



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

---

# Grundlagen des Rechnungswesens 9. Veranstaltung (S. 187-230)

## Präsentation zum Vorlesungsskript

Dr. Andreas Mammen

*Grundlage für die Klausur ist ausschließlich das Vorlesungsskript*



# Agenda

---

## E. Vorbereitende Abschlussbuchungen (Teil 2)

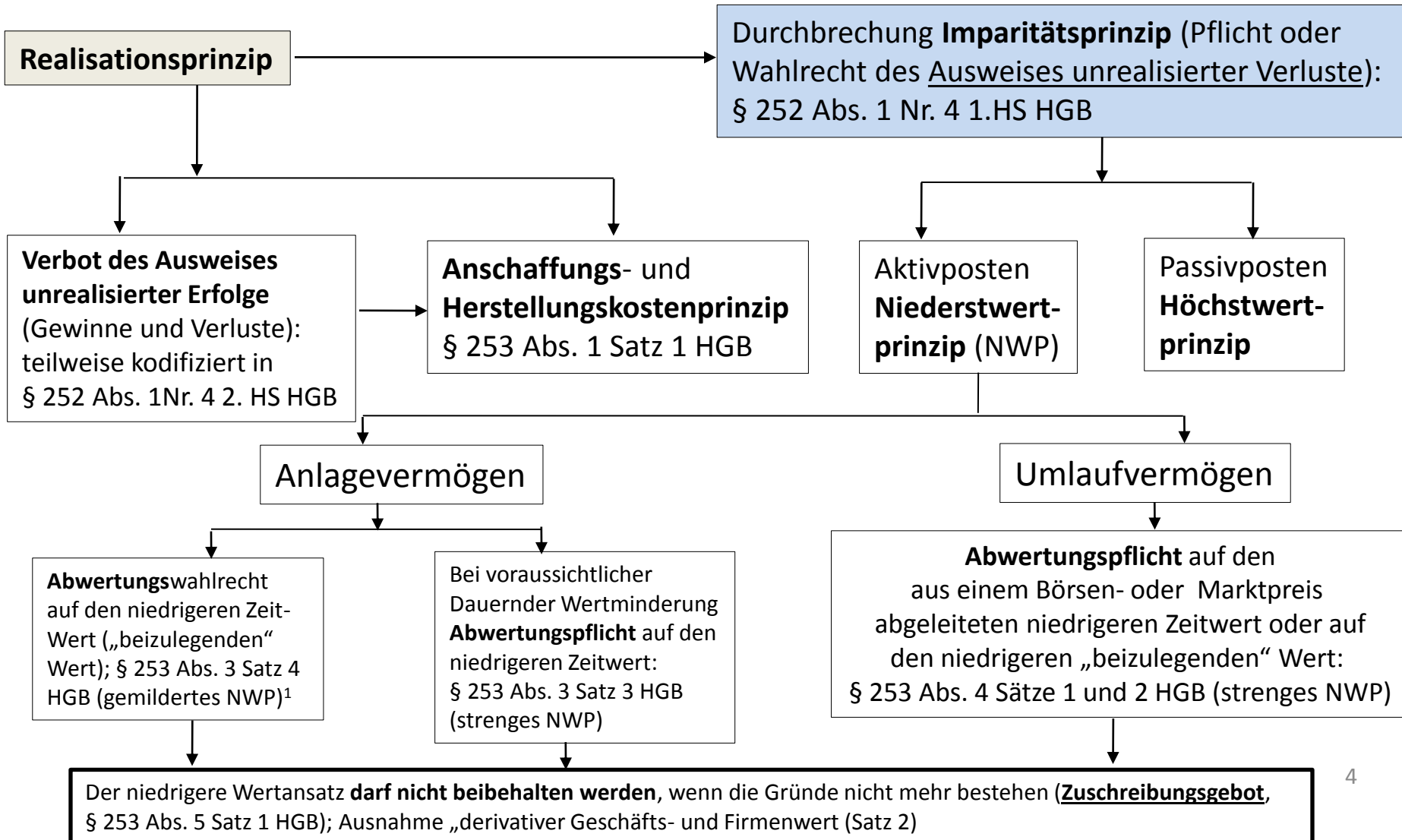
# Wiederholung

---

1. Wertaufhellende vs. wertbeeinflussende Ereignisse  
=> „wertaufhellende Ereignisse“ sind im alten Geschäftsjahr zu berücksichtigen; „wertbeeinflussende Ereignisse“ prinzipiell nicht, aber Ausnahmen beachten.
  
2. Handelsrechtliche Bewertungskonzeption  
=> Realisationsprinzip  
=> Durchbrechung des Realisationsprinzips (Imparitätsprinzip)  
=> „Strenges“ und „gemilderte NWP“  
=> Höchstwertprinzip bei Passivposten
  
3. Elementare Bewertungsmaßstäbe für Vermögensgegenstände  
=> Anschaffungskosten (Bewertungsmaßstab für erworbene VG)  
=> Herstellungskosten (Bewertungsmaßstab für selbst erstellte VG)

# Wiederholung

Bewertungskonzeption



# Wiederholung

---

## Elementare Bewertungsmaßstäbe für Vermögensgegenstände und Schulden:

### ➤ Anschaffungs- und Herstellungskosten

#### ***Anschaffungskosten (AK)***

stellen den **Bewertungsmaßstab für erworbene Vermögensgegenstände** (handelsrechtlich) bzw. Wirtschaftsgüter(steuerrechtlich) dar

(§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG).

→ Handelsrechtliche Definition § 255 Abs. 1 HGB,

→ Keine steuerrechtliche Begriffsdefinition.

