



Übung zur Rechnungslegung der Unternehmung (Financial Accounting)

Thema:

Bewertung von Vermögensgegenständen
nach den Vorschriften des Handelsbilanzrechts

Professur für Rechnungslegung und Prüfungswesen
Georg-August-Universität Göttingen

c/o

WP/StB Dipl.- Kfm. Dipl.- Hdl. Heinz-Wilhelm Lefhalm

Sommersemester 2009

Disposition (1)



- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Steuerrechtliche Abschreibungen
 - 4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40140 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Disposition (1)



- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Bewertung von Vermögensgegenständen im Überblick



Siehe Anhang 1

Disposition (1)



- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Bedeutung des Anschaffungswertprinzips



- Bedeutung des Anschaffungswertprinzips iVm dem Realisationsprinzip
 - o Verhinderung des Ausweises unrealisierter Erträge
 - o Erfolgsneutrale Erfassung der Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge
 - o Ausgangspunkt der Bewertung (Erstbewertung)
 - o Grundlage der Verrechnung der Aufwendungen (Beispiele: Abschreibungen, Materialverbrauch, Wareneinsatz)
 - o Sicherung der Bindung des haftenden Vermögens der Kapitalgesellschaft (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 30 Abs. 1 GmbHG)

Disposition (1)



- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (1)



§ 255 Abs. 1 HGB lautet:

„Anschaffungskosten sind die 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. Anschaffungskosten-minderungen sind abzusetzen.“

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (2)



▪ Bestandteile der Anschaffungskosten:

- Anschaffungspreis
- + Anschaffungsnebenkosten
 - Aufwendungen im Rahmen der Beschaffung
 - Kosten der Herstellung der Betriebsbereitschaft
- + Nachträgliche Anschaffungskosten
- Anschaffungspreisminderungen (z. B. Rabatte, Boni, Skonti)
- = Anschaffungskosten

Sonderfall der Aktivierung der Vorsteuer:

Soweit Umsätze umsatzsteuerbefreit sind, ist die Vorsteuer nicht erstattungsfähig (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UStG). In diesem Fall ist die Vorsteuer Teil der Anschaffungskosten (für das EStG: vgl. § 9b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Beispiel: Ärztliche Leistungen sind umsatzsteuerbefreit. Die einem Arzt beim Kauf eines für die Praxis bestimmten PKW in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist nicht erstattungsfähig und deshalb Teil der zu aktivierenden Anschaffungskosten.

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (3)



Fallstudie - siehe Anhang 2

Disposition (1)



- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (1)



- § 255 Abs. 2 HGB lautet:

„¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. ³Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. ⁴Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. ⁵Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. ⁶Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.“

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (2)



- § 255 Abs. 3 HGB lautet:

„¹ Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. ²Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.“

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (3)



Bandbreite der Herstellungskosten

- Materialeinzelkosten
 - + Fertigungseinzelkosten
 - + Sondereinzelkosten der Fertigung
 - = **Herstellungskostenuntergrenze im Handelsrecht**
 - + angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten
 - + angemessene Teile der notwendigen Fertigungsgemeinkosten
 - + angemessene Teile des Wertverzehr des Anlagevermögens (= Abschreibungen), soweit durch die Fertigung veranlasst
 - = **Herstellungskostenuntergrenze im Steuerrecht (i.w.S.)**
 - + Kosten der allgemeinen Verwaltung
 - + Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
 - + Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen
 - + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung
 - = **Herstellungskostenobergrenze im Handels- und Steuerrecht**
- (zusätzlich ansatzfähig: Fremdkapitalzinsen für die Finanzierung der Herstellung; vgl. § 255 Abs. 3 HGB)

Kapitel II Folie 51

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (4)



Fallstudie zur Ermittlung der Herstellungskosten

Siehe Anhang 2

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (5)



Vertiefende Fragestellungen (1):

1. „Herstellungskosten sind die Aufwendungen ... (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; Unterstreichung hinzugefügt): Ist diese Formulierung ein sprachlicher Missgriff, oder ist sie Ausdruck einer konkreten Anweisung?

2. Zur Bewertungsuntergrenze:

Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie lautet:

- a) Zu den Herstellungskosten gehören neben den Anschaffungskosten der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe die dem einzelnen Erzeugnis unmittelbar zurechenbaren Kosten.
- b) Den Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbaren Kosten, welche auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, hinzugerechnet werden.

