



schema-F

Externes
Rechnungswesen

Jahresabschluss Erläuterungen



Lernmaterial zum
Modul
- 31011 -
der Fernuniversität
Hagen

INHALTSVERZEICHNIS

1	RECHTLICHE GRUNDLAGEN DES JAHRESABSCHLUSSES	3
1.1	GRUNDLAGEN.....	3
1.1.1	Überblick über den Jahresabschluss.....	3
1.1.2	Rechtsnormen für die Erstellung eines Jahresabschlusses	5
1.1.3	Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung.....	6
1.1.4	Bestandteile des Jahresabschlusses	7
1.1.5	Aufgaben des Jahresabschlusses	8
2	BEWERTUNGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS	9
2.1	GRUNDFRAGEN DER BILANZIERUNG	9
2.1.1	Übersicht.....	9
2.1.2	Bilanzierung dem Grunde nach.....	10
2.1.3	Bilanzierung der Höhe nach.....	14
2.1.4	Bilanzierung dem Orte nach	16
2.1.5	Bilanzierungsfähigkeit von Ehefrauen	19
2.2	BILANZIELLE WERTKATEGORIEN	21
2.2.1	Anschaffungskosten.....	21
2.2.2	Herstellungskosten.....	22
2.2.3	Beizulegender Wert.....	25
2.2.4	Erfüllungsbetrag.....	26
2.3	BILANZIERUNGSGRUNDSÄTZE	28
2.3.1	Grundlegende Bewertungsprinzipien	28
2.3.2	Abschreibungen als Wertkorrektur.....	30
2.4	BESONDERHEITEN BEI DER BILANZIERUNG.....	36
2.4.1	Bilanzierungsverbote.....	36
2.4.2	Immaterielle Anlagegüter	36
2.4.3	Disagio oder Damnum	39
2.4.4	Geschäfts- oder Firmenwert	40
2.4.5	Latente Steuern	41
2.4.6	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG's).....	43
2.4.7	Forderungen.....	45
2.4.8	Verbindlichkeiten	45
2.4.9	Rückstellungen	46
2.4.10	Rechnungsabgrenzungsposten.....	47
2.4.11	Retrograde Bewertung.....	48
2.5	JAHRESABSCHLUSSBEWERTUNGEN IN DER KLAUSUR	49
2.5.1	Typische Aufgabenstellung in der Klausur	49
2.5.2	Interpretation der Aufgabenstellung.....	51
3	SONSTIGE BEWERTUNGSAUFGABEN	52
3.1	ABSCHREIBUNGEN	52
3.1.1	Grundlagen.....	52
3.2	BEWERTUNG VON ROHSTOFFEN.....	55
3.2.1	Grundlagen.....	55
3.3	BEWERTUNG VON AKTIEN	60
3.3.1	Grundlagen.....	60

4	DIE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG	62
4.1	FORMALER UND INHALTLICHER AUFBAU	62
4.1.1	Grundlagen	62
4.2	AKTIENRECHTLICHE RÜCKLAGEN / GEWINN	71
4.2.1	Grundlagen	71
5	ANHANG UND LAGEBERICHT.....	74
5.1	GRUNDLAGEN.....	74
5.1.1	Der Anhang	74
5.1.2	Der Lagebericht	75
5.2	GRÖßENKLASSEN VON KAPITALGESELLSCHAFTEN	77
5.2.1	Grundlagen.....	77
5.3	ANLAGENSPIEGEL	79
5.3.1	Grundlagen.....	79
6	JAHRESABSCHLUSSANALYSE	80
6.1	KENNZAHLEN.....	81
6.1.1	Analyse der Gewinn- und Verlustrechnung	86
6.1.2	Übungsbeispiel	88
7	BILANZTHEORIEN.....	91
7.1	KAPITALERHALTUNGSTHEORIEN.....	91
7.1.1	Grundlagen.....	91