#### ***Herstellungskosten (HK)***

stellen den Bewertungsmaßstab für **selbst erstellte Vermögensgegenstände** bzw. Wirtschaftsgüter dar (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG).

→ Handelsrechtliche Definition § 255 Abs. 2 HGB,

→ Keine steuerrechtliche Begriffsdefinition.

# Wiederholung

<b>Anschaffungspreis (Bruttorechnungsbetrag)</b>	
-	Anschaffungspreisminderungen (z.B. Skonti, Rabatte, Boni und abzugsfähige Vorsteuer gem. § 9 b Abs. 1 Satz 1 EStG).
+	Anschaffungsnebenkosten (z.B. Bezugs-, Versicherungs-, Fundamentierungs- und Montagekosten, Kosten für Probeläufe, Grunderwerbsteuer sowie Zölle)
=	Ursprüngliche Anschaffungskosten
+	nachträgliche Anschaffungspreiserhöhungen (z.B. spätere Änderungen des Kaufpreises im Rahmen eines Prozesses)
-	nachträgliche Anschaffungspreisminderungen (z.B. erst zum Ende des Geschäftsjahres gewährte Rabatte und Boni, soweit direkt zurechenbar)
+	nachträgliche Anschaffungskosten (z.B. Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer)
+	nachträgliche Aufwendungen (z.B. spätere Reparaturen bei einem Gebäude)
=	Anschaffungskosten i.S.v. § 255 Abs. 1 HGB

# Wiederholung

Kostenkategorien	handelsrechtlicher Jahresabschluss	steuerrechtlicher Jahresabschluss
Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten d. Fertigung + Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten + Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht = Untergrenze	Pflicht = Untergrenze
+ Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht	Wahlrecht
= Obergrenze der HK		
Sondereinzelkosten des Vertriebs Vertriebsgemeinkosten	Verbot	Verbot

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen (Fortsetzung)

---

#### ➤ **Niedrigerer Zeit- und Teilwert (hier Anlagevermögen)**

der Kaufmann **kann** (Wahlrecht) oder **muss** (Gebot) im Rahmen des **Niederstwertprinzips** (außerplanmäßige) Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahres vornehmen, um die von den **Verlusten betroffenen Vermögensgegenstände** mit dem niedrigeren Zeitwert im Jahresabschluss ansetzen zu können (vgl. Bewertungskonzeption, **Folie 4**).

#### ✓ *Anlagevermögen*

gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB besteht bei einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** eine **Abwertungsverpflichtung** (strenges NWP).

**bei Finanzanlagen** besteht ein **Wahlrecht zur Abwertung**, sofern die **Wertminderung vorübergehender Natur** ist (gemildertes NWP).



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

#### ➤ Niedrigerer Zeit- und Teilwert (hier Anlagevermögen)

neben den angesprochenen **außerplanmäßigen Abschreibungen** müssen **bei abnutzbaren Gegenständen** des Anlagevermögens (z.B. Gebäude, techn. Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) stets **planmäßige Abschreibungen** vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB).

niedrigerer beizulegender Wert von **abnutzbaren Vermögensgegenständen** ist somit der, der **unter dem Ansatz infolge planmäßiger Abschreibung liegt**.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

#### ➤ Niedrigerer Zeit- und Teilwert (hier Umlaufvermögen):

- ✓ für das Umlaufvermögen gilt das „**strenge Niederstwertprinzip**“  
„sofern zum Abschlussstichtag bei einzelnen Vermögensgegenständen **niedrigere Zeitwerte als die entsprechenden Buchwerte** festgestellt werden, ist **auf die geringeren Börsen- oder Marktpreise** bzw. beizulegenden Werte abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB).“

#### **Wieso besteht ein Unterschied zum Anlagevermögen?**

*... für die nicht dem Unternehmen **dauernd zu dienen bestimmten Vermögensgegenständen** soll eine möglichst **zeitnahe Stichtagsbewertung** sichergestellt werden.*

- ✓ abweichend vom **Handelsrecht verwendet das Bilanzsteuerrecht** im Rahmen der Bewertung den Terminus „**Teilwert**“.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

#### ➤ **Teilwert** (definiert in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)

*Wert „... den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.“*

- in der Praxis **scheitert eine genaue Teilwertermittlung** vor allem an der von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG geforderten Bestimmung des **Gesamtkaufpreises** sowie der **Aufspaltung des Unternehmenswertes auf die einzelnen Wirtschaftsgüter**.
- **aus diesem Grund** hat die steuerrechtliche Rechtsprechung für bestimmte Typen von Wirtschaftsgütern sog. „**Teilwertvermutungen**“ aufgestellt, die solange Gültigkeit besitzen, wie sie der Steuerpflichtige durch **konkrete Sachverhalte nicht widerlegt**.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### Teilwertvermutungen

1	der <b>Teilwert</b> entspricht den <b>Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b> eines Wirtschaftsgutes <b>im Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Fertigstellung</b> , sofern <b>nicht eine Fehlmaßnahme</b> vorliegt. Dies gilt grundsätzlich auch für die <b>Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern</b> des Anlagevermögens zu späteren Zeitpunkten (z.B. für Grundstücke).
2	der <b>Teilwert</b> entspricht bei <b>abnutzbaren Wirtschaftsgütern</b> den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten <b>abzüglich der bisher anfallenden planmäßigen Abschreibungen (fortgeführte AK/HK)</b> .
3	der Teilwert entspricht bei den <b>Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens</b> (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; unfertige Erzeugnisse; fertige Erzeugnisse und Waren) prinzipiell den <b>Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten</b> .
4	der Teilwert entspricht bei <b>Nominalwertgütern</b> (Zahlungsmittel, Forderungen, Wertpapiere) in aller Regel dem <b>Nennbetrag bzw. dem Börsen- oder Marktpreis</b> .

