

# Haufe HGB Bilanz-Kommentar

von

Klaus Bertram, Ralph Brinkmann, Harald Kessler, Stefan Müller

5. Auflage

Haufe-Lexware Freiburg 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

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

ISBN 978 3 648 05597 7

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

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

## § 255 BEWERTUNGSMASSTÄBE

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. <sup>3</sup>Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

(2a) <sup>1</sup>Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2. <sup>2</sup>Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. <sup>3</sup>Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. <sup>4</sup>Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

(3) <sup>1</sup>Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. <sup>2</sup>Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.

(4) <sup>1</sup>Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis. <sup>2</sup>Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. <sup>3</sup>Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 253 Abs. 4 fortzuführen. <sup>4</sup>Der zuletzt nach Satz 1 oder 2 ermittelte beizulegende Zeitwert gilt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinn des Satzes 3.

PROF. DR. GERD WASCHBUSCH (ABS. 1)/PROF. DR. STEFAN MÜLLER/DR. MARKUS KREIPL (ABS. 2 UND 3)/WP STB CVA KLAUS BERTRAM (ABS. 2A)/WP STB DR. STEFAN TICHY/CPA STB MBLT (JUR.) PROF. RALPH BRINKMANN (ABS. 4)

<b>Inhaltsübersicht</b>	<b>Rz</b>
1 Begriff der Anschaffungskosten (Abs. 1) . . . . .	1–16
1.1 Grundlegendes . . . . .	1–2
1.2 Anschaffungsvorgang . . . . .	3–16
1.2.1 Erwerb . . . . .	3–7
1.2.2 Zustand der Betriebsbereitschaft . . . . .	8–16
2 Umfang der Anschaffungskosten (Abs. 1) . . . . .	17–76
2.1 Ermittlungsschema . . . . .	17
2.2 Anschaffungspreis. . . . .	18–57
2.2.1 Rechnungsbetrag und USt . . . . .	18–19
2.2.2 Sonderfälle bei der Ermittlung des Anschaffungspreises . . . . .	20–57
2.2.2.1 Anschaffungspreis in Fremdwährung . . . . .	20–25
2.2.2.2 Erwerb auf Ziel zu unüblichen Konditionen . . . . .	26–28
2.2.2.3 Erwerb durch Tausch . . . . .	29–32
2.2.2.4 Unentgeltlicher Erwerb . . . . .	33–36
2.2.2.5 Nicht aufgeteilter Gesamtkaufpreis . . . . .	37–41
2.2.2.6 Leasing. . . . .	42–44
2.2.2.7 Erwerb auf Rentenbasis . . . . .	45–48
2.2.2.8 Erwerb im Versteigerungsverfahren . . . . .	49–50
2.2.2.9 Anschaffungskosten bei Sacheinlagen . . . . .	51–53
2.2.2.10 Anschaffungskosten bei Unternehmensumstrukturierungen . . . . .	54–57
2.3 Anschaffungsnebenkosten. . . . .	58–63
2.4 Nachträgliche Anschaffungskosten . . . . .	64–67
2.5 Anschaffungspreisminderungen . . . . .	68–76
2.5.1 Grundlegendes . . . . .	68
2.5.2 Rabatte, Boni, Skonti . . . . .	69–71
2.5.3 Erhaltene Zuwendungen . . . . .	72–76
3 Herstellungskosten (Abs. 2) . . . . .	77–179
3.1 Inhalt und Regelungszweck. . . . .	77–79
3.2 Begriff der Herstellungskosten (Abs. 2 Satz 1). . . . .	80–100
3.2.1 Grundlegendes und Angrenzung zu den Anschaffungskosten . . . . .	80–82
3.2.2 Vorgang der Herstellung . . . . .	83–100
3.2.2.1 Herstellung im engeren Sinn (Neuschaffung). . . . .	85–86
3.2.2.2 Herstellung im weiteren Sinn (nachträgliche Herstellung). . . . .	87–93
3.2.2.3 Zeitraum der Herstellung . . . . .	94–100

3.3	Umfang der Herstellungskosten (Abs. 2 Sätze 2-4, Abs. 3)	101–152
3.3.1	Herstellungskostenuntergrenze und -obergrenze. .	101–103
3.3.2	Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten . . . . .	104–107
3.3.2.1	Einzelkosten. . . . .	104–105
3.3.2.2	Gemeinkosten . . . . .	106
3.3.2.3	Unechte Gemeinkosten . . . . .	107
3.3.3	Grundsatz der Angemessenheit . . . . .	108–109
3.3.4	Die Pflichtbestandteile im Einzelnen (Abs. 2 Satz 2)	110–133
3.3.4.1	Materialeinzelkosten . . . . .	110–114
3.3.4.2	Fertigungseinzelkosten. . . . .	115–116
3.3.4.3	Sondereinzelkosten der Fertigung. . . . .	117–124
3.3.4.4	Materialgemeinkosten . . . . .	125–127
3.3.4.5	Fertigungsgemeinkosten. . . . .	128–129
3.3.4.6	Werteverzehr des Anlagevermögens . . . . .	130–133
3.3.5	Die Einbeziehungswahlrechte im Einzelnen (Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 2). . . . .	134–144
3.3.5.1	Allgemeine Verwaltungskosten. . . . .	134–137
3.3.5.2	Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs . . . . .	138–139
3.3.5.3	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen . . . . .	140–141
3.3.5.4	Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung . . . . .	142–143
3.3.5.5	Bestimmte Fremdkapitalzinsen. . . . .	144
3.3.6	Einbeziehungsverbote (Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 1)	145–151
3.3.6.1	Forschungskosten (Abs. 2 Satz 4) . . . . .	145–146
3.3.6.2	Vertriebskosten (Abs. 2 Satz 4) . . . . .	147–150
3.3.6.3	Fremdkapitalzinsen (Abs. 3 Satz 1) . . . . .	151
3.3.7	Behandlung von Steuern . . . . .	152
3.4	Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung an die geänderten Abbildungsregeln . . . . .	153–167
3.4.1	Grundlegendes . . . . .	153
3.4.2	Kostenartenrechnung . . . . .	154–159
3.4.3	Kostenstellenrechnung . . . . .	160–163
3.4.4	Kostenträgerrechnung . . . . .	164–167
3.5	Beispiel für die Herstellungskostenerfassung. . . . .	168–171
3.6	Herstellungskostenerfassung im Kontext einer GuV-Verfahrensumstellung. . . . .	172–179
3.6.1	Wechsel vom GKV auf das UKV nach HGB . . . . .	175–177
3.6.2	Überleitung vom GKV nach HGB auf das UKV nach IFRS . . . . .	178–179
4	Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens (Abs. 2a) . . . . .	180–199
4.1	Abgrenzung Forschung und Entwicklung. . . . .	180–189
4.2	Erstmalige Bewertung. . . . .	190–192
4.3	Folgebewertung . . . . .	193–199

5	Zinsen für Fremdkapital (Abs. 3) . . . . .	200–207
5.1	Grundsätzliches Aktivierungsverbot . . . . .	200–204
5.2	Ausnahme vom Aktivierungsverbot in bestimmten Fällen . . . . .	205–207
6	Beizulegender Zeitwert (Abs. 4) . . . . .	208–261
6.1	Übersicht . . . . .	208–223
6.1.1	Inhalt und Zweck . . . . .	208–216
6.1.2	Anwendungsbereich . . . . .	217–223
6.1.2.1	Sachlich . . . . .	217–221
6.1.2.2	Zeitlich . . . . .	222–223
6.2	Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts . . . . .	224–261
6.2.1	Marktpreis als beizulegender Zeitwert (Abs. 4 Satz 1) . . . . .	227–241
6.2.1.1	Aktiver Markt . . . . .	227–234
6.2.1.2	Verlässliche Ermittlung . . . . .	235
6.2.1.3	Marktpreis . . . . .	236–241
6.2.2	Allgemein anerkannte Bewertungsmethoden (Abs. 4 Satz 2) . . . . .	242–253
6.2.2.1	Grundsätze zur Methodenwahl . . . . .	242–246
6.2.2.2	Mögliche Bewertungsmethoden . . . . .	247–253
6.2.3	Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 4 Sätze 3 u. 4) . . . . .	254–261
7	Altfassung und Übergangsvorschriften . . . . .	262