2.3 BILANZIERUNGSGRUNDSÄTZE

2.3.1 Grundlegende Bewertungsprinzipien

Mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten haben wird den Ausgangspunkt der Bewertung festgelegt. Nun aber zu den **grundlegenden handelsrechtlichen Bewertungsmaßstäben**, die alle aus dem Vorsichtsprinzip abgeleitet werden:

- **Anschaffungswertprinzip**
- **Höchstwertprinzip**
- **Niederstwertprinzip**

Anschaffungswertprinzip

Das Anschaffungswertprinzip besagt, dass Vermögensgegenstände niemals höher bewertet werden dürfen als zu den Anschaffungs- oder Herstellkosten:

§ 253 I 1 HGB: „*Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten vermindert um Abschreibungen . . . anzusetzen.*“

Die **Anschaffungs- oder Herstellkosten** sind **somit als Wertobergrenze** definiert, ein höherer Wertansatz kommt niemals in Frage.

Beispiel:

Hat man beispielsweise vor Jahren 20.000 qm Schafsweide für 2.000 € gekauft, darf dieses Grundstück niemals höher bewertet werden als mit diesen 2.000 €, auch wenn es tatsächlich z.B. als Bauland für ein Einkaufszentrum inzwischen deutlich mehr Wert ist. Dies führt u.a. zur Bildung von sog. stillen Reserven in einem Unternehmen.

Der Begriff Wertobergrenze sagt aber auch, dass es durchaus möglich ist, geringere Werte zu ermitteln, ohne dass gegen geltende Gesetze verstoßen wird.

Unternehmen bleibt somit ein gewisser Spielraum, Vermögensgegenstände zu bewerten und somit den im Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinn zu beeinflussen. Eine Möglichkeit ist dabei schon in dem Satz selbst genannt: Abschreibungen. Über Abschreibungen hatten wir ja schon im Rahmen der Buchhaltung gesprochen.

Abschreibungen stellen einen gewinnmindernden Aufwand dar. Möchte man einen möglichst geringen Gewinn ausweisen, wird man möglichst hohe Abschreibungen (also i.d.R. die degressive AfA) wählen. Bei einem möglichst hohen Gewinnausweis wird man dagegen möglichst geringe Abschreibungsbeträge, also i.d.R. die lineare AfA wählen.

Beispiel:

Am 17. 3. 01 wird eine Maschine für 100.000 € netto (Nutzungsdauer 10 Jahre) angeschafft.

Bilanzansatz bei niedrigem Gewinnausweis (degressive AfA):

$$100.000 - (100.000 \cdot 20\% \cdot 10/12) = 83.333,33 \text{ €}$$

Bilanzansatz bei hohem Gewinnausweis (lineare AfA):

$$100.000 - (100.000 \cdot 1/10 \cdot 10/12) = 91.666,67 \text{ €}$$

Höchstwertprinzip

Während das Anschaffungswertprinzip für Vermögensgegenstände gilt, **gilt das Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten**. Lesen Sie im **§ 253 I 2 HGB**:

„*Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen.*“

Das kleine Wörtchen „sind“ kodifiziert eine zwingende Vorschrift, d.h. bei Schulden gibt es keinerlei Wahlrechte. Sie müssen grundsätzlich zum höchstmöglichen Wert, d.h. zum Rückzahlungsbetrag angesetzt werden.

Dieser zwingende Bilanzansatz zum für das Unternehmen höchstmöglichen Wert betrifft auch Darlehen, die in Fremdwährungen aufgenommen wurden.



Verglichen werden muss immer der Wechselkurs am Tag der Entstehung einer Währungsverbindlichkeit mit dem Wechselkurs am Bilanzstichtag. Aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht muss die Verbindlichkeit dann zum höheren Wert in der Bilanz ausgewiesen werden.

Beispiel 1:

Am 13. 07. nimmt ein Unternehmen ein Darlehen über 150.000 \$ zum Kurs 1 € = 1,50 \$ auf. Umgerechnet lautet das Darlehen also über $150.000 / 1,50 = 100.000$ €.

a) Am Bilanzstichtag beträgt der Umrechnungskurs 1 € = 1,40 \$. Dieser Bilanzstichtagskurs ist für das Unternehmen „schlechter“ als der Kurs zum Tag der Darlehensaufnahme. Also muss das Darlehen mit diesem schlechteren Kurs, d.h. mit dem höchstmöglichen Rückzahlungsbetrag bilanziert werden.

