

### *Anschaffungskostenminderungen*

Anschaffungskostenminderungen wären bspw Rabatte und Skonti sowie nicht rückzahlbare Investitionssubventionen und -zuschüsse. Letztere wirken sich nur dann anschaffungskostenmindernd aus, wenn die Investitionssubvention bzw der -zuschuss nach der sogenannten Nettomethode<sup>125)</sup> bilanziert wird.<sup>126)</sup>

Im Zuge der Anschaffung angefallene *Fremdkapitalkosten* dürfen grundsätzlich nicht angesetzt werden. Lediglich dann, wenn für eine Anzahlung ein Kredit aufgenommen wird, besteht ein Wahlrecht, die Fremdkapitalkosten, die auf den Zeitraum zwischen Anzahlung und Anschaffung anfallen, zu aktivieren (sogenannter „Bauzeitzins“).

#### **4.2.1.1.2 Sonderthema Firmenwert**

Innerhalb der immateriellen Vermögenswerte stellt der sogenannte Firmenwert ein Sonderthema dar, da dieser nicht „einzeln“ erworben wird, sondern grundsätzlich nur aus einer umfassenderen Transaktion stammen kann.

Ganz allgemein handelt es sich beim Firmenwert um jenen Teil des Kaufpreises, welcher vom Erwerber über den aktuell ermittelten Marktwert der erworbenen Vermögensgegenstände und Schulden hinaus entrichtet wird.

Von zentraler Bedeutung für die bilanzielle Behandlung ist die Feststellung, um welche Art von Transaktion es sich handelt. Es werden zwei verschiedene Arten unterschieden:

1. Share Deal (der Erwerb eines ganzen Unternehmens);
2. Asset Deal (der Erwerb von Vermögensgegenständen und Schulden).

##### **4.2.1.1.2.1 Share Deal (Unternehmenserwerb)**

Beim „Share Deal“ handelt es sich um einen Unternehmenserwerb. Es wird hierbei kein Bündel von Vermögensgegenständen und Schulden erworben, sondern Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Dies führt somit im Einzelabschluss zur Bilanzierung des Beteiligungsansatzes, welcher im Konzernabschluss eliminiert und durch die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens ersetzt wird.

Für die Ermittlung des Firmenwerts, welcher bei einem Share Deal nur im Rahmen der Konzernrechnungslegung von Relevanz ist, sei hier auf das Kapitel 4.2.2.2.5.1 IFRS verwiesen, da es im reinen Handwerk der Ermittlung keine Unterschiede zwischen IFRS und UGB gibt.

Nach §§ 254 ff UGB sind grundsätzlich ebenfalls zwei Methoden der Ermittlung der nicht beherrschenden Anteile zulässig. Diese können entweder mittels der Buch-

---

<sup>125)</sup> Vgl hierzu detailliert Kapitel 4.4.1.

<sup>126)</sup> Vgl *Konezny* in *U. Torggler*, UGB (2013) § 203 Rz 19ff.

wertmethode oder durch Anwendung der Neubewertungsmethode berücksichtigt werden. Im UGB führt aber, im Gegensatz zum IFRS, keine der beiden Methoden für die Ermittlung der Minderheitenanteile zu einer Erhöhung des Firmenwerts.

Die Ermittlung des Firmenwerts bei einem Share Deal soll nun anhand des folgenden Beispiels erläutert werden:

Die Strauß AG als Mutter (M) erwirbt 70% der Anteile am Unternehmen T (Tochter). Der Kaufpreis beträgt 10.000 TEUR. Des Weiteren fielen im Zuge der Akquisition Rechts- und Beratungskosten in Höhe von 250 TEUR an. Die restlichen 30% notieren an der Börse mit einem Wert von 3.500 TEUR.

Das Eigenkapital zu Buchwerten beträgt zum Erwerbszeitpunkt 10.000 TEUR. Aufgrund der vorgenommenen Unternehmensbewertung wurden stille Reserven in den Grundstücken (in Höhe von 1.000 TEUR) und in den Maschinen (in Höhe von 300 TEUR) ermittelt.