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

- sofern der Steuerpflichtige eine **von diesen Teilwertvermutungen abweichende Bewertung** einzelner Wirtschaftsgüter anstrebt, muss er die für die Wertminderungen **erforderlichen Gründe darlegen (z.B. bei Fehlmaßnahmen einzelner Wirtschaftsgüter)**
- der vom Bilanzsteuerrecht in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG benutzte Terminus „**niedriger Teilwert**“ ist im Grundsatz deckungsgleich mit den von § 253 Abs. 3 und Abs. 4 HGB **verwendeten Begriffen „beizulegender Wert bzw. Börsen- oder Marktpreis“**.
- sofern die Gründe für **den niedrigeren Wertansatz nicht mehr bestehen**, hat **eine Zuschreibung** bis zum aktuellen Zeitwert am Bilanzstichtag, **maximal aber nur bis zu den (fortgeführten) Anschaffungskosten oder Herstellungskosten** zu erfolgen (**Wertaufholungsgebot**) (§ 253 Abs. 5 HGB, -> **Ausnahme besteht für den derivativen Geschäfts- und Firmenwert**).

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

#### ➤ Erfüllungsbetrag

Verbindlichkeiten sind gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihren **Erfüllungsbetrag** anzusetzen.

Dieser Wert stellt denjenigen Betrag dar, der vom Unternehmen zur Erfüllung der **Verbindlichkeit aufgebracht werden muss**.

**Erfüllungsbetrag** wird i.d.R. durch eine **Eingangsrechnung** oder einen **Vertrag** festgeschrieben.

Sollte der Erfüllungsbetrag **bis zum Zeitpunkt** der Aufstellung des Jahresabschlusses **nicht bekannt sein**, so muss er **vorsichtig** i.S.v. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB **geschätzt** werden.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

#### ➤ Erfüllungsbetrag

**Übersteigt der Rückzahlungs- den Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit, besteht die Möglichkeit, den Unterschiedsbetrag (Disagio, § 250 Abs. 3 HGB) in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzunehmen und planmäßig abzuschreiben.**

Bei **Fremdwährungsverbindlichkeiten** (sog. Valutaverbindlichkeiten) müssen **Wertschwankungen** infolge von **Wechselkurserhöhungen** aufgrund des „strengen Höchstwertprinzips“ **erfolgswirksam** aufgestockt werden, da ihr **Erfüllungsbetrag** gestiegen ist.

Sollte zum nächsten Abschlussstichtag der Wechselkurs der Valutaverbindlichkeit **wieder sinken**, so besteht in analoger Anwendung zur Bewertung der Vermögensgegenstände (§ 253 Abs. 5 HGB) **ein Abschreibungsgebot**.

(=> der Rückzahlungsbetrag **darf jedoch nicht unterschritten werden**, da ansonsten ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip i.S.v. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 2. HS HGB vorliegt).

Die aus der **handelsrechtlichen Bewertungskonzeption** abgeleitete Vorgehensweise wird durch das **Steuerrecht** grundsätzlich bestätigt.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### Beispiel:

Eine deutsche GmbH hat im Geschäftsjahr 09 ein Darlehen in Höhe von 10.000 US-Dollar aufgenommen (Kurswert zum Zeitpunkt der Aufnahme: 1 Dollar = 2 €. Die Voraussetzungen des § 256a S. 1 HGB sind **nicht erfüllt**.

- in 2010 sinkt der Kurs auf 1,80 € (Fall 1);
- in 2010 steigt der Kurs auf 2,50 € (Fall 2);
- in 2011 beträgt der Kurs 2,20 € nach einem Kurswert am vorhergehenden Stichtag von 2,50 € (Fall 3).

Fall 1	Bewertung der Valutaverbindlichkeit im Zeitpunkt der Aufnahme (Wj. 2009) zum Kurswert: 10.000 Dollar * 2 € = 20.000 €. Eine Abstockung der Verbindlichkeit auf den zum Bilanzstichtag gesunkenen Kurswert von 18.000 € würde gegen das Realisationsprinzip verstoßen.
Fall 2	Nach dem strengen Höchstwertprinzip muss der höhere beizulegende Wert am 31.12.2009 von 25.000 € (=10.000 Dollar * 2,50 €) angesetzt werden. Erfolgswirksame Aufstockung.
Fall 3	Unter analoger Anwendung der Wertaufholungsverpflichtung von § 280 Abs. 1 HGB muss der Wert von 22.000 € (10.000 Dollar * 2,2 €) in der Handelsbilanz angesetzt werden. Eine ähnliche Vorgehensweise gilt für die Steuerbilanz.

#### **Buchungssätze**

Fall 2	Sonstige betriebl. Aufwendungen an Valutaverb. (5.000 €).
Fall 3	Valutaverb. an sonstige betriebl. Erträge (3.000 €).





## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

---

**Bewertung von Rückstellungen:** (Höhe und/oder Zeitpunkt d. Verpflichtung unbekannt, aber ausreichend sicher)

- Wertansatz muss durch **Schätzung** ermittelt werden
- Schätzungen sind „**nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen**“.
- **Erfüllungsbetrag** stellt für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften den **Bewertungsmaßstab** dar.
- der zu schätzende Erfüllungsbetrag darf **weder über- noch unterschritten** werden.



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

- Methoden zur Berücksichtigung der planmäßigen Wertminderung des abnutzbaren Anlagevermögens

**Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens** (z.B. Gebäude, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) müssen nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen** [steuerrechtlich: Absetzung für Abnutzung, AfA] angesetzt werden.

