

## **Ausarbeitung zum Kurs**

# **Bilanzpolitik nach Handels- und Steuerrecht**

Wintersemester 2000/01

FHW Berlin

Achtung:

Vollständigkeit und Richtigkeit kann nicht garantiert werden, da es sich lediglich um ein vorlesungsbegleitend ausgearbeitetes Skript handelt.

Hauptquelle:

A. Coenenberg: Jahresabschluß und Jahresabschlussanalyse,  
17. Auflage, Landsberg/Lech 2000.

<b>1.</b>	<b>WESEN UND GRUNDLAGEN DES JAHRESABSCHLUSSES</b> .....	<b>6</b>
<b>A.</b>	<b>Bilanzarten</b> .....	<b>6</b>
<b>B.</b>	<b>Funktionen des Jahresabschlusses</b> .....	<b>7</b>
I.	Handelsrechtliche Aufgaben.....	7
1.	Basisaufgabe.....	7
2.	Regelung von Informationsinteressen.....	7
3.	Regelung von Zahlungsbemessungsinteressen .....	7
II.	Steuerrechtliche Aufgaben.....	7
1.	Zahlungsbemessungsfunktion .....	7
2.	Maßgeblichkeitsprinzip §5(1)EstG .....	7
3.	Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip §254 HGB .....	7
III.	Internationaler Kontext.....	7
1.	IAS + US-GAAP .....	7
2.	Tendenz in Deutschland: §292a HGB.....	7
3.	Vorteil internationaler Abschlüsse.....	7
<b>C.</b>	<b>Normative Grundlagen des Jahresabschluß</b> .....	<b>8</b>
IV.	Nationale Rechtsnormen .....	8
1.	Bestimmungen im Handelsrecht .....	8
2.	Bestimmungen im Steuerrecht.....	9
V.	Internationale Rechnungslegungsnormen.....	9
1.	IAS.....	9
2.	US-GAAP .....	11
3.	Internationale Rechnungslegung und Reporting – Ziele im Vergleich mit HGB .....	11
<b>D.</b>	<b>Beispiel zur Bilanzpolitik</b> .....	<b>12</b>
<b>2.</b>	<b>BASISELEMENTE DER BILANZIERUNG</b> .....	<b>13</b>
<b>A.</b>	<b>Kriterien zur Aktivierung und Passivierung</b> .....	<b>13</b>
<b>B.</b>	<b>Bewertung</b> .....	<b>17</b>
I.	Bewertungsmaßstäbe nach HGB.....	17
II.	Bewertungsmaßstäbe nach IAS .....	17
III.	Anschaffungskosten.....	18
IV.	Herstellungskosten .....	19
<b>C.</b>	<b>Wertkorrekturen</b> .....	<b>20</b>
I.	Wertkorrekturen nach HGB .....	20
1.	Niederstwertprinzip.....	20
2.	umgekehrte Maßgeblichkeit §254 HGB .....	20
3.	Zuschreibung bei Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung .....	20
4.	Teilwertabschreibung .....	20
5.	Teilwertvermutungen.....	20
6.	Zuschreibung.....	21
7.	Wertaufholungsgebot .....	21
II.	Wertkorrekturen nach IAS.....	21
1.	Impairment of Assets IAS 36.....	21
2.	Wertaufholung.....	22
III.	Wertkorrekturen nach US-GAAP .....	22
<b>D.</b>	<b>Bilanzausweis</b> .....	<b>23</b>
I.	Bilanzgliederungsprinzipien.....	23
II.	Bilanzgliederung nach HGB.....	23
III.	Bilanzgliederung nach IAS.....	23
IV.	Bilanzgliederung nach US-GAAP .....	23
<b>3.</b>	<b>LATENTE STEUERN</b> .....	<b>24</b>
<b>A.</b>	<b>Methoden und Konzepte latenter Steuerverrechnung</b> .....	<b>24</b>
I.	Timing-Konzept.....	24

II.	Temporary-Konzept .....	25
III.	Liability-Methode .....	25
IV.	Deferred-Methode .....	25
<b>B.</b>	<b>Ermittlung, Ausweis und Bewertung latenter Steuern .....</b>	<b>25</b>
I.	Latente Steuern nach HGB §274HGB .....	25
1.	passive latente Steuer .....	25
2.	Aktive latente Steuer .....	26
3.	Beispiele für Entstehung Latenter Steuern .....	26
4.	Ausweis .....	27
II.	Latente Steuern nach IAS 12 .....	27
1.	Passive latente Steuern nach IAS .....	27
2.	Aktive latente Steuern nach IAS .....	28
3.	Beispiele und Ausnahmen: .....	28
III.	US-GAAP .....	28
<b>C.</b>	<b>Beispiel .....</b>	<b>29</b>
<b>4.</b>	<b>BILANZIERUNG DES ANLAGEVERMÖGENS .....</b>	<b>30</b>
<b>A.</b>	<b>Begriff des Anlagevermögens .....</b>	<b>30</b>
<b>B.</b>	<b>Positionen des Anlagevermögens im HGB .....</b>	<b>30</b>
<b>C.</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände .....</b>	<b>30</b>
1.	HGB .....	30
2.	EStG .....	30
3.	IAS .....	31
I.	Derivativer Firmenwert .....	32
II.	Bilanzierungshilfen .....	33
1.	Voraussetzungen für Aktivierung .....	33
2.	Liegen Voraussetzungen vor, so besteht .....	33
III.	Übersicht .....	33
<b>D.</b>	<b>Bilanzierung von Sachanlagen .....</b>	<b>34</b>
I.	Nach HGB .....	34
II.	Nach IAS 16.6 .....	34
<b>E.</b>	<b>Finanzanlagen .....</b>	<b>35</b>
I.	Untergliederung von Finanzanlagen nach §266(2) A.III HGB .....	35
1.	Beteiligungen §271 (1) HGB .....	35
2.	Verbundene Unternehmen i.V.m. §271 (2) HGB .....	35
3.	Ausleihungen .....	35
II.	IAS .....	36
<b>F.</b>	<b>Bewertungsgrundlagen für das Anlagevermögen .....</b>	<b>36</b>
I.	Allgemeine Grundsätze .....	36
II.	Einzelfragen der Bewertung .....	36
<b>G.</b>	<b>Abschreibungen des AV .....</b>	<b>37</b>
I.	Definition .....	37
II.	planmäßige Abschreibungen .....	37
1.	Schätzung der Nutzungsdauer .....	38
2.	Wahl des Abschreibungsverfahrens .....	38
III.	Außerplanmäßige Abschreibungen .....	38
1.	HGB .....	38
2.	EStG .....	39
3.	IAS .....	39
<b>H.</b>	<b>Anlagespiegel .....</b>	<b>39</b>
I.	HGB .....	39
II.	IAS .....	39
<b>5.</b>	<b>LEASING BEIM ANLAGEVERMÖGEN .....</b>	<b>40</b>

<b>A.</b>	<b>Nach HGB</b> .....	<b>40</b>
I.	Zurechnung von Leasinggegenständen bei Vollamortisationsverträgen .....	40
II.	Bilanzierung beim Finanzierungsleasing .....	41
1.	AK/HKbekannt .....	41
2.	AK/HK nicht bekannt .....	41
III.	Operating Leasing .....	41
<b>B.</b>	<b>Nach IAS</b> .....	<b>42</b>
I.	Bilanzierung von finance leases .....	42
II.	Bilanzierung von operating leases .....	42
<b>C.</b>	<b>Sale and lease back</b> .....	<b>42</b>
<b>6.</b>	<b>BILANZIERUNG DES UMLAUFVERMÖGENS</b> .....	<b>43</b>
<b>A.</b>	<b>Definition und Gliederung</b> .....	<b>43</b>
<b>B.</b>	<b>Vorräte</b> .....	<b>43</b>
<b>C.</b>	<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b> .....	<b>44</b>
I.	HGB .....	44
1.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen .....	44
2.	Forderungen gegen verbundene Unternehmen / Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht .....	44
3.	Sonstige Vermögensgegenstände .....	44
II.	IAS .....	44
<b>D.</b>	<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b> .....	<b>45</b>
I.	HGB .....	45
1.	Anteile an verbundenen Unternehmen .....	45
2.	Eigene Anteile .....	45
3.	Sonstige Wertpapiere .....	45
II.	IAS .....	45
1.	3 Kategorien für Wert- und Gläubigerpapiere .....	45
2.	Eigene Anteile .....	45
<b>E.</b>	<b>Allgemeine Bewertung des Umlaufvermögens nach HGB</b> .....	<b>45</b>
I.	Vorratsbewertung .....	45
II.	Bewertungsvereinfachungen .....	46
III.	Bewertung der Forderungen im UV .....	46
IV.	Pauschale Einzelwertberichtigung .....	47
V.	≠ Pauschalwertberichtigung .....	47
<b>F.</b>	<b>Allgemeine Bewertung nach IAS</b> .....	<b>47</b>
<b>G.</b>	<b>Bewertung der Wertpapiere im UV</b> .....	<b>47</b>
<b>H.</b>	<b>Bewertung liquider Mittel</b> .....	<b>47</b>
<b>I.</b>	<b>Langfristige Fertigungsaufträge</b> .....	<b>47</b>
<b>7.</b>	<b>EIGENKAPITAL</b> .....	<b>49</b>
<b>A.</b>	<b>Bilanzierung des EK</b> .....	<b>49</b>
I.	Gezeichnetes Kapital §272(1)HGB .....	49
1.	Kapitalerhöhung .....	49
2.	Kapitalherabsetzung .....	50
<b>B.</b>	<b>Rücklagen</b> .....	<b>51</b>
1.	Kapitalrücklagen .....	51
2.	Gewinnrücklagen .....	51
3.	Sonderposten mit Rücklagenanteil .....	51
<b>C.</b>	<b>Bilanzergebnis §268(1) HGB</b> .....	<b>52</b>
<b>8.</b>	<b>FREMDKAPITAL</b> .....	<b>53</b>

<b>A.</b>	<b>Verbindlichkeiten.....</b>	<b>53</b>
I.	HGB.....	53
1.	Gliederung.....	53
2.	Weitere Vorschriften für Kapitalgesellschaften.....	53
3.	Eventualverbindlichkeiten.....	54
4.	sonstige finanzielle Verpflichtungen.....	54
II.	IAS.....	54
III.	Weitere Verbindlichkeiten Positionen nach HGB.....	54
IV.	Bewertung von Verbindlichkeiten.....	55
1.	HGB.....	55
2.	IAS.....	55
<b>B.</b>	<b>Rückstellungen.....</b>	<b>56</b>
I.	HGB.....	56
II.	EStG.....	56
III.	IAS 37.....	56
IV.	Einzelne Rückstellungen.....	57
1.	Pensionsrückstellungen im HGB und Steuerrecht.....	57
1.	Invalidenrente:.....	57
2.	Witwen- und Waisenrente:.....	57
3.	Altersrente:.....	57
2.	Pensionsrückstellungen nach IAS.....	58
3.	Steuerrückstellungen.....	59
4.	Rückstellung für Garantieverpflichtungen.....	59
5.	Drohverlustrückstellungen.....	59
6.	Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen.....	60
7.	Weitere Verbindlichkeitsrückstellungen.....	60
V.	Aufwandsrückstellungen.....	60
VI.	Restrukturierungsrückstellungen.....	61
VII.	Bewertung.....	62

# 1. Wesen und Grundlagen des Jahresabschlusses

## A. Bilanzarten

Unterscheidungskriterien	Bilanzarten										
	Hauptsächliches Informationsziel	Erfolgsbilanz			Vermögensbilanz	Liquiditätsbilanz			(Kapital- und Vermögens-) Bewegungsbilanz		
Zugrundeliegende Norm	national							international			
	Bilanzen nach Handelsrecht			Bilanzen nach Steuerrecht				z. B. Bilanzen nach IAS oder US-GAAP			
Stellung des Bilanzempfängers zum Unternehmen	interne Bilanzen					externe Bilanzen					
	Einzelbilanz					Konzernbilanz					
Zahl der einbezogenen rechtlich selbständigen Unternehmen	laufende Bilanzen					Sonderbilanzen					
	Wochenbilanz	Monatsbilanz	Jahresbilanz	Mehrjahresbilanz	Gründungsbilanz	Umwandlungsbilanz	Auseinsetzungsbilanz	Fusionsbilanz	Sanierungsbilanz	Vergleichsbilanz	Konkursbilanz

**Tabelle 1.1: Bilanzarten**

**Liquiditätsbilanz:** Vermögensposten mit Liquidationswerten angesetzt

**Bewegungsbilanz** Darstellung der Kapital- und Vermögensbewegungen einer Periode

**interne Bilanzen** Information der Unternehmensleitung  
→ unverschleiertes Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens

**externe Bilanzen** Information aller Bilanzinteressenten, die nicht zum Leitungsbereich der Unternehmung gehören

**Einzelbilanz** berücksichtigt nur ein Unternehmen

**Konzernbilanz** fasst die Einzelbilanzen der zu einem Konzern gehörigen Unternehmen zusammen

Die nach handels- bzw. steuerrechtlichen oder nach internationalen Vorschriften im Rahmen des Jahresabschlusses aufzustellende Bilanz ist eine Erfolgsbilanz, die sich an externe Bilanzinteressenten wendet und nur ein rechtlich selbständiges Unternehmen (= Einzelbilanz) oder einen Konzern (=Konzernbilanz) erfasst. Sie wird laufen in jährlichen Abständen erstellt.

## B. Funktionen des Jahresabschlusses

### I. Handelsrechtliche Aufgaben

#### 1. Basisaufgabe

Dokumentation des Unternehmensgeschehens mittels einer zahlungsorientierten Abbildung der in der Berichtsperiode entstandenen und verbrauchten Werte (periodengerechte Erfolgsermittlung) sowie des Wertbestandes (Vermögen) am Ende der Periode festgehalten werden.

#### 2. Regelung von Informationsinteressen

- Innerbetriebliche Information für Entscheidungsträger zur Führung des Unternehmens
- externe Informationen

#### 3. Regelung von Zahlungsbemessungsinteressen

Gewinnermittlung als Grundlage zur Bemessung ergebnisabhängiger Einkommenszahlungen

- Gläubigerschutz → Ausschüttungssperre
- Minderheiten-(Aktionärs-)Schutz → Sicherung der Mindestausschüttung

### II. Steuerrechtliche Aufgaben

#### 1. Zahlungsbemessungsfunktion

= Grundlage zur Feststellung der Dividenden- und Steuerzahlungen

#### 2. Maßgeblichkeitsprinzip §5(1)EstG

Grundgedanke: einheitlicher Abschluss

→ Bilanzansätze in der Handelsbilanz sind grundsätzlich in die Steuerbilanz zu übernehmen, soweit ihnen nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen.

⇒ Immer mehr Ausnahmen

#### 3. Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip §254 HGB

→ steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben

### III. Internationaler Kontext

#### 1. IAS + US-GAAP

„Decision usefulness“

= Informationsfunktion, keine Zahlungsbemessungsfunktion (Dividenden, Steuern) → Information des Risikokapitalgebers

#### 2. Tendenz in Deutschland: §292a HGB

befristete Befreiungsoption von der Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB, wenn Konzernabschluss und -lagebericht nach internationalen Standards erstellt werden

#### 3. Vorteil internationaler Abschlüsse

Vergleichbarkeit der Abschlüsse für

- Risikokapitalgeber → Handel an internationalen Börsenplätzen
- Kunden/Lieferanten im zunehmend internationalen Bereich

## C. Normative Grundlagen des Jahresabschluß

### IV. Nationale Rechtsnormen

#### 1. Bestimmungen im Handelsrecht

##### Historie:

- Relativ wenig Regelungen im HGB bis 1985
- 1985: Transformation der 4./ 7. und 8. EG-Richtlinien deutsches Recht

Ziel: Vereinheitlichung nationaler Rechtsnormen

→ Verabschiedung des BiRiLiG (Bilanzrichtliniengesetzes)

→ Neugestaltung des HGB: **Einrichtung eines dritten Buches §§238ff HGB**

##### **Aufbau und Inhalt des 3. Buches:**

- 1. Abschnitt:** sämtliche Vorschriften zur Buchführung und zum Jahresabschluß für alle Kaufleute (§242 HGB) → **§§1ff HGB** Def. „Kaufmann“  
⇒ Grundsätzliche Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses  
Weitere Regelungen abhängig von:  
Größe  
Rechtsform
- 2. Abschnitt:** detaillierte Bestimmungen für Kapitalgesellschaften wie JA und Lagebericht, Konzernabschl. und Konzernlagebericht, Prüfung und Offenlegung

##### 1. Aufstellungspflicht

**Bestandteile** des Jahresabschlusses:

Bilanz	}	für alle Kapitalgesellschaften
GuV		
Anhang		

Lagebericht für mittlere und große Kapitalges.

Kapitalflussrechnung	}	für börsennotierte Mutterunternehmen <b>(§297 HGB)</b>
Segmentberichterstattung		

##### **Generalnorm**

Unter Beachtung der GoB hat der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.

Detaillierte Gliederungsvorschriften **§§ 266 und 275 HGB**

##### 2. Prüfungspflicht

von Jahresabschluss und Lagebericht

##### 3. Offenlegungspflicht

wegen Informationsbedürfnis externer Interessenten

**3. Abschnitt:** spezifische Regelungen für Genossenschaften

**4. Abschnitt:** Unternehmen best. Geschäftszweige wie Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

## 2. Bestimmungen im Steuerrecht

- relativ wenig Bestimmungen wegen Grundsatz der Maßgeblichkeit
- Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz §§ 5,6,7 EstG

HB	SB
Aktivierungswahlrecht derivativer Firmenwert; Damnum, Disagio	Aktivierungsgebot GWG

Passivierungswahlrecht §249(1), S.3 HGB best. Rückstellungen	Passivierungsverbot R31(11),4
--------------------------------------------------------------------	----------------------------------

- §§140 ff AO: Verpflichtung zur Führung von Büchern  
Aufgabe: Steuerbemessungsgrundlage

## V. Internationale Rechnungslegungsnormen

- keine Gesetzeswerke sondern durch normgebende Institutionen
- Vielzahl detaillierter Einzelfallregelungen = case law
- 

### 1. IAS

- International Accounting Standards Committee (IASC):  
erlässt Standards mit Ziel "Weltbilanzierungsstandards" zu schaffen

- Die International Accounting Standards (IAS):

Framework: Rahmegrundsätze und Leitlinien zur Arbeit mit dem IAS

Entwicklung: 8-Stufiger Prozeß

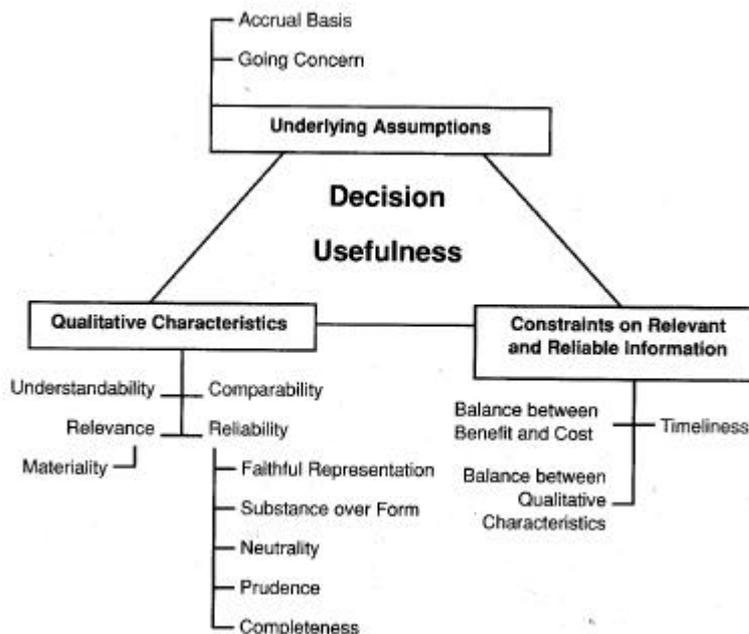
Bestandteile:

Bilanz  
GuV  
Anhang („Notes“)  
Kapitalflußrechnung  
Eigenkapitalveränderungsrechnung

} für alle

Segmentberichterstattung ————— für börsennotierte Unternehmen  
KEIN Lagebericht

- Rechnungslegungsgrundsätze



<b>Decision Usefulness:</b>	= Entscheidungs <span>n</span> utzlichkeit
<b>Underlying Assumptions</b>	= Grundannahmen - periodengerechte Erfolgsermittlung - Unternehmensfortf <span>u</span> hrung
<b>Qualitative Characteristics</b>	= bestimmte Eigenschaften - leicht ver <span>u</span> ndlich - Bedeutung der Information f <span>u</span> r Entscheidungsfindung der Bilanzleser - Wesentlichkeit (lieber ungenaue, aber schnelle Information) - Ver <span>l</span> asslichkeit → vertrauensw <span>u</span> rdige Darstellung → substance over Form: die tats <span>u</span> chlichen wirtschaftlichen Verh <span>u</span> ltnisse sind ausschlaggebend f <span>u</span> r die Bilanzierung von Gesch <span>u</span> ftsvorf <span>u</span> llen und nicht die rechtlich formelle Ausgestaltung → frei von subjektiven Verzerrungen → Vorsicht → vollst <span>u</span> ndig - Vergleichbarkeit → zeitlich → zwischenbetrieblich
<b>Dem Bilanzverwender n<span>u</span>tzliche Informationen bereitstellen</b>	- Zeitnahe Berichterstattung (Timeliness) - Kosten f <span>u</span> r die Bereitstellung der Information d <span>u</span> rfen nicht den Nutzen der Information <span>u</span> bersteigen - Ausgleich zwischen qualitativen Eigenschaften der Informationen finden
<b>Keine Generalnorm nach IAS</b>	