### Ergänzendes Schrifttum

*Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.“: Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, S. 1813; Bauer/Kirchmann/Saß, Mögliche Auswirkungen der Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) auf die kommunale Doppik, WPg 2009, S. 143; Beater, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1990, S. 201; Beck, Anschaffungsnaher Aufwand und das BMF-Schreiben vom 18.7.2003, DStR 2003, S. 1462; Beiser, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, S. 2557; Beiser, Herstellungskosten bei Gebäuden: Opfertheorie trotz Gebäudeabbruch?, DB 2004, S. 2007; Bieg/Kußmaul/Waschbusch, Externes Rechnungswesen, 6. Aufl. 2012; Böcking/Torabian, Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands nach dem Entwurf eines BilMoG, BB 2008, S. 265; Boecker/Künkele, Forschung und Entwicklung im Fokus – Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen IFRS und HGB i. d. F. des BilMoG, IRZ 2010, S. 484; Brinkmann/Leibfried/Zimmermann, Die Subprime-Kreditkrise im Spiegel der Rechnungslegung, IRZ 2008, S. 333; Christiansen, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp 1991, S. 201; Dobler/Kurz, Aktivierungspflicht für immaterielle Vermögensgegenstände in der Entstehung nach dem Regierungsentwurf eines BilMoG, KoR 2008, S. 485; Döllerer, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktien-*

recht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, S. 1405; *Dziadkowski*, Bilanzhilfsposten und Bewertungshilfen im künftigen Handelsrecht, BB 1982, S. 1336; *Fasold*, Fremdkapitalzinsen und 4. EG-(Bilanz-)JRL, DB 1980, S. 12; *Fischer*, Abschied vom anschaffungsnahen (Herstellungs-)Aufwand, DStZ 2002, S. 860; *Fischer/Klein*, Einsatz der Prozeßkostenrechnung zur Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten, ZfB 1995, S. 1255; *Flies*, Herstellungskosten oder Aufwendungen zur Instandhaltung?, DStZ 1996, S. 584; *Freidank*, Der Einsatz des innerbetrieblichen Rechnungswesens zum Zwecke der Herstellungskostenermittlung, 1981; *Froschhammer/Haller*, IFRS-Konvergenz im Rahmen der BilMoG-Erstanwendung, KoR 2012, S. 17; *Frotscher*, EStG, 6. Aufl. 1998ff.; *Funnemann*, Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen im Lichte nationaler und internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, 2002; *Glade*, Wesentlichkeitsgrundsatz und nachträgliche Herstellungskosten, DB 1997, S. 296; *Goldschmidt/Weigel*, Die Bewertung von Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten in illiquiden Märkten nach IAS 39 und HGB, WPg 2009, S. 192; *Greinert*, Herstellungskosten einer Marke, KoR 2003, S. 328; *Grützner*, Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand bei Gebäuden, BBK Fach 13, S. 4799; *Hartung*, Herstellungskosten bei Kuppelproduktion: Zugleich eine Erwiderung auf die Ausführungen von Bachem, BB 1997, S. 1037, 1627; *Hartung*, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform?, BB 1992, S. 2392; *Hartung*, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, S. 872; *Haupt*, Aktivierung von Bauzeitzinsen und anderer Herstellungskosten – alte Lösungen für neue Probleme, DStR 2008, S. 1814; *Helke/Wiechens/Klaus*, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, DB 2009, Beil. Nr. 5, S. 30; *Henrichs*, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), DB 2008, S. 537; *Hergarten*, Die gesetzliche Kodifizierung des „anschaffungsnahen Aufwandes“, DStR 2003, S. 397; *Hiller*, Anschaffungsnaher Aufwand, INF 2004, S. 663; *Hoffmann*, Abschied des BFH vom anschaffungsnahen Herstellungsaufwand, StuB 2002, S. 650; *Horlemann*, Finanzierungskosten als Teil der Herstellungskosten von Immobilien, BB 1986, S. 245; *Jachmann*, Wirtschaftsgutsbezogene Prüfung, ob Baumaßnahme zu Herstellungskosten oder zu Erhaltungsaufwand führt, jurisPR-SteuerR 9/2008, Anm. 2; *Jessen/Haaker*, Zur Fair Value-Bewertung im „modernisierten“ Handelsrecht – Ein Plädoyer für einen hinreichenden Gläubigerschutz, DStR 2009, S. 499; *Jung*, Die Aktivierung von Zinsen als Teil der Anschaffungs-/Herstellungskosten in den USA und in der Bundesrepublik, DB 1981, S. 1577; *Kable*, Bilanzierung der langfristigen Auftragsfertigung nach HGB und US-GAAP – Zugleich ein Beitrag zur Fortentwicklung der Rechnungslegung, StuB 2002, S. 1201; *Kable/Haas*, Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, WPg 2010, S. 34; *Karrenbrock*, Vollkostenansatz ante portas: Die Neuregelung der bilanziellen Herstellungskosten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 125; *Keitz/Wenk/Jagosch*, HGB-Bilanzierungspraxis nach BilMoG, DB 2011, S. 2445 (Teil 1) und S. 2503 (Teil 2); *Kessler/Kabl*, Forderungsverzicht – Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand?, DB 2002, S. 2236; *Kirsch*, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozeßkostenrechnung, WPg 1999, S. 281; *Klaus/Pelz*, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

(BilMoG): Zeitwertbilanzierung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten, DB 2008 Beil. Nr. 1, S. 24; *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993; *Köhler*, Ausgewählte Einzelprobleme bei der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen, StBp 1992, S. 220-230; *Köhler*, Bilanzpolitik durch die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Herstellungskosten, BBK Fach 19 (5/2006), S. 579; *König*, Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1992, S. 810; *Kraus-Grünewald*, Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten, ZfB 1994, S. 32; *Kreipl*, Die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Entscheidungs- und Wertrelevanz der handelsrechtlichen Rechnungslegung, 2010; *Krimpmann*, Vom Gesamtkostenverfahren zum Umsatzkostenverfahren, Accounting 2005, S. 10; *Kühnberger*, Planmäßige Abschreibungen als Bestandteil der Herstellungskosten, BB 1997, S. 672; *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 6. Aufl. 2010; *Kußmaul*, Die Ermittlung der handels- und steuerbilanziellen Herstellungskosten auf der Grundlage kostenrechnerischer Daten, StB 1992, S. 178; *Küting*, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, S. 587; *Küting*, Auswirkungen des neuen Handelsbilanzrechts auf die Wertuntergrenze der steuerrechtlichen Herstellungskosten, GmbHR 1987, S. 359; *Küting*, Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, S. 419; *Küting/Cassel*, Vergleich der beiden Regelwerke – Anschaffungs- und Herstellungskosten nach HGB und IFRS, StuB 2011, S. 283; *Küting/Ellermann*, Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, DStR 2010, S. 1300; *Küting/Haeger*, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen Herstellungskosten, DStR 1988, S. 159; *Küting/Lorson*, Grundsatzfragen der Ermittlung von Herstellungskosten in der HB: Zum Hintergrund des BFH-Urteils vom 21.10.1993, DStR 1994, S. 666; *Laubach/Kraus/Bornhofen*, Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DB 2009, Beil. Nr. 5, S. 19; *Löw/Scharpf/Weigel*, Auswirkungen des Regierungsentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg 2008, S. 1011; *Lorson/Fuhrmann*, Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012 – Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses (Teil 1: Aufstellungspflicht sowie IFRS-Bilanz und IFRS-GuV), KoR 2013, S. 261; *Mathiak*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, in *Raupach* (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, 1984, S. 97; *Mindermann*, Zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände nach dem Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), WPg 2008, S. 273; *Moxter*, Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, S. 1514; *Moxter*, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, S. 937; *Moxter*, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl. 1986; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003; *Moxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, S. 232; *Mujanovic*, Die Bewertung von Finanzinstrumenten zum fair value nach BilMoG, StuB 2009, S. 329; *Pannen*, Bestandsaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, S. 2729; *Pezzer*, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, S. 849; *Pezzer*, Finanzgerichtsbarkeit im gewaltenteiligen Verfassungsstaat, DStR 2004, S. 525; *Prinz*, Der BilMoG-Regierungsentwurf und seine steuerlichen Auswirkungen – Überblick über diesteuerlichen Konsequenzen für die Handels- und Steuerbilanz, BBK Fach 13 (18/2008), S. 5269; *Pyszka*, Steuerliche Aspekte des handelsbilanziellen Aktivierungswahrechtes für Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, DStR 1996, S. 809; *Quitmann/Jaenecke*, Bilanzierung von E-Books in der Verlagsbranche nach IFRS, KoR 2010, S. 88; *Rade*, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrelevanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, S. 1334; *Rade/Stobbe*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der HB, DStR 2009, S. 1109; *Rautenstrauch/Müller*, Stand und Entwicklung des Kosten- und Erlöscontrolling in kleinen und mittleren Unternehmen, DB 2007, S. 1821; *Richter/Künkele/Zwirner*, in *Petersen/Zwirner/Brösel* (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, § 255 HGB, 2010; *Risthaus*, Abgrenzung der Herstellungskosten von Erhaltungsaufwendungen, BB 1997, S. 2453; *Ritzrow*, Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, SteuerStud 2003, S. 261; *Rudolph*, Zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen, DB 1975, S. 1565; *Sauren*, Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 12.9.2001 (IX R 39/97 und IX R 52/00), DStR 2002, S. 1042; *Schäfer*, Herstellungskosten und Einbezug der Gemeinkosten, DStZ 1991, S. 430; *Scharfenberg*, Zu der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DStR 1997, S. 473; *Scharpf/Schaber*, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB-E (BilMoG), KoR 2008, S. 532; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Bd. II: Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 4. Aufl. 2006; *Scheffler/Glaschke*, Bilanzielle Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden, Vorgehensweise im Steuerrecht und nach IAS/IFRS, in *Steuern und Bilanzen 2006*, S. 491; *Schmeisser/Steinle*, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, S. 2317; *Schmidt*, Die BilMoG-Vorschläge zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten, KoR 2008, S. 1; *Schmidtbauer*, Immaterielle Vermögenswerte in der Unternehmensrechnung: Abbildung im Jahresabschluss und Ansätze zur Steuerung, DStR 2004, S. 1445; *Schülke*, Zur Aktivierbarkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, S. 992; *Schüttler/Berthold*, Bilanzierung ungeschützter Erfindungen am Beispiel von Arzneimitteln – Ungeahnte Aktivierungsmöglichkeiten dank BilMoG, DStR 2011, S. 932; *Schulze-Osterloh*, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, S. 242; *Seidel/Grieger/Muske*, Bilanzierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1286; *Selchert*, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, S. 2413; *Selchert*, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, S. 2298; *Söffing*, Anschaffungskosten – Herstellungskosten – anschaffungsnaher Aufwand, DStZ 2002, S. 587; *Söffing*, Der anschaffungsnaher Aufwand, DB 1986, S. 662; *Söffing*, Der anschaffungsnaher Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, S. 946; *Spindler*, Wie geht es weiter mit dem anschaffungsnahen Aufwand?, DB 2004, S. 507; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insb. auch bei sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, BB 2002,



