
**RWTH Aachen
Sommersemester 2002
Grundlagen des
Externen Rechnungswesens
Prof. Dr. R. Hömberg**

**Mitschrift von Mark Wiesemann,
Tobias Lohmann und Christian Lücking**

Stand: 7. März 2003

Hinweise auf evt. Fehler bitte an
post@mark-wiesemann.de

Vorwort

Dieses Skript basiert auf unserer Mitschrift der Vorlesung Grundlagen des Externen Rechnungswesens im SS 2002 an der RWTH Aachen (Dozent: Prof. Dr. R. Hömberg). Es handelt sich nicht um eine offizielle Veröffentlichung des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung.

Wir übernehmen keine Gewähr für die Fehlerfreiheit und Vollständigkeit des Skripts. Korrekturen können an post@mark-wiesemann.de geschickt werden.

Mark Wiesemann
Tobias Lohmann
Christian Lücking

7. März 2003

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	iii
1 Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens	1
2 Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung	5
2.1 Rechnungslegungspflichten nach HGB	5
2.2 Alternative Normen der Rechnungslegung nach HGB	5
2.3 Überblick über die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach HGB	6
2.4 Zwecke des JA nach HGB	7
2.5 Grundlagen der Rechnungslegung nach IAS	7
3 Mengenerfassung und Inventar	9
3.1 Bilanzstichtagsinventur	9
3.2 Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur	9
3.3 Permanente Inventur	10
3.4 Stichprobeninventur	10
4 Grundsätze der Aktivierung und der Passivierung	11
4.1 Die Begriffe Vermögensgegenstände, Schulden und RAP sowie Ansatzvorschriften des HGB im Überblick	11
4.2 Die Ansatzvorschriften des HGB im Einzelnen	12
4.3 Zurechnung zum Bilanzieren nach HGB	14
4.4 Aktivierung und Passivierung nach IAS	14
5 Die Bewertung	15
5.1 Bewertungsgrundsätze nach HGB	15
5.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten	15
5.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren	16
5.4 Wertansätze der Vermögensgegenstände im Anlagevermögen (AV)	16
5.5 Wertansätze der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (UV)	17
5.6 Diskussion weiterer Bewertungsvorschriften (§282)	17
5.7 Bewertung nach IAS	18
6 Gliederung und Ausweis	21
6.1 Grundsätze der Gliederung	21
6.2 Die Bilanz der Kapitalgesellschaft	21
6.3 Die Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaft nach HGB	22
6.4 Der Anhang der Kapitalgesellschaft nach HGB	22
6.5 Der Lagebericht nach HGB	22
6.6 Gliederung und Ausweis nach IAS	22
7 Aufstellungsfristen, Prüfung und Offenlegung	23

8 Möglichkeiten der Bilanzpolitik	25
A Lösungen der Übungsaufgaben	27
Aufgabe 3	27
Aufgabe 4	28
Aufgabe 5	29
Aufgabe 6	30
Aufgabe 7	33
Aufgabe 8	34
Aufgabe 9	35
Aufgabe 10	37
Aufgabe 11	38
Aufgabe 12	40
Aufgabe 13	42
Aufgabe 16/17 neu	47
Aufgabe 18	49
Aufgabe 19	50
Aufgabe 20	52
Aufgabe 21	53
Aufgabe 22	54
Aufgabe 23	55
Aufgabe 24	56
Aufgabe 25	58
Aufgabe 28	59
Aufgabe 29	61
Aufgabe 31	61
Aufgabe 33	62
Aufgabe 34	63
Aufgabe 35	64
B IAS-Zusatzfragen zu den Aufgaben	67
Aufgabe 6	67
Aufgabe 9	69
Aufgabe 10	70
Aufgabe 11	70
Aufgabe 14	71
Aufgabe 16/17 neu	72
C Abkürzungsverzeichnis	75

1 Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens

Internes vs. Externes Rechnungswesen

Internes Rechnungswesen	Externes Rechnungswesen
Adressaten: Unternehmensangehörige	Adressaten: Unternehmensangehörige und (primär) Externe (Gläubiger, Fiskus, Aktionäre, Geschäftspartner, ...)
nur: „Selbstinfo“ „inoffizielles Rechnungswesen“	auch: „Drittinformation“ „offizielles Rechnungswesen“

Finanzrechnung

Die FINANZRECHNUNG ermittelt Zahlungsströme und Bestände der Zahlungsmittel.

ZAHLUNGSMITTEL oder LIQUIDE MITTEL sind:

- Bargeld
- Buchgeld, das jederzeit ohne Verlust in Bargeld eintauschbar ist

Es gilt:

Zahlungsmittel-Eingänge = Einzahlungen = (hier) Einnahmen
 Zahlungsmittel-Ausgänge = Auszahlungen = (hier) Ausgaben

Finanzeinnahmen / -ausgaben

Finanzeinnahmen / -ausgaben sind nur finanzwirksam.

Erfolgseinnahmen / -ausgaben

- sind auch erfolgswirksam, d.h. sie führen zu Aufwand und Ertrag
- werden in der Erfolgsrechnung gegengebucht

Erfolgsrechnung

Erfolgsrechnung	
Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)	
z.B. Materialeinsatz	z.B. Umsätze
Löhne	
Zinsen	
Gewinn	

Die ERFOLGSRECHNUNG erfasst:

- periodisierte Erfolgseinnahmen: ERTRÄGE
- periodisierte Erfolgsausgaben: AUFWENDUNGEN

Bilanz

Eine BILANZ enthält SCHWEBEPOSTEN, weil Finanz- und Erfolgswirksamkeit nicht stets parallel verlaufen und weil reine finanzwirksame Geschäftsvorfälle der Rückzahlung harren.

Beispiel

Anfangsbilanz			
Aktiva		Passiva	
Eigenmittel	600	Eigenkapital	600

Geschäftsvorfälle:

[1] Kauf einer Maschine 400 GE, Abschreibung 100 GE p.a.

[2] Verkauf einer Lizenz auf Ziel 150 GE

[3] Aufnahme eines Kredites 120 GE

Finanzrechnung 2002					
Einnahmen			Ausgaben		
[-]	Liquide Mittel-Anfangsbestand	600	[1]	Ausgabe für Beschaffung	400
[3]	Krediteinzahlung	120	[4]	Liquide Mittel-Endbestand	320
		720			720

GuV 2002					
Aufwand			Ertrag		
[1]	Abschreibung	100	[1]	Lizenz Erlös	150
[5]	Gewinn	50			
		150			

Bilanz					
31.12.2002					
Aktiva			Passiva		
[1]	Maschine	300	[3]	Kreditverbindlichkeit	120
[2]	Forderung	150	[5]	Gewinn (EK-Steigerung)	50
[4]	Liquide Mittel-Endbestand	320			Eigenkapital (unverändert)
		770			600
					770

Die Bilanz enthält ferner:

- Liquide Mittel: Liquiditätssaldo der Finanzrechnung [1]
- Gewinn / Verlust: Erfolgssaldo der Erfolgsrechnung [2]

EIGENKAPITAL: ebenfalls interpretierbar als Schwebeposten, der der Rückzahlung an die Eigner harrt.

Definition (Bilanz)

Die BILANZ ist ein Verbindungs- und Speicherelement zwischen der Finanz- und der Erfolgsrechnung. Sie speichert Posten (Geschäftsvorfälle) insoweit, als diese noch erfolgswirksam oder zahlungswirksam werden.

Die Bilanz nimmt ferner den Saldo der Finanzrechnung und den Saldo der Erfolgsrechnung auf. (nach Chmielewicz, HWB, 4. Aufl., Sp. 3351)

Kostenrechnung

Die traditionelle KOSTENRECHNUNG enthält auch nicht-pagatorische (= kalkulatorische) Größen. Sie ist eine kalkulatorische Rechnung.

Sie enthält demnach:

- Zusatzkosten
 - Kosten, die kein Aufwand sind, z.B. Unternehmerlohn
- Zusatzleistungen
 - Leistungen, die kein Ertrag sind, z.B. Ausbildungsleistungen

Die traditionelle Kostenrechnung berücksichtigt nicht:

- neutralen Aufwand
 - keine Kosten, z.B. gegebene Spenden
- neutralen Ertrag
 - keine Leistung, z.B. erhaltene Spende

Ferner gilt: Die traditionelle Kostenrechnung enthält auch Verrechnungsunterschiede im Vergleich zu Bilanz und GuV.

Planungsrechnungen

PLANUNGSRECHNUNGEN sind Vorausschaurechnungen; sie bauen nur z.T. auf Vergangenheitsgrößen (Ist-Größen) auf.

Ermittlungs- vs. Entscheidungsmodelle

Ermittlungsmodelle	Entscheidungsmodelle
stellen Rechengrößen fest z.B. den Bilanzgewinn	berechnen zieloptimale Alternativen z.B. die optimalen Produktionsmengen

2 Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

2.1 Rechnungslegungspflichten nach HGB

(ohne Text)

2.2 Alternative Normen der Rechnungslegung nach HGB

- Kodifiziertes Recht
 - (1) Spezialvorschriften (z.B. AktG)
 - (2) HGB
 - (3) allgemeine Vorschriften (z.B. BGB, GG)
- Rechtsprechung
 - handelsrechtliche Rechtsprechung (seltener)
 - steuerrechtliche Rechtsprechung
- GoB (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)
 - ⇒ unbestimmter Rechtsbegriff (z.B. §238 I)
 - GoB dienen der Rechtsfindung bei fehlender Regelung
 - GoB dienen der Rechtsanpassung
 - GoB dienen der Gesetzesauslegung in Zweifelsfällen

Gewinnungsmethoden für GoB:

- (1) **Induktion**
Ableitung aus der Praxis der Kaufleute
- (2) **Deduktion**
Ableitung aus Zwecken der Buchführung und des Jahresabschlusses
- (3) **Hermeneutik**
Lehre von der Interpretation/Kunst der Auslegung von Texten

GoB werden im Einklang mit den kodifizierten Rechtsvorschriften abgeleitet:

- Wortlaut
- Sinneszusammenhang
- Entstehungsgeschichte
GoB \Leftrightarrow Rechtsvorschriften

2.3 Überblick über die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach HGB

Literatur: Leffson, Die GoB, 7. Auflage, 1987

GoB dienen der:

- Dokumentation
- Rechenschaft

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung:

- (a) Rahmen-Grundsatz
- (b) Definitions-Grundsatz
- (c) Ergebnis-Grundsatz

Beispiel (Abgrenzung der Sache nach)

Zahntechniker-GmbH kauft im Jahr 01 Zahngold zu 10 GE und verkauft dieses im Jahr 02 zu 30 GE an den Zahnarzt.

[GmbH: Kaufmann kraft Rechtsform]

GuV 01		GuV 02			
Aufwand	Ertrag	Aufwand		Ertrag	
-	-	Aufwand	10 GE	Ertrag	30 GE
		Gewinn	20 GE		

Wie würde analog ein Zahnarzt (in aller Regel) das Zahngold verrechnen?

→ Einnahmen- / Ausgabenrechnung (grundsätzlich ohne Periodenabgrenzung)

E/A-Rechnung 01		EA-Rechnung 02	
Einnahmen	0 GE	Einnahmen	30 GE
Ausgaben	-10 GE	Einnahmen	0 GE
Gewinn	-10 GE	Gewinn	30 GE

⇒ Netto: 20 GE

Vorsichtsprinzip

- **Vorsichtsprinzip in engerem Sinne:**

Bei der Bilanzierung unsicherer Erwartungen ist ein vorsichtiger Wert zu wählen.

→ RS-Beispiel

- **Vorsichtsprinzip im weiteren Sinne:**

- Realisationsprinzip
- Imparitätsprinzip
- Vorsichtsprinzip in engerem Sinne

2.4 Zwecke des JA nach HGB

Sinn der Dokumentation:

- Erschwerung von Konkursunterschleifung
- Beweismittelsicherung im Rechtsstreit
- Ermöglichung der Gewinnfeststellung / Gewinnausschüttung

2.5 Grundlagen der Rechnungslegung nach IAS

(siehe Folien zu IAS)

3 Mengenerfassung und Inventar

3.1 Bilanzstichtagsinventur

- Gesamtheit der Vermögensgüter
- Bilanzposition (z.B. Vorräte)
 - (1) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (RHB)
 - (2) Unfertige Erzeugnisse (UE)
 - (3) Fertige Erzeugnisse (FE) / Waren
 - (4) geleistete Anzahlungen
- (Lager-)Posten / Position
- (einzelne) VG

Inventarpflicht im HGB: §240 Abs. 1

INVENTAR: genaues Verzeichnis nach Art, Menge, Wert

Art	Menge	Wert / Einh.	Beschaf.	Abschr.	Wert nach Abschr.	Gesamtwert
OP	10	600 GE	schwer verkäuf.	200 GE	400 GE	4.000 GE

Grundsätze:

- (1) Einzelaufnahme
- (2) Einzelbewertung

Ausnahmen zur Einzelaufnahme/-bewertung:

- Gruppenaufnahme / -bewertung (§240 Abs. 4)
- Festmenge / Festwert (§240 Abs. 3)

Nicht möglich: Buchinventur

3.2 Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur

§241 Abs. 3 HGB:

- „Besonderes“ Inventar (Vermögensverzeichnis nach Art, Menge und Wert) ist zu erstellen. Inventartag maximal 3 Monate vor dem bzw. 2 Monate nach dem Bilanzstichtag.
- (Nur) Wertmäßige Fortschreibung / Rückrechnung der Vermögensgegenstände des „besonderen“ Inventars auf den Bilanzstichtag findet statt (z.B aufgrund von Ein- und Ausgangsrechnungen).

3.3 Permanente Inventur

Lagerbuchführung (LBF) muss vorliegen.

Seite 24

Vorgehen

Mengenfortschreibung der im Laufe des Jahres zumindest einmal korrigierten Mengen der LBF bis zum Bilanzstichtag.

Somit liegt am Bilanzstichtag ein nach Art, Menge und Wert genaues Vermögensverzeichnis vor.

3.4 Stichprobeninventur

Ziele:

- Mengeneffekt
- Bewertungseffekt
- Mengeneffekt und Bewertungseffekt

Seite 25-29

Inventar dient:

- (1) Verhinderung von Konkursunterschleifung
- (2) Ermittlung eines zu bilanzierenden Wertes
- (3) Selbstinformation des Kaufmannes

4 Grundsätze der Aktivierung und der Passivierung

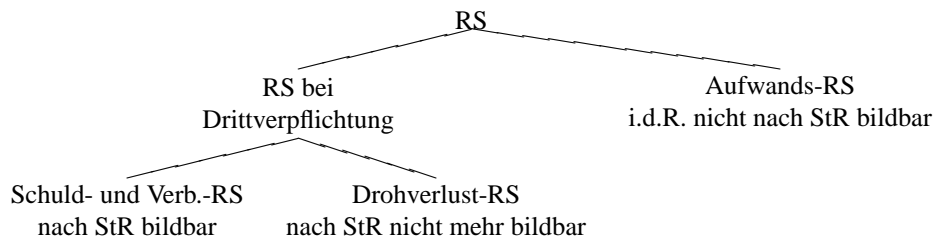
4.1 Die Begriffe Vermögensgegenstände, Schulden und RAP sowie Ansatzvorschriften des HGB im Überblick

(1) Antizipationsbereich bei Drohverlust-RS

- Restlaufzeitbetrachtung
- Gesamtlaufzeitbetrachtung

(2) Rückstellungen für periodische Großreparaturen (z.B. Flugzeugtriebwerke)

(3) Abbruchkosten, soweit keine sonstigen Bilanzierungspflichten bestehen



	Verbindl.-RS ist anzusetzen, wenn die Verpflichtung
„statische Auffassung“	(a1) rechtlich entstanden ist oder (a2) zumindest die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind
„dynamische Auffassung“	(b) wirtschaftlich verursacht ist, d.h. vergangenen Erträgen lassen sich zukünftige ungewisse Ausgaben eindeutig als Aufwand zuordnen

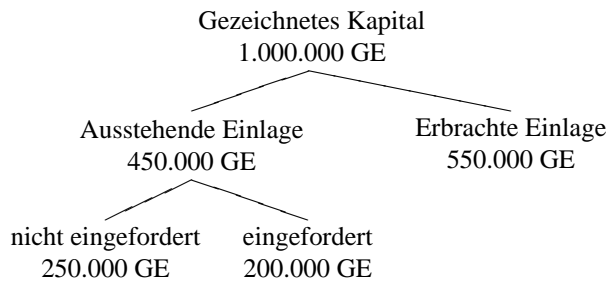
zu (b): Korrespondieren (dagegen) nur zukünftige ungewisse Ausgaben als Aufwand mit zukünftigen Erträgen, ist die Verpflichtung noch nicht wirtschaftlich verursacht.

Beispiel (Rohstoffgewinnung aus dem Erdreich)

	Periode 0	Periode 1	Per. 2-10	Periode 11
	Erdreich wird abgetragen	Rohstoffe werden gewonnen (10 % p.a.) und verkauft		Rekultivierung de facto notwendig: 1 Mio. €
Annahme:	Noch keine öffentl.-rechtl. Rekultivierungsverpflichtung entstanden.			
Frage:	RS wg. Rekultivierung?	RS wg. Rekultivierung?		
Antworten:				
„Statik“:	Erdreich abgetragen ⇒ wirtschaftl. wesentliche Tatbestände sind erfüllt ⇒ wirtschaftl. Verursachung gegeben, ⇒ Ansatzpflicht der RS: Höhe 1 Mio. €			
„Dynamik“:	Ansatzverbot der RS, Grund: Erträge liegen noch nicht vor	Erträge liegen jetzt vor ⇒ Ansatzpflicht der RS (wegen „GoB der Abgrenzung der Sache nach“) ⇒ Höhe: 100.000 € p.a. kumulieren! „Ansammlungs-RS“		

4.2 Die Ansatzvorschriften des HGB im Einzelnen

Seite 30, 31 originärer Firmenwert



Seite 63 ⇒ insgesamt 750.000 GE eingefordert

- Transitorische RAP:
Zahlungsvorgang geht der Erfolgswirksamkeit voraus (Definition im Sinne des HGB)
- Antizipative Posten:
Erfolgswirksamkeit liegt vor dem Zahlungsvorgang
- Erweiterte Definition der Rechnungsabgrenzung (nicht im Sinne des HGB)
⇒ Aktivierung / Passivierung, soweit nicht präziser möglich, unter:

- „sonstige Vermögensgegenstände“
- „sonstige Verbindlichkeiten“

- Disagio

Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit - Ausgabebetrag

eigentlich: Ausgabe (Mindereinnahme) vor Abschlussstichtag, Aufwand später.

Beispiel

Ausgangsbilanz der Kapitalgesellschaft ohne Bilanzierungshilfe:

20x0			
VG	30 GE	Gezeichnetes Kapital	9 GE
		→ „Grundkapital“ der AG	
Verlust	10 GE	Gewinnrücklagen	0 GE
		Fremdkapital	31 GE
	40 GE		40 GE

Ingangsetzungskosten in Höhe von 15 GE sind entstanden und werden nun aktiviert.

Bilanz der KapGes mit Bilanzierungshilfe			
VG	30 GE	Gezeichnetes Kapital	9 GE
		→ „Grundkapital“ der AG	
Ingangsetzungskosten	15 GE	Gewinnrücklagen	5 GE
		Fremdkapital	31 GE
	45 GE		45 GE

Eine Gewinnrücklage in Höhe von 5 GE ist in 20x0 zu bilden. Diese darf allerdings nicht ausgeschüttet werden!

Zwecke der Bilanzierungshilfe des §269 HGB

- Vermeidung bzw Verringerung eines negativen Jahresüberschusses (Jahresfehlbetrag)
- Vermeidung bzw Verringerung einer Unterbilanz
 UNTERBILANZ: Auf der Aktivseite ist ein Verlust auszuweisen, diese kann nicht mehr mit Rücklagen auf der Passivseite verrechnet werden.
- Vermeidung der Einberufung einer außerordentlichen Haupt-, Gesellschafter- oder Generalversammlung
 (vgl. §92 Abs. 1 AktG, wenn ein Verlust in Höhe der Hälfte des Grundkapitals entsteht)
- eventuell Vermeidung bzw Verringerung einer formellen Überschuldung (d.h. Schulden > Vermögen)

Steuerrecht muss die handelsrechtlichen Bilanzierung der Sonderposten verlangen, eine freiwillige Bildung reicht nicht aus.

SONDERPOSTEN (SoPo's): steuerfreie Rücklage oder (noch) ungesteuerte Gewinne.

Maschine RBW = 1.000 GE verbrannt
Versicherung zahlt: 10.000 GE
Stille Reserve von 9.000 GE wird aufgedeckt.
Ersatz-Maschine kostet 10.000 GE

Seite 37, 57

4.3 Zurechnung zum Bilanzieren nach HGB

Auftraggeber (Kommittent) auf seine Rechnung wird ge-/verkauft → Aktivierung der Waren	→	Beauftragter (Kommissionar) tritt in eigenem Namen auf → wird kein jur. ET und kein wirt. ET	→	Käufer, Verkäufer
--	---	---	---	-------------------

4.4 Aktivierung und Passivierung nach IAS

RESSOURCE:

Materieller und immaterieller Sachverhalt (z.B. Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände), der künftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen kann.

→ keine explizite Definition in IAS

künftiger wirtschaftlicher Nutzen:

Potential, direkt oder indirekt zum Zufluss von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten zum Unternehmen beizutragen (F. 53).

Beispiel (Seite 9 IAS, „vorausbezahlte Miete“)

Nach IAS gilt:

- Miete ist Ressource (bringt zukünftigen Nutzen)
- Ressource ist wahrscheinlich und verlässlich ermittelbar

⇒ Aktivierung nach IAS nötig

⇒ „sonstige Forderung“ oder „Anzahlung“

Seite 10 IAS

5 Die Bewertung

5.1 Bewertungsgrundsätze nach HGB

- Allgemeine Bewertungs-Grundsätze in §252 HGB
- AK / HK = Wertobergrenze:
 - erklärt in §255
 - ermittelt evtl. unter Berücksichtigung von Bewertungsvereinfachungen (§256)
- Abschreibungen zu den AK / HK:
 - §253 Abs. 2 bis 4
 - §254
 - Beibehaltungswahlrecht §253 Abs. 5
- Sonderregelungen für Kapitalgesellschaften

„Bewertungsgrundsätze nach HGB“ (§255 Abs. 1)

Seite 43, 44

5.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten

ANSCHAFFUNGSKOSTEN:

- Einzelkosten (-aufwand)
- für Erwerb und Inbetriebnahme
- einschließlich ANK
- einschließlich nachträgliche AK
- abzüglich Preisminderungen

⇒ AK-Gemeinkosten nicht ansetzbar

HERSTELLUNGSKOSTEN:

- Einzelkosten = Gebot
- Gemeinkosten = Wahlrecht
- Sonderregelungen:

- FK-Zinsen = Verbot; sind die Zinsen Einzelkosten, dann Wahlrecht
- Vertriebskosten = Verbot

§255 Abs. 2 S. 1 und S. 3

Kosten der Unterbeschäftigung sind nicht aktivierbar.

Normalbeschäftigung (100%):

LK: 100, Produktionszahl: 100 (Gemeinkosten)

⇒ jedes Produkt übernimmt Lagergemeinkosten von 1

Unterbeschäftigung (50%):

LK: 100, Produktionszahl: 50 (Gemeinkosten)

⇒ jedes Produkt übernimmt Lagergemeinkosten von 2

⇒ Kosten der Unterbeschäftigung = 1

5.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Seite 49

Beispiel (Gruppenbewertung)

Menge präzise zu ermitteln: 50 Sakkos mittlerer Qualität

Bewertung ist geschätzt: gewogener Ø-Wert

Posten: $\underbrace{50}_{\text{exakt}} \cdot \underbrace{65}_{\text{grob}} \text{ €}$

5.4 Wertansätze der Vermögensgegenstände im Anlagevermögen (AV)

Seite 51, 52

Beispiel (beizulegender Wert im Anlagevermögen (AV))

1. Fall:
- AK Anfang x1:
Kauf eines exotischen Geschäftswagen für den Vorstand
amerikanisches Modell, gelbe Farbe
4 Jahre Nutzungsdauer (ND) bei Kauf → 100.000 €
 - Restbuchwert (RBW) am Ende von x1: 75.000 €
 - Wiederbeschaffungszeitwert auf Gebrauchtwagenmarkt Ende x1: 55.000 €
- ⇒ 55.000 € sind kein beizulegender Wert, wenn das Unternehmen seine Vorstandswagen – wie üblich – neu kauft und nicht gebraucht.
2. Fall:
- AK Anfang x1:
Kauf einer Maschine auf Gebrauchtmachinesmarkt
(Maschine bereits 1 Jahr alt)
4 Jahre Rest-Nutzungsdauer → 100.000 €
 - RBW am Ende von x1: 75.000 €

- Wiederbeschaffungszeitwert Ende x1 (→ für eine 2 Jahre alte Maschine):
Wert auf Gebrauchtmaschinenmarkt nicht feststellbar
 - Wiederbeschaffungsneuwert des Modells Ende x1:
(5 Jahre ND des neuen Modells → Abschreibung 16.000 € p.a.)
nur noch 80.000 €
- ⇒ Beizulegender Wert der gebrauchten Maschine Ende x1:
80.000 € - 32.000 € = 48.000 €
(→ 2 Revisions-Abschreibungen verrechnen)

Erläuterung der umgekehrten Maßgeblichkeit (§279 Abs. 2):

- Abschreibung ist steuerrechtlich zulässig
- Abschreibung ist deshalb auch handelsrechtlich zulässig
- Abschreibung wurde in der (Handels-)Bilanz tatsächlich vorgenommen
- Vornahme der Abschreibung in der (Handels-)Bilanz ist Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung

Also: Steuerbilanz ist insofern für die Handelsbilanz maßgeblich..

5.5 Wertansätze der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (UV)

(siehe Seite 53 / 54)

5.6 Diskussion weiterer Bewertungsvorschriften (§282)

Definition

- GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERT (GoF) = Kaufpreis - Reinvermögen
- Kaufpreis-Abschreibung:
 - pauschale Abschreibung
 - planmäßige Abschreibung → ND
(bei Steuern: 15 Jahre)
- REINVERMÖGEN:
 - Vermögen → Neubewertung aufgrund der Zeitwerte
 - Schulden

Seite 55

Passivseite

- Vollkosten
- Preissteigerungen
- Versicherungsanspruch

Seite 56

Renten

periodisch wiederkehrende gleichmäßige Leistung für eine bestimmte Dauer

Kauf eines Unternehmens gegen Rentenzahlung

1 Mio. € p.a. 20 Jahre lang

Rentenverpflichtung mit erwarteter (→ schwebendes Geschäft) Gegenleistung?

Hinweis (Pensions-RS als Spezialfall der Rentenverpflichtungen)

- Ab Zeitpunkt des Rentenbeginns:
Ansatz gemäß HGB zum Barwert der Pensions-RS, da eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist.
- Bis Zeitpunkt des Rentenbeginns:
Es fehlt spezielle Bewertungsregel; deshalb gilt allgemeine Regel: Bewertung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.
- Tatsächlich: Es werden Pensions-RS nach versicherungsmathematischen Spezialregeln gebildet.

Überblick (Möglichkeiten der Bilanzpolitik)

- (1) Zeitliche bilanzpolitische Instrumente:
z.B. Wahl des Bilanzstichtags
- (2) Materielle bilanzpolitische Instrumente:
 - Sachverhaltsgestaltung:
z.B. Anschaffung von Vermögensgegenständen vor dem Bilanzstichtag, um im alten Jahr noch Abschreibungen geltend zu machen
 - Ausnutzung von Bilanzierungs-/Bewertungsalternativen (→ siehe Gesamtabbildung)
- (3) Formelle bilanzpolitische Instrumente:
z.B. Gliederungswahlrechte

5.7 Bewertung nach IAS

Benchmark-Methode

bevorzugte Methode, Bezugspunkt, Maßstab

IAS-Seite 16-19

Definition

BEIZULEGENDER WERT (fair value):

Grundsätzlich Tauschwert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern.

Gegebenenfalls ist – wegen der Schwierigkeiten der Wertbestimmung – auf andere Interpretationen abzustellen, z.B. beim Sachanlagevermögen (Sach-AV) auf WBK - Abschreibungen

IAS-Seite 20

6 Gliederung und Ausweis

6.1 Grundsätze der Gliederung

Nicht-Kapitalgesellschaften:

- keine speziellen Gliederungsvorschriften
- nur allgemeine Vorschriften (§243, §246)

Seite 58, 62

6.2 Die Bilanz der Kapitalgesellschaft

Seite 61

Inhalt des EIGENKAPITALS (EK) bei KapG vor Gewinnverwendung:

(I) gezeichnetes Kapital

§272 Abs. 1 HGB

„Nominalkapital“

AktG: „Grundkapital“

GmbHR: „Stammkapital“

(II) Kapitalrücklage

§272 Abs. 2 HGB

Aufgeld / Zuzahlung

- bei Ausgabe neuer Aktien (Anteilen)
- Wandelschuldverschreibungen / Optionsanleihen
- bei Gewährung von Vorzügen

(III) Gewinnrücklage

Seite 90

(a) Gesetzliche Rücklage (RL)

§272 Abs. 3, §150 AktG

(b) Rücklage für eigene Aktien

§272 Abs. 4 HGB

(c) Satzungmäßige Rücklage (→ Substanzerhaltungs-Rücklage)

§272 Abs. 3 HGB

(d) andere Gewinn-Rücklage

§272 Abs. 2 HGB, §58 Abs. 1-3 AktG

(IV) Gewinnvortrag / Verlustvortrag

(V) Jahresüberschuss (JÜ) / Jahresfehlbetrag (JF)

Seite 64, 65

6.3 Die Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaft nach HGB

Lösung A29

Periode	Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
1	Erlöse	0
	Aufwendungen der Periode	-160
	Bestandsmehrungen	+160
	Betriebsergebnis	0
2	Erlöse	300
	Aufwendungen der Periode	0
	Bestandsminderungen	-160
	Betriebsergebnis	140

Seite 67

- „Betriebsergebnis“ nach dem Gesamtkostenverfahren:
gegliedert nach Aufwandsarten
- „Betriebsergebnis“ nach dem Umsatzkostenverfahren:
gegliedert nach Verantwortungsbereichen

6.4 Der Anhang der Kapitalgesellschaft nach HGB

(siehe Seite 72 bis 77)

6.5 Der Lagebericht nach HGB

(siehe Seite 79)

6.6 Gliederung und Ausweis nach IAS

(siehe IAS-Folien 21 und 23)

7 Aufstellungsfristen, Prüfung und Offenlegung

(siehe Seite 80)

8 Möglichkeiten der Bilanzpolitik

Ziele:

- Erhöhung des Vermögens (des Eigenkapitals)
- Erhöhung der Kreditfähigkeit
- Kapital- / Substanzerhaltung
- Verminderung / Erhöhung des Gewinnausweises
- zeitliche Gewinnverschiebung
- zeitliche Gewinnglättung
- Steuerminimierung
- Absenkung der – die Rechnungslegungspflichten der Kapitalgesellschaft beeinflussenden – Größenklassen

A Lösungen der Übungsaufgaben

Aufgabe 3

Seite 96

Vorüberlegungen

Inventur

INVENTUR: Vorgang der Aufnahme von Vermögensgegenständen (VG) und Schulden

Inventar

INVENTAR: Verzeichnis, in dem VG und jede Schuld nach Art, Menge und Wert erfasst wird

Inventurarten/-systeme

- (1) Bilanzstichtagsinventur (§240 Abs. 2 Satz 1 HGB)
ausgeweitete Bilanzstichtagsinventur (± 10 Tage): Bestandsveränderungen (Mengen) werden erfasst
- (2) Permanente Inventur (§241 Abs. 2 HGB)
1x jährlich körperliche Bestandsaufnahme, aber zeitlich gestaltbar
Voraussetzung ist die Mengen- und Wertvorrechnung (Lagerbuchführung), bei der Tag, Art und Menge der Veränderung erfasst werden
Probleme bei wertvollen Gütern und bei unkontrollierbaren Abgängen
- (3) Vor-/Nachverlegte Inventur (§241 Abs. 3 HGB)
bis 3 Monate vor bzw. 2 Monate nach dem Bilanzstichtag
Wertvor- bzw. -rückrechnung muss erfolgen

Inventurverfahren

- körperliche Bestandsaufnahme
- Buchinventur
- Stichprobeninventur

Bewertungsvereinfachung

- (1) Festwertansatz (§240 Abs. 3 HGB)
nur für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (RHB) und für Sachanlagevermögen
Voraussetzungen:

- regelmäßiges Ersetzen
- Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung
- geringe Veränderungen bzgl. Größe, Wert und Zusammensetzung des Bestands

⇒ VG mit gleichbleibendem Wert und gleichbleibender Menge ansetzen
alle 3 Jahre körperliche Bestandsaufnahme

(2) Gruppenbewertung (§240 Abs. 4 HGB)

Zusammenfassung (1) gleichartiger VG des Vorratsvermögens oder (2) gleichartiger oder annähernd gleichwertiger beweglicher VG und Schulden zu einer Gruppe, die mit dem gewogenen Durchschnitt bewertet wird.

Lösung

(a) Vollinventur am 31.12.x0

$$IW(1) - \text{Diebstahl} + IW(2) + IW(3) = (22,00 \text{ €} - 2 \cdot 2,00 \text{ €}) + 24,00 \text{ €} + 22,00 \text{ €} = 64,00 \text{ €}$$

(b) $(22,00 \text{ €} - 2 \cdot 2,00 \text{ €}) \cdot 3 \text{ Posten} = 54 \text{ €}$

(c) Menge? $(31.12.x0 \hat{=} 02.04.x0)$

Posten 1: 11 ME

Posten 2: 12 ME

Posten 3: 11 ME

Wert?

Niederstwertprinzip (§253 Abs. 3 Satz 1 HGB) ⇒ abwerten

$$(11 + 12 + 11) \cdot 1,80 \text{ €} = 61,20 \text{ €}$$

Aufgabe 4

Seite 97

Lösung

(a) • Inventur am 2.1. okay?

ja: ausgeweitete Stichtagsinventur

• Gruppenbewertung okay?

ja: gleichartige VG des Vorratsvermögens (gewogener Durchschnitt)

$$\frac{500 \cdot 20 \text{ €} + 250 \cdot 30 \text{ €}}{750} = 23,33 \text{ €}$$

$$750 \cdot 23,33 \text{ €} = 17.500 \text{ €}$$

(b) • Festwertverfahren anwendbar?

VG des Sachanlagevermögens? (nein)

RHB? (nein)

⇒ Waren

⇒ Inventarisierung so nicht ordnungsgemäß

-
- (c) • Permanente Inventur okay?
- (1) körperliche Bestandsaufnahme: Sommer x1 (ja)
 - (2) Mengen- und Wertvorrechnung: Lagerkartei (ja)
 - (3) keine verderblichen / wertvollen Güter (ja)
- ⇒ ordnungsgemäß
- Bewertung?
- Rabatt ist Anschaffungspreisminderung (§255 Abs. 1 HGB)
- ⇒ korrekte Bewertung
- (d) • keine permanente Inventur (Mengenvorrechnung fehlt)
- vorverlegte Inventur?
- körperliche Bestandsaufnahme bis 3 Monate vor Bilanzstichtag?
 - ordnungsgemäße Wertvorrechnung?
- $$15.000 \text{ €} - 8.000 \text{ €} + 3.000 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$$
- ⇒ ordnungsgemäß
- (e) • wirtschaftliches, nicht rechtliches Eigentum zählt
uneingeschränktes Nutzungsrecht über Substanz und Ertrag auf Dauer
⇒ Weglassen nicht ordnungsgemäß
- Inventur am 12.01.x2 $\hat{=}$ nachverlegte Inventur? Wertrückrechnung erforderlich?
⇒ nicht ordnungsgemäße Inventur
- (f) auch schlecht verkäufliche VG müssen inventarisiert werden

Aufgabe 5

Seite 97

Vorüberlegungen

- Fußmatten = Zugabe beim Autokauf

bei Kauf eines	Kobold	1	Matte
	Idol	2	Matten
	Genius	4	Matten
- Anfang Februar 20 Stück auf Lager (AB)
- Lieferungen im Februar: 5 und 17 Stück
- Abgänge laut Materialentnahmescheinen: 3, 5, 8 Stück
- Endbestand laut Inventur: 25 Stück (EB)
- im Februar verkaufte Autos:

Kobold	5
Idol	1
Genius	2

Lösung

(a) (1) Inventurmethode:

Verbrauch = AB + Zugänge - EB laut Inventur = $20 + 5 + 17 - 25 = 17$ (tatsächlicher Lagerabgang)

(2) Skontrationsmethode:

Erfassung des Verbrauchs durch Materialentnahmescheine

Verbrauch = $3 + 5 + 8 = 16$ (Soll-Verbrauch)

Inventur erforderlich, um tatsächlichen Verbrauch zu ermitteln

(3) Retrograde Methode:

Verbrauch = $\sum_{n=1}^3 \text{Produktanzahl}_n \cdot \text{benötigte Fußmatten pro Produkt}_n$
 $= 5 \cdot 1 + 1 \cdot 2 + 2 \cdot 4 = 15$ (Soll-Verbrauch)

Inventur erforderlich, um tatsächlichen Verbrauch zu ermitteln

(b) • ordnungsgemäße Bestandsaufnahme erfordert Inventur
 nur Inventurmethode ordnungsgemäß

	Verbrauch	
Inventur	17	
Skontration	16	evtl. 1 Matte gestohlen
Retrograde Methode	15	evtl. 1 Matte zusätzlich an Kunden gegeben oder anderweitig verbraucht

• Wie Differenz behandeln?

Inventur-/Bewertungsdifferenzen werden erfasst:

- beim GKV: im Materialaufwand (Aufwand für RHB und für bezogene Waren)
- beim UKV: in den Herstellungskosten der zur Umsatzerzielung erbrachten Leistungen

Aufgabe 6

Seite 98

Vorüberlegungen

§246 Abs. 1 HGB

Vollständigkeit des JA: sämtliche VG, Schulden und RAP sind zu bilanzieren.

Keine Legaldefinition eines VG → Ableiten an GoB.

VG-Charakter gekennzeichnet durch (strittig):

(1) wirtschaftliches Gut

- nützlich
- knapp

(2) Einzelbewertbarkeit

- ↔ Werte (AK / HK oder Aufwendungen) zurechenbar
- (→ §252 Abs. 1 Nr. 3 HGB Grundsatz der Einzelbewertung)

(3) Einzelverwertbarkeit

- konkrete Einzelveräußerbarkeit
 - ↔ selbstständig immer wieder veräußerbar
- abstrakte Einzelveräußerbarkeit
 - ↔ theoretisch durchaus Gegenstand des Rechtsverkehrs, aber: gesetzlich oder vertraglich Veräußerungsverbot
 - ↔ (1) + (2) + (3) erfüllt
 - ↔ abstrakte Aktivierungsfähigkeit
 - §246 Abs. 1 HGB → Ansatzpflicht
 - ↔ konkrete Aktivierungsfähigkeit, wenn:
 - abstrakte Aktivierungsfähigkeit vorliegt und
 - kein Aktivierungsverbot besteht (→ §248 HGB)
 - oder:
 - HGB erlaubt Aktivierung obwohl keine abstrakte Aktivierungsfähigkeit vorliegt

Lösung

(1) LKW

- (a) nützlich und knapp ✓
- (b) einzeln bewertbar? AK liegen vor! ✓
- (c) einzeln veräußerbar?
 - konkrete Einzelveräußerbarkeit liegt vor ✓
 - abstrakt aktivierungsfähig, kein Aktivierungsverbot
 - ⇒ konkret aktivierungsfähig
 - ⇒ §246 Abs. 1 HGB
 - ↔ Aktivierungspflicht!

(2) Werbefeldzug

- a) nützlich und knapp ✓
- b) einzeln bewertbar? AK liegen vor! ✓

- c) einzeln veräußerbar?
konkret einzelveräußerbar? Nein!
abstrakt einzelveräußerbar? Nein!
→ kein VG-Charakter
↔ Aktivierungsverbot

(3) Aufwendungen für Personaleinstellung

Nicht Aktivierung des Personals, sondern der Beschaffungsaufwendungen ist gefragt.

Personal grundsätzlich nicht aktivierbar!

↔ Aufwendung für Personalbeschaffung nicht aktivierbar!

Ausnahme:

§269 HGB

Aufwendung für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

↔ hier nicht anwendbar, da Wiederinbetriebnahme eines vorübergehend stillgelegter Betriebs-
teile keine Erweiterung im Sinne des §269 HGB darstellt.

(4) EDV-Programm

- a) nützlich und knapp? ✓
b) einzeln bewertbar? HK liegen vor! ✓
c) einzeln veräußerbar?
konkret veräußerbar?
→ abstrakt aktivierungsfähig
aber: §248 Abs. 2 HGB Aktivierungsverbot für:
- immaterielle VG
 - das AV
 - wenn sie unentgeltlich erworben wurden
- keine konkrete Aktivierungsfähigkeit

(5) Lizenz für Warenzeichen

- a) nützlich und knapp? ✓
b) einzeln bewertbar? Lizenzgebühr = AK! ✓
c) einzeln veräußerbar?
- konkret einzelveräußerbar? NEIN!
Lizenzen sind grundsätzlich nicht weiterveräußerbar
(Klausel im Lizenzvertrag)
 - abstrakt einzelveräußerbar? ✓
- abstrakt aktivierbar!
kein Aktivierungsverbot
⇒ Ansatzpflicht
konkret aktivierungsfähig

Aufgabe 7

Seite 98

Vorüberlegungen

maßgebliche Frage:

Bei wem besteht Aktivierungspflicht?

Kriterium:

Nicht juristische, sondern wirtschaftliche Zugehörigkeit ist entscheidend.

Wirtschaftliches Eigentum:

Tatsächliche Herrschaft („uneingeschränkte Nutzung“) über einen VG kann auf Dauer derart ausgeübt werden, dass man über Substanz und Ertrag verfügen kann.

Sonderfälle der wirtschaftlichen Zugehörigkeit:

siehe Skript, 7. Auflage, Seite 40 ff.

Lösung

- **Lagerhalle:**

↔ tatsächliche Herrschaft über Substanz und Ertrag → Bilanzierung bei A

- **Rohmaterial:** 6.000 t

2.000 t gehören B (wirtschaftliches und juristisches Eigentum) → Aktivierung bei B

4.000 t gehören Unklar-AG (U) davon 3.000 t unter Eigentumsvorbehalt (→ juristisches Eigentum)

Wirtschaftliche Nutzungsgewalt?

↔ §246 Abs. 1 S. 2 HGB

⇒ Aktivierung beim Sicherungsgeber

(Nicht, wenn mit Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes zu rechnen ist!)

⇒ 3.000 t bei Unklar-AG zu aktivieren!

- **Gabelstapler:**

3 Gabelstapler

2 Stück sicherungsübereignet

↔ §246 Abs. 1 S. 2 HGB

↔ dem nutzungsberechtigten Sicherungsgeber zu berechnen

⇒ 2 Stapler bei Unklar-AG aktivieren

1 geschenkter Gabelstapler juristisches Eigentum → Unklar-AG

unentgeltlicher Erwerb

↔ herrschende Meinungen: Wahlrecht zur Aktivierung

↔ abweichende Meinung: aus dem expliziten Aktivierungsverbot für immaterielle VG des AV sofern unentgeltlich erworben (§248 Abs. 2 HGB), wird auf ein Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene VG des Sach-AV geschlossen.

(Grundsatz der Vollständigkeit)

⇒ 1 Stapler bei Unklar-AG aktivieren!

Nachtrag

6.000 t Rohmaterial:

- 2.000 t gehören B
- 4.000 t gehören U
 - 2.000 t unter Eigentumsvorbehalt ⇒ aktivieren bei U
 - 1.000 t nicht unter Eigentumsvorbehalt ⇒ aktivieren bei U

Aufgabe 8

Seite 98

Vorüberlegungen

§252 Abs. 1 Nr. 4 HGB

↔ VORSICHTSPRINZIP

- REALISATIONSPRINZIP:
 - nur Gewinne ausweisen, die am Bilanzstichtag realisiert sind (Zeitpunkt der Gewinnentstehung wird geregelt)
 - Wann entsteht Gewinn? – Denkbare Zeitpunkte:
 - (a) Vertragsabschluss (→ noch zu unsicher)
 - (b) Abschluss der Leistungstellung
 - (c) Zufluss der vertragliche festgelegten Einnahme
(→ Zahlungsvorgang für Gewinnentstehung unbedeutend)

Abschluss der Leistungsstellung?

Indizien:

Übergabe

Versendung

→ Gefahrenübergang

wenn der Schuldner der Lieferung / Leistung seinerseits alles Erforderliche getan hat

→ Leistungsbedingung → Gewinnentstehung

Wert vor Realisation AK / HK

Wertsprung bei Leistungseinbringung

Wert nach Realisation

Umsatz-K.

Forderungsausweis

(meist AK / HK)

↓

Gewinn

- IMPARITÄTSPRINZIP:

↔ Verluste

↔ erzwingt Vorwegnahme von drohenden Verlusten, ...:

- ... die im späteren GJ verwirklicht werden

- ... die im laufenden GJ bereits hinreichend sicher sind

(Hintergrund: Gläubigerschutz)

- WERTAUFHELLUNGSPRINZIP:

Verluste und Risiken, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzaufstellung bekannt werden und deren Ursache im abgelaufenen GJ liegt, sind noch im JA zu berücksichtigen

Aufgabe 9

Seite 98

Lösung

(a) Ausgabe 2.000.000 GE

$$\text{Wert: } \underbrace{2.300.000 \text{ GE}}_{\text{Vermögen}} - \underbrace{400.000 \text{ GE}}_{\text{Schulden}} = 1.900.000 \text{ GE}$$

Verlust von 100.000 GE?

Nein!

Geschäfts- und Firmenwert (GoF)

z.B. Ertragsaussichten durch Kundenstamm etc.

GoF ist VG! (nicht einzeln veräußerbar)

§255 Abs. 4 HGB

Wahlrecht zur Aktivierung des GoF

Kaufpreis > Reinvermögen

hier:

$$2.000.000 \text{ GE} > 1.900.000 \text{ GE} \checkmark$$

⇒ 100.000 GE als GoF ansetzbar

RAP sind keine VG, Schulden (vgl. §246 Abs 1 HGB)

hier nicht einbeziehen!

⇒ Wahlrecht:

Ansatz GoF in Höhe von 100.000 GE

im Anlagevermögen auszuweisen

in den Folgejahren abzuschreiben zu mindestens 25% und über vorraussichtliche Nutzungsdauer.

Aufwand in der GuV

(b) Ausweis von Schulden in der Bilanz:

§253 Abs. 1 S. 2 HGB

Ansatz mit dem Rückzahlungsbetrag

1.600.000 GE unter Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten passivieren.

DISAGIO: Spanne, um die die Auszahlung durch die Bank unter dem Rückzahlungsbetrag liegt (zinsähnl. Charakter).

$$\underbrace{10 \times 160.000 \text{ GE}}_{\text{Ifd. Zinsen}} + \underbrace{64.000 \text{ GE}}_{\text{Disagio}} > \underbrace{1.664.000 \text{ GE}}_{\text{effektive Zinszahlung}}$$

→ §250 Abs. 3 HGB:

Wahlrecht:

- Aktivierung des Disagios unter den RAP + Abschreibung, planmäßige, längstens über die Darlehenslaufzeit
- Aufwand der Geldbeschaffungsperiode in der GuV

Aktivierung

Aktiva		Passiva	
Kasse	1.536.000 GE	FK	1.600.000 GE
aRAP	57.600 GE	Gewinnminderung	-64.000 GE
		(Abschreibung der RAP für 1 Jahr)	

keine Aktivierung

Aktiva		Passiva	
Kasse	1.536.000 GE	FK	1.600.000 GE
		Gewinnminderung	-64.000 GE
		(Abschreibung der RAP für 1 Jahr)	

Zinsen = Aufwand der jeweiligen Periode. Das heißt: im 1. bis 10. Jahr jeweils 160.000 GE Aufwand (Zinsaufwand).

(c) Beteiligung in Höhe von $\frac{1}{3}$ von 6.000.000 GE zu pari = 2.000.000 GE

§271 Abs. 1 S. 3 HGB

Beteiligungsvermutung

Vorraussetzungen:

- KapG ✓
- Beteiligungshöhe > 20%

Vermutung wird nicht widerlegt

kein verbundenes Unternehmen (Beteiligung < 50%)

⇒ Ausweis unter „Beteiligungen“ in Höhe von 2.000.000 GE (im Einzelabschluss)

Zusatzfrage: JA d. Vertriebs-AG

- Gründungskosten?
§248 Abs. 1 HGB → Bilanzierungsverbot (nicht aus Aufgabenstellung ersichtlich!)

-
- Aufwendungen f. d. Instandsetzung? (der Vertriebs AG)

Löhne und Gehälter in Höhe von 140.000 GE

der Inangsetzungsphase zuzuordnen ✓

nicht bilanzierungsfähig ✓

wesentlich ✓

⇒ nach §269 HGB

- Ansatzwahlrecht

Aktivierung von:

– Aufwendungen f. d. Inangsetzung und Erweiterung des geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe in Höhe von bis zu 140.000 GE

– Aufwand in der GuV

- Werbefeldzug (Einführungswerbung)

– Inangsetzungsphase ✓

– nicht aktivierungsfähig ✓

– wesentlich ✓

⇒ Ansatzwahlrecht in Höhe von bis zu 30.000 GE

Beachte:

- Erläuterung im Anhang (§269 Abs. 1 HGB)
- Darstellung der Entwicklung im Anlagespiegel (§268 Abs. 2 HGB)
- Abschreibung in den Folgejahren zu mind. 25% (§282)
- Gründungsaufwand nicht einbeziehbar
- Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten Inangsetzungsaufwendungen (§269 Abs. 2)

Aufgabe 10

Seite 99

Vorüberlegungen

ANSCHAFFUNGSKOSTEN (§255 Abs. 1):

Aufwendungen für Erwerb und Versetzung in betriebsbereiten Zustand, soweit dem VG zurechenbar und um Anschaffungsvorgang gehörig

Anschaffungspreis

- Anschaffungspreisminderung (Rabatte, Skonti)

+ Anschaffungsnebenkosten (ANK)

+ nachträgliche Anschaffungskosten

= Anschaffungskosten (AK)

Lösung

- (a) Installation 25.000 GE (AK)
- (b) Sicherheitsvorrichtungen 76.000 GE
(AK eines selbst VG oder nachträgliche AK des Gebäudes)
- (c) Programm
§248 Abs. 2:
Aktivierungsverbot für: unentgeltlich erworbene und immaterielle VG des AV
- (d) erworbene Software 75.000 GE
(AK eines selbst. VG)
- (e) Verkabelung 18.000 GE
 - ANK der EDV-Anlage
 - AK selbst VG
 - nachträgl. AK des Gebäudes, was zutrifft.

Ist aus der Aufgabe nicht zu klären. ⇒ Wir gehen von ANK der Anlage aus.

- (f) Mitarbeiterschulung 10.000 GE
(Aufwand der Periode in der GuV)

Also gilt für die AK der EDV-Anlage:

	Kaufpreis	1.000.000 GE
+	ANK	43.000 GE
=	AK	1.043.000 GE

Aufgabe 11

Seite 99

Vorüberlegungen

RÜCKSTELLUNG:

- Verbindlichkeits-RSt:
 - Verpflichtungen ggü. Dritten
 - Inanspruchnahme droht
 - wirtschaftliche Belastung in der Zukunft
 - Grund in vorheriger oder laufender Periode
 - Höhe und / oder Fälligkeit sind ungewiss
- Drohverlust-RSt:

-
- schwebendes Geschäft (beiderseitig unerfüllt)
 - zukünftige wirtschaftliche Belastung
 - hinreichende Sicherheit

- Aufwands-RSt:

- Aufwand der abgelaufenen oder einer vorhergehenden Periode
- Zahlung erfolgt aber erst später
- Verpflichtung ggü. sich selbst für:
 - * Abraumbeseitigung
 - * unterlassene Instandhaltung (nicht zukünftiger Reparaturaufwand)
 - * ihrer Eigenart nach genau bestimmten Aufwendungen

Bewertung von RSt (§253 Abs. 1 S. 2):

Nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendiger Betrag, d.h.:

- annähernd sichere Werte (als Steuer-RSt)
- statistische Werte
- glaubwürdige Werte im Einzelfall

Lösung

(a) Gewährleistung

40.000 GE sicher bzgl. Grund und Höhe

⇒ Verbindlichkeit 5.500 GE

- Verpflichtung ggü. Dritten ✓
- dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ✓
- drohende Inanspruchnahme ✓
- zukünftige wirtschaftliche Belastung ✓
- Grund in abgelaufener Periode ✓

⇒ RSt-Pflicht für 5.500 GE (RSt für ungewisse Verbindlichkeiten)

(b) 3.000 GE p.a. Garantie-RSt

- Verpflichtung ggü. Dritten ✓
- der Höhe und dem Grunde nach ungewiss ✓
- hinreichend sicher ✓

- zukünftige wirtschaftliche Belastung ✓
- Grund in abgelaufener Periode ✓

⇒ RSt-Pflicht $3.000 \text{ GE} \times 3 = 9.000 \text{ GE}$

(c) Instandhaltungs-RSt

- Verpflichtung ggü. sich selbst ✓
- abgelaufenem Jahr zuzurechnen ✓
- Nachholung im Sommer x1

Nach ersten 3 Monate des Folgejahres. ⇒ Wahlrecht für Aufwands-Rst in Höhe von 30.000 GE.

Nur bei Nachholung in den ersten 3 Monaten des Folgejahres: RSt-Pflicht.

Aufgabe 12

Seite 100

Vorüberlegungen

- VERBINDLICHKEITEN: Verpflichtungen gegenüber einem Dritten, die dem Grunde und der Höhe nach feststehen.
- RÜCKSTELLUNGEN (§249 HGB):
 - RSt für ungewisse Verbindlichkeiten
 - RSt für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - Aufwandsrückstellungen

- RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN (RAP)

Rechnungsabgrenzung im weitesten Sinne:

(1) transitorische RA (RA im engerem Sinne, §250 HGB):

- a) Ausgabe vor, Aufwand nach dem Abschlußstichtag
↔ Aktivierungsverbot für aktiven RAP
Bsp.: vorausgezahlte Miete
Sonderfall: Disagio
↔ Aktivierungswahlrecht (§250 Abs. 3)
- b) Einnahme vor, Ertrag nach dem Abschlussstichtag
↔ Passivierungsgebot für passive RAP
Bsp.: im voraus erhaltene Miete

(2) antizipative RA:

- a) Ertrag vor, Einnahme nach dem Abschlussstichtag
↔ sonstige Forderung
Bsp.: Steuerrückerstattung für laufende Periode
- b) Aufwand vor, Ausgabe nach dem Abschlußstichtag
↔ sonstige Verbindlichkeit
Bsp.: Steuernachzahlung für laufende Periode

Lösung

- (a) • Lieferung und Leistung?
↔ hier falsch, strenge Verbindung zu Umsatzgeschäft fehlt wohl
- Einzahlung (in x0) vor, Ertrag (in x1) nach dem Abschlussstichtag
⇒ passiver RAP (§250 Abs. 2)
- (b) RSz okay?
↔ Betrag und Fälligkeit sind sicher, nur Zahlung erfolgt später (x1)
↔ Verpflichtung gegenüber Dritten ✓
⇒ sonstige Verbindlichkeit (nicht RSt!)
- (c) Maschinenreparatur
aus x0 nach Sommer x1 verschoben
- keine Verpflichtung ggü. Dritten
- Instandhaltungsmaßnahme
- im abgelaufenen Jahr verursacht, im Folgejahr durchgeführt
⇒ Aufwands-RSt für Instandhaltung (§249 Abs. 3)
↔ Wahlrecht zur RSt-Bildung, wenn Nachholung nach den ersten 3 Monaten des Folgejahres (aber im Folgejahr), nicht noch später (RSt-Pflicht, nur in den ersten 3 Monaten des Folgejahres).

Sommer x1:

Nach den ersten 3 Monaten.

⇒ Wahlrecht zur RSz-Bildung in Höhe von 6.000 € (Vorsichtsprinzip).

Die RSt nicht auszuweisen, wie von Y-GmbH gemacht, ist auch in Ordnung.

(d) Y-GmbH:

Absicht, in x1 Südamerikageschäft zu erweitern

↔ hohes Wechselkursrisiko

→ keine sichere Verpflichtung ⇒ ~~Verbindlichkeit~~

→ keine bereits erfolgte Zahlungen ⇒ ~~RAP~~

RSt möglich?

- ungewisse Verbindlichkeit

↔ keine konkrete Verpflichtung ⊖

- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften?

↔ keine Verpflichtung gegenüber sich selbst, nicht der abgelaufenen Periode zuzuordnen ⊖

⇒ keine Berücksichtigung im JA

Aufgabe 13

Seite 100

Vorüberlegungen

LATENTE STEUERN: Entstehen, wenn erfolgswirksame Sachverhalte in der Handelsbilanz anders behandelt werden als in der Steuerbilanz.

⇒ Folge: Steuerbilanzgewinn weicht vom handelsrechtlichen Ergebnis (vor Steuern) ab.

⇒ Problem: Steuerbetrag (aus Steuerbilanz zu übernehmen) passt nicht zum handelsrechtlichen Ergebnis (vor Steuern).

Für die Differenz zwischen tatsächlicher Steuerbelastung (laut StB) und fiktiver Steuerbilanz (laut HB) darf / muss von KapG nach §274 HGB ein Steuerabgrenzungsposten gebildet werden.

Latente Steuern = [JÜ vor St. (HB) - Gewinn für Steuerbemessung (StB)] · Steuersatz

> 0 ⇒ latenter Steueraufwand

< 0 ⇒ latenter Steuerertrag

Bedingung: Nur zeitliche Differenz liegt vor, die sich im Zeitverlauf wieder ausgleicht.

Beispiel

GoF 150.000 €

- StB: Ansatz und Abschreibung über 15 Jahre
- HB: Ansatzwahlrecht, hier kein Ansatz

x0	handelsrechtliche GuV:	Aufwand	150.000 €
	steuerrechtliche GuV:	Aufwand	0 €
x1-x15	handelsrechtliche GuV:	Aufwand	0 €
	steuerrechtliche GuV:	Aufwand	10.000 €

In x0 bis x15 jeweils 150.000 € insgesamt als Aufwand erfasst. ⇒ Differenz ausgeglichen.

Permanente Differenzen:

- kein Ausgleich im Zeitablauf
- kein Ansatz latenter Steuern

liegen vor, wenn der Sachverhalt nur in der HB oder in der StB erfolgswirksam sind.

- **Aktive Steuerabgrenzung:**

Wenn im Entstehungsjahr die tatsächliche Steuerschuld (StB) > fiktive Steuerschuld (HB) ist und zeitliche Differenz vorliegt, dann:

- Wahlrecht zur Bildung eines aktiven lat. SAP (§274 Abs. 2)
- Gegenbuchung: latenter Steuerbetrag
- in Folgejahren: Auflösung des aktiven lat. SAP und lat. Steueraufwand

• **Passive Steuerabgrenzung:**

Wenn im Entstehungsjahr die tatsächliche Steuerschuld (StB) < fiktive Steuerschuld (HB) und zeitliche Differenz vorliegt, dann:

- Pflicht zur Bildung einer Rückstellung für lat. Steuern (§274 Abs. 1)
- Gegenbuchung: latenter Steueraufwand
- in Folgejahren: Auflösung der RSt und lat. Steuerertrag

Beispiel 1

Aktivierung von Fertigerzeugnissen in der HB zu Einzelkosten (2,50 € / St.) in der StB zu Einzel- und Gemeinkosten (6,35 € / St.).

Annahme:

Gewinnsteuersatz 50%

Produktion 10.000 St. auf Lager in x0

Verkauf in x1

→ Lagerbestand von 10.000 St.

	Geschäftsjahr x0		Geschäftsjahr x1	
	Handelsrechtl. JA	Steuerrechtl. JA	Handelsr. JA	Steuerrechtl. JA
Bilanz				
Aktivierung	10.000 · 2,50 € = 25.000 €	10.000 · 6,35 € = 63.500 €		
GuV				
Gewinn vor Berücksichtigung des Geschäftsvorfalles	100.000 €	100.000 €	100.000 €	100.000 €
abzgl. weitere Aufwendungen aus Fertigerzeugnissen	10.000 · 3,85 € = 38.500 €		25.000 €	63.500 €
= zu versteuernder Gewinn	61.500 €	100.000 €	75.000 €	36.500 €
Steueraufwand	- 50% 30.750 € (fiktiv)	- 50% 50.000 €	- 50% 37.500 €	- 50% 18.250 €

latenter Steuerbetrag: (61.500 € - 100.000 €) · 50% = -19.250 €

Handelsrechtliche GuV		x0	x1
Umsatzerlöse			
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		61.500 €	75.000 €
Steuern vor Einkommen und Ertrag	(Saldo)	30.750 €	37.500 €
a) tatsächlicher Steueraufwand		50.000 €	18.250 €
		(aus st. GuV)	
b) latenter Steueraufwand			19.250 €
c) latenter Steuerertrag		19.250 €	

Handelsrechtliche Bilanz	x0	x1
Aktiva		
Aktive latente Steuern	19.250 €	
Passiva		
Rückstellung für latente Steuern		

x0: Buchungssatz:

aktiver latenter Steuerabgrenzungsposten an latenten Steuerertrag 19.250€

x1: latenter Steuerbetrag

$(75.000 \text{ €} - 36.500 \text{ €}) \cdot 50\% = 19.250 \text{ €}$ latenter Steueraufwand

x1: Buchungssatz

latenter Steueraufwand an aktiven latenten Steuerabgrenzungsposten

Beispiel 2

Anfang x0 gekaufte Maschine für 200 T€.

lineare Abschreibung:

- in der HB über eine Nutzungsdauer (ND) von 8 Jahren
⇒ 25 T€ p.a. Abschreibung
- in der StB über eine ND von 4 Jahren
⇒ 50 T€ p.a. Abschreibung

Annahme: 50% Gewinnsteuersatz

Bilanz	Geschäftsjahr x0-x3		Geschäftsjahr x4-x7	
	Handelsr. JA	Steuerrechtl. JA	Handelsr. JA	Steuerrechtl. JA
Aktivierung	x0: 175.000 € x1: 150.000 € x2: 125.000 € x3: 100.000 €	x0: 150.000 € x1: 100.000 € x2: 50.000 € x3: 0 €	x4: 75.000 € x5: 50.000 € x6: 25.000 € x7: 0 €	
GuV				
Gewinn vor Berücksichtigung des Geschäftsvorfalles	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €
abzgl. weitere Aufwendungen aus Maschinenabschreibung	25.000 €	50.000 €	25.000 €	
= zu versteuernder Gewinn	475.000 €	450.000 €	475.000 €	500.000 €
Steueraufwand	- 50% 237.500 € (fiktiv)	- 50% 225.000 € (tatsächl.)	- 50% 237.500 € (fiktiv)	- 50% 250.000 € (tatsächl.)

x0-x3: latenter Steuerbetrag:

$(475.000 \text{ €} - 450.000 \text{ €}) \cdot 50\% = 12.500 \text{ €}$

⇒ latenter Steueraufwand

x4-x7: latenter Steuerbetrag:

$(475.000 \text{ €} - 500.000 \text{ €}) \cdot 50\% = -12.500 \text{ €}$

⇒ lat. Steuerertrag

Handelsrechtliche GuV	x0-x3	x4-x7
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	475.000 €	475.000 €
Steuern von Einkommen und Ertrag	237.500 €	237.500 €
(a) tatsächlicher Steueraufwand	225.000 €	250.000 €
(b) latenter Stueraufwand	12.500 €	
(c) latenter Steuerertrag		12.500 €

Handelsrechtliche Bilanz	x0-x3	x4-x7
Aktiva:		
Aktive latente Steuern	x0: x1: x2: x3:	x4: x5: x6: x7:
Passiva:		
Rückstellung für latente Steuern	x0: 12.500 € x1: 25.000 € x2: 37.500 € x3: 50.000 €	x4: 37.500 € x5: 25.000 € x6: 12.500 € x7: 0 €

Buchungssätze:

in x0-x3: lat. Steueraufwand an Rückstellung für lat. Steuern: 12.500 €
in x4-x7: Rückstellung für lat. Steuern an lat. Steuerertrag: 12.500 €

Lösung

(a) vgl. Ausführungen zu latenten Steuern vom 4. Juni 2002

(b1) x0: HB-Gewinn < StB-Gewinn

Unterschiedsbetrag:

$$\underbrace{5.000}_{\text{Disagio}} \text{ €} + \underbrace{50.000}_{\text{GoF}} \text{ €} = 55.000 \text{ €}$$

$$\begin{aligned} \text{aber: } 5.000 / 10 &= 500 \text{ €} && \text{Abschreibung des Disagio in der StB} \\ 50.000 / 15 &= 3.333,33 \text{ €} && \text{Abschreibung der GoF in der StB} \\ & \underline{\underline{3.833,33 \text{ €}}} && \end{aligned}$$

	handelsrechtl. JA x0	steuerrechtl. JA x0
GuV:		
Gewinn vor Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle	x	x
abzgl. weitere Aufwendungen	-55.000 €	-3833,33 €
zu versteuernder Gewinn	x - 55.000 € → fiktiver Steueraufwand (50%)	x - 3833,33 € → tatsächlicher Steueraufwand (50%)

lat. Steuerbetrag:

$$[(x - 55.000) - (x - 3.833,33)] \text{ €} \cdot 50\% = [51.166,67] \text{ €} \cdot 50\% = 25.583,34 \text{ €}$$

→ lat. Steuerertrag

Ausgleich der Differenz in den Folgejahren?

x1 ff.: HB-Gewinn > StB-Gewinn (wg. Abschreibung von Disagio und GoF in der StB)

Nach 15 Jahren (= Ende der Abschreibungen) ist die Differenz ausgeglichen!

⇒ Wahlrecht zur Aktivierung eines Abgrenzungspostens für latente Steuern (§274 Abs. 2 HGB) i.H.v. 25.583,34 €.

Buchungssatz:

x0: akt. Steuerabgrenzungsposten an lat. Steuerertrag: 25.583,34 €

(b2) x0: HB-Gewinn < StB-Gewinn (da Geldbuße nur in handelsrechtlicher GuV Aufwand ist)

x1 ff.: HB-Gewinn = StB-Gewinn

⇒ kein Ausgleich der Differenz zwischen HB und StB in den Folgejahren

⇒ kein Abgrenzungsposten, da permanente Differenz

(b3) x0: HB-Gewinn > StB-Gewinn (Aktivierung i.H.v. 100.000 € nur in der HB)

x1: HB-Gewinn < StB-Gewinn (Abschreibung in der HB → 25.000 € p.a.)

⇒ Ausgleich der Differenz in den Folgejahren

lat. Steuerbetrag:

$(x - (x - 100.000 \text{ €})) \cdot 50\% = 50.000 \text{ €} \rightarrow$ lat. Steueraufwand

⇒ Pflicht zur Bildung einer Rückstellung für latente Steuern (§274 Abs. 1 HGB) i.H.v. 50.000 €

Buchungssatz:

x0: akt. Steueraufwand an Rückstellung für lat. Steuern: 50.000 €

(c) (zu (b1)) s.o.

HB-Gewinn > StB-Gewinn

Unterschiedsbetrag:

$$\underbrace{5.000 \text{ €}}_{\text{Disagio}} + \underbrace{3.333,33 \text{ €}}_{\text{GoF}} = 3.833,33 \text{ €}$$

(Abschreibung von Disagio und GoF in der StB)

⇒ Auflösung des aktiven Steuerabgrenzungspostens: $3.833,33 \text{ €} \cdot 50\% = 1.916,67 \text{ €}$

Buchungssatz:

x1: lat. Steueraufwand an akt. Steuerabgrenzungsposten: 1.916,67 €

(zu (b2)) s.o. ⇒ keine Auswirkungen in x1

(zu (b3)) in x1:

in HB: Abschreibung zu $\frac{1}{4} \Rightarrow 25.000 \text{ €}$

in StB: keine Auswirkung

HB-Gewinn = StB-Gewinn

⇒ Auflösung der Rückstellung für latente Steuern

$25.000 \text{ €} \cdot 50\% = 12.500 \text{ €}$

Rückstellung für latente Steuern beträgt in x1:

$$50.000 \text{ €} - 12.500 \text{ €} = 37.500 \text{ €}$$

Buchungssatz:

x1: Rückstellung für lat. Steuern an lat. Steuerertrag: 12.500 €

Aufgabe 16/17 neu

Frage

Die Y-AG kauft Anfang x0 eine Maschine zum Preis von 55.000 €.

An Fundamentierungskosten fallen 10.000 € an.

Die Maschine soll Ende x5 verschrottet werden, der erwartete Schrotterlös beträgt 5.000 €.

(a) Entwickeln Sie die Abschreibungspläne für

(a1) die lineare Abschreibung,

(a2) die (20-%ig) geometrisch-degressive Abschreibung und

(a3) die digitale Abschreibung.

Berücksichtigen Sie bei der geometrisch-degressiven Abschreibung die Möglichkeit eines Wechsels auf die lineare Abschreibung.

(b) Wie muss der lineare Abschreibungsplan aussehen, wenn der beizulegende Wert der Maschine im Jahr x1 47.000 € und im Jahr x3 20.000 € beträgt?

Lösung

Anschaffungspreis	55.000 €
Anschaffungsnebenkosten (ANK)	10.000 €
(= Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand)	
Anschaffungskosten (AK) nach §255 Abs. 1 HGB	<u>65.000 €</u>
abzgl. Schrotterlös	<u>-5.000 €</u>
Abschreibungsvolumen	60.000 €

⇒ 60.000 € müssen über die Nutzungsdauer (ND) in der GuV als Aufwand verrechnet werden

Nutzungsdauer:

Anfang x0 - Ende x5 ⇒ 6 Jahre

Beginn der Abschreibung: normalerweise taggenau, aber Erleichterung (EStR: Abschnitt 44, Abs. 2, S. 3) für bewegliche Anlagevermögen:

- Volle Jahresabschreibung bei Anschaffung in 1. Jahreshälfte
- Halbe Jahresabschreibung bei Anschaffung in 2. Jahreshälfte

(a1) lineare Abschreibung:

$$\text{Jahresabschreibung} = \frac{\text{Abschreibungsvolumen}}{\text{ND}} = \frac{60.000 \text{ €}}{6 \text{ Jahre}} = 10.000 \frac{\text{€}}{\text{Jahr}}$$

Abschreibungsplan:

31.12.	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (RBW)
x0	10.000 €	AK-Abschreibung: 65.000 € - 10.000 € = 55.000 €
x1	10.000 €	RBW-Abschreibung: 55.000 € - 10.000 € = 45.000 €
x2	10.000 €	35.000 €
x3	10.000 €	25.000 €
x4	10.000 €	15.000 €
x5	10.000 €	5.000 €

(a2) geometrisch-degressive Abschreibung: gleiche Abschreibungsraten von fallendem RBW steuerrechtlich höchstzulässige Abschreibungsrate (§7 Abs 2 S 2 ESAG):

hier: $\min(2 \cdot \text{lin. Abschreibung}; 20\% \text{ der AK / HK})$

⇒ 20% des AK, in den Folgejahren: 20% des RBW

RBW wird bei geometrisch-degressiver Abschreibung nie Null!

Daher häufig Wechsel von geometrisch-degressiver Abschreibung auf lineare Abschreibung.

Wann lohnt sich der Wechsel?

→ Sobald lineare Abschreibung > geometrisch - degressive Abschreibung

Warum? – So ergeben sich hohe Abschreibungen, die zu niedrigem Jahresüberschuss (und steuerl. Ergebnis) und zu niedrigen Steuerzahlungen führen.

Abschreibungsplan:

31.12.	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (RBW)
x0	gdA (65.000 € · 0,2 = 13.000 €) IA ((65.000 € - 5.000 €) : 6 = 10.000 €)	52.000 € (nach gdA)
x1	gdA (52.000 € · 0,2 = 10.400 €) IA ((52.000 € - 5.000 €) : 5 = 9.400 €)	41.600 € (nach gdA)
x2	gdA (41.600 € · 0,2 = 8.300 €) IA ((41.600 € - 5.000 €) : 6 = 9.150 €)	32.450 € (nach IA)
x3	IA (9.150 €)	23.300 €
x4	IA (9.150 €)	14.150 €
x5	IA (9.150 €)	5.000 €

(a3) digitale Abschreibung

Allgemeine Formel zur digitalen Abschreibung:

$$a_x = \underbrace{\frac{\text{AK bzw. HK}}{\sum_{i=1}^n x_i}}_{\text{Degressionsbetrag}} \cdot \underbrace{(n-x+1)}_{\text{Rest-ND}}$$

- a_x : Abschreibungsbetrag des Jahres x
- i : Laufindex
- n : Nutzungsdauer (gesamt)

- x: Jahr der Abschreibung

Der Abschreibungsbetrag sinkt jedes Jahr um den Degressionsbetrag.

$$a_x = \text{Degressionsbetrag} \cdot \text{Rest-ND}$$

hier: Degressionsbetrag (D):

$$D = \frac{\text{AK} - \text{Schrotterlös}}{1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6} = \frac{60.000 \text{ GE}}{21} = 2.857,142857 \text{ GE}$$

Abschreibungsplan:

31.12.	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (RBW)
x0	6 · 2.857,1429 € = 17.142,86 €	47.857,14 €
x1	5 · 2.857,1429 € = 14.285,71 €	33.571,43 €
x2	4 · 2.857,1429 € = 11.428,57 €	22.142,86 €
x3	3 · 2.857,1429 € = 8.571,43 €	13.571,43 €
x4	2 · 2.857,1429 € = 5.714,29 €	7.857,14 €
x5	1 · 2.857,1429 € = 2.857,14 €	5.000,00 €

(b) lineare Abschreibung

beizulegender Wert: x1: 47.000 €, x2: 20.000 €

Abschreibungsplan:

31.12.	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (RBW)
x0	10.000 €	55.000 €
x1	10.000 €	45.000 €

Info:

beizulegender Wert 47.000 € > fortgeführte AK 45.000 €
 ⇒ keine Zuschreibung

x2	10.000 €	35.000 €
x3	10.000 €	25.000 €

Info:

beizulegender Wert 20.000 € < fortgeführte AK 25.000 €
 ⇒ außerplanmäßige Abschreibung auf beizulegenden Wert
 also Abschreibung um 5.000 € auf 20.000 €

x3	außerplanmäßig 5.000 €	20.000 €
----	------------------------	----------

⇒ Neuberechnung der lin. Abschreibung

Abschreibungsvolumen: 20.000 € - 5.000 € = 15.000 €

Abschreibungsbetrag: 15.000 € : 2 Jahre = 7.500 € p.a.

x4	7.500 €	12.500 €
x5	7.500 €	5.000 €

Aufgabe 18

Seite 102

Vorüberlegungen

Bewertung im AV: §253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2

⇒ Relevant sind nur stichtagsbezogene Werte.

Lösung

Datum	Wert	bilanzrelevanter Wert
03.08.x3	360 €	AK = 360 €
31.12.x3	380 €	AK = Höchstwert Aktivierung zu 360 €
31.12.x4	296 €	<u>Fall (1):</u> vorauss. dauernde Wertminderung → Abschreibungspflicht Ansatz zu 296 € <u>Fall (2):</u> vorauss. nicht dauernde Wertminderung PersG: Wahlrecht KapG: Wahlrecht, da Finanz-AV ⇒ entweder abschreiben auf beizul. Wert (296 €) oder Wertbeibehaltung (360 €)
31.12.x5	320 €	<u>Fall (a):</u> bisheriger Ansatz 296 € - Beibehaltung (§253 Abs. 5) - Zuschreibung auf beizul. Wert (PersG: Wahlrecht, KapG: i.d.R. Pflicht) <u>Fall (b):</u> bisheriger Ansatz 360 € aktueller Wert 320 €, d.h. 2 Jahre lang Wert unter dem AK → dauerhafte Wertminderung liegt wohl vor ⇒ Abschreibungspflicht auf den beizul. Wert
31.12.x6	380 €	<u>Fall (i):</u> bisheriger Ansatz 296 € - Beibehaltung (PersG) 296 € - Zuschreibung (PersG: Wahlrecht, KapG: Pflicht) auf welchen Wert? AK = Obergrenze, d.h. Zuschreibung auf 360 € <u>Fall (ii):</u> bisheriger Ansatz 320 € - Beibehaltung (PersG) 320 € - Zuschreibung (PersG: Wahlrecht, KapG: Pflicht) max. AK = 360 € ⇒ Zuschreibung auf 360 €

Aufgabe 19

Seite 102

Lösung

Ecomia 5000 → Sachanlagevermögen

Restbuchwert Ende x5: AK vermindert um planmäßige Abschreibung

Annahme: Anschaffung Anfang x1, d.h. volle Jahresabschreibung in x1
Abschreibung p.a.:

$$\frac{AK}{ND} = \frac{500.000 \text{ €}}{10} = 50.000 \text{ €}$$

RBW	x1	x2	x3	x4	x5
	450.000 €	400.000 €	350.000 €	300.000 €	250.000 €

⇒ RBW x5 = 250.000 €

technische Überholung:

→ Wert trotzdem noch zulässig?

Y-KG = PersG (§253 Abs. 2 S. 3)

→ bei dauernder Wertminderung: Abschreibungspflicht auf beizul. Wert

Dauernde Wertminderung?

- technische Veralterung
- Nachfolgemodell

⇒ dauernde Wertminderung ⇒ Nachfolgemodell

Beizulegender Wert?

Ermittlung aus Hilfwerten

Seite 52

- Wiederherstellungswert:

– Wiederbeschaffungszeitwert

– Wiederbeschaffungsneuwert

(Orientierung am Beschaffungswert)

- Einzelveräußerungspreis

(Orientierung am Absatzmarkt)

- Ertragswert

(nicht abnutzbares AV)

hier: Wiederbeschaffungswert (WBW)

- Wiederbeschaffungszeitwert? → Liegt nicht vor!

- Wiederbeschaffungsneuwert?

Wert zur Beschaffung einer neuen (Nachfolge-)Maschine bei hypothetisch gleicher Nutzung.

Ecomia 5000 plus

Ausgangswert: 400.000 €

(wobei 10% mehr Leistungsfähigkeit als Ecomia 5000)

- zeitliche Vergleichbarkeit:

400.000 € - planmäßige Abschreibung für 5 Jahre

$\frac{400.000 \text{ €}}{10} \cdot 5 = 200.000 \text{ €}$ (bisherige Abschreibungen)

⇒ RBW (nach 5 Jahren Nutzung) = 200.000 €

- inhaltliche Vergleichbarkeit:

Nachfolgemodell 10% leistungsfähiger

⇒ Wertabschlag von 10%

200.000 €

- 10%

= 180.000 €

RBW · 5	250.000 €
außerplanm. Abschr.	-70.000 €
<u>Bilanzansatz x5</u>	<u>180.000 €</u>

(Abschreibungspflicht auf beizulegenden Wert)

Schätzung des Komplementärs (relevant): 150.000 €

Y-KG = PersG (§253 Abs. 4)

Wahlrecht zur Bewertung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

150.000 € kommen in Betracht

(subjektive, begründete Schätzung des Komplementärs)

→ Wahlrecht zur weiteren Abschreibung auf 150.000 €

Aufgabe 20

Seite 102

Lösung

	AK der DV-Anlage	GuV	AK Computer-Möbel	AK Computer-Handbücher
Kaufpreis der DV-Anlage	AK 100.000 €			
Transport (eigenes Fahrzeug)		GK 320 € (nur EK in AK!)		
externe Berater (DV-Montage)	ANK 7.500 €			
Bankkredit (FK-Zinsen)		4.000 € (kein EK)		
Versicherung (keine Transportvers.)		1.000 € (nicht zum Anschaffungsvorgang gehörend)		
Reparatur zusätzliche Festplatten	nachträgl. AK 4.500 € (Substanz vermehrt)	3.000 €		
Computer-Möbel Computer-Handbücher		geringwertige VG sofort abschreibbar (steuerl. Grenze 410 €) 4 · 100 €	AK 35.000 € ← Wahlrecht →	AK 400 €
Preisnachlass	-10.000 € (Anschaffungspreisminderung)			
Gesamte AK	102.000 €		350.000 €	400 €
- Abschr. 20%	-20.400 €		-7.000 €	-80 €
1. HJ angeschafft → volle Jahresabschr.	81.600 €		28.000 €	320 €

Aufgabe 21

Vorüberlegungen

NIEDERSTWERTPRINZIP (NWP)

- gemildertes NWP:

Niedrigsten Wert von:

- AK / HK (fortgeführt)
- beizulegender Wert

ansetzen.

- Pflicht nur bei dauernder WeMi
- Wahlrecht bei vorübergehender WeMi:
 - * für PersG
 - * für KapG bei Finanz-AV

- strenges NWP:

Niedrigsten Wert von:

- AK / HK
- Börsen- / Marktpreis
- oder falls nicht vorhanden: beizulegender Wert

ansetzen.

Ermittlung des beizulegenden Wertes? – Bei fertigen Erzeugnissen und Waren, die zum Verkauf bestimmt sind (vgl. Auto in Aufgabe 21): Orientierung am Absatzmarkt.

Verlustfreie Bewertung: drohende negative Erfolgsbeiträge vorwegnehmen (sofern: Geschäft insgesamt verlustbringend ist).

vorsichtig geschätzter Veräußerungserlös
- Erlösnäherung (Rabatt, Skonto,...)
- noch entstehende Aufwendungen
= beizulegender Wert

AK / HK	20.000 €	Juli x7
Börsen-/Marktpreis	existiert nicht	
vor. beizulegender Wert	18.000 €	Preis am Absatzmarkt
noch entstehende Aufwendungen	-500 €	
beizulegender Wert	17.500	

⇒ außerplanmäßige Abschreibung von 2.500 € auf 17.500 €

Aufgabe 22

Lösung

100 Waschmaschinen (HK 700 €) = Fertigerzeugnisse / Waren (Verkauf beabsichtigt)
 ↪ Absatzmarktorientierung

(a) Verlust:

500 €	Erlös
- 700 €	AK
- 200 €	Verlust

Außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 200 € / Stück.

⇒ Ansatz am 31.12.x3 mit $(700 € - 200 €) \cdot 100 \text{ Stück} = 50.000 €$

UV = strenges NWP

(b) Beizulegender Wert bei verlustfreier Bewertung

Ergibt sich ein Verlust?

Erlös	800 €
- HK	700 €
- zusätzliche Aufwendungen	200 €
<u>Verlust</u>	<u>-100 €</u>

↪ Außerplanmäßige Abschreibung auf 600 € / Stück.

⇒ Ansatz am 31.12.x3 mit $600 € \cdot 100 \text{ Stück} = 60.000 €$

(c) Bilanzierung zum 31.12.x4:

10 umgerüstete Maschinen auf Lager steigen im Wert.

Erlös 1.500 €, sofern Umrüstung rückgängig gemacht wird (Kosten 50 €).

Entweder: zuschreiben (Grund für die Abschreibung ist weggefallen)

- Wahlrecht bei PersG
- Pflicht bei KapG

Buchwert (31.12.x3)	600 €
Zuschreibung	100 €
mittlerweile angefallen	
HK (nachträgliche HK)	200 €
HK / Ansatz 31.12.x4	900 €

Verlust?

1500 €	Erlös
- 900 €	HK
- 50 €	zusätzliche Aufwendungen
<u>550 €</u>	<u>Gewinn</u>

⇒ Kein Verlust.

⇒ Zukünftige Aufwendungen für Umrüstung (50 €) nicht vorwegnehmen.

⇒ Ansatz zum 31.12.x4: $900 € \cdot 10 \text{ Stück} = 9.000 €$.

Oder: Beibehaltung:

Wahlrecht für PersG, nicht für KapG

Ansatz zum 31.12.x4:

$$\left(\overbrace{600 \text{ €}}^{\text{Ansatz 31.12.x3}} + \overbrace{200 \text{ €}}^{\text{nachträgliche HK}} \right) \cdot 10 \text{ Stück} = 8.000 \text{ €}$$

Aufgabe 23

Seite 104

Lösung

(a) HK = 35.000.000 € (Obergrenze für Bewertung)

- Typ B (100 Stück):

$$\text{HK} = 1.200.000 \text{ €}$$

In x1 nur noch für 60% der HK absetzbar.

strenges NWP → außerplanmäßige Abschreibung

Ansatz mit (zum 31.12.x0):

$$1.200.000 \text{ €} \cdot 60\% = 720.000 \text{ €}$$

Abschreibung von 480.000 €

- Typ A (200 Stück):

$$\text{HK} = 2.300.000 \text{ €}$$

→ Keine außerplanmäßige Abschreibung, da Annahme der Marktsättigung der Werbeabteilung.

– zu unkonkret

– nicht objektiv genug

Ansatz HK:

Gesamter Ansatzwert (zum 31.12.x0):

$$\begin{array}{r} 720.000 \text{ €} \\ + 2.300.000 \text{ €} \\ \hline 3.020.000 \text{ €} \end{array}$$

(b) Ausstehende Forderung (800.000 €).

Keine Verlustvorwegnahme (Abschreibung), da nicht hinreichend sicher!

Zeitungsnotiz über Lage in Rußland allgemein ist kein objektiver Maßstab konkret / speziell für unsere Forderung.

Bilanzansatz zum 31.12.x0: 800.000 €

(c) Alubleche: AK = 300.000 €

strenges NWP

bezieht sich auf Wert am Stichtag

WeMi ist noch nicht eingetreten

§253 Abs. 3 S. 3

in Aufgabe erfüllt?	Abschreibungswahlrecht auf nahen Zukunftswert, falls
✓	- in nächster Zukunft (h.M. 2 Jahre)
✓	- nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
✓	- ein Wertrückgang aufgrund von (zyklischen / saisonalen) Wertschwankungen zu erwarten ist = erweitertes NWP

⇒ Ansatz zum 31.12.x0 mit entweder 200.000 € oder 300.000 €

(d) OHG = Nicht-KapG, PersG

⇒ §253 Abs. 4: Wahlrecht

Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

zu (a) Annahme der Marktsättigung ⇒ vernünftige kaufmännische Beurteilung

⇒ Ansatz zum 31.12.x0:

Typ A	nein	2.300.000 € · 80% =	1.840.000 €
Typ B	wie zuvor	+	720.000 €
			<hr/>
			2.560.000 €

oder weiterhin wie bei (a)

zu (b) Zeitungsnotiz zu unkonkret

⇒ keine vernünftige kaufmännische Beurteilung

⇒ keine Abschreibung möglich

zu (c) keine Änderung der Bilanzierung

Aufgabe 24

Seite 105

Lösung

(a) Schreibtisch

AK (Anfang x8) = 2.800 €

ND = 7 Jahre

digitale Abschreibung

$$\text{Degressionsbetrag} = \frac{2800\text{€}}{(1+2+3+4+5+6+7)} = \frac{2800\text{€}}{28} = 100\text{€}$$

AK (x8)		2.800 €
Abschreibung in x8	7 · 100 €	-700 €
Abschreibung in x9	6 · 100 €	-600 €
RBW in x9		1.500 €

(b) Computer, RBW = 5.000 €

Ansatz mit fortgeführten AK oder beizulegender Wert?

AV oder UV? → AV

dauernde Wertminderung (WeMi)? Ja!

3.500 € Wiederbeschaffungszeitwert → beizulegender Wert

⇒ Abschreibungspflicht zum 31.12.x9 auf 3.500 € wegen dauernder WeMi.

(c) Panzerschrank, sicherungsübereignet

wirtschaftliches Eigentum relevant

→ Ansatz bei Kunstgalerie in Höhe von 18.000 € - $\frac{1}{2}$ Jahresabschreibung

(d) Kreidezeichnung, AK = 10.000 €

→ AK (Werte anerkannter Meister werden nicht planmäßig abgeschrieben)

→ Ansatz zu AK = 10.000 €

(e) Stahltisch

AK (x4) = 200 €

Abschreibung (x8) auf 100 €

Wert (x9) = 180 €

AV oder UV? → UV, da Veräußerungsabsicht Grund für Abschreibung in x8 ist (z.T. weggefallen)

Für GmbH (= KapG): grundsätzliche Zuschreibungspflicht.

⇒ Ansatz mit 180 €

150 € für KapG nicht erlaubt

PersG kann auch 150 € ansetzen

(f) Anschaffungskosten

15.000 €	Anschaffungspreis
1.500 €	ANK (Auktionsgebühr)
1.000 €	ANK (Transp. inkl. Vers.)
<hr/> 17.500 €	

Werbeaktion ≠ AK

(g) AK(x6) = 22.000 €

AK = Obergrenze für Bewertung

Ansatz x9 mit 22.000 €

nicht mit 32.000 €

Aufgabe 25

Lösung

- (a1) In x0 gebildete RSt für Instandsetzung muss in x1 aufgelöst werden.
Nachholung, jetzt Sommer x2. – Rückstellung?

- keine Verbindlichkeitsrückstellung
- keine Drohverlustrückstellung
- Instandhaltungsrückstellung? → RSt-Wahlrecht
- Aufwandsrückstellung? (§249 Abs 2) → RSt-Wahlrecht
- Höhe der Rückstellung?
→ 500 Std. · 80 € = 40.000 €

⇒ Rückstellung in Höhe von 40.000 €

Seite 105

- (a2) Kompressor:

Ansatz des Kompressors in Sach-AV in Höhe von 40.000 € abzgl. Abschreibung.
Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung in Höhe von 25.000 €.
„Liquide Mittel“ verringert sich um 15.000 € (Anzahlung).

- (a3) Dampfstrahlgerät:

Keine Berücksichtigung im Jahresabschluss.

- (b) Für x1: 5.000 US-\$: Einzahlung in x1, Ertrag in x1
Für x2 bis x5: 20.000 US-\$:

- Einzahlung in x1, Ertrag in Folgejahren ⇒ nicht erfolgswirksam
- Einzahlung jetzt, Erträge später: passive RAP

Einbuchung der passiven RAP:

Bei Erhalt der Zahlung:

Kasse an Mietertrag 25.000 US-\$

Mietertrag an pass. RAP 20.000 US-\$

Also nur 5.000 US-\$ Ertrag realisiert und 20.000 US-\$ abgegrenzt.

Ansatz der Zahlungsmittel?

Fall 1: noch US \$ gehalten am 31.12.x1

im UV → strenges NWP

25.000 US-\$ → 18.750 €

Aufwand aus Währungsumrechnung an Kasse 6.250 €.

Fall 2: US-\$ sofort umgetauscht \Rightarrow keine Auswirkungen auf JA.

(a) Grundsätzlich aktiviert der Factor (Forderungskäufer) die Forderungen.

Bilanz:

- Abgang: Forderung 600.000 €
- Zugang: liquide Mittel 550.000 €

GuV:

- sonstiger Aufwand 50.000 € unter Bilanz oder im Anhang
- Angabe einer Eventualverbindlichkeit in Höhe von 550.000 €

\Rightarrow Kein Indiz für den Ausstand der Schulden. \Rightarrow Keine RSt möglich.

(b) Bankkredit 110.000 €

5 Jahre Tilgung / Zinsen am Ende der Laufzeit

- LKW sicherheitübereignet (80.000 €)
 - wirtschaftliches eigentum liegt bei Fit AG
 - Ansatz des LKWs mit 80.000 €
- Kredit
 - Zugang flüssiger Mittel 110.000 €
 - Zugang Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstitut 110.000 €
 - Pro Jahr:
 - * Zinsen verbuchen
 - * Zinsaufwand an Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstitut

Aufgabe 28

Seite 107

Lösung

(a) Kursentwicklung der eigenen Anteile hat keine Auswirkungen auf die Bilanz der X-AG

(b) Kapitalerhöhung

gez. Kapital	T€
bisher	5.000
Kap.erhöhung	+1.000
neu	6.000

Aufgeld (10% des Nennbetrags) \rightarrow Kapitalrücklage

$$10\% \cdot 1.000 \text{ T€} = 100 \text{ T€}$$

Kapital-RL	100 T€
Kap.erhöhung	+100 T€
neu	200 T€

(c) Erwerb eigener Aktion → §71 Abs. 1 Nr. 8 AktG

Ermächtigung zum Aktienrückkauf durch die Hauptversammlung (max. 10% des Grundkapitals)

Kauf der eigenen Anteile:

- Anschaffungskosten?
- Anzahl der Aktien?
- $\frac{\text{gesamter Nennbetrag}}{\text{Nennbetrag pro Stück}} = \frac{40.000 \text{ GE}}{100 \text{ € / Stk.}} = 400 \text{ Stk.}$
- Kaufpreis pro Stk. = 280 €
- $\text{AK} = 400 \text{ Stk.} \cdot 280 \text{ € / Stk.} = 112.000 \text{ €}$
 ⇒ eigene Anteile im UV bilanzieren! → strenges NWP

AK pro Stück 280 €
 Kurs 31.12.x5 250 €

Ansatz mit niedrigerem Wert:

$400 \text{ Stk} \cdot 250 \text{ € / Stk.} = 100.000 \text{ €}$

⇒ 12.000 € Abschreibung

- Auswirkung im AK?
 → Aktivierungsbetrag der eigenen Anteile muss auf der Passivseite kompensiert werden
 → Rücklage für eigene Anteile in Höhe der Aktivierung der eigenen Anteile

⇒ Bildung / Erhöhung der Rücklage für eigene Anteile i.H.v. 100 T€

(d) Ermittlung Bilanzgewinn:

JÜ (nach Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle (a)-(c))	560 T€
572 T€ - 12 T€ (aus (c))	-50 T€
- Verlustvortrag	
= korr. JÜ1	510 T€
200 (Kap.-RL) + 200 (Gesetzl. RL) < 10 % v. 6.000 (Gez. Kapital)	
400 < 600 ✓	
⇒ 5% d. JÜ1 in gesetzl. RL einstellen	
5% · 510 T€	-25,5 T€
= korr. JÜ2	484,5 T€
RL f. eigene Anteile (aus (c))	- 100 T€
ggf. satzungsmäßige RL; hier nicht!	
= korr. JÜ3	384,5 T€
ggf. andere Gewinn-RL; hier nicht!	
= Bilanzgewinn	384,5 T€

- Zusammensetzung d. EK

Eigenkapital (T€)	vorläufig	+/-	endgültig
(a) gez. Kapital	5.000	+1.000	6.000
(a) Kap.-RL	100	+100	200
Gewinn-RL:			
(d) gesetzl. RL	200	+25,5	225,5
(c) RL f. eigene Anteile	0	+100	100
satzungsm. RL	80		80
andere Gewinn-RL	0		0
Bilanzgewinn			384,5

Aufgabe 29

Seite 108

Lösung

(siehe Kapitel 6.3)

Aufgabe 31

Seite 111

Lösung

(a) Gewinnausweis-Alternative

→ teilweise Gewinnverwendung

(b) Verwendung des Jahresüberschusses:

JÜ	1361 DM
- Bilanzgewinn	487 DM
verwendet	874 DM

(teilweise Gewinnverwendung i.H.v. 874 DM)

(c) Darstellung der weiteren Gewinnverwendung:

Dividende:

- 12 DM je Stammaktie
- 13 DM je Vorzugsaktie

Bestandteile des gez. Kapitals:

1.544.806.600 DM	Stammaktien
486.920.750 DM	Vorzugsaktien
<hr/>	
= 2.031.727.350 DM	

Anzahl dividendenberechtigter Stammaktien:

$\frac{1.544.806.600 \text{ DM}}{50 \text{ DM}} =$	30.896.132 Stk.
nicht-dividendenberechtig:	- 147.135 Stk.
=	30748997 Stk.

Anzahl dividendenberechtigter Vorzugsaktien:

$\frac{486.920.750 \text{ DM}}{50 \text{ DM}} =$	9.738.415 Stk.
nicht-dividendenberechtig:	- 994.124 Stk.
=	8744291 Stk.

Bilanzgewinn (exakt)	486.532.568 DM
- Ausschüttung auf das gez. Kapital	
davon auf	
Stammaktien	30.748.997 Stk. · 12 DM = 368.987.964 DM
Vorzugskatien	8.744.291 Stk. · 13 DM = 113.675.783 DM
Rest	386.821 DM
→ Gewinnvortrag	

(d1) Betriebsergebnis (Mio. DM)

Dividende	113.245
Herstellungskosten des Umsatzes	- 100.926
Vertriebskosten	- 9.027
allg. Verwaltungskosten	- 2.782
sonstige betriebl. Erträge	+ 6.694
sonstige betriebl. Aufwendungen	- 5.404
Betriebsergebnis	1.800

(d2) Rohergebnis (Mio. DM)

Umsatzerlöse	113.245
Herstellungskosten des Umsatzes	- 100.926
sonstige betriebl. Erträge	+ 6.694
Rohergebnis	19.013

(d3) Finanzergebnis (Mio. DM):

Beschäftigungsergebnis	509
Zinsergebnis	1.580
Abschr. auf Finanzanlagen f. WP d. UV	- 43
	2.046

(e1) Berechnung des eingeforderten Kapitals:

gez. Kap.	2.032 Mio. DM
nicht angefordert	-113 Mio. DM
eingefordertes Kapital	1.919 Mio. DM

(e2) alternativer Ausweis nicht-eingezahlten Kapitals:

Aktiva (Mio. DM)		Passiva (Mio. DM)
Ausstehende Einlagen auf das gez. Kapital	113	EK
		gez. Kapital 2.032

Aufgabe 33

Seite 113

Vorüberlegungen

→ Wer muss einen ANHANG aufstellen?

- KapG (§264 Abs. 1 S. 1 HGB)
- Jahresabschluss (Bilanz, GuV, Anhang) + Lagebericht

→ Funktion des Anhangs?

Bilanz + GuV → quantitative Informationen zur Vermögens- / Finanz- / Ertragslage (VFE-Lage)

Anhang → zusätzliche verbale Angaben zur VFE-Lage, Erläuterungen zu einzelnen Posten von Bilanz + GuV

Lösung

Hier liegen vor:

sonstige finanzielle Verpflichtungen (§285 Nr. 3 HGB)

→ Verpflichtungen d. Unternehmens ggü. Dritten

→ die aufgrund von Bilanzierungswahlrechten oder -verboten nicht in der Bilanz angesetzt werden

→ falls kein Bilanzansatz → Angabepflicht im Anhang

Unterlassen der Anhangangabe möglich?

Ja, falls:

- Angabe für die Beurteilung der Finanz-Lage nicht von Bedeutung ist

hier: sonst. finanzielle Verpflichtungen $\hat{=}$ $\frac{1}{2}$ $\hat{=}$ EK

⇒ für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung

⇒ Unterlassen der Anhangangabe nicht möglich

- eine kleine KapG vorliegt (§267 Abs. 1 HGB)

Größe der Willklein?

Mio. €	kleine KapG	Willklein: x0	Willklein: seit 5 Jahren
Bilanzsumme	$\leq 3,438$	6 $\frac{1}{2}$	3,2 \checkmark
Umsatzerlöse	$\leq 6,875$	6,5 \checkmark	6,5 \checkmark
Mitarbeiter (Anzahl)	50	200 $\frac{1}{2}$	200 $\frac{1}{2}$

→ KapG gilt nicht als „klein“, wenn 2 oder mehr der 3 Kriterien in 2 aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden (§267 Abs. 4 HGB).

⇒ Willklein-AG ist kleine KapG und darf Anhangangabe unterlassen.

Aufgabe 34

Seite 113

Lösung

(a) Wechsel der Bewertungsmethode erlaubt?

- §252 Abs. 1 Nr. 6: Stetigkeitsgebot
- §252 Abs. 2: erlaubt Durchbrechung der Stetigkeitsgebots nur in begründeten Ausnahmen
- §284 Abs. 2 Nr. 3 HGB: Anhangangabe erforderlich:
 - Methodenwechsel \checkmark
 - Begründung \ominus
 - Darstellung des Einflusses auf die VFE-Lage \ominus

⇒ Anhangangabe nicht okay, da unvollständig.

(b) Der Vermerk im Anhang ist zwar so nicht erforderlich (nur bestimmte Pensionsverpflichtungen (sonst. finanzielle Verpflichtungen) erfordern Anhangangabe), aber solange nicht zu beanstanden, solange er nicht von wesentlichen Informationen ablenkt (dafür hier kein Hinweis).

- (c) Vermerk ist nicht erforderlich, aber solange er nicht von wesentlichen Informationen ablenkt, ist er nicht zu beanstanden.
- (d) §284 Abs. 2 Nr. 1: Ermittlung der HK im Anhang erläutern.

- Angabe ist zu vage!
Welche Bestandteile sind Teil der HK? (EK?, EK und GK?)
- Verweis auf strenges NWP → zu global
Welche VG wurden abgeschrieben?
Auf welchen Wert?
Warum wurde abgeschrieben?

⇒ Angaben sind nicht akzeptabel, da zu vage / global!

Aufgabe 35

Seite 114

Vorüberlegungen

Lagebericht

- KapG (§264 Abs. 1 S. 1 HGB)
- verbale Beschreibung der VFE-Lage (Lage in allen rechtl. und wirtschaftl. Beziehungen) inkl. Risiken (§289 Abs. 1)
- zusätzlich:
 - zukunftsbezogene Angabe
 - F& E-Angabe

Lösung

(a) Inhalt des Satzes

- positive Geschäftsentwicklung ↯
- Jahresergebnis auf hohem Niveau ↯

⇒ keine Darstellung der tatsächlichen VFE-Lage

(b) §289 Abs. 2 Nr. 1

Vorgänge von besonderer Bedeutung nach GJ-Schluss beurteilen / erläutern.

Sachverhalte, die nach dem Stichtag bekannt werden, aber vorher verursacht sind.

→ wertaufhellende Sachverhalte (§252 Abs. 1 Nr. 4)

⇒ Verlustantizipation erforderlich, keine Lagebericht-Angabe.

(c) Verweigerung von F&E-Angaben

§289 Abs. 2 → F&E-Angaben (Soll-Vorschrift)

→ Angabe von detaillierten Informationen kann wg. wettbewerbspol. Gründen unterbleiben, nicht aber jegliche F&E- Erläuterung.

⇒ Lagebericht-Angabe nicht akzeptabel.

B IAS-Zusatzfragen zu den Aufgaben

Aufgabe 6

Frage

Wie wären die in der Aufgabe genannten Sachverhalte nach IAS zu beurteilen?

Lösung

- LKW (3 Stück)

- Verfügungsmacht? ✓
- Ereignis der Vergangenheit? ✓
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen? ✓
- wahrscheinlicher Nutzenzufluss? ✓
- verlässlich ermittelbare AK / HK? ✓

⇒ LKWs aktivieren mit 250.000 €

- Werbefeldzug

- Verfügungsmacht? ✓
- Ereignis der Vergangenheit? ✓
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen? (Nutzen denkbar; konkret nicht feststellbar)
- wahrscheinlicher Nutzenzufluss? (konkret nicht feststellbar)
- verlässlich ermittelbarer AK / HK? ✓

⇒ nicht aktivieren (zu unkonkret)

- Personal: kein Vermögenswert nach IAS (humanitäre Gesichtspunkte)

⇒ Personalbeschaffung: auch nicht aktivieren; auch nicht als Ingangsetzungs- / Erweiterungsaufwand aktivierbar.

→ generelles Ansatzverbot (IAS 38.57)

- EDV - Programm (selbst erstellt)

- Verfügungsmacht? ✓

- Ereignis der Vergangenheit? ✓
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen? ✓
- wahrscheinlicher Nutzenzufluss? ✓
- verlässlich ermittelbare AK / HK? ✓

⇒ aktivieren in Höhe von 340.000 €
(Aktivierungsverbot nach HGB!)

- Lizenz für Warenzeichen
 - Verfügungsmacht? ✓
 - Ereignis der Vergangenheit? ✓
 - künftiger wirtschaftlicher Nutzen ? ✓
 - wahrscheinlicher Nutzenzufluss? ✓
 - verlässlich ermittelbare AK / HK? ✓

⇒ aktivieren in Höhe von 3.500.000 €

Nachtrag

Problem:

Werbefeldzug und Lizenz als Vermögenswerte?

Immat. Vermögenswerte → IAS 38

Eigenschaft, die für immat. Vermögenswert nötig ist:

Identifizierbarkeit (IAS 38.7) → vom GoF unterscheidbar, d.h.:

- separierbar (IAS 38.11) = einzeln verkaufbar, vermietbar, vertauschbar
- u.a. gesetzl. / vertragl. Recht liegt vor

Werbefeldzug:

- nicht separierbar
- nicht mit gesetzl. / vertragl. Recht verbunden

⇒ kein immaterieller Vermögenswert

Lizenz:

- vertragliches Recht liegt vor

⇒ immaterieller Vermögenswert liegt vor

Aufgabe 9

Frage

Wie ist der Betriebserwerb aus (a) nach IAS im Jahresabschluss der Holzer AG zu berücksichtigen? Beachten Sie dabei, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert nach IAS 22.41 wie folgt zu behandeln ist:

„Ein Überschuss der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes über den vom Erwerber, zum Tage des Tauschvorganges, erworbenen Anteil an den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden ist als Geschäfts- oder Firmenwert zu bezeichnen und als Vermögenswert anzusetzen.“

Wie sind die unter (c) bis zur Aufnahme des Geschäftsbetriebs bei der Vertriebs-AG anfallenden Aufwendungen in deren Jahresabschluss zu berücksichtigen?

Lösung

(a) Beteiligung:

Für GoF besteht Aktivierungspflicht (IAS 22.41) im Gegensatz zum HGB (hier: Wahlrecht).

GoF ist „normaler“ Vermögenswert.

Anschaffungskosten: 2.000.000 €

Vermögenswerte:

- Vermögenswertbegriff (IAS) ist nicht deckungsgleich mit dem VG-Begriff (HGB)
- akt. RAP = Vermögenswerte
- Vermögenswerte = $\underbrace{2.300.000 \text{ €}}_{\text{VG}} + \underbrace{0 \text{ €}}_{\text{akt. RAP}} = 2,3 \text{ Mio. €}$

Schulden:

- Schulden = $\underbrace{400.000 \text{ €}}_{\text{Schulden}} + \underbrace{80.000 \text{ €}}_{\text{pass. RAP}} = 480.000 \text{ €}$

Überschuss:

- Überschuss = Kaufpreis - (Vermögenswerte - Schulden)
= 2.000.000 € - (2.300.000 € - 480.000 €)
= 180.000 €
- Aktivierungspflicht für einen GoF in Höhe von 180.000 €

(c) Aufwendungen vor Aufnahme des Geschäftsbetriebs

↪ Ingangsetzungsaufwendungen

↪ Wahlrecht zur Aktivierung nach HGB (§269)

↪ IAS 38.57 (a)

für Ausgaben für die Gründung und dem Anlauf des Geschäftsbetriebes: Aktivierungsverbot

Aufgabe 10

Frage

Welche der Beträge (a) - (f) müssen bzw. dürfen nach IAS in den Anschaffungskosten der EDV-Anlage oder als eigene Vermögenswerte aktiviert werden?

Lösung

- (a) Installation 25.000 €
Anschaffungsnebenkosten der EDV-Anlage (IAS 16.15 (c))
- (b) Sicherheitsvorrichtung 76.000 €
AK eines selbstständigen Vermögenswertes
- (c) Programm 13.000 €
AK eines selbstständigen Vermögenswertes
→ kein Aktivierungsverbot wie in §248 Abs. 2 HGB
- (d) erworbene Software 75.000 €
AK eines selbstständigen VG
- (e) Verkabelung 18.000 €
ANK der EDV-Anlage (IAS 16.15 (c))
- (f) Mitarbeiterschulung
Aufwand der Periode

⇒ AK der EDV - Anlage:

	Kaufpreis	1.000.000 €	
+	ANK	25.000 €	(a)
+	ANK	18.000 €	(e)
=	AK	1.043.000 €	

Aufgabe 11

Frage

Wie ist die Rückstellungsbildung bei den in der Aufgabe dargestellten Fällen nach IAS zu beurteilen?

Lösung

- (a) Gewährleistung: 40.000 € → Schuld?
- sichere Verpflichtung ggü. Dritten (weil keine RSt) ✓
 - zu erwartender Nutzenabfluss ✓
 - Nutzenabfluss wahrscheinlich ✓

-
- verlässlich ermittelbarer Wert ✓

⇒ Schuld in Höhe von 40.000 € passivieren

streitig: 5.000 € (zzgl. 500 € Anwalts- und Gerichtskosten)

Schuldeigenschaften:

- Verpflichtung ggü. Dritten (weil keine RSt) ✓
- auf Vergangenheit beruhend ✓
- zu erwartender Nutzenabfluss ✓
- Fälligkeit oder Höhe ungewiss ✓
↪ RSt
- Nutzenabfluss wahrscheinlich ✓
- verlässlich ermittelbarer Wert ✓

⇒ RSt in Höhe von 550 € passivieren

(b) Garantie 3.300 € ⇒ Rückstellung ?

Schuldeigenschaften:

- Verpflichtung ggü. Dritten (weil keine RSt) ✓
- auf Vergangenheit beruhend ✓
- zu erwartender Nutzenabfluss ✓
- Fälligkeit oder Höhe ungewiss ✓
- Nutzenabfluss wahrscheinlich ✓
- verlässlich ermittelbarer Wert ✓

⇒ RSt in Höhe von 9.000 €

(c) Instandhaltung 30.000 € ⇒ RSt ?

Schuldeigenschaften:

- Verpflichtung ggü. Dritten ⊖

⇒ keine RSt passivieren

Aufgabe 14

Frage

Welche minimalen und maximalen Herstellungskosten ergeben sich nach IAS?

Gehen Sie davon aus, dass die anteiligen Kosten der Geschäftsführung nur zur Hälfte herstellungsbezogen sind.

Lösung

		min. HK	max. HK
Materialkosten	EK (IAS 2.10)	1,00 €	1,00 €
Materiallagerkosten	GK (IAS 2.10)	0,50 €	0,50 €
Gehaltskosten der Fertigung	GK	0,75 €	0,75 €
Entwicklungskosten	GK (IAS 2.13) *	0,45 €	0,45 €
Lohn+ Gehaltsnebenkosten	EK oder GK	1,25 €	1,25 €
Abschreibung	GK **	0,80 €	0,80 €
Lohnkosten	EK	1,50 €	1,50 €
Vertriebskosten	Verbot	–	–
Geschäftsführung	GK ***	0,05 €	0,05 €
kalk. Unternehmerlohn	EK (IAS 2.10)	–	–
		6,30 €	6,30 €

* soweit für die Herstellung angefallen

** nur planmäßige Abschreibungen

*** nur zur Hälfte herstellungsbezogen

Aufgabe 16/17 neu

Frage

Wie müssten Ab-/Zuschreibungen in Aufgabenteil (b) vorgenommen werden, wenn

- (i) die Benchmark-Methode (mit linearer Abschreibung) oder
- (ii) die alternativ zulässige Methode (mit Neubewertung alle 2 Jahre)

zur Bewertung der Maschine nach IAS herangezogen wird?

Lösung

- Benchmark Methode mit linearer Abschreibung

x1: RBW = 45.000 €

beizulegender Wert = 47.000 €

Wertobergrenze = fortgeführte AK / HK

keine Zuschreibung

x3: RBW = 25.000 €

beizulegender Wert = 20.000 €

außerplanmäßige Abschreibung um 5.000 € auf 20.000 €

Neuberechnung der linearen Abschreibung

Abschreibungsvolumen: 15.000 €

Abschreibungsbetrag: 7.500 €

- alternative zulässige Methode (Neubewertung alle 2 Jahre)

Abschreibungsplan:

31.12.	Abschreibungsbetrag	RBW
x0	10.000 €	55.000 €
x1	10.000 €	45.000 €

beizul. Wert = 47.000 € > 45.000 € = RBW

Neubewertung mit 47.000 €

Zuschreibung um 2.000 €

Gegenposten der Zuschreibung ist nicht Ertrag sondern Neubewertungsrücklage

Ziel: Verhinderung eines Gewinnausweises mittels der Neubewertung

Buchungssatz:

Maschine an Neubewertungsrücklage 2.000 €

Neubewertung der linearen Abschreibung:

Abschreibungsvol. = 47.000 € - 5.000 € = 42.000 €

Abschreibungsbetrag = 10.500 € pro Jahr

x1	Neubewertung	+2.000 €	47.000 €
x2	lineare Abschreibung	10.500 €	36.500 €
x3	lineare Abschreibung	10.500 €	26.000 €

Neubewertung → bezeichn. Wert = 20.000 € < 26.000 € = RBW

Neubewertung mit 20.000 €, also Abschreibung um 6.000 €

Gegenposten ist, soweit vorhanden, die Neubewertungsrücklage, nur darüberhinausgehende Betrag ist außerplanmäßiger Abschreibungsaufwand.

Buchungssatz:

Neubewertung RL an Maschine 2.000 €

geplanter Abschreibungsaufwand an Maschine 4.000 €

Neuberechnung der Abschreibung:

Abschreibungsvolumen = 15.000 €

Abschreibungsbetrag = 7.500 €

x3	Neubewertung	-6.000 €	20.000 €
x4	Lin. Abschreibung	7.500 €	12.500 €
x5	Lin. abschreibung	7.500 €	5.000 €

C Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschr.	Abschreibung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesellschaft
ANK	Anschaffungsnebenkosten
apl.	außerplanmäßig
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
BAnz	Bundesanzeiger
bearb.	bearbeitete
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BPG	Buchprüfungsgesellschaft
BW	Buchwert
c.p.	cum parte, zum Teil
d.h.	das heißt
EK	Eigenkapital
erg.	ergänzte
erw.	erweiterte
ESTG	Einkommenssteuergesetz
ESTR	Einkommenssteuer-Richtlinien
ET	Eigentümer
F&E	Forschung und Entwicklung
FE	Fertigerzeugnisse
ff.	fortfolgende
Fifo	First In - First Out
FK	Fremdkapital
G	Gebot
GE	Geldeinheiten
GJ	Geschäftsjahr
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest In - First Out
HK	Herstellungskosten
h.M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
i.A.	im Allgemeinen
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.V.m.	in Verbindung mit
IW	Inventurwert
JA	Jahresabschluss
JF	Jahresfehlbetrag
JÜ	Jahresüberschuss
kaufm.	kaufmännisch(e)
KER	Kurzfristige Erfolgsrechnung
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LB	Lagebericht
LBF	Lagerbuchführung
Lifo	Last In - First Out
Lofo	Lowest In - First Out
L&L / LuL	Lieferungen und Leistungen
ND	Nutzungsdauer
NWP	Niederwertprinzip
Po.	Posten
RA	Rechnungsabgrenzung
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBW	Restbuchwert
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
RL	Rücklage
RSt	Rückstellung
S.	Satz, Seite
sog.	sogenannte(r)
SoPo	Sonderposten
StB	Steuerbilanz
St. / Stk.	Stück
Std.	Stunde(n)
u.a.	und andere

überarb.	überarbeitete
UE	Unfertige Erzeugnisse
UKV	Umsatzkostenverfahren
umgearb.	umgearbeitete
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
V	Verbot
VFE	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
vollst.	vollständig(e)
VW	Vermögenswert
W	Wahlrecht
WBW	Wiederbeschaffungswert
WeMi	Wertminderung
Wp	Wertpapiere
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
z.B.	zum Beispiel
ZM	Zahlungsmittel
z.T.	zum Teil