### Vergleich HGB – IAS

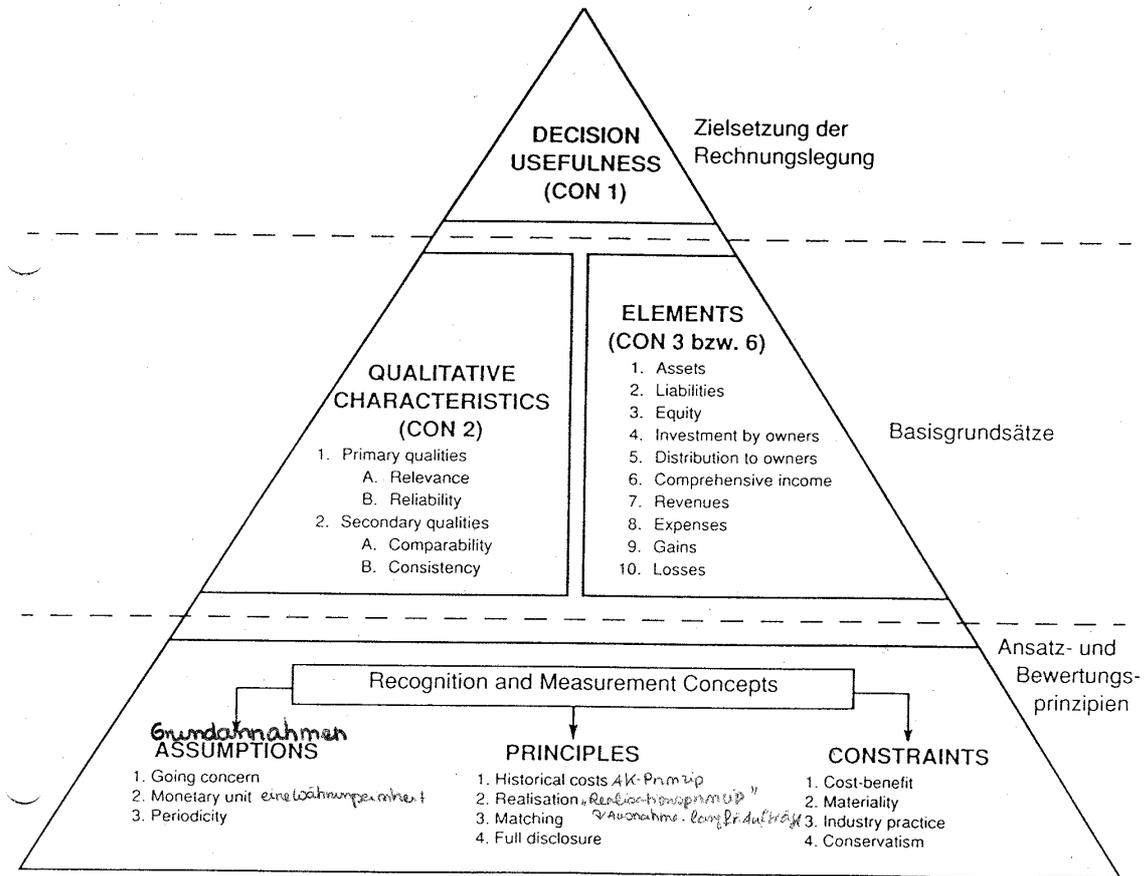
- untergeordnete Stellung des Vorsichtsprinzips
- differierende Begriffsinhalte fur „Vermugensgegenstunde“ bzw. „Schulden“
- statt Imparitutusprinzip (HGB) werden auch mit gewisser Wahrscheinlichkeit realisierbare Ertruge erfasst (z.B. Bilanzierung langfristiger Fertigungsauftruge)  
→ Aktivierung der Aufwendungen(HGB) als assets (IAS)

**2. US-GAAP**

**Historie**

nach Börsencrash von 1929 entwickelt  
 Vielzahl genereller Prinzipien, einzelfallbezogener Standards u. üblicher Vorgehensweisen

**Rechnungslegungsgrundsätze nach US-GAAP**



- Oberstes Ziel: Information
  - nützlich für Investitions- und Kreditscheidungen
  - nützlich zur Bestimmung von Höhe, Zeitpunkt und Sicherheit zukünftiger Cash-Flows
  - über aktuelle und potentielle Ressourcen des Unternehmens und deren Veränderung
  - über Leistungsfähigkeit (Performance) des Managements
 → Vertrauen der Investoren
- Konsequenz:
  - Fair Presentation
  - kein „Earnings Management“ (→ keine Bilanzpolitik, damit Bilanzen vergleichbar sind)
  - Regelwerke der IR vermitteln „relevante“ aber z.T. auch unsichere Informationen für „Investoren“ → Relevanz und Schnelligkeit

**3. Internationale Rechnungslegung und Reporting – Ziele im Vergleich mit HGB**

	IAS /US-GAAP	HGB
Primäre Adressaten	Investoren	Gläubiger (+Fiskus)
Primärer Zweck	Decision usefulness (Entscheidungsnützlichkeit)	Gläubigerschutz
dominierendes Prinzip	Accrual Principle (Periodengerechte Gewinnermittlung)	Vorsichtsprinzip (→Gläubigerschutz)

## D. Beispiel zur Bilanzpolitik

### Beispiel 1:

Bank fordert Erhöhung der Eigenkapitalquote (EK/Bilanzsumme) und Verminderung der Bankverbindlichkeiten

a) „**Sale and lease back**“: Verkauf des Grundstücks zum Buchwert  
 → Verringerung der Bilanzsumme  
 ⇒ EK-Quote steigt (bei gleichbleibendem EK)  
 Verminderung der Bankverschuldung

b) **Verkauf des Grundstücks über Buchwert**  
 ⇒ EK-Quote steigt (bei gleichbleibendem EK)  
 Verminderung der Bankverschuldung  
 Verbesserung der Ertragslage

Vorher:	G+G 1.000.000	Verschuldung 1.200.000 (60%)	EK-Quote: 5%
Nachher:	G+G 0	Verschuldung 200.000 (20%)	EK-Quote: 10%

### Beispiel 2

Unternehmen möchte hohes Eigenkapital ausweisen.

Die Vorräte sind mit Einzelkosten (nach HGB) ausgewiesen

nach §255 HGB gibt es *aktivierbare Gemeinkosten = Aktivierungswahlrecht*

→ **Aktivierung der Gemeinkosten** (vorher Aufwand → weniger Aufwendungen)

⇒ Gewinn und damit EK steigt

Erhöhung der EK-Quote, obwohl Bilanzsumme auch steigt

= materielles Bilanzpolitisches Mittel nach dem Bilanzstichtag

**Problem:** Abweichung vom Grundsatz der Stetigkeit §252(1) Nr.6 HGB, da die Bewertung zu Einzelkosten durch Aktivierung der Gemeinkosten nicht beibehalten wird, die bei begründbaren Ausnahmen (Abs.6) möglich ist.

Vorher:	Vorräte 400.000	EK 600.000	EK-Quote 30%
	Bilanzsumme 2.000.000	Bils.2.000.000	
Nachher:	Vorräte 700.000	EK 900.000	EK-Quote 39.1%
	Bilanzsumme 2.300.000	Bils.2.300.000	

### Beispiel 3

Zum Jahresende werden noch dringend Rohstoffe benötigt, aber die liquiden Mittel in Höhe von 500.000 DM sollen unangetastet bleiben

→ **Erhöhung der Lieferantenverbindlichkeiten** (Kauf auf Ziel)

⇒ liquide Mittel unverändert

Unternehmen verfügt über benötigte Rohstoffe

Nachteil: Durch Ausweitung der Bilanzsumme hat sich die Eigenkapitalquote vermindert

Vorher:	Vorräte 400.000	Lieferantenverb. 400.000	EK-Quote: 30%
	Bilanzsumme 2.000.000	Bilanzsumme 2.000.000	
Nachher:	Vorräte 700.000	Lieferantenver. 700.000	EK-Quote: 26,1 %
	Bilanzsumme 2.300.000	Bilanzsumme 2.300.000	

<b>Bilanzsumme ↓ ⇒ EK-Quote ↑</b> <b>Bilanzsumme ↑ ⇒ EK-Quote ↓</b>
------------------------------------------------------------------------

## 2. Basiselemente der Bilanzierung

### Prüffolge

1. **Ansatzfrage** = Bilanzierung dem Grunde nach
2. **Bewertungsfrage** = Bilanzierung der Höhe nach
3. **Ausweisfrage** = Stelle des Ausweises

### A. Kriterien zur Aktivierung und Passivierung

**Bilanzierungsfähigkeit** = Aktivierungsfähigkeit, bzw. Passivierungsfähigkeit in der Bilanz

#### **Beispiele für wirtschaftliches Eigentum unabhängig vom rechtlichen Eigentum**

Mietkauf: Hersteller finanziert Kaufpreis über einige Zeit; aber: durch Ratenzahlung automat. rechtl. Eigentümer

Finanzierungsleasing: wirtschaftlicher, aber nie rechtlicher Eigentümer (→Sachherrschaft erworben, Übergang v. Nutzen und Lasten, Möglichkeit den rechtl Eigentümer v. wirtsch. Nutzen auszuschließen)

Sicherungsübereignung: Eigentum geht per Vertrag an Bank über; aber Ausschluß von der Nutzung durch regelmäßige Ratenzahlung; erst bei Rückstand stellt sich die Frage, ob noch wirtschaftl. Eigentümer § 249(1)i.V.m.246(1) HGB

#### Forderungsabtretung

Eigentumsvorbehalt : juristisches Eigentum bleibt bis zur endgültigen Bezahlung beim

Warenkreditgeber →Käufer bilanziert §249(1) i.V.m.§246(1)

Kommissionsgeschäfte: Kommissionär (Beauftragter) kauft/verkauft im Auftrag des Kommittenten im eigenen Namen, aber auf deren Rechnung

<b>Besteht abstrakte Bilanzierungsfähigkeit?</b>		
losgelöst vom einzelnen Betrieb abstrakte Prüfung, ob es sich um einen Bilanzposten handelt		
<b>Kriterien (alternativ)</b>		
→ Es genügt, wenn nur ein Kriterium erfüllt wird		
<b>HGB</b>	<b>IAS</b>	<b>Steuerbilanz</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Vermögensgegenstand</b> (§242HGB) → unbestimmter Rechtsbegriff (im HGB nicht definiert)</li> <li>- wirtschaftlicher Wert, der</li> <li>- selbständig bewertbar und</li> <li>- selbständig verkehrsfähig, d.h. (abstrakt)einzeln veräußerbar ist Einzelveräußerung: nicht im Rahmen gesamter Unternehmensveräußerung → Gläubigerschutz, damit die VG im Insolvenzfall zur Schuldentilgung verwertet werden können</li> <li>® <sup>1</sup> <u>Geschäfts- oder Firmenwert</u>; latente Steuern, da nicht einzeln veräußerbar <b>⚡ Bilanzierungshilfe</b>, weil nur durch spezielle Rechtsvorschrift §255(4) aktiviert werden <b>darf</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Vermögenswerte</b> (assets)</li> <li>1) <u>Definition</u></li> <li>- Ressourcen, über die das Unternehmen infolge vergangener Ereignisse verfügen kann</li> <li>- aus denen es in Zukunft wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen erwartet</li> <li>⇒ Einzelveräußerbarkeit ist unwichtig → nach IAS ist etwas viel schneller Vermögenswert z.B. =<u>derivativer Firmenwert</u> ist durch vergangenen Kauf Ressource, von der man in Zukunft wirtschaftlichen Nutzen erwartet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>positives Wirtschaftsgut</b></li> <li>- entstandene Aufwendungen, die</li> <li>- einen über das Wirtschaftsjahr hinausgehenden Nutzen versprechen und</li> <li>- selbständig bewertbar sind</li> <li>→ geht über „Vermögensgegenstand“ hinaus, da auch nicht-veräußerbare Güter eingeschlossen sind z.B. entgeltlich erworbener Geschäfts- oder <u>Firmenwert</u>, ist steuerrechtl. Aktivierungspflichtiges WG § 5(2) EStG</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Schulden</b> = Oberbegriff für Verbindlichkeit/Rückstellung (§§242, 249 HGB)</li> <li>1) <u>Definitionskriterien</u></li> <li>- bestehende oder hinreichend sicher erwartete Belastungen des Vermögens</li> <li>- auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung des Unternehmens beruhen und</li> <li>- selbständig bewertbar sind</li> <li>2)</li> <li>- <b>Rückstellung</b>: Wenn Unsicherheit hinsichtlich Bestehen und/oder Höhe</li> <li>- <b>Verbindlichkeit</b>: Wenn keine Unsicherheit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Schulden (liabilities)</b> (F49b)</li> <li>1) <u>Definitionskriterien</u></li> <li>- gegenwärtige Verpflichtung, die</li> <li>- aufgrund von Ereignissen aus der Vergangenheit entstanden ist und</li> <li>- deren Erfüllung voraussichtlich zum Abfluß von Ressourcen führt</li> <li style="margin-left: 20px;">a) Hingabe von Geld</li> <li style="margin-left: 20px;">b) von Vermögenswerten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>negatives Wirtschaftsgut</b></li> <li>- vgl. HGB</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>RAP</b> (§§246,250HGB)</li> <li>≠ Vermögensgegenstand, da Einzelveräußerung nicht möglich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nur wenn Voraussetzungen für Assets/Liabilities erfüllt als selbige zu bilanzieren</li> <li>→ wenn keine Erträge zu erwarten sind: Aufwand</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>RAP</b> (§§246,250HGB)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bilanzierungshilfen</b> und <b>Sonderposten</b></li> <li>z.B.</li> <li>- §269 i.V.m. §268(2) HGB: Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</li> <li>- §247(3) HGB: <u>aktive latente Steuern</u></li> <li>- entgeltlich erworbener <u>Geschäfts- oder Firmenwert</u> (§255(4)HGB)</li> <li>- Sonderabschreibungen aus EStG durch umgekehrte Maßgeblichkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>keine Bilanzierungshilfen und Sonderposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Sonderposten</b></li> <li>z.B. §274(3)HGB Art.43,44 EGHGB</li> <li>keine Bilanzierungshilfen</li> <li>Ausnahme: <u>Ingangsetzungskosten aktive latente Steuern</u></li> </ul>

Besteht konkrete Bilanzierungsfähigkeit? In Bezug auf das einzelne Unternehmen		
Kriterien (kumulativ) → alle Kriterien müssen erfüllt sein		
HGB	IAS	Steuerbilanz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Wirtschaftliches Eigentum</b></li> <li>- tatsächliche Sachherrschaft</li> <li>- Gefahrtragung (Haftung bei Untergang/Verlust)</li> <li>- Übergang von Nutzen und Lasten</li> <li>- Möglichkeit, den rechtlichen Eigentümer während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von der Nutzung auszuschließen → unabhängig vom rechtlichen Eigentum</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>I. Substance over form</b></li> <li>Die Bilanzierung hat nach wirtschaftlichem Gehalt und nicht nach der rechtlichen Gestaltung zu erfolgen (F35)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Wirtschaftliches Eigentum</b> (Maßgeblichkeit)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>II. recognition criteria = Ansatzkriterien</b></li> <li><b>Für Assets</b></li> <li>- es ist wahrscheinlich, dass ein zukünftiger ökonom. Nutzen dem U. zufließen wird</li> <li>- die Kosten/Wert sich verlässlich ermitteln lassen</li> <li>- keine Erträge zu erwarten → Aufwand</li> <li><b>Für Liabilities</b></li> <li>- der Abfluß von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen ist wahrscheinlich und</li> <li>- der Erfüllungsbetrag (Wert) lässt sich verlässlich ermitteln</li> <li>Nichterfüllung der Ansatzkriterien → u.U. Offenlegungspflichten im Anhang</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Zurechnung zum Betriebsvermögen</b></li> <li>Frage bei Einzelunternehmen</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Zurechnung zum Betriebsvermögen</b></li> <li>Bei Einzel- und Personengesellschaften wg. SBV</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Kein explizites Bilanzierungsverbot</b> Akt.verbot origineller Firmenwert z.B. §248:Gründungsaufwendungen, Aufwendungen für EK-Beschaffung Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des AV §249(3)S.1HGB keine Rückstellungen, die nicht Garantie-, Instandhaltungs-Drohverlustrückstellungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Kein explizites Bilanzierungsverbot</b> →Tatbest. die asset Def. entsprech. u. Ansatzkriterien erfüllen grd. Aktivierungsgebot, alle anderen Bilanzierungsverbot z.B. IAS 38.36 Aktivierungsverbot für originären Firmenwert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Kein explizites Bilanzierungsverbot</b> (Maßgeblichkeit) → grd. an handelsrechtl. Bilanzierungsverbote gebunden</li> </ul>

**Bilanzierungsverbote**

HB		StB	
Aktivierungsverbote	Passivierungsverbote	Aktivierungsverbote	Passivierungsverbote
<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Gründungsaufwendungen</u> §248(1)</li> <li>- <u>EK-Beschaffungsaufwendungen</u> §248(1)</li> <li>- <u>Versicherungsaufwendungen</u> §248(3)</li> <li>- <u>nicht entgeltl. erworbene immaterielle Vermögenswerte des AV</u> einschließlich selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert § 248 (2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rückstellungen für andere Zwecke als in §249(3)</li> <li>- SoPoRI bei fehlender umgekehrter Maßgeblichkeit §273</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nicht entgeltl. erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des AV §5(2)EstG</li> <li>- handelsrechtliche Bilanzierungshilfen, die nicht WG sind §5(1) EstG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>handelsrechtliche Passivierungswahlrecht</u> e §5(3) EstG</li> <li>- best. <u>Patentrückstellungen</u> §5(4) EstG</li> <li>- best. Rückstellungen für Jubiläumsaufwendungen</li> <li>- <u>Drohverlustrückstellung</u></li> <li>- Rückstellungen für Anschaffung bzw. Herstellung von WG und Entsorgung von Kraftwerken §5 (4b)</li> </ul>

Es besteht **Bilanzierungsfähigkeit**

Besteht Bilanzierungswahlrecht?		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bilanzierungswahlrechte</b> z.B. §269: Aufw. für Ingangsetzung §255(4): Firmenwert §250(3): Disagio §249(1)S.3 u.(2): best. Rückstellungen §247(3) i.V. §273 SoPo §274(2): Aktive latente Steuer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>keine Bilanzierungswahlrechte nach IAS</b>, wenn Ansatzkriterien f. assets od. liabilities gegeben, erfolgt grd. Ansatz dieser</li> <li>Wahrung der Vergleichbarkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>keine Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte</b> nach Steuerrecht (Ansatzpflicht bzw. Ansatzverbot) durch Maßgeblichkeitsprinzip grds. an handelsrechtl Bilanzierungsgebote-verbote gebunden §5(1) EStG →</li> <li>• HB: Aktivier.wahl → StB: Aktivier.pflicht</li> <li>• HB: Passivier.wahl → StB: Passivier.verbot</li> <li><u>Ausnahme:</u> Aufw. f. Ingangsetzung, Erweiterung des Geschäftsbetriebes u. aktive latente Steuern, trotz handl. Wahl → steuerl <b>Aktivier.verbot</b>, weil Steuerrecht Aktivier. Hilfen grds. verneint sofern nicht gleichzeitig bilanzier.fähige Wigüter vorliegen bsp:derivativer Firmenwert, gewillkürtes BV = Wahlrecht, handelsr. Passiv.wahlrecht Pensionsrückst. Steuerl. anerkannt §6a EStG</li> </ul>

Bilanzierung „dem Grunde nach“		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bilanzierungspflicht</b>, wenn kein Bilanzierungswahlrecht besteht <b>oder freiwilliger Ansatz</b>, wenn bestehendes Wahlrecht wahrgenommen wird</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bilanzierungspflicht</b> Unter Beachtung d. Grundsätze materiality u. balance between benefit and cost</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bilanzierungspflicht</b></li> </ul>

## B. Bewertung

### I. Bewertungsmaßstäbe nach HGB

**§ 252 (1) Nr.3 HGB Grundsatz der Einzelbewertung** für Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag

gesetzl. Regelung	Bilanzposten	Bewertungsmaßstab
§ 253 (1) HGB	Vermögensgegenstände	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
	Verbindlichkeiten	Rückzahlungsbetrag
	Rentenverpflichtungen	Barwert
	Rückstellungen	nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ notwendiger Wert
§ 283 HGB	gezeichnetes Kapital (Grundkapital) bei Kapitalgesellschaften	Nennbetrag

### II. Bewertungsmaßstäbe nach IAS

welcher Bewertungsmaßstab im konkreten Fall anzuwenden ist, ergibt sich jeweils aus dem IAS des entsprechenden Postens

#### a) Historische Kosten

historical costs principle	= vorherrschend
assets	<ul style="list-style-type: none"> <li>Betrag, der zum <i>Zeitpunkt des Erwerbs</i> an liquiden oder sonstigen Mitteln aufgewendet wurde (cash or cash equivalents) oder</li> <li>zum beizulegenden Zeitwert</li> </ul>
liabilities	<ul style="list-style-type: none"> <li>Betrag, den der Bilanzersteller im Austausch für eingegangene Verpflichtung erhalten hat</li> <li>zum noch zu zahlenden Betrag</li> </ul>

#### b) Tageswert

current cost principle	= erlaubte Alternative im Rahmen der Neubewertung
assets	<ul style="list-style-type: none"> <li>Betrag, der zum <i>gegenwärtigen Zeitpunkt</i> für ein entsprechendes oder gleichartiges asset aufgewendet werden müßte</li> </ul>
liabilities	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nominalwert der liquiden oder sonstigen Mittel, die gegenwärtig zur Begleichung der Verpflichtung aufzuwenden wären</li> </ul>

#### c) Veräußerungswert

assets	<ul style="list-style-type: none"> <li>Betrag, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt durch Veräußerung des Vermögenswertes erzielt werden könnte</li> </ul>
liabilities	<ul style="list-style-type: none"> <li>zum Erfüllungsbetrag = nicht diskontierter Betrag, der gezahlt werden muß, um Schuld zu begleichen</li> </ul>

