



Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 2/2025

Jahresabschluss zum 31.12.2024 – Aktuelle Bilanzierungsfragen, Bilanzpolitik und Vorbereitung auf mögliche steuerliche Außenprüfungen

Inhaltsübersicht

1. *Bedeutung des Jahresabschlusses und Bilanzpolitik*
2. *Vorabprüfungen zur Buchführung*
3. *Aktuelle gesetzliche Änderungen zum Bilanzrecht*
 - a) *Verzicht auf die Bilanzierung für kleinere Einzelkaufleute: Anhebung der Schwellenwerte*
 - b) *Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege*
 - c) *EU-Kommission plant Änderungen an der Nachhaltigkeitsberichterstattung*
4. *Aktuelle Entwicklungen zum Steuerbilanzrecht bei einzelnen Bilanzpositionen*
 - a) *Gebäude: Erhaltungsaufwendungen und Abschreibung*
 - b) *Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*
 - c) *Investitionsabzugsbetrag*
 - d) *Wertberichtigung auf Forderungen*
 - e) *Rücklage nach § 6b EStG*
 - f) *Rückstellungen*

1 Bedeutung des Jahresabschlusses und Bilanzpolitik

Der Jahresabschluss hat mehrfache Funktion, da dieser an verschiedene Adressaten gerichtet ist. Bei kleineren und mittleren Betrieben ist insbesondere herauszustellen:

- Der Jahresabschluss ist ein Instrument der **Außendarstellung des Betriebs gegenüber der Hausbank**. Bei bestehenden Finanzierungsbeziehungen fordert die finanzierende Bank den Jahresabschluss an und analysiert diesen. Insoweit ist die Darstellung einer soliden Lage des Betriebs angezeigt. In den Blick zu nehmen ist insbesondere die Umsatzentwicklung, die Gewinnentwicklung und die Eigenkapitalquote. Besondere Entwicklungen sollten proaktiv in einem Bilanzbericht ausreichend erläutert werden.
- Daneben dient der Jahresabschluss als Ausgangsgröße für die **Ermittlung des steuerlichen Gewinns** und ist mit der Steuererklärung elektronisch an die FinVerw zu übermitteln. Insoweit hat der ausgewiesene Gewinn unmittelbare Bedeutung für die Höhe der Steuerlast. Daher ist grds. Ziel der Bilanzpolitik, Steuerzahlungen in die Zukunft zu verlagern, um positive Zins-/Liquiditätseffekte zu erzielen. So kann es Ziel sein, im Rahmen bestehender Bilanzierungswahlrechte Aufwand vorzuziehen und Einnahmen in spätere Perioden zu verlagern. Bei geringeren Einkünften ist es auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs ratsam, einen eher konstanten Gewinnausweis zu erreichen.

2 Vorabprüfungen zur Buchführung

Die Erstellung des Jahresabschlusses sollte stets auch Anlass sein, eine zumindest punktuelle Prüfung der **formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung** vorzunehmen. Nur so kann gewährleistet werden, dass der Jahresabschluss ordnungsgemäß ist und der Betrieb auf eventuelle Prüfungen durch die FinVerw vorbereitet ist. Als wichtige Prüfschritte können genannt werden:

