

Vahlens Kurzlehrbücher

## Rechnungslegung

Bilanzierung und Bewertung nach HGB und IFRS im Einzel- und Konzernabschluss

von

Prof. Dr. Tobias Hüttche, Dr. Klaus Manz, Dr. Armin Tischbierek

3., vollständig überarbeitete Auflage

Rechnungslegung – Hüttche / Manz / Tischbierek

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

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Rechnungswesen – Buchführung und Bilanzierung

Verlag Franz Vahlen München 2010

Verlag Franz Vahlen im Internet:

[www.vahlen.de](http://www.vahlen.de)

ISBN 978 3 8006 2476 8

Dem Festwertverfahren liegt die Annahme zugrunde, dass der Verbrauch sowie die Abgänge und die Abschreibungen in den Festwert der einzelnen Vermögensgegenstände durch Zugänge in etwa bis zum Bilanzstichtag ausgeglichen werden.

Das Festwertverfahren ist nur zulässig für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 240 Abs. 3 S. 1 HGB). Diese müssen regelmäßig ersetzt werden, da nur so die der Bewertung zugrunde liegende Annahme auch zutreffend ist. Weiterhin muss der Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung für das Unternehmen sein, was bis zu einem Wert von etwa 5 % der Bilanzsumme wohl der Fall sein wird.<sup>113</sup> Weiterhin darf der Bestand bezüglich Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Schließlich ist auch für die festbewerteten Vermögensgegenstände in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen (§ 240 Abs. 3 S. 1 HGB).

Der Übergang auf den Festwert setzt zunächst eine körperliche Bestandsaufnahme voraus und die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände. Da sich zukünftige Zugänge sowie Abschreibungen und Abgänge etwa ausgleichen müssen, wird zur Berücksichtigung der Abnutzung aufgrund des Durchschnittsalters der Vermögensgegenstände der Festwert als prozentualer Durchschnittswert der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten früherer Jahre angesetzt.

Üblicherweise wird daher erst dann auf das Festwertverfahren übergegangen, wenn ein sogenannter Anhaltewert von etwa 40–50 % der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erreicht wurde.<sup>114</sup> Dies gilt für abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen werden stets die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ggf. ein niedriger beizulegender Wert zugrunde gelegt.

Die Hauptanwendungsfälle von Festwertverfahren sind:

- Bahnanlagen,
- Besteck, Geschirr und Wäsche bei Hotelbetrieben,
- Gerüst und Schalungsteile im Baugewerbe,
- Laboratoriumseinrichtungen sowie
- Mess- und Prüfgeräte oder Werkzeuge.

### **Beispiel 20:** Festbewertung

Ein Hotel schafft zum 1.1.2009 Geschirr im Gesamtwert von T€ 1.000 an. Alternativ zur linearen Abschreibung (Nutzungsdauer vier Jahre) soll baldmöglichst eine Festbewertung durchgeführt werden. Die Bilanzsumme beträgt T€ 100.000. Das Unternehmen rechnet mit einem Schwund von 20–30 %.

<sup>113</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar [2010], § 240, Rn. 87.

<sup>114</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar [2010], § 240, Rn. 100.

Bilanzstichtag	Buchwert	Gebuchte Abschreibung	Fiktive Abschreibung	Aufwand aus Ersatzbeschaffung
1.1.2009	1.000	0	0	0
31.12.2009	750	250	0	0
31.12.2010	500	250	0	0
31.12.2011	500	0	250	230
31.12.2012	500	0	250	280
31.12.2013	500	0	250	240
			750	750

Die Anwendung der Festbewertung ist zulässig, die Voraussetzungen sind gegeben. Per 31.12.2010 ist der „Anhaltewert“ von 50% der historischen Anschaffungskosten erreicht, so dass beginnend mit dem 1.1.2011 die Festbewertung angewendet werden kann. Der Restbuchwert von 500 wird fortgeführt, die planmäßige Abschreibung eingestellt. Die Anschaffungskosten auf die Ersatzbeschaffungen werden unmittelbar als Aufwand verbucht. Zum 31. 12. 2013 ist spätestens eine Inventur durchzuführen.

