Rechnungslegung in der Automobilzulieferindustrie

Fischer / Reichmann / Neubeck

4., neubearbeitete Auflage 2020
ISBN 978-3-8006-5345-4
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Vermögensgegenstands innerhalb von Bilanz und Anlagenverzeichnis bleibt durch den Komponentenansatz unangetastet.[273]

Praxishinweis

Es ist erforderlich, bereits bei Zugang eine Aufteilung des Vermögensgegenstands in die wesentlichen Komponenten mit ihren unterschiedlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern im Anlagennebenbuch (oder einem Unterinventar hierzu) vorzunehmen. Die einzelnen Komponenten sollten als Unterpositionen des Vermögensgegenstands geführt werden, sodass klar nachvollzogen werden kann, welche Komponenten zu welchem Vermögensgegenstand gehören. Der zum Teil umfangreiche Zusatzaufwand, welcher durch eine Erfassung und Fortschreibung der einzelnen Bestandteile eines Vermögensgegenstands in einem „Unterinventar" erwächst, darf nicht unterschätzt werden. Mehraufwand resultiert weiterhin aus einer abweichenden steuerlichen Behandlung, da in der Steuerbilanz eine komponentenweise Zerlegung einzelner Anlagen für unzulässig erachtet wird. Es kommt zu Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit zu latenten Steuern.

Gleichzeitig eröffnet der Komponentenansatz durch

- das Bestehen eines Wahlrechts zur Anwendung des Komponentenansatzes,
- das Erfordernis der Abgrenzung von Komponenten (z.B. weitere Atomisierung von Komponenten des „restlichen Schmiedewerks" im zuvor dargestellten Beispiel) und
- die Notwendigkeit der Schätzung der Nutzungsdauern von Komponenten

Gestaltungsspielräume, die jedoch ihre Grenzen z.B. in den Grundsätzen der Willkürfreiheit und Stetigkeit haben.

Nach der Buchung des Zugangs wird jeder bedeutsame Einzelbestandteil (= Komponente) im Rahmen der **Folgebewertung** entsprechend seiner individuellen wirtschaftlichen Nutzungsdauer abgeschrieben. Daraus ergibt sich in Summe die Gesamtabschreibung des Anlageguts. Wird eine Komponente ersetzt (z.B. „Großreparatur" der Schmiedeanlage durch Austausch des Hammers), so ist diese Komponente (Hammer) als Abgang und die Ersatzkomponente als Zugang zu erfassen. Wenn die betreffende abgehende Komponente noch nicht vollständig abgeschrieben ist, ergibt sich ein zu berücksichtigender Verlust aus dem Abgang. Der Zugang ist dann in Form nachträglicher Anschaffungskosten zu aktivieren und entsprechend der Nutzungsdauer der Komponente abzuschreiben.[274] Bei Verzicht auf die Anwendung des Komponentenansatzes wäre bei einem Austausch einzelner Teile hingegen Erhaltungsaufwand unmittelbar in der Periode der Ausführung erfolgswirksam zu erfassen.[275]

[273] Vgl. Schubert/Hutzler in Beck Bil-Komm., § 255 HGB, Rz. 391; Wiechers, BBK 2009, 837.
[274] Vgl. IDW RH HFA 1.016, Tz. 6.
[275] Vgl. Wiechers, BBK 2009, 838.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Aufwendungen für Großreparaturen, Generalüberholungen und Inspektionen **ohne Austausch** wesentlicher Teile des Vermögensgegenstands können hingegen nicht durch komponentenweise Abschreibungen über mehrere Geschäftsjahre verteilt werden und sind zum Zeitpunkt der Ausführung vollständig erfolgswirksam zu erfassen.[276] Der Widerspruch zum Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung und dem Verursachungsprinzip bleibt im Handelsrecht also an dieser Stelle bestehen, da die Abnutzung, welche z.B. die Generalüberholung notwendig gemacht hat, so aufwandswirksam in einer einzigen Periode ausgewiesen wird, während die Erlöse aus der Nutzung der Anlagen in den vorherigen Perioden nach den Maßstäben des Realisationsprinzips mangels Verteilung der Aufwendungen zum Ausweis eines zu hohen Gewinns führen.[277]

