Bilanzierung nach HGB
Teil 1

Dirk J. Lamprecht

Qualifikationsinhalte lt. Prüfungsordnung

- Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erfassen
- Die Buchführung organisieren, Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln
- Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach
- Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede HGB, StR und IFRS
- Aufwendungen und Erträge der GuV mit Unterschieden darstellen
- Bestandteile des Jahresabschlusses (HGB/IFRS)
- Grundzüge der Konzernrechnungslegung
- Gesellschaftsformen und Auswirkungen auf HGB/StR

Musteraufgabe Sachanlagen

- Die GmbH schaffte am **10. März 01** eine Zerspanungsmaschine an. Die **Anschaffungskosten** betrugen **182.000 €**. Die betriebsgewöhnliche **Nutzungsdauer beträgt zwölf Jahre**.
- Zur **Finanzierung** des Kaufpreises nahm die GmbH ein **Darlehen in Höhe von 160.000 €** auf. Das Darlehen wird mit **4,5 % jährlich nachschüssig verzinst**; es wurde ein **Disagio von 3 %** vereinbart. Das Darlehen wird in **zehn gleich hohen Jahresbeträgen**, beginnend **am 1. April 02**, zurückgezahlt.
- Die **Auszahlung des Kredites** erfolgte am 1. April 01 und wurde gebucht:
- Bank 155.200 €
- an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 155.200 €

Musteraufgabe Sachanlagen

- Am folgenden Tag wurde der Kaufpreis an den Maschinenlieferanten entrichtet.
- Da die Maschine auf einem völlig neuen technischen Prinzip basiert, wodurch die Umwelt mit wesentlich weniger Schadstoffen belastet wird, wurde vom zuständigen **Landesministerium am 15. Februar 01 ein Zuschuss** zu den Anschaffungskosten **in Höhe von 9.100 €** verbindlich zugesagt, der am **1. April 01 überwiesen** und von der GmbH wie folgt gebucht wurde:
- Bank 9.100 € an technische Anlagen und Maschinen 9.100 €

Musteraufgabe Sachanlagen

Bearbeitungshinweise:

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt nach **handels- und steuerrechtlichen** Gesichtspunkten.
- b) Nehmen Sie Stellung zu latenten Steuern (**Steuersatz: 30 %**).
- c) Nehmen Sie alle noch erforderlichen **Buchungen** vor.

Hinweis: Die GmbH wünscht den Ausweis eines **möglichst hohen Jahresüberschusses**.

Musteraufgabe Vorschlag zur Bearbeitung

1) Bearbeitungshinweise lesen:

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt nach handels- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten.
- b) Nehmen Sie Stellung zu latenten Steuern (Steuersatz: 30 %).
- c) Nehmen Sie alle noch erforderlichen Buchungen vor.

Hinweis: Die GmbH wünscht den Ausweis eines möglichst hohen Jahresüberschusses.

2) Sachverhalt lesen!

3) Lösungsschema, Reihenfolge beachten!

Musteraufgabe Lösungsschema

1) Ansatz dem Grunde nach (Bilanzposten - oder GuV - Ausweis)

2) Ansatz der Höhe nach (Bewertung: Zugangs- und Folgebewertung)

3) Buchungssätze

<u>Erfahrung aus der Prüfertätigkeit:</u>

- Problemstellung wird nicht erkannt
- Der Lösungsweg wird nicht eingehalten (Einleitungssätze fehlen, es wird gleich gerechnet)
- Die Buchungssätze werden vergessen

Musteraufgabe

1) Bearbeitungshinweise lesen:

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt nach **handels- und steuerrechtlichen** Gesichtspunkten.
- b) Nehmen Sie Stellung zu **latenten Steuern** (Steuersatz: **30 %**).
- c) Nehmen Sie alle noch erforderlichen **Buchungen** vor.

Hinweis: Die GmbH wünscht den Ausweis eines möglichst **hohen Jahresüberschusses**.

2) Sachverhalt lesen!

3) Lösungsschema, Reihenfolge beachten!

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Teilaufgabe Maschine:

Die Zerspannungsmaschine ist in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB) anzusetzen.

Die Maschine ist am 10. März 01 mit ihren Anschaffungskosten in Höhe von 182.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB).

Zum Bilanzstichtag sind noch planmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB vorzunehmen.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird die Maschine auch in der Steuerbilanz angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung der Zerspannungsmaschine als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (R 6.1. Abs. 1 Satz 1 EStR) ist nach § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH) in Höhe von 182.000 € vermindert um Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG vorzunehmen. AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft ist.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Ein Wirtschaftsgut ist im Zeitpunkt seiner Lieferung angeschafft (R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR). Ein Wirtschaftsgut ist geliefert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (H 7.4 „Lieferung“ EStH).

Die Zerspannungsmaschine ist nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG linear verteilt auf die zwölfjährige Nutzungsdauer vorzunehmen, wobei der Anschaffungsmonat März in die Abschreibungsberechnung mit einfließt (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

© examio

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Berechnung der Abschreibung/AfA für 01:

182.000 / 12 Jahre * 10/12	=	12.638,88 € gerundet auf 12.639 €

Zum 31.12.01 ist noch zu buchen:

Abschreibungen auf Sachanlagen	12.639 €	
an technische Anlagen und Maschinen		12.639 €

Anschaffungskosten 10.3.01	182.000 €
./. planmäßige Abschreibung 01	12.639 €
= Bilanzwert zum 31.12.01	169.361 €

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Teilaufgabe Darlehen incl. Disagio

Das Darlehen ist als Schuld (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter der Bilanzposten „Verbindlichkeit gegenüber Kreditinstituten“ (§ 266 Abs. 3 C. 2 HGB) anzusetzen.

Die Bewertung des Darlehens erfolgt einzeln (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Das Darlehen ist mit dem Erfüllungsbetrag von 160.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz HGB). Zum Bilanzstichtag erfolgt ebenfalls eine Bewertung mit 160.000 €, da die erste Rückzahlung erst am 1. April 02 erfolgt.

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird das Darlehen auch in der Steuerbilanz angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

© examio

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Die Bewertung des Darlehens als (negatives) Wirtschaftsgut ist nach § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG unter sinngemäße Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit 5,5 % p.a. abzuzinsen. Als Anschaffungskosten des Darlehens gilt gem. H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH der Nennwert (Rückzahlungsbetrag) der Verbindlichkeit, also 160.000 €. Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht, weil es sich um ein verzinsliches Darlehen handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Das vom Kreditinstitut einbehaltene Disagio kann als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 246 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 250 Abs. 3 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „Rechnungsabgrenzungsposten“ (§ 266 Abs. 2 C HGB) angesetzt werden.

Die Bewertung ist einzeln vorzunehmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit (160.000 €) höher als der Ausgabebetrag (155.200 €), so darf der Unterschiedsbetrag (4.800 €) in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Der Unterschiedsbetrag ist im Fall einer Aktivierung nach § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das Disagio in Höhe von 4.800 € als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (H 6.10 „Damnum“ EStH).

Da ein möglichst hohes Ergebnis gewünscht ist, wird auch handelsrechtlich das Disagio aktiviert.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Nach H 5.6 „Auflösung von RAP im Zusammenhang mit Zinsaufwand“ EStH ist der Rechnungsabgrenzungsposten ratierlich über die gesamte Darlehenslaufzeit, bei Tilgungsdarlehn degressiv nach der Zinsstaffelmethode, aufzulösen.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Disagiobetrag x Anzahl der noch zu leistenden Raten

Summe der zu leistenden Raten (Summe einer Zahlungsreihe = n (n+1)/2)

4.800 € x (10*11/2) * 10 = 873 €, davon 9/12 = 655 € (aufgerundet)

Für das zweite Jahr wird ansatzweise gerechnet: 4.800 € x (10*11/2) * 9

Buchung zum 1.4.01:

Aktive Rechnungsabgrenzung	4.800 €	
an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		4.800 €

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Buchung zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	655 €
an aktive Rechnungsabgrenzung	655 €

Erfassung am 1.4.01	4.800 €
./. anteilige Auflösung für 01	655 €
= Bilanzwert zum 31.12.01	4.145 €

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Weiterhin erfolgt die anteilige Erfassung der laufenden Zinsen von 4,5 % p.a. für den Zeitraum 1.4.01 bis 31.12.01:

Die Zinsen sind in der GuV unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB) anzusetzen. Das Gegenkonto lautet „sonstige Verbindlichkeiten“ (§ 266 Abs. 3 C. 8 HGB); oder auch „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ (§ 266 Abs. 3 C. 2 HGB).

Die Bewertung ist einzeln vorzunehmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und unabhängig von dem Zeitpunkt der entsprechenden Zahlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

© examio

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Berechnung der Zinsen für 01:

4,5 % * 160.000 € * 9/12 = 5.400 €

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gilt das gleiche für das Steuerrecht.

Buchung zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	5.400 €	
an sonstige Verbindlichkeiten		5.400 €

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Teilaufgabe Zuschuss

Der Zuschuss stellt für die GmbH ein Vermögensmehrung dar, der mit der rechtsverbindlichen Zusage realisiert worden ist, und in der GuV unter sonstige betriebliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB) zu erfassen ist, da die GmbH laut Sachverhalt einen möglichst hohen Jahresüberschuss wünscht.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Der Ertrag beläuft sich auf 9.100 €.

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz stellen die 9.100 € auch steuerrechtlich zunächst einen Ertrag für die GmbH dar (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Ein Zuschuss ist gem. R 6.5 Abs. 1 EStR ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines zumindest auch in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet.

Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln angeschafft, hat die GmbH gem. R 6.5 Abs. 2 Satz 1 EStR ein Wahlrecht.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Die GmbH kann den Zuschuss als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt.

Oder nach R 6.5 Abs. 2 Satz 3 EStR den Zuschuss erfolgsneutral behandeln; in diesem Fall darf die bezuschusste Zerspannungsmaschine, für die der Zuschuss gewährt worden ist, nur mit den Anschaffungskosten bewertet werden, die die GmbH selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat, also (182.000 € - 9.100 € =) 172.900 €.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Da die GmbH für 01 den steuerlich niedrigsten Gewinn ausweisen möchte, ist der Zuschuss erfolgsneutral zu behandeln. Die nach R 6.5 Abs. 2 Satz 4 EStR zu führenden Verzeichnisse werden laut Sachverhalt von der GmbH geführt.

