Umlaufvermögen umgliedert, ist die Vergleichbarkeit mit den Zahlen des Vorjahres beeinträchtigt. Abgesehen von geringfügigen Beträgen sind dann entsprechende Angaben und Erläuterungen im Anhang, ggf. unter Anpassung der Vorjahresbeträge erforderlich (Rn 71).

gen Zuschreibung; a. A. *Harrmann* in *Kütting/Weber*, § 268 Rn 71 und 76; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 73.

173 Bzw. „Andere aktivierte Eigenleistungen“ (Nr. 3), wenn es sich um Eigenleistungen handelt; vgl. Rn 342.

174 Wie hier *Kütting*, DStR 1989, 227 [227]; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 149 Rn 70; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 73; *WP-Handbuch* 1985/86 II, 150; *Nordmeyer* in *Beck HdB*, B 212 Rn 74; *Matschke* in *BHR*, § 268 Rn 36. Für Ausweis als Umbuchung *Aktienengesetz Großkommentar*, § 152 Rn 14; für Wahlrecht mit erläuterndem Hinweis in der Bilanz oder im Anhang *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 50; *Harrmann* in *Kütting/Weber*, § 268 Rn 67.

175 A. A. *Nordmeyer* in *Beck HdB*, B 212 Rn 74.

Maßgebender Zeitpunkt für den Ausweis **angeschaffter Zugänge** ist nach h.M. der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt und nicht der Zeitpunkt des Rechnungseingangs oder der Zeitpunkt, zu dem rechtlich Eigentum erworben wird¹⁷⁶. Grundstücke sind deshalb nicht erst bei Eintragung in das Grundbuch, sondern i. d. R. schon dann zu bilanzieren, wenn die Nutzungen, die Lasten und die Gefahr auf den Käufer übergehen und der Eintragung keine Hindernisse entgegenstehen¹⁷⁷. Bei anderen Anlagegütern ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Auslieferung entscheidend¹⁷⁸, es sei denn, der Bilanzierende kann bereits während des Transports über die Ware verfügen¹⁷⁹. Trägt der Empfänger die Gefahr des Transports, ohne die Verfügungsgewalt zu haben, wird dem Bilanzierenden ein Wahlrecht eingeräumt¹⁸⁰. Zum maßgebenden Zeitpunkt für den Ausweis **hergestellter Anlagegüter** und für Anzahlungen vgl. Rn 45 ff., 89 und 127. 119

Buchungstechnik: Grundsätzlich sind Zugänge unmittelbar dem Posten im vertikalen Gliederungsschema zuzuordnen, zu dem sie ihrer Art und Zweckbestimmung nach gehören. Bei Zugängen zu Anlagen im Bau, die im Geschäftsjahr fertiggestellt werden, kommen dagegen zwei unterschiedliche Methoden in Betracht. Diese Zugänge können einmal unmittelbar bei dem betreffenden Posten ausgewiesen werden, zu dem sie nach Umbuchung gehören würden. Entsprechend enthalten die Umbuchungen von den Anlagen im Bau auf fertige Sachanlagen dann nur solche Beträge, die bereits im vorhergehenden Jahresabschluß als Anlagen im Bau und Anzahlungen aktiviert waren. Nach der zweiten Methode werden diese Zugänge bei den Anlagen im Bau gezeigt. Das Konto hat dann die Funktion eines Zugangssammelkontos. Umgebucht werden die gesamten Herstellungskosten des Anlageguts. Ein Teil des Schrifttums¹⁸¹ hält nur die erste Methode für zulässig, berücksichtigt damit aber nicht die praktischen Schwierigkeiten. Vor allem bei größeren Investitionsobjekten lassen sich mit vertretbarem Arbeitsaufwand nur die gesamten Herstellungskosten auf die einzelnen Anlagegüter und Bilanzposten aufteilen, eine gesonderte Aufteilung auch der Zugänge des Fertigstellungsjahres würde einen erheblichen zusätzlichen Aufwand verursachen. Deshalb wird man die zweite Methode auch als zulässig ansehen müssen, zumal sie 120

176 Vgl. z.B. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 149 Rn 70; *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 49.

177 Vgl. *Hofbauer*, WPg 1967, 142; BFH v. 13. 10. 1972 – I R 213/69 – BStBl. II 1973, 209 (210).

178 Vgl. auch § 9a EStDV; BFH v. 9. 2. 1972 – I R 23/69 – BStBl. II 1972, 563. Beim Kauf auf Probe gilt die Billigung des auf Probe gekauften Gegenstandes als Zeitpunkt der Anschaffung; vgl. FG Nürnberg v. 8. 1. 1978 – VI 21/76 (rkr.) – EFG 1978, 614.

179 Vgl. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 149 Rn 71; FG Düsseldorf v. 25. 5. 1982 – VIII (XI) 133/77 (rkr.) – EFG 1983, 13; BFH v. 3. 8. 1988 – I R 157/84 – BStBl. I 1989, 21.

180 Vgl. *ADS*, 4. Aufl., § 149 Tz. 41, a. A. FG Düsseldorf v. 25. 5. 1982 – VIII (XI) 133/77 F (rkr.) – EFG 1983, 13, unter Hinweis auf BFH v. 9. 2. 1972 – I R 23/69 – BStBl. II 1972, 563. Vgl. auch *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 149 Rn 71, die keine Bedenken dagegen haben, wenn unterwegs befindliche Vermögensgegenstände weder vom Lieferanten noch vom Empfänger bilanziert werden.

181 Vgl. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 27; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 77; *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 90.

den Vorteil hat, das Investitionsvolumen einzelner Großobjekte besser zu verdeutlichen.

4. Abgänge

- 121 **Inhalt:** „Abgang“ ist jedes mengenmäßige Ausscheiden von Anlagegütern, z.B. wegen Veräußerung, Tausch, Verschrottung, Entnahme oder aus sonstigen Gründen wie Brand und Enteignung. Eine bloße Wertminderung wird durch Abschreibungen erfaßt. Eine Saldierung mit Zugängen ist unzulässig. Kein Abgang liegt bei echten Pensionsgeschäften vor. Der in Pension gegebene Gegenstand ist weiter dem Pensionsgeber zuzurechnen¹⁸². Zur Veräußerungsabsicht vgl. Rn 27 ff.
- In der Abgangsspalte werden jeweils die Abgänge eines Geschäftsjahres, bewertet mit ihren gesamten aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten¹⁸³, ausgewiesen. Die auf die Abgänge insgesamt aufgelaufenen Abschreibungen sind von den gesamten in der Abschreibungsspalte ausgewiesenen Abschreibungen abzusetzen. Im Folgejahr mindern die Abgänge die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten (Rn 107).
- 122 **Nachträgliche Minderungen von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Umgliederungen vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen** sind nach der hier vertretenen Auffassung (Rn 109) ebenfalls Abgänge. Entsprechend sind auch die nachträglichen **Korrekturen von Zugängen früherer Geschäftsjahre** als der umgekehrte Fall der Nachaktivierungen (Rn 116 f.) ggf. gesondert auszuweisende Abgänge. Die Korrekturen früherer Zugänge sind gerade bei größeren Investitionsobjekten unvermeidlich. Häufig werden erst bei der Aufteilung der aktivierten Investitionssumme auf die einzelnen Anlagegüter Posten dem Grunde bzw. der Höhe nach als nicht aktivierbar erkannt. Korrekturen können sich z. B. aber auch daraus ergeben, daß sich die Rechnungsprüfung verzögert hat oder Teile der Anschaffungs- und Herstellungskosten wegen nicht vorliegender Lieferantenrechnungen geschätzt werden mußten.
- 123 Für den **Abgangszeitpunkt** gelten die Grundsätze für den Zugangszeitpunkt (Rn 119) analog, d. h. das Anlagegut muß grundsätzlich aus der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt des Unternehmens ausgeschieden sein. In bestimmten Ausnahmefällen muß ein Abgang fingiert werden, wenn nämlich der Abgang objektiv nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten feststellbar ist oder wenn Vereinfachungsgründe vorliegen, wie z. B. bei den geringwertigen und den kurzlebigen Vermögensgegenständen (Rn 35 und 49). Diese sind auch der Hauptanwendungsfall bei den Sachanlagen. Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen wird üblicher-

182 Vgl. *Clemm*, WPg 1970, 177 (178 ff.); BFH v. 29. 11. 1982 – GrS 1/81 – BStBl. II 1983, 272; FM Nordrhein-Westfalen v. 12. 7. 1983 – S 2240 – 1 – V B 1 – WPg 1983, 534; *Offenhaus*, BB 1983, 870; *IDW BFA* 2/1982, WPg 1982, 548; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1315 ff.

183 Unzutreffend *Reinhard* in Küting/Weber, § 247 Rn 73, wonach Abgänge zu Restbuchwerten erfolgen.

weise ein Abgang bereits im Zugangsjahr unterstellt¹⁸⁴. Zulässig und ggf. sogar sachgerechter sind Fiktionen, die auf der durchschnittlichen Nutzungsdauer dieser Anlagegüter basieren¹⁸⁵.

Abgangskontrolle: Im Unterschied zur direkten Nettomethode nach dem AktG a. F. sind im Anlagespiegel gemäß § 268 II HGB auch voll abbeschriebene Anlagegüter enthalten. Um eine Aufblähung des Anlagespiegels, d. h. überhöhte Werte in den Spalten gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie gesamte Abschreibungen zu vermeiden, muß deshalb auf eine vollständige Erfassung der Abgänge besonders geachtet werden. Zur periodischen Überprüfung des Anlagebestandes durch körperliche Bestandsaufnahmen vgl. auch Rn 40. 124

5. Umbuchungen

Funktion: Umbuchungen sind lediglich Ausweisänderungen innerhalb des Anlagevermögens. Am häufigsten kommen sie bei dem Posten A II 4 wegen der Umbuchungen auf fertige Sachanlagen vor. Zur Verdeutlichung der Richtung sind die Beträge mit einem positiven oder negativen Vorzeichen zu versehen. Zu den Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen vgl. Rn 118 und 122. 125

In der Umbuchungsspalte werden jeweils die Umbuchungen eines Geschäftsjahres gezeigt. Umzubuchen sind die gesamten aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der jeweiligen Anlagegüter, deren Postenzuordnung geändert wird. Ggf. zwischenzeitlich vorgenommene Abschreibungen und Zuschreibungen sind in den entsprechenden Spalten ebenfalls umzugliedern. Im Folgejahr erhöhen bzw. vermindern die in der Umbuchungsspalte ausgewiesenen Beträge die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten des jeweiligen Bilanzpostens.

Bei **Umbuchungen von Anlagen im Bau** (A II 4) auf fertige Sachanlagen (A II 1–3) liegen die Probleme zum einen in der Festlegung und Abgrenzung der Anlagegüter: Die Qualifizierung als selbständige Vermögensgegenstände oder als unselbständige Bestandteile eines Vermögensgegenstandes, als bewegliche oder als unbewegliche Vermögensgegenstände sowie als Grundstücks- oder Gebäudebestandteile wirkt sich auf den Bestandsnachweis und die vertikale Gliederung aus. Vor allem aber hat sie erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der Abschreibungen, auf steuerliche Vergünstigungen und auf die Vermögensbesteuerung (Einheitswerte). Zum anderen kann die Zuordnung der aktivierten Aufwendungen zu den einzelnen Vermögensgegenständen ggf. schwierig werden. Gerade bei größeren Investitionsobjekten ist eine Zuordnung ohne Schätzung oder Schlüsselung, z. B. der indirekten nach dem Verhältnis der direkt zurechenbaren Aufwendungen, oft nicht möglich. Zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises vgl. Rn 196. 126

184 Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 60; zur Zulässigkeit vgl. auch BTDrs 10/4268, S. 105.

185 Ebenso *Hoffmann*, BB 1986, 1398 (1402), für den Fall, daß das Unternehmen auf eine Inventarisierung der GWG verzichtet; vgl. auch seinen Hinweis auf Abschn. 52 IV VStR. Für den Fall, daß ein Unternehmen die GWG inventarisiert hat, lehnt Hoffmann eine Abgangsfiktion als überflüssig ab.

- 127 **Maßgebender Zeitpunkt** für die Umbuchung von Anlagen im Bau auf fertige Sachanlagen ist die Fertigstellung (vgl. auch § 9a EStDV) d. h. wenn das Anlagegut seiner Bestimmung gemäß nutzbar ist (Betriebsbereitschaft)¹⁸⁶. Auf eine ggf. später liegende tatsächliche Inbetriebnahme kommt es nicht an. Auch längerfristige Versuche zur Optimierung einer Gesamtanlage oder ihr Einsatz als Forschungsanlage schieben den Umbuchungszeitpunkt (und damit auch den Abschreibungsbeginn) nicht hinaus. Soweit Dritte bereits Lieferungen und Leistungen erbracht, aber noch nicht berechnet haben, sind diese Leistungen zu schätzen; in Höhe des zu erwartenden Rechnungsbetrages ist eine Rückstellung zu bilden.

6. Zuschreibungen des Geschäftsjahres

- 128 **Begriff:** Unter Zuschreibungen sind werterhöhende Korrekturen zu verstehen. Von Ausnahmen abgesehen heben sie überhöhte Abschreibungen aus Vorjahren auf. Sie werden nach dem BilRG deutlich häufiger vorzunehmen sein als unter Geltung des AktG 1965¹⁸⁷. Zu Einzelfällen sowie zur Bewertung (Höhe der Zuschreibung) vgl. Rn 278 ff. Zum gesonderten Ausweis der Erträge aufgrund einer aktienrechtlichen Sonderprüfung vgl. § 261 I AktG¹⁸⁸.
- 129 Im Unterschied zu den Abschreibungen sind nicht die kumulierten Zuschreibungen, sondern lediglich die Zuschreibungen des Geschäftsjahres auszuweisen¹⁸⁹. Im Folgejahr sind dann die Zuschreibungen mit den gesamten Abschreibungen zu verrechnen. Es ist jedoch gemäß § 265 V HGB zulässig, in einem sog. **Zuschreibungsspiegel** freiwillig die Entwicklung der Zuschreibungen und damit auch die kumulierten Zuschreibungen zu zeigen¹⁹⁰. Ein solcher Zuschreibungsspiegel enthält die Spalten: (kumulierte) Zuschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahres; Zugänge (= Zuschreibungen des Geschäftsjahres); Abgänge (= Zuschreibungen, auf Anlagegüter, die als Abgang gezeitigt werden); Umbuchungen; (kumulierte) Zuschreibungen zum Bilanzstichtag. Wird ein solcher Zuschreibungsspiegel in den Anlagespiegel integriert, können in Ausnahmefällen die gesamten Abschreibungen die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten übersteigen.

186 Vgl. BFH v. 23. 1. 1980 – I R 27/77 – BStBl. II 1980, 365 (367): ein Gebäude ist fertiggestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau soweit gefördert ist, daß das Grundstück für den Betrieb nutzbar ist; BFH v. 11. 3. 1975 – VIII R 23/70 – BStBl. II 1975, 659 (660): unter Fertigstellung eines Wohngebäudes ist die Bezugfertigkeit i. d. S. zu verstehen, daß das Gebäude nach Abschluß der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar ist; BFH v. 11. 5. 1978 – V B 11/77 – BStBl. II 1978, 513: Fertigstellung einer neuartigen Produktionsanlage mit Aufnahme der Versuchsproduktion. Vgl. auch Rn 232 zum Abschreibungsbeginn.

187 Vgl. *Kütting*, DStR 1989, 227 (227).

188 Vgl. auch *Matschke* in BHR, § 268 Rn 47.

189 Der noch in § 240 E-HGB vorgesehene Ausweis der kumulierten Zuschreibungen wurde nicht Gesetz; zur Vereinbarkeit mit der 4. EG-Richtlinie, die den Ausweis der kumulierten Zuschreibungen vorsieht, vgl. BTDrS 10/4268, S. 105. Ob deshalb (entgegen dem klaren Wortlaut von § 268 II HGB) der Ausweis nur der kumulierten Zuschreibungen ohne getrennten Ausweis der Zuschreibungen des Geschäftsjahres zulässig ist, hängt von der Rangfolge der EG-Normen im Verhältnis zum nationalen Recht ab; vgl. dazu Rn 5.

190 Vgl. dazu *Kütting/Haeger/Zürndorf*, BB 1985, 1948 (1952 f.); *Harrmann* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 73 ff.

7. Gesamte (kumulierte) Abschreibungen

Inhalt: Mit den Abschreibungen werden alle Wertminderungen der Anlagegüter sowie der aktivierten Aufwendungen für die Inangasetzung des Geschäftsbetriebs erfaßt. Auszuweisen sind sämtliche Abschreibungen, d.h. sowohl die im Geschäftsjahr verbuchten (vgl. Rn 134) als auch die in Vorjahren bereits verrechneten Abschreibungen, soweit die Anlagegüter am Bilanzstichtag noch zum Anlagevermögen gehören (zur Saldierung mit den Zuschreibungen vgl. Rn 129). Unter die hier auszuweisenden Abschreibungen fallen also nicht nur die handelsrechtlich begründeten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 II i. V. m. § 279 I HGB), sondern auch die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (§ 254 i. V. m. § 279 II HGB)¹⁹¹ einschließlich der Übertragungen von steuerfreien Rücklagen (z. B. nach § 6b EStG). Die auf die Abgänge entfallenden aufgelaufenen Abschreibungen einschließlich der Abschreibungen des Geschäftsjahres sind dagegen abzusetzen; sie brauchen nicht gesondert gezeigt zu werden¹⁹²; zum freiwilligen Ausweis innerhalb des sog. Abschreibungsspiegels vgl. Rn 132. Eine Aufteilung der gesamten Abschreibungen innerhalb des Anlagespiegels auf planmäßige, außerplanmäßige und steuerrechtliche Abschreibungen ist ebenfalls nicht vorgeschrieben; zum gesonderten Ausweis der außerplanmäßigen und steuerrechtlichen Abschreibungen in der GuV bzw. im Anhang vgl. Rn 345.

Wertberichtigungen: Die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen dürfen gemäß § 281 I HGB auch indirekt abgeschrieben werden (Rn 135 ff.). Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, erhöhen sich entsprechend die im Anlagespiegel ausgewiesenen gesamten Abschreibungen und auch die gesondert auszuweisenden Abschreibungen des Geschäftsjahres.

Abschreibungsspiegel: Der Ausweis der kumulierten Abschreibungen unter Einbeziehung der Abschreibungen des Geschäftsjahres sowie der Abschreibungen auf Abgänge kann freiwillig gemäß § 265 V HGB in Form eines sog. Abschreibungsspiegels, und zwar als integrierter Teil bzw. als Nebenrechnung zum Anlagespiegel, erfolgen. Ein solcher Abschreibungsspiegel enthält die Spalten¹⁹³:

- gesamte (kumulierte) Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahres (ggf. nach Verrechnung mit den Zuschreibungen des Vorjahres, Rn 129);
- Zugänge = Abschreibungen des Geschäftsjahres;
- Abgänge = Abschreibungen auf Anlagegüter, die als Abgang gezeigt werden;
- Umbuchungen = Abschreibungen auf Umgliederungen innerhalb des Anlagevermögens bzw. auf Umgliederungen zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen;
- gesamte (kumulierte) Abschreibungen zum Bilanzstichtag.

191 Ggf. auch einschließlich der (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB, wenn nämlich Nicht-Kapitalgesellschaften freiwillig einen Anlagespiegel erstellen.

192 Vgl. *Nordmeyer* in Beck HdB, B 212 Rn 105.

193 Zu anderen Gliederungen vgl. z. B. *Nordmeyer* in Beck HdB, B 212 Rn 61; *Kütting/Weber* (Übergang), 1986, 30 ff.; und die Beispiele bei *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 54 ff.

8. Buchwert zum Bilanzstichtag / Buchwert zum Bilanzstichtag des Vorjahres

- 133 Der (Rest-)Buchwert aller aktivierten Anlagegüter zum Bilanzstichtag ergibt sich rechnerisch aus den zuvor erläuterten Spalten des Anlagespiegels: gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten + Zugänge – Abgänge + Zuschreibungen – gesamte Abschreibungen. Die Angabe der Vergleichszahl des Vorjahres ist nach § 265 Abs. 2 HGB vorgeschrieben.

9. Abschreibungen des Geschäftsjahres

- 134 Die Abschreibungen des Geschäftsjahres sind gemäß § 268 II S. 3 HGB entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten zu vermerken oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung anzugeben. Am zweckmäßigsten wird diese Informationspflicht durch Einbeziehung in den Anlagespiegel erfüllt, sei es durch eine gesonderte (angehängte) Spalte oder durch Einbeziehung in den sog. Abschreibungsspiegel (Rn 132). Die Abschreibungen des Geschäftsjahres umfassen **sämtliche** Abschreibungen der Periode, d. h. auch die Abschreibungen auf Abgänge¹⁹⁴. Die Angaben zu den Abschreibungen des Geschäftsjahres sind also kein davon-Vermerk zu den gesamten Abschreibungen. Somit besteht auch grundsätzlich Betragsidentität mit den in der GuV auszuweisenden Abschreibungen (Nr. 7a); die Beträge sind nur dann nicht identisch, wenn ein Teil der Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen anzusehen und deshalb im GuV-Posten Nr. 15 auszuweisen ist (Rn 348).

III. Wertberichtigungen (indirekte Abschreibungen)

- 135 **Funktion:** Wertberichtigungen sind eine andere Form der Darstellung der Abschreibungsverrechnung¹⁹⁵. Sie verlängern die Bilanzsumme. Bilanztechnisch sind sie Korrekturposten zu bestimmten Aktiva. Im Gegensatz zu dem AktG a. F. sind nach dem BiRiLiG Wertberichtigungen nur noch in einem sehr eingeschränkten Umfang zulässig. Lediglich die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (vgl. Rn 270 ff.) dürfen wahlweise auch indirekt abgeschrieben werden (§ 281 I HGB)¹⁹⁶. Diese Möglichkeit ist zu begrüßen. Denn materiell liegt bei den steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen kein Wertverzehr vor, sondern nur die Vorverrechnung von Abschreibungen aufgrund steuerlicher Vergünstigungen (unechte Wertberichtigungen)¹⁹⁷. Soweit in diesen Fällen indirekt abgeschrieben wird¹⁹⁸, wird die häufig kritisierte Verfälschung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses durch wirtschafts- bzw. gesellschaftspolitisch motivierte steuerrechtli-

194 Vgl. *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 101; *Hartmann* in Küting/Weber, § 268 Rn 85; *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 66 m. w. N.; a. A. *Küting/Haeger/Zündorf*, BB 1985, 1948 (1952); *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 268 Rn 15; mißverständlich *Matschke* in BHR, § 268 Rn 56.

195 Zur Verdeutlichung des Unterschieds vgl. die Zahlenbeispiele z. B. bei *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 11 ff.

196 Zur anderen Komponente des Sonderpostens, nämlich den sog. steuerfreien Rücklagen nach §§ 247 III, 273 HGB, vgl. Rn 322 ff.

197 Vgl. *Tietze* in Küting/Weber, § 281 Rn 1.

198 Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* [Jahresabschlüsse '87], 1989, 119.

che (Mehr-)Abschreibungen weitgehend beseitigt¹⁹⁹. Zu beachten ist jedoch, daß der indirekte Ausweis kontenmäßig erfaßt werden muß und regelmäßig eine gesonderte Nebenbuchführung erfordert²⁰⁰.

Rechtsformbesonderheiten: § 281 HGB gilt ausdrücklich nur für Kapitalgesellschaften, für Genossenschaften (§ 336 II HGB, jedoch ohne Anhangangabe gemäß § 281 II S. 1 HGB) sowie dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 5 I S. 2 PublG). Es bestehen keine Bedenken, daß alle übrigen Kaufleute diese Vorschrift ebenfalls freiwillig anwenden²⁰¹. 136

Grenzen des Wahlrechts: Das Wahlrecht, die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen auf der Passivseite innerhalb des Sonderpostens mit Rücklageanteil auszuweisen, wird durch das Stetigkeitsgebot (Rn 70) und durch das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 II HGB) begrenzt. Man wird von folgenden allgemeinen Regeln ausgehen müssen: 137

- Die einmal gewählte Ausweisform ist grundsätzlich beizubehalten. Jedoch ist wegen des besseren Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ein Wechsel von der aktivistischen Verrechnung zum passivischen Ausweis der nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen jederzeit zulässig²⁰². Der umgekehrte Weg und andere Abweichungen sind dagegen nur in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände gestattet (§ 265 I S. 1 HGB). Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 265 I S. 2 HGB).
- Das Wahlrecht kann grundsätzlich nur einheitlich ausgeübt werden. Differenzierungen erfordern sachliche Gründe. Eine Differenzierung nach Anlage- und Umlaufvermögen bzw. innerhalb des Anlagevermögens nach Sach- und Finanzanlagen ist i. d. R. bedenkenfrei, eine Differenzierung nach einzelnen Bilanzposten oder nach Rechtsgrundlagen dagegen sehr fraglich²⁰³.

199 Zum früheren Recht vgl. z. B. die Kritik von *Karsten*, BB 1967, 425, und zum BiRiLiG die Kritik von *Coenenberg*, DB 1986, 1581 (1583). Zum unterschiedlichen Informationswert beider Darstellungsmethoden vgl. *Kütting/Haeger/Zündorf*, BB 1985, 1948 (1948 ff.); *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 17 ff.

200 Vgl. *Haeger*, DB 1987, 445 (449 f.). Zu berücksichtigen ist dabei jedoch auch, daß die Angabepflichten nach §§ 281 II S. 1, 285 Nr. 5 HGB bereits ohnehin die Führung umfangreicher Aufzeichnungen erfordern, vgl. Rn 374. Zu buchungstechnischen Einzelfragen vgl. *Haeger*, DB 1989, 1145.

201 Vgl. *Kütting/Weber* (Übergang), 1986, 45; ebenso *Nordmeyer* in *Beck HdR*, B 212 Rn 180; *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 7 sowie § 254 Tz. 38; *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 281 Rn 3; *Hofbauer* in *BHR*, § 254 Rn 15. Nach *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 5, ist bei Nicht-Kapitalgesellschaften der indirekte Ausweis der Abschreibungen in Form von Wertberichtigungen auf der Passivseite sogar uneingeschränkt zulässig, d. h. nicht auf die steuerrechtlichen Abschreibungen beschränkt, m. E. bedenklich; vgl. auch Rn 203 zum passivischen Ausweis investitionsbezogener Zuwendungen.

202 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 21. Vgl. auch *Budde/Ihle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 265 Rn 3, die allgemein dem Gebot der Klarheit Vorrang vor dem Stetigkeitsgebot einräumen; m. E. in dieser Allgemeinheit nicht haltbar, außerdem überzeugt ihre Begründung über § 265 VII Nr. 2 HGB nicht.

203 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 22 ff.; a. A. *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 281 Rn 19: für Differenzierung nach Bilanzposten; ebenso *Schulze-Osterloh* in *Baumbach-Hueck*, § 42

– Das Wahlrecht kann jeweils nur in dem Geschäftsjahr ausgeübt werden, in dem die steuerrechtlichen Abschreibungen vorgenommen werden.

- 138 **Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil:** Bei Ausübung des Wahlrechts für die indirekte Abschreibung darf nur der Unterschiedsbetrag zwischen den handelsrechtlichen Abschreibungen und den (höheren) steuerrechtlichen (Mehr-) Abschreibungen in den Sonderposten eingestellt werden; zur Berechnung des Unterschiedsbetrags vgl. Rn 274. Die Einstellung in den Sonderposten erfolgt grundsätzlich im Jahr des handelsrechtlichen Abschreibungsbeginns (Rn 232), jedoch sind Ausnahmen möglich, z. B. bei steuerlich vorverlegtem Abschreibungsbeginn, bei unterschiedlicher Inanspruchnahme steuerrechtlicher Abschreibungen innerhalb des steuerlichen Begünstigungszeitraums und bei Zuschreibungen nach Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung²⁰⁴. Auch bei nach § 280 II HGB unterlassenen Zuschreibungen (vgl. Rn 289) besteht die Möglichkeit, den Zuschreibungsbetrag in den Sonderposten einzustellen: Das Beibehaltungswahlrecht kann für den Bilanzausweis nämlich auch in der Form ausgeübt werden, daß auf der Aktivseite zugeschrieben wird und diese Zuschreibung gleichzeitig auf der Passivseite durch Einstellung in den Sonderposten ergebnismäßig kompensiert wird²⁰⁵.
- 139 **Auflösungen des Sonderpostens mit Rücklageanteil:** Die Auflösung des Sonderpostens ist unmittelbar mit der Existenz des betreffenden Vermögensgegenstandes und der Höhe des Unterschiedsbetrages verknüpft. Der Sonderposten ist aufzulösen
- bei Abgang des Anlageguts (§ 281 I S. 3, erster Fall HGB);
 - bei Ersatz der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen durch planmäßige und außerplanmäßige handelsrechtliche Abschreibungen (§ 281 I S. 3, zweiter Fall HGB); der Auflösungsbetrag ergibt sich aus dem Rückgang des Unterschiedsbetrages zwischen den handels- und steuerrechtlichen Restbuchwerten;
 - bei Wegfall der steuerrechtlichen Vergünstigung, wenn diese entweder von Anfang an (Rn 273) oder wegen des Wegfalls von Voraussetzungen (Rn 290) nicht (mehr) zulässig ist oder durch freiwillige Zuschreibung (Rn 286, 290) aufgehoben wird;
 - bei freiwilligem Verzicht auf die Ausübung des Ausweiswahlrechts (Rn 137).
- 140 **Ausweis, Anhangangaben:** Der Sonderposten ist in der Bilanz vor den Rückstellungen auszuweisen (§ 273 S. 2 HGB)²⁰⁶. Eine Aufgliederung nach den unterschiedlichen Komponenten, nämlich steuerfreie Rücklagen nach §§ 247 III, 273 HGB (vgl. auch Rn 322) sowie Wertberichtigungen nach § 281 I HGB wird nicht verlangt²⁰⁷. Angabepflichtig (Bilanz oder Anhang) sind lediglich die steuerrechtlichen Vorschriften, nach denen die Wertberichtigungen gebildet worden sind (§ 281 I S. 2 HGB); eine betragsmäßige Aufteilung oder eine Aufteilung nach Bi-

Rn 183; *Mundt* in Beck HdR, B 232 Rn 44 f.: für Differenzierung nach Rechtsgrundlagen und Bedeutung des Unterschiedsbetrages.

204 Vgl. dazu *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 29 ff.

205 Vgl. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 281 Rn 3 m. w. N.

206 Zum gesonderten Ausweis des Postens auch in der Bilanz der kleinen Kapitalgesellschaft vgl. *Weirich/Zimmermann*, AG 1986, 265 (269).

207 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 54; a. A. *Haeger*, DB 1987, 445 (450).

lanzposten ist nach dem Wortlaut der Vorschrift ebenfalls nicht erforderlich. Im Interesse der Klarheit und Übersichtlichkeit sind entsprechende Zusatzangaben jedoch empfehlenswert. Am zweckmäßigsten werden diese Zusatzangaben zusammen mit den Veränderungen des Sonderpostens zu einem sog. Sonderpostenspiegel (vergleichbar mit dem Anlagenspiegel) erweitert²⁰⁸. In der GuV gehören die Einstellungen in den Sonderposten zu den sonstigen betrieblichen Erwendungen (Posten Nr. 8) und die Auflösungen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen (Posten Nr. 4); sie sind gesondert auszuweisen (Vorspalte oder davon-Vermerk) oder im Anhang anzugeben (§ 281 II S. 2 HGB). Eine Saldierung der Einstellungen mit Auflösungen, die sich auf unterschiedliche Vermögensgegenstände beziehen, ist nicht zulässig²⁰⁹. Dies gilt auch für Übertragungen steuerfreier Rücklagen, wenn Abgang des Anlageguts und Neuerwerb des Ersatzgegenstandes im gleichen Geschäftsjahr liegen²¹⁰. Lediglich wenn bereits im Sonderposten ausgewiesene un versteuerte Rücklagen in einem nachfolgenden Geschäftsjahr auf Ersatzgegenstände übertragen werden, ist neben der Bruttomethode auch eine interne Umgruppierung innerhalb des Sonderpostens zulässig²¹¹.

Frei.

141–149

E. Bewertung

I. Verhältnis zum früheren Recht

Gegenüber dem AktG a.F. hat sich die Bewertung der Sachanlagen insbesondere in folgenden Punkten geändert: 150

Änderungen für alle Bilanzierungspflichtigen Unternehmen:

- Ungeschriebene GoB wurden als allgemeine Bewertungsgrundsätze kodifiziert (Rn 152 ff.); neu ist das Gebot der Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff.).
- Der Begriff der Anschaffungskosten wurde erstmals gesetzlich definiert (Rn 180 ff.); der Begriff der Herstellungskosten wurde geändert (Rn 190).
- Die Bildung von Festwerten wurde eingeschränkt (Rn 301 ff.).

Änderungen nur für Kapitalgesellschaften:

- Außerplanmäßige Abschreibungen, die nach § 154 II S. 1 AktG a.F. auch bei einer nur vorübergehenden Wertminderung vorgenommen werden durften, sind nur noch bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig (Rn 257).
- Das Beibehaltungswahlrecht des § 154 II S. 2 AktG a.F. wurde aufgehoben. Grundsätzlich gilt ein Wertaufholungsgebot. Allerdings dürfen außerplanmäßi-

208 Zur Gliederung eines solchen Sonderpostenspiegels vgl. z.B. *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 281 Rn 70 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 61 ff.

209 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 37.

210 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 281 Tz. 46.

211 Vgl. z.B. *Haeger*, DB 1987, 445 [449]; *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 281 Rn 45; a.A. *Mundt* in *Beck HdR*, B 232 Rn 111 ff.; *Budde/Förschle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 275 Rn 105.

ge Abschreibungen und nur steuerrechtlich zulässige (Mehr-)Abschreibungen, für die der Grund nicht mehr besteht, beibehalten werden, sofern sich steuerrechtliche Nachteile ergeben (Rn 287 ff.).

- Die Angabepflichten über die Bewertung, insbesondere über nur steuerrechtlich begründete Bewertungen, wurden geändert und z. T. erweitert.

- 151 **Übergangsvorschrift:** Die Änderungen in den Bewertungsvorschriften müssen nicht rückwirkend angewendet werden. Waren Anlagegüter in dem letzten Geschäftsjahr vor Anwendung des BiRiLiG [zulässigerweise] mit einem niedrigeren Wertansatz angesetzt, als er sich nach den Bewertungsvorschriften des BiRiLiG/HGB ergeben würde, so darf der niedrigere Wertansatz gemäß Art. 24 I EGHGB beibehalten werden. Im Fall abnutzbarer Vermögensgegenstände bemessen sich die planmäßigen Abschreibungen dann nach diesem beibehaltenen niedrigeren Wertansatz²¹².

II. Bewertungsgrundsätze und Rechtsformbesonderheiten

1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze

- 152 **Umfang der Kodifizierung:** § 252 I HGB²¹³ bringt erstmals eine für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen gültige Kodifizierung wichtiger Bewertungsgrundsätze²¹⁴. Damit wird versucht, die Rechtsunsicherheit bei der Konkretisierung von GoB zu reduzieren und „Maßstäbe für die Lösung von Zweifelsfragen bei der Auslegung und bei der Ausfüllung von Lücken zu setzen“²¹⁵. Im einzelnen handelt es sich um folgende Bewertungsgrundsätze:

- (a) Bilanzidentität (Rn 153),
- (b) Unternehmensfortführung (Going-Concern) (Rn 154),
- (c) Einzelbewertungs- und Stichtagsprinzip (Rn 155 ff.),
- (d) Vorsichtsprinzip mit Antizipation möglicher Verluste und Realisationsprinzip für Gewinne (Rn 159 ff.),
- (e) Periodenabgrenzung (Rn 162),
- (f) Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff.).

Die Bewertungsgrundsätze (a)–(e) sind als Mußvorschrift und (f) als Sollvorschrift ausgestaltet. Abweichungen sind zulässig, aber auf begründete Ausnahmen beschränkt (§ 252 II HGB). Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich die Abweichungen im Anhang angeben und begründen sowie deren Einfluß auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage gesondert darstellen (§ 284 II Nr. 3 HGB).

212 Zu weiteren Einzelheiten vgl. *Weber* in Küting/Weber, Art. 24 EGHGB Rn 6 ff.; *ADS*, 5. Aufl., Art. 24 EGHGB Tz. 22 ff.

213 § 252 HGB setzt Art. 31 der 4. EG-Richtlinie um, ausgenommen Buchstabe c (cc), weil der darin festgelegte Grundsatz, nämlich die Berücksichtigung von Wertminderungen unabhängig davon, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder Verlust abschließt, sich von selbst versteht (vgl. BTDrs 10/4268, S. 99).

214 Zu einer Systematik kodifizierter und nicht kodifizierter Bewertungsgrundsätze vgl. *Siegel* in Beck HdR, B 161 Rn 12 ff.

215 *Biener*, AG 1978, 251 (255); vgl. auch *Sahner/Schultzke* in Küting/Weber, § 242 Rn 2.

Eine abschließende Regelung der Bewertungsgrundsätze liegt mit § 252 HGB nicht vor. Weitere ungeschriebene Grundsätze sind als GoB aufgrund von § 243 I HGB zu beachten. Hierzu gehören insbesondere die Wesentlichkeit (Materiality) (Rn 167), die Willkürfreiheit und die Methodenbestimmtheit²¹⁶. Die kodifizierten Bewertungsgrundsätze sind untereinander und auch im Verhältnis zu den ungeschriebenen Prinzipien nicht überschneidungsfrei²¹⁷. Welcher Bewertungsgrundsatz dann Vorrang erhält, läßt sich nur für den konkreten Einzelfall und unter Berücksichtigung der Ziele des Jahresabschlusses sowie der Wichtigkeit der Gründe beantworten. Eine allgemein gültige Rangordnung läßt sich m. E. nicht aufstellen²¹⁸.

(a) **Grundsatz der Bilanzidentität** (§ 252 I Nr. 1 HGB): Bilanzidentität bedeutet Übereinstimmung hinsichtlich der Gliederung und der Postenbezeichnung (Ausweisidentität) und hinsichtlich der Wertansätze (Wertidentität)²¹⁹ bzw., wenn eine Eröffnungsbilanz nicht erstellt wird, Identität der Saldovorträge der einzelnen Bestandskonten mit den Salden des vorausgegangenen Geschäftsjahres. Der Grundsatz der Bilanzidentität impliziert, daß alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in der Eröffnungsbilanz bzw. innerhalb der Saldovorträge mit den Werten angesetzt werden, mit denen sie in der Schlußbilanz des vorausgegangenen Geschäftsjahres enthalten waren. Er schließt jede Neubewertung „zwischen“ den Geschäftsjahren aus.

Begründete Ausnahmen gemäß § 252 II HGB sind selten. Hauptanwendungsfall für eine Durchbrechung der Bilanzidentität sind Währungsumstellungen sowie im Steuerrecht, wenn eine Steuerbilanz als nicht beweiskräftig verworfen wird²²⁰. Dagegen sind Vermögenszugänge aufgrund von Verschmelzungen²²¹ und Korrekturen früherer Jahresabschlüsse (ohne Bilanzberichtigung)²²² m. E. keine aner kennenswer te Begründungen. Solche Vermögensänderungen müssen innerhalb eines Geschäftsjahres verbucht und im Anlagespiegel erfaßt werden, ggf. durch zusätzliche Spalten oder besondere Kennzeichnung der Einzelbeträge.

216 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 113 ff.; *Leffson* (HdJ, Abt. I/2), 1984; *Leffson* (GoB), 1987, 180 ff.

217 A. A. *Kammers* (Bewertungsstetigkeit), 1988, 173, der kein Konkurrenzverhältnis zwischen den Vorschriften sieht.

218 Vgl. auch *Müller*, *W.* (Grundsätze), 1988, 3 [18]; (teilweise) a. A. u. a. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 6, die z. B. dem Vorsichtsprinzip allgemein Vorrang vor dem Stetigkeitsgebot einräumen. Für Vorrang des Vorsichtsprinzips auch *Müller*, *J.* (Stetigkeitsprinzip), 1989, 135 f.: „das Prinzip stetiger Bewertung verlangt jedoch die einmal gewählte Methode so lange beizubehalten, bis das Vorsichtsprinzip einen Methodenwechsel veranlaßt.“ Im Umkehrschluß würde dies bedeuten, daß andere Bewertungsänderungen, die sich im Rahmen des Vorsichtsprinzips bewegen, *generell* unzulässig wären!

219 Vgl. *Wohlgemuth* in *BHR*, § 252 Rn 6; vgl. auch seinen Hinweis in Rn 5, wonach der Wortlaut von § 252 II Nr. 1 HGB von Art. 31 I f der 4. EG-Richtlinie abweicht (Wertansätze anstatt Eröffnungsbilanz), diese Abweichung aber keine materiellen Konsequenzen habe.

220 Vgl. dazu *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 197 f.; *Wohlgemuth* in *BHR*, § 252 Rn 12.

221 A. A. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 15.

222 A. A. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 90 Anm. 1; dagegen zu Recht *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 17.

- 154 **(b) Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern)** (§ 252 I Nr. 2 HGB): Entsprechend der gesetzlichen Vermutung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, d. h. die Vermögensgegenstände sind insbesondere nach den §§ 253 ff. HGB zu bewerten. Stehen der Fortführung des Unternehmens (bzw. einzelner Betriebsteile oder Werke²²³) jedoch tatsächliche Gegebenheiten, insbesondere wirtschaftliche Schwierigkeiten, oder rechtliche Gegebenheiten, insbesondere Konkursverfahren und Auflösungsbeschlüsse, entgegen, muß die Bewertung unter Veräußerungsgesichtspunkten erfolgen. Anzusetzen sind dann Einzelveräußerungspreise bzw. bei Veräußerung ganzer Betriebsteile anteilige Gesamterlöse, wobei die Erlöse vorsichtig zu schätzen und Demontagekosten, Verkaufskosten usw. abzusetzen sind²²⁴. Über den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegende Zeitwerte dürfen nicht berücksichtigt werden²²⁵.
- 155 **(c) Grundsatz der Einzelbewertung und Stichtagsprinzip** (§ 252 I Nr. 3 HGB)²²⁶: Der Grundsatz der Einzelbewertung verlangt eine isolierte Bewertung eines jeden Vermögensgegenstandes. Er soll verhindern, daß Wertminderungen (drohende Verluste) mit Wertsteigerungen (nicht realisierte Gewinne) bei anderen Vermögensgegenständen saldiert werden²²⁷.
- Ausnahmen:** Von dem Grundsatz der Einzelbewertung darf in den gesetzlich normierten Fällen²²⁸ abgewichen werden; davon kommen für die Sachanlagen regelmäßig nur die Festbewertung (Rn 300 ff.) in Betracht. Ausnahmen sind weiterhin gemäß § 252 II HGB zulässig. Insbesondere wenn die Identifikation des einzelnen Vermögensgegenstandes oder die Einzelbewertung selbst unmöglich bzw. unverhältnismäßig aufwendig ist, darf der Grundsatz modifiziert werden²²⁹. Ein weiterer Anwendungsfall für § 252 II HGB ist die Währungsumrechnung als geschlossene Position²³⁰. Die Zurechnung pauschal ermittelter Kosten im Rahmen der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird dagegen noch nicht als Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz angesehen²³¹.
- 156 Der Grundsatz der Einzelbewertung verlangt eine Abgrenzung der **Bewertungseinheit**, d. h. des Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsguts, Anlageguts). Diese ist nach wirtschaftlichen Kriterien vorzunehmen, z. B. ist deshalb die katastermäßige Abgrenzung eines Grundstücks nicht allein entscheidend²³². Die Abgrenzung

223 Für die Anwendung von § 252 I Nr. 2 HGB auch auf Betriebsteile und einzelne Werke *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 252 Rn 11; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 31.

224 Vgl. auch § 270 II AktG und § 71 II GmbHG, die für Abwicklungsbilanzen ausdrücklich vorschreiben, daß Anlagegüter wie Umlaufvermögen zu bewerten sind, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines überschaubaren Zeitraums beabsichtigt ist oder sie nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen.

225 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 28 ff.

226 Vgl. auch § 240 I HGB für das Inventar („einzelnen Vermögensgegenstände“) (Rn 34) sowie für die Steuerbilanz § 6 I S. 1 EStG („einzelnen Wirtschaftsgüter“).

227 Vgl. *Siegel* in Beck HdR, B 161 Rn 72; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 43.

228 Vgl. §§ 256 und 240 III, IV HGB.

229 Vgl. *Siegel* in Beck HdR, B 161 Rn 73; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 59.

230 Vgl. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 90 Anm. 3.

231 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 44 m. w. N.

232 Vgl. Hess. FG v. 21. 1. 1988 – 10 K 319/84 (rkr.) – EFG 1988, 348.

kann insbesondere bei den Sachanlagen Schwierigkeiten bereiten und zu einem Zielkonflikt zwischen möglichst genauer Periodenabgrenzung und dem Vorichtsprinzip einerseits sowie Vereinfachungsaspekten andererseits führen²³³. Als hilfreiches Kriterium für die Aufteilung von Sachgesamtheiten in Einzelaggregate / selbständige Vermögensgegenstände kann der von der steuerlichen Rspr. entwickelte „einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang“ herangezogen werden²³⁴. Die technische Verbindung der Aggregate ist allein nicht ausreichend²³⁵. Der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ist betriebsindividuell zu bestimmen, er ermöglicht allerdings auch nicht immer eindeutige Lösungen²³⁶. In der Bilanzierungspraxis werden in letzter Zeit Vereinfachungsaspekte (m. E. zu Recht) stärker gewichtet. Die Abgrenzung der Bewertungseinheiten wird vorrangig an der betrieblichen Leistung ausgerichtet. Sachgesamtheiten werden umfassender als noch vor Jahren üblich als einzelner Vermögensgegenstand definiert und einheitlich abgeschrieben, auch wenn die Nutzungsdauer von Einzelaggregaten zum Teil unterschiedlich ist. Zur Abgrenzung von Bewertungseinheiten vgl. auch Rn 76 ff., 126, 239 f.

Nach dem **Stichtagsprinzip** („zum Abschlußstichtag“) sind bei der Bewertung alle Ereignisse, die vor diesem Zeitpunkt liegen, zu berücksichtigen. Aber auch alle später gewonnenen, sog. **wertauffhellenden** Erkenntnisse sind für die Bewertung heranzuziehen, soweit die wertbeeinflussenden Faktoren bereits am Abschlußstichtag begründet waren, und zwar unabhängig davon, ob sie sich auf den Wertansatz negativ oder positiv auswirken²³⁷. Nach h. M. sind die besseren Erkenntnisse, die bis zum Tag der Aufstellung des (vollständigen) Jahresabschlusses gewonnen werden, zu berücksichtigen²³⁸. Es bestehen jedoch keine Bedenken, sofern die Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage relativ unbedeutend sind, als maßgeblichen Termin bereits den Tag anzusehen, an dem die Bewertung des betreffenden Bilanzpostens abgeschlossen wird. Andererseits dürften bei wesentlichen Risiken und Wertminderungen, auch wenn sie erst nach der Aufstellung, aber noch vor Feststellung des Jahresabschlusses bekanntwerden, die Geschäftsorgane verpflichtet sein, den aufgestellten Jahresabschluß zu ändern²³⁹.

Im Unterschied zu den wertauffhellenden Erkenntnissen wirken sich **wertändernde Umstände nach dem Bilanzstichtag** grundsätzlich nicht auf die Wertansätze zum Abschlußstichtag aus. Bei wesentlichen negativen Ereignissen empfiehlt sich jedoch eine entsprechend vorsichtige Bewertung²⁴⁰. Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich in ihrem Lagebericht auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die

233 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 48 ff.

234 Vgl. *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 252 Rn 13; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 52 ff.

235 Vgl. BFH v. 16. 12. 1987 – X R 12/82 – BStBl. II 1988, 539 (540), am Beispiel der Aufteilung des Leitungsnetzes eines Versorgungsunternehmens in mehrere Vermögensgegenstände.

236 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 53 f.

237 Für Risiken und Verluste wird dies ausdrücklich in § 252 I Nr. 4 HGB klargestellt.

238 Vgl. *Leffson* (HdJ, Abt. I/7), 1984, Rn 99 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 84 f. und 174 ff.; vgl. auch § 252 I Nr. 4 HGB.

239 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 78 f.; *Siegel* in Beck HdR, B 161 Rn 101.

240 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 39.

nach dem Abschlußstichtag eingetreten sind, eingehen (§ 289 II Nr. 1 HGB, Rn 379).

- 159 **(d) Grundsatz der Vorsicht mit Imparitätsprinzip für Verluste und Realisationsprinzip für Gewinne** (§ 252 I Nr. 4 HGB): Der Grundsatz der Vorsicht hat im deutschen Bilanzrecht eine lange Tradition. Die meisten gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind von ihm bestimmt. Insbesondere die Begrenzung der Bewertung nach oben durch die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist Ausdruck der Vorsicht²⁴¹. Ausnahmen vom Grundsatz der Vorsicht, die gemäß § 252 II HGB zulässig wären, sind nicht erkennbar²⁴². Der Grundsatz der Vorsicht wurde rechtssystematisch im HGB nur als Bewertungsgrundsatz kodifiziert. Aus der Entstehungsgeschichte läßt sich aber ableiten, daß er – als GoB – auch bei der Bilanzierung dem Grunde nach und bei Zweifelsfragen der Gliederung anzuwenden ist²⁴³. Der Grundsatz der Vorsicht gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 I EStG) auch für die Steuerbilanz; nur ausdrückliche abweichende steuerliche Vorschriften können ihn einschränken.
- 160 Mit dem Imparitätsprinzip und dem Realisationsprinzip werden in § 252 I Nr. 4 HGB zwei Konkretisierungen des Grundsatzes der Vorsicht ausdrücklich erwähnt. Darüber hinaus muß der Grundsatz der Vorsicht vor allem als spezifische Regel zur Wertermittlung (Schätzung) bei unsicheren Erwartungen angesehen werden. Nach dem **Imparitätsprinzip** sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, auch wenn diese erst während der Aufstellung, ggf. sogar erst vor der Feststellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind (Rn 157). Das **Imparitätsprinzip** wirkt sich bei den Sachanlagen insbesondere auf die Zulässigkeit bzw. die Verpflichtung zu außerplanmäßigen Abschreibungen aus²⁴⁴. Das **Realisationsprinzip** legt fest, bis wann mit (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten ist bzw. zu welchem Zeitpunkt Gewinne (und Verluste) aus dem Abgang von Anlagegütern ausgewiesen werden dürfen (und müssen). Zum Abgangszeitpunkt als dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt vgl. Rn 123. Das Realisationsprinzip schließt aus, daß Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (und umgekehrt; zur Zulässigkeit vgl. Rn 26 ff.) zu einem Gewinn führen.
- 161 **Vorsichtige Bewertung als eine spezifische Regel zur Wertermittlung (Schätzung) bei unsicheren Erwartungen** heißt, alle bewertungsrelevanten Aspekte sorgfältig und vollständig zu erfassen und dabei die Gesichtspunkte, die auf Risiken oder Wertminderungen hindeuten, besonders zu berücksichtigen. Hauptanwendungsfälle im Rahmen der Bewertung der Sachanlagen sind die Schätzung der Nut-

241 Zu weiteren Ausprägungen in gesetzlichen Einzelvorschriften vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 74.

242 Die einzige im Schrifttum erwähnte Ausnahme – die Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung – betrifft nicht die Bilanzierung von Sachanlagen. Vgl. auch Art. 31 I c der 4. EG-Richtlinie: Der Grundsatz der Vorsicht muß „in jedem Fall“ beachtet werden.

243 Vgl. *Rückle*, HURB 1986, 406, *Baumbach/Duden/Hopt*, § 252 Anm. 5A.

244 Vgl. § 253 II S. 3 HGB und für Kapitalgesellschaften zusätzlich § 279 I HGB. Vgl. auch Rn 257 ff.

zungsdauer von abnutzbaren Anlagegütern (§ 253 II S. 2 HGB) sowie die Schätzung des beizulegenden Wertes bei außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 II S. 3 HGB). Der Vorsichtsgrundsatz führt dann dazu, daß die Nutzungsdauer von Anlagegütern eher zu kurz zu schätzen und der beizulegende Wert eher niedriger anzusetzen ist als bei einer Orientierung am wahrscheinlichsten oder am mittleren Wert²⁴⁵.

Der Grundsatz der Vorsicht besagt jedoch nicht, daß nur Risiken und nicht auch vorhandene Chancen berücksichtigt werden dürfen oder daß stets von der ungünstigsten Bewertungsalternative auszugehen ist. Mit ihm lassen sich erst recht nicht willkürliche stille Rücklagen rechtfertigen²⁴⁶. Eine unzulässige (Über-)Vorsicht liegt z. B. vor, „wenn Prognosen und interne Planungen zum Zwecke der Unternehmenssteuerung nicht einmal für den Extremfall so pessimistische Erwartungen zugrunde legen wie die bilanzielle Bewertung“²⁴⁷. Andererseits verlangt der Grundsatz der Vorsicht auch nicht, von verschiedenen zulässigen Bewertungsmethoden diejenige zu wählen, die zu dem niedrigsten Wertansatz führt, z. B. degressiv statt linear abzuschreiben²⁴⁸.

Trotz dieser Konkretisierungsversuche läßt sich das **Ausmaß** der berechtigten und gebotenen Vorsicht nicht eindeutig festlegen. Mit jeder Risikoeinschätzung sind subjektive Wertvorstellungen verbunden, so daß ein gewisser Ermessensspielraum verbleibt²⁴⁹.

(e) **Grundsatz der Periodenabgrenzung** (§ 252 I Nr. 5 HGB): Das Gebot, Erträge und Aufwendungen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt zu berücksichtigen, hat ebenso wie der Grundsatz der Vorsicht im deutschen Bilanzrecht eine lange Tradition. In der Kodifizierung und der gleichberechtigten Aufzählung neben dem Vorsichtsgrundsatz sieht *Biener* eine Aufwertung dieses Grundsatzes; er leitet daraus ab, „daß die Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung stärker als bisher zu berücksichtigen sein werden“²⁵⁰. 162

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung schließt den Ansatz kalkulatorischer Posten, z. B. kalkulatorischer Abschreibungen, aus, da die Aufwendungen und Erträge früher oder später zu Zahlungen führen müssen. In Verbindung mit dem Vorsichtsprinzip führt er dazu, daß Aufwendungen dem abgelaufenen und nicht einem künftigen Geschäftsjahr zugerechnet werden müssen, wenn Zweifel in der Zuordnung bestehen²⁵¹. Im übrigen hat der Grundsatz für die Bilanzierung der Sachanlagen nur geringe unmittelbare Auswirkungen; der wichtigste Anwendungsfall, nämlich die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab-

245 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 67 ff.; *Rückle*, HURB 1986, 412 ff.; a. A. *Baetge*, HWR 1981, Sp. 711.

246 Nicht-Kapitalgesellschaften und Genossenschaften dürfen jedoch nach § 253 IV HGB durch Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ willkürliche stille Rücklagen bilden; vgl. Rn 260 ff. Zur Kritik an stillen Rücklagen vgl. Rn 6.

247 *Rückle*, HURB 1986, 414.

248 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 72.

249 Vgl. *Budde/Ihle* in Beck'scher BilKomm., § 252 Rn 17; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 69.

250 *Biener* (AG), 1979, 112; zurückhaltend *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 90.

251 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 91 und 95.

nutzbarer Anlagegüter auf die Jahre der voraussichtlichen Nutzung, ist in § 253 II HGB gesondert geregelt.

- 163 (f) **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit** (§ 252 I Nr. 6 HGB)²⁵²: Die Verpflichtung zur Bewertungsstetigkeit ist für das deutsche Bilanzrecht neu. Nach h. M. wurde dieser Grundsatz bisher nicht als GoB angesehen²⁵³. Nur ein willkürlicher Wechsel der Bewertungsmethoden galt als unzulässig. Der Grundsatz, der rechtsformunabhängig für alle Kaufleute vorgeschrieben ist, verändert deshalb die bisherige Bilanzierung erheblich²⁵⁴.
- 164 **Zweck, Inhalt**: Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit soll die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse gewährleisten und eine bilanzierungsbedingte Beeinflussung der Ertragslage verhindern. Er verlangt, alle identischen und alle gleichartigen bzw. funktionsgleichen Vermögensgegenstände sowohl gleich zu bewerten (Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung)²⁵⁵ als auch die gleichen Bewertungsmethoden wie im Vorjahr²⁵⁶ anzuwenden. Der Grundsatz betrifft die Methodenwahl und die Ausfüllung von Schätzungsspielräumen. Die gesetzlichen Wahlrechte stehen grundsätzlich nur bei der erstmaligen Bewertung von solchen Vermögensgegenständen offen, die bisher nicht vorhanden waren oder die sich deutlich von vorhandenen Vermögensgegenständen unterscheiden. Wegen der prinzipiell langfristigen Bindung kommt deshalb der erstmaligen Ausübung von Bewertungswahlrechten eine besondere Bedeutung zu. Die Grenze zwischen identischen / gleichartigen / funktionsgleichen und verschiedenartigen Vermögensgegenständen ist jedoch fließend. In Zweifelsfällen muß stetig bewertet werden²⁵⁷.
- 165 **Anwendungsbereich**: Ansatzwahlrechte werden vom Stetigkeitsgebot nicht erfaßt²⁵⁸; ihre Ausübung unterliegt den GoB (§ 243 I HGB) und dem Willkürverbot. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gilt weiterhin nicht

252 Zur Ausweisstetigkeit vgl. Rn 70.

253 Vgl. *Wohlgemuth* in BHR, § 252 Rn 59 m. w. N.

254 Zur Bewertungsstetigkeit gibt es zahlreiche – kontroverse – Stellungnahmen, vgl. u. a. *Claussen/Korth*, DB 1988, 921; *Eckes*, BB 1985, 1435; *Förschle/Kropp*, ZfB 1986, 873; *Forster*, BB 1983, 32 (35); *Forster* (Bewertungsstetigkeit), 1985, 29; *Hafner*, WPg 1985, 593; *Kammers* (Bewertungsstetigkeit), 1988; *Kupsch*, DB 1987, 1101; *Kupsch*, WPg 1989, 517 (522 ff.); *Leffson*, WPg 1988, 441; *Müller, J.* (Stetigkeitsprinzip), 1989; *Niessen*, BB 1985, 1642; *Sahner/Kammers*, BB 1988, 1077; *Schneeloch*, WPg 1987, 405; *Selchert*, DB 1984, 1889; *Söffing*, DB 1987, 2598; vgl. ferner die Kommentierung zu § 252 HGB.

255 Vgl. *Selchert*, WPg 1983, 447; vgl. weiterhin u. a. *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, § 42 Rn 257; *Baetge/Hense*, DSz 1987, 378 (385); *Forster* (Fragen), 1986, 29 (30 f.); *Claussen* (Stellenwert), 1987, 79 (89); a. A. *Sahner/Schultzke* in Küting/Weber, § 252 Rn 7.

256 Die Bewertungsstetigkeit ist nicht zeitlich begrenzt; ggf. muß auf die Bewertungsmethoden früherer Geschäftsjahre zurückgegriffen werden, wenn im vorausgegangenen Geschäftsjahr keine entsprechende Bewertung erforderlich war; vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 102; *Siegel* in Beck HdR, B 161 Rn 56.

257 Vgl. *Wohlgemuth* in BHR, § 252 Rn 65.

258 H. M., vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 104 m. w. N.

- für Abweichungen von Bewertungsmethoden, die gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben sind, wie z. B. die Vornahme von außergewöhnlichen Abschreibungen und Zuschreibungen oder die Verkürzung der Nutzungsdauer von abnutzbaren Anlagegütern, wenn sich diese aufgrund neuerer Erkenntnisse als zu lang erweisen sollten;
- für die Inanspruchnahme steuerrechtlicher Abschreibungen gemäß § 254 HGB, nach dem Bericht des Rechtsausschusses hindert der Stetigkeitsgrundsatz „den Kaufmann nicht daran, steuerrechtliche Bewertungswahlrechte, z. B. Sonderabschreibungen, von Jahr zu Jahr unterschiedlich auszuüben“²⁵⁹;
- für die Bildung stiller Rücklagen durch Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ (§ 253 IV HGB);
- bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des HGB (Art. 24 V S. 1 EGHGB) (Rn 151).

Ausnahmen vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit sind nur im Rahmen des § 252 II HGB zulässig. Aus der (mißverständlichen) Soll-Formulierung in § 252 I Nr. 6 HGB lassen sich keine weitergehenden Einschränkungen ableiten²⁶⁰. Wie bei den übrigen allgemeinen Bewertungsgrundsätzen sind an die Ausnahmen „strenge Anforderungen“²⁶¹ zu stellen²⁶², d. h. eine neue (abweichende) Bewertungsmethode muß sich sachlich begründen lassen, zu einer klareren Darstellung der Ertragslage sowie der Vermögens- und Finanzlage führen und zukünftig beibehalten werden²⁶³. Die Gründe für anzuerkennende Durchbrechungen der Bewertungsstetigkeit, die im Schrifttum und in der Stellungnahme des *IDW SABI* 2/1987 aufgeführt sind, entsprechen diesen Anforderungen nur zum Teil (vgl. auch Rn 8)²⁶⁴. Problematisch ist z. B., wenn Änderungen in der Einschätzung der

166

259 BTDrS 10/4268, S. 100. Ob diese Auffassung mit Art. 31 Ib der 4. EG-Richtlinie vereinbar ist, kann für Kapitalgesellschaften bezweifelt werden. Nach h. M. unterliegen freiwillige Stornierungen steuerrechtlicher (Mehr-)Abschreibungen ebenfalls nicht dem Stetigkeitsgrundsatz; vgl. z. B. *Kütting*, DStR 1989, 227 (231, m. w. N.); vgl. auch Rn 286 und 289.

260 Vgl. z. B. *Bienert/Berneke* (BiRiLiG), 1986, S. 91 Anm. 6; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 103; *Siegel* in Beck HdB, B 161 Rn 55; *Kupsch*, WPg 1989, 517 (522); *Schülen* in Beck HdB, B 410 Rn 40: die zusammenfassende Würdigung von § 252 I Nr. 6 HGB i. V. m. § 252 II HGB bedeutet, „daß die Soll-Vorschrift für die Beibehaltung der Bewertungsmethoden faktisch als eine Muß-Vorschrift zu verstehen ist“.

261 *Siegel*, in Beck HdB, B 161 Rn 62. Ähnlich *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, § 42 Rn 259: im Interesse der Vergleichbarkeit sind Ausnahmen „möglichst einzuschränken“. A. A. wohl *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 106: die begründeten Ausnahmefälle „dürfen weder zu weit noch zu eng ausgelegt werden“.

262 Vgl. auch *Niessen*, BB 1985, 1642; *Sahner/Schultzke* in *Kütting/Weber*, § 252 Rn 26: Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen, die nicht gesetzlich begründet oder zumindest (ausdrücklich) zulässig sind, werden „äußerst selten“ auftreten.

263 Vgl. *Siegel* in Beck HdB, B 161 Rn 63 f.

264 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 107; *Forster* (Fragen), 1986, 29 (40 f.); *IDW SABI* 2/1987, WPg 1987, 48 (49). Vgl. auch die Kritik von *Schülen* in Beck HdB, B 410 Rn 42, der die im Schrifttum genannten Beispiele „als sehr weitgehend und im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift nicht unbedenklich“ bezeichnet.

allgemeinen Konjunkturlage bzw. der Branchenentwicklung²⁶⁵ oder jegliche Steuerersparnis²⁶⁶ bereits genügen sollen, Bewertungsmethoden zu ändern, oder es sogar zulässig sein soll, etwa alle fünf Jahre die Bilanzierungsmethoden für wesentliche Teilbereiche zu überdenken und neu zu bestimmen²⁶⁷.

Anhangangaben: Wird von der Ausnahmemöglichkeit Gebrauch gemacht, müssen Kapitalgesellschaften die Abweichungen im Anhang angeben und begründen sowie den Einfluß der Änderungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darstellen (§ 284 I Nr. 3 HGB; Rn 368 ff.). Die Angabe eines Unterschiedsbetrags wie in § 160 II AktG a.F. wird nicht verlangt. Jedoch müssen die Angaben so ausführlich sein, daß sie die gestörte Vergleichbarkeit möglichst weitgehend wieder herstellen.

167 **(g) Grundsatz der Wesentlichkeit (Materiality):** In diesem Grundsatz zeigt sich das Spannungsverhältnis zwischen dem Zweck von Jahresabschlüssen, insbesondere den Interessen von Informationsempfängern einerseits und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen andererseits. Der Grundsatz bezieht sich auf alle Teilaspekte der Bilanzierung (Ansatz, Ausweis/Gliederung, Nachweis, Bewertung, Anhangangaben). In einzelnen Vorschriften des HGB wird ausdrücklich auf ihn Bezug genommen, z.B. „wesentliche Verbesserung“ im Herstellungskostenbegriff des § 255 II S. 1 HGB²⁶⁸. Nach diesem Grundsatz müssen alle gesetzlich vorgeschriebenen Tatbestände bilanziert und offengelegt werden, wenn sie wesentlich (bedeutend, wichtig) sind. Sie dürfen vernachlässigt werden, wenn sie sowohl im Einzelfall als auch in ihrer zusammengefaßten Bedeutung unwesentlich sind. In diesem Rahmen sind auch Vereinfachungen zulässig. Ggf. müssen Tatbestände auch vernachlässigt werden, wenn durch ein Nebeneinander wichtiger und unwichtiger Informationen sonst das Gebot der Klarheit verletzt würde, d. h. die wesentlichen Informationen nicht in ihrer tatsächlichen Bedeutung sichtbar werden.

Zur Auslegung des unbestimmten Begriffes „wesentlich“ besteht ein zwar umfangreiches, meist aber englischsprachiges Schrifttum, das sich außerdem überwiegend auf die nicht völlig vergleichbaren Materiality-Entscheidungen im Rahmen der Jahresabschlußprüfung bezieht²⁶⁹. Viele Fragen sind noch nicht hinreichend gelöst bzw. werden kontrovers diskutiert. Umstritten ist vor allem, von welchen Informationsadressaten und Entscheidungssituationen ausgegangen werden soll, welche Maßstäbe bzw. Bezugsgrößen (z. B. Jahresergebnis, absolute oder relative Bedeutung eines Bilanzpostens) zugrunde gelegt werden sollen und ob quantitative Richtgrößen (Grenzwerte) empfohlen werden können oder vorge-

265 So Forster (Fragen), 1986, 29 [41].

266 So Bordewin, DStZ 1986, 79 [87].

267 So Budde/Ihle in Beck'scher BilKomm., § 252 Rn 38.

268 Vgl. auch Leffson, HURB 1986, 434 [434 f.].

269 Zu Materiality-Fragen im Rahmen der Bilanzierung vgl. insbesondere Leffson (GoB), 1987, 180 ff.; Hoffmann, BB 1986, 1050; Niehus, WPg 1981, 1; Lück (Materiality), 1975; Financial Accounting Standards Board, 1975. Zu Materiality-Fragen im Rahmen der Prüfung vgl. u. a. Stachuletz/Kühnberger, DBW 1987, 401; Leffson/Bönkhoff (Materiality), 1981, 61; Sperl (Prüfungsplanung), 1978, 43 ff.; Würtele (Materiality), 1989; Leslie (Materiality), 1985; Jennings/Kneer/Reckers, Auditing, Spring 1987, 104; Robinson/Fertuck (Materiality), 1985.

schrieben werden sollen. Die Meinungen sind im starken Maße von dem Grundverständnis über den Zweck von Jahresabschlüssen abhängig. Einigkeit scheint jedoch insoweit zu bestehen, daß es eine einheitliche Auslegung nicht geben kann. Was wesentlich ist, läßt sich nur bestimmen

- aus dem Sinn und Zweck der jeweiligen Vorschrift²⁷⁰ und
- unter Berücksichtigung der konkreten Situation, insbesondere der Größe, Struktur und wirtschaftlichen Situation des bilanzierenden Unternehmens.