#### 4.3.2.4.2 IFRS

IAS 2 sieht für gleichartige (*interchangeable*) Vermögenswerte des Vorratsvermögens (*inventories*) vereinfachende Bewertungsverfahren (*cost formulas*) vor. Zulässig sind first-in, first-out sowie die Methode des gewogenen Durchschnitts (*weighted average* – IAS 2.25). Mehrere Methoden dürfen nebeneinander nur angewendet werden, sofern sich die fraglichen Vermögenswerte in ihrer Natur oder Funktion unterscheiden, beispielsweise in unterschiedlichen Segmenten verwendet werden (IAS 2.26). Unterschiedliche Lagerorte und u. U. damit verbundene Unterschiede in der steuerlichen Behandlung sind hingegen kein Grund. Festwertverfahren werden nicht explizit genannt; dennoch wird vermutet, dass aus Gründen der Wesentlichkeit auch dieses Vereinfachungsverfahren bei der Bewertung von Vorräten anwendbar ist.

### 4.3.3 Abschreibungen

#### 4.3.3.1 Überblick

Unter Folgebewertung versteht man die Fortentwicklung der im Rahmen der Erstbewertung gefundenen Wertansätze. Die erstmals angesetzten, sogenannten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden dann für die Bilanzstichtage der folgenden Geschäftsjahre fortentwickelt. Bei Vermögensgegenständen, die über den folgenden Bilanzstichtag hinaus im Unternehmen verbleiben sollen (also Anlagevermögen), ist in der Regel abzusehen, dass sie sich

durch Verschleiß und Zeitablauf ständig entwerten. Dieser Entwertung wird – soweit sie vorhersehbar ist – durch planmäßige Abschreibungen Rechnung getragen. Nur solche Vermögensgegenstände, die auch abnutzbar sind, werden planmäßig abgeschrieben. Vermögensgegenstände, bei denen eine solche planmäßige Entwertung nicht festzustellen ist – Grundstücke, Finanzanlagen, bestimmte immaterielle Vermögenswerte wie etwa Domainnamen –, werden nicht planmäßig abgeschrieben. Allerdings kann auch hier eine außerplanmäßige Wertentwicklung eine außerplanmäßige Abschreibung erfordern.

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens befinden sich bestimmungsgemäß nur kurze Zeit im Vermögen und schlagen sich üblicherweise innerhalb eines Geschäftsjahres um. Eine planmäßige Abschreibung ist daher nicht erforderlich. Dennoch kann es auch hier sein, dass die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die am Bilanzstichtag festzustellenden Werte nicht gedeckt sind. Auch in diesem Fall ist eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des strengen Niederstwertprinzips erforderlich (§253 Abs.3 HGB).

### 4.3.3.2 Planmäßige Abschreibungen nach HGB

Planmäßige Abschreibungen sind bei allen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens vorzunehmen, die abnutzbar sind (§253 Abs.3 S.1 HGB). Sie erfüllen zwei Funktionen: In einer bilanzorientierten, statischen Betrachtungsweise dienen Abschreibungen dazu, den Werteverzehr des Anlagevermögens zu berücksichtigen. In einer der Gewinnermittlung verpflichteten, dynamischen Auffassung dienen Abschreibungen dazu, den grundsätzlich erfolgsneutralen Anschaffungsvorgang erfolgswirksam zu periodisieren.<sup>115</sup>

Planmäßige Abschreibungen sind ab dem Zeitpunkt vorzunehmen, ab dem der Vermögensgegenstand betriebsbereit ist. Betriebsbereitschaft bedeutet dabei, dass der Vermögensgegenstand in seiner beabsichtigten Weise verwendungsfähig ist. Auf die tatsächliche Verwendung kommt es hingegen nicht an. Ein Gebäude, das im abgelaufenen Geschäftsjahr bezugsfertig hergestellt ist, ist bereits planmäßig abzuschreiben, auch wenn der tatsächliche Bezug erst im darauf folgenden Geschäftsjahr erfolgt.