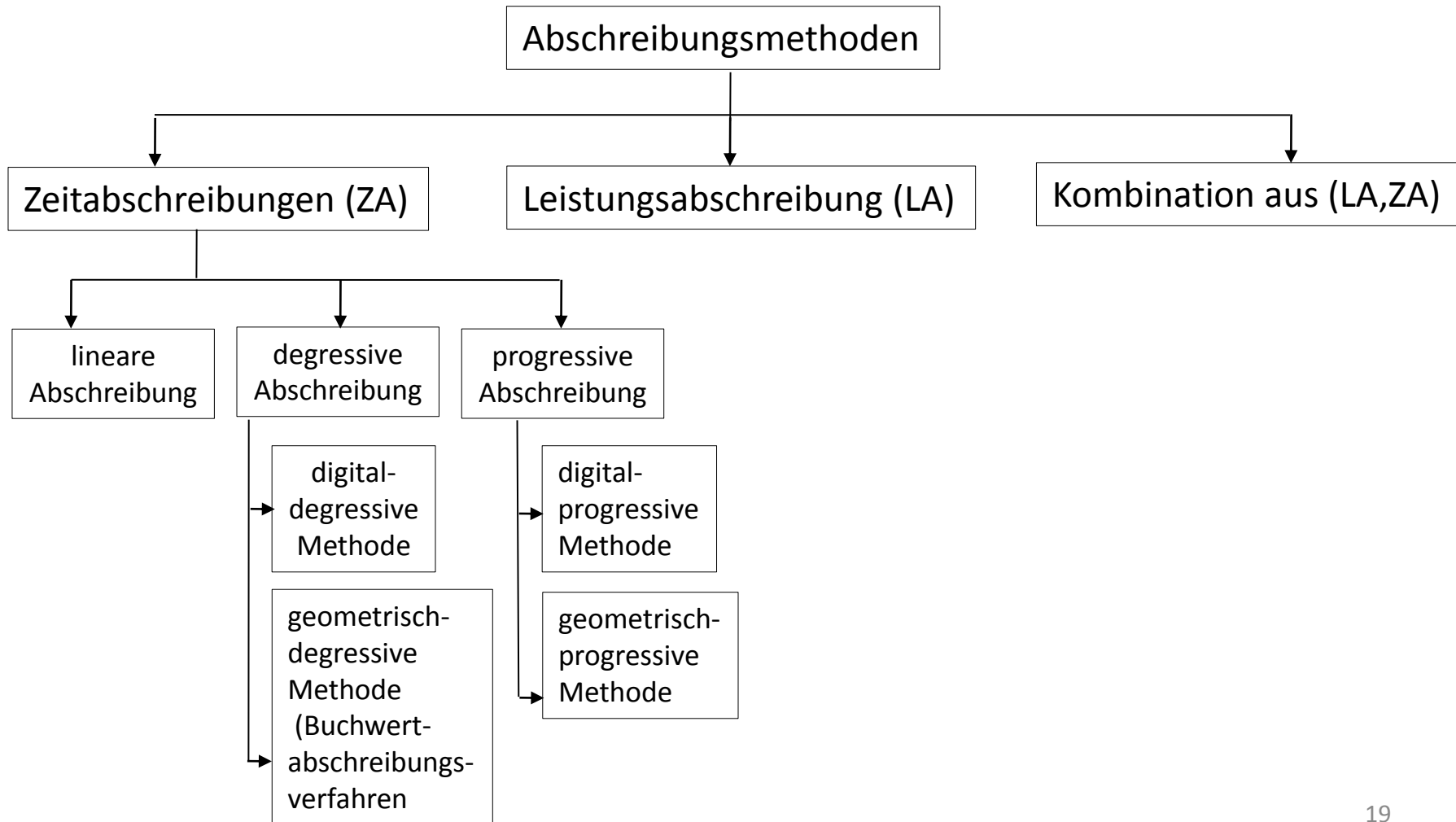
Je nachdem, ob die **Zeit- oder die Leistung** die dominierende **Entwertungsursache** darstellt, wird in **Zeit- und Leistungsabschreibung** unterschieden (s. Folie 19).

Dem Bilanzierenden **steht es grundsätzlich frei**, welches Abschreibungsverfahren bei ihm Anwendung findet; es ist aber der Grundsatz der **Bewertungsmethodenstetigkeit** (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) **zu beachten**.

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens





II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

➤ Abschreibungshöhe?/Beginn der Abschreibung?

erfolgt die Anschaffung oder Herstellung während des Geschäftsjahres, ist die Abschreibung **von Beginn des Monats** an zu ermitteln, in dem die Unternehmung das Anlagegut angeschafft oder hergestellt hat [sog. **zeitanteilige Berechnung** der Abschreibungsbeträge = pro rata temporis, (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG; R 7.4 Abs. 2 EStR)]

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

#### ➤ Varianten der Zeitabschreibung

##### Lineare Abschreibung:

charakterisiert durch **gleichbleibende Abschreibungsbeträge**, die sich durch Anwendung **eines konstanten Abschreibungsprozentsatzes** auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ggf. gekürzt um einen am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer **verbleibenden Rest- oder Schrottwert**, errechnet.

$$AK - R_T = \sum_{t=1}^T q_t$$

$$q_t = \frac{AK - R_T}{T}$$

$$w_t = \frac{q_t}{AK - R_T} \cdot 100 \text{ oder}$$

$$w_t = \frac{1}{T} \cdot 100 \text{ oder}$$

$$w_t = \frac{1}{T - t + 1} \cdot R_{t-1}$$

$$q_t = \frac{w_t}{100} \cdot (AK - R_T) \text{ für } t = 1, 2, \dots, T \text{ und } q_t, w_t = \text{const.}$$