- **Verfahrensdokumentation:** Liegt eine ausreichende Verfahrensdokumentation vor und ist diese aktuell? In der Verfahrensdokumentation sollten die Abläufe im Rechnungswesen der Komplexität des Betriebs entsprechend dargestellt werden. **Typische Prüfpunkte**, die aufgegriffen werden sollten, sind z.B.: Bei wem gehen Eingangsrechnungen ein? Wer prüft diese? Wie ist eine zeitnahe und vollständige Verbuchung gewährleistet? Wie ist eine zeitnahe und vollständige Verbuchung von Ausgangsumsätzen gewährleistet? Welche IT (Software und Hardware) wird im Rechnungswesen eingesetzt und liegen hierfür Dokumentationen und ggf. Prüfbescheinigungen vor?
- **Bargeldintensive Betriebe:** Bei bargeldintensiven Betrieben, insbesondere also Einzelhandelsbetrieben und Restaurants/Imbissen, steht regelmäßig die Kassenführung im Fokus der FinVerw. Zunächst muss die Kassenführung formell in Ordnung sein. Das elektronische Kassensystem muss den Anforderungen der FinVerw genügen. Daneben müssen die Organisationsunterlagen, wie Programmierprotokolle, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten, zu dem verwendeten elektronischen Kassensystem vorgehalten werden. Stichprobenartig sollte die Kassenführung überprüft werden, z.B. auf folgende Sachverhalte: Sind die Bareinnahmen zeitgerecht erfasst worden? Liegen durchgängige Z-Bons vor? Bewegen sich die Kassendifferenzen im üblichen Rahmen?
- **Verträge mit nahen Angehörigen:** Sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personenunternehmen sollte bei Verträgen mit nahen Angehörigen besondere Sorgfalt an den Tag gelegt werden. Dies betrifft Arbeitsverträge, Fahrzeugüberlassung, aber auch Miet- und Darlehensverträge. Insbesondere werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern steuerlich nur anerkannt, wenn sie vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und eindeutig vereinbart wurden, ernsthaft gewollt sind (also bürgerlich-rechtlich wirksam sind), tatsächlich durchgeführt werden sowie einem Fremdvergleich standhalten. Stets ist aus Nachweisgründen die Schriftform zu empfehlen. Weiterhin muss tatsächlich nach dem zivilrechtlich Vereinbarten verfahren werden.
- **Privatnutzung von Firmenwagen:** Befinden sich im Betriebsvermögen Pkw, so wird grds. eine Privatnutzung unterstellt, die im Zweifel mittels der 1 %-Methode zu bewerten ist. Ausnahmen ergeben sich bei Pkw, die für eine Privatnutzung nicht geeignet sind, wie z.B. Werkstattwagen oder Fahrzeuge, die Arbeitnehmern überlassen wurden. Stehen einem Einzelunternehmer mehrere betriebliche Pkw zur Verfügung, soll nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich für jedes Fahrzeug, das vom Unternehmer oder von Personen, die zu seiner Privatsphäre gehören, für Privatfahrten genutzt wird, der pauschale Nutzungswert anzusetzen sein; im Einzelfall kann ggf. glaubhaft gemacht werden, dass einzelne Fahrzeuge nicht auch privat genutzt werden. Die Anwendung der 1 %-Regelung setzt voraus, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird.
- **Überprüfung der Eröffnungsbilanzwerte**, welche mit den Schlussbilanzwerten des vorangegangenen Jahresabschlusses übereinstimmen müssen.
- **Durchsicht bestimmter Konten:** Vorbereitend auf die Erstellung des Jahresabschlusses sollte eine Durchsicht der Konten auf Auffälligkeiten bzw. mögliche Buchungsfehler erfolgen. Zu prüfen ist z.B.: Sind Verrechnungskonten ausgeglichen (durchlaufende Posten, Bankverrechnungskonto oder Lohnverrechnungskonto)? Sind die Aufwandskonten richtig bebucht? Sind bestimmte nicht abzugsfähige bzw. beschränkt abzugsfähige Aufwendungen wie Geschenke, Bewirtungskosten

oder Kosten eines Arbeitszimmers auf separate Konten gebucht, da dies für die steuerliche Abzugsfähigkeit Grundvoraussetzung ist?

- **Umsatzsteuerverprobung:** Mittels einer Umsatzsteuerverprobung kann die Umsatzsteuerberechnung überprüft werden. Diese Verprobung sollte stets durchgeführt werden, um eventuelle Unstimmigkeiten bei der Verbuchung der umsatzsteuerlich relevanten Erlöskonten feststellen zu können.

3 Aktuelle gesetzliche Änderungen zum Bilanzrecht

a) Verzicht auf die Bilanzierung für kleinere Einzelkaufleute: Anhebung der Schwellenwerte

Kleinere Einzelkaufleute können wahlweise auf die handelsrechtliche Bilanzierung verzichten, was insbesondere dann auch zur Folge hat, dass der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden kann. Die Einnahmen-Überschussrechnung ist in der praktischen Anwendung deutlich einfacher als eine Bilanzierung und insbesondere bedarf es dann keiner Inventur des Vorratsvermögens. Andererseits ist die Einnahmen-Überschussrechnung weniger aussagekräftig, da eine weniger genaue Gewinnzuordnung zu den einzelnen Jahren erfolgt.