Bei unterjährigem Zugang bzw. unterjähriger Herstellung der Betriebsbereitschaft sind Abschreibungen grundsätzlich zeitanteilig (*pro rata temporis*) vorzunehmen. Da eine tageweise Aufteilung unwirtschaftlich ist, wird üblicherweise auf Monatsbasis abgeschrieben, wobei jeder angefangene Monat als ein vollständiger Monat zählt. Handelsrechtlich sind durchaus Vereinfachungsmöglichkeiten denkbar. So kann für Zugänge im ersten Halbjahr die Gesamtjahresabschreibung berechnet werden, auf Zugänge im zweiten Halbjahr die halbe Jahresabschreibung (sog. Halbjahresregel). Auch wird bei unwesentlichen Vermögensgegenständen vertretbar sein, bei unterjährigen Zugängen die gesamte bzw. gar keine Abschreibung zu ermitteln und entsprechend gegenläufig im letzten Jahr der Nutzungsdauer vorzugehen. Ungeachtet dieser handelsrechtlichen Möglichkeiten ist darauf hinzuweisen, dass steuerlich allein die zeitanteilige, monatsweise Abschreibung zulässig ist. Wird von

<sup>115</sup> Vgl. Moxter [2003], S.201.

handelsrechtlich zulässigen Vereinfachungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht, müssen die Buchwerte für steuerliche Zwecke angepasst werden und ggf. sind latente Steuern auf die daraus resultierenden Unterschiede zu ermitteln.

Abgeschrieben wird bis auf den Restwert des Vermögensgegenstandes, der üblicherweise 0 € beträgt. Andernfalls ist ein solcher Restwert bei der Berechnung der planmäßigen Abschreibungen zu berücksichtigen. Auch vollständig abgeschriebene Vermögensgegenstände können weiterhin betrieblich genutzt werden. Um dies auch in der Buchhaltung deutlich zu machen, kann ein Erinnerungswert von 1 € als Restwert stehen bleiben.

Geht Anlagevermögen vor dem Ende seiner Nutzungsdauer ab – durch Verkauf oder Untergang – wird bis zu diesem Zeitpunkt die Abschreibung vorgenommen. Auch hier kann monatsweise vorgegangen werden. Auch wenn Vermögensgegenstände zeitweise weniger oder überhaupt nicht genutzt werden, sind diese auch weiterhin planmäßig abzuschreiben. Einer unregelmäßigen Nutzung kann durch die Wahl der Abschreibungsmethode und der Schätzung der Nutzungsdauer Rechnung getragen werden. Werden Anlagen endgültig stillgelegt und tritt dadurch eine erhebliche Wertminderung ein, wird zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung gem. §253 Abs.3 S.3 HGB erforderlich sein.

#### 4.3.3.2.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Besonderheiten bestehen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit vergleichsweise geringen Anschaffungskosten. Steuerlich galt hier bis einschließlich 2007 eine sich an den Anschaffungskosten orientierende vereinfachte Verfahrensmöglichkeit (Sofortabschreibung). 2008 wurde diese Regelung durch die sogenannte Poolbewertung abgelöst (§6 Abs.2 S.1–3 und Abs.2a EStG). Danach mussten geringwertige Vermögensgegenstände bis einschließlich 150 € (netto) sofort als Aufwand verrechnet werden. Die Zugänge von Vermögensgegenständen mit Anschaffungskosten von über 150 € bis unter 1.000 € (netto) werden zu einem Pool zusammengefasst und dann einheitlich über fünf Jahre abgeschrieben. Für die Poolbewertung ist ein Sammelposten zu bilden, der dann auf fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen ist. Es handelt sich hier um eine pauschalisierende Betrachtungsweise, d.h., tatsächliche Veränderungen des Pools durch vorzeitige Abgänge finden keine Beachtung. Es ist umstritten, ob ein solcher Sammelposten auch in der Handelsbilanz gebildet werden darf oder muss. Dafür sprechen allein Wirtschaftlichkeitserwägungen. Dagegen wird mit der fehlenden Vermögensgegenstandseigenschaft des Sammelpostens und – da dieser auch weitergeführt wird, wenn die ihn konstituierenden einzelnen Vermögensgegenstände vor Ablauf der fünf Jahre wegfallen – der befürchteten Überbewertung des Vermögens argumentiert. Das BilMoG sieht hierzu keine Regelung vor. Dies wird damit begründet, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass sich die Übernahme des Sammelpostens in die Handelsbilanz in kurzer Zeit als GoB etablieren wird.