Behandlung nach IFRS

Nach IFRS sind auch Großreparaturen nach dem Komponentenansatz (durch Ansatz der Kosten bei Zugang des Gesamtvermögenswerts) zu bilanzieren, bei denen kein Austausch wesentlicher Komponenten erfolgt. Im Gegensatz zu den Vorschriften der IFRS bezieht sich die Anwendung des Komponentenansatzes im HGB laut IDW ausschließlich auf den Austausch wesentlicher, physisch separierbarer Komponenten eines abnutzbaren Vermögensgegenstands des Sachanlagevermögens.[278] Während nach HGB ein Wahlrecht zur komponentenweisen Abschreibung besteht, sieht IAS 16.43 eine Pflicht bei Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen vor.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Beispiel

Ein Unternehmen schafft zu Beginn des Geschäftsjahres eine neue Spritzgussanlage zum Preis von 60.000 Euro an, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sechs Jahre beträgt. Die Anlage beinhaltet eine Rohstoffzuführkomponente, welche planmäßig nach drei Jahren (am Ende des dritten Jahres) ausgetauscht werden muss. Die (Anschaffungs-)Kosten hierfür belaufen sich auf 15.000 Euro. Hinzu fällt im Abstand von zwei Jahren eine Großinspektion der gesamten Anlage an, welche Kosten von jeweils 2.000 Euro verursacht. Latente Steuern sind aufgrund eines insgesamt bestehenden Aktivüberhangs nicht zu berücksichtigen.

Als Ausgangssituation wird die Aufwandsverteilung ohne Anwendung des Komponentenansatzes dargestellt:

[276] Vgl. IDW RH HFA 1.016, Tz. 7; Künkele/Zwirner, BRZ 2009, 443. Es ist ggf. zu prüfen, ob ausnahmsweise aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliegt.
[277] Vgl. Tanski, IRZ 2009, 368.
[278] Vgl. Künkele/Zwirner, BRZ 2009, 443.

Aufwandsverteilung ohne Bildung einer Aufwandsrückstellung und ohne Anwendung des Komponentenansatzes							
Jahr	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**Summe**
Planmäßige Abschreibung Spritzgussanlage	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	60.000
Erhaltungsaufwand Rohstoffzuführkomponente			15.000				15.000
Erhaltungsaufwand Inspektion		2.000		2.000			4.000
Summe Aufwand	10.000	12.000	25.000	12.000	10.000	10.000	79.000

Im Fall der Anwendung des Komponentenansatzes stellt sich die Aufwandsverteilung wie folgt dar:

Aufwandsverteilung bei Anwendung des Komponentenansatzes							
Jahr	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**Summe**
Planmäßige Abschreibung Spritzgussanlage (Basiskomponente)	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	45.000
Planmäßige Abschreibung Rohstoffzuführkomponente	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	30.000
Erhaltungsaufwand Inspektion		2.000		2.000			4.000
Summe Aufwand	12.500	14.500	12.500	14.500	12.500	12.500	79.000

Beträge in Euro

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Berechnung der Abschreibung auf Komponentenebene hat nicht zur Folge, dass die Prüfung auf eine mögliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ebenfalls für jede Komponente zu erfolgen hat. Der **Niederstwerttest** nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB ist ausdrücklich weiterhin auf Ebene des gesamten Anlageguts durchzuführen.[279]

Wie bereits ausgeführt, ist eine komponentenweise planmäßige Abschreibung von Sachanlagen in der **Steuerbilanz** nicht zulässig, sodass im Falle einer positiven Ausübung des Wahlrechts in der Handelsbilanz die beiden Rechenwerke hinsichtlich der Abschreibungsentwicklung auseinanderfallen und latente Steuern zu berücksichtigen sind.[280]