Ein Konsens scheint sich auch dahingehend zu entwickeln, daß zumindest für bestimmte Materiality-Entscheidungen quantitative Richtgrößen eine hilfreiche Orientierungsfunktion sowohl für den Bilanzierenden als auch für den Jahresabschlußadressaten haben können.

2. Bewertungsgrundsätze für Nicht-Kapitalgesellschaften²⁷¹

Gegenstände des Anlagevermögens sind in Handels- und Steuerbilanz mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** zu bewerten (Rn 180 ff.). Diese Werte dürfen auch bei höheren Wiederbeschaffungskosten nicht überschritten werden (§ 253 I S. 1 HGB)²⁷². Ist die Nutzung von Anlagegütern zeitlich begrenzt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Form von **planmäßigen Abschreibungen** (steuerlich: AfA bzw. Absetzung für Substanzverringerung) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 II S. 1 und 2 HGB; Rn 210 ff.). Bei außergewöhnlichen Wertminderungen dürfen bei allen, d. h. auch bei den nicht abnutzbaren Anlagegütern – **wertbedingte – außerplanmäßige Abschreibungen** (steuerlich: AfaA, Teilwertabschreibung) auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen werden. Sie sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorzunehmen (§ 253 II S. 3 HGB = **gemildertes Niederstwertprinzip**; Rn 250 ff.).

Unabhängig von einer Wertminderung dürfen die sich nach vorstehenden Grundsätzen ergebenden Wertansätze durch weitere – **nicht wertbedingte – „außerplanmäßige“ Abschreibungen** unterschritten und damit **stille Rücklagen** gelegt werden, und zwar

- durch Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ (§ 253 IV HGB, Rn 260 ff.); diese Abschreibung wird steuerlich nicht anerkannt; sowie
- durch nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen (steuerlich: erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen sowie bestimmte Bewertungsabschläge) (§ 254 HGB; Rn 270 ff.).

270 So z. B. ausdrücklich für Anhangangaben ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 24.

271 Genossenschaften (§ 336 II S. 1 zweiter Halbsatz HGB) und dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 5 I S. 2 PublG) können mit Ausnahme bestimmter Anhangangaben grundsätzlich die Vorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften anwenden.

272 Eine Bewertung auf der Basis von Wiederbeschaffungswerten, die Art. 33 Ia) der 4. EG-Richtlinie als nationales Wahlrecht vorsieht, wurde in das BiRiLiG nicht übernommen; vgl. auch BTDRS. 10/317, S. 87.

- 170 Wenn die Gründe für eine wertbedingte oder nicht wertbedingte außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind, darf der niedrigere Bilanzwert beibehalten werden (**Beibehaltungswahlrecht**). Zulässig ist aber auch eine **Zuschreibung** (Rn 278 ff.)²⁷³. Steuerlich besteht für die abnutzbaren Anlagegüter grundsätzlich ein Zuschreibungsverbot (§ 6 I Nr. 1 S. 4 EStG).

3. Bewertungsgrundsätze für Kapitalgesellschaften

- 171 Die in Rn 168 dargestellten Bewertungsgrundsätze gelten grundsätzlich auch für Kapitalgesellschaften. Folgende **Besonderheiten** sind jedoch zu beachten:
- Wertbedingte außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 253 II S. 3 HGB sind für Sachanlagen nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig; bei einer nur vorübergehenden Wertminderung dürfen sie nach § 279 I S. 2 HGB nicht vorgenommen werden (Rn 257 ff.).
 - Nicht wertbedingte außerplanmäßige Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ (§ 253 IV HGB) sind nach § 279 I S. 1 HGB nicht zulässig (Rn 261).
 - An die Stelle des Beibehaltungswahlrechts tritt grundsätzlich ein Wertaufholungsgebot (§ 280 I HGB). Dieses wird allerdings aus steuerlichen Gründen erheblich eingeschränkt. Von der Zuschreibung kann in der Handelsbilanz immer dann abgesehen werden (Wahlrecht), wenn die Zuschreibung sich in der Steuerbilanz gewinnerhöhend auswirken würde (§ 280 II HGB) (Rn 287 ff.).

4. Steuerrecht

- 172 **Maßgeblichkeitsgrundsatz:** Nach § 5 I EStG ist die Handelsbilanz, die nicht gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstößt, Grundlage auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Nach ständiger Rspr. werden handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte jedoch nicht anerkannt²⁷⁴, d. h. in der Steuerbilanz muß aktiviert werden, was handelsrechtlich aktiviert werden darf (aber nicht muß), und in der Steuerbilanz darf nicht passiviert werden, was handelsrechtlich nur passiviert werden darf (aber nicht muß). Neben der Bilanzierung dem Grunde nach gilt die Maßgeblichkeit grundsätzlich auch für die Bewertung. Mit dem Bewertungsvorbehalt des § 5 VI EStG wird sie jedoch eingeschränkt, d. h. zwingende steuerliche (Bewertungs-)Vorschriften (§§ 6, 7 EStG) müssen eingehalten werden. Ein davon abweichender handelsrechtlicher Wertansatz ist insoweit unbeachtlich. Dagegen ist für die steuerlichen Bewertungswahlrechte der in der Handelsbilanz gewählte konkrete Wertansatz auch steuerlich maßgebend. Gleiches gilt für subventionelle Steuervergünstigungen, wie z. B. die sog. „steuerfreien“ Rücklagen, Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen (**umgekehrte Maßgeblichkeit**). Für bestimmte Steuervergünstigungen ist die umgekehrte Maßgeblichkeit in § 6 III EStG ausdrücklich festgelegt worden.

273 Eine Zuschreibungspflicht besteht dagegen, wenn bereits bei der Vornahme der Abschreibung die Gründe nicht vorgelegen haben, d. h. die Abschreibung unzulässig war; vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 549; *Kropff* in *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 40; vgl. auch Rn 286.

274 Vgl. insbesondere BFH v. 3. 2. 1969 – GrS 2/68 – BStBl. II 1969, 291.

Inhalt und Umfang des Maßgeblichkeitsprinzips sind schon lange umstritten. „Jede nur denkbare Auslegung wird vertreten²⁷⁵.“ Die Rechtsunsicherheit ist beträchtlich. Kontrovers sind insbesondere die steuerliche Nichtanerkennung handelsrechtlicher Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch für die Bewertung (sog. formelle Maßgeblichkeit) und der Anwendungsbereich der umgekehrten Maßgeblichkeit²⁷⁶.

Die mit § 6 III EStG (wohl) beabsichtigte Klarstellung der umgekehrten Maßgeblichkeit für die subventionellen Steuervergünstigungen wurde nur z. T. erreicht²⁷⁷. Strittig ist vor allem, ob § 6 III EStG eine abschließende Regelung enthält, d. h. für nicht ausdrücklich erwähnte Steuervergünstigungen (insbesondere die meisten sog. steuerfreien Rücklagen) keine umgekehrte Maßgeblichkeit gilt, oder ob § 6 III EStG einen allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck bringt, mit der Folge, daß für alle Steuervergünstigungen die umgekehrte Maßgeblichkeit beachtet werden muß, für die nicht ausdrücklich im Gesetz darauf verzichtet worden ist. Diese Streitfrage hat bei Kapitalgesellschaften eine erhebliche Bedeutung für die Auslegung der § 273 HGB (Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil), § 279 II HGB (Vornahme steuerrechtlicher [Mehr-]Abschreibungen nach § 254 HGB) und § 280 II HGB (Beibehaltungswahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB und für steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen nach § 254, wenn die Gründe für diese Abschreibungen entfallen sind) und für die korrespondierenden Anhangangaben. 173

Im Rahmen des sog. **Steuerreformgesetzes 1990** ist vorgesehen, das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz neu zu regeln²⁷⁸. Insbesondere soll durch eine Ergänzung von § 5 I EStG und Wegfall von § 6 III EStG klargestellt werden, daß 174

- die Handelsbilanz sowohl für die Bilanzierung dem Grunde nach als auch für die Bewertung für die Steuerbilanz maßgeblich ist und
- die umgekehrte Maßgeblichkeit allgemein für die Steuervergünstigungen gilt, d. h. auch für die un versteuerten Rücklagen.

Weiterhin soll der Grundsatz des uneingeschränkten Wertzusammenhangs für das abnutzbare Anlagevermögen (§ 6 I Nr. 1 S. 4 EStG) aufgehoben werden.

275 *Bordewin*, DStR 1988, 668 (670).

276 Zum Meinungsstand vgl. u. a. (jeweils m. w. N.) *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 15 ff.; *Schmidt* in *Schmidt*, § 5 Anm. 9 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 49 ff.; *Tanzer* (Maßgeblichkeit), 1984, 55; *Schildbach*, BB 1989, 1443; vgl. ferner u. a. *Schildbach*, BFuP 1989, 123; *Bordewin*, DStR 1988, 668; *Döllener*, BB 1987, Beilage 12 zu Heft 16/1987, 1; *Krieger* (Maßgeblichkeit), 1988, 327; *Mathiak*, StbJb. 1986/87, 79; *Merkert/Koths*, DStR 1987, 508; *Weilbach*, DB 1989, 1299; *Wöhe* (Steuerlehre I/2), 1986, 55 ff.

277 Von den jüngsten Stellungnahmen vgl. nur (jeweils m. w. N. zur bisherigen Diskussion) *Küting/Haeger*, BB 1988, 591; *Söffing*, DB 1988, 241; *Schildbach*, BFuP 1989, 123 (133 ff.); *Küting*, BFuP 1989, 109; *Dziadkowski*, BB 1986, 329; vgl. weiterhin die Literaturangaben zu Rn 278 ff.

278 Zu den Gesetzesmaterialien vgl. die Nachweise u. a. bei *Küting/Haeger*, BB 1988, 591 (591); *Stobbe*, DStR 1988, 1 (1); *Dziadkowski*, WPg 1988, 409 (415). Neben diesen Autoren vgl. weiterhin *Thiel*, DB 1989, 537 (m. w. N.); *Dziadkowski*, DB 1989, 437; *Söffing*, DB 1988, 241 (300 f.); *Leucht*, DB 1989, 2237.

Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten. Zumindest vorerst wurde die Entscheidung zurückgestellt²⁷⁹. Folglich bleiben auch die erheblichen Unsicherheiten für die Bilanzierung von Kapitalgesellschaften bestehen. Offen ist auch, wie die EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, die zur Zeit vorbereitet wird²⁸⁰, sich auf die Handels- und Steuerbilanz auswirken wird.

175–179 Frei.

III. Bewertung der Zugänge

1. Anschaffungskosten

- 180 **Funktion:** Die Anschaffungskosten sind Bewertungsmaßstab für die Vermögensgegenstände, die von Dritten erworben und im Unternehmen nicht bearbeitet wurden. Sie begrenzen zugleich den Wertansatz nach oben („höchstens“; § 253 I S. 1 HGB). Die Anschaffungskosten werden durch die Höhe der Gegenleistung für den erworbenen Vermögensgegenstand bestimmt. Ziel ist die (so weit wie möglich) erfolgsneutrale Behandlung des Anschaffungsvorgangs²⁸¹.
- 181 **Begriff und Auslegung:** Nach der gesetzlichen Definition umfassen die Anschaffungskosten alle „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“ (§ 255 I HGB). Diese Definition entspricht den bisher geltenden rechtsformunabhängigen GoB und den steuerlichen Vorschriften (Abschn. 32a EStR, s. unten Rn 460).
- 182 Bestandteile der Anschaffungskosten müssen drei Bedingungen erfüllen: Sie müssen ausgabenwirksam, zweckbezogen und zurechenbar sein²⁸². Der Anschaffungskostenbegriff ist pagatorischer Natur. Nur tatsächliche Ausgaben dürfen deshalb aktiviert werden. Kalkulatorische Kosten in Form von Zusatzkosten können nie Bestandteil der Anschaffungskosten sein²⁸³. Die Zweckbestimmung einer Ausgabe ist nach h.M. für die Auslegung von Zweifelsfragen von entscheidender Bedeutung (finaler Begriff der Anschaffungskosten), d.h. die Ausgabe muß unmittelbar der Anschaffung eines bestimmten Vermögensgegenstandes (ggf. einschließlich der Erlangung der Betriebsbereitschaft) dienen; ein kausaler, zeitlicher oder nur mittelbarer Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang ist als solcher nicht ausreichend²⁸⁴. Schließlich müssen die Ausgaben dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Nur durch Schlüsselung zurechen-

279 Vgl. den Hinweis z.B. von *Stobbe*, DStR 1988, I (1, FN 7).

280 Zum Vorentwurf vgl. *Kreile*, DB 1988, Beilage 18 zu Heft Nr. 45/1988, 1; *Anders*, BB 1989, 1384; *Haase*, DB 1989, 1205.

281 Vgl. auch BTDrS 10/317, S. 88.

282 Vgl. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 7 ff.

283 Vgl. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 8.

284 Vgl. auch BFH v. 19. 4. 1977 – VIII R 44/74 – BStBl. II 1977, 600; BFH v. 19. 4. 1977 – VIII R 119/75 – BStBl. II 1977, 601 [602].

bare Gemeinkosten scheiden aus. Zur Pauschalierung von Anschaffungsnebenkosten und -preisminderungen vgl. Rn 186.

Der **Anschaffungspreis** (Kaufpreis, Rechnungsbetrag) bildet i. d. R. den Hauptbestandteil der Anschaffungskosten. Er ist jedoch nur insoweit anzusetzen, als er Entgelt für das Anlagegut ist. Er ist deshalb um Preisbestandteile zu kürzen, die andere Leistungen des Verkäufers, z. B. eine langfristige Stundung des Kaufpreises oder Teilzahlungszuschläge, abgelten (vgl. auch Rn 193). Gleichzeitig übernommene Verpflichtungen mindern den Anschaffungspreis nicht: Als Anschaffungspreis ist der Bruttobetrag auszuweisen; übernommene Verpflichtungen sind ggf. zu passivieren²⁸⁵. 183

Zu den **Anschaffungsnebenkosten** rechnen z. B. Eingangsfrachten, Zölle, Beurkundungskosten, Provisionen, Anliegerbeiträge und Grunderwerbsteuer. Auch unternehmensintern können aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten anfallen. Hierzu zählen insbesondere Aufwendungen für die Erlangung der Betriebsbereitschaft, die ggf. nach den für Herstellungskosten geltenden Grundsätzen zu ermitteln sind, wie z. B. für Montage- und Fundamentierungsleistungen²⁸⁶. Dabei ist jedoch das Gebot der Einzelzuordenbarkeit zu beachten, d. h. anteilige oder nur pauschal über allgemeine Zuschlagssätze erfaßte Gemeinkosten dürfen nicht aktiviert werden²⁸⁷. Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen jedoch nicht die mit der Entscheidungsvorbereitung verbundenen Aufwendungen, z. B. Beratungskosten oder Aufwendungen für die Wirtschaftlichkeitsanalyse, und grundsätzlich auch nicht die Prozeßkosten, wenn im Zusammenhang mit der Erlangung des Anlageguts ein Prozeß geführt werden muß. 184

Anschaffungskostenminderungen: Da nur die tatsächlichen Ausgaben aktiviert werden dürfen (Rn 182), sind alle Arten von Nachlässen wie Rabatte, Boni, Skonti²⁸⁸, USt-Kürzungen nach § 2 BerlinFG sowie alle zurückgewährten Entgelte unabhängig vom Grund ihrer Gewährung (z. B. nachträgliche Lieferantengutschriften wegen Mängelrügen, Kaufpreisreduzierungen aufgrund von Verhandlungen, Urteilen oder Vergleichen) und unabhängig davon, ob sie vom Lieferanten oder Dritten²⁸⁹ gewährt werden, von den Anschaffungskosten abzusetzen. Entgegen dem Wortlaut beziehen sich die abzusetzenden Minderungen nicht nur auf den Anschaffungspreis, sondern auch auf die Nebenkosten (Rn 184) und die nachträg- 185

285 Vgl. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 15; Abschn. 32a II S. 1 EStR (s. unten Rn 460).

286 Zur Zuordnung der Montage- und Fundamentierungskosten zum Anschaffungsvorgang vgl. auch BFH v. 2. 9. 1988 – III R 53/84 – BStBl. II 1988, 1009.

287 Vgl. § 255 I S. 1 HGB und die BegrRegE = BTDRS 10/317, S. 88.

288 In Anspruch genommene Skonti mindern nach h. M. die Anschaffungskosten, vgl. auch BFH v. 3. 12. 1970 – IV R 216/67 – BStBl. II 1971, 323, Abschn. 32a III S. 2 EStR, unten Rn 460. Teilweise werden sie aber auch als Zinsertrag angesehen. Zur Behandlung nicht in Anspruch genomener Skonti als Finanzierungskosten vgl. z. B. *Kropff* in *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 9: „Überwiegende Gründe sprechen dafür, als Anschaffungspreis nur den Barpreis anzusehen und ein nicht in Anspruch genommenes Skonto als Zinsaufwand über GuV-Posten Nr. 23 [Nr. 13 gemäß § 275 II HGB, M. R.] abzubuchen.“

289 Vgl. auch BFH v. 22. 4. 1988 – III R 54/83 – BStBl. II 1988, 901.

lichen Anschaffungskosten (Rn 187). Zur Behandlung von Zuwendungen vgl. Rn 200 ff.

- 186 Gegen eine **Pauschalierung** der Anschaffungsnebenkosten und -preisminderungen bestehen trotz des Gebots, nur einzeln zuordenbare Ausgaben anzusetzen (Rn 182), aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, insbesondere wenn diese in einem bestimmten Verhältnis zum Anschaffungspreis anfallen²⁹⁰. Auch ihre **Vernachlässigung** ist insoweit bedenkenfrei, als sie im Verhältnis zum Anschaffungspreis unbedeutend sind oder der Aufwand für ihre Ermittlung in keinem angemessenen Verhältnis zu ihrer Höhe stehen würde²⁹¹.
- 187 **Nachträgliche Anschaffungskosten:** Ihre Berücksichtigung entspricht bisheriger Bilanzierungspraxis. Die Klarstellung in § 255 I S. 2 HGB erfolgte im Hinblick auf die angestrebte Steuerneutralität des BiRiLiG²⁹². Nachträgliche Anschaffungskosten können auch noch viele Jahre nach der Anschaffung entstehen. Hauptanwendungsfall dafür sind öffentliche Abgaben im Grundstücksbereich, z. B. Straßenanliegerbeiträge²⁹³. Der sog. anschaffungsnahe Aufwand (Rn. 114) ist dagegen ein Problem der Herstellungskosten²⁹⁴. Für **nachträgliche Änderungen** der Anschaffungskosten (Erhöhungen wie Minderungen) ist der Zeitpunkt der Änderung prinzipiell ohne Bedeutung²⁹⁵. Die Änderung muß aber durch die Anschaffung veranlaßt sein. Wertänderungen der Gegenleistung nach der Anschaffung, z. B. aufgrund einer Wertsicherungsklausel²⁹⁶, berühren die Anschaffungskosten dagegen nicht mehr.

2. Herstellungskosten

- 188 **Funktion:** Die Herstellungskosten sind Bewertungsmaßstab für selbst hergestellte Vermögensgegenstände sowie für Erweiterungen und wesentliche Verbesserungen bei vorhandenen Vermögensgegenständen. Sie begrenzen ebenso wie die Anschaffungskosten zugleich den Wortansatz nach oben („höchstens“; § 253 I S. 1 HGB). Im Unterschied zum Anschaffungsvorgang braucht der Herstellungsvorgang nicht erfolgsneutral bilanziert zu werden; vielmehr belassen die Wahlrechte bezüglich des Umfangs der aktivierungsfähigen, aber nicht aktivierungspflichtigen Kosten einen erheblichen bilanzpolitischen Spielraum. Wegen dieses bilanzpolitischen Spielraums kommt dem Stetigkeitsgebot (Rn 163 ff.) eine besondere Bedeutung zu.
- 189 Handelsrechtlich ist die **Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung** für die Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen erheblich. Nur bei Herstellung

290 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 255 Tz 44 ff. und Tz 60 m. w. N.; Faller, BB 1985, 2017 (2018).

291 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 12.

292 Vgl. BTDrS. 10/317, S. 88, und BTDrS. 10/4268, S. 101.

293 Vgl. Pankow/Schmidt-Wendt in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 120 f. A. A., d. h. für Qualifizierung als Herstellungskosten beim Grund und Boden, Glanegger, DB 1987, 2115 (2118 ff.).

294 A. A. ADS, 5. Aufl., § 255 Tz 49; dagegen zu Recht Wohlgemuth (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 45.

295 Vgl. z. B. BFH v. 17. 2. 1965 – I 400/62 U – BStBl. III 1965, 354; Änderung 12 Jahre nach der Anschaffung.

296 Vgl. BFH v. 16. 1. 1979 – VIII R 38/76 – BStBl. II 1979, 334. Vgl. auch Reichel, BB 1983, 1072, der sich mit abweichenden Meinungen im Schrifttum auseinandersetzt.

dürfen auch Gemeinkosten aktiviert (Rn 182, 184) und Fremdkapitalzinsen (Rn 194) angesetzt werden²⁹⁷. Für die Erfassung des Werteverzehrs durch Abschreibungen ist sie jedoch bedeutungslos. Steuerlich können sich weitere Rechtsfolgen ergeben, vor allem aus den unterschiedlichen Zeitpunkten der Anschaffung und Herstellung²⁹⁸. Im Einzelfall ist die Grenze zwischen Anschaffung und Herstellung fließend. Dies gilt insbesondere für die sog. anschaffungsnahen Aufwendungen (Rn 114). Werden Anlagegüter bereits in der Absicht erworben, sie so umzugestalten, daß ein anderer Vermögensgegenstand entsteht, dann bilden die Aufwendungen für die Anschaffung bereits Herstellungskosten²⁹⁹.

Begriff / Verhältnis zum früheren Recht: Die Herstellungskosten wurden in § 225 II und III HGB erstmals gesetzlich definiert. Die Definition lehnt sich im Hinblick auf die beabsichtigte Steuerverneutralität an die steuerliche Regelung (vgl. Abschn. 33 EStR, unten Rn 461) an. Sie unterscheidet zwischen aktivierungspflichtigen, aktivierbaren und nicht aktivierbaren Kosten. Aktivierungspflichtig sind nur noch die Material(einzel)kosten, Fertigung(einzel)kosten und die Sonder(einzel)kosten der Fertigung und nicht mehr wie bisher (nach h. M.) die variablen Kosten (Einzelkosten und variable Gemeinkosten)³⁰⁰. Aktivierbar (Wahlrecht) sind angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und der durch die Herstellung veranlaßten Anlageabschreibungen. Aktivierbar sind weiterhin Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung sowie Fremdkapitalzinsen (Rn 193 f.), die zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes gezahlt werden. Die aktivierbaren Kosten dürfen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten sind nicht aktivierbar. Das Aktivierungsverbot gilt – im Unterschied zum früheren Bilanzrecht – auch für die Sondereinzelkosten des Vertriebs³⁰¹.

Die Herstellungskosten sind ebenso wie die Anschaffungskosten pagatorischer Natur, d. h. nur diejenigen Kosten dürfen berücksichtigt werden, die auf tatsächlich angefallenen Ausgaben beruhen.

Steuerrecht: Der von der steuerlichen Rspr. entwickelte Begriff der Herstellungskosten weicht bezüglich der Wertuntergrenze vom Handelsrecht ab. Während das Handelsrecht nur den Ansatz der Einzelkosten im Material- und Fertigungsbereich verlangt, müssen steuerlich auch die notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie die Abschreibungen auf Anlagegüter, aktiviert werden, soweit diese durch die Herstellung des Wirtschaftsguts veranlaßt sind (Abschn. 33 I

297 Vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 38, aber a. A. bezüglich des Abschreibungsbeginns.

298 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 276.

299 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 276.

300 Zur Wertuntergrenze vgl. u. a. *Knop/Kütting/Weber*, DB 1985, 2517 (2520 ff.); *Kütting*, GmbHR 1987, 359; *Moxter*, BB 1988, 937; *Schneeloch*, DB 1989, 285 (285 ff.).

301 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz 245 ff. m.w.N. insbesondere auch zur Entstehungsgeschichte des Aktivierungsverbots für Sondereinzelkosten des Vertriebs und zum Verhältnis zur 4. EG-Richtlinie.

EStR, unten Rn 461)³⁰². Bezüglich der Wertobergrenze (Vollkosten ohne Vertriebskosten) besteht kein Unterschied.

3. Einzelfragen

- 192 **Angemessenheit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Vergleich zum Verkehrswert des Vermögensgegenstandes zu hoch oder zu niedrig sind³⁰³, ist unerheblich. Überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind ggf. außerplanmäßig abzuschreiben³⁰⁴. Zum Ausweis im Anlagespiegel vgl. Rn 110.
- 193 **Finanzierungskosten: Eigenkapitalzinsen** sind nach h.M. nicht aktivierbar, da dies zum Ausweis unrealisierter Gewinne führen würde³⁰⁵. Für **Fremdkapitalzinsen** ist – soweit sie sich auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung beziehen – eine Aktivierung unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Dabei werden Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge unterschiedlich behandelt. **Im Rahmen der Anschaffungskosten** dürfen bzw. müssen Fremdkapitalzinsen nur in besonderen Fällen angesetzt werden. Als eine solche Ausnahme werden nach h.M. die Zinsen für Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen angesehen, die bei Anlagen mit längerer Bauzeit geleistet werden. In diesem Fall ersetzen die Anzahlungen zu verzinsendes Kapital des Lieferanten und führen regelmäßig zu einer entsprechenden Reduktion des Kaufpreises³⁰⁶. Da es sich um Anschaffungsnebenkosten handelt, besteht gemäß § 255 I S. 2 HGB Einbeziehungspflicht³⁰⁷. Wenn sich der Verkäufer eines Anlageguts nur seine eigenen Finanzierungsaufwendungen ersetzen läßt, liegen beim Erwerber ebenfalls Anschaffungskosten vor³⁰⁸. Anderer-

302 Zu Zweifeln, ob die EStR mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vereinbar sind, vgl. *Kütting*, GmbHR 1987, 359 (361 ff.); *Kütting/Haeger*, DStR 1988, 159 (165); *Schneeloch*, DB 1989, 285 (290 ff.).

303 Dies betrifft aber nicht die Angemessenheit der (notwendigen) Gemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten; vgl. hierzu *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 187 ff.; vgl. auch ihren Hinweis (aaO, Tz. 192), daß bei selbsterstellten Anlagen aufgrund der Einzelaufschreibungen ein höherer Anteil auf Einzelkosten entfallen kann und deshalb die im Unternehmen üblichen Gemeinkostenzuschlagssätze unangemessen hoch sein können.

304 Soweit die Anschaffungskosten als „unangemessen“ i. S. v. § 4 V Nr. 7 EStG (private Lebensführung) anzusehen sind, wird die AfA steuerlich als Betriebsausgabe nur insoweit anerkannt, wie sie auf die angemessenen Anschaffungskosten entfällt; vgl. BFH v. 8. 10. 1987 – IV R 5/85 – BStBl. II 1987, 853 (855 f.).

305 Teilweise a. A. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 15 f., die – beschränkt auf Vorauszahlungen – die Aktivierung vorsichtig bemessener Eigenkapitalzinsen für zulässig halten.

306 Vgl. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 31; *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 89 ff.; a. A. *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck'scher BilKomm.*, § 255 Rn 922.

307 Ebenso *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255 Rn 28; *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 31; a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 91.

308 Vgl. BFH v. 19. 4. 1977 – VIII R 237/73 – BStBl. II 1977, 598; BFH v. 19. 4. 1977 – VIII R 44/74 – BStBl. II 1977, 600; BFH v. 19. 4. 1977 – VIII R 119/75 – BStBl. II 1977, 601; BFH v. 17. 2. 1981 – VIII R 95/80 – BStBl. II 1981, 466; Erstattung eines Disagios; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 1500 (Finanzierungskosten).

seits stellen Zinsen für einen gestundeten Kaufpreis und Teilzahlungszuschläge keine Anschaffungskosten dar. In diesen beiden Fällen gilt grundsätzlich der Barwert der Kaufpreisschuld als Anschaffungskosten³⁰⁹. Der Abzinsungsbetrag kann entsprechend § 250 III HGB als Disagio aktiviert und abgeschrieben werden³¹⁰. Es bestehen jedoch keine Bedenken, auf eine Aufspaltung des Gesamtkaufpreises in einen Preis für das Anlagegut und einen Zinsanteil zu verzichten, wenn der Zinsanteil relativ gering ist. Die Geringfügigkeit kann bei einem Zahlungsziel bis zu einem Jahr i. d. R. unterstellt werden³¹¹.

Im Rahmen der Herstellungskosten dürfen Fremdkapitalzinsen aktiviert werden, wenn das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung verwendet wurde und soweit die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 III HGB). Das Wahlrecht unterliegt dem Stetigkeitsgebot³¹². Da eine direkte Zurechnung von Krediten zu bestimmten Vermögensgegenständen (auch bei entsprechenden Bindungen im Kreditvertrag) regelmäßig sehr fragwürdig ist, bestehen keine Bedenken, die durchschnittlichen Fremdkapitalzinsen unter Berücksichtigung der Kapitalstruktur anzusetzen³¹³. Für die Steuerbilanz gelten strengere Voraussetzungen. Fremdkapitalzinsen dürfen nur dann berücksichtigt werden, wenn sie nachweislich in einem unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts stehen (Abschn. 33 VII S. 3 und 4 EStR; s. unten Rn 461). 194

Fremdwährungen: Die Umrechnung von Anschaffungen in Fremdwährung ist weder in der 4. EG-Richtlinie bzw. im BiRiLiG ausdrücklich gesetzlich geregelt, noch haben sich bislang allgemein anerkannte Grundsätze herausgebildet. Die Umrechnung richtet sich deshalb nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (Anschaffungswertprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip)³¹⁴. Im Schrifttum wird insbesondere uneinheitlich beurteilt, für welchen Zeitpunkt und zu welchem Kurs Zielkäufe in Fremdwährungen umzurechnen sind³¹⁵. Nach steuer- 195

309 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz 92 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 285; BFH v. 25. 2. 1975 – VIII R 19/70 – BStBl. II 1975, 647; BFH v. 24. 5. 1968 – VI R 6/67 – BStBl. II 1968, 574, der bei Ratenzahlungen wohl einen gesonderten Kreditvertrag voraussetzt.

310 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 92.

311 Vgl. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 32 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 285.

312 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 244. Der in der Begr. RegE = BTDRS. 10/317, S. 88, für das Aktivierungswahlrecht eingeführte Begriff der „Bewertungshilfe“ ist mehr als mißverständlich.

313 Vgl. *Selchert*, DB 1985, 2413 (2417 f.); vgl. auch das Zahlenbeispiel bei *ADS* 5. Aufl., § 255 Tz. 237; a. A. *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 294, der entsprechend der steuerlichen Regelung einen direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Kreditvergabe und Herstellung verlangt.

314 Vgl. *IDW HFA*, WPg 1986, 664 (664); *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 85.

315 Zum umfangreichen Schrifttum vgl. u. a. *Burkhardt* (Fremdwährungsgeschäfte), 1988; *Bezold*, DB 1987, 2213; *Gmelin*, WPg 1987, 597; *Groh*, DB 1986, 869; *Langenbacher* (Fremdwährungsgeschäfte), 1987; v. *Wysocki*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 221; vgl. weiterhin *IDW HFA*, WPg 1986, 664.

licher Rspr.³¹⁶, der zuzustimmen ist, ist der Anschaffungszeitpunkt maßgebend. In der Praxis wird stattdessen häufig das Buchungsdatum gewählt. Aber auch das Rechnungs- oder Zahlungsdatum wird zugrunde gelegt. Diese Vereinfachungen sind vertretbar, wenn die genannten Termine zeitnah zum Anschaffungszeitpunkt liegen und der Kurs keinen wesentlichen Schwankungen unterliegt³¹⁷. Als maßgebender Kurs ist der Briefkurs zum Anschaffungszeitpunkt anzusehen. Jedoch bestehen aus Vereinfachungsgründen gegen die Verwendung von Standardkursen (z.B. interne Verrechnungskurse, durchschnittliche Monatskurse) keine Bedenken, wenn die Abweichungen zum maßgeblichen Kurs nicht wesentlich sind³¹⁸. Einigkeit besteht jedoch darin, daß für Barzahlungen oder Vorauszahlungen der tatsächlich gezahlte DM-Betrag anzusetzen ist und Wechselkursänderungen nach dem maßgebenden Zeitpunkt nicht mehr die Höhe der Anschaffungskosten, sondern nur noch die Bewertung der Verbindlichkeit berühren. Geschlossene Positionen sind mit einem einheitlichen Kurs umzurechnen³¹⁹.

- 196 **Aufteilung eines Gesamtkaufpreises:** Wird für mehrere Vermögensgegenstände ein einheitlicher Gesamtpreis bezahlt, so erfordert das Prinzip der Einzelbewertung eine Aufteilung auf die einzelnen Vermögensgegenstände in einem angemessenen Verhältnis. Die wichtigsten und zugleich problematischsten Beispiele sind der Erwerb ganzer Unternehmen und von bebauten Grundstücken³²⁰. Handelsrechtlich sind für die Aufteilung nach h.M. die Zeitwerte zugrundezulegen³²¹. Diese bilden zugleich die Wertobergrenze. Die Zeitwerte dürfen auch dann nicht überschritten werden, wenn die Summe der Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände über dem Gesamtkaufpreis liegt³²². In diesem Fall kann ggf. ein Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert werden (§ 255 IV S. 1 HGB)³²³. Wird kein Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert, kommen mehrere Methoden zur Aufteilung des Unterschiedsbetrages in Betracht³²⁴. Am überzeugendsten ist m.E. die gleich-

316 Vgl. BFH v. 16. 12. 1977 – III R 92/75 – BStBl. II 1978, 233; Abschn. 32a II S. 3 EStR, s. unten Rn 460.

317 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 10; *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 19, jeweils m.w.N.; für Zeitpunkt der Verbuchung insbesondere *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 87 f., und *IDW HFA*, WPg 1986, 664 (664); für Zahlungstag z.B. *Surmann/Tietje*, DB 1979, 124.

318 Ebenso *IDW HFA*, WPg 1986, 664 (664).

319 Befürwortend *Gmelin*, WPg 1987, 597 (602); für Wahlrecht *IDW HFA*, WPg 1986, 664 (665).

320 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 304 ff.; vgl. auch Rn 126; *Wichmann*, DB 1983, 1329; *Wichmann*, DStR 1983, 379; *Wichmann*, FR 1988, 513; *Schürer/Waldheim*, StuW 1983, 217; *Bockholt*, DB 1983, 150.

321 Vgl. z.B. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 80 f.

322 A. A. *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 81, der den Betrag, der die Zeitwerte überschreitet, ggf. durch eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 II und III HGB korrigieren will. Seine Lösung vermag jedoch nicht zu überzeugen. Sie führt zu unterschiedlichen Anschaffungskosten für den einzelnen Vermögensgegenstand, je nachdem ob von dem Wahlrecht, einen Geschäftswert zu aktivieren, Gebrauch gemacht wird oder nicht.

323 Zu den Voraussetzungen vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990. Liegt die Summe der Zeitwerte unter dem Gesamtkaufpreis, ist ein Übernahmeverlust auszuweisen.

324 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 117 f.

mäßige prozentuale Kürzung bei allen übernommenen Vermögensgegenständen (mit Ausnahme der flüssigen Mittel). Vertretbar erscheint auch eine stärkere Kürzung bei den Vermögensgegenständen, deren Zeitwertschätzung mit einem größeren Risiko behaftet ist bzw. die wenig(er) rentabel sind. Steuerlich erfolgt die Aufteilung im Zweifel nach dem Verhältnis der Teilwerte (bei Übernahmen aus einem Betriebsvermögen; vgl. auch § 6 I Nr. 7 EStG) bzw. der gemeinen Werte (bei Übernahmen aus einem Privatvermögen)³²⁵, und zwar nach den Wertverhältnissen, die zum Zeitpunkt der Bildung des Gesamtpreises maßgebend waren³²⁶. Handels- wie steuerrechtlich ist eine von den Parteien selbst vorgenommene Aufteilung jedoch insoweit beachtlich, als sie ernstlich gewollt ist und den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht³²⁷.

Kauf auf Rentenbasis: Die Anschaffungskosten entsprechen i. d. R. dem versicherungsmathematischen Barwert der Rentenverpflichtung (§ 253 I S. 2 HGB) nach dem zum Zeitpunkt der Anschaffung (Tag des Vertragsabschlusses) vorliegenden Bedingungen (üblicher Zinsfuß, durchschnittliche Lebenserwartung des Begünstigten)³²⁸. Spätere Änderungen der Rentenverpflichtung, z. B. aufgrund einer Wertsicherungsklausel (Rn 187), einer längeren oder kürzeren als der angenommenen Lebensdauer oder einer Änderung des Zinsfußes, lassen die Höhe der Anschaffungskosten unberührt. 197

Umsatzsteuer: Umsatzsteuerrechtlich nicht abzugsfähige Vorsteuern gehören handels- und steuerrechtlich grundsätzlich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. auch § 9b I S. 1 EStG). Abzugsfähige Vorsteuern sind dagegen als durchlaufende Posten anzusehen; dies gilt insbesondere auch für den Bilanzwert von geleisteten Anzahlungen. Deshalb mindern Umsatzsteuerkürzungen nach § 2 BerlinFG auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten³²⁹. Ist die Vorsteuer nur teilweise absetzbar, kann die Vereinfachungsregelung des § 9b I S. 2 EStG nach h. M. auch für die Handelsbilanz übernommen werden³³⁰. Spätere Berichtigungen des Vorsteuerabzugs können in der Handelsbilanz aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt werden, wenn es sich um keine wesentlichen Beträge handelt³³¹. Für die 198

325 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 311; *Glanegger* in Schmidt, § 6 Anm. 31; BFH v. 12. 6. 1987 – GrS 1/77 – BStBl. II 1978, 620 (625); BFH v. 19. 12. 1972 – VIII R 124/69 – BStBl. II 1973, 295; BFH v. 21. 1. 1971 – IV 123/65 – BStBl. II 1971, 682; vgl. auch Abschn. 58 IV EStR. Im Verhältnis der Teilwerte ist im Zweifel auch ein Überpreis aufzuteilen, vgl. BFH v. 16. 12. 1981 – I R 131/78 – BStBl. II 1982, 320.

326 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 307.

327 Vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 80; *Schindler*, StBp. 1987, 248 (251 f.).

328 Vgl. BFH v. 5. 2. 1969 – I R 21/66 – BStBl. II 1969, 334; *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 65 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1370.

329 Vgl. FM NRW v. 5. 12. 1969 – S 2170 – 16 – V B 1 – WPg 1970, 85.

330 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 33; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 7; *WP-Handbuch* 1985/86 II, S. 78 f. Zu Einzelheiten der Vereinfachungsregel vgl. auch Abschn. 86 II und III EStR (s. unten Rn 468).

331 Vgl. *IDW HFA* 1/1985, WPg 1985, 257 (258) (s. unten Rn 451); *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 33; a. A. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 51, für die *jede* nachträgliche Berichtigung ohne Einfluß auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleibt.

Steuerbilanz gilt das Änderungsverbot des § 9b II EStG, d. h. die Berichtigungsbeiträge sind erfolgswirksam zu verbuchen.

- 199 **Unentgeltlicher Erwerb:** Handelsrechtlich wird die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände kontrovers diskutiert. Durch das Vollständigkeitsgebot des § 246 I HGB dürfte jedoch klargestellt sein, daß unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände in das Inventar (Rn 34) aufgenommen werden müssen und die zum früheren Recht teilweise vertretene Auffassung eines Aktivierungsverbots oder eines Aktivierungswahlrechts³³² nicht mehr aufrechterhalten werden kann³³³. Auch bezüglich der Bewertung besteht keine einheitliche Auffassung. Das Spektrum reicht von der Meinung, daß nicht einmal der Ansatz eines Merkpostens (DM. 1,-) verlangt werden kann³³⁴, bis zum Ansatz von vorsichtig geschätzten Zeitwerten als Wertobergrenze³³⁵, wobei jedoch umstritten bleibt, ob für die Ermittlung der Zeitwerte der Absatz- oder Beschaffungsmarkt maßgebend sein soll³³⁶. Am zweckmäßigsten erscheint es, als fiktive Anschaffungskosten nur dann einen Betrag anzusetzen, wenn der Erwerber den Gegenstand ohne die unentgeltliche Zuwendung tatsächlich auch entgeltlich erworben hätte. Empfangene Werbegeschenke können (und müssen) deshalb grundsätzlich als Nonvaleurs behandelt werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände mit dem Betrag zu bewerten, den der Erwerber dafür aufgewendet hätte, wenn ihm der Vermögensgegenstand nicht unentgeltlich zugewendet worden wäre (Maßgeblichkeit des individuellen Beschaffungsmarktes)³³⁷. Kapitalgesellschaften müssen gemäß § 284 II Nr. 1 HGB im Anhang über die gewählte Bilanzierungsmethode informieren. Steuerlich sind bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes bzw. Teilbetriebes die bisherigen Buchwerte fortzuführen (§ 7 I EStDV). Werden aus betrieblichem Anlaß nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, gilt für den Erwerber der Betrag als Anschaffungskosten, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen (§ 7 II EStDV).
- 200 **Zuwendungen:** Finanzielle Zuwendungen aus öffentlichen und privaten Mitteln treten unter mannigfachen Bezeichnungen (Zuschüsse, Zulagen, Beihilfen, Subventionen u. ä.) auf; sie werden zu sehr unterschiedlichen Bedingungen gewährt. Ihre bilanzielle Behandlung ist deshalb sehr erschwert und wenig einheitlich. Weder in der 4. EG-Richtlinie noch im BiRiLiG werden sie ausdrücklich geregelt. Im

332 Nachweise bei *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 64.

333 Die Aktivierungspflicht wird nunmehr wohl überwiegend vertreten, vgl. z. B. *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 247 Rn 79; *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 64; *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 95 m. w. N.

334 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz 95.

335 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 96; ebenso wohl *Wohlgemuth* (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 64.

336 Vgl. auch die Lösung von *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck'scher BilKomm.*, § 255 Rn 94, die einen Ansatz in Höhe der durch den Anschaffungsvorgang ausgelösten Steuerbelastung vorschlagen.

337 Vgl. *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1978, 226 (227); *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 160 ff.; ebenso *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 280 m. w. N.

Zusammenhang mit der Bilanzierung von Sachanlagen interessieren vor allem die nicht oder nur bedingt rückzahlbaren – investitionsbezogenen – Zuwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gewährt werden und in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Empfängers stehen³³⁸. Diese investitionsbezogenen Zuwendungen sollen regelmäßig einen allgemeinen Anreiz zu Investitionen schaffen und/oder Investitionsmehrkosten, Standortnachteile oder andere ökonomische Nachteile der begünstigten Vermögensgegenstände ausgleichen.

Die investitionsbezogenen Zuwendungen galten handelsrechtlich früher überwiegend³³⁹ als Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Unter dem Einfluß des steuerlichen Wahlrechts für steuerpflichtige Investitionszuschüsse (Rn 205) wurde der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung im Jahr der Gewährung jedoch zunehmend aufgeweicht. Teile des Schrifttums und erst recht die Praxis halten ziemlich weitgehend – wahlweise – auch eine sofortige ertragswirksame Vereinbarung dieser Zuwendungen für zulässig³⁴⁰. Teilweise wird auch die Ansicht vertreten, daß Zuwendungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mindern³⁴¹. 201

Die sofortige ertragswirksame Vereinnahmung investitionsbezogener Zuwendungen ist sehr bedenklich. Sie widerspricht der allgemeinen Zielsetzung, den Anschaffungsvorgang so weit wie möglich erfolgsneutral zu behandeln, und dem Grundsatz, daß als Anschaffungskosten nur die Aufwendungen aktiviert werden dürfen, die das Unternehmen für den Vermögensgegenstand effektiv aufgewendet hat (Rn 180 ff.). Es ist deshalb IDW HFA 1/1984 zuzustimmen, die – von Ausnahmen abgesehen – solche Zuwendungen nicht im Jahr der Gewährung, sondern verteilt über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt werden, erfolgswirksam werden lassen³⁴². In jedem Fall wird man für Zu- 202

338 Im Unterschied zu den investitionsbezogenen Zuwendungen betreffen aufwandsbezogene Zuwendungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht. Gleiches gilt für die rückzahlbaren Zuwendungen, die als Verbindlichkeit passiviert werden müssen, sowie für Zuwendungen, die im Zusammenhang mit einer Gegenleistung stehen. Wegen der sehr unterschiedlichen Zuwendungsbedingungen bestehen zwischen den verschiedenen Typen jedoch Abgrenzungsprobleme.

339 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckhardt/Kropff, § 153 Rn 11 m. w. N.

340 Zum Meinungsstand und zur Bilanzierungspraxis vgl. u. a. Kupsch, DB 1979, 365; Kupsch, WPg 1984, 369; Ewertowski, BB 1984, 582; Tjaden, WPg 1985, 33; Unverdorben (Zuschüsse), 1987; Groh, DB 1988, 2417; Uhlig (Zuschüsse), 1989; vgl. ferner IDW HFA 1/1984, WPg 1984, 612 (s. unten Rn 451). Für Wahlrecht auch OLG Saarbrücken v. 21. 9. 1988 – I U 131/85 (rkr.) – DB 1988, 2398. Zur Bilanzierungspraxis unter dem BiRiLiG vgl. Treuarbeit AG (Jahresabschlüsse '87), 1989, 102 ff.

341 Vgl. z. B. Rose, DB 1984, 2317 (2318); Knobbe-Keuk (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 147 f.; vgl. auch ihren Hinweis (aaO, S. 147), daß mit dieser Auslegung die grundsätzliche Frage, ob Zuwendungen erfolgsneutral oder erfolgswirksam zu behandeln sind, nicht entschieden ist.

342 Vgl. IDW HFA 1/1984, WPg 1984, 612 (613) (s. unten Rn 451) und die Erläuterungen von Tjaden, WPg 1985, 33. Für eine grundsätzlich erfolgsneutrale Behandlung auch ADS, 5. Aufl., § 255 Tz. 69; Knop/Kütting in Kütting/Weber, § 255 Rn 46, Wohlgemuth (HdJ, Abt. I/9), 1988, Rn 69 f.; Siegel in Beck HdR, B 167 Rn 12; Hofbauer in BHR,

wendungen, die Investitionsmehrkosten ausgleichen sollen, wie z. B. die Zuwendungen nach dem 3. Verstromungsgesetz, eine sofortige Vereinnahmung als unzulässig ansehen müssen³⁴³. Es besteht kein Anlaß, öffentliche und private Zuwendungen unterschiedlich zu behandeln, d. h. der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung investitionsbezogener Zuwendungen im Jahr der Gewährung gilt auch für entsprechende private Zuwendungen Dritter einschließlich der Gesellschafterzuwendungen³⁴⁴. Sind investitionsbezogene Zuwendungen zurückzuzahlen, weil die Bedingungen nicht (mehr) erfüllt werden, entstehen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Rn 187)³⁴⁵.

- 203 Die erfolgsneutrale Verbuchung der Zuwendungen im Jahr der Gewährung wird durch eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe der Zuwendungen erreicht; im Anlagespiegel werden die Zugänge entsprechend gekürzt ausgewiesen. Bei wesentlichen Beträgen ist jedoch eine offene Kürzung vorzuziehen. Neben dem Nettoausweis wird in der Stellungnahme *IDW HFA 1/1984* auch ein Bruttoausweis für zulässig angesehen und ein gesonderter Passivposten empfohlen³⁴⁶. Der passivische Ausweis ist bereits bei Nicht-Kapitalgesellschaften nicht bedenkenfrei; bei Kapitalgesellschaften wird dagegen m. E. zu Recht bezweifelt, ob er mit dem *BiRiLiG* vereinbar ist³⁴⁷. Denn im Anlagespiegel müssen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift (§ 268 II S. 2 HGB) die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten gezeigt werden; es besteht kein Grund, Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgrund von Zuwendungen anders zu behandeln als andere Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- 204 Wird ein solcher passivischer Sonderposten gebildet, muß nach der Stellungnahme des *IDW*³⁴⁸ die Bezeichnung des Postens die Art der darin erfaßten Zuwendungen verdeutlichen (z. B. „Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“). Eine Einstellung in die Rücklagen oder in den Sonderposten mit

§ 255 Rn 10; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 11. Für Wahlrecht insbesondere *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck'scher BilKomm.*, § 255 Rn 127, die aber zu Unrecht ein kaufmännisches Gewohnheitsrecht annehmen.

343 Vgl. auch *BFH v. 8. 5. 1981 – III R 109/76 – BStBl. II 1981, 700*; *BFH v. 8. 5. 1981 – III R 26/79 – BStBl. II 1981, 702*; *BFH v. 8. 5. 1981 – III R 33/79 – BStBl. II 1981, 705*; *Merkert*, DB 1979, 1056; *Radisch*, DB 1980, 32; *Werner/Rosar*, Inf. 1982, 313.

344 A. A. bezüglich der Gesellschafterzuwendungen *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255 Rn 49; wie hier *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 69.

345 A. A. wohl *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 255 Rn 45.

346 Vgl. *IDW HFA 1/1984*, WPg 1984, 612 (614) [s. unten Rn 451]. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 72, begründen die Zulässigkeit des passivischen Ausweises mit § 265 V S. 2 HGB. Den passivischen Ausweis bevorzugen auch *Siegel* in *Beck HdR*, B 167 Rn 12; *Wohlgemuth* [HdJ, Abt. I/9], 1988, Rn 70; *Kütting/Kessler*, BB 1989, 25 (32). Zur steuerlichen Zulässigkeit vgl. *BFH v. 14. 7. 1988 – IV R 78/85 – BStBl. I 1989 (192)*. Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 103 f.

347 Vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck'scher BilKomm.*, § 255 Rn 129. Zu Zweifeln, ob sich die Auffassung des *IDW* als *GoB* durchsetzen wird, vgl. auch *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 273 Rn 45. Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 140 f.

348 Vgl. *IDW HFA 1/1984*, WPg 1984, 612 (614) [s. unten Rn 451].

Rücklageanteil³⁴⁹ ist ebenso wie ein Ausweis als Rechnungsabgrenzungsposten nicht möglich, dies widerspräche dem Gliederungsschema des § 266 HGB. Die Zuführungen dürfen die Gewinn- und Verlustrechnung nicht berühren. Die ertragswirksame Auflösung hat grundsätzlich proportional zu den Abschreibungen auf die geförderten Vermögensgegenstände zu erfolgen, wobei die aufgelösten Beträge in der Gewinn- und Verlustrechnung als gesonderter Posten, als Absetzung von den Abschreibungen oder unter den sonstigen Erträgen gezeigt werden können. Bei steuerlichen Sonderabschreibungen bzw. degressiven Abschreibungen hält die Stellungnahme jedoch auch eine lineare Auflösung über die Nutzungsdauer der geförderten Vermögensgegenstände für sachgerecht.

Steuerlich kann grundsätzlich zwischen einer erfolgsneutralen Behandlung durch Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und einer sofortigen ertragswirksamen Vereinnahmung gewählt werden³⁵⁰. Für bestimmte (steuerfreie) Investitionszulagen ist ausdrücklich festgelegt, daß sie die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mindern dürfen³⁵¹. Gleiches gilt nach der BFH-Rspr. für Baukostenzuschüsse des Mieters, die nicht von den Herstellungskosten eines Gebäudes abgesetzt werden dürfen³⁵², sowie für Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung, selbst wenn diese Mehrkosten für die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Vermögensgegenstandes ausgleicht³⁵³. Diese Zuwendungen scheiden als Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus, weil sie im Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers stehen.

205

Frei.

206–209

349 A. A. Pankow/Gutike in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 716; Tietze in Küting/Weber, § 281 Rn 12.

350 Vgl. BFH v. 4. 11. 1965 – IV 228/63 U – BStBl. III 1966, 167; Abschn. 34 I S. 1 EStR (s. unten Rn 462); BMF v. 2. 9. 1985 – IB B 2 – S 2133 – 27/85 – DB 1985, 1918. Vgl. ferner Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 Anm. 1610 ff., Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf – Köln – Münster, Teil I, Kto. Zuschüsse. Mit Urteil vom 14. 7. 1989 – IV R 78/85 – BStBl. I 1989, 189, hat der BFH das Wahlrecht (für Fördermittel nach § 10 KHG) in Frage gestellt; zustimmend Groh, DB 1988, 2417 (2421); ebenso BFH v. 28. 4. 1989 – III R 4/87 – BStBl. II 1989, 618; für Anschaffungskostenminderung (Schiffsbauzuschüsse) auch Nieders. FG v. 4. 2. 1987 – IX R 185/86 (rkr.) – EFG 1987, 342; Nieders. FG v. 30. 3. 1984 – VII 337/83 V (rkr.) – EFG 1984, 549. Zu Zweifeln an der Zulässigkeit des steuerlichen Wahlrechts bereits Mathiak, StuW 1983, 69 (73); in einer Besprechung des BFH-Urteils v. 14. 7. 1989 befürwortet Mathiak, DStR 1989, 232 (237), eine gesetzliche Verankerung des Wahlrechts nach Abschn. 34 I EStR.

351 Vgl. Abschn. 34 IV EStR (s. unten Rn 462); vgl. auch Abschn. 163 EStR.

352 Vgl. BFH v. 28. 10. 1980 – VIII R 34/76 – BStBl. II 1981, 161; Abschn. 34 I S. 9 EStR (s. unten Rn 462).

353 Vgl. BFH v. 29. 4. 1982 – IV R 177/78 – BStBl. II 1982, 591; BFH v. 9. 12. 1982 – IV R 54/80 – BStBl. II 1983, 371; Abschn. 34 I S. 10 EStR (s. unten Rn 462).

IV. Berücksichtigung von Wertminderungen

1. Planmäßige Abschreibungen

a) Übersicht

- 210 **Funktion und Anwendungsbereich:** Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist³⁵⁴, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 II S. 1 HGB). Vorrangiges Ziel von planmäßigen Abschreibungen ist unter dem Gesichtspunkt der periodengerechten Aufwandsfassung (§ 252 I Nr. 5 HGB) eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 253 II S. 2 HGB) und weniger eine möglichst genaue Wertermittlung am Bilanzstichtag³⁵⁵. Die zeitliche Begrenzung der Nutzung kann auf Abnutzung (z. B. Maschinen), auf Ausbeutung (z. B. von Grundstücken durch Förderung von Bodenschätzen), auf den Ablauf vertraglich bzw. gesetzlich eingeräumter Nutzungszeiten (z. B. Patent, Miet- und Pachtvertrag) sowie auf technisch oder wirtschaftlich bedingte Wertminderungen (z. B. wegen des technischen Fortschritts oder Nachfrageänderungen) zurückgeführt werden³⁵⁶. Häufig liegen mehrere Ursachen gleichzeitig vor. Keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen im allgemeinen nur der Grund und Boden, sofern er nicht ausgebeutet wird. Auch Anlagen im Bau und Anzahlungen können i. d. R. nur außerplanmäßig (vgl. Rn 232, 239) abgeschrieben werden. Im Zweifel ist unter dem Gesichtspunkt der Vorsicht eine zeitlich begrenzte Nutzung anzunehmen³⁵⁷.

Das Gebot zu planmäßigen Abschreibungen ist ein Ausfluß der Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff.). Es schließt Abschreibungen nach Maßgabe der Gewinne des Unternehmens oder der Rentabilität der Anlage als unzulässig aus. Von dem Gebot darf nur ausnahmsweise abgewichen werden. Zu den Ausnahmen gehören die Festbewertung (Rn 300) und die volle Abschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände im Zugangsjahr (Rn 239).

- 211 **„Planmäßig“** heißt, daß zu Beginn der Abschreibung die Parameter bestimmt sind, mit denen die jährlichen Abschreibungen und jeweiligen Restbuchwerte **eindeutig** ermittelt werden können, nämlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage (vgl. Rn 180 ff.), die Abschreibungsmethode (Rn 215 ff.), die voraussichtliche Nutzungsdauer (Rn 222 ff.) und ggf. ein Restwert (Rn 229 ff.)³⁵⁸. Planmäßig bedeutet aber auch regelmäßig, d. h. ein auch nur befristetes Aussetzen der Abschreibung während der Nutzungsdauer von abnutzbaren Anlagegütern ist nicht zulässig³⁵⁹; zu den Folgen vgl. Rn 235. Ein Aussetzen

354 Die Formulierung in § 6 I Nr. 1 EStG „die der Abnutzung unterliegen“ ist bedeutungs- gleich. Zu den kurzlebigen Vermögensgegenständen vgl. Rn 49.

355 Vgl. *Ballwieser*, HURB 1986, 29 (34, m. w. N.).

356 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 3; *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 458 ff.

357 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 4.

358 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 6; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 319.

359 Vgl. *IDW NA* 1/1968, *WPg* 1968, 72 (73); *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 301.

läßt sich auch nicht mit werterhaltenden Reparaturen begründen; diese sind ggf. nach den allgemeinen Grundsätzen (Rn 112 ff.) aktivierungspflichtig. Auch die vorübergehende Stilllegung von Anlagen oder der beabsichtigte Verkauf, wenn feststeht, daß der Veräußerungserlös über dem Restbuchwert liegen wird, oder vorausgegangene zu hohe Abschreibungen scheiden als Rechtfertigungsgründe aus. Planmäßig heißt jedoch nicht, daß spätere Änderungen von Abschreibungsplänen, die begründet werden können, ausgeschlossen sind (Rn 237 f.).

Form des Abschreibungsplanes: Ein schriftlicher Plan für jedes einzelne Anlagegut ist nicht erforderlich. Es genügen allgemeine Bilanzierungsanweisungen, ggf. auch eine ständige Handhabung³⁶⁰. Es ist üblich, die Eckwerte in der Anlagekartei (vgl. auch Rn 39) zu vermerken. Der Abschreibungsplan muß spätestens vorliegen, wenn die ersten Abschreibungen vorgenommen werden³⁶¹. 212

Sammelabschreibungen, d. h. eine einheitliche Abschreibung für einen Bestand von Anlagegütern mit unterschiedlicher Nutzungsdauer, ist mit dem Grundsatz der Einzelbewertung nicht vereinbar und deshalb unzulässig³⁶². Zur ebenfalls unzulässigen Abschreibung von **Teilen eines einheitlichen Vermögensgegenstandes** vgl. Rn 226. 213

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz: Da § 6 I Nr. 1 und 2 und § 7 EStG als spezielle steuerrechtliche Vorschriften den handelsrechtlichen Regelungen vorgehen, ist die Handelsbilanz grundsätzlich nur maßgeblich für die Frage, ob Vermögensgegenstände eine zeitlich begrenzte Nutzung haben, für die Schätzung der Nutzungsdauer und für die Wahl der Abschreibungsmethode, soweit diese nach § 7 EStG zulässig ist. Im allgemeinen dürfen in der Steuerbilanz aber keine höheren planmäßigen Abschreibungen verrechnet werden als in der Handelsbilanz³⁶³. Umgekehrt sind die steuerlich zulässigen planmäßigen Abschreibungen für die Handelsbilanz i. d. R. sachgerecht; sie begrenzen die handelsrechtlichen Abschreibungen aber nicht³⁶⁴. 214

b) Festlegung der Abschreibungsmethode

Wahlmöglichkeiten: Die Abschreibungsmethode muß den GoB entsprechen (§ 243 I HGB), d. h. sie muß den besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes in dem bilanzierenden Unternehmen gerecht werden, z. B. der Inanspruchnahme, der technischen und wirtschaftlichen Entwertung und der Entwicklung der Reparaturkosten. Andere Gesichtspunkte, wie Substanzerhaltung, allgemeines Unternehmerrisiko und Gewinnsteuerung 215

360 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 6; ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 320.

361 Vgl. Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 220.

362 Vgl. WP-Handbuch 1985/86 I, 559. Ausnahmen sind aus Vereinfachungsgründen vertretbar, z. B. bei gleichartigen Anlagegütern mit wenig unterschiedlichen Nutzungsdauern; vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 98 und 190; ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 341.

363 Vgl. WP-Handbuch 1985/86 I, 559. Zu den Ausnahmen bei Gebäuden vgl. Rn. 227.

364 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 19.

dürfen die Wahl der Abschreibungsmethode nicht bestimmen³⁶⁵. Anzustreben ist, daß der Abschreibungsverlauf der Wertminderungskurve entspricht und daß weder stille Rücklagen gelegt noch außerplanmäßige Abschreibungen notwendig werden. Da sich die zukünftige Entwicklung aber naturgemäß nur schwer prognostizieren läßt, sind i. d. R. mehrere Methoden gleichzeitig zulässig. Insoweit ist ein Unternehmen in der Wahl der Abschreibungsmethode weitgehend frei. Es ist nach h. M. auch nicht gezwungen, alle Anlagegüter nach der gleichen Methode abzuschreiben³⁶⁶. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff.) verlangt jedoch, daß art- und funktionsgleiche Anlagegüter auch nach der gleichen Methode abgeschrieben werden; davon darf nur bei begründeten Ausnahmen abgewichen werden³⁶⁷. Methoden, die voraussichtlich zu einem der Wertminderungskurve konträren Abschreibungsverlauf führen würden, sind unzulässig³⁶⁸.

- 216 Praktisch sind alle in der Bilanzierungspraxis üblichen Abschreibungsmethoden anwendbar³⁶⁹, insbesondere die lineare Abschreibung, die verschiedenen Methoden der degressiven Abschreibung, die Leistungsabschreibung und die Abschreibung für Substanzverringerung. Gleiches gilt für Mischformen, insbesondere für die Kombination von degressiver und linearer Abschreibung in der Weise, daß planmäßig zur linearen Abschreibung in dem Jahr übergegangen wird, in dem diese zu höheren jährlichen Abschreibungen führt³⁷⁰, sowie für die Kombination der Leistungsabschreibung mit einer zeitabhängigen Abschreibung³⁷¹. Auch steuerlich sind die genannten Methoden, z. T. aber unter engeren Voraussetzungen, zulässig; vgl. § 7 EStG und §§ 11c–d EStDV (vgl. auch Rn 214). Nicht zugelassen ist lediglich die progressive Abschreibung, weil sie im ESt-Recht nicht erwähnt wird. Sie wird aber auch handelsrechtlich nur sehr selten benutzt und entspricht nur in Ausnahmefällen den GoB³⁷².
- 217 Die **lineare Abschreibung** ist rechnerisch am einfachsten und in der Praxis am gebräuchlichsten. Steuerlich ist sie für alle abnutzbaren Anlagegüter verwendbar (§ 7 I S. 1 EStG; bei Gebäuden: § 7 IV S. 1 EStG) und für bestimmte Wirtschaftsgüter die einzig zulässige Methode³⁷³. Als angemessene handelsrechtliche Abschreibungsmethode wird sie teilweise aber nur dann anerkannt, wenn dem Risiko

365 Obwohl zutreffend, sind diese Hinweise von *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 13, wenig operational.

366 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 341.

367 Vgl. z. B. *IDW SABI 2/1987*, WPg 1988, 48 (49); *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 101; *Förschle/Kropff*, ZfB 1986, 873 (882 f.); *Selchert*, WPg 1983, 447 (449 ff.); a. A. *Sahner/Schultzke* in *Kütting/Weber*, § 252 Rn 7.

368 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 556.

369 Zu ihrer Darstellung vgl. *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 461 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 343 ff.

370 Man wird hierin eine eigene Abschreibungsmethode sehen können (h. M.). Folglich verstößt der planmäßige Übergang zur linearen Abschreibung nicht gegen die Bewertungsstetigkeit; es liegt dann auch keine gemäß § 284 II Nr. 3 HGB berichtspflichtige Methodenänderung vor; vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 360. Zur steuerlichen Zulässigkeit vgl. § 7 III S. 1 und 2 EStG.

371 Zur Zulässigkeit vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 361.

372 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 353 ff.

373 Vgl. Abschn. 43 I s. 1 EStR (s. unten Rn 467).

wirtschaftlicher und technischer Überholung und dem in der Zukunft steigenden Reparaturaufwand durch eine vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer Rechnung getragen wird³⁷⁴.

Im Schrifttum wird der **degressiven Abschreibung** der Vorzug gegeben³⁷⁵. Steuerlich ist sie für bewegliche Anlagegüter zugelassen (§ 7 II EStG; für Gebäude vgl. § 7 V, Va EStG³⁷⁶)³⁷⁷; die Wahl braucht nicht begründet zu werden. Der Abschreibungsprozentsatz darf jedoch höchstens das Dreifache des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 30% nicht übersteigen. Von Ausnahmen abgesehen sind diese Höchstgrenzen auch in der Handelsbilanz zu beachten, weil sonst willkürliche stille Rücklagen gelegt werden³⁷⁸. Weitere steuerliche Voraussetzung ist ein Bestandsverzeichnis (§ 7 II S. 3 EStG, Rn 41). Wenn bewegliche Anlagegüter degressiv abgeschrieben werden, sind in der Steuerbilanz keine AfA (§ 7 II S. 4 EStG) und keine Sonderabschreibungen (§ 7a IV EStG) zugelassen.

Die wenig gebräuchliche **Leistungsabschreibung** ist zweckmäßig, wenn die Abnutzung eines Anlageguts in den einzelnen Jahren stark schwankt. Sie setzt voraus, daß die Gesamtleistung einigermaßen zuverlässig geschätzt und die auf das einzelne Geschäftsjahr entfallende Leistung gemessen werden kann. Wenn die Wertminderung nicht ganz oder zumindest ausschlaggebend von der Leistung abhängt, muß sie mit einer zeitabhängigen Abschreibung kombiniert werden³⁷⁹. Steuerlich gilt die Leistungsabschreibung als lineare AfA; sie ist nur bei beweglichen Anlagegütern zugelassen und muß wirtschaftlich begründet sein (§ 7 I S. 4 EStG).

Die **Abschreibung für Substanzverringerung** ist mit der Leistungsabschreibung vergleichbar (vgl. auch Rn 228). Sie ist die für Gewinnungsbetriebe, z. B. Bergbauunternehmen, übliche Abschreibungsmethode. Steuerlich ist sie gemäß § 7 VI EStG/§ 11d II EStDV zulässig.

Ein **Wechsel der Abschreibungsmethode** ist handels- wie steuerrechtlich zwar grundsätzlich möglich und erfordert die Aufstellung eines neuen Abschreibungs-

374 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 344; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 15.

375 So z. B. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 14; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 352; *Römer*, BB 1988, 1292 (1292).

376 § 7 V, Va EStG gelten als nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen i. S. v. § 254 HGB; vgl. z. B. *Schneeloch*, WPg 1988, 661 (663 f.); vgl. auch Rn 275.

377 Die Zulässigkeit bezieht sich nur auf die geometrisch-degressive Abschreibung. Die arithmetisch-degressive Abschreibung ist seit dem Steuerbereinigungsgesetz v. 14. 12. 1984 (BStBl. I 1984, 659), mit dem § 7 II S. 3 EStG und § 11b EStDV aufgehoben wurde, nicht mehr anwendbar.

378 Vgl. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 14; a. A. wohl *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 348: „wenngleich ein Abschreibungsprozentsatz von *wesentlich mehr* als 30% wohl besonderer Begründung bedarf“ (Hervorhebung M. R.). Technisch kann die Degression durch Einführung einer Konstante gemildert werden, vgl. die Beispiele bei *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 468 f.