Nach aktuellem Recht können Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 800 000 € Umsatzerlöse und jeweils 80 000 € Jahresüberschuss aufweisen, auf eine Bilanzierung verzichten.

Hinweis:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob ein Verzicht auf eine Bilanzierung und ein Übergang auf eine Einnahmen-Überschussrechnung sinnvoll ist. Für Personengesellschaften gelten diese Erleichterungen allerdings nicht.

b) Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege

Sowohl nach dem Handelsgesetzbuch – also für Handelsgewerbetreibende – als auch nach den Steuergesetzen bestehen Aufbewahrungspflichten für bestimmte Unterlagen, damit über eine angemessene Zeit eine Prüfung erfolgen kann. Verkürzt wurde nun die **Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege auf acht Jahre**. Bislang galt eine Aufbewahrungspflicht über zehn Jahre. Die Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege beginnt in dem jeweiligen Buchungsjahr, also in dem Geschäftsjahr, in dem diese verbucht wurden.

Daneben existiert eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren insbesondere für Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen. Empfangene Handelsbriefe (= Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen) und die Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe sind sechs Jahre aufzubewahren.

Handlungsempfehlung:

Im Jahresabschluss sind die Kosten für die Aufbewahrung der Unterlagen als Rückstellung zu berücksichtigen. Die erfolgte Verkürzung der Aufbewahrungspflichten führt nun dazu, dass diese Rückstellung zu überprüfen und anzupassen ist. Somit sind die Buchungsbelege für 2015 und frühere Jahre nicht mehr aufbewahrungspflichtig.

Hinweis:

Allerdings ist zu beachten, dass steuerlich ggf. eine längere Aufbewahrungsfrist gilt: Auf Grund steuerrechtlicher Vorgaben läuft die Aufbewahrungsfrist von zehn, acht oder sechs Jahren dann nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die steuerlichen Aufbewahrungsvorschriften sind daher mit der Festsetzungsfrist verknüpft. Dies muss für den Einzelfall separat geprüft werden. So bestehen z.B. weiterhin Aufbewahrungspflichten, wenn für das entsprechende Jahr eine steuerliche Außenprüfung noch läuft oder ein Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist.

c) EU-Kommission plant Änderungen an der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Am 26.2.2025 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für das erste sog. **Omnibus-Paket** zur Änderung der europäischen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgelegt. Dies wird insbesondere Auswirkungen haben für nach den Regeln des § 267 HGB als „große Gesellschaften“ eingestufte Unternehmen, die an sich ab 2025 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im handelsrechtlichen Lagebericht verpflichtet sind.

Im Hinblick auf die **Nachhaltigkeitsberichterstattung** werden insbesondere folgende Änderungen vorgeschlagen:

- Der **persönliche Anwendungsbereich** der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive der Europäischen Union) soll demjenigen der CSDDD (Corporate Due Diligence Directive der Europäischen Union) angenähert werden: Die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung soll nur für große haftungsbeschränkte Unternehmen oder haftungsbeschränkte Mutterunternehmen großer Gruppen mit mehr als durchschnittlich 1 000 Beschäftigten im Geschäftsjahr gelten (d.h. Unternehmen, die mehr als 1 000 Beschäftigte und entweder einen jährlichen Umsatz von mehr als 50 Mio. € oder eine Bilanzsumme von mehr als 25 Mio. € haben).
- **Zeitliche Verschiebung der Berichtspflichten** nach dem aktuellen Stand der CSRD: Es wird vorgeschlagen, das Inkrafttreten der Berichtspflichten u.a. für große Unternehmen, die noch nicht mit der Umsetzung der CSRD begonnen haben, um zwei Jahre zu verschieben. Damit würde die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für diese Unternehmen erst für am oder nach dem 1.1.2027 beginnende Geschäftsjahre einsetzen.
- **Überarbeitung des ersten Satzes der ESRS** (European Sustainability Reporting Standards): Die Europäische Kommission plant, den Delegierten Rechtsakt zur Einführung der ESRS zu überarbeiten, um die Anzahl der Datenpunkte erheblich zu reduzieren, unklare Bestimmungen zu klären und die Kohärenz mit anderen Rechtsvorschriften zu verbessern. Daneben soll auf die Erarbeitung sektorspezifischer Standards verzichtet werden.