6.2 Bewertung

6.2.1 Planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer

Abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sind nach § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB höchstens zu den um **planmäßige Abschreibungen** geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Es ist ein Abschreibungsplan zu erstellen, der über Abschreibungen eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre vorsieht, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Der Automobilzulieferer hat für die Festlegung des Abschreibungsplans u.a. die Nutzungsdauer zu schätzen. Dabei sind die Grundsätze der Willkürfreiheit, der Stetigkeit und der Vorsicht zu beachten. Innerhalb dieser Rahmenbedingungen besteht ein Ermessenspielraum, in den auch die konkreten Nutzungsmöglichkeiten und -absichten des Vermögensgegenstands einzubeziehen sind.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Bei der Schätzung der handelsbilanziell zu Grunde zu legenden Nutzungsdauer ist auf die **wirtschaftliche Nutzungsdauer** eines Vermögensgegenstands abzustellen, welche die technische Leistungsfähigkeit (z.B. maximale Zeit der Nutzungsabgabe), die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit und rechtliche Gegebenheiten berücksichtigt. Die Nutzungsdauern aus den amtlichen steuerlichen AfA-Tabellen können nicht ohne weitere Prüfung auch in der Handelsbilanz angewendet werden, da handelsrechtlich die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu Grunde zu legen ist[281] und die steuerlichen AfA-Tabellen, welche vom BMF veröffentlicht werden, sich an der technischen Nutzungsdauer orientieren. Die AfA-Tabellen sollen als Hilfsmittel bei der Schätzung der Nutzungsdauer dienen. Im Regelfall ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer geringer als die technische Nutzungsdauer, da zum Ende der technischen Leistungsfähigkeit oft keine wirtschaftliche Nutzung mehr möglich

[279] Vgl. IDW RH HFA 1.016, Tz. 10.
[280] Vgl. Herzig, Handelsblatt Steuerboard 2010; Husemann, WPg 2010, 513 f.
[281] Vgl. Schubert/Andrejewski in Beck Bil-Komm., § 253 HGB, Rz. 231.

ist, d.h. trotz noch bestehender technischer Leistungsfähigkeit kann ggf. eine wirtschaftliche Nutzung nicht mehr gegeben sein.[282] Es ist jedoch dann nicht zu beanstanden, die Nutzungsdauern der steuerlichen AfA-Tabellen anzuwenden, wenn diese im Rahmen einer handelsrechtlich vertretbaren Bandbreite liegen. In der Steuerbilanz ist die Anwendung einer kürzeren als in der AfA-Tabelle enthaltenen Nutzungsdauer nur im Einzelfall möglich, wenn anhand konkreter Umstände eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer nachgewiesen werden kann.[283]

Wirtschaftliche Nutzungsdauer		
Technische Leistungsfähigkeit, z.B. • maximale Zeit der Nutzungsabgabe, • mechanischer Verschleiß.	Wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit, z.B. • technischer Fortschritt, • Trends (z.B. steigendes Komfortbedürfnis der Autokäufer, mehr Elektronik, Ersatz von Schmiede- durch Gussprodukte, höheres Sicherheitsbedürfnis), • neue Wettbewerber, • Bedarfsänderungen auf dem Absatzmarkt (z.B. Downsizing), • Preisänderungen auf dem Beschaffungsmarkt, • Laufzeit von Produkten (Lebenszyklus) und Kundenverträgen.	Rechtliche Gegebenheiten, z.B. • Ablauf eines Patents oder Nutzungsrechts, • Rückfall eines Entwicklungsergebnisses an den OEM.