#### d) Barwert

assets	<ul style="list-style-type: none"> <li>abgezinste zukünftig zu erwartende Nettomittelzuflüsse (Cash-Flow), den das asset erzielen wird</li> </ul>
liabilities	<ul style="list-style-type: none"> <li>abgezinste künftige Nettomittelabflüsse, der für die Erfüllung der Schuld erforderlich ist</li> </ul>

## III. Anschaffungskosten

HGB	IAS
Grundsatz: Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs	
<p>§ 255(1) HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können: Anschaffungspreis - Anschaffungspreisminderungen + Anschaffungsnebenkosten, sofern einzeln zurechenbar + <u>nachträgliche Anschaffungskosten</u> = AK</p>	
<p><b>Kosten der Geldbeschaffung</b> sind keine AK Finanzierungskosten siehe HK</p>	<p>generell: <b>Fremdkapitalzinsen</b> sind Aufwand der Periode bei <b>Qualifying assets</b> (Vorbereitung für Nutzung im Unternehmen oder für Verkauf nimmt erhebliche Zeit in Anspruch), <u>können</u> direkt zurechenbare Aufwendungen für FK aktiviert werden; Anlagen, die in einem langfristigen Fertigungsprozeß erstellt werden wie Produkthanlagen, gas-Pipelines oder Waren, die langfristigen Reifungsprozeß unterliegen wie Whisky, Rotweine, Tabak</p>
<p>§ 255 (1) S. 2 HGB: Durch <b>Um-Ausbauarbeiten</b> anfallende Kosten sind als nachträgliche AK dieser Vermögensgegenstände zu aktivieren (Unterscheidung v. Herstellungs- u. Erhaltungsaufwand)</p>	<p>IAS 16.24: <b>nachträgliche Ausgaben</b> für bereits aktivierte assets zu den Buchwerten zu addieren, falls zukünftiger Nutzen wahrscheinlich u. diese veranschlagte Leistungsmaß übersteigt (→ wenn nicht: Aufwand); Aktivierungspflicht Kriterien: ND↑ herbeigeführt d. Kapazitätserweiterung, durch Verbesser. D. Produktqualität oder durch Verwendung neuer Produktionsverfahren zur Senkung der Produktionskosten</p>
<p><b>Tauschgeschäft:</b> Ansatz zum Verkehrswert (Gewinnrealisierung) nicht vorgeschrieben, möglich, sofern Tausch nicht nur aus bilanzpolitischen Gründen erfolgt</p>	<p><b>Tauschgeschäft:</b> a) hingegebene asset hinsichtlich Art u. Wert äquivalent zum erhaltenen → AK des neuen entsprechen Buchwert des alten : Tauschvorgang ist erfolgsneutral b) Unterscheidung: → erhaltenes asset ist mit fair value anzusetzen; entspr. f.v.des hingegebenen, korrigiert um zusätzl. geleistete od. erhaltene Anzahlungen: Differenz ist erfolgswirksam zu behandeln</p>
<p><b>Unentgeltlicher Erwerb:</b> a) Betrag, der normalerweise hätte aufgewendet werden müssen b) aber: immaterielle Vermögensgegenstände: §248(2)HGB, §5(2) EStG Aktivierungsverbot c) Rückzahlbare Zuwendungen Dritter (Investitionszulagen, -zuschüsse): mindern AK → erfolgsneutraler Ausweis der Zuschüsse in Passivposten (Größerer Einblick in Vermögens-, Finanz- u. Ertragslage) → Passiver SoPo ist parall zu Abschreibungen des Vermögensgegenstandes aufzulösen</p>	<p><b>Unentgeltlicher Erwerb:</b> Zuschüsse a) Ansatz als passiver Abgrenzungsposten → ist während ND des assets planmäßig als Ertrag aufzulösen b) Ansatz bei Ermittlung des Buchwertes → abschreibungsproportionale Verteilung durch niedrigere Abschreibung</p>

## IV. Herstellungskosten

	HGB	EstR	IAS	US-GAAP
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Variable Material- und Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fixe Material- und Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten (herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten (nicht herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot	Verbot
Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot	Verbot

**Stetigkeitsgebot** Abweichen von angewandte Bewertungsmethoden nur in Ausnahmefällen

**Grundsatz der Angemessenheit**

§255(2)S.3 HGB Aufwendungen, die das normale Maß wesentlich übersteigen sind nicht in die HK einzubeziehen

→ keine steuerlichen Sonderabschreibungen

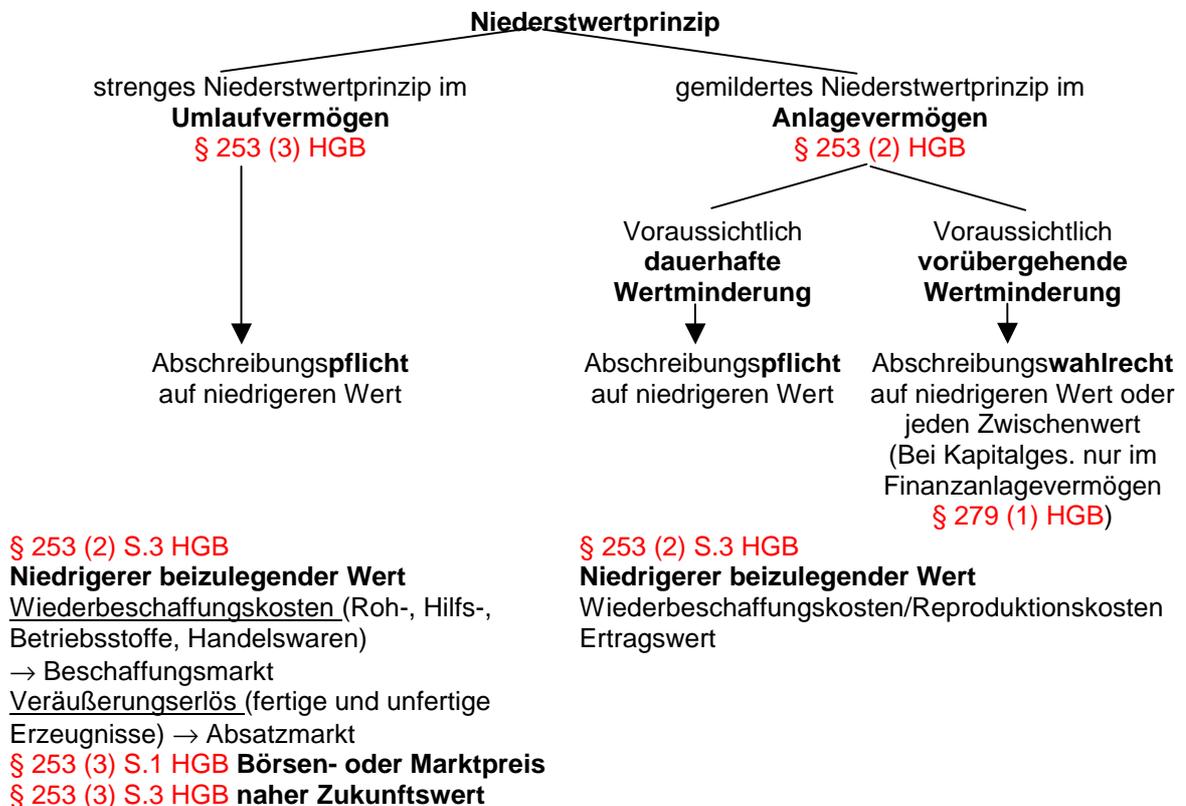
IAS/USGAAP Ansatzverbot für überhöhte Ausschuß-, Arbeits- und Produktionskosten

**Zeitbezug:** nur Kosten, die im Zeitraum der Herstellung angefallen sind

## C. Wertkorrekturen

### I. Wertkorrekturen nach HGB

#### 1. Niederstwertprinzip



#### 2. umgekehrte Maßgeblichkeit §254 HGB

steuerrechtliche Sonderabschreibungen können in die HB übernommen werden

→ **Verzerrung des Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**, weil auf einmal großer Betrag abgeschrieben wird, dem kein Werteverzehr gegenüber steht

⇒ §281 HGB Kapitalgesellschaften können Unterschiedsbetrag zwischen handelsrechtlich gebotener und steuerlich zulässiger Bewertung als Wertberichtigung in Sonderposten mit Rücklagenanteil einstellen

#### 3. Zuschreibung bei Wegfall des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung

- Beibehaltungswahlrecht für Personengesellschaften
- strenges Wertaufholungsgebot für Kapitalgesellschaften §280 HGB

#### 4. Teilwertabschreibung

§6(1) Nr.1 EStG **Teilwert** ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, ausgehend von Unternehmensfortführung

§6(1) Nr.1,2 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung **muss** (wg. Maßgeblichkeit des HGB) auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden

#### 5. Teilwertvermutungen

Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung	Abnutzbare WG des Anlagevermögens	Nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens	WG des UV
Teilwert = tatsächliche AK/HK	Teilwert = AK/HK ./. Abschreibungen	Teilwert = auch in späteren Jahren AK oder HK	Teilwert = Wiederbeschaffungs-, Börsen- o. Marktpreis am Bilanzstichtag

**6. Zuschreibung**

Teilwert ist zu jedem Bilanzstichtag neu zu ermitteln

Ist der Teilwert höher

→ Erhöhung des Buchwertes auf max. fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten

**7. Wertaufholungsgebot**

Wenn Wertminderung voraussichtlich nur noch vorübergehend ist

→ Wertaufholung bis zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

**II. Wertkorrekturen nach IAS**

<b>Fair value</b>	„Stichtagswert“, zu dem Fremde Dritte bereit wären, das asset zu tauschen, bzw. die liability zu begleichen
<b>Market value</b>	Betrag, der bei einer Veräußerung auf einem aktiven Markt erzielt werden könnte
<b>Revalued amount</b>	Wahlrecht der Neubewertung bei <u>Sachanlagevermögen</u> und <u>langfristigen Investments</u> zum gegenwärtigen fair value. Bei abnutzbaren assets: Fair value – kumulierte Abschreibungen
<b>Realisable value</b>	Betrag, der gegenwärtig durch den Verkauf eines assets im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden könnte
<b>Net realisable value</b>	Verkaufserlös ./. Kosten = Nettoveräußerungserlös Hpts. Bei unfertigen Erzeugnissen und beim impairment test

**1. Impairment of Assets IAS 36**

1. Durchführung von Niederstwerttests
2. Berücksichtigung von Wertminderungen
3. Wertaufholungen

Anwendung ist Vorgeschieden **für alle assets** außer:

- Vorräte
- assets aus Fertigungsaufträgen
- aktive latente Steuern
- assets im Zusammenhang mit employee benefits
- financial assets des IAS 32 (Finanzanlagevermögen)

**a) Anzeichen einer Wertminderung bei Assets**

An jedem Bilanzstichtag zu prüfen.

<b>unternehmensexterne Anzeichen:</b>	<b>unternehmensinterne Anzeichen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rückgang des Marktwertes</li> <li>• wesentliche Veränderung der technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umwelt</li> <li>• Anstieg des Marktzinssatzes (o.ä.) → Veränderung Diskontierungssatz</li> <li>• Buchwerte der Nettovermögenswerte &gt; Marktkapitalisierung (Börsenkurs je Aktie x Zahl der Aktien) des Unternehmens</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Veralterung oder physischer Schaden</li> <li>• wesentliche Veränderungen mit nachteiliger Auswirkung auf das Unternehmen bzgl. Art oder Umfang der Nutzung eines assets (<i>Stilllegung ganzer Betriebsteile oder Produktionsstätten</i>)</li> <li>• Schlechtere ökonomische Leistung (Roi), als bei Investitionsplanung erwartet</li> </ul>

⇒ Wenn Anzeichen für Wertminderung vorliegt, ist für das asset ein sog. „Niederstwerttest“ durchzuführen

**b) Impairment test (Niederstwerttest)**

- Vergleich: „value in use“ ↔ „net selling price“  
⇒ der im Vergleich höhere Wert ist der Erzielbare Betrag
- Vergleich: **Buchwert** ↔ **erzielbarer Betrag**  
→ Buchwert > erzielbarer Betrag  
⇒ außerplanmäßig **auf erzielbaren Betrag abschreiben**

<b>Erzielbarer Betrag (recoverable amount)</b>	= höherer Wert des Nettoveräußerungswertes (net selling price) im Vergleich mit dem Nutzwert (value in use)
<b>value in use</b>	Barwert der künftigen Zahlungsströme, die durch die beständige Nutzung eines assets bzw. durch dessen Ausscheiden am Ende der ND erwartet werden → mit angemessenem Diskontierungssatz abzinsen
<b>net selling price</b>	aus marktüblichem Verkauf zu erwartender Erlös

**2. Wertaufholung**

- a) An jedem Bilanzstichtag **prüfen, ob Gründe**, die in früheren Perioden zur Abwertung eines assets geführt haben, **noch vorliegen** bzw. ob sie gemildert wurden.

<b>Unternehmensexterne Anzeichen</b>	<b>Unternehmensinterne Anzeichen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhöhung des Marktwertes eines asset</li> <li>- Wesentliche Veränderung der technolog., marktbezogenen, wirtschaftlichen der rechtlichen Umwelt → vorteilhafte Wirk. a/U.</li> <li>- Verringerung des Marktzinses /-rendite, die verwendeten Diskontier.satz zur Ermittlung des value in use beeinflussen und dadurch recoverable amount erhöhen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderungen vorteilhafter Auswirkung a/U. bezügl. Art u. Umfang eines asset</li> <li>- bessere ökon. Leistung eines asset als urspr. erwartet</li> </ul>

- b) Wenn Anzeichen vorliegen, ist der **recoverable amount** (erzielbarer Betrag) zu ermitteln
- c) Aufwertung **maximal bis zum Buchwert** unter Berücksichtigung der fortgeführten Abschreibungen, der ohne außerplanmäßige Abschreibung anzusetzen wäre

**III. Wertkorrekturen nach US-GAAP**

Ähnlich wie impairment test

Vorräte:

Ansatz mit Wiederbeschaffungskosten bzw. Reproduktionskosten (Aufwendungen, die notwendig wären, um asset in gleicher Qualität wieder herzustellen oder zu erwerben), wenn diese unter historischen AK/HK, die Wiederbeschaffungskosten dürfen wiederum nicht den net realisable value (geschätzter Veräußerungserlös) ./. normaler Gewinnspanne übersteigen.

## D. Bilanzausweis

### I. Bilanzgliederungsprinzipien

Gliederung nach Liquidität	Gliederung nach Rechtsverhältnissen	Gliederung nach Betriebsablauf
<p><u>Aktivposten</u> : <b>Grad der Liquidierbarkeit</b> → zeitliche Folge, in der Aktivposten durch Umsatzprozeß wieder zu Geld</p> <p><u>Passivposten</u> : <b>Fälligkeit</b> → in welcher zeitlichen Folge Teile des Kapitals dem Betrieb wieder entzogen werden</p>	<p>Vermögens- u. Kapitalposten nach Rechnatur sortiert.</p> <p>Z.B. <u>Vermögen</u> könnte in Sachen und Rechte, Mobilien und Immobilien und Wie sie sich zur Sicherung von Verbindlichkeiten (nicht) eignen u. ob sie zum juristischen Eigentum gehören oder nicht aufgeteilt werden</p> <p><u>Passivseite</u>: Eigen- u. Fremdkapital</p>	<p>Für Vermögensposition von Bedeutung → innerbetrieblicher Leistungsprozess: Unterscheidung in AV u. UV, Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe, unfertige u. fertige Erzeugnisse, Finanz- u. Sachanlagen</p>

### II. Bilanzgliederung nach HGB

§§,265,266 HGB lehnen sich an alle drei Gliederungskriterien an

#### Ergänzungen zum Handelsrechtlichen Gliederungsschema

§ 251 HGB Bilanzvermerke für Haftungsverhältnisse unter der Bilanz

§ 272 (1) HGB Ausstehende Einlagen

### III. Bilanzgliederung nach IAS

Kein Mindestgliederungsschema wie in HGB, doch wegen fair presentation

→ gesonderter Ausweis bestimmter Posten (line items):

Assets	Equity and liability
<ul style="list-style-type: none"> <li>Sachanlagevermögen</li> <li>Immaterielle assets</li> <li>Finanzielle assets</li> <li>Nach der equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen</li> <li>Vorräte</li> <li>Forderungen LuL. Und sonst. Ford.</li> <li>Zahlungsmittel u. -äquivalente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verb. LuL sonst. Verb.</li> <li>Steuerschulden- und Guthaben</li> <li>Rückstellungen</li> <li>Kurzfristige verzinsl. Verb.</li> <li>Minderheitsanteile</li> <li>Gezeichnetes Kapital u. Rücklagen</li> </ul>

- Kein bestimmtes Format vorgeschrieben (Konten- od. Staffelform), aber Beibehaltung getroffener Wahl (Stetigkeit)

- Kurz- und langfristige Positionen

Aber: assets u. liabilities mit Laufzeit > 1 Jahr sind getrennt auszuweisen

### IV. Bilanzgliederung nach US-GAAP

- Kein festes Gliederungsschema → Darstellung Konten- oder Staffelform
- Liquiditätsgliederung mit Ziel der decision usefulness → Anhaltspunkte bezüglich der Liquidität, finanzieller Flexibilität sowie mögliche Entwicklung der künftigen Cash flows der Unternehmung

Aktiva	Passiva
<ul style="list-style-type: none"> <li>Entsprechend <b>Umwandelbarkeit liquider Mittel</b> von oben nach unten</li> <li>→ von liquiden Mittel nach immaterielle assets</li> <li>→ Umlaufvermögen vor Anlagevermögen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entsprechend zunehmender <b>Restlaufzeit</b></li> <li>→ <u>Kurzfristige</u> Schulden vor langfristigen Schulden</li> <li>→ <u>langfristige</u> Schulden vor EK</li> </ul>

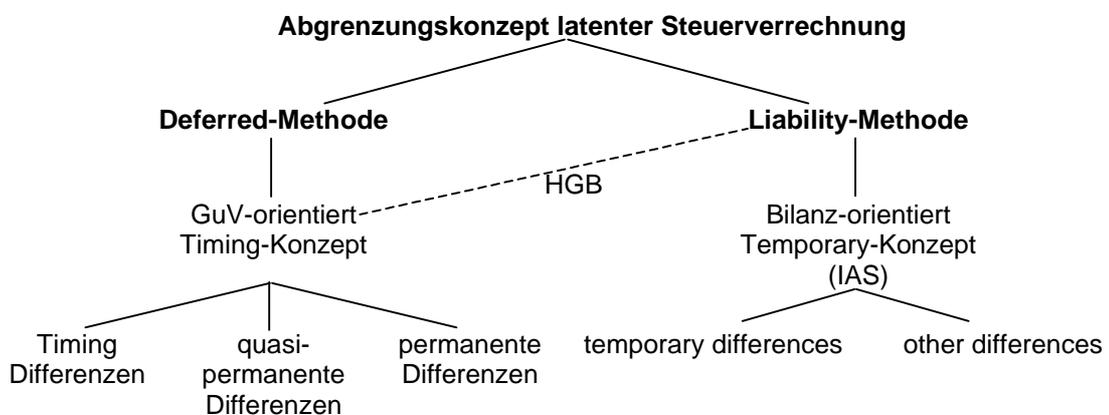
### 3. Latente Steuern

gem. §274HGB für Kapitalgesellschaften

Bei **Unterschieden zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzgewinn** entsteht das Problem der latenten Steuern:  
 Die aufgrund des steuerlichen Gewinns ermittelte Steuerschuld weicht von der fiktiven Steuerschuld nach Handelsbilanzgewinn ab.

Ziel: Da externer Bilanzleser nur Handelsbilanz heranziehen kann, soll durch aktive bzw. passive latente Steuern der Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz dargestellt werden, da der im Handelsbilanzansatz verwendete Steueraufwand (aufgrund Steuerbilanzgewinn) sonst nicht nachvollziehbar ist.

