

# **Beck'sches Steuerberater-Handbuch** **2023/2024**

19. Auflage 2023  
ISBN 978-3-406-79628-9  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

erwartenden Nutzungsdauer abweicht. In diesem Fall ist der vorhandene Restbuchwert auf die weitere Nutzungsdauer zu verteilen (vgl. Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 163).

#### d) Außerplanmäßige Abschreibungen

##### aa) Außerplanmäßige Abschreibungen in der Handelsbilanz

Außerplanmäßige Abschreibungen können sowohl bei den **abnutzbaren** als auch bei den **nichtabnutzbaren Vermögensgegenständen** des Anlagevermögens erfolgen, wenn die ges. Voraussetzungen erfüllt sind. Einzelkaufleute sowie Kapital- und Personenhandelsgesellschaften müssen gem. § 253 Abs. 3 S. 3 HGB die Vermögensgegenstände außerplanmäßig abschreiben, wenn der Wert dieser Gegenstände am Bilanzstichtag (beizulegender Wert; zur Ermittlung vgl. A Rn. 27 f.) unter den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt und es sich voraussichtlich um eine dauerhafte Wertminderung handelt. 133

Eine **dauerhafte Wertminderung** ist nach der herrschenden Meinung gegeben, wenn bei **abnutzbaren Anlagegütern** der Zeitwert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unter den planmäßig fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (vgl. *ADS* HGB § 253 Rn. 477; *BeBiKo/Schubert/Andrejewski* HGB § 253 Rn. 316); krit. äußern sich dazu *Hoffmann/Lüdenbach*, Neues zur voraussichtlich dauernden Wertminderung des abnutzbaren Anlagevermögens, DB 2009, 577–580. Da bei einer vorsichtigen Schätzung der planmäßigen Nutzungsdauer kein Verlust entstehen kann und vor diesem Kontext auch keine Notwendigkeit für eine Verlustantizipation besteht, kann von einer außerplanmäßigen Abschreibung abgesehen werden, wenn der Zeitwert nicht über die Hälfte der Restnutzungsdauer unter den fortgeführten planmäßigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt oder wenn die Überbewertung nicht länger als fünf Jahre voraussichtlich andauern wird, zumal Wertminderungen bei abnutzbaren Anlagegütern sukzessive im Zeitablauf durch planmäßige Abschreibungen aufgeholt werden. 134

*ADS* weisen darauf hin, dass va diejenige Wertminderung nicht als dauerhaft anzusehen ist, die häufig mit der Inbetriebnahme einer Anlage entsteht und über der planmäßigen Abschreibung der ersten Perioden liegt, da im Zeitablauf normalerweise ein automatischer Ausgleich zwischen tatsächlicher Wertminderung und planmäßiger Abschreibung erfolgt (vgl. *ADS* HGB § 253 Rn. 477). Dem ist zuzustimmen, wobei jedoch anzumerken ist, dass es überhaupt fraglich ist, ob allein durch die Inbetriebnahme ein Sinken des beizulegenden Wertes unter die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eintritt, da wegen der Gültigkeit des Going-Concern-Prinzips gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (vgl. A Rn. 74 ff.) nicht ein eventueller Wiederverkaufswert für die Festlegung des beizulegenden Wertes heranzuziehen, sondern die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ausschlaggebend ist.

Bei **nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen** kann ein überhöhter Buchwert nicht automatisch durch planmäßige Abschreibungen korrigiert werden, so dass hier besonders vorsichtig und frühzeitig abgewogen werden muss, ob eine eingetretene Wertminderung als dauerhaft anzusehen und damit eine Verpflichtung zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung gegeben ist. Eine Überbetonung des Vorsichtsprinzips sollte jedoch vermieden werden, da jede außerplanmäßige Abschreibung gegen das Prinzip der Bewertungsstetigkeit verstößt (vgl. *HdR/Pfirmann/Lorson/Holl/Metz* HGB § 253 Rn. 207). Die für abnutzbare Anlagegegenstände geltenden Überlegungen zur Dauerhaftigkeit einer Wertminderung sind auch auf solche nicht abnutzbaren Anlagegegenstände zu übertragen, deren Verweildauer im Unternehmen beschränkt ist (zB Abschreibungen auf Ausleihungen mit unterdurchschnittlicher Verzinsung). Bei nicht abnutzbaren Anlagegegenständen, deren Nutzungsdauer unbeschränkt ist (zB Beteiligungen), kann die Einschätzung nur anhand des konkreten Einzelfalls erfolgen. Im Zweifelsfall sollte aufgrund des Vorsichtsprinzips von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden. Nur wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, die für eine nur kurzfristige Wertminderung sprechen, kann auf eine Abwertung verzichtet werden (vgl. *ADS* HGB § 253 Rn. 476; *BeBiKo/Schubert/Andrejewski* HGB § 253 Rn. 316). 135

Ist die **Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft**, so dürfen nur Vermögensgegenstände, die **Finanzanlagen** sind, außerplanmäßig auf den niedrigeren Stichtagswert abgeschrieben werden (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB); vgl. auch A Rn. 102 ff. Für das immaterielle Anlagevermögen und das Sachanlagevermögen besteht bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung ein Abschreibungsverbot. 136

Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen führt regelmäßig zu einer **Änderung des Abschreibungsplanes**. Der verbleibende Restwert der Anlage ist auf die Restnutzungsdauer aufzuteilen, die ggf. aufgrund der Umstände, die die außerplanmäßige Abschreibung hervorgerufen haben, ebenfalls angepasst werden muss. 137