Fragen: Zu welchem Ergebnis führt die wörtliche Auslegung und zu welchem die richtlinienkonforme Auslegung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB? Um die Berücksichtigung welcher Kosten geht es bei diesem Unterschied?

Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2, 3 HGB (6)



Vertiefende Fragestellungen (2):

Noch 2: Zur Bewertungsuntergrenze

Literaturauffassungen zur Einbeziehung der unechten Gemeinkosten in die Untergrenze der Herstellungskosten:

Verneinend:

MOXTER (Bilanzlehre, Bd. II, S. 49),
WP-Handbuch, Bd. II, S. 82 f.)

Bejahend:

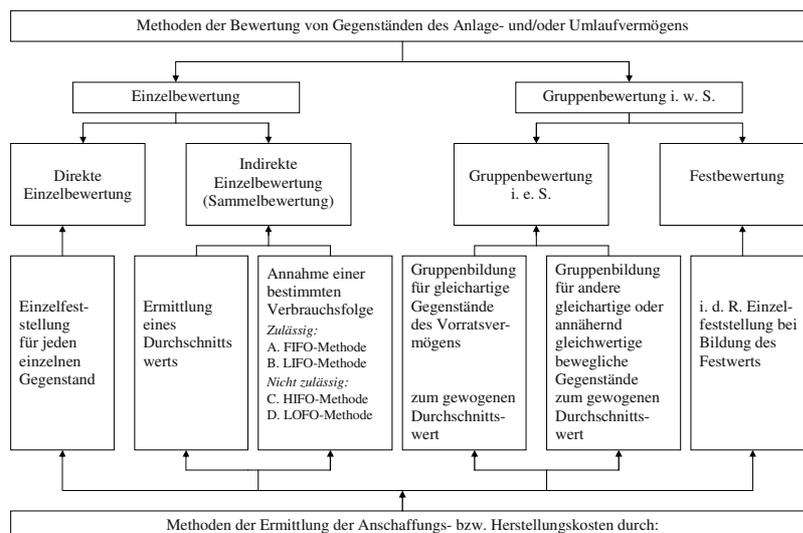
ORDELHEIDE/HARTLE (GmbHR 1986, S. 9-19, 38-42, hier S. 40),
COENENBERG (DB 1986, S. 1581-1589, hier S. 1588 f.)

3. Wie ist die Formulierung in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB zu interpretieren, dass nur angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen?

Disposition (1)

- 1 Die Vorschriften des Handelsbilanzrechts zur Bewertung der Vermögensgegenstände im Überblick
- 2 Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips im Handels- und Gesellschaftsrecht
- 3 Erstbewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 30 Wertmaßstäbe
 - 300 Inhalt und Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)
 - 301 Inhalt und Anwendung der Vorschriften des § 255 Abs. 2 und Abs. 3 HGB (Herstellungskosten)
 - 31 Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 310 Methoden der Einzelbewertung
 - 311 Methoden der Sammelbewertung

Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (1)



Methoden der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (2)



Fallstudie – siehe Anhang 2

Disposition (2)



4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB

40 Abschreibungen

400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens

401 Außerplanmäßige Abschreibungen

4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)

4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB

4012 Steuerrechtliche Abschreibungen

4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften

4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes

40140 Die Regelung für alle Kaufleute

40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Abschreibungen des Anlagevermögens nach HGB und EStG

Abschreibung des Anlagevermögens

Abschreibungsursachen, Entwertungsgrund	Handelsrecht	Steuerrecht
Normale technischer Verschleiß, ruhender Verschleiß, Fristablauf	Planmäßige Abschreibung § 252 II S. 1 und 2 HGB	Absetzung für Abnutzung (AfA) § 7 I S. 1-4 EStG
Substanzverringerung		Absetzung für Substanzverringerung (AfS) § 7 VI EStG
Katastrophenverschleiß, versteckte Mängel, erhöhte Inanspruchnahme, unterlassene Instandhaltung, Abbruch, technischer Fortschritt, sinkende Rentabilität	Außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren, am Abschlußstichtag beizulegenden Wert § 253 II S. 3 HGB	Außerplanmäßige Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) § 7 I S. 5 EStG
Voraussichtlich dauerhaftes Fallen der Wiederbeschaffungspreise, Fehlmaßnahme		Teilwertabschreibung § 6 I EStG
Voraussichtlich nicht dauerhaftes Fallen der Wiederbeschaffungspreise		--
Wirtschaftspolitische Gründe	Außerplanmäßige Abschreibung auf den zur steuerlichen Anerkennung notwendigen Wert § 254 HGB	- Steuerrechtliche Sonderabschreibung, z. B. § 7g EStG - Erhöhte Absetzung, z. B. § 7i EStG - Bewertungsabschläge, z. B. § 6 b EStG, R 35 EStR

Quelle: Coenenberg, A. G.: Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, S. 165.