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde für Anschaffungen ab dem 1.1.2010 ein Wahlrecht eingeführt, nach dem Unternehmen zwischen der „alten“ Regelung über die GWG und der Bildung eines Sammelpostens wählen können.

## 4.3.3.2.2 Parameter der planmäßigen Abschreibung

Planmäßige Abschreibungen verteilen die Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes (§253 Abs. 3 S.2 HGB). Die Höhe der im Jahr verrechneten Abschreibung ergibt sich also aus der Höhe der zu verteilenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Länge der geschätzten Nutzungsdauer und der Methode der Verrechnung. Abschreibungsbasis sind die im Rahmen der Erstbewertung ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; insofern kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Als Nutzungsdauer ist der Zeitraum anzusetzen, über den der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§253 Abs. 3 S.2 HGB). Dabei handelt es sich stets um die sogenannte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die sich wiederum an der wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientiert, also an dem Zeitraum, über den der jeweilige Vermögensgegenstand tatsächlich ertragbringend genutzt werden kann.<sup>116</sup> Die in der Regel längere technische Nutzungsdauer ist nicht maßgeblich.

Im Unterschied zum Handelsrecht liegen für die steuerliche Gewinnermittlung sogenannte AfA-Tabellen vor. Diese beinhalten typisierende Richtwerte für Vermögensgegenstände einzelner Branchen. Es handelt sich dabei zwar nur um eine Richtlinie der Finanzverwaltung, die Steuerpflichtigen sind aber dennoch faktisch daran gebunden, da ein Abweichen von den dort aufgeführten Nutzungsdauern stets begründet werden muss. Auch hier gilt, dass schon allein aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die steuerlichen AfA-Tabellen keine unmittelbare Bindungswirkung für die handelsrechtliche Rechnungslegung entfalten können. Dennoch sprechen praktische Erwägungen (Korrekturrechnung, latente Steuern) für eine Übernahme der Nutzungsdauern auch in der Handelsbilanz.

Die derzeit gültigen AfA-Tabellen aus dem Jahr 2002 finden Sie im Internet unter: [www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_308/DE/Wirtschaft\\_\\_und\\_\\_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen\\_\\_zu\\_\\_Steuerarten/Betriebspruefung/005.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_308/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Betriebspruefung/005.html).



Handelsrechtlich sind keine bestimmten Abschreibungsverfahren vorgegeben. Ganz allgemein gilt, dass das gewählte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muss (§243 Abs.1 HGB). Das gewählte Verfahren darf also nicht im offensichtlichen Widerspruch zur tatsächlichen Nutzung bzw. zum tatsächlich festgestellten Nutzenverlauf des Vermögensgegenstandes stehen. Grundsätzlich lassen sich zeitabhängige und leistungsabhängige Abschreibungsverfahren unterscheiden.

Die lineare Abschreibung verteilt die Abschreibungssumme gleichmäßig auf die Jahre der Nutzung. Die lineare Abschreibung ist handelsrechtlich und steuerrechtlich zulässig und entspricht auch in der Praxis der Internationalen Rechnungslegung dem Regelverfahren. Die lineare Abschreibung führt zu einer

<sup>116</sup> Vgl. ADS, §253, Rn.369.