#### A. Methoden und Konzepte latenter Steuerverrechnung



#### I. Timing-Konzept

**GuV-orientiert** nur Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede, die sich bei Entstehung und Umkehrung in GuV niederschlagen

→ nach IAS muß bei Höherbewertungen des AV der höhere Wert erfolgsneutral in Neubewertungsrücklage eingestellt werden

→ wirkt sich erst später über höhere Abschreibungen aus

⇒ keine latenten Steuern in IAS nach Timing-Konzept

a) <b>Timing-Differenzen</b> (Zeitlich begrenzte Differenzen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zeitlich unterschiedliche Erfassung der Erfolgskomponenten in HB und StB</li> <li>• Ausgleich in späteren Perioden durch Zeitablauf</li> </ul>	⇒ <b>latente Steuern nach HGB</b>
b) <b>quasi permanente Differenzen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• keine automatische Umkehrung der Differenz</li> <li>• Umkehrung bedarf unternehmerischen Handelns oft erst bei Liquidation d. betreffenden Vermögensgegenstände</li> </ul>	⇒ <b>keine latenten Steuern nach HGB</b>
c) <b>permanente (zeitlich unbegrenzte) Differenzen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• in einer Periode entstehende Unterschiede werden in folgenden Perioden nicht ausgeglichen (→Aufwendungen u. Erträge entstehen nur im Steuerrecht oder nur im Handelsrecht)</li> </ul>	⇒ <b>keine latenten Steuern nach HGB</b> nicht abzugsfähige Betriebsausgaben <i>steuerfreie Investitionszulagen HB: Ertrag,</i>

## II. Temporary-Konzept

**bilanzorientiert** Einbeziehung jeder Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz unabhängig von

- Erfolgsneutralität
- Ausgleich der Bewertungsunterschiede

⇒ **Erweiterung des Timing-Konzepts**

<b>a) temporary differences</b>	Zeitlich begrenzte Differenzen quasi permanente Differenzen zeitlich unbegrenzte Differenzen	⇒ <b>führen zu latenten Steuern nach IAS</b>
<b>b) other differences</b>	außerbilanzielle Hinzurechnungen/Kürzungen unmittelbare Kürzung der Steuerschuld	⇒ <b>keine latenten Steuern nach IAS</b> (Investitionszulage)

## III. Liability-Methode

**bilanzorientiert** richtige Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten steht im Vordergrund

latente Steuern werden betrachtet als:

- liability: Verbindlichkeit für zukünftig zu zahlende Steuern
- asset: Vermögensgegenstand, der auf Steuervorauszahlung beruht (Forderung)

⇒ Bewertung unter **Berücksichtigung zukünftiger Steuersätze**

## IV. Deferred-Methode

**erfolgsorientiert** stellt Erfolgsrechnung in den Vordergrund mit dem Ziel einer Relation zwischen ausgewiesenem Erfolg und Steueraufwand

Korrektur des Steueraufwands um latente Beträge (steuerliche Rechnungsabgrenzung)

⇒ Bewertung ausgehend vom **gegenwärtigen Steuersatz** der Abrechnungsperiode

### Zuordnung zu Bilanztheorien:

§ 274 enthält statische u. dynamische Elemente

**dynamische Bilanzierungsmethode:** deferred-Methode(Timing-Konzept)→periodengerechte Steueraufwandsabgrenzung: GuV-orientiert

**statische Bilanzierungsmethode:** liability Methode, weil richtiger vermögenswert festgestellt werden soll; aktive latente Steuern unterliegen Wahlrecht i. Form v. Bilanzierungshilfe, da ihnen Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes fehlt. Hinblick auf Bewertung des Abgrenzungspostens wird auf künftige Zahlung (voraussichtlich Steuerbe-/entlastung abgestellt. Verbindung des Timing-Konzepts mit Liability-Methode)

## B. Ermittlung, Ausweis und Bewertung latenter Steuern

### I. Latente Steuern nach HGB §274HGB

- Timing Konzept als Grundlage
- nur zeitlich begrenzte Differenzen

#### 1. passive latente Steuer

##### HB-Gewinn > StB-Gewinn

→ zunächst geringerer Steueraufwand

→ „Schuldcharakter gegenüber dem Finanzamt“

⇒ **Passivierungspflicht** (Bildung einer Rückstellung gem. §274(1) i.V. m. §249(1)S.1)

- Bemessung nach voraussichtlicher Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre
- Auflösung des passiven Sonderpostens bei Eintritt der Steuerbelastung (bzw. voraussichtlich nicht mehr mit ihr zu rechnen ist)

## 2. Aktive latente Steuer

### HB-Gewinn < StB-Gewinn

- zunächst höherer Steueraufwand
- „Forderung gegenüber dem Finanzamt“
- ⇒ **Aktivierungswahlrecht** (als Bilanzierungshilfe gem. §274(2)HGB)
  - Bemessung nach voraussichtlicher Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre
  - Auflösung des aktiven Sonderpostens bei Eintritt der Steuerentlastung (bzw. voraussichtlich nicht mehr mit ihr zu rechnen ist)

**Keine Regelung im Steuerrecht, da latente Steuern ausschließlich in HB bzw. IAS bilanziert werden!**

## 3. Beispiele für Entstehung Latenter Steuern

aktive latente Steuerabgrenzungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<b>HB-Gewinn &lt; StB-Gewinn</b>		
<b>Disagio</b>	Nichtaktivierung des Disagios gem. §250(3)HGB	Aktivierungspflicht
<b>Derivativer Firmenwert</b>	Nichtaktivierung nach §255(4)HGB	Aktivierungspflicht §6I Nr.2 S.1 EStG und
	Aktivierung und Abschreibung über 4 Folgejahre §255 (4) HGB	Abschreibung über 15 Jahre §7 I S.3 EStG
<b>Herstellungskosten</b>	Ansatz nur mit Einzelkosten §255(2)HGB	Einbeziehungspflicht von Material- und Fertigungsgemeinkosten R33EStR
<b>Verlustantizipation</b>	Abwertung von Vorräten auf niedrigeren Zukunftswert §253(3)S.3 HGB	niedrigerer Teilwert als Untergrenze §6 I Nr.1 S.4 EStG
	Niedrigerer Wert beim Umlaufvermögen geboten §253(3)HGB	Wertaufholungsgebot bei nicht dauerhafter Wertminderung §6 I Nr.1 S.4,Nr.2 S.3 EStG
	niedrigerer Zeitwert beim UV	Teilwertabschreibung nur bei dauerhafter Wertminderung §6(1)Nr.1 S. 2 EStG
<b>Bildung stiller Reserven durch Nicht-Kapitalgesellschaften</b>	Unterbewertung von Vorräten oder abnutzbarem AV §253(4)HGB	Verbot in Steuerbilanz
<b>Rückstellungen</b>	Niedrigere Bewertung von Pensionsrückstellungen	Bewertungssatz 6% §6a(3)EStG
	Drohverlustrückstellungen §249HGB	Verbot

passive latente Steuerabgrenzungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<b>HB-Gewinn &gt; StB-Gewinn</b>		
<b>Bilanzierungshilfe</b>	Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes §269HGB	Aktivierungsverbot
<b>Fremdkapitalzinsen</b>	Aktivierungswahlrecht §255(3)HGB	Aktivierungsverbot R33(7)
<b>Fifo-Verfahren</b>	Fifo-Verfahren bei steigenden Preisen	Durchschnittsverfahren

in Praxis eher selten

Beispiel: erfolgsneutrale Neubewertungen von assets  
 ® muß in erfolgsunwirksame Neubewertungsrücklage eingestellt werden  
 z.B. bei Fusion/Acquisition mit Buchwertverknüpfung

#### 4. Ausweis

- **Saldierungsmöglichkeit** aktiver und passiver latenter Steuern  
Problem: Wenn passive latente Steuer früher fällig wird, als aktive latente Steuer, dann ist Saldierung problematisch
- Bilanzausweis

Passive latente Steuern §274(1) i.V.m. §249 (1) S.1 HGB	Aktive latente Steuern §274 (2) HGB
a) unter Position „Steuerrückstellungen“ mit gesondertem Bilanz- oder Anhangvermerk b) unterhalb der Steuerrückstellungen als eigene Position „Rückstellungen für latente Steuern“	Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe a/Aktivseite, der gesondert auszuweisen (vor oder nach RAP) u. im Anhang zu erläutern ist

- **GuV-Ausweis:** unter Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ zwei zusätzliche Positionen
  - „Latente Steueraufwendungen“
  - „Latente Steuererträge“ nach § 285 Nr. 6 Anhanglerläuterungen und Aufgliederung auf das Ergebnis

Es dürfen nur latente Steuern gebildet werden, wenn sich im Jahr der Entstehung der latenten Steuer auch ein Gewinn (kein Verlust) ergibt!  
 → Bei langfristigen latenten Steuern muss immer geprüft werden, ob latente Steuern eventuell wegen Verlusten aufgelöst werden müssen

## II. Latente Steuern nach IAS 12

Grundlage: **Temporary-Konzept** in Verbindung mit **liability-Methode**

→ Vergleich von Bilanzposten

**zukünftiger Steuersatz nicht diskontiert**

**Stichtagsprinzip:** an jedem Stichtag sind Bedingungen neu zu betrachten

**Nach IAS ist jeder Unterschied zwischen HB und StB Fall für latente Steuern ist, sofern es eine Auswirkung in der Zukunft gibt (wenn es erst bei der Auflösung zum Unterschied zwischen HB und StB kommt)**

### 1. Passive latente Steuern nach IAS

Wenn temporary Differences **bei Auflösung** dazu führen, dass **StBGewinn > HBGewinn**

**Ausnahmen vom Grundsatz** des Temporary-Konzepts, wonach jeder Unterschied zwischen HB und StB Fall für latente Steuern ist, sofern es eine Auswirkung in der Zukunft gibt

- **Goodwill-Aktivierung** in HB; Verbot in StB  
 → keine I.S., weil Restwert gegenüber Kaufpreis „Residualgröße“ ist
- **Erfolgsneutrale Unterschiede bei Erstverbuchung**  
 → keine I.S., wenn AK in HB ≠ AK in StB  
 Ausnahme: Unterschied stammt aus Erstverbuchung bei Unternehmensacquisition
- **Beteiligungen**  
 → keine I.S., wenn das Beteiligungen haltende Unternehmen die Auflösung (durch Veräußerung) frei bestimmen kann

**2. Aktive latente Steuern nach IAS**

„In allen Fällen, in denen es wahrscheinlich ist, dass steuerliche Gewinne verfügbar sein werden, um die gebildeten aktiven latenten Steuern in den späteren Perioden ihrer Auflösung steuerlich wirksam nutzen zu können“

→ **Ansatzpflicht** (↔ HGB mit Wahlrecht), denn IAS kennt keine Bilanzierungshilfe

⇒ aktive I.S. ist Vermögenswert im Sinne des IAS (keine Einzelveräußerbarkeit wie nach HGB notwendig, hauptsache in der Vergangenheit erworbener Vorteil, der zu wirtschaftlichem Nutzen führt)

**3. Beispiele und Ausnahmen:**

**Im Grundsatz aktive I.S. auf Verlustvorträge**

**a) können nach jeweiligem Steuerrecht Verlustvorträge gebildet werden?**

in BRD dürfen Verluste der alten Jahre im Grundsatz vorgetragen und mit Gewinnen verrechnet werden = Vorteil, der Steuern mindert

**b) Wahrscheinliche zukünftige Gewinne? (kann in Zukunft mit Steuervorteil gerechnet werden?)**

- (1) wenn passive latente Steuern vorliegen, die sich in gleicher Periode wie aktive I.S. auflösen würden
- (2) Möglichkeit durch steuerbilanzpolitische Maßnahmen künftige Gewinne zu erzeugen  
→ z.B. Auflösung stiller Reserven
- (3) sind Kriterien (1) u. (2) nicht erfüllt, müssen überzeugende Beweise erbracht werden, dass Gewinne in Zukunft realisiert werden  
⇒ Quasi „Wahlrecht“, weil Einschätzung subjektiv

⇒ **in jedem Jahr muß geprüft werden, ob a) und b) vorliegen**

- wenn ja: aktivieren
- wenn nein: Aktivierungsverbot

Differenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz	Latente Steuern nach HGB	Latente Steuern nach IAS	Beispiele
zeitlich begrenzte Differenz	ja	ja	unterschiedliche Abschreibung abnutzbarer Anlagen in Handels- und Steuerbilanz <span style="float: right;">- D.V. größer U.</span>
quasi zeitlich unbegrenzte Differenz	nein	Beteiligungsanteil ja Grundstück	Abschreibung nicht abnutzbarer Anlagen nur in der Handelsbilanz (Abschl. auf Beteiligung, die steuerlich nicht anerkannt) <span style="float: right;">die steuerlich nicht anerkannt</span>
zeitlich unbegrenzte Differenz a) infolge erfolgsneutraler Vermögensdifferenzen	nein ↑	weil Erfolgswert bei Erteilung egal ja Neubewertung	Neubewertung von Vermögensgegenständen nur in der Handelsbilanz (IAS!)
b) infolge außerbilanzieller steuerlicher Berücksichtigung	A.B. Firmenübernahmen nach handelsrechtl. Umwandlungsgesetz	nein	steuerlich nicht abzugsfähiger Teil der Aufsichtsratsvergütung
Verlustvorträge	nein	ja	Steuerrechtlich muss dies sein, sondern steuerlich vortragfähiger Verlust, aber voraussichtlich künftige steuerliche Gewinne
KSt-Minderungsansprüche bzw. -Erhöhungsverpflichtungen	nein	ja, Berücksichtigung des Ausschüttungsverhaltens zulässig	Thesaurierung tarifbelasteter bzw. steuerfreier Gewinne, bei deren Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist <span style="float: right;">- ab 1.1.2004 einheitl. Steuerzahler unabhängig v. Ausschüttung</span>

**III. US-GAAP**

IAS war Vorbild für US-GAAP → identisch

## C. Beispiel

Handelsrechtlich war im Jahr 01 eine Drohverlustrückstellung a/Mietvertrag in Höhe von 50.000 DM zu bilden, die steuerrechtlich dem Bilanzierungsverbot nach §5(4a) EStG unterliegt

Jahr 01	handelsrechtliche GuV	steuerrechtliche GuV
Umsatzerlöse	1.000.000	1.000.000
Wareneinsatz	- 300.000	- 300.000
Personalkosten	-200.000	-200.000
Abschreibungen	-250.000	-250.000
sonstige Aufwendungen	-100.000	-50.000
Gewinn vor Steuern	150.000	200.000
Ertragsteuern (50%)	-100.000 ←	-100.000
<b>Jahresüberschuss</b>	<b>50.000</b>	<b>100.000</b>

Steueraufwand für Handelsbilanz wird auf Grundlage der StB ohne Berücksichtigung latenter Steuern ermittelt

Fragen:

1. Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Ergebnis?
2. Zeitliche oder permanente Differenz? → Gleicht sich Differenz irgendwann aus?
3. Aktive oder passive latente Steuer?
4. Bilanzierungspflicht oder Wahlrecht?

Lösung: § 274 (2) HGB: Aktive Latente Steuern an Steueraufwand 25.000

„Bilanzierungshilfe→ darf“ [(Differenz StB-Gewinn ./ HB-Gewinn) · Steuersatz]

→ handelsrechtl GuV 01	handelsrechtliche GuV	steuerrechtliche GuV
Umsatzerlöse	1.000.000	1.000.000
Wareneinsatz	- 300.000	- 300.000
Personalkosten	-200.000	-200.000
Abschreibungen	-250.000	-250.000
sonstige Aufwendungen	-100.000	-50.000
Gewinn vor Steuern	150.000	200.000
Ertragsteuern (50%)	-100.000 ←	-100.000
davon latent	+25.000	
<b>Jahresüberschuss</b>	<b>75.000</b>	<b>100.000</b>

Im Jahr 02 endet das Mietverhältnis nach Zahlung der im Jahr 01 handelsrechtlich zurückgestellten Miete

Jahr 02	handelsrechtliche GuV	steuerrechtliche GuV
Umsatzerlöse	1.000.000	1.000.000
Wareneinsatz	- 300.000	- 300.000
Personalkosten	-200.000	-200.000
Abschreibungen	-250.000	-250.000
sonstige Aufwendungen	-50.000	-100.000
Gewinn vor Steuern	200.000	150.000
Ertragsteuern (50%)	-75.000 ←	-75.000
<b>Jahresüberschuss</b>	<b>125.000</b>	<b>75.000</b>

Der aktivierte Posten „latente Steuern“ ist nun aufzulösen §274(2)S.4HGB

„Steueraufwand an aktive latente Steuern 25.000“

Jahr 02	handelsrechtliche GuV	steuerrechtliche GuV
Umsatzerlöse	1.000.000	1.000.000
Wareneinsatz	- 300.000	- 300.000
Personalkosten	-200.000	-200.000
Abschreibungen	-250.000	-250.000
sonstige Aufwendungen	-50.000	-100.000
Gewinn vor Steuern	200.000	150.000
Ertragsteuern (50%)	-75.000 ←	-75.000
	-25.000	
<b>Jahresüberschuss</b>	<b>100.000</b>	<b>75.000</b>

<u>Probe</u>	handelsrechtl. Gewinn	steuerrechtl. Gewinn	
Jahr 01	75.000	100.000	
<b>Jahr 02</b>		<b>100.000</b>	<b>75.000</b>
<u>Gesamt</u>	<u>175.000</u>	<u>175.000</u>	

## 4. Bilanzierung des Anlagevermögens

### A. Begriff des Anlagevermögens

**§247 (2) HGB** dazu bestimmt, **dauernd dem Geschäftsbetrieb** des Unternehmens zu **dienen**

→ Entscheidung des Unternehmers ob AV oder UV

**IAS/ US-GAAP** **non-current assets**: werden nicht innerhalb eines Jahres oder eines längeren Geschäftszyklus verkauft oder verbraucht

→ stehen dem Unternehmen langfristig zur Verfügung

**current assets**: → bei einem der 3 Kriterien

1. Realisation innerhalb des normalen Geschäftsverlaufs durch Verkauf oder Verbrauch
2. 1-Jahres-Grenze für Handelsgüter
3. Frei verfügbare Zahlungsmittel

### B. Positionen des Anlagevermögens im HGB

1. immaterielle Vermögensgegenstände
2. Sachanlagen
3. Finanzanlagen

### C. Immaterielle Vermögensgegenstände

#### 1. HGB

= begriffliche und wirtschaftlich konkret erfassbare Rechte und Werte, die darauf geleisteten Anzahlungen, sowie der Geschäfts- oder Firmenwert

**§248(2)HGB** **Aktivierungsverbot** für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die **nicht entgeltlich** erworben wurden

→ Gläubigerschutz, weil nicht am Markt konkretisiert

**§246(1)HGB** **Aktivierungspflicht** für **entgeltlich** erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des AV

→ Vollständigkeitsgebot

**Aktivierungspflicht** für **nicht entgeltlich** erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

#### Prüffolge

„immateriell“  
„Erwerb“

= „unkörperlich“ (Patente, Software, Filmrechte)

= nur bei Anschaffungskosten: Anschaffungsprozeß

(HK ≠ entgeltl. erworben: kein Anschaff.prozeß

§248(2)HGB fordert nicht Erwerb von fremdem Dritten

„entgeltlich“

= Kauf, Tausch, Unternehmensverschmelzung

#### 2. EStG

##### §5(2)EStG

⇒ **Aktivierungsverbot** für nicht entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände, die vom U. selbst geschaffen

⇒ **Aktivierungspflicht** für entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände

→ Geschäfts- oder Firmenwert ist **Wirtschaftsgut nach Steuerrecht**,

(aber nicht Vermögensgegenstand nach HGB, wegen fehlender

Einzelveräußerbarkeit → Aktivierungswahlrecht nach HGB)

⇒ **Aktivierungspflicht §5(2)EStG**

### 3. IAS

#### 2-stufiger Prüfungsprozess zur Einordnung als Asset

- a) **Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit** : Definition immaterieller Vermögenswerte muß erfüllt sein
- keine monetären Werte
  - keine physische Substanz
  - Eignung für Produktion, Erstellung von DL oder eigene Verwaltung des Betriebes
  - **Identifizierbarkeit** = objektive Abgrenzung immaterieller Vermögensgegenstände vom allgemeinen Goodwill (IAS 38)
 

Eigenständige Verwertbarkeit ≠ notwendige Voraussetzung!	Wenn zukünftiger ökonomischer Nutzen z.B. durch Vermietung, Verkauf oder Tausch verwertet werden kann
Kontrolle	Macht, wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen und Dritten den Zugriff auf diesen Nutzen zu verwehren (Verfügungsmacht)
wirtschaftlicher Nutzen	aus Umsatzerzielung, Kosteneinsparung oder Vorteilen durch internen Gebrauch
- b) **konkrete Bilanzierungsfähigkeit** → Ansatzkriterien
1. zukünftiger Zufluss des wirtschaftlichen Nutzens ist wahrscheinlich  
Basis: Vernünftige, belegbare Annahmen
  2. Zuverlässige Ermittlung der AK oder HK  
keine groben Schätzungen, muß aus interner Kostenrg. ermittelbar sein

Unterschied zu HGB     **keine Notwendigkeit des entgeltlichen Erwerbs**  
 ⇒ Ansatzpflicht für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte  
 (Prüfung, ob es sich um Vermögenswert handelt umso kritischer)

#### Aktivierungsverbote nach IAS

1. **selbstgeschaffener (originärer) Firmenwert**
2. Unterscheidung in Forschungs- und Entwicklungskosten

<b>Forschungskosten</b>	eigenständige, planmäßige Untersuchungen zur Erlangung neuer wissenschaftlicher oder technologischer Erkenntnisse	<b>Aktivierungsverbot</b>
<b>Entwicklungskosten</b>	Anwendung von Forschungsergebnissen und anderem Wissen auf Planung oder Gestaltung der Produktion, sofern sie vor Beginn der kommerziellen Fertigung oder betriebsinternen Nutzung	<b>Aktivierungspflicht</b>

3. **selbstgeschaffene Markennamen oder Kundenstämme**

**Nach IAS nicht zwangsläufig Aktivierungsverbot bei selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens**  
 (z.B. Aktivierungspflicht bei Entwicklungskosten)

## I. Derivativer Firmenwert

<b>HGB §255(4)</b>	Aktivierungswahlrecht ist <u>nicht Vermögensgegenstand</u> nach HGB, wegen fehlender Einzelveräußerbarkeit → darf als <b>Bilanzierungshilfe</b> aktiviert werden (Ansatz als Bilanzierungshilfe)
<b>EStG §5(2)</b>	Aktivierungspflicht, <u>weil Wirtschaftsgut</u> nach Steuerrecht (Akt.pfl. für den die Teilwerte der WG übersteigenden Kaufpreisanteil)
<b>IAS 22</b>	Aktivierungspflicht, <u>weil Vermögenswert</u> nach IAS (Einzelveräußerbarkeit ist unwichtig)

### 2 Möglichkeiten ein Unternehmen zu kaufen

- asset deal:** bei kleineren u. mittleren U.  
Übernahme aller Aktiva (sowohl bilanzierte, als auch nicht bilanzierte)  
(Passiva eventuell gegen Verrechnung)  
→ Werte müssen alle einzeln übertragen werden  
(z.B. *Übernahme des Mietvertrages bedarf der Zustimmung des Vermieters*)
- share deal:** Bei Rechtsform mit Geschäftsanteilen werden diese von Eignern gekauft und als Beteiligung an verbundenen Unternehmen aktiviert  
Nachteil: es werden auch alle Schulden übernommen → höheres Risiko

### Beispiel

Vermögenswerte und Schulden der Schlau AG vor Unternehmensverschmelzung im Wege eines **asset deal**

Vermögenswerte	Buchwert	Verkehrswert
Grundstücke	500.000	700.000
Gebäude	600.000	500.000
selbsterstellte immat. VG	0	200.000
Maschinen	200.000	300.000
Vorräte	300.000	250.000
Liquide Mittel	100.000	100.000
Summe	1.700.000	2.050.000

Schulden	Buchwert	Verkehrswert
Rückstellungen	300.000	200.000
Bankkredite	500.000	500.000
Lieferanten	700.000	700.000
Saldo	200.000	650.000

→ z.B. GmbH bleibt bestehen ⇒ Vermögensgegenstände müssen nicht einzeln übertragen werden

Die Pfiffig AG erwirbt den gesamten Geschäftsbetrieb der Schlau AG mit allen Aktiva + Passiva zum Kaufpreis von 1Mio. Sie bezahlt den Kaufpreis in bar. Buchen Sie den Firmenkauf (ohne Abschlussbuchung) → (1 Mio Kaufwert ./ 650.000 Verkehrswert = 350.000 DM Geschäfts- oder Firmenwert)

⇒ Geschäfts- oder Firmenwert 350.000,- DM

### Alternative: Share-Deal

Die Pfiffig-AG erwirbt von Gesellschaftern der SchlauAG alle Aktien der AG zu einem Kaufpreis von 1Mio. DM. Sie bezahlt den Kaufpreis in bar. Buchen sie den Firmenkaufpreis von 1 Mio. Sie bezahlt den Kaufpreis in bar

Buchen Sie den Firmenkauf bei der Pfiffig AG (ohne Abschlussbuchungen)

⇒ Bei Schlau-AG 1 Mio in Kasse (Bleibt als Rechtsform bestehen)

→ Immer Differenzen zwischen Buchwerten und Verkehrswerten

- mit Hilfe von Gebäudesachverständigern
- Gutachten über Patente
- Maschinen, die schon voll abgeschrieben sind, aber noch genutzt werden
- Vorräte Verkehrswert mit angegebenen Wert vergleichen

## II. Bilanzierungshilfen

- = Aktivierung der Aufwendungen und Abschreibung über mehrere Perioden
- insbesondere in Anlaufphase eines Unternehmens soll so Verschuldung vermieden werden
- ⇒ **werden nicht in StB aktiviert**

### 1. Voraussetzungen für Aktivierung

#### Aufwendungen für Erweiterung und Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs

**§269HGB** Gilt im Grundsatz nur für Kapitalgesellschaften für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes

**§269(1)/** keine Gründungskosten (Notarkosten, Eintragung ins Handelsregister)

**§248(1) HGB** keine Kosten der EK-Beschaffung (*Provision für Finanzmakler, der EK beschaffen soll*)

**Ingangsetzungskosten** = Alle Kosten, die nach den Gründungs- und EK-Beschaffungskosten anfallen und dazu dienen, den Geschäftsbetrieb aufnehmen zu können (Anlaufkosten) Auf- bzw. Ausbau der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation (*Errichtung eines Rechnungswesens, erste Werbeaktion, Organisationsaufbau*)

aber: Es dürfen keine Vermögensgegenstände, die auch ansonsten bilanziert werden müssten !

