

Lexikon des Rechnungswesens

Handbuch der Bilanzierung und
Prüfung, der Erlös-, Finanz-,
Investitions- und Kostenrechnung

herausgegeben von

Prof. Dr. Walther Busse von Colbe

Prof. Dr. Nils Crasselt

Prof. Dr. Bernhard Pellens

5., überarbeitete und erweiterte Auflage

Oldenbourg Verlag München

Annuitätenfaktor

Abschreibungsverlauf ist progressiv, d.h. der Abschreibungsbetrag steigt im Zeitablauf an.

Die A. stellt einen Spezialfall der Abschreibung nach dem *relativen* → *Beitragsverfahren* für den Fall konstanter → *Cashflows* dar. Wird bei konstanten Cashflows anstelle des Kalkulationszinsfußes der *interne* → *Zinsfuß* zur Ermittlung des Kapitaldienstes und der kalkulatorischen Zinsen verwendet, ist die A. auch ein Spezialfall der → *Internen-Zinsfuß-Abschreibung*. Entspricht der interne Zinsfuß zusätzlich genau dem → *Kalkulationszinsfuß* bzw. ist der Kapitalwert gleich null, ist die A. auch ein Spezialfall der aus dem Konzept des *ökonomischen* → *Gewinns* resultierenden → *Ertragswertabschreibung*.

Lit.: *Bodie, Z.*: Compound Interest Depreciation in Capital Investments, in: HBR 3/1982, S. 58-60; *Dearden, J.*: The case against ROI control, in: HBR 3/1969, S. 124-135. *Ewert, R./Wagenhofer, A.*: Interne Unternehmensrechnung, 7. Aufl., 2008, S. 546-547.

Annuitätenfaktor

→ *Kapitalwiedergewinnungsfaktor*

Annuitätenmethode

→ *Kapitalwertannuität*
→ *Investitionsrechnung, dynamische*

Anpassungsform

= *Variationsform*

Möglichkeiten des Unternehmens, sich auf Änderungen der Auftragslage durch Variation einer (oder mehrerer) → *Kosteneinflussgröße(n)* einzustellen. Als A. unterscheidet man *zeitliche, intensitätsmäßige* und *quantitative* Anpassung.

Anrechnungsverfahren

→ *Ertragsteuern*

Anreizkompatibilität

Kriterium zur Beurteilung von (rechnungswesenbasierten) Anreizsystemen (→ *Principal-Agent*) ein System ist

anreizkompatibel, wenn der Barwert der finanziellen Vorteile des Agenten eine streng monotone Funktion des Barwerts der finanziellen Vorteile des Prinzipals ist. Die A. ist abzugrenzen vom Kriterium der → *Zielkongruenz*, welches besagt, dass eine Entscheidung des Agenten auf Basis der Zielvorstellung des Prinzipals den Agenten finanziell nicht schlechter stellen darf.

Lit.: *Crasselt, N.*: Wertorientierte Managemententlohnung, Unternehmensrechnung und Investitionssteuerung, 2003, S. 86-90; *Laux, H.*: Entscheidungstheorie, 7. Aufl., 2007, S. 493-519.

Ansatzwahlrechte

→ *Bilanzierungswahlrechte*

Anschaffungsausgabe

Ausgabe für ein Investitionsobjekt zum Anschaffungszeitpunkt; bei gleich hohem Liquidationsabfluss entspricht die A. der Anschaffungs- bzw. → *Investitionsauszahlung*. Die A. bildet die Grundlage für die Ermittlung der bilanziellen → *Anschaffungskosten*.

Anschaffungsauszahlung

= → *Investitionsauszahlung*

Anschaffungs-/Herstellungskosten

1. Einführung

Neben der Bilanzierung dem Grunde nach stellt sich auch die Frage nach der Höhe des Wertansatzes. Zwei zentrale Ausgangswerte sind sowohl nach HGB als auch nach IFRS die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

2. Anschaffungskosten nach HGB

Das HGB nennt in § 253 Abs. 1 S. 1 HGB die A. als Bewertungsobergrenze für von Dritten bezogene Güter des Anlage- und Umlaufvermögens und definiert diese in § 255 Abs. 1 HGB. Trotz der Verwendung des Begriffs der „Kosten“ handelt es sich dabei um einen pagatorischen Wertansatz, wonach nur tatsächlich angefallene Aufwendungen einbezogen werden dürfen, die geleistet

wurden, um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

a) *Zusammensetzung der A.* Aus dem Gesetzeswortlaut werden die zwei Grundsätze der Bestimmung der A. deutlich. Zum einen ist das Prinzip der Maßgeblichkeit der Gegenleistung von Bedeutung. Demnach gehört all das, was der Käufer aufgewendet hat, zu den A., d. h. die Aufwendungen des Käufers sind bestimmend für den Wertansatz. Daneben ist das Prinzip der Erfolgsneutralität zu beachten, d.h. durch den Kauf kommt es lediglich zu einer Umschichtung von Vermögen. Die A. setzen sich aus folgenden Komponenten zusammen:

Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen
+ Anschaffungsnebenkosten
+ Nachträgliche Anschaffungskosten
= Anschaffungskosten

Vor dem Hintergrund des Einzelbewertungsgrundsatzes des HGBs ist das Erfordernis der Einzelzuordenbarkeit in § 255 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz HGB zu sehen. Demnach sind nur die Einzelkosten einzubeziehen.

b) *Anschaffungspreis.* Der Anschaffungspreis ergibt sich typischerweise aus der Rechnung oder aus dem Kaufvertrag. Sofern die Voraussetzungen für einen Mehrwertsteuerabzug (→ *Steuern*) gegeben sind, ist der Nettobetrag anzusetzen. Die Angemessenheit des Kaufpreises ist nicht von Bedeutung, da der Kaufvorgang als solcher erfolgsneutral ist. Beim Erwerb eines zusammengesetzten Gegenstandes, wie etwa einem Grundstück mit aufstehendem Gebäude inklusive Einrichtung oder einer PC-Anlage mit Software ist auf Grund des Einzelbewertungsgrundsatzes des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB eine Aufteilung des Kaufpreises vorzunehmen. Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises kann an Hand der Zeit-

werte der Vermögensgegenstände, ggf. mit Kürzungen des übersteigenden Teils, geschehen. Wenn beim Erwerb eines Unternehmens die Summe der Zeitwerte den Gesamtkaufpreis übersteigt, ist der überschießende Teil als entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 S. 3 HGB als eigener Vermögensgegenstand in der Bilanz anzusetzen.

c) *Anschaffungspreisminderungen.* § 255 Abs. 1 S. 3 HGB schreibt vor, dass Anschaffungspreisminderungen, wie etwa Rabatte, Boni und Skonti sowie Subventionen und sonstige Zuschüsse Dritter, zu berücksichtigen sind. Ebenfalls zu berücksichtigen sind nachträgliche Nachlässe auf Grund von Nachverhandlungen, Prozessen oder ähnlichem.

d) *Anschaffungsnebenkosten.* Was zu den Anschaffungsnebenkosten gehört, ist im Gesetz nicht geregelt. Grundsätzlich versteht man unter diesen weitere, einzeln zurechenbare Kosten, die mit der Anschaffung in Verbindung stehen, wie etwa Versicherungs- oder Transportkosten. Dazu gehört alles, was bis zum Erreichen der Betriebsbereitschaft des Anlagevermögens, bzw. bis zum Übergang des wirtschaftlichen Risikos anfällt und somit Teil der Anschaffungsnebenkosten ist. Fremdkapitalzinsen dürfen nicht als Anschaffungsnebenkosten aktiviert werden. Eine Ausnahme besteht nur, wenn Anzahlungen bei langfristigen Fertigungen gewährt werden und diese beim Ersteller Betriebskapital ersetzen und somit zu einem geringeren Anschaffungspreis führen. In diesem Fall dürfen die Kreditzinsen bei den Anschaffungsnebenkosten berücksichtigt werden.

e) *Nachträgliche Anschaffungskosten.* Gemäß § 255 Abs. 1 S. 2 HGB gehören zu den A. auch die nachträglich anfallenden A. Nachträgliche A. sind beispielsweise ein nachträglich erhöhter Kaufpreis oder Kosten für den Neuaufbau einer Maschine an einem anderen Standort.

Anschaffungs-/Herstellungskosten

Nach gängiger Bilanzierungspraxis gehören hierzu auch Aufwendungen, die zu einer Umwidmung oder Erweiterung führen, welche dann nachträglichen Herstellungsaufwand darstellen. Die nachträglichen A./H. sind vom reinen Erhaltungsaufwand abzugrenzen. Dieser führt zu keiner Erweiterung oder Umwidmung des Vermögensgegenstands, sondern erhält den Gegenstand im gebrauchsfähigen Zustand und stellt somit Aufwand der Periode dar.

f) *Sonderfälle.* Nicht geregelt ist, welche A. bei einem Tausch anzusetzen sind. Handelsrechtlich ist hier sowohl ein Ansatz des Buchwerts oder des Zeitwerts als auch der Ansatz eines steuerneutralen Zwischenwerts zulässig. Bei einem unentgeltlichen Erwerb durch Schenkung, Vererbung oder ähnlichem spricht das Prinzip der Maßgeblichkeit gegen einen Ansatz. Für einen Ansatz spricht das Vollständigkeitsgebot aus § 246 Abs. 1 HGB. Letzterem ist nach herrschender Meinung mehr Gewicht einzuräumen, sodass ein Ansatz zum vorsichtig geschätzten Betrag, der gewöhnlich für die Anschaffung hätte aufgewendet werden müssen, zulässig ist.

3. Herstellungskosten nach HGB

H. fallen im Gegensatz zu den A. bei selbst erstellen Vermögensgegenständen an. Die Problematik der Bewertung ergibt sich, wenn am Bilanzstichtag noch fertige oder unfertige Erzeugnisse auf Lager liegen, sowie wenn das Unternehmen Gegenstände des Anlagevermögens für den eigenen Gebrauch erstellt.

a) *Begriff der handelsrechtlichen H.* Die H. sind in den Absätzen 2, 2a und 3 des § 255 HGB geregelt. In Abs. 2 S. 1 ist zunächst geregelt, dass es sich trotz des Begriffs der „Kosten“ um Aufwand handelt (pagatorischer Wertansatz). Bei der Bemessung der H. gibt es zwingend

oder wahlweise anzusetzende Bestandteile, sowie Aktivierungsverbote.

b) *Pflichtbestandteile.* Bei den Einzelkosten nennt der Gesetzgeber die Material- und Fertigungskosten sowie die Sondereinzelkosten der Fertigung, welche zwingend anzusetzen sind. Diese können direkt, d.h. ohne Umlage oder ähnlichem, zugeordnet werden. Materialeinzelkosten bestehen aus den Roh- und Hilfsstoffen, wobei erste als Hauptbestandteil eingehen, letztere nur als untergeordneter Bestandteil. Zu den Fertigungseinzelkosten gehören die Lohn- und Lohnnebenkosten, wenn diese direkt zurechenbar sind, wie etwa bei Projekten oder Akkordlöhnen. Sondereinzelkosten der Fertigung fallen typischerweise für einen bestimmten Auftrag an, wie etwa für ein Spezialwerkzeug.

Zu den ebenfalls aktivierungspflichtigen Gemeinkosten zählen die Material- und Fertigungsgemeinkosten. Materialgemeinkosten sind primär Personal- oder Raumkosten, wie z.B. Lagerungskosten. Fertigungsgemeinkosten sind die im Fertigungsbereich anfallenden Kosten, die nicht zu den Einzelkosten gezählt werden und nicht zur Verwaltung oder zum Vertrieb gehören, wie etwa Reinigungskosten oder Grundsteuer. Ebenfalls zu den Gemeinkosten gehört der technische oder wirtschaftliche Wertverzehr des Anlagevermögens. Der verpflichtende Ansatz der Gemeinkosten wurde durch das → *BilMoG* neu eingeführt, davor bestand ein Wahlrecht. Durch die Abschaffung des Wahlrechts gleicht sich die handelsrechtliche Definition der H. der steuerrechtlichen an.

c) *Wahlbestandteile.* Wahlweise können die herstellungsbezogenen und nicht herstellungsbezogenen allgemeinen Verwaltungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Her-

stellung, die auf den Herstellungszeitraum entfallen, einbezogen werden. Aufwendungen für freiwillige soziale Einrichtungen und Leistungen sowie für die betriebliche Altersvorsorge können ebenfalls aktiviert werden, sofern sie auf den Zeitpunkt der Herstellung entfallen. Bei der Wahlrechtsausübung ist das Stetigkeitsgebot des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB zu beachten, wonach ein Abweichen von einer gewählten Bewertungsmethode nur in sachlich begründeten Ausnahmefällen (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) möglich ist.

d) *Einbeziehungsverbot.* Ein Einbeziehungsverbot besteht für die Vertriebs- und Forschungskosten. Zu den Vertriebskosten gehören die Aufwendungen für das Personal in den entsprechenden Abteilungen, Transportkosten oder Kosten für Werbung. Unter Forschung versteht man die Suche nach neuen Erkenntnissen. Abzugrenzen sind diese von Entwicklungskosten, bei welchen die Ergebnisse der Forschung verwendet werden, um ein konkretes Produkt zu schaffen.

4. Anschaffungs-/Herstellungskosten nach IFRS

Die IFRS unterscheiden begrifflich nicht zwischen A. und H., sondern verwenden den Begriff *Cost*, unter dem alles zu erfassen ist, was aufgewendet wurde, um den Gegenstand zu beschaffen. Der Begriff ist nicht zentral definiert, sondern findet sich fallbezogen an verschiedenen Stellen (IFRS 6.9, IAS 2.10 f., IAS 16.16 ff., IAS 39.43 und IAS 40.20 ff.), mit einer jeweils eigenen Definitionen. Die IFRS verfolgen hierbei einen Vollkostenkostenansatz, welcher keinen Raum für wahlweise anzusetzende Bestandteile lässt. Demnach besteht auch für Fremdkapitalkosten eine Ansatzpflicht, sofern es sich um ein sog. *Qualifying Asset* handelt, dessen Herstellung einen erheblichen Zeitraum in Anspruch nimmt (vgl. IAS 2.17 i.V.m. IAS 23.5).

a) *Anschaffungskosten nach IFRS.* Bezogen auf die A. bedeutet dies, das Anschaffungspreis zzgl. Anschaffungsnebenkosten und Kosten für das Erreichen des betriebsbereiten Zustands, reduziert um Anschaffungskostenminderungen, anzusetzen sind.

Anders als im HGB geregelt sind die Aufwendungen für Entsorgungen oder Rückbau. Nach IFRS gehören diese zu den A., was im Zeitablauf zu höheren → *Abschreibungen* im Vergleich zum HGB führt. Gleichzeitig kommt es zu einer GuV-neutralen Rückstellungsbildung im Zeitpunkt der Anschaffung. Das HGB hingegen sieht den Aufbau einer Rückstellung während der Nutzungsdauer vor. Ebenfalls ist zu beachten, dass diejenigen Teile eines Vermögensgegenstandes, die in einem signifikanten Verhältnis zu den Gesamtkosten stehen, separat zu erfassen sind, mit der Folge, dass diese Teile ggf. auch unterschiedlich abzuschreiben sind (sog. Komponentenansatz). Einen Wert für dieses Signifikanzniveau wird nicht festgelegt. Ein Beispiel ist etwa ein Flugzeug und dessen Inneneinrichtung. Folge dieses Ansatzes ist eine gesonderte interne Erfassung der Komponenten, welche jedoch nicht im Jahresabschluss angegeben werden muss.

Ein ähnlicher Gedanke greift auch in Bezug auf nachträglich anfallende A. So sind nach IAS 16.13 nachträglich anfallende A. zu aktivieren, wenn diese die Ansatzkriterien für Sachanlagen aus IAS 16.7 erfüllen. Als Beispiel wird die neue Ausfütterung eines Hochofens genannt, die in regelmäßigen Abständen fällig wird. Kosten für kleinere Reparaturen oder Serviceleistungen, welche die Ansatzkriterien nicht erfüllen, werden im Zeitpunkt ihres Anfalls als Aufwand erfasst.

b) *Herstellungskosten nach IFRS.* Ausgehend vom *accrual principle* finden sich die entsprechenden Bestandteile der Herstellungskosten in den IAS 2.12 ff.

Anschaffungskosten

Auf Grund des Vollkostenansatzes sind demnach die Einzelkosten und die Gemeinkosten anzusetzen. Im Unterschied zum HGB sind nur die produktionsbezogenen Verwaltungskosten zu aktivieren, für allgemeine Verwaltungskosten besteht dagegen ein Ansatzverbot.

Lit.: *Ballwieser, W.*: IAS 16, 8. Ergänzungslieferung Juli 2009; in: Baetge, J. et al. (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl., 2002; *Coenenberg, A.G./Haller, A./Schultze, W.*: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., 2009, S. 93 ff.; *Ellrott, H./Brendt, P.*: § 255 HGB, in: BeckBilKomm, 7. Aufl., 2010; *Hayn, S./Waldersee, G.*: IRFS/HGB/ HGB-BilMoG im Vergleich, 7. Aufl., 2008; *Knop, W./Kütting, K.*: § 255; in: Kütting, K./Weber, C.-P.: HdR, 5. Aufl., 2009; *Kütting, K.*: Herstellungskosten; in: Kütting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.): Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl., 2009, S. 159 ff.; *Scherrer, G.*: Rechnungslegung nach dem neuen HGB, 2. Aufl., 2009, S. 17 ff.; *Wohlgemuth, M.*: Die Anschaffungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, 3. Nachbearb., 1999; in: Wyszocki, K. v. et al. (Hrsg.): HdJ, 1984.

*Wolfgang Schultze/
Tobias Oswald*

Anschaffungskosten

→ *Anschaffungs-/Herstellungskosten*

Anschaffungsnebenkosten

→ *Anschaffungs-/Herstellungskosten*

Anschaffungspreisminderung

→ *Anschaffungs-/Herstellungskosten*

Anschaffungswert

→ *Anschaffungs-/Herstellungskosten*

Anschaffungswertprinzip

Grundsatz für → *Jahresabschluss* und → *Steuerbilanz*, nach dem die → *Vermögensgegenstände* und die → *Verbindlichkeiten* mit den Zahlungen anzusetzen sind, die das Unternehmen für ihre Anschaffung oder Herstellung geleistet bzw.

erhalten hat (historischer Wert; → *Anschaffungs-/Herstellungskosten*); dabei sind bei abnutzbaren Gegenständen planmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen. Das A. wird gem. § 253 HGB für Vermögensgegenstände durch das → *Niederstwertprinzip*, wonach der niedrigere Marktpreis oder *beizulegende* → *Wert* angesetzt werden muss oder darf, und für Verbindlichkeiten durch das → *Höchstwertprinzip*, wonach der höhere Rückzahlungsbetrag anzusetzen ist, modifiziert. Ein Gegensatz zum A. ist der Ansatz zum → *Tageswert*, der z.T. für die → *Kostenbewertung* angewendet und von manchen → *Bilanztheorien* gefordert wird (→ *Bewertungsprinzipien*).

Anteile anderer Gesellschafter

→ *Anteile in Fremdbesitz*

Anteile in Fremdbesitz

1. Grundlagen

A. sind in einem nach den Grundsätzen der → *Vollkonsolidierung* aufgestellten → *Konzernabschluss* zu berücksichtigen, wenn an den → *Tochterunternehmen* (TU) auch konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind. Gemäß § 307 Abs. 1 HGB ist in der Konzernbilanz innerhalb des Eigenkapitals ein Ausgleichsposten für A. gesondert auszuweisen.

Gemäß § 307 Abs. 2 HGB sind die Ergebnisanteile der Fremdge-sellschafter in der Konzern-GuV nach dem → *Konzernergebnis* gesondert auszuweisen. In der nächsten Konzernbilanz sind die Ergebnisanteile im Ausgleichsposten für A. enthalten, soweit sie nicht ausgeschüttet wurden. Wird die Konzernbilanz für das Abschlussjahr gem. § 298 Abs. 1 i.V.m. § 268 Abs. 1 HGB nach vollständiger oder teilweiser Gewinnverwendung aufgestellt, so sind die Ergebnisanteile bereits in dieser Konzernbilanz in den Ausgleichsposten einzubeziehen, soweit sie nicht als auf konzernfremde Gesellschaf-