##### Legende:

AK = Anschaffungskosten

RT = Rest- oder Schrottwert

$w_t$  = Abschreibungsprozentsatz

$q_t$  = Abschreibungsbetrag pro Periode

T = Nutzungsdauer



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

#### ➤ Varianten der Zeitabschreibung

##### Degressive Abschreibung:

- sind durch im Periodenablauf **sinkende Abschreibungsbeträge** gekennzeichnet.
- bei der **digitalen Abschreibung** wird der Abschreibungsbetrag durch Anwendung eines **konstant fallenden Abschreibungsprozentsatzes** auf die ggf. korrigierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet.

$$AK - R_T = \sum_{t=1}^T q_t$$

$$q_t = (T - t + 1) \cdot \frac{AK - R_T}{1 + 2 + 3 + \dots + T}$$

$$w_t = \frac{q_t}{AK - R_T} \cdot 100 \text{ oder}$$

$$q_t = \frac{w_t}{100} \cdot (AK - R_T) \text{ für } t = 1, 2, \dots, T \text{ und } q_t, w_t \neq \text{const.}$$

##### Legende:

AK = Anschaffungskosten

RT = Rest- oder Schrottwert

$w_t$  = Abschreibungsprozentsatz

$q_t$  = Abschreibungsbetrag pro Periode

T = Nutzungsdauer

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

- die **Ermächtigungsvorschrift** zur Anwendung der digital-degressiven AfA bei der **steuerrechtlichen Gewinnermittlung** ist wegen fehlender Bedeutung in der Praxis aufgehoben worden. Entsprechendes gilt für die **geometrisch-degressive** Methode.

#### Buchwertverfahren (geometrisch degressive Methode):

- Berechnung der **Abschreibungsbeträge** durch Anwendung eines **konstanten** Prozentsatzes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den Restbuchwert der Vorperiode,
- am Ende der Nutzungsdauer ergibt sich somit stets ein **Restbuchwert > 0 ! (anders als bei linearer AfA)**
- in der Praxis wird jedoch in der Regel zu einem frei wählbaren Bilanzstichtag zur linearen Abschreibung gewechselt, so dass sich am Ende der Abschreibungsdauer ein **Erinnerungswert von 1 €** ergibt.
- Steuerrechtlich: Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, **die nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011** angeschafft oder hergestellt wurden, **kann die Buchwertabschreibung Anwendung finden**. Außerhalb dieser Zeitspanne besteht für abnutzbare Wirtschaftsgüter eine Verpflichtung zur **linearen Abschreibung** (eingeschränkte Maßgeblichkeit, § 5 (1) S. 1 HS 2 EStG + besonderes Verzeichnis nach § 5 (1) S. 2 EStG, degressive AfA s. § 7 (2) S. 1 EStG).

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

### Berechnungsformeln:

$$q_t = \frac{w_t}{100} \cdot R_{t-1}$$

$$w_t = \frac{q_t}{R_{t-1}} \cdot 100$$

für  $t = 1, 2, \dots, T$  mit  $R_0 = AK$  und  $q_t \neq \text{const.}, w_t = \text{const.}$

- da der Abschreibungsbetrag einer Nutzungsperiode beim Buchwertverfahren immer der Abschreibung der Vorperiode beträgt, ergibt sich der Restwertbuchwert am Ende der Nutzungsdauer ( $R_T$ ) bei gegebenen Abschreibungsprozentsatz aus:

$$R_T = \left[ 1 - \frac{w_t}{100} \right]^T \cdot AK.$$

- Durch Umstellen der Formel errechnet sich der Abschreibungsprozentsatz dann nach:

$$w_t = \left[ 1 - \sqrt[T]{\frac{R_T}{AK}} \right] \cdot 100.$$



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

### Beispiel „geometrisch degressive Abschreibung“, Ermittlung des Abschreibungsprozentsatzes

Ein Industrieunternehmen möchte mit Hilfe der Buchwertabschreibungsmethode den Werteverzehr einer Fertigungsanlage, die zu Beginn der Periode  $t=01$  zu 110.000 € angeschafft wurde und 8 Perioden genutzt werden soll, vollständig in der Finanzbuchhaltung erfassen. Laut Auskunft eines Sachverständigen wird der Schrottwert der angesprochenen Anlage nach Ablauf der Nutzungsdauer noch 20.000 € betragen. Zunächst gilt es, den entsprechenden Abschreibungsprozentsatz zu errechnen, um dann den Abschreibungsplan bestimmen zu können.

$$(1) \quad w_t = \left[ 1 - \sqrt[8]{\frac{20.000 \text{ €}}{110.000 \text{ €}}} \right] \cdot 100$$

$$(2) \quad w_t = 19,1919\%$$

t	$q_t$ in €	$R_t$ in €
$t = 01$	21.111,09	88.888,91
$t = 02$	17.059,47	71.829,44
$t = 03$	13.785,43	58.044,01
$t = 04$	11.139,75	46.904,26
$t = 05$	9.001,82	37.902,44
$t = 06$	7.242,20	30.628,24
$t = 07$	5.878,14	24.750,10
$t = 08$	4.750,01	20.000,00
$\sum_{t=1}^8 q_t$	90.000	-