WP/StB Dipl.- Kfm. H.- W. Lefhalm
Übung zur Bewertung nach HGB
SS 2009 23

Abschreibungsmethoden (1)

Lineare Abschreibung

Anschaffungswert eines LKW: € 30.000
 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 4 Jahre
 Abschreibungssatz: $30.000 : 4 = \text{€}/\text{Jahr } 7.500.$

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
1	30.000	7.500	22.500
2	22.500	7.500	15.000
3	15.000	7.500	7.500
4	7.500	7.500	0

WP/StB Dipl.- Kfm. H.- W. Lefhalm
Übung zur Bewertung nach HGB
SS 2009 24

Abschreibungsmethoden (2)



Kombination (geometrisch) degressiver Abschreibung mit linearer Abschreibung

Anschaffungskosten: € 100.000 , betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 10 Jahre

Jahr	Abschreibung geometrisch degressiv			Restbuchwert bei optimaler Vorgehensw.	Berechnung des Übergangs zur linearen Abschreibung		
	Buchwert alt	Satz	Geometrisch-degressiver Abschreib.Betrag		Buchwert aus geometrisch-degressiver Abschreibung	Restnutzungs dauer (Jahre)	Linearer Abschreibungsbe trag (Buchwert : Rest-ND)
1	100.000	30 %	30.000	70.000	100.000	10	10.000
2	70.000	30 %	21.000	49.000	70.000	9	7.778
3	49.000	30 %	14.700	34.300	49.000	8	6.125
4	34.300	30 %	10.290	24.010	34.300	7	4.900
5	24.010	30 %	7.203	16.807	24.010	6	4.002
6	16.807	30 %	5.042	11.765	16.807	5	3.361
7	11.765	30 %	3.529	8.235	11.765	4	2.941
8	8.235	30 %	2.470	5.440	8.235	3	2.745
9	5.765	30 %	1.730	2.775			2.745
10	4.035	30 %	1.211	0			2.745

Quelle: Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, S. 172.

Abschreibungsmethoden (3)



Digitale Abschreibung

Anschaffungskosten: € 20.000
 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 4 Jahre
 Degressionsbetrag: $20.000 : (1+2+3+4) = \text{€}/\text{Jahr } 2.000$

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
1	20.000	$4 \times 2.000 = 8.000$	12.000
2	12.000	$3 \times 2.000 = 6.000$	6.000
3	6.000	$2 \times 2.000 = 4.000$	2.000
4	2.000	$1 \times 2.000 = 2.000$	0

Quelle: Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, S. 173.

Abschreibungsmethoden (4)



Leistungsbedingte Abschreibung
(Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme)

Anschaffungswert eines LKW: € 30.000
 Gesamtfahrleistung: 100.000 km
 Abschreibungssatz: $30.000 : 100.000 = \text{€/km } 0,30$.

Jahr	Buchwert alt	Gefahrene km	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
1	30.000	20.000	6.000	24.000
2	24.000	30.000	9.000	15.000
3	15.000	25.000	7.500	7.500
4	7.500	25.000	7.500	0

Quelle: Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, S.169.

Abschreibungsmethoden (5)



Außerplanmäßige Abschreibung und Verkürzung der Nutzungsdauer

Anschaffungskosten: € 120.000
 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 12 Jahre
 Abschreibungsmethode: Linear
 Außerordentliche Wertminderung im 6. Jahr um € 20.000 und Verkürzung der Nutzungsdauer auf insgesamt 8 Jahre.

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
1	120.000	10.000	110.000
2	110.000	10.000	100.000
3	100.000	10.000	90.000
4	90.000	10.000	80.000
5	80.000	10.000	70.000
6	70.000	30.000	40.000
7	40.000	20.000	20.000
8	20.000	20.000	0

Quelle: Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss- und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, S. 175.