379 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 357; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 17.

plans (Rn 237 ff.). Handelsrechtlich wird er aber durch den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff.) auf begründete Ausnahmen (§ 252 II HGB) beschränkt³⁸⁰. Ein Wechsel ist deshalb regelmäßig nur noch zulässig, wenn er durch die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Anlageguts gerechtfertigt werden kann, insbesondere wenn die neue Abschreibungsmethode dem Wertminderungsverlauf deutlich besser entspricht³⁸¹. Geringfügige Verbesserungen sind im Hinblick auf die Ungenauigkeiten jeder Schätzung unbeachtlich. Sie berechtigen nicht, den Grundsatz der Planmäßigkeit zu durchbrechen³⁸². Erst recht wird sich ein mehrfacher Wechsel bei dem gleichen Anlagegut kaum begründen lassen. Schließlich wird der Wechsel der Abschreibungsmethode bei einem einzelnen Anlagegut auch durch den Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung (Rn 164) begrenzt. Im Steuerrecht ist der Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung zulässig, der umgekehrte Fall ist ausdrücklich untersagt (§ 7 III EStG). Der Übergang von der linearen zur Leistungsabschreibung und umgekehrt ist gesetzlich nicht geregelt und deshalb ebenfalls als zulässig anzusehen³⁸³. Gleiches wird für den Wechsel zwischen der linearen Abschreibung zur Abschreibung für Substanzverringerung und umgekehrt gelten müssen. Soweit ein Wechsel der Abschreibungsmethode nur steuerrechtlich zulässig ist, kann er ggf. über § 254 HGB auch für die Handelsbilanz wirksam werden (vgl. Rn 270 ff.)³⁸⁴.

c) Schätzung der Nutzungsdauer

222. Maßgeblich ist die **betriebsindividuelle Nutzungsdauer**, denn nach dem Wortlaut von § 253 II S. 2 HGB sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre zu verteilen, „in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann“. Alle Abschreibungsursachen sind bei der Schätzung der Nutzungsdauer zu berücksichtigen³⁸⁵. Berücksichtigungsfähig sind jedoch nur solche Faktoren, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem zu bewertenden Anlagegut stehen. Daraus folgt z. B., daß Anlagen, die im Mehrschichtbetrieb genutzt werden, grundsätzlich eine kürzere und Reserveanlagen eine längere Nut-

380 A. A., aber m. E. unzutreffend, *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 279; § 252 II HGB sei nicht anwendbar, es sei nur zu fragen, ob es sich um einen Ausnahmefall i. S. v. § 252 I Nr. 6 HGB handle.

381 Vgl. *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 84: „An die Notwendigkeit bzw. Zulässigkeit einer Planänderung sind somit hohe Anforderungen zu stellen“; *Hofbauer* in *BHR*, § 253 Rn 128; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 22; *Kölner Kommentar*, § 154 Rn 14. Offensichtlich zu großzügig *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 387, die z. B. die Ausschüttung einer angemessenen Dividende bereits als rechtfertigenden Grund ansehen.

382 Vgl. *Hofbauer* in *BHR*, § 253 Rn 129.

383 Vgl. *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 477; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 203.

384 Nach *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 278, die sich auf *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 22, berufen, ist *jeder* steuerlich zulässige Wechsel über § 254 HGB auch handelsrechtlich zulässig. M. E. trifft dies jedoch nur für solche Wechsel zu, die zu höheren planmäßigen Abschreibungen und damit zu einem niedrigeren Wertansatz als in der Handelsbilanz führen. Ergänzend vgl. Rn 274.

385 Zu den Bestimmungsfaktoren der Nutzungsdauer vgl. z. B. *Wöhe* (Bilanzierung), 1987, 458 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 321 ff.

zungsdauer haben werden als im Einschichtbetrieb genutzte Anlagen³⁸⁶. Nicht berücksichtigungsfähig sind Risiken, die das Unternehmen als solches betreffen, wie das allgemeine Konjunkturrisiko, und im allgemeinen auch nicht das Enteignungsrisiko sowie Beschädigungen und Zerstörungen infolge höherer Gewalt, weil sie nicht vorhersehbar sind³⁸⁷. Liegt die wirtschaftliche Nutzungsdauer voraussichtlich unter der technischen Nutzungsdauer, begrenzt sie den Abschreibungszeitraum³⁸⁸.

Sonderfälle: Ist die Nutzungszeit vertraglich begrenzt, so gilt grundsätzlich die Vertragslaufzeit als maßgebliche Nutzungsdauer³⁸⁹. Ist von Anfang an eine Veräußerung vor Ablauf der technischen / wirtschaftlichen Nutzungsdauer vorgesehen, so ist dem Abschreibungsplan der Zeitraum bis zur Veräußerung zugrunde zu legen und ein Restwert (Rn 229) ggf. entsprechend höher anzusetzen³⁹⁰. Steuerlich ist bei Gebäuden von der gesetzlich fingierten Nutzungsdauer auszugehen (§ 7 IV EStG; Rn 227). Dies gilt auch bei Veräußerungsabsicht³⁹¹. Erst wenn das Ende der Nutzung eindeutig festliegt, gilt die kürzere Nutzungsdauer (vgl. auch Rn 227, 230)³⁹². Bei Vermögensgegenständen, die in gebrauchtem Zustand angeschafft werden, kommt es auf die Restnutzungsdauer an³⁹³. Ersatzteile, die einem Anlagegut zugeordnet werden (Rn 85) sind entsprechend der Nutzungsdauer dieses Anlageguts abzuschreiben³⁹⁴. 223

Ermessensspielraum: Schätzungen der betriebsindividuellen Nutzungsdauer sind im allgemeinen mit einer erheblichen Unsicherheit belastet. Selbst bei vertraglich bzw. gesetzlich eingeräumten Nutzungszeiten sind Schätzungen nicht immer un- 224

386 Die AfA-Tabellen (Rn 225) sehen gegenüber den für eine Schicht ermittelten linearen AfA-Sätzen einen Zuschlag von 25 % bei ganzjähriger Nutzung in Doppelschichtbetrieb und einen Zuschlag von 50 % bei Dreifachschicht vor.

387 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 329 f. Nicht-Kapitalgesellschaften können unternehmensbezogene Risiken ggf. im Rahmen der Abschreibungen nach § 253 IV HGB berücksichtigen; vgl. Rn 265.

388 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 11; Drenseck in Schmidt, § 7 Anm. 5; Moxter (Bilanzrechtsprechung), 1985, 163; teilweise a. A. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 324: die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann überschritten werden, wenn die Abschreibungen auch in der restlichen angenommenen Nutzungsdauer verdient werden.

389 Vgl. z. B. BFH v. 24. 8. 84 – III R 118/81 – BStBl. II 1984, 818.

390 Vgl. aber FG Hamburg v. 31. 3. 1987 – I 15/84 (rkr.) – EFG 1987, 612 (613): „Denn unter dem Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist der Zeitraum bis zur völligen Abnutzung des WG zu verstehen“, d. h. eine voraussichtlich frühere Veräußerung sowie ein entsprechender Veräußerungserlös bleiben selbst bei einem bindenden Kaufangebot unberücksichtigt; vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach § 7 Anm. 156.

391 Vgl. BFH v. 15. 12. 1981 – VIII R 116/79 – DB 1982, 1704: trotz Abbruchabsicht keine Verkürzung der Nutzungsdauer eines vorübergehend noch genutzten Gebäudes.

392 Vgl. weiterhin Abschn. 42 II S. 9 und 10 EStR (s. unten Rn 465).

393 Vgl. BFH v. 19. 5. 1976 – I R 164/74 – BStBl. II 1977, 60. Vgl. auch die Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. AfA, S. 17: Wenn die Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer Schwierigkeiten bereitet, kann diese so bemessen werden, als hätte kein Eigentumswechsel stattgefunden.

394 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 335.

problematisch. Zwangsläufig muß deshalb dem Bilanzierenden ein Ermessensspielraum zugestanden werden (h. M.). Je größer die Unsicherheit ist, um so vorsichtiger (kürzer) muß tendenziell geschätzt werden³⁹⁵. Auch ist der Zusammenhang mit der gewählten Abschreibungsmethode zu sehen³⁹⁶. So führt eine Überschätzung der Nutzungsdauer bei degressiver Abschreibung zu einer geringeren Überbewertung als bei linearer Abschreibung. Handelsrechtlich zulässige Schätzungen sind auch steuerlich bindend (Rn 214); zur steuerlichen Nutzungsdauer von Gebäuden vgl. Rn 223, 227.

- 225 **Abschreibungstabellen** von Wirtschaftsfachverbänden und der Finanzverwaltung geben Anhaltspunkte für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Sie sind aber weder handels- noch steuerrechtlich verbindlich. Wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts (§ 253 II S. 2 HGB) haben die betriebsindividuellen Verhältnisse Vorrang vor den Durchschnittswerten dieser Tabellen. Diese berühren auch nicht die Frage der Abschreibungsmethode³⁹⁷. Insbesondere die steuerlichen AfA-Tabellen haben aber die Vermutung der Richtigkeit für sich; denn sie werden in Zusammenarbeit mit der Wirtschaft und der steuerlichen Betriebsprüfung erarbeitet und spiegeln umfassende Erfahrungen wider³⁹⁸. Deshalb müssen besondere, objektiv nachprüfbar Gründe vorliegen, wenn von ihnen abgewichen werden darf. Die Finanzverwaltung selbst ist jedoch verpflichtet, die in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Nutzungsdauer zu berücksichtigen³⁹⁹.
- 226 **Teile eines Anlageguts** haben oft eine unterschiedliche Nutzungsdauer. Bestimmend für die Nutzungsdauer des Anlageguts ist dann jedoch (h. M.) nicht die durchschnittliche Nutzungsdauer der Teile, sondern die Nutzungsdauer des Teils, welches der Anlage nach der Verkehrsauffassung das Gepräge gibt. Nicht zulässig ist es deshalb auch, unselbständige Teile gesondert abzuschreiben⁴⁰⁰. Ausnahmen müssen ausdrücklich gesetzlich bestimmt sein; vgl. z. B. § 7b EStG.
- 227 Bei **Gebäuden aller Art**, auch bei selbständigen Gebäudeteilen, ist steuerlich grundsätzlich von einer fiktiven Nutzungsdauer von 50 bzw. 40 Jahren auszugehen, was eine Folge der gesetzlich typisierten festen Vomhundertsätze für die Vornahme der AfA ist (§ 7 IV–Va EStG; § 11c EStDV). Längere Nutzungsdauern

395 Vgl. auch *Gail*, StbJb. 1982/83, 285 [292].

396 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 334, *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 12; *Moxter* (Bilanzrechtsprechung), 1985, 168, mit Hinweis auf die (ältere) Rspr., die diesen Zusammenhang betont hat.

397 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 559; zum Zusammenhang zwischen Abschreibungsmethode und Nutzungsdauerschätzung vgl. aber Rn 224.

398 Vgl. FG Schleswig-Holstein v. 7. 11. 1979 – II 77/76 (IV) (rkr.) – EFG 1980, 174; FG Baden-Württemberg v. 27. 5. 1981 – II 102/79 (rkr.) – EFG 1982, 121; für Übertragung der Werte der AfA-Tabellen auf vergleichbare Sachverhalte; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 19; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 195.

399 Vgl. FG Berlin v. 25. 9. 1985 – II 172/82 (rkr.) – EFG 1986, 389.

400 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 190; BFH v. 26. 11. 1973 – GrS 5/71 – BStBl. II 1974, 132. Vgl. auch Abschn. 42a V und VI EStR (s. unten Rn 466); soweit Gebäudeteile gesondert vom Gebäude abgeschrieben werden können, handelt es sich um selbständige Vermögensgegenstände, vgl. Abschn. 42a VI S. 1 EstR. Teilweise a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 335.

werden steuerlich nicht beachtet. Im handelsrechtlichen Jahresabschluß sind sie dagegen bei entsprechenden wirtschaftlichen Gegebenheiten zulässig⁴⁰¹ und ggf. auch geboten⁴⁰². Kürzere Nutzungsdauern in der Handelsbilanz sind dagegen auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie der Bilanzierende glaubhaft macht (§ 7 IV S. 2 EStG)⁴⁰³. Dabei dürfen an den Nachweis keine strengeren Anforderungen als an die Schätzung der Nutzungsdauern anderer Anlagegüter gestellt werden (Rn 214)⁴⁰⁴. Das steuerliche Wahlrecht entfällt jedoch, d. h. die kürzeren Nutzungsdauern sind anzusetzen, wenn die GoB eine Abschreibung nach der tatsächlich kürzeren als der fiktiven Nutzungsdauer gebieten⁴⁰⁵.

Bei der Abschreibung nach der Leistung bzw. nach dem Substanzverkehr muß 228 statt der Nutzungsdauer die Gesamtleistung bzw. der Gesamtvorrat geschätzt werden; zusätzlich müssen die jeweils auf das Geschäftsjahr entfallende Leistung bzw. die Substanzverringerung gemessen werden.

d) Schätzung eines Restwertes

In der Handelsbilanz ist bei der Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen ein 229 Restwert (Veräußerungserlös / Schrottwert abzüglich Ausbau-, Abbruch- und Veräußerungskosten) grundsätzlich zu berücksichtigen⁴⁰⁶. Wegen der Schwierigkeiten der Schätzung darf er aber im allgemeinen vernachlässigt werden, sofern er nicht im Verhältnis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten beachtlich ist, wie z. B. bei einer geplanten vorzeitigen Veräußerung (Rn 223).

In der Steuerbilanz braucht ein Restwert dagegen nur berücksichtigt zu werden, 230 wenn er sowohl im Vergleich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als auch bei Anlegung eines absoluten Maßstabs erheblich ist⁴⁰⁷. Nach Abschn. 43 IV EStR (s. unten Rn 467) wird ein steuerlich relevanter Restwert im allgemeinen nur bei Seeschiffen angenommen und bei diesen nur, wenn er 50 000 DM übersteigt⁴⁰⁸. Bei Gebäuden darf ein Restwert nicht angesetzt werden⁴⁰⁹.

401 Vgl. z. B. *IDW WFA* 1/1981, WPg 1982, 45 (s. unten Rn 455) zur Nutzungsdauer von Wohngebäuden in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen.

402 Ebenso *Hofbauer* in BHR, § 253 Rn 124; vgl. auch seinen Hinweis, daß in diesem Fall die umgekehrte Maßgeblichkeit nicht zum Tragen kommt, d. h. § 254 HGB kann von Kapitalgesellschaften wegen § 279 II HGB nicht angewendet werden; vgl. weiterhin Rn 276.

403 Vgl. auch Abschn. 42 und 42a EStR (s. unten Rn 465 f.). Sie werden von der Finanzverwaltung nur bei entsprechender Bilanzierung in der Handelsbilanz anerkannt; vgl. *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. AfA, S. 44.

404 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 437; *Gail*, Stbjb. 1982/83, 285 (294).

405 Vgl. *Drenseck* in Schmidt, § 7 Anm. 13.

406 Vgl. *IDW NA* 1/1968, WPg 1968, 72 [72]; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 8; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 368 f.

407 BFH v. 7. 12. 1967 – GrS 1/67 – BStBl. II 1968, 268; teilweise eingeschränkt durch BFH v. 22. 7. 1981 – IV R 74/66 – BStBl. II 1971, 800; a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach* § 7 Anm. 155; aufgrund des Wortlauts von § 7 I S. 1 EStG sei der Ansatz eines Restwerts nicht zulässig.

408 Vgl. auch OFD Hannover v. 28. 1. 1981 – S 2172 – 3 StO 221 – StEK EStG § 7 Nr. 132.

409 Vgl. Abschn. 42 IV EStR (s. unten Rn 465), und *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 415.

- 231 **Erinnerungsposten** (1 DM) brauchen nicht für jeden Vermögensgegenstand, sondern nur für jeden Bilanzposten angesetzt zu werden, können aber wegen der besseren Überwachung des Bestands und der Abgänge für jedes Anlagegut empfehlenswert sein⁴¹⁰. Es ist aber auch zulässig, für einen Bilanzposten den Wert 0,00 DM anzugeben, wenn alle zugehörigen Anlagegüter entsprechend bewertet sind⁴¹¹.

e) Einzelfragen

- 232 **Abschreibungsbeginn:** Die Nutzung und damit die planmäßige Abschreibung beginnt grundsätzlich mit der Beendigung der Anschaffung bzw. Herstellung, d. h. im allgemeinen mit der Lieferung (ggf. unter Berücksichtigung angemessener Zeiten für das Versetzen in den betriebsbereiten Zustand) bzw. Fertigstellung⁴¹². Die Abschreibung muß ausnahmsweise früher einsetzen, wenn die Anschaffung oder Herstellung unterbrochen wird, ohne daß die Dauer der Unterbrechung abzusehen ist⁴¹³. Ausnahmsweise können (steuerlich) auch schon Anzahlungen und Teilerstellungskosten abgeschrieben werden, wenn dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist, z. B. § 7d V EStG⁴¹⁴. Auf die tatsächliche Ingebrauchnahme kommt es nicht an⁴¹⁵. Allerdings ist dieser Termin insofern bedeutungsvoll, als er den spätesten Abschreibungsbeginn kennzeichnet⁴¹⁶. Reserveanlagen sind mit dem Beginn der Betriebsbereitschaft abzuschreiben⁴¹⁷. Die Finanzverwaltung läßt aus Vereinfachungsgründen ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungs- bzw. Herstellungsdatum und der Ingebrauchnahme zu⁴¹⁸. Besteht eine Gesamtanlage, z. B. ein Kraftwerk, aus mehreren selbständigen Anlagegütern, die i. d. R. zu unterschiedlichen Zeitpunkten fertiggestellt werden, darf vereinfachend auch die Fertigstellung der Gesamtanlage für den Abschreibungsbeginn zugrunde gelegt werden; davon ausgenommen sind jedoch diejenigen Anlagegüter, die bereits betrieblich genutzt werden. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen so behandelt werden, als wären sie bereits zu Beginn des Geschäftsjahres ange-

410 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 154.

411 Vgl. *Wichmann*, BB 1988, 2345. Ein Strich „–“ wäre dagegen unzulässig. Entsprechend den üblichen Konventionen in der deskriptiven Statistik besagt dieser, daß keine entsprechenden Anlagegüter vorhanden sind.

412 Vgl. auch § 9a EStDV sowie Rn 119 und 127.

413 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 160.

414 Bezüglich der Anzahlungen oder Teilerstellungskosten auf geringwertige Wirtschaftsgüter vgl. OFD Frankfurt v. 26. 10. 1979 – S 2180 A – 16 – St II 20 – WPg 1980, 81.

415 Ebenso *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 71; a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 392; die i. d. R. keine Bedenken haben, mit der Abschreibung erst im Zeitpunkt der Ingebrauchnahme (= Nutzungsbeginn) zu beginnen.

416 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 123 und 160, dort auch abweichende Meinungen.

417 Vgl. z. B. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 10; *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 71.

418 Sie tendiert aber offensichtlich zur Ingebrauchnahme als dem zutreffenderen Abschreibungsbeginn; vgl. *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. AfA, S. 14; OFD Düsseldorf v. 31. 1. 1964 – S 2209 A – St 111 – DB 1964, 167.

fallen (Abschn. 43 VIII S. 3 ff./42a I S. 2 EStR; s. unten Rn 466 f.); diese Vereinfachungsregeln sind auch handelsrechtlich anwendbar.

Abschreibungen im Zugangsjahr: Grundsätzlich dürfen nur zeitanteilige Abschreibungen vorgenommen werden⁴¹⁹, wobei auf volle Monate aufgerundet werden kann. Bei abnutzbaren beweglichen Anlagegütern darf jedoch für Zugänge in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres vereinfachend die volle und für Zugänge in der zweiten Hälfte die halbe Jahresabschreibung verrechnet werden (Abschn. 43 VIII S. 3 ff. EStR, s. unten Rn 467). Handelsrechtlich wird diese Vereinfachung auch auf unbewegliche Anlagegüter ausgedehnt⁴²⁰. Im Fall des § 7 V EStG ist unabhängig vom genauen Abschreibungsbeginn die volle Jahresabschreibung zu verbuchen⁴²¹. 233

Abschreibungen im Abgangsjahr: Bis zum Abgangszeitpunkt (Rn 123, 119) sind zeitanteilige Abschreibungen vorzunehmen⁴²², wobei wie im Zugangsjahr (Rn 233) auf volle Monate aufgerundet werden darf. Die Vereinfachungsregel in Abschn. 43 VIII S. 3 ff. EStR (s. unten Rn 467) ist auf Abgänge nicht anwendbar; vgl. auch Abschn. 42 V S. 7 EStR (s. unten Rn 465)⁴²³. Allerdings kann bei einem geringfügigen jährlichen Abschreibungsbetrag handelsrechtlich auf die Verbuchung zeitanteiliger Abschreibungen verzichtet werden⁴²⁴. 234

Nachholungsverbot: Willkürlich unterlassene Abschreibungen dürfen steuerlich nicht nachgeholt werden. Willkür liegt vor, wenn der Stpfl. bewußt eine nach wirtschaftlichen Grundsätzen gebotene Abschreibung auf spätere Jahre verlagert, um dadurch für die Gesamtheit der Steuerabschnitte unberechtigt zu einer beachtlichen Steuerersparnis zu kommen⁴²⁵. Buchungstechnisch wird dies mit einer Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs erreicht. In dem ersten möglichen Geschäftsjahr wird der Buchwert der Vorjahresbilanz um die versäumte Abschreibung gekürzt. 235

War das Unterlassen auf andere als Steuerersparnisgründe zurückzuführen, z. B. weil eine zu kurz geschätzte Nutzungsdauer durch ein Aussetzen der Abschrei-

419 H. M., vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 393; Abschn. 43 VIII S. 1 EStR (s. unten Rn 467).

420 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 10; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 393.

421 Vgl. Abschn. 42 V S. 3 EStR (s. unten Rn 465); für Wahlrecht *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 490 m. w. N.; ebenso FG Köln v. 9. 10. 1985 (nrkr.) – EFG 1986, 240.

422 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 12; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 394; BFH v. 18. 8. 1977 – VIII R 93/74 – BStBl. II 1977, 835; Abschn. 43 VIII S. 2 EStR (s. unten Rn 467); kritisch bezüglich § 7 V EStG o. V. (Degressive Gebäudeabschreibung), DB 1982, 574.

423 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 168.

424 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 12; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 394 und § 275 Tz. 74; großzügiger *WP-Handbuch* 1985/86 I, 551: „i. d. R. ist es vertretbar, den Buchrestwert der letzten Jahresbilanz anzusetzen, bei größeren Objekten, bei denen die Jahresabschreibung ins Gewicht fällt, kann Ermittlung des fortgeschriebenen Buchwertes geboten sein“; *Budde/Förschle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 275 Rn 95.

425 Vgl. BFH v. 3. 7. 1956 – I 344/55 U – BStBl. III 1956, 250; BFH v. 3. 7. 1980 – IV R 31/77 – BStBl. II 1981, 255; Abschn. 15 I S. 8 und 43 IX S. 2 EStR (s. unten Rn 467).

bung (vgl. auch Rn 211) korrigiert werden sollte, so gilt das gleiche wie bei einer versehentlich unterlassenen Abschreibung⁴²⁶, d. h. der (zu hohe) Restbuchwert wird entsprechend der bei dem Anlagegut angewandten Abschreibungsmethode auf die noch verbleibende Restnutzungsdauer verteilt⁴²⁷. In bestimmten Fällen, z. B. § 7 d V S. 2 EStG, ist eine Nachholung auch ausdrücklich eingeräumt worden. Für die Handelsbilanz scheidet eine Durchbrechung des Bilanzsummenhangs aus. Unterlassene Abschreibungen sind unabhängig von ihrem Grund durch eine außerplanmäßige Abschreibung nachzuholen.

236 Eine **Änderung des Abschreibungsplans** ist handels- wie steuerrechtlich notwendig, wenn aufgrund neuerer Entwicklungen oder Erkenntnisse die Abweichungen vom ursprünglichen Plan wesentlich sind. Von Ausnahmen abgesehen wird der Restbuchwert nach dem neuen Abschreibungsplan auf die (ggf. neu festgelegte) Restnutzungsdauer verteilt. Die Korrektur wird (vereinfachend) im nächsten aufzustellenden Jahresabschluß vorgenommen⁴²⁸. Steuerlich müssen ggf. auch frühere Veranlagungen geändert werden (vgl. Abschn. 15 I EStR).

237 In erster Linie kommen eine Korrektur der Nutzungsdauer und/oder der Abschreibungsmethode in Betracht. War z. B. die Nutzungsdauer zu lang geschätzt worden, ist der Restbuchwert nach der bisherigen oder einer anderen Methode auf die kürzere Nutzungsdauer zu verteilen. Auch wenn der Restbuchwert wegen der zu geringen Abschreibungen in der Vergangenheit überhöht ist, geht er grundsätzlich als Ausgangswert in den neuen Abschreibungsplan ein. Seine Berichtigung auf den Betrag, der sich ergeben hätte, wenn die neue Nutzungsdauer bzw. Methode von Anfang an angewendet worden wäre, ist nicht zulässig⁴²⁹. Ein überhöhter Restbuchwert darf stets nur unter den Voraussetzungen des § 253 II S. 3 HGB / § 6 I Nr. 1 und 2 EStG (Rn 250 ff.) außerplanmäßig abgeschrieben werden⁴³⁰.

Nach den gleichen Grundsätzen ist zu verfahren, wenn – bei zutreffender Nutzungsdauerschätzung – die bisherige Abschreibungsmethode die vergangenen Jahre mit zu geringen Abschreibungen belastet hat. Waren die Abschreibungen in der Vergangenheit zu hoch, kann eine Planänderung ebenfalls in Betracht kommen. Sie ist nur dann erforderlich und zulässig, wenn die Beibehaltung des Planes ein völlig anderes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft geben würde⁴³¹. Zur Zulässigkeit von Zuschreibungen vgl. Rn 286.

238 Planänderungen ergeben sich weiterhin bei einem erlaubten Wechsel der Abschreibungsmethode (Rn 221), bei außerplanmäßigen Abschreibungen und (Mehr-)Abschreibungen nach §§ 253 IV, 254 HGB (Rn 250 ff.), bei Zuschreibungen

426 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 96 f., Abschn. 43 IX EStR (s. unten Rn 467).

427 Zur Ausnahme bei Gebäuden, wenn sich die tatsächliche Nutzungsdauer nicht verändert hat, vgl. BFH v. 3. 7. 1984 – IX R 45/84 – BStBl. II 1984, 709 (710); BFH v. 20. 1. 1987 – IX R 103/83 – BStBl. II 1987, 491; vgl. auch Rn 238.

428 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 267.

429 A. A. wohl *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 283.

430 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 377.

431 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 377; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, § 42 Rn 308; *Kropff* in *Gefßler/Hofermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 21.

gen (Rn 279 ff.) und bei nachträglichen Erhöhungen bzw. Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Rn 111, 187). Nach Abschn. 43 X S. 2 EStR (s. unten Rn 467) ist bei nachträglichem Herstellungsaufwand die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustandes des Anlageguts im Zeitpunkt der Beendigung der Herstellungsarbeiten neu zu schätzen. Soweit nach § 7 II EStG degressiv abgeschrieben wurde, bleibt der anzuwendende Abschreibungsprozentsatz jedoch unverändert (Abschn. 43 X S. 3 EStR). Gleiches gilt für die Gebäude-AfA nach § 7 IV, V EStG⁴³². Handelsrechtlich ist dies nur vertretbar, wenn die dadurch bewirkte Verlängerung des Abschreibungszeitraumes wirtschaftlich gerechtfertigt ist oder im Ermessensbereich für die Schätzung der Nutzungsdauer (Rn 224) liegt.

Geringwertige Vermögensgegenstände, die beweglich, abnutzbar und einer selbständigen Nutzung fähig sind, dürfen steuerlich im Zugangsjahr voll abgeschrieben werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, für das einzelne Anlagegut 800 DM nicht übersteigen (§ 6 II EStG; Abschn. 40 EStR, s. unten Rn 464)⁴³³. Auszugehen ist vom reinen Warenpreis; ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist oder nicht, spielt in diesem Fall keine Rolle (Abschn. 86 V EStR; s. unten Rn 468). Erfolgsneutral behandelte Zuschüsse sind ebenfalls abzusetzen (Abschn. 40 VII EStR; s. unten Rn 364). Die Bewertungsfreiheit gilt bereits für Anzahlungen oder Teilerstellungskosten⁴³⁴. Sie darf jedoch nicht in Anspruch genommen werden, wenn Rechtsmißbrauch angenommen werden kann oder Anlagegüter in einer solchen Menge angeschafft werden, daß mit ihrer Wiederveräußerung zu rechnen ist und sie damit zum Umlaufvermögen gehören⁴³⁵. Unschädlich ist jedoch, wenn die Vermögensgegenstände zum Zwecke der Vermietung angeschafft werden oder wenn sie das gesamte Anlagevermögen darstellen⁴³⁶. Zum Bestandsnachweis vgl. Rn 35 und 41 f.

§ 6 II EStG ist nach h. M. eine Vereinfachungsregelung und keine Sonderabschreibung (vgl. auch Abschn. 45 I S. 3 EStR)⁴³⁷. Das steuerliche Wahlrecht gilt deshalb auch handelsrechtlich. Eine Bindung an den jeweiligen steuerlichen Höchstwert besteht jedoch nicht⁴³⁸. Für die Handelsbilanz ist die 800-DM-Grenze nur ein Anhaltspunkt, was als geringwertig anzusehen ist. Aufgrund der zwischenzeitlichen Preis- und Wertentwicklung für Anlagegüter (die steuerliche 800-DM-Grenze gilt

239

432 Vgl. BFH v. 3. 7. 1984 – IX R 45/84 – BStBl. II 1984, 709 (710); BFH v. 20. 1. 1987 – IX R 103/83 – BStBl. II 1987, 491 (492).

433 Zur Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände im Wert bis zu 100 DM vgl. Rn 35. Das Abschreibungswahlrecht gilt auch für aus dem Privatvermögen eingelegte GWG; vgl. BFH v. 19. 1. 84 – IV R 224/80 – BStBl. II 1984, 312.

434 Vgl. OFD Frankfurt v. 26. 10. 1979 – S 2180 A – 16 – St II 20 – WPg 1980, 81.

435 Vgl. FG Münster v. 21. 11. 1978 – IX 4554/77 F (nrkr.) – EFG 1979, 170 (170); vgl. auch OFD Frankfurt v. 26. 10. 1979 – S 2180 A – 16 – St II 20 – WPg 1980, 81, kritisch *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 1255.

436 Vgl. BFH v. 1. 7. 1981 – I R 148/78 – BStBl. II 1982, 246 (247, 248).

437 Vgl. z. B. *Heigl*, DStR 1986, 627 (628 f.); BFH v. 19. 1. 84 – IV R 224/80 – BStBl. II 1984, 312 (313); a. A. *Wöhe* (Entscheidungsspielräume), 1987, 419 (431).

438 Vgl. *IDWNA* 2/1966, WPg 1966, 328 (s. unten Rn 453); *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 363.

seit dem Steueränderungsgesetz vom 16. 11. 1964, BStBl. I 1964, 553) wird man auch Anlagegüter bis zu 1 500 DM noch als geringwertig ansehen können⁴³⁹.

- 240 Die Begrenzung der Bewertungsfreiheit in der Steuerbilanz auf solche Vermögensgegenstände, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, soll Mißbräuche durch eine beliebige Zerlegung von Gegenständen in Teile erschweren. Ein Vermögensgegenstand ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn er nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Anlagegütern genutzt werden kann und diese Anlagegüter technisch aufeinander abgestimmt sind. Das gleiche gilt, wenn das Anlagegut aus seinem bisherigen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann (§ 6 II S. 2 und § 3 EStG). Im konkreten Fall ist die Abgrenzung sehr umstritten. Wegen seiner Unbestimmtheit hat das Merkmal der selbständigen Nutzungsfähigkeit zu vielen Streitfällen geführt⁴⁴⁰.

- 241–249 Frei.

2. Wertbedingte außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB

- 250 **Begriff:** Bei nicht abnutzbaren Anlagegütern ist jede wertbedingte Abschreibung außerplanmäßig. Bei abnutzbaren Anlagegütern liegt eine außerplanmäßige Abschreibung nur dann vor, wenn sie wertbedingt ist und weder im ursprünglichen noch in einem geänderten Abschreibungsplan berücksichtigt worden ist. Die (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB (Rn 260 ff.) sowie nach § 254 HGB (Rn 270 ff.) sind keine außerplanmäßigen Abschreibungen im Sinne des Gesetzes⁴⁴¹, sondern Abschreibungen sui generis. Für die Abschreibungen nach § 254 HGB scheint sich entsprechend der Paragraphenüberschrift der Begriff „steuerrechtliche Abschreibungen“ allgemein durchzusetzen. Für die Abschreibungen nach § 253 IV HGB fehlt es dagegen noch an einer einheitlichen Kurzbezeichnung.
- 251 **Zweck, Voraussetzungen:** Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB führen zu einem dem Niederstwertprinzip entsprechenden Wertansatz. Bei abnutzbaren Anlagegütern korrigieren sie die planmäßigen Abschreibungen, wenn diese der tatsächlichen Wertminderung nicht ausreichend Rechnung tragen. Bei nicht abnutzbaren Anlagegütern sind sie die einzige Möglichkeit, um Wertminderungen zu berücksichtigen. Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB dürfen bzw. müssen vorgenommen werden (zum Wahlrecht vgl. Rn 257), wenn der Restbuchwert eines Anlageguts am Abschlußstichtag ohne die außerplanmäßige Abschreibung, bei abnutzbaren Anlagegütern aber nach Vornahme planmäßiger Abschreibungen für das betreffende Geschäftsjahr, höher wäre als der zu diesem Zeitpunkt beizulegende Wert. Auf die Ursache der Wertminderung kommt es grundsätzlich nicht an, d. h. auch vorsätzliche oder selbstverschuldete Wertminderungen können Anlaß für eine außerplanmäßige Ab-

439 Für eine Anhebung auf 1 800 DM vgl. *Heigl*, DStR 1986, 627 (633).

440 Vgl. die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 1262–1300; zur Abgrenzung vgl. weiterhin Abschn. 40 EStR (s. unten Rn 464) sowie *Kottke* (Sofortabschreibung), 1986, insbes. 33 ff.

441 Vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 10.

schreibung sein⁴⁴². Die nachhaltig mangelnde Rentabilität des Gesamtunternehmens reicht als Ursache aber nicht aus; diese führt nur dann zu außerplanmäßigen Abschreibungen, wenn die unzureichende Ertragslage zumindest mittelbar anlagebedingt ist, d. h. (z. B.) auf Überkapazitäten, Veralterung der Anlagen, Zwang zu technisch und wirtschaftlich obsoleten Produktionsverfahren und ähnliche Ursachen zurückzuführen ist⁴⁴³. Andererseits wird eine außerplanmäßige Abschreibung, sofern der beizulegende Wert für das betreffende Anlagegut unter dem Restbuchwert liegt, nicht durch eine gute Ertragslage des Unternehmens ausgeschlossen⁴⁴⁴. Zur außerplanmäßigen Abschreibung bei unterlassenen Instandhaltungen vgl. Rn 328. Zur Beibehaltung niedrigerer Wertansätze, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind, vgl. Rn 278 ff.

Der am Abschlußstichtag **beizulegende Wert** ist gesetzlich nicht definiert; er ist nach h. M. kein selbständiger Wertbegriff⁴⁴⁵. Vielmehr ist der für § 253 II S. 3 HGB maßgebliche Wertbegriff aus dem Sinn und Zweck außerplanmäßiger Abschreibungen (Verhinderung eines zu hohen Wertansatzes) zu ermitteln, wobei die besonderen Umstände und die Art des Anlageguts zu berücksichtigen sind. Als Hilfswerte kommen in erster Linie der Ertragswert sowie die Substanzwerte Wiederbeschaffungswert und Veräußerungswert in Betracht⁴⁴⁶. 252

Der **Ertragswert** entspricht zwar am besten dem Sinn und Zweck der Vorschrift⁴⁴⁷. Er ist oft aber nur schwer feststellbar. Einen größeren Anwendungsbereich hat er vor allem in Form einer Kostenvergleichsrechnung. Bei Anlagegütern, die als solche nicht wieder zu beschaffen sind, kann der beizulegende Wert häufig nur aus dem Ertragswert abgeleitet werden⁴⁴⁸. 253

Der **Wiederbeschaffungswert** (bei selbst erstellten Anlagegütern auch Reproduktionskostenwert) ist der praktisch bedeutsamste Hilfswert. Er entspricht dem Börsen- oder Marktpreis, sofern ein solcher feststellbar ist. Er begrenzt den beizulegenden Wert – auch steuerlich – nach oben. Grundsätzlich ist der Wiederbeschaffungszeitwert maßgeblich bzw., wenn dieser nicht feststellbar ist, der Wiederbe- 254

442 Vgl. z. B. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 287; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 410.

443 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 420 ff. Zum Einfluß einer schlechten Ertragslage des Unternehmens auf die Bewertung einzelner Anlagegüter vgl. auch *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Abschreibungen, S. 5; OFD Frankfurt v. 2. 3. 1982 – S 3224 – A – 17 – St IV 50 – WPg 1982, 229 mit 2 weiteren Nachweisen zur Rspr.; vgl. auch die Rspr. zum negativen Geschäftswert bei *Richter* (Hdj), Abt. II/9), 1990.

444 Vgl. dazu aber *Strobl*, JbFSt 1984/85, 309 (313 ff.) mit Nachweisen zur restriktiven BFH-Rspr.; vgl. ferner BFH v. 17. 9. 1987 – III R 201–202/84 – BStBl. II 1988, 488: Teilwertabschreibung aufgrund einer Fehlmaßnahme ist unabhängig von der Ertragslage.

445 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 408 f. m. w. N.; *Hofbauer* in BHR, § 253 Rn 141 f.; vgl. auch § 40 II HGB a. F.

446 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 409.

447 Vgl. *Kropff* in *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 154 Rn 26. A. A. die Rspr. zum Teilwert, vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 610; kritisch *Reichel*, StB, 1981, 1.

448 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 418.

schaffungsneuwert, wobei dann der Zustand des gebrauchten Anlageguts zu berücksichtigen ist⁴⁴⁹.

- 255 **Der Veräußerungswert** (Verkaufserlös nach Preisnachlässen abzüglich noch entstehender Aufwendungen, vor allem für Ausbau und Abbruch) ist nur ausnahmsweise von Bedeutung, z. B. für Anlagen, deren baldige Veräußerung geplant ist bzw. die auf Dauer stillgelegt werden, und allgemein, wenn die Going-Concern-Prämisse nicht mehr erfüllt ist (Rn 154). Er begrenzt den beizulegenden Wert grundsätzlich nach unten⁴⁵⁰. In bestimmten Fällen kann er aber auch unterschritten werden, wie bei fehlender Rentabilität des einzelnen Anlageguts (z. B. bei zur Vermietung bestimmten Anlagegütern, die sich schlecht vermieten lassen oder nachhaltig niedrige Mieterträge erzielen)⁴⁵¹ oder bei fehlender anlagenbedingter Rentabilität des Gesamtunternehmens. Im letzteren Fall sind außerplanmäßige Abschreibungen ggf. in dem Umfang vorzunehmen, um zu vermeiden, daß sich aus der Verrechnung planmäßiger Abschreibungen auf den Restwert ein Jahresfehlbetrag ergibt⁴⁵².
- 256 Dem steuerlichen **Teilwert** kommt handelsrechtlich keine selbständige Bedeutung für die Ermittlung des beizulegenden Wertes zu⁴⁵³. Er liefert aber „wertvolle Anhaltspunkte“⁴⁵⁴ für seine Auslegung. Er entspricht weitgehend dem beizulegenden Wert, wenn man nicht auf die gesetzliche Definition des Teilwerts in § 6 I Nr. 1 EStG abstellt, sondern von seiner Konkretisierung durch die steuerliche Rspr. ausgeht⁴⁵⁵. Gleiches gilt für den **Wert, der sich bei AfaA ergibt** (§ 7 I S. 5 EStG)⁴⁵⁶.
- 257 **Wahlrecht und Pflicht / Rechtsformbesonderheiten:** Bei einer voraussichtlich **vorübergehenden** Wertminderung können Nicht-Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) wählen, ob sie den Buchwert des vorausgegangenen Geschäftsjahres (bei abnutzbaren Anlagegütern vermindert um planmäßige Abschreibungen) fortführen oder ihn außerplanmäßig auf den beizulegenden Wert abschreiben wollen⁴⁵⁷. Kapitalgesellschaften ist in diesem Fall eine außer-

449 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 412.

450 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 417.

451 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 418; Döllerer, StbJb. 1977/78, 129 (133).

452 Vgl. Döllerer, StbJb. 1977/78, 129 (132 f.); ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 421.

453 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 30; vgl. auch die Hinweise von Schulze-Osterloh, FR 1986, 545 (549), auf die konzeptionellen Unterschiede zwischen Teilwert und beizulegendem Wert.

454 ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 424. Dies gilt sowohl für die zum Teilwert ergangene Rspr. als auch für das umfangreiche Schrifttum. Vgl. auch ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 34 ff.

455 Vgl. Wöhe (Bilanzierung), 1987, 480 f.

456 Zu den praktisch geringen Unterschieden zwischen Teilwertabschreibung und AfaA vgl. die Gegenüberstellung bei Wöhe (Bilanzierung), 1987, 483 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 215.

457 Im Schrifttum wird auch der Ansatz eines Zwischenwertes bzw. eine Verteilung der Wertminderung über mehrere Jahre als zulässig angesehen; dafür wohl Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 32; befürwortend auch Siegel in Beck HdR, B 165, Rn 26; vgl. auch die Voraufgabe, Rn 144. Im Hinblick auf den Wortlaut von § 253 II S. 3 HGB und den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit erscheint diese Handhabung

planmäßige Abschreibung von Sachanlagen untersagt (§ 279 I S. 2 HGB)⁴⁵⁸. Steuerlich gilt das Wahlrecht für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen⁴⁵⁹. Die Abmilderung des Niederstwertprinzips bei nur vorübergehenden Wertminderungen läßt sich allein mit Vereinfachungsgesichtspunkten rechtfertigen. Dadurch sollen häufige Berichtigungen des Abschreibungsplans bei nur kurzfristigen Unterschreitungen der planmäßigen Buchwerte vermieden werden. Der Begriff „vorübergehend“ ist jedoch restriktiv zu interpretieren. Im Zweifel ist aus Vorsichtsgründen eine dauernde Wertminderung anzunehmen⁴⁶⁰.

Eine voraussichtlich **dauernde** Wertminderung muß dagegen von allen bilanzierungspflichtigen Unternehmen in dem Jahr, in dem sie festgestellt worden ist, in voller Höhe berücksichtigt werden. Die Verpflichtung dazu besteht in Handels- und Steuerbilanz in gleicher Weise. Sie besteht unter Umständen sogar schon vor Fertigstellung des Vermögensgegenstandes, wie z. B. bei erkannten Mängeln, die zu überhöhten Anschaffungs- oder Herstellungskosten geführt haben (Rn 110)⁴⁶¹. Kapitalgesellschaften müssen diese außerplanmäßigen Abschreibungen gesondert in der GuV oder im Anhang ausweisen (§ 277 III S. 1 HGB; Rn 345). 258

Eine Wertminderung wird als „dauernd“ angesehen werden müssen, wenn der beizulegende Wert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unter dem Buchwert gemäß Abschreibungsplan liegen wird⁴⁶². Die folgenden konkreteren Regeln berücksichtigen neben der Zeitdauer auch die Höhe der Wertminderung und ihre Gründe⁴⁶³: 259

- Die Grenze zwischen „vorübergehend“ und „dauernd“ liegt etwa bei der Hälfte der Restnutzungsdauer, jedoch sind im allgemeinen weniger als drei Jahre nicht und mehr als fünf Jahre stets erheblich.
- Je mehr sich Buchwert und beizulegender Wert im Verhältnis zum Gesamtwert des Anlageguts unterscheiden, desto kürzer muß der Zeitraum angesetzt werden.
- Erhebliche Wertminderungen aus besonderem Anlaß, z. B. Beschädigungen infolge höherer Gewalt, sind regelmäßig dauernde Wertminderungen.

nunmehr zweifelhaft. Im Ergebnis ist der Ansatz eines Zwischenwertes aber ggf. nach § 253 IV HGB, in jedem Fall aber nach § 254 HGB möglich, weil ein Zwischenwert steuerlich zulässig ist, wenn ein Wahlrecht, aber keine Pflicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts besteht; vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 561.

458 *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 295, halten diesen Ausschluß in der Praxis für nahezu bedeutungslos, da bei Sachanlagen eine vorübergehende Wertminderung selten sein wird, „meist ist sie endgültig“.

459 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 561 und 767 sowie § 7 Anm. 230.

460 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 295; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 430.

461 A. A. wohl FG Rheinland-Pfalz v. 15. 12. 1982 – I K 155/82 (rkr.) – EFG 1983, 492, das für eine AfaA wegen Baumängeln die Fertigstellung des Gebäudes voraussetzt.

462 Vgl. Ausschlußbericht zu § 154 AktG a. F. = *Kropff* (Aktiengesetz), 1965, 245. Nach *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 561, liegt ein GoB vor.

463 Nach *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 35.

Bei nichtabnutzbaren Anlagegütern muß eine dauernde Wertminderung grundsätzlich eher angenommen werden. Durch die fehlende planmäßige Abschreibung korrigiert sich ein möglicher Bewertungsfehler nicht automatisch⁴⁶⁴.

3. (Mehr-)Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ nach § 253 IV HGB

- 260 **Zweck:** § 253 IV HGB läßt weitere Abschreibungen „im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ zu, und zwar über die außerplanmäßigen Abschreibungen zur Erfassung vorübergehender oder dauernder Wertminderungen gemäß § 253 II S. 3 HGB hinaus. Damit werden beachtliche Möglichkeiten zur Bildung stiller Rücklagen und zur stillen Auflösung dieser Rücklagen eröffnet; auf die Festlegung einer Wertuntergrenze wird verzichtet. Es war erklärte gesetzgeberische Absicht, den Unternehmen, auf die die 4. EG-Richtlinie nicht angewendet werden muß, die stillen Rücklagen im gleichen Umfang wie bisher zu ermöglichen⁴⁶⁵. Zur Kritik vgl. Rn 269.
- 261 **Rechtsformbesonderheiten:** Das Wahlrecht zu diesen (Mehr-)Abschreibungen haben nur Nicht-Kapitalgesellschaften. Es gilt weiterhin für Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 5 I S. 2 PublG)⁴⁶⁶. Die Anwendung von § 253 IV HGB kann bei Personengesellschaften durch Gesellschaftsvertrag eingeschränkt sein. Weitere Einschränkungen, insbesondere bezüglich des Umfangs dieser nicht wertbedingten (Mehr-)Abschreibungen, können sich aus der Treuepflicht der geschäftsführenden Gesellschafter gegenüber den Mitgesellschaftern ergeben⁴⁶⁷. Kapitalgesellschaften dürfen § 253 IV HGB nicht anwenden (§ 279 I S. 1 HGB).
- 262 **Steuerlich** werden Abschreibungen gemäß § 253 IV HGB nicht anerkannt⁴⁶⁸; sie würden auf eine leichtfertige Steuerverkürzung oder eine Steuerhinterziehung (§§ 378, 370 AO) hinauslaufen⁴⁶⁹, wenn nicht gleichzeitig steuerrechtliche Vorschriften den niedrigeren Wertansatz zulassen.

464 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 432.

465 Vgl. BTDrs 10/4268, S. 100.

466 Gemäß § 6 I S. 2 PublG hat der Abschlußprüfer einen Bestätigungsvermerk nach § 322 I HGB zu erteilen. Der Abschlußprüfer hätte also (u. a.) zu bestätigen, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Da § 253 IV HGB mit dieser Zielsetzung nicht zu vereinbaren ist (vgl. auch Rn 269), fordert *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 403 (420 f.), – m. E. zu Recht – eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks, wenn von dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird.

467 Vgl. *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (151 f. und 154); ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 527 und 533.

468 Vgl. z. B. *Schneeloch*, DStR 1988, 759 (759); *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (154). A. A. (bzw. mißverständlich) *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 661, die die (Mehr-)Abschreibung nach § 253 IV HGB „ausnahmsweise“ als steuerlich zulässig ansehen, in ihrer Begründung dann aber auf die nur steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen gemäß § 254 HGB verweisen. A. A. auch *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 185, der sich m. E. zu Unrecht u. a. auf *Schneeloch* beruft.

469 Vgl. *Stegel* in Beck HdR, B 165, Rn 48.

Verhältnis zu den außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB und den planmäßigen Abschreibungen nach § 253 II S. 1 HGB: Die (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB erfolgen aus Gründen, die nach § 253 II S. 3 HGB nicht berücksichtigt werden dürfen. In gleicher Weise können Gründe, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 II S. 3 HGB berechtigen oder verpflichten, keine Abschreibung nach § 253 IV HGB begründen⁴⁷⁰. Im Einzelfall mag eine klare Abgrenzung schwierig sein⁴⁷¹. Trotzdem muß sie im Hinblick auf die Zuschreibungsmöglichkeiten (Rn 279) angestrebt werden. Aus dem gleichen Grunde ist m. E. die Aussage mehr als mißverständlich, daß die (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB „sowohl als planmäßige als auch als außerplanmäßige Abschreibung gebildet werden“ können⁴⁷². Die Höhe von Zuschreibungen ist durch die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bei abnutzbaren Anlagegütern vermindert um zwischenzeitliche planmäßige Abschreibungen, begrenzt (Rn 284). Deshalb müssen die planmäßigen Abschreibungen eindeutig festliegen. Dies gilt auch für den Fall, daß die (Mehr-)Abschreibungen durch eine Verkürzung der Nutzungsdauer ermittelt werden. Wird diese Form der Zuordnung der (Mehr-)Abschreibungen gewählt (Rn 266), müssen im Abschreibungsplan sowohl die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als auch die gemäß § 253 IV HGB festgelegte (kürzere) Nutzungsdauer festgehalten werden.

Verhältnis zu den steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen nach § 254 HGB: Soweit steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entsprechen, stellen sie (Mehr-)Abschreibungen i. S. d. § 253 IV HGB dar. Steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen liegen deshalb nur dann vor, wenn sie im Einzelfall über den Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung hinausgehen⁴⁷³. Erforderlich ist die Abgrenzung zwischen § 253 IV HGB und § 254 HGB bei Genossenschaften wegen der Anhangangaben nach § 284 I Nr. 1 und 3 HGB sowie bei den dem PublG unterliegenden Unternehmen, die gemäß § 5 II PublG zu einem Anhang verpflichtet sind, wegen der Anhangangaben nach § 284 I Nr. 1 und 3 HGB sowie § 285 Nr. 5 HGB. Für Einzelkaufleute und Personengesellschaften hat die Abgrenzung keine bilanzrechtliche Bedeutung, weil diese keinen Anhang erstellen müssen. Eine entsprechende Abgrenzung kann bei ihnen jedoch gesellschaftsrechtlich erforderlich sein, wenn der Gesellschaftsvertrag die Kompetenzen zu diesen Abschreibungen unterschiedlich regelt⁴⁷⁴.

Voraussetzungen: § 253 IV HGB läßt eine Unterbewertung lediglich durch Abschreibungen zu. Die Abschreibungen sind buchmäßig zu erfassen. Es ist deshalb unzulässig, stille Rücklagen dadurch zu bilden, daß aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände nicht angesetzt⁴⁷⁵ oder die mindestens anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁴⁷⁶ unterschritten oder Passiva überbe-

470 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 653 und 656.

471 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 656.

472 So *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 660; ähnlich *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 151.

473 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 5; *Hofbauer* in *BfR*, § 254 Rn 13.

474 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 658.

475 Das gilt auch für das Umlaufvermögen; mißverständlich *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 526.

476 Mißverständlich *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 152.

wertet⁴⁷⁷ werden⁴⁷⁸. (Mehr-)Abschreibungen gemäß § 253 IV HGB sind zulässig, wenn diese auf „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ basieren. Weitere Voraussetzungen werden nicht gemacht. Lediglich willkürliche Rücklagen werden somit ausgeschlossen⁴⁷⁹. Die (Mehr-)Abschreibungen sind nicht willkürlich, wenn sie sachlich begründbar sind, d. h. auf objektiven, in den tatsächlichen Verhältnissen liegenden Gründen beruhen, ein Dritter die Gründe nachvollziehen kann⁴⁸⁰ und sie geeignet sind, die mit der stillen Rücklagenbildung verfolgten Zwecke zu verwirklichen⁴⁸¹. Als sachliche Gründe werden im Schrifttum u. a. anerkannt: allgemeines Unternehmerrisiko, politisches Länderrisiko, geplante Investitionen, Kompensation von Scheingewinnen, Verstetigung des Gewinnausweises, Abfindungszahlungen an ausscheidende Gesellschafter, Erbschaftssteuerzahlungen⁴⁸². Wie die Beispiele zeigen, brauchen die Gründe nicht in dem konkreten Anlegut angelegt zu sein⁴⁸³. Die Beispiele zeigen weiterhin, daß die Vorschrift stille Rücklagen in „nahezu jeder Höhe“ zuläßt⁴⁸⁴ und es lediglich auf eine geschickte Formulierung der Begründung ankommt⁴⁸⁵. Das Wahlrecht kann in jedem Geschäftsjahr neu ausgeübt werden. Das Stetigkeitsgebot gilt nach weit verbreiteter Ansicht für diese (Mehr-)Abschreibungen nicht (Rn 165)⁴⁸⁶. Zur Beibehaltung niedrigerer Wertansätze, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind, vgl. Rn 278, 289.

- 266 **Zuordnung der Abschreibungen:** Die (Mehr-)Abschreibungen sind in der Weise zuzuordnen, daß der mit ihrer Vornahme angestrebte Zweck erreicht wird. In Betracht kommen insbesondere
- eine Verkürzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,

477 A. A. bezüglich Rückstellungen *Selchert*, DStR 1986, 283 (288); dagegen *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (153).

478 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 525 f.

479 So ausdrücklich BTDrS 10/4268, S. 100.

480 Dies setzt entsprechende Nachweise im Rahmen der Abschlußunterlagen voraus.

481 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 531; *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (150 f.).

482 Vgl. *Selchert*, DStR 1986, 283 (285 ff.); *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (151); *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 656 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 529 f.; *Schneeloch*, DStR 1988, 759 (760).

483 Nach der überwiegenden Meinung im Schrifttum gilt § 253 IV HGB als Spezialvorschrift, die dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 I Nr. 3 HGB; Rn 155 ff.) vorgeht, bzw. als begründete Ausnahme gemäß § 252 II HGB; vgl. z. B. *Selchert*, DStZ 1986, 283 (286); *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 653; a. A. *Großfeld*, NJW 1986, 955 (958).

484 *Forster*, BB 1983, 32 (34 f.); a. A. wohl *Baumbach/Duden/Hopt*, § 253 Anm. 5C: durch § 253 IV HGB wird die Bildung stiller Rücklagen „erheblich eingeschränkt“. Kritisch gegenüber der gesetzlichen Regelung u. a. *Schneeloch*, DStR 1988, 759; *Siegel* in Beck HdR, B 165, Rn 39 ff.; *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 403 (415 ff.); befürwortend *Schöne*, StBp. 1989, 169.

485 Zu den Schwierigkeiten, das „vernünftige kaufmännische Ermessen“ bzw. den Begriff der „willkürlichen“ stillen Rücklagen „vernünftig“ auszulegen, vgl. auch *Westermann*, HURB 1986, 351.

486 Vgl. z. B. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 653; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 534.

- unterschiedlich hohe Kürzungen der Restbuchwerte einzelner ausgewählter Vermögensgegenstände,
- eine anteilige prozentuale Kürzung der Restbuchwerte bei sämtlichen bzw. einer Gruppe von Vermögensgegenständen sowie
- ein pauschaler Abzug bei einzelnen Bilanzposten⁴⁸⁷.

Soweit die Gründe in dem einzelnen Anlagegut angelegt sind, empfiehlt sich eine entsprechende Abschreibung dieser Anlagegüter. Soweit die Gründe unternehmensbezogen sind, kommt vor allem ein pauschaler Abzug zu einzelnen Bilanzposten in Betracht. Diese Methode hat den Vorteil der größeren Klarheit. Allerdings muß dann festgelegt werden, wie dieser pauschale Abzug in den folgenden Geschäftsjahren aufgelöst wird. Eine automatische Auflösung der stillen Rücklagen in Form von Minderabschreibungen oder bei Veräußerung, die bei einer Zuordnung zu dem einzelnen Vermögensgegenstand gewährleistet ist, ist dann nämlich nicht gegeben.

Nachweisverpflichtung: Die Gründe, die zu einer Mehrabschreibung nach § 253 IV HGB geführt haben, sind nur dann für einen Dritten nachvollziehbar (Rn 265), wenn sie in den Abschlußunterlagen des betreffenden Geschäftsjahres ausreichend dokumentiert werden. Zur Notwendigkeit einer solchen Dokumentation im Hinblick auf Zuschreibungen bei Wegfall der Gründe für diese (Mehr-)Abschreibungen vgl. Rn 282. Weiterhin muß der Bilanzierende durch entsprechende Buchungen (zum pauschalen Abzug vgl. Rn 266) oder geeignete Aufzeichnungen sicherstellen, daß „er den Überblick über die Entwicklung und den Stand der stillen Reserven behält“. Denn: „Eine Selbsttäuschung des Kaufmanns über seine eigene Vermögens- und Ertragslage ist weder mit dem Unternehmensinteresse, noch mit der Vernunft vereinbar“⁴⁸⁸.“ Ergänzend vgl. Rn 6. 267

Anhangangaben: Aus dem Jahresabschluß von Nicht-Kapitalgesellschaften sind die (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB nicht ersichtlich; eine Verpflichtung zum gesonderten Ausweis (analog § 277 I S. 1 HGB) besteht nicht⁴⁸⁹. Lediglich Genossenschaften sowie die dem PubliG unterliegenden Unternehmen, die nach § 5 II PubliG einen Anhang aufstellen müssen, müssen im Rahmen der Erläuterungen gemäß § 284 II Nr. 1 und 2 HGB über diese (Mehr-)Abschreibungen informieren. 268

487 Vgl. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 659; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 534 ff.; vgl. auch *Selchert*, DStZ 1986, 283 (287 f., Zitat S. 288), der die Willkürfreiheit der Aufteilung betont und eine Kürzung bei den Vermögensgegenständen präferiert, die zu dem „maximalen Dispositionsspielraum für die Auflösung der stillen Reserven“ führt.

488 *Schulze zur Wiesch*, WPg 1987, 149 (151). Auch *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 542, verweisen auf die GoB (§ 238 I HGB) und die Notwendigkeit, durch Vorkehrungen im Rechnungswesen sicherzustellen, daß die Bildung und Auflösung stiller Rücklagen betragsmäßig – zumindest bezogen auf den einzelnen Bilanzposten – erfaßt wird.

489 Vgl. aber *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 541, die entsprechende Angaben zum Jahresabschluß, z. B. in Form von Fußnoten, für geboten halten, um die Vermittlung falscher Vorstellungen über die Ertragslage zu vermeiden; ebenso *Baumbach/Duden/Hopt*, § 253 Anm. 5C. Vgl. auch den Hinweis von *Schulze-Osterlöh*, ZHR 1986, 403 (421 f.), auf die Auskunftrechte der Kommanditisten und anderen Gesellschafter gegenüber den geschäftsführenden Gesellschaftern.

- 269 **Kritik:** Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, daß diese bereits im Gesetzgebungsverfahren und auch im Schrifttum sehr umstrittene Vorschrift voraussichtlich nur eine geringe praktische Bedeutung haben wird⁴⁹⁰. Diese Prognose vermag die Bedenken gegen diese Vorschrift jedoch nicht abzumildern. Dafür sind die Manipulationsspielräume, wie die beiden Beispiele von *Schneeloch* nur zu deutlich illustrieren⁴⁹¹, zu beachtlich und die Gefahren der Selbsttäuschung zu real, weil entweder die erforderlichen Aufzeichnungen über die Entwicklung und den Stand der stillen Rücklagen nicht geführt oder die Einflüsse auf die Ertragslage nicht richtig interpretiert werden. In jedem Fall stellt sich die Frage, wenn die praktische Relevanz dieser Vorschrift schon gering sein wird, warum der Gesetzgeber diese Form der Unterbewertung eingeräumt hat.

4. Steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen nach § 254 HGB

- 270 **Zweck:** Über die Abschreibungen nach § 253 II und IV HGB hinaus dürfen weitere Abschreibungen vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (§ 254 HGB). Ohne diese Vorschrift bestünde wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die Gefahr, daß handelsrechtliche Bewertungsvorschriften die Ausnutzung steuerlicher Vergünstigungen verhindern würden⁴⁹². Die Vorschrift dient weiterhin dem Ziel der steuerneutralen Umsetzung der 4. EG-Richtlinie (Rn 1). Mit ihr soll eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz („Einheitsbilanz“) ermöglicht werden⁴⁹³. Bezüglich der (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB dient § 254 HGB schließlich auch der Klarstellung (vgl. auch Rn 264). Nach dem Ausschlußbericht soll Zweifeln vorgebeugt werden, „ob die Berücksichtigung von Abschreibungen nach Steuerrecht und die daraus folgenden zum Teil erheblichen Unterbewertungen ‚vernünftiger kaufmännischer Beurteilung‘ entsprechen“⁴⁹⁴.

Die Inanspruchnahme steuerrechtlicher (Mehr-)Abschreibungen führt zu handelsrechtlich nicht begründbaren Unterbewertungen und verfälscht damit die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses⁴⁹⁵. Trotzdem unterliegt der Ansatz niedrigerer Wertansätze aufgrund steuerlicher Vorschriften handelsrechtlich keinen Einschränkungen. Einschränkungen lassen sich auch nicht aus dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Rn 163 ff)⁴⁹⁶ und auch nicht aus

490 Vgl. z. B. Nordmeyer in Beck Hdr, B 212 Rn 185; Döring in Küting/Weber, § 253 Rn 154; sowie Schneeloch, DStR 1988, 759 (759) mit Hinweis auf die Umfrageergebnisse von Woltmann, WPg 1985, 245 (251), über die Häufigkeit von Einheitsbilanzen.

491 Vgl. Schneeloch, DStR 1988, 759 (760 f.).

492 So bereits die Begr. zum AktG a. F. = Kropff (Aktiengesetz), 1965, 245.

493 Vgl. BTDrs 10/317, S. 90.

494 BTDrs 10/4268, S. 101.

495 Zur vielfältigen Kritik an dieser – nicht neuen – Verfälschung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses vgl. bereits (z. B.) Karsten, BB 1967, 425; Richter (Sicherung), 1975, 51. Zur Offenlegung der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen durch indirekte Abschreibungen und Anhangangaben vgl. Rn 135 ff. und 373 ff.

496 Vgl. BTDrs. 10/4268, S. 100; Eckes, BB 1985, 1435 (1441); Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 278.

den Generalnormen § 243 HGB bzw. § 264 II HGB (für Kapitalgesellschaften) herleiten⁴⁹⁷.

Rechtsformbesonderheiten: § 254 HGB gilt uneingeschränkt nur für Nicht-Kapitalgesellschaften, für Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) sowie für die dem PublG unterliegenden Unternehmen (§ 5 I S. 2 HGB). Für Kapitalgesellschaften wird § 254 HGB durch § 279 II HGB eingeschränkt. Entsprechend Art. 35 I d und Art. 39 I e der 4. EG-Richtlinie dürfen Kapitalgesellschaften die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen in der Handelsbilanz nur insoweit ansetzen, als ein Fall der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit vorliegt, d. h. das Steuerrecht die Anerkennung einer Abschreibung von ihrer Vornahme in der Handelsbilanz abhängig macht (Rn 276). 271

Voraussetzungen / Verhältnis zum früheren Recht: Für die Inanspruchnahme steuerrechtlicher (Mehr-)Abschreibungen wird vorausgesetzt, daß der niedrigere Wertansatz steuerlich zulässig ist, zumindest daß erst zu nehmende, objektive Gründe für die Zulässigkeit vorliegen, und daß das Unternehmen auch ernsthaft beabsichtigt, die nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung in der regelmäßig erst (viel) später erstellten Steuererklärung tatsächlich anzusetzen⁴⁹⁸. 272

§ 254 HGB entspricht §§ 154 II S. 1 Nr. 2, 155 III Nr. 2 AktG a. F. Der Wortlaut wurde jedoch geändert: statt „für zulässig gehaltene“ Werte dürfen nur noch „zulässige“ Werte angesetzt werden, was den Bewertungsspielraum einschränkt. Denn: „Fehlende Kenntnisse im Steuerrecht rechtfertigen keine Unterbewertung“⁴⁹⁹. Dies gilt auch für lediglich irrtümlich für zulässig gehaltene steuerrechtliche Abschreibungen⁵⁰⁰ mit der Folge, daß in dem Geschäftsjahr, in dem der Irrtum festgestellt wird, der Bilanzwert berichtigt werden muß⁵⁰¹. Der niedrigere Wertansatz darf handelsrechtlich also nicht beibehalten werden, wenn der Wertansatz sich als steuerrechtlich unzulässig herausstellt. „Ein Beibehaltungswahlrecht gemäß § 253 Abs. 5 setzt nämlich voraus, daß ein Abschreibungsgrund zunächst tatsächlich besteht und dann wieder entfällt (vgl. Wortlaut ‚nicht mehr‘). Bestand zu keiner Zeit ein Abschreibungsgrund, so kann er auch nicht entfallen⁵⁰².“ Diese Aussage gilt – wegen des vergleichbaren Wortlauts und Regelungs-

497 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 2.

498 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 14.

499 Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 265.

500 So ausdrücklich Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 254 Rn 6.

501 Vgl. Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 254 Rn 6 sowie § 253 Rn 265; Schulze-Osterloh, ZHR, 403 (420); a. A. ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 9; Hofbauer in BHR, § 254 Rn 7; Baumbach/Duden/Hopt, § 254 Anm. 1.

502 Pankow/Lienau in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 274. Vgl. aber auch die Hinweise von Schulze-Osterloh, ZHR, 403 (420), und Hofbauer in BHR, § 254 Rn 8: Für Nicht-Kapitalgesellschaften entschärft sich dieses Problem im Hinblick auf § 253 IV HGB. In den meisten Fällen steuerrechtlich zulässiger niedrigerer Wertansätze dürfte nämlich bereits ein Fall des § 253 IV HGB vorliegen, so daß § 254 HGB nicht zur Anwendung kommt, vgl. Rn 264. Für Zuschreibung statt Bilanzberichtigung Küting, DStR 1989, 227 (230, m. w. N.). Für Kapitalgesellschaften hat diese Frage insofern Bedeutung, als für die Bildung einer Wertaufholungsrücklage (vgl. Rn 292 f.) Zuschreibungen nach § 280 I HGB vorausgesetzt werden.

gehalts – auch für das von Kapitalgesellschaften zu beachtende Wertaufholungsgebot (§ 280 I S. 1 HGB); der Unterschied zu § 253 V HGB liegt lediglich in der Frage Wahlrecht oder Pflicht zur Zuschreibung. Es ist zwar zutreffend, daß der steuerrechtlich zulässige Wert oft erst viel später im Zusammenhang mit einer Außenprüfung oder nach einem Rechtsstreit festgestellt wird und deshalb zum Zeitpunkt der Vornahme der Abschreibung ernst zu nehmende, objektive Gründe für die Zulässigkeit der Abschreibung oft ausreichen müssen. Dies berechtigt jedoch nicht, entgegen dem Wortlaut die Rechtsfolge zu verändern, d. h. ggf. ein Beibehaltungswahlrecht anzunehmen und auf eine Berichtigung zu verzichten⁵⁰³. War ein niedrigerer Wertansatz steuerlich zulässig, wurde er aber entgegen der bei Aufstellung der Handelsbilanz vorhandenen Absicht nicht in die Steuererklärung übernommen, ist ebenfalls eine Berichtigung des niedrigeren handelsrechtlichen Wertansatzes erforderlich.