Bilanzansatz: $150.000 / 1,40 = 107.142,86$ €.

b) Am Bilanzstichtag beträgt der Umrechnungskurs 1 € = 1,60 \$. Nun ist für das Unternehmender Kurs der Darlehensaufnahme „schlechter“. Das Darlehen muss zu diesem schlechteren Kurs, d.h. zum höchstmöglichen Rückzahlungsbetrag passiviert werden.

Bilanzansatz: $150.000 / 1,50 = 100.000$ €.

Beispiel 2:

Eine bei einem amerikanischen Hersteller in Auftrag gegebene und von ihm gefertigte Produktionsanlage wird Ende Juni mit Rechnung geliefert. Der Rechnungsbetrag liegt bei 30.000 US-\$ und wird erst im Januar des Folgejahres fällig. Zum Zeitpunkt der Lieferung ist 1 US-\$ = 0,82 € wert, am 31.12. des Jahres ist 1 US-\$ = 0,91 € und im Januar des Folgejahres, wenn die Rechnung bezahlt wird, ist 1 US-\$ = 0,88 €. Mit welchem Wert ist die Verbindlichkeit in der Bilanz anzusetzen?

Lösung:

Die Verbindlichkeit ist in beiden Fällen mit dem höheren Dollarkurs des Bilanzstichtages zu bewerten, also $30.000 \cdot 0,91 = 27.300$ € = 27,3 T€

Niederstwertprinzip

Das Niederstwertprinzip ist zu finden im § 253 HGB und betrifft das Anlage- und das Umlaufvermögen.

Für das **Anlagevermögen** gilt: Liegt eine dauernde Wertminderung, muss abgeschrieben werden (§ 253 III 3 HGB).

Beispiel:

Eine OHG kauft in 01 ein unbebautes Grundstück für 180.000 €, um darauf ein viergeschossiges Bürogebäude zu errichten. Die Baugenehmigung wird abgelehnt, es darf nur zweigeschossig gebaut werden. Ein Gutachter beziffert daher den Grundstückswert zum 31. 12. 01 nur noch mit 70.000 €. Bilanzansatz in 01: 70.000 €

Handelt es sich dagegen um eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung, darf nicht abgeschrieben werden.

Ausnahme: Bei **Finanzanlagen** gilt zusätzlich ein **Abwertungswahlrecht** bei vorübergehender Wertminderung (§ 253 III 4 HGB).

Für das **Umlaufvermögen** gilt: Es muss abgeschrieben werden, wenn der Bilanzstichtagswert niedriger ist als der Anschaffungs- oder Herstellwert (§ 253 IV HGB).

Beispiel:

Ein Unternehmen kauft 50 t eines Rohstoffs zum Preis von 200 € / t, also zum Wert von insgesamt $50 \cdot 200 = 10.000$ €.

a) Am Bilanzstichtag kann dieser Rohstoff für 190 € / t eingekauft werden. Da dieser Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtag niedriger ist als zum Kaufzeitpunkt, muss dieser Vorrat zu diesem



niedrigeren Wert bilanziert werden.
Bilanzansatz: $50 \cdot 190 = 9.500 \text{ €}$