**Umfang der Ingangsetzungskosten:** alles, was kein Vermögensgegenstand ist → nicht-entgeltlich erworbene immateriellen Vermögensgegenstände des AV, sofern sie nicht Aufwendungen zur Gründung oder EK-Beschaffung sind

#### Währungsumstellung auf €

**Art.44 EGHGB** Vom Kaufmann geleistete Aufwendungen für €-Umstellung selbstgeschaffene immaterielle VG des AV (bsp.selbsterstellte Software)

### 2. Liegen Voraussetzungen vor, so besteht

- Aktivierungswahlrecht als Bilanzierungshilfe, Ausweis vor Anlagevermögen, Einbeziehung in Anlagespiegel + Anhanglerläuterung **§ 269 S.1, 268 (1) HGB**
- Abschreibungspflicht zu mindestens einem Viertel ab Folgejahr **§282HGB**
- Gewinnausschüttungssperre i (= keine Dividendenzahlung aus Bilanzierungshilfe) **§269 S.2 HGB**
- Pflicht zur Steuerabgrenzung (Rückstellung f. latente Steuern §274(1) HGB): strittig, weil kontraproduktiv (=EK-Vernichtung; U. in Anlaufphase benötigt aber Besserstellung u. nicht verschl.)

## III. Übersicht

	HGB	IAS
<b>Forschungs- und Entwicklungskosten</b>	Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle VG des AV (§248(2)HGB)	Forschungsk.→ Aktivierungsverbot Entwicklungsk.→ Aktivierungspflicht
<b>Originärer Firmenwert</b>	Aktivierungsverbot	explizites Aktivierungsverbot für Goodwill
<b>Derivativer Firmenwert</b>	Aktivierungswahlrecht (§255(4)HGB) als Bilanzierungshilfe Aktivierungspflicht nach EStG	Aktivierungspflicht (sofern Unternehmenszusammenschluß durch Kauf der einzelnen Vermögensgegenstände (asset deal) und nicht durch Kauf der Anteile(share deal) erfolgt ist) ??????????????
<b>Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes</b>	Aktivierungswahlrecht als Bilanzierungshilfe ( <b>§269HGB</b> )	Periodenaufwand (sofern nicht aktivierungspflichtiger Bestandteil der AK/HK)
<b>Aufwendungen für rechtliche Gründung und Beschaffung des EK</b>	Aktivierungsverbot ( <b>§248HGB</b> )	Aktivierungsverbot für Gründungskosten (wegen mangelnder Bestimmbarkeit des konkret mit Ausgabe verbundenen Nutzens)

## D. Bilanzierung von Sachanlagen

### I. Nach HGB

<b>Grundstücke und Gebäude</b> <b>§ 266(2) A. II. 1 HGB</b>	Sammelposition; Bilanzwert setzt sich aus Wert der Grundstücke, die keiner Abnutzung unterliegen, und dem der Gebäude, die der Abnutzung unterliegen, zusammen
Grundstücksgleiche Rechte, Bauten auf fremden Grundstücken	a) Erbbaurechte, Wohnungs-, Bergwerkseigentum werden wie eigene Grundstücke bilanziert b) Bauten auf fremden, meist gepachteten, Grundstücken; Bilanzausweis problematisch wegen Eigentumsverhältnisse und ruhende Lasten
Selbständige Gebäudeteile	Auch die der Benutzung dienende Einrichtungen wie Heizungs-, Beleuchtungsanlagen, Personenaufzüge; Gebäudeteile, die mit eigentl. Gebäudenutzung in keinem Funktionszusammenhang → Bilanzierung und Abschreibung als selbständige Wirtschaftsgüter R42a(4) u.(5) EstR <u>Achtung</u> , Abgrenzung zu „Technische Anlagen“ hinsichtlich Zweckbestimmung → was Fabrikation dient (Betriebsvorrichtung) = Techn. Anlagen;
<b>Technische Anlagen und Maschinen</b> <b>§ 266(2) A. II. 2 HGB</b>	Anlagen und Maschinen, die unmittelbar dem Produktionsprozeß dienen (beachte <b>wirtschaftl. Zugehörigkeit</b> ) → auch Ausweis dieser, die wesentlicher Bestandteil eines fremden Grundstücks oder sicherungsübereignet oder unter Eigentumsvorbehalt geliefert werden, obwohl sie rechtl. zum Eigentum eines Dritten gehören bzw. wesentl. Bestandteil des Grundstücks sind (auch Ausweis der Anlagen, bei denen Gebäude und techn. Vorrichtung Einheit bilden → Abschreibung entsprechend Gebäudelebensdauer)
<b>Betriebs- und Geschäftsausstattung</b> <b>§ 266(2) A. II. 3 HGB</b>	z.B. Einrichtungen der Werkstatt, der Fuhrpark, Werkzeuge, Büroausstattung incl. Telefonanlage, soweit nicht unter techn. Anlagen oder Betriebsstoffe (Umlaufvermögen) ausgewiesen
<b>Anlagen im Bau, Anzahlungen auf Anlagen</b> <b>§ 266(2) A. II. 4 HGB</b>	Investitionen im AV, die am Bilanzstichtag noch nicht vollendet, so sind Ausgaben unter dieser Position zu aktivieren, um erfolgsmäßige Neutralisierung dieser Ausgabe zu erreichen

### II. Nach IAS 16.6

#### **Property, plant and equipment**

= Materielle Vermögenswerte, die vom U. zum Zwecke der Herstellung oder Lieferung von G + DL, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden, und deren Nutzung voraussichtlich länger als eine Periode dauert → **wirtschaftliches Eigentum** (nicht rechtliches) **ist ausschlaggebend**

#### **Aktivierungspflicht** als asset, **wenn**

- Wahrscheinlich, dass der mit dem asset verbundene zukünftige Nutzen dem U. zugute kommt
- AK/HK des assets müssen sich zuverlässig bestimmen lassen

## E. Finanzanlagen

### I. Untergliederung von Finanzanlagen nach §266(2) A.III HGB

Finanzanlagen	Daueranlagen	(1) Anteile an verbundenen Unternehmen	↑ Möglichkeiten der Einflußnahme	↑ Gesellschafter		
		(3) Beteiligungen				
		(5) Wertpapiere des Anlagevermögens			↑ Gesellschafter oder Gläubiger	
	Ausleihungen	(2) Ausleihungen an verbundene Unternehmen				↑ Ausmaß der finanziellen Verflechtung
		(4) Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht				
		(6) Sonstige Ausleihungen			↑ Gläubiger	

Gliederung nach: unterschiedlichen Möglichkeiten der Einflussnahme bei Daueranlagen  
Ausmaß der finanziellen Verflechtung bei Ausleihungen

→ Frage, ob überhaupt AV nach §247(2) HGB

⇒ Frage nach Dauerhaftigkeit

#### 1. Beteiligungen §271 (1) HGB

= Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu dienen.

Voraussetzungen

- Zweckbestimmung als **Daueranlage**
- **Beteiligungsabsicht** der Gesellschaft: Verfolgt mehr als nur angemessene Verzinsung, Absicht unternehmerische Einflußnahme nicht notwendig  
→ Beteiligungsvermutung bei Mitunternehmerschaft (mehr als 20% Anteil am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft)
- **Anteile an Personengesellschaften**: sind generell Beteiligungen

#### 2. Verbundene Unternehmen i.V.m. §271 (2) HGB

(für Konzernbilanzen)

= Unternehmen, die gem. §290 (2) HGB aufgrund einheitlicher Leitung einer Beteiligung oder konzerntypischer Merkmale als Mutter- oder Tochterunternehmen in einen Konzernabschluß einzubeziehen sind

Voraussetzungen bei mind. einem Tochterunternehmen

- Mehrheit der Stimmrechte oder
  - Recht Mehrheiten in z.B. Aufsichtsrat zu wählen
  - Beherrschungsvertrag
- ⇒ Es kommt auf Mehrheit der Stimmrechte und nicht auf Mehrheit am Kapital an (Meinung kann immer durchgesetzt werden)

#### 3. Ausleihungen

keinerlei Einflußmöglichkeiten

II. IAS

Wertpapiere und finanzielle Anlagen, die länger als eine Periode gehalten werden und die über Zinsen, Lizenzen, Dividenden oder Mieten Vermögensmehrung bringen sollen

F. Bewertungsgrundlagen für das Anlagevermögen

I. Allgemeine Grundsätze

<b>HGB/EstG</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>AK und HK als Obergrenze der Bewertung (§253(1)S.1HGB)</b></li> <li>• Verminderung um <b>planmäßige Abschreibungen (§253(2)S.1HGB)</b></li> <li>• <b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bei <u>voraussichtlich dauerhafter Wertminderung</u></li> <li>• bei nicht dauerhafter Wertminderung:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Kapitalgesellschaften</u>: außerplanm. Abschreibung nur bei Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens</li> <li>- Personengesellschaften: außerplanm. Abschreibung auch bei nicht dauerhafter Wertminderung</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• <b>Zuschreibungspflicht für Kapitalgesellschaften</b> bei Wegfall des Grundes für außerplanm. Abschreibung (§280(1)HGB) fortgeführte AK/HK als Obergrenze</li> <li>• Beibehaltungswahlrecht für Einzelkaufleute und Personengesellschaften (§253(5)HGB)</li> </ul>																					
<b>IAS</b>	<p>a) <b>AK/HK</b> oder</p> <p>b) <b>Nebewertungsmethode</b> → Bei Erhöhung des Buchwertes ist Differenz zum alten Buchwert erfolgsneutral in Neubewertungsrücklage einzustellen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Außerplanmäßige Abschreibung → impairment Test</b></li> </ul> <div style="text-align: center;"> <table border="0"> <tr> <td style="text-align: center;"><u>Buchwerte</u></td> <td style="text-align: center;">↔</td> <td style="text-align: center;"><b>erzielbarer Betrag</b></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">Vergleich</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">↓</td> <td style="text-align: center;">↑</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">Wenn erzielbarer Betrag &gt; Buchwert</td> <td style="text-align: center;">höherer Wert</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">↓</td> <td style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">Abwertung</td> <td style="text-align: center;"> <b>net selling Price</b>                      (nach Abzug aller Kosten)                 </td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"> <b>value in use</b>                      =abgezinste zukünftige Cash-Flows                      ↓                      Cash-generating-unit= Einheit,diemit fremden 3. Cash-Flows erzielt                 </td> </tr> </table> </div> <p>unabhängig von Dauer der Wertminderung</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Zuschreibung</b> erfolgswirksam bei Bewertung zu AK/HK</li> <li>• Zuschreibung erfolgsneutral bei Neubewertung</li> </ul>	<u>Buchwerte</u>	↔	<b>erzielbarer Betrag</b>		Vergleich			↓	↑		Wenn erzielbarer Betrag > Buchwert	höherer Wert		↓	↓		Abwertung	<b>net selling Price</b> (nach Abzug aller Kosten)			<b>value in use</b> =abgezinste zukünftige Cash-Flows ↓ Cash-generating-unit= Einheit,diemit fremden 3. Cash-Flows erzielt
<u>Buchwerte</u>	↔	<b>erzielbarer Betrag</b>																				
	Vergleich																					
	↓	↑																				
	Wenn erzielbarer Betrag > Buchwert	höherer Wert																				
	↓	↓																				
	Abwertung	<b>net selling Price</b> (nach Abzug aller Kosten)																				
		<b>value in use</b> =abgezinste zukünftige Cash-Flows ↓ Cash-generating-unit= Einheit,diemit fremden 3. Cash-Flows erzielt																				

II. Einzelfragen der Bewertung

	<b>HGB</b>	<b>IAS</b>
<b>originäre immat. Vermögenswerte</b>	Ansatzverbot	Ansatz <b>verbot</b> außer Entwicklungskosten
<b>derivativer Firmenwert</b>	Aktivierungswahlrecht → zu mind. ¼ ab Folgejahr abschreiben oder planmäßig über die ND (§255(4)HGB)	lineare Abschreibung ND max. 20 Jahre
<b>Ingangsetzung und Erweiterung</b>	Aktivierungswahlrecht → zu mind. ¼ ab Folgejahr (§282 HGB)	
<b>Beteiligungen</b>	<b>AK + AK-Nebenkosten</b> ( <i>Notariatskosten, Provisionen, Spesen</i> ), soweit direkt zurechenbar (≠ Kosten der Entscheidungsvorbereitung) + <b>nachträgliche AK</b> (Zuschüsse nur dann aktivieren, wenn Beteiligung dadurch nachhaltig erhöht) → sofern keine außerplanm. Abschr. oder nachträgl. AK auch in folgenden Jahren Bewertung zu AK/HK im Jahr des Zugangs	a) <b>AK</b> = sämtliche Akquisitionskosten → Folgebewertung AK oder Neubewertung b) <b>equity-methode</b> : Buchwert der Beteiligung um etwaige Gewinne oder Verluste aus dem Beteiligungsverhältnis zu- bzw. abschreiben (unabhängig von tatsächlicher Ausschüttung) = <b>Anteilige Vereinnahmung des Gewinns von assoziierten Unternehmen</b>

## G. Abschreibungen des AV

### I. Definition

- a) **nach dynamischer Bilanztheorie**  
Abschreibungen als Mittel einer periodengerechten Gewinnermittlung
- b) **statische Bilanztheorie**  
Abschreibungen als Mittel zur Wertangleichung der Werte des AV  
→ Gläubigerschutz: richtige Vermögenswerte zeigen

**HGB** enthält beide Definitionsansätze

- a) dynamischer Bilanztheorie → planmäßige Abschreibungen
- b) statische Bilanztheorie → außerplanmäßige Abschreibungen

### II. planmäßige Abschreibungen

#### HGB

- 1. nur für abnutzbare WG → nicht für Grundstücke und Finanzanlagen §253(2) HGB
- 2. **Abschreibungsplan** enthält
  - 1. AK bzw. HK
  - 2. Nutzungsdauer
  - 3. Abschreibungsmethode
- 3. Änderung des Abschreibungsplanes, wenn
  - Änderung der Nutzungsdauer
  - Änderung der Abschreibungsart
  - Außerplanmäßige Abschreibung
  - Nachträgliche AK oder HK

Abschreibung des Anlagevermögens		
Abschreibungsursachen Entwertungsgrund	Handelsrecht	Steuerrecht
Normaler technischer Verschleiß, ruhender Verschleiß, Fristablauf	Planmäßige Abschreibung § 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB	Absetzung für Abnutzung (AfA) § 7 Abs. 1 Satz 1–4 EStG
Substanzverringerung		Absetzung für Substanzverringerung (AfS) § 7 Abs. 6 EStG
Katastrophenverschleiß, verdeckte Mängel, erhöhte Inanspruchnahme, unterlassene Instandhaltung, Abbruch, techn. Fortschritt, sinkende Rentierlichkeit	Außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren, am Abschlußstichtag beizulegenden Wert § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB	Außerplanmäßige Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG
Voraussichtl. dauerhaftes Fallen der Wiederbeschaffungspreise, Fehlmaßnahme		Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 EStG
Voraussichtl. nicht dauerhaftes Fallen der Wiederbeschaffungspreise		–
Wirtschaftspolitische Gründe	Außerplanmäßige Abschreibung auf den zur steuerlichen Anerkennung notwendigen Wert § 254 HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Steuerrechtliche Sonderabschreibung, z. B. § 7g EStG</li> <li>• Erhöhte Absetzung, z. B. § 7 i EStG</li> <li>• Bewertungsabschläge, z. B. § 6b EStG, R 35 EStR</li> </ul>

#### IAS/ US-GAAP

##### 2 Arten planmäßiger Abschreibungen

- 1. **amortization** = Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte
- 2. **depreciation** = Abschreibungen auf Sachanlagevermögen

### 1. Schätzung der Nutzungsdauer

#### Handelsrecht

wirtschaftliche Nutzungsdauer ≠ technische Nutzungsdauer  
 → Einschätzung durch den Kaufmann

#### Steuerrecht

AfA-Tabellen der Finanzverwaltung = Erfahrungswerte  
 → keine Bindung an diese Tabellen  
 ⇒ auch andere ND möglich, wenn Kaufmann entsprechenden Nachweis erbringen kann (Umkehrung der Beweislast)  
 - werden zum 01.01.01 angepaßt (bisher sehr niedrige ND)  
 - weitere Änderung: bisher höchstens 3-fache der linearen Abschreibung für degressive Abschreibung → ab 01.01.01: max. 2-fache

#### IAS/ US-GAAP

Unternehmer soll wirtschaftliche ND selbst einschätzen → keine verbindlich standardisierten ND  
 Ausnahme: Goodwill-Abschreibung nach US-GAAP in best. Branchen

### 2. Wahl des Abschreibungsverfahrens

	HGB/EstR	IAS
<b>Abschreibungsverfahren</b>	- Abschreibungsverlauf darf nach GoB <b>nicht dem Nutzungsverlauf widersprechen</b> → <u>lineare Abschreibung</u> (StB, HB, IAS) → <u>degressive Abschreibung</u> (StB, HB, IAS) → <u>Leistungsabschreibung</u> (HB, IAS, US-GAAP; StB nur wenn nachweisbar) - Berichtspflicht im Anhang bei Änderung d. Abschreibungsmeth.	grundsätzlich jede systematische Abschreibungsmethode, die <b>Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzenpotentials</b> über die Nutzungsdauer auf rationaler Basis <b>widerspiegelt</b>
<b>Im Zugangsjahr</b>	<u>steuerliche Vereinfachung:</u> - <b>volle Jahres-AfA</b> für bewegliche Anlagegüter, die in <u>1. Jahreshälfte</u> angeschafft wurden - <b>halbe Jahres-AfA</b> für bewegliche Anlagegüter, die in <u>2. Jahreshälfte</u> angeschafft wurden	keine expliziten Regelungen, aber deutsche <b>Vereinfachungsregel zulässig</b>
<b>Im Abgangsjahr</b>	<b>zeitanteilig</b> nach Monaten abschreiben	

### III. Außerplanmäßige Abschreibungen

sowohl beim **abnutzbaren**, als auch beim **nicht abnutzbaren** AV möglich

#### 1. HGB

Abschreibung auf niedrigeren beizulegenden Wert soll Überbewertung verhindern

**§253(2)S.3 HGB Gemildertes Niederstwertprinzip** für AV, wenn Wertminderung voraussichtlich von **Dauer**  
 „dauerhaft“ = beizulegender Wert liegt während erheblichem Teil der Restnutzungsdauer unter Wert bei planm. Abschreibungen  
 → nach außerordentlicher Abschreibung bei abnutzbaren VG danach wieder planmäßig abzuschreiben  
 ⇒ Anpassung des Abschreibungsplans

#### Wertaufholung

Personengesellschaften: **Beibehaltungswahlrecht §253(5) HGB**  
Kapitalgesellschaften: **Pflicht** zur Wertaufholung bei Wegfall des Grundes (**§280(1)HGB**)  
 ⇒ **fortgeführte AK/HK** = Obergrenze

## 2. EStG

Steuerrechtlich bedingte Mehrabschreibungen → Unterbewertung in HB

**§6(2) EStG** **GWG** dürfen im Jahr des Zugangs voll abgeschrieben werden, soweit AK/HK vermindert um USt 800,- DM nicht übersteigen  
→ durch umgekehrte Maßgeblichkeit auch in HB

**§7(1) S.6 EStG** **AfaA** (Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung)

**§6(1) Nr.1,2 EStG** **Teilwertabschreibung** bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung

## 3. IAS

- Buchwert > erzielbarer Betrag = Wertminderung  
→ **unabhängig von Dauer**  
⇒ Abschreibungspflicht
- Keine umgekehrte Maßgeblichkeit → keine steuerlichen Abschreibungen in IAS zulässig  
aber: trotzdem GWG-Abschreibung aus deutschem Steuerrecht als Vereinfachung möglich

## H. Anlagespiegel

### I. HGB

#### **§268(2) HGB**

- Zeigt Entwicklung der im AV gesondert auszuweisenden Positionen und Eingangsetzungsaufwendungen
- in Bilanz oder Anhang
- enthält: Zugänge, Abgänge, Umbuchungen (*Anzahlung, aber keine Lieferung in Abrechnungsperiode*), Zuschreibungen, kumulierte Abschreibungen

### II. IAS

Verbale Zusatzangaben gefordert

## 5. Leasing beim Anlagevermögen

**Problemstellung:** „**wirtschaftliches Eigentum**“, das meist Vorstufe zu später eintretendem rechtlichen Eigentum ist.