- 274 **Begriffsumfang / Ermittlung:** Die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen ermitteln sich als Unterschiedsbetrag zwischen den handelsrechtlichen Abschreibungen nach § 253 HGB und den (höheren) steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen⁵⁰⁴. Die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen stellen insoweit eine Restgröße dar⁵⁰⁵.

Zur Ermittlung der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen muß eine zweifache Bewertung vorgenommen werden⁵⁰⁶. Es sind zum einen die handelsrechtlichen Abschreibungen nach § 253 HGB, d. h. die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen auf Anlagegüter nach § 253 II HGB (Rn 210 ff. und 250 ff.) sowie ggf. die (Mehr-)Abschreibungen nach § 253 IV HGB (Rn 260 ff.), und zum anderen die nach den steuerrechtlichen Vorschriften zulässigen Abschreibungen zu ermitteln. Maßgebend für die handelsrechtlichen Abschreibungen sind dabei die im Unternehmen tatsächlich verrechneten und nicht die theoretisch höchstmöglichen handelsrechtlichen Abschreibungen⁵⁰⁷. Ist bei bestimmten steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (z. B. § 82a EStDV) handelsrechtlich ein Abschreibungsplan nicht erforderlich bzw. können einzelne Parameter unbestimmt bleiben, so muß der Abschreibungsplan fiktiv aufgestellt werden. Denn nur so lassen sich die handelsrechtlichen Abschreibungen den steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen gegenüberstellen. Diese fiktiven Abschreibungspläne müssen den im Unternehmen üblichen handelsrechtlichen Abschreibungsgepflogenheiten entsprechen sowie dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit genügen.

Wegen ihres Charakters als Restgröße ist der Begriffsumfang der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen von der Ausübung handelsrechtlicher Abschrei-

503 So ADS, 5. Aufl., § 253 Tz. 551, sowie ADS, 5. Aufl., § 280 Tz. 24, für den Fall, daß die Zulässigkeit der steuerrechtlichen Abschreibung *zweifelhaft* war; sofern sie *eindeutig* von Anfang an nicht zulässig war, verlangen auch ADS, 5. Aufl., § 280 Tz. 23 f., eine Berichtigung.

504 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 11 ff.

505 Vgl. Harms/Kütting in Kütting/Weber, § 254 Rn 10.

506 Vgl. Pankow/Gutike in Beck'scher BilKomm., § 281 Rn 2. Vgl. auch die Zahlenbeispiele bei ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 17 ff. und Tz. 42.

507 A. A. Clemm/Pankow, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 83 (84); dagegen zu Recht ADS, 5. Aufl., § 254 Tz. 12.

bungswahlrechte abhängig. Die Abschreibungswahlrechte sind für Kapitalgesellschaften durch § 279 HGB eingeschränkt (Rn 257 und 261). Deshalb haben die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen für Kapitalgesellschaften eine ungleich größere praktische Bedeutung als für Nicht-Kapitalgesellschaften. Für Nicht-Kapitalgesellschaften werden sie wegen § 253 IV HGB voraussichtlich nur selten in Betracht kommen (Rn 264).

Anwendungsfälle für Nicht-Kapitalgesellschaften: § 254 HGB gilt für die überwiegend aus wirtschaftspolitischen Motiven eingeräumten steuerlichen Vergünstigungen in Form erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen. Trotz des Wortlauts („Abschreibung“), jedoch in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Zielsetzung, ist § 254 HGB aber auch auf andere nur steuerlich begründbare niedrigere Wertansätze anwendbar („Bewertungsabschläge“), die nicht als erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen anzusehen sind⁵⁰⁸. Dabei ist es für Nicht-Kapitalgesellschaften unerheblich, ob das Steuerrecht die Zulässigkeit von einer entsprechenden Bewertung in der Handelsbilanz abhängig macht (umgekehrte Maßgeblichkeit) oder nicht. Die wesentlichen, derzeit gültigen Anwendungsfälle sind in folgenden steuerlichen Vorschriften begründet^{509, 510}:

275

Vorschrift	begünstigte Anlagegüter/Maßnahmen	umgekehrte Maßgeblichkeit?
Sonderabschreibungen		
§ 7e EStG	bestimmte Gebäude Verfolgter und Vertriebener	ja
§ 7f EStG	abnutzbare Anlagegüter privater Krankenhäuser	ja
§ 7g EStG	neue bewegliche Anlagegüter kleiner und mittlerer Betriebe	ja
§ 81 EStDV	bewegliche Anlagegüter im Kohlen- und Erzbergbau	ja
§ 82d EStDV	abnutzbare Anlagegüter, die der Forschung und Entwicklung dienen	ja
§ 82f EStDV	inländische Handelsschiffe, Seefischereischiffe, Luftfahrzeuge	ja
§ 3 ZonenRFG	Anlagegüter im Zonenrandgebiet	ja
erhöhte Absetzungen		
§ 7b EStG	Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen	ja
§ 7d EStG	abnutzbare Anlagegüter, die dem Umweltschutz dienen	ja
§ 82a EStDV	bestimmte Anlagen und Einrichtungen in Gebäuden, die der Energieeinsparung dienen	ja

508 Wohl h. M., wie aus den im Schrifttum behandelten steuerlichen Vergünstigungen zu entnehmen ist; ausdrücklich in diesem Sinne *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 239; *Hofbauer* in BHR, § 254 Rn 11.

509 Vgl. z. B. *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 254 Rn 657; *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 15 ff.; *WP-Handbuch* 1985/86 I, 565 ff.

510 Zur Auslegung dieser Vorschriften vgl. das einschlägige steuerrechtliche Schrifttum, insbesondere *Herrmann/Heuer/Raupach*.

Vorschrift	begünstigte Anlagegüter/Maßnahmen	umgekehrte Maßgeblichkeit?
§ 82g EStDV	bestimmte Baumaßnahmen i. S. d. Bundesbau- und Städtebauförderungsgesetzes	ja
§ 82i EStDV	Gebäude, die Baudenkmäler sind	ja
§ 14 BerlinFG	abnutzbare bewegliche Anlagegüter und bestimmte Gebäude in Berlin	ja
§ 7 Schutzbaugesetz	Schutzräume i. S. d. Schutzbaugesetzes	ja
Bewertungsabschläge		
§ 6b EStG	Übertragung von Veräußerungsgewinnen	ja
Abschn. 35 EStR	Übertragung zwangsweise aufgedeckter stiller Rücklagen auf Ersatzwirtschaftsgüter	ja ⁵¹¹
§ 7 IV EStG	steuerlich zulässige höhere lineare AfA aufgrund normierter AfA-Sätze für Gebäude (Rn 227)	nein ⁵¹²
§ 7 V EStG	steuerlich zulässige höhere Staffel-AfA-Sätze für bestimmte Gebäude(teile) (Rn 218)	nein ⁵¹³
§ 6 I Nr. 1 S. 3 EStG	Teilwertabschreibung bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung	ja ⁵¹⁴

276 **Anwendungsfälle für Kapitalgesellschaften:** Kapitalgesellschaften dürfen wegen § 279 II HGB steuerlich zulässige Abschreibungen in der Handelsbilanz nur dann ansetzen, wenn das Steuerrecht die Zulässigkeit an eine entsprechende Bewertung in der Handelsbilanz knüpft (umgekehrte Maßgeblichkeit). Eine große praktische Bedeutung hat diese Einschränkung jedoch nicht. Denn i. d. R. setzt das Steuerrecht die umgekehrte Maßgeblichkeit voraus; eine entsprechende Klarstellung enthält § 6 III EStG⁵¹⁵. Ein allgemeingültiges Prinzip der umgekehrten Maßgeb-

511 Strittig, weil eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt. Für Gleichbehandlung mit § 6b EStG und Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit z. B. *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (546); *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 66, mit Nachweisen zur Haltung der Finanzverwaltung, a. A. z. B. (wohl) *Tietze* in *Küting/Weber* § 279 Tz. 17; *Schmitz*, DB 1986, 14 (15); *Dziadkowski*, BB 1986, 329 (332).

512 Vgl. *Hofbauer* in *BHR*, § 253 Rn 124; *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 30.

513 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 470; FM Niedersachsen v. 18. 8. 1966 – S 2130 – 236 – DB 1966, 1293; *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 31; a. A. *Schneeloch*, WPg 1988, 661 (664).

514 Vgl. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 239; *ADS*, 5. Aufl., § 254 Tz. 35; *Schneeloch*, WPg 1988, 661 (666). Vgl. aber *Förschle/Kropp*, WPg 1986, 152 (158): wegen der vielen Ungewissheiten über die steuerliche Anerkennung von Teilwertabschreibungen bei einer nur voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung bezweifeln die Vfs. die praktische Bedeutung dieser Möglichkeit, „obwohl dieses steuerliche Wahlrecht formal unverändert weiterbesteht“.

515 Die im Zusammenhang mit dem BiRiLiG als Reaktion auf BFH v. 24. 4. 1985 – I R 65/80 – BStBl. II 1986, 324, eingefügte Vorschrift verstößt gegen Sinn und Zweck der 4. EG-Richtlinie, vgl. z. B. die Kritik von *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (547): „Diese pauschale Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG konterkariert das Anliegen der 4. EG-Richtlinie, den Ansatz steuerrechtlicher Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz möglichst einzuschränken.“

lichkeit gibt es jedoch nicht; es muß gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben sein⁵¹⁶. Zu den wenigen und z. T. str. Ausnahmen, in denen die umgekehrte Maßgeblichkeit nicht gilt, vgl. die Übersicht in Rn 275. Wurde irrtümlich ein Fall der umgekehrten Maßgeblichkeit angenommen, gilt Rn 273 analog. Zu den geplanten Änderungen im Rahmen des sog. Steuerreformgesetzes 1990 vgl. Rn 174.

Ausweis, Anhangangaben: Die nach § 254 S. 1 HGB zulässigen steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen können sowohl aktivisch als auch passivisch vorgenommen werden; vgl. § 281 I S. 1 HGB und Rn 135 ff. Zu den Anhangangaben vgl. Rn 345, 365 und 373 ff.

5. Beibehaltungswahlrecht und Wertaufholungsgebot

a) Nicht-Kapitalgesellschaften⁵¹⁷

Beibehaltungswahlrecht: Gemäß §§ 253 V, 254 S. 2 HGB dürfen Nicht-Kapitalgesellschaften einen niedrigeren Wertansatz auf Grund einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 II S. 3 HGB oder einer (Mehr-)Abschreibung nach § 253 IV HGB oder einer steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibung nach § 254 S. 1 HGB auch dann beibehalten, wenn die Gründe für diese Abschreibungen nicht mehr bestehen. Einer Begründung, warum der niedrigere Wertansatz trotz der weggefallenen Gründe beibehalten wird, bedarf es nicht. Die Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes und damit die Beibehaltung einer stillen Rücklage ist für Bilanzleser grundsätzlich nicht erkennbar. Lediglich dem PublG unterliegende Unternehmen, die gemäß § 5 II PublG einen Anhang aufzustellen haben, müssen gemäß § 285 Nr. 5 HGB das Ausmaß angeben, in dem das Jahresergebnis durch unterlassene Zuschreibungen beeinflusst worden ist. Das Beibehaltungswahlrecht erlischt mit der Zuschreibung (Wertaufholung), d. h. in späteren Geschäftsjahren kann zu dem früher einmal zulässigen niedrigeren Wertansatz nicht mehr mit der Begründung zurückgekehrt werden, daß die Zuschreibung in einer Vorperiode freiwillig durchgeführt worden ist. Ein niedrigerer Wertansatz ist dann nur zulässig, wenn erneut Abschreibungsgründe nach §§ 253 II S. 3, 253 IV oder 254 S. 1 HGB vorliegen⁵¹⁸.

Zuschreibungen (Wertaufholungen)⁵¹⁹: Nicht mehr begründete außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB und (Mehr-)Abschreibungen nach §§ 253

516 Vgl. z. B. *Schmitz*, DB 1986, 14 (16); *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (550); a. A. *Tietze* in *Kütting/Weber*, § 279 Rn 18: in Zweifelsfällen darf für die Bewertung in der Handelsbilanz die Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit unterstellt werden. *ADS*, 5. Aufl., § 279 Tz. 27, halten diese Ansicht von Tietze zwar nicht für bedenkenfrei, sehen sie aber bis zu einer abschließenden steuerlichen Regelung als zulässig an.

517 Einschließlich der Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und der dem PublG unterliegenden Unternehmen (§ 5 I S. 2 HGB). Zum Beibehaltungswahlrecht von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen vgl. § 25a II S. 1 KWG und § 55 IV VAG.

518 Vgl. z. B. *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 161.

519 Der Begriff der Wertaufholung wird im Schrifttum teilweise auf die von § 280 I HGB / §§ 253 V, 254 I S. 2 HGB erfaßten Abschreibungen beschränkt. Da Zuschreibungen auch aus anderen Gründen erfolgen können (vgl. Rn 286), ist der Begriff der Zuschreibung insoweit umfassender als der Begriff der Wertaufholung; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 8. Für Gleichsetzung der Begriffe z. B. *Kütting*, DStR 1989, 227 (227).

IV, 254 S. 1 HGB können, wenn von dem Beibehaltungswahlrecht der §§ 253 V, 254 S. 2 HGB kein Gebrauch gemacht wird, freiwillig durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht werden⁵²⁰. Hierfür müssen kumulativ **drei Voraussetzungen** erfüllt sein.

- 280 Erstens müssen bei bestimmten Vermögensgegenständen in früheren Geschäftsjahren Abschreibungen nach §§ 253 II S. 3 oder 253 IV oder 254 S. 1 HGB vorgenommen worden sein und diese müssen im Zeitpunkt ihrer Vornahme zulässig gewesen sein. Waren sie bereits im Zeitpunkt ihrer Vornahme unzulässig bzw. irrigerweise für zulässig angesehen worden, sind §§ 253 IV, 254 S. 1 HGB nicht anwendbar. Vielmehr besteht Zuschreibungspflicht. Denn fehlerhafte Abschreibungen müssen wie alle Bilanzfehler berichtigt werden, sobald der Fehler erkannt wird⁵²¹; vgl. auch Rn 286.
- 281 Zweitens müssen die Gründe in einem späteren Geschäftsjahr weggefallen sein. Dies setzt voraus, daß sich das Anlagegut noch im Vermögen des Unternehmens befindet und nicht zwischenzeitlich abgegangen ist. Waren mehrere Gründe für die ursprüngliche Abschreibung maßgebend, brauchen nicht sämtliche wertmindernden Umstände weggefallen zu sein. Es genügt in diesem Fall, „daß dem abgeschriebenen Vermögensgegenstand bei einer Gesamtbetrachtung inzwischen wieder ein höherer Wert beizumessen ist“⁵²², d. h. Sachverhalte vorliegen, die die ursprüngliche Abschreibung ganz oder teilweise kompensieren. Auch eine teilweise Werterholung ist ausreichend⁵²³, sie berührt lediglich die Höhe der Zuschreibung (Rn 284). Entscheidend, ob die Gründe entfallen sind, und für die Höhe der Zuschreibung sind jeweils die Verhältnisse des Abschlußstichtages.
- 282 Drittens müssen die weggefallenen Abschreibungsgründe festgestellt worden sein. Dem Bilanzierenden ist es nicht überlassen, ob er mehr oder weniger zufällig von dem Wegfall der Abschreibungsgründe Kenntnis erhält⁵²⁴. Vielmehr ist er im Rahmen der Bewertung verpflichtet, zu jedem Abschlußstichtag zu prüfen, ob und inwieweit die Gründe für die in früheren Geschäftsjahren vorgenommenen

520 Zur Zulässigkeit von (freiwilligen) Zuschreibungen, *ohne* daß die Gründe für die genannten Abschreibungen entfallen sind, vgl. Rn 286.

521 Vgl. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 241.

522 *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 6. In einem Teil des Schrifttums (so z. B. von *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 14 ff.; *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 7) wird den ursprünglichen Abschreibungsgründen jede Bedeutung für die Zuschreibung abgesprochen; maßgebend sei vielmehr ausschließlich, ob nach den *Verhältnissen des Abschlußstichtages* noch eine niedrigere Bewertung geboten oder zulässig ist. Nach dieser Auffassung wären bei entsprechenden inflatorischen Wertsteigerungen Zuschreibungen z. B. zur Korrektur steuerrechtlicher (Mehr-)Abschreibungen zulässig bzw. sogar geboten, auch wenn die steuerrechtlichen Gründe für die (Mehr-)Abschreibungen nach wie vor bestehen. M. E. zu weitgehend. Vgl. auch *Kütting*, DStR 1989, 227 (228 m. w. N.). *Kütting* betont, „daß die jeweilige kausale Verknüpfung zwischen der Entstehung und dem Wegfall der Abschreibungsgründe gewahrt bleibt“.

523 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 8; *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 17.

524 Diesen Schluß könnte die Formulierung in § 280 I S. 1 HGB („stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus“) nahelegen.

Abschreibungen noch bestehen⁵²⁵. Intensität und Umfang der Prüfung richten sich dabei nach dem Umfang und der Wahrscheinlichkeit von Zuschreibungen⁵²⁶. Voraussetzung für eine solche Prüfung ist allerdings, daß innerhalb der Buchführung bzw. durch gesonderte Aufzeichnungen sowohl die vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen und (Mehr-)Abschreibungen als auch die dafür maßgebenden Gründe dokumentiert worden sind. Die Verpflichtung zu solchen Aufzeichnungen ergibt sich aus den GoB⁵²⁷. Die Kenntniserlangung umfaßt nach den allgemeinen Grundsätzen auch den Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses (Rn 157). Ist noch unklar, ob die Gründe tatsächlich und/oder auf Dauer weggefallen sind, ist mit der Zuschreibung zu warten, bis der voraussichtlich dauerhafte Wegfall der Abschreibungsgründe hinreichend sicher beurteilt werden kann.

Zeitpunkt: Das Recht bzw. die Pflicht (Rn 280) zur Zuschreibung besteht in dem Geschäftsjahr, in dem der Wegfall der Abschreibungsgründe bekannt wird. Ob die Abschreibungsgründe bereits in früheren Geschäftsjahren entfallen waren, ist unerheblich. Die Zuschreibung ist dann ggf. im Jahr der Kenntniserlangung nachzuholen⁵²⁸. Bereits festgestellte Jahresabschlüsse früherer Geschäftsjahre brauchen nicht geändert zu werden⁵²⁹. Verzichtet ein Unternehmen im Jahr der Kenntniserlangung zulässigerweise auf eine Zuschreibung, erlischt das Zuschreibungswahlrecht. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit schließt aus, daß das Wahlrecht in jedem folgenden Geschäftsjahr erneut ausgeübt wird⁵³⁰. Ebenso ist es nicht zulässig, Zuschreibungen auf mehrere Jahre zu verteilen. In den Folgejahren sind Zuschreibungen nur noch unter den Voraussetzungen des § 252 II HGB möglich, es müssen also begründete Ausnahmen vorliegen; vgl. Rn 163 ff. und 286. Zuschreibungen in den Folgejahren gelten als angabe- und begründungspflichtige Abweichungen von Bewertungsmethoden i. S. v. § 284 II Nr. 3 HGB; vgl. auch Rn 295. Unternehmen, die einen Anhang aufstellen müssen, sind deshalb zu entsprechenden Angaben verpflichtet. Andere Unternehmen sind in wesentlichen Fällen ggf. zu einer entsprechenden Kennzeichnung im Jahresabschluß verpflichtet, um eine Täuschung oder Irreführung über die Ertragslage auszuschließen⁵³¹.

525 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 10; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 321.

526 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 10 f.; *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 19.

527 Vgl. z. B. *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 8; a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 15. Diese Verpflichtung gilt auch für Unternehmen, die den niedrigeren Wertansatz beibehalten wollen und dürfen und auch nicht den Umfang unterlassener Zuschreibungen angeben müssen. Denn jedes Unternehmen ist zumindest verpflichtet, den Überblick über die Entwicklung und den Stand der stillen Rücklagen zu behalten; ergänzend vgl. Rn 6 und 267. Zum Umfang der aufzuzeichnenden Daten vgl. *Fluri*, BB 1988, 1146 (1147).

528 Vgl. z. B. *Hofbauer* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 7.

529 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 12.

530 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 553 und § 280 Tz. 18; *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 12; *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 8; *Müller, J.* [Stetigkeitsprinzip], 1989, 137; a. A. *Döring* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 159.

531 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 540 und Tz. 554.

- 284 **Höhe (Obergrenze) der Zuschreibung:** Die Wertaufholung führt zu keiner Neubewertung. Sie darf mit einer solchen auch nicht verwechselt werden. Sie führt deshalb auch niemals zu einem höheren Wertansatz, als er vor der Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung bzw. der (Mehr-)Abschreibung bestand⁵³². Die Zuschreibung ist der Höhe nach dreifach begrenzt. Erstens kann die Zuschreibung höchstens die früher vorgenommene Abschreibung umfassen. Diese Grenze impliziert, daß die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in jedem Fall die Obergrenze für den Wertansatz dieser Vermögensgegenstände bilden. Zweitens ist die Zuschreibung auf die zwischenzeitlich eingetretene Werterhöhung begrenzt. Der am Abschlußstichtag beizulegende Wert darf nicht überschritten werden, auch wenn sein Steigen zu erwarten ist. Bei einer nur teilweisen bzw. allmählichen (sukzessiven) Werterholung kann es deshalb zu mehreren aufeinanderfolgenden Zuschreibungen kommen⁵³³. Schließlich sind drittens bei abnutzbaren Anlagegütern von dem Höchstbetrag der Zuschreibung diejenigen planmäßigen Abschreibungen abzusetzen, die zwischenzeitlich nach dem ursprünglichen, ggf. auch nach einem geänderten Abschreibungsplan, vorzunehmen gewesen wären, hätte es keine außerplanmäßige Abschreibung bzw. keine (Mehr-)Abschreibung gegeben. Unzulässig ist, statt einer Zuschreibung die planmäßigen Abschreibungen auszusetzen, Rn 211. Die Höhe der planmäßigen Abschreibung und damit die Höhe der Zuschreibung wird von dem Zeitpunkt der Zuschreibung während des Geschäftsjahres (Anfang, Ende oder ein bestimmter Zeitpunkt während des Geschäftsjahres) beeinflusst. Es bestehen keine Bedenken, als Zuschreibungszeitpunkt vereinfachend den Abschlußstichtag oder den Beginn des Geschäftsjahres anzunehmen, zumal sich der Zeitpunkt, zu dem die Gründe weggefallen sind, regelmäßig kaum exakt wird feststellen lassen⁵³⁴.
- 285 **Zwischenwerte:** Der sich bei Beachtung dieser drei Grenzen ergebende Höchstbetrag der Zuschreibung ist zugleich der Mindestbetrag, der zugeschrieben werden muß. Zwischenwerte als Folge einer beliebig gewählten nur teilweisen Zuschreibung sind nicht zulässig⁵³⁵. Im Ergebnis kann ein Zwischenwert jedoch dadurch erreicht werden, daß die Zuschreibung mit einer erneuten außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 II S. 3 erster Halbsatz HGB oder einer (Mehr-)Abschreibung nach § 253 IV HGB oder nach § 254 S. 1 HGB verbunden wird. Bedingung hierfür ist allerdings, daß die entsprechenden Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschriften erfüllt sind.

532 Vgl. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 241.

533 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 13.

534 Zur Zuschreibungstechnik vgl. *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 26 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 32 ff.

535 Vgl. *Baumbach/Duden/Hopt*, § 253 Anm. 6B; *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 560; a. A. *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 662. Für Zuschreibungen nach § 280 I HGB wird der Ansatz eines Zwischenwertes entsprechend der hier auch für § 253 V HGB vertretenen Auffassung ebenfalls grundsätzlich verneint und im Ergebnis nur für den Fall steuerrechtlicher (Mehr-)Abschreibungen zugelassen; vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 14.

Zuschreibungen in Sonderfällen: Fehlerhafte Bilanzansätze in Form von Unterbewertungen sind durch Zuschreibungen zu korrigieren⁵³⁶, und zwar unabhängig davon, ob der zu niedrige Wertansatz versehentlich zustandegekommen ist oder beabsichtigt war. Zur bereits erwähnten Zuschreibungspflicht bei außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB und bei (Mehr-)Abschreibungen nach §§ 253 IV, 254 S. 1 HGB, wenn die Abschreibung bereits im Zeitpunkt ihrer Vornahme unzulässig bzw. irrigerweise für zulässig angesehen worden waren, vgl. Rn 273 und 280⁵³⁷. Eine weitere wichtige Fallgruppe sind Zuschreibungen im Zusammenhang mit einmaligen Bilanzbereinigungen wie Sanierungen, Umwandlungen, Fusionen und ähnlichen Anlässen. Ihre Zulässigkeit steht wenig in Frage⁵³⁸. Hierbei handelt es sich regelmäßig um begründete Ausnahmen i. S. v. § 252 II HGB, die eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit zulassen.

Anders sind dagegen Zuschreibungen zur Rückgängigmachung planmäßiger Abschreibungen zu beurteilen. Zuschreibungen aus diesen Gründen sind zwar grundsätzlich ebenfalls zulässig. Es muß sich aber um begründete Ausnahmen i. S. v. § 252 II HGB handeln. An die Begründung und Zulässigkeit sind dabei strenge Anforderungen zu stellen, damit nicht der Ausnahmecharakter verlorengeht und der Grundsatz der Planmäßigkeit der Abschreibungen als Ausfluß der Bewertungsstetigkeit nicht faktisch ausgehöhlt wird⁵³⁹.

Auch für (freiwillige) Zuschreibungen zur Rückgängigmachung fakultativer außerplanmäßiger Abschreibungen (§ 253 II S. 3 erster Halbsatz HGB) und von (Mehr-)Abschreibungen nach §§ 253 IV, 254 S. 1 HGB, ohne daß die Abschreibungsgründe entfallen sind, sowie für Zuschreibungen in Folgejahren, nachdem das Zuschreibungswahlrecht erloschen ist (Rn 283), gilt der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, d. h. sie sind nur im Fall begründeter Ausnahmen i. S. v. § 252 II HGB zulässig⁵⁴⁰. Dagegen wird von der h. M. die Zulässigkeit freiwilliger Zuschreibungen für den Fall der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen allgemein bejaht, vgl. Rn 289.

b) Kapitalgesellschaften

Wertaufholungsgebot / Verhältnis zum früheren Recht: Im Unterschied zu Nicht-Kapitalgesellschaften gilt für Kapitalgesellschaften grundsätzlich ein Wert-

536 So ausdrücklich § 261 I, II AktG bezüglich Unterbewertungen, die durch eine aktienrechtliche Sonderprüfung festgestellt werden.

537 Zur Bilanzberichtigung allgemein vgl. ausführlich *Budde/Müller* in Beck'scher Bil-Komm., § 253 Rn 701 ff. m. w. N.

538 Vgl. z. B. *IDW NA 1/1968*, WPg 1968, 72 (73); *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 556; *Kropff* in *Gesfeler/Hefermehl/Eckardt/Kropff* § 154 Rn 43.

539 Ebenso *ADS*, 5. Aufl., § 253 Tz. 559, die als Ausnahme die „Angleichung an die Steuerbilanzwerte im Anschluß an steuerliche Außenprüfungen“ sowie „sonstige Bilanzbereinigungen“ anführen. A. A. *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 320 m. w. N. Auch die Voraufgabe, Rn 149, ging noch von der Unzulässigkeit von Zuschreibungen zur Korrektur planmäßiger Abschreibungen aus; diese Auslegung wird im Hinblick auf § 252 II HGB nicht aufrechterhalten.

540 Vgl. *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 320; *Baumbach/Duden/Hopt*, § 253 Anm. 6B; a. A. *Kütting*, DStR 1989, 227 (227).

aufholungsgebot (§ 280 I HGB). Zur Ausnahmeregelung des § 280 II HGB, die das Wertaufholungsgebot allerdings wieder „weitgehend bedeutungslos“⁵⁴¹ macht, vgl. Rn 289. Das Wertaufholungsgebot ist für Kapitalgesellschaften neu^{542, 543}. Es ergibt sich zwingend aus Art. 35 I c dd) und Art. 39 I d der 4. EG-Richtlinie. §§ 154 II S. 2, 155 IV AktG a. F., die für Aktiengesellschaften ausdrücklich ein Beibehaltungswahlrecht vorsahen, mußten deshalb aufgehoben werden. Neu ist auch die Möglichkeit, den Eigenkapitalanteil aus Wertaufholungen in den Bilanzposten „andere Gewinnrücklagen“ einzustellen (§§ 58 IIa AktG, 29 IV GmbHG); vgl. dazu Rn 292 f.

- 288 **Voraussetzungen:** Das Wertaufholungsgebot des § 280 I HGB gilt nur für nicht mehr begründete außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB sowie für die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen nach § 254 S. 1 HGB. Durch § 280 I S. 2 HGB wird ausdrücklich klargestellt, daß das Beibehaltungswahlrecht der §§ 253 V, 254 S. 2 HGB von Kapitalgesellschaften nicht angewendet werden kann. Zu den Voraussetzungen im einzelnen, zum Zeitpunkt und zur Höhe (Obergrenze) der Zuschreibung (Wertaufholung) vgl. Rn 279 bis 285; zum Ansatz von Zwischenwerten vgl. auch Rn 289. Das Wertaufholungsgebot des § 280 I HGB gilt nicht für die Zuschreibungen zur Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze, wie z. B. für die Korrektur von Abschreibungen, die bereits im Zeitpunkt ihrer Vornahme unzulässig waren bzw. irrigerweise für unzulässig angesehen worden sind⁵⁴⁴; vgl. hierzu sowie zu anderen Zuschreibungen in Sonderfällen Rn 286.
- 289 **Ausnahmeregelung (Beibehaltungswahlrecht):** Nach § 280 II HGB darf eine nach § 280 I HGB gebotene Wertaufholung unterbleiben, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: erstens wenn und insoweit der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und zweitens wenn die Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes in der Handelsbilanz Voraussetzung für seine Beibehaltung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung ist (umgekehrte Maßgeblichkeit). Das Beibehaltungswahlrecht stützt sich auf Art. 35 I d und Art. 39 I e der 4. EG-Richtlinie und dient der Steuerneutralität der Transformation. Es erlischt wie für Nicht-Kapitalgesellschaften mit der Zuschreibung (Wertaufholung); vgl. Rn 278. Auch das Zuschreibungswahlrecht von Kapitalgesellschaften erlischt, wenn es in dem Geschäftsjahr nicht ausgeübt wird, in dem Kenntnis von dem Wegfall der Abschreibungsgründe erlangt wird (Rn 283). In den Folgejahren sind dann ebenso wie bei Nicht-Kapitalgesellschaften Zuschrei-

541 *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 1.

542 Vgl. aber zur Zuschreibungspflicht im Zusammenhang mit einer aktienrechtlichen Sonderprüfung § 261 I AktG.

543 Zum umfangreichen Schrifttum und den vielen kontrovers diskutierten Einzelfragen vgl. u. a. *Bordewin*, FR 1986, 281; *Fluri*, BB 1988, 1146; *Förschle/Kropp*, WPg 1986, 152; *Haeger*, BB 1989, 386; *Harms/Kütting/Weber*, DB 1986, 653; *Harms/Kütting*, WPg 1984, 219; *Harms/Kütting*, BB 1984, 1331; *Kütting*, DStR 1989, 227; *Mayer-Wegelin/Tietze*, DB 1988, 509; *Niehuis*, BB 1987, 1353; *Schirmer*, StBp. 1986, 248; *Schneeloch*, WPg 1988, 661; *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (552 f.); *Streim*, WPg 1983, 671; *Streim*, WPg 1984, 412; *Treuberg*, ZfB-Ergänzungsheft 1/1987, 119; vgl. auch die Kommentierungen zu § 280 HGB.

544 A. A. *Fluri*, BB 1988, 1146 (1146).

bungen nur noch unter den Voraussetzungen des § 252 II HGB zulässig. Allerdings sieht die (wohl) h. M.⁵⁴⁵ im Hinblick auf die beabsichtigte Steuerneutralität das BiRiLiG die Wahrnehmung steuerrechtlicher Bewertungswahlrechte i. d. R. als eine begründete Ausnahme an, mit der Folge, daß die Wertaufholung auf einen bilanzpolitisch und/oder steuerlich geeignet erscheinenden Zeitpunkt verlagert werden kann. Mit der gleichen Begründung wird, wenn die Voraussetzungen für das Beibehaltungswahlrecht erfüllt sind, auch eine teilweise Wertaufholung für zulässig gehalten, denn das Steuerrecht läßt jeden beliebigen Zwischenwert zu⁵⁴⁶.

In folgenden Fällen sind die in Rn 289 genannten beiden Voraussetzungen für das Beibehaltungswahlrecht nicht erfüllt, so daß das Wertaufholungsgebot nach § 280 I HGB eingreift⁵⁴⁷: 290

- Bei Befreiung von der Ertragssteuerpflicht: dies trifft z. B. auf gemeinnützige Unternehmen⁵⁴⁸ zu sowie auf im Ausland befindliches Vermögen, das aufgrund von DBA nicht in die steuerrechtliche Gewinnermittlung einbezogen wird.
- Bei Zwang zur Wertaufholung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, z. B. weil die Voraussetzungen für steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen (z. B. wegen Nichterfüllung der dreijährigen Verbleibensfrist in § 14 II Berlin-FG) nachträglich entfallen sind⁵⁴⁹ oder wenn Abschreibungen bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung freiwillig rückgängig gemacht werden.
- Soweit der Wert der Steuerbilanz über dem Wert der Handelsbilanz liegt, z. B. weil eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 II S. 3 HGB nur teilweise als steuerrechtliche Teilwertabschreibung anerkannt worden ist.
- Bei abnutzbaren Anlagegütern, für die das Prinzip des strengen Wertzusammenhangs gilt; danach darf der Bilanzansatz des letzten Geschäftsjahres steuerlich nicht überschritten werden (§ 6 I Nr. 1 S. 4 EStG i. V. m. § 6 III S. 2 EStG): dieses Prinzip betrifft insbesondere abnutzbare Anlagegüter, für die in Vorjahren eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 II S. 3 HGB vorgenommen und steuerlich als Teilwertabschreibung (§ 6 I Nr. 1 S. 2 EStG) anerkannt wurde⁵⁵⁰.

Anhangangaben zu unterlassenen Zuschreibungen: Der Betrag der im Geschäftsjahr nach § 280 I HGB grundsätzlich erforderlichen, aber (erstmal) aus steuer- 291

545 Vgl. z. B. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 31; *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 24; *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 71; *Kütting*, DStR 1989, 227 (231). A. A. *Siegel* in Beck HdB, B 169 Rn 30; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck* § 42 Rn 320; *Müller, J.* (Stetigkeitsprinzip), 1989, 137.

546 Vgl. z. B. *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 22.

547 Vgl. hierzu *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 46 ff.

548 A. A. *Kütting*, DStR 1989, 227 (271).

549 A. A., aber unzutreffend, *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 9, wonach es nach steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen nie zu einer relevanten Werterholung kommen könne. Dagegen zu Recht *Kütting*, DStR 1989, 227 (229). Vgl. aber auch den Hinweis von *Fluri*, BB 1988, 1146 (1147): Die Nichtanerkennung außerplanmäßiger Abschreibungen durch die Finanzverwaltung bewirkt nicht automatisch eine Zuschreibungspflicht; ob Abschreibungsgründe entfallen sind, ist nach handelsrechtlichen Kriterien zu prüfen.

550 Zur geplanten Gesetzesänderung vgl. Rn 174.

rechtlichen Gründen nach § 280 II HGB unterlassenen Zuschreibungen ist im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen (§ 280 III HGB). Die Angabe des Gesamtbetrages ist ausreichend; eine Aufteilung auf die wesentlichsten Bilanzposten ist bei einem erheblichen Volumen zwar wünschenswert, aber nicht vorgeschrieben⁵⁵¹. Die in Vorjahren unterlassenen Zuschreibungen dürfen nicht einbezogen werden⁵⁵²; sie sind jedoch als freiwillige Zusatzangabe empfehlenswert⁵⁵³. Diese Auslegung ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut i. V. m. dem Erlöschen des Zuschreibungswahlrechts, wenn es in dem Geschäftsjahr nicht ausgeübt wird, in dem Kenntnis von dem Wegfall der Abschreibungsgründe erlangt wird (vgl. Rn 283, 289)⁵⁵⁴. Zur Einbeziehung der in Vorjahren unterlassenen Zuschreibungen in die Anhangangaben gemäß § 285 Nr. 5 HGB vgl. Rn 373 ff. Der Gesamtbetrag ist ferner „hinreichend zu begründen“. Da die Zuschreibungen regelmäßig aus offensichtlichen steuerlichen Motiven unterlassen werden, erscheint es ausreichend, wenn die steuerrechtlichen Vorschriften angeben werden, auf denen die Beibehaltung der niedrigeren Wertansätze beruht⁵⁵⁵.

- 292 **Wertaufholungsrücklage:** Die §§ 58 IIa AktG, 29 IV GmbHG sind für das deutsche Bilanzrecht neu. Nach diesen Vorschriften können Vorstand und Aufsichtsrat bzw. die Geschäftsführer mit Zustimmung des Aufsichtsrats oder der Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverwendung den Eigenkapitalanteil aus Wertaufholungen nach § 280 I HGB in den Bilanzposten „andere Gewinnrücklagen“ einstellen⁵⁵⁶, ohne daß ihre sonstigen Gewinnverwendungskompetenzen hierdurch beeinträchtigt werden. Wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist die Rücklage – wie auch die Wertaufholung selbst (Rn 294) – über die GuV zu bilden. Der Betrag dieser Rücklagen ist entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben (§§ 58 IIa S. 2 AktG, 29 IV S. 2 GmbHG).
- 293 Die **Höhe der Rücklagenbildung** ist durch die tatsächlich vorgenommenen Zuschreibungen nach § 280 I HGB begrenzt, die auf die Zuschreibungen entfallenden Ertragssteuern sind abzusetzen. Die (effektive und/oder latente⁵⁵⁷) Steuerbelastung wird im Schrifttum unterschiedlich berechnet. Umstritten ist insbesondere, ob die Steuerbelastung individuell oder pauschal zu ermitteln ist und ob Aus-

551 Für Angabepflicht aber *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 36.

552 Vgl. z. B. *Küting*, DStR 1989, 227 (273, m. w. N.); *Haeger*, BB 1989, 386 (387 ff.); *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 78; a. A. z. B. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 34.

553 Vgl. den Gestaltungsvorschlag von *Haeger*, BB 1989, 386 (389).

554 Wenn man wie die h. M. ein Zuschreibungswahlrecht auch in späteren Jahren bejaht (Rn 289), müßte man in die Angabepflicht nach § 280 III HGB konsequenterweise auch die in Vorjahren unterlassenen Zuschreibungen einbeziehen. Denn der Wortlaut allein ist nicht eindeutig; die Beschränkung auf die in dem Geschäftsjahr *erstmal*s unterlassenen Zuschreibungen ist bereits Auslegung.

555 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 280 Tz. 81.

556 Die Regelung gilt nicht für Zuschreibungen aus anderen Gründen, insbesondere Bilanzberichtigungen (vgl. auch Rn 273; 286); a. A. bezüglich Bilanzberichtigungen, weil steuerliche Anspruchsvoraussetzungen von Anfang an nicht bestanden haben; *Küting*, DStR 1989, 227 (230, m. w. N.).

557 Soweit die Zuschreibungen nur in der Handelsbilanz erfolgen, kommt grundsätzlich ein Abzug für latente Steuern in Betracht; vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 45; *Langenmayr* in BHR, § 29 GmbHG Rn 21.

schüttung oder Thesaurierung unterstellt werden soll⁵⁵⁸. M. E. verdient die individuelle Vorgehensweise unter Berücksichtigung des übrigen Jahresergebnisses, der steuerlichen Situation (insbesondere eines steuerlichen Verlustvortrages) und der Annahme der Thesaurierung⁵⁵⁹ den Vorzug⁵⁶⁰. Sie dürfte am ehesten der Generalnorm des § 264 II HGB sowie dem Zweck der Vorschrift entsprechen. Danach soll nämlich der ausschüttbare Gewinn nicht durch die buchtechnische Auflösung stiller Rücklagen erhöht werden⁵⁶¹. Da sich aber die durch die Zuschreibung verursachte effektive Steuerbelastung nicht immer exakt ermitteln lassen wird, erscheint auch eine pauschale Ermittlung des Eigenkapitalanteils vertretbar. Z. B. könnte bei einer steuerwirksamen Zuschreibung und ohne steuerliche Verlustvorträge ein Eigenkapitalanteil in Höhe von rund 35 % unterstellt werden⁵⁶². Für die Zulässigkeit eines ggf. pauschal ermittelten (und vorsichtig geschätzten) Eigenkapitalanteils spricht auch, daß das Wahlrecht zur Rücklagenbildung betragsmäßig nicht voll ausgeschöpft zu werden braucht. Der nicht ausgeschöpfte Teil der maximal möglichen Rücklagenbildung kann in folgenden Geschäftsjahren jedoch nicht nachgeholt werden⁵⁶³. Umstritten ist ferner, ob eine Rücklagenbildung bei fehlendem Jahresüberschuß zulässig ist. M. E. scheidet eine Rücklagenbildung aus, wenn und insoweit sie zu einem Bilanzverlust führen bzw. diesen erhöhen würde⁵⁶⁴. Fraglich ist dann aber auch, ob sie in späteren Gewinnjahren nachgeholt werden kann. Im Schrifttum wird dies bejaht, weil das Gesetz keine zeitliche Beschränkung für die Bildung der Rücklage enthält⁵⁶⁵.

c) Ausweis von Zuschreibungen im Jahresabschluß

Bilanz: Zuschreibungen erhöhen den Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes und damit den Wert des Bilanzpostens, in dem das Anlagegut ausgewiesen wird. Sie sind in der Anlagekartei zu vermerken. Bei abnutzbaren Anlagegütern muß der Abschreibungsplan geändert werden. Soweit ein Anlagespiegel aufgestellt wird, sind die Zuschreibungen als Zuschreibungen des Geschäftsjahres gesondert zu zeigen (Rn 128 f.). Wurden mit einer Zuschreibung nur steuerrecht-

294

558 Vgl. u. a. *Harms/Kütting*, BB 1984, 1331 (1336); *Streim*, WPg 1983, 671 (678 f.); *Forster* (Fragen), 1986, 29 (40 f.); *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 39 ff.; *Harms/Kütting* in *Kütting/Weber*, § 280 Rn 29.

559 Für Annahme der Thesaurierung z. B. auch *Reiß* in BHR, § 58 AktG Rn 53; *Ellerich*, BB 1985, 26 (26); *ADS*, 5. Aufl., § 58 AktG Tz. 92; a. A. insbes. *Harms/Kütting/Weber*, DB 1986, 653 (659 f.).

560 Vgl. *Forster* (Fragen), 1986, 29 (41). Vgl. auch *Langenmayr* in BHR, § 29 GmbHG Rn 22, der sich für eine „Schattenveranlagung“, d. h. für eine Ermittlung der Steuerbelastung ohne und mit Zuschreibung ausgesprochen hat.

561 Vgl. auch BTDrS 10/4268, S. 123 f.

562 Bei einer KSt in Höhe von 56 % und einem Gewerbeertragssteuer-Hebesatz in Höhe von 400 %.

563 Vgl. *Budde/Karig* in Beck'scher BilKomm., § 280 Rn 39.

564 Ebenso *Forster* (Fragen), 1986, 29 (40); *Knop*, DB 1986, 549 (555).

565 Für die Zulässigkeit einer solchen „Nachdotierung“ *Knop*, DB 1986, 549 (555); *Heymann* in Beck Hdr, B 390 Rn 21; *Reiß* in BHR, § 58 AktG Rn 56; *ADS*, 5. Aufl., § 58 AktG Tz. 100. Das Nachholungsverbot soll in diesem Fall nicht gelten; so ausdrücklich *ADS*, 5. Aufl., § 58 AktG Tz. 108; *Heymann* in Beck Hdr, B 390 Rn 21.

lich zulässige Abschreibungen korrigiert und waren diese aufgrund des Ausweishwahlrechtes in den Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt worden, so ist dieser in Höhe der Zuschreibung aufzulösen.

In der GuV sind Zuschreibungen unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (Posten Nr. 4) zu erfassen. Dies gilt auch für die Auflösungen des Sonderpostens mit Rücklageanteil; gemäß § 280 II S. 2 HGB müssen Kapitalgesellschaften diese Auflösungen aber entweder innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträge gesondert ausweisen oder im Anhang angeben. Ggf. kommt auch ein Ausweis von Zuschreibungen als außerordentlicher Ertrag (Posten Nr. 15) in Betracht (Rn 348).

- 295 Soweit ein **Anhang** aufzustellen ist, muß über Zuschreibungen im Rahmen der Abweichungen von Bewertungsmethoden (§ 284 II Nr. 3 HGB), unter Umständen auch nach § 264 II S. 2 HGB, berichtet werden. Neben den Anlagegütern, bei denen zugeschrieben wird, sind die Gründe für die Zuschreibungen zu nennen. Ggf. sind auch Angaben zur Wertermittlung und zu Besonderheiten der Bewertung (z. B. zum Ansatz von Zwischenwerten) erforderlich. Schließlich sind die Einflüsse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen; vgl. dazu auch Rn 372. Zu den besonderen Angabepflichten bei unterlassenen Zuschreibungen vgl. Rn 291.

Die Angabepflichten nach § 284 II Nr. 3 HGB dürften für freiwillig vorgenommene Zuschreibungen, bei denen gemäß § 280 II HGB ein Beibehaltungswahlrecht besteht, sowie für sonstige freiwillige Zuschreibungen außer Frage stehen⁵⁶⁶. Dagegen sind Änderungen, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften vorgenommen werden müssen, nach (wohl) h. M. von der Angabepflicht nach § 284 II Nr. 3 HGB ausgenommen (vgl. Rn 370). Zu den gesetzlich zwingenden Zuschreibungen gehören insbesondere die Zuschreibungen wegen Bilanzberichtigung und die Wertaufholungen, für die § 280 II HGB nicht anwendbar ist (Rn 290). Nach der h. M. wären in diesen Fällen nur Angaben nach § 284 II Nr. 1 HGB erforderlich, d. h. Begründungen für die Zuschreibungen und die Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wären entbehrlich. Diese Auffassung ist insbesondere im Fall der Bilanzberichtigungen bedenklich, mit denen schließlich fehlerhafte Bilanzansätze und damit ggf. auch in früheren Jahresabschlüssen enthaltene fehlerhafte Anhangangaben korrigiert werden. Es ist kein Grund ersichtlich, diese von der Angabepflicht nach § 284 II Nr. 3 HGB auszunehmen und die Begründung und die Einflüsse solcher Abweichungen geheimzuhalten.

- 296–299 Frei.

6. Festbewertung

- 300 **Begriff, Zweck:** In einem Festwert ist eine Gruppe von Vermögensgegenständen unter einem für mehrere Geschäftsjahre konstanten Bilanzwert zusammengefaßt. Seiner Bildung liegt die gesetzliche Fiktion zugrunde, daß sich die Neuzugänge

⁵⁶⁶ Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 140; a. A. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 64: über Zuschreibungen braucht nur gemäß § 280 III HGB (Rn 291) berichtet zu werden.

und der Verbrauch mengen- und wertmäßig ausgleichen und der Gesamtbestand immer ein gleichbleibendes Durchschnittsalter und einen gleichbleibenden Durchschnittswert aufweist. Festwerte sind eine zulässige Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung (Rn 155) und vom Grundsatz der jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme. Sie haben eine Vereinfachung des Nachweises (Rn 35), der Inventur (Rn 304) und der Bewertung (Rn 306 ff.) zum Ziel⁵⁶⁷. Festwerte sind für alle Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens zulässig (§ 240 III HGB), d. h. grundsätzlich auch für unbewegliche Sachanlagen; in erster Linie kommen sie jedoch für bewegliche Anlagegüter in Betracht, die in großer Zahl vorhanden sind und/oder bei denen eine Einzelbewertung sehr arbeitsaufwendig wäre⁵⁶⁸.

Verhältnis zum früheren Recht / Rechtsformbesonderheiten: § 240 III HGB entspricht weitgehend § 40 IV Nr. 2 HGB a.F., jedoch wurden die Voraussetzungen schärfer gefaßt. Neu ist, daß Festwerte nur für Sachanlagen und nicht auch für das übrige Anlagevermögen gebildet werden können, daß der Gesamtwert der Festwerte für das Unternehmen nur von nachträglicher Bedeutung sein darf und daß die im Festwert erfaßten Vermögensgegenstände regelmäßig ersetzt werden müssen. Diese Einschränkungen entsprechen Art. 38 der 4. EG-Richtlinie, der damit für alle Kaufleute und nicht nur für Kapitalgesellschaften übernommen wurde. 301

Die Voraussetzungen enthält § 240 III HGB. Mit dem Hinweis in § 256 S. 2 HGB wird lediglich klargestellt, daß § 240 III HGB auch als Bewertungsvorschrift zu verstehen ist. 302

(1) **Nachrangige Bedeutung** des Gesamtwertes aller Festwerte für das Unternehmen. Maßstab für die Nachrangigkeit ist in erster Linie die Bilanzsumme⁵⁶⁹. Die teilweise vertretene Auffassung, daß die nachrangige Bedeutung jeweils für den einzelnen Festwert und nicht für die Summe aller Festwerte zu beurteilen sei⁵⁷⁰, ist mit der von Art. 38 der 4. EG-Richtlinie beabsichtigten Beschränkung der Festwertbildung (als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz) nicht vereinbar⁵⁷¹. Denn dann ließe sich durch eine entsprechende Aufspaltung der Festwerte die gesetzliche Beschränkung ohne weiteres unterlaufen⁵⁷².

567 Zu einer kritischen Beurteilung der Festbewertung vgl. *Funk* (Festwerte), 1985, 73 (82 ff.).

568 Vgl. die Anwendungsbeispiele u. a. bei *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 82 ff. und 126 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 128 und 139; *Kunz* (HdJ, Abt. II/5), 1986, Rn 88; *Federmann*, HdB 1988, Rn 17.

569 Vgl. *Biener* (AG), 1979, 131. *Knop* in *Küting/Weber*, § 240 Rn 55, scheint auf das Verhältnis zu den anderen Vermögensgegenständen innerhalb eines Bilanzpostens abzustellen.

570 Vgl. z. B. *Biener* (AG), 1979, 131; *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 89.

571 Wie hier *Uhlig* in Beck HdR, A 230 Rn 14; *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 205; *Kunz* (HdJ, Abt. II/5), 1986, Rn 78; vgl. auch *Groh*, DB 1985, 1849 (1849). Die unterschiedlichen Auffassungen heben sich nur dann auf, wenn man wie *Kunz* (HdJ, Abt. II/5), 1986, Rn 78, mit „5% der Bilanzsumme (einschl. der Festwerte)“ die Grenze für die Summe der Festwerte sehr niedrig ansetzt.

572 Vgl. auch die entsprechende Empfehlung von *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 158.

- 303 (2) **Regelmäßiger Ersatz sowie geringe Veränderungen des Bestandes** in Größe, Wert und Zusammensetzung. Die laufenden Zugänge müssen mengen- und wertmäßig in etwa den Abschreibungen entsprechen. Gegenstände, die starken Preisschwankungen unterliegen oder sehr stark unterschiedliche Nutzungsdauern haben, kommen deshalb für die Festwertbildung kaum in Frage. Die laufenden Zugänge müssen zudem wirtschaftlich und technisch die Funktionen der ausgeschiedenen Gegenstände einnehmen. Die normale technische Weiterentwicklung beeinträchtigt die Funktionsgleichheit jedoch nicht⁵⁷³. Ggf. sind mehrere (homogenere) Festwerte zu bilden.
- 304 (3) **Körperliche Bestandsaufnahme** in der Regel alle drei Jahre zur Kontrolle, ob der Ansatz des Festwertes noch berechtigt ist. Eine frühere Bestandsaufnahme und Neubewertung kann in Ausnahmefällen, z. B. bei wesentlichen Veränderungen des Bestandes, erforderlich sein⁵⁷⁴. Eine längere Frist ist vertretbar, wenn ohne weiteres klar ist, daß sich der Festwert nur geringfügig verändert haben kann. Eine ständige Überschreitung der 3-Jahres-Frist würde aber den GoB widersprechen⁵⁷⁵. Von der Finanzverwaltung wird eine Bestandsaufnahme mindestens an jedem Bilanzstichtag gefordert, der dem Hauptfeststellungszeitpunkt für die Feststellung des Einheitswerts vorangeht, spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag [Abschn. 31 V S. 3 EStR, s. unten Rn 457]⁵⁷⁶.
- 305 Zum Festwertverfahren kann jederzeit übergegangen werden, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit steht dem nicht entgegen⁵⁷⁷. Der Vereinfachungszweck gilt als begründete Ausnahme gemäß § 252 II HGB. Mit Ausnahme der nachrangigen Bedeutung, die steuerlich nicht gefordert wird, gelten für den Ansatz von Festwerten in der Steuerbilanz die gleichen Voraussetzungen⁵⁷⁸.
- 306 Für die **erstmalige Bildung** eines Festwertes müssen zuerst die tatsächlichen Mengen durch eine körperliche Bestandsaufnahme festgestellt und mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggf. mit den am Bilanzstichtag niedrigeren Wiederbeschaffungskosten) bewertet werden. An die Durchführung der Inventur und die Inventurunterlagen sind trotz des Vereinfachungszwecks des Festwertverfahrens grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu stellen wie an die sonstigen Inventuren. Aufzuzeichnen sind die genaue Bezeichnung der Anlagegüter, Zeit-

573 Vgl. *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 119.

574 Ebenso z. B. *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 99; *Uhlig* in Beck HdR, A 230 Rn 23; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 149 Rn 40, für eine außerplanmäßige Abschreibung ggf. auch ohne körperliche Bestandsaufnahme wohl *WP-Handbuch* 1985/86 I, 1021. Zurückhaltender in der Beurteilung der Notwendigkeit überschlägiger Kontrollrechnungen und vorzeitiger Bestandsaufnahmen wohl *Federmann*, HdB 1988, Rn 64.

575 Vgl. *Streim* in BHR, § 240 Rn 31; *ADS*, 4. Aufl., § 152 Tz. 78; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 152 Rn 40.

576 Vgl. aber Abschn. 36 V S. 2 EStR, der für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in der Regel den Drei-Jahres-Rhythmus verlangt.

577 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 107.

578 Vgl. *Sarx* in Beck'scher BilKomm., § 240 Rn 114 ff.

punkt und Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggf. auch die niedrigeren Wiederbeschaffungskosten), Zustand und Verwertbarkeit sowie der Lagerort. Bereitet die Ermittlung der individuellen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten größere Schwierigkeiten, führen auch Wiederbeschaffungswerte, die mit Hilfe von Indices auf den Anschaffungszeitpunkt umgerechnet werden, zu einer für das Festverfahren hinreichenden Genauigkeit⁵⁷⁹.

In einem zweiten Schritt wird dann dieser Ausgangswert um den durchschnittlichen Abnutzungswert vermindert, so daß der Festwert im allgemeinen zwischen 40% und 50% des Ausgangswertes, in bestimmten Fällen auch weniger betragen kann⁵⁸⁰. Anschließend werden dem Festwert die Restbuchwerte der im Festwert erfaßten Anlagegüter gegenübergestellt. Übersteigt die Summe der Restbuchwerte den Festwert, so ist die Differenz außerplanmäßig abzuschreiben. Ist die Summe der Restbuchwerte dagegen niedriger, so ist dieser Wert so lange um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten neuer Festwertgegenstände aufzustocken, bis der anzusetzende Festwert erreicht ist, was sich unter Umständen über mehrere Jahre hinziehen kann und überdurchschnittlich viele Ergänzungszugänge voraussetzt. Denn nur dann verjüngt sich der Anlagenbestand. Die Frage, ob und in welcher Höhe in diesem Fall Abschreibungen auf die Ergänzungszugänge und den Altbestand zu berücksichtigen sind, wird uneinheitlich beurteilt bzw. überhaupt nicht behandelt. Auch wird nicht ausdrücklich dazu Stellung genommen, ab wann die Erleichterungen für den Bestandsnachweis (Rn 35) gelten.

Unproblematisch ist in diesem Fall die Verschiebung der Festwertbildung, d. h. der Altbestand und die Ergänzungszugänge werden solange einzeln bewertet, bis die Summe der Restbuchwerte dem Festwert entspricht. Erst dann wird der Festwert gebildet. M. E. ist aber auch der sofortige Übergang zum Festwertverfahren zulässig: In diesem Fall erhöht sich der Bilanzwert (= Summe der Restbuchwerte) der im Festwert erfaßten Anlagegüter sukzessive um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ergänzungszugänge. Andererseits sind pauschale (durchschnittliche) Abschreibungen sowohl auf den Altbestand als auch auf die Ergänzungszugänge der einzelnen Geschäftsjahre zu verrechnen⁵⁸¹. Die Erleichterungen für den Bestandsnachweis sind sofort anwendbar. Bis der endgültige Festwert erreicht ist, werden die Ergänzungszugänge und die Abschreibungen im Anlagespiegel ausgewiesen. Erst danach gelten die Ausweisregeln von Rn 313. Wenn die Summe der Restbuchwerte niedriger als der ermittelte Festwert ist, so bedeutet

579 Vgl. *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 205; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 134.

580 Vgl. die Berechnungen von *Federmann*, HdB 1988, Rn 42 ff.; vgl. auch *Federmann*, DB 1983, 293, zum Einfluß der degressiven AfA auf den durchschnittlichen Abnutzungssatz; im übrigen vgl. die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 132; *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwerte, S. 6 ff.

581 Vgl. das Berechnungsbeispiel von *Blödtner*, BBK Fach 18, 1983, 197 (202). Ähnlich, aber ohne Abschreibungen auf den Altbestand, FM NRW v. 12. 12. 1961 – S 2133 – 12 – VB 1 – BStBl. II 1961, 194; a. A. Abschn. 31 V S. 5 EStR (s. unten Rn 457); *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwerte, S. 11: kein Abzug von Abschreibungen auf die Ergänzungszugänge, beim Erlaß FM NRW v. 12. 12. 1961 handele es sich um eine Übergangsvorschrift.

dies, daß in den vorausgegangenen Geschäftsjahren höhere Abschreibungen verrechnet wurden als bilanziell unbedingt erforderlich waren. Handelsrechtlich erscheint dann m.E. auch eine Zuschreibung vertretbar⁵⁸². Die Vereinfachung gegenüber dem eben dargestellten mehrjährigen Aufstockungsverfahren dürfte als Begründung ausreichen, um eine Durchbrechung der Bewertungstätigkeit gemäß § 252 II HGB zu rechtfertigen⁵⁸³.

- 309 Wenn ein Festwert nicht für gebrauchte, sondern für neue Anlagegüter gebildet werden soll, z. B. bei neuen Fabrikanlagen, liegt der Ausgangswert deutlich über dem Festwert. Außerdem treffen das Kriterium des regelmäßigen Ersatzes und die gesetzliche Fiktion, daß sich Ergänzungszugänge und Wertminderungen in etwa ausgleichen sollen, in den ersten Jahren der Nutzung i. d. R. nicht zu. In diesem Fall wird die Ansicht vertreten, daß grundsätzlich zunächst einzeln zu bewerten sei, und zwar so lange, bis der Festwert erreicht und die gesetzliche Fiktion in etwa erfüllt seien. Erst dann könne vom Buchwert- zum Festwertverfahren übergegangen werden⁵⁸⁴. M. E. ist ein sofortiger Übergang zum Festwertverfahren jedoch vertretbar, wenn die Differenz zwischen Ausgangswert (= Summe der Restbuchwerte) und Festwert planmäßig über die halbe durchschnittliche Nutzungsdauer der im Festwert erfaßten Anlagegüter abgeschrieben wird. Größere Gewinnverlagerungen sind dann nämlich ausgeschlossen⁵⁸⁵.
- 310 **Änderungen des Festwertes:** Ergibt sich aufgrund einer Bestandsaufnahme (Rn 304) ein niedrigerer als der bisherige Festwert, so ist dieser anzusetzen⁵⁸⁶. Übersteigt er ihn aber wesentlich, wobei als wesentlich (zumindest) ein Betrag von mehr als 10% angesehen werden muß⁵⁸⁷, so ist der neue Festwert maßgebend.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf eine notwendige Aufstockung des Festwertes nicht unmittelbar im Jahr der Bestandsaufnahme vorgenommen zu wer-

582 A. A. *Federmann*, HdB 1988, Rn 52.

583 Ob eine Zuschreibung wegen § 6 I Nr. 1 S. 4 EStG steuerlich anerkannt wird, erscheint fraglich; zur steuerlichen Verwaltungspraxis vgl. auch *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwerte, S. 7.

584 Vgl. *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwertes, S. 6; vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 132 m. w. N.

585 Ebenso wohl *Aktiengesetz Großkommentar*, § 152 Rn 19; *Sarx* in Beck'scher Bil-Komm., § 240 Rn 120; vgl. auch *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwerte, S. 7: im Interesse der mit dem Festwertverfahren verfolgten Vereinfachung sei in Fällen unbedeutenderer Gewinnverlagerungen ein früherer Zeitpunkt für den Übergang möglich.

586 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 581; *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 206. Abschn. 31 V S. 6 EStR [s. unten Rn 457] scheint von einem Wahlrecht auszugehen („kann“). Teilweise a. A. auch *Federmann*, HdB 1988, Rn 59: Abschreibungswahlrecht bzw. -pflicht, differenziert für Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften, analog § 253 II S. 3 HGB. M. E. ist ein Abschreibungswahlrecht bzw. ein Abschreibungsverzicht handelsrechtlich nicht zulässig, da diese Voraussetzungen bei einer Vielzahl von Festwertgütern nicht nachweisbar/überprüfbar sind.

587 Die 10%-Grenze, die der steuerlichen Regelung in Abschn. 31 V S. 4 EStR [s. unten Rn 457] entspricht, scheint im Schrifttum allgemein akzeptiert zu sein; vgl. z. B. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 581; *Nordmeyer* in Beck HdR, B 212 Rn 206.

den (Abschn. 31 V S. 5 EStR, s. unten Rn 457). Vielmehr ist der bisherige Festwert so lange um die vollen⁵⁸⁸ Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Festwert erfaßten und erst nach dem Bilanzstichtag angeschafften oder hergestellten Anlagegüter zu erhöhen, bis der neue Festwert erreicht ist. Diese Regelung ist zumindest handelsrechtlich nicht bedenkenfrei⁵⁸⁹. Der Zeitpunkt, zu dem der neue Festwert bilanziert werden muß, wird u.U. um Jahre hinausgeschoben, obwohl die Aufstockung nur eine Folge überdurchschnittlicher Zugänge in der Vergangenheit ist und damit erhöhte Aufwendungen korrigieren soll.

Auflösung: Sind die Zulässigkeitsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, muß der Festwert aufgelöst werden. Andererseits können Festwerte auch freiwillig aufgelöst werden. Der Übergang von einem pauschalen Bewertungsverfahren zur genaueren Einzelbewertung kann grundsätzlich als begründete Ausnahme vom Grundsatz der Bewertungstetigkeit (§ 252 II HGB) angesehen werden⁵⁹⁰. Andererseits ist ein nur kurzfristiges Beibehalten eines Festwertes Indiz für Willkür⁵⁹¹. Wird ein Festwert aufgelöst, so kann unmittelbar zur Einzelbewertung übergegangen werden, d. h. der Festwert ist auf die noch vorhandenen Anlagegüter aufzuteilen und es müssen neue Abschreibungspläne erstellt sowie das Bestandsverzeichnis ergänzt werden. Zweckmäßigerweise geschieht dies im Anschluß an eine körperliche Bestandsaufnahme. Es ist aber auch zulässig, den Festwert vereinfachend über die durchschnittliche Restnutzungsdauer der in ihm erfaßten Anlagegüter (planmäßig) abzuschreiben⁵⁹². Neuzugänge unterliegen der Einzelbewertung. Die Erleichterungen für den Bestandsnachweis gelten bis zum Ablauf der Abschreibungsfrist fort⁵⁹³. Danach müssen die dann noch vorhandenen Anlagegüter ebenfalls in das Bestandsverzeichnis aufgenommen werden. 311

Ausweis im Anlagespiegel und in der GuV: Für den zutreffenden Ausweis eines erstmalig gebildeten Festwertes im Anlagespiegel muß in jedem Fall festgestellt werden, in welchen Spalten (in Frage kommen vor allem: gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Zugänge, gesamte Abschreibungen, [Rest-]Buchwerte) und mit welchen Beträgen die im Festwert erfaßten Anlagegüter bisher im Anlagespiegel ausgewiesen waren. Diese Werte müssen dann an den Ausweis des Festwertes angepaßt werden. Die Notwendigkeit dazu besteht unabhängig davon, ob der Festwert nach dem Netto- oder dem Bruttoprinzip ausgewiesen werden soll. 312

Im Schrifttum wird überwiegend die **Nettomethode** bevorzugt⁵⁹⁴. Danach wird der Festwert (Ausgangswert abzüglich durchschnittlicher Abnutzungssatz, 313

588 A. A. *Meierkord*, BB 1970, 481 (483): Aufstockung wie bei der erstmaligen Bildung eines Festwertes (Rn 307), d. h. vermindert um den durchschnittlichen Abnutzungssatz. Die Sachverhalte sind jedoch nicht vergleichbar.

589 Die steuerliche Grundlage für diese Regelung ist wohl § 6 I Nr. 1 S. 4 EStG.

590 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 107; *Federmann*, HdB 1988, Rn 60.

591 Vgl. auch *Selchert* (Jahresabschlußprüfung), 1988, 219.

592 Vgl. *Betriebsprüfungskartei* der OFD Düsseldorf–Köln–Münster, Teil I, Kto. Festwerte, S. 3; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 132; *ADS*, 4. Aufl., § 153 Tz. 74; *Schlottmann* (Festwertverfahren), 1970, 92; *Federmann*, HdB 1988, Rn 60.

593 A. A. *Federmann*, HdB 1988, Rn 60.

594 Vgl. z. B. *Hartmann* in *Kütting/Weber*, § 268 Rn 97; *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 76.

Rn 307) nur in den Spalten gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie (Rest-)Buchwerte gezeigt. Bei den Befürwortern der Nettomethode finden sich jedoch keine Aussagen darüber, wie bei der erstmaligen Bildung eines Festwertes die bisherigen Beträge und Differenzen zum Festwert behandelt werden sollen. In Betracht komme eine Saldierung im Anlagespiegel (in der Regel gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Zugänge mit den kumulierten Abschreibungen) und die Behandlung des durchschnittlichen Abnutzungswertes als Abgang; die Differenzen zum Festwert sind entsprechend Rn 307 auszuweisen. Da die Saldierung die formelle Kontinuität mit dem Anlagespiegel des vorherigen Geschäftsjahres unterbricht, verdient die Abgangsbuchung den Vorzug. Solange der unveränderte Ansatz eines Festwertes zulässig ist, gelten die Regeln für den Ausweis der Zu- und Abgänge und der Zu- und Abschreibungen (Rn 109 ff.) nicht. Die Aufwendungen für Ergänzungszugänge sowie für die Instandhaltung der Anlagegüter sind unmittelbar als Aufwand zu verbuchen, wobei ein Ausweis in der GuV unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen (GuV-Posten Nr. 8) vorzuziehen ist. Gelegentliche Erlöse aus dem Verkauf von Festwertgütern fallen unter die sonstigen betrieblichen Erträge (GuV-Posten Nr. 4). Muß der Festwert geändert werden, empfiehlt sich ein Ausweis der Aufstockungen als Zugang und sonstiger betrieblicher Ertrag (GuV-Posten Nr. 4)⁵⁹⁵ und der Abstockungen als Abgang und sonstiger betrieblicher Aufwand (GuV-Posten Nr. 8)⁵⁹⁶.