Wird der Zuschuss erfolgsneutral behandelt, ist die Zerspannungsmaschine mit den Anschaffungskosten, vermindert um AfA und „ähnliche Abzüge“ zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), wobei gem. R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR die Bemessungsgrundlage für die AfA die um den Zuschuss geminderten Anschaffungskosten darstellen.

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Anschaffungskosten der Zerspannungsmaschine	182.000 €
./. Zuschuss	9.100 €
= Bemessungsgrundlage für die steuerrechtliche AfA	172.900 €

Berechnung der Abschreibung/AfA für 01:

172.900 € / 12 Jahre * 10/12 = 12.006,94 € gerundet auf 12.007 €

Damit ergibt sich steuerrechtlich zum Bilanzstichtag 31.12.01 folgender Wert:

Bemessungsgrundlage	172.900 €
./. AfA für 01	12.007 €
= Wert am 31.12.01 in der Steuerbilanz	160.893 €

© examio

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Wert der Zerspannungsmaschine in der Handelsbilanz	169.361 €
Wert der Zerspannungsmaschine in der Steuerbilanz	160.893 €
= Wertunterschied	8.468 €

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E HGB) in der (Handels-)Bilanz anzusetzen. Der Steuersatz nach § 274 Abs. 2 HGB beträgt laut Sachverhalt 30 %.

© examio

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Berechnung der latenten Steuern für 01:

8.468 x 30 % = 2.540 € (abgerundet)

Buchung zum 31.12.01:

Steuern vom Einkommen und Ertrag	2.540 €	
an passive latente Steuern		2.540 €

Lösungsvorschlag Sachanlagen

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist nach § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell um insgesamt 5.928 € zu mindern.

Erhöhung um	2.540 €
Verminderung um	./. 8.468 €
Saldo der Minderung	./. 5.928 €

1.1 Grundlagen der Buchführung

In der Buchhaltung existieren folgende Arten von Konten:

- Bestandskonten
    - aktivische Bestandskonten und
    - passivische Bestandskonten
- Erfolgskonten
    - Aufwandskonten und
    - Ertragskonten

1.1 Grundlagen der Buchführung

Bestandskonten

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsschema der Aktivseite nach § 266 HGB

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. selbst geschaffene Rechte;

2. entgeltlich erworbene Lizenzen;

3. Geschäfts- oder Firmenwert;

4. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke;

2. technische Anlagen;

3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;

4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsschema der Aktivseite nach § 266 HGB

III. Finanzanlagen:

1.Anteile an verbundenen Unternehmen;

2.Ausleihungen an verbundene Unternehmen;

3. Beteiligungen;

4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

5. Wertpapiere des Anlagevermögens;

6. sonstige Ausleihungen.

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsschema der Aktivseite nach § 266 HGB

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;

2. unfertige Erzeugnisse;

3. fertige Erzeugnisse;

4.geleistete Anzahlungen;

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsschema der Aktivseite nach § 266 HGB

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;

2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;

3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

4. sonstige Vermögensgegenstände;

© examio

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsschema der Aktivseite nach § 266 HGB

III. Wertpapiere:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;

2. sonstige Wertpapiere;

IV. Kasse, Bank.

C. Rechnungsabgrenzungsposten.

D. Aktive latente Steuern.

E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.

1.1 Grundlagen der Buchführung

Bestandskonten

Hierbei gilt für **aktive** Bestandskonten:

- Der Anfangsbestand wird im Soll gebucht,
- Mehrungen ebenfalls im Soll,
- Minderungen im Haben.

Bei **passiven** Bestandskonten ist es genau umgekehrt:

- der Anfangsbestand wird im Haben gebucht,
- Mehrungen im Haben,
- Minderungen im Soll.

© examio

1.1 Grundlagen der Buchführung

Erfolgskonten

- Aufwandskonten und
- Ertragskonten

Aufwendungen werden

- auf der Sollseite vermehrt und
- auf der Habenseite vermindert

1.1 Grundlagen der Buchführung

Erträge hingegen werden auf

- der Habenseite vermehrt und
- auf der Sollseite vermindert.

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederung der GUV, § 275 HGB

1.1 Grundlagen der Buchführung

Gliederungsarten

Umsatzkostenverfahren		Gesamtkostenverfahren	
	1. Umsatzerlöse		1. Umsatzerlöse
		+/./.	2. Erhöhung/Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
		+	3. Andere aktivierte Eigenleistungen
./.	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	=	Gesamtleistung
=	3. Bruttoergebnis vom Umsatz	+	4. Sonstige betriebliche Erträge
./.	4. Vertriebskosten	./.	5. Materialaufwand
./.	5. Allgemeine Verwaltungskosten	./.	6. Personalaufwand
+	6. Sonstige betriebliche Erträge	./.	7. Abschreibungen
./.	7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	./.	8. Sonstige betriebliche Aufwendungen
=	Betriebsergebnis (EBIT)	=	Betriebsergebnis (EBIT)
+	8. Erträge aus Beteiligungen	+	9. Erträge aus Beteiligungen
+	9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagenvermögens	+	10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagenvermögens
+	10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	+	11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
./.	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des UV	./.	12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des UV
./.	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	./.	13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
./.	13. Steuern vom Einkommen und Ertrag	./.	14. Steuern vom Einkommen und Ertrag
=	14. Ergebnis nach Steuern	=	15. Ergebnis nach Steuern
././+	15. Sonstige Steuern	././+	16. Sonstige Steuern
=	16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	=	17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Das **HGB** lässt sich in **drei Abschnitte** aufteilen:

- allgemeiner Teil:
  - §§ 238 – 263 HGB
  - gültig für alle Kaufleute
- spezieller Teil:
  - §§ 264 – 289 HGB
  - ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften
- spezieller Teil:
  - §§ 290 – 315a HGB
  - Vorschriften für Konzerne

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Umfang des Jahresabschlusses

- Jahresabschluss aller Kaufleute
    - Bilanz und
    - Gewinn- und Verlustrechnung
- Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften
    - Bilanz,
    - Gewinn- und Verlustrechnung und
    - Anhang

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Wichtig ist die Entwicklung des Jahresabschlusses:

- Aufstellung
  - durch die Geschäftsführung bei der AG der Vorstand
- Prüfung
  - durch den Abschlussprüfer (wenn eine prüfungspflichtige Gesellschaft) bzw. den Aufsichtsrat
- Feststellung
  - meist durch Vorstand und Aufsichtsrat und
- Offenlegung, ggf. Hinterlegung
  - im elektronischen Bundesanzeiger

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Prinzip der Maßgeblichkeit

- Zusammenhang zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz
- geregelt in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG
- aber: sog. **Bewertungsvorbehalt, § 5 Abs. 6 EStG:**

„Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.“

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Prinzip der Maßgeblichkeit

• **handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte** führen zu steuerrechtlichen Aktivierungs**pflichten** (Ausnahme z.B. das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht der immateriellen, selbsterstellten Vermögensgegenstände / Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche aber steuerrechtlich nicht aktiviert werden dürfen, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB und § 5 Abs. 2 EStG),

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Prinzip der Maßgeblichkeit

- **handelsrechtliche Aktivierungspflichten** führen zu steuerrechtlichen Aktivierungs**pflichten**

- **handelsrechtliche Passivierungspflichten** führen zu steuerrechtlichen Passivierungs**pflichten**

(Ausnahme z.B. § 249 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB und § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG, Drohverlustrückstellungen).

- **handelsrechtliche Passivierungsverbote** führen zu steuerrechtlichen Passivierungs**verboten**.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Im Zusammenhang mit den Vorschriften über die Gliederung der Bilanz definiert § 267 HGB Größenklassen

- Aufgrund dieser Größenklassen ergeben sich bestimmte Erleichterungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung und Prüfung.
- Für die Kategorisierung sind jeweils 3 Größenmerkmale zu berücksichtigen:
    - Bilanzsumme,
    - Umsatzerlöse und
    - Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

	Kleinstkapitalgesellschaften	Kleine Kapitalgesellschaften	Mittelgroße Kapitalgesellschaften	Große Kapitalgesellschaften
Bilanzsumme	bis 350.000 €	bis 6.000.000 €	bis 20.000.000 €	ab 20.000.000 €
Umsatzerlöse	bis 700.000 €	bis 12.000.000 €	bis 40.000.000 €	über 40.000.000 €
Arbeitnehmerzahlen	bis 10	bis 50	bis 250	über 250

Die Kapitalgesellschaft wird nach § 267 Abs. 4 HGB in diejenige Größenklasse eingeordnet, für die sie **mindestens 2 der 3 Merkmale** an den Abschlussstichtagen von **2 aufeinander folgenden Geschäftsjahren** erfüllt hat

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Ist die Kapitalgesellschaft an einer Wertpapierbörse gelistet, so ist diese stetes als ein große Gesellschaft anzusehen, § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB, 264d HGB.

Danach gilt eine Kapitalgesellschaft dann als kapitalmarktorientiert, wenn

- sie einen organisierten Markt i.S.d. § 2 V WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder
- die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, welche mindestens **zwei der folgenden drei** nachstehenden Grenzwerte **nicht überschreiten**:

- eine Bilanzsumme von höchstens 350.000 €
- Umsatzerlöse von höchstens 700.000 € in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und
- höchstens zehn Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Nach § 241a HGB ist es für Einzelkaufleute möglich, welche an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen **nicht mehr als**

- 600.000 € Umsatzerlöse und
- 60.000 € Jahresüberschuss

aufweisen, auf die handelsrechtliche Buchführung zu verzichten (§ 241a Satz 1 HGB).

Diese machen dann für die steuerrechtliche Gewinnermittlung eine sog. Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (sog. 4-3 Rechnung)

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) lassen sich wie folgt systematisieren:

- Grundsätze der Dokumentation
- Grundsätze der Rechenschaft
  - Rahmengrundsätze
    - Wahrheit
    - Klarheit,
    - Vollständigkeit,

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) lassen sich wie folgt systematisieren:

- Grundsätze der Rechenschaft
  - Abrechnungsgrundsätze
    - Abgrenzung der Sache nach
    - Abgrenzung der Zeit nach
    - Realisationsprinzip
    - Imparitätsprinzip
  - Stetigkeit und Vorsicht

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Bei den Grundsätzen der Dokumentation geht es z.B. darum, dass Geschäftsvorfälle **einzeln** und **lückenlos** zu erfassen sind,

es sind alle Aufzeichnungen zu belegen und **gegen nachträgliche** Änderungen **zu sichern**,

schließlich sind alle Posten des Jahresabschlusses **durch die Inventur nachzuweisen**.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Bei den Grundsätzen der Rechenschaft existieren zunächst die Rahmengrundsätze.