(z.B. Sicherungsübereignung, an der die Bank zwar das rechtliche Eigentum hat, aber die regelmäßige Ratenzahlung das wirtschaftliche Eigentum aufrecht erhält)

**Leasing ≠ Vorstufe zu rechtlichem Eigentum**

**Finanzierungsleasing** = ähnlich Mietkauf

→ Übergang des rechtlichen Eigentums nach Ratenzahlung

⇒ Bilanzierung bei **Leasingnehmer**

**Operating Leasing** = Miete

⇒ Bilanzierung beim **Leasinggeber**

### A. Nach HGB

#### I. Zurechnung von Leasinggegenständen bei Vollamortisationsverträgen

= während unkündbarer Grundmietzeit erfolgt **Amortisation der gesamten Kosten** des Leasinggebers

**Die Zurechnung von Leasinggegenständen auf die Vertragspartner (Leasing-)Nehmer und (Leasing-)Geber im Falle des Finanzierungsleasing**

Art des Leasingvertrages ↓	Art des Leasinggegenstandes →		Bewegliche Wirtschaftsgüter und Gebäude		Boden
	Spezialleasing	Kein Spezialleasing	Grundmietzeit 40-90 % der Nutzungsdauer*	Grundmietzeit < 40 % oder > 90 % der Nutzungsdauer	
Ohne Mietverlängerungs- oder Kaufoption	Spezialleasing		Nehmer		Geber
	Kein Spezialleasing		Geber	Nehmer	
Mit Kaufoption	Spezialleasing		Nehmer	Nehmer	Wie Gebäude
	Kein Spezialleasing	Kaufpreis < Buchwert bei Verkauf			
		Kaufpreis ≥ Buchwert bei Verkauf	Geber		
Mit Mietverlängerungsoption	Spezialleasing		Nehmer	Nehmer	Geber
	Kein Spezialleasing	Anschlußmiete < Wertverzehr**			
		Anschlußmiete ≥ Wertverzehr**	Geber		

\* Die Nutzungsdauer wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern nach den Tabellen für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ermittelt, bei Gebäuden wird gewöhnlich eine Nutzungsdauer von 50 Jahren zugrunde gelegt.

\*\* Der Wertverzehr wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern aus Restbuchwert und Restnutzungsdauer ermittelt, bei Gebäuden aus 75 % der marktüblichen Miete für vergleichbare Gebäude.

**Spezialleasing:** kann nur von einem Unternehmen genutzt werden

**Kaufoption:**

a) **geringer Kaufpreis** → es ist wahrscheinlich, dass Nehmer kauft  
⇒ beim **Leasingnehmer**

b) **Preis so hoch**, dass möglicher wirtschaftlicher Vorteil für Leasinggeber (**Kaufpreis > Buchwert**)  
⇒ beim **Leasinggeber**

→ immer sehen, in welcher Situation der Leasinggeber einen wirtschaftlichen Vorteil hat (dann bei ihm bilanzieren)

Zeitlich begrenzte Nutzung von Investitionsgütern (langfristig im U.) gegen Entgelt, ohne dabei zivilrechtliches Eigentum zu erwerben ⇒ Leasingverträge  
**Wirtschaftlicher Eigentümer hat Leasinggegenstand zu bilanzieren, da dies Vorstufe der rechtlichen Eigentumserlangung**

## II. Bilanzierung beim Finanzierungsleasing

### 1. AK/HK bekannt

1. **Ausweis mit AK/HK des Leasinggebers** (Summe der Leasingraten + Nebenkosten) im AV u. ggf. planmäßige Abschreibung bei LN
2. korrespondierend dazu, ist **Leasingverbindlichkeit zu passivieren**, die der entsprechenden Forderung des LG entspricht

**Wenn  $\Sigma$  Leasingraten > AK**

→ Aufteilen in Zins- und Tilgungsanteil

- **Tilgungsanteil** wird von Leasingverbindlichkeiten abgezogen
- **Zinsanteil** wird als Zinsaufwand gebucht → nicht zu aktivieren!!!

#### Leasingnehmer

AV 100' / Leasingverb. 100' @ nicht 120' passivieren

Nur AK sind zu passivieren, lösen jährlich auf nach Tilgungs- und Zinsanteil

@ bsp. 5000 Tilgung werden gegen Leasingverb. gebucht und 100 stellen Zinsaufwand dar @ 20000 müssen über Laufzeit aufgeteilt werden @ dürfen bei wesentl. Beträgen nicht einfach linear abschreiben, sondern nach finanzmath. Verfahren, da 20.000 erst zukünftig fällig werdende Zinsen sind

00: AV an Leasingverb.

31.12.00: Verb an Kasse

Aufwand an Kasse

#### Leasinggeber

Rechtlich zwar weiterhin Eigentümer, aber durch Vertragsgestaltung des Finanzierungsleasings ist LN wirtschaftlicher Eigentümer → kein Bilanzausweis, da eher An- und Verkauf → i.d.R. bei gleichzeitiger Abwicklung von Absatz- u. Beschaffungsgeschäft ⇒ LG hat bei Lieferung Umsatzerlöse in der GuV sowie Forderungszugang in der Bilanz, die Barwert der Netto-Leasingzahlung entsprechen → 1. per Wareneinsatz an Warenbestand (da sich Leasinggegenstand im UV) 2. Per Forderung an Umsatzerlös

Bei Raten: Tilgungsanteil gegen Forderung 100.000

Bei Gewinn: → Umsatzerlös

### 2. AK/HK nicht bekannt

Anschaffungskosten richten sich nach dem als Verbindlichkeit zu passivierendem Barwert der Leasingzahlungen, die kein Entgelt für künftige besondere Leistungen sind

→ Abzinsung nach marktüblichen Zinssatz, Abzinsung, was rauskommt = AK

Ergeben sich danach höhere AK als bei unmittelbarer Anschaffung → außerplanmäßige Abschreibung a/beizulegendem Wert

## III. Operating Leasing

Aktivierung im Anlagevermögen des Leasinggebers → Leasinggeber trägt Risiko

wirtschaftliches Eigentum am Leasinggegenstand bleibt beim LG → Leasingobjekt ist nicht in Bilanz des LN zu aktivieren (wie Miete)

#### Leasingnehmer:

GKV	vereinbarten Entgelte bei unter „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ erfolgswirksam zu verbuchen
UKV	je nach Zuordnung des Leasingvertrages unter Posten Aufwendungen für Herstellung, Vertrieb oder Verwaltung

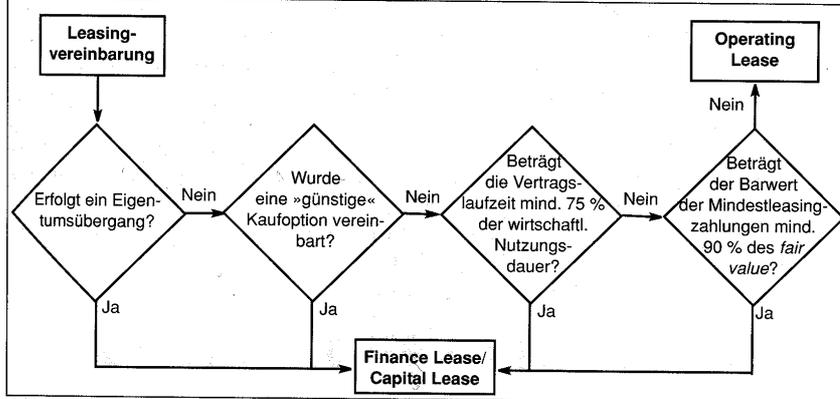
#### Leasinggeber:

1. Ausweis im AV oder UV, je nachdem, ob Leasinggegenstand dazu bestimmt, Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen
2. (wenn AV) Ansatz mit AK, HK nach **§ 253 (1) HGB** und planmäßig bzw. außerplanmäßig abzuschreiben; Achtung: wegen Realisationsprinzip **§ 252(1) Nr. 4 HGB** keine Berücksichtigung von Gewinnen, die noch nicht realisiert

## B. Nach IAS

Zurechnung wie HGB → wer wirtschaftliches Eigentum am Leasingobjekt hat

<b>Operating Lease</b>	alle anderen; doch Chancen u. Risiken die mit Leasinggegenstand verbunden, verbleiben eher beim <b>Lgeber</b>
<b>Finance lease</b>	Chancen und Risiken beim <b>Lnehmer</b> → Zuordnung zu diesem



### I. Bilanzierung von finance leases

<b>Bilanzierung beim Leasingnehmer</b> (=Aktivierung des Leasinggegenstandes u. gleichzeitig Ausweis einer liability in gleicher Höhe, anschließend Abschreibung über ND)	<b>Bilanzierung beim Leasinggeber</b> (=kein Ausweis unter AV)
Bilanzierung mit: a) <b>fair value</b> , wenn AK/HK des LG bekannt, korrigiert um erhaltene Zuschüsse und Steuergutschriften b) <b>niedriger Barwert</b> , der vertraglich garantierten Leasingzahlung an LG → <b>Vergleich BW ↔ fair value</b> ⇒ <b>niedrigerer Wert gilt</b> c) Bei Erstverbuchung: <u>Schuld ausweisen</u> und über Laufzeit abschreiben <u>Leasinggeber</u> : Ausweis einer Forderung in Höhe der Barwerte der Mindestleasingzahlungen	bilanziert Forderung der net investment in lease entspricht =Summe der Mindestleasingzahlungen + nicht vom LN bzw. nicht durch fremde Dritte garantierte Restwert (Summe der Barwerte der Leasingzahlung + zuzüglich geschätzter Restwert) nach finanzmath. Methoden

### II. Bilanzierung von operating leases

<b>Bilanzierung beim LN</b>	<b>Bilanzierung beim LG</b>
LN kein wirtschaftlicher Eigentümer → kein asset → Leasingraten als Aufwand zu verbuchen, wobei zeitliche Aufteilung Nutzenverlauf entsprechen muß	LG behält wirtschaftliches Eigentum → Leasinggeschäft wird in Anlehnung an Bilanzierung von Mietverhältnissen gebildet → Gegenstand erscheint in Bilanz als current oder non-current asset aktiviert; Abschreibung wie andere assets; Erlöse a/Leasingraten sind linear über Vertragslaufzeit zu vereinnahmen

## C. Sale and lease back

Beispiel: Mutter verkauft an Tochterunternehmen Gebäude und least diese zurück → Tochter hat AK und schreibt ab, Mutter hat Buchgewinn

Konzernabschluß: nach § 297(3) HGB muß Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage so dargestellt werden, als ob ein einziges Unternehmen

## 6. Bilanzierung des Umlaufvermögens

### A. Definition und Gliederung

HGB	IAS
<b>§ 266 (2) B. I-IV HGB</b> 1. Vorräte 2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 3. Wertpapiere 4. Liquide Mittel → Zwingendes Gliederungsschema	keine Gliederungsvorschriften, nur Gliederungsvorschläge
HGB	IAS
<b>§ 247(2) HGB</b> <b>definiert Anlagevermögen</b> wegen Gläubigerschutz → keine UV-Definition	<b>definiert Umlaufvermögen</b> wegen <i>Fähigkeit Cash-Flows zu produzieren</i> <b>3 Kriterien:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Umsetzung (Verkauf, Verbrauch) im normalen Geschäftszyklus oder Produktionsprozeß</li> <li>2. dient kurzfristigen Handelszwecken</li> <li>3. unbeschränktes Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalent</li> </ol>

### B. Vorräte

- Rohstoffe  
= Stoffe, die unmittelbar in das Fertigprodukt eingehen und dessen Hauptbestandteile bilden
  - Hilfsstoffe  
= gehen ebenfalls in fertige Erzeugnisse ein, stellen jedoch untergeordneten Bestandteil dar (Nägel, Schrauben)
  - Betriebsstoffe  
= bilden keinen Bestandteil des fertigen Erzeugnisses, werden mittelbar oder unmittelbar bei Herstellung verbraucht (Brennstoff, Schmiermittel)
1. **Unfertige Erzeugnisse**  
= noch nicht verkaufsfähige Produkte, für die bereits Aufwendungen entstanden, sind Sachen **unfertige Leistungen** (Löhne, Gehälter bei Wi-Prüfern; Gebäude bei Architekten)  
= fallen insbesondere bei DL-Unternehmen an, sind sonstige Forderungen  
⇒ wegen unterschiedlicher Zugriffsmöglichkeiten v. Sachen und Forderungen Zusammenfassung bedenklich  
ACHTUNG: Probleme bei unfertigen Bauten im Bau, da wirtschaftlich bis Fertigstellung unfertige Erzeugnisse des Herstellers, rechtlich § 94 BGB mit G+B verbundenen Sachen wesentliche Bestandteile des Grundstücks → juristisches Eigentum des Auftraggebers; aber Beurteilung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit → bilanzrechtlich unfertige Bauten auf fremden G+B als unfertige Erzeugnisse des Herstellers zu behandeln
  2. **Fertige Erzeugnisse, Waren**  
= u.a. auch zur Vermietung bestimmte Erzeugnisse (EDV-Anlage) im Rahmen des Operating – Leasing sind unter fertige Erzeugnisse zu bilanzieren
  3. **Geleistete Anzahlungen**  
= Vorleistungen eines Vertragspartners auf schwebende Geschäfte → Zahlungen der Gesellschaft an Dritte aufgrund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge, für die Leistung oder Lieferung noch aussteht  
ACHTUNG: Anzahlungen a/ Sachanlagen bzw. a/ immaterielle Vermögensgegenstände im AV auszuweisen

## C. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

### I. HGB

4 Positionen:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. Sonstige Vermögensgegenstände

#### 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

= Leistung ist durch das Unternehmen bereits erbracht

→ Forderung (brutto) aus Umsatzerlösen (netto)

**Factoring** Forderungsverkauf durch Abtretung

→ scheidet als Forderung aus LuL aus (Vor Zahlungseingang durch Factoringinstitut „sonstige Forderung“, dann „liquide Mittel“)

**Zession** Sicherungsabtretung

→ wirtschaftliches Eigentum bleibt

⇒ weiterhin Ausweis unter „Forderungen aus LuL“

#### 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen / Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

→ Zeigt finanzielle Verflechtungen egal ob aus LuL oder aus Darlehen ...

Aussage über die Verflechtungen ist wichtiger als die Aussage über die Herkunft der Forderungen

#### 3. Sonstige Vermögensgegenstände

= Misch- und Sammelposten für Vermögensgegenstände des UV, die von keiner anderen Position erfasst werden

z.B. Darlehen, Gehaltsvorschüsse, antizipative Rechnungsabgrenzungsposten (Ertrag vor Bilanzstichtag)

<b>Saldierungsverbot</b> §246(2)HGB	Ausnahme: gleiche Firma gleichartige Ansprüche und Verbindlichkeiten gleiche Fälligkeit
<b>Restlaufzeitangabe</b> §268(4)HGB	Angabepflicht der Restlaufzeit für jede gesondert ausgewiesene Forderungsposition und sonst. Vermögensgegenstände (in Praxis eher im Anhang statt Bilanz)
Forderungen gegen Gesellschafter §42(3)GmbHG	Angabepflicht im Anhang

### II. IAS

- keine so tiefe Gliederung wie nach HGB
- Gesonderter Ausweis von Forderungen an verbundene Unternehmen
- Fristigkeitsangabe: Zeigen, ob es im kurzfristigen Bereich des UV Forderungen mit Laufzeit > 1 Jahr gibt

## D. Wertpapiere des Umlaufvermögens

### I. HGB

- a) Anteile an verbundenen Unternehmen
- b) Eigene Anteile
- c) sonstige Wertpapiere

#### 1. Anteile an verbundenen Unternehmen

keine dauerhafte Besitzabsicht

#### 2. Eigene Anteile

bleibt weiterhin **veräußerbarer Vermögenswert**  
(Belegschaftsaktien)  
↓  
Aktivierung als **Vermögenswert**

**dauerhafte Besitzabsicht**  
(Rückkauf)

↓  
**Kürzung vom EK**

#### 3. Sonstige Wertpapiere

= Verbriefte kurzfristige Anlagen liquider Mittel

### II. IAS

#### 1. 3 Kategorien für Wert- und Gläubigerpapiere

Gläubigerpapiere, die bis zur Fälligkeit gehalten werden	grundsätzlich AV, es sei denn, Fälligkeit (aus Sicht des Bilanzstichtages) innerhalb eines Jahres
Handelspapiere	UV
veräußerungsfähige Papiere (weder noch)	Je nachdem, ob Verkauf geplant

#### 2. Eigene Anteile

≠ Vermögenswert → immer **Kürzung vom EK**

## E. Allgemeine Bewertung des Umlaufvermögens nach HGB

### I. Vorratsbewertung

<i>HGB</i>	<i>IAS</i>
<b>AK</b> (bei Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen und Waren) → Ableitung vom <u>Beschaffungsmarkt</u> → Ableitung vom Absatzmarkt nur bei Überbestand <b>HK</b> (unfert. Leistungen/Erzeugnisse, Fertigerzeugnisse) → <u>Absatzmarkt</u>	AK/HK ↔ (realisierbarem Nettoveräußerungserlös ./ bis zur Veräußerung anfallende Kosten) → <u>Absatzmarktbewertung</u>
<b>strenges Niederstwertprinzip:</b> beizulegender Wert ausgehend vom Absatzmarkt • §253(3) S.3 HGB <u>naher Zukunftswert</u> • §253(4) HGB kaufmännische Beurteilung  §6(1)Nr.2 S.2 EStG: Abschreibungspflicht auf Teilwert durch Maßgeblichkeit	<b>strenges Niederstwertprinzip</b> AK/HK > net realizable value ⇒ Abschreibungspflicht • kein Impairment-Test beim UV, da nur am Marktpreis orientierte Bewertung (kein value in use (Cash-Flow)) • kein naher Zukunftswert
<b>Wertaufholungsgebot</b> bei Wegfall des Grundes für außerplanmäßige Abschreibung § 280(1)HGB für Kapitalgesellschaften §6(1)Nr.2 EStG prinzipielles Wertaufholungsgebot §253 (5)HGB Beibehaltungswahlrecht für Personengesellschaften → <b>Sowohl in HGB als auch in EStG</b>	<b>Wertaufholungsgebot</b> (nach US-GAAP: Wertaufholungs <u>verbot</u> )

## II. Bewertungsvereinfachungen

§§240 u. 256 HGB lassen Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (§252HGB) zu

1. **Gruppenbewertung** Summarische statt einzelne Bewertung von Gütergruppen
2. **Festbewertung** Schätzung der zugrundegelegten Gütermengen
3. **Sammelbewertung** Verbrauchsfiktionen  
Wenn über Verbrauchsfolgeverfahren *stille Reserven* gebildet werden: Offenlegungspflicht im Anhang (§284(2)Nr.4 HGB)

- Alle Verfahren unterliegen dem **Niederstwertprinzip!**
- Ergebnis der Vorratsbewertung ist stets mit aus Börsen- oder Marktpreis abgeleiteten Wert zu vergleichen

<b>einfache Durchschnittsbewertung</b>	(AB + Zugänge) : Menge = einfacher Durchschnittspreis Endbestand · p = Bilanzansatz	HB + StB + IAS/ US-GAAP +
<b>Fifo</b> (Siloverfahren)	Bewertung des Endbestands mit Preisen der letzten Lieferung(en)	HB + StB - (nur zulässig bei Nachweis, daß es sich um tatsächliche Verbrauchsfolge handelt) IAS/US-GAAP -
<b>Lifo</b> ("Kaffeedose")	Bewertung des Endbestandes zu Preisen des Anfangsbestandes bzw. der zuerst angeschafften Güter → führt bei steigenden Preisen auf Beschaffungsmarkt zu Unterbewertung (Niederstwertprinzip)	HB + StB + IAS + als alternativ zulässige Methode
<b>Hifo</b>	Bewertung des Endbestandes zu niedrigsten Preisen	HB + StB - IAS -
<b>Lofo</b>	Bewertung des EB zu höchsten Preisen (Verstoß gegen Vorsichtsprinzip)	HB - StB - IAS -

4. **Retrograde Wertermittlung** im Einzelhandel ausgehend von Verkaufspreisen AK feststellen  
HB +  
IAS +

