

# Bilanzierung der Höhe nach

## Wertansätze

### Grundlegende Wertansätze

Grundlegende Wertansätze sind

- die Anschaffungskosten (vgl. § 255 Abs. 1 HGB)
- die Herstellungskosten (vgl. § 255 Abs. 2 HGB)

**Wertkorrekturen** werden vorgenommen durch:

- Planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB)
- Außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB)

**Weiterhin sind in § 253 geregelt:**

- Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen
- Niederstwerte
- Ermessensabschreibungen
- Beibehaltung

### Zuschreibungen

Entsprechende Wertkorrekturen nach oben können sich durch Zuschreibungen ergeben.

### Obergrenze

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilden die absolute Obergrenze der Bewertung, d. h. hier orientiert sich das Handelsrecht am Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung. Eine Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten ist nicht gestattet.

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gelten als Bewertungsmaßstab für alle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Ausgenommen davon ist nur der Geschäfts- oder Firmenwert.

Anschaffungskosten bei fremdbezogenen Gegenständen:

Für alle fremdbezogenen (von außen bezogenen) Gegenstände sind die Anschaffungskosten, also die Aufwendungen, die geleistet werden, um den Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, der relevante Wertmaßstab. Bilanzuell wird die Anschaffung als eine reine Umschichtung von Vermögen behandelt (also erfolgsneutral).



Anschaffungskosten (Quelle: Heister & Heister 2001b)

Wenn mit Mehrwertsteuer fakturiert wird gilt:

Als Anschaffungskosten sind lediglich Nettopreise (= Bruttopreise - Mehrwertsteuer) anzusetzen, also der Kaufpreis abzüglich der als Vorsteuer abzugsfähigen Mehrwertsteuer. Anschaffungspreisminderungen wie Subventionen, Zuschüsse Dritter, Rabatte, Boni und Skonti sind abzuziehen.

Zu den handels- und steuerrechtlich aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten zählen neben den Aufwendungen zum Erwerb des Vermögensgegenstandes auch Aufwendungen für die Versetzung in den Zustand der Betriebsbereitschaft (soweit einzeln zuordenbar) und nachträgliche Anschaffungskosten. Jeweils netto.

Wenn ohne Mehrwertsteuer fakturiert wird, werden Bruttowerte angesetzt.

Im Einzelnen sind darunter beispielsweise folgende Kosten zu zählen:

- Transport
- Versicherung des Transports
- Abladen
- Aufstellung
- Montage
- Fundamente
- Beurkundung von Kaufverträgen
- Provisionen/Vermittlungsgebühren
- Zölle
- Steuern und sonstige Abgaben

Bei Grundstücken auch Abriss von Gebäuden, selbst wenn kein neues Gebäude errichtet wird

Aktiviert werden dürfen nur solche Anschaffungsnebenkosten, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können.

Nicht aktivierungsfähig sind damit Verwaltungsgemeinkosten, also etwa Kosten für die Ermittlung des günstigsten Angebotes. Nicht aktiviert werden dürfen die Kosten der Geldbeschaffung (Zinsen, Finanzierungskosten, Kosten der Kreditbeschaffung). Eine Ausnahme besteht für den Fall, dass Kredite als Anzahlungen oder Vorauszahlungen zur Finanzierung von z. B. Anlagen mit längerer Bauzeit verwendet werden. In diesem Fall ersetzt ein vom Bilanzierenden aufgenommener Kredit Betriebskapital des Lieferanten. Es wird unterstellt, dass dadurch die produktionsbedingten Kosten beim Lieferanten gesenkt werden und es entsprechend zu einer Verminderung des Preises, d. h. der Anschaffungskosten der Anlage, kommt. Dann dürfen die Kreditzinsen handels- und steuerrechtlich in die Anschaffungskosten einbezogen werden.

Im Rahmen von Umbau- oder Ausbauarbeiten anfallende Kosten sind als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Dabei sind die oben dargestellten Kriterien zur Unterscheidung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand zu berücksichtigen.

Der Wertmaßstab der Anschaffungskosten ist ein pagatorischer, also aufwandsgleicher Wertmaßstab. Kalkulatorische Wertmaßstäbe können nicht berücksichtigt werden.

Bei unentgeltlichem Erwerb gilt: Unentgeltlich zugewandte Vermögensgegenstände sind aktivierungspflichtig. In Handels- und Steuerbilanz ist der Wert anzusetzen, der normalerweise für die Anschaffung hätte aufgewendet werden müssen.

Einige unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (AV) dürfen nicht aktiviert werden, nämlich selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. ( § 248 Abs. 2 HGB)  
Ansonsten gilt ein Aktivierungswahlrecht.

Ein besondere Regelung existiert für die Anschaffungskosten bei Zuschüssen und Subventionen: Zuschüsse, die nicht zurückzahlen sind, mindern in der Handelsbilanz grundsätzlich die Anschaffungskosten. Zuschüsse können auch als Passivposten bilanziert werden (Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen) und sind entsprechend der Abschreibung des Anlagegutes aufzulösen.

### **Herstellungskosten**

Die Herstellungskosten sind der Maßstab zur Bewertung der Vermögensgegenstände, die vom Unternehmen selbst erstellt sind und am Bilanzstichtag noch nicht verkauft sind.

§ 255 Abs. 2 HGB definiert die Herstellungskosten als „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. ...“.  
Entsprechend definiert R 33 Abs. 1 S. 1 EStR die Herstellungskosten.  
Herstellungskosten sind also bei der erstmaligen Herstellung als auch nachträglich zu berücksichtigen.

Durch die Aktivierung der Herstellungskosten sollen die Aufwendungen in der GuV neutralisiert werden. Sie erscheinen erst in späteren Jahren beim Verkauf (z. B. von Fertigerzeugnissen) bzw. bei der Abschreibung (z. B. bei selbst erstellten Anlagen) als Aufwand.

**Elemente** der **Herstellungskosten** sind im Einzelnen:

- 1) **Materialeinzelkosten:** Direkt zurechenbare Stoffkosten, insbesondere der Verbrauch an Rohstoffen.
- 2) **Fertigungseinzelkosten:** Fertigungslöhne einschließlich aller Zuschläge (Überstunden, Feiertag u. a. gesetzliche und tarifliche Sozialleistungen).
- 3) **Sonderkosten der Fertigung:** Einzelaufwendungen für Modelle, Spezialwerkzeuge etc.; Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten, Materialprüfungskosten, soweit sie auftragsbezogen sind.
- 4) **Materialgemeinkosten:** Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Materials.
- 5) **Fertigungsgemeinkosten:** Notwendige Aufwendungen für Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen etc.

- 6) Kosten der allgemeinen Verwaltung: Dazu gehören u. a. Aufwendungen für die Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichten- und Ausbildungswesen, Rechnungswesen, Feuerwehr, Werkschutz.
- 7) Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Unternehmens: Aufwendungen für Bibliotheken, Kantine, Sporteinrichtungen, Erholungsheime, etc.
- 8) Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen: Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsgewinne u. a. Hier auch: Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis.
- 9) Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung: Aufwendungen für Direktversicherungen, Pensionskassen, Unterstützungskassen.
- 10) Zinsen für Fremdkapital: Diese sind grundsätzlich keine Herstellungskosten. Sie dürfen aber einbezogen werden, soweit sie nachweislich auftragsbezogen sind.
- 11) Werteverzehr für das Anlagevermögen: Ansatz der bilanziellen Abschreibungen (fertigungsbezogener Werteverzehr). Zu erhöhten Abschreibungen, Sonder- und Teilwertabschreibungen beachte die Sondervorschriften in den EStR. Der Werteverzehr für das Anlagevermögen wird in der Regel direkt in die Elemente (4), (5) oder (6) einbezogen.

Gesetzesgrundlage: § 255 HGB.

Es dürfen nur aufwandsgleiche Kosten – jedoch keine kalkulatorischen – berücksichtigt werden. Hierzu der Wortlaut des Gesetzes.

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden. (§ 255 Abs. 2 HGB)

| Kostenarten                             | Handelsrecht |
|---|--------------|
| Materialeinzelkosten                    | Pflicht      |
| Fertigungseinzelkosten                  | Pflicht      |
| Sondereinzelkosten der Fertigung        | Pflicht      |
| Materialgemeinkosten                    | Pflicht      |
| Fertigungsgemeinkosten                  | Pflicht      |
| Werteverzehr für das AV                 | Pflicht      |
| Kosten der Allgemeinen Verwaltung       | Wahlrecht    |
| Aufwendungen für soziale Einr. d. Betr. | Wahlrecht    |
| Aufwend. für freiw. soz. Leistungen     | Wahlrecht    |
| Aufwendungen für betrieb. Altersvers.   | Wahlrecht    |
| Zinsen für FK (auftragsbezogen)         | Wahlrecht    |
| Forschungs- und Vertriebskosten         | Verbot       |

Hinweis: Der bilanzielle Herstellungskostenbegriff entspricht nicht dem Begriff ‚Herstellkosten‘ der Kostenrechnung! Die **Herstellkosten** der Kostenrechnung werden ermittelt als:

- Materialeinzelkosten
- + Materialgemeinkosten
- = Materialkosten
- + Fertigungseinzelkosten
- + Sondereinzelkosten der Fertigung
- + Fertigungsgemeinkosten
- = Herstellkosten
- + Verwaltungsgemeinkosten / Vertriebsgemeinkosten etc.
- = Selbstkosten

## Weitere Wertansätze

### Buchwert

Der Buchwert ist der Wert, mit dem Vermögensgegenstände und Schulden (positive und negative Wirtschaftsgüter) in der Handels- oder der Steuerbilanz ‚zu Buche‘ stehen. Der Buchwert ist der Ausgangswert z. B. zur Bemessung der Abschreibung. Der Erinnerungswert ist der Wert, mit dem bereits abgeschriebene Vermögenswerte, die weiterhin im Unternehmen genutzt werden, in der Bilanz verbleiben. Der Erinnerungswert beträgt gemäß kaufmännischer Übung 1,-- €.

### Börsen- oder Marktwert

Der Börsen- oder Marktwert kommt nur für die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in Frage. Ein Marktpreis ist ein Preis, der an einem Handelsplatz (Markt) für Güter einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt im Durchschnitt festgestellt wird. Börsenpreis ist der an einer Effekten- oder Produktenbörse ermittelte Preis.

### **Beizulegender Stichtagswert**

Der beizulegende Stichtagswert ist nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB und § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB der Wert, der „den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist“. Der beizulegende Stichtagswert kann als Bilanzansatz nur genommen werden, wenn er niedriger als die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist. Der beizulegende Stichtagswert wird insbesondere herangezogen, wenn kein Börsen- oder Marktwert zu ermitteln ist. Beizulegende Werte sind z. B.:

- die Wiederbeschaffungskosten oder Reproduktionskosten, also die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines vergleichbaren Vermögensgegenstandes,
- bei Patenten, Rechten etc. evtl. der Ertragswert.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens kann ein noch niedrigerer Wert als der Börsen-/ Marktpreis oder der „beizulegende Wert“ angesetzt werden (z. B. bei Hilfsstoffen, Rohstoffen, Betriebsstoffen, Erzeugnissen, Waren, Forderungen).

### **Weiterer Spielraum für Kaufleute**

Das HGB gestattet für Kaufleute - nicht für Kapitalgesellschaften - den Ansatz eines Wertes nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung. Diese Regelung lässt einen weiten Spielraum für Kaufleute.

### **Nennbetrag**

Das Kapital der Kapitalgesellschaften, auf das die Haftung der Gesellschafter gegenüber den Gläubigern beschränkt ist, also das gezeichnete Kapital, ist nach § 283 HGB mit dem Nennbetrag, also dem Betrag, auf den die Anteile lauten, anzusetzen. Das gezeichnete Kapital der GmbH heißt Stammkapital, das der Aktiengesellschaft heißt Grundkapital.

### **Rückzahlungsbetrag**

Der Rückzahlungsbetrag ist der Betrag, der zur Tilgung der Schuld aufzuwenden ist.

### **Rentenverpflichtungen**

Rentenverpflichtungen sind mit dem Barwert anzusetzen. Ein Abzinsungsfaktor ist steuerrechtlich vorgegeben.

### **Unterschiedsbetrag**

Ein Unterschiedsbetrag ergibt sich beim Geschäfts- oder Firmenwert zwischen dem Zeitwert der Vermögenswerte abzüglich der Schulden und der Gegenleistung. Ein Unterschiedsbetrag ergibt sich ebenfalls bei Verbindlichkeiten zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem niedrigeren Ausgabebetrag. Der Betrag ist nach § 250 Abs. 3 HGB wie ein Rechnungsabgrenzungsposten zu verteilen.