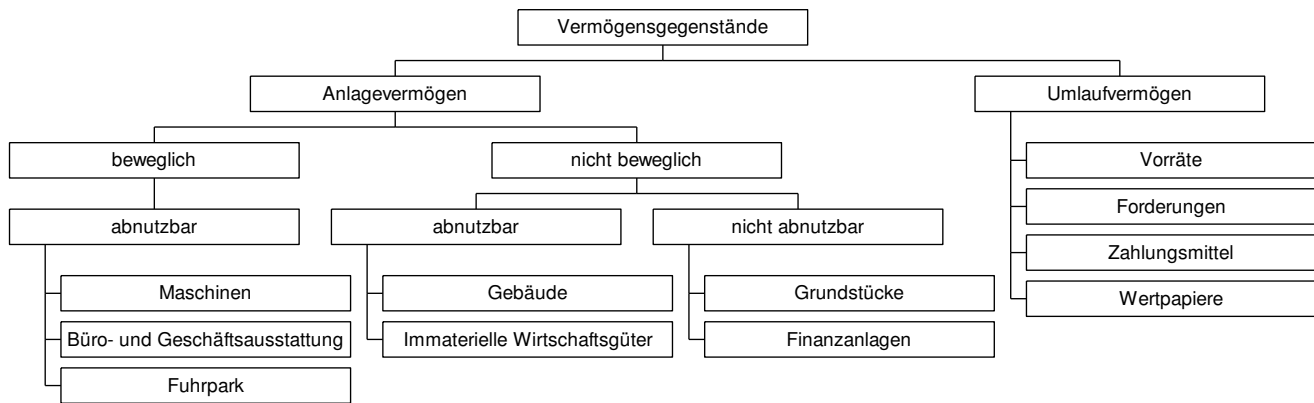
- b) Der Preis für diesen Rohstoff beträgt am Bilanzstichtag 220 € / t , er ist also gegenüber dem Kaufpreis gestiegen. Aufgrund des Anschaffungswertprinzipes darf aber niemals höher als zu den Anschaffungskosten bilanziert werden.

Bilanzansatz: $50 \cdot 200 = 10.000 \text{ €}$

2.3.2 Abschreibungen als Wertkorrektur

Einteilung der Vermögensgegenstände unter Bewertungsgesichtspunkten

Die folgende Abbildung zeigt die unterschiedliche Klassifizierung:



Im Folgenden werde ich noch auf die einzelnen Gruppen näher zu sprechen kommen.

Die Abschreibungsarten im Überblick

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Ausgangspunkt und gleichzeitig Obergrenze für den wertmäßigen Ansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz. Nutzungsbedingte oder außerordentliche Wertminderungen sowie steuerliche Sondervorschriften erfordern jedoch Wertkorrekturen, die bei der Bilanzierung durch **Abschreibungen** zu berücksichtigen sind (§ 253 II, III). Im

Überblick:

Abschreibungsart	Abschreibungsursache
planmäßige Abschreibung – AfA (Absetzung für Abnutzung) § 253 II, 1 HGB	normaler, nutzungsbedingter Verschleiß
außerplanmäßige Abschreibung – AfaA (Absetzung für außerplanmäßige Abnutzung) § 253 II, 3 HGB	Katastrophenverschleiß, versteckte Mängel, technischer Fortschritt, Fallen der Wiederbeschaffungskosten u.a.
steuerliche Sonderabschreibung	steuerliche Erleichterungen bei bestimmten Maßnahmen und Investitionen
Wertaufholung / Zuschreibung	Wegfall der Gründe für eine in Vorjahren vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung

Steuerliche Sonderabschreibungen spielen in Ihren Aufgaben keine Rolle – auf alles andere werde ich im Folgenden noch näher eingehen.



Planmäßige Abschreibungen

Planmäßige Abschreibungen gibt es nur beim abnutzbaren Anlagevermögen Nicht abnutzbares Anlagevermögen (z. B. Grundstücke) und Umlaufvermögen darf nur außerplanmäßig abgeschrieben werden.



Die planmäßige Abschreibung für Abnutzung (kurz: AfA) beginnt immer mit der Inbetriebnahme. Nach der Aufgabenstellung in der Klausur sind nur die linear-gleichbleibende oder die geometrisch-degressive Abschreibungsmethode erlaubt.

Bei der **linearen AfA** wird die Abschreibungsbasis (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt. Der gleich bleibende Abschreibungsbetrag pro Jahr ergibt sich nach folgender Formel:

$$\text{Jährlicher Abschreibungsbetrag} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellkosten (ggf. - Restwert)}}{\text{Nutzungsdauer in Jahren}}$$

Beispiel:

Eine Maschine mit Anschaffungskosten von € 100.000 hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 4 Jahren. Der Restwert der Maschine wird auf € 20.000 geschätzt.