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Steuerrechtliche Abschreibungen
 - 4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40140 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 und 3 HGB (1)



§ 253 Abs. 2 Satz 3 lautet:

„Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, können bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist; sie sind vorzunehmen bei einervoraussichtlich dauernden Wertminderung.“

§ 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 lautet:

„Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. ²Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und überstiegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.“

Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 und 3 HGB (2)



Fallstudie zur Niederstwertvorschrift des
§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB
siehe Anhang 2

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Steuerrechtliche Abschreibungen
 - 4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40140 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Die Abschreibungswahlrechte des § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB (1)



§ 253 Abs. 3 Satz 3 lautet:

„Außerdem dürfen Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muß.“

Diese Vorschrift entspricht dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 39 Abs. 1 c) der 4. EG-Richtlinie.

Nach Auffassung des Rechtsausschusses wird die Vorschrift des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB als ein „Grundsatz vorsichtiger Bewertung“, nicht jedoch als ein Fall der Legung stiller Reserven angesehen (Rechtsausschuss-Beschlussempfehlung, S. 100).

„*Nächste Zukunft*“: Nach der Kommentarliteratur bis zu zwei Jahren.

Durch die Ausübung dieses Wahlrechts kann eine verlustfreie Bewertung auch bei den Gegenständen erreicht werden, bei denen dies nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB nicht möglich ist.
(Literatur: WP-Handbuch, Bd. II)

Die Abschreibungswahlrechte des § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB (2)



§ 253 Abs. 4 HGB lautet:

„Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig.“

Nach den Gesetzesmaterialien soll diese Vorschrift ausdrücklich Abschreibungen zur Legung stiller Rücklagen gestatten. Das zuvor für alle Kaufleute maßgebende Recht sollte nicht verschärft werden.

Das Kriterium der *vernünftigen kaufmännischen Beurteilung* soll nach der Auffassung des Rechtsausschusses als Voraussetzung ausreichen, um „Willkürreserven“ zu verhindern (vgl. Rechtsausschuss-Beschlussempfehlung, S. 100, 101).

Die Rechtmäßigkeit der Vorschrift des § 253 Abs. 4 HGB wird im Schrifttum skeptisch beurteilt (Bildung stiller Reserven vs. Bilanzzwecke des Gläubigerschutzes durch Selbstinformation)

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Steuerrechtliche Abschreibungen
 - 4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40140 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Steuerrechtliche Abschreibungen



§ 254 HGB lautet:

„1Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht. 2§ 253 Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden.“

Die Vorschrift soll klarstellen, dass steuerrechtlich zulässige Abschreibungen nicht gegen den in § 253 Abs. 4 gezogenen Rahmen der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung verstoßen soll (vgl. Rechtsausschuss-Beschlussempfehlung, S. 101)

Wegen der Vorschriften des Steuerrechts faktisch Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung).

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Steuerrechtliche Abschreibungen
 - 4013 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4014 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40140 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40141 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften



§ 279 HGB lautet:

„(1) ¹§ 253 Abs. 4 ist nicht anzuwenden. ²§ 253 Abs. 2 Satz 3 darf, wenn es sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, nur auf Vermögensgegenstände, die Finanzanlagen sind, angewendet werden.

(2) Abschreibungen nach § 254 dürfen nur insoweit vorgenommen werden, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Bilanz ergeben.“

Zweck: Anpassung der zitierten Vorschriften für alle Kaufleute an die 4. EG-Bilanzrichtlinie

Disposition (2)



- 4 Folgebewertung der Vermögensgegenstände nach dem HGB
 - 40 Abschreibungen
 - 400 Planmäßige Abschreibungen der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens
 - 401 Außerplanmäßige Abschreibungen
 - 4010 Die Niederstwertvorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 3 (für das Anlagevermögen) sowie des § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB (für das Umlaufvermögen)
 - 4011 Die Abschreibungswahlrechte der Vorschriften des § 253 Abs. 3 Satz 3 und des § 253 Abs. 4 HGB
 - 4012 Einschränkung von Abschreibungswahlrechten für Kapitalgesellschaften
 - 4012 Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes
 - 40120 Die Regelung für alle Kaufleute
 - 40121 Die einschränkenden Regelungen für Kapitalgesellschaften

Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes (1)



Für alle Kaufleute:

§ 253 Abs. 5 HGB lautet:

„Ein niedrigerer Wertansatz nach Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 oder 4 darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.“

Zur Erinnerung:

Abs. 2 Satz 3: Apl. Abschreibung auf Sachanlagen

Abs. 3: Niederstwertabschreibung (Sätze 1 und 2)
Wertschwankungsabschreibung (Satz 3)

Abs. 4: Bildung stiller Reserven durch Abschreibungen
im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

Folgen des Fortfalls des Abschreibungsgrundes (2)



Für Kapitalgesellschaften:

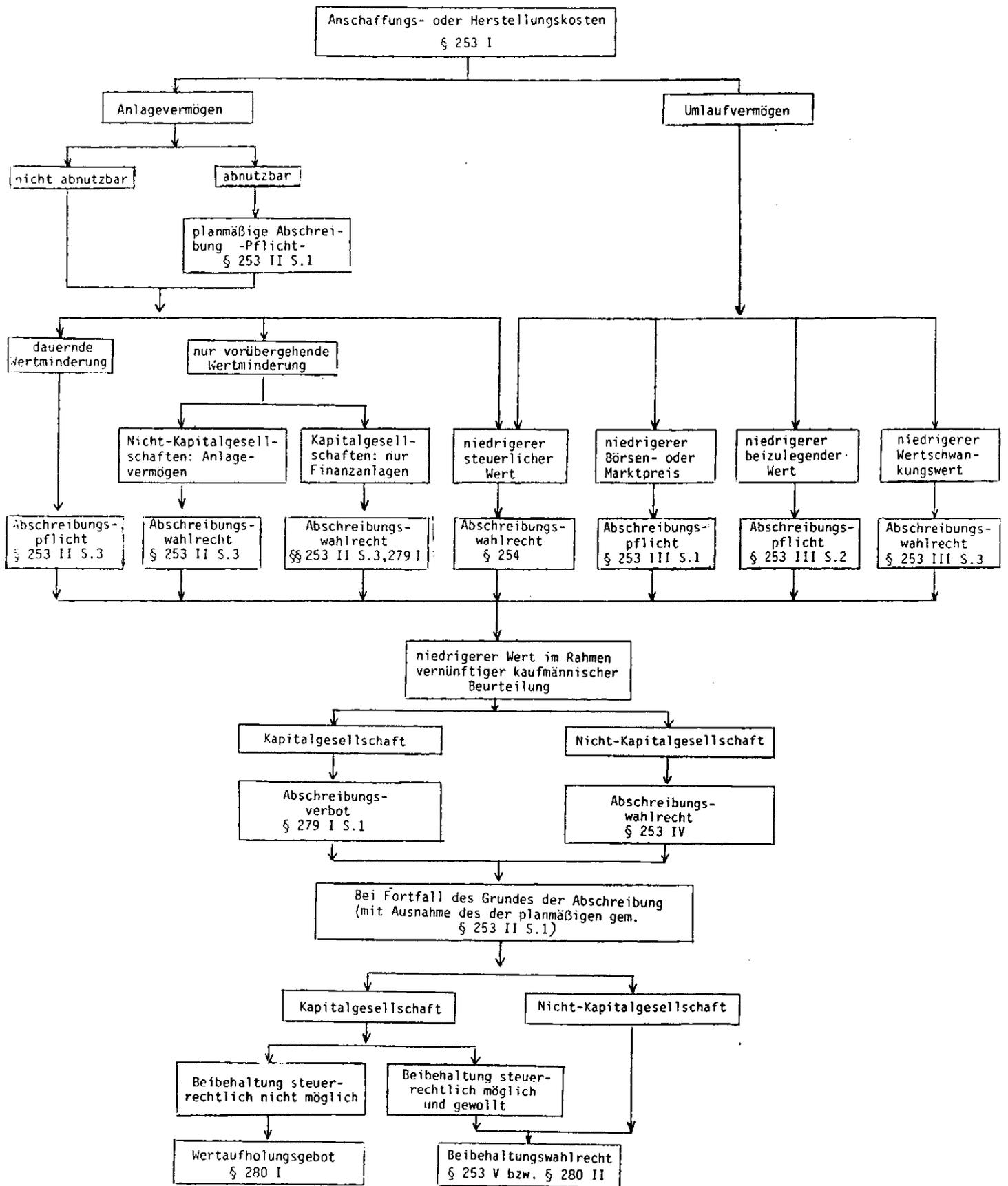
§ 280 HGB lautet:

„(1) ¹Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 oder § 254 Satz 1 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. ²§ 253 Abs. 5, § 254 Satz 2 sind insoweit nicht anzuwenden.

