Von: Wichmann, Gerd (Z-K)
Gesendet: Donnerstag, 6. Februar 2025 10:45
An: Stellungnahmen <Stellungnahmen@idw.de>
Cc: gewi.hh
Betreff: IDW ERS FAB 18

Sehr geehrte Kollegen,

hiermit mache ich Anmerkungen zu Abschnitt 3.3. des Entwurfs.

Im Ergebnis halte ich die Verwendung des Begriffs „Anschaffungskosten“ in diesem Abschnitt für unzutreffend, da damit die Systematik des Begriffssystems von Anschaffung und Herstellung nicht beachtet wird.

Diese Auffassung begründe ich zunächst am Beispiel der Gründung einer Gesellschaft wie folgt:

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die bei der Zugangsweise Anschaffung anfallen: das ergibt sich insofern aus § 253 Abs. 1 HGB, als dort Anschaffungskosten als Wert der Zugangsbewertung aufgeführt werden.

Im § 253 Abs. 1 HGB werden Herstellungskosten als ein weiterer Wert der Zugangsbewertung aufgeführt.

Daraus, und auch aus den Begriffsbestimmungen dieser beiden Zugangsweisen ist zu folgern, dass nach dem Gesetz vom ausgeschlossenen Dritten keine weitere Zugangsweise denkbar ist: z.B. ist Anschaffung Erwerb von einem Dritten, Herstellung ist Schaffung eines neuen, bisher nicht bestehenden Vermögensgegenstandes, folglich nicht Erwerb von einem Dritten; entsprechend ergibt es sich z.B. aus dem Gesichtspunkt: hat der Vermögensgegenstand vor dem Zugang bestanden (Anschaffung) oder nicht (Herstellung)?

Zudem ergibt sich aus dem letztgenannten Gesichtspunkt, dass - insbesondere die erste - Anschaffung eines Vermögensgegenstandes voraussetzt, dass der Vermögensgegenstand bestanden hat, also hergestellt war.

Bei der Gründung einer Gesellschaft entsteht der Gesellschaftsanteil mit der Gründung; er hat demnach vor der Gründung nicht bestanden. Folglich ist er hergestellt. Der Gesellschaftsanteil ist vor der Gründung niemandem zugerechnet; da er vor der Gründung nicht besteht kann er nämlich nicht zugerechnet sein.

Zum Vorstehenden verweise ich z.B. auf Wichmann, Handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung – Eine an den Buchungs- und Bilanzierungsenzscheidungen orientierte Systematik, 2021, hier FN 270 m.w.N. und Wichmann, Änderung der Rechtsprechung: Hinwendung zur systemgerechten Anwendung der Zugangsweisen Anschaffung und Herstellung – die Frage nach den Konsequenzen, Stbg 2025, S. 1 ff.

Vorstehendes gilt gleichermaßen für die Fälle der Gründung einer Personengesellschaft und der Kapitalerhöhung der Kapitalgesellschaft.

Im Fall der Kapitalerhöhung der Personengesellschaft liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor, wenn die Erhöhung durch eine Vereinbarung bedingt ist, die im Rahmen der Gründung getroffen wurde. Ist das nicht der Fall, liegt nachträgliche Herstellung vor, wenn sich, wie es sich typischerweise

(Vgl. MüKoHGB/Priester,5. Aufl., § 120, Tz. 103 ff.) vollzieht, die Gesellschaftsrechte des betrachteten Anteils absolut erhöhen.

Sind beide vorstehenden Bedingungen nicht erfüllt, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Erfolgt die Kapitalerhöhung als „Sanierungsmaßnahme“ handelt es sich bei den Aufwendungen um sofort abziehbaren Aufwand (Vgl. Gördeler/Müller, Die Behandlung von nichtigen oder schwebend unwirksamen Anschaffungsgeschäften, von Forderungsverzichten im Jahresabschluss, Wpg 1980, S. 313 ff., hier S. 320, re.Sp., 2. Abs.).

2. Ist auch diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist eine systematisch zwingende Zuordnung im Begriffssystem von „Aufwand“, einerseits als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, andererseits als sofort abziehbarem Aufwand, nicht möglich. Da die Aufwendungen eine größere Nähe zu nachträglichen Herstellungskosten haben, sollten sie als solche betrachtet werden.

Mit freundlichen Grüßen

Dipl.-Kfm. Gerd Wichmann

Wirtschaftsprüfer