- **Wahrheit** = Richtigkeit und Willkürfreiheit
- **Klarheit** = Positionen dürfen (grundsätzlich) nicht saldiert werden
- **Vollständigkeit** = Ereignisse des alten Geschäftsjahres, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt werden (aber vor dem Bilanzerstellungstag) sind im alten Jahresabschluss zu berücksichtigen.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

<u>§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB:</u>

„Es ist **vorsichtig zu bewerten**, namentlich sind **alle vorhersehbaren Risiken und Verluste**, die **bis zum Abschlussstichtag entstanden** sind, zu **berücksichtigen**, selbst wenn diese erst **zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung** des Jahresabschlusses **bekanntgeworden** sind; **Gewinne** sind **nur zu berücksichtigen**, wenn sie am Abschlussstichtag **realisiert** sind.“

Beachte: Werterhellende vs. wertbegründende Ereignisse

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

- **Einzelbewertung** der Vermögensgegenstände und Schulden (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).
- **Realisationsprinzip**: Gewinne sind erst dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbsatz HGB).
- Auseinanderfallen von Aufwendungen und Erträgen auf der einen Seite und Ein- und Auszahlungen auf der anderen Seite ist möglich (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). So müssen **Aufwendungen und Erträge** des Geschäftsjahres **unabhängig** davon, wann die Zeitpunkte der entsprechenden **Zahlungen** sind, berücksichtigt werden.
- **Beibehaltung** der **Bewertungsmethoden** des vorhergehenden Geschäftsjahres und Abweichung nur in begründeten Ausnahmefällen (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

© examio

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Realisationsprinzip

- Gewinne dürfen erst dann angesetzt werden, wenn sie realisiert sind (ein Anspruch auf Zahlung besteht).
- Sie gelten als realisiert bei Gefahrenübergang.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

- Das **Imparitätsprinzip** (es bedeutet Imparität = Ungleichbehandlung) besagt hingegen, dass **Gewinne und Verluste ungleich behandelt** werden müssen.
    - Gewinne dürfen nicht antizipiert (vorweggenommen) werden,
    - Verluste müssen antizipiert werden.

Das Imparitätsprinzip findet seinen Ausfluss insbesondere im **strengen** und **gemilderten Niederstwertprinzip** und im Ansatz von Rückstellungen.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Teil des Vorsichtsprinzips ist auch das Prinzip der Wertaufhellung.

- Dies besagt, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die **bis zum Abschlussstichtag entstanden** sind, auch **berücksichtigt werden**, selbst dann, wenn sie **erst nach dem Bilanzstichtag**, aber vor der Bilanzerstellung **bekannt** werden.
- Hierbei sind allerdings
    - werterhellende Tatsachen von
    - wertbegründenden Tatsachen

zu unterscheiden.

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

- Eine Sache ist **werterhellend** (= wertaufhellend), wenn sie **vor dem Bilanzstichtag geschah**, erst **nach dem Bilanzstichtag** und aber vor der Bilanzerstellung **bekannt** wird. Sie muss in der Bilanz des alten Jahres berücksichtigt werden.

- Hingegen ist sie **wertbegründend**, wenn sie erst **nach dem Bilanzstichtag geschah** und folglich erst nach dem Bilanzstichtag bekannt wird. Sie darf in der **Bilanz des alten Jahres nicht berücksichtigt** werden.

1.3 Bilanzierung

Bilanzierungsschritte:

- Bilanzansatz (= Bilanzierung **dem Grunde nach**)
- Bilanzbewertung (= Bilanzierung **der Höhe nach**)

Der **Bilanzansatz** beschreibt die Frage, ob etwas **in eine Bilanz gehört oder nicht**.

Die Frage, mit welchem **Wert** etwas in die Bilanz muss, regelt vielmehr die **Bewertung** (Anschaffungs- oder Herstellungskosten)

1.3 Bilanzierung

Ausweis in der Bilanz; Vermögensgegenstand oder eine Schuld?

1. Ist der Gegenstand abstrakt bilanzierungsfähig? Ist er also
    a) abstrakt aktivierungsfähig oder
    b) abstrakt passivierungsfähig?
2. Existieren Bilanzierungsverbote im Konkreten?
3. Gibt es Bilanzierungswahlrechte?

1.3 Bilanzierung

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, abstrakte Bilanzierungsfähigkeit:

- abstrakte Aktivierungsfähigkeit bzw.
- abstrakte Passivierungsfähigkeit.

1.3 Bilanzierung

§ 246 Abs. 1 HGB:

„Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

Vermögensgegenstände sind in der **Bilanz des Eigentümers** aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen **wirtschaftlich zuzurechnen**, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen…“

1.3 Bilanzierung

§ 39 AO:

„(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen…“

1.3 Bilanzierung

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit gliedert sich auf in:

- selbstständige Veräußerbarkeit und
- bilanzielle Greifbarkeit

Bei der Frage der selbstständigen Veräußerbarkeit ist zu prüfen, ob der Gegenstand als Einzelheit **am Absatzmarkt veräußerbar** ist.

Nach § 246 Abs. 1 S. 3 HGB wird ein Vermögensgegenstand angenommen und nur so eine Bilanzierung ermöglicht.

1.3 Bilanzierung

§ 246 Abs. 1 S. 3 HGB:

Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert**), **gilt als** zeitlich begrenzt nutzbarer **Vermögensgegenstand**.

1.3 Bilanzierung

Auf der Passivseite der Bilanz werden nach § 247 Abs. 1 HGB lediglich das Eigenkapital, die Schulden und die passivischen Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen.

Was eine Schuld ist, wird durch den Passivierungsgrundsatz konkretisiert.

Die abstrakte Passivierungsfähigkeit wiederum bedeutet:

- rechtliche Verpflichtung
- bilanzielle Greifbarkeit
- wirtschaftliche Belastung
- Quantifizierbarkeit.

1.3 Bilanzierung

Dazu zählen auf der Passivseite der Bilanz zwei Punkte:

- Verbindlichkeiten und
- Rückstellungen.

Eine Verbindlichkeit kommt hierbei dann in Betracht, wenn

- die Grundlage der Schuld sicher und
- ihr Betrag bestimmt ist.

Wenn **eine** dieser beiden Bedingungen **nicht erfüllt** ist, wenn also die Grundlage der Schuld unsicher oder der Betrag unbestimmt ist, **dann ist es** eine Rückstellung.

1.3 Bilanzierung

Bilanzierungsverbote

Hierbei existieren sowohl

- Aktivierungsverbote und
- Passivierungsverbote.

1.3 Bilanzierung

Bilanzierungsverbote, § 248 HGB:

- **Aufwendungen** für die **Gründung** des Unternehmens und die **Beschaffung des Eigenkapitals** (§ 248 Abs. 1 Nr. 1, 2 HGB)
- Aufwendungen für den Abschluss von **Versicherungsverträgen** (§ 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- **selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB).

Merke: Bei dem **originären Geschäftswert** besteht **ein Bilanzierungsverbot**, für den **derivativen** Geschäftswert besteht hingegen ein **Aktivierungsgebot** (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB).

© examio

1.3 Bilanzierung

Bilanzierungswahlrechte treten auf als

- Aktivierungswahlrechte und
- Passivierungswahlrechte (sei BilMoG 2010, nicht mehr existent)

Zu den Aktivierungswahlrechten gehören

- Aufwendungen für ein Disagio (§ 250 Abs. 3 Satz 1 HGB),
- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB),
- aktive latente Steuern.

1.3 Bilanzierung

Beispiel Disagio (Damnum)

Dabei ist der Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit > der Ausgabebetrag

Die X-AG nimmt bei der B Bank einen Kredit auf in Höhe von 1.000 €. Ausgezahlt werden 960 €, der Nominalzins liegt bei 7 %. Es wird eine Laufzeit von vier Jahren vereinbart und eine endfällige Tilgung.

Es handelt sich um ein Disagio von 40 € (d.h. 4 % des Kreditbetrags von 1.000 €), § 250 Abs. 3 HGB.

1.3 Bilanzierung

Abschreibung des aktivierten Disagios

- Aktivierung und Verteilung als Abschreibung über die Laufzeit,

oder

- Ansatz in der Gewinn- und Verlustrechnung als sofortigen Zinsaufwand.

1.3 Bilanzierung

- Fälligkeitsdarlehen
  - Tilgung erst komplett am Ende
  - lineare Methode für eine gleichmäßige Disagioverteilung
- Tilgungsdarlehen
  - Tilgung des Kredits in den einzelnen Jahren bereits
  - Zinsstaffelmethode für die Verteilung des Disagios.

1.3 Bilanzierung

Jährlicher Degressionsbetrag (Zinsstaffelmethode)

Summe einer Zahlenreihe: 1+2+3+4

4+3+2+1

5+5+5+5 = 4 x 5/2 = 10

Höhe Disagio/(1 + 2 + … + n) oder n (n+1)/2

= 40/(1 + 2 + 3 + 4)

= 40/10 x 4 = 16 (für das erste Jahr)

= 40/10 x 3 = 12 (für das zweite Jahr)

= …

1.3 Bilanzierung

Bei immateriellen Vermögensgegenständen, die nicht entgeltlich erworben wurden, ist ein Aktivierungswahlrecht nur dann gegeben, wenn die folgenden Punkte alle gleichzeitig erfüllt sind:

- immaterielle Vermögensgegenstände,
- des Anlagevermögens,
- kein entgeltlicher Erwerb = selbst geschaffen.

1.3 Bilanzierung

Ein selbsterstelltes Patent ist ein Beispiel für ein Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, weil

- es als Patent **immateriell** ist,
- es zum **Anlagevermögen** gehört, denn es dient dauernd dem Geschäftsbetrieb
- es nicht entgeltlich erworben wurde, da es **selbst erstellt** ist.

Nach **§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB** kommt es zu einer **Ausschüttungssperre**, so dass nach der Ausschüttung die verbleibenden frei verfügbare Rücklagen zzgl. eines Gewinnvortrags und abzgl. eines Verlustvortrags den insg. Angesetzten Beträgen abzgl. der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen müssen.

1.4 Bewertung

Bewertung = Bilanzierung der Höhe nach

Vorgehensweise:

- Ansatz
- Ausweis
- Bewertung

1.4 Bewertung

Bei der Höhe des Ansatzes auf der Aktivseite existieren unterschiedliche Prinzipien:

- Höchstwertprinzip
- Niederstwertprinzip.