## III. Bewertung der Forderungen im UV

- Bewertung mit **Nennbetrag**  
§253(1)HGB  
§6(1) Nr.2 EStG  
+ **Strenges Niederstwertprinzip**
- Grundsatz der **Einzelbewertung**  
durchbrochen durch verrechenbare Gegenforderungen (z.B. bei einer Kreditversicherung über 80% der Forderung sind nur die restlichen 20% als Forderung zu bilanzieren)
- **Wertaufhellung** § 252(1)Nr.4 HGB  
Konkurs des Schuldners = Ereignis vor Bilanzstichtag → Wertaufhellende Tatsache ⇒ Forderung ist abzuschreiben  
Konkurs = Ereignis des neuen Jahres, aber vor Bilanzerstellung → wertbeeinflussende Tatsache ⇒ Forderung steht mit vollem Wert in der Bilanz, aber Nachtragsbericht im Lagebericht

### **Bewertung bestimmter Arten von Forderungen**

<u>unverzinsliche Forderungen</u>	müssen mir <u>Barwert</u> bewertet werden → Abzinsung mit fristadäquatem Marktzins
<u>Leasing-Forderungen</u>	Forderung in Höhe der <u>Leasingverbindlichkeit</u>

(wenn beim Leasingnehmer bilanziert wird)	Spaltung der Leasingraten in <i>Tilgungsanteil</i> (von Forderungen abzusetzen) und <i>Zinsanteil</i> (erfolgswirksam)
<u>Währungsforderungen</u>	Bewertung mit Geldkurs am <u>Tag der Forderungsbegründung</u> gemäß <u>Niederstwertprinzip</u> am Jahresende auch nicht-realisierte <i>Währungsgewinne</i> berücksichtigt

IV. Pauschale Einzelwertberichtigung

möglich anstelle der Einzelbewertung (z.B. *Zeitungsabonnements, Inserate*)

V. ≠ Pauschalwertberichtigung

des gesamten Forderungsbestandes wegen des allg. Kreditrisikos

F. Allgemeine Bewertung nach IAS

- Bewertung mit fortgeführten AK → immer Stichtagskurs
- erfolgswirksame Verbuchung von Währungsdifferenzen
- Pauschale Ermittlung auf Einzelforderungen zulässig

G. Bewertung der Wertpapiere im UV

**HGB** AK + Nebenkosten (Maklergebühr, Courtage, Provision)  
ggf. Durchschnittsanschaffungskosten

**IAS** es existiert in diesem Fall ausnahmsweise Impairmenttest fürs UV

H. Bewertung liquider Mittel

**HGB/IAS** Möglichkeit kurzfristige Bankverbindlichkeiten mit kurzfristigen Bankguthaben zu verrechnen

I. Langfristige Fertigungsaufträge

<b>HGB</b>	<b>IAS</b>
<b>completed contract methode</b>	<b>percentage of completion methode</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• kein <u>Gewinnausweis</u> während Fertigungszeit</li> <li>• nur <u>Aktivierung der HK</u> über „Bestandsveränderung“</li> </ul> <p><u>Problem</u>: HK enthalten keine Vertriebskosten und keine Gewinnanteile → <u>Verluste</u> ⇒ erst im Jahr der Fertigstellung voller Gewinn</p>	<p>Je nach Baufortschritt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausweis von <u>Umsatzerlösen</u></li> <li>• Aktivierung der <u>HK</u></li> </ul> <p><u>Vorteil</u>: Es werden nicht nur Bestandsveränderungen gebucht → Möglichkeit der <u>Gewinnrealisierung</u></p>
↓	↓
<b>Gläubigerschutz</b>	<b>Periodengerechte Gewinnermittlung</b>
<p>„<b>Zwischenlösungen</b>“</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Teilgewinnrealisierung</b>: wenn mit Kunden Teilabnahmen vereinbart wurden</li> <li>- <b>Selbstkostenansatz</b>: Möglichkeit der Erhöhung der HK um Vertriebs- und Verwaltungskosten → zumindest keine Verluste</li> </ul>	

**Beispiel: Langfristige Auftragsfertigung**

Auftrag über	1000 GE
HK (Personal, Material)	600
nicht-aktivierungsfähige HK (Verwaltungs-, Vertriebskosten)	300
Gewinn	100

Auftrag läuft über 2 Jahre, in denen jeweils 50% fertiggestellt werden

**a) Completed Contract Methode nach HGB**

**HGB-Bilanz Jahr 01**

“Unfertige Leistungen an Bestandsveränderung 300” Weil  $HK = 600 : 2 = 300$

Bilanz		GuV	
UV	300	Verlust	150
		Bestandsveränderung	300
		(nach GKV)	
		Gesamtaufwand	=450
		Jahresfehlbetrag	150

⇒ Verlust 150

**HGB-Bilanz Jahr 02**

Auftrag ist fertiggestellt → Bestandsveränderungen werden ausgebucht und Gewinne realisiert.

Sofern noch nicht gezahlt wurde, entstehen Forderungen in Höhe von 1000

“Bestandsminderung an unfertige Leistungen 300”

Bilanz		GuV	
Ford.	1000	Bestandsverminderung	300
		Umsatzerlöse	1000
		Gesamtaufwand	450
		Jahresüberschuß	250
		Verlustvortrag	150
		Jahresüberschuß	250

⇒ Gewinn 250 ./.. Verlustvortrag 150 ⇒ Gewinn 100

Kritik: In Bauphase werden nie Umsatzerlöse gezeigt.  
Erst im Schlussjahr werden Buchgewinne realisiert.

**b) percentage of completion Methode**

Jahr 01

GuV	
Kosten	450
Umsatzerlöse	500
Jahresüberschuß	50

Jahr 02

GuV	
Kosten	450
Umsatzerlöse	500
Jahresüberschuß	50

⇒ Gewinn über 2 Jahre: 100

## 7. Eigenkapital

HGB	IAS
= Die der Unternehmung ohne zeitliche Begrenzung zur Verfügung gestellten Mittel a) <b>von außen:</b> von Gesellschaftern in Form von I u. II (gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklage) b) <b>von innen:</b> aus Gewinnen früherer Jahre durch Verzicht auf Gewinnausschüttung in Form von III (Gewinnrücklagen), IV (Gewinnvortrag), V (Jahresüberschuß) Reinvermögen (EK) = Vermögen – Schulden	EK = assets – liabilities
Tiefe Gliederung + „versteckte“ Bilanzpositionen aber: Klare Untergliederungsvorschrift nur für Kapitalgesellschaften	keine so tiefe Gliederung wie nach HGB

### A. Bilanzierung des EK

Neben eindeutigen Bilanzpositionen gibt es auch noch „versteckte“ EK-Positionen

<b>Gezeichnetes Kapital</b>	„Stammkapital“ bei GmbH; „Grundkapital“ bei AG
Ausstehende Einlagen	als Korrekturposten zum EK oder als Forderung im UV
Eingeforderte ausstehende Einlagen	im UV nach strengem Niederstwertprinzip (wenn Gesellschafter zahlungsunfähig → abwerten)
eigene Anteile	unter Wertpapiere des UV
Sonderposten mit Rücklagenanteil	50% EK

#### I. Gezeichnetes Kapital §272(1)HGB

= das zum Bilanzstichtag im Handelsregister eingetragene Kapital.

( auch wenn die Kapitalerhöhung schon vorm Bilanzstichtag eingezahlt wurde und jetzt nur noch nicht im HR steht, da bis zur „Anerkennung“ der Kapitalerhöhung durchs Handelsregister unsicher ist, ob die Kapitalerhöhung wirklich bleibt. ⇒ Bildung eines SoPo „zur Durchführung einer Kapitalerhöhung eingezahltes Kapital“)

GmbH	„Stammkapital“	mind. 25.000
AG	„Grundkapital“	mind. 50.000€

#### 2 Aktienarten

- Inhaberaktien: Besitzer ist Aktionär
- Namensaktien: Aktionär muß in Aktionärsbuch namentlich eingetragen sein.

#### 1. Kapitalerhöhung

- Beschluß der Hauptversammlung mit  $\frac{3}{4}$  Mehrheit
- Ausgabe über Nennbetrag (z.B. zum Aktienkurs)  
→ **Agio** (=Nennbetrag übersteigender Betrag) ist in Kapitalrücklage einzustellen
- Emissionskosten = Aufwand

#### Formen der Kapitalerhöhung

- a) gegen Einlage:
- Bareinlage
  - **Sacheinlage** (Unternehmen, Patente, Lizenzen...)  
→ auch immaterielle Vermögensgegenstände(!) gegen Gesellschaftsrechte (sind damit nicht unentgeltlich)

- b) aus Geschäftsmitteln  
 = Erhöhung des Grundkapitals durch Umwandlung von Kapital- und/oder Gewinnanteilen →  
 Ausgabe von **Gratisaktien**

### Beispiel

- 1) Gründer haben eine Tolle Idee und leihen sich 100.000€

Bilanz

gez. Kapital 100.000
----------------------

- 2) Die Idee wird weiterentwickelt und die erste Venture-Capital-Firma zeigt Interesse an 20% der Firma (Frage: Was ist die Firma zu diesem Zeitpunkt wert?)  
 → Natürlich muß mehr als nur der Nennbetrag in Höhe von 20.000€ eingezahlt werden  
 ⇒ die 20% des gezeichneten Kapitals werde dort, das Agio als Kapitalrücklage eingestellt

Bilanz

gez. Kapital 120.000
Kapitalrücklage 15.000.000

Folge: Wenn sich die Venture-Capital-Firma nicht über Vorzugsaktien absichert, könnten die Gründer (Stimmenmehrheit von 100 zu 20 Stimmen) beschließen die Firma zu liquidieren und sich die 15.000.000€ größtenteils in die Tasche stecken.

- 3) Die Gesellschaft macht im nächsten Jahr einen Verlust von 5.000.000, der mit der Kapitalrücklage verrechnet

Bilanz

gez. Kapital 120.000
Kapitalrücklage 10.000.000

- 4) Kapitalerhöhung aus der Kapitalrücklage

Bilanz

gez. Kapital 10.120.000
Kapitalrücklage

Auf diese Weise wird das gezeichnete Kapital erhöht, um die Zahl der Aktien erhöhen zu können und einen Börsengang zu ermöglichen

## 2. Kapitalherabsetzung

Gründe:

- a) **Überliquidität** → Geld wird an Gesellschafter teilweise ausgeschüttet  
 b) buchmäßige **Abdeckung von Verlusten**

Vorteil: nicht nur Ausgleich von Verlusten durch Herabsetzung des Grundkapitals bei einer Sanierungsfirma, sondern sie wird auch attraktiver für neue Gesellschafter, weil diese dann mit nun verhältnismäßig kleinerer

- c) **Einziehung von Aktien**

## B. Rücklagen

- Funktion:
- Ausgleich von Verlusten
  - Verstärken der EK-Basis
  - Erhöhung der Haftungsbasis

### 1. Kapitalrücklagen

durch Zuführung von außen z.B. *Agio*  
**§270(1)HGB:** Ist bereits bei der Bilanzaufstellung zu bilden!

### 2. Gewinnrücklagen

von innen erwirtschaftet

1. gesetzliche Rücklagen	nur bei AG wegen <b>§150AktG</b> → Nichtigkeit des Jahresabschlusses bei Unterlassung (§256(1)Nr.4AktG) keine Vorschrift dieser Art für GmbH
2. Rücklage für eigene Anteil	Ist in gleicher Höhe, wie auf Aktivseite ausgewiesene eigenen Anteile aus freien Rücklagen (können theoret. ausgeschüttet werden) zu bilden (§33(2)GmbHG) → Ausschüttungssperre
3. satzungsmäßige Rücklagen	
4. andere Gewinnrücklagen	Sammelposition §58AktG: Vom um Verlustvortrag gekürzten Jahresüberschuß können max 50% in Rücklage eingestellt werden

### 3. Sonderposten mit Rücklagenanteil

Umgekehrte Maßgeblichkeit §5(1)S.2 EStG  
 → Steuerliche Sonderabschreibungen dürfen nur genutzt werden, wenn sie auch in der HB berücksichtigt werden

Ziel: Es soll verhindert werden, dass aus steuerlichen Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz ausgeschüttet werden kann  
 → SoPo mit Rücklagenanteil als **Ausschüttungssperre**

#### Beispiel

AK Maschine 1000  
 Sonder-Afa (50%) 500 → neben linearer AfA!  
**ND 10 Jahre → Afa 100**  
 Restbuchwert 400

Möglichkeit A: „Afa an Maschine 600“

Problem: Bilanzleser sieht nicht, dass stille Reserve in Höhe der Differenz der normalen zur Sonder-AfA gebildet wurde

Möglichkeit B: Einstellen der Differenz in Sonderposten gem. **§281 HGB (!)**

„Afa an Maschine 100“

„sonst. Betriebl. Aufwand an Sonderposten 500“

Wenn nach insg. 5 Jahren der gesamte Restbuchwert durch lineare AfA + der im ersten Jahr angefallenen Sonder-AfA auf Null ist, wird ab dem Folgejahr der SoPo erfolgswirksam über die Restnutzungsdauer aufgelöst

„SoPo an sonstige betriebliche Erträge“

**Sonderposten ist zu 50% EK, weil sie niemand ausgezahlt werden muß und zu 50% FK wegen des Steueranteils (Bei Steuersatz 50%)**

⇒ durch Auflösung des SoPo kann man aus ihm z.T. EK machen!

## C. Bilanzergebnis §268(1) HGB

### Ergebnisausweis

vor Gewinnverwendung	Positionen gem. §266(3)HGB <ul style="list-style-type: none"> <li>• „<b>Jahresüberschuß/-fehlbetrag</b>“ (Ergebnis der GuV) und</li> <li>• „<b>Gewinn-/Verlustvortrag</b>“ (in Vorjahren nicht verwendetes Jahresergebnis)</li> </ul>
nach teilweiser Gewinnverwendung	Position „ <b>Bilanzgewinn/-Verlust</b> “ statt „Jahresüberschuß/-fehlbetrag“ u. „Gewinn-/Verlustvortrag“  Z.B. Einstellung in gesetzliche Rücklagen bei AG gem. §150AktG → müssen gem. §270(1)HGB vor Bilanzerstellung eingestellt werden ⇒ Es gibt für AG keine Bilanz vor Verwendung des Jahresüberschusses
nach vollständiger Gewinnverwendung	je nach Verwendung Ausweis unter „ <b>andere Gewinnrücklagen</b> “ und „ <b>sonstige Verbindlichkeiten</b> “ (zur Ausschüttung bestimmter Teil)

## 8. Fremdkapital

**allg. Definition:** Fremdkapital steht dem Unternehmen – im Gegensatz zum EK- nur **zeitlich begrenzt** zur Verfügung

HGB	IAS
• Verbindlichkeiten	liabilities
• Rückstellungen	sind Untergruppe der liabilities
• passive Rechnungsabgrenzungsposten	es gibt keine RAP → ist liability, wenn Voraussetzungen erfüllt
• 50% des SoPo (Steueranteil)	

### A. Verbindlichkeiten

#### I. HGB

##### **Def. Coenenberg**

Verpflichtungen eines Unternehmens, die am Bilanzstichtag in ihrer **Höhe und Fälligkeit** nach **feststehen**.

aber: gibt auch Verbindlichkeiten ohne feststehende Fälligkeit

Ausnahme: „**EK-ersetzende Gesellschafterdarlehen**“

→ Tilgungsverbot im Krisenfall (wenn fremder 3. kein Geld mehr gewährt hätte)

⇒ sind wirtschaftlich gesehen Ersatz für EK

#### 1. **Gliederung**

nach Gläubigern bzw. Gläubigergruppen

1. Anleihen
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus LuL
5. Verb. aus der Annahme gezogener und Ausstellung eigener Wechsel
6. Verb. gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verb. gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. sonstige Verbindlichkeiten

#### 2. **Weitere Vorschriften für Kapitalgesellschaften**

**§ 268 (5) HGB** Angabe in Bilanz, wenn Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

Um Einblick eines externen Bilanzlesers in Liquiditätssituation zu erhöhen → Gesellschaft verpflichtet, unter jeweiligen Verbindlichkeitsposition Betrag der Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit (= Zeit zwischen jeweiligem Bilanzstichtag und vertraglich vereinbartem oder tatsächlichem Zeitpunkt der Begleichung der Verbindlichkeit) von bis zu einem Jahr zu vermerken

**§285 Nr.1a HGB** Anhangangabe bei Restlaufzeit > 5 Jahre

**§285 Nr.1b HGB** Anhangangabe über Sicherheiten = Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert; es ist auf Art und Form (Pfandbestellung, Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt) einzugehen

→ Bilanzleser kann Verbindlichkeiten in 3 Fristigkeitsgruppen teilen

- Kurzfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit < 1 Jahr)
- Mittelfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit >1 Jahr <5 Jahre)
- Langfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit > 5 Jahre)

⇒ **Verbindlichkeitspiegel** (freiwillig im Anhang)

= dynamische Betrachtung, da angegeben werden muß, was nach Vertrag im jeweiligen Zeitraum zu tilgen ist!!!

Vorsichtsprinzip: wenn Tilgungsvereinbarung fehlt (z.B. Verb. gegenüber Gesellschaftern)  
→ unter Restlaufzeit < 1Jahr angeben, da mit täglicher Tilgungsverpflichtung gerechnet werden muß

### 3. Eventualverbindlichkeiten

= Risiken, die nur eventuell eine Belastung sind, mit deren Eintritt jedoch nicht gerechnet wird

§251 HGB Unter der Bilanz

§268(7) HGB Unter der Bilanz oder im Anhang (für Kapitalgesellschaften)

Zweck der Vermerkungspflicht: Externer Bilanzleser soll über mögliche Risiken informiert werden, die auf U. zukommen können → sobald mit Inanspruchnahme zu rechnen → Bildung einer Rückstellung; ist Inanspruchnahme sicher: Bildung einer sonstigen Verbindlichkeit

### 4. sonstige finanzielle Verpflichtungen

§285 Nr.3 HGB sämtliche Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen und keine Eventualverbindlichkeiten nach §251HGB sind, sind im Anhang anzugeben

- nicht bilanzierte Leasingverträge beim LN
- langfristige Mietverträge
- bestellte Investitionen

## II. IAS

### liabilities

= **gegenwärtige Verpflichtungen** eines Unternehmens, die aufgrund eines **Ereignisses in der Vergangenheit** entstanden sind und deren Begleichung **in Zukunft zum Abfluß von Ressourcen** führt, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern

Verpflichtungen: - **rechtliche Gewährleistung** (*vertragl. oder gesetzlich*)  
- **faktische wirtschaftliche Kulanz**

### Angabepflichten

für langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten

HGB Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen können offen von Vorräten abgesetzt werden

IAS können verdeckt abgesetzt werden + Anhangangabe

## III. Weitere Verbindlichkeiten Positionen nach HGB

### 1. Anleihen

= durch Inanspruchnahme des **öffentlichen Kapitalmarktes** entstandene Verbindlichkeiten (Unternehmen muß nicht börsennotiert sein)

- Teilschuldverschreibungen
- Wandelschuldverschreibungen (in Aktien wandelbar)
- Optionsanleihen
- Gewinnschuldverschreibungen
- Optionsanleihen
- **Genussscheine:** keine Stimmrechte, kein Anteil am Wertzuwachs, aber Gewinnanteile

aber: Rendite nur soweit Gewinne erwirtschaftet wurden

→ größeres Risiko (→ höhere Verzinsung)

⇒ Mischung aus FK und EK (wg. größerem Risiko, ob überhaupt Verzinsung und weil im Konkursfall hinter Gläubigern zurückgetreten werden muß)

**Bilanzierungszeitpunkt:** Bei Ausgabe der Anleihe über Kapitalmarkt

**Tilgung:** Bei Rückerwerb der eigenen Anleihe mit Absicht, sie nicht mehr in Umlauf zu bringen (sind sie noch im Umlauf → auf Aktivseite unter WP des AV/UV)

### 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Kreditinstitute = Banken, Finanzierungsbanken von Autofirmen, Bausparkassen, Wechsel, die lediglich zur Sicherung eines eingeräumten Kredits in Kautions gegeben werden

### 3. Erhaltene Anzahlungen a/Bestellungen

nur dann in Position aufzunehmen, wenn zwischen U. und seinen Kunden bezüglich der späteren LuL bereits Vertrag geschlossen; dient der Vorfinanzierung von Aufträgen, die erhebliche finanzielle Mittel erfordern; Saldierung noch nicht abgerechneter Leistungen unzulässig § 246 (2) HGB; neben Passivierung auch möglich, auf Aktivseite offen von Vorräten abzusetzen § 268(5)S.2 HGB

### 4. Verbindlichkeiten aus LuL

= Lieferantenkredit für Lieferungen und Leistungen jeglicher Art

(schwebende Verträge dürfen nicht bilanziert werden; Waren unter Eigentumsvorbehalt etc.nach § 285 Nr. 1b HGB Vermerk der Besicherung im Anhang erforderlich; Verb. des Leasingnehmers, die bei LN nach wirtsch. Gesichtspunkten zu bilanzieren)

#### 5. Verb. gegenüber verbundenen Unternehmen

→ Beherrschung

#### 6. Verb. gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

→ keine Beherrschung

#### 7. sonstige Verbindlichkeiten

= Sammelposition

→ alles, was Steuercharakter hat (egal ob vom U. selbst geschuldet oder Einbehaltungspflicht); Sozialabgaben; antizipative, passive RAP: Steueranteil gesondert im Anhang zu erläutern § 268(5)S.3 HGB

### IV. Bewertung von Verbindlichkeiten

#### 1. HGB

**§253(1) S.2 HGB** Bewertung zum **Rückzahlungsbetrag** (der zur Tilgung aufgewendete Betrag)

##### Höchstwertprinzip

(Imparitäts- bzw. Vorsichtsprinzip) wenn sich die Höhe der Verbindlichkeit während der Laufzeit ändert → Minderung: keine Berücksichtigung; Erhöhung: höherer Wert