- 314 Die Begründungen für die Nettomethode überzeugen wenig⁵⁹⁷. Die Nettomethode steht im Gegensatz zu der für den Anlagespiegel gesetzlich vorgeschriebenen direkten Bruttomethode (§ 268 II S. 2 HGB, Rn 101). Sie verzerrt vor allem die Relationen zwischen den einzelnen Spalten des Anlagespiegels. Sie erschwert damit den Einblick in die Vermögenslage, insbesondere das Urteil über die (Veränderungen der) Altersstruktur des Anlagenbestandes⁵⁹⁸. M. E. ist deshalb nur die **Bruttomethode** zulässig⁵⁹⁹. Nach der Bruttomethode wird der Ausgangswert in der Spal-

595 Ggf. ist auch eine Saldierung mit den als sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfaßten Ergänzungszugängen zulässig, wenn nämlich die Aufstockung nachweislich auf vermehrte Ergänzungszugänge des betreffenden Geschäftsjahres zurückzuführen ist.

596 Wie hier z. B. *Nordmeyer* in Beck HdB, B 212 Rn 109, a. A., d. h. Ausweis als Zu- oder Abschreibungen bzw. Ausweis danach, ob die Ursache (überwiegend) mengen- oder wertbedingt ist, z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 76; *Harrmann* in Küting/Weber, § 268 Rn 98. M. E. sind Zu- und Abschreibungen nicht mit dem Ausweis des Festwerts gemäß Nettomethode unter den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vereinbar. Teilweise wird im Schrifttum auch der Zusammenhang mit der GuV nicht genügend beachtet, widersprüchlich ist es z. B., Abstockungen im Anlagespiegel als Abschreibungen und in der GuV unter dem Posten Nr. 8 als sonstige betriebliche Aufwendungen zu erfassen.

597 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 268 Tz. 76 (Hervorhebung im Original), die in dem Festwertverfahren „eine besondere Form der Ermittlung bilanzieller Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ (?) sehen, oder die Begründung von *Knop* in Küting/Weber, § 247 Rn 67: „Das Bilanzrecht geht in diesem Fall von der Fiktion aus, daß die zusammengefaßten Vermögensgegenstände einen Vermögensgegenstand darstellen.“

598 Diese trifft insbesondere dann zu, wenn die Voraussetzung der nachrangigen Bedeutung nur für den einzelnen Festwert und nicht für den Gesamtwert aller Festwerte verlangt wird (vgl. Rn 302).

599 Wie hier *Nordmeyer* in Beck HdB, B 212 Rn 108; *Federmann*, HdB 1988, Rn 73.

te gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggf. auch in der Spalte Zugänge), der durchschnittliche Abnutzungswert in der Spalte gesamte Abschreibungen sowie der Festwert als Saldo in der Spalte (Rest-)Buchwert ausgewiesen. Beim Ausweis der Differenzen der bisherigen Beträge zum neu gebildeten Festwert bestehen keine Unterschiede zur Nettomethode. Unterschiede bestehen auch nicht, solange der unveränderte Ansatz eines Festwertes zulässig ist. Dagegen führen Aufstockungen (Abstockungen) zu einem Ausweis in der Zugangsspalte (Abgangsspalte) und in der Spalte gesamte Abschreibungen, und zwar jeweils in Höhe der Differenz zwischen altem und neuem Abgangswert bzw. durchschnittlichem Abnutzungswert. Der Ausweis der Auf- und Abstockungen in der GuV entspricht wieder der Nettomethode.

Anhangangaben: Soweit ein Anhang erstellt werden muß und die Festwerte nicht völlig unbedeutend sind, müssen sie und der Bilanzposten bezeichnet und die zugehörigen Beträge angegeben werden⁶⁰⁰. Zur Erfüllung der Angabepflichten nach § 284 II Nr. 1 HGB sind weiterhin Angaben zur Höhe des durchschnittlichen Abnutzungswertes und zu Bewertungsbesonderheiten, z. B. Hinweis auf eine sukzessive Aufstockung, erforderlich. Die Bildung und Auflösung von Festwerten ist als Abweichung von den angewandten Bewertungsmethoden nach § 284 II Nr. 3 HGB berichts- und begründungspflichtig. Zusätzlich muß der Einfluß dieser Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert dargestellt werden. Es genügt, die Höhe des neu gebildeten bzw. aufgelösten Festwertes (Vermögenslage) und die Differenzen zwischen Festwert und Summe der Restbuchwerte (Ertragslage) anzugeben. 315

Frei.

316–319

F. Zusammenhänge mit anderen Posten der Bilanz und GuV, mit Angaben im Anhang sowie mit dem Lagebericht

I. Vorbemerkung/Rechtsformbesonderheiten

Eine nur punktuelle Betrachtung einzelner Bilanzposten (hier der Sachanlagen) erschließt nicht den vollen Informationsgehalt eines Jahresabschlusses, sie kann vielmehr zu falschen Schlußfolgerungen führen und Fehlentscheidungen auslösen. Bilanzierende, Prüfer und Bilanzleser sollten es sich deshalb zur Gewohnheit machen und stets die vielfältigen Beziehungen der Bilanzposten und der GuV-Posten untereinander sowie zwischen Bilanz und GuV beachten und ggf. vorliegende Erläuterungen zum Jahresabschluß (Fußnoten zum Jahresabschluß, davon-Vermerke, Anhangangaben, Lagebericht) in die Analyse einbeziehen. Im folgenden können nur die wichtigsten Zusammenhänge zwischen den Sachanlagen und anderen Posten des Jahresabschlusses aufgezeigt werden. Ein Teil der Hinweise ist rechtsformabhängig, ohne daß dies immer ausdrücklich vermerkt ist. Zu den Rechtsformbesonderheiten bezüglich Anhang und Lagebericht vgl. Rn 352 und 379. 320

⁶⁰⁰ Zur Praxis der Anhangangaben vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 101 f.

II. Zusammenhänge mit anderen aktivischen Bilanzposten

321 Immaterielle Anlagegüter: Anzahlungen (Rn 60).

Vorräte: Abgrenzung vom Anlagevermögen vgl. Rn 16 ff.; Änderung der Zweckbestimmung (Rn 26); Ersatz- und Reserveteile (Rn 85); Leihballagen (Rn 88); Werkzeuge, Formen, Modelle und Vorrichtungen (Rn 86); Überbestände geringwertiger Vermögensgegenstände (Rn 239).

Sonstige Vermögensgegenstände: Zur Veräußerung bestimmte und nicht mehr genutzte Sachanlagen (Rn 27 ff.); als Anschaffungskostenminderung behandelte (Rn 200 ff.), aber noch nicht ausgezahlte Zuschüsse.

III. Zusammenhänge mit Passiva und Haftungsverhältnissen

1. **Andere Gewinnrücklagen:** Vgl. Rn 292 f.

2. **Sonderposten mit Rücklageanteil**⁶⁰¹

322 Zweck, Voraussetzungen:

Das Steuerrecht läßt in bestimmten Fällen die gewinnmindernde Bildung von Rücklagen zu; insbesondere aufgelöste stille Rücklagen werden dadurch befristet steuerbefreit. § 247 III HGB ermöglicht es, daß diese steuerlich zulässigen sog. „steuerfreien“ Rücklagen auch in der Handelsbilanz gebildet werden können. Voraussetzung für ihre Bildung in der Handelsbilanz mit gesondertem Ausweis als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ (§ 247 III S. 2 HGB) ist lediglich die steuerliche Zulässigkeit⁶⁰². Die Auflösung richtet sich nach den steuerlichen Vorschriften (§ 247 III S. 2 HGB). Zum Ausweis im Jahresabschluß und zu den Anhangangaben vgl. Rn 140.

323 Rechtsformbesonderheiten:

§ 273 HGB schränkt für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 5 I S. 2 PublG) die Bildung steuerfreier Rücklagen ein⁶⁰³. Vorausgesetzt wird zusätzlich zur steuerlichen Zulässigkeit die umgekehrte Maßgeblichkeit, d. h. das Steuerrecht muß die Anerkennung von einer entsprechenden Bilanzierung in der Handelsbilanz abhängig machen. Weiterhin sind von den genannten Unternehmen bestimmte Vorschriften für den Ausweis in der Bilanz und GuV sowie Anhangangaben zu beachten; Rn 140 gilt entsprechend.

324 Zu den wesentlichen Anwendungsfällen steuerfreier Rücklagen, die mit Sachanlagen zusammenhängen, gehören^{604, 605}:

– § 6b EStG: Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter;

601 Zur anderen Komponente des Sonderpostens, nämlich den Wertberichtigungen nach § 281 I HGB, vgl. Rn 135 ff.

602 Vgl. *Pankow/Gutike* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 701.

603 Zu Zweifeln, ob § 273 HGB mit der 4. EG-Richtlinie vereinbar ist, vgl. *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (546).

604 Zu weiteren Einzelheiten vgl. insbesondere *Pankow/Gutike* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 704 ff., vgl. auch die Aufzählungen im *WP-Handbuch* 1985/86 II, 47 f., und bei *ADS*, 5. Aufl., § 273 Tz. 6.

605 Zur Behandlung von Investitionszulagen und -zuschüssen Dritter vgl. Rn 203 ff.

- Abschn. 35 EStR (s. unten Rn 463): Rücklage für Ersatzbeschaffung;
- § 82 Städtebauförderungsgesetz: Veräußerungsgewinne bei Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen;
- § 3 Zonenrandförderungsgesetz: Investitionen im Zonenrandgebiet;
- § 1 Auslandsinvestitionsgesetz: Überführung bestimmter Wirtschaftsgüter ins Ausland;
- § 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken (BGBl. I 1967, 403): Veräußerungsgewinne bei Stilllegung.

Bei der Rücklage für Veräußerungsgewinne aus der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken gilt die **umgekehrte Maßgeblichkeit** nicht⁶⁰⁶. Bei den Rücklagen nach § 6b EStG und § 82 Städtebauförderungsgesetz ist die umgekehrte Maßgeblichkeit gesetzlich verankert. Bei den übrigen genannten Anwendungsfällen werden unterschiedliche Meinungen vertreten; nach wohl h.M. und der tatsächlichen bisherigen Praxis gilt die umgekehrte Maßgeblichkeit⁶⁰⁷. Zur geplanten Gesetzesänderung vgl. Rn 174.

3. (Andere) Rückstellungen

Zu den passivierungspflichtigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 I S. 1 HGB), die im engen Zusammenhang mit Sachanlagen stehen, gehören insbesondere die Rückstellungen für ausstehende Rechnungen (Rn 127) sowie die Rückstellungen für rechtliche Verpflichtungen gegenüber Dritten zur Instandhaltung (z. B. Pacht-erneuerungsverpflichtungen), zur Abraumbeseitigung und Rekultivierung und zur Beseitigung von Bauten auf fremden Grundstücken bzw. Einbauten in gemieteten / gepachteten Gebäuden.

4. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

Voraussetzungen: Die Rückstellung nach § 249 I S. 2 Nr. 1, S. 3 HGB⁶⁰⁸ gehört zu den Aufwandsrückstellungen. Voraussetzung ist, daß keine (öffentlich- bzw. zivil-)rechtliche Verpflichtung gegenüber Dritten vorliegt (in diesem Fall gilt Rn 326) und daß die Instandhaltungsaufwendungen im letzten Geschäftsjahr un-

606 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 4 KStG Anm. 44.

607 Zum Meinungsstand vgl. u. a. *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545 (550 ff.); *ADS*, 5. Aufl., § 273 Tz. 12 ff., jeweils m. w. N.; vgl. auch den Hinweis von *ADS* (5. Aufl., § 273 Tz. 13), daß die Finanzverwaltung geneigt zu sein scheint, in nicht ausdrücklich gesetzlich geregelten Fällen auf die umgekehrte Maßgeblichkeit zu verzichten. Vgl. auch Rn 276.

608 § 249 I S. 2 Nr. 1, S. 3 HGB entspricht § 152 VII AktG a. F. mit dem einzigen Unterschied, daß nunmehr für die Aufwendungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, Passivierungspflicht besteht. Das Wahlrecht wurde aus steuerlichen Rücksichtnahmen beseitigt; vgl. BTDrS 10/317, S. 83. Kritisch zur Passivierungspflicht u. a. *Siegel*, WPg 1985, 14 („Grundsatz ordnungswidriger Bilanzierung“); *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1987, 83 f. Vgl. auch *Brezing*, FR 1984, 349; *Anders*, BB 1984, 1270; *Dziadkowski/Runge*, WPg 1984, 544; siehe auch die Literaturhinweise zu den Aufwandsrückstellungen nach § 249 II HGB; Rn 331.

terlassen worden sind. Unterlassen heißt, daß der Aufwand betriebswirtschaftlich geboten gewesen sein muß⁶⁰⁹. Für in früheren Geschäftsjahren unterlassene Aufwendungen gilt ein Nachholverbot, ggf. kommt aber eine Aufwandsrückstellung nach § 249 II HGB (Rn 332) in Betracht. Voraussetzung ist weiterhin, daß die Instandhaltungsarbeiten innerhalb von drei Monaten nach Schluß des Geschäftsjahres (Passivierungspflicht) bzw. im folgenden Geschäftsjahr (= bei Rumpfgeschäftsjahren innerhalb von 12 Monaten)⁶¹⁰ (Wahlrecht) durchgeführt und abgeschlossen werden. Es genügt, wenn zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung die Durchführung der Arbeiten innerhalb der Fristen noch möglich und auch ernstlich beabsichtigt ist. Soweit die Instandhaltungen nicht innerhalb der 12-Monats-Frist durchgeführt werden, ist der nicht verbrauchte Betrag im nächsten Jahresabschluß aufzulösen.

- 328 **Ausweis:** Die Rückstellung braucht innerhalb der „sonstigen Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen zu werden, es können jedoch Erläuterungen im Anhang nach § 285 Nr. 12 HGB erforderlich sein. Statt einer Rückstellung kommt ggf. auch eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 II S. 3 HGB) bzw. steuerlich eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 I Nr. 1 EStG (Rn 251) in Betracht⁶¹¹. Außerplanmäßig ist jedenfalls dann abzuschreiben, wenn die Instandhaltungen so umfangreich sein werden, daß die Aufwendungen als Herstellungsaufwendungen (Rn 112 ff.) aktiviert werden müssen⁶¹².
- 329 **Steuerrecht:** Die handelsrechtliche Passivierungspflicht gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich. Das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht wird steuerlich jedoch nicht anerkannt. In diesem Fall gelten die Grundsätze des BFH-Urteils vom 23. 11. 1983 (Passivierungsverbot) fort⁶¹³.

5. Rückstellung für unterlassene Abraumbeseitigung

- 330 Die Rückstellung nach § 249 I S. 2 Nr. 1 HGB muß gebildet werden, wenn sie im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird, im Unterschied zu den unterlassenen Instandhaltungsaufwendungen besteht für die Nachholung zwischen dem 4. Monat und dem Ende des folgenden Geschäftsjahrs kein Wahlrecht. Im übrigen gelten die Erläuterungen unter Rn 327 ff.

6. Aufwandsrückstellungen

- 331 Die Aufwandsrückstellungen nach § 249 II HGB gehen auf Art. 20 II der 4. EG-Richtlinie zurück, der im vollen Umfang übernommen wurde. Die Möglichkeiten zu Aufwandsrückstellungen wurden gegenüber dem bisherigen Rechtszu-

609 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 154 Rn 74.

610 Vgl. Clemm/Nonnenmacher in Beck'scher BilKomm., § 249 Rn 105.

611 Ebenso Mathiak, StW 1988, 79 (85).

612 Vgl. Brezing, FR 1984, 349 (351); Clemm/Nonnenmacher in Beck'scher BilKomm., § 249 Rn 102.

613 Vgl. BFH v. 23. 11. 1983 – I R 216/78 – DB 1984, 220; vgl. auch Abschn. 31c XII EStR (s. unten Rn 457).

stand⁶¹⁴ erheblich erweitert. Wegen der Unbestimmtheit der Tatbestände, für die künftige Ausgaben passiviert werden dürfen, der damit verbundenen Manipulationsgefahr und der eingeschränkten Nachprüfbarkeit ist die gesetzliche Regelung vielfach kritisiert worden⁶¹⁵.

Voraussetzungen: Dem Grunde nach sind bezüglich der Sachanlagen vor allem 332
 Großreparaturen, regelmäßig wiederkehrende Reparaturen und schließlich alle unterlassenen Instandhaltungen und Abraumbeseitigungen, für die die Fristen gemäß § 249 I S. 2 Nr. 1, S. 3 HGB nicht gewahrt werden (Rn 327), rückstellungsfähig. Allgemeine Vorsorgen für die Zukunft sowie Rückstellungen für das allgemeine Unternehmensrisiko sind unzulässig. Aufwandsrückstellungen zur Berücksichtigung höherer Wiederbeschaffungskosten werden fast einhellig abgelehnt⁶¹⁶. Neben einem anerkannten Grund müssen für die Rückstellungsbildung die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sein⁶¹⁷: Die Aufwendungen müssen (1) ihrer Eigenart nach genau umschrieben werden, d. h. die Begründung für die Rückstellung muß den einzelnen Vermögensgegenstand bzw. die Sachgesamtheit bezeichnen sowie Notwendigkeit, Art, Umfang und voraussichtlichen Zeitpunkt der Maßnahme erkennen lassen. Die Aufwendungen müssen (2) bereits abgelaufenen Geschäftsjahren zuzurechnen sein. Die Zurechnung erfolgt in dem Verhältnis, in dem diese Geschäftsjahre zu den künftigen Aufgaben beigetragen haben⁶¹⁸, ggf. kommt auch eine zeitproportionale (lineare) Zuordnung in Betracht. Da Aufwandsrückstellungen dem Zweck eines periodengerechten Erfolgsausweises dienen, müssen die Aufwendungen Leistungen verursacht haben, die bereits zu Erträgen geführt haben. Dies schließt zukünftige Ausgaben aus, die erst in späteren Jahren zu Erträgen führen⁶¹⁹. Weiterhin müssen die Aufwendungen (3) am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher sein. Es muß sich also um künftige Aufgaben handeln, „denen sich der Kaufmann nicht entziehen kann, wenn er seinen Geschäftsbetrieb unverändert fortführen will“⁶²⁰. Schließlich müssen (4) die Höhe der Ausgaben oder der Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sein, was eine allgemein für Rückstellungen übliche Voraussetzung ist.

614 Kapitalgesellschaften konnten sie bisher nur für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung (Rn 327 ff.) bilden, zur Zulässigkeit bei Personenhandelsgesellschaften vgl. *IDW HFA* 1/1976, *WPg* 1976, 114 (116, m. w. N.).

615 Vgl. insbes. *Streim*, BB 1985, 1575, *Selchert*, DB 1985, 1541; *Selchert*, DB 1985, 2314; *Siegel*, *WPg* 1985, 414; *Siegel*, DB 1985, 2313; *Siegel*, BB 1986, 841; *Forster* (Fragen), 1986, 29 (33). Vgl. von den zahlreichen Stellungnahmen auch *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 403 (423 f., m. w. N.); *Coenenberg*, BB 1986, 910, *Esser*, *StbJb.* 1984/85, 151; *Kupsch*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 67; *Kußmaul*, *DStR* 1987, 675; *Maul*, BB 1986, 631.

616 Befürwortend *Maul*, BB 1986, 631 (633 f.); dagegen u. a. *Siegel*, BB 1986, 841 (843); *Coenenberg*, BB 1986, 910; *WP-Handbuch* 1985/86 II, 68 f.; *Clemm/Nonnenmacher* in *Beck'scher BilKomm.*, § 249 Rn 423 f.

617 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 II, 68.

618 Vgl. *BTDrs* 10/317, S. 84.

619 Vgl. *Clemm/Nonnenmacher* in *Beck'scher BilKomm.*, § 249 Rn 406.

620 *BTDrs* 10/4268, S. 99.

- 333 Für Aufwandsrückstellungen gilt ein **Passivierungswahlrecht**⁶²¹. Steuerlich werden sie deshalb nicht anerkannt⁶²². Trotz des Passivierungswahlrechtes müssen einmal zu bilden begonnene Aufwandsrückstellungen fortgeführt werden. Ausnahmen vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit sind nur unter den Voraussetzungen des § 252 II HGB zulässig. Ebenso ist die Auflösung einer einmal gebildeten Rückstellung nur zulässig und dann aber auch gemäß § 249 III S. 2 HGB geboten, wenn und soweit der Grund für die Rückstellung entfallen ist.
- 334 **Ausweis:** Die Rückstellung braucht innerhalb der „sonstigen Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen zu werden; in Betracht kommen jedoch Erläuterungen im Anhang gemäß § 285 Nr. 12 HGB.

7. Rückstellung für latente Steuern

- 335 **Zweck / Ziel, Rechtsformbesonderheiten:** Die Rückstellungspflicht für (passivische) latente Steuern (§ 274 I HGB), die eine Folge temporärer Abweichungen zwischen handelsrechtlichem Ergebnis vor Ertragssteuern und steuerpflichtigem Einkommen sind, geht auf Art. 43 I Nr. 11 der 4. EG-Richtlinie zurück. Die Vorschrift, die der periodengerechten Gewinnermittlung im Sinne der dynamischen Bilanztheorie dient, ist für das deutsche Bilanzrecht neu. Eine Reihe von Grundsatzfragen zur Anwendung der Vorschrift sind deshalb noch umstritten⁶²³. Die Rückstellungspflicht gilt für Kapitalgesellschaften (§ 274 I HGB), Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und dem PubLG unterliegende Unternehmen (§ 5 I S. 2 HGB). Andere Unternehmen können die Vorschrift sinngemäß anwenden⁶²⁴.
- 336 **Voraussetzungen:** Eine Rückstellung in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung zukünftiger Geschäftsjahre ist zu bilden, (1) wenn der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig ist, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger ist als das handelsrechtliche Ergebnis, und (2) wenn der zu niedrige Steueraufwand des Geschäftsjahres und früherer Geschäftsjahre sich in zukünftigen Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleichen wird (§ 274 I S. 1 HGB). Voraussetzung ist also, (1) daß handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften nicht übereinstimmen und (2) daß es sich nur um zeitlich begrenzte und sich

621 Zur ggf. erforderlichen außerplanmäßigen Abschreibung bei einem Instandhaltungsrückstand vgl. Rn 328.

622 Vgl. BFH v. 3. 2. 1969 – GrS 2/68 – BStBl. II 1969, 291; BGH v. 19. 5. 1987 – VIII R 327/83 – BStBl. II 1987, 848; zustimmend *Offerhaus*, StBp. 1987, 212 [212]. Vgl. auch Abschn. 31c S. 6 EStR (s. unten Rn 458).

623 Von den zahlreichen Stellungnahmen vgl. u. a. *Baumann* [latente Steuern], 1988, 105; *Berlage*, BB 1987, 867; *Bordewin*, DStZ 1987, 443; *Coenenberg/Hille* (HdJ), Abt. I/13, 1987; *Ellerich*, BB 1985, 26; *Gräfer*, BB 1986, 2092; *Harms/Kütting*, BB 1985, 94; *Hetzl*, BB 1985, 1173; *Knief*, DB 1987, 697; *Kupsch/Eder*, WPg 1988, 521; *Rau/Schmidt*, BB 1988, 170; *Reiners*, DB 1988, 1909; *Runge*, BB 1988, 440; *Schneeloch*, WPg 1986, 517; *Siegel*, BB 1985, 1373; *Siegel*, DStR 1986, 587; *Siegel*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 137; *Westermann, B.*, WPg 1989, 257; v. *Wysocki*, ZfB 1987, 829; vgl. ferner *IDW SABI 3/1988*, WPg 1988, 625.

624 Vgl. *IDW SABI 3/1988*, WPg 1988, 625 [625]; *ADS*, 5. Aufl., § 274 Tz. 8; a. A. *Coenenberg/Hille* (HdJ), Abt. I/13, 1987, Rn 30.

wieder ausgleichende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz handelt. Ist ein Ausgleich von Differenzen zwar grundsätzlich möglich, zum Abschlußstichtag aber nicht absehbar (sog. quasi zeitlich unbegrenzte Differenzen), so dürfen diese Differenzen (vorläufig) nicht in die Abgrenzung einbezogen werden, jährlich ist zu prüfen, ob sie sich aufgrund veränderter Verhältnisse nicht doch in der überschaubaren Zukunft ausgleichen werden⁶²⁵.

Zu den **zeitlich begrenzten Abweichungen**, die aus der Bewertung von Sachanlagen stammen können, gehören⁶²⁶:

(a) **passivische Komponenten** (handelsrechtliches Ergebnis vor Ertragssteuern höher als das zu versteuernde Einkommen):

- Vornahme steuerlich zwingender Abschreibungen, die handelsrechtlich nicht geboten sind und auch nicht vorgenommen werden (vgl. z. B. Rn 227).
- Vornahme von Zuschreibungen aufgrund des Wertaufholungsgebots, ohne daß das Beibehaltungswahlrecht nach § 280 II HGB eingreift (vgl. Rn 290).
- Ansatz von Fremdkapitalzinsen nach § 255 III S. 2 im Rahmen der Bewertung zu Herstellungskosten (Rn 194).

(b) **aktivische Komponenten** (zu versteuerndes Einkommen höher als das handelsrechtliche Ergebnis vor Ertragssteuern):

- Vornahme von Abschreibungen in der Handelsbilanz, die steuerlich nicht oder nicht in dieser Höhe vorgenommen werden dürfen, z. B. infolge kürzerer Nutzungsdauerschätzungen.
- Niedrigerer Ansatz der Herstellungskosten in der Handelsbilanz aufgrund der Ausübung von Wahlrechten verglichen mit den gemäß Abschn. 33 I EStR anzusetzenden Kostenbestandteilen (Rn 191).
- Vornahme von steuerlich nicht zulässigen Abschreibungen gemäß § 253 IV HGB (Rn 262)⁶²⁷.
- Nichtanerkennung von Rückstellungen für steuerliche Zwecke dem Grunde nach, z. B. Aufwandsrückstellungen nach § 249 II HGB (Rn 333) und Instandhaltungsrückstellungen nach § 249 I S. 3 HGB (Rn 329), bzw. der Höhe nach.

Für die **Rückstellungsberechnung** wird es regelmäßig erforderlich sein, die relevanten bzw. im Fall der quasi zeitlich unbegrenzten Differenzen potentiell relevanten Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanzergebnis systematisch aufzuzeichnen. Dies kann z. B. in Form eines sog. Differenzenspiegels geschehen, in dem neben Zeitpunkt, Ursache und Höhe der (potentiell) relevanten Unterschiede auch die zukünftigen Steuerbe- und -entlastungen aufgeführt werden⁶²⁸. Rückstellungspflichtig ist nach der wohl überwiegenden Auffassung im Schrifttum⁶²⁹ der Gesamtsaldo aus passivischen abzüglich aktivischen Komponenten.

625 H. M., vgl. z. B. *IDW SABI* 3/1988, WPg 1988, 625 (625).

626 Vgl. *Coenenberg/Hille* (HdJ, Abt. I/13), 1987, Rn 32 f.; *ADS*, 5. Aufl., § 274 Tz. 37 und 43 f.

627 § 253 IV HGB gilt nicht für Kapitalgesellschaften, vgl. Rn 60.

628 Vgl. dazu z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 274 Tz. 45 ff.

629 Vgl. z. B. *IDW SABI* 3/1988, WPg 1988, 625 (625); *Coenenberg/Hille* (HdJ, Abt. I/13), 1987, Rn 45 m. w. N.; *ADS*, 5. Aufl., § 274 Tz. 21.

Wenn die aktivischen Komponenten überwiegen, kommt der Ansatz einer Bilanzierungshilfe nach § 274 II HGB in Betracht. Falls die künftigen Steuerentlastungen zeitlich hinter den künftigen Steuerbelastungen liegen und diese Unterschiede wesentlich sind, können zusätzliche Anhangangaben nach §§ 264 II S. 2, 285 Nr. 3 HGB erforderlich werden⁶³⁰. Die Rückstellung fällt unter die Steuerrückstellungen. Nach § 274 I S. 1 HGB ist sie gesondert in der Bilanz oder im Anhang anzugeben⁶³¹. Der Aufwand und Ertrag aus der Bildung und Auflösung der Rückstellung sollte in den Posten Nr. 18 „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ einbezogen werden, und zwar ebenfalls mit gesondertem Ausweis (zumindest bei wesentlichen Beträgen)⁶³². Nach § 274 I S. 2 HGB muß die Rückstellung aufgelöst werden, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen sein wird.

8. Verbindlichkeiten

- 339 **Restlaufzeiten, Besicherungen:** Kapitalgesellschaften müssen für jeden Posten der Verbindlichkeiten die Beträge mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und mehr als fünf Jahren gesondert in der Bilanz oder im Anhang angeben. Zusätzlich ist zu vermerken, welche Verbindlichkeiten durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten (§§ 268 V S. 1 i. V. m. 265 VII Nr. 2 HGB und § 285 Nr. 1 und 2 HGB). Zu den Sicherheiten gehören insbesondere die Grundpfandrechte an Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Zweckmäßig ist die Darstellung in Form eines sog. Verbindlichkeitspiegels⁶³³. Für kleine Kapitalgesellschaften i. S. v. § 267 I HGB genügt jeweils die Angabe des Gesamtbetrages; eine Aufgliederung auf die einzelnen Posten der Verbindlichkeiten ist nicht erforderlich (§ 288 HGB).

- 340 **Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen:** Noch nicht erfüllte Zahlungsverpflichtungen aus Zugängen von Anlagegütern einschließlich der sogenannten Garantieeinbehalte.

Sonstige Verbindlichkeiten: Bereits erhaltene, aber mangels Zugängen noch nicht von den Anschaffungskosten abgesetzte Zuschüsse (Rn 200 ff.).

9. Haftungsverhältnisse (§§ 251, 268 VII HGB)

- 341 Soweit Anlagegüter für fremde Verbindlichkeiten haften, z. B. weil Grundpfandrechte eingeräumt oder Verpfändungen bzw. Sicherungsübereignungen vorgenommen worden sind.

630 Vgl. *IDW SABI 3/1988*, WPg 1988, 625 (625); *Coenenberg/Hille* (HdJ, Abt. I/13), 1987, Rn 46.

631 Zur Bilanzierungspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 79 ff.

632 Zum Ausweis in der Bilanz und GuV vgl. z. B. *Coenenberg/Hille* (HdJ, Abt. I/13), 1987, Rn 48 ff.; *ADS*, 5. Aufl., § 274 Tz. 48 ff.

633 Zur Berichtspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 66 ff., insbesondere die Beispiele von Verbindlichkeitspiegeln S. 70 ff.

IV. Zusammenhänge mit Posten der GuV⁶³⁴

1. Andere aktivierte Eigenleistungen (Posten Nr. 3)

In diesem Posten werden nur Erträge aus Leistungen für das eigene Anlagevermögen (einschließlich aktivierter Eingangsetzungskosten) ausgewiesen⁶³⁵, und zwar insoweit, wie sie tatsächlich aktiviert worden sind. Unerheblich ist, ob diese selbsthergestellten Anlagenzugänge im gleichen Geschäftsjahr abgeschrieben werden. Auch periodenfremde Eigenleistungen sollten unter dem Posten Nr. 3 und nicht unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (Nr. 4) erfaßt werden. Zu den periodenfremden Eigenleistungen gehören insbesondere die Nachaktivierungen (Rn 116) und ferner Aufwendungen für größere Reparaturen und für Instandhaltungsmaßnahmen, die sich über den Abschlußstichtag hinziehen und erst im folgenden Geschäftsjahr als aktivierungspflichtig erkannt werden. Das Schrifttum weist dagegen überwiegend die periodenfremden Eigenleistungen dem Posten Nr. 4 zu; lediglich für aktivierungspflichtige Reparaturaufwendungen wird wegen der praktischen Schwierigkeiten, diese auf periodenkonforme bzw. periodenfremde Erträge aufzuteilen, ein Ausweis unter Nr. 3 als vertretbar angesehen⁶³⁶. Für den Ausweis unter Posten Nr. 3 spricht sowohl die größere Klarheit, die sich aus einer spezifischen Postenbezeichnung ergibt, als auch die Pflicht für Kapitalgesellschaften, periodenfremde Erträge im Anhang zu erläutern, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 IV S. 3 HGB), d. h. das Gesetz geht offensichtlich davon aus, daß bei allen GuV-Posten periodenfremde Erträge bzw. Aufwendungen vorkommen können.

Soweit Fremdlieferungen und -leistungen im Zusammenhang mit Eigenleistungen vorliegen, sollten diese grundsätzlich direkt als Anlagenzugang verbucht werden. Nur wenn sie im Vergleich zu den Eigenleistungen von untergeordneter Bedeutung sind, ist aus Vereinfachungsgründen auch die Bruttomethode, d. h. ihre Einbeziehungen in die Eigenleistungen bei gleichzeitigem Ausweis der Fremdlieferungen und -leistungen im GuV-Posten Nr. 5a/b zulässig⁶³⁷.

634 Die Posten-Nr. entsprechen dem Gesamtkostenverfahren, § 275 II HGB. Besonderheiten des Umsatzkostenverfahrens (§ 275 III HGB) werden nicht behandelt. Auf eine ggf. zulässig abweichende Gliederung für Nicht-Kapitalgesellschaften wird ebenfalls nicht eingegangen; vgl. hierzu insbes. *Förschle/Kropp*, DB 1989, 1037 und *Bundessteuerberaterkammer*, StB 1988, 46.

635 Bestandsveränderungen an selbst erstellten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen fallen unter den GuV-Posten Nr. 2; vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 66 f. m. w. N.; a. A. *Borchert* in *Kütting/Weber*, § 275 Rn 37.

636 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 60 m. w. N. Wie hier *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 210.

637 Für Fortführung der bisherigen Praxis *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 210; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 63 m. w. N.; a. A., d. h. für generelle Anwendung der Bruttomethode, die aber zu einer unnötigen Aufblähung der GuV führt, *Budde/Förschle* in *Beck'scher BilKomm.*, § 275 Rn 81.

2. Sonstige betriebliche Erträge (Posten Nr. 4)

343 **Erträge aus Anlagenabgängen:** Im Unterschied zu § 157 I AktG a. F., der einen gesonderten Ausweis der Erträge (einschließlich Zuschreibungen) und analog der Verluste aus Anlagenabgängen vorsah, fallen unter dem BiRiLiG die Erträge und Verluste aus Anlagenabgängen unter die Sammelposten Nr. 4 und Nr. 8; ggf. kommt auch ein Ausweis unter den außerordentlichen Erträgen / Aufwendungen (Nr. 14/15) in Betracht (vgl. Rn 348). Zu dem Posten Nr. 4 gehören auch die Erträge im Zusammenhang mit periodenfremden Abgängen. Die Erträge aus Anlagenabgängen dürfen nicht mit Abgangsverlusten bei anderen Anlagegütern saldiert werden. Sie sind ungekürzt auszuweisen, d. h. einschließlich der aufgelösten stillen Rücklagen, die ggf. auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden sollen.

Der Ertrag aus Anlagenabgängen errechnet sich aus dem Verkaufserlös abzüglich Erlösschmälerungen/UST und abzüglich letztem Buchwert (Rn 234). An die Stelle eines Verkaufserlöses können auch (Versicherungs-)Entschädigungen oder ein Schrotterlös treten, sofern dieser im Einzelfall erheblich ist. Die Verrechnung des Verkaufserlöses mit dem Buchwert verstößt nicht gegen das Saldierungsverbot (§ 246 II HGB)⁶³⁸. Ob auch Abgangskosten abzusetzen sind, ist dagegen strittig. Zu den Abgangskosten gehören die Kosten des Ausbaus, Abbruchkosten, Frachtkosten, Provisionen usw.; es können sowohl Eigen- als auch Fremdleistungen vorliegen. Überwiegend wird, und zwar nicht zuletzt aus Vereinfachungsgesichtspunkten, auf eine Saldierung mit den Abgangskosten verzichtet⁶³⁹. Nur soweit diese wesentlich sind und gleichzeitig Angaben im Anhang über die Höhe der Erträge aus Anlagenabgängen gemäß § 277 IV S. 2 HGB erforderlich werden, ist eine Berücksichtigung von Abgangskosten notwendig, damit kein falscher Eindruck über die Höhe der Buchgewinne entsteht⁶⁴⁰.

344 **Weitere sonstige betriebliche Erträge:** Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil (Rn 140); Zuschreibungen (Rn 294); Nachaktivierungen (Rn 116; zu periodenfremden Eigenleistungen vgl. Rn 342); Aktivierung unentgeltlich erworbener Anlagegüter (Rn 199); Verkaufserlöse aus Festwertgütern, Aufstockungen von Festwerten (Rn 313); Miet- und Pachterträge; Zuschüsse (Rn 201 f.); Auflösungen von nicht mehr bzw. nicht in voller Höhe benötigten Rückstellungen (Rn 326 ff.).

3. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (Posten Nr. 7a)

345 Der hier ausgewiesene Betrag muß mit der Summe der Beträge übereinstimmen, die im Anlagespiegel (oder im Anhang) als Abschreibungen des Geschäftsjahres

638 Vgl. z. B. *Sahner* in Küting/Weber, § 246 Rn 22; *Budde/Förschle* in Beck'scher BilKomm., § 275 Rn 92.

639 Vgl. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 73; *Borchert* in Küting/Weber, § 275 Rn 41. A. A. wohl *Budde/Förschle* in Beck'scher BilKomm., § 275 Rn 96, unter Hinweis auf § 6b II EStG; bei dieser Vorschrift handelt es sich aber lediglich um eine (steuerliche) Berechnungsvorschrift, handelsrechtliche Ausweisfragen werden von ihr nicht erfaßt.

640 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 75.

(Rn 134) für Sachanlagen, immaterielle Vermögensgegenstände sowie Ingangsetzungskosten⁶⁴¹ gezeigt werden⁶⁴². Lediglich wenn außerplanmäßige Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen i. S. v. § 277 IV S. 1 HGB anzusehen sind (dann Ausweis unter Posten Nr. 15; Rn 348), weicht der Betrag in Posten Nr. 7a insoweit von der im Anlagespiegel ausgewiesenen entsprechenden Summe der Abschreibungen des Geschäftsjahres ab. Eine Saldierung mit Zuschreibungen ist unzulässig. Wenn Kapitalgesellschaften außerplanmäßige Abschreibungen nach §§ 253 II S. 3, 253 III S. 3 HGB vorgenommen haben, sind diese gemäß § 277 III S. 1 HGB gesondert auszuweisen, was durch Vorspalten oder einen davon-Vermerk geschehen kann, oder im Anhang anzugeben. Gleiches gilt gemäß § 281 II S. 1 HGB für die steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen; diese sind getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen anzugeben und hinreichend zu begründen.

4. Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten Nr. 8)

Verluste aus Anlagenabgängen: Die Erläuterungen zu den Erträgen aus Anlagenabgängen (Rn 343) gelten analog. 346

Weitere sonstige betriebliche Aufwendungen: als Erhaltungsaufwand anzusehende Reparaturen und Instandhaltungen (Rn 112 ff.); Ergänzungszugänge zum Festwert und Abstockungen (Rn 313); Aufwendungen für Anlagenabgänge (Rn 343); Miet- und Pachtaufwendungen (einschließlich Leasingraten); Versicherungsaufwand; Rechts- und Beratungskosten; Gebühren; Zuführungen zu Rückstellungen (Rn 326 ff.). 347

5. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen (Posten Nr. 15 und 16)

Kapitalgesellschaften müssen unter diesem Posten Erträge und Aufwendungen ausweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens angefallen sind (§ 277 IV S. 1 HGB). Die ausgewiesenen Erträge und Aufwendungen sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art im Anhang zu erläutern, sofern sie für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 IV S. 2 HGB). Was als außerordentlich in diesem Sinne anzusehen ist, wird im Schrifttum sehr uneinheitlich beurteilt⁶⁴³. Betont werden vor allem die Kriterien „ungewöhnlich in der Art der Erträge / Aufwendungen“, „selten im Vorkommen“ sowie „vom Betrag her wesentlich“. Die Auslegung ist im allgemeinen sehr restriktiv, so daß außerordentliche Erträge / Aufwendungen nur selten in Be- 348

641 Ggf. unter Einbeziehung weiterer vergleichbarer Bilanzposten, z. B. der Verschmelzungsmehrwerte nach § 348 II AktG, §§ 27 II, 33 II KapErhG; vgl. dazu *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990.

642 Soweit steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt werden, gehört der Aufwand nicht zu den Abschreibungen (diese sind deshalb auch nicht im Anlagespiegel enthalten), sondern zu dem Posten Nr. 8; vgl. Rn 140.

643 Zur Auslegung vgl. insbesondere die Übersicht bei *Federmann*, BB 1987, 1071; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 275 Tz. 77 und 80, jeweils m. w. N.

tracht kommen würden⁶⁴⁴. Nach dieser Auffassung wären als außerordentliche Erträge / Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Sachanlagen stehen, im wesentlichen nur auszuweisen: Gewinne und Verluste aus der Veräußerung ganzer Betriebe oder wesentlicher Betriebsteile; außerplanmäßige Abschreibungen als Folge außerordentlicher Ereignisse wie Stilllegungen, Enteignungen, Katastrophen, Unterschlagungen; einmalige öffentliche Zuschüsse zur Reorganisation von Branchen; erhebliche Zuschreibungen aufgrund von Betriebsprüfungen.

M. E. ist es zutreffender, auf das Kriterium der „Regelmäßigkeit des Anfalls“ abzustellen⁶⁴⁵. Danach wären Erfolgsbeiträge, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit nicht typisch sind, aber (mehr oder weniger) regelmäßig anfallen, dem ordentlichen Ergebnis zuzuordnen. Fallen sie dagegen unregelmäßig an, gehören sie zum a. o. Ergebnis. Folgt man diesem Kriterium, sind z. B. auch Erträge / Verluste aus dem Anlagenabgang im Rahmen einer Sale-and-lease-back-Vereinbarung, z. B. aus dem Verkauf des einzigen Verwaltungsgebäudes eines Unternehmens, außerordentliche Erfolgsbeiträge.

V. Zusammenhänge mit Angaben im Anhang

1. Zweck/Ziele und allgemeine Anforderungen

349 **Zweck/Ziele:** Der Anhang ist gemäß § 264 I S. 1 HGB ein notwendiger und gleichwertiger Teil des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften. Er bildet mit der Bilanz und GuV eine Einheit. Er hat folgende Funktionen⁶⁴⁶:

- Interpretationsfunktion: Informationen für das Verständnis von Bilanz und GuV (vgl. auch Rn 7).
- Ergänzungsfunktion: Zusatzinformationen, die sich aus der Bilanz und GuV nicht ergeben können.
- Korrekturfunktion: Angaben zu Einflüssen von Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen bzw. von Unterschiedsbeträgen zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit.
- Entlastungsfunktion: Entlastung der Bilanz und GuV von sonst dort erforderlichen Angaben.

Allgemeine Anforderungen: Die im Anhang vorgeschriebenen verbalen und quantitativen Angaben sind auch im Zusammenhang mit den erheblichen bilanzpolitischen Gestaltungsspielräumen, die die 4. EG-Richtlinie und das BiRiLiG belassen, zu sehen und entsprechend auszulegen. Die Angaben müssen sachlich richtig, vollständig, klar und übersichtlich sein⁶⁴⁷. Sie müssen zusammen mit Bilanz und GuV gewährleisten, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Ver-

644 Vgl. insbesondere Niehus, DB 1986, 1293 (1297); zur Bilanzierungspraxis vgl. *Teuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 145 ff.

645 Vgl. zu diesem Kriterium mit ausführlicher Begründung Baetge/Fischer, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 175 (181 ff.). Im Ergebnis ähnlich Großfeld/Leffson, HURB 1986, 68; vgl. auch Leffson, WPg 1986, 433.

646 Vgl. Russ (Anhang), 1986, S. 20 ff.

647 Zu den allgemeinen Grundsätzen für den Inhalt des Anhangs vgl. z. B. Castan (Rechnungslegung), 1984, 191 f.

hältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (§ 264 II HGB, vgl. auch Rn 5). Dazu gehört z. B., daß die Tendenz der Bewertung deutlich wird. Die Ausführungen müssen erkennen lassen, ob die Ausübung von Bewertungswahlrechten zur oberen oder unteren Zulässigkeitsgrenze tendiert. Dazu gehört auch, daß die Informationen ausführlich genug sind, um aussagefähige Vergleiche mit den Abschlüssen der Vorjahre und mit denen anderer Unternehmen zu ermöglichen.

Freiwillige Zusatzangaben sind zulässig. Sie unterliegen den gleichen allgemeinen Anforderungen wie die Pflichtangaben, d. h. auch dem Stetigkeitsgebot (Rn 70), da sie Teil des Jahresabschlusses werden⁶⁴⁸. Insbesondere darf durch die Zusatzangaben weder die Klarheit und Übersichtlichkeit leiden, noch dürfen die Zusatzangaben von den wesentlichen Aussagen ablenken oder sie verwischen⁶⁴⁹. 350

Die **Berichtspraxis** läßt – gemessen an diesen Zielen und wie die im Bundesanzeiger nach dem BiRiLiG veröffentlichten Jahresabschlüsse erkennen lassen⁶⁵⁰ – manche Wünsche offen. Die unzulängliche Berichtspraxis nach dem AktG 1965 wird damit fortgesetzt⁶⁵¹. Zu beobachten sind insbesondere fehlende, unvollständige oder unklare Anhangangaben, teilweise großzügige Interpretationen des Grundsatzes der Wesentlichkeit sowie nichtssagende und selbstverständliche Formulierungen. Z. B. sind bloße Wiederholungen von Angaben, die bereits aus der Bilanz und GuV ersichtlich sind, bzw. die Wiedergabe von Gesetzestexten keine hinreichende „Angabe“, „Erläuterung“ oder „Begründung“ i. S. d. Gesetzes⁶⁵². 351

Rechtsformbesonderheiten / freiwillige Aufstellung des Anhangs: Einen Anhang müssen nur die Kapitalgesellschaften (§§ 264 I S. 1, 284–288 HGB), Genossenschaften (§ 336 I S. 1 und II sowie § 338 HGB) sowie bestimmte dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 5 II PublG) erstellen. Nicht-Kapitalgesellschaften sind von dieser Verpflichtung befreit. Lediglich Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute, die dem PublG unterliegen, müssen ggf. nach § 5 V PublG in einer Anlage zur Bilanz zusätzliche Angaben machen. 352

648 A. A. wohl *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 32. Zur Geltung des Stetigkeitsgebots auch für den Anhang vgl. z. B. *Schülen* in Beck Hdr, B 410 Rn 40 ff.

649 Vgl. *Schülen* in Beck Hdr, B 400 Rn 26; *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 31. Der RegE sah noch ein Verbot freiwilliger Zusatzangaben im Anhang vor, vgl. BTDrS 10/317, S. 93.

650 Vgl. auch die Auswertung der *Treuarbeit AG* [Jahresabschlüsse '87], 1989, über die Jahresabschlüsse 1987 von 100 großen Kapitalgesellschaften; vgl. ferner *Weber*, DB 1988, 1; *Reize*, BB 1989, 1648.

651 Vgl. z. B. die empirischen Untersuchungen von *Castan*, DB 1969, 269; v. *Wysocki* u. a., Zfbf 1971, 308; *Tichy* [Lagebericht], 1979; *Schulte* [Rechnungslegung], 1984; *Schulte* [Bilanzpolitik], 1986; *Sorg*, WPg 1988, 381; vgl. auch *Berndsen*, DBW 1978, 121 m. w. N.; vgl. ferner das Urteil von *Schülen* in Beck Hdr, B 410 Rn 12: „In der Praxis wurde die Erläuterungspflicht häufig nicht sehr genau genommen; viele Geschäftsberichte waren in ihrem Erläuterungsteil mehr als dürftig.“

652 Die gesetzlichen Vorschriften unterscheiden bezüglich Art und Umfang der geforderten Informationen die Begriffe: Angabe, Aufgliederung, Ausweis, Darstellung, Erläuterung, Begründung. Vgl. dazu und zur Auslegung dieser Begriffe *Selchert/Karsten*, BB 1985, 1889 (1890); *WP-Handbuch* 1985/86 II, 226; *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 25.

Unternehmen, die nicht gesetzlich zu einem Anhang verpflichtet sind, können ihn freiwillig aufstellen. In diesem Fall müssen sie allerdings die Vorschriften über den gesetzlichen Mindestinhalt einhalten, oder der Begriff „Anhang“ darf nicht verwendet werden⁶⁵³. Diese Angaben sind dann auch nicht, von eindeutigen Fußnoten bzw. Anlagen zum Jahresabschluß einmal abgesehen, Teil ihres gesetzlichen Jahresabschlusses.

- 353 **Verhältnis zum früheren Recht:** Der gesetzlich vorgeschriebene Mindestinhalt des Anhangs ist mit dem Erläuterungsteil des aktienrechtlichen Geschäftsberichts (§ 160 II und III AktG a. F.) nur sehr bedingt vergleichbar. Annähernd vergleichbar sind lediglich die Angaben zu den angewandten sowie zu den Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und weiterhin einige Detailangaben (z. B. zu den Organbezügen). Weggefallen ist die allgemeine Verpflichtung, die Posten der Bilanz und GuV zu erläutern (§ 160 II S. 1 AktG a. F.)⁶⁵⁴. Mit Ausnahme zwingender Einzelerläuterungen sind zusätzliche Erläuterungen zum Inhalt, zur Zusammensetzung und zu Veränderungen der einzelnen Posten gegenüber dem Vorjahr nur dann vorgeschrieben, wenn sie zur Vermittlung eines „true and fair view“ erforderlich sind (§ 264 II S. 2 HGB); zur Erläuterung im Lagebericht vgl. Rn 379. Weggefallen ist auch die Angabe der Abschreibungen auf die Zugänge des Berichtsjahres (§ 160 II S. 3 AktG a. F.). Diese Angaben können aber als freiwillige Angaben (Rn 350) in den Anhang übernommen werden. Insgesamt gesehen wurden die vorgeschriebenen Angaben jedoch wesentlich erweitert. Die Berichtspflichten sind allerdings wenig übersichtlich sowohl in verschiedenen §§ des HGB als auch in Spezialgesetzen niedergelegt. Die Aufzählung in §§ 284, 285 HGB ist also nicht erschöpfend. Zur Notwendigkeit einer Vollständigkeitskontrolle der Anhangangaben mit Hilfe von Checklisten vgl. Rn 428.

2. Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 II Nr. 1, 2 und 5 HGB)

a) Allgemeines

- 354 **Bedeutung und Umfang:** Die Angaben zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind i. V. m. den Angaben zu den Abweichungen (Rn 368 ff.) und zu den Einflüssen steuerrechtlich motivierter Bewertungen auf das Jahresergebnis (Rn 373 ff.) „Kernstück des Anhangs“⁶⁵⁵ und für das Verständnis der Zahlen von Bilanz und GuV sowie für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens unerlässlich. Die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind deshalb ausführlich anzugeben; Begründungen sind nicht verlangt.
- 355 Ausführliche Angaben sind vor allem dann erforderlich, wenn die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu einem bestimmten Posten oder seine Bewertung nicht eindeutig ist, insbesondere wenn Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte

653 Vgl. *Schülen* in Beck HdB, B 400 Rn 25; vgl. auch BTDRs 10/317, S. 91 f.

654 § 270 II S. 2 Nr. 1 RegE HGB, der eine entsprechende Erläuterungspflicht vorsah [ebenso Art. 40 des geänderten Vorschlags für die 4. EG-Richtlinie, *Schruff* [Rechnungslegung], 1978, II/89], wurde nicht in das Gesetz übernommen.

655 *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, § 42 Rn 397.

bestehen⁶⁵⁶. Wegen der Wahlmöglichkeiten, die auch das Steuerrecht läßt, genügt deshalb keineswegs ein allgemeiner Hinweis auf das Steuerrecht. Die Methoden sind stets im einzelnen zu beschreiben; nur in diesem Rahmen kann zur Konkretisierung auf steuerliche Vorschriften verwiesen werden. Allgemein gilt, je größer der gesetzliche Spielraum (und / oder je vielfältiger die Wahlrechte), je ungewöhnlicher (und / oder branchenunüblicher) die gewählte Gestaltung und je bedeutsamer der Sachverhalt (Grundsatz der Wesentlichkeit; Rn 167), um so ausführlicher müssen die Angaben sein. Ggf. müssen auch Angaben zur Wertermittlung gemacht werden, z. B. bei außerplanmäßigen Abschreibungen und bei Rückstellungen⁶⁵⁷. Werden innerhalb eines Bilanzpostens verschiedene Methoden angewandt, so sind Angaben über den relativen Teil der unterschiedlich bewerteten Anlagegüter erforderlich⁶⁵⁸. Werden Angaben für mehrere Posten zusammengefaßt, muß deutlich werden, auf welche Posten sich die Angaben beziehen. Andererseits erübrigen sich regelmäßig Angaben, wenn gesetzlich eindeutig festgelegt ist, wie ein Vermögensgegenstand zu bilanzieren und zu bewerten ist. Auf Angaben kann grundsätzlich auch dann verzichtet werden, wenn der zu erläuternde Posten nur einen unwesentlichen Betrag ausweist.

Soweit einzelnen Anhangangaben bewertungsähnliche Vorgänge zugrunde liegen, wie z. B. den Angaben zu den Einflüssen aus steuerrechtlich motivierten Bewertungen (Rn 375 f.) und den sonstigen finanziellen Verpflichtungen (Rn 378), gilt die Verpflichtung, die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, auch für diese⁶⁵⁹. 356

Begriffe: Unter dem Begriff **Bilanzierungsmethode** sind alle Verfahrensweisen zu verstehen, die sich auf den Grund (Ansatz), Umfang und Zeitpunkt der Bilanzierung sowie auf die Gliederung (Ausweis) beziehen. Der Begriff der **Bewertungsmethoden**, unter dem „in ihrem Ablauf definierte Verfahren der Wertermittlung zu verstehen“ sind⁶⁶⁰, wird durch die §§ 252 ff., 279 ff. HGB umschrieben. Er umfaßt auch die Abschreibungsmethoden. 357

Verweis auf die Anhangangaben eines früheren Geschäftsjahres ist unzulässig. Die angewandten Methoden müssen jedes Jahr aufs neue dargestellt werden. Eine Vorschrift, die § 160 II S. 2 zweiter Halbsatz AktG a. F. vergleichbar ist, existiert nicht mehr. 358

b) Einzelfragen zur Bilanzierung

Zu den Bilanzierungsmethoden kommen u. a. folgende Angaben in Betracht: Ausübung von Ansatzwahlrechten (z. B. Sonderposten mit Rücklageanteil, Rückstellung für unterlassene Instandhaltung; Aufwandsrückstellungen); Aktivierungs- 359

656 Die Bedeutung von Angaben im Fall von Wahlrechten betonen z. B. auch ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 65.

657 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 65.

658 Vgl. bereits IDW NA 1/1967, WPg 1967, 129 (Ziff. 1).

659 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 19.

660 IDW SABI 2/1987, WPg 1987, 48 (49).

und Passivierungszeitpunkt in Zweifelsfällen; Erweiterungen / Abweichungen vom gesetzlichen Gliederungsschema für Bilanz und GuV; Zuordnung zu einzelnen Posten bei Abgrenzungsschwierigkeiten; Vergleichbarkeit von Vorjahreszahlen.

c) Einzelfragen zur Bewertung

Besondere Bedeutung haben bezüglich der Sachanlagen Angaben zu / zur:

- 360 **Zusammensetzung der Anschaffungskosten:** Ungewöhnliche Anschaffungsnebenkosten und Pauschalierungen. Höhe und Art abgesetzter Zuschüsse.
- 361 **Zusammensetzung der Herstellungskosten:** Einbeziehung bzw. Weglassung von Material- und Fertigungsgemeinkosten, Abschreibungen auf das Anlagevermögen, allgemeinen Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung. Beschäftigungsgrad bei der Gemeinkostenzurechnung, sofern von den tatsächlichen Kosten oder der Normalbeschäftigung abgewichen wird⁶⁶¹. Zur Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen vgl. Rn 194, 362.
- 362 **Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen:** Die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten ist in jedem Fall angabepflichtig (§ 284 II Nr. 5 HGB). Zahlenmäßige Angaben sind nicht verlangt, es sei denn, der aktivierte Betrag ist ungewöhnlich hoch⁶⁶². Wenn das Wahlrecht nur teilweise bzw. bei einzelnen Posten unterschiedlich ausgeübt wurde, muß ebenfalls darauf hingewiesen werden.
- 363 **Parameter der Abschreibungspläne:** Abschreibungsmethode, z. B. lineare oder degressive Methode. Nutzungsdauer bzw. Abschreibungsprozentsatz, ggf. Verweis auf die steuerlichen AfA-Tabellen oder andere allgemeingebäuchliche bzw. branchenübliche Richtwerte⁶⁶³. Anwendung der Vereinfachungsregeln im Zugangsjahr. Vollabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände (ggf. vom Steuerrecht abweichende Definition)⁶⁶⁴.
- 364 **Außerplanmäßige Abschreibungen:** Bezeichnung der gemäß § 253 II S. 3 HGB außerplanmäßig abgeschriebenen Vermögensgegenstände und Gesamtbetrag (Wahlrecht mit gesondertem Ausweis in der GuV) (§ 277 III S. 1 HGB)⁶⁶⁵. Verfahren, nach dem die Werte errechnet worden sind⁶⁶⁶.

661 Vgl. *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 18; *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 70.

662 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 II, 239; a. A. wohl *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 80.

663 Pauschale Angaben zur Nutzungsdauer in Form erheblicher Bandbreiten, z. B. „Abschreibungsprozentsätze zwischen 3 % und 30 %“ sind Leerformeln und damit keine ausreichende Angabe zur Nutzungsdauer; zumindest müssen homogenere Gruppen gebildet werden. Vgl. auch *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 19.

664 Nach *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 27, auch Betragsangabe, wenn die geringwertigen Vermögensgegenstände ein großes Volumen haben.

665 § 277 III S. 1 HGB gilt nicht für Genossenschaften (§ 336 II S. 1, zweiter Halbsatz HGB).

666 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 76.

Steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen: Gesamtbetrag getrennt für das Anlage- und Umlaufvermögen (Wahlrecht mit gesondertem Ausweis in der Bilanz oder GuV) und hinreichende Begründung des Gesamtbetrages. Angabe der steuerlichen Vorschriften reicht im allgemeinen als Begründung aus, da das Motiv, nämlich die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung, offensichtlich ist (§ 281 II S. 1 HGB)⁶⁶⁷. Zusätzlich sind zumindest die betroffenen Bilanzposten zu bezeichnen⁶⁶⁸. Zu den Angaben bei Einstellung der steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil vgl. Rn 140.

Zuschreibungen: vgl. Rn 295; zu den Angaben über unterlassene Zuschreibungen vgl. Rn 291.

Währungsumrechnung: Die Angabepflicht nach § 284 II Nr. 2 HGB bezieht sich nicht nur auf die Bestände zum Abschlußstichtag, und zwar unabhängig davon, ob sie während des Geschäftsjahres oder in Vorjahren zugegangen waren⁶⁶⁹, sondern auch auf die während des Geschäftsjahres angefallenen Erträge und Aufwendungen⁶⁷⁰. Da sich einheitliche Grundsätze für die Währungsumrechnung noch nicht herausgebildet haben (vgl. auch Rn 195), ergeben sich im Interesse der Vergleichbarkeit umfassende Offenlegungsnotwendigkeiten⁶⁷¹. In Abhängigkeit von der Bedeutung der Fremdwährungen für den Jahresabschluß müssen die Angaben ausführlicher sein oder können knapper gehalten werden⁶⁷². Dabei dürfen gleichartige Umrechnungsgrundlagen für verschiedene Posten der Bilanz und GuV zusammengefaßt werden⁶⁷³. Angabepflichtig sind insbesondere: der zeitliche Bezug des Umrechnungskurses (z. B. Stichtagskurs, historischer Kurs, Durchschnitts- oder Terminkurs); die Art des Kurses (z. B. Geld-, Brief-, Mittelkurs, interner Verrechnungskurs, Vertragskurs, Umrechnungskurs bei nichtnotierten Währungen); die Behandlung geschlossener Positionen⁶⁷⁴.

Sonderfälle der Bewertung, sofern sie betragsmäßig nicht nur unwesentlich sind, sind grundsätzlich ausführlicher als solche Bewertungsmethoden zu beschreiben, mit denen ein externer Leser des Jahresabschlusses üblicherweise rechnen muß. Dies gilt z. B. für die Behandlung unentgeltlich erworbener Anlagegüter (Rn 199); die Bildung, Höhe, Veränderung und Auflösung von Festwerten (Rn 312); Besonderheiten bei der Aufteilung von Gesamtkaufpreisen (Rn 196); die Bewertung von Leasingvermögen.

667 Die Vorschrift gilt nicht für Genossenschaften (§ 336 II S. 1, zweiter Halbsatz HGB).

668 Vgl. *Tietze* in Küting/Weber, § 281 Rn 80; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, § 42 Rn 147; *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 281 Rn 11, fordern weitergehend die Angabe der Vermögensgegenstände.

669 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 100.

670 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 II, 235 und 245.

671 Vgl. v. *Wysocki*, *ZfB* Ergänzungsheft 1/1987, 221 [226].

672 Vgl. *Krawitz* in *BHR*, § 284 Rn 31.

673 A. A. *WP-Handbuch* 1985/86 II, 235, das eine Differenzierung nach Bilanzposten nicht für erforderlich ansieht.

674 Zu weiteren Einzelheiten vgl. v. *Wysocki*, *ZfB* Ergänzungsheft 1/1987, 221 (insbes. 226 ff.); vgl. auch *IDW HFA*, *WPg* 1986, 664.

3. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§§ 284 II Nr. 3, 265 I HGB)

- 368 **Bedeutung und Umfang:** Nach § 284 II Nr. 3 HGB, der Art. 31 II S. 2 der 4. EG-Richtlinie umsetzt, müssen Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben und begründet und der Einfluß der Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert dargestellt werden, zur Angabe und Begründung bei Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit vgl. § 265 I HGB. Mit diesen Angabepflichten soll die externe Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses unterstützt werden. Die Begründungsverpflichtung zielt zusätzlich darauf ab, „durch sachfremde und willkürliche Erwägungen verursachte Abweichungen zu unterbinden⁶⁷⁵.“ Damit diese Ziele erreicht werden, müssen die Angaben so ausführlich sein, daß externe Adressaten des Jahresabschlusses die Abweichungen nicht nur als solche erkennen, sondern auch die Relevanz der Abweichungen durch die Darstellung ihrer Einflüsse abschätzen können, und daß diese die Abweichungen rechtfertigenden Umstände nachvollziehen können⁶⁷⁶. Sofern sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unverändert beibehalten worden sind, empfiehlt sich eine entsprechende ausdrückliche Feststellung⁶⁷⁷.
- 369 Angabepflichtig sind alle Abweichungen vom gesetzlichen Regelfall sowie alle Abweichungen von dem im Vorjahr angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden⁶⁷⁸. Dabei liegt eine Methodenänderung bereits dann vor, wenn lediglich ein Parameter (z. B. die Nutzungsdauer im Rahmen der linearen Abschreibung) geändert wird⁶⁷⁹. Die Beschränkung auf wesentliche Abweichungen, wie sie § 160 II S. 4 AktG a. F. noch vorsah, ist entfallen. Dennoch dürfen (und müssen) „völlig nebensächliche Abweichungen“⁶⁸⁰, aber auch nur diese, unerörtert bleiben. Die Angabepflicht ist auch nicht darauf beschränkt, ob die Methoden, von denen abgewichen wird, im Rahmen der Angaben nach § 284 II Nr. 1 HGB angegeben worden sind oder hätten angegeben werden müssen⁶⁸¹, und erst recht nicht, ob die Methodenänderung zulässig ist⁶⁸².
- 370 Angabepflichtig sind jedoch nicht:
- Änderungen, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften vorgenommen werden müssen (z. B. außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3

675 ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 113.

676 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 108.

677 Vgl. auch den Formulierungsvorschlag von Schulte, BB 1986, 1468 [1473].

678 Vgl. z. B. Schülen, WPg 1987, 223 [228]; Clemm/Ellrott in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 55 f.

679 Vgl. Biener/Berneke (BiRiLiG), 1986, 254.

680 WP-Handbuch 1985/86 II, 235, vgl. auch Krawitz in BHR, § 284 Rn 33. Großzügiger wohl Clemm/Ellrott in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 56, unter Hinweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit, sie übersehen jedoch, daß dieser Grundsatz insbesondere in Abhängigkeit von dem Zweck der Vorschrift eine jeweils unterschiedliche Ausprägung hat. Vgl. auch ADS, 5. Aufl., § 284 Tz. 108, die sich für eine enge Auslegung des Grundsatzes der Wesentlichkeit aussprechen, um dem besonderen Zweck der Vorschrift gerecht zu werden.

681 A. A. wohl WP-Handbuch 1985/86 II, 235.

682 Vgl. Selchert, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 203 [215].

(HGB) (wohl h. M.)⁶⁸³. Die h. M. ist nicht unbedenklich, denn der Wortlaut von § 284 II Nr. 3 HGB gibt eigentlich eine Beschränkung der Angabepflicht auf beeinflussbare Abweichungen nicht her. Auch Änderungen, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften vorgenommen werden, beeinträchtigen die Vergleichbarkeit. Zu den Auswirkungen auf Zuschreibungen vgl. Rn 295.

- Änderungen bei der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften; diese Einflüsse werden durch die Angabepflichten gemäß §§ 280 III, 281 II S. 1, 285 Nr. 5 HGB erfaßt (vgl. Rn 291, 365 und 373 ff.)⁶⁸⁴.
- Sachverhaltsgestaltungen, auch wenn sie auf eine Ergebnisbeeinflussung abzielen (z. B. Sale-and-lease-back-Verträge); Angabepflichten können sich aber aus § 264 II S. 2 HGB ergeben⁶⁸⁵.

Angabe und Begründung der Änderungen: Die Angaben müssen erkennen lassen, welcher Posten des Jahresabschlusses von der Änderung betroffen ist und von welcher Methode abgewichen wird⁶⁸⁶. Hierzu ist es regelmäßig erforderlich, sowohl die im Regelfall zu verwendende bzw. bisher praktizierte Methode als auch die neue Methode zu nennen. Begründen heißt, die Überlegungen und Argumente darzulegen, die zur abweichenden Methode geführt haben. Die Begründung muß die Zulässigkeit der Abweichung erkennen lassen⁶⁸⁷. Aus den Formulierungen muß weiterhin klar ersichtlich sein, welcher Abweichung welche Begründung zugeordnet ist⁶⁸⁸. 371

Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage: Der Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kann unterschiedlich sein; im Vordergrund wird i. d. R. der Einfluß auf die Ertragslage stehen. Für die Darstellung des Einflusses sind grundsätzlich Zahlenangaben erforderlich. Allgemeine verbale Umschreibungen genügen nicht⁶⁸⁹. Ebensowenig genügt es, über den Saldo der Auswirkungen aller Abweichungen (mit Angabe der Richtung des Einflusses) zu berichten. 372

683 Vgl. z. B. *Csik* in Küting/Weber, §§ 280–284 Rn 107; *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 61; *Pankow/Lienau* in Beck'scher BilKomm., § 253 Rn 266, bezüglich der Berichtigung von Abschreibungsplänen; *ADS*, 5. Aufl., § 252 Tz. 109 i. V. m. Tz. 100.