1.4 Bewertung

- Das **Höchstwertprinzip** besagt, dass ein Gegenstand **höchstens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten** aktiviert werden darf.
- Das **Niederstwertprinzip** hingegen greift, wenn der Gegenstand bereits aktiviert ist und beantwortet die Frage, wie man mit **Wertminderungen** (außerplanmäßige Abschreibungen) umgehen muss.

1.4 Bewertung

- **strenges** Niederstwertprinzip
  - gilt für das Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB) und
- **gemildertes** Niederstwertprinzip
  - gilt für das Anlagevermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB).

1.4 Bewertung

- **strenges** Niederstwertprinzip, **Umlaufvermögen**

„Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens **sind Abschreibungen vorzunehmen**, um diese mit einem **niedrigeren** Wert anzusetzen, der sich aus einem **Börsen- oder Marktpreis** am Abschlussstichtag **ergibt**."

- **gemildertes** Niederstwertprinzip, **Anlagevermögen**

„Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung** außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist."

1.4 Bewertung

- Zugangsbewertung
    - Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) oder
    - Herstellungskosten (255 Abs. 2ff HGB).

1.4 Bewertung

Anschaffungskosten

- bei entgeltlichem Erwerb und
- bei Tauschgeschäften.

Dazu zählen:

- Kaufpreis (i.d.R. netto), § 9b EStG
- abzgl. Anschaffungspreisminderungen
- zzgl. Anschaffungsnebenkosten
- zzgl. nachträglichen Anschaffungskosten.

1.4 Bewertung

Anschaffungskosten

- Entscheidend ist, dass **nur Einzelkosten** zu den Anschaffungskosten zählen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz HGB).
- Das bedeutet, dass **Gemeinkosten** (die also nicht einzeln dem Kostenträger zugeordnet werden können) **nicht** zu den Anschaffungskosten zählen.

1.4 Bewertung

§ 9b EStG:

(1) Der **Vorsteuerbetrag** nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes gehört, **soweit er** bei der Umsatzsteuer **abgezogen werden kann**, **nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten** des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt.

1.4 Bewertung

Exkurs Vorsteuerabzug

Prüfungsschema Vorsteuerabzug

1. Berechtigung zum Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

- Leistungsempfänger (= LE) ist Unternehmer
- Bezogene Leistung wurde von einem anderen Unternehmer erbracht
- Leistung ist für das Unternehmen des LE bestimmt
- Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG

1.4 Bewertung

Exkurs Vorsteuerabzug

Prüfungsschema Vorsteuerabzug

2. Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 UStG

a. es liegen steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsumsätze vor

b. Es liegen steuerfreie Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 1-7 UStG vor (§ 15 Abs. 3 UStG) wie z.B. i.g. Lieferung, Ausfuhrlieferung, Vermittlungsleistungen etc.

3. Ggf. Vorsteueraufteilung, § 15 Abs. 4 UStG

1.4 Bewertung

Anschaffungspreisminderungen, dazu zählen u.a.:

- Rabatte
- Skonti
- Boni (Achtung: müssen **einzeln zurechenbar** sein)

1.4 Bewertung

Anschaffungsnebenkosten, dazu gehören u.a.:

- Fundamentierungskosten,
- Versicherungen,
- Frachtgebühren usw.

Beachte: bis zur Herstellung einer **objektiven Betriebsbereitschaft**. Somit zählen die **Schulungskosten** (z.B. Umgang mit der Software) **nicht** zu den Anschaffungskosten (AK)

1.4 Bewertung

Nachträgliche Anschaffungskosten

Kosten, die nach dem Kauf entstehen und müssen in einem zeitlichen Zusammenhang zu dem Akt der Anschaffung stehen.

Beispiel: A erwirbt am 1.10. ein unbebautes Grundstück für 100.000 €. Aufgrund eines rechtskräftigen Urteils muss A nach drei Jahren am 1.10. noch 20.000 € an den Verkäufer zahlen.

Lösung: Der ursprüngliche Kaufpreis von 100.000 € stellt die Erwerbskosten des unbebauten Grundstücks dar, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB. Die nachträgliche Kaufpreiserhöhung ist im Geschäftsjahr der Verkündung des rechtskräftigen Urteils als nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks zu erfassen, § 255 Abs. 1 S. 2 HGB.

1.4 Bewertung

Tausch

Die handelsrechtlichen Methoden:

- Zeitwertansatz
    - erfolgswirksam
    - erfolgsneutral
- Buchwertansatz.

In der Steuerbilanz ist ausschließlich der erfolgswirksame Zeitwertansatz möglich

1.4 Bewertung

Erfolgswirksamer Zeitwertansatz

- Die **Anschaffungskosten** des eingetauschten Gegenstandes **bemessen sich aus dem Zeitwert** der hingegebenen Maschine zzgl. der geleisteten Zuzahlung (Tausch mit Baraufgabe)
- Der Ansatz ist erfolgswirksam, da die Differenz aus (kalkulierten) Anschaffungskosten und Summe aus Restbuchwert und Zuzahlung als Ertrag verbucht wird.

1.4 Bewertung

Erfolgswirksamer Zeitwertansatz

Buchwert der eingetauschten Maschine:	10.000 Euro
Zeitwert der eingetauschten Maschine	15.000 Euro
Zuzahlung	4.000 Euro
Anschaffungskosten der neuen Maschine	19.000 Euro

Maschinen 19.000 Euro an	Kasse	4.000 Euro
	Maschinen	10.000 Euro
	sonst. b. Ertrag	5.000 Euro

1.4 Bewertung

Erfolgsneutraler Zeitwertansatz

- Statt der erfolgswirksamen Buchung der 5.000 € ist es auch möglich, diese nicht „an Ertrag“, sondern „an Rücklagen“ zu buchen.
- Diese Alternative ist daher erfolgsneutral, die Anschaffungskosten sind insbesondere identisch zum erfolgswirksamen Zeitwertansatz.

Maschinen 19.000 Euro an	Kasse	4.000 Euro
	Maschinen	10.000 Euro
	Rücklagen	5.000 Euro

1.4 Bewertung

Buchwertansatz

- Die Anschaffungskosten der neuen Maschine bemessen sich hier als Buchwert des hingegebenen Gegenstandes zzgl. der Zuzahlung.
- Man erhält daher Anschaffungskosten = 10.000 € + 4.000 € = 14.000 €.

Maschinen 14.000 Euro an	Kasse	4.000 Euro
	Maschinen	10.000 Euro

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Vermögensgegenstände, die **selbst erstellt** wurden, der Kaufmann also das Herstellungsrisiko getragen hat

Achtung: **nicht** mit den **Herstellkosten** (Kosten- und Leistungsrechnung) verwechseln!

Zu den Herstellungskosten gehören nach § 255 Abs. 2 HGB bestimmte

- Pflichtbestandteile (die Einzelkosten und Gemeinkosten eines Vermögensgegenstandes) und
- Wahlbestandteile.

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den Pflichtbestandteilen gehören die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Weitere Pflichtbestandteile sind Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten sowie der Werteverzehr des Anlagevermögens.

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Wahlbestandteile, die in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen, aber nicht müssen.

Hierzu gehören (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

- Kosten der allgemeinen Verwaltung
- Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
- Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
- Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung
- Zinsen für Fremdkapital, soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend.

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den allgemeinen Verwaltungskosten zählen z.B.:

- Aufwendungen für die Geschäftsleitung,
- Einkauf und Wareneingang,
- Betriebsrat,
- Personalbüro,
- Ausbildungswesen,
- Rechnungswesen.

Vgl. hierzu R 6.3 Abs. 3 S. 1 EStR

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den Soziale Einrichtungen des Betriebs zählen z.B.:

- Aufwendungen für Kantine,
- Essenszuschüsse.

Vgl. hierzu R 6.3 Abs. 3 S. 2 EStR

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den freiwilligen sozialen Leistungen zählen z.B.:

- Jubiläumsgeschenke,
- Wohnungsbeihilfen,
- Weihnachtszuwendungen.

Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die weder im Arbeitsvertrag noch im Tarifvertrag vereinbart wurden.

Vgl. hierzu R 6.3 Abs. 3 S. 3 EStR

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung zählen z.B.:

- Direktversicherungen,
- Pensions- und Unterstützungskassen,
- Pensionsrückstellungen.

Vgl. hierzu R 6.3 Abs. 3 S. 4 EStR

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

- Ein explizites Verbot des Einbezugs in die Herstellungskosten enthält § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB, nach dem Forschungs- und Vertriebskosten nicht einbezogen werden dürfen.
- Für die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kommt es zu einer Trennung in die
    - Forschungsphase und die
    - Entwicklungsphase.

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

- Die Kosten der Forschungsphase dürfen nicht aktiviert werden (§ 255 Abs. 2a Satz 1 Umkehrschluss HGB),
- Kosten in der Entwicklungsphase hingegen können aktiviert werden.

1.4 Bewertung

Herstellungskosten

Zu den Vertriebskosten gehören beispielsweise

- Aufwendungen für ein Vertriebslager,
- Aufwendungen für Werbung,
- Verpackungskosten,
- Aufwendungen für Handelsvertreter.

1.4 Bewertung

		Handelsbilanz (§ 255 Abs. 2 HGB)	Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG)
Umfang der Herstellungskosten	Materialeinzelkosten + Fertigungs(einzel)kosten + Sonderkosten der Fertigung + Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr des AV	Pflicht	Pflicht
		Wertuntergrenze	Wertuntergrenze
	+ Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen soziale Einrichtungen + Aufwendungen freiw. soziale Leistungen + Aufwendungen betr. Altersversorgung + Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Wahlrecht
		Wertobergrenze	Wertobergrenze
	Forschungskosten Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Erstmalige Anwendung		seit 2010	ab VAZ 2016

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- Aufgabe des Anlagenspiegels (= Anlagengitter) ist es, die einzelnen Vermögensposten des Anlagevermögens in ihrer Entwicklung im Anhang darzustellen (§ 284 Abs. 3 HGB).

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- 284 Abs. 3 HGB:

Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in einer gesonderten Aufgliederung darzustellen. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen gesondert aufzuführen.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

• 284 Abs. 3 HGB:

1. die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs,

2. die im Laufe des Geschäftsjahrs vorgenommenen Abschreibungen und

3. Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs.

Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.