Schritt 1: Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des Nettovermögens (neubewertetes Eigenkapital):

Eigenkapital zu Buchwerten:	10.000 TEUR
Stille Reserven Grundstücke:	1.000 TEUR
Stille Reserven Maschinen:	300 TEUR
<hr/>	
= Zeitwert des Nettovermögens	11.300 TEUR

Schritt 2: Ermittlung des Zeitwerts der Gegenleistung (Kaufpreis)

Kaufpreis in bar:	10.250 TEUR
-------------------	-------------

Daraus ergibt sich nun folgende Lösung:

+	10.250 TEUR	Beizulegender Zeitwert der Gegenleistung („Kaufpreis“)
-	7.910 TEUR	Nettovermögen (11.300 TEUR x 70%)
<hr/>		
=	2.340 TEUR	Firmenwert

Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass nach UGB Anschaffungsnebenkosten, etwa die durch die Transaktion entstandenen Rechtsberatungskosten, aktivierungsfähig sind und somit den Firmenwert erhöhen.

#### 4.2.1.1.2.2 Asset Deal

Beim Asset Deal handelt es sich nicht um den Erwerb von Anteilsrechten an einer Kapitalgesellschaft, sondern um einen Erwerb eines Bündels von Vermögenswerten und Schulden, welche zusammen einen Geschäftsbetrieb darstellen. Dieser wird zur Gänze in die Bücher des erwerbenden Unternehmens aufgenommen.

Die Ermittlung des Firmenwerts erfolgt grundsätzlich in gleicher Weise wie beim Share Deal. Ein über den Wert der Nettoaktiva entrichteter Kaufpreis ergibt den Firmenwert.

Dies bedeutet nun, dass im Einzelabschluss der Strauß AG (siehe Beispiel zum Share Deal) nicht der bloße Beteiligungsansatz erfasst wird, sondern die erworbenen einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden sowie ein etwaiger Firmenwert.

In der Praxis ist der Asset Deal eine ebenfalls häufige Transaktionsform. In diesem Zusammenhang sind vor allem folgende Transaktionen von besonderer Bedeutung:

1. Erwerb eines Einzelunternehmens;
2. Erwerb einer Betriebs oder Teilbetriebs einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft;
3. Erwerb aller Anteile an einer Personengesellschaft.

Im Gegensatz zum IFRS ist im UGB die Folgebewertung eines Firmenwerts relativ einfach. Hierzu sieht § 203 Abs 5 UGB eine planmäßige Abschreibung, längstens auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, vor. Sollte dieser aus einem Share Deal stammen, sieht das UGB weiters in § 261 Abs 1 eine planmäßige Abschreibung zu mindestens einem Fünftel vor. Eine Verteilung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer wäre aber ebenfalls zulässig.

### 4.2.1.2 Folgebewertung

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einem Werteverzehr unterliegen, sind planmäßig abzuschreiben. Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ist des Weiteren auf den niedrigeren Wert außerplanmäßig abzuschreiben.

#### 4.2.1.2.1 Planmäßige Abschreibung

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einem Werteverzehr unterliegen, sind gemäß § 204 Abs 1 UGB planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Grundsätzlich beginnt die planmäßige Abschreibung mit Inbetriebnahme des Vermögensgegenstands.

Unternehmensrechtlich sind folgende Abschreibungsmethoden zulässig: die

- lineare;
- geometrisch degressive;
- arithmetisch degressive;
- progressive;
- leistungs- bzw mengenbezogene.

#### *Lineare Abschreibung*

In der Praxis ist vornehmlich die lineare Abschreibungsmethode anzutreffen. Dies auch aufgrund der starken Verknüpfung zum Steuerrecht,<sup>127)</sup> welches aufgrund der Regelungen des § 7 Abs 1 EStG nur eine lineare Abschreibung zulässt.<sup>128)</sup> Hierbei wird ein

---

<sup>127)</sup> Der unternehmensrechtliche Jahresabschluss ist gem § 5 Abs 1 EStG maßgeblich für das Steuerrecht, es sei denn, zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen eine abweichende Regelung.