Hinweis:

Die Kommissionsvorschläge durchlaufen nun das Gesetzgebungsverfahren im Europäischen Parlament und im Rat. Die genaue Ausgestaltung der Änderungen bleibt daher abzuwarten. Es ist zu erwarten, dass eine nationale Umsetzung der CSRD erst danach und unter Nutzung der dann beschlossenen Erleichterungen erfolgen wird. Damit dürfte für einen großen Teil der als große Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB eingestuft Unternehmen wohl keine verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung umgesetzt werden.

4 Aktuelle Entwicklungen zum Steuerbilanzrecht bei einzelnen Bilanzpositionen

a) Gebäude: Erhaltungsaufwendungen und Abschreibung

Aufwendungen für Baumaßnahmen am betrieblichen Gebäude können entweder sofort abziehbare Betriebsausgaben oder aktivierbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein, die sich nur über die AfA auswirken. Zu aktivierende nachträgliche Herstellungskosten liegen insbesondere dann vor, wenn die Nutzfläche erweitert wird oder das Gebäude über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Insbesondere Reparaturen sind dagegen sofort abzugsfähig.

Im Einzelfall kann die Beurteilung schwierig sein, wenn es um die Frage geht, ob die Maßnahmen zu einer **wesentlichen Verbesserung** der Gebäudequalität/Nutzungsmöglichkeit bzw. einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer führen, so dass eine Aktivierung geboten ist. Hinsichtlich des Beurteilungsmaßstabs für die Wesentlichkeit ist zu differenzieren:

- Die Wesentlichkeit ist nach Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil v. 17.3.2023, Az. 15 K 17/21) bei einer Baumaßnahme in Bezug auf die betroffene (Teil-)Fläche zu beurteilen, sofern diese die Eignung als Wirtschaftsgut besitzt. Dies kann eine einzelne Vermietungseinheit

sein. Wird dann nur eine der Teilflächen verbessert, kommt es nicht darauf an, ob die Verbesserung in Bezug auf das gesamte Gebäude wesentlich genug ist, sondern die Wesentlichkeit ist in Bezug auf die Teilfläche zu prüfen.

- Bei technischen Anlagen, die dem Gesamtgebäude dienen, ist hingegen für das Wesentlichkeitsmerkmal nicht auf die technische Anlage, sondern auf das Gebäude abzustellen. Wird etwa die Notentwässerungsanlage für ein Flachdach wegen des Klimawandels und erhöhten Starkregenrisikos um eine zweite Anlage ergänzt, bedeutet dies nach Ansicht des FG Düsseldorf (Urteil v. 24.5.2024, Az. 3 K 2044/18 F) bezogen auf das Gebäude weder Substanzmehrung noch eine wesentliche Verbesserung, so dass keine Aktivierung erfolgt.

Hinweis:

Energetische Sanierungsmaßnahmen, die den energetischen Gebäudebestand an den Stand der Technik anpassen, sind steuerlich regelmäßig als Erhaltungsmaßnahmen einzustufen, können also unmittelbar steuerlich geltend gemacht werden. Dies gilt z.B. für Wärmedämmmaßnahmen oder den Einbau einer zeitgemäßen Heizungsanlage.

Handelsrechtlich wird dies anders gesehen. So kann für die Handelsbilanz dann von einer wesentlichen Verbesserung – mit der Folge der Aktivierung – ausgegangen werden, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch eines Gebäudes durch bauliche Maßnahmen um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand gesenkt wird. Wird z.B. eine veraltete Heizungsanlage gegen eine moderne Wärmepumpe ausgetauscht – in Kombination mit der Installation eines neuen Wärmespeichersystems – und führt diese Maßnahme dazu, dass der Energieverbrauch des Gebäudes um mehr als 30 % sinkt, gelten diese als wesentliche Verbesserung, auch wenn keine weiteren zentralen Gebäudebestandteile saniert wurden. In der Handelsbilanz wäre dann eine Aktivierung dieser Aufwendungen und Berücksichtigung bei der Abschreibung geboten, wohingegen steuerlich nach aktuellem Erkenntnisstand insoweit sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vorliegen.