Die sofortige Abschreibung erworbener oder selbst hergestellter **geringwertiger Vermögensgegenstände** (vgl. Rn. 85, 152 f.) im Geschäftsjahr, in dem ihr Zugang erfolgt, entspricht 138

kaufmännischer Übung. Während handelsrechtlich keine Höchstgrenzen vorgeschrieben sind, dürfen steuerrechtlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Gegenstände des Anlagevermögens nicht mehr als 800 EUR netto betragen, wenn im Geschäftsjahr des Zugangs eine vollständige Abschreibung erfolgen soll. Obwohl die steuerrechtlichen Vorschriften für die Handelsbilanz nicht maßgeblich sind, orientiert sich die Sofortabschreibung regelmäßig an den steuerrechtlich vorgeschriebenen Voraussetzungen.

Die steuerlich bestehende Möglichkeit, einen Sonderposten für geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 250 EUR und 1000 EUR (ohne Mehrwertsteuer) zu bilden, kann zu gravierenden Verstößen gegen grds. Bilanzierungsregeln führen. Es wäre daher aus handelsrechtlicher Sicht empfehlenswert, bei der alternativ möglichen Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände im Grundsatz zu bleiben, wobei als betragsmäßige Obergrenze für die Sofortabschreibung die steuerliche Grenze von 1000 EUR für die Aufnahme von Wirtschaftsgütern in den Sammelposten akzeptabel erscheint.

Nach Ansicht des *HFA* des IdW sprechen keine grds. Erwägungen gegen die Aufnahme des steuerlichen Sammelpostens für geringwertige Wirtschaftsgüter in die Handelsbilanz. Wegen der relativ langen Abschreibungsdauer von fünf Jahren und der Möglichkeit vorzeitiger Abgänge wird jedoch auf die Gefahr einer Überbewertung hingewiesen und die Übernahme in die Handelsbilanz nur bei untergeordneter Bedeutung des Sammelpostens als unbedenklich angesehen. Ist der Posten aber wesentlich (zB im Hotelgewerbe oder der Getränkeindustrie), sollte die Notwendigkeit einer kürzeren Abschreibungsdauer geprüft werden. Eine Überprüfung des Umfangs der Abgänge könnte ebenfalls erforderlich sein (vgl. IdW-Fachnachrichten Nr. 10/2007, 506).

#### bb) Das Wertaufholungsgebot

- 145 Wenn in einem späteren Geschäftsjahr die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind, besteht nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB rechtsformunabhängig eine Verpflichtung, den Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung zuzuschreiben. Die **Zuschreibung** darf aber nur bis zu den um planmäßige Abschreibungen verminderten ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder einem ggf. bestehenden niedrigeren Stichtagswert erfolgen. Für den Geschäfts- oder Firmenwert gilt nach § 253 Abs. 5 S. 2 HGB ein Wertaufholungsverbot.

#### cc) Außerplanmäßige Abschreibungen in der Steuerbilanz

- 147 **Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)** (vgl. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG) können bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden, wenn ungewöhnliche, bei der Berechnung der gewöhnlichen Absetzungen nicht eingeplante Wertminderungen technischer oder wirtschaftlicher Art eingetreten sind. Beide Abschreibungsursachen können auch zusammen auftreten. Grundsätzlich existiert ein Wahlrecht zur Vornahme der AfaA; nur im Fall vollständiger Nutzlosigkeit eines Wirtschaftsgutes besteht eine Pflicht (vgl. Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 181; Brandis/Heuermann/*Brandis* EStG § 7 Rn. 395). Im Gegensatz zur Teilwertabschreibung muss im Fall der AfaA eine Nutzungsbeeinträchtigung vorliegen, da auch die AfaA der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die voraussichtliche Nutzungsdauer dient (vgl. Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 182).

Eine **außergewöhnliche technische Abnutzung** kann sich dadurch ergeben, dass ein Wirtschaftsgut durch Brand, Explosion, Hochwasser, Bergschäden etc. Schaden nimmt, aber auch dadurch, dass eine vorübergehende erhöhte Inanspruchnahme zB durch Einlegen einer zweiten Schicht erfolgt (Beeinträchtigung der Substanz des Wirtschaftsguts). Die Ursachen für eine **außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung** führen stets zu einer Einschränkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Wirtschaftsgutes. Dafür kommen zB eine Einschränkung oder der Fortfall der Verwendungsmöglichkeit durch technischen Fortschritt, durch Nachfragerückgang aufgrund eines eingetretenen Modewechsels, durch Verlust von Absatzgebieten wegen politischer Ereignisse oder wirtschaftspolitischer Maßnahmen in Frage (vgl. hierzu und zu einer beispielhaften Aufzählung Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 186; Brandis/Heuermann/*Brandis* EStG § 7 Rn. 388 ff.).

- 148 Wertminderungen, die **keinen Einfluss auf die Nutzungsdauer** haben, können nicht durch eine AfaA, sondern allenfalls durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden; der verbleibende Restwert wird auf die unverkürzte Restnutzungsdauer aufgeteilt. Treten Wertminderungen und eine **Verkürzung der Nutzungsdauer** ein, dann ist der sich nach der AfaA ergebende Restwert auf die verkürzte Nutzungsdauer aufzuteilen. Vermindert sich durch das außergewöhnliche Ereignis nur die Nutzungsdauer, dann erfolgt kein Wertabschlag; der bisherige Buchwert ist lediglich auf die verkürzte Nutzungsdauer zu verteilen und planmäßig abzuschreiben. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind auch vorzunehmen, wenn sich herausstellt, dass die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer zu lang und daher die vorgenommene

planmäßige Abschreibung zu niedrig war. Ist durch das außergewöhnliche Ereignis eine **weitere Nutzung** des Anlagegegenstandes **ausgeschlossen**, dann ist das gesamte AfA-Volumen erfolgswirksam auszubuchen. Auch wenn der durch ein außergewöhnliches Ereignis entstandene Schaden durch Schadensersatz- oder Versicherungsleistungen ausgeglichen wird, sind AfA und Entschädigung getrennt voneinander zu erfassen (vgl. BFH v. 13.3.1998, BStBl. II 443). Ersetzt ein Versicherer oder Schädiger den entstandenen Schaden erst in einem späteren Veranlagungszeitraum, ist die AfA trotzdem im Veranlagungszeitraum des Schadenseintritts bzw. der Schadensentdeckung vorzunehmen; es besteht kein Wahlrecht (vgl. Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 193).

Die **AfA** ist nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG iVm § 7 Abs. 2 S. 4 EStG **für das gesamte abnutzbare Anlagevermögen** zulässig, jedoch mit der Einschränkung, dass bei beweglichen Wirtschaftsgütern die planmäßige Abschreibung nicht degressiv vorgenommen werden darf. Für Gebäude, die nach der degressiven Abschreibungsmethode des § 7 Abs. 5 EStG abgeschrieben werden, ist die Vornahme einer AfA jedoch möglich (vgl. EStR 7.4 Abs. 11 S. 2; BFH v. 27.6.1978, BStBl. II 1979, 8). Die AfA hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem die außergewöhnliche Abnutzung eingetreten ist; spätestens jedoch in dem Jahr, in dem der Schaden entdeckt worden ist (vgl. BFH v. 13.3.1998, BStBl. II 443; Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 193). Eine **Nachholung** in späteren Jahren ist grds. nicht zulässig. Aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit im Zuge des BilMoG ist die Vornahme einer AfA nicht mehr an eine gleichlaufende Vorgehensweise in der Handelsbilanz geknüpft. Allerdings müssen die abweichenden Wertansätze in einem steuerlichen Verzeichnis iSv § 5 Abs. 1 S. 2 EStG dokumentiert werden. Wenn in späteren Geschäftsjahren der Grund für eine frühere AfA entfällt, muss eine Wertaufholung erfolgen (§ 7 Abs. 1 S. 7 EStG; vgl. hierzu auch A Rn. 131d).

Neben den Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind **Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert** möglich, falls eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, vgl. A Rn. 102d (zum Begriff des Teilwerts vgl. A Rn. 119ff.). Nach dem **BMF-Schreiben v. 2.9.2016** (BMF v. 2.9.2016, BStBl. I 995, Rn. 6) kann eine voraussichtlich **dauernde Wertminderung** bei Wirtschaftsgütern des **abnutzbaren Anlagevermögens** angenommen werden, wenn davon auszugehen ist, dass der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mind. für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen wird (vgl. zur übereinstimmenden handelsrechtlichen Ansicht Rn. 134f.; zuletzt: BFH v. 29.4.2009, BStBl. II 899). Hierbei ist die verbleibende Nutzungsdauer bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG und bei anderen Wirtschaftsgütern nach den amtlichen AfA-Tabellen festzulegen. Siehe zum Inhalt des BMF-Schreibens auch A Rn. 102d. Das BMF hat zudem im BMF-Schreiben vom 2.9.2016 (BStBl. I 995) die Grundsätze zur Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung noch einmal klargestellt und gibt dort auch zahlreiche Beispiele zur Frage der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung.

Bei Wirtschaftsgütern des **nichtabnutzbaren Anlagevermögens** ist grds. entscheidend, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich andauern werden. Übliche **Kurschwankungen** von börsennotierten Wirtschaftsgütern stellen lediglich eine vorübergehende Wertminderung dar, so dass eine Teilwertabschreibung nicht in Frage kommt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist erst dann von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auszugehen, wenn entweder der Börsenkurs am Abschlussstichtag um mehr als 40% unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder wenn der Börsenkurs zum aktuellen sowie zum vorherigen Abschlussstichtag jeweils um mehr als 25% unter die Anschaffungskosten gesunken ist (vgl. BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 514). Abweichend hiervon hat der BFH am 21.9.2011 für an der Börse gehandelte Aktien entschieden, dass grds. jede Minderung des Kurswerts im Vergleich zu den Anschaffungskosten die Annahme einer voraussichtlich dauernden Wertminderung rechtfertigt. Die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag ist dabei unbeachtlich. Lediglich Wertminderungen unterhalb einer Bagatellgrenze iHv 5% sind aus Vereinfachungsgründen außer Acht zu lassen (vgl. BFH v. 21.9.2011, BStBl. II 2014, 612; BFH v. 21.9.2011, BStBl. II 2014, 616).

Mit dem Schreiben vom 16.7.2014 (BStBl. I 2014, 1162) hat das BMF die Voraussetzungen zur Vornahme einer Teilwertabschreibung an die jüngste Rechtsprechung angepasst. Dabei wird insbes. auf das BFH-Urteil vom 21.9.2011 Bezug genommen. Die Relevanz des Stichtagskurses – auch mit Blick auf die Bagatellgrenze von 5% – wird durch das Schreiben bestätigt (ebenso BMF v. 2.9.2016, BStBl. I 995, Rn. 17). Kursveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung sind als wertbegründende Ereignisse irrelevant für eine Teilwertabschreibung. Zudem stellt das BMF klar, wann der Wertaufhebungszeitraum endet: für mittelgroße und große KapGes, unter das PublG fallende Einzelkaufleute sowie PersGes iSv § 264a HGB spätestens drei Monate nach Ende des betreffenden Geschäftsjahrs und für kleine KapGes und PersGes iSv § 264a HGB bis zu sechs Monate nach Ende des betreffenden Geschäftsjahrs.

Der Teilwert tritt in der Steuerbilanz an die Stelle des beizulegenden Zeitwertes der Handelsbilanz. Während die AfA nur für abnutzbare Anlagegegenstände vorgesehen und bei beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgütern an die lineare planmäßige Abschreibung gebunden ist, kön-

- nen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG Teilwertabschreibungen für sämtliche Anlagegegenstände ohne Bindung an eine bestimmte planmäßige Abschreibung oder Abschreibungsursache vorgenommen werden. Eine Abgrenzung zwischen der AfA und der Teilwertabschreibung ist oft schwierig, da sie sich häufig überschneiden. Im Gegensatz zur AfA muss der Vornahme einer Teilwertabschreibung keine Nutzungsbeeinträchtigung zugrunde liegen. Teilwertabschreibungen werden regelmäßig vorzunehmen sein, wenn die Wiederbeschaffungskosten gesunken sind. Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes ist nicht zwingend, der Ansatz von Zwischenwerten ist zulässig, aber auch hier ist die Vorgehensweise in der Handelsbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz.
- 151 Der Teilwert ist nach dem Grundsatz der **Einzelbewertung** für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu ermitteln. Um den Teilwertbegriff praktikabel zu gestalten, hat die Rechtsprechung Ober- und Untergrenzen für den Teilwert festgelegt (sog. **Teilwertvermutungen**), die so lange gelten, wie sie vom Steuerpflichtigen nicht widerlegt werden (vgl. dazu EStH 6.7; A Rn. 119 ff.; Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 241 ff. mwN).
- 152 Für **geringwertige Wirtschaftsgüter** gilt, dass diese im Jahr der Anschaffung sofort abgeschrieben werden können, wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten den Betrag von 800 EUR netto nicht übersteigen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit der Bildung eines Sammelpostens, sofern die Anschaffungs-/Herstellungskosten zwischen 250 EUR bis maximal 1000 EUR liegen (siehe hierzu jeweils bereits Rn. 81 und Rn. 138).
- 153 Die außerplanmäßigen Abschreibungen des Steuerrechts umfassen neben den AfA und den Teilwertabschreibungen noch eine große Anzahl von **Sonderabschreibungen**, die regelmäßig Ausfluss wirtschaftspolitischer Zielsetzungen sind (vgl. Y Rn. 2 ff.).
- 154 Bei Vornahme erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind die Vorschriften des **§ 7a EStG** zu beachten (vgl. hierzu Schmidt/Kulosa EStG § 7a). Hier wird ua geregelt, wie im Begünstigungszeitraum anfallende nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern zu behandeln sind, für die erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen wurden (Abs. 1) und welche Auswirkungen Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen auf Anzahlungen und Teilerstellungskosten bzgl. der Zulässigkeit von weiteren außerplanmäßigen Abschreibungen auf das später angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut haben (Abs. 2). Neben verschiedenen, zT technischen Einzelregelungen finden sich dort auch Vorschriften, die das Verhältnis von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen regeln. Von wesentlicher Bedeutung ist, dass nach § 7a Abs. 4 EStG bei sämtlichen Wirtschaftsgütern neben den Sonderabschreibungen grds. nur die lineare AfA in Betracht kommt. Eine Ausnahme ist lediglich bei der Sonderabschreibung für kleine und mittlere Betriebe nach § 7g EStG gegeben (vgl. hierzu Rn. 1243). Seit dem BilMoG und der damit einhergehenden Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit erfolgt die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen unabhängig vom handelsbilanziellen Wertansatz. Damit kann es zu einer Abweichung von handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen kommen. Für die Handelsbilanz geht hiermit die Frage nach der Abgrenzung latenter Steuern einher.
- 155 Steuerrechtlich besteht ein **Wertaufholungsgebot** gem. § 7 Abs. 1 S. 7 Hs. 2 EStG, dh es muss eine Zuschreibung auf die planmäßig fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten erfolgen, wenn der Grund für die AfA weggefallen ist (vgl. A Rn. 137).

### I. Immaterielle Vermögensgegenstände

- 160 Das **HGB** sieht für **mittelgroße und große Kapital- und KapCo-Gesellschaften** folgende **Gliederung** des immateriellen Anlagevermögens vor (vgl. § 266 Abs. 2 A. I):
- selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte,
  - entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten,
  - Geschäfts- oder Firmenwert,
  - geleistete Anzahlungen.
- Kleine Kapital- und KapCo-Gesellschaften** können nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB auf die Untergliederung verzichten und alle immateriellen Anlagewerte in einer Position zusammengefasst zeigen. Dies gilt auch für die übrigen Personenhandelsgesellschaften und die Einzelunternehmen, deren Gliederung mangels einer ausdrücklichen ges. Regelung aus den GoB abzuleiten ist.
- Kleinstkapital- und KapCo-Gesellschaften** brauchen die immateriellen Vermögensgegenstände nicht als gesonderten Posten ausweisen, sondern können diese nach § 266 Abs. 1 S. 4 HGB in den Bilanzposten Anlagevermögen einbeziehen.
- 161 Die Erleichterungen für kleine Gesellschaften können bei der **Offenlegung der Bilanz** (nicht bei der Erstellung der Bilanz) nach § 327 Nr. 1 HGB auch mittelgroße Unternehmen in Anspruch nehmen. Falls in der erstellten Bilanz selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und

ähnliche Rechte und Werte oder ein Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen werden, so müssen diese jedoch gesondert gezeigt werden. Dies braucht nicht in der Bilanz zu erfolgen, sondern kann auch im Anhang geschehen.

## 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte

### a) Behandlung nach Handelsrecht

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände unterlagen bis zum Inkrafttreten des BilMoG einem Aktivierungsverbot, das aus dem **Gläubigerschutzprinzip** abgeleitet wurde. Mit dem BilMoG wurde für den Großteil dieser Werte ein Aktivierungswahlrecht eingeführt (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB). Weiterhin einem **Aktivierungsverbot** unterliegen nach § 248 Abs. 2 S. 2 HGB:

- selbst geschaffene Marken,
- Drucktitel,
- Verlagsrechte,
- Kundenlisten oder
- vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Nach der Begründung des Regierungsentwurfs ist bei diesen Posten eine Trennung von den Aufwendungen, die auf den Geschäfts- oder Firmenwert entfallen, problematisch (BR-Drs. 344/08, 108). Daher wurde – dem Vorsichtsprinzip folgend – eine Aktivierbarkeit ausgeschlossen.

Bei den anderen selbst geschaffenen immateriellen Anlagegegenständen kommt eine Aktivierung auch nur dann in Frage, wenn diese die Eigenschaft eines Vermögensgegenstands aufweisen. Dies bedeutet:

- Nutzen für die Unternehmung,
- selbstständige Bewertbarkeit,
- selbstständige Verkehrsfähigkeit.

Das entscheidende Kriterium ist die selbstständige Verkehrsfähigkeit. In der Begründung des RegE wird darauf hingewiesen, dass „in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen“ ist, ob „das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist“ (BR-Drs. 344/08, 107). Der Wechsel vom früher bestehenden Aktivierungsverbot zu einem jetzigen **Aktivierungswahlrecht** wird damit begründet, dass dem „Wandel von der produktions- zur wissensbasierten Gesellschaft“ Rechnung getragen und die damit verbundene stark gestiegene Bedeutung selbst geschaffener immaterieller Anlagegegenstände berücksichtigt werden sollte.

Der Gesetzgeber sieht bei der Bilanzierung und Bewertung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gleichwohl nach wie vor **größere Unsicherheit** als bei materiellen Vermögensgegenständen. Die Probleme liegen in:

- der Unkörperlichkeit,
- nicht eindeutig zuzurechnenden Herstellungskosten,
- der Unsicherheit hinsichtlich der künftigen Nutzungsdauer und damit verbunden
- der Schwierigkeit, einen objektiven Wert zu bestimmen.

Die Probleme der Unkörperlichkeit sind wohl wenig beachtlich. Es erscheint auch wenig nachvollziehbar, warum selbst erstellten immateriellen Anlagegegenständen die Herstellungskosten weniger gut zugerechnet werden könnten als materiellen Vermögensgegenständen. Das entscheidende Problem liegt zweifellos in der Schwierigkeit, für die idR einmaligen immateriellen Vermögensgegenstände einen Zeitwert zu bestimmen, der iRd Niederstwertprinzips den Herstellungskosten gegenübergestellt werden könnte. Denn nur mit einer angemessenen Zeitwertermittlung kann der Eingang überhöhter Herstellungskosten in die Bilanz verhindert und damit die Einhaltung des Vorsichtsprinzips sichergestellt werden.

Um trotzdem dem Gläubigerschutz zu genügen, wurde in § 268 Abs. 8 HGB eine **Ausschüttungssperre** verankert, damit Gewinne, die auf Grund der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ausgewiesen werden, im Unternehmen zurückgehalten werden. Zu Einzelfragen der Ausschüttungssperre vgl. *Zülch/Hoffmann* DB 2010, 909–912, sowie *Petersen/Zwirner* KoR 2010, 334–341.

Wie bei den anderen Vermögensgegenständen sind auch bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die **Herstellungskosten** nach den Vorschriften des § 255 Abs. 2 und 3 HGB zu ermitteln. In § 255 Abs. 2a HGB wird dazu jedoch festgestellt, dass bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die Herstellung mit ihrer Entwicklung gleichzusetzen ist. Insoweit entsprechen die Herstellungskosten den bei der „Entwicklung anfallenden Aufwendungen“. Es gilt auch hier das **Einbeziehungsverbot von Forschungskosten und Vertriebskosten** gem. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB.

Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dürfte sich idR die Trennung von **Forschungs- und Entwicklungskosten** schwieriger gestalten als

bei materiellen Vermögensgegenständen. Der Gesetzgeber hat in § 255 Abs. 2a HGB eine Definition der beiden Begriffe aufgenommen. Wichtig ist dabei vor allem, dass bei der Forschung der konkrete Anwendungsbezug fehlt, während dieser bei der Entwicklung im Vordergrund steht. Ziel der Entwicklung ist die Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren. Wegen der sehr allgemein gehaltenen Definition befürchten *Kütting/Pfirmann/Ellmann* Abgrenzungsprobleme besonders dann, „wenn Forschungs- und Entwicklungsphase nicht zeitlich nachgelagert, sondern durch einen iterativen Prozess miteinander verknüpft sind“ (*Kütting/Pfirmann/Ellmann* KoR 2008, 689, 691). In § 255 Abs. 2a S. 4 HGB wird ausdrücklich festgestellt, dass eine Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nur bei einer verlässlichen Trennung der Aufwendungen von Forschung und Entwicklung erfolgen kann. Ist die sichere Trennung nicht möglich, bleibt eine Aktivierung ausgeschlossen.

Falls eine Aktivierung nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB erfolgt, müssen Kapital- und KapCo-Gesellschaften den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie den davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrag im Anhang angeben (§ 285 Nr. 22 HGB).

- 166 Da die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens einem Wahlrecht unterliegt, spielt hierfür der durch das BilMoG erstmals kodifizierte **Grundsatz der Ansatzstetigkeit** (§ 246 Abs. 3 HGB) eine wichtige Rolle. Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit hat eine ähnliche Funktion wie der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit. Ziel ist es, trotz des Bestehens von Wahlrechten, die Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse zu gewährleisten (vgl. auch BR-Drs. 344/08, 105). Wie der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (vgl. dazu BoHR/*Wöhlgenmuth/Radde* HGB § 252 Rn. 66 ff.), so bindet auch der Grundsatz der Ansatzstetigkeit immaterielle Vermögensgegenstände, die art- oder funktionsgleich sind. Verschiedenartige Vermögensgegenstände unterliegen nicht dem Stetigkeitsgebot. Um eine einheitliche Behandlung sicherzustellen, sollten Unternehmen, bei denen öfter immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens selbst geschaffen werden, dem eigenen Tätigkeitsgebiet entsprechende Unterscheidungskriterien festlegen, nach denen eine eindeutige Zuordnung neuer selbst geschaffener immaterieller Anlagewerte erfolgen kann.

- 167 Die **Folgebewertung** selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände richtet sich nach § 253 HGB, dh bei begrenzter Nutzungsdauer unter Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen. Mit dem BilRUG hat der Gesetzgeber nun eine Festlegung von Abschreibungsdauern für solche Fälle eingeführt, in denen es ausnahmsweise nicht gelingt, die voraussichtliche Nutzung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands zu bestimmen. § 253 Abs. 3 S. 3 HGB verlangt in diesen Fällen planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von 10 Jahren vorzunehmen. Eine erläuternde Anhangangabe, wie für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert eingeführt (vgl. § 285 Nr. 13 HGB), wird nach der Begründung des Gesetzesentwurfs nicht verlangt.

#### b) Behandlung nach Steuerrecht

- 168 In der **Steuerbilanz** besteht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ein Aktivierungsverbot, da ein Aktivposten für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 5 Abs. 2 EStG nur bei entgeltlichem Erwerb anzusetzen ist.

Zur Bewertung nach dem **BewG** vgl. Rn. 24. Der gemeine Wert der selbstgeschaffenen oder unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände wird nach § 9 Abs. 2 BewG ermittelt.

### 2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

#### a) Behandlung nach Handelsrecht

- 170 Im Einzelnen gehören hierzu (vgl. dazu auch *Lutz/Schlag* in HdJ, II/2 Rn. 1 ff.):
- Konzessionen:** Öffentlich-rechtliche Genehmigungen zum Betrieb eines Gewerbes, Verkehrskonzessionen, wasserrechtliche Genehmigungen usw.;
  - Gewerbliche Schutzrechte:** Patente, Marken, Gebrauchs- und Geschmacksmuster, Urheber- und Verlagsrechte;
  - Ähnliche Rechte:** Nutzungsrechte (wie Wohn-, Belegungs-, Bohrrechte), Zuteilungsrechte, Bezugsrechte, Brenn- und Braurechte, Nießbrauch;
  - Lizenzen** an Konzessionen, gewerblichen Schutz- und ähnlichen Rechten;
  - Werte:** Ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Know-how, Kundenstamm, Archive, Produktionsverfahren, EDV-Programme, Anschriftenmaterial usw.;
  - Marken** stellen regelmäßig immaterielle Vermögensgegenstände dar, die einer Abnutzung unterliegen.

**Große und mittelgroße Kapital- und KapCo-Gesellschaften** müssen die Konzessionen, gewerblichen Schutzrechte usw. in einer **gesonderten Bilanzposition** ausweisen. 171

**Voraussetzung für den Ausweis in dieser Bilanzposition** ist, dass die immateriellen Anlagewerte entgeltlich von Dritten erworben wurden (= derivative Werte). Sie müssen unmittelbar Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen sein. Im Einzelfall kann es sich um einen Kauf, Tausch oder um eine gesellschaftsrechtliche Einbringung handeln. Eine weitere Voraussetzung ist, dass keine direkte Bindung an eine bestimmte Sachanlage gegeben sein darf (vgl. *Lutz/Schlag* in HdJ II/2 Rn. 7 ff.). Sind zB Konzessionskosten für die Inbetriebnahme einer bestimmten Anlage angefallen, dann sind diese als Anschaffungsnebenkosten der aktivierten Anlage zu bilanzieren. Alle Unternehmen müssen bei Vorliegen der Voraussetzungen die entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände aktivieren. Diese Pflicht ergibt sich aus dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB. 172

Im Hinblick auf die Behandlung von **System- und Anwendungssoftware** (zu den Definitionen siehe *IDW RS HFA 11 Tz. 3*) ist es üblich, die Hardware sowie die entsprechende Software beim Kauf getrennt zu berechnen oder von verschiedenen Herstellern zu beziehen. Daraus wird die eigenständige Aktivierbarkeit der Software als immaterielles Anlagegut abgeleitet. Hierzu und zu weiteren Einzelheiten vgl. *IDW RS HFA 11 Tz. 4–8*; *HdR/Baetge/Fey/Sommehoff HGB § 248 Rn. 21 ff. mwN*; *BeBiKo/Schubert/Huber HGB § 247 Rn. 283 ff.*; *Lutz/Schlag* in HdJ II/2 Rn. 17 f. 173

Ist die Nutzungsdauer der immateriellen Vermögensgegenstände begrenzt (zB durch Vertragsablauf), dann sind sie planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB). **Außerplanmäßige Abschreibungen** haben zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen des § 253 Abs. 3 S. 5 HGB gegeben sind (vgl. zu diesen Bewertungsgrundsätzen Rn. 96 ff.; zur Bemessung der Abschreibungen vgl. auch *BeBiKo/Schubert/Andrejewski HGB § 253 Rn. 388 ff.*). 174

Die **Ermittlung von Zeitwerten für immaterielle Vermögensgegenstände**, insbes. von Marken, ist va wegen ihrer häufig vorliegenden Einmaligkeit idR außerordentlich schwierig. In *IDW S 5 „Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“* (vgl. *IDW FN 2011, 467–484*; mit Stand 16.4.2015 *IDW FN 2015, 447 f.*) werden verschiedene Verfahren zur Wertzumessung vorgestellt und diskutiert. Die Regelungen basieren darauf, dass der Einsatz immaterieller Vermögenswerte, zB von Marken zu höheren Zahlungsmittelüberschüssen führt, als es ohne diese möglich wäre. Die Verschiedenartigkeit der Marken (Unternehmens-, Dach- und Produktmarken) erfordert individuelle Vorgehensweisen zur Zeitwertermittlung. Wegen der Vielzahl notwendiger Annahmen ist jedoch nur eine tendenzielle Annäherung an einen Zeitwert zu erwarten. Vgl. zu dieser Problematik ua *Castedello/Schmusch WPg 2008, 350*; *Beyer/Mackenstedt WPg 2008, 338*; *Dörschell/Ihlau/v. Lackum WPg 2010, 978*; *Becker/Castedello/Weikert, IDW, Bewertung und Transaktionsberatung, 2019, Kap. F Rn. 146 ff.* 175

## b) Behandlung nach Steuerrecht

Ebenso wie in der Handelsbilanz besteht für **entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter** auch in der Steuerbilanz eine **Aktivierungspflicht**. Unentgeltlich erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter, für die steuerrechtlich grds. ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG) besteht, sind jedoch bei Überführung aus dem Privat- in das Betriebsvermögen zu aktivieren (Einlagen nach § 4 Abs. 1 S. 8 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Die Aktivierung hat hier zum Teilwert zu erfolgen, da die einkommensteuerlichen Normen über Einlagen Vorrang ggü. § 5 Abs. 2 EStG besitzen (vgl. *Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 164 mwN*). Ebenfalls anzusetzen sind idR unentgeltlichen Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils übergehende immaterielle Anlagegüter, die beim Übertragenden zuvor aktiviert waren (vgl. *EStR 5.5 Abs. 3*). Eine beispielhafte Aufzählung immaterieller Wirtschaftsgüter, die auch die Einstufung unterschiedlicher Arten von Software berücksichtigt, wird in *EStR 5.5 Abs. 1* und *EStH 5.5* gegeben (vgl. zu Beispielen auch *Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 171 f. mwN*). Der BFH hat in seinem Urteil vom 3.7.1987 (BFH v. 3.7.1987, BStBl. II 728) entschieden, dass Software dann den immateriellen Wirtschaftsgütern zuzuordnen ist, wenn der Anwender vorrangig an dem geistigen Inhalt interessiert ist. Auf einem Datenträger gespeicherte Standardsoftware stellt grds. ein immaterielles Wirtschaftsgut dar (BFH v. 18.5.2011, BStBl. II 865). Sind jedoch lediglich Bestände an Daten, die allg. bekannt und zugänglich sind, in Form von Software gespeichert, sind diese (ausnahmsweise) als materielle, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter einzustufen (BFH v. 5.2.1988, BStBl. II 737). Solche Datenbestände können sich aber unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten als ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellen (vgl. *BFH v. 2.9.1988, BStBl. II 1989, 160*). Abnutzbare bewegliche (also materielle) und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter stellen sog. „Trivialprogramme“ dar; als solche gelten Computerprogramme mit Anschaffungskosten bis 410 EUR bzw. bei Anschaffung ab 1.1.2018 mit Anschaffungskosten bis 800 EUR (vgl. *EStR 5.5 Abs. 1*; offen gelassen *BFH v. 18.5.2011, BStBl. II 865*). 186

- 187 Bei der Bewertung ist auch hier zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu unterscheiden. **Nicht abnutzbar** immaterielle Anlagegüter unterliegen keiner planmäßigen Abschreibung und sind nur ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Einen **Internet-Domain-Namen**, der einen allgemein bekannten Begriff bezeichnet (zB einen Fluss oder eine Region), qualifiziert der BFH als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (BFH v. 19.10.2006, BStBl. II 2007, 301). Leitet sich der Domain-Name aus dem Unternehmensnamen oder einem Schutzrecht (Marke) ab, kann idR eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit angenommen werden (so auch Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 43). Der BFH qualifizierte in einem zur Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens ergangenen Beschluss Warenzeichen (**Marken**) hinsichtlich ihrer steuerlichen Behandlung grds. als immaterielle, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter, obwohl sie einer wirtschaftlich oder zeitlich bedingten Abnutzung unterliegen können. Als Begründung führte er an, dass es „weder eine gesetzliche Regelung noch einen allg. Erfahrungssatz [scil. gibt], wonach sich der Wert von Warenzeichen generell innerhalb einer bestimmten Nutzungsdauer verbraucht und diesem Umstand durch eine planmäßige Abschreibung Rechnung zu tragen ist. [...] Damit scheidet der Ansatz der Warenzeichen mit den um planmäßige AfA verminderten Anschaffungskosten aus“ (BFH v. 4.9.1996, BStBl. II 586). Demgegenüber vertritt die FinVerw (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 686) und inzwischen auch der BFH (BFH v. 2.3.2011, BFH/NV 2011, 1147) aus ertragsteuerlicher Sicht die Auffassung, dass eine Marke bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur zeitlich begrenzt genutzt werden kann und somit dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Dies gilt auch dann, wenn der Bekanntheitsgrad der Marke laufend durch Werbemaßnahmen gesichert wird. Bei der Abschreibung ist in Anlehnung an § 7 Abs. 1 S. 3 EStG von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren auszugehen. Eine kürzere Nutzungsdauer wird nur anerkannt, wenn das Unternehmen diese nachweisen kann. Diese Ansicht vertritt das BMF (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 686) auch im Hinblick auf entgeltlich erworbene **Arzneimittelzulassungen**.
- 188 Immaterielle Anlagewerte, deren **Nutzung zeitlich beschränkt** ist, sind planmäßig abzuschreiben (zu Beispielen vgl. Schmidt/*Kulosa* EStG § 7 Rn. 25 f. mwN). Nach BFH v. 24.8.1989, BStBl. II 1016 mwN, gehören die immateriellen Wirtschaftsgüter nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern (vgl. auch H/H/R/*Anzinger* EStG § 7 Rn. 256 mwN). Daher ist als Abschreibungsmethode steuerrechtlich nur die lineare Abschreibung zulässig (vgl. Rn. 124). Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung kann auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden. Bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern findet grds. die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz Anwendung, soweit steuerrechtlich nicht abweichende Regelungen bestehen.
- 189 Zur Bewertung nach dem **BewG** vgl. Rn. 24. Der gemeine Wert von entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen wird nach § 9 Abs. 2 BewG ermittelt.

### 3. Geschäfts- oder Firmenwert

#### a) Behandlung nach Handelsrecht

- 198 Unter dem Geschäfts- oder Firmenwert versteht man grds. den Betrag, um den der Gesamtwert eines Unternehmens die Summe der Zeitwerte der im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteigt. Bei einem ertragsstarken Unternehmen kann der Geschäfts- oder Firmenwert einen erheblichen Betrag erreichen. Es ist denkbar, dass dieser den Betrag des ausgewiesenen Eigenkapitals übersteigt. Die Ermittlung des **originären Geschäfts- oder Firmenwertes**, dh des Geschäfts- oder Firmenwertes, der sich in einem bestehenden Unternehmen gebildet hat, ist schwierig und mit großen Unsicherheiten behaftet. Hierzu wäre in jedem Fall eine Unternehmungsbewertung erforderlich. Schon aus Vorsichtsgründen besteht daher für den originären Geschäfts- oder Firmenwert ein Bilanzierungsverbot.
- 199 Das HGB definiert den Geschäfts- oder Firmenwert als den „Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden zum Zeitpunkt der Übernahme übersteigt“ (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB). Aktivierbar ist danach nur ein **derivativer Geschäfts- oder Firmenwert**, dh ein Wert, der entgeltlich erworben wurde. Hier kann an die Stelle des Ergebnisses einer sonst durchzuführenden Unternehmungsbewertung der eindeutig festliegende Kaufpreis treten. Voraussetzung für die Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes ist, dass ein Unternehmen von einem anderen Unternehmen gekauft wird und dabei ein Kaufpreis vereinbart wurde, der die **Zeitwerte** der übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der Zeitwerte der Schulden übersteigt. Für die Bestimmung der Zeitwerte ist der Zeitpunkt des Erwerbs entscheidend. Es sind sämtliche übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob diese in der Bilanz des Veräußerers angesetzt wurden oder nicht.

Für das übernehmende Unternehmen stellt der Mehrpreis die Anschaffungskosten für den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert dar. Dahinter verbirgt sich ua ein Entgelt für den guten