684 Vgl. z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 55. Vgl. auch *IDW SABI* 2/1987, WPg 1987, 48 (50). *Selchert*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 203 (215 f.) äußert dagegen Bedenken.

685 Vgl. *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 66.

686 Vgl. *IDW SABI* 2/1987, WPg 1987, 48 (50); *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 113.

687 Vgl. *IDW SABI* 2/1987, WPg 1987, 48 (50).

688 Vgl. *Selchert*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 203 (216).

689 Vgl. *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 60; *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 110: in Fällen geringer Bedeutung kann im Einzelfall auch eine verbale Erläuterung genügen; *WP-Handbuch* 1985/86 II, 235: bei unwesentlichen Abweichungen genügen verbale Erläuterungen, mit Verweis auf § 160 II S. 5 AktG a. F. als Anhaltspunkt für unwesentlich; *Bienner/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 254; a. A. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 65; *Selchert*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 203 (217). Vgl. auch den Hinweis von *Haeger*, WPg 1989, 441 (445), daß ein Schema bislang noch nicht existiert, welches verbale Umschreibungen wie „erheblich“, „beträchtlich“ usw. Betragsrelationen zuordnet.

ses) zu berichten. Diese im Schrifttum vertretene Auffassung⁶⁹⁰ widerspricht m. E. dem Wortlaut der Vorschrift („gesondert“) und der Entstehungsgeschichte; unter Umständen kann ein Gesamtsaldo gar nicht angegeben werden, wenn nämlich die Einflüsse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unterschiedlich sind. Zutreffenderweise sind deshalb die Auswirkungen der jeweils einzelnen Abweichungen darzustellen⁶⁹¹. Zumindest ist zu fordern, daß die Darstellung getrennt für jeden Bereich erfolgt und die positiven und negativen Abweichungen nicht miteinander saldiert werden⁶⁹². Umstritten ist auch, ob die Einflüsse brutto, d. h. vor indirekten Auswirkungen, oder netto, d. h. insbesondere nach Berücksichtigung von Gewinnsteuern, anzugeben sind⁶⁹³. Die Nettomethode verdient m. E. den Vorzug⁶⁹⁴. In jedem Fall ist aber anzugeben, ob die genannten Einflüsse brutto oder netto berechnet worden sind.

4. Einfluß steuerrechtlich motivierter Bewertungen auf das Jahresergebnis (§ 285 Nr. 5 HGB)⁶⁹⁵

373 **Bedeutung und Umfang:** Die Vorschrift dient der Ergebnisanalyse und der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen in der EG, die sonst durch die in den einzelnen EG-Staaten sehr unterschiedlichen Steuervergünstigungen erheblich gefährdet wären.

Nach § 285 Nr. 5 HGB, der auf Art. 43 I Nr. 10 der 4. EG-Richtlinie zurückgeht, ist das Ausmaß anzugeben, in dem das Jahresergebnis

- durch steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen nach § 254 HGB,
- durch unterlassene Zuschreibungen nach § 280 II HGB oder
- durch Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil nach § 273 HGB

beeinflusst wurde. Dabei sind auch die Einflüsse aus entsprechenden Bewertungen früherer Geschäftsjahre zu berücksichtigen (Rn 374 f.). Zusätzlich ist

- das Ausmaß künftiger Belastungen aus solchen Bewertungen anzugeben (Rn 376).

374 **Einflüsse auf das Jahresergebnis⁶⁹⁶:** Um die Einflüsse, vor allem diejenigen aus früheren Geschäftsjahren, überhaupt ermitteln zu können, sind gesonderte Auf-

690 So z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 65; *Selchert*, ZfB Ergänzungsheft 1/1987, 203 (217).

691 Vgl. *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 59. *Krawitz* in BHR, § 284 Rn 41, fordert dies für „bedeutsame Änderungen“.

692 Vgl. *Biener/Berneke* (BiRiLiG), 1986, 254; vgl. auch *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 158.

693 Für Angabe des Bruttobetragtes z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 284 Rn 65; für Nettobetrag *Schülen* in Beck HdR, B 420 Rn 64; für Zulässigkeit des Nettobetragtes wohl auch *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz 158.

694 Dieses Ergebnis entspricht auch der überwiegenden Meinung zu § 285 Nr. 5 HGB, vgl. Rn 375.

695 Die Vorschrift gilt nicht für Genossenschaften (§ 336 II S. 1, zweiter Halbsatz HGB). Auch kleine Kapitalgesellschaften sind davon befreit (§ 288 HGB).

696 Zur Berichtspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 167 ff.; vgl. auch *Haeger*, WPg 1989, 441 (441 ff., insbes. Übersicht 2).

zeichnungen erforderlich. Bei einer Vielzahl von Vorgängen kann sogar eine „parallele Bilanzierung“⁶⁹⁷ bzw. „eine Art doppelte Buchführung“⁶⁹⁸ zweckmäßig bzw. notwendig sein, die die im Jahresabschluß enthaltenen Steuervergünstigungen eliminiert⁶⁹⁹.

Die Angabe eines Gesamtsaldos aus den i. d. R. gegenläufigen Einflüssen der im Geschäftsjahr und aus den Folgewirkungen der in Vorjahren vorgenommenen steuerrechtlichen Maßnahmen genügt nach h. M.⁷⁰⁰, auch wenn die gesonderte (freiwillige) Angabe der Ergebniswirkungen des Geschäftsjahres und aus Vorjahren zu begrüßen wäre⁷⁰¹. Zu berücksichtigen sind sowohl die Einflüsse aus den steuerrechtlichen Maßnahmen selbst (einschließlich der Einflüsse aus Maßnahmen vor dem BiRiLiG („Altbestände“)⁷⁰² als auch die Veränderungen der Ertragssteuerbelastung (Netto-Methode) (h. M.). Die Zulässigkeit nur der Netto-Methode ergibt sich aus dem Wortlaut: der Begriff „Jahresergebnis“ stellt handelsrechtlich das Ergebnis nach Steuern dar⁷⁰³. Auch betragsmäßig geringe Ergebnisauswirkungen lösen die Angabepflicht nach § 285 Nr. 5 HGB aus⁷⁰⁴. Entgegen von Meinungen im Schrifttum genügen verbale Angaben, die nur die Größenordnung erkennen lassen, in Verbindung mit Angaben zur Ergebnisrichtung nicht. Dafür sind Begriffe wie „wesentlich“, „erheblich“ oder „beträchtlich“ zu unbestimmt und mißverständlich⁷⁰⁵. Die Anhangangaben müssen zusätzlich zum Gesamtsaldo erkennen lassen, welche steuerrechtlichen Maßnahmen die Ergebnisbeeinflussung verursacht haben, z. B. Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bildung und Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil. Ins Detail gehende Angaben sind jedoch nicht verlangt⁷⁰⁶.

697 *Haeger*, WPg 1989, 441 (449). Vgl. bereits den Hinweis von *Harms/Küting*, DB 1983, 2317 (2320).

698 *Weirich* (Diskussionsbeitrag), 1986, 106.

699 Bei langlebigen Anlagegütern können wegen der grundsätzlich auf zehn bzw. sechs Jahre begrenzten Aufbewahrungsfristen Nachweisprobleme auftreten. *Haeger*, WPg 1989, 441 (453 f.), hält es deshalb in analoger Anwendung von Art. 24 VI S. 1 EGHGB für zulässig, die aus Altbeständen resultierenden Ergebnisauswirkungen zu schätzen oder sogar gänzlich zu vernachlässigen, wenn sie sich auf Grund einer Überschlagsrechnung als unwesentlich herausstellen. In diesem Fall muß aber im Anhang darauf hingewiesen werden, daß die Ergebnisauswirkungen (für einen Teil) der Altbestände geschätzt oder überhaupt nicht berücksichtigt worden sind.

700 Vgl. z. B. *Russ* (Anhang), 1986, 134; *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 285 Rn 34.

701 Vgl. *Haeger*, WPg 1989, 441 (449).

702 Vgl. *Haeger*, WPg 1989, 441 (452 f. m. w. N.); *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 119 f.

703 Vgl. z. B. *Haeger*, WPg 1989, 441 (444 m. w. N.); *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 108.

704 Vgl. *Haeger*, WPg 1989, 441 (445 f.), mit eingehender Begründung; a. A. z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 284 Tz. 110.

705 Vgl. *Haeger*, WPg 1989, 441 (444 f. m. w. N.); ähnlich *Krawitz* in BHR, § 285 Rn 35: eine rein verbale Darstellung reicht nur im Falle einer „sehr geringfügigen Ergebnisbeeinflussung“ aus; a. A. z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 285 Rn 35; *ADS*, 5. Aufl., § 285 Tz. 105. Teilweise werden Zahlenangaben gefordert, wenn die Beeinflussung wesentlich ist, so z. B. von *Russ*, 1986, 134.

706 Vgl. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 285 Rn 35.

376 **Ausmaß künftiger Belastungen:** Bei den künftigen Belastungen handelt es sich im wesentlichen um gewinnabhängige Steuern und Vergütungen, die bei Aufdeckung stiller Rücklagen zu zahlen sind. Aus dem klaren Wortlaut („Belastungen“) folgt, daß eine Saldierung mit Entlastungen und Vergünstigungen unzulässig ist⁷⁰⁷. Zur Ermittlung der Belastungen⁷⁰⁸ ist eine periodenbezogene Betrachtung erforderlich; die Angabe eines Gesamtbetrages wäre wenig aussagefähig⁷⁰⁹. Verbale Angaben genügen ebensowenig wie bei den Angaben zu den Einflüssen auf das Jahresergebnis. Im Unterschied zu diesen brauchen die künftigen Belastungen jedoch nur dann angegeben werden, wenn sie „erheblich“ sind, was anhand der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu beurteilen ist. Das Jahresergebnis ist als Beurteilungsmaßstab dagegen wenig geeignet⁷¹⁰.

5. Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 HGB)⁷¹¹

377 Nach § 285 Nr. 3 HGB, der auf Art. 43 I Nr. 7 der 4. EG-Richtlinie zurückgeht, ist der Gesamtbetrag der aus der Bilanz nicht ersichtlichen („sonstigen“) finanziellen Verpflichtungen zu nennen, sofern diese Angaben für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind. Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen sind gesondert anzugeben. Angabepflichtige Vorgänge im Zusammenhang mit Sachanlagen können insbesondere sein⁷¹²:

- mehrjährige Verpflichtungen aus Miet-, Pacht- und Leasingverträgen, insbesondere auch aus Sale-and-lease-back-Verträgen;
- Verpflichtungen aus begonnenen Investitionsvorhaben⁷¹³;
- Verpflichtungen aus künftigen Großreparaturen;
- Verpflichtungen aus notwendig werdenden Umweltschutzmaßnahmen.

378 Angabepflichtig ist lediglich der Gesamtbetrag. Eine Saldierung mit Gegenansprüchen und Rückgriffsrechten ist unzulässig. Bei Dauerschuldverhältnissen genügt die Nennung der jährlichen Belastung in Verbindung mit der Dauer der Verpflichtungen⁷¹⁴. Lassen sich einzelne Verpflichtungen nicht quantifizieren, genügen insoweit verbale Angaben; dies kann z. B. bei gesamtschuldnerischer Haftung

707 Wohl h. M., vgl. z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 285 Rn 39; *Krawitz* in BHR, § 285 Rn 47; *ADS*, 5. Aufl., § 285 Tz. 123; a. A. *Schülen* in Beck HdB, B 420 Rn 88.

708 Zu den Schwierigkeiten der Ermittlung (steuerliche Plan-GuVs, Ausschüttungspolitik und Steuersatz; Behandlung von Verlustsituationen und -vorträgen u. ä.); vgl. die Hinweise von *Harms/Kütting*, DB 1983, 2317 (2320). Erhebliche Schätzungsspielräume sind deshalb unvermeidlich; zu den daraus resultierenden Angabepflichten vgl. auch Rn 355 f.

709 Vgl. *Krawitz* in BHR, § 285 Rn 45.

710 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 285 Tz. 127.

711 Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Vorschrift nicht anzuwenden (§ 288 HGB).

712 Vgl. § 272 I Nr. 2 E-HGB = BTDrS 10/317, S. 17 und 93; *IDW SABI* 3/1986, WPg 1986, 670 (671).

713 Nach *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Rn 423, bereits aus beschlossenen Investitionsvorhaben.

714 Vgl. *IDW SABI* 3/1986, WPg 1986, 670 (671).

und inhaltlich noch nicht hinreichend konkretisierten öffentlichen Auflagen zu treffen⁷¹⁵ Zusätzlich sind Angaben zum Inhalt des Gesamtbetrages (Angabe der Verpflichtungsart), zum Verpflichtungszeitraum und zur Bewertung⁷¹⁶ erforderlich⁷¹⁷. Ohne, wenn auch knappe Angaben zum Inhalt und Verpflichtungszeitraum dürfte kaum beurteilbar sein, inwieweit der finanzielle Spielraum des Unternehmens für die Zukunft eingeschränkt ist⁷¹⁸; zur Angabepflicht bezüglich der Bewertung vgl. auch Rn 356. Eine detaillierte Aufgliederung der einzelnen Verpflichtungen nach Art und Restlaufzeiten ist jedoch nicht verlangt; eine Übersicht, die nach Verpflichtungsarten und Restlaufzeiten (analog zum Verbindlichkeitspiegel, Rn 339) gegliedert ist, kann jedoch empfehlenswert sein⁷¹⁹.

VI. Zusammenhänge mit dem Lagebericht

Einen Lagebericht müssen nur die Kapitalgesellschaften (§§ 264 I S. 1, 289 HGB), Genossenschaften (§ 336 I S. 1 HGB) sowie bestimmte dem PubliG unterliegende Unternehmen (§ 5 II PubliG) erstellen. Nicht-Kapitalgesellschaften sind von dieser Verpflichtung befreit. Den Inhalt des Lageberichts regelt § 289 HGB, der auf Art. 46 der 4. EG-Richtlinie zurückgeht. Im Lagebericht müssen zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt werden, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird (§ 289 I HGB). Weitere Angaben über Sachlagen können sich daraus ergeben, daß auch über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, sowie über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens berichtet werden muß (§ 289 II Nr. 1 und 2 HGB). Diese Verpflichtungen schließen regelmäßig vergangenheits- und zukunftsbezogene Angaben über den Leistungsbereich und die Investitionen ein. Anzugeben sind insbesondere⁷²⁰:

- Änderungen des Produktionsprogramms, Aufnahme neuer oder Einstellung vorhandener Produktionszweige;
- Eröffnung, Inbetriebnahme, Stilllegung und Verkauf von Produktionsanlagen;
- Aussagen zum Beschäftigungsgrad;
- Produktionsausfälle durch besondere Ereignisse, z. B. Unglücksfälle;
- wesentliche (abgeschlossene, laufende, geplante) Investitionen, so daß der Schwerpunkt der gegenwärtigen und zukünftigen Investitionstätigkeit erkennbar wird.

Frei.

380–389

715 Vgl. *Csik* in Küting/Weber, §§ 284–288 Rn 164.

716 Ob Barwerte angesetzt werden dürfen, wird unterschiedlich beurteilt, m. E. unzulässig. Dafür z. B. *ADS*, 5. Aufl., § 285 Tz. 82; dagegen z. B. *Csik* in Küting/Weber, §§ 284–288 Rn 166.

717 Wie hier wohl *Csik* in Küting/Weber, §§ 284–288 Rn 164, der auf § 264 II S. 2 HGB hinweist. A. A. das wohl überwiegende Schrifttum, vgl. z. B. *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 285 Rn 15.

718 Zu diesem Abgrenzungskriterium vgl. *Biener* (AG), 1979, 148.

719 Zur Berichtspraxis vgl. *Treuarbeit AG* (Jahresabschlüsse '87), 1989, 165 f.

720 Vgl. *Reittinger* (HdJ, Abt. IV/3), 1986, Rn 39 und 42; *Clemm/Ellrott* in Beck'scher BilKomm., § 289 Rn 15 und 17; *ADS*, 5. Aufl., § 289 Tz. 77 und 79.

G. Prüfung

I. Vorbemerkungen

- 390 **Abgrenzung:** Die Ausführungen in diesem Abschnitt beziehen sich auf eine Jahresabschlußprüfung nach §§ 316 ff. HGB sowie auf freiwillige Prüfungen, die die entsprechenden Grundsätze beachten und zu einem vergleichbaren Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) führen.
- 391 **Prüfungspflichtig** sind große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 316 I S. 1 HGB), Genossenschaften (§ 43 ff. GenG) und dem PublG unterliegende Unternehmen (§ 6 I PublG).
- 392 **Verhältnis zum früheren Recht:** Abgesehen von dem geänderten Umfang der Prüfungspflicht (neu vor allem Prüfungspflicht für große und mittelgroße GmbHs; Wegfall der Prüfungspflicht für kleine AGs) und von der geänderten Auswahl des Abschlußprüfers (§ 319 HGB) sind die Vorschriften zur Jahresabschlußprüfung nach §§ 316 ff. HGB weitgehend mit den bisherigen aktienrechtlichen Vorschriften (§§ 162 ff. AktG a. F.) vergleichbar. Diese Feststellung gilt insbesondere für die Prüfungsziele und die Organisation der Prüfung; sie gilt aber auch für die Prüfungstechnik. Bedingt durch die Vielzahl geänderter gesetzlicher Regelungen, haben sich aber die zu treffenden Einzelfeststellungen (Teilprüfungsurteile) zum Teil erheblich geändert.

II. Prüfungsziele und Prüfungstechnik⁷²¹

- 393 **Prüfungsziele:** Bei der Prüfung der Sachanlagen muß der Prüfer feststellen,
- ob die Anlagenbuchführung und die mit der Anlagenwirtschaft zusammenhängenden Arbeitsabläufe und Anweisungen so zweckentsprechend und zuverlässig sind, daß den gesetzlichen Anforderungen entsprochen werden kann (Rn 400),
 - ob alle bilanzierten Vermögensgegenstände tatsächlich vorhanden und alle Bilanzierungspflichtigen Anlagegüter auch bilanziert worden sind (Rn 402 ff.),
 - ob die Vorschriften für die horizontale und vertikale Gliederung der Sachanlagen und für den Ausweis der mit den Sachanlagen unmittelbar zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen eingehalten worden sind (Rn 412 ff.),
 - ob die bilanzierten Vermögensgegenstände und die entsprechenden Erträge und Aufwendungen richtig bewertet worden sind (Rn 406 ff.) und
 - ob der Anhang die mindestens vorgeschriebenen Angaben enthält (Rn 428).

721 Zur Prüfungstechnik vgl. insbesondere ADS, 4. Aufl., § 162; *WP-Handbuch* 1985/86 I, 1019 ff.; *Selchert* (Jahresabschlußprüfung), 1988, 165 ff.; *IDW*, Abschlußprüfung der mittelgroßen GmbH, 1989, 37 ff. Vgl. weiterhin v. *Wysocki* (Prüfungswesen), 1988; *Castan*, HWRv 1983, Sp. 17; *Heinen/Weidermann*, HWRv 1983, Sp. 602; *Wagner*, HWRv 1983, Sp. 677; *Kleekämper/Seitz*, HWRv 1983, Sp. 182; *Maier*, HWRv 1983, Sp. 571; *Coenenberg/Hille*, HWRv 1983, Sp. 911; *IDW* FG 1/1988, WPg 1989, 8.

Bei der **Gliederung des Prüfungsstoffs in Prüffelder** ist eine Anlehnung an die horizontale Gliederung im allgemeinen zweckmäßiger als eine Orientierung an den Bilanzposten. Die vertikale Gliederung kann ggf. zur weiteren Untergliederung verwandt werden. Mit der Prüfung der Sachanlagen ist in jedem Fall die Prüfung der anderen aktivierten Eigenleistungen (GuV-Posten Nr. 3) und der Abschreibungen (GuV-Posten Nr. 7a) zu verbinden, ferner aus den sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen (GuV-Posten Nr. 4 und 8) die Konten, auf denen die Erträge und Verluste aus Anlageabgängen und die Aufwendungen für Reparaturen und Instandhaltung gesammelt werden. Ob darüber hinaus weitere Prüffelder / Konten der Prüffeldgruppe Sachanlagen (oder allgemeiner Anlagevermögen) zugeordnet werden sollen, läßt sich nur im Einzelfall entscheiden (zu den Zusammenhängen vgl. Rn 321 ff.). Werden diese Prüffelder / Konten anderen Prüfern bzw. Prüffeldgruppen übertragen, ist ein enger gegenseitiger Informationsaustausch sicherzustellen. 394

Prüfungsschwerpunkte bei Erstprüfungen sollten das Interne Kontrollsystem, das System der Anlagenbuchführung, die formelle Ordnungsmäßigkeit der Bestandsnachweise und die handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit der angewandten Bewertungsmethoden sein. Vorrangiges Ziel ist die Erkennung systematischer Fehler. Weitere Prüfungsschwerpunkte sind die Zugänge des Geschäftsjahres und die Umbuchungen von Anlagen im Bau. Zugänge und Umbuchungen sind stets intensiv zu prüfen. Nur dann ist es gerechtfertigt, die Prüfung des Altbestandes im wesentlichen auf die Prüfung der Bestandsnachweise, auf die Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. die Anwendung des Abschreibungsplans und auf die Notwendigkeit von außerplanmäßigen Abschreibungen sowie von Zuschreibungen zu beschränken. Davon abgesehen können bei **Folgeprüfungen** wechselnde Prüfungsschwerpunkte gebildet werden. Wegen der relativen Konstanz der Verhältnisse, die durch die längerfristige Nutzung bedingt ist, und der meist geringen Fluktuation der mit der Anlagenbuchführung betrauten Mitarbeiter eignen sich die Sachanlagen dafür im besonderen Maße. Zusätzliche Schwerpunkte sind bei Bedarf zu setzen, insbesondere wenn sich Rechtsvorschriften oder die Rspr. ändern. 395

Rechtzeitig vor Beginn der Prüfung sollte der Prüfer mit der **Prüfungsplanung** beginnen, die Zweckmäßigkeit einer Vorprüfung (Rn 398) untersuchen und sich dann mit dem Unternehmen vor allem über die zeitliche Durchführung der Vor- und Hauptprüfung und den Bereitstellungsplan für die Prüfungsunterlagen (Rn 397) abstimmen⁷²². 396

Zu den **Prüfungsunterlagen** gehören u. a.: 397

- Kontenplan; Bestandskonten der Sachanlagen, die zugehörigen Erfolgskonten.
- Bestandsverzeichnisse; Anlagenkartei; Grundbuchauszüge; Saldenliste der Anzahlungen; Inventurunterlagen, z. B. für Festwerte und (i. d. R. freiwillige) körperliche Bestandsaufnahmen; Aufmaße, Bautagebücher u. ä. (insbesondere für Anlagen im Bau); Lagepläne und Standortverzeichnisse.
- Interne Richtlinien und Anweisungen.

⁷²² Vgl. dazu *Richter*, HWRv 1983, Sp. 1163.

- Anlagespiegel, Zugangslisten, Kalkulationsunterlagen, Abschreibungslisten; Aufstellungen über die außerplanmäßigen und steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen, Zuschreibungslisten.
- Belege, insbesondere notarielle Kaufverträge bei Grundstücken, sonstige Kaufverträge; Miet-, Pacht- und Leasingverträge, Kreditverträge (vor allem wegen Grundpfandrechten und sonstigen Sicherungen); Versicherungsverträge; Eingangsrechnungen; Lieferscheine, Frachtbriefe, Spediteurabrechnungen; innerbetriebliche Meldungen, z. B. über Inbetriebnahmen und Abgänge; Gutachten; Steuerbescheide, Betriebsprüfungsberichte, Korrespondenz zu den Geschäftsvorfällen.
- Auf Veranlassung des Prüfers angefertigte Aufstellungen: z. B. über selbsterstellte, stillgelegte und Reserveanlagen; über gemietete, gepachtete und geleaste Anlagen; über eigene Anlagegüter, die von Dritten genutzt werden; über bestehende Festwerte.

398 Gegenstand einer **Vorprüfung** können sein:

- Prüfung des Internen Kontrollsystems und der Anlagebuchführung.
- Abstimmung der Vorträge auf den Konten mit den Endbeständen der Schlußbilanz.
- Besprechung der Bewertungsgrundsätze, insbesondere von geplanten Änderungen, sowie von Zweifelsfragen zu Ansatz, Nachweis, Ausweis und Bewertung.
- Vorbereitung der Saldenabstimmung der Anzahlungen zum Abschlußstichtag; Anforderung beglaubigter Grundbuchauszüge.
- Feststellung, ob körperliche Bestandsaufnahmen notwendig sind bzw. freiwillig durchgeführt werden sollen, ggf. Prüfung der Inventurvorbereitungen.
- Besichtigung von Betriebsanlagen.
- Prüfung von Erfolgskonten, z. B. Reparatur und Instandhaltungsaufwand, Miet- und Pächterträge und Versicherungsprämien (einschließlich Versicherungsschutz).

Inwieweit die Zu- und Abgänge, die Umbuchungen und die Zu- und Abschreibungen bereits in der Vorprüfung geprüft werden können, hängt von der Organisation der Anlagenbuchführung und ihrem Aktualitätsgrad ab. Die Gesamtabstimmung der Anlagenkartei mit den Bestandskonten, dem Anlagespiegel und den entsprechenden Erfolgskonten ist erst zum Schluß der Hauptprüfung sinnvoll.

399 **Qualifikation der Prüfer:** Für die Prüfung der Sachanlagen sind neben vertieften Kenntnissen im Bilanzsteuer- und Bewertungsrecht vor allem technische Kenntnisse, z. B. über die Funktion und den Erhaltungszustand von Anlagen und den Stand der Technik, wünschenswert. In schwierigen Fällen, insbesondere zur Beurteilung außerplanmäßiger Abschreibungen, kann trotzdem die Hinzuziehung technischer Sachverständiger erforderlich werden.

III. Prüfung des Internen Kontrollsystems

Die Prüfung erstreckt sich auf die Feststellung und Beurteilung des Systems der **Anlagenbuchführung** und der **Arbeitsabläufe**. Sie sollte sich nicht auf die buchhalterische Behandlung der Anlagenzu- und -abgänge (Nachweis, Ausweis und Bewertung) beschränken, sondern auch die Investitionsplanung, Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Beschaffung, Investitionskontrolle und -abrechnung, Anlagen-erhaltung und das innerbetriebliche Meldewesen (z.B. über Inbetriebnahmen, Standortverlagerungen, Änderungen des Verwendungszwecks, Schäden und Abgänge) umfassen. Sie beginnt i. d. R. mit einer Sammlung der vorhandenen Richtlinien und sonstigen schriftlichen Anweisungen. 400

Zu den **Prüfungshandlungen** im einzelnen vgl. die Fragekataloge im Schrifttum⁷²³. 401

IV. Prüfung der Bestandsnachweise

Über das Eigentum an **Grundstücken** sind beglaubigte Grundbuchauszüge, die auf den Stichtag abgestellt oder zumindest zeitnah sind, der einzig sichere Nachweis. 402
 Noch nicht eingetragene Veränderungen sind durch notarielle Verträge oder notarielle Bestätigungen der unwiderruflichen Anmeldung zur Grundbucheintragung nachzuweisen. Die Nachweise sind mit der Grundstückskartei bzw. den Bestandslisten abzustimmen. Bei einem umfangreichen Grundbesitz genügt es, Grundbuchauszüge jeweils für einen Teil der Grundstücke anzufordern; die Auswahl hat durch den Prüfer zu erfolgen.

Beim **beweglichen Anlagevermögen** erstreckt sich die Prüfung zunächst auf die formelle Ordnungsmäßigkeit der Anlagenkartei bzw. der Bestandsverzeichnisse. 403
 Formelle Mängel sind zu beheben. Bei freiwilligen bzw. notwendigen körperlichen Bestandsaufnahmen sollte sich der Prüfer fragen, ob seine Anwesenheit erforderlich oder zweckmäßig ist⁷²⁴. Er sollte sich in jedem Fall zumindest nachträglich vergewissern, ob die Inventur ordnungsmäßig durchgeführt worden ist und ob festgestellte Abweichungen auf den Konten und in der Anlagenkartei berücksichtigt worden sind. Unabhängig davon sollte es sich der Prüfer zur Regel machen, in jeder Abschlußprüfung die Betriebsanlagen (zumindest in Teilen) zu besichtigen. Dabei sollte er auch in ausgewählten Stichproben feststellen, ob vorhandene Anlagen in der Anlagenkartei aufgeführt und umgekehrt in der Anlagenkartei nachgewiesene Anlagen tatsächlich (noch) vorhanden sind. Gerade im Hinblick auf das Bruttoprinzip im Anlagespiegel hat die Abgangskontrolle eine besondere Bedeutung erhalten.

Die Betriebsbesichtigung sollte sich auch auf die **Anlagen im Bau** erstrecken und insoweit zeitnah zum Abschlußstichtag liegen, damit sich der Prüfer von dem Fertigstellungsgrad überzeugen kann. 404

⁷²³ Vgl. insbesondere *ADS*, 4. Aufl., § 163 Tz. 274 ff.; *WP-Handbuch* 1985/86 I, 1019; *IDW*, Abschlußprüfung der mittelgroßen GmbH, 1989, 39 ff.; *Wirtschaftlichkeitsprüfungen*, 1983, 15 ff.

⁷²⁴ Analog *IDW* FG 1/1988, *WPg* 1989, 9 (14, Ziff. D II 4b).

- 405 **Anzahlungen auf Anlagen im Bau** sind erfahrungsgemäß sehr fehleranfällig. Für sie sollten deshalb Saldenbestätigungen, und zwar auf den Abschlußstichtag und i. d. R. in einer Vollprüfung, eingeholt werden.
- 406 Bei **Festwerten** muß sich der Prüfer vergewissern, ob turnusmäßig (Rn 304) der Bestand körperlich aufzunehmen ist. Für die Durchführung und Prüfung der körperlichen Bestandsaufnahme gelten die allgemeinen Grundsätze, d. h. der Prüfer muß auch entscheiden, ob er bei der Aufnahme anwesend ist. Persönliche Anwesenheit empfiehlt sich: Verstöße gegen allgemein anerkannte Regeln, wie z. B. Sprungaufnahmen oder Übernahme von Buchbeständen, sind gerade bei Anlageninventuren häufig. An den übrigen Abschlußstichtagen ist durch eine überschlägige Kontrollrechnung (z. B. Ergänzungszugänge in Relation zur Höhe des Festwertes und zur durchschnittlichen Nutzungsdauer der in ihm erfaßten Anlagegüter)⁷²⁵ zu überprüfen, ob die gesetzliche Fiktion eines ungefähren Ausgleichs zwischen Ergänzungszugängen und Wertminderungen noch erfüllt ist. Die Beurteilung der Angemessenheit von Festwerten wird erleichtert, wenn die Ergänzungszugänge auf gesonderten Aufwandskosten erfaßt werden. Bei einer wesentlichen Abweichung ist eine vorzeitige körperliche Bestandsaufnahme und Neubewertung erforderlich.

V. Prüfung der Zugänge

- 407 **Umfang:** Die Abstimmung der Zugangsbuchungen mit den Belegen sollte zweckmäßigerweise verbunden werden
- mit der Abstimmung der Eintragungen in der Anlagenkartei oder besonderen Zugangslisten,
 - mit der Prüfung der Aktivierungsfähigkeit der ausgewiesenen Zugänge sowie ihrer vollständigen Erfassung und ihres Nachweises,
 - mit der Feststellung des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung (bzw. der Inbetriebnahme),
 - mit der Prüfung der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten und
 - mit der Prüfung des Ausweises.

Auch bei umfangreichen Investitionen sollten die Zugänge möglichst intensiv geprüft werden, weil dann die Prüfung des Altbestandes in den Folgejahren wesentlich vereinfacht ist (Rn 395). In Stichproben ist weiterhin festzustellen, ob bei der Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände die steuerlichen Voraussetzungen (Bestandsnachweis, Rn 35 und 41 f., selbständige Nutzungsfähigkeit und Wertgrenze von 800 DM, Rn 239 f.) erfüllt sind. Wenn Festwerte bestehen, ist darauf zu achten, daß als Aufwand zu behandelnde Ergänzungen nicht als Zugang ausgewiesen sind (Rn 313).

- 408 **Erfassung und Nachweis von Fremdbezügen** erfolgt i. d. R. durch Eingangsrechnungen, Lieferscheine und Wareneingangsmeldungen, bei Grundstücken durch notariellen Kaufvertrag und/oder Grundbuchauszug, bei Anzahlungen durch Bankbeleg und bei **Eigenleistungen** durch innerbetriebliche Mitteilungen. In Be-

⁷²⁵ Zur Anwendung von Schlüsselgrößen vgl. *Husemann* (Anlagegegenstände), 1976, 239.

tracht kommt auch eine persönliche Inaugenscheinnahme. Insbesondere bei den Eigenleistungen ist eine vollständige Erfassung nicht ohne Probleme. Wichtige Hinweise ergeben sich aus der Prüfung der Aufwandskonten, vor allem der Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen. Weiterhin sollte sich der Prüfer auf Grund der Personal- und Produktionsstruktur des Unternehmens fragen, welche Eigenleistungen bei den im Bau befindlichen Anlagen überhaupt möglich sind. Im Zusammenhang mit der Prüfung der Erfassung und der Nachweise ist zugleich die **Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflichtigkeit** der Zugänge festzustellen.

Der **Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung** ist für die zeitliche Abgrenzung, bei abnutzbaren Anlagegütern auch für den Abschreibungsbeginn, und schließlich für die Berechtigung auf bestimmte steuerliche Vergünstigungen von Bedeutung. In die Prüfung müssen deshalb auch die Zugangsbuchungen im neuen Geschäftsjahr einbezogen werden⁷²⁶. Der Zeitpunkt ergibt sich im allgemeinen aus den Belegen, die den Zugang nachweisen. 409

Bei der **Prüfung der Bewertung von Fremdbezügen** mit den Anschaffungskosten ist zu untersuchen, ob nicht Anschaffungsnebenkosten und Anschaffungskostenminderungen (vor allem Skonti und Zuschüsse) unzulässigerweise erfolgswirksam verbucht worden sind. Hinweise ergeben sich aus der Prüfung der Erfolgskonten. Noch nicht abgerechnete Leistungen, z. B. Nebenkosten für kurz vor dem Abschlußstichtag erworbene Grundstücke, sind ggf. zu aktivieren und gleichzeitig als Rückstellung für ausstehende Rechnungen zu passivieren (Rn 326). Grundlage für die Prüfung der Bewertung der **Eigenleistungen** mit den Herstellungskosten sind die Kalkulationsunterlagen. Dabei ist darauf zu achten, daß Einzelkosten nicht doppelt, d. h. sowohl direkt als Zugang als auch im Rahmen der Herstellungskosten, erfaßt worden sind. Weiterhin können die für die normale Produktion geltenden Gemeinkostenzuschläge nicht automatisch übernommen werden. Denn bei Eigenleistungen entfällt häufig aufgrund von Einzelaufschreibungen ein höherer Anteil der Gesamtkosten auf Einzelkosten. Auch werden manchmal Anlagen nur deshalb selbst erstellt, um eigene Werkstätten auszulasten. Aus diesen Gründen können die Herstellungskosten selbsterstellter Anlagen überhöht sein. Sie sind deshalb soweit als möglich durch Vergleichspreise oder Vergleichskalkulationen auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Überhöhte Anschaffungskosten können auch bei Bezügen von verbundenen Unternehmen und von Gesellschaftern vorliegen. In beiden Fällen sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den beizulegenden Wert vorzunehmen (Rn 110). 410

Sonderfälle, insbesondere Sonderfälle der Bewertung (vgl. z. B. Rn 193 ff.), sind vergleichsweise intensiv zu prüfen, weil die Mitarbeiter des Unternehmens bei ihnen schon eher nicht über die erforderliche Erfahrung verfügen. Erste Hinweise auf Sonderfälle lassen sich durch eine Befragung der Mitarbeiter gewinnen. 411

⁷²⁶ Vgl. auch *IDW FG 1/1988*, WPg 1989, 9 (14, Ziff. D II 4a): „Die Prüfung der Bestandsnachweise ist durch Abgrenzungsprüfungen zu ergänzen.“

VI. Prüfung des Ausweises

- 412 Als erstes ist festzustellen, ob sich die **vertikale und horizontale Gliederung** einschließlich der **Postenbezeichnungen** gegenüber dem Vorjahr geändert hat und welche Gründe dafür maßgeblich waren. Nach Abschluß der Prüfung der Zu- und Abgänge und Umbuchungen muß sich der Prüfer erneut fragen, welche Modifikationen gegenüber dem Vorjahr aufgrund von Strukturveränderungen und Sonderfällen (z.B. Mietereinbauten, Rn 81; wesentliche Nachaktivierungen, Rn 116, bzw. Korrekturen früherer Zugänge, Rn 122) notwendig bzw. wünschenswert sind. Werden Änderungen vorgenommen, ist ihre Zulässigkeit festzustellen und die Anpassung der **Vergleichszahlen des Vorjahres** zu prüfen (Rn 71).
- 413 Die **Ausweisprüfung der Zugänge** (zur zeitlichen Abgrenzung vgl. Rn 409) erstreckt sich auf die Zugehörigkeit zu den Sachanlagen und, wenn diese Frage bejaht werden kann, auf die Zuordnung zu einem Bilanzposten innerhalb der Sachanlagen. Dabei ist darauf zu achten, daß in Zweifelsfällen die Abgrenzung einheitlich erfolgt. Zur Ausweisprüfung gehört weiterhin die zutreffende Abgrenzung der Bewertungseinheiten (Rn 156).
- 414 Bei **Umbuchungen** ist neben der Zuordnung zu dem Bilanzposten zusätzlich der Zeitpunkt der Umbuchung zu prüfen. Notwendige, aber unterlassene Umbuchungen lassen sich nur schwer erkennen; dies gilt vor allem für Umbuchungen innerhalb der fertigen Sachanlagen. Dieses Problem hat sich aber durch die Zusammenfassung der Grundstücke in einem Bilanzposten (Rn 60) entschärft. Bei den Anlagen im Bau gibt eine Aufgliederung des Bestandes nach Investitionsobjekten, die auch die vorgesehenen Fertigstellungstermine enthält, wichtige Hinweise auf notwendige Umbuchungen.
- 415 **Abstimmungen:** Zur Ausweisprüfung gehört weiterhin die Zusammenfassung der Einzelkonten zur Bilanz. Die richtige Kontierung der Belege und ihre Verbuchung auf den Einzelkonten genügt noch nicht für den zutreffenden Bilanzausweis. Abzustimmen sind schließlich die Anlagenkartei mit den Bestandskonten, mit den einzelnen Beträgen in der vertikalen und horizontalen Gliederung und mit den entsprechenden GuV-Konten.

VII. Prüfung der Abgänge und der Erträge und Verluste aus Anlagenabgängen

- 416 **Umfang:** Die Prüfungshandlungen erstrecken sich auf
- die vollständige Erfassung der Abgänge und ihren Nachweis,
 - die Feststellung des Abgangszeitpunktes, die Ausbuchung des Restwertes und die Eintragungen in der Anlagenkartei,
 - die Ermittlung der Höhe der Buchgewinne und -verluste und ihren Ausweis in der GuV.
- 417 Auf die vollständige **Erfassung** der Abgänge ist wegen des Bruttoprinzips im Anlagepiegel besonderes Gewicht zu legen. Erste Hinweise auf mögliche Erfassungsfehler ergeben sich aus der Prüfung des Internen Kontrollsystems, speziell aus der Prüfung des innerbetrieblichen Meldewesen. Zur systematischen Prüfung der Be-

standsnachweise vgl. Rn 402 ff. In diese Prüfung sollten insbesondere voll abgeschriebene Vermögensgegenstände einbezogen werden. Mehr zufällige Hinweise lassen sich aus der Prüfung der sonstigen Erträge gewinnen und wenn Ersatzinvestitionen oder Änderungen des Produktionsprogramms festgestellt werden.

Der **Nachweis** der Abgänge kann z. B. durch Versandanzeige, Kopie des Lieferscheins, Quittung des Selbstabholers oder innerbetriebliche Meldung über die Verschrottung erfolgen. 418

Der **Zeitpunkt** des Abgangs, der sich i. d. R. aus den Nachweisen ergibt, ist für die ggf. zu berücksichtigenden zeitanteiligen Abschreibungen wichtig und darüber hinaus für die zeitliche Abgrenzung der Geschäftsjahre voneinander. Die Abgangsbuchungen im neuen Jahr sind in die Prüfung einzubeziehen. 419

Zur Ermittlung der **Buchgewinne- und verluste** und zu ihrem Ausweis in der GuV vgl. Rn 343, 346. Bei Verkäufen an Angestellte, Gesellschafter und nahestehende Gesellschaften ist außerdem die Angemessenheit der Verkaufserlöse zu untersuchen. Auf die Genehmigung durch die zuständige Stelle im Unternehmen, mögliche steuerliche Risiken und Hinweise auf echte Pensionsgeschäfte (Rn 121) ist besonders zu achten. 420

VIII. Prüfung der Abschreibungen

Umfang: Die Prüfungshandlungen erstrecken sich auf 421

- den Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten,
- (bei abnutzbaren Anlagegütern) das Vorliegen eines Abschreibungsplanes und seine Angemessenheit,
- die Durchführung des Abschreibungsplanes einschließlich der rechnerischen Richtigkeit der jährlichen Abschreibungen,
- die Zulässigkeit bzw. Notwendigkeit von Änderungen des Abschreibungsplanes und (bei allen Anlagegütern) von außerplanmäßigen Abschreibungen,
- die Zulässigkeit von steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen,
- die Feststellung der Abschreibungen des Geschäftsjahres.

Ausgangspunkt für die Prüfung der **Normalabschreibungen** ist i. d. R. die Anlagenkartei und eine im allgemeinen vorhandene Abschreibungsliste (bzw. vergleichbarer EDV-Ausdruck). Im Zugangsjahr ist festzustellen, ob der für den einzelnen Vermögensgegenstand vorgesehene Abschreibungsplan den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht, ob die Abschreibungsmethode zulässig sowie die unterstellte Nutzungsdauer und ggf. auch die Höhe des Restwertes angemessen sind und ob das Stetigkeitsprinzip beachtet wird. Die Nutzungsdauer ist mit den AfA-Tabellen und/ oder anderen Abschreibungstabellen sowie der bisherigen betrieblichen Praxis zu vergleichen. Wesentliche Abweichungen von diesen Erfahrungswerten sind vom Unternehmen schlüssig zu begründen. Weiterhin ist festzustellen, ob die jährliche Abschreibung gemäß Abschreibungsplan (im Zugangsjahr ggf. unter Berücksichtigung des Zugangszeitpunktes und der steuerlichen Vereinfachungsregel, Rn 233) ermittelt worden ist. Dabei ist bei (noch) manuell geführt 422

ten Anlagebuchhaltungen zumindest in Stichproben die rechnerische Richtigkeit zu überprüfen. Planänderungen sind festzustellen, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Stetigkeitsprinzip zu beurteilen und im Hinblick auf die Angabepflichten im Anhang in den Arbeitsunterlagen festzuhalten (Rn 368 ff.). Der neue Plan muß den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Restnutzungsdauer gerecht werden.

- 423 Bei der **Prüfung von Abschreibungsplanänderungen und von außerplanmäßigen Abschreibungen** nach § 253 II S. 3 HGB liegt die entscheidende Schwierigkeit in der Ermittlung notwendiger, aber vom Unternehmen unterlassener Bewertungskorrekturen und weniger in der Beurteilung dieser Maßnahmen auf ihre Zulässigkeit. Eine Vollprüfung des Anlagenbestandes auf notwendige Bewertungskorrekturen kann nicht verlangt werden. Der Prüfer ist aber verpflichtet, allen Anhaltspunkte nachzugehen, die sich insbesondere aus einer Analyse der Absatzentwicklung, aber z. B. auch aus der Beobachtung der Wiederbeschaffungspreise, der Entwicklung des Instandhaltungsaufwandes und der Höhe der Erträge und Verluste aus Anlagenabgängen und weiterhin aus der Betriebsbesichtigung und aus Gesprächen mit Mitarbeitern außerhalb des Rechnungswesens ergeben haben. Ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, ist bei den nichtabnutzbaren Anlagegütern besonders sorgfältig zu prüfen, weil sich hier ein Bewertungsfehler wegen fehlender planmäßiger Abschreibungen nicht automatisch korrigiert.
- 424 Bei **steuerlichen Sonderabschreibungen und anderen steuerlichen Vergünstigungen** müssen die steuerlichen Voraussetzungen geprüft werden. Es muß weiterhin festgestellt werden, ob für entsprechende Vergünstigungen in Vorjahren nicht nachträglich die Voraussetzungen entfallen sind, z. B. weil die dreijährige Bindungsfrist in § 5 VI InvZulG nicht eingehalten worden ist. Dauerarbeitspapiere erleichtern eine solche Prüfung.

IX. Prüfung der Zuschreibungen

- 425 **Umfang:** Die Prüfungshandlungen erstrecken sich auf
- die Zulässigkeit und die Höhe der Zuschreibung und
 - die vollständige Vornahme notwendiger Zuschreibungen.
- 426 Ausgangspunkt für die Prüfung ist eine Aufstellung des Unternehmens über die vorgenommenen Zuschreibungen. Als erstes ist die **Zulässigkeit** der einzelnen Zuschreibungen festzustellen. Wegen der Besonderheit von Zuschreibungen und ihrer (meist) nicht sehr großen Anzahl geschieht dies regelmäßig in einer Vollprüfung. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für freiwillige bzw. notwendige Zuschreibungen erfüllt, muß als nächstes die **Höhe** der Zuschreibung überprüft werden. Zu achten ist insbesondere darauf, daß sowohl die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als auch die vorgenommenen Abschreibungen nicht überschritten werden, daß der am Abschlußstichtag beizulegende Wert eine entsprechende Zuschreibung erlaubt und daß (bei abnutzbaren) Anlagegütern die zwischenzeitlich vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen berücksichtigt worden sind.
- 427 Ausgangspunkt für die **Vollständigkeitsprüfung notwendiger Zuschreibungen** ist eine Aufstellung des Unternehmens über die in Vorjahren bei noch vorhandenen

Anlagegütern vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen und steuerrechtlichen (Mehr-)Abschreibungen (einschließlich der maßgeblichen Abschreibungsgründe) und weiterhin der Nachweis des Unternehmens, wie sich der Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen (Rn 291) zusammensetzt. Anhaltspunkte über ggf. notwendige Zuschreibungen ergeben sich z. B. aus einem Vergleich mit den Steuererklärungen (ob steuerrechtliche (Mehr-)Abschreibungen nicht lediglich in der Handelsbilanz vorgenommen worden sind), aus Betriebsprüfungsberichten und allgemein aus der Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens. Der Nachweis des Unternehmens über unterlassene Zuschreibungen ist daraufhin zu überprüfen, ob es sich um Fälle der umgekehrten Maßgeblichkeit handelt.

X. Prüfung der Angaben im Anhang

Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Anhang(entwurf) kann nur dann mit hinreichender Sicherheit bestätigt werden, wenn die erforderlichen Einzelfeststellungen (vgl. insbesondere Rn 349 ff.) bereits bei der Prüfung der Sachlagen getroffen und in den Arbeitsunterlagen übersichtlich, am besten gesondert, festgehalten worden sind. Insbesondere die nach § 284 II Nr. 3 HGB berichtspflichtigen Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden lassen sich nur dann zuverlässig prüfen, wenn der Prüfer mit seinen ausführlichen Vorjahres-Feststellungen einen Vergleichsmaßstab hat. Wegen der Vielzahl der in Frage kommenden Anhangangaben und wegen ihrer unübersichtlichen Anordnung im HGB und in den Spezialgesetzen sollten außerdem Checklisten⁷²⁷ verwendet werden, um die Vollständigkeit der Anhangangaben zu gewährleisten.

Frei.

429–449

H. Anlagen: Stellungnahmen des IDW, Einkommensteuer-Richtlinien

1. HFA 7/1952: Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens

450

I. Nach § 39 HGB hat jeder Kaufmann „bei dem Beginne seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen. Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar und eine solche Bilanz aufzustellen.“

Nach dieser Vorschrift hat jeder Kaufmann für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar aufzustellen. Die Vorschrift definiert das Inventar als eine Aufzeichnung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden. Aus der Forderung des Gesetzgebers, daß im Inventar der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben ist, wird gefolgert, daß das Inventar die wertmäßige Zusammensetzung der einzelnen Bilanzansätze ersichtlich machen soll.

⁷²⁷ Vgl. z. B. Schnapauff, WPg 1986, 555; Schulte, BB 1986, 1468 (1474 ff.).

Der § 39 HGB enthält keine ausdrückliche Vorschrift des Inhalts, daß das Inventar aufgrund einer körperlichen Aufnahme zum Bilanzstichtag aufzustellen ist. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber die körperliche Aufnahme als eine selbstverständliche Voraussetzung zur Erstellung des Inventars angesehen hat. Die körperliche Aufnahme zum Bilanzstichtag ist nur eine der möglichen Methoden zur Bestandsfeststellung und es ist dem Gesetzgeber sicherlich nicht unbekannt gewesen, daß z. B. ein Inventar der Forderungen und Schulden nicht aufgrund einer körperlichen Aufnahme, sondern nur anhand von Aufzeichnungen aufgestellt werden kann. Eine körperliche Aufnahme ist also nur insoweit notwendig, als die Erfüllung der aus § 39 HGB sich ergebenden Aufzeichnungspflicht ohne eine solche Aufnahme nicht möglich ist. Wenn der Gesetzgeber im § 39 Abs. 3 HGB im Zusammenhang mit dem Warenlager von „Aufnahme des Inventars“ spricht, so ist er davon ausgegangen, daß für das Warenlager vollständige, laufende Aufzeichnungen über die Bestandsentwicklung meistens fehlen und die Inventarisierung zum Bilanzstichtag daher nur aufgrund einer körperlichen Aufnahme möglich ist. Das ist auch heute zumeist noch so. Es liegt aber auch im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen, wenn das Inventar für das Vorratsvermögen anhand laufender Aufzeichnungen aufgestellt wird, sofern diese zuverlässig sind. Die Zuverlässigkeit wird nach kaufmännischer Übung beim Vorratsvermögen dann als gegeben erachtet, wenn die Übereinstimmung der Istbestände mit den Buchbeständen mindestens einmal im Wirtschaftsjahr durch körperliche Aufnahme (permanente Inventur) überprüft wird.

II. Das Sachanlagevermögen unterliegt im Vergleich zum Umlaufvermögen nur geringen bestandsmäßigen Veränderungen. Andererseits haben aber beim Sachanlagevermögen die in den Abschreibungen zum Ausdruck kommenden wertmäßigen Veränderungen eine große Bedeutung. Wichtiger als Verzeichnisse der zu den einzelnen Abschlußstichtagen vorhandenen Anlagegegenstände sind für den Kaufmann also Aufzeichnungen, welche die *Entwicklung* des Anlagevermögens festhalten und eine zutreffende Ermittlung der Abschreibungen und des Wertes der Abgänge gestatten. Diese Sachlage hat sich bestimmend auf die Form der Inventarisierung des Sachanlagevermögens ausgewirkt. Der Bestand des in der Bilanz auszuweisenden Anlagevermögens wird durch Fortschreibung ermittelt, die vom Anfangsbestand ausgeht und die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen auf die einzelnen Anlagegegenstände berücksichtigt. Die sich aus § 39 HGB ergebende Aufzeichnungspflicht wird als erfüllt angesehen, wenn der Wertansatz des einzelnen Anlagegegenstandes aus den Aufzeichnungen festgestellt werden kann. Neuerliche Ermittlungen haben bestätigt, daß es im allgemeinen nicht kaufmännische Übung ist, das Anlagevermögen zum Bilanzstichtag körperlich aufzunehmen oder eine permanente Inventur des Anlagevermögens durchzuführen, bei der mindestens einmal im Wirtschaftsjahr der einzelne Gegenstand körperlich aufgenommen wird. Aus dem Betriebsablauf ergibt sich zwangsläufig eine ständige Kontrolle der wesentlichen Teile des Anlagevermögens. Unter dieser Voraussetzung kann eine laufende Kontrolle der Aufzeichnungen durch Vergleich mit den Istbeständen in der Art der permanenten Inventur für das Vorratsvermögen nicht als erforderlich angesehen werden.

III. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, dem ist durch § 160 Abs. 1 AO auferlegt, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen. Unter diese Vorschrift fallen z. B. die Vollkaufleute hinsichtlich der ihnen in § 39 HGB auferlegten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. § 161 Abs. 1 Ziffer 1 AO dehnt die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht im Interesse der Besteuerung auf einen größeren Personenkreis aus. Mit den Worten „Außer denen, die unter die Vorschrift des § 160 fallen“ kann nur gemeint sein, daß außer denen, die bereits nach § 160 eine entsprechende Verpflichtung haben, auch andere Unternehmen unter den in § 161 angegebenen Voraussetzungen und in der dort festgelegten Art Aufzeichnungen zu

machen haben. Der Gesetzgeber ging also offenbar davon aus, daß es für einen größeren Personenkreis bereits nach anderen Gesetzen Aufzeichnungspflichten gibt, die sich mit denen des § 161 AO decken. Wenn dem nicht so wäre, dann hätte der einleitende Halbsatz in § 161 Abs. 1 keinen Sinn. Die wichtigste Aufzeichnungspflicht ist aber die nach § 39 HGB. Das bedeutet, daß es dem Gesetzgeber nicht darauf ankam, etwa die Aufzeichnungspflichten des § 39 zu verschärfen, sondern den Kreis der Unternehmer zu erweitern, die aufgrund einer Bestandsaufnahme jährlich Abschlüsse zu machen haben.

Aus der Tatsache, daß die Abgabenordnung über Art und Umfang der Bestandsaufnahme nichts Näheres bestimmt, kann auch nur gefolgert werden, daß in § 161 AO eine Bestandsaufnahme im Sinne des § 39 HGB gemeint ist. Eine körperliche Aufnahme ist also auch durch die §§ 160 und 161 AO nur insoweit vorgeschrieben, als sie zur Aufstellung des Abschlusses erforderlich ist.

Anmerkung:

Die Stellungnahme wurde abgegeben, weil die Finanzverwaltung in den ersten Jahren nach der Währungsreform der Auffassung zuneigte, daß eine körperliche Aufnahme des Anlagevermögens für jeden Bilanzstichtag erforderlich sei. Die Stellungnahme wurde unter dem 10. 7. 1952 dem Bundesministerium der Finanzen übermittelt. Zur Vorgeschichte siehe auch WPg 1952 S. 365 und FN 1952 S. 49. Die Finanzverwaltung hat sich inzwischen der Auffassung angeschlossen, daß eine jährliche körperliche Aufnahme der Gegenstände des Anlagevermögens nicht erforderlich ist, wenn ein Bestandsverzeichnis oder eine entsprechende Kartei laufend ordnungsgemäß geführt wird (vgl. z. B. EStR 1955, Abschnitt 31 Abs. 6).

Hinsichtlich der Inventur des Vorratsvermögens vgl. FG 1/40.

2. HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand 451

Vorbemerkung

Im Rahmen öffentlicher Förderungsprogramme gewährt die öffentliche Hand an privatrechtliche Unternehmen Zuwendungen verschiedenster Art und unter mannigfachen Bezeichnungen (Zuwendungen, Zuschüsse, Zulagen, Prämien, Beihilfen, Subventionen usw.). Die vorliegende Stellungnahme behandelt diese Zuwendungen, soweit sie aufgrund über den Einzelfall hinausreichender allgemeingültiger Regelung (Gesetze, Verwaltungsvorschriften, Richtlinien) gewährt werden.

Die Bilanzierung derartiger Zuwendungen, insbesondere hinsichtlich der Ertragswirksamkeit und des Ausweises noch nicht ertragswirksam gewordener Beträge der Bilanz, wird gegenwärtig unterschiedlich gehandhabt und ist stark durch die steuerliche Behandlung der einzelnen Zuwendungen geprägt:

- Investitionszulagen (z. B. gem. §§ 1, 4, 4a, 4b InvZulG, § 19 BerlinFG) werden regelmäßig im Jahr der Durchführung der Investition oder zum Zeitpunkt der Gewährung der Zulage unter Berufung auf den Prämiencharakter dieser Zulagen sowie auf ihre gesetzliche Steuerfreiheit in voller Höhe als Ertrag vereinnahmt.
- Investitionszuschüsse (z. B. Zuschüsse der Länder im Rahmen ihrer Regionalprogramme, Schiffbauzuschüsse usw.) werden aufgrund des in Abschnitt 34 EStR gewährten Wahlrechts in der Regel von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes abgesetzt und infolgedessen im Laufe der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zeitanteilig ertragswirksam. Daneben ist auch die sofortige volle Vereinnahmung als Ertrag wie bei den (steuerfreien) Investitionszulagen zu beobachten.

- Bedingt rückzahlbare Zuwendungen (z.B. Zuwendungen des Bundes zur Förderung von Erstinnovationen und der hierzu erforderlichen Entwicklung, Zuwendungen des Bundesministers für Forschung und Technologie zur Förderung marktnaher Vorhaben) werden mitunter nicht passiviert, solange die Bedingung für die Rückzahlung (regelmäßig der Eintritt eines bestimmten, in den Zuwendungsbedingungen definierten Erfolgs) nicht eingetreten oder absehbar ist.
- Rückzahlbare Zuwendungen, bei denen die Verpflichtung zur Rückzahlung mit Eintritt einer auflösenden Bedingung erlischt (z.B. Finanzbeiträge an Schiffahrtsunternehmen gem. der 2. Richtlinie zur Ergänzung und Änderung der Grundsätze für die Förderung der deutschen Seeschifffahrt vom 9. 5. 1979, BAnz. 93/1979 S. 2), werden in der Regel zunächst passiviert und bei Eintritt der Bedingung vereinnahmt.

Angesichts der unterschiedlichen Bilanzierungspraxis sowie bestehender Unsicherheiten über die zutreffende Behandlung einzelner Zuwendungsarten werden die mit finanziellen Zuwendungen der öffentlichen Hand verbundenen Bilanzierungsfragen bei den Zuwendungsempfängern nachfolgend dargestellt.

1. Begriffsabgrenzung

Unter finanziellen Zuwendungen sind Zahlungen an den Berechtigten zu verstehen, die nicht rückzahlbar oder nur bedingt rückzahlbar sind. Bei bedingt rückzahlbaren Zuwendungen ist die Rückzahlungspflicht von dem Eintritt oder Nichteintritt einer oder mehrerer bei der Gewährung der Zuwendung festgelegter Bedingungen abhängig.

Nicht Gegenstand dieser Stellungnahme sind:

- unbedingt rückzahlbare Zuwendungen, weil sie Verbindlichkeiten darstellen
- Zahlungen, durch die der Zuwendende dem empfangenden Unternehmen Gesellschaftskapital zuführt
- Sachzuwendungen und sonstige Vorteile, z.B. Steuervergünstigungen, Zinsvorteile für Darlehen und Bürgschaften.

Steuerpflichtige Zuwendungen werden als Zuschüsse, nicht steuerpflichtige als Zulagen bezeichnet. Sie werden entweder zu Investitionen (Investitionszuschüsse und -zulagen) oder zu (einmaligen oder laufenden) Aufwendungen gewährt (Aufwandszuschüsse). Es kommen auch Mischformen vor, wenn die Kosten bestimmter unternehmerischer Vorhaben (z.B. Markteinführung energiesparender Technologien, Erstinnovationen) bezuschusst werden und diese sowohl Investitionskosten als auch laufende Aufwendungen umfassen.

Investitionszuschüsse und -zulagen werden häufig mit Bindungsfristen gewährt, innerhalb derer das bezuschusste Anlagegut z.B. nicht veräußert oder nicht aus der geförderten Betriebsstätte entfernt werden darf. Bei Nichteinhaltung der Bindungsfrist ist der Zuschuß ganz oder teilweise zurückzuzahlen.

Aufgrund der Vielfalt der in der Praxis anzutreffenden Förderungsprogramme können nur einige in der Praxis häufig vorkommende Zuwendungsarten behandelt werden.

2. Bilanzierung von nicht rückzahlbaren Zuwendungen

a) Erfolgswirksamkeit

Nicht rückzahlbare Zuwendungen stellen für das empfangende Unternehmen zusätzliche Finanzierungsmittel dar, die jedoch nicht unmittelbar als Kapitalbeiträge zu bilanzieren sind, weil sie mangels Rückzahlungspflicht nicht als Fremdkapital und als Zuwendungen von dritter Seite auch nicht als Eigenkapital einzuordnen sind. Vielmehr stellen die hier behandelten nicht rückzahlbaren Zuwendungen ungeachtet ihrer Zweckbestimmung im Einzelfall nach herrschender Auffassung Erfolgsbeiträge dar, die ihren Niederschlag in der Gewinn- und Verlustrechnung (als Ertrag oder als Minderung von Aufwendungen) finden müssen.

Da die Gewährung nicht rückzahlbarer Zuwendungen regelmäßig erfordert, daß das begünstigte Unternehmen bestimmte, im Gesetz oder in Förderungsbestimmungen niedergelegte Voraussetzungen (z.B. die Durchführung bestimmter Investitionen, bestimmter aufwandswirksamer Maßnahmen oder die Inkaufnahme bestimmter Nachweise) erfüllt, muß für einen zutreffenden Erfolgsausweis des begünstigten Unternehmens die Ertragswirksamkeit von Zuschüssen und Zulagen an die Erfüllung dieser Voraussetzungen und an die Verrechnung der damit verbundenen Aufwendungen anknüpfen. Dem wird Rechnung getragen, wenn

- Investitionszuschüsse und -zulagen nach sachgerechten Verfahren verteilt über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt werden,
- Aufwandszuschüsse nach Maßgabe der Verrechnung des Aufwands, zu dessen Deckung der Zuschuß dient, erfolgswirksam werden.

Die sofortige vollständige Vereinnahmung von nicht rückzahlbaren Zuwendungen in dem Zeitpunkt, in dem sie gewährt werden, ist hiernach grundsätzlich nicht sachgerecht. Eine sofortige Vereinnahmung würde zur Verzerrung von Periodenergebnissen sowohl des laufenden Jahres als auch der Folgejahre führen. Dies gilt nicht, soweit

- für die bezuschußten Vermögensgegenstände eine Verteilung der Zuwendungen über die Nutzungsdauer nicht mehr erforderlich ist, weil für diese Anlagegegenstände außerplanmäßige Abschreibungen i. S. v. § 154 Absatz 2 Nr. 2 AktG vorgenommen werden und hierdurch die künftigen Geschäftsjahre bereits von Aufwand entlastet sind,
- bereits entstandene Verluste ausgeglichen werden (so etwa bei Sanierungen).

b) Zeitpunkt der Bilanzierung von Zuwendungen

Der Anspruch auf die Zuwendung ist als Forderung zu aktivieren, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und diese spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Bei Zuwendungen, auf die ein Rechtsanspruch besteht, erfolgt die Aktivierung des Anspruchs auf die Zuwendung, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird.

Wird eine nicht rückzahlbare Zuwendung ausgezahlt, bevor der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt hat, so ist der empfangene Betrag bis zu seiner bestimmungsgemäßen Verwendung unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren.

c) Rückzahlungsverpflichtung bei Nichteinhaltung der Bindungsfrist

Die Zuwendungsbestimmungen sehen nicht selten eine Rückzahlungspflicht von grundsätzlich nicht rückzahlbaren Zuwendungen vor, wenn der Zuwendungsempfänger bestimmte Bindungsfristen nicht einhält. Es handelt sich hierbei um auflösende Bedingungen für die Gewährung der Zuwendungen, die zurückgezahlt werden müssen, wenn beispielsweise die Verwendungs- oder geographische Bindung nicht eingehalten wird (z.B. Zulagen nach § 5 Abs. 6 InvZuG).

Eine Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung während der Bindungsfrist ist erst dann geboten, wenn die Nichteinhaltung der Bindungsfrist (z.B. Veräußerung des bezuschußten Vermögensgegenstandes innerhalb der Bindungsfrist) feststeht, beabsichtigt oder zu erwarten ist.

*d) Ausweisfragen**d1) Investitionszuschüsse und -zulagen*

Die zeitliche Abgrenzung der Zuwendungen kann entweder durch Absetzung von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder durch Bildung eines Passivpostens erreicht werden:

- Absetzung von den Anschaffungs-/Herstellungskosten

Bei der Absetzung der Zuwendungen von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird der Zugang im Anlagespiegel um die Zuwendungen gekürzt ausgewiesen. Dies gilt auch für solche Unternehmen, die ihre Abschreibungen passivisch in der Form von Wertberichtigungen ansammeln.

Für den Ausweis in der Gewinn- oder Verlustrechnung ergibt sich aus der Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwangsläufig, daß die Abschreibung auf das Anlagevermögen um die zeitanteiligen Beträge der Zuwendungen gemindert ausgewiesen werden.

- Bildung eines Passivpostens

Eine Passivierung der noch nicht ertragswirksamen Zuwendungen unter Rücklagen, Sonderposten mit Rücklageanteil oder Posten der Rechnungsabgrenzung wird bereits nach geltendem Recht, ein Ausweis unter Wertberichtigungen nach künftigen Recht als nicht zulässig angesehen. Da der passive Ausweis der Zuwendungen den Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens verbessert, empfiehlt es sich, einen gesonderten Passivposten ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu bilden. Aus der Bezeichnung des Postens muß ersichtlich sein, welcher Art die darin erfaßten Zuwendungen sind (z. B. „Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“).

Die Auflösung des Sonderpostens ist in der Gewinn- und Verlustrechnung als gesonderter Posten, als Absetzung von den Abschreibungen oder unter den sonstigen Erträgen auszuweisen.

Investitionszuwendungen, die gemäß Abschnitt 2a) ohne zeitliche Abgrenzung ertragswirksam werden, sind grundsätzlich unter den sonstigen Erträgen auszuweisen.

d2) Aufwandszuschüsse

Vereinnahmte Aufwandszuschüsse sind in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen Erträgen auszuweisen. Eine Verrechnung mit den Aufwendungen, zu deren Deckung diese Zuschüsse gewährt werden, ist grundsätzlich nicht zulässig (Saldierungsverbot); jedoch ist eine offene Absetzung von den entsprechenden Aufwendungen möglich.

Zuschüsse, die periodengerecht vereinnahmt werden und einem einzigen Primäraufwand direkt zuzuordnen sind, können als Aufwandsminderungen angesehen und direkt bei den betreffenden Aufwandsposten gekürzt werden (Entsprechendes gilt für die Einbeziehung von Ertragszuschüssen in die Umsatzerlöse.)