Steuerlich ist die Sonderregelung zu beachten, wonach Aufwendungen für Modernisierung und Instandsetzung, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung der bebauten Immobilie durchgeführt werden und die ohne die Umsatzsteuer (Nettoaufwand) 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (sogenannte **anschaffungsnahe Aufwendungen**), zu aktivieren sind. Der Begriff der Aufwendungen für Modernisierung und Instandsetzung wird von der Rechtsprechung weit ausgelegt, umfasst also auch Kosten für eine wesentliche Verbesserung, wie z.B. für die Instandsetzung oder Erneuerung von Fenstern, des Dachs, Sanitäranlagen oder Heizung sowie Kosten für Schönheitsreparaturen oder für die Beseitigung unvorhergesehener oder versteckter Mängel, die erst nach dem Kauf entdeckt werden. Ausgenommen sind insoweit Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen und die sofort abziehbar sind, wie z.B. Kosten für Wartungsarbeiten an der Heizungs- oder Fahrstuhl-anlage.

Insbesondere die Rahmenbedingungen für die **steuerliche Abschreibung von Wohnbauten** wurden durch das Wachstumschancengesetz deutlich verbessert. Im Überblick stellen sich diese wie folgt dar:

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
lineare Gebäude-AfA	Zu Wohnzwecken dienende Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt wurden: 3 %	
Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer bei der Gebäude-AfA	Restriktive Anwendung der FinVerw – hohe Nachweisanforderungen – entgegen der Rechtsprechung	
degressive Gebäude-AfA Wohnbauten	Neueinführung für Wohnbauten – AfA 5 % vom Restbuchwert – Wechsel zur linearen AfA mit 3 % vom Restwert möglich	Beginn Herstellung/Anschaffung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 – maßgebend: Baubeginnsanzeige bzw.

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
		obligatorischer Vertrag
Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten	<p>Grenze für Anschaffungs- oder Herstellungskosten: 5 200 € je qm Wohnfläche</p> <p>Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden drei Jahren von bis zu 5 % jährlich auf einen förderfähigen Teil von bis zu 4 000 € je qm Wohnfläche</p> <p>Sonderabschreibung neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG oder neben der degressiven Gebäude-AfA</p>	Zeitliche Anwendung: Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 beantragt werden

Abweichend von dem Regelfall der Abschreibung von Gebäuden nach einem festen AfA-Satz steht es dem Stpfl. offen, **eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer** nachzuweisen. Insoweit muss nachgewiesen werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer (bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022 also 33 1/3 Jahre) objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Diesen Nachweis muss der Stpfl. erbringen. Die FinVerw stellt insoweit allerdings hohe Anforderungen an diesen Nachweis. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Die FinVerw fordert grds. ein Bausubstanzgutachten.

Hinweis:

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Nach der Rechtsprechung kann sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die gewählte Methode muss über die maßgeblichen Determinanten der Nutzungsdauer – z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen – Aufschluss geben. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gem. der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann. Stets bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer aber einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z.B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

b) Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Mit dem Wachstumschancengesetz wurden punktuelle Änderungen bei den steuerlichen Abschreibungsbedingungen umgesetzt. Andererseits sind noch im Herbst 2024 geplante Maßnahmen nicht mehr umgesetzt worden. Für Investitionen in 2024 stellen sich die steuerlichen Abschreibungsregeln für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie folgt dar:

Regelung	Erläuterung	zeitliche Anwendung
lineare AfA	Lineare Verteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer	