Wirtschaftliche Nutzungsdauer

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Maßgeblich für die wirtschaftliche Nutzungsdauer einer Anlage ist prinzipiell der **Lebenszyklus** der möglichen Produkte, die auf der betrachteten Anlage gefertigt werden können. Oft ist eine Anlage nicht ohne Umrüstungsmaßnahmen für die weitere Herstellung anderer (Nachfolge-)Produkte nutzbar, auch wenn ihre technische Nutzbarkeit noch nicht erschöpft ist. In der Automobilzulieferindustrie ist häufig der Produktlebenszyklus des Automobilmodells, für welches das zu produzierende Zulieferteil geliefert wird, ausschlaggebend für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Produktionsanlage.

Beispiel

Ein Automobilzulieferer erwirbt zur Abwicklung eines Sonderauftrags eine stationäre Poliermaschine. Diese hat eine technische Nutzungsdauer von 13 Jahren (siehe auch amtliche AfA-Tabelle, Position 5.10.1). Andere Produkte des Automobilzulieferers werden nicht poliert. Der Automobilzulieferer plant auch keine weitere Änderung seines Produktprogramms. Aufgrund des Produktlebenszyklus des Automobilmodells und der mit dem OEM getroffenen Rahmenvereinbarung ist von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Poliermaschine von sechs Jahren auszugehen. In der Handelsbilanz ist die Poliermaschine folglich über sechs Jahre (unter Berücksichtigung des geschätzten ggf. vorhandenen Restwerts der Maschine nach sechs Jahren) abzuschreiben.

[282] Vgl. Maier in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichw. Abschreibung, Rz. 29 f.
[283] Vgl. Schubert/Andrejewski in Beck Bil-Komm., § 253 HGB, Rz. 230 f.

Über den Zeitraum des Verkaufs von Neuwagen hinaus ist der Zeitraum zu beachten, in dem **Verschleiß-/Ersatzteile** vom Automobilzulieferer produziert werden. Hier kann der Produktlebenszyklus des Zulieferteils von dem des Automobils abweichen, wenn das Verschleiß-/Ersatzteil für Fahrzeuge benötigt wird, deren Produktion zwar schon eingestellt wurde, die aber noch genutzt werden. Allerdings werden in der Automobilzulieferbranche die zumindest volumengeringen Verschleiß-/Ersatzteile oft bereits zum Ende des Produktlebenszyklus auf Vorrat produziert. Dabei werden Kapitalbindungs- und Lagerkosten in Kauf genommen, um hohe Stückkosten durch geringe Produktionslosgrößen und das Erfordernis einer langen Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft von Sachanlagen zu vermeiden. Losgelöst von einem Produktlebenszyklus kann dagegen die Nutzungsdauer bei universell einsetzbaren oder leicht umrüstbaren Anlagen bestimmt werden.

Behandlung nach IFRS

Auch nach IFRS sind Abschreibungen von Vermögenswerten planmäßig über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verteilen (IAS 16.50), steuerlich orientierte technische Nutzungsdauern können alleine nicht Maßstab für die Bestimmung der Nutzungsdauer sein. Die oben gemachten Ausführungen zur Bestimmung der Nutzungsdauer gelten grundsätzlich entsprechend.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