<sup>128)</sup> Eine Ausnahme davon stellt die gem § 8 Abs 5 EStG steuerlich gebotene Substanzabschreibung für Bergbauunternehmen, Steinbrüche und andere Betriebe, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, dar.

gleichmäßiger Werteverzehr über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unterstellt. Auf Basis des § 7 EStG kommt für Zwecke der unternehmensrechtlichen Abschreibung in der Praxis regelmäßig die sogenannte Halbjahresabschreibung zum Tragen. Demnach ist der Buchwert des Vermögensgegenstands, wenn er weniger als sechs Monate im Unternehmen genutzt wird, mit der Hälfte der Jahresabschreibung zu kürzen.

#### *Geometrisch degressive Abschreibung*

Die geometrisch degressive Methode bildet einen zu Beginn der Abschreibungsdauer höheren Werteverzehr ab, welcher sich gegen Ende der Abschreibungsdauer mehr und mehr abflacht. Die Abschreibung wird sohin von Jahr zu Jahr weniger.

#### *Arithmetisch degressive Abschreibung*

Auch die arithmetisch degressive Abschreibungsmethode unterstellt zu Beginn einen überproportionalen und zu Ende einen unterproportionalen Werteverzehr. Anders als bei der geometrisch degressiven Methode wird bei der arithmetisch degressiven Methode kein konstanter Prozentsatz, sondern ein konstanter Absolutbetrag errechnet, um den jährlich die Abschreibung abnimmt.

#### *Arithmetisch progressive Abschreibung*

Die progressive Methode unterstellt einen am Anfang unterproportionalen Werteverzehr, der mit der Zeit überproportional anwächst. Die Abschreibung wird demnach von Jahr zu Jahr höher.

#### *Leistungsbezogene Abschreibung*

Mit der leistungsbezogenen Abschreibungsmethode werden die Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands in Abhängigkeit seiner jährlichen Leistung auf die geplante Gesamtleistung verteilt.

Folgendes Beispiel soll die Ermittlung der planmäßigen Abschreibung unter Berücksichtigung der jeweiligen Abschreibungsmethode erläutern:

Die Strauß AG erwirbt am 2. 1. 20X1 einen Lkw mit Anschaffungskosten in Höhe von 200 TEUR. Ermitteln Sie den Abschreibungsverlauf, wenn sich das Unternehmen für folgende Abschreibungsmethoden entschieden hat:

- a) Lineare Abschreibung mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren.
- b) Geometrisch degressive Abschreibung unter Berücksichtigung einer fünfjährigen Nutzungsdauer und eines Restbuchwerts von 50 TEUR.
- c) Arithmetisch degressive Abschreibung unter Berücksichtigung einer fünfjährigen Nutzungsdauer und eines Restbuchwerts von 50 TEUR.
- d) Arithmetisch progressive Abschreibung unter Berücksichtigung einer fünfjährigen Nutzungsdauer und eines Restbuchwerts von 50 TEUR.
- e) Leistungsbezogene Abschreibung, wobei als Basis die geschätzte Gesamtkilometerleistung von 250.000 km dient, die sich auf die fünf Nutzungsjahre wie folgt aufteilen:

20X1	46.000 km
20X2	58.000 km
20X3	52.500 km
20X4	48.000 km
20X5	45.500 km

**Lösung**

**a) Lineare Abschreibung**

Die Anschaffungskosten werden linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt. Demnach beträgt die Abschreibung 40 TEUR pro Jahr. Erfolgte die Anschaffung des Lkw in der zweiten Jahreshälfte, käme im Jahr 20X1 die Halbjahresabschreibung von 20 TEUR zum Tragen.

**b) Geometrisch degressive Abschreibung**

Die Abschreibung errechnet sich aus einem konstanten Prozentsatz, welcher mit dem jeweiligen Restbuchwert multipliziert wird. Der konstante Prozentsatz r kann anhand folgender Formel errechnet werden:

$$r = \left[ \frac{\text{Restwert}}{\text{Anschaffungskosten}} \right]^{(1/\text{Laufzeit})}$$

Der konstante Prozentsatz r liegt somit bei 24,21417%. Die jährliche Abschreibung ermittelt sich wie folgt:

Jahr	r	Restwert	Abschreibung in TEUR
20X1	24,21417%	200.000,00	48.428,34
20X2	24,21417%	151.571,66	36.701,82
20X3	24,21417%	114.869,84	27.814,78
20X4	24,21417%	87.055,06	21.079,66
20X5	24,21417%	65.975,40	15.975,41
<b>Gesamt</b>			<b>150.000,00</b>

Die Abschreibung im Jahr 2014 errechnet sich durch Multiplikation des Prozentsatzes r mit dem Restwert, welcher in der ersten Abschreibungsperiode den Anschaffungskosten entspricht (200 TEUR x 24,21417%). Der der Abschreibung 20X2 zugrunde gelegte Restwert iHv 151.571,66 EUR ergibt sich aus Subtraktion der Abschreibung 20X1 iHv 48.428,34 EUR vom Restwert 20X1 iHv 200 TEUR.