Regelung	Erläuterung	zeitliche Anwendung
degressive AfA	Max. zweifache der linearen AfA, max. 20 %	Anschaffung/Herstellung nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 – bei Anschaffung/Herstellung 1.1.2024 bis 31.3.2024: steuerlich nur lineare AfA
Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	GWG-Grenze unverändert bei 800 €	
Sammelposten	Keine Änderung: AK/HK von 250 € bis 1 000 € und Auflösung über fünf Jahre	
Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen	Sonderabschreibung: 40 % – Voraussetzung: Gewinngrenze 200 000 € im Vorjahr	Anschaffung/Herstellung nach dem 31.12.2023 (in 2023 betrug die Sonderabschreibung noch 20 %)
Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	Weiterhin: nach FinVerw kann (Wahlrecht) die Nutzungsdauer in der steuerlichen Gewinnermittlung mit 1 Jahr angesetzt werden – unabhängig von der Handelsbilanz	

Hinweis:

Der nunmehr vorliegende Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode sieht eine degressive Abschreibung auf Ausrüstungsinvestitionen von 30 % in den Jahren 2025, 2026 und 2027 vor. Die genaue Ausgestaltung bleibt abzuwarten. Für den Jahresabschluss zum 31.12.2024 wird dies keine Bedeutung erlangen.

Ist auch eine **Handelsbilanz** aufzustellen, so ist zu beachten, dass die steuerliche Abschreibung unabhängig von der handelsrechtlichen Vorgehensweise erfolgen kann. Handelsrechtlich bestehen keine Vorgaben hinsichtlich der AfA-Methode. Diese muss vielmehr den tatsächlichen Abnutzungsverlauf sachgerecht abbilden. Vielfach können in der Praxis die steuerlichen Abschreibungen auch in der Handelsbilanz angewandt werden, so dass keine Unterschiede zwischen beiden Rechenwerken bestehen.

Kleinere und mittlere Betriebe können (Wahlrecht) in der steuerlichen Gewinnermittlung bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens **neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung** in Anspruch nehmen. Diese beträgt bei Anschaffung/Herstellung **ab dem 1.1.2024: 40 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Sonderabschreibung kann im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den vier folgenden Jahren in Anspruch genommen werden. Auf diesen Begünstigungszeitraum kann die Sonderabschreibung beliebig verteilt werden. Eine zeitanteilige Kürzung bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung/Herstellung findet nicht statt. Möglich ist es daher, die Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in der vollen Höhe von 40 % in Anspruch zu nehmen.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung kann neben dem Investitionsabzugsbetrag erfolgen, kann aber auch dann genutzt werden, wenn kein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wurde.

Beispiel:

Sachverhalt: Erwerb im Mai 2024 einer Maschine, die über zehn Jahre genutzt werden soll, zu Anschaffungskosten i.H.v. 100 000 €.

Anschaffungskosten	100 000,00 €
Sonderabschreibung 40 %	40 000,00 €
degressive AfA 20 %, zeitanteilig 8 Monate	13 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2024	46 667,00 €
degressive AfA 2025	9 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2025	37 334,00 €
degressive AfA 2026	7 467,00 €
Restbuchwert 31.12.2026	29 867,00 €
degressive AfA 2027	5 973,00 €
Restbuchwert 31.12.2027	23 894,00 €

Mithin kann bereits im Jahr der Anschaffung eine Abschreibung von insgesamt über 53 % der Anschaffungskosten geltend gemacht werden.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass

- der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (Vorjahr), **die Gewinngrenze von 200 000 €** nicht überschritten und
- das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. **ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt** wird.

Hinweis I:

Die „ausschließliche bzw. fast ausschließliche“ betriebliche Nutzung ist insbesondere bei Firmenfahrzeugen problematisch. Im Fall der Anschaffung eines Pkw sind Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Den Umfang der betrieblichen Nutzung des Pkw muss der Stpfl. anhand geeigneter Unterlagen darlegen, z.B. durch ein Fahrtenbuch. Wird die Privatnutzung des Firmenwagens mittels der 1 %-Regelung ermittelt, der ein Privatnutzungsanteil von etwa 20 bis 25 % zugrunde liegt, ist regelmäßig von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

Hinweis II:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung erfolgt ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

c) Investitionsabzugsbetrag

Kleinere und mittlere Betriebe können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewinnmindernd einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Dieser kann **bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** betragen und muss bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für eine Investition verwendet werden. Bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages braucht das später angeschaffte Wirtschaftsgut nicht konkret benannt zu werden. Wichtig ist nur, dass innerhalb der Dreijahresfrist der gebildete Investitionsabzugsbetrag für eine begünstigte Investition verwendet wird.