(2) Von der Zuschreibung nach Absatz 1 kann abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, daß der niedrigere Wertansatz in der Bilanz beibehalten wird.

(3) Im Anhang ist der Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen anzugeben und hinreichend zu begründen.“

SYSTEMATIK DER WERTANSÄTZE FÜR VERMÖGENSGEGENSTÄNDE^{*)}



*) In Anlehnung an GROSS, G./SCHRUFF, L.: Der Jahresabschluß nach neuem Recht, 3. Aufl. Düsseldorf 1986, S. 97

Aufgabe zur Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten)**Sachverhalt**

Die X-AG kauft eine Maschine für ihr Anlagevermögen.
Folgende Daten sind gegeben (Angabe der Beträge in €):

Kaufpreis (= Listenpreis)	200.000,00
19 % Umsatzsteuer auf den Kaufpreis	38.000,00
Die X-AG unterliegt mit ihren Lieferungen und sonstigen Leistungen in voller Höhe der Umsatzsteuer	
Der Maschinenlieferant gewährt einen Rabatt von 5 % auf den Listenpreis.	
Für die vorzeitige Zahlung nimmt die X-AG die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Skontos in Höhe von 3 % des Nettopreises in Anspruch	
Kosten des Transports der Maschine (Eingangsfahrt)	2.200,00
19 % Umsatzsteuer auf die Eingangsfahrt	418,00
Die X-AG hat den Transport versichert und zahlte hierfür im Folgejahr eine Prämie in Höhe von	250,00
Kosten der Fundamentierung und Montage der Maschine:	
Materialkosten (Fremdbezug)	3.200,00
19 % Umsatzsteuer auf die Materialkosten	608,00
Bruttolöhne für den Einsatz eigener Handwerker	4.000,00
Die X-AG zahlt für die Maschine für 12 Monate im voraus eine Feuerversicherungsprämie in Höhe von	800,00
Personalaufwendungen für die Bedienung der Maschine im ersten Monat nach Inbetriebnahme brutto	12.000,00

Fragen/Aufgaben

1. Mit welchem Betrag sind die Anschaffungskosten anzusetzen?
2. Zwei Monate nach dem Kauf der Maschine erwirbt die X-AG ein Zusatzgerät für die Maschine zum Preis von €8.000,00 zuzüglich 19 % Umsatzsteuer. Welche Auswirkungen hat dieser Vorgang?
3. Wie hoch wären die Anschaffungskosten, wenn die X-AG gezwungen wäre, zur unmittelbaren Finanzierung der Anschaffung ein langfristiges Darlehen von €100.000,00 aufzunehmen, und sich daraus im Anschaffungsjahr ein Zinsaufwand von €10.000,00 ergeben würde?

Aufgabe zur Anwendung der Vorschrift des § 255 Abs. 2 HGB (Herstellungskosten)

Sachverhalt

Die X-AG produziert und verkauft Heizkessel. Am Bilanzstichtag befanden sich noch 300 Heizkessel des Typs H 66 am Verkaufslager. Zur Ermittlung der handelsrechtlich zu aktivierenden Herstellungskosten liegen die in der folgenden Tabelle eingetragenen Daten der Nachkalkulation der Betriebsbuchhaltung vor.