**c) Arithmetisch degressive Abschreibungsmethode**

Im ersten Schritt ist der konstante Absolutbetrag D zu ermitteln, indem die Anschaffungskosten abzüglich Restwert durch die aufsummierte Nutzungsdauer dividiert werden:

$$D = \frac{200 \text{ TEUR} - 50 \text{ TEUR}}{(1+2+3+4+5)}$$

Der Absolutbetrag D iHv 10.000 EUR wird nun mit der jeweiligen Restnutzungsdauer multipliziert, um die jährliche Abschreibung zu erhalten:

Jahr	D	RND	Abschreibung in EUR
20X1	10.000,00	5	50.000,00
20X2	10.000,00	4	40.000,00
20X3	10.000,00	3	30.000,00
20X4	10.000,00	2	20.000,00
20X5	10.000,00	1	10.000,00
<b>Gesamt</b>			<b>150.000,00</b>

#### d) Arithmetisch progressive Abschreibung

Die grundsätzliche Ermittlung der arithmetisch progressiven Abschreibung erfolgt analog zur arithmetisch degressiven. Demnach wird ein konstanter Absolutbetrag D ermittelt.

Basierend darauf ergibt sich folgender Abschreibungsverlauf:

Jahr	D	RND	Abschreibung in EUR
20X1	10.000,00	1	10.000,00
20X2	10.000,00	2	20.000,00
20X3	10.000,00	3	30.000,00
20X4	10.000,00	4	40.000,00
20X5	10.000,00	5	50.000,00
<b>Gesamt</b>			<b>150.000,00</b>

#### e) Leistungsbezogene Abschreibung

Auf Basis der geplanten Kilometerleistung pro Jahr ergibt sich folgender Abschreibungsverlauf:

Jahr	Kilometer pro Jahr	%-Anteil	Abschreibung in EUR
20X1	46.000,00	18,4%	36.800,00
20X2	58.000,00	23,2%	46.400,00
20X3	52.500,00	21,0%	42.000,00
20X4	48.000,00	19,2%	38.400,00
20X5	45.500,00	18,2%	36.400,00
<b>Gesamt</b>	<b>250.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>150.000,00</b>

Hinweis: Der prozentuelle Anteil an der Gesamtkilometerleistung für das Jahr 20X1 iHv 18,4% errechnet sich wie folgt:

$$18,4\% = \frac{46.000}{250.000}$$

Die Abschreibung für das Jahr 20X1 ermittelt sich demnach durch Multiplikation der Anschaffungskosten iHv 200 TEUR und den ermittelten Prozentsatz von 18,4%.

### 4.2.1.2.2 Außerplanmäßige Abschreibung UGB

Nach § 204 Abs 2 UGB ist bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob der Vermögensgegenstand einem Werteverzehr unterliegt oder nicht, außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. In diesem Zusammenhang spricht man vom sogenannten „gemilderten Niederstwertprinzip“, welches im Rahmen der Bewertung von Anlagevermögen zur Anwendung kommt. Im Gegensatz zum im Umlaufvermögen vorherrschenden „strengen Niederstwertprinzip“ ist eine außerplanmäßige Abschreibung daher nur dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung von Dauer ist. Dies ist idR dann der Fall, wenn ein nachhaltiger Wertverlust vorliegt und kein Anstieg des beizulegenden Werts mehr zu erwarten ist. Vorübergehende Wertschwankungen führen daher zu keiner außerplanmäßigen Abschreibung.