Voraussetzungen für die Bildung eines solchen Investitionsabzugsbetrages sind:

- Der Gewinn des Betriebes darf im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen (ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge), 200 000 € nicht überschreiten.

- Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages muss auf elektronischem Weg an die Finanzbehörde übermittelt werden (mit der Steuererklärung – im Rahmen der Anlage EÜR bzw. der E-Bilanz).
- Die Summe der Abzugsbeträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren insgesamt abgezogen und noch nicht für Investitionen verwandt worden sind, darf je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen.
- Das später angeschaffte Wirtschaftsgut muss mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Hinweis:

Steuerlich wird hiermit im Ergebnis **ein Teil der Abschreibung** des später angeschafften Wirtschaftsgutes **bereits vorweggenommen** und die sich hieraus ergebende Steuererminderung kann bereits zur Finanzierung der Anschaffung des Wirtschaftsgutes eingesetzt werden. Die spätere Abschreibung des Wirtschaftsgutes bemisst sich dann nach den um den geltend gemachten Abzugsbetrag verminderten Anschaffungskosten.

d) Wertberichtigung auf Forderungen

Das Risiko der Wertminderung kann bei Forderungen durch eine Pauschalwertberichtigung oder eine Einzelwertberichtigung berücksichtigt werden. Einzelwertberichtigungen kommen in Betracht, wenn für die konkrete Forderung Anhaltspunkte für ein Ausfallrisiko vorliegen. Dies können ein deutlicher Zahlungsverzug nach erfolgten Mahnungen, Rechtsstreitigkeiten oder sonstige Meinungsverschiedenheiten über Forderungen, die Anzahl der Mahnungen und die Reaktion des Schuldners hierauf oder ein Insolvenzantrag des Schuldners bis zum Bilanzstichtag sein.

Hinweis:

Insofern sind stets konkrete Nachweise erforderlich und anzuraten ist eine sorgfältige Dokumentation. Ist allerdings eine Forderung bis zum Tag der Bilanzaufstellung bezahlt oder ist das Ausfallrisiko durch eine Kreditausfallversicherung abgedeckt, so scheidet eine Einzelwertberichtigung aus.

Pauschalwertberichtigungen sind auf den nicht einzelwertberichtigten Forderungsbestand möglich. Hinsichtlich der Höhe ist insbesondere auf Erfahrungen aus der Vergangenheit abzustellen. Die Praxis zeigt, dass die FinVerw Pauschalwertberichtigungen nur sehr zurückhaltend akzeptiert. Stets sind insoweit sorgfältige Nachweise hinsichtlich des Ausfallrisikos des konkreten Kundenkreises zu führen.

e) Rücklage nach § 6b EStG

Wird ein Grundstück oder Gebäude mit Gewinn veräußert, so ist zu prüfen, ob der entstandene Gewinn steuerlich auf ein neu erworbenes Grundstück oder Gebäude übertragen werden kann. Damit wird die Besteuerung dieses Gewinns – ggf. langfristig – hinausgeschoben. Die Übertragung ist möglich auf ein Reinvestitionsobjekt, das im Jahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden ist.

Voraussetzung für die Gewinnübertragung ist insbesondere, dass der Stpfl. den Gewinn mittels Bilanzierung ermittelt, die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben und die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören.

Ist aktuell kein Reinvestitionsobjekt vorhanden, so kann der Gewinn auch durch eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eliminiert werden. Diese Rücklage kann dann in den vier folgenden Wirtschaftsjahren – bzw. bei der Neuherstellung eines Gebäudes innerhalb von sechs Wirtschaftsjahren – auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden. Erfolgt allerdings innerhalb

dieser Frist keine Reinvestition, so muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und versteuert werden und der steuerliche Gewinn ist für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

f) Rückstellungen

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz zu bilden für

- ungewisse Verbindlichkeiten (Verbindlichkeitsrückstellungen),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen) und
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden.