© examio

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

Somit sind auszuweisen:

- (historische) Anschaffungs-/Herstellungskosten,
- Zugänge,
- Abgänge
- Umbuchungen,
- Zuschreibungen,
- kumulierte Abschreibungen.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- Mit ihren **historischen**, also anfänglichen, **Anschaffungs-/Herstellungskosten** sind sämtliche im Unternehmen vorhandenen Anlagegegenstände auszuweisen.
- Unter dem Posten **Zugänge** sind nur tatsächliche Zugänge zu erfassen

  Die sog. **geringwertigen Wirtschaftsgüter** hingegen sind jene Anlagegüter, deren Anschaffungskosten (netto) entweder höchstens 250 €, zwischen 250,01 € und 800 €, oder 250 € bis einschließlich 1.000 € betragen (§ 6 Abs. 2 bzw. Abs. 2a EStG)

  Anschaffungskosten bis 250 Euro können sofort als Aufwand verbucht werden und müssen dann nicht als Zugang innerhalb des Anlagespielgels erfasst werden

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

Ebenfalls gibt es ein **Wahlrecht für die geringwertigen Wirtschaftsgüter** deren Anschaffungskosten **zwischen 250,01 € und 800 €** liegen, hier besteht ein Wahlrecht - sie **können somit direkt als Aufwand** verbucht werden und sind ebenfalls **nicht** innerhalb des **Anlagespiegels** zu erfassen

Werden hingegen **Sammelposten** für geringwertige Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz angesetzt, sind die **Vermögensgegenstände im Anlagespiegel** zu erfassen.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- Ein Abgang ist zu buchen, wenn ein Vermögensgegenstand körperlich aus dem Unternehmen ausscheidet.
- Dies hat zu erfolgen in Höhe der ursprünglichen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Wenn man lediglich die jeweiligen Restbuchwerte der Vermögensgegenstände unter den Abgängen erfassen würde, so hätte man die direkte Nettomethode statt der geforderten direkten Bruttomethode vorliegen.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- Im **Fall eines Abgangs** müssen im gleichen Jahr ebenfalls die auf den Vermögensgegenstand entfallenden **kumulierten Abschreibungen** aus der entsprechenden Spalte des Anlagenspiegels **entfernt** werden.
- **Geringwertige Wirtschaftsgüter** müssen im Jahr ihres Zugangs **zunächst als Zugang gebucht** werden. Werden sie **im selben Jahr komplett abgeschrieben**, so dürfen sie ebenfalls **als Abgang gebucht** werden, so dass die ansonsten notwendige **Pflicht entfällt**, die geringwertigen Wirtschaftsgüter mit **ihren historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** und ihren Abschreibungen bis zum effektiven **Ausscheiden** aus dem Unternehmen im Anlagenspiegel zu führen.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- Werden **Sammelposten** für geringwertige Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz angesetzt, sind die Vermögensgegenstände am Ende des Geschäftsjahrs **als Abgang im Anlagespiegel** zu erfassen, in dem der Sammelposten **vollständig abgeschrieben** wurde.

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

- **Umbuchungen** finden statt, wenn ein Posten von einer Spalte des Anlagenspiegels in eine andere Spalte gebucht wird. Sie findet also insbesondere statt, wenn Vermögensposten Ihren Wert verändern oder wenn ihre Menge geändert wird.
- z.B. bisher Posten „Anlagen im Bau“ und mit Fertigstellung auf den Posten „Technische Anlagen und Maschinen“ umbuchen

1.4 Bewertung

Anlagenspiegel/Anlagengitter

	AK / HK	Zu-gänge	Ab-gänge	Umbu-chungen	Kum. Abschrei-bungen zu Beginn des GJ	Kum. Abschrei-bungen zum Ende des GJ	Zuschrei-bungen	Rest-buchwert 31.12.	Rest-buchwert 01.01	Abschrei-bungen im Geschäftsjahr
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)		(6)	(7)	(8)	(9)
Posten										

1.4 Bewertung

Forderungen

Gliederung nach Werthaltigkeit:

- unzweifelhafte Forderungen,
- zweifelhafte Forderungen,
- uneinbringliche Forderungen.

1.4 Bewertung

Forderungen

- **unzweifelhafte** Forderungen:
    - Es besteht an der vollständigen Bezahlung kein Zweifel.
    - Ansatz mit ihrem Nennwert (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten), § 253 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 HGB, für die Steuerbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.
    - Daher sind Rabatte, Prämien und sonstige Preisnachlässe vom Nennbetrag der Forderung abzuziehen, soweit mit ihrer Inanspruchnahme noch zu rechnen ist.

1.4 Bewertung

Forderungen

- **zweifelhafte** Forderungen:
    - Ansatz mit ihrem wahrscheinlichen Wert.
    - Es liegt hierbei im Ermessen des Bilanzierenden, ob eine Forderung zweifelhaft ist. Allerdings reicht die bloße Vermutung noch nicht dafür aus, dass die Forderung schon zweifelhaft ist.
- **uneinbringliche** Forderungen sind komplett auf 0 € abzuschreiben, da sich hier nichts mehr durch den Schuldner erlösen lässt.

1.4 Bewertung

Forderungen

- Wertberichtigungen auf Forderungen:
    - Es gibt grundsätzlich zwei Möglichkeiten, Forderungen abzuschreiben:
        - direkte Abschreibung,
        - indirekte Abschreibung,
            - Einzelwertberichtigung,
            - Pauschalwertberichtigung.

1.4 Bewertung

Forderungen

- Forderungen sind einzeln zu bewerten.

  Wenn sich spezielle Risiken erkennen lassen, die den Bestand der Forderungen angreifen, so sind jedoch **einzelne Forderungen neu zu bewerten**, d.h. ihr **vermutlicher Ausfall** müsste vom Nennbetrag der jeweiligen, einzelnen Forderung abgesetzt werden.

  Dies nennt man **Einzelwertberichtigung**.

1.4 Bewertung

Forderungen

- Es existieren darüber hinaus **allgemeine Risiken**, die **sämtliche Forderungen betreffen**, wie z.B. das **allgemeine Kreditrisiko** als allgemeines Ausfallrisiko bei Konjunkturabschwächungen.
- Diese allgemeinen Risiken werden durch die **sogenannte Pauschalwertberichtigung auf Forderungen** berücksichtigt.
- Dabei wird der gesamte **Forderungsbestand, abzüglich** der bereits **einzelwertberichtigten Forderungen**, **prozentual reduziert**.

1.4 Bewertung

Forderungen

- Einzel- und Pauschalwertberichtigungen sind eine indirekte Art der Abschreibung.
- Bei den **direkten Abschreibungen** lautet der Buchungssatz

Abschreibungen auf Forderungen

an Forderungen

- Bei der **indirekten Abschreibung**, d.h. bei Einzel- und Pauschalwertberichtigungen ist der

Buchungssatz hingegen

Abschreibungen auf Forderungen

an Wertberichtigung

1.4 Bewertung

Forderungen

- Das Konto Wertberichtigungen ist ein passives Bestandskonto.
- Die indirekte Abschreibung in Form der Wertberichtigungen wird dem Grundsatz der Bilanzklarheit besser gerecht als die direkte Form der Abschreibung.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Grundsatzregelung
  - Einzelbewertung
- Bewertungsvereinfachungsverfahren
  - Festwert,
  - Gruppenbewertung,
  - Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgen.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Das Festwertverfahren nach § 240 Abs. 3 HGB, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:
    - Vermögensgegenstände des **Sachanlagevermögens**
    - sowie für **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**
    - bei **regelmäßigem Ersatz** der Gegenstände
    - und **nur geringen Veränderungen** des Bestandes in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung
    - und bei nur **nachrangiger Bedeutung** des Gesamtwerts für das Unternehmen
    - und **körperlicher Bestandsaufnahme alle drei Jahre** verbunden mit einer Bewertung.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Das Festwertverfahren nach § 240 Abs. 3 HGB
    - Der Festwert **muss geändert werden**, wenn bei der körperlichen Bestandsaufnahme (die alle drei Jahre notwendig ist) ein **um mehr als 10 %** gegenüber dem bisherigen Festwert **erhöhter Wert** festgestellt wird (R 5.4 "Bestandsaufnahme und Wertanpassung bei Festwerten" EStR).
    - Bei der **Verminderung des Festwertes**, festgestellt durch eine Inventur, **muss die Wertminderung** im **vollen Umfang berücksichtigt** werden nach Maßgabe des **Niederstwertprinzips**.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Zweites Bewertungsvereinfachungsverfahren: Gruppenbewertung:
    - **gleichartigen** Vermögensgegenstände
    - des **Vorratsvermögens**
    - werden mit dem **gewogenen Durchschnittswert** aktiviert, § 240 Abs. 4 HGB.
- Wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wird der handelsrechtliche Ansatz auch im Steuerrecht übernommen.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Merke: mit einem **Bewertungsvereinfachungsverfahren** wird der Wert der **AK/HK ermittelt**, also der Zugangswert, aber noch **nicht der endgültige Bilanzansatz**!

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Beispiel Gruppenbewertung / gewogener Durchschnitt zur Ermittlung der AK

Aufgrund einer Sammelverwahrung von Wertpapieren kann nicht festgestellt werden, welche Wertpapiere zu welchem Kurs angeschafft wurden. Es sind gleichartige Vermögensgegenstände §§ 240 Abs. 4 i.V.m. 256 S. 2 HGB finden Anwendung.

1.000 Aktien zu 108 € / Stück	108.000,00 €
200 Aktien zu 115 € / Stück	23.000,00 €
300 Aktien zu 112 € / Stück	33.600,00 €
1.500 Aktien mit AK von insgesamt	164.600,00 €

somit Durchschnittskurs (fiktive Anschaffungskosten) je Stück 109,73 €

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Eine dritte Art der Bewertungsvereinfachungsverfahren liegt vor mit Verbrauchs- bzw.

Veräußerungsfolgen.

Hierzu gehören

- Durchschnittsverfahren
- Lifo-Methode
- Fifo-Methode.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Hierbei wird eine bestimmte Verbrauchsfolge bzw. Veräußerungsfolge unterstellt.
- Bei allen Methoden der Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge dürfen zwei unterschiedliche Varianten angesetzt werden, nämlich
    - ein periodisches Verfahren
    - ein permanentes Verfahren.

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Bei den **periodischen Verfahren**, so Perioden-Lifo und Perioden-Fifo, erfolgt erst **am Ende der Periode eine Ermittlung**.
- Hingegen erfolgt bei den **permanenten Verfahren** (permanentes Lifo, permanentes Fifo) eine Wertermittlung **nach jedem Verbrauch**, d.h. innerhalb der Periode. Die permanenten Verfahren sind mit deutlich **höherem Aufwand** verbunden

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Beispiel Perioden-Lifo: Lt. Inventur wird ein Bestand an Kies i.H.v. 800 qm ermittelt.