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

#### ➤ Progressive Abschreibung

- primär zur Erfassung des gebrauchsbedingten Verschleißes von Anlagegütern, die erst **langsam in ihre volle Kapazitätsauslastung** hineinwachsen.
- bei der **digital-progressiven Abschreibung** wird der **Abschreibungsbetrag** durch Anwendung eines **konstant steigenden Abschreibungsprozentsatzes** auf die ggf. korrigierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet.
- nach h.M. ist die digital-progressive Abschreibung i.R.d. steuerrechtlichen Gewinnermittlung **nur dann einsetzbar**, wenn sie sich im Ergebnis mit der **Leistungsabschreibung** deckt.

$$AK - R_T = \sum_{t=1}^T q_t$$

$$q_t = t \cdot \frac{AK - R_T}{1 + 2 + 3 + \dots + T}$$

$$w_t = \frac{q_t}{AK - R_T} \cdot 100$$

$$q_t = \frac{w_t}{100} \cdot (AK - R_T) \text{ für } t = 1, 2, \dots, T \text{ und } q_t, w_t \neq \text{const.}$$

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

### Leistungsabschreibung:

- Nicht die Zeit, sondern die Beanspruchung des Anlageguts stellt die dominierende Entwertungsursache dar.
- der Abschreibungsbetrag pro Rechnungsperiode richtet sich bei diesem Verfahren nach der entsprechenden Jahresleistung des Wirtschaftsguts.
- An die Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer tritt die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Gesamtleistung.
- Der Abschreibungsplan weist deshalb in aller Regel schwankende Abschreibungsbeträge und -prozentsätze auf.

$$AK - R_T = \sum_{t=1}^T q_t$$

$$q_t = (AK - R_T) \cdot \frac{\frac{x_t}{T}}{\sum_{t=1}^T x_t}$$

$$w_t = \frac{\frac{x_t}{T}}{\sum_{t=1}^T x_t} \cdot 100$$

$$q_t = \frac{w_t}{100} \cdot (AK - R_T) \text{ für } t = 1, 2, \dots, T \text{ und } q_t, w_t \neq \text{const.}$$

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

t	Abschreibungsverfahren										
	Linear ( $w_t=20\%$ )		digital degressiv		Buchwert- abschreibung ( $w_t=25\%$ )		Digital- progressiv		Leistungsab- schreibung		
	$q_t$	$R_t$	$q_t^2$	$R_t$	$q_t^3$	$R_t$	$q_t^4$	$R_t$	$x_t$	$q_t^5$	$R_t$
t=1	12.000	48.000	20.000	40.000	15.000	45.000	4.000	56.000	1.000	12.000	48'
t=2	12.000	36.000	16.000	24.000	11.250	33.750	8.000	48.000	1.200	14.400	33,6'
t=3	12.000	24.000	12.000	12.000	8.437,5	25.312,5	12.000	36.000	800	9.600	24'
t=4	12.000	12.000	8.000	4.000	6.328,125	18.984,375	16.000	20.000	900	10.800	13,2'
t=5	12.000	0	4.000	0	4.746,094	14.238,281	20.000	0	1.100	13.200	0
AK	60.000		60.000		60.000		60.000		60.000		

$$(2) q_t = (T-t+1) * \frac{AK - R_t}{1+2+...+T}; q_1 = (5-1+1) * \frac{(60.000-0)}{15} = 20.000$$

$$(5) q_t = (AK - R_t) * \frac{x_t}{\sum_{t=1}^T x_t}; q_1 = (60.000-0) * \frac{1.000}{5.000} = 12.000$$

$$(3) q_t = \frac{w_t}{100} * R_{t-1}; q_1 = \frac{25}{100} * 60.000 = 15.000$$

$$(4) q_t = t * \frac{AK - R_t}{1+2+3+...+T}; q_1 = 1 * \frac{60.000-0}{15} = 4.000$$



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

#### ➤ Verbuchung der planmäßigen Abschreibungen

- die **planmäßigen Abschreibungen** sind als **Aufwendungen auf der Sollseite des Kontos** „Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ bzw. „Abschreibungen auf Sachanlagen“ zu erfassen.
- die **Gegenbuchung** kann entweder **unmittelbar auf dem betreffenden Anlagekonto** erfolgen (direkte Methode) oder aber auf dem passiven Bestandskonto **„Wertberichtigungen zu immateriellen Vermögensgegenständen“ bzw. „Wertberichtigungen zu Sachanlagen“** vorgenommen werden (indirekte Methode).
- für **KapG und ihnen gleichgestellten Unternehmen** ist die Anwendung der **indirekten Methode** im Jahresabschluss aufgrund von § 268 Abs. 2 HGB **nicht zulässig**.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

### Beispiel

Die Anschaffungskosten einer Maschine, die am 02.01. des Geschäftsjahres 2007 erworben wurde, betragen 16.000 €. Der nach dem linearen Verfahren abzuschreibende Vermögensgegenstand (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = 8 Jahre) wird am 27.09. der Rechnungsperiode zu einem Preis von 15.000 € (einschl. 20 % Umsatzsteuer) veräußert. Der Verkaufspreis wird unmittelbar auf das betriebliche Bankkonto überwiesen.

### Buchungen bei direkter Abschreibung in der Periode 2009:

1	Abschreibungen auf Sachanlagen an Maschinen und maschinelle Anlagen	1.500 €	1.500 € <sup>1</sup>
2	Guthaben bei Kreditinstituten an Maschinen und maschinelle Anlagen Sonstige betriebliche Erträge Umsatzsteuer	15.000 €	10.500 € 2.000 € <sup>2</sup> 2.500 €
<sup>1</sup> jährl. Abschreibung = $16.000/8=2.000$ , anteilig für 9 Monate = 1.500 <sup>2</sup> sonstiger betrieblicher Ertrag = Nettoverkaufspreis (12.500) abzgl. Restbuchwert (10.500).			