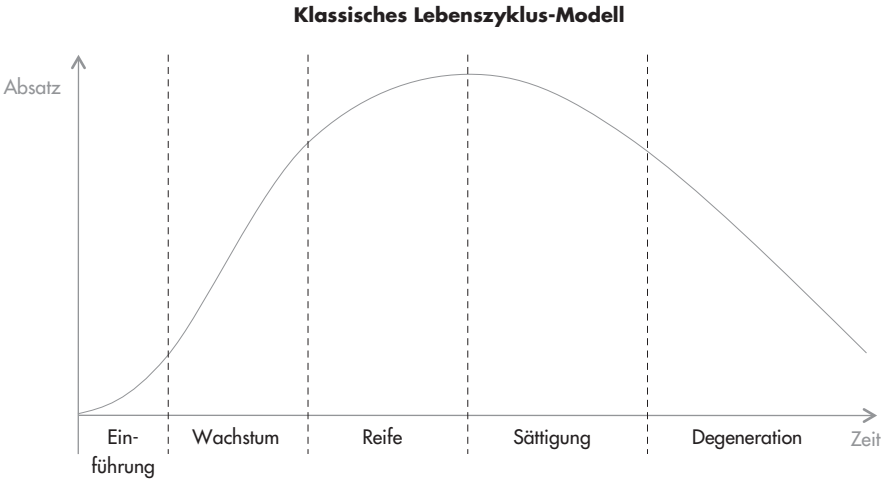
6.2.2 Degressive Abschreibung

Die **degressive Abschreibung** ist in der Handelsbilanz trotz der Abschaffung des Wahlrechts der Vornahme von Abschreibungen, die alleine auf steuerlich zulässigen Vorschriften beruhen, weiterhin möglich. Dies gilt jedoch nur, insoweit die degressive Abschreibung den Werteverzehr der betreffenden Anlagen angemessen darstellt. Ein degressiver Verlauf der Abschreibungen ist insbesondere bei Anlagen denkbar, bei denen in den ersten Jahren der geplanten Nutzung ein deutlicher technischer Fortschritt erwartet wird, oder bei Anlagen, die planmäßig in den ersten Jahren der Nutzungsdauer deutlich mehr als in den letzten Jahren der geplanten Nutzungsdauer beansprucht werden.[284]

Nicht nur die Dauer, über die die Abschreibung erfolgt (siehe Abschnitt 6.2.1), sondern auch die Abschreibungsmethode ist am **Produktlebenszyklus** auszurichten. Bei vielen Automodellen verhält es sich so, dass mit Einführung des Modells in der ersten Phase des Zyklus deutlich mehr Fahrzeuge abgesetzt werden können als zum Ende hin, da zum Ende die Käufer lieber auf das Folgemodell warten und eine Ersatzinvestition verschieben. Der Produktlebenszyklus eines Automobils verläuft daher häufig anders als im klassischen Lebenszyklus-Modell (siehe Abbildungen).

[284] Vgl. Schubert/Andrejewski in Beck Bil-Komm., § 253 HGB, Rz. 240 und 242.

Produktlebenszyklus[285]



Klassisches Lebenszyklusmodell

Wenn auf Basis des Produktlebenszyklus auch die Produktions- und Absatzmengenerwartung des Zulieferers einem degressiven Verlauf (siehe Abbildung) folgt und sich dies im wirtschaftlichen Wertverzehr der Anlage widerspiegelt, ist eine degressive Abschreibung sogar erforderlich. Die Absatzmengenerwartung hat hingegen für zu produzierende Verschleißteile wie z.B. Bremsklötze regelmäßig keinen degressiven Verlauf, da diese Zulieferteile turnusmäßig in den verkauften Automobilen ersetzt werden müssen. Dies gilt auch, wenn eine hohe Erwartung der Produktion und Auslieferung von Ersatzteilen besteht.