S. 2041; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, S. 765; *Stuhrmann*, Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, BB 1997, S. 658; *Tran*, Die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände nach BilMoG – Normative Erkenntnisse empirischer Befunde, KoR 2011, S. 538; *Velte/Sepetauz*, Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter, BC 2010, S. 349; *Vogelsang*, Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahen Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, S. 65; *Weber*, Die Einordnung von Sonder-einzelkosten des Vertriebs aus handelsrechtlicher Sicht, DB 1987, S. 393; *Wedel-städt, von*, Anschaffungsnaher Aufwand: Nachträgliche Berücksichtigung der geänderten Rechtslage durch Änderung von Steuerbescheiden?, DB 2003, S. 362; *Weissenberger*, IFRS für Controller, 2007; *Weissenberger/Stromann*, Die Bedeutung von Prozesskosten für die Bewertung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, DBW 2000, S. 607; *Wichmann*, Die Bedeutung der Herstellung für die Bilanzierung nach dem HGB, DStR 1987, S. 718; *Wienand/Wolz*, Forschungs- und Entwicklungskosten im Mittelstand, KoR 2010, S. 130; *Wilhelm*, Bewertungswahlrechte bei den Herstellungskosten, BB 1991, S. 1151; *Witt*, Der Umfang der Herstellungskosten im handelsrechtlichen Jahresabschluß, 1997; *Wöbe*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl. 1997; *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 162 Anschaffungskosten, Loseblatt, Stand 12/2011; *Wohlgemuth/Ständer*, Der Bewertungsmaßstab „Herstellungskosten“ nach HGB und IAS – Darstellung der Besonderheiten und kritische Gegenüberstellung, WPg 2003, S. 203; *Zülch/Hoffmann*, Plädoyer für einen deutschen Weg der Zeitwertbewertung, DB 2009, S. 189.

## 1 Begriff der Anschaffungskosten (Abs. 1)

### 1.1 Grundlegendes

- 1 § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB definiert die **AK** als die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen **VG** zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Derartige Aufwendungen müssen dem **VG** einzeln zuordenbar sein. Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zählen zu den **AK** auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen **AK**. Anschaffungspreisminderungen wie Boni oder Skonti reduzieren den ursprünglichen Anschaffungspreis (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB).
- 2 Der Begriffsinhalt der **AK** gilt für alle bilanzierenden **KfL**. Die **AK** stellen den **Zugangswert** dar, mit dem ein angeschaffter **VG** erstmals bilanziert wird. **Zweck der Bewertung eines VG zu AK** ist zum einen, die Anschaffung als einen **erfolgsneutralen Vorgang** abzubilden,<sup>1</sup> denn die **AK** eines erworbenen **VG** bestimmen sich durch die Gegenleistung des Erwerbers (Prinzip der Maßgeblichkeit der Gegenleistung).<sup>2</sup> Zum anderen stellen die **AK** grds. die **Wertobergrenze** dar, mit der von außerhalb des **Unt** bezogene **VG** bilanziell erfasst werden. Dies gilt auch für den Fall von (vermeintlich) überhöhten **AK**.

<sup>1</sup> Vgl. *Bieg/Kußmaul/Waschbusch*, Externes Rechnungswesen, 6. Aufl. 2012, S. 136; *Moxter*, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl. 1986, S. 41 ff.

<sup>2</sup> Vgl. *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 5.

Ein Kfm. wird nur bereit sein, den Betrag zur Erlangung eines VG zu leisten, der den Wert widerspiegelt, den er dem VG zum Zeitpunkt des Erwerbs (mindestens) beimisst. Erweisen sich die AK eines VG im Nachhinein tatsächlich als überhöht, so ist in der Folgebewertung eine Abwertung des VG auf den niedrigeren Stichtagswert durch die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in Betracht zu ziehen.<sup>3</sup>

## 1.2 Anschaffungsvorgang

### 1.2.1 Erwerb

In Abgrenzung zur Herstellung eines VG handelt es sich bei der Anschaffung eines VG um den Zugang eines bereits existierenden VG von einem Dritten (Aspekt des Fremdbezugs). Der Anschaffungsvorgang beinhaltet den Erwerb eines VG sowie dessen erstmalige Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand. Unter dem **Erwerb eines VG** ist die Überführung eines VG aus einer fremden Verfügungsgewalt in die eigene Verfügungsgewalt zu verstehen.<sup>4</sup> Das Erlangen der eigenen Verfügungsgewalt findet im **Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums** an einem VG statt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist heranzuziehen, um einem Hauptzweck der Bilanz – der Darstellung eines zutreffenden Bildes der Vermögenslage – gerecht zu werden.<sup>5</sup>

Die Zuordnung von VG zum Vermögen eines Bilanzierenden richtet sich demzufolge nicht allein nach dem zivilrechtlichen Eigentum, sondern auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Wirtschaftlicher Eigentümer eines VG ist, wer über einen VG die tatsächliche Sachherrschaft in einer Weise ausübt, die es ihm ermöglicht, den rechtlichen Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung auf den VG auszuschließen.<sup>6</sup> Dem Herausgabeanspruch des rechtlichen Eigentümers darf hierbei keine nennenswerte wirtschaftliche Bedeutung zukommen. Die tatsächliche Sachherrschaft übt derjenige über einen VG aus, dem – bezogen auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer – Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten zustehen.<sup>7</sup>

#### Beispiel

Die im Elektro Einzelhandel tätige B-KG bestellt am 1.12.t1 bei dem Großhändler G-GmbH Schaltschränke im Gesamtwert von 50 TEUR. Die G-GmbH liefert die Schaltschränke am 15.12.t1 an die B-KG mit einem firmeneigenen Lkw aus. In den Lieferbedingungen behält sich die G-GmbH bis zur vollständigen Bezahlung der Waren das Eigentum an den gelieferten Schaltschränken vor. Außerdem wurde vereinbart, dass der Gefahrenübergang der Waren mit dem Zeitpunkt der Anlieferung beim Kunden erfolgen soll. Die Schaltschränke werden bei der B-KG auf Lager gelegt.

<sup>3</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 18.

<sup>4</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.5.1968, VI R 6/67, BStBl 1968 II S. 574; BFH, Urteil v. 3.8.1976, BStBl 1977 II S. 65.

<sup>5</sup> Vgl. dazu *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, S. 63 ff.; *Moxter*, StuW 1989, S. 232 ff.

<sup>6</sup> Vgl. *Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung nach dem BilMoG, 2009, S. 37 ff.

<sup>7</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 8.3.1977, VIII R 180/74, BStBl 1977 II S. 629; BFH, Urteil v. 22.8.1966, GrS 2166, BStBl 1966 III S. 672; BFH, Beschluss v. 12.6.1978, GrS 1/77, BStBl 1978 II S. 620.