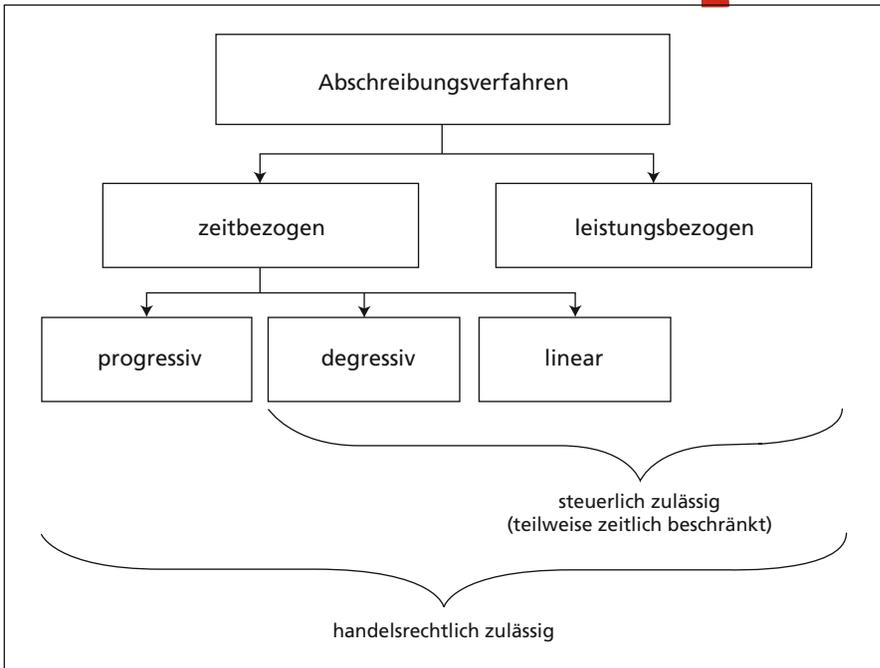


Abbildung 33: Abschreibungsverfahren

gleichbleibenden Aufwandsbelastung der Perioden und unterstellt damit eine gleichmäßige Abnutzung des Vermögensgegenstandes.

### Beispiel 21: Lineare Abschreibungsmethode

Das Unternehmen erwirbt zum 1.1.2010 eine Maschine mit Anschaffungskosten von T€ 5.000. Die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre. Es wird eine lineare Abschreibung gewählt.

Bilanzstichtag	Restbuchwert	Abschreibung
1.1.2010	5.000	0
31.12.2010	4.000	1.000
31.12.2011	3.000	1.000
31.12.2012	2.000	1.000
31.12.2013	1.000	1.000
31.12.2014	0	1.000
Summe		5.000

Demgegenüber wird bei der degressiven Abschreibung mit jeweils fallenden Abschreibungsbeträgen gerechnet. Der Abschreibungsbetrag ergibt sich als

Produkt aus dem Abschreibungssatz und der Bezugsgröße. Der sich über die Perioden verringernde Abschreibungsbetrag lässt sich dadurch durch fallende Abschreibungssätze bei konstanter Bezugsgröße erreichen (arithmetisch degressive Abschreibungen). Andererseits kann die Bezugsgröße beim konstanten Abschreibungssatz verringert werden (geometrisch degressive Abschreibung). Die arithmetisch degressive Abschreibung ist steuerlich unzulässig und insofern nur von geringer praktischer Relevanz. Generell ist die degressive Abschreibung für Anschaffungen nach dem 31.12.2007 unzulässig, sie ist jedoch mit dem Konjunkturpaket I, befristet für 2 Jahre und für Anschaffungen nach dem 1.1.2009, wieder eingeführt worden. Auch wenn die steuerliche Wankelmütigkeit nichts an der grundsätzlichen handelsrechtlichen Zulässigkeit des Verfahrens ändert, werden bereits praktische Gründe wohl dazu führen, dass die Wahl der degressiven Abschreibungsmethode nur noch in Abhängigkeit von der steuerlichen Zulässigkeit erfolgt. Nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit ist dafür jedoch Voraussetzung, dass die degressive Abschreibung auch dem tatsächlichen Nutzungsverlauf Rechnung trägt.<sup>117</sup> Wo dies nicht der Fall ist, darf die degressive Abschreibung auch nicht allein mit dem Hinweis auf die steuerliche Verfahrensweise gewählt werden. Dies gilt nur bei Neuanschaffungen nach dem 1.1.2010. Bei Altbeständen darf nach den Übergangsvorschriften zum BilMoG eine in den Vorjahren zulässigerweise gewählte degressive Abschreibung auch handelsrechtlich beibehalten werden (Art. 6 Abs. 4 EGHGB)