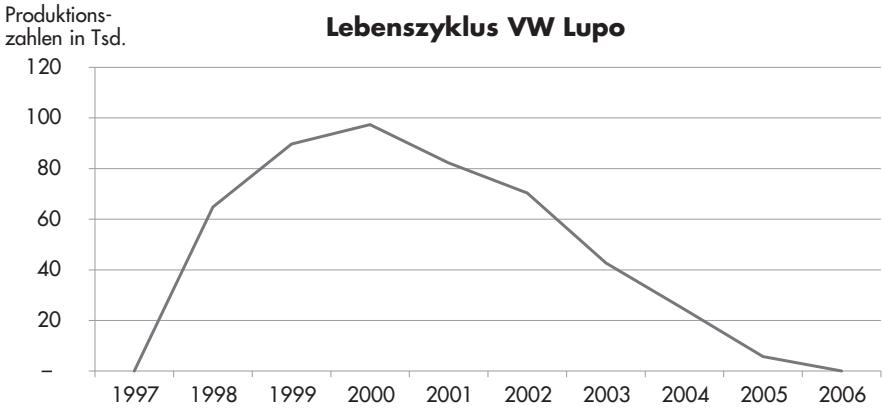
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Der Grundsatz der sachlichen und zeitlichen **Bewertungsstetigkeit** ist zu beachten. Geänderte steuerliche Vorschriften stellen keine Ausnahme vom Stetigkeitsgrundsatz mehr dar, die eine Änderung von Abschreibungsmethoden rechtfertigt. Vor der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit wurden geänderte steuerliche Abschreibungsmethoden als berechtigte Ausnahme der Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz gesehen, da eine Änderung der Abschreibungsmethode auch in der Handelsbilanz Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Abschreibung war und steuerliche Zielsetzungen nur bei korrespondierender Bilanzierung in der Handelsbilanz erreicht werden konnten.[286, 287]

[285] Klassisches Modell in Anlehnung an Gabler Wirtschaftslexikon, http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/55241/lebenszyklus-v7.html; Lebenszyklus VW Lupo erstellt anhand der in den Geschäftsberichten der Volkswagen AG veröffentlichten Produktionszahlen.

[286] Vgl. IDW HFA 3/1997, Abschn. 3; IDW RS HFA 38, Tz. 15, sieht diese Möglichkeit ungeachtet der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit weiterhin vor, um z.B. steuerliche Zielsetzungen bei ausländischen Betriebsstätten weiterhin verfolgen zu können, wenn der ausländische Staat für Steuervergünstigungen die entsprechende Bilanzierung im handelsrechtlichen Abschluss voraussetzt.

[287] Zur Zulässigkeit der degressiven Abschreibung in der Handelsbilanz wird auf die ausführlichen Darstellungen in IDW RH HFA 1.015 verwiesen.



Der Lebenszyklus des VW Lupo

Beispiel

Der Zulieferer erwirbt eine Anlage, die speziell für Zulieferteile einer vom OEM geplanten Sonderserie benötigt wird. Aufgrund der Marketing- und Absatzplanung des OEM geht auch der Zulieferer von einem (degressiv) fallenden Produktions- und Absatzvolumen seiner Zulieferteile aus. Die Vornahme einer degressiven Abschreibung in der Handelsbilanz ist somit angemessen. Die sachliche Stetigkeit und damit eine degressive Abschreibung sind bei anderen art- und funktionsgleichen Anlagen, die speziell für diesen Auftrag benötigt werden, zu beachten.

Eine lineare Abschreibung erscheint bei dieser Anlage für die Sonderserie nur sachgerecht, wenn der Werteverzehr der Anlage trotzt degressiv fallender Produktionsmenge linear verlaufen würde. Dies kann z.B. bei Anlagen (z.B. Spritzgussmaschine) der Fall sein, deren Werteverzehr vorrangig durch den technischen Fortschritt bzw. Zeitablauf und nicht durch die Produktionsmenge determiniert wird.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit können steuerlich motivierte Abschreibungen in der **Steuerbilanz** ohne Beachtung der handelsrechtlich angewendeten Abschreibungsmethode vorgenommen werden.[288] Eine abweichende Bilanzierung von Handels- und Steuerbilanz erfordert die Führung gesonderter steuerlicher Verzeichnisse (z.B. eine zweite Anlagenbuchführung).

Behandlung nach IFRS

Auch nach IFRS ist eine degressive Abschreibung möglich, wenn diese dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens der Anlage entspricht (IAS 16.60 und 62). Die oben gemachten Ausführungen gelten grundsätzlich entsprechend.

[288] Vgl. BMF v. 12.3.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, insbesondere Rz. 18.