**Beurteilung**

Aufgrund des Eigentumsvorbehalts bleibt die G-GmbH bis zum Zeitpunkt der vollständigen Bezahlung der Waren rechtlicher Eigentümer der an die B-KG gelieferten Schaltschränke. Im Zeitpunkt der Anlieferung gingen allerdings der Besitz, die Gefahr des zufälligen Untergangs (Diebstahl, Schwund) sowie der Nutzen und die Lasten (möglicher Gewinn/Verlust aus dem Verkauf) der Schaltschränke auf die B-KG über. Die B-KG ist damit im Zeitpunkt der Anlieferung wirtschaftlicher Eigentümer der Schaltschränke geworden. Die VG sind deshalb dem bilanziellen Vermögen der B-KG zuzurechnen. Die B-KG hat die Schaltschränke zum 31.12.t1 zu bilanzieren, um in ihrer Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage zu zeigen.

**Beispiel**

Die X-OHG kauft am 1.7.t1 auf Rechnung einen Gabelstapler zum Preis von 16 TEUR. Der Gabelstapler wird am gleichen Tag beim Händler abgeholt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt acht Jahre.

Die X-OHG hat am 1.7.t1 den Zugang des Gabelstaplers in der Buchhaltung abzubilden. Weiterhin ist am Bilanzstichtag der Werteverzehr für sechs Monate i.H.v. 1 TEUR durch die Verrechnung planmäßiger Abschreibungen (hier lineare Vorgehensweise) als Aufwand zu verbuchen.

Buchungssatz am 1.7.t1 (in TEUR):

Konto	Soll	Haben
Betriebs- und Geschäftsausstattung	16	
Verbindlichkeiten aus L&L		16
Buchungssatz am Bilanzstichtag (31.12.t1) (in TEUR):		
Konto	Soll	Haben
Abschreibungen auf Sachanlagen	1	
Betriebs- und Geschäftsausstattung		1

- 6 Der Erwerbsvorgang ist grds. auf einen bestimmten Zeitpunkt bezogen. AK können jedoch auch bereits **vor dem eigentlichen Erwerb** und dem Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums anfallen. Bspw. sind die bei einem Grundstückskauf getätigten Aufwendungen wie Maklergebühren und Notarkosten bereits AK.<sup>8</sup> Diese Aufwendungen sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren; ihre Verrechnung als Aufwand der Periode ist aufgrund der bestehenden Aktivierungspflicht nicht zulässig (zu den Anschaffungsnebenkosten s. Rz 58 ff.). Der Erwerb eines VG beginnt also bereits dann, wenn die ersten Aufwendungen anfallen, die vom Erwerber zur Erlangung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem VG in Kauf genommen werden müssen.
- 7 Auch **nach dem Anschaffungszeitpunkt** können noch AK anfallen. In erster Linie handelt es sich dabei um nachträgliche AK sowie um Aufwendungen, die erforderlich sind, um einen VG in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Der Anschaffungsvorgang eines VG kann sich folglich über einen längeren

<sup>8</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.10.1983, IV R 160/78, BStBl 1984 II S. 101.

Zeitraum erstrecken. Sämtliche in diesem Zeitraum anfallenden Aufwendungen, die mit dem Ziel in Kauf genommen werden, das (wirtschaftliche) Eigentum (final) an einem VG zu erlangen, stellen AK dar.<sup>9</sup>

### 1.2.2 Zustand der Betriebsbereitschaft

Neben dem Erwerb beinhaltet der Begriff des Anschaffungsvorgangs das Versetzen eines VG in den betriebsbereiten Zustand. Vor allem im Bereich des SAV findet der **Begriff der Betriebsbereitschaft** Verwendung. Ein VG gilt dann als betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung verwendet werden kann.<sup>10</sup> Welchen Zweck ein erworbener VG erfüllen soll, bestimmt der Erwerber. Die Zweckbestimmung beschreibt die konkrete Art und Weise, mit der der Erwerber den VG künftig zur Erzielung von Einnahmen nutzen will.<sup>11</sup> Typische Aufwendungen, die in die AK einzubeziehen sind, um einen VG in Betriebsbereitschaft zu versetzen, sind:

- Aufwendungen für Fundamentierungsarbeiten,
- Aufwendungen für Montage- und Anschlussarbeiten,
- Aufwendungen für Probeläufe,
- Aufwendungen für innerbetriebliche Transporte.

Aufwendungen der vorstehenden Art dürfen allerdings als Teil der AK nur aktiviert werden, wenn sie dem erworbenen VG **einzel**n zugerechnet werden können und auf die Herstellung der Betriebsbereitschaft ausgerichtet sind (Zweckbezogenheit). Durch das Einbeziehen der Betriebsbereitschaftskosten in die AK soll der Vorgang der Anschaffung eines VG möglichst erfolgsneutral behandelt werden.

Vermögensgegenstände des UV (z.B. Vorräte) werden i.d.R. nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt.

Umstritten ist die Einordnung von sog. **anschaffungsnahen Aufwendungen**. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die bei der Instandsetzung bzw. der Umrüstung von gebraucht erworbenen VG anfallen. Fraglich ist, ob es sich dabei um AK, HK oder einen laufenden Erhaltungsaufwand handelt.

Wird ein VG erworben, jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt in Betriebsbereitschaft versetzt, handelt es sich bei den damit verbundenen Aufwendungen ebenfalls um AK.

#### Beispiel

Die in der spanabhebenden Industrie tätige X-KG kauft am 2.1.11 eine CNC-Fräsmaschine zu einem Preis von 165 TEUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der CNC-Fräsmaschine beträgt sechs Jahre. Die CNC-Fräsmaschine wird zunächst nicht in der Produktion eingesetzt, sondern auf Lager vorgehalten. Am 15.4.11 stößt die X-KG aufgrund voller Auftragsbücher an ihre Kapazitätsgrenze. Das Management beschließt daher, die auf Lager vorgehaltene CNC-Fräsmaschine umgehend in der Produktion einzusetzen. Zu diesem Zweck müssen jedoch zunächst ein Fundament gegossen sowie um-

<sup>9</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.2.1987, IX R 114/82, BStBl 1987 II S. 812f.

<sup>10</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.9.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II S. 574.

<sup>11</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.9.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II S. 576.

fangreiche Installationsarbeiten durchgeführt werden. Insgesamt fallen hierfür 15 TEUR an. Die Arbeiten werden von einem externen Dienstleistungsunternehmen durchgeführt. Die CNC-Fräsmaschine wird am 1.5.t1 in Betrieb genommen.

### Beurteilung

Die X-KG hat am 2.1.t1 die Maschine mit 165 TEUR anzusetzen. Nach Abschluss der Inbetriebnahme sind weitere 15 TEUR zu aktivieren. Die gesamten AK der CNC-Fräsmaschine betragen somit 180 TEUR.

Buchungssatz am 2.1.t1 (in TEUR):

Konto	Soll	Haben
Maschinen	165	
Verbindlichkeiten aus L&L		165

Buchungssatz nach der Inbetriebnahme am 1.5.t1 (in TEUR):

Konto	Soll	Haben
Maschinen	15	
Verbindlichkeiten aus L&L		15

Aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhangs von Anschaffung und Inbetriebnahme (erstmalige Nutzung) der CNC-Fräsmaschine kann von einer wirtschaftlichen Abnutzung im Zeitraum der Lagerung der CNC-Fräsmaschine abgesehen werden.<sup>12</sup> Der Abschreibungsbeginn der CNC-Fräsmaschine kann somit auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung (1.5.t1) festgelegt werden. Bei Anwendung der linearen Abschreibung beträgt die planmäßige Abschreibung für das Jahr t1 20 TEUR.

Buchungssatz am Bilanzstichtag (31.12.t1) (in TEUR):

Konto	Soll	Haben
Abschreibungen auf Sachanlagen	20	
Maschinen		20

- 14 Auch Umrüstkosten zählen zu den AK, sofern ein gebraucht erworbener VG erst nach den Umrüstungsmaßnahmen seiner Zweckbestimmung zugeführt werden kann.<sup>13</sup> Um AK i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB handelt es sich auch bei bereits in Betriebsbereitschaft befindlichen VG, die durch nachträgliche AK in einen objektiv höherwertigen betriebsbereiten Zustand versetzt werden. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Wohn- und Bürogebäude. Bei Wohn- und Bürogebäuden gehört zur Zweckbestimmung die Entscheidung, welchen Standard das Gebäude erfüllen soll. Der BFH<sup>14</sup> stuft den möglichen Standard eines Gebäudes ein in:
- sehr einfach,
  - mittel oder
  - sehr anspruchsvoll.
- 15 Führt der Erwerber eines Gebäudes, welches zwar betriebsbereit ist, jedoch nur einem sehr einfachen Standard entspricht, im Zuge des Erwerbs **Baumaßnahmen**

<sup>12</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl. § 253 HGB, Rz 439.

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 14.11.1985, IV R 170/83, BStBl 1986 II S. 60.