	Menge (qm)	AK/je qm	gesamte AK
AB 1.1.	600	60,00 €	36.000,00 €
Zukauf 15.1.	700	50,00 €	35.000,00 €
Zukauf 14.3.	900	45,00 €	40.500,00 €
Zukauf 10.6.	1.200	55,00 €	66.000,00 €
Zukauf 30.9.	1.500	62,00 €	93.000,00 €
Zukauf 15.11.	800	55,00 €	44.000,00 €

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

	Menge (qm)	AK/je qm	gesamte AK
AB 1.1.	600	60,00 €	36.000,00 € = Bestand
Zukauf 15.1.	700	50,00 €	35.000,00 € = Bestand, aber nur 200 qm
Zukauf 14.3.	900	45,00 €	40.500,00 € verbraucht
Zukauf 10.6.	1.200	55,00 €	66.000,00 € verbraucht
Zukauf 30.9.	1.500	62,00 €	93.000,00 € verbraucht
Zukauf 15.11.	800	55,00 €	44.000,00 € verbraucht

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Der Schlussbestand stammt zu 600 Stück aus dem Anfangsbestand und zu 200 Stück aus dem Zukauf vom 15.1.
- Der Wert der AK beträgt 600 qm x 60 €/qm + 200 qm x 50 €/qm = 46.000 €.
- Die durchschnittlichen Anschaffungskosten des Schlussbestandes betragen 46.000 € / 800 qm = 57,50 €/qm

Merke: Das zur Anwendung kommende Verfahren muss aber den GoB entsprechen. Lifo nicht bei verderblichen Gegenständen anwendbar!

1.4 Bewertung

Vorratsbewertung

- Beispiel permanentes Verfahren

	Menge	AK/je qm	gesamte AK
AB 1.1.	600	60,00 €	36.000,00 €
Zukauf 15.1.	700	50,00 €	35.000,00 €
	1.300	54,62 €	71.000,00 € (Berechnung des Durchschnitts)
Verbrauch	1.000	54,62 €	- 54.620,00 €

1.4 Bewertung

Abschreibungen

- es gibt
    - planmäßige und
    - außerplanmäßige
- Der Grund für Abschreibungen liegt zum einen
    - im Werteverzehr, zum anderen aber
    - in der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Laufzeit.

1.4 Bewertung

Abschreibungen

Bestimmung der planmäßigen Abschreibungen:

- Abschreibungsausgangswert
- Restwert am Ende der Nutzungsdauer, so bekannt,
- Nutzungsdauer
- Abschreibungsmethode.

1.4 Bewertung

Abschreibungen

- Der **Abschreibungsausgangswert** wird festgelegt durch die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, je nachdem, ob der Vermögensgegenstand fremdbeschafft oder selbsterstellt ist.
- Die **historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** bilden gleichzeitig die **absolute Obergrenze** für die handelsrechtliche (und steuerrechtliche) Aktivierung (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

1.4 Bewertung

Abschreibungen

§ 253 HGB:

(1) Vermögensgegenstände sind **höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, vermindert um die **Abschreibungen** nach den **Absätzen 3 bis 5**, anzusetzen.

(3) Bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens**, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, **sind** die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten **um planmäßige Abschreibungen** zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.

1.4 Bewertung

Abschreibungen

- Die **Nutzungsdauer** legt fest, **über welchen Zeitraum** ein Vermögensgegenstand **abzuschreiben** ist.
- Hierbei wird steuerlich gesehen die Nutzungsdauer oftmals durch steuerrechtliche Vorschriften

Festgelegt

- Es existieren unterschiedliche Abschreibungsmethoden:
    - lineare Abschreibung
    - degressive
        - geometrisch-degressive
    - Leistungsabschreibungen

1.4 Bewertung

Abschreibungen

- Darüber hinaus sind **Methodenwechsel** wegen des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) **nur in begründeten Ausnahmefällen** zulässig (§ 252 Abs. 2 HGB).
- Eine **Änderung der Abschreibungsmethode** durch Kapitalgesellschaften ist nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB ist **im Anhang anzugeben und zu begründen**, der Einfluss des Methodenwechsels auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen

1.4 Bewertung

Lineare Abschreibung

- Bei der linearen Abschreibung werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleichen Jahresbeträgen über die Nutzungsdauer verteilt.
- Abschreibungsbetrag pro Jahr = AK bzw. HK : ND

1.4 Bewertung

Lineare Abschreibung

- Beispiel: AK einer Maschine 99 TEuro, Nutzungsdauer 8 Jahre

Anschaffungskosten am 12.1. des Jahres 1:	99.000 €
- Abschreibung Jahr 1	12.375 €
= Buchwert am 31.12.01	86.625 €
- Abschreibung Jahr 2	12.375 €
= Buchwert am 31.12.02	74.250 €

usw…

1.4 Bewertung

Degressive Abschreibung

- Bei der degressiven Abschreibung nehmen die Abschreibungsbeträge im Laufe der Zeit ab
- Es gibt **zwei unterschiedliche Teilarten**:
    - Bei der **arithmetisch-degressiven** Abschreibung nehmen die Abschreibungsbeträge um einen festen Geldbetrag ab.
    - Bei der **geometrischen-degressiv** Abschreibung hingegen rechnet man die jeweiligen Abschreibungsbeträge als festen Prozentsatz des Restbuchwertes des Vorjahres.
- Lediglich die **geometrisch-degressive** Abschreibung ist zulässig (steuerrechtlich für Zugänge in den VZ 2020 und 2021, § 7 Abs. 2 EStG)

1.4 Bewertung

Degressive Abschreibung

- Bei der **geometrisch-degressiven** Abschreibung bemisst sich der **Abschreibungsbetrag** des Jahres als **fester Prozentwert des Restbuchwerts des Vorjahres**

1.4 Bewertung

Degressive Abschreibung

• Beispiel wie zuvor (AK 99 TEuro, ND 8 Jahre), 100/ND: 100/8 = 12,5%. Steuerrechtlich ist nach § 7 Abs. 2 EStG das 2,5fache des linearen Abschreibungssatzes zulässig, maximal 25%. Hier: 2,5 x 12,5% = 31,25% aber es gilt der maximale Satz von 25%, somit:

Anschaffungskosten am 12.1.:	99.000,00 €	
- Abschreibung Jahr 01	24.750,00 €	(25% v. 99.000,00 €)
= Buchwert am 31.12.01	74.250,00 €	
- Abschreibung Jahr 2	18.562,50 €	(25% v. 74.250,00 €)
= Buchwert am 31.12.02	60.637,50 €…	

1.4 Bewertung

Degressive Abschreibung

- Ein Abschreibungswechsel von degressiv nach linear ist zulässig
- Wenn man den **Abschreibungsprozentsatz d** anwendet, so erhält man bei einer **Nutzungsdauer von n**

Jahren **das optimale Wechseljahr** durch die Formel:

$$ND^* = n + 1 - 1/d$$

1.4 Bewertung

Außerplanmäßige Abschreibungen

- Das **Imparitätsprinzip** bedeutet, dass **Gewinne und Verluste ungleich behandelt** werden, d.h. konkret, dass **Gewinne nach dem Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB) nicht antizipiert werden dürfen, **Verluste aber antizipiert** werden müssen, selbst **wenn diese nur drohen**.

- Das **Imparitätsprinzip** konkretisiert zusammen mit dem **Realisationsprinzip** das den beiden übergeordnete **Vorsichtsprinzip**.

1.4 Bewertung

Außerplanmäßige Abschreibungen

- Das **Imparitätsprinzip** wiederum wird **konkretisiert durch das Niederstwertprinzip**, welches in den beiden Ausführungen:
    - strenges Niederstwertprinzip und
    - gemildertes Niederstwertprinzip.

1.4 Bewertung

Außerplanmäßige Abschreibungen

• **strenges Niederstwertprinzip**, § 253 Abs. 4 HGB:

„Bei Vermögensgegenständen des **Umlaufvermögens** sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem **niedrigeren Wert** anzusetzen, der sich **aus einem Börsen- oder Marktpreis** am Abschlussstichtag **ergibt**.

Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag **beizulegen** ist, so ist auf diesen **Wert** abzuschreiben.“

1.4 Bewertung

Außerplanmäßige Abschreibungen

- **strenges Niederstwertprinzip**

Beispiel unfertige Erzeugnisse; Problem: es gibt keinen Börsen- oder Marktpreis

Der niedrigere beizulegender Wert errechnet sich aus:

voraussichtlicher Verkaufserlös	8.000 Euro
./. nach dem Bilanzstichtag noch anfallender betrieblicher Aufwand	6.300 Euro
= beizulegender Wert (HGB)	1.700 Euro
./. durchschnittlicher Unternehmergewinn	400 Euro
= Teilwert (Steuerrecht)	1.300 Euro

1.4 Bewertung

Außerplanmäßige Abschreibungen

• **gemildertes Niederstwertprinzip**, § 253 Abs. 3 S. 5 HGB:

„Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens** bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung** außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem **niedrigeren Wert** anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.

Bei **Finanzanlagen können** außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich **nicht dauernder** Wertminderung vorgenommen werden.“

1.4 Bewertung

Zuschreibungen

- Wenn in der **Vergangenheit außerplanmäßige Abschreibungen** (und nur diese!) vorgenommen wurden und die **Gründe hierfür nicht mehr bestehen**, so **muss eine Zuschreibung** gebildet werden.
- **Ausnahme** hierzu bildet lediglich der **derivative Geschäfts- oder Firmenwert**.
- Das **Höchstwertprinzips ist in § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB** festgelegt.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

- Auf der Passivseite der Bilanz werden die Posten grundsätzlich zum Rückzahlungsbetrag angesetzt.