##### Disagio

Rückzahlungsbetrag > Ausgabebetrag

- Aktivierungswahlrecht nach **HGB (§250(3)HGB)**  
Kredit 1.000.000, nur 950.000 ausgezahlt  
→ Rückzahlungsbetrag 1.000.000 zu passivieren  
→ Disagio unter RAP auf Aktivseite
- Aktivierungspflicht nach **EStG**

##### **Unverzinsliche Verbindlichkeiten**

**HGB:** Rückzahlungsbetrag (keine Abzinsung wg. Realisationsprinzip)

**EStG:** Abzinsung auf Barwert (mit 5,5% p.A.) **§6(1)Nr.3 EStG**  
großer Steuereffekt bei langfristigen Darlehen

##### **Währungsverbindlichkeiten**

- gestiegener Wert am Jahresende → Höchstwertprinzip
- gesunkener Wert am Jahresende → Realisationsprinzip (Gewinn aus Wechselkursveränderung ist zu diesem Zeitpunkt nicht realisiert) jedoch nur bis Ursprungsbetrag

nach **IAS:** Festlegung des Rückzahlungsbetrages bei Erstverbuchung

**Zero-Bonds** = Festverzinsliche Anleihen, die erst am Ende der Laufzeit zu Zinszahlungen führen

- Passivierung mit niedrigstem Ausgabebetrag
- Jährliche Aufzinsung um anfallende Zinsen
- ⇒ Erst am Ende der Laufzeit voller Rücknahmebetrag (inkl. Zinsen)

##### **Leasing**

Bei Finanzierungsleasing (Bilanzierung beim Leasingnehmer)  
Ausweis mit AK/HK bei Vertragsbeginn (Information vom Leasinggeber oder Barwert (heutiger Rückzahlungsbetrag) der zukünftigen Leasingraten)  
→ Tilgungsanteile von Leasingverbindlichkeit absetzen  
→ Zinszahlungen als Aufwand

#### 2. IAS

Passivierung der Verbindlichkeiten zum **Rückzahlungsbetrag** (nicht näher bestimmt)

**Disagio** gemäß Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung

→ erfolgswirksame Verteilung über die Laufzeit, wenn wesentlicher Betrag (ansonsten gleich als Aufwand)

## B. Rückstellungen

### I. HGB

Rückstellungen sind Passivposten, die solche Wertminderungen der Berichtsperiode als Aufwand zuzurechnen, die durch zukünftige Handlungen (Zahlungen, Dienstleistungen, Eigentumsübertragungen an Sachen und Rechten) bedingt werden und deshalb bezüglich ihres Eintretens oder ihrer Höhe nicht völlig, aber dennoch ausreichend sicher sind. Sie dienen dabei nicht der Korrektur des Bilanzansatzes bestimmter Vermögensgegenstände

#### bilanztheoretischer Ansatz

- **statische Bilanztheorie** → Gläubigerschutz
  - ungewisse Verbindlichkeiten, die Haftungsvermögen schmälern
    - rechtlich (Gesetz, Vertrag) oder
    - faktisch (Kulanz)
  - ⇒ **Pflichtrückstellungen wg. Außenverpflichtung gegenüber fremdem 3. für ungewisse Verbindlichkeiten**
  
- **dynamische Bilanztheorie** → periodengerechte Gewinnermittlung
  - ⇒ Rückstellungen als Abgrenzungsposten, um Aufwendungen, die erst in späterer Periode (unbekannte Höhe und Fälligkeitstermin) zu Vermögensminderung führen, der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zuzurechnen: innerbetriebl. Maßnahmen
  - ⇒ **Aufwandsrückstellungen** (i.d.R. Wahrückstellungen, ohne Verpflichtung gegenüber Dritten)
    - Ausnahme: §249(1)HGB Pflicht für
      - unterlassene Aufwendung für Instandhaltung (3Monate)
      - Abraumbeseitigung

**Bildung** der Rückstellung durch Gegenbuchung auf sachlich zugehörigen Aufwandskonto „sonstiger betriebl. Aufwand“

**Auflösung** der Rückstellung nur soweit Grund entfallen ist (≠Wahlrecht!!) **§249(3) HGB**

Unterschiede und Gemeinsamkeiten

Rückstellung mit Verpflichtung gegenüber Dritten	Rückstellung ohne Verpflichtung gegenüber Dritten
-ergeben sich a/Imparitätsprinzip = <b>Vorsichtsprinzip</b> -beziehen sich auf zukünftige Aktivitäten, aufgrund ihrer rechtlichen u. wirtsch. Verursachung <u>ergebniswirksam in Bilanz erfasst werden</u> -Aufgrund des Schuldendeckungsprinzips dem Aktivvermögen, das sie belasten gegenübergestellt	-Begründung a/Realisationsprinzip = <b>Vorsichtsprinzip</b> i.Vm.sachlicher Abgrenzung -beziehen sich auf zukünftige Aktivitäten, aufgrund ihrer rechtlichen u. wirtsch. Verursachung <u>ergebniswirksam in Bilanz erfasst werden</u> -werden sich selbst gegenübergestellt -belasten Schuldendeckungsvermögen im Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht, da im Krisenfall nicht mehr anfallen → Unternehmensfortführung Voraussetzung

### II. EStG

**§ 5 (4) EStG** Finanzrechtsprechung hat Möglichkeit Rückstellungen zu bilden stark eingeschränkt zahlreiche steuerrechtliche Verbote  
 → werden vom Bundesverfassungsgericht teilweise für nicht verfassungsgerecht gehalten

### III. IAS 37

Rückstellung = Spezialform der Verbindlichkeit, die sich durch Ungewissheit bezüglich ihrer Höhe und ihres Eintritts auszeichnet, sowohl rechtlich als auch faktisch, aber: es gibt keine Aufwandsrückstellungen

#### Ausnahmen

IAS 37.5 : Wenn anderer Standard etwas über Rückstellung regelt, geht dieser IAS 37 vor:

- IAS 11: langfristige Fertigung
- IAS 12: Ertragsteuern
- IAS 17: Leasingverhältnis
- IAS 19: Pensionsrückstellungen

**Einteilung**

**1. provisions**

= eigentliche Rückstellung (→ Spezialform der Verbindlichkeiten)  
 → Aus Vergangenheit resultierende Verpflichtung (gesetzliche Verpflichtung oder faktische Zwänge), deren Begleichung zum Abfluß ökonomischer Ressourcen führt  
**+ Ungewissheit bzgl. der Höhe und des Eintrittes**

**2. accruals**

= dient lediglich der Abgrenzung → abgegrenzte Schulden aus Lieferung von Gütern oder Erbringung von DL, die noch nicht in Rechnung gestellt wurde (→ könnten auch als sonstige Verb. oder Verb. aLL ausgewiesen werden), oder bei der Uneinigkeit über Entgelt besteht (bsp. Urlaubsrückstellung); findet Ausweis statt, Anhangangabe  
 → **höherer Grad der Sicherheit** bzgl. Höhe und Zeitpunkt der Erfüllung als bei Rückstellungen

**3. contingent liabilities**

= „mögliche Verbindlichkeiten“ → Eventualverbindlichkeiten  
 Risiken des Unternehmens a/ denen U. eventuell in Anspruch genommen werden kann, aber der Wahrscheinlichkeitsgrad nicht ausreicht, um Rückstellung zu bilden  
 - Existenz der Verpflichtung ist noch unsicher  
 - Vermutlich kein Abfluss wirtschaftl. Ressourcen bzw. Wert kann nicht geschätzt werden  
 → lediglich hohe Offenlegungspflicht: Information für Bilanzleser → Darstellung der Ertragslage steht wegen Decision Usefulness im Vordergrund ≠ Gläubigerschutz HGB

HGB	IAS
§ 285 Nr. 12 HGB Pflichtangabe nur, wenn Rückstellung nach § 249 HGB → <b>HGB eher Rückstellung</b> , Gläubigerschutz im Vordergrund	<b>IAS eher Notesangabe</b> , Darstellung Ertragslage im Vordergrund

**Voraussetzung für Rückstellung:**

- Gegenwärtige Verpflichtung
- Abfluß wirtsch. Ressourcen
- verlässliche Schätzung

Frage: Theoretischer Ansatz → Wann komme ich zu einer Rückstellung nach IAS/HGB?  
 ⇒ > **50 %**

IV. Einzelne Rückstellungen

**1. Pensionsrückstellungen im HGB und Steuerrecht**

- 1. Invalidenrente:**  
Risiko, dass AN vor 65. Lebensjahr berufs unfähig
- 2. Witwen- und Waisenrente:**  
Versorgung von M/F und Kindern bis Ende der 1. Berufsausbildung
- 3. Altersrente:**

**Bildung**

- Abschluß einer Direktversicherung  
AG schließt Lebens- Invaliditätsrente bei betriebsfremder Versicherungsgesellschaft ab → Versicherungsaufträge = Aufwand der jeweiligen Periode → Versicherungsunternehmen ist Träger der Versorgungsleistung
- Zuweisung zu einer Pensions- und Unterstützungskasse

Unternehmen gründet eigene Unterstützungs- u. Pensionskasse → an Versorgungsunternehmen gezahlte Beträge = Aufwand der Periode → Träger ist Versorgungsunternehmen

- Unmittelbare Versorgungszusage

U. gibt selbst Pensionszusage → bei Eintritt des Versorgungsfalls selbst verpflichtet = Verbindlichkeit, die Bezüglich Höhe und Fälligkeit ungewiß → § 249 (1) HGB  
Rückstellungspflicht seit 4. EG-Richtlinie ab 1987

**Steuerrecht:**

**§ 6a EStG** Maßgeblichkeitsprinzip → Bilanzierungspflicht auch in EStG

aber: Voraussetzung:

1. Pensionszusage bedarf der Schriftform
2. einklagbarer Anspruch
3. keine Möglichkeit des AG von Zusage zurückzutreten
4. Mindestalter 30 Jahre, es sei denn Invalidenrente
5. Anpassungsklauseln bei wesentlicher Veränderung der wirtschaftlichen Lage

**Auflösung**

Nur bei Eintritt des Versorgungsfalls § 249 (3) S. 2 HGB

**Bewertung von Pensionsrückstellungen**

Steuerbilanz	HGB
<p><b>§ 6a (3) Teilwertverfahren</b> → Nachholeffekt für vergangene Jahre (bsp. mit 30 im Betrieb, mit 50 Pensionszusage, dass ab 60 Pension → für 20 Jahre im Nachhinein Steuerrückstellung → riesige Steuerersparnis) <b>Abzinsung</b> für Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen <b>Zinssatz</b> 6 %</p>	<p>Teilwertverfahren, weil handelsrechtlich anerkannt oft in HGB bedeutsam oder Gegenwartsverfahren <b>Abzinsung</b> für Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen <b>Zinssatz</b> &gt; 3% &lt; 6 %</p>

Unterscheidung zwischen

- a) Anwartschaften: ratielle Ansammlung der Beträge von Zeit der Entstehung bis Eintritt des Versorgungsfalls → Anwartschaftsbarwert ./ auf restliche Vertragslaufzeit entfallende Annuitäten
- b) Laufende Rente: ist nach versicherungsmath. Grundsätzen ermittelten Barwert zu bewerten (§253(1) S. 2 HGB) → Zinsen, Zinseszinsen u. Sterbewahrscheinlichkeit sind zu berücksichtigen  
Mathm. Methode ⇒ es werden die laufenden Zahlungen gegen Aufwand gebucht (Zahlungen ./ Abzinsungseffekt v. 1 Jahr)

Ermittlung des Rückstellungswertes 2 Methoden

**Gegenwartsmethode**: - erst ab Zeitpunkt der Zusage → kein Nachholeffekt; jährlicher Zuführungsbetrag = Differenz der beiden Gegenwartswerte??

**Teilwertmethode**: - bereits ab Dienst Eintritt, auch wenn erst später zugesagt → Nachholeffekt (Einmalrückstellung); jährlicher Zuführungsbetrag = Teilwert am Schluß des Geschäftsjahres ./ Teilwert am Schluß des vorangegangenen Jahres

**2. Pensionsrückstellungen nach IAS**

Beitragsorientierte Versorgungszusagen	Leistungsorientierte Versorgungszusage
<p>U. verpflichtet, Einzahlungen in fester Höhe <u>an separaten Versorgungsträger</u> zu leisten, der seinerseits anspruchsberechtigtem AN gegenüber leistungs verpflichtet = mittelbare Direktzusage in Dtl → <b>abgeführte Beträge = Aufwand</b></p>	<p>Durch Unternehmen ist AN Betriebsrente zugesagt → z.B. Möglichkeiten Rückstellungsbildung</p>

**Bewertung von Pensionsrückstellungen**

Im Gegensatz zum dt. Recht werden Annahmen über zukünftige Gehaltsentwicklungen unter Berücksichtigung von Inflation, Karrieretrend und Fluktuationen einbezogen  
 ⇒ gehe vom gegenwärtigen Gehalt aus und berücksichtige o.g. Dinge → höhere Rückstellung als HGB

**3. Steuerrückstellungen**

HGB	EStG
1. Rückstellung für durch Betriebsprüfung möglicherweise entstehende Steuern ≠ Steuern die bereits fällig, aber noch nicht entrichtete Vorauszahlungen: Höhe steht aufgrund von Steuerbescheiden fest → Verbindlichkeit 2. latente Steuerverbindlichkeiten	Rückstellungen nur für solche Steuern, die als Betriebsausgabe abzugsfähig (GewSt. Grundsteuer f. Betriebsgrundstück, Vergnügungssteuern, zahlreiche Verbrauchsteuern → nicht: Est, KSt) Rückstellung für erwartete Steuernachzahlung: Voraussetzung Abzugsfähigkeit als BA

**4. Rückstellung für Garantieverpflichtungen**

HGB	EStG	IAS
Vertragliche, gesetzliche oder faktische Verpflichtung Schäden an verkauften Erzeugnissen zu beheben → Rückstellungspflicht § 249 (1) HGB für noch nicht geltend gemachte Ansprüche Insbesondere Gewährleistungsansprüche bei langfristigen Fertigungsaufträgen	Vertragliche, gesetzliche oder faktische Verpflichtung Schäden an verkauften Erzeugnissen zu beheben → Rückstellungspflicht	Vertragliche, gesetzliche oder faktische Verpflichtung Schäden an verkauften Erzeugnissen zu beheben → Rückstellungspflicht -provision <b>oder</b> -contingent liability

**Bewertung** Nach durchschnittlichen Gewährleistungsaufwendungen der letzten Jahre

**5. Drohverlustrückstellungen**

HGB	EStG	IAS
§ 249 (1) HGB→Pflichtrückstellung -drohende Verluste a/ schwebenden Geschäften (bsp. aus Kauf-, Arbeits-, Mietverträge, langfristiger Fertigungsauftrag: Kostensteigerung aufgrund von Festpreisänderung) -ungewisse Verbindlichkeiten, aber vor Rückstellungsbildung prüfen, ob, wenn Gegenstand im UV Teilwertabschr. Wegen strengem Niederstwertprinzip, darüber hinausgehender Teil nur Rückstellungspflichtig	§ 5(4a) Verbot für Rückstellungsbildung a/drohenden Geschäften	Rückstellung für drohende Verluste A/schwebenden Geschäften zu bilden, doch zuerst Prüfung, ob Abschreibung a/aktivieren Vermögensgegenstand vorzunehmen ist

**Bewertung**

**Grundsatz:** nur Einzelbewertung

**Höhe:** Unterschiedsbetrag zwischen Wert der eigenen und Wert der Gegenleistung

→ Beschaffungsverträge: Rückstellungsbetrag = Differenz des vertraglich fixierten Preises und gesunkenen Wiederbeschaffungskosten (bei Vermögensgegenstand des AV→nur, wenn Wertminderung von Dauer)

→ Absatzgeschäfte: Rückstellung= aus der zu Vollkosten (Selbstkosten) bewerteten Leistung u. dem vereinbarten Verkaufspreis (ohne kalk. Gewinn)

### 6. Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen

- periodisch anfallende Abfallbeseitigungs- und Verwertungsverpflichtungen
- **aperiodisch anfallende Rekultivierungs- und Entsorgungsverpflichtungen** zur Altlastensanierung (Bsp. Bergbau, Entsorgung von Kernkraftwerken)
  - HGB:** Rückstellungspflicht
  - EStG:** § 6(1) Nr. 3 EStG ab Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis satillegung in gleichen Raten „anzusammeln“
- Verpflichtung zur Altlastensanierung
  - HGB:**
  - Problem: Ansatz erst nach BfH – Urteil
  - EStG:** erst nach hunreichender Konkretisierung

### 7. Weitere Verbindlichkeitsrückstellungen

	HGB	StG
<b>Provisionen</b>	passivierungspflichtig	passivierungspflichtig
<b>Jahresabschluß- und Prüfungskosten</b>	passivierungspflichtig	passivierungspflichtig
<b>Prozessrisiko</b>	passivierungspflichtig	Passivierungspflichtig, aber bei Prozesseen, die bereits anhängig, beschränkt
<b>Sozialplanverpflichtungen</b>	Passivierungspflichtig, sobald ernsthaft mit Betriebsänderung zu rechnen	
<b>Urlaubsverpflichtungen</b>	passivierungspflichtig	passivierungspflichtig
<b>Bergschäden</b>	passivierungspflichtig	passivierungspflichtig
<b>Ausgleich von Handelsvertretern</b>	passivierungspflichtig	Unzulässig vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses

### V. Aufwandsrückstellungen

= Rückstellung ohne Verpflichtung gegenüber Dritten  
**2 Arten:** Pflicht- bzw. Wahrückstellung

	HGB	StR	IAS
<b>Rückstellungen f. unterlassene Aufwendungen zur Instandhaltung</b>	<b>§ 249 (1) Nr. 1 HGB</b> < 3 Monate: <b>Pflichtrückstellung</b> für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von 3 Monaten nach Bilanzstichtag nachgeholt werden <b>§ 249 (1) S.3 HGB</b> innerhalb eines Jahres: <b>Wahrückstellung</b> ⇒ auch für unterlassene Aufwend. Rückstell. möglich	Wegen Maßgeblichkeitsprinzip: § 249 (1) Nr. 1 HGB → <b>Rückstellungspflicht</b> auch in StB  Instandhalt.maßnahmen, die erst ab 3. Monat nachgeholt werden: <b>Bilanzierungsverbot</b>	Gibt es nicht, da einer Rückstellung eine Außenverpflichtung zugrunde liegen muß, was bei Aufwandsrückstellungen nicht der Fall (Definit. der liabilities u. provisions setzt voraus dass diese zu gegenwärtigen Verpflichtungen führen, die zukünftig in einem Abfluß v. Ressourcen resultieren)
<b>Rückstellungen für</b>	Trotz begonnener		Gibt es nicht

<b>unterlassene Abraumbeseitigung</b>	Abraumarbeiten Abraum noch nicht beseitigt, aber innerhalb des nächsten Geschäftsjahres erfolgt → <b>Pflichtrückstellung § 249 (1) Nr. 1 HGB</b> , <u>Achtung</u> : Rekultivierungskosten durch öffentlich-rechtliche Bestimmungen verpflichtet → Rückstellung f. ungewisse Verbindlichkeiten		
<b>Aufwandsrückstellungen §249 (2) HGB</b>	Aufwendungen, die dem Geschäftsjahr oder einem früheren (nicht künftige innerbetriebl. Maßnahmen) zuzuordnen sind → <b>Wahlrückstellung</b> Bsp. <i>geplante Großreparaturen, Generalüberholung v. Flugzeugen, Schiffen</i> , sofern Nachholung erst nach Ablauf des folgenden Geschäftsjahres, <i>Instandhaltungen</i> , sofern unterlassene Nachholung erst nach Ablauf des folgenden Geschäftsjahres, <b>nicht</b> Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, Rückstellungen zur Substanzerhaltung	Haben Charakter einer Bilanzierungshilfe → <b>Rückstellungsverbot § 5 (4b) EStG</b>	Gibt es nicht

**Bewertung**

Nach Erfahrungswerten geschätzte Kosten, Preissteigerungen können berücksichtigt werden

**Auflösung**

§ 249 (3) HGB bei Wegfall des Grundes

VI. Restrukturierungsrückstellungen

= faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht, wenn

- U. detaillierten formalen Restrukturierungsplan hat
- Bei Betroffenen gerechtfertigte Erwartung erweckt
- (→ Restrukturierungsbeschluß vor Bilanzstichtag bildet keine faktische Verpflichtung → reicht nicht aus)
- ⇒ **Pflichtrückstellung**

	IAS	HGB	StR
<b>Umschulung, Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter, Marketing, Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze</b>	Keine Restrukturierungsrückstellung (sind Aufwendungen)	Wenn im Restrukturierungsplan klar umrissen → Wahlrückstellung	Passivierungsverbot
<b>Anwaltskosten</b>	Restrukturierungsrückstellung	§249(2)HGB Wahlrückstellung, weil Verhandl. Noch nicht begonnen →noch keine RG.	Passivierungsverbot

## VII. Bewertung

HGB	StB	IAS
<p>-In Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig und unter Berücksichtigung bestehender Risiken zu bilanzieren → Beachtung des Vorsichtsprinzips: Erfahrungswerte -Rückstellungen sind nach § 253(1) S. 2 HGB abzuzinsen, wenn es sich um Geldleistungen handelt (Verb. also Zinsanteil enthält)</p>	<p>Rückstellungen für Geld- und Sachleistungen sind abzuzinsen mit 5,5 %, wenn Restlaufzeit &lt; 12 Monate § 6 (1) Nr. 3 EStG</p>	<p>- Decision usefulness → Darstellung der Ertragslage ⇒ komme zu Erfahrungswerten, die meist unter denen des HGB liegen - Rückstellungen sind abzuzinsen, wenn Diskontierung