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

Buchungen bei indirekter Abschreibung in der Periode 2009			
1	Abschreibungen auf Sachanlagen an Wertberichtigungen zu Sachanlagen (passives BK!)	1.500 €	1.500 € <sup>1</sup>
2	Wertberichtigungen zu Sachanlagen an Maschinen und maschinelle Anlagen	5.500 €	5.500 €
3	Guthaben bei Kreditinstituten an Maschinen und maschinelle Anlagen Sonstige betriebliche Erträge Umsatzsteuer	15.000 €	10.500 € 2.000 € 2.500 €
	<sup>1</sup> jährl. Abschreibung = $16.000/8=2.000$ , anteilig für 9 Monate = 1.500 <sup>2</sup> sonstiger betrieblicher Ertrag = Nettoverkaufspreis (12.500) abzgl. Restbuchwert (10.500).		



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

- Sofern Vermögensgegenstände **über die planmäßige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinaus** vom Unternehmen zur Leistungserstellung verwendet werden, sind sie nach den GoB unter Zugrundelegung des Vollständigkeitsprinzips (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) **mit einem Erinnerungswert von 1 €** im Inventar und im Jahresabschluss anzusetzen.
- es reicht nach h.M. aus, diesen **symbolischen Wert nicht für jeden einzelnen Vermögensgegenstand**, sondern für **einen entsprechenden Sammelposten** (z.B. techn. Anlagen und Maschinen oder geringwertige WG) anzusetzen.





## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

#### ➤ Weitere Abschreibungsmöglichkeiten

- neben den planmäßigen Abschreibungen müssen bei den Vermögensgegenständen des **abnutzbaren Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen** auf den niedrigeren beizulegenden Wert oder den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden, sofern die Wertminderung dauerhafter Natur ist (handelsrechtlich Wahlrecht bei FA bei vorübergehender Wertminderung!)
- **nicht abnutzbares Anlagevermögen** ist zu den Anschaffungskosten oder im Falle voraussichtlich dauernder Wertminderungen zum niedrigeren beizulegenden Wert bzw. Teilwert anzusetzen (Ausnahme: Finanzanlagen, WR bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung).



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

#### **Bewertungsabschläge auf Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWGs):**

(=> Steuerrechtlicher Bewertungsabschlag, § 6 (2) EStG, sofern in der handelsrechtlichen Rechnungslegung „nicht wesentlich“, i.d.R. gemessen an dem prozentualen Verhältnis zur Bilanzsumme dann auch GoB-konform und damit auch in der Handelsbilanz zulässig!)

➤ kann im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als **Abschreibungsaufwand** verbucht werden, falls

- Bewegliche, abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bzw. die Teilwerte in den Fällen der Einlage) dürfen **150 €** nicht übersteigen,
- Wirtschaftsgütern müssen in einem besonderen Verzeichnis erfasst werden,
- Die Wirtschaftsgüter müssen abnutzbar sein sowie einer selbständigen Nutzung und Bewertung fähig sein.

➤ Falls Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils **über 150 € und nicht über 1.000 €** sind

- Wirtschaftsgüter in einen Sammelposten einzustellen.
- Dieser Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den nachfolgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 erfolgswirksam aufzulösen.
- falls kein Sammelposten gebildet wurde: ≤ 410 € (Sofertabschreibung oder AfA über ND)  
> 410 => zwingend AfA über ND.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

---

## Ausweis

- je nachdem, welche Gegenstände des Anlagevermögens von außerplanmäßigen Abschreibungen, Sonderabschreibungen, erhöhten Absetzungen und Bewertungsabschlägen betroffen sind, kommen **unterschiedliche Aufwandskonten** in Betracht.
- z.B. „Abschreibungen auf **immaterielle Vermögensgegenstände**“, „Abschreibungen auf **geringwertige Wirtschaftsgüter**“, „Abschreibungen auf **Finanzanlagen**“.
- zum Ausweis in der **handelsrechtlichen GuV-Rechnung**, vgl. § 275 Abs. 2 Posten 7.a) und 12 und Absatz 3 Posten 2. und 11. HGB.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

**Beispiel: „Geringwertige Wirtschaftsgüter“**

Anschaffung einer Schreibmaschine zum Listenpreis von 153 €<sup>1</sup>(zzgl. 20% Umsatzsteuer). Der Rechnungsbetrag wird **sofort** unter Abzug eines 2%igen Skontos bar bezahlt.

1	Geringwertige Wirtschaftsgüter Vorsteuer an Kasse	149,94 29,98	179,92
2	Abschreibungen auf Sachanlagen an Geringwertige Wirtschaftsgüter	149,94	149,94
	<sup>1</sup> 153 € (Netto-Listenpreis)*0,98 (1-0,02)=149,94 €, ergo < 150 € (Sofortabschreibung!)		