Diese Rückstellungen sind auch in der steuerlichen Gewinnermittlung zu bilden mit der wichtigen Ausnahme, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung Drohverlustrückstellungen ausdrücklich nicht zulässig sind.

Hinweis:

Bei der Frage der Inanspruchnahme durch ungewisse Verbindlichkeiten bestehen in der Praxis **Ermessensspielräume** im Hinblick auf die Bilanzierung dem Grunde und auch der Höhe nach. Solche Sachverhalte können eben mehr oder weniger pessimistisch eingeschätzt werden. Diese Ermessensspielräume können im Rahmen der Bilanzpolitik genutzt werden. So können bei einem eher schlechten Jahresergebnis Verbindlichkeitsrückstellungen weniger vorsichtig gebildet werden und ggf. in den Vorjahren gebildete Rückstellungen ergebniswirksam aufgelöst werden.

Grundsätzlich gilt, dass **Rückstellungen** sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach **aufzulösen** sind, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist, sich mithin der zu Grunde liegende Sachverhalt geändert hat oder dieser auf Grund neuer Erkenntnisse anders zu würdigen ist. Insoweit sind bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2024 alle bestehenden Rückstellungen zu überprüfen. Die Rückstellungsauflösung erfolgt grundsätzlich erfolgswirksam.

Die **Bewertung von Rückstellungen** ist in der Handelsbilanz einerseits und in der steuerlichen Gewinnermittlung andererseits nicht deckungsgleich:

Bewertung sonstiger Rückstellungen	
Handelsbilanz	steuerliche Gewinnermittlung
<p>Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dies bedeutet:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Künftige Preis- und Kostensteigerungen bis zum Erfüllungstag sind zu berücksichtigen. – Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind grundsätzlich mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre, der ihrer Restlaufzeit entspricht, abzuzinsen. 	<p>Dagegen sind Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung grds. wie folgt zu bewerten:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Bewertung der künftigen Verpflichtung zu den Preis-/Kostenverhältnissen am Bilanzstichtag – Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind grundsätzlich mit einem festen Zinssatz von 5,5 % auf den Bilanzstichtag abzuzinsen. – Der steuerliche Wertansatz darf den handelsrechtlichen Wertansatz nicht übersteigen.

Damit weicht die Bewertung von Rückstellungen in der Handelsbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung u.U. voneinander ab. Daneben existieren noch besondere Bewertungsvorgaben, so z.B. für Pensionsrückstellungen.

Mit Datum vom 21.2.2024 hat das Landesamt für Steuern Niedersachsen zur Bemessung der **Rückstellung für die Aufbewahrungsverpflichtung** Stellung genommen. Bei der Bildung einer entsprechenden Rückstellung sind nur die tatsächlich aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu berücksichtigen. Dies sind insbesondere Buchhaltungsunterlagen. Insoweit ist zu beachten, dass die Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege auf acht Jahre verkürzt wurde, was auch bei der Bemessung der Rückstellung zu berücksichtigen ist. Bei der Rückstellungsberechnung sind nach der Verfügung folgende Kosten zu berücksichtigen:

- Einmaliger Aufwand für das Einscannen oder die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr,
- Raumkosten für Räumlichkeiten, die der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen dienen, und
- Abschreibungen für Einrichtungsgegenstände und anteilige Finanzierungskosten.

Betreffend der konkreten Rückstellungsberechnung verweist die Verfügung auf die in der Praxis verbreitete Berechnungsmethode, wonach die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten der Aufbewahrung mit dem Faktor 5,5 (= arithmetisches Mittel der Jahre eins bis zehn) multipliziert werden. Diese Berechnungsmethode berücksichtigt, dass sich der Aufwand für die Archivierung durch die Aussonderung eines Jahrgangs jährlich um 1/10 vermindert. Betreffend Buchungsbelegen ist auf Grund der nur noch achtjährigen Aufbewahrungsverpflichtung der Jahresaufwand mit einem Faktor von 4,5 (= arithmetisches Mittel der Jahre eins bis acht) zu berücksichtigen.