Der beizulegende Wert ermittelt sich idR aus dem Wiederbeschaffungswert oder Reproduktionswert. Demnach werden die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für vergleichbare Vermögensgegenstände herangezogen, wobei für abnutzbare Anlagegegenstände ein Abschlag für die vergangene Nutzung vorzunehmen ist. Bei immateriellen Vermögensgegenständen und Finanzanlagevermögen leitet sich der beizulegende Wert aus den Ertragswerten ab. Beim Ertragswertverfahren werden die künftigen Einnahmen und Ausgaben auf den Stichtag abgezinst und dem Buchwert gegenübergestellt.

Stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen, ist gemäß § 208 Abs 1 UGB im Ausmaß der Wertaufholung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Dies soll anhand nachfolgenden Beispiels erläutert werden:

Die Strauß AG hat am 13. 3. 20X0 ein Patent zur Herstellung eines neuen Speichermediums für Digitalkameras um 1 Mio Euro erworben. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wird mit 10 Jahren festgelegt. Die Abschreibung erfolgt linear. Anfang des Jahres 20X4 stellt ein Konkurrenzunternehmen auf der größten Computermesse der Welt ein neues, kleineres und technologisch wesentlich verbessertes Speichermedium vor, woraufhin der Absatz der Strauß AG im Bereich Speichermedium massiv einbricht. Das im Jahr 20X0 gekaufte Patent ist daher nahezu wertlos geworden und muss folglich außerplanmäßig auf einen Restbuchwert von TEUR 50 abgeschrieben werden. Zusammenfassend für die Jahre 20X0 bis 20X4 ergeben sich folgende Abschreibungen (alle Werte in TEUR):

<b>Jahr</b>	<b>planmäßige Abschreibung</b>	<b>außerplanmäßige Abschreibung</b>
20X0	100	–
20X1	100	–
20X2	100	–
20X3	100	–
20X4	100	450

Neben der planmäßigen Abschreibung im Jahr 20X4 im Ausmaß von 100 TEUR, kommt es zu einer außerplanmäßigen Abschreibung iHv 450 TEUR auf einen Restbuchwert von 50 TEUR.

**Es ergeben sich im Jahr 20X4 folgende Buchungen:**

planm Abschreibung zu immateriellen VG des AV / Patent	100 TEUR
außerpl Abschreibung zu immateriellen VG des AV / Patent	450 TEUR

Der Restbuchwert von 50 TEUR wird auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 5 Jahren wie folgt abgeschrieben: je 10 TEUR pa. in den Jahren 20X5 – 20X9.

**Fortsetzung des Beispiels:**

Ende 20X6 sieht sich die Strauß AG mit katastrophalen Vorwürfen konfrontiert. Die Speichermedien der Konkurrenz sind mit einem gravierenden, irreparablen Entwicklungsfehler behaftet. Daher möchten die ehemaligen Kunden wieder von der Strauß AG mit deren Technologie beliefert werden, was zu einer Werterholung des Patents führt, sodass die im Jahr 20X4 durchgeführte außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr gerechtfertigt ist.

Für die bilanzielle Berücksichtigung dieses Sachverhalts ist zunächst der Zuschreibungsbetrag mittels Vergleichsrechnung wie folgt zu ermitteln (alle Werte in TEUR):

	<b>Abschreibung</b>	
	<b>ohne außerpl Abschreibung</b>	<b>mit außerpl Abschreibung</b>
Jahr 20X0	100	100
Jahr 20X1	100	100
Jahr 20X2	100	100
Jahr 20X3	100	100
Jahr 20X4	100	550
Jahr 20X5	100	10
Jahr 20X6	100	10
<b>RBW per 31.12.20X6</b>	<b>300</b>	<b>30</b>

In einem ersten Schritt ist die planmäßige Abschreibung für das Jahr 20X6 zu erfassen:

planm Abschreibung zu immateriellen VG des AV / Patent	10 TEUR
--	---------

Die Differenz zwischen Restbuchwert per 31.12.20X6 ohne außerplanmäßige Abschreibung iHv 300 TEUR und jenem mit außerplanmäßiger Abschreibung iHv 30 TEUR, sohin 270 TEUR, ergibt die im Jahr 20X6 notwendige Zuschreibung, die wie folgt zu erfassen ist:

Patent / Erträge aus der Zuschreibung zu immateriellen VG des AV	270 TEUR
--	----------