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.9.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II S. 574.

durch, die das Gebäude auf einen vom Erwerber gewünschten höheren Standard anheben, so handelt es sich bei den zu diesem Zweck anfallenden Aufwendungen um **AK** i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB, weil durch diese Baumaßnahmen der Zustand der Betriebsbereitschaft eines **höheren Gebäudestandards** erreicht wird. Plant der Erwerber hingegen beim Erwerb eines Gebäudes, welches in einem sehr einfachen Standard betriebsbereit ist, dieses grundlegend durch Baumaßnahmen in einen höheren Standard zu versetzen, werden diese Pläne jedoch erst zu einem **späteren Zeitpunkt** verwirklicht, so handelt es sich bei den hierbei anfallenden Aufwendungen **nicht** um **AK** i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB. Die Aufwendungen sind in diesem Fall entweder **HK oder Erhaltungsaufwand**.

Nach dem Verständnis des Gesetzes endet der Anschaffungsvorgang eines VG nicht bereits mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, sondern erst mit der erstmaligen Versetzung des VG in den betriebsbereiten Zustand.<sup>15</sup> Fallen allerdings Aufwendungen erst nach dem Anschaffungsvorgang an (bspw. für Schönheitsreparaturen), zählen diese nicht zu den AK.

16

**Beispiel**

Die S-GmbH erwirbt am 27.7.t1 ein leer stehendes Bürogebäude zu einem Kaufpreis von 800 TEUR. Die vorhandenen Installationen wie Heizung, sanitäre Anlagen sowie Fenster sind im Wesentlichen funktionsbereit, jedoch renovierungsbedürftig.

**Variante 1:**

Unmittelbar nach dem Erwerb werden die Büroräume von der S-GmbH genutzt. In den folgenden Wochen werden Schönheitsreparaturen sowie Instandsetzungsarbeiten durchgeführt.

**Beurteilung**

Da das Bürogebäude bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs dem vom Erwerber bestimmten Zweck (Nutzung der Räumlichkeiten) zugeführt werden kann, handelt es sich bei den Aufwendungen für Schönheitsreparaturen sowie Instandsetzungsarbeiten lediglich um Maßnahmen der Funktionserhaltung und somit nicht um Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft. Die Betriebsbereitschaft lag bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs vor.

**Variante 2:**

Unmittelbar nach dem Erwerb lässt die S-GmbH das Bürogebäude durch entsprechende Baumaßnahmen auf einen höheren als den bisherigen Standard bringen.

**Beurteilung**

Die mit dem Anheben des Standards des Bürogebäudes vor dessen erstmaliger Nutzung verbundenen Aufwendungen gelten als Aufwendungen für das Versetzen des Bürogebäudes in den gewünschten betriebsbereiten Zustand. Sie zählen somit zu den AK nach § 255 Abs. 1 HGB.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 12.

<sup>16</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.9.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II S. 574.

## 2 Umfang der Anschaffungskosten (Abs. 1)

### 2.1 Ermittlungsschema

- 17 Die AK eines VG setzen sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen:

Anschaffungspreis	
+ Anschaffungsnebenkosten, sofern einzeln zurechenbar	
+ nachträgliche AK	
– Anschaffungspreisminderungen	
= AK	

Abb. 1: Ermittlungsschema der AK

### 2.2 Anschaffungspreis

#### 2.2.1 Rechnungsbetrag und USt

- 18 Die Ausgangsgröße zur Ermittlung der AK eines VG stellt regelmäßig der **Anschaffungspreis** dar. Dieser entspricht dem in der Rechnung ausgewiesenen Betrag. Die Größe „Anschaffungspreis“ ist daher im Allgemeinen recht einfach zu bestimmen.
- 19 Bei Unt, die gem. § 15 UStG vorsteuerabzugsberechtigt sind, stellt die in der Rechnung ausgewiesene USt (Vorsteuer) keinen Bestandteil des Anschaffungspreises dar,<sup>17</sup> da es sich bei diesen Unt bei der Vorsteuer um einen durchlaufenden Posten handelt. Hingegen entspricht der Anschaffungspreis bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unt dem Bruttorechnungsbetrag,<sup>18</sup> also dem Nettopreis zzgl. der darauf entfallenden USt.

#### 2.2.2 Sonderfälle bei der Ermittlung des Anschaffungspreises

##### 2.2.2.1 Anschaffungspreis in Fremdwährung

- 20 Wird ein VG in einer Fremdwährung bezahlt, so ist für die Ermittlung des Anschaffungspreises eine **Währungsumrechnung** in Euro vorzunehmen. Hierfür sind insb. der **Zeitpunkt der Umrechnung** sowie eine evtl. vorgenommene **Kurssicherung** von Belang.
- 21 Der durch das BilMoG neu in das Handelsgesetzbuch aufgenommene § 256a HGB reglementiert die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften (s. § 256a Rz 1 ff.). Dieser Paragraph betrifft zwar, ausgehend vom Wortlaut der Vorschrift, lediglich die Folgebewertung von auf fremde Währung lautenden VG und Schulden, jedoch findet der Gesetzesbegründung zufolge die Vorschrift der **Umrechnung** von auf fremde Währung lautenden VG und Schulden **mit dem Devisenkassamittelkurs** auch **im Zugangszeitpunkt** eines VG oder einer Schuld Anwendung.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Vgl. statt vieler *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 20, Stand 5/2013.

<sup>18</sup> Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 30, Stand 5/2013.

<sup>19</sup> Vgl. Begr. RegE BilMoG, S. 137; ferner *Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung nach dem BilMoG, 2009, S. 24.

Bei der **Anschaffung eines auf fremde Währung lautenden VG gegen Vorauszahlung oder Barzahlung** richtet sich der Anschaffungspreis nach dem tatsächlich hingegebenen Betrag. Die Fremdwährung wird hierbei mithilfe des Devisenkassamittelkurses (= arithmetisches Mittel zwischen Geld- und Briefkurs) umgerechnet.

22

### Beispiel

Die Z-AG schließt am 2.1.11 mit einem US-amerikanischen Hersteller einen Vertrag über die Abnahme eines Passagierflugzeugs. Vereinbarungsgemäß überweist die Z-AG am 15.3.11 sowie am 29.6.11 jeweils eine Hälfte des Gesamtkaufpreises i. H. v. 240 Mio. USD.

Der Wechselkurs (Devisenkassamittelkurs) beträgt am 15.3.11 1,20 USD/EUR und am 29.6.11 1,25 USD/EUR.

### Beurteilung

Der Anschaffungspreis des Passagierflugzeugs in Euro beläuft sich somit auf  $(120.000.000 \text{ USD} / 1,20 \text{ USD/EUR}) + (120.000.000 \text{ USD} / 1,25 \text{ USD/EUR}) = 100.000.000 \text{ EUR} + 96.000.000 \text{ EUR} = 196.000.000 \text{ EUR}$ .

Sofern der **Anschaffungspreis** beim geplanten Erwerb eines VG durch einen antizipativen Hedge im Vorhinein fixiert wurde und die Sicherungsbeziehung die Anforderungen des § 254 HGB an die Bildung von Bewertungseinheiten erfüllt (s. § 254 Rz 10 ff.), ist grds. folgende Vorgehensweise anzuwenden:<sup>20</sup>

23

- Die Wertänderungen des Sicherungsinstruments werden zunächst in einer Nebenbuchhaltung erfasst. Die Sicherungsbeziehung wird laufend auf ihre Wirksamkeit hin überprüft; für die unwirksamen Teile ist, sofern sie einen (unrealisierten) Verlust darstellen, eine Rückstellung zu bilanzieren.
- Die in der Nebenbuchhaltung ermittelten kumulierten Wertänderungen des Sicherungsinstruments sowie die evtl. durch das Sicherungsinstrument verursachten Zahlungen sind mit dem Anschaffungspreis des VG zu verrechnen.

Bei der **Begleichung des Kaufpreises eines auf fremde Währung lautenden VG aus vorgehaltenen Währungsbeständen** ist dieser aus Vereinfachungsgründen ebenfalls mit dem im Zugangszeitpunkt (Zahlungszeitpunkt) gültigen Devisenkassamittelkurs umzurechnen. Dabei kann – abhängig vom Buchwert der vorgehaltenen Währungsbestände in Euro – die Realisierung eines Kursgewinns oder -verlusts eintreten.<sup>21</sup>

24

Wird ein **auf fremde Währung lautender VG auf Ziel erworben**, so fixiert auch hier der Devisenkassamittelkurs im Zeitpunkt der Anschaffung den Anschaffungspreis. Gleichzeitig mit dem VG ist eine Kaufpreisverbindlichkeit einzubuchen. Spätere Wechselkursschwankungen wirken sich dann im Rahmen der Folgebewertung lediglich noch auf die Höhe der Kaufpreisverbindlichkeit aus; die AK des VG sind dagegen nicht mehr anzupassen.<sup>22</sup>

25

<sup>20</sup> Vgl. *Scharpf/Schaber*, KoR 2008, S. 540.

<sup>21</sup> Vgl. auch *Schubert/Gadek*, in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 255 HGB, Rz 54.

<sup>22</sup> Vgl. auch BFH, Urteil v. 16.12.1977, III R 92/75, BStBl 1978 II S. 233.



**Beispiel**

Die Z-AG erwirbt am 1.4.t2 eine Enteigungsanlage für Flugzeuge. Diese hat einen Kaufpreis von 10,35 Mio. USD. Es wird ein Zahlungsziel von zwölf Monaten vereinbart. Der Wechselkurs (Devisenkassamittelkurs) beträgt am 1.4.t2 1,15 USD/EUR, am 31.12.t2 liegt er bei 1,25 USD/EUR. Die AK der Enteigungsanlage betragen somit  $10.350.000 \text{ USD} / 1,15 \text{ USD/EUR} = 9.000.000 \text{ EUR}$ .

Buchungssatz am 1.4.t2 (in TEUR):

Konto	Soll	Haben
Technische Anlagen und Maschinen	9.000	
Verbindlichkeiten aus L&L		9.000

Eine Anpassung der AK der Enteigungsanlage findet zum 31.12.t2 trotz des veränderten Wechselkurses nicht statt.

**2.2.2.2 Erwerb auf Ziel zu unüblichen Konditionen**

- 26 Erwirbt ein Unt einen VG zu **unüblichen Konditionen**, ist regelmäßig eine Anpassung des Rechnungspreises zu prüfen. Ein solcher Fall liegt bspw. dann vor, wenn der Verkäufer dem Erwerber einen **formal unverzinslichen Lieferantenkredit** gewährt. In diesem Fall gilt der Barwert der Verpflichtung anstelle des Rechnungspreises als AK, sofern die Beträge wesentlich voneinander abweichen. Zu begründen ist dies durch die Rechtsnatur dieses Geschäfts, das sich eigentlich aus zwei eigenständigen Geschäften (dem Verkauf des VG und der Kreditgewährung) zusammensetzt.<sup>23</sup>

**Beispiel**

Die Bau-OHG benötigt für einen anstehenden Großauftrag dringend einen Spezialbagger. Für diesen Spezialbagger liegt der Bau-OHG ein Angebot des Herstellers A vor. Die Bau-OHG und der Hersteller A vereinbaren einen Kaufpreis i.H.v. 250.000 EUR und ein Zahlungsziel von sechs Monaten (180 Tagen). Bei Zahlung innerhalb von 14 Tagen wird ein Skontoabzug i.H.v. 5 % gewährt.

Aufgrund ihrer derzeit angespannten Liquiditätslage ist die Bau-OHG darauf angewiesen, den Spezialbagger auf Ziel zu erwerben. Am 1.10.t1 wird der Kaufvertrag mit dem Hersteller A geschlossen; noch am selben Tag wird der Spezialbagger geliefert. Die Skontofrist lässt die Bau-OHG ungenutzt verstreichen.

**Beurteilung**

Für den sechsmonatigen Lieferantenkredit des Herstellers ergibt sich ein effektiver Jahreszinssatz von ca. 11,8 %. Der Barwert der Verpflichtung beträgt in diesem Fall bei Anwendung des AIBD-Verfahrens  $250.000 \times 1,118^{-0,5} = 236.439 \text{ EUR}$ . Der Zinsanteil beläuft sich somit auf  $250.000 \text{ EUR} - 236.439 \text{ EUR} = 13.561 \text{ EUR}$ .

<sup>23</sup> Vgl. zu diesem Absatz ADS, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 78.

Buchungssatz am 1.10.t1 (in EUR):		
Konto	Soll	Haben
Technische Anlagen und Maschinen	236.439	
Aktiver RAP	13.561	
Verbindlichkeiten aus L&L		250.000
Buchungssatz am 31.12.t1 (in EUR) (auf die Darstellung von Abschreibungen wird verzichtet):		
Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	6.780,50	
Aktiver RAP		6.780,50
Buchungssätze am 31.3.t2 (in EUR):		
Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	6.780,50	
Aktiver RAP		6.780,50
Verbindlichkeiten aus L&L	250.000	
Bank		250.000

Eine Anpassung der AK ist ebenso geboten, wenn sich ein **zinsgünstiges Finanzierungsgeschäft und überhöhte AK** gegenüberstehen, da die überhöhten AK bei einer wirtschaftlichen Betrachtung als vorausgezahlte Zinsen zu interpretieren sind.<sup>24</sup> Der Rechnungspreis ist dann um den Zinsanteil zu verringern; dieser ist als RAP zu aktivieren und über die Laufzeit aufzulösen.

27

### Beispiel

Der Bau-OHG liegt ein Angebot über einen Muldenkipper vor. Der Kaufpreis beträgt 250.000 EUR. Die Kaufpreiszahlung ist ein Jahr nach Abschluss des Kaufvertrags fällig. Zusätzlich werden Zinsen i.H.v. 1 % p.a. des Kaufpreises erhoben. Diese sind halbjährlich zu entrichten. Marktüblich wäre ein Zinssatz von 5 % p.a. Der Vertragsabschluss und die Auslieferung des Muldenkippers fallen auf den 1.7.t1.

### Beurteilung

In dem vorliegenden Beispiel wird der Kauf des Muldenkippers mit einem Finanzierungsgeschäft verbunden. Der Zinssatz des Finanzierungsgeschäfts liegt mit 1 % p.a. deutlich unter dem marktüblichen Zinssatz i.H.v. 5 % p.a. Weicht – wie in diesem Fall – der Zinssatz des Finanzierungsgeschäfts stark zugunsten des Käufers vom üblichen Marktzins ab, so kann regelmäßig von überhöhten AK ausgegangen werden.

Einschließlich Zinsen beläuft sich die Verbindlichkeit der Bau-OHG auf 252.500 EUR. Die Diskontierung mit dem marktüblichen Zinssatz i.H.v. 5 % p.a. ergibt den Barwert der Verbindlichkeit und somit die angepassten AK:  $252.500 \text{ EUR} / 1,05 = 240.476 \text{ EUR}$ .

<sup>24</sup> Vgl. *Wohlgenuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 35, Stand 5/2013.

Die Höhe der vorausgezählten Zinsen ist die Differenz zwischen dem Rechnungspreis und den angepassten AK: 250.000 EUR – 240.476 EUR = 9.524 EUR.

Buchungssatz am 1.7.t1 (in EUR):

Konto	Soll	Haben
Technische Anlagen und Maschinen	240.476	
Aktiver RAP	9.524	
Verbindlichkeiten aus L&L		250.000

Buchungssätze am 31.12.t1 (in EUR) (auf die Darstellung von Abschreibungen wird verzichtet):

Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	1.250	
Bank		1.250
Zinsaufwand	4.762	
Aktiver RAP		4.762

Buchungssätze am 30.6.t2 (in EUR):

Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	4.762	
Aktiver RAP		4.762
Zinsaufwand	1.250	
Verbindlichkeiten aus L&L	250.000	
Bank		251.250

- 28 Umgekehrt ist bei einem **günstigen Kaufpreis und überhöhten Zinszahlungen** der Kaufpreis um den Barwert des Zinsanteils (der in diesem Fall einen verdeckten Kaufpreisanteil darstellt) zu erhöhen. Dieser Zinsanteil wird als RAP passiviert und über die Laufzeit erfolgswirksam aufgelöst.<sup>25</sup>

### Beispiel

Die Bau-OHG kann einen Radlader zu einem vergleichsweise günstigen Kaufpreis von 150.000 EUR erwerben. Die Kaufpreiszahlung nebst Zinsen ist erst in einem Jahr fällig. Der Zinssatz beträgt 50 % p.a. des Kaufpreises. Der marktübliche Zinssatz liegt bei 5 % p.a. Der Vertragsabschluss und die Lieferung des Radladers finden am 1.7.t1 statt.

### Beurteilung

In diesem Fall liegt der Zinssatz des Finanzierungsgeschäfts weit über dem marktüblichen Zinssatz. Im Gegenzug kann die Bau-OHG den Radlader zu einem günstigen Kaufpreis erwerben. Nach einem Jahr sind insgesamt  $150.000 \text{ EUR} \times (1 + 0,50) = 225.000 \text{ EUR}$  zu zahlen. Um die angepassten AK zu ermitteln, wird dieser Betrag mit dem marktüblichen Zinssatz diskontiert:  $225.000 \text{ EUR} / (1 + 0,05) = 214.286 \text{ EUR}$ .

<sup>25</sup> Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 36, Stand 5/2013.

Im vereinbarten Zinsanteil i.H.v. 75.000 EUR ist demnach ein verdeckter Kaufpreisannteil i.H.v. 214.286 EUR – 150.000 EUR = 64.286 EUR enthalten. Buchungssatz am 1.7.t1 (in EUR):		
Konto	Soll	Haben
Technische Anlagen und Maschinen	214.286	
Verbindlichkeiten aus L&L		150.000
Passiver RAP		64.286
Buchungssätze am 31.12.t1 (in EUR) (auf die Darstellung von Abschreibungen wird verzichtet):		
Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	37.500	
Sonstige Verbindlichkeiten		37.500
Passiver RAP	32.143	
Zinsaufwand		32.143
Buchungssätze am 30.6.t2 (in EUR):		
Konto	Soll	Haben
Zinsaufwand	37.500	
Sonstige Verbindlichkeiten		37.500
Verbindlichkeiten aus L&L	150.000	
Sonstige Verbindlichkeiten	75.000	
Bank		225.000
Passiver RAP	32.143	
Zinsaufwand		32.143

### 2.2.2.3 Erwerb durch Tausch

Bei der **Anschaffung eines VG durch einen Tausch**, bei dem die Aufwendungen für die Anschaffung nicht in Form von Zahlungsmitteln, sondern durch die Hingabe eines anderen bewertbaren VG anfallen, besteht **handelsbilanziell** ein **Wahlrecht** zwischen der Buchwertfortführung, der Gewinnrealisierung und der erfolgsneutralen Behandlung:<sup>26</sup> 29

- Bei der **Buchwertfortführung** (erste Variante) wird der angeschaffte VG mit den fortgeführten AHK des hingegebenen VG angesetzt, höchstens jedoch zum niedrigeren Zeitwert des angeschafften VG. 30
- Soll beim Tausch eine **Gewinnrealisierung** (zweite Variante) stattfinden, ist der angeschaffte VG mit dem (höheren) Zeitwert des hingegebenen VG zu bewerten. Diese Variante ist jedoch handelsrechtlich nur zulässig, sofern der Tausch betriebswirtschaftlich notwendig war und nicht lediglich aus jahresabschluss- 31

<sup>26</sup> Vgl. auch *Kable*, in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 255 HGB, Rz 72, Stand 10/2012; *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 89; *Schubert/Gadek*, in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 255 HGB, Rz 40; *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 110, Stand 5/2013; a. A. sind *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 51 ff., Stand 5/2013; diese verlangen die Bewertung des erhaltenen VG mit dem aus Sicht des Unt vorsichtig zu schätzenden Zeitwert des hingegebenen VG, zzgl. Anschaffungsnebenkosten und abzgl. Anschaffungskostenminderungen.

politischen Überlegungen heraus getätigt wurde.<sup>27</sup> **Steuerrechtlich** ist die Gewinnrealisierung beim Tausch verpflichtend vorzunehmen (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG). Das eingetauschte Wirtschaftsgut ist danach mit dem (höheren) gemeinen Wert (gem. § 9 Abs. 2 BewG) des hingegebenen Wirtschaftsguts zu bewerten, woraus i. d. R. eine Ertragsteuerbelastung resultiert.<sup>28</sup>

- 32 – Aus diesem Grund wird handelsrechtlich auch eine (komplett) **erfolgsneutrale Behandlung** des Tauschs (dritte Variante) für zulässig gehalten, die als modifizierte Buchwertfortführung angesehen werden kann.<sup>29</sup> Der Buchwert wird bei dieser Variante um eine eventuelle ertragsteuerliche Belastung erhöht, um damit die mit dem Tausch verbundene Belastung zu neutralisieren.<sup>30</sup>

### Beispiel

Die Bau-GmbH tauscht einen nicht mehr benötigten Bagger (Restbuchwert 25.000 EUR, Zeitwert 28.000 EUR) gegen eine dringend benötigte Walze ein. Die erhaltene Walze hat einen Zeitwert von 26.000 EUR.

### Beurteilung

- Buchwertfortführung: Der Bagger wird mit 25.000 EUR ausgebucht und die Walze wird mit dem Restbuchwert des Baggers, d.h. mit 25.000 EUR, in die Bilanz aufgenommen.
- Gewinnrealisation: Der Bagger wird mit 25.000 EUR ausgebucht und die Walze mit 28.000 EUR eingebucht. Es resultiert hieraus ein Gewinn i. H. v. 3.000 EUR. Bei einer angenommenen 30 %igen Besteuerung sind somit 900 EUR Steuern abzuführen.
- Modifizierte Buchwertfortführung: Der Bagger wird mit 25.000 EUR ausgebucht und die Walze mit dem Restbuchwert des Baggers zzgl. der entstandenen Steuerlast eingebucht, d.h. mit 25.000 EUR + 900 EUR = 25.900 EUR. Der dadurch entstehende buchmäßige Ertrag gleicht den entstandenen Steueraufwand gerade aus, wodurch eine vollständig erfolgsneutrale Abbildung des Tauschs im handelsrechtlichen JA zustande kommt.

#### 2.2.2.4 Unentgeltlicher Erwerb

- 33 Beim unentgeltlichen Erwerb eines VG (z. B. im Fall einer Erbschaft oder einer Schenkung) erbringt der Erwerber für den Erhalt des VG **keine Gegenleistung**. Die Aktivierung unentgeltlich erworbener VG ist daher im Fachschrifttum heftig umstritten; die Auffassungen erstrecken sich von einem Aktivierungsverbot über ein Aktivierungswahlrecht bis hin zu einem Aktivierungsgebot.

- 34 Die hier vertretene Auffassung spricht sich für eine uneingeschränkte **Beachtung des Vollständigkeitsgebots** des § 246 Abs. 1 HGB und damit für eine **Aktivierungspflicht von unentgeltlich erworbenen VG** aus.<sup>31</sup> Vom Vollständigkeits-

<sup>27</sup> Vgl. *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 91.

<sup>28</sup> Vgl. auch *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 55.

<sup>29</sup> Vgl. *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 113, Stand 5/2013.

<sup>30</sup> Vgl. *Kable*, in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 255 HGB, Rz 72, Stand 10/2012.

<sup>31</sup> GlA *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 107, Stand 5/2013; *Kable*, in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 255 HGB, Rz 75, Stand 10/2012; a. A. *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 83, die hier generell ein Aktivierungswahlrecht sehen. Im Fall des unentgeltlichen Erwerbs eines immateriellen VG gehen *Knop/Kütting* allerdings von einem Aktivierungswahlrecht aus.

gebot des § 246 Abs. 1 HGB kann nach dem Wortlaut der Regelung nur dann abgewichen werden, wenn durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist. Eine abweichende Regelung wird allerdings vom Gesetz für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs von VG nicht getroffen. Die **Höhe der (fiktiven) AK** eines unentgeltlich erworbenen VG richtet sich nach dem **Marktpreis des VG im Anschaffungszeitpunkt**.<sup>32</sup>

Als Gegenkonto bei der Verbuchung des Zugangs eines unentgeltlich erworbenen VG kommt regelmäßig nur ein Ertragskonto infrage. Eine erfolgsneutrale Gegenbuchung im EK ist nur möglich, sofern es sich bei dem unentgeltlich erworbenen VG um eine Kapitaleinlage in Form einer Sacheinlage handelt.<sup>33</sup>

Unter der Voraussetzung, dass keine Sacheinlage vorliegt, ist ein unentgeltlich erworbenes einzelnes Wirtschaftsgut in der **Steuerbilanz** mit dem gemeinen Wert (gem. § 9 Abs. 2 BewG) als fiktive AK zu bewerten (§ 6 Abs. 4 EStG).

### 2.2.2.5 Nicht aufgeteilter Gesamtkaufpreis

In dem (nicht seltenen) Fall, dass für mehrere VG nur ein einziger Kaufpreis vereinbart und gezahlt wird, ist gem. dem **Einzelbewertungsgrundsatz** (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) eine Aufteilung dieses Gesamtkaufpreises auf die einzelnen VG zwingend geboten. Die Notwendigkeit zu einer solchen Aufteilung wird insb. in den Fällen deutlich, in denen zu einem Gesamtkaufpreis mehrere VG erworben wurden, die entweder nur zum Teil planmäßig abzuschreiben sind oder bei denen sich die Abschreibungsverfahren oder Nutzungsdauern unterscheiden.<sup>34</sup>

Ein Gesamtkaufpreis ist grds. unter **Beachtung der Zeitwerte** der einzelnen erworbenen VG auf diese aufzuteilen.<sup>35</sup> Sind für die erworbenen VG Zeitwerte nicht oder nur schwer zu ermitteln, ist auch die Orientierung an anderen zweckmäßigen Maßstäben, bspw. den bisherigen Buchwerten, denkbar. Eine Ermittlung der AK nach der Restwertmethode, bei der einem VG sein Zeitwert und dem anderen der Rest vom Gesamtkaufpreis zugeteilt wird, muss – da willkürlich – als unzulässig ausscheiden.<sup>36</sup>

Enthält der Kaufvertrag eine **Aufteilung des Gesamtkaufpreises** auf die einzelnen VG, so spricht nichts dagegen, dieser Aufteilung zu folgen, sofern sie sachlich gerechtfertigt erscheint.<sup>37</sup> Problematisch sind allerdings die Fälle, in denen sich der Gesamtkaufpreis von der Summe der **beizulegenden Zeitwerte** der erworbenen VG unterscheidet. Dabei sind sowohl Situationen denkbar, in denen der Gesamtkaufpreis die Summe der beizulegenden Zeitwerte übersteigt, als auch solche, in denen er unter der Summe der beizulegenden Zeitwerte liegt.