## Zuschreibungen

- müssen **beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen bis zu den Anschaffungskosten** und **beim abnutzbaren Anlagevermögen maximal bis zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** in der Handelsbilanz vorgenommen werden (§ 253 Abs. 5 HGB).
- Gegenkonto: **„Sonstige betriebliche Erträge“** bzw. das Unterkonto **„Erträge aus Zuschreibungen von Gegenständen des Anlagevermögens“**.
- Ausweis: **„Sonstige betriebliche Erträge“** (§ 275 Abs. 2 Posten 4. und Abs. 3 Posten 6)

## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Anlagevermögens

#### Beispiel: „Zuschreibungen“

Eine als einzelkaufmännisches Unternehmen geführte Schiffswerft, die aufgrund des PubLG verpflichtet ist, ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen, **blickt auf mehrere Verlustperioden** zurück. Im Gj 06 hatte das Unternehmen eine zur Ausführung eines Kundenauftrags angeschaffte Spezialmaschine, deren Buchwert zum 31.12.06 nach Vornahme einer **planmäßigen linearen Abschreibung von 3.500 €** bei 31.500 € lag, **außerplanmäßig voll abschreiben müssen**, da infolge des plötzlichen Wegfalls dieses besonderen Kunden durch Konkurs nicht mehr mit dem Einsatz der Maschine gerechnet werden konnte und eine andere Verwertungsmöglichkeit nicht gegeben war. Die ursprünglichen Anschaffungskosten zum **02.01.06 betrugen 35.000 €** (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = 10 Jahre). Im **Dezember des Gj 09** tritt völlig überraschend ein neue Interessent an entsprechenden Schiffsbauteilen auf, wodurch die Maschine in den letzten **Dezembertagen des Jahres 09 wieder in Betrieb** genommen wurde.

1	<u>Buchung im Geschäftsjahr 06:</u> Abschreibungen auf Sachanlagen an Maschinen und maschinelle Anlagen	35.000 €	35.000 €
2	<u>Buchung im Geschäftsjahr 09:</u> Maschinen und maschinelle Anlagen an Erträge aus Zuschreibungen von Gegenständen des AV	21.000 € <sup>1</sup>	21.000 €
	<sup>1</sup> zur Berechnung siehe Abschreibungsplan auf Folie 39		



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen  
2. Die Erfassung von Wertänderungen am  
Unternehmensvermögen  
b. Die Bewertung des Anlagevermögens

		<b>Tatsächlicher Abschreibungsver- lauf mit Zuschreibung in Periode 09</b>	<b>Ursprünglicher Abschreibungsplan</b>
	Anschaffungskosten 01.01.06	35.000 €	35.000 €
-	Planmäßige Abschreibung in 06	-3.500 €	-3.500 €
-	Außerplanmäßige Abschreibung in 06	-31.500 €	
=	Buchwert zum 31.12.06	0 €	31.500 €
-	Planmäßige Abschreibungen 07 bis 09	-	10.500 €
+	Zuschreibung im Dezember 09	<b>21.000 €<sup>1</sup></b>	-
=	Buchwert zum 31.12.09	21.000 €	<b>21.000 €</b>

<sup>1</sup> Zuschreibung bei abnutzbaren AV bis maximal zu den „fortgeführten AK“



## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Umlaufvermögens

---

## Grundlegendes zur Bewertung des Umlaufvermögens

- sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden (Zeit-)Wert oder Teilwert anzusetzen.
- es gilt das „**strenge Niederstwertprinzip**“ (Abschreibungspflicht!, Mussvorschrift)





## II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

### 2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

#### b. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Bewertungsmethoden für bestimmte Gegenstände des UV und AV

Verfahren	Inhalt	Aufgaben	Anwendung
Einzelbewertung	VG und Schulden sind gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB grds. <b>einzel</b> n zu bewerten.	Ermittlung des Werts, des VG und der Schulden sowie des Periodenerfolges.	in Handels- und Steuerbilanz <b>prinzipiell bei allen VG</b> , für die keine Sonderbewertungsvorschriften gelten.
Gruppenbewertung (z.B. Nägel, Schrauben)	<b>Gleichartige VG des Vorratsvermögens</b> sowie andere gleichartige bewegliche VG und Schulden können <b>zu einer Gruppe zusammengefasst</b> und mit dem <b>Durchschnitt</b> angesetzt werden.	Vereinfachung der Aufstellung von Inventar und Bilanz. Ermittlung des Endbestandswerts, wenn keine getrennte Lagerung der einzelnen beschafften bzw. hergestellten Partien erfolgt.	in Handelsbilanz nach § 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB, in Steuerbilanz gem. R 6.8 Abs. 4 EStR zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP.
Festbewertung z.B. bei Massengütern des Sachanlagevermögens, wie Werkzeugen, Schreibmaschinene Hotelgeschirr etc..	VG des <b>Sachanlagevermögens</b> sowie <b>Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe</b> dürfen mit <b>gleichbleibender Menge und Wert</b> angesetzt werden, wenn Bestand sich in Größe, Wert und Zusammensetzung <b>wenig verändert</b> .	Vereinfachung der Aufstellung von Inventar und Bilanz. Bei steigenden Preise infolge zunehmender Unterbewertung Mittel zur Substanzerhaltung	in Handels- und Steuerbilanz zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP (§ 256 Satz 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG; R 6.9 EStR).
Lifo-Methode (Last-in-first-out)	Die zuletzt beschafften bzw. hergestellten Güter gelten buchtechnisch als zuerst veräußert bzw. verbraucht.	in Zeiten steigender Kosten niedrigst mögliche Endbestandsbewertung; niedriger Gewinnausweis; Beitrag zur Substanzerhaltung.	in Handels- und Steuerbilanz zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP.
Fifo.Methode (First-in-first-out)	Die zuerst beschafften bzw. hergestellten Güter gelten buchtechnisch als zuerst veräußert bzw. verbraucht. Der Endbestand wird mit den Kosten der zuletzt gekauften bzw. hergestellten Güter bewertet.	in Zeiten sinkender Kosten niedrigst mögliche Endbestandsbewertung, niedriger Gewinnausweis, Beitrag zur Substanzerhaltung.	In Handelsbilanz zulässig soweit kein Verstoß gegen strenges NWP. In Steuerbilanz unzulässig, bei Nachweis der Verbrauchsfolge anerkannt.



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

---

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit