

Konzeption und Layout	10.000 €
Programmierung der unternehmensbezogenen Daten (Bilder und Informationen über die A-GmbH)	12.500 €
Internetverkaufsshop für Onlinebestellungen usw.	42.200 €
Gesamtkosten	64.700 €

Lösung:

Die Entwicklung von Konzeption und Layout (10.000 €) und die Programmierung unternehmensbezogener Daten (12.500 €) führen nicht zu einem Vermögensgegenstand, weil sie bei einem anderen Unternehmen nicht verwendbar sind. Die Aufwendungen von 22.500 € für Konzeption, Layout und Programmierung der unternehmensbezogenen Daten **müssen** in jedem Fall sofort als Aufwand gebucht werden.

Die Aufwendungen für den Internetverkaufsshop, der handelsrechtlich aktiviert werden darf, sind steuerlich sofort als Aufwand zu erfassen. Wird auf eine handelsrechtliche Aktivierung verzichtet, stimmen die handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätze überein. Die Buchung sieht dann wie folgt aus.

Fremdleistungen	64.700 €	an	Bank	64.700 €
-----------------	----------	----	------	----------

4.3. Geschäfts- und Firmenwert

Ein **selbst geschaffener** (originärer) Geschäfts- oder Firmenwert darf weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden. Ein **entgeltlich erworbener** (derivativer) Geschäfts- oder Firmenwert hingegen muss

- **steuerlich** als Wirtschaftsgut ausgewiesen und über die gesetzlich vorgeschriebene Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben werden,
- **handelsrechtlich** als Vermögensgegenstand aktiviert werden, wobei eine Abschreibungsdauer von fünf Jahren als Normalfall angesehen wird.

Unternehmen, die ihren Geschäfts- oder Firmenwert über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren abschreiben, müssen die Gründe für die längere betriebliche Nutzungsdauer im Anhang zur Bilanz darlegen (§ 285 Nr. 13 HGB). Das bedeutet, dass die Abschreibung über fünf Jahre der Normalfall ist. Liegen **plausible Gründe** für eine längere Nutzungsdauer vor, kann die längere Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden. Ob eine Nutzungsdauer von 15 Jahren entsprechend der steuerlichen Vorgabe plausibel erklärbar ist, muss der Unternehmer im Anhang erläutern.

Formulierungsvorschlag

Es wurden Zahlungen für den Geschäfts- oder Firmenwert geleistet, um den Organisationsaufbau in Kombination mit Produktionsverfahren über-

nehmen zu können. Zahlungen erfolgten auch für eine langfristig aufgebaute Vertriebsstruktur. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwert erfolgt über einen Zeitraum von 15 Jahren, weil davon ausgegangen wird, dass dies der Zeitraum ist, in dem sich die Vertriebsstruktur frühestens amortisieren wird. Mitarbeiterstruktur und langfristig abgeschlossene Verträge rechtfertigen somit den 15-jährigen Abschreibungszeitraum.

Liegen keine Gründe vor, die eine übereinstimmende Abschreibung rechtfertigen, ergeben sich wegen der **unterschiedlichen Abschreibungsdauer** abweichende Werte in Handels- und Steuerbilanz.

Bei einer **dauerhaften Wertminderung** kann der Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßig abgeschrieben werden. Zuschreibungen sind später nicht mehr möglich (§ 253 Abs. 5 HGB). Bei einem Geschäfts- oder Firmenwert kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei der Wertsteigerung um einen selbst geschaffenen Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts handelt. Ein selbst geschaffener Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts darf aber nicht ausgewiesen werden.

4.3.1. Höhe des Geschäfts- und Firmenwerts

Ein entgeltlicher Geschäfts- und Firmenwert ist ein **Vermögensgegenstand**, der in Handels- und Steuerbilanz auszuweisen ist. Das **Entgelt** für den Geschäfts- oder Firmenwert ist die Differenz zwischen dem Betrag, den der Unternehmer zahlt und der Summe aller Vermögensgegenstände abzüglich Schulden (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Handelsrechtliche und steuerliche Handhabung stimmen hierbei überein.

Gesamtkaufpreis für das Unternehmen

./. Zeitwert der Vermögensgegenstände

+ Zeitwert der Schulden

= entgeltlicher Geschäfts- oder Firmenwert

4.3.2. Abschreibung des Geschäfts- und Firmenwerts

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist linear über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Steuerlich ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde zu legen. Handelsrechtlich ist üblicherweise von einem Nutzungszeitraum von 5 Jahren auszugehen. Der Ansatz einer längeren Nutzungsdauer muss begründet werden (§ 285 Nr. 13 HGB). Da sich ein Nutzungszeitraum von 15 Jahren für Zwecke des Handelsrechts vielfach nicht begründen lassen wird, fällt der Abschreibungszeitraum auseinander, sodass sich auch beim Bilanzansatz unterschiedliche Werte ergeben. Liegt der Wertansatz niedriger, sind zum Ausgleich **latente Steuern** auszuweisen.

Praxis-Beispiel:

Im Kaufpreis eines Unternehmens ist der Geschäfts- oder Firmenwert mit 225.000 € enthalten. Der Erwerber bucht den Anschaffungsvorgang wie folgt:

Geschäfts- oder Firmenwert	225.000 €	an	Bank	225.000 €
----------------------------	-----------	----	------	-----------

Der Abschreibungsverlauf fällt wegen der unterschiedlichen Abschreibungsdauer in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich aus. Die 225.000 €

- können handelsrechtlich über fünf Jahre und
- müssen steuerlich über 15 Jahre

abgeschrieben werden, sodass sich folgender Abschreibungsverlauf ergeben könnte:

	AfA für HB	AfA für StB	Differenz	Latente Steuern (Steuersatz 30%)
AfA 2012	45.000 €	15.000 €	30.000 €	9.000 €
AfA 2013	45.000 €	15.000 €	30.000 €	9.000 €
AfA 2014	45.000 €	15.000 €	30.000 €	9.000 €
AfA 2015	45.000 €	15.000 €	30.000 €	9.000 €
AfA 2016	45.000 €	15.000 €	30.000 €	9.000 €
AfA 2017	0 €	15.000 €	- 15.000 €	- 4.500 €
AfA 2018	0 €	15.000 €	- 15.000 €	- 4.500 €
AfA 2019-26	0 €	120.000 €	- 120.000 €	- 36.000 €
Stand 31.12.2026	0	0	0	0

Die Abschreibung muss also zweimal mit unterschiedlichen Beträgen erfasst werden. Sinnvoll ist, wenn die unterschiedlichen handelsrechtlichen und steuerlichen Ansätze von vornherein in unterschiedlichen Buchungskreisen auch unterschiedlich erfasst werden.

Buchung für die Handelsbilanz:

Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert	45.000 €	an	Geschäfts- oder Firmenwert	45.000 €
---	----------	----	----------------------------	----------

Buchung für die Steuerbilanz:

Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €	an	Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €
---	----------	----	----------------------------	----------

Latente Steuern: Der Geschäftswert wird aufgrund der höheren Abschreibung in der Handelsbilanz niedriger ausgewiesen. Die Steuerbelastung, die sich aufgrund der Steuerbilanz ergibt, ist deshalb im Verhältnis zum handelsrechtlichen Ansatz zu hoch, sodass in der Handelsbilanz **aktive latente Steuern** auszuweisen sind. Der Buchungssatz in den Jahren 2012 bis 2016 sieht dann jeweils wie folgt aus:

Aktive latente Steuern	9.000 €	an	Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	9.000 €
------------------------	---------	----	--	---------

Ab dem Jahr 2017 ist die steuerliche Abschreibung weiter fortzuführen, während handelsrechtlich der Geschäfts- und Firmenwert vollständig abgeschrieben ist. Nunmehr sind die aktiven latenten Steuern über die verbleibenden zehn Jahre gewinnmindernd aufzulösen. Die Buchung sieht während dieses Zeitraums jeweils wie folgt aus:

Aufwendungen aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	4.500 €	an	Aktive latente Steuern	4.500 €
---	---------	----	------------------------	---------

Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 274a HGB davon befreit, latente Steuern abzugrenzen und auszuweisen. Gleichwohl befreit die Vorschrift kleine Kapitalgesellschaften nicht von der Ermittlung solcher passiver latenter Steuern, die gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllen. Das ist immer dann der Fall, wenn die wirtschaftliche oder rechtliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr zur Entrichtung von Steuern führen wird. Solche passiven latenten Steuern sind dementsprechend unter den Steuerrückstellungen auszuweisen. Eine Steuerrückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB ist immer dann zu bilden, wenn der Besteuerungstatbestand in der Handelsbilanz verwirklicht ist. Das ist zum Beispiel bei den Voraussetzungen für eine Rücklage nach § 6b EStG (Gewinn aus der Veräußerung von Anlagegütern) oder nach EStR 35 für Ersatzbeschaffung der Fall. Nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG dürfen diese Rücklagen nur in der Steuerbilanz gebildet werden (vgl. Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl. 2012, § 274a, Anm. 6 und 7).

Passive latente Steuern haben daher Rückstellungscharakter und müssen immer ausgewiesen werden. Ergibt sich jedoch ein Überhang der aktiven latenten Steuern, kann auf einen Ausweis insgesamt verzichtet werden. Was im Übrigen beim Ausweis latenter Steuern zu beachten ist, ist unter 4.8 dargestellt.

4.4. Ausweis von Sachanlagen

Im Jahresabschluss sind sämtliche Vermögensgegenstände auszuweisen (§ 246 Abs. 1 HGB). Die Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung anzusetzen (§ 253 HGB). Grundsätzlich stimmen Handels- und Steuerrecht in diesem Punkt überein. Allerdings gibt es auch Ausnahmen, z.B. wenn Sonderabschreibungen beansprucht werden, die **nur steuerlich** zulässig sind. Handelsrechtlich ist es **nicht zulässig**, Wirtschaftsgüter auf einen niedrigeren steuerlichen Wert abzuschreiben (Wegfall des § 254 HGB a.F.).

4.4.1. Ermittlung der Anschaffungskosten

Alle Wirtschaftsgüter, die entgeltlich erworben werden, sind mit den Anschaffungskosten zu erfassen. Was zu den Anschaffungskosten rechnet, ergibt sich aus § 255 Abs. 1 HGB, der gemäß § 5 EStG grundsätzlich auch für die Steuerbilanz gilt.

Nach § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Betriebsbereit ist ein Wirtschaftsgut, wenn es seinem Zweck entsprechend genutzt werden kann. Neben dem eigentlichen Kaufpreis gehören alle Aufwendungen zu den Anschaffungskosten, die einzeln dem Anschaffungsvorgang zugerechnet werden können. Hierzu gehören die Nebenkosten des Anschaffungsgeschäfts und Kosten der Ingebrauchnahme. Die Umsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen werden kann, gehört nicht zu den Anschaffungskosten.

Praxis-Beispiel:

Ein Unternehmer erwirbt eine Maschine, für die er 26.180 € (einschließlich 19% = 4.180 € Umsatzsteuer) zahlt. Er lässt sich die Maschine liefern und montieren. Die Transport- und Montagekosten belaufen sich auf 595 € (einschließlich 19% = 95 € Umsatzsteuer). Die Kosten können einzeln zugeordnet werden. Die Maschine ist aber erst nach Transport und Montage betriebsbereit. Die Anschaffungskosten betragen daher 22.000 € + 500 € = 22.500 €. Die ausgewiesene Umsatzsteuer kann als Vorsteuer geltend gemacht werden und gehört deshalb nicht zu den Anschaffungskosten.