**Übersteigt der Gesamtkaufpreis die Summe der beizulegenden Zeitwerte der erworbenen VG**, ist zunächst wieder zwischen zwei Situationen zu unterscheiden. Wurde ein Unt oder ein Teilbetrieb als Ganzes erworben, so ist der (positive)

<sup>32</sup> Vgl. *Ballwieser*, in MünchKomm., HGB, 3. Aufl., § 255, Rn 45.

<sup>33</sup> Vgl. *Ballwieser*, in MünchKomm., HGB, 3. Aufl., § 255, Rn 46.

<sup>34</sup> Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 79, Stand 5/2013.

<sup>35</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.1972, VIII R 124/9, BStBl 1973 II S. 295; *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 24, Stand 5/2013.

<sup>36</sup> Vgl. *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 105.

<sup>37</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 31.1.1973, I R 197/70, BStBl 1973 II S. 391; *Schubert/Gadek*, in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 255 HGB, Rz 80.

Differenzbetrag gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zwingend als GoF zu aktivieren. Dagegen ist beim Erwerb anderer Gruppen von VG der Mehrbetrag im Verhältnis der jeweiligen Zeitwerte auf die einzelnen VG zu verteilen.<sup>38</sup> Die anschließend durchzuführende Bewertung kann jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 oder Abs. 4 HGB nach sich ziehen.<sup>39</sup>

- 41 Liegt der **Gesamtkaufpreis unterhalb der Summe der beizulegenden Zeitwerte der erworbenen VG**, ist dieser (negative) Unterschiedsbetrag sinnvoll auf die erworbenen VG zu verteilen. Zulässig erscheint auch hier eine Aufteilung der Differenz nach dem Verhältnis der Zeitwerte der einzelnen VG. In Ausnahmefällen sind jedoch auch andere Verteilungsmethoden wie bspw. ein prozentualer Abschlag von den Zeitwerten sämtlicher VG – mit Ausnahme der liquiden Mittel – oder eine Verteilung anhand des Risikos oder der Rentabilität der betroffenen VG denkbar.<sup>40</sup>

### Beispiel

Die A-GmbH erwirbt zum 1.1.t1 ein Grundstück mit einer darauf stehenden Lagerhalle für insgesamt 400.000 EUR. Da das Grundstück dem nicht abnutzbaren, die Lagerhalle jedoch dem abnutzbaren AV zugeordnet wird, bestellt die A-GmbH einen Gutachter zwecks Aufteilung des Gesamtkaufpreises. Dieser ermittelt Zeitwerte i. H. v.

- Fall 1: 100.000 EUR für die Lagerhalle und 300.000 EUR für das Grundstück;
- Fall 2: 150.000 EUR für die Lagerhalle und 350.000 EUR für das Grundstück;
- Fall 3: 75.000 EUR für die Lagerhalle und 225.000 EUR für das Grundstück.

### Beurteilung

Im Fall 1 entspricht der Gesamtkaufpreis der Summe der Zeitwerte. In diesem unproblematischen Fall sind beide VG jeweils mit ihrem Zeitwert als AK zu bilanzieren.

Im Fall 2 übersteigt die Summe der Zeitwerte den Gesamtkaufpreis für die beiden VG um 100.000 EUR. Der negative Unterschiedsbetrag i. H. v. 100.000 EUR soll hier im Verhältnis der Zeitwerte auf beide VG verteilt werden:

- Lagerhalle:  $(150.000 \text{ EUR} / 500.000 \text{ EUR}) \times 100.000 \text{ EUR} = 30.000 \text{ EUR}$ ; damit ist die Lagerhalle mit  $150.000 \text{ EUR} - 30.000 \text{ EUR} = 120.000 \text{ EUR}$  in der Bilanz anzusetzen;
- Grundstück:  $(350.000 \text{ EUR} / 500.000 \text{ EUR}) \times 100.000 \text{ EUR} = 70.000 \text{ EUR}$ ; damit ist das Grundstück mit  $350.000 \text{ EUR} - 70.000 \text{ EUR} = 280.000 \text{ EUR}$  in der Bilanz anzusetzen;
- die Summe beider Bilanzwerte entspricht hiermit dem Gesamtkaufpreis i. H. v. 400.000 EUR.

<sup>38</sup> Vgl. auch BFH, Urteil v. 16.12.1981, I R 131/78, BStBl 1982 II S. 320, der eine Aufteilung im Verhältnis der Teilwerte vorsieht.

<sup>39</sup> Vgl. *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 25, Stand 5/2013.

<sup>40</sup> Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 81, Stand 5/2013; *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 24, Stand 5/2013.

Im Fall 3 übersteigt der Gesamtkaufpreis die Summe der Zeitwerte für Lagerhalle und Grundstück um 100.000 EUR. Hier ist zunächst der positive Unterschiedsbetrag auf die beiden VG zu verteilen:

- Lagerhalle:  $(75.000 \text{ EUR}/300.000 \text{ EUR}) \times 100.000 \text{ EUR} = 25.000 \text{ EUR}$ ; damit ist die Lagerhalle mit  $75.000 \text{ EUR} + 25.000 \text{ EUR} = 100.000 \text{ EUR}$  in der Bilanz anzusetzen;
- Grundstück:  $(225.000 \text{ EUR}/300.000 \text{ EUR}) \times 100.000 \text{ EUR} = 75.000 \text{ EUR}$ ; damit ist das Grundstück mit  $225.000 \text{ EUR} + 75.000 \text{ EUR} = 300.000 \text{ EUR}$  in der Bilanz anzusetzen;
- die Summe beider Bilanzwerte entspricht hiermit dem Gesamtkaufpreis i. H. v. 400.000 EUR.

Im Rahmen der nachgelagerten Bewertungsmaßnahmen ist sodann im Fall 3 die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den jeweiligen beizulegenden Wert im Rahmen der Vorschriften des § 253 Abs. 3 HGB zu prüfen.

### 2.2.2.6 Leasing

Ist handelsrechtlich die Zuordnung eines Leasinggegenstands (s. § 246 Rz 34ff.) 42

zum Leasingnehmer vorzunehmen, so gilt der **Barwert der Leasingraten als Anschaffungspreis des Leasinggegenstands**. Aus den Leasingraten sind zu diesem Zweck allerdings diejenigen Anteile herauszurechnen, die auf zukünftige Dienstleistungen des Leasinggebers (bspw. Wartungsarbeiten) entfallen; diese Anteile stehen in keinerlei Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang.<sup>41</sup>

Der zur Ermittlung des Barwerts der Leasingraten heranzuziehende **Diskontierungszinssatz** entspricht i. d. R. dem im Leasingvertrag vereinbarten Zinssatz. Alternativ ist ein fristenkongruenter Zinssatz für einen Kredit, den der Leasingnehmer ansonsten zur Beschaffung des VG hätte aufnehmen müssen, heranzuziehen. 43

Keine Sonderregelungen gelten bez. der Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten (s. Rz 58ff.), von nachträglichen AK (s. Rz 64ff.) sowie von Anschaffungspreisminderungen (s. Rz 68ff.).<sup>42</sup> 44

### 2.2.2.7 Erwerb auf Rentenbasis

Beim Erwerb eines VG auf Rentenbasis bestimmt sich die Höhe des Anschaffungspreises **durch den Barwert der eingegangenen Rentenverpflichtung** (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) im Zeitpunkt des Erwerbs (§ 253 HGB).<sup>43</sup> 45

Zur **Ermittlung des Barwerts** der eingegangenen Rentenverpflichtung ist regelmäßig der **restlaufzeitkongruente durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Gj** heranzuziehen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. m. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB); bei einem größeren Bestand solcher Rentenverpflichtungen ist – aus Vereinfachungsgründen – auch eine Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 46

<sup>41</sup> Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler*, Beck'sches HdR, B 162, Rz 42, Stand 5/2013.

<sup>42</sup> Vgl. *ADS*, 6. Aufl. § 255 HGB, Rz 73.

<sup>43</sup> Vgl. auch *Knop/Kütting*, in *Kütting/Pfitzer/Weber*, HdR, HGB § 255, Rn 81 i. V. m. Rn 77, Stand 5/2013.