Bei der sogenannten digitalen Abschreibung handelt es sich um eine Sonderform der arithmetisch degressiven Abschreibung. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass der Abschreibungssatz der letzten Abschreibungsperioden gleich der konstanten Differenz der Abschreibungssätze ist.

**Beispiel 22:** Degressive Abschreibungsmethode mit Übergang zur linearen Abschreibung

Ausgangsdaten wie im vorigen Beispiel. Zunächst degressive Abschreibung mit einem Satz von 30 %. Übergang auf die lineare Abschreibung in dem Jahr, in dem diese Abschreibung höher wäre.

Bilanzstichtag	Restbuchwert	Degressive Abschreibung	Lineare Abschreibung	Gebuchte Abschreibung
1.1.2010	5.000	0	0	0
31.12.2010	3.500	1.500	1.000	1.500
31.12.2011	2.450	1.050	875	1.050
31.12.2012	1.633	735	817	817
31.12.2013	816	515	817	817
31.12.2014	0	360	816	816
Summe				5.000

<sup>117</sup> Vgl. IDW RH HFA 1.1015.

Rechnerisch führt die degressive Abschreibung zu keiner vollständigen Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Daher ist ein Übergang von der degressiven auf die lineare Abschreibung erforderlich. Es handelt sich dabei um keinen Methodenwechsel – der ansonsten nur unter den engen Voraussetzungen des §252 Abs.2 HGB zulässig wäre –, sondern um die Anwendung eines selbständigen, von vornherein den Übergang vorsehenden Abschreibungsverfahrens. Der Übergang von der linearen auf die degressive Abschreibungsmethode ist hingegen unzulässig.

Progressive Abschreibungsverfahren verrechnen im Zeitablauf steigende Abschreibungsbeträge. Freilich sind nur wenige Vermögensgegenstände denkbar, in denen diese Abschreibungsmethode der tatsächlichen Entwertung Rechnung trägt. Vorstellbar ist dies bei Obstplantagen oder Weinbergen oder (Zoo-)Tierbeständen, bei denen Ertrag und Qualität mit zunehmendem Alter abnehmen.

Die leistungsabhängige Abschreibung nimmt keine zeitanteilige, sondern nutzungsabhängige Entwertung an. Sie ist zulässig, sofern Art und Umfang der Nutzung nachgewiesen werden können.

#### Beispiel 23: Leistungsabhängige Abschreibungsmethode

Das Unternehmen erwirbt am 1.1.2010 einen Bohrkopf, der für 5.000 Meter Schachtlänge erwendet werden kann. Es ist geplant, den Bohrkopf auf verschiedenen Baustellen in den nächsten 5 Jahren einzusetzen. Art und Umfang der Nutzung werden jeweils protokolliert.

Bilanzstichtag	Restbuchwert	Nutzung	Abschreibung
1.1.2010	10.000		
31.12.2010	8.400	800	1.600
31.12.2011	4.400	2.000	4.000
31.12.2012	2.000	1.200	2.400
31.12.2013	1.200	400	800
31.12.2014	0	600	1.200
Summe		5.000	10.000

#### 4.3.3.3 Planmäßige Abschreibungen nach IFRS

Planmäßige Abschreibungen dienen der periodengerechten Gewinnermittlung, der systematischen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (*systematic allocation of the depreciable amount*). Die periodengerechte Erfolgsermittlung steht im Vordergrund, nicht die zutreffende Vermögensdarstellung. Daraus erklärt sich auch, dass nach IAS 16 neu bewertete Sachanlagen weiterhin planmäßig abgeschrieben werden.