Aufgaben

- a. Bitte ermitteln Sie im folgenden Schema den Mindestwert und den Höchstwert der handelsrechtlichen Herstellungskosten; die Auslastung der Produktionsstätten entspricht der Normalbeschäftigung

Kostenarten (ausschließlich aufwandswirksam)	pro Stück	Untergrenze	Obergrenze
	€	€	€
Fertigungsmaterial			
Bezogene Teile	160		
Roh- und Hilfsstoffe	120		
Materialgemeinkosten	40		
Fertigungslohn			
Kostenstelle A	60		
Fertigungsgemeinkosten			
Kostenstelle A	120		
Fertigungslohn			
Kostenstelle B	100		
Fertigungsgemeinkosten			
Kostenstelle B	160		
Sondereinzelkosten der Fertigung (Lizenzgebühr)	10		
Anteilige Kosten für Entwicklung	10		
Verwaltungsgemeinkosten	100		
Zinsen für einen Kontokorrentkredit zur Finanzierung des laufenden Betriebs	20		
Vertriebsgemeinkosten	140		
Als Einzelkosten erfasstes Verpackungsmaterial	20		
Sondereinzelkosten des Vertriebs (Verk.Provision)	<u>20</u>		
Spalte 1: Selbstkosten	<u>1.080</u>		

- b. In der Kommentarliteratur ist strittig, ob die sog. unechten Gemeinkosten in die Untergrenze der Herstellungskosten einzubeziehen sind. Bitte beurteilen Sie diesen Meinungsstreit, und erläutern Sie im Zusammenhang hiermit auch den Begriff der unechten Gemeinkosten!
- c. Wie ist die Untergrenze der Herstellungskosten bei richtlinienkonformer Auslegung der Vorschrift des § 255 Abs. 2 HGB zu bestimmen? (Auslegung nach Maßgabe des Art. 35 der 4. EG-Richtlinie)
- d. Welchen Einfluss hat der Beschäftigungsgrad auf die Höhe der Herstellungskosten? Welchen Erklärungsansatz könnte dazu auch die Kostentheorie liefern?

Aufgabe zur Anwendung des § 256 HGB (Bewertungsvereinfachungsverfahren)

Sachverhalt

Die SCHLAU-MEIER GmbH betreibt eine Kohlenhandlung. Ihr Bilanzbuchhalter, Herr Pfiffig, hat die Aufgabe, den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 aufzustellen. Für die Bilanzierung und Bewertung des erstmals bestehenden Koksbestandes liegen ihm die folgenden Daten vor:

Einkauf	Verkauf
Anfangsbestand am 01.01.2008 4000 dz à €24 = €96.000	
1. Zugang 01.04.2008 6000 dz à €34 = €204.000	1. Abgang 01.02.2008: 3000 dz
2. Zugang 01.06.2008 4000 dz à €26 = €104.000	2. Abgang 01.07.2008: 10000 dz
3. Zugang 01.10.2008 8000 dz à €43 = €344.000	3. Abgang 01.11.2008: 3000 dz
Endbestand lt. Inventur zum 31.12.2008 6000 dz	

Aufgabe

Herr Pfiffig möchte den niedrigsten Anschaffungswert pro dz Koks ansetzen. Dazu wendet er

- die Methode des periodischen Durchschnitts (einschl. Anfangsbestand),
- die Fifo-Methode und
- die Lifo-Methode

an.

Zu welchen Werten ist Herr Pfiffig gelangt, - wenn er richtig gerechnet hat?

Bitte tragen Sie ein:

Ergebnis nach der Methode des periodischen Durchschnitts:

Ergebnis nach der Fifo-Methode:

Ergebnis nach der Lifo-Methode:

**Aufgabe zur Anwendung der Vorschrift der §§ 255 Abs. 2, 253 Abs. 3 Satz 2 HGB
(Ermittlung der Herstellungskosten und des niedrigeren beizulegenden Wertes)*****Sachverhalt***

Die ALUFIX GmbH produziert kunststoffbeschichtete Bratpfannen. Für ihre halbfertigen Erzeugnisse gelten die folgenden Daten:

Lagerbestand am 31.12.2008	20.000 Stück
Bisherige Herstellungskosten	€Stück 24,00
Voraussichtlicher Verkaufspreis	€Stück 28,00
Erlösschmälerungen (Garantieaufwand)	3 % vom Verkaufspreis
Kosten für Verpackung und Fracht	€Stück 1,20
Noch anfallende Verwaltungskosten	2 % vom Verkaufspreis
Noch anfallende Herstellungskosten für die Kunststoffbeschichtung	€Stück 3,00

Fragen/Aufgaben

- (1) Wie hoch sind die Herstellungskosten dieser unfertigen Erzeugnisse?
- (2) Mit welchem Wertansatz muss die ALUFIX GmbH die unfertigen Erzeugnisse nach den Bewertungsgrundsätzen des HGB zum 31.12.2008 bilanzieren?