Hat ein Unternehmen Zuschüsse zur Deckung zukünftiger Aufwendungen erhalten, so sind die Beträge als noch nicht verwendete Zuwendungen nach den Umständen des Einzelfalls als sonstige Verbindlichkeiten bzw., soweit die sonstigen Voraussetzungen vorliegen, auch als passive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

3. Bilanzierung von bedingt rückzahlbaren Zuwendungen

In der Praxis sind Zuwendungen vielfach mit Rückzahlungsklauseln ausgestattet, wobei die Rückzahlbarkeit nach den Zuwendungsbedingungen an unterschiedliche, im einzelnen weiter differenzierte Bedingungen anknüpft. Die bilanzielle Berücksichtigung dieser bedingten Verpflichtung hängt von der Ausgestaltung der Bedingungen im Einzelfall ab. Nachfolgend werden beispielhaft einige in der Praxis vorkommende Bedingungen erörtert.

a) An Gewinnerzielung des Unternehmens gebundene Rückzahlungsverpflichtung

Sind die gewährten Zuwendungen lediglich aus künftigen Gewinnen des Unternehmens zurückzuzahlen (z. B. bestimmte Sanierungszuschüsse), so ist die aufschiebend bedingte Verpflichtung zur Rückzahlung eine vertragliche Gewinnverfügung und dementsprechend in Höhe des Anteils am Gewinn im Jahr der Gewinnerzielung als Verbindlichkeit zu berücksichtigen.

Danach nicht zu passivierende Rückzahlungsverpflichtungen sind im Geschäftsbericht zu erläutern, wird kein Geschäftsbericht erstellt, kommt ein Vermerk unter der Bilanz in Betracht.

b) An den Erfolg des geförderten Projekts gebundene Rückzahlungsverpflichtung

Bestimmte Förderungsprogramme (z. B. in der Ausgestaltung der Zuwendungen zur Förderung von Erstinnovationen und der hierzu erforderlichen Entwicklung nach den Vergabebedingungen vom 20. 8. 1971) machen die Rückzahlung der Zuwendung davon abhängig, ob das geförderte Projekt zu Erlösen bzw. Erfolgen führt. Dadurch beteiligt sich der Zuwendungsgeber an den regelmäßig beträchtlichen Risiken des Projekts. Zur Beurteilung der Frage, ob eine evtl. Rückzahlungspflicht der Zuwendung in der Bilanz auszuweisen ist, muß geprüft werden, ob diese unter Berücksichtigung des Entwicklungsstandes des Projekts eine wirtschaftliche Last für das Unternehmen darstellt. Dementsprechend ist die Rückzahlungsverpflichtung unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren, wenn der nach den Zuwendungsbedingungen für die Rückzahlung maßgebliche Erfolg eingetreten ist. Soweit damit gerechnet werden muß, daß die Rückzahlungspflicht wirksam wird (z. B. infolge Hereinnahme von Aufträgen oder Beginn der Produktion), die Rückzahlung der Zuwendung aber nicht aus dem Gewinn des Projekts erfolgen kann, ist die Rückzahlungspflicht im Rahmen der verlustfreien Bewertung bzw. der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu berücksichtigen. Bei der Bemessung der Rückstellung wird darauf abzustellen sein, inwieweit das Unternehmen verpflichtet ist, die Projektentwicklung weiter zu betreiben.

c) Wegfall der Rückzahlungsverpflichtung

Einzelne Zuwendungsbedingungen (Zuwendungen des Bundes zur Förderung von Erstinnovationen und der hierzu erforderlichen Entwicklung i. d. F. vom 25. 8. 1980; Zuwendungen zur Förderung marktnaher Vorhaben des Bundesministers für Forschung und Technologie) sehen vor, daß die Zuwendung grundsätzlich innerhalb eines bestimmten Zeitraums zurückzuzahlen ist. Die Bedingungen sehen jedoch einen Wegfall der Rückzahlungsverpflichtung für den Fall vor, daß das mit der Förderung angestrebte Ziel nicht erreicht wird. In gleicher Weise entfällt beispielsweise die Rückzahlungsverpflichtung bei Finanzbeiträgen an Schiffsverkehrsunternehmen, sofern diese entsprechende Beträge für Neuinvestitionen im Schiffbau verwenden.

Bei derartigen Bedingungen ist die Rückzahlungsverpflichtung aufgrund der gewährten Zuwendung als Verbindlichkeit zu passivieren, solange die auflösende Bedingung nicht eingetreten ist.

3. HFA 1/1989: Zur Bilanzierung beim Leasinggeber

452

A. Vorbemerkung

Die folgenden Grundsätze betreffen solche Leasingverträge, bei denen die Leasinggegenstände dem Vermögen des Leasinggebers zuzurechnen und deshalb in seiner Bilanz auszuweisen sind.

B. Ausweis des Leasingvermögens

1. Der Ausweis des Leasingvermögens beim Leasinggeber erfordert eine Zuordnung zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen. Dabei ist die Absicht einer dauerhaften Nutzung durch den Bilanzierenden (Leasinggeber) entscheidend; dies führt in der Regel zu einer Zuordnung zum Anlagevermögen. Ein Ausweis zwischen Anlage- und Umlaufvermögen kommt nicht in Betracht.
2. Der Ausweis muß die Besonderheit, daß es sich um Leasingvermögen handelt, erkennen lassen. Dies erfordert in der Regel einen gesonderten Ausweis des Leasingvermögens über die gesetzliche Gliederung hinaus. Es erscheint empfehlenswert, das Leasingvermögen in der Bilanz in einer besonderen Gruppe mit römischer Gliederungsziffer i. S. von § 266 Abs. 2 HGB auszuweisen und dort oder im Anhang nach Anlagearten zu untergliedern.

C. Bewertung des Leasingvermögens

1. Das Leasingvermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggebers anzusetzen und planmäßig sowie ggf. außerplanmäßig abzuschreiben.
2. Im Rahmen der Herstellungskosten sind Fremdfinanzierungskosten nur nach Maßgabe des § 255 Abs. 3 HGB aktivierungsfähig. Eine Einbeziehung von Fremdkapitalkosten in die Anschaffungskosten ist grundsätzlich nicht möglich, sie kommt allenfalls für die Finanzierung von Anzahlungen und Vorauszahlungen bei der Anschaffung von Neuanlagen mit längerer Bauzeit in Betracht, in denen die eingesetzten Fremdmittel zu verzinsendes Kapital des Lieferanten ersetzen und somit indirekt zu einer Verminderung der sich sonst ergebenden höheren Anschaffungskosten führen.
3. Kosten des Leasingvertrages (sog. Vertragsbeschaffungskosten wie z.B. Kosten für die Konzeption und die Vermittlung von Leasingverträgen) können im Hinblick auf § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB weder als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Leasinggegenstandes noch als immaterielle Werte oder als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden.
4. Die planmäßige Abschreibung des Leasingvermögens kann über die Nutzungsdauer der einzelnen Leasinggegenstände oder unter Berücksichtigung vorsichtig geschätzter Restwerte über die jeweilige Vertragsdauer erfolgen. (Zur Berücksichtigung des Restwertrisikos bei der Abschreibung über die Nutzungsdauer vgl. Abschnitt E.).
5. Mit der planmäßigen Abschreibung ist im Zeitpunkt des Zugangs der Leasinggegenstände zum Anlagevermögen des Leasinggebers zu beginnen. Eine späterer Mietbeginn ist insoweit unerheblich.
6. Zwischen den anerkannten Abschreibungsmethoden besteht ein Wahlrecht. Das Stetigkeitsgebot des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB ist in zeitlicher und sachlicher Hinsicht zu beachten (vgl., Stellungnahme SABI 2/1987). Dabei können auch die Funktionsunterschiede beim Leasingnehmer von Bedeutung sein. Für die Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB zu beachten.
7. Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung des Leasinggegenstandes vorzunehmen. Ein niedrigerer Wert liegt nicht vor, solange davon ausgegangen werden kann, daß vertragliche Vereinbarungen (Leasingvertrag, Händlergarantie u. a.) eine betragsmäßige Deckung des Buchwertes am Bilanzstichtag gewährleisten. Sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, können sie nicht durch eine Änderung des Abschreibungsplans ersetzt werden.

D. Ergebniswirksame Vereinnahmung von Leasingentgelten

1. Für die ergebniswirksame Vereinnahmung der Leasingraten und eventueller sonstiger Entgelte in den einzelnen Perioden ist von den vertraglichen Vereinbarungen auszuge-

- hen, soweit diese zu einem sachgerechten Ausgleich von Leistung und Gegenleistung in den einzelnen Perioden führen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn die vereinbarten Leasingentgelte dem Nutzungsverlauf (i. d. R. gleichbleibende Nutzungsüberlassung im Zeitablauf) oder dem Aufwandsverlauf (i. d. R. degressiv) entsprechen.
2. Führen die vertraglichen Vereinbarungen nicht zu einem sachgerechten Ausgleich von Leistung und Gegenleistung in den einzelnen Perioden (z. B. degressive Ratenvereinbarungen, die über die Aufwandsdegression hinausgehen, oder progressive Ratenvereinbarungen), ist eine abweichende ergebniswirksame Vereinnahmung erforderlich (passive Rechnungsabgrenzung fälliger Leasingentgelte oder Aktivierung noch nicht fälliger Leasingforderungen unter den sonstigen Vermögensgegenständen).
 3. Maßstab für die passive Abgrenzung fälliger Leasingentgelte im vorstehenden Sinne ist der Aufwandsverlauf.
 4. Maßstab für die Aktivierung noch nicht fälliger Leasingforderungen im Falle progressiver Ratenvereinbarungen ist der Nutzungsverlauf. Voraussetzung für eine Aktivierung ist, daß die Ansprüche des Leasinggebers durch die folgenden typischen Merkmale des Leasingvertrages gesichert sind:
 - es ist eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart,
 - die Leasingraten und deren Fälligkeit sind für die gesamte Grundmietzeit festgelegt,
 - die Objektrisiken werden vom Leasingnehmer getragen,
 - bei vorzeitiger Vertragsauflösung stehen dem Leasinggeber ausreichende Schadenersatzansprüche zu.
 Die Aktivierung ist gemäß § 268 Abs. 4 Satz 2 HGB im Anhang zu erläutern.
 5. Unter Berücksichtigung der Ertragsvereinnahmung ist zu jedem Abschlußstichtag eine verlustfreie (Rest-)Abwicklung des Leasingvertrages sicherzustellen, ggf. sind Rückstellungen für drohende Verluste zu bilden.
 6. Die Gestaltung und Vereinnahmung von Leasingentgelten können im Fall wesentlicher Anlaufverluste oder Auslaufgewinne aus den Leasingverträgen insbesondere aufgrund von Veränderungen im Geschäftsumfang zusätzliche Angaben gemäß § 264 Abs. 2 HGB erfordern.

E. Risikovorsorge

Es gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zur Berücksichtigung akuter und latenter Risiken. Bonitätsrisiken hinsichtlich zukünftiger Leasingraten und Vertragsbestandsrisiken ist durch Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste Rechnung zu tragen. Objektrisiken führen zu außerplanmäßigen Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert. Drohende Verluste aus Anlagenabgang oder einer anderweitigen Verwertung (z. B. durch neue Vermietung) nach Ablauf der Grundmietzeit (Restwertrisiken) sind durch außerplanmäßige Abschreibungen oder durch Rückstellungen für drohende Verluste zu berücksichtigen.

F. Forfaitierung

1. Die Erlöse (Einnahmen) aus dem Verkauf zukünftig fälliger Leasingraten an Dritte (Forfaitierung) sind insoweit passiv abzugrenzen, als sie Erträge zukünftiger Perioden darstellen und ihnen Verpflichtungen zur Nutzungsüberlassung gegenüberstehen. Zum Zeitpunkt des Forderungsverkaufs ist grundsätzlich der Gesamterlös ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen.
2. Für die Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens während der Leasingdauer gelten die Grundsätze zur Vereinnahmung von Leasingerträgen (vgl. Abschnitt D.) entsprechend.

3. Bei Teilamortisationsverträgen mit Andienungsrecht werden vielfach auch die Ansprüche aus dem späteren Verkauf der Leasinggegenstände in den Forderungsverkauf einbezogen. Die diesbezüglichen Erlöse (Einnahmen) sind ebenfalls in den Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen. Bei der Behandlung des Rechnungsabgrenzungspostens ist der Grundsatz der verlustfreien Restabwicklung (vgl. Abschnitt D. 5.) zu beachten.

453 4. NA 2/1966: Geringwertige und kurzlebige Anlagegüter

Nach kaufmännischer Übung werden erworbene oder selbst hergestellte Anlagegüter von geringem Wert im Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung als Aufwand behandelt. Auch die Finanzverwaltung hat diesen Handelsbrauch für Güter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelfall DM 100 nicht übersteigen, ausdrücklich anerkannt (vgl. Abschnitt 31 EStR 1965). Diese Grenze kann unbedenklich auch für die Handelsbilanz übernommen werden.

Güter mit einer einjährigen oder wenig längeren Nutzungsdauer (kurzlebige Wirtschaftsgüter) werden, auch wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten DM 100 im Einzelfall übersteigen, im Jahre der Anschaffung oder Herstellung ebenfalls unmittelbar als Aufwand erfaßt.

Geringwertige Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über DM 100 sind zwar im Jahre der Anschaffung oder Herstellung zu aktivieren und in der Handelsbilanz als Zugang auszuweisen, werden aber üblicherweise im gleichen Jahr voll abgeschrieben. Die jeweilige steuerliche Regelung, wonach z. Zt. geringwertige Anlagegüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelfall bis DM 800 (§ 6 Abs. 2 EStG) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll als Betriebsausgaben abgesetzt werden dürfen, kann als richtungweisende Interpretation der kaufmännischen Übung gelten. Der Pflicht zur Erfassung dieser geringwertigen Anlagegüter im Bestandsverzeichnis ist durch die Verbuchung auf einem besonderen Konto genügt.

Die Abschreibungen auf geringwertige Anlagegüter sind nicht als außerplanmäßige Abschreibungen im Sinne von § 160 Abs. 2 AktG anzusehen. Das gilt auch dann, wenn ein Unternehmen den jeweils geltenden steuerlichen Höchstsatz nach bestimmter Regel unwesentlich überschreitet. Über die Abschreibungen müssen jedoch wie bei den übrigen Zugängen in jedem Geschäftsbericht Angaben gemacht werden (§ 160 Abs. 2 Satz 3). Solange die Methode der Abschreibung geringwertiger Anlagegüter nach vorstehenden Grundsätzen beibehalten wird, braucht die Abschreibungsmethode nur alle vier Jahre im Geschäftsbericht angegeben werden (§ 160 Abs. 2 Satz 2). Dieser Angabepflicht genügt im allgemeinen der Hinweis, daß geringwertige Anlagegüter unter Ausnutzung der steuerlichen Vergünstigungen abgeschrieben wurden; wird die steuerlich zulässige Höchstgrenze nicht eingehalten, so sind nähere Angaben erforderlich.

Die Vollabschreibung von offensichtlich nicht betriebsbedingten Anschaffungen und Herstellungen entspricht nicht dem Handelsbrauch.

454 5. WFA 1/1972: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Bauverträgen

Die durch Dritte für einen Kaufmann auf seinem Grundstück erbrachten Bauleistungen gehen zwar sofort in das Eigentum des Bauherrn über, sind aber erst dann bilanzierungspflichtig, wenn die vereinbarte Leistung oder Teilleistung abnahmereif erbracht ist. Liegen im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch keine Rechnungen über die aktivierungspflichtigen Bauleistungen beim Bauherrn vor, so müssen die Werte z. B. aufgrund von Vergabe-Unterlagen, ermittelt und – soweit nicht Abschlagzahlungen geleistet sind – entsprechende Verpflichtungen passiviert werden.

Soweit die geleisteten Abschlagzahlungen vom Wert der bilanzierungspflichtigen Leistung nur unerheblich abweichen, erscheint es aus Vereinfachungsgründen zulässig, die noch nicht fertiggestellten Bauten jeweils in Höhe der geleisteten Abschlagzahlungen anzusetzen.

6. WFA 1/1981: Abschreibungen auf Wohngebäude in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen

455

Die planmäßige Abschreibung dient der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die erwartete Nutzungsdauer. Die Bestimmung der Nutzungsdauer von Wohngebäuden, das ist die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit, stößt jedoch auf erhebliche Schwierigkeiten. Die Feststellung einer allgemein gültigen Nutzungsdauer aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit ist insbesondere wegen des starken Wandels der Wohngeohnheiten und der zunehmenden Ausstattung von Wohngebäuden mit technischen Einrichtungen erschwert.

Da die zu erwartende Nutzungsdauer nicht genau vorausgeschätzt werden kann, muß für die Bemessung des Abschreibungssatzes die Nutzungsdauer vorsichtig geschätzt werden. In der Regel wird die Nutzungsdauer von Wohngebäuden nicht unter 50 Jahren, aber auch nicht wesentlich länger, keinesfalls über 80 Jahren anzusetzen sein.

Modernisierungen können eine Verlängerung der Nutzungsdauer zur Folge haben. Die Modernisierung nur einzelner Wohnungen in Mehrfamilienhäusern führt nicht zu einer Ausdehnung der Nutzungsdauer des Gebäudes, sofern dadurch nicht eine Gesamtmodernisierung des Gebäudes im Zeitablauf erreicht wird. Bei der umfassenden Modernisierung von Wohngebäuden wird eine Verlängerung der Nutzungsdauer nur dann eintreten, wenn die für die Bewohnbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Bausubstanz in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet.

Die Höhe der planmäßigen Abschreibung hängt nicht nur von der angenommenen Nutzungsdauer, sondern auch von der gewählten Abschreibungsmethode ab. Alle Abschreibungsmethoden, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entsprechen, sind anwendbar.

Ist Modernisierungsaufwand aktiviert, der aber nur teilweise zu Mieterhöhungen geführt hat, so ist zu prüfen, ob auf Dauer unrentierliche Kosten vorliegen, mithin zum Abschlußstichtag ein „niedrigerer beizulegender Wert“ im Sinne von § 154 Abs. 2 AktG vorliegt. Ist dies der Fall, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung bis auf diesen Wert vorzunehmen.

7. EStR Abschn. 13b: Gebäudeteile, die selbständige Wirtschaftsgüter sind

456

Allgemeines

(1) ¹ Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 – BStBl. 1974 II S. 132). ² Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. ³ Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind

1. Betriebsvorrichtungen (vgl. Abschnitt 43 Abs. 3);
2. Einbauten für vorübergehende Zwecke; dazu gehören
 - a) die vom Steuerpflichtigen für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingeführten Anlagen,
 - b) die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungszeit nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist;

3. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen, und zwar auch dann, wenn sie in Neubauten eingefügt werden (BFH-Urteil vom 29. 3. 1965 – BStBl. III S. 291); als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind, z. B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken;
4. sonstige selbständige Gebäudeteile (vgl. Absätze 2 und 3);
5. Mietereinbauten (vgl. Absatz 4).

Sonstige selbständige Gebäudeteile

(2) ¹ Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen Wohnzwecken und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, so ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (vgl. BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 – BStBl. 1974 II S. 132 und BFH-Urteil vom 13. 7. 1977 – BStBl. 1978 II S. 6), dabei gehören Wohnräume, die wegen Vermietung an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen notwendiges Betriebsvermögen sind (vgl. Abschnitt 14 Abs. 1 Satz 9), zu dem eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil. ² Die Vermietung zu hoheitlichen, zu gemeinnützigen oder zu Zwecken eines Berufsverbands ist der fremdbetrieblichen Nutzung zuzuordnen. ³ Die Anschaffungs- und Herstellungskosten des gesamten Gebäudes sind auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen. ⁴ Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche des Gebäudeteils zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes maßgebend, es sei denn, die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Ergebnis. ⁵ Von der Aufteilung nach den Sätzen 3 und 4 kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist. ⁶ Ein ausschließlich eigenbetrieblich genutztes Gebäude ist auch dann ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es im Rahmen mehrerer Betriebe des Steuerpflichtigen genutzt wird; das Gebäude ist in diesen Fällen entsprechend den Anteilen, zu denen es in den einzelnen Betrieben genutzt wird, bei der Ermittlung des Gewinns der einzelnen Betriebe zu berücksichtigen. ⁷ Ein ausschließlich fremdbetrieblich genutztes Gebäude ist auch dann ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es verschiedenen Personen zu unterschiedlichen betrieblichen Nutzungen überlassen wird. ⁸ Die Sätze 6 und 7 gelten für Gebäudeteile entsprechend.

(3) ¹ Besteht ein Gebäude aus mehreren selbständigen Gebäudeteilen, die besondere Wirtschaftsgüter sind (Absatz 2), so ist grundsätzlich für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu prüfen, ob es zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. ² Die Regelungen in Abschnitt 14 Abs. 2 und 4 bleiben unberührt. ³ Bei Prüfung der Fragen, ob aus Vereinfachungsgründen ein eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil nicht bilanziert zu werden braucht (Abschnitt 14 und Abs. 2) oder Grundstücksteile bilanziert werden dürfen, weil das Grundstück zu mehr als der Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen erfüllt (Abschnitt 14 Abs. 4), ist deshalb nicht auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, sondern auf das Gebäude als Ganzes abzustellen.

Mietereinbauten

(4) Wegen der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten wird auf die BFH-Urteile vom 26. 2. 1975 (BStBl. II S. 443) und vom 21. 2. 1978 (BStBl. II S. 345) sowie auf das BMF-Schreiben vom 15. 1. 1976 (BStBl. I S. 66) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder Bezug genommen.

8. EStR Abschn. 31: Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens

(1) Nach § 240 Abs. 2 HGB, §§ 140 und 141 AO besteht die Verpflichtung, für jeden Bilanzstichtag auch ein Verzeichnis der Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens aufzustellen (Bestandsverzeichnis).

(2) ¹In das Bestandsverzeichnis müssen sämtliche beweglichen Gegenstände des Anlagevermögens, auch wenn sie bereits in voller Höhe beschrieben sind, mit Ausnahme der in Absatz 3 bezeichneten Gegenstände, aufgenommen werden. ²Gegenstände, die eine geschlossene Anlage bilden, können statt in ihren einzelnen Teilen als Gesamtanlage in das Bestandsverzeichnis eingetragen werden, z. B. die einzelnen Teile eines Hochofens einschließlich Zubehör, die einzelnen Teile einer Breitbandstraße einschließlich Zubehör, die Überlandleitungen einschließlich der Masten usw. eines Elektrizitätswerks, die entsprechenden Anlagen von Gas- und Wasserwerken sowie die Wasser-, Gas- und sonstigen Rohrleitungen innerhalb eines Fabrikationsbetriebs. ³Voraussetzung ist, daß die Absetzungen für Abnutzung auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen werden. ⁴Gegenstände der gleichen Art können unter Angabe der Stückzahl im Bestandsverzeichnis zusammengefaßt werden, wenn sie in demselben VZ angeschafft sind, die gleiche Nutzungsdauer und die gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode beschrieben werden.

(3) ¹Ceringwertige Anlagegüter im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe beschrieben worden sind, brauchen nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), nicht mehr als 100 DM betragen haben oder auf einem besonderen Konto verbucht oder bei ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem besonderen Verzeichnis erfaßt worden sind. ²Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, für die zulässigerweise ein Festwert angesetzt wird, brauchen ebenfalls nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden; wegen der Frage, ob ein Festwert zulässig ist, vgl. Abschnitt 36 Abs. 5.

(4) Das Bestandsverzeichnis muß

1. die genaue Bezeichnung des Gegenstands,
2. seinen Bilanzwert am Bilanzstichtag enthalten.

(5) ¹Das Bestandsverzeichnis ist aufgrund seiner jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme aufzustellen. ²Abschnitt 30 Abs. 1, 3, 4 und 6 gelten sinngemäß. ³Für Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, die zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt worden sind (Absatz 3 letzter Satz), ist mindestens an jedem dem Hauptfeststellungszeitpunkt für die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens vorangehenden Bilanzstichtag, spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag, eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. ⁴Übersteigt der für diesen Bilanzstichtag ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 v. H., so ist der ermittelte Wert als neuer Festwert maßgebend. ⁵Der bisherige Festwert ist so lange um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Festwert erfaßten und nach dem Bilanzstichtag des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter aufzustocken, bis der neue Festwert erreicht ist. ⁶Ist der ermittelte Wert niedriger als der bisherige Festwert, so kann der Steuerpflichtige den ermittelten Wert als neuen Festwert ansetzen. ⁷Übersteigt der ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 v. H., so kann der bisherige Festwert beibehalten werden.

(6) ¹Der Steuerpflichtige braucht die jährliche körperliche Bestandsaufnahme (Absatz 5 Satz 1) für steuerliche Zwecke nicht durchzuführen, wenn er jeden Zugang und jeden Abgang laufend in das Bestandsverzeichnis einträgt und die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens aufgrund des fortlaufend geführten Bestandsverzeichnisses ermittelt werden können; in diesem Fall müssen aus dem Bestandsverzeichnis außer den in Absatz 4 bezeichneten Angaben noch ersichtlich sein:

1. der Tag der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands,

2. die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung vor dem 21. 6. 1948* erfolgt ist, die Werte der DM-Eröffnungsbilanz,

3. der Tag des Abgangs.

² Wird das Bestandsverzeichnis in der Form einer Anlagekartei geführt, so ist der Bilanzanzatz aus der Summe der einzelnen Bilanzwerte (Absatz 4 Nr. 2) der Anlagekartei nachzuweisen. ³ Ist das Bestandsverzeichnis nach den einzelnen Zugangsjahren und Abschreibungssätzen gruppenweise geordnet, so kann auf die Angabe des Bilanzwerts am Bilanzstichtag für den einzelnen Gegenstand (Absatz 4 Nr. 2) verzichtet werden, wenn für jede Gruppe in besonderen Zusammenstellungen die Entwicklung der Bilanzwerte unter Angabe der Werte der Abgänge und des Betrags der AfA summenmäßig festgehalten wird. ⁴ Die in Absatz 4 Nr. 1 und unter den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Angaben müssen auch in diesem Fall für den einzelnen Gegenstand aus dem Bestandsverzeichnis ersichtlich sein. ⁵ Die Sachkonten der Geschäftsbuchhaltung können als Bestandsverzeichnis gelten, wenn sie die in Absatz 4 und unter den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Angaben enthalten und wenn durch diese Angaben die Übersichtlichkeit der Konten nicht beeinträchtigt wird.

(7) ¹ Fehlt das Bestandsverzeichnis oder ist es unvollständig, so kann darin ein materieller Mangel der Buchführung liegen (BFH-Urteil vom 14. 12. 1966 – BStBl. 1967 III S. 247). ² Die Frage, ob die Buchführung noch ordnungsmäßig ist, ist nach den in Abschnitt 29 Abs. 2 Nr. 6 enthaltenen Grundsätzen zu entscheiden. ³ Das gleiche gilt, wenn die körperliche Bestandsaufnahme nach Absatz 5 fehlt oder unvollständig ist, es sei denn, daß eine körperliche Bestandsaufnahme nach Absatz 6 nicht erforderlich ist.

(8) Das Finanzamt kann unter Abweichung von den Absätzen 1 bis 7 für einzelne Fälle Erleichterungen bewilligen.

458 9. EStR Abschn. 31c Abs. 12: Rückstellungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung

(12) ¹ Für im Wirtschaftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung sind nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB Rückstellungen zu bilden, wenn die Instandhaltungsaufwendungen im folgenden Wirtschaftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden. ² Die nach diesen Grundsätzen gebildete Rückstellung ist auch in der Steuerbilanz anzusetzen. ³ Das gleiche gilt für die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Wirtschaftsjahr nachgeholt werden. ⁴ Bei unterlassener Instandhaltung muß es sich um Erhaltungsarbeiten handeln, die bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wären, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. ⁵ Bei Erhaltungsarbeiten, die erfahrungsgemäß in ungefähr gleichem Umfang und in gleichen Zeitabständen anfallen und turnusgemäß durchgeführt werden, liegt in der Regel keine unterlassene Instandhaltung vor (vgl. BFH-Urteil vom 15. 2. 1955 – BStBl. III S. 172). ⁶ Soweit nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB Rückstellungen auch für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen zugelassen werden, die nach Ablauf der 3-Monatsfrist bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs nachgeholt werden dürfen (handelsrechtliches Passivierungswahlrecht), sind sie steuerrechtlich nicht zulässig. ⁷ Rückstellungen für Abraumbeseitigungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeit) zu bilden.

459 10. EStR Abschn. 32: Anlagevermögen und Umlaufvermögen

(1) ¹ Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen (vgl. auch § 247 Abs. 2 HGB). ² Ob ein Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehört, ergibt sich aus dessen Zweckbestimmung, nicht aus seiner Bilanzierung. ³ Ist die

* Für das Land Berlin: 1. 4. 1949; für das Saarland: 6. 7. 1959.

Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein. ⁴Zum Anlagevermögen können immaterielle Wirtschaftsgüter, Sachanlagen und Finanzanlagen gehören (vgl. das Gliederungsschema in § 266 Abs. 2 HGB). ⁵Das Anlagevermögen kann abnutzbar (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder nichtabnutzbar (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sein. ⁶Zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören insbesondere die auf Dauer dem Betrieb gewidmeten Gebäude, technischen Anlagen und Maschinen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung, ferner der Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs.

11. EStR Abschn. 32a: Anschaffungskosten

460

(1) ¹Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen dem angestrebten entsprechenden (betriebsbereiten) Zustand zu versetzen (BFH-Urteile vom 12. 2. 1985 – BStBl. II S. 690 und vom 14. 11. 1985 – BStBl. 1986 II S. 60); vgl. auch § 255 Abs. 1 HGB. ²Zu den Anschaffungskosten gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können (vgl. BFH-Urteil vom 13. 10. 1983 – BStBl. 1984 II S. 101). ³Nachträgliche Erhöhungen oder Minderungen der Anschaffungskosten sind zu berücksichtigen.

(2) ¹Zu den Anschaffungskosten gehört auch der Wert übernommener Verbindlichkeiten (BFH-Urteile vom 31. 5. 1972 – BStBl. II S. 696 und vom 2. 10. 1984 – BStBl. 1985 II S. 320), der Wert einer übernommenen Rentenverpflichtung ist der Barwert der Rente, der grundsätzlich nach §§ 12 ff. des Bewertungsgesetzes zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 31. 1. 1980 – BStBl. II S. 491). ²Bei einem Tausch von Wirtschaftsgütern bemessen sich ihre Anschaffungskosten grundsätzlich nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteile vom 8. 7. 1964 – BStBl. III S. 561, vom 14. 6. 1967 – BStBl. III S. 574 und vom 25. 1. 1984 – BStBl. II S. 422). ³Bei einem Anschaffungsgeschäft in ausländischer Währung ist der Wechselkurs im Anschaffungszeitpunkt für die Berechnung der Anschaffungskosten maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1977 – BStBl. 1978 II S. 233).

(3) ¹Gemeinkosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 31. 7. 1967 – BStBl. 1968 II S. 22 und vom 24. 2. 1972 – BStBl. II S. 422). ²Skonti mindern die Anschaffungskosten erst mit ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme (BFH-Urteil vom 3. 12. 1970 – BStBl. II 1971 II S. 323). ³Werden die Anschaffungskosten von Waren nach dem Verkaufswertverfahren durch retrograde Berechnung in der Weise ermittelt, daß von den ausgezeichneten Preisen die kalkulierte Handelsspanne abgezogen wird, ist dieses Verfahren nicht zu beanstanden; bei am Bilanzstichtag bereits herabgesetzten Preisen darf jedoch nicht von der ursprünglich kalkulierten Handelsspanne, sondern nur von dem verbleibenden Verkaufsaufschlag ausgegangen werden (BFH-Urteil vom 27. 10. 1983 – BStBl. 1984 II S. 35).

12. EStR Abschn. 33 Abs. 7: Herstellungskosten (Finanzierungskosten)

461

(7) ¹Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten (vgl. auch § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB). ²Das gilt auch für Kosten der Geldbeschaffung (BFH-Urteil vom 24. 5. 1968 – BStBl. II S. 574) und für kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital. ³Wird jedoch nachweislich in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts ein Kredit aufgenommen, so können die Zinsen, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen, in die Herstellungskosten des Wirtschaftsguts einbezogen werden. ⁴Voraussetzung für die Berücksichtigung von Zinsen für Fremdkapital als Teil der Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts ist, daß in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird.

462 13. EStR Abschn. 34: Zuschüsse für Anlagegüter

(1) ¹Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, so hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Wahlrecht (BFH-Urteil vom 4. 11. 1965 – BStBl. 1966 III S. 167). ²Er kann die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. ³Er kann die Zuschüsse aber auch erfolgsneutral behandeln; in diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Steuerpflichtige selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat. ⁴Bei abnutzbaren Anlagegütern bilden dann lediglich diese eigenen Aufwendungen die Grundlage für die Bemessung der AfA. ⁵Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird. ⁶Soweit in einem folgenden Wirtschaftsjahr bei einem Wirtschaftsgut in der handelsrechtlichen Jahresbilanz eine nach Satz 3 vorgenommene Bewertung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts. ⁷Inwieweit ein Zuschuß vorliegt, richtet sich nach der Beurteilung im Einzelfall. ⁸In der Regel wird kein Zuschuß vorliegen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschußempfängers feststellbar ist. ⁹Zuschüsse liegen z. B. nicht vor, wenn sich ein Mieter mit Geld- oder Bauleistungen an den Herstellungskosten eines zum Anlagevermögen gehörenden Gebäudes beteiligt; in diesem Fall sind die Leistungen des Mieters zusätzliches Nutzungsentgelt für die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks (vgl. BFH-Urteil vom 28. 10. 1980 – BStBl. 1981 II S. 161). ¹⁰Auch Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung sind keine Zuschüsse, und zwar selbst dann nicht, wenn der Versicherer zwecks Begrenzung des Unterbrechungsschadens Kosten für die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsguts übernimmt (BFH-Urteil vom 29. 4. 1982 – BStBl. II S. 591); in diesen Fällen kann jedoch eine Behandlung nach den Grundsätzen des Abschnitts 35 in Betracht kommen (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 – BStBl. 1983 II S. 371).

(2) ¹Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, so sind sie nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. ²Eine Berichtigung des Buchansatzes wegen der etwaigen vorher vorgenommenen AfA ist nicht zulässig. ³Nach Gewährung des Zuschusses sind die AfA nach den eigenen Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu bemessen. ⁴Ebenso ist zu verfahren, wenn die Anlagen mit Hilfe eines Darlehens angeschafft oder hergestellt worden sind und der nachträglich gewährte Zuschuß auf dieses Darlehen verrechnet oder zur Tilgung des Darlehens verwendet wird.

(3) ¹Werden zur Anschaffung eines Anlageguts Zuschüsse gewährt, die erfolgsneutral behandelt werden sollen, wird aber das Anlagegut ganz oder teilweise erst in dem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt, so kann in Höhe der – noch – nicht verwendeten Zuschußbeträge eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut zu übertragen ist. ²Für die Bildung der Rücklage ist Voraussetzung, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird.

(4) Investitionszulagen mindern nicht die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 5 Abs. 2 Satz 2 InvZulG, § 19 Abs. 4 Satz 2 BerlinFG).

(5) ¹Wegen der steuerlichen Behandlung von verlorenen Zuschüssen, die von Mineralölgesellschaften an Tankstelleneinhaber gegeben werden, wird auf das BFH-Urteil vom 16. 5. 1957 (BStBl. III S. 342) hingewiesen. ²Wegen der Behandlung von Mieterzuschüssen wird auf Abschnitt 163 Abs. 5 hingewiesen.

14. EStR Abschn. 35: Stille Rücklagen, Rücklagen für Ersatzbeschaffung

463

(1) ¹Die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach § 6 EStG schließt nicht aus, daß der Wertsatz einzelner Wirtschaftsgüter in der Bilanz stille Rücklagen enthält. ²Stille Rücklagen können auch bei der Bewertung in der DM-Eröffnungsbilanz auf den 21. 6. 1948* entstanden sein. ³Die stillen Rücklagen werden aufgelöst, wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird. ⁴Es entsteht dann ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe des Betrags, um den das Entgelt oder der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bzw. der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3 EStG) den Buchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme übersteigt. ⁵Wegen des Begriffs Buchwert vgl. Abschnitt 41a Abs. 9.

(2) ¹Die Auflösung stiller Rücklagen der in Absatz 1 bezeichneten Art soll nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 3. 5. 1944 – RStBl. S. 619) und des Bundesfinanzhofs (vgl. z. B. Urteile vom 17. 10. 1961 – BStBl. III S. 566, vom 24. 5. 1973 – BStBl. II S. 582, vom 8. 10. 1975 – BStBl. 1976 II S. 186 und vom 29. 4. 1982 – BStBl. II S. 568) bei buchführenden Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, deren Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, dann nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen, wenn das Wirtschaftsgut im Laufe eines Wirtschaftsjahrs infolge höherer Gewalt (z. B. Brand, Diebstahl) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z. B. drohende Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und im Laufe desselben Wirtschaftsjahrs ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird. ²Die stille Rücklage darf in diesem Fall auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. ³Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs, in dem das Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags anzusetzen, um den die Entschädigung den Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (Absatz 1 letzter Satz) übersteigt. ⁴Das gilt auch dann, wenn die Entschädigung höher ist als der Teilwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 – BStBl. 1983 II S. 371). ⁵Die AfA des Ersatzwirtschaftsguts sind nach seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter Zugrundelegung seiner Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um den Betrag der übertragenen stillen Rücklage, zu bemessen. ⁶Wegen Übertragung der in einem Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Rücklagen auf ein Ersatzwirtschaftsgut, das bereits vor dem behördlichen Eingriff angeschafft worden ist, wird auf das BFH-Urteil vom 22. 9. 1959 (BStBl. 1961 III S. 1) hingewiesen. ⁷Die Veräußerung eines Wirtschaftsguts infolge einer wirtschaftlichen Zwangslage steht einem behördlichen Eingriff auch dann nicht gleich, wenn die Unterlassung der Veräußerung unter Berücksichtigung aller Umstände eine wirtschaftliche Fehlmaßnahme gewesen wäre (BFH-Urteil vom 20. 8. 1964 – BStBl. III S. 504). ⁸Eine erfolgsneutrale Übertragung der im Buchansatz eines Wirtschaftsguts enthaltenen stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut ist nicht zulässig, wenn ein Wirtschaftsgut infolge eines Material- oder Konstruktionsfehlers oder eines Bedienungsfehlers aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und der Steuerpflichtige eine Entschädigung aus einer Versicherung erhält (BFH-Urteil vom 15. 5. 1975 – BStBl. II S. 692). ⁹Die Geltendmachung eines vereinbarten Wiederverkaufsrechts durch eine Behörde ist keine Entziehung durch einen behördlichen Eingriff (BFH-Urteil vom 21. 2. 1978 – BStBl. II S. 428). ¹⁰Bei Tausch von Grundstücken oder Veräußerung eines Grundstücks und Erwerb eines Ersatzgrundstücks rechtfertigt ein gewisses öffentliches Interesse an den Maßnahmen allein nicht die erfolgsneutrale Übertragung der stillen Reserven des abgegebenen Grundstücks auf das Ersatzgrundstück (BFH-Urteil vom 29. 3. 1979 – BStBl. II S. 412). ¹¹Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nicht gebildet werden, wenn ein Wirtschaftsgut durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (BFH-Urteil vom 24. 5. 1973 – BStBl. II S. 582). ¹²Die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen ist keine Ersatzbeschaffung.

* Für das Land Berlin: 1. 4. 1949; für das Saarland: 6. 7. 1959.

fung (BFH-Urteil vom 11. 12. 1984 – BStBl. 1985 II S. 250).¹³ Die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Entschädigung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut in einem Sachwert besteht, der Privatvermögen wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1972 – BStBl. 1973 II S. 297).

(3) ¹Voraussetzungen für das Verfahren nach Absatz 2 sind,

1. daß die Entschädigung für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches und nicht für Schäden gezahlt worden ist, die die Folge des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sind, z. B. Aufräumungskosten, entgehender Gewinn, Umzugskosten,
2. daß das Ersatzwirtschaftsgut wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut und
3. daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz des Steuerpflichtigen entsprechend verfahren wird, soweit in einem folgenden Wirtschaftsjahr bei einem Wirtschaftsgut in der handelsrechtlichen Jahresbilanz eine nach Absatz 1 vorgenommene Bewertung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts.

²Unter diesen Voraussetzungen können bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude die in dem Bilanzansatz für den Grund und Boden und die in dem Bilanzansatz für das Gebäude enthaltenen stillen Rücklagen jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. ³Soweit eine Übertragung der bei dem Grund und Boden aufgedeckten stillen Rücklagen auf die Anschaffungskosten des erworbenen Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Rücklagen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden. ⁴Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Rücklagen. ⁵Die Voraussetzung nach Nummer 1 ist auch erfüllt, soweit eine Betriebsunterbrechungsversicherung Mehrkosten für die beschleunigte Wiederbeschaffung eines durch Brand zerstörten Wirtschaftsguts übernimmt (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 – BStBl. 1983 II S. 371).

(4) ¹Buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige, die den Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, können am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem ein Wirtschaftsgut aus den in Absatz 2 bezeichneten Gründen aus ihrem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, eine steuerfreie „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ bilden, wenn sie zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant, aber noch nicht vorgenommen haben und wenn in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird. ²Die Rücklage kann für dieses Wirtschaftsjahr nur durch Bilanzänderung oder aus Anlaß von Berichtigungsveranlagungen nachgeholt werden. ³Die Nachholung der „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.

(5) ¹Die „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ kann in Höhe des Unterschiedes zwischen dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (Absatz 1 letzter Satz) und der Entschädigung (dem Entschädigungsanspruch) gebildet werden. ²Sie ist gesondert auszuweisen und im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen. ³Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags der aufgelösten „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ anzusetzen. ⁴Der verbleibende Betrag ist bei abnutzbaren Anlagegütern die Bemessungsgrundlage für die AfA, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen. ⁵Absatz 3 Satz 1 Nr. 3 gilt entsprechend. ⁶Abchnitt 58 Abs. 3 Satz 3 bleibt unberührt. ⁷Eine Teilwertabschreibung auf das Ersatzwirtschaftsgut ist nur möglich, wenn der nach Übertragung der Rücklage verbleibende Betrag höher ist als der Teilwert (BFH-Urteil vom 5. 2. 1981 – BStBl. II S. 432).

(6) ¹Der Gewinn, der infolge der Auflösung der im ausgeschiedenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Rücklagen entsteht, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, voll zu versteuern, wenn am Schluß dieses Wirtschaftsjahrs die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts nicht ernstlich geplant und nicht zu erwarten ist. ²Eine nach Absatz 4 gebildete „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ ist bei einem beweglichen Wirtschaftsgut am Schluß des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist. ³Diese Frist von einem oder zwei Jahren kann im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte (BFH-Urteil vom 4. 9. 1956 – BStBl. III S. 332). ⁴Scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines Ersatzwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aus oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet, so darf die aufgelöste stille Rücklage oder die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden (BFH-Urteil vom 3. 9. 1957 – BStBl. III S. 386).

Beispiel:

Letzter Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts	30 000 DM
Entschädigung oder Gegenleistung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut (Wert des Ersatzwirtschaftsguts zuzüglich der erhaltenen Barzahlung)	50 000 DM
Aufgelöste stille Rücklage oder Rücklage für Ersatzbeschaffung	20 000 DM
Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts	40 000 DM
Zu übertragende Rücklage anteilig $\frac{20\,000 \times 40\,000}{50\,000} =$	16 000 DM
Das Ersatzwirtschaftsgut wird angesetzt mit 40 000 DM – 16 000 DM =	24 000 DM
Es entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe des nichtübertragbaren Rücklagenanteils von	4 000 DM.

⁵Wegen der Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung anlässlich der Veränderung oder Aufgabe eines Betriebs vgl. Abschnitt 139 Abs. 10.

(7) ¹Scheidet bei Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ein Wirtschaftsgut aus den in Absatz 2 bezeichneten Gründen aus dem Betriebsvermögen aus, so sind sämtliche Entschädigungsleistungen Betriebseinnahmen und der noch nicht abgesetzte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts eine Betriebsausgabe. ²Ist die Entschädigungsleistung höher als der im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht abgesetzte Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so kann der darüber hinausgehende Betrag im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts sofort voll abgesetzt werden. ³Der Restbetrag ist auf die Gesamtnutzungsdauer des Ersatzwirtschaftsguts zu verteilen. ⁴Fließt die Entschädigungsleistung nicht in dem Wirtschaftsjahr zu, in dem der Schaden entstanden ist, so ist aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige den Schaden in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem die Entschädigung geleistet wird. ⁵Wird der Schaden nicht in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem er eingetreten ist oder in dem die Entschädigung gezahlt wird, so ist es aus Billigkeitsgründen auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl der Schaden als auch die Entschädigungsleistung erst in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in dem der Schaden beseitigt wird. ⁶Voraussetzung ist, daß die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem der Schadensfall eingetreten ist, ernstlich geplant und zu erwarten ist und das Ersatzwirtschaftsgut

bei beweglichen Gegenständen bis zum Schluß des ersten, bei Grundstücken oder Gebäuden bis zum Schluß des zweiten Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr des Eintritts des Schadensfalls folgt, angeschafft oder hergestellt oder bestellt worden ist. ¹Absatz 6 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend.

(8) ¹ Wird der Gewinn regelmäßig nach Reingewinnrichtsätzen geschätzt oder nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG ermittelt, so sind das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern und die damit zusammenhängenden Entschädigungsleistungen nicht zu berücksichtigen. ² Absatz 7 Sätze 6 und 7 gilt entsprechend. ³ Wird der Gewinn unter Anwendung von Rohgewinn- oder Halbreingewinnrichtsätzen geschätzt, ist Absatz 7 entsprechend anzuwenden. ⁴ Nutzungsentchädigungen sind in voller Höhe dem nach Richtsätzen ermittelten Gewinn hinzuzurechnen, weil die Richtsätze in diesem Fall auf Betriebseinnahmen angewandt werden, deren Höhe durch den Schaden verringert ist. ⁵ Absatz 7 Satz 4 gilt entsprechend.

(9) ¹ Die Absätze 2 bis 8 sind entsprechend anzuwenden, wenn ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs beschädigt wird und die dafür gewährte Entschädigung den zu berücksichtigenden Schaden übersteigt. ² An die Stelle des Zeitpunkts der Ersatzbeschaffung tritt dabei der Zeitpunkt der Instandsetzung.

(10) Wegen der Gewinne, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter entstanden und nach § 6b oder § 6c EStG begünstigt sind, vgl. auch die Abschnitte 41a bis 41d.

464 15. EStR Abschn. 40: Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter

(1) ¹ Die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG kann für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die einer selbständigen Nutzung fähig sind. ² Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut selbständig nutzungsfähig ist, muß nach den Grundsätzen entschieden werden, die dem BFH-Urteil vom 16. 12. 1958 (BStBl. 1959 III S. 77) und der danach ergangenen Rechtsprechung, mit Ausnahme der BFH-Urteile vom 28. 3. 1973 (BStBl. 1974 II S. 2) und vom 18. 11. 1975 (BStBl. 1976 II S. 214), zugrunde liegen. ³ Bei der Prüfung der selbständigen Nutzungsfähigkeit ist daher darauf abzustellen, ob das Wirtschaftsgut nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann und ob die in den Zusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. ⁴ Kann ein Wirtschaftsgut nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur im Zusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden und sind die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt, so ist die selbständige Nutzungsfähigkeit auch dann nicht gegeben, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. ⁵ Dagegen sind Wirtschaftsgüter, die nicht technisch aufeinander abgestimmt sind, z. B. Flachpaletten zur Lagerung von Waren, selbständig nutzungsfähig.

(2) ¹ Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Hausanschlüsse der Versorgungsunternehmen (BFH-Urteil vom 13. 8. 1957 – BStBl. III S. 440), Wassermesser, die sich im Leitungsnetz des Versorgungsunternehmens oder im unmittelbaren Anschluß an dieses Leitungsnetz befinden (BFH-Urteil vom 30. 10. 1956 – BStBl. 1957 III S. 7), technisch aufeinander abgestimmte und genormte Gerüst- und Schalungsteile (BFH-Urteil vom 18. 12. 1956 – BStBl. 1957 III S. 27), Leuchtstoffröhren, die in Lichtbändern zu einer Beleuchtungsanlage für die Beleuchtung eines ganzen Fabrikraums verbunden sind (BFH-Urteil vom 5. 10. 1956 – BStBl. III S. 376), Motore zum Einzelantrieb von Webstühlen (BFH-Urteil vom 16. 12. 1958 – BStBl. 1959 III S. 77) sowie Werkzeuge, wie Bohrer, Fräser, Drehstähle, Stanzwerkzeuge u. a., die für ihre betriebliche Verwendung mit entsprechenden Werkzeugmaschinen verbunden werden müssen (BFH-Urteile vom 28. 2. 1961 – BStBl. III S. 383 und 384), nicht als selbständig nutzbar anzusehen. ² Bei der Beurteilung der Frage, inwieweit die Grundsätze dieser Entscheidungen auch bei anderen, in den Urteilen nicht behandelten Gegenständen

heranzuziehen sind, ist davon auszugehen, daß in diesen Entscheidungen nicht eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungsübung und eine neue Auslegung der Vorschriften des § 6 Abs. 2 EStG zu erblicken sind; es soll vielmehr verhindert werden, daß lediglich zum Zweck der Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit Sacheinheiten bei der Bilanzierung in einzelne Teile zerlegt werden.³ Einrichtungsgegenstände verlieren im allgemeinen nicht deshalb ihre selbständige Nutzungsfähigkeit, weil sie in einheitlichem Stil gehalten sind (BFH-Urteil vom 29. 7. 1966 – BStBl. 1967 III S. 61).⁴ Flachpaletten zur Lagerung von Waren, Straßenleuchten, Schriftenminima und Spinnkannen einer Spinnerei (BFH-Urteil vom 9. 12. 1977 – BStBl. 1978 II S. 322) sind selbständig nutzungsfähig.⁵ Das gleiche gilt für Wirtschaftsgüter, die zur Erstausrüstung eines Betriebs gehören – z. B. Möbel, Textilien, Wäsche und Geschirr eines Hotels oder einer Gaststätte, Grundausrüstung einer Kfz-Werkstatt mit Spezialwerkzeugen, Einrichtungsgegenstände eines Ladens oder eines Büros, die Bibliothek eines Rechtsanwalts, das Instrumentarium eines Arztes u. ä. – (vgl. BFH-Urteile vom 29. 7. 1966 – BStBl. 1967 III S. 61 und vom 17. 5. 1968 – BStBl. II S. 566).⁶ Werden in einem Betrieb genormte Stahlregalteile angeschafft und zu Regalen und anderen Vorrichtungen zusammengesetzt, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung in der Regel auf Dauer so genutzt werden sollen, wie sie zusammengesetzt wurden, so sind die einzelnen zum Bilanzstichtag aufgestellten Stahlregale und nicht die genormten Stahlregalteile die einer selbständigen Nutzung fähigen Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 26. 7. 1979 – BStBl. 1980 II S. 176).⁷ Zur Bewertung von Gerüst- und Schalungsteilen mit einem Festwert vgl. die Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder im BStBl. 1961 II S. 190 ff.

(3) ¹Die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG wird nicht dadurch berührt, daß ein zum Anlagevermögen gehörendes Wirtschaftsgut auch für private Zwecke benutzt wird. ²Hat ein Steuerpflichtiger die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Wirtschaftsguts im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt, so muß er den Teil der Aufwendungen, der dem privaten Nutzungsanteil entspricht, während der Nutzungszeit des Wirtschaftsguts dem Gewinn jeweils in dem Umfang hinzurechnen, der der tatsächlichen Nutzung in jedem Wirtschaftsjahr entspricht (BFH-Urteil vom 13. 3. 1964 – BStBl. III S. 455).

(4) ¹Für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit ist nach § 6 Abs. 2 EStG Voraussetzung, daß die geringwertigen Wirtschaftsgüter unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt sind. ²Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn sich die erforderlichen Angaben aus der Buchführung ergeben, wobei es – abgesehen von den Fällen des Satzes 4 – erforderlich ist, daß die geringwertigen Wirtschaftsgüter auf einem besonderen Konto verbucht werden. ³Auf das besondere Verzeichnis kann außerdem verzichtet werden, wenn sich die erforderlichen Angaben bereits aus dem Bestandsverzeichnis nach Abschnitt 31 ergeben. ⁴Ferner brauchen die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abbeschriebenen geringwertigen Anlagegüter nicht in das besondere Verzeichnis aufgenommen zu werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9 Abs. 1 EStG), für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 100 DM betragen haben.

(5) ¹Die Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter können auch Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, wenn sie ein Verzeichnis nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG führen. ²Die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sofort in voller Höhe abbeschriebenen geringwertigen Anlagegüter brauchen nicht in das besondere Verzeichnis aufgenommen zu werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 100 DM betragen.

(6) ¹Die gesamten Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, für das ein Steuerpflichtiger Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch nimmt, müssen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abgesetzt werden. ²Es ist nicht zulässig, im Jahr der

Anschaffung oder Herstellung nur einen Teil der Aufwendungen abzusetzen und den Restbetrag auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen.³ Hat der Steuerpflichtige von der Bewertungsfreiheit im Jahr der Anschaffung oder Herstellung keinen Gebrauch gemacht, so kann er sie in einem späteren Jahr nicht nachholen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 3. 1982 – BStBl. II S. 545).⁴ Stellt ein Steuerpflichtiger ein selbständig bewertungsfähiges und selbständig nutzungsfähiges Wirtschaftsgut aus erworbenen Wirtschaftsgütern her, so kann er die Bewertungsfreiheit für das Wirtschaftsgut erst in dem Wirtschaftsjahr in Anspruch nehmen, in dem das Wirtschaftsgut fertiggestellt worden ist.⁵ Werden geringwertige Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, kann im Wirtschaftsjahr der Einlage die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 19. 1. 1984 – BStBl. II S. 312).

(7) Bei der Beurteilung der Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 800 DM nicht übersteigen, ist,

1. wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts ein Betrag nach § 6b oder § 6c EStG abgesetzt worden ist, von den nach § 6b Abs. 5 EStG maßgebenden,
2. wenn das Wirtschaftsgut mit einem erfolgsneutral behandelten Zuschuß aus öffentlichen oder privaten Mitteln im Sinne des Abschnitts 34 Abs. 1 angeschafft oder hergestellt worden ist, von den um den Zuschuß gekürzten oder,
3. wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts ein Betrag nach Abschnitt 35 abgesetzt worden ist, von den um diesen Betrag gekürzten

Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen.

465 16. EStR Abschn. 42: Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden (Allgemeines)

(1)¹ Für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend.² Ein Gebäude ist danach ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einer Beständigkeit und standfest ist.³ Wie ein Gebäude ist auch ein Nutzungsrecht an einem Gebäude zu behandeln, das durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstanden und wie ein materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten zu aktivieren ist; hierzu gehört neben einem von einem Miteigentümer mit Zustimmung der anderen Miteigentümer eines Gebäudes im eigenen Namen und für eigene Rechnung geschaffenen Nutzungsrecht (Abschnitt 14 Abs. 1 Satz 6) auch ein durch Bauten auf fremdem Grund und Boden geschaffenes Nutzungsrecht (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 1977 – BStBl. 1978 II S. 6, vom 31. 10. 1978 – BStBl. 1979 II S. 399 und 507, vom 22. 1. 1980 – BStBl. II S. 244 und vom 20. 11. 1980 – BStBl. 1981 II S. 68).⁴ Satz 3 gilt für Nutzungsrechte im Privatvermögen sinngemäß.⁵ Wegen der Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen wird auf Abschnitt 43 Abs. 3 hingewiesen.

(2)¹ § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG unterscheidet zwischen

1. Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist, und
2. Gebäuden, die
 - a) zwar zu einem Betriebsvermögen gehören, aber nicht die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen, oder
 - b) Privatvermögen sind.

² Wegen des Begriffs Antrag auf Baugenehmigung wird auf Abschnitt 52 Abs. 2 hingewiesen.

³ Bei Gebäuden im Sinne der Nummer 1 ist grundsätzlich ein AfA-Satz von 4 vH, bei Gebäu-

den im Sinne der Nummer 2 ist grundsätzlich ein AfA-Satz von 2 oder 2,5 vH anzuwenden. ⁴Die Anwendung niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen. ⁵Sind AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG unterblieben und hat sich die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geändert, so sind weiterhin die gesetzlich vorgeschriebenen Vmhundertsätze anzusetzen, auch wenn sich hierdurch der Abschreibungszeitraum über 25, 40 oder 50 Jahre hinaus verlängert (BFH-Urteile vom 3. 7. 1984 – BStBl. II S. 709 und vom 20. 1. 1987 – BStBl. II S. 491). ⁶Die Anwendung höherer AfA-Sätze kommt nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nur in Betracht, wenn die technischen oder wirtschaftlichen Umstände des einzelnen Falles dafür sprechen, daß die tatsächliche Nutzungsdauer bei Gebäuden im Sinne der Nummer 1 weniger als 25 Jahre, bei Gebäuden im Sinne der Nummer 2 weniger als 50 Jahre oder bei vor dem 1. 1. 1925 fertiggestellten Gebäuden weniger als 40 Jahre beträgt oder wenn eine kürzere Höchstdutzungsdauer gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 76 Abs. 4 Satz 3 EStDV). ⁷Wegen des Begriffs der Nutzungsdauer wird auf § 11c Abs. 1 EStDV hingewiesen. ⁸Die Absicht, ein zunächst noch genutztes Gebäude abzubauen oder zu veräußern, rechtfertigt keine Verkürzung der Nutzungsdauer dieses Gebäudes (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1981 – BStBl. 1982 II S. 385). ⁹Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann erst angenommen werden, wenn die Gebäudeabbruchvorbereitungen so weit gediehen sind, daß die weitere Nutzung des Hauses in der bisherigen Weise so gut wie ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. 7. 1980 – BStBl. II S. 743). ¹⁰Die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG können aber vorgenommen werden, wenn der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes feststeht, z. B. weil sich der Steuerpflichtige verpflichtet hat, das Gebäude zu einem bestimmten Zeitpunkt abzubauen (BFH-Urteil vom 22. 8. 1984 – BStBl. 1985 II S. 126). ¹¹Wegen der Zulässigkeit einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung wird auf Abschnitt 42a Abs. 7 hingewiesen. ¹²Für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung können die linearen AfA nur mit dem Teil des auf ein Jahr entfallenden Betrags abgesetzt werden, der dem Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes und dem Ende des Jahres entspricht; für das Jahr der Veräußerung gilt Entsprechendes.

(3) Bei Gebäuden, bei denen nach Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen, z. B. nach den §§ 7e, 7f EStG, §§ 75 ff. EStDV, oder von erhöhten Absetzungen nach den §§ 14, 14a Abs. 4 oder § 15 Abs. 2 BerlinFG die AfA nach dem Restwert und dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Hundertsatz zu bemessen sind, ist Absatz 2 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß an die Stelle der tatsächlichen Nutzungsdauer die tatsächliche Restnutzungsdauer, im Fall des § 76 Abs. 4 Satz 3 EStDV die sich danach ergebende Restnutzungsdauer tritt.

(4) ¹Die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG sind „bis zur vollen Absetzung“ der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen Gebäudes oder des an deren Stelle tretenden Werts vorzunehmen. ²Die volle Absetzung ist bei Gebäuden, die zum Privatvermögen gehören, erreicht, sobald die Summe der insgesamt vorgenommenen AfA einschließlich der Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder den an deren Stelle tretenden Wert erreicht. ³Bei Gebäuden, die der Steuerpflichtige vor dem 21. 6. 1948 angeschafft, hergestellt oder unentgeltlich erworben hat, ist die volle Absetzung erreicht, sobald die seit dem 21. 6. 1948 insgesamt vorgenommenen AfA (auch soweit diese nach § 27 Nr. 1 letzter Satz EStDV in den bis zum 31. 12. 1964 geltenden Fassungen nach den im VZ 1947 zulässigen AfA bemessen worden sind) einschließlich der Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung den am 21. 6. 1948 maßgebenden Einheitswert, soweit er auf das Gebäude entfällt, zuzüglich etwaiger nach dem 20. 6. 1948 aufgewendeter Herstellungskosten erreicht. ⁴Im Land Berlin und im Saarland treten an die Stelle des 21. bzw. des 20. 6. 1948 die nach § 10a Abs. 2 und 3 EStDV maßgebenden Stichtage.

(5) ¹Die degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG sind nur mit den in dieser Vorschrift vorgeschriebenen Staffelsätzen zulässig. ²Die Anwendung höherer oder niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen. ³Im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes sind die degressiven AfA in Höhe

des vollen Jahresbetrags abzuziehen (BFH-Urteil vom 19. 2. 1974 – BStBl. II S. 704).⁴ Dabei ist unter Fertigstellung der Zeitpunkt zu verstehen, in dem das Gebäude seiner Zweckbestimmung entsprechend in Benutzung genommen werden kann.⁵ Wohngebäude sind als fertiggestellt anzusehen, sobald sie bewohnbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 8. 4. 1954 – BStBl. III S. 175).⁶ Ob und gegebenenfalls wie lange das Gebäude im Jahr der Fertigstellung tatsächlich genutzt worden ist, spielt keine Rolle.⁷ Für das Jahr der Veräußerung des Gebäudes dürfen die degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nur zeitanteilig vorgenommen werden (BFH-Urteil vom 18. 8. 1977 – BStBl. II S. 835).

(6) ¹Der Wechsel zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 5 EStG sowie zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 4 EStG und § 7 Abs. 5 EStG ist unzulässig.² Das gilt jedoch nicht, wenn ein Gebäude in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG erstmals erfüllt.³ In diesem Fall sind die weiteren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG zu bemessen.⁴ Satz 1 gilt ebenfalls nicht, wenn ein Gebäude in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht mehr erfüllt.⁵ In diesem Fall sind die weiteren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG zu bemessen.⁶ Ein Übergang von den erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG zu den degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist unzulässig (BFH-Urteil vom 17. 2. 1976 – BStBl. II S. 414).

(7) ¹§ 7 Abs. 4 und 5 EStG 1986 ist erstmals für den VZ 1985 anzuwenden (§ 52 Abs. 8 EStG).² Wegen des zeitlichen Anwendungsbereichs der jeweiligen Vorschriften des § 7 Abs. 5 EStG wird auf die tabellarische Übersicht in Anlage 4 hingewiesen.

(8) Die Absätze 1 bis 7 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden (§ 7 Abs. 5a EStG).

466 17. EStR Abschn. 42a: Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden in Sonderfällen

(1) ¹Sind für ein bestehendes Gebäude nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet worden, so gilt für die weiteren AfA folgendes:

1. ¹In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG bemessen sich die AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert (vgl. z. B. § 7b Abs. 1 Satz 2 EStG; §§ 7, 10a EStDV), vermehrt um die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, und nach dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz (BFH-Urteil vom 20. 2. 1975 – BStBl. II S. 412).² Wird auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, so können die weiteren AfA wie in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG (vgl. die folgende Nummer 2) bemessen werden (BFH-Urteil vom 7. 6. 1977 – BStBl. II S. 606).

2. ¹In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG bemessen sich die weiteren AfA nach dem um die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermehrten Restwert und der Restnutzungsdauer des Gebäudes (BFH-Urteil vom 25. 11. 1970 – BStBl. 1971 II S. 142).² Bei nachträglichen Herstellungskosten ist die Restnutzungsdauer stets unter Berücksichtigung des Zustandes des Gebäudes im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen.³ Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn auch in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG die weiteren AfA in entsprechender Anwendung der Regelung in Nummer 1 Satz 1 nach dem bisher bei dem Gebäude angewandten Hundertsatz bemessen werden.

3. In den Fällen des § 7 Abs. 4 EStG bemessen sich die weiteren AfA nach den um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten Herstellungskosten und dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz.

²Die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können aus Vereinfachungsgründen im Jahr ihrer Entstehung bei der Bemessung der AfA so berücksichtigt werden, als

wären sie zu Beginn dieses Jahres aufgewendet worden.³ Hinsichtlich des Jahres der Entstehung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt § 9a EStDV sinngemäß.
⁴Die vorstehenden Sätze gelten grundsätzlich auch für einen Ausbau, einen Umbau oder eine Erweiterung des Gebäudes (vgl. BFH-Urteil vom 28. 6. 1977 – BStBl. II S. 725) oder für eine nachträglich errichtete Baulichkeit oder sonstige Einrichtung, die – wie z. B. die zu einem Wohngebäude gehörende Umzäunung oder Garage – in einem so engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem bisher vorhandenen Gebäude steht, daß das Fehlen dieser Baulichkeit oder Einrichtung dem Gebäude ein negatives Gepräge geben würde (BFH-Urteile vom 15. 12. 1977 – BStBl. II S. 210 und vom 28. 6. 1983 – BStBl. 1984 II S. 196); eine gesonderte Bemessung der AfA für die durch derartige Baumaßnahmen geschaffene Baulichkeiten und sonstigen Einrichtungen ist in diesen Fällen unzulässig (BFH-Urteile vom 20. 2. 1975 – BStBl. II S. 412 und vom 28. 6. 1983 – BStBl. 1984 II S. 196).

Beispiele:

Fall 1:

Herstellung eines Gebäudes zu Beginn des Kalenderjahres 1967 und Erweiterung im Jahr 1987. Die Restnutzungsdauer beträgt danach noch mindestens 50 Jahre.

Herstellungskosten 1967	200 000 DM
AfA von 1967 bis 1986: $20 \times 2 \text{ vH} = 80 000 \text{ DM}$	
nachträgliche Herstellungskosten 1987	+ 100 000 DM
Bemessungsgrundlagen ab 1987	<u>300 000 DM</u>

Von 1987 an betragen die AfA bis zur vollen Absetzung des Betrags von 220 000 DM (Restwert 120 000 DM zuzüglich nachträglicher Herstellungskosten 100 000 DM) jährlich 2 vH der Bemessungsgrundlage von 300 000 DM = 6000 DM.

Fall 2:

Sachverhalt wie Fall 1 mit dem Unterschied, daß die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes 40 Jahre und die Restnutzungsdauer des Gebäudes nach Durchführung der nachträglichen Herstellungsarbeiten noch 25 Jahre beträgt.

Herstellungskosten 1967	200 000 DM
AfA von 1967 bis 1986: $20 \times 2,5 \text{ vH} =$	- 100 000 DM
Restwert Ende 1986	100 000 DM
nachträgliche Herstellungskosten 1987	+ 100 000 DM
Bemessungsgrundlage ab 1987	<u>200 000 DM</u>

Von 1987 an betragen die AfA jährlich 4 vH dieses Betrags = 8000 DM.

Fall 3:

Herstellung eines Gebäudes im Sinne des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zu Beginn des Kalenderjahres 1986 und Erweiterung im Jahr 1988.

Herstellungskosten 1986	200 000 DM
AfA 1986 und 1987: $2 \times 10 \text{ vH} = 40 000 \text{ DM}$	
nachträgliche Herstellungskosten 1988	+ 80 000 DM
Bemessungsgrundlage ab 1988	<u>280 000 DM</u>

In 1988 und 1989 betragen die AfA je 10 vH dieses Betrags = 28 000 DM, in den Jahren 1990 bis 1992 je 5 vH = 14 000 DM, in den Jahren 1993 bis 2010 betragen die AfA je 2,5 vH = 7000 DM.

(2) ¹Nicht um nachträgliche Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1, sondern um Herstellungskosten für ein neues Wirtschaftsgut handelt es sich in den folgenden Fällen:

1. ¹ Aufwendungen für einen Anbau, der zu einer Verschachtelung mit dem bestehenden Gebäude führt, sind Teil der Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsguts, das Alt- und Neubauteile umfaßt, wenn die in das bisherige Gebäude oder in Teile desselben einbezogenen Neubauteile dem Gebäude das Gepräge geben (vgl. BFH-Urteile vom 9. 8. 1974 – BStBl. 1975 II S. 342 und vom 18. 8. 1977 – BStBl. 1978 II S. 46). ² Das gleiche gilt bei Aufwendungen für einen grundlegenden Umbau, durch den das Gebäude in seinem Zustand so wesentlich verändert wird, daß es bei objektiver Betrachtung als neues Wirtschaftsgut erscheint (vgl. BFH-Urteile vom 10. 10. 1974 – BStBl. 1975 II S. 424 und vom 26. 1. 1978 – BStBl. II S. 280 und 363). ³ Die AfA bemessen sich in diesen Fällen nach der Summe aus dem Buchwert oder dem Restwert des Altgebäudes und den durch den Anbau oder Umbau entstandenen Herstellungskosten.
2. Aufwendungen für einen Anbau, der nicht zu einer Verschachtelung mit dem bestehenden Gebäude führt, sind Herstellungskosten für ein selbständiges Gebäude (vgl. BFH-Urteile vom 5. 12. 1974 – BStBl. 1975 II S. 344, vom 21. 7. 1977 – BStBl. 1978 II S. 78 und vom 15. 9. 1977 – BStBl. 1978 II S. 123), soweit durch den Anbau nicht nur eine Baulichkeit oder sonstige Einrichtung geschaffen wird, die dem bestehenden Gebäude derart dient, daß es ohne die Baulichkeit oder sonstige Einrichtung als unvollständig erscheint (BFH-Urteil vom 28. 6. 1983 – BStBl. 1984 II S. 196).
3. Aufwendungen für einen Anbau oder eine Aufstockung sind Herstellungskosten für ein neues Wirtschaftsgut, wenn durch die Herstellungsarbeiten selbständige Gebäudeteile (vgl. Abschnitt 13b) geschaffen werden.

² Da durch derartige Baumaßnahmen neue Gebäude oder selbständige Gebäudeteile hergestellt werden, kommt in diesen Fällen auch die Anwendung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG, bei Gebäudeteilen, die Betriebsvorrichtungen sind, nach § 7 Abs. 2 EStG in Betracht.

(3) ¹ Bei Gebäuden, die der Steuerpflichtige aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen übergeführt hat, sind die weiteren AfA nach dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG maßgebenden Wert zu bemessen. ² Bei Gebäuden, die der Steuerpflichtige aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen übergeführt hat, sind die weiteren AfA nach dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder gemeinen Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) zu bemessen, mit dem das Gebäude bei der Überführung steuerlich erfaßt worden ist (BFH-Urteil vom 9. 8. 1983 – BStBl. II S. 759). ³ Dagegen bleiben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert des Gebäudes für die weiteren AfA als Bemessungsgrundlage maßgebend, wenn

1. der bei der Überführung eines Gebäudes aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen entstehende Entnahmegewinn außer Ansatz bleibt (§ 14a Abs. 2 Satz 3, § 52 Abs. 15 und 18 EStG) oder
 2. der Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen das Gebäude gehört, von der Gewinnermittlung durch Schätzung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zur Buchführung übergeht oder
 3. ein Gebäude nach vorhergehender Nutzung zu eigenen oder zu fremden Wohnzwecken aufgrund unentgeltlicher Überlassung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 21 EStG verwendet wird.
- (4) Von der nach Absatz 3 maßgebenden AfA-Bemessungsgrundlage sind die weiteren AfA wie folgt vorzunehmen:
1. Hat sich die AfA-Bemessungsgrundlage für das Gebäude geändert (Absatz 3 Sätze 1 und 2), so sind die weiteren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG oder nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer des Gebäudes zu bemessen.
 2. ¹ Bleibt die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage für das Gebäude maßgebend (Absatz 3 Satz 3), so sind die weiteren AfA grundsätzlich nach dem ursprünglich angewandten Absetzungsverfahren zu bemessen. ² Sind für das Gebäude vom Steuerpflichtigen bisher kei-

ne AfA vorgenommen worden, so sind die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG oder nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen gesamten Nutzungsdauer des Gebäudes zu bemessen. ³Die AfA können nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabreibungen verbleibt. ⁴In den Fällen des Übergangs zur Buchführung oder Einkünftezielung sind dabei auch die Beträge von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, die bei entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 oder 5 EStG auf den Zeitraum vor dem Übergang entfallen.

(5) ¹Gebäude sind hinsichtlich der AfA grundsätzlich als Einheit zu behandeln. ²Unselbständige Gebäudeteile sind deshalb einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben, zu dem sie gehören, gleichgültig, ob das Gebäude zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehört (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 – BStBl. 1974 II S. 132). ³Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht. ⁴Das ist z. B. der Fall bei Fahrstuhl-, Heizungs-, Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, soweit sie nicht als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind (vgl. Abschnitt 43 Abs. 3), sowie bei den zur Beheizung einer Fabrikanlage verwendeten Lufterhitzern (BFH-Urteil vom 20. 3. 1975 – BStBl. II S. 689), bei einer Feuerlöschanlage einer Fabrik oder eines Warenhauses (BFH-Urteile vom 15. 2. 1980 – BStBl. II S. 409 und vom 7. 10. 1983 – BStBl. 1984 II S. 262), bei Bädern und Duschen eines Hotels (BFH-Urteil vom 12. 8. 1982 – BStBl. II S. 782) oder bei Rolltreppen eines Kaufhauses (BFH-Urteil vom 12. 1. 1983 – BStBl. II S. 223).

(6) ¹Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter (vgl. Abschnitt 13b) und deshalb gesondert vom Gebäude abzuschreiben. ²Dabei gilt folgendes:

1. ¹Betriebsvorrichtungen sind stets bewegliche Wirtschaftsgüter (vgl. Abschnitt 43 Abs. 3). ²Entsprechend bemessen sich die AfA bei Betriebsvorrichtungen nach § 7 Abs. 1 oder 2 EStG.
2. Bei den in Abschnitt 13b Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Gebäudeteilen ist es im allgemeinen nicht zu beanstanden, wenn als voraussichtliche Nutzungsdauer ein Zeitraum von etwa 5 bis 10 Jahren angenommen wird.
3. ¹Bei sonstigen selbständigen Gebäudeteilen (vgl. Abschnitt 13b Abs. 2) bemessen sich die AfA für jeden Gebäudeteil nach dem Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder des an deren Stelle tretenden Werts, der anteilig auf diesen Gebäudeteil entfällt. ²Dabei ist von einer einheitlichen Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) aller Gebäudeteile auszugehen. ³Für die einzelnen Gebäudeteile sind unterschiedliche AfA-Methoden und AfA-Sätze zulässig. ⁴Wird der Nutzungsumfang eines Gebäudeteils infolge einer Nutzungsänderung des Gebäudes ausgedehnt, so bemessen sich die weiteren AfA von der neuen Bemessungsgrundlage insoweit nach § 7 Abs. 4 EStG.

Beispiel:

Von den gesamten Herstellungskosten in Höhe von 600 000 DM eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes, das je zur Hälfte eigenbetrieblichen Zwecken und fremden Wohnzwecken dient, entfallen je 300 000 DM auf die beiden selbständigen Gebäudeteile. Der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil wird nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG degressiv, der zu fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteil nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG linear abgeschrieben. Die jährliche AfA beträgt

- a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil
10 vH von 300 000 DM = 30 000 DM,
- b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil
2 vH von 300 000 DM = 6000 DM.

Vom Beginn des 3. Jahres an wird die eigenbetriebliche Nutzung auf ein Drittel des bisher zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils ausgedehnt. Von diesem Zeitpunkt an beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil 400 000 DM, für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil 200 000 DM. Für den nunmehr eigenbetrieblich genutzten Teil des bisher zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils sind die linearen AfA künftig mit dem höheren AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. Die AfA betragen somit im 3. Jahr

- a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil
 10 vH von 300 000 DM = 30 000 DM
 + 4 vH von 100 000 DM = 4 000 DM,
- b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil
 2 vH von 200 000 DM = 4000 DM.

(7) ¹Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind nach dem Wortlaut des Gesetzes nur bei Gebäuden zulässig, bei denen die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG bemessen werden. ²Die Vornahme von Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung ist jedoch auch bei Gebäuden nicht zu beanstanden, bei denen von der degressiven Absetzung nach § 7 Abs. 5 EStG Gebrauch gemacht wird. ³Ebenso schließen erhöhte Absetzungen nach § 7b EStG Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht aus (BFH-Urteil vom 27. 6. 1978 – BStBl. 1979 II S. 8). ⁴Eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung kann u. a. in Betracht kommen, wenn bei einem Umbau bestimmte Teile eines Gebäudes entfernt werden (BFH-Urteil vom 1. 2. 1962 – BStBl. III S. 272) oder wenn ein Gebäude abgebrochen wird (vgl. Abschnitt 33a Abs. 5). ⁵Liegen die Voraussetzungen für eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung vor, so muß diese Absetzung vorgenommen werden, wenn ein Gebäude durch Abbruch, Brand oder ähnliches aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 5. 1969 – BStBl. II S. 464). ⁶Die Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung setzt außergewöhnliche Umstände voraus, die im Jahr ihrer Geldendmachung die wirtschaftliche Nutzbarkeit haben sinken lassen (BFH-Urteil vom 8. 7. 1980 – BStBl. II S. 743). ⁷Eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung kommt nicht in Betracht, wenn ein zum Privatvermögen gehörendes objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude abgerissen wird, um ein unbebautes Grundstück veräußern zu können (BFH-Urteil vom 6. 3. 1979 – BStBl. II S. 551) oder wenn es in der Absicht eines grundlegenden Umbaus erworben wird (BFH-Urteil vom 4. 12. 1984 – BStBl. 1985 II S. 208). ⁸Der für Gebäude im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG geltende AfA-Satz von 4 vH allein kann für Gebäude im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nicht begründen. ⁹Wegen der Bemessung der AfA nach Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung wird auf § 11c Abs. 2 EStDV hingewiesen. ¹⁰Werden für ein Gebäude nach Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Herstellungskosten aufgewendet, so bemessen sich die weiteren AfA für das Gebäude nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert abzüglich des Betrags der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zuzüglich des Betrags der aufgewendeten Herstellungskosten.

(8) Für Um- und Ausbauten an Wirtschaftsgebäuden, für die Sonderabschreibungen nach § 76 EStDV in Anspruch genommen werden, sind stets gesonderte AfA auf der Grundlage einer höchstens 30jährigen Nutzungsdauer vorzunehmen (§ 76 Abs. 4 Satz 3 EStDV).

(9) Die Absätze 1 bis 5, 7 und 8 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden (§ 7 Abs. 5a EStG).

18. EStR Abschn. 43: Absetzung für Abnutzung bei beweglichen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind

(1) ¹Bei abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die nicht Gebäude oder selbständige Gebäudeteile sind, z.B. Außenanlagen wie Einfriedungen und Bodenbefestigungen, soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind, und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. Geschäfts- oder Firmenwerte oder zeitlich begrenzte Rechte (BFH-Urteil vom 27. 6. 1978 – BStBl. 1979 II S. 38), können die AfA nur in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) bemessen werden. ²Für den Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt dies erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1986 beginnen, bei einem früher angeschafften Geschäfts- oder Firmenwert vgl. § 52 Abs. 6 EStG. ³Soweit ein Praxiswert nach den bisher von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. 1. 1975 – BStBl. II S. 381), ist Satz 2 entsprechend anzuwenden. ⁴Wegen der AfA bei Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswerten sowie bei sogenannten firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern vgl. im übrigen BMF-Schreiben vom 20. 11. 1986 (BStBl. I S. 532) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ⁵Satz 1 gilt auch für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

(2) ¹Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, können die AfA nach Wahl des Steuerpflichtigen entweder in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) oder in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) bemessen werden. ²Unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG können die AfA bei diesen Wirtschaftsgütern auch nach Maßgabe der Leistung vorgenommen werden. ³Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mehreren Beteiligten zuzurechnen sind, können die AfA nur einheitlich entweder nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 oder nach § 7 Abs. 1 Satz 4 oder nach § 7 Abs. 2 EStG bemessen werden.

(3) ¹Bewegliche Wirtschaftsgüter können nur Sachen im Sinne des § 90 BGB, also nur körperliche Gegenstände sein (BFH-Urteil vom 6. 8. 1964 – BStBl. III S. 575); immaterielle Wirtschaftsgüter gehören nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern (BFH-Urteil vom 22. 5. 1979 – BStBl. II S. 634). ²Zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gehören insbesondere Maschinen, maschinelle Anlagen und sonstige Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, sowie Werkzeuge und Einrichtungsgegenstände. ³Schiffe sind bewegliche Wirtschaftsgüter, auch wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind. ⁴Bei der Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken sind die allgemeinen Grundsätze des Bewertungsrechts (§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG) anzuwenden. ⁵Auf den übereinstimmenden Ländererlaß betreffend Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl. 1967 II S. 127 ff.) wird hingewiesen. ⁶Als Betriebsvorrichtungen können danach nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 14. 8. 1958 – BStBl. III S. 400), wie z. B. Bedienungsvorrichtungen, Autoaufzüge in Parkhäusern, Förderbänder, Klimaanlage in Chemiefaser- und Tabakfabriken, Kühleinrichtungen, Bäder, die in Kur- oder Krankenhäusern Heilzwecken dienen, sowie Bäder in Badeanstalten. ⁷Betriebsvorrichtungen sind außerdem besondere Schutz- und Sicherungsvorrichtungen, Verkaufsautomaten, Abladevorrichtungen, moderne Schaukästen (BFH-Urteil vom 17. 3. 1955 – BStBl. III S. 141), zur Möbellagerung erforderliche Lüftungs- und Befeuchtungsanlagen (BFH-Urteil vom 7. 3. 1974 – BStBl. II S. 429), speziell auf einen Betrieb ausgerichtete Hoffbefestigungen (BFH-Urteile vom 19. 2. 1974 – BStBl. 1975 II S. 20 und vom 30. 4. 1976 – BStBl. II S. 527) und Lastenaufzüge (BFH-Urteil vom 7. 10. 1977 – BStBl. 1978 II S. 186).

(4) ¹Die AfA sind grundsätzlich so zu bemessen, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts voll abgesetzt sind. ²Ein Schrottwert ist bei der Bemessung der AfA nur zu berücksichtigen, wenn er

– wie das im allgemeinen bei Gegenständen von großem Gewicht oder aus wertvollem Material der Fall ist – im Vergleich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und auch bei Anlegung eines absoluten Maßstabes erheblich ist.³ In diesem Fall ist der Schrottwert in der Weise zu berücksichtigen, daß nur die um den Schrottwert gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen sind (BFH-Beschluß vom 7. 12. 1967 – BStBl. 1968 II S. 268 und BFH-Urteil vom 22. 7. 1971 – BStBl. II S. 800).⁴ Ein steuerlich zu berücksichtigender Schrottwert wird im allgemeinen nur bei Seeschiffen vorliegen.⁵ Bei der Bemessung von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen ist ein Schrottwert nicht zu berücksichtigen.

(5) ¹ Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen übergeführt, so sind die weiteren AfA von dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG maßgebenden Wert nach § 7 Abs. 1 oder 2 EStG und der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu bemessen. ² Im Fall der Überführung eines beweglichen Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen sind die weiteren AfA vom Teilwert oder gemeinen Wert (vgl. Abschnitt 42a Abs. 3 Satz 2) nach § 7 Abs. 1 EStG und der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu bemessen. ³ Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut nach vorhergehender Gewinnermittlung durch Schätzung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) bilanziert, so sind die weiteren AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7 Abs. 1 oder 2 EStG und der tatsächlichen gesamten Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu bemessen. ⁴ In den Fällen des Satzes 3 können die AfA nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verbleibt. ⁵ Dabei sind auch die Beträge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen, die bei entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 1 oder 2 EStG auf den Zeitraum vor dem Übergang entfallen (vgl. BFH-Urteile vom 5. 12. 1985 – BStBl. 1986 II S. 390 und vom 12. 12. 1985 – BStBl. 1986 II S. 392). ⁶ Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut nach einer einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Nutzung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG verwendet, so sind die weiteren AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7 Abs. 1 EStG und der tatsächlichen gesamten Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu bemessen. ⁷ In den Fällen des Satzes 6 gilt im Zeitpunkt des Übergangs zur Erzielung von Einkünften (Übergangszeitpunkt) der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als abgesetzt, der bei entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 1 EStG auf den Zeitraum vor dem Übergangszeitpunkt entfällt.

(6) ¹ Die Bemessung der AfA nach Maßgabe der Leistung ist bei solchen beweglichen Wirtschaftsgütern wirtschaftlich begründet, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist. ² Unter der Voraussetzung des Satzes 1 sind die AfA nach Maßgabe der Leistung zulässig, wenn der auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallende Umfang der Leistung nachgewiesen wird. ³ Der Nachweis kann z. B. bei einer Spezialmaschine durch ein die Anzahl der Arbeitsvorgänge registrierendes Zählwerk oder bei einem Kraftfahrzeug durch den Kilometerzähler geführt werden.

(7) ¹ Für die Bemessung der AfA bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die vor dem 1. 1. 1958 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist Abschnitt 43 EStR 1956/57 weiter zu beachten. ² Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die in der Zeit vom 1. 1. 1958 bis 31. 12. 1960 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist bei Bemessung der degressiven AfA § 52 Abs. 9 EStG 1975 zu beachten. ³ Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. 12. 1960 angeschafft oder hergestellt worden sind, dürfen die nach § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG anzuwendenden Hundertsätze die nachstehenden Sätze nicht übersteigen:

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Jahre)	Degressive AfA (vH des Buchwerts) bei Anschaffung oder Herstellung		
	1. 1. 1961–31. 8. 1977 (§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG 1975)	1. 9. 1977–29. 7. 1981 (§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG 1977)	ab 30. 7. 1981 (§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG 1981)
1	2	3	4
4–10	20,00	25,00	30,00
11	18,18	22,73	27,27
12	16,66	20,83	25,00
13	15,38	19,23	23,07
14	14,28	17,86	21,42
15	13,32	16,67	20,00
16	12,50	15,63	18,75
17	11,76	14,71	17,64
18	11,10	13,89	16,66
19	10,52	13,16	15,78
20	10,00	12,50	15,00
21	9,52	11,91	14,28
22	9,08	11,37	13,63
23	8,68	10,87	13,04
24	8,32	10,42	12,50
25	8,00	10,00	12,00
30	6,66	8,33	10,00
40	5,00	6,25	7,50

⁴Die Hundertsätze der Spalte 3 gelten auch für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 1961 angeschafft oder hergestellt worden sind, wenn der Steuerpflichtige diese Wirtschaftsgüter vor dem 9. 3. 1960 bestellt und vor dem 13. 3. 1960 auf die Wirtschaftsgüter eine Anzahlung geleistet oder von dem Lieferanten eine schriftliche Auftragsbestätigung erhalten hat oder wenn der Steuerpflichtige vor dem 9. 3. 1960 mit der Herstellung dieser Wirtschaftsgüter begonnen hat (§ 52 Abs. 8 Satz 3 EStG 1975 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG 1958). ⁵Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Steuerpflichtige nach dem 5. 7. 1970 und vor dem 1. 2. 1971 bestellt oder mit deren Herstellung er in diesem Zeitraum begonnen hat und die vor dem 1. 2. 1972 geliefert oder fertiggestellt worden sind, sind AfA in fallenden Jahresbeträgen nicht zulässig (Zweite Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 21. 7. 1970 – BGBl. I S. 1128, BStBl. I S. 920). ⁶Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Steuerpflichtige nach dem 8. 5. 1973 und vor dem 1. 12. 1973 bestellt oder mit deren Herstellung er in diesem Zeitraum begonnen hat, gilt das gleiche (Dritte Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 7. 6. 1973 – BGBl. I S. 530, BStBl. I S. 522 – unter Berücksichtigung der Änderungen durch die Verordnung zur Änderung der Dritten Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 4. 2. 1974 – BGBl. I S. 155, BStBl. I S. 86).

(8) ¹Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Jahres angeschafft oder hergestellt werden, kann für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung grundsätzlich nur der Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags abgesetzt werden, der dem Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und dem Ende des Jahres entspricht. ²Das gilt entsprechend beim Ausscheiden eines abnutzbaren Wirtschaftsguts im Laufe eines Jahres. ³Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für die in der ersten Hälfte eines Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter

der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden AfA-Betrags abgesetzt wird. ⁴Diese Vereinfachungsregelung ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Rumpfwirtschaftsjahrs angeschafft oder hergestellt werden, entsprechend anzuwenden. ⁵Dabei ist zu beachten, daß als AfA-Betrag für das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr nur der Teil des auf ein volles Wirtschaftsjahr entfallenden AfA-Betrags in Betracht kommt, der dem Anteil des Rumpfwirtschaftsjahrs an einem vollen Wirtschaftsjahr entspricht. ⁶Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Wirtschaftsjahrs oder Rumpfwirtschaftsjahrs in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind, gilt Satz 1 entsprechend, die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn bei den Wirtschaftsgütern vor der Einlage AfA nicht zulässig waren.

(9) ¹Sind AfA unterblieben, so können sie in der Weise nachgeholt werden, daß die noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) entsprechend der bei dem Anlagegut angewandten Absetzungsmethode in gleichbleibenden oder fallenden Jahresbeträgen auf die noch verbleibende Restnutzungsdauer verteilt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 2. 1967 – BStBl. III S. 386). ²AfA, die unterblieben sind, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, dürfen nicht nachgeholt werden (BFH-Urteile vom 3. 7. 1956 – BStBl. III S. 250 und vom 3. 7. 1980 – BStBl. 1981 II S. 255). ³Die Sätze 1 und 2 gelten für unterlassene Absetzungen für Substanzverringerung (AFS) mit der Maßgabe entsprechend, daß die unterlassenen AFS in gleichen Beträgen auf die restliche Nutzungsdauer zu verteilen sind (BFH-Urteil vom 21. 2. 1967 – BStBl. III S. 460).

(10) ¹Werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter aufgewendet, bei denen AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2 EStG vorgenommen werden, so bemessen sich vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an die AfA nach dem um die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermehrten letzten Buchwert oder Restwert und der Restnutzungsdauer. ²Bei nachträglichen Herstellungskosten ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen. ³Für bewegliche Wirtschaftsgüter, bei denen degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG vorgenommen werden, bleibt der anzuwendende Hundertsatz jedoch unverändert. ⁴Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können diese Kosten aus Vereinfachungsgründen so berücksichtigt werden, als wären sie zu Beginn dieses Jahres aufgewendet worden. ⁵Hinsichtlich des Jahres der Entstehung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt § 9a EStDV sinngemäß. ⁶Waren die nachträglichen Herstellungsarbeiten so umfassend, daß hierdurch – wirtschaftlich betrachtet – ein anderes Wirtschaftsgut entstanden ist, so sind die AfA nach der Summe aus dem Buchwert oder Restwert des Wirtschaftsguts und den nachträglichen Herstellungskosten und der voraussichtlichen Nutzungsdauer dieses anderen Wirtschaftsguts zu bemessen. ⁷Bei Anwendung des § 7 Abs. 2 EStG ist der Hundertsatz anzuwenden, der im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten maßgebend ist.

Beispiele:

Fall 1:

Für ein bewegliches Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren, für das Sonderabschreibungen in Anspruch genommen worden sind, werden im 16. Jahr nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet. Die unter Berücksichtigung der nachträglichen Herstellungskosten neu geschätzte Restnutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

Restwert am Ende des 15. Jahres	1 100 DM
nachträgliche Herstellungskosten im 16. Jahr	+ 3 900 DM
Bemessungsgrundlage ab 16. Jahr	<u>5 000 DM</u>

Vom 16. bis 25. Jahr betragen die AfA je $\frac{1}{10}$ (= 10 vH) von 5000 DM = 500 DM jährlich.

Fall 2:

Für ein bewegliches Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren, das nach § 7 Abs. 2 EStG degressiv abgeschrieben wird, werden im 4. Jahr nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet.

Anschaffungskosten	10 000 DM
AfA der ersten 3 Jahre (jeweils 30 vH des jeweiligen Buchwerts)	- 6 750 DM
Buchwert am Ende des 3. Jahres	3 430 DM
nachträgliche Herstellungskosten im 4. Jahr	+ 2 570 DM
Bemessungsgrundlage für AfA für das 4. Jahr	<u>6 000 DM</u>

Für das 4. Jahr betragen die AfA 30 vH dieses Betrags, in den darauffolgenden Jahren je 30 vH des jeweiligen Buchwerts.

19. EStR Abschn. 86 Abs. 1-3, 5: Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer

468

(1) ¹Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört ein Vorsteuerbetrag, soweit er nach § 15 UStG umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt. ²Daraus folgt, daß ein Vorsteuerbetrag, soweit er nach § 15 UStG umsatzsteuerrechtlich nicht abziehbar ist, den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsguts zuzurechnen ist. ³Diese Zurechnung gilt sowohl für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. ⁴In die Herstellungskosten sind die auf den Materialeinsatz und die Gemeinkosten entfallenden nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge einzubeziehen. ⁵Zu der Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Vorsteuerbetrag bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, vgl. die Abschnitte 191 bis 213 der Umsatzsteuer-Richtlinien.

(2) ¹Die Vereinfachungsregelung des § 9b Abs. 1 Satz 2 EStG bezieht sich jeweils auf den umsatzsteuerrechtlich nicht abziehbaren Teil des Vorsteuerbetrags eines Wirtschaftsguts. ²Bei mehreren gleichartigen Wirtschaftsgütern, die stückzahlmäßig gehandelt werden, kommt die 500-DM-Grenze jeweils für den auf ein Stück entfallenden nicht abziehbaren Teil des Vorsteuerbetrags in Betracht. ³Bei Wirtschaftsgütern, die nicht stückmäßig, sondern mengenmäßig gehandelt werden, z. B. bei Flüssigkeiten oder Schüttgütern, ist als ein Wirtschaftsgut die jeweilige handelsübliche Rechnungseinheit, wie Liter, Hektoliter, Tonne usw. anzunehmen. ⁴§ 9b Abs. 1 Satz 2 EStG setzt voraus, daß ein Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich zum Teil abziehbar und zum Teil nicht abziehbar ist; die Vereinfachungsregelung gilt deshalb nicht für ein Wirtschaftsgut, bei dem der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich in voller Höhe nicht abziehbar ist.

(3) ¹Für die Anwendung des § 9b Abs. 1 Satz 2 EStG ist die umsatzsteuerrechtlich vorgenommene Aufteilung eines Vorsteuerbetrags in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil maßgebend. ²Wird die umsatzsteuerrechtliche Aufteilung mit Wirkung für die Vergangenheit geändert, so muß auch die Zurechnung des nicht abziehbaren Teils eines Vorsteuerbetrags zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsguts entsprechend berichtigt werden. ³Es ist jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn in diesem Fall die sich durch die Änderung der Aufteilung der Vorsteuerbeträge ergebenden Mehr- oder Minderbeträge an nicht abziehbarer Vorsteuer sofort als Ertrag oder Aufwand verrechnet und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mehr berichtigt werden, sofern die Änderung der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nur zu einer Erhöhung oder Verminderung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge um nicht mehr als 25 vH führt und der auf ein Wirtschaftsgut entfallende Mehr- oder Minderbetrag an nicht abziehbarer Vorsteuer nicht mehr als 500 DM beträgt.

(1) ¹Für die Frage, ob bei den geringwertigen Anlagegütern im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG die Grenze von 800 DM überschritten ist oder nicht, ist stets von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags, also von dem reinen Warenpreis ohne Vorsteuer (Nettowert) auszugehen. ²Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist oder nicht, spielt in diesem Fall keine Rolle. ³Dagegen sind für die Bemessung der Freigrenze für Geschenke von 50 DM nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich eines umsatzsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Vorsteuerbetrags maßgebend.

469 20. EStR Abschn. 157: Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

(1) ¹Die Grenze zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei bestehenden Gebäuden ist fließend. ²Zum Erhaltungsaufwand gehören die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und für die Instandsetzung. ³Diese Aufwendungen werden im allgemeinen durch die gewöhnliche Nutzung des Grundstücks veranlaßt. ⁴Aufwendungen für die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig Erhaltungsaufwand des Gebäudes (vgl. Absatz 3), z. B. Austausch von Fenstern – Holz- gegen Aluminiumrahmen, Einfach- gegen Doppelglas –, Ersatz von mit Kohle beheizten Einzelöfen durch Elektro-Speicheröfen, Umstellung einer Zentralheizung von Öl- auf Koksfeuerung, Einbau einer Zentralheizung anstelle einer Einzelofenheizung, Anschluß einer Zentralheizung an eine Fernwärmeversorgung, Einbau von Heizanlagen im Sinne des § 82a Abs. 1 Nr. 2 EStDV und von Heizungs- und Warmwasseranlagen im Sinne des § 82a Abs. 1 Nr. 5 EStDV, wenn durch diese Anlagen vorhandene Heizanlagen ergänzt oder ersetzt werden, Einbau meßtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Warmwasserkosten, Ersatz eines vorhandenen Fahrstuhls durch einen modernen Fahrstuhl, Umdeckung des Daches. ⁵Auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der erneuerten Teile, Einrichtungen oder Anlagen kommt es dabei grundsätzlich nicht an. ⁶Auch wenn diese noch nicht verbraucht waren, ist in der Regel Erhaltungsaufwand gegeben. ⁷Abbruchkosten eines Gebäudes stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar, wenn der Restwert des abgebrochenen Gebäudes durch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung abgeschrieben werden kann (vgl. Abschnitt 42a Abs. 7; wegen der Behandlung von Abbruchkosten als Herstellungskosten eines Gebäudes vgl. Abschnitt 33a Abs. 5).

(2) ¹Der Erhaltungsaufwand ist nach § 11 Abs. 2 EStG in voller Höhe in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem er geleistet worden ist. ²Abweichend hiervon ist es nach § 82b EStDV zulässig, größere Aufwendungen für nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Gebäude, die überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. ³Dabei kann für die in dem jeweiligen VZ geleisteten Aufwendungen ein besonderer Verteilungszeitraum gebildet werden. ⁴Die Verteilung des Erhaltungsaufwands nach § 82b EStDV kann grundsätzlich nur im Veranlagungsverfahren für das Jahr beantragt werden, in dem der Erhaltungsaufwand geleistet worden ist (BFH-Urteil vom 26. 10. 1977 – BStBl. 1978 II S. 367); hat der Steuerpflichtige in dem VZ, in dem der Erhaltungsaufwand geleistet worden ist, diesen als Werbungskosten nicht abgezogen oder von der Möglichkeit der Verteilung nicht Gebrauch gemacht, weil sich in beiden Fällen keine steuerliche Auswirkung ergeben hätte, kann der Antrag auf Verteilung des Erhaltungsaufwands in dem nächsten VZ innerhalb des Zeitraums im Sinne des § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV gestellt werden, in dem sich eine Verteilung erstmals auswirkt. ⁵Der auf ein bestimmtes Jahr entfallende Anteil kann nicht in einem anderen Jahr geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 26. 10. 1977 – BStBl. 1978 II S. 96). ⁶Sind bei einem vermieteten Gebäude größere Aufwendungen nach § 82b EStDV verteilt worden, so kann die Verteilung bis zum Ablauf des Verteilungszeitraums auch dann in Anspruch genommen werden, wenn § 21a EStG wegen Selbstnutzung durch den Eigentümer im Laufe des Verteilungszeitraums anzuwenden ist (vgl. auch BFH-Urteil

vom 24. 1. 1969 – BStBl. II S. 312). ⁷Hat der Steuerpflichtige für ein selbstgenutztes Haus oder eine selbstgenutzte Wohnung größeren Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV verteilt abgezogen, kann er den noch nicht abgezogenen Aufwand in einem Betrag in dem VZ abziehen, für den letztmals der Nutzungswert anzusetzen ist. ⁸Wird das Eigentum an einem Wohngebäude unentgeltlich auf einen anderen übertragen, so kann der Rechtsnachfolger größeren Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen. ⁹Dabei ist der Teil des Erhaltungsaufwands, der auf den VZ des Eigentumswechsels entfällt, entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger aufzuteilen. ¹⁰Außerdem können nach den §§ 82h und 82k EStDV bestimmte größere Aufwendungen zur Erhaltung eines Gebäudes auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. ¹¹In diesen Fällen sind die Sätze 3 bis 9 entsprechend anzuwenden. ¹²Wegen einer weiteren Ausnahme von § 11 Abs. 2 EStG beim Abzug von Erhaltungsaufwand siehe Abschnitt 164c Abs. 8.

(3) ¹Nach der Fertigstellung des Gebäudes ist Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird. ²Das ist z. B. der Fall bei Aufwendungen für einen Anbau, für den Einbau einer Fahrstuhlanlage, für den Ausbau des Dachgeschosses und für die Aufteilung von Großwohnungen in Kleinwohnungen. ³Aufwendungen für die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten eines Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind nur dann als Herstellungskosten des Gebäudes zu behandeln, wenn sie so artverschieden sind, daß die Baumaßnahme nach der Verkehrsanschauung nicht mehr in erster Linie dazu dient, das Gebäude in seiner bestimmungsmäßigen Nutzungsmöglichkeit zu erhalten, sondern etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes zu schaffen. ⁴Herstellungsaufwand liegt in diesen Fällen nur vor, wenn das Gebäude durch die Baumaßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird (BFH-Urteile vom 9. 11. 1976 – BStBl. 1977 II S. 279, 306, vom 7. 12. 1976 – BStBl. 1977 II S. 281, vom 13. 3. 1979 – BStBl. II S. 435 und vom 24. 7. 1979 – BStBl. 1980 II S. 7). ⁵Eine deutliche Verbesserung ist nicht schon deswegen anzunehmen, weil mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung verbunden ist (BFH-Urteil vom 8. 3. 1966 – BStBl. III S. 324).

(4) ¹Liegt Herstellungsaufwand vor und fallen in engem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit diesen Aufwendungen auch solche Aufwendungen an, die sonst als Erhaltungsaufwand angesehen werden, z. B. für Tapezieren sowie für Anstrich von Türen und Fenstern, so gehören auch diese Aufwendungen zum Herstellungsaufwand, weil hier ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang vorliegt, der auch steuerlich einheitlich beurteilt werden muß (BFH-Urteil vom 9. 3. 1962 – BStBl. III S. 195). ²Sind Arbeiten zwar im zeitlichen Zusammenhang, aber an räumlich getrennten Stellen eines Gebäudes vorgenommen worden, so hindert der Umstand, daß in einem Teil des Gebäudes Herstellungsaufwand angefallen ist, nicht die Anerkennung von Erhaltungsaufwand in einem anderen Teil des Gebäudes. ³So wird z. B. der Aufwand für eine Dachreparatur nicht etwa deshalb zu Herstellungsaufwand, weil gleichzeitig für den Umbau des Erdgeschosses Herstellungsaufwand angefallen ist (BFH-Urteil vom 14. 10. 1960 – BStBl. III S. 493). ⁴Ob Herstellungsaufwand vorliegt, ist im allgemeinen nur zu prüfen, wenn es sich um eine verhältnismäßig große Aufwendung handelt. ⁵Betragen die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4000 DM (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäude, so ist auf Antrag dieser Aufwand stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln. ⁶Das gilt auch für Aufwendungen bei Gebäuden, bei denen der Begünstigungszeitraum nach § 7b EStG noch läuft. ⁷Auf Aufwendungen, die eindeutig der endgültigen Fertigstellung eines neu errichteten Gebäudes dienen, ist die Vereinfachungsregelung jedoch nicht anzuwenden.

(5) ¹Abweichend von den Absätzen 1, 3 und 4 sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes gemacht werden (anschaffungsnahe Aufwendungen), als Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch sind und

durch die Aufwendungen im Vergleich zu dem Zustand des Gebäudes im Anschaffungszeitpunkt das Wesen des Gebäudes verändert, der Nutzungswert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer erheblich verlängert wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22. 8. 1966 – BStBl. III S. 672 und BFH-Urteile vom 8. 7. 1980 – BStBl. II S. 744 und vom 12. 2. 1985 – BStBl. II S. 690 sowie BMF-Schreiben vom 19. 11. 1985 – BStBl. I S. 682 und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).² Diese Voraussetzungen werden regelmäßig nur dann vorliegen, wenn zurückgestellte Instandhaltungsarbeiten nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteil vom 8. 7. 1980 – BStBl. II S. 744).³ Bei der Ermittlung des Betrags der anschaffungsnahen Aufwendungen bleiben die Kosten für typische Herstellungskosten wie z. B. Ausbauten außer Betracht.⁴ Die Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen als Herstellungsaufwand ist nicht auf den Betrag begrenzt, um den der Kaufpreis wegen baulicher Mängel des Gebäudes gemindert wurde (BFH-Urteil vom 22. 2. 1973 – BStBl. II S. 483).⁵ Laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt, kann auch bei neu erworbenen Gebäuden sofort als Werbungskosten abgezogen werden.⁶ Das gleiche gilt für Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel.⁷ Ob anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes nur zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung in diesem Zeitraum insgesamt 20 vH der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.⁸ Veranlagungen sind vorläufig durchzuführen (§ 165 Abs. 1 AO), solange in diesem Zeitraum die Instandsetzungsaufwendungen 20 vH der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen.⁹ Bei Instandsetzungsarbeiten, die erst nach Ablauf von drei Jahren seit der Anschaffung durchgeführt werden, ist im allgemeinen ein Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes nicht mehr anzunehmen.¹⁰ Vorstehende Grundsätze gelten auch für anschaffungsnahen Aufwendungen auf Gartenanlagen u. ä., dabei ist Absatz 6 Nr. 1 zu beachten.¹¹ Wegen der Behandlung von Instandsetzungsaufwand bei einem teilweise unentgeltlich und teilweise entgeltlich erworbenen Grundstück vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 1961 (BStBl. III S. 458).

(6) ¹Kosten für gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude gehören nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes (BFH-Urteile vom 15. 10. 1965 – BStBl. 1966 III S. 12 und vom 30. 6. 1966 – BStBl. III S. 541). ²Dies gilt nicht, soweit Kosten für das Anpflanzen von Hecken, Büschen und Bäumen an den Grundstücksgrenzen („lebende Umzäunungen“) entstanden sind (vgl. Abschnitt 33a Abs. 2 Nr. 8). ³Ob Aufwendungen für die gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzuziehen, als Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu verteilen oder als Werbungskosten sofort abzuziehen sind, ist wie folgt zu beurteilen:

1. Aufwendungen für den Nutzgarten des Eigentümers und für Gartenanlagen, die die Mieter nicht nutzen dürfen, gehören zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Kosten. ²Die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG, nach der der Nutzungswert der Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört, bleibt unberührt. ³Auf die in Nutzgärten befindlichen Anlagen sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden.
2. ¹In den anderen Fällen; z. B. bei Grünanlagen, die die Mieter mitbenutzen dürfen, und bei Vorgärten sind die Aufwendungen für die Herstellung der gärtnerischen Anlage gleichmäßig auf deren Nutzungsdauer zu verteilen. ²Die Nutzungsdauer kann im allgemeinen mit 10 Jahren angenommen werden. ³Absatz 4 Satz 5 ist sinngemäß anzuwenden, es sei denn, die Aufwendungen dienen eindeutig der endgültigen Fertigstellung der Gartenanlage.
3. Aufwendungen für die Instandhaltung der in Nummer 2 genannten Gartenanlagen können sofort abgezogen werden.

⁴In den Fällen der Nummern 2 und 3 sind die als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen um den Anteil zu kürzen, der auf den Eigentümer entfällt (grundsätzlich Aufteilung nach der Zahl der zur Nutzung befugten Mietparteien). ⁵Wegen der Rechtslage vor dem 1. 1. 1987 und im Rahmen der Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG vgl. Abschnitt 157 Abs. 6 EStR 1984.

(7) ¹Die Merkmale zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden gelten bei selbständigen Gebäudeteilen (vgl. hierzu Abschnitt 13b Abs. 1 und 2) entsprechend. ²Für die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands vom Anschaffungsaufwand beim Grund und Boden gilt Abschnitt 33a Abs. 4 entsprechend.

(8) Werden Teile der Wohnung oder des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ohne daß ein Nutzungswert anzusetzen ist, sind die Herstellungs- und Anschaffungskosten sowie der Erhaltungsaufwand um den Teil, der auf eigene Wohnzwecke entfällt, nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu kürzen.

Stichwortverzeichnis

(Die Ziffern bezeichnen die Randnummern)

- Abbaurechte 73
- Abgänge (siehe auch Anlagespiegel; Zugänge)
 - Abgangskontrolle 124
 - Abgangskosten 343
 - Ausweis 121 ff., 343
 - Bewertung 121, 343, 346
 - Erträge aus Abgängen 343
 - Fiktionen 123
 - geringwertige Vermögensgegenstände 123
 - Begriff 121
 - Korrekturen früherer Zugänge 122
 - nachträgliche Minderungen von Anschaffungs- und Herstellungskosten 122
 - Prüfung 416 ff.
 - Umbuchungen in das Umlaufvermögen 18 ff., 122
 - Verluste aus Abgängen 346
 - Zeitpunkt 123
- Abschreibungen, Allgemeines
 - Abschreibungsbeginn 232
 - außerplanmäßige siehe dort
 - Ausweis GuV 345
 - des Geschäftsjahres 100, 132, 134
 - im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung siehe dort
 - indirekte Abschreibungen siehe Wertberichtigungen
 - planmäßige siehe dort
 - Prüfung 420 ff.
 - steuerrechtliche siehe dort
- Abschreibungen, außerplanmäßige (siehe auch Abschreibungen, Allgemeines; Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung; Abschreibungen, steuerrechtliche; Zuschreibung)
 - AfaA 256
 - Anhang 364
 - Aufzeichnungspflichten 282
 - Begriff 250
 - Beibehaltungswahlrecht 278 ff.
 - beizulegender Wert 252 ff.
 - Ertragswert 253
 - Prüfung 422
 - Rechtsformbesonderheiten 257 f.
 - Teilwert 256
 - Veräußerungswert 255
 - Voraussetzungen 251 ff.
 - voraussichtlich dauernde Wertminderung 258 f.
 - Vorsichtsprinzip 161
 - Wahlrecht 257 f.
 - Wiederbeschaffungswert 254
 - Zweck 251
- Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (siehe auch Abschreibungen, Allgemeines; Abschreibungen, außerplanmäßige; Abschreibungen, steuerrechtliche; Zuschreibung)
 - Abgrenzung zu außerplanmäßigen Abschreibungen 263
 - Abgrenzung zu planmäßigen Abschreibungen 263
 - Abgrenzung zu steuerrechtlichen Abschreibungen 264
 - Aufzeichnungspflichten 282
 - Beibehaltungswahlrecht 278 ff.
 - Kritik 269
 - Nachweisverpflichtung 267
 - Rechtsformbesonderheiten 261
 - Steuerrecht 262
 - Verteilung der Abschreibung auf die Vermögensgegenstände 266
 - Voraussetzungen 265 ff.
 - Zweck 260
- Abschreibungen, planmäßige (siehe auch Abschreibungen, Allgemeines; Abschreibungen außerplanmäßige)
 - im Abgangsjahr 234
 - Abschreibungsbeginn 232
 - Abschreibungsmethode siehe dort
 - Abschreibungstabellen 225
 - Afa 168, 210 ff.
 - Anhang 363
 - Anwendungsbereich 210
 - Änderungen des Abschreibungsplans 221, 236 ff., 286
 - Begriff 211
 - Erinnerungsposten 231
 - Form des Abschreibungsplans 212
 - Funktion 210
 - Maßgeblichkeit der Handelsbilanz 214
 - Nachholungsverbot 235

- Nutzungsdauer siehe dort
- Prüfung 421
- Restwert 229 ff.
- Sammelabschreibung 213
- unterlassene Abschreibungen 235
- Ursachen 210
- Voraussetzungen 210 ff.
- zeitanteilige Abschreibungen 233 f.
- im Zugangsjahr 233, 239
- Zweck 210
- Abschreibungen, steuerrechtliche (siehe auch Abschreibungen, außerplanmäßige; Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung; Zuschreibung)
 - Abgrenzung zu anderen Abschreibungen 274
 - Anhang 365, 373 ff.
 - Anwendungsfälle 275 f.
 - Aufzeichnungspflichten 282
 - Ausweis 135, 277
 - Begriff 274
 - Beibehaltungswahlrecht 278 ff.
 - Ermittlung 274
 - Prüfung 423
 - Rechtsformbesonderheiten 271, 275 f.
 - Stetigkeitsgebot 165
 - Verhältnis zum früheren Recht 272 f.
 - Voraussetzungen 270 ff.
 - Zweck 270
- Abschreibungsmethode (siehe auch Abschreibungen, planmäßige)
 - Anhang 353 ff., 357, 363
 - Änderungen 221, 237 f.
 - degressive 216, 218, 221
 - Leistungsabschreibung 216, 219, 221, 228
 - lineare 216 f., 221
 - Methodenwechsel 221
 - progressive 216
 - Restwert 223
 - Substanzverringerung 216, 220 f., 228
 - Wahlrecht 215 f.
- AfA siehe Abschreibungen, planmäßige
- AfaA siehe Abschreibungen, außerplanmäßige
- Aktivierte Eigenleistungen 48, 342
- Andere Anlagen siehe Betriebs- und Geschäftsausstattung
- Anhang
 - Abschreibungen, außerplanmäßige 258, 364
 - Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 267
 - Abschreibungen, planmäßige 353 ff., 357, 363
 - Abschreibungen, steuerrechtliche 365, 373 ff.
 - Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 368 ff.
 - allgemeine Anforderungen 70, 349
 - allgemeine Abschlußerläuterungen 353
 - Anlagespiegel 100
 - Anschaffungskosten 360
 - Anzahlungen an GmbH-Gesellschafter 91
 - Anzahlungen an verbundene Unternehmen 91
 - Ausnahmen vom Stetigkeitsgebot 166
 - Ausweis 70
 - Berichtspraxis 351
 - Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 152, 296, 354 ff., 368 ff.
 - Festwert 315
 - freiwillige Zusatzangaben 350
 - Funktion 6 ff., 349
 - Herstellungskosten 361 f.
 - Modellcharakter des Jahresabschlusses 6 ff.
 - Prüfung 427
 - Rechtsformbesonderheiten 352
 - Sonderposten mit Rücklageanteil 140, 373 ff.
 - sonstige finanziellen Verpflichtungen 377 f.
 - Stetigkeitsgebot 70, 166
 - stille Rücklagen 6
 - Umbuchungen aus dem Umlaufvermögen 118
 - unentgeltlicher Erwerb 199
 - unterlassene Zuschreibungen 292
 - Verhältnis zum früheren Recht 353
 - Verweis auf frühere Geschäftsjahre 358
 - Wertberichtigungen 140
 - Zusammenfassung von Posten 68
 - Zuschreibungen 283, 292, 373 ff.
 - Zweck 349
- Anlagegut siehe Anlagevermögen; Vermögensgegenstand
- Anlagenbuchführung, Prüfung 393, 400, 408, 417
- Anlagen im Bau (siehe auch Anzahlungen)
 - Ausweis 89 ff.
 - Bestandsnachweis 45 ff.
 - Eigenleistungen 48
 - Fremdleistungen 46 f.
 - Umbuchungen 126 f.

- Anlagengitter siehe Anlagespiegel
 Anlagenkartei (siehe auch Inventar) 39, 403
 Anlagenverzeichnis siehe Anlagenkartei; Inventar
 Anlagespiegel
 – Abgänge siehe dort
 – Abschreibungen des Geschäftsjahres 100, 132, 134
 – Begriff 100
 – Bruttomethode 101
 – Festwert 312 ff.
 – freiwillige Erweiterungen 105
 – geringwertige Vermögensgegenstände 107
 – gesamte (kumulierte) Abschreibungen
 – – Abschreibungsspiegel 132
 – – Inhalt 130
 – – Verrechnung mit Zuschreibungen 129
 – – Wertberichtigungen 131
 – gesamte Anschaffungs- und Herstellungskosten
 – – Inhalt 107 f.
 – – Verrechnung mit Abgängen 121
 – – Verrechnung mit Umbuchungen 125
 – – Verrechnung mit Zugängen 109
 – Gliederung 104
 – Größenbesonderheiten 103
 – indirekte Abschreibungen siehe Wertberichtigungen
 – Leerspalten 105
 – Nachaktivierungen 111
 – Rechtsfolgen bei Verstößen 106
 – Rechtsformbesonderheiten 102
 – Umbuchungen siehe dort
 – Übergangsregelung 108
 – Vergleichszahl des Vorjahres 133
 – Verhältnis zum früheren Recht 101
 – Zugänge siehe dort
 – Zusammenfassung von Spalten 105
 – Zuschreibungen siehe dort
 – Zweck 100
 Anlagevermögen
 – Abgrenzung vom Umlaufvermögen 16 ff., 25, 85, 88, 122
 – Abgrenzung von Finanzanlagen 24
 – Abgrenzung von immateriellen Vermögensgegenständen 24
 – Bedeutung der Abgrenzung 14
 – Begriff 10 ff.
 – Bilanzierung als Anlage- oder Umlaufvermögen 21
 – Dauer der Verwendung 20
 – Ermessen des Kaufmanns 19
 – Funktion des Anlageguts 18
 – Gliederung 10
 – Grundsatz der Wirtschaftlichkeit 23
 – kurzlebige Vermögensgegenstände siehe dort
 – Rechtsformbesonderheiten 15
 – Steuerrecht 13
 – Veräußerungsabsicht 27 ff.
 – Verhältnis zum früheren Recht 12
 – Wert des Gegenstandes 22
 – Zusammenhänge mit anderen Bilanzposten 320 ff.
 – Zusammenhänge mit der GuV 342 ff.
 – Zusammenhänge mit dem Anhang 349 ff.
 – Zweckbestimmung 17 ff., 26
 Anschaffungskosten (siehe auch Bewertung, Allgemein; Herstellungskosten)
 – Abgrenzung Anschaffung–Herstellung 189
 – Anhang 360
 – Anschaffungskostenminderungen 185, 200 ff.
 – anschaffungsnaher Aufwand 112, 114 f.
 – Anschaffungsnebenkosten 184
 – Anschaffungspreis 183
 – Anschaffungszeitpunkt 119
 – Aufteilung eines Gesamtpreises 196
 – Auslegung 181 f.
 – Änderungen 111, 122, 187
 – Begriff 181 f.
 – Finanzierungskosten 193
 – Fremdwährungen 195
 – Funktion 168, 180
 – Gemeinkosten 184
 – nachträgliche Erhöhungen 111, 187
 – nachträgliche Minderungen 122
 – Pauschalierung 186
 – Rentenzahlungen 197
 – Stundung des Kaufpreises 183, 193
 – Teilzahlungszuschläge 183
 – überhöhte 110, 192
 – Umsatzsteuer 198
 – unentgeltlicher Erwerb 199
 – Währungsumrechnung 195, 366
 – Zulagen 200 ff.
 – Zuschüsse 200 ff.
 – Zuwendungen 200 ff.
 Anschaffungsnaher Aufwand 112, 114 f.
 Anzahlungen (siehe auch Anlagen im Bau)
 – Anhang 91
 – Ausweis 89 ff.
 – Bestandsnachweis 44

Auslegungsmaßstäbe

- Funktion des Jahresabschlusses 4
- Konventionen 9
- Modellcharakter des Jahresabschlusses 7
- Stetigkeitsgebot 8
- stille Rücklagen 6

Ausstellungsstücke 26

Ausweis (siehe auch Anlagen im Bau; Anzahlungen; Betriebs- und Geschäftsausstattung; Gebäude; Grundstücke; Technische Anlagen und Maschinen; Wertberichtigungen)

- abweichende Gliederung 66
- Anhang 359
- Anlagespiegel siehe dort
- Bezeichnung der Einzelposten 62, 67
- Branchenbesonderheiten 61
- erweiterte Gliederung 65 f.
- Festwert siehe dort
- Formblätter 66
- Gliederungsschemata 61 ff., 66
- Größenbesonderheiten 63
- horizontale Gliederung siehe Anlagespiegel
- Leerposten 69
- Mitzugehörigkeit 70
- Nicht-Kapitalgesellschaften 62
- Prüfung 412 ff.
- Rechtsformbesonderheiten 61 f.
- Stetigkeitsgebot 70
- Steuerbilanz 64
- Vergleichszahlen des Vorjahres 69, 71, 118
- Verhältnis zum früheren Recht 60
- vertikale Gliederung 60 ff.
- Zusammenfassung von Posten 68

Bauten auf fremden Grundstücken (siehe auch Gebäude, Grundstücke) 75, 81 ff.

Bergwerkseigentum 73

Bestandsaufnahme siehe Inventur

Bestandsverzeichnis siehe Anlagenkartei, Inventar

Betriebs- und Geschäftsausstattung

- Ausweis 87 ff.
- Leihballagen 88
- Verhältnis zum früheren Recht 60

Betriebsvorrichtungen 74, 77 ff.

Bewertung, Allgemein (siehe auch Abschreibungen; Anschaffungskosten; Herstellungskosten; Zuschreibungen)

- Anhang 354 ff., 359, 367, 368 ff.
- Auslegungsmaßstäbe siehe dort

- Bewertungsgrundsätze siehe dort
- Kapitalgesellschaften 171 ff.
- Nicht-Kapitalgesellschaften 168 ff.
- Prüfung 410 f.
- stille Rücklagen siehe dort
- Übergangsregelung 151
- Verhältnis zum früheren Recht 150
- Wertaufhellung 157 f.

Bewertungsgrundsätze

- Bilanzidentität 153
- Einheitlichkeit der Bewertung 163, 221
- Einzelbewertung 155 f., 213, 300
- Going-Concern 154
- Imparitätsprinzip 160
- Kapitalgesellschaften 171
- Maßgeblichkeitsprinzip siehe dort
- Materiality 167
- Nicht-Kapitalgesellschaften 168 ff.
- Periodenabgrenzung 162
- Rangfolge 152
- Realisationsprinzip 160
- Stetigkeitsgebot siehe dort
- Stichtagsprinzip 157 f.
- Umfang der Kodifizierung 152
- Unternehmensfortführung 154
- Vorsichtsprinzip 159 ff., 224 ff.
- Wesentlichkeit 167

Branchenbesonderheiten 2, 61, 66

Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters 79, 81 ff.

Eigenleistungen, aktivierte 48, 126 f., 342
Einzelkaufleute siehe Rechtsformbesonderheiten

Erbbauerecht 73

Erhaltungsaufwand siehe Herstellungsaufwand

Ersatzteile 85

Festwert

- Änderung 310 ff.
- Anhang 315
- Anwendungsbereich 300
- Auf- und Abstockungen 307 ff.
- Auflösung 311
- Ausweis 312 ff.
- Begriff 300
- Bestandsnachweis 35
- Bewertung 307 f., 310
- Bildung 306 ff.
- Ergänzung der Festmengen 308
- Inventur 35, 304
- neue Anlagegüter 309

- Prüfung 406
- Rechtsformbesonderheiten 301
- Stetigkeitsgebot 305
- Verhältnis zum früheren Recht 301
- Voraussetzungen 302 ff.
- Zweck 300
- Filme 25
- Finanzierungskosten 193 f.
- Formen 86
- Fremdwährungen 195, 366

- Gebäude (siehe auch Grundstücke)
 - Ausweis 72 ff.
 - Bauten auf fremden Grundstücken 75, 79, 81 ff.
 - Begriff 79
 - Betriebsvorrichtungen 74, 77 ff.
 - Bewertung 218, 227, 233
 - Gebäudeteile 79
 - Mietereinbauten 79, 81 ff.
 - Nutzungsdauer 227
 - Scheinbestandteile 79 f.
 - Trennung Grundstückswert vom Gebäudewert 76
 - Zubehör 80
- Gebraucht erworbene Anlagegüter 20, 223
- Generalnorm 5
- Genossenschaften siehe Rechtsformbesonderheiten
- Geringwertige Vermögensgegenstände
 - Abschreibung 239
 - Anlagespiegel 107
 - Ausweis 87, 109, 123
 - Begriff 239 f.
 - Bestandsnachweis 35, 41 ff.
 - selbständige Nutzungsfähigkeit 240
- GoB siehe Bewertungsgrundsätze
- Größenbesonderheiten 2, 63, 103
- Grundstücke (siehe auch Gebäude)
 - Ausweis 72 ff.
 - Bauten auf fremden Grundstücken 75, 79, 81 ff.
 - Betriebsvorrichtungen 74, 77 ff.
 - Grundstückseinrichtungen 74
 - grundstücksgleiche Rechte 72 ff.
 - Prüfung 402
 - Trennung Grundstückswert vom Gebäudewert 76
 - Umlaufvermögen 17
 - Zugangszeitpunkt 119
- GuV
 - Abschreibungen 345
 - andere aktivierte Eigenleistungen 342
- Ausweis 342 ff.
- Außerordentliche Erträge und Aufwendungen 348
- außerplanmäßige Abschreibungen 258
- Festwert 312 ff.
- Nachaktivierungen 117
- Sonderposten mit Rücklageanteil 140
- sonstige betriebliche Aufwendungen 346 f.
- sonstige betriebliche Erträge 343 ff.
- Zuschreibungen 295
- GWG siehe Geringwertige Vermögensgegenstände
- Haftungsverhältnisse 341
- Herstellungsaufwand (siehe auch Herstellungskosten) 112 ff.
- Herstellungskosten (siehe auch Anschaffungskosten; Bewertung, Allgemeines)
 - Abgrenzung Anschaffung-Herstellung 189
 - Anhang 361 f.
 - anschaffungsnaher Aufwand 112, 114 f.
 - Begriff 190
 - Finanzierungskosten 193 f.
 - Funktion 168, 188
 - Herstellungsaufwand 112 ff.
 - nachträgliche Erhöhungen 111
 - nachträgliche Minderungen 122
 - Steuerrecht 191
 - überhöhte 110, 192
 - Verhältnis zum früheren Recht 190
 - Zuschüsse 200 ff.
- Immaterielle Vermögensgegenstände
 - Abgrenzung zu Sachanlagen 24, 73
 - Anzahlungen 60
 - Mietereinbauten 79, 81 ff.
- Inventar (siehe auch Anlagenkartei, Inventur)
 - Anforderungen 33 ff.
 - Anlagen im Bau 45 ff.
 - Anzahlungen 44
 - besondere steuerliche Bestandsverzeichnisse 41 ff.
 - Einzelangaben 34
 - Erleichterungen 35
 - Festwert 35
 - geringwertige Vermögensgegenstände 35
 - geschlossene Anlagen 35
 - Gliederung 36
 - Inhalt 34 ff.
 - kurzlebige Vermögensgegenstände siehe dort

- Prüfung 402 ff.
- Rechtsformbesonderheiten 32
- Verhältnis zum früheren Recht 31
- Inventur (siehe auch Inventar)
- Anlagen im Bau 45 ff.
- Befreiungsmöglichkeiten 39
- Festwert 304
- Pflicht 38, 40, 45 ff.
- Verfahren 37

- Jahresabschluß
- Auslegungsmaßstäbe siehe dort
- Ausweis, Allgemein siehe dort
- Bewertung, Allgemein siehe dort
- Bewertungsgrundsätze siehe dort
- Funktion 4
- stille Rücklagen siehe dort

- Kapitalgesellschaften, Begriff 2
- Konventionen 9
- Kurzlebige Vermögensgegenstände
- Abschreibung 49
- als Anlagevermögen 20
- Begriff 49
- Bestandsnachweis 49

- Lagebericht 158, 379
- Leasing 24 f., 377
- Leihemballagen 88

- Maschinen
- Ausweis 84 ff.
- Ersatzteile 85
- Werkzeuge 86
- Maßgeblichkeitsprinzip
- Begriff Anlagevermögen 13
- Inhalt 172 ff.
- Nutzungsdauer 224
- planmäßige Abschreibungen 214
- Steuerreformgesetz 1990 174
- umgekehrte Maßgeblichkeit 172 ff., 323 ff.
- Vorsichtsprinzip 159
- Materiality 167
- Mietereinbauten 79, 81 ff.
- Modellcharakter des Jahresabschlusses 7 ff.
- Modelle 86

- Nachaktivierungen 111, 116 f.
- Nicht-Kapitalgesellschaften, Begriff (siehe auch Rechtsformbesonderheiten) 2
- Nutzungsdauer (siehe auch Abschreibungen, planmäßige)

- Abschreibungstabellen 225
- Änderungen 237
- Begriff 222
- Ersatzteile 223
- Gebäude 227
- gebraucht erworbene Vermögensgegenstände 223
- Leistungsabschreibung 228
- Mehrschichtbetrieb 222
- Reserveanlagen 222
- Schätzungsspielraum 224
- Substanzverringerung 228
- Teile eines Anlageguts 226
- Veräußerungsabsicht 223
- Vertragslaufzeit 223
- Vorsichtsprinzip 161

- Pensionsgeschäfte 121
- Personenhandelsgesellschaften siehe Rechtsformbesonderheiten
- Programmvermögen von Rundfunkanstalten 25
- Prüfung
- Abgänge 416 ff.
- Abgangskontrolle 124
- Abschreibungen 420 ff.
- Anhang 427
- Anlagen im Bau 404 f.
- Ausweis 412 ff.
- Bestandsnachweise 402 ff.
- Betriebsbeschäftigung 404
- Bewertung 410 f.
- Festwert 406
- Internes Kontrollsystem 400 f.
- Planung 396
- Prüffelder 394
- Prüfungspflicht 391
- Prüfungsunterlagen 397
- Qualifikation der Prüfer 399
- Rechtsformbesonderheiten 391
- Saldenbestätigungen 405
- Schwerpunkte 395
- Umbuchungen 414
- Verhältnis zum früheren Recht 392
- Vorprüfung 398
- Ziele 393
- Zugänge 407 ff., 413
- Zuschreibungen 424 ff.
- Publizitätsgesetz siehe Rechtsformbesonderheiten

- Rechtsformbesonderheiten
- Abgrenzung 2

- Abgrenzung Anlagevermögen 15
- Abschreibungen, außerplanmäßige 257 f.
- Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 261
- Abschreibungen, steuerrechtliche 271, 275 f.
- Anhang 352
- Anlagespiegel 102
- Ausweis 61 f., 66
- Beibehaltungswahlrecht 278 ff.
- Bestandsnachweis 32
- Bewertung 150, 168 ff., 171
- Festwert 301
- latente Steuern 335
- Prüfungspflicht 391
- Sonderposten mit Rücklageanteil 323
- Wertberichtigungen 136
- Rückstellungen
 - Abraumbeseitigung 330
 - Aufwandsrückstellungen 331 ff.
 - ausstehende Rechnungen 326
 - Instandhaltung 326
 - latente Steuern 335
- Sonderabschreibungen siehe Abschreibungen, außerplanmäßige; Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung; Abschreibungen, steuerrechtliche
- Sonderposten mit Rücklageanteil
 - Anhang 373 ff.
 - Auflösungen 139
 - Ausweis 140, 322, 373 ff.
 - Einstellungen 138
 - Rechtsformbesonderheiten 323
 - Voraussetzungen 135 ff., 322 ff.
 - Wertberichtigungen 135 ff.
 - Zuschüsse 204
 - Zweck 322
- Sonstige finanziellen Verpflichtungen 377 f.
- Stetigkeitsgebot
 - Abgrenzung Anlagevermögen 11
 - Abschreibungen, im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 265
 - Abschreibungen, steuerrechtliche 270
 - Abschreibungsmethode 215
 - Anwendungsbereich 70, 165, 210
 - Ausnahmen 166
 - Ausweis 70
 - Bewertungsstetigkeit 163 ff.
 - Einheitlichkeit der Bewertung 163
 - Festwert 305
 - Modellcharakter des Jahresabschlusses 8
 - Wechsel der Abschreibungsmethode 221
 - Wertberichtigungen 137
 - Zuschreibungen 283, 286
 - Steuerfreie Rücklagen 110, 130, 322 ff., 373 ff.
 - Steuerneutralität BiRiLiG 1
 - Steuerreformgesetz 1990 174
 - Stille Rücklagen
 - Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 260, 269
 - Auflösung siehe Zuschreibung
 - Funktion 6
 - Kritik 6
 - Nachweisverpflichtung über die Höhe 267
 - Stetigkeitsgebot 165
 - steuerrechtliche Abschreibungen 270
 - Vorsichtsprinzip 161
 - Technische Anlagen und Maschinen 60, 84 ff.
 - Teilwert 256
 - Teilwertabschreibung siehe Abschreibungen, außerplanmäßige
 - True and fair view 5
 - Übergangsregelung
 - Anlagespiegel 108
 - Bewertung 151
 - Umbuchungen (siehe auch Anlagespiegel)
 - Anlagen im Bau 126
 - Anlagespiegel 125 ff.
 - aus dem Umlaufvermögen 26, 118
 - Buchungstechnik 120
 - Funktion 125
 - in das Umlaufvermögen 27 ff., 122
 - Prüfung 414
 - Zeitpunkt 127
 - Umsatzsteuer 198
 - Unentgeltlicher Erwerb 199
 - Veräußerungsabsicht 27 ff., 223
 - Verbindlichkeiten 339 ff.
 - Vereinfachungsregelungen
 - Abgrenzung Anlagevermögen 23
 - Abschreibungsbeginn 233 f.
 - Anschaffungskosten 186
 - besondere steuerliche Bestandsverzeichnisse 43
 - Bestandsnachweise 35 ff., 43
 - Festwert 300 ff.
 - Restwert 229 f.

- Vergleichszahlen des Vorjahres 69, 71, 118, 133
- Verhältnis zum früheren Recht
- Abschreibungen, steuerrechtliche 272 f.
 - Anhang 353
 - Anlagespiegel 101
 - Begriff Anlagevermögen 12
 - Bestandsnachweis 31
 - Bewertung 150
 - BiRiLiG allgemein 1
 - Festwert 301
 - Herstellungskosten 190
 - Prüfungspflicht 392
 - vertikale Gliederung der Sachanlagen 60
 - Zuschreibungen 288
- Vermögensgegenstand
- abnutzbare 210
 - Anlageeinheit 156
 - Begriff 10
 - Bewertungseinheit 156
 - geringwertige siehe dort
 - immaterielle siehe dort
 - kurzlebige siehe dort
- Vorrichtungen 86
- Werkzeuge 86
- Wertaufholungen siehe Zuschreibungen
- Wertaufholungsrücklage 293 f.
- Wertberichtigungen (siehe auch Abschreibungen, Anlagespiegel)
- Anhang 140
 - Auflösungen 139
 - Ausweis Bilanz, GuV 140
 - Einstellungen 138
 - Funktion 135
 - Rechtsformbesonderheiten 136
 - Voraussetzungen 135 ff.
- Wertfreiheit der Wissenschaft 3
- Wirtschaftsgut siehe Vermögensgegenstand
- Wohnungseigentum 47
- Zugänge (siehe auch Abgänge, Anlagespiegel)
- Bewertung 110, 203
 - Buchungstechnik 120
 - geringwertige Vermögensgegenstände 109
 - Herstellungsaufwand 112
 - Inhalt 109
 - Nachaktivierungen 111, 116 f.
 - nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten 111
 - Prüfung 407 ff., 413
 - Umbuchungen aus dem Umlaufvermögen 118
 - überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten 110
 - Zeitpunkt 119
- Zulagen siehe Zuschüsse
- Zuschreibungen
- Anhang 296, 373 ff.
 - Anlagespiegel 128 f., 295
 - Ausweis Bilanz und GuV 295
 - Begriff 128
 - Beibehaltungswahlrecht 278 ff., 290
 - Höhe der Zuschreibung 284
 - Kapitalgesellschaften 288 ff.
 - Nicht-Kapitalgesellschaften 279 ff.
 - Prüfung 424 ff.
 - Prüfungspflicht 282
 - Sonderfälle 286
 - Stetigkeitsgebot 283, 286
 - Verhältnis zum früheren Recht 288
 - Voraussetzungen 279 ff., 289 ff.
 - Wahlrecht 278 f., 286, 289 f.
 - Wertaufholungsrücklage 293 f.
 - Zeitpunkt 283, 284
 - Zuschreibungsspiegel 129
 - Zwischenwerte 285, 290
- Zuschüsse, Zuwendungen 200 ff.
- als Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten 201 ff.
 - Ausweis 203 f.
 - Steuerrecht 205