Die Passivseite gliedert sich auf in

- Eigenkapital,
- Fremdkapital und
- passivische Rechnungsabgrenzungsposten.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

- Zum Eigenkapital gehören, zumindest für Aktiengesellschaften, fünf unterschiedliche Posten:
    - gezeichnetes Kapital
    - Kapitalrücklagen
    - Gewinnrücklagen
    - Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag
    - Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

- Man unterscheidet im übrigen folgende
    - Formen des Erfolgsausweises:
        - vor Ergebnisverwendung
        - nach teilweiser Ergebnisverwendung
        - nach vollständiger Ergebnisverwendung.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Gezeichnetes Kapital

- Das **gezeichnete Kapital** gibt den Betrag an, auf den die **Haftung der Aktionäre** (bei einer AG) beschränkt ist.
- In der **Kapitalrücklage** werden **Agios** (= Aufgelder) aus der Emission von Aktien bzw. von Wandel- oder Optionsschuldverschreibungen zusammengefasst.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Kapitalrücklage

- Es werden unterschiedliche **Posten zusammengefasst** (§ 272 Abs. 2 HGB):
    - Beträge, die bei der Emission von Aktien über den Nennbetrag hinaus erzielt werden (= Agio, vergleiche hierzu § 9 AktG, §§ 150, 152 Abs. 2 AktG),
    - Betrag, der bei der Emission von Wandel- und Optionsschuldverschreibungen über ihren Rückzahlungsbetrag hinaus erzielt wird (= Agio, vergleiche hierzu § 221 AktG),
    - Zuzahlungsbeträge, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten (§ 221 Abs. 3 AktG),
    - Betrag anderer Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten (§ 42 Abs. 2 GmbHG).

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Gewinnrücklagen

- Dritte Posten des Eigenkapitals sind die Gewinnrücklagen. Hier existieren vier Posten:
    - gesetzliche Rücklagen
    - Rücklagen für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
    - satzungsmäßige Rücklagen
    - andere Gewinnrücklagen.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Gewinnrücklagen

• Die gesetzliche Rücklage erfasst einen bestimmten **Betrag der** vom Jahresüberschuss **nicht ausgeschüttet werden darf**, sondern einbehalten (= thesauriert) werden muss, § 150 Abs. 2 AktG.

(1) In der Bilanz des nach den §§ 242, 264 des Handelsgesetzbuchs aufzustellenden Jahresabschlusses ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden.

(2) In diese ist der **zwanzigste Teil** des **um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen**, **bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklagen** nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 des Handelsgesetzbuchs **zusammen den zehnten** oder den in der Satzung bestimmten höheren **Teil des Grundkapitals erreichen**

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Gewinnrücklagen

- Dotierung = 0,05 x (Jahresüberschuss – Verlustvortrag)

Satzungsmäßige Rücklagen

- von der Satzung der Gesellschaft bestimmt und ergänzen die gesetzliche Pflicht der Thesaurierung, die in die gesetzliche Rücklage wandert, um eine zusätzliche Thesaurierung, die in die satzungsmäßige Rücklage Eingang findet.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Andere Rücklagen

• Nach der Einstellung in die gesetzliche Rücklage darf **höchstens die Hälfte des verbliebenen Betrags** in die sog. anderen Gewinnrücklagen eingestellt (also thesauriert) werden (§ 58 AktG).

Gewinnvortrag, Verlustvortrag

• Der Gewinnvortrag entsteht deswegen, weil über die Gewinnverwendung früherer Jahre noch nicht endgültig entschieden wurde. Ein Verlustvortrag rührt analog aus Verlusten früherer Perioden.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Jahresüberschuss/ -fehlbetrag

- Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag bildet den letzten Posten des Eigenkapitals. Es handelt sich hierbei um den **Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung**.
- Wenn die **Erträge größer sind als die Aufwendungen**, liegt ein **Jahresüberschuss** vor,
- sind die **Erträge kleiner als die Aufwendungen**, liegt ein **Jahresfehlbetrag** vor.

1.5 Bilanzierung und Bewertung Eigenkapital

Kauf eigener Anteile

- Der Kauf eigener Anteile **kommt einer Kapitalherabsetzung gleich** und wird auch so behandelt.

§ 71 AktG:

„(2) Auf die zu den Zwecken nach Absatz 1 Nr. 1 bis 3, 7 und 8 erworbenen Aktien dürfen zusammen mit anderen Aktien der Gesellschaft, welche die Gesellschaft bereits erworben hat und noch besitzt, **nicht mehr als zehn vom Hundert des Grundkapitals** entfallen. Dieser Erwerb ist ferner nur zulässig, wenn die Gesellschaft **im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb** bilden könnte, ohne das Grundkapital oder eine nach Gesetz oder Satzung zu bildende Rücklage zu mindern, die nicht zur Zahlung an die Aktionäre verwandt werden darf...“

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

Fremdkapital, hierzu zählen

- Rückstellungen und
- Verbindlichkeiten.

Der Unterschied zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten besteht darin, dass Rückstellungen

- dem Grunde und/oder
- der Höhe nach

nicht (!) sicher feststehen.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.
- Dies ist bei Geldleistungsverpflichtungen regelmäßig der Rückzahlungsbetrag
- Zur Behandlung des Disagios siehe § 250 Abs. 3 HGB:

„Ist der **Erfüllungsbetrag** einer Verbindlichkeit **höher als der Ausgabebetrag**, so **darf** der Unterschiedsbetrag in den **Rechnungsabgrenzungsposten** auf der Aktivseite aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch **planmäßige jährliche Abschreibungen** zu tilgen, die auf die gesamte **Laufzeit** der Verbindlichkeit **verteilt** werden können.“

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Rückstellungen, § 249 HGB
  - Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. HGB)
  - Rückstellungen für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** (§ 249 Abs. 1 Satz 1,2. Alt. HGB)
  - Rückstellungen für **unterlassene Instandhaltungen**, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)
  - Rückstellungen für **Abraumbeseitigung** die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)
  - Rückstellungen für **Gewährleistungen,** ohne rechtliche Verpflichtung, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)

© examio

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Rückstellungen, § 249 HGB
- Beispiele für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind:
    - Prozessrückstellungen
    - Pensionsrückstellungen
    - Rückstellungen für Gewährleistungen mit rechtlicher Verpflichtung.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Rückstellungen, § 249 HGB
- Drohverlustrückstellungen:
    - schwebendes Geschäft
    - drohender Verlust daraus.
- Schwebende Geschäfte werden nicht bilanziert, z.B. ein Mietvertrag.
- Erfassung nur dann, wenn daraus ein Verlust droht.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Rückstellungen, § 249 HGB
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen
- Wenn im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen innerhalb des folgenden Geschäftsjahres **in den ersten drei Monaten nachgeholt** werden.
- Beachte, die Maßnahme muss in den **ersten drei Monaten** das neuen Geschäftsjahrs **beendet** sein

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Es gibt drei Arten von Rückstellungen, die beim Ausweis eine Rolle spielen (§ 266 Abs. 3 B Nr. 1 - 3):
    - Pensionsrückstellungen
    - Steuerrückstellungen
    - sonstige Rückstellungen.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Bei Pensionsrückstellungen liegen Rückstellungen vor, weil
    - der Grund der Verpflichtung unsicher ist oder
    - die Höhe unsicher ist.
- Pensionsrückstellungen werden handelsrechtlich mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen **Erfüllungsbetrag** angesetzt (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), **steuerrechtlich** hingegen mit ihrem **Teilwert**.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Rückstellungen müssen mit dem "nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag" angesetzt werden.
- Dies heißt, dass „langfristige“ Rückstellungen (Restlaufzeit > 1 Jahr) abgezinst werden müssen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).
- Bei der Fristigkeit ein ganz kleiner Unterschied zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht besteht, nämlich (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a. Buchst. e) Satz 1 in Verbindung mit Nr. 3 Satz 2 EStG).

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Handelsrecht, kurzfristige Rückstellungen (die nicht abgezinst werden): Restlaufzeit höchstens ein Jahr
- Handelsrecht, langfristige Rückstellungen (die abgezinst werden): Restlaufzeit echt mehr als ein Jahr
- Steuerrecht, kurzfristige Rückstellungen (die nicht abgezinst werden): Restlaufzeit echt kürzer als ein Jahr
- Steuerrecht, langfristige Rückstellungen (die abgezinst werden): Restlaufzeit mindestens ein Jahr.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Der Unterschied besteht also bei Rückstellungen, die eine **Restlaufzeit von exakt einem Jahr** haben.
- Diese werden **steuerrechtlich abgezinst**, **handelsrechtlich aber nicht**.

- Hierbei ist handelsrechtlich der Marktzinssatz der letzten zehn Geschäftsjahre anzuwenden (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB).
- Dieser wird von der Bundesbank ermittelt und monatlich bekanntgegeben.

- Abzinsung im Steuerrecht mit 5,5% p.a.

1.6 Bilanzierung und Bewertung Fremdkapital

- Beispiel RSt für Rekultivierung

Schätzung der Kosten: 120.000 €, Laufzeit 5 Jahre. Die Kosten sind bisher jährlich um 3 % gestiegen. Zinssatz der Bundesbank der letzten zehn Jahre liegt bei 5,5 %.

1) Berechnung des Erfüllungsbetrags: $120.000 \times 1{,}03^{5}$ = 139.112,89 € bezahlen.

2) Belastung pro Jahr in Höhe von 139.112,89/5 = 27.822,58 €.

3) Barwert beträgt $27.822{,}58/1{,}055^{4}$ = 22.458,85 €.

<u>Beachte:</u> Rückstellungen werden nur abgezinst, wenn die Restlaufzeit > 1 Jahr ist. Daher erfolgt die Abzinsung über 4 Jahre und nicht über die angegebenen 5 Jahre

1.7 Besondere Bilanzposten

- Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert
    - er ist nicht abstrakt aktivierungsfähig und
    - muss aber trotzdem aktiviert werden (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB).
- Firmenwert liegen in:
    - Qualität des Managements
    - Kundenstamm
    - Image des gekauften Unternehmens und
    - positive Gewinnerwartungen für die Zukunft des gekauften Unternehmens

1.7 Besondere Bilanzposten

- Rechnungsabgrenzungsposten, § 250 HGB:
    - aktivische Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)
    - passivische Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP).

- Rechnungsabgrenzungsposten entstehen dann, wenn Ausgaben und Aufwendungen zeitlich auseinander fallen,
    - wenn Ausgaben in dem einen Jahr und Aufwendungen im anderen Jahr,
    - bzw. wenn Einnahmen in einem Jahr und Erträge im anderen Jahr entstehen.

1.7 Besondere Bilanzposten

- Rechnungsabgrenzungsposten, § 250 HGB:
    - transitorische Rechnungsabgrenzungsposten und
    - antizipative Rechnungsabgrenzungsposten

1.7 Besondere Bilanzposten

- Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten finden ihre Berechtigung in folgenden Vorgängen:
    - Aktivische RAP
        - Ausgabe vor dem Bilanzstichtag, aber Aufwand später
        - zusätzlich strenger Zeitraumbezug (ARAP) oder
    - Passivische RAP
        - Einnahme vor dem Bilanzstichtag, aber Ertrag später
        - zusätzlich strenger Zeitraumbezug (PRAP).

1.7 Besondere Bilanzposten

- Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten
- Diese können in zwei Fällen auftreten:
    - Aufwendungen vor dem Bilanzstichtag aber Ausgaben nachher (sonst. Verbindlichkeiten), oder
    - Erträge vor dem Bilanzstichtag aber Einnahmen (sonst. Forderungen) nachher.

1.7 Besondere Bilanzposten

- latenter Steuern, es gibt zwei Arten:
    - aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) und
    - passive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Ursache: durch unterschiedliche Ansatzwahlrechte bzw. Ansatzverbote in der Handels- und Steuerbilanz kommt es zu Bewertungsdifferenzen, dieser Unterschiedsbetrag gleicht sich aber in der Zukunft wieder aus, Sog. Temporary-Concept.

1.7 Besondere Bilanzposten

- latenter Steuern, Ursache:
    - **Temporäre Differenzen**, gleichen sich durch Abschreibungen wieder aus
    - **quasi permanenter Differenzen**, gleichen sich nicht durch Abschreibungen aus, finden sich bei nicht abnutzbarem Vermögen (z.B. Grundstücke, Beteiligungen, Vorräte)

1.7 Besondere Bilanzposten

- Aktive latente Steuern:
  - Aktivierungswahlrecht, auf der Passivseite: HB > StB

  (z.B. durch höheren Ansatz der Pensions-RSt in der HB)
- Passive latente Steuern:
  - Passivierungspflicht, auf der Aktivseite: HB > StB

  (z.B. durch Ansatz selbst geschaffener immat. VG in der HB)
- Steuersatz (KSt 15%, Solz 5,5% v. 15%, GewSt 3,5 x 400%) = 29,83%, in der Klausur: 30%
- Bei kleinen Kap. Ges. Befreiung, § 274a Nr. 5 HGB, daher in der **Klausur: große Kap. Ges.**

1.7 Besondere Bilanzposten

- Leasing

Es gibt zwei Arten:

- Operating-Leasing und
- Finanzierungsleasing (= Financial-Leasing)

1.7 Besondere Bilanzposten

- Beim **Operating-Leasing**: **jederzeit kündbares** Mietverhältnis, bei dem der Leasinggeber die Verpflichtung übernimmt, den Leasinggegenstand zu pflegen, zu reparieren und sonstige hiermit zusammenhängende Arbeiten zu übernehmen.
- Beim **Finanzierungsleasing** hingegen ist der Leasingvertrag innerhalb einer gewissen Zeit **(Grundmietzeit) unkündbar**. Wenn zusätzlich die Gebühren, welche in der Grundmietzeit zu entrichten sind, die **Anschaffungskosten des Gegenstandes** sowie Finanzierungs- und Nebenkosten für den Leasinggeber **decken**, so spricht man von einem **Vollamortisationsvertrag**.

1.7 Besondere Bilanzposten

- Man unterscheidet folgende Finanzierungsleasingverträge:
    - mit Kaufoption,
    - mit Mietverlängerungsoption,
    - ohne derartige Optionen und
    - Spezialleasing

1.7 Besondere Bilanzposten

Dauer der Grundmietzeit	Finanzierungs-Leasing (=während der festen Grundmietzeit werden alle Kosten bereits beglichen)		
	Mit Kaufoption	**Mit Mietverlängerungsoption**	**Ohne Kauf- oder Verlängerungsoption**
> als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	LN	LN	LN
< als 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	LN	LN	LN
Zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	Restlicher Kaufpreis ist niedriger als der Buchwert oder gemeine Wert zum Zeitpunkt der möglichen Veräußerung LN	Anschlussmiete ist niedriger als der Buchwert oder gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasing-Gegenstand LN	LG
	Restlicher Kaufpreis in mind. so hoch wie der Buchwert oder gemeine Wert zum Zeitpunkt der möglichen Veräußerung LG	Anschlussmiete ist mind. so hoch wie der Buchwert oder gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasing-Gegenstand LG	
	Der Buchwert errechnet sich wie folgt:		
		Listenpreis des Leasing-Gegenstands	
	-	Lineare AfA nach amtlicher AfA-Tabelle (Werteverzehr) bis zum Zeitpunkt der Option	
	=	Buchwert zum Zeitpunkt der möglichen Option (Veräußerung oder Mietverlängerung)	
Ohne Bedeutung	Spezial-Leasing ist regelmäßig dem LN zuzurechnen		

1.7 Besondere Bilanzposten

- Beispiel zum Leasing

Leasing einer Maschine, **AK 50.000,00 Euro**.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre.

Beginn des Vertrags am 28. Februar. Grundmietzeit **drei Jahre**.

Leasingrate beträgt **jährlich 21.750,00 Euro** zzgl. USt. 1. Rate wird zum ersten Mal **am 1. März** überwiesen.

Grundmietzeit: 30 Prozent und somit weniger als 40 Prozent der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, daher

Zurechnung beim Leasingnehmer

1.7 Besondere Bilanzposten

- Beispiel zum Leasing

	3 Raten zu 21.750,00 Euro (netto)	65.250,00 Euro
-	Anschaffungskosten	50.000,00 Euro
=	Zins- und Kostenanteile gesamt	15.250,00 Euro

1.7 Besondere Bilanzposten

per Maschine	50.000,00 Euro
an Verbindlichkeiten L + L	50.000,00 Euro
Ansatz Zins- und Kostenanteil (s.o.):	15.250,00 Euro
Anwendung der Formel (Zinsstaffelmethode, n (n + 1) / 2):	
3 (3 + 1) / 2 = 6 (Summe der Zahlenreihe)	
für das 1. Jahr: 15.250 / 6 x 3 =	7.625,00 Euro
Rate vom 01.03.:	21.750,00 Euro
Zins- und Kostenanteil:	7.625,00 Euro
Tilgungsanteil:	14.125,00 Euro
Buchung bei Bezahlung der 1. Rate:	
per VB aus L + L	14.125,00 Euro
per Zinskosten (01.03. – 31.12.):	6.354,00 Euro (GuV)
per aktiven RAP (01.01.-28.02.):	1.271,00 Euro
An Finanzkonto:	21.750,00 Euro

1.7 Besondere Bilanzposten

- Fremdwährungsgeschäfte, § 256a HGB

„Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum **Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag** umzurechnen. Bei einer **Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger** sind § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 **nicht anzuwenden**.“

Anschaffungskostenprinzip

Realisationsprinzip

1.8 Gewinn- und Verlustrechnung

- GuV
- In der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) werden die Erfolgsbeträge des Unternehmens gesammelt, es werden **Aufwendungen und Erträge** einander gegenüber gestellt.
- Die Aufgaben einer GuV sind damit zum einen, den Periodenerfolg zu berechnen, und zum anderen, die Quellen des Periodenerfolgs darzustellen.
- Es gibt zwei Arten:
    - Gesamtkostenverfahren (GKV) und
    - Umsatzkostenverfahren (UKV).

1.8 Gewinn- und Verlustrechnung

- GuV, Gesamtkostenverfahren
- sieben Arten von Erträgen:
    - Umsatzerlöse
    - Erhöhung oder Verminderung des Bestands an unfertigen oder fertigen Erzeugnissen
    - andere aktivierte Eigenleistungen
    - sonstige betriebliche Erträge
    - Erträge aus Beteiligungen
    - Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
    - sonstige Zinsen und ähnliche Erträge.

1.8 Gewinn- und Verlustrechnung

- GuV, Gesamtkostenverfahren, Aufwendungen:
    - Materialaufwendungen
    - Personalaufwendungen
    - Abschreibungen
    - Sonstige betriebliche Aufwendungen
    - Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
    - Zinsen und ähnliche Aufwendungen
    - Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

    = "Ergebnis nach Steuern.

1.8 Gewinn- und Verlustrechnung

- GuV, Gesamtkostenverfahren, Aufwendungen:

  = "Ergebnis nach Steuern

  Von diesem werden noch die sonstigen Steuern abgezogen

  = Jahresüberschuss bzw. den Jahresfehlbetrag

1.8 Gewinn- und Verlustrechnung

Umsatzkostenverfahren	
	1. Umsatzerlöse
./.	**2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen**
=	**3. Bruttoergebnis vom Umsatz**
./.	**4. Vertriebskosten**
./.	**5. Allgemeine Verwaltungskosten**
+	**6. Sonstige betriebliche Erträge**
./.	**7. Sonstige betriebliche Aufwendungen**
=	**Betriebsergebnis (EBIT)**
+	**8. Erträge aus Beteiligungen**
+	**9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagenvermögens**
+	**10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge**
./.	**11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des UV**
./.	**12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen**
./.	**13. Steuern vom Einkommen und Ertrag**
=	**14. Ergebnis nach Steuern**
././+	**15. Sonstige Steuern**
=	**16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

1.9 Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge

Completed-contract-Methode

- = Realisationsprinzips.
- Die Umsatzerlöse werden erst mit Fertigungsstellung des Projekts, realisiert
- Die am Ende der Perioden erfolgte Teilfertigstellung führt zu einer Erhöhung der Bestände.
- Diese werden mit den HK, § 255 Abs. 2 HGB.
- Der jeweilige Periodenerfolg (vor der Realisierung) berechnet sich als „Differenz der Bestände abzgl. Aufwendungen der Periode".

1.9 Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge

Percentage-of-Completion Methode, Anwendung bei IFRS

- Gewinnanteil der aktuellen Periode

= erwarteter Auftragsgesamterfolg x Fertigstellungsgrad + bereits erfasste Gewinnanteile.

1.10 Anhang und Lagebericht

- Der Jahresabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes **Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** einer Kapitalgesellschaft vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB).
- um das zu erfüllen sind zusätzliche Informationen notwendig, die im **Anhang und Lagebericht** gegeben werden. Lagebericht nur für mittelgroße und große Kap.Ges.
- Der Anhang ist in den §§ 284 ff. HGB geregelt. Er ist neben Bilanz und der GuV ein gleichwertiger Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

1.10 Anhang und Lagebericht

- Der Lagebericht ist in § 289 HGB geregelt
- Es gibt
    - Pflichtbestandteile und
    - Sollbestandteile.

Zu den Pflichtbestandteilen gehören z.B.

- der Wirtschaftsbericht und der
- Chancen- und Risikobericht.

1.10 Anhang und Lagebericht

- Sollbestandteile umfassen u.A.
    - den Forschungs- und Entwicklungsbericht,
    - den Risikobericht für Finanzinstrumente