Der jährliche Abschreibungsbetrag beträgt $(100.000 - 20.000) / 4 = 20.000$ €.

Bei der **geometrisch-degressiven AfA** nimmt die Höhe des Abschreibungsbetrages von Periode zu Periode immer stärker ab. Hierbei wird also nicht mit dem jeweils gleichen Betrag, sondern mit dem gleichen Prozentsatz, ausgehend vom Restbuchwert (im Anschaffungsjahr vom Anschaffungspreis), gerechnet. Sie ist nur für bewegliche abnutzbare Anlagegegenstände erlaubt.

Die anzuwendenden Prozentsätze haben sich im Laufe der Zeit immer wieder geändert:

- Anschaffung bis Ende 2000: maximal das dreifache des linearen AfA-Satzes, höchstens aber 30 %
- Anschaffung in 2001 – 2005: maximal das zweifache des linearen AfA-Satzes, höchstens aber 20 %
- Anschaffung in 2006 / 2007: maximal das dreifache des linearen AfA-Satzes, höchstens aber 30 %
- Anschaffung in 2008: Keine degressive AfA
- Anschaffung in 2009 / 2010: maximal das 2,5-fache des linearen AfA-Satzes, höchstens aber 25 %
- Anschaffung ab 01. 01. 2011: Keine degressive AfA

In der Klausur wird der anzuwendende Prozentsatz vorgegeben.

Beispiel für die degressive AfA:

Abschreibungsbasis € 10 000, Abschreibungsprozentsatz 20 %

AfA-Beträge und Restbuchwerte:

Jahr 1: $10.000 \cdot 20\% = 2.000$, Restbuchwert 8.000

Jahr 2: $8.000 \cdot 20\% = 1.600$, Restbuchwert 6.400

Jahr 3: $6.400 \cdot 20\% = 1.280$, Restbuchwert 5.120

usw.

Die AfA beginnt grundsätzlich im Monat der Anschaffung oder Herstellung (= zeitanteilige AfA). Für **bewegliche abnutzbare Sachanlagen** bestand jedoch folgende **steuerliche Vereinfachungsregel**:

Wird ein Gegenstand in der 1. Jahreshälfte angeschafft, kann die Abschreibung für das ganze Jahr berechnet werden, bei Anschaffung innerhalb der zweiten Jahreshälfte noch für ein halbes Jahr.

Diese Vereinfachungsregel durfte nach herrschender Auffassung auch im Handelsrecht angewendet werden.



Beispiel 1:

Am 31.12. eines Jahres wird ein Firmen-PKW für 30.000 € zzgl. USt angeschafft und linear abgeschrieben. Die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre. Berechnen Sie die AfA für das Anschaffungsjahr

- a) zeitanteilig
- b) unter Nutzung der Vereinfachungsregel.

Lösung:

- a) $AfA = 30.000 \cdot 1/5 \cdot 1/12 = 500 \text{ €}$
- b) $AfA = 30.000 \cdot 1/5 \cdot 1/2 = 3.000 \text{ €}$

Beispiel 2:

Am 12.11. eines Jahres wurde ein LKW für 80.000 € zzgl. MwSt. angeschafft, der degressiv mit 20 % abgeschrieben wird. Die Nutzungsdauer beträgt 7 Jahre. Berechnen Sie die AfA für das Anschaffungsjahr

- a) zeitanteilig
- b) unter Nutzung der Vereinfachungsregel.

Lösung:

Die lineare AfA würde $1/7$, d. h. 14,29 % betragen, Damit beträgt der maximale steuerlich zulässige degressive AfA-Satz 20 %.

- a) $AfA = 80.000 \cdot 20\% \cdot 2/12 = 2.666,67 \text{ €}$
- b) $AfA = 80.000 \cdot 20\% \cdot 1/2 = 8.000 \text{ €}$



Für **Grundstücke und Gebäude** gilt die Vereinfachungsregel nicht, da – wie der Name schon sagt – Immobilien nicht beweglich sind. Bei Gebäuden ist aber häufig trotzdem eine sog. Sonder-AfA für das gesamte Anschaffungsjahr unabhängig vom Kauf- oder Herstellungsdatum möglich. Bitte beachten Sie dabei die jeweilige Aufgabenstellung.



Und noch eines ist zu bedenken: Etwas, das ich nicht „anfassen“ kann, kann ich auch nicht bewegen. Daher sind auch **immaterielle Wirtschaftsgüter** nicht beweglich – und folglich darf die Vereinfachungsregel nicht angewendet werden.



Achtung:

Zum 01. 01. 2004 ist mit der Steuerreform die Vereinfachungsregel ersatzlos abgeschafft worden, d. h. nach geltendem Recht darf eine Abschreibung nur noch monatsgenau erfolgen. Angefangene Monate werden dabei als volle Monate angesehen.

Der Lehrstuhl ist jedoch der Auffassung, dass es handelsrechtlich nach wie vor den GoB nicht widerspricht, die Vereinfachungsregel anzuwenden, obwohl sie steuerrechtlich nicht mehr zulässig ist und im Handelsrecht nirgends kodiert ist.

Konkret: In Ihrer Klausur wird bei der Aufgabe angegeben werden, ob Sie die Vereinfachungsregel anwenden müssen oder nicht.

In der Klausur sollen Sie immer einen möglichst geringen bzw. einen möglichst hohen Gewinn ausweisen. Daher gilt ab einer Nutzungsdauer von 5 Jahren:



- (1) Bei möglichst niedrigem Gewinn:
Möglichst hohe AfA, d. h. degressive AfA (ggf. mit Nutzung der Vereinfachungsregel).
- (2) Bei möglichst hohem Gewinn:
Möglichst niedrige AfA, d. h. lineare AfA auf Monate genau.



Beispiel:

Die Anschaffungskosten einer am 02.04. gekauften und in Betrieb genommenen Maschine betragen 420 T€; ihre Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

(1) Möglichst geringer Gewinn, d. h. möglichst hohe AfA:

Degressive AfA ohne Vereinfachungsregel, d.h. $420 - (420 \cdot 20\% \cdot 9/12) = 357 \text{ T€}$
oder (je nach Aufgabenstellung)

Degressive AfA mit Vereinfachungsregel, d. h. $420 - (420 \cdot 20\% \cdot 1) = 336 \text{ T€}$

(2) Möglichst hoher Gewinn, d. h. möglichst niedrige AfA:

Lineare AfA auf 9 Monate genau, d. h. $420 - (420 \cdot 1/10 \cdot 9/12) = 388,5 \text{ T€}$

Wechsel zwischen den Abschreibungsmethoden:

Das Gesetz erlaubt in § 7 Abs. III EStG den einmaligen Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung.

Für die verbliebene Nutzungsdauer müssen dann die linearen Abschreibungsbeträge neu berechnet werden:

$$\text{lineare AfA} = \frac{\text{Restwert}}{\text{Restnutzungsdauer}}$$

Nach Ihrer Aufgabenstellung ist „der Wechsel zwischen den Abschreibungsmethoden“ erlaubt, d. h. in Ihrer Klausur dürfen Sie auch von der linearen zur degressiven Abschreibung wechseln.

Mehr zu planmäßigen Abschreibungen im Kapitel „Abschreibungen“.



Außerplanmäßige Abschreibungen und Niederstwertprinzip

Außerplanmäßige Abschreibungen (AfAA) können notwendig werden beim

- **abnutzbaren Anlagevermögen,**
- **nicht abnutzbaren Anlagevermögen** und
- **Umlaufvermögen.**

Mögliche **Ursachen** für eine außerplanmäßige Abschreibung sind:

- technischer Fortschritt / Alterung
 - Umwelteinflüsse
 - Nachfrageverschiebungen
 - Fehlinvestitionen
 - Katastrophenverschleiß
 - versteckte Mängel
 - ein Fallen der Wiederbeschaffungskosten
- etc.

Ziel der außerplanmäßigen Abschreibung ist, einen zu hohen Bilanzansatz zu verhindern. Dies ist das praktische Ergebnis des **Niederstwertprinzips**:

- **Umlaufvermögen (§ 253 IV 1 HGB):**

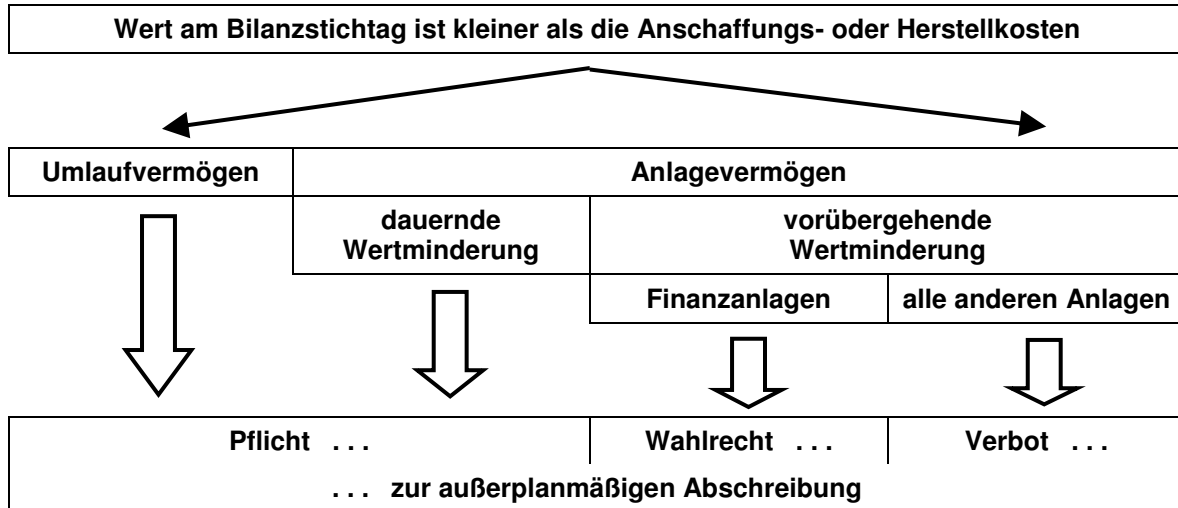
Egal, ob eine vorübergehende oder eine dauernde Wertminderung vorliegt, muss abgewertet werden, d. h. man muss den **Börsen- oder Marktpreis** des Bilanzstichtages ansetzen, wenn dieser geringer ist als der Basiswert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

- **Anlagevermögen:**

Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung besteht eine Abwertungspflicht, bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung dagegen ein Abschreibungsverbot. (§ 253 III 3 HGB). Ausnahme: Finanzanlagen dürfen auch dann abgeschrieben werden, wenn der Wertverlust voraussichtlich vorübergehend ist (Wahlrecht nach § 253 III 4 HGB).



In der Übersicht:



Beispiel 1:

Zum Umlaufvermögen gehören 150 Tonnen des Rohstoffs R₁ zum Anschaffungspreis von 150 €/t. Der Marktpreis liegt am 31.12. – dem Bilanzstichtag – bei 144 €/t und ist bis zum März des Folgejahres, also im Monat der Bilanzerstellung, auf 155 €/t gestiegen.

Lösung:

Umlaufvermögen, daher strenges Niederstwertprinzip. Anzusetzen ist zwingend der niedrigere Marktpreis am Bilanzstichtag, d. h.
 $144 \text{ €/t} \cdot 150 \text{ t} = 21.600 \text{ €} = \underline{21,6 \text{ T€}}$.



Achtung:
 Verändert sich der Ausgangswert (z. B. durch eine außerplanmäßige Abschreibung oder durch eine veränderte Nutzungsdauer bzw. wechselt man die Abschreibungsmethode, müssen die AfA-Beträge immer durch Restwert / Restnutzungsdauer neu berechnet werden!

Beispiel 2:

Eine Maschine, deren Anschaffungskosten am 01. 01. 01 120.000 € betragen, hat eine Nutzungsdauer von 5 Jahren und wird linear abgeschrieben.
 Am 31. 12. 02 bietet der Maschinenhersteller ein verbessertes Modell zu einem niedrigeren Preis an. Dadurch sinkt der Wert der Maschine auf 45.000 €, so dass zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung notwendig wird.
 Berechnen Sie die Abschreibungen für die 5 Jahre!

- Die lineare Abschreibung beträgt zunächst $120.000 \cdot 1/5 = 24.000 \text{ €}$
- Restwert am 31. 12. 01 also $120.000 - 24.000 = 96.000 \text{ €}$
- AfA für 02 wieder 24.000 €, Restwert am Ende 02 also 72.000
- Da die Maschine aber nur noch 45.000 € wert ist, muss die Differenz, also $72.000 - 45.000 = 27.000 \text{ €}$ außerplanmäßig abgeschrieben werden.



- Der Buchwert am 31. 12. 02 beträgt daher 45.000 €
- Für die restliche Laufzeit (3 Jahre) müssen nun die linearen Abschreibungsbeträge pro Jahr neu berechnet werden:

$$\text{lineare AfA} = \frac{\text{Restwert}}{\text{Restnutzungsdauer}} = \frac{45.000}{3} = 15.000 \text{ €}$$

Wertaufholung / Zuschreibung

Planmäßige Abschreibungen werden niemals rückgängig gemacht.

Für **außerplanmäßige Abschreibungen** gilt ein **Wertaufholungsgebot (§ 253 V HGB)**.

Die Zuschreibung ist im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung von planmäßigen Abschreibungen und der Wertobergrenze (Anschaffungs- oder Herstellkosten unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen) vorzunehmen (**§ 253 I HGB**).

Beispiel 1:

Eine OHG kauft in 01 ein unbebautes Grundstück für 180.000 €, um darauf ein viergeschossiges Bürogebäude zu errichten. Die Baugenehmigung wird abgelehnt, es darf nur zweigeschossig gebaut werden. Ein Gutachter beziffert daher den Grundstückswert zum 31. 12. 01 nur noch mit 70.000 €.

Bilanzansatz in 01: 70.000 €

Im Januar 04 wird nach einem Einspruch doch der ursprüngliche Bauplan genehmigt. Ein neues Gutachten nennt jetzt einen Grundstückswert von 200.000 €.

Da der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist, muss nun eine Zuschreibung erfolgen – aber bis maximal Anschaffungskosten:

Bilanzansatz in 04: 180.000 €

Beispiel 2:

Eine Maschine, deren Anschaffungskosten im Januar 01 100.000 € betragen, wird linear abgeschrieben (Nutzungsdauer 5 Jahre).

Anschaffungskosten 100.000 €	
- planmäßige Abschreibung in 01	- 20.000 €
= Restbuchwert am Ende von 01	= 80.000 €

Ende des zweiten Nutzungsjahres wird die Produktion umgestellt. Die Maschine kann nicht mehr eingesetzt werden und wird daher auf den Schrottwert von 5.000 € abgeschrieben.

Restbuchwert am Ende von 01 80.000 €	
- planmäßige Abschreibung in 02	- 20.000 €
- außerplanmäßige Abschreibung	- 55.000 €
= Restbuchwert am Ende von 02	= 5.000 €

Zu Beginn des 4. Nutzungsjahres wird eine neue Einsatzmöglichkeit für die Maschine gefunden. Es erfolgt eine entsprechende Zuschreibung.

Wäre die Maschine ohne Unterberechnung in Betrieb gewesen, hätte sie zu Beginn des 4. Nutzungsjahres einen Restbuchwert von $100.000 - (3 \cdot 20.000) = 40.000$ € gehabt.

Deswegen sind 35.000 € zuzuschreiben.

Restbuchwert am Anfang von 04 5.000 €	
+ Zuschreibung	+ 35.000 €
- planmäßige Abschreibung in 04	- 20.000 €
= Restbuchwert am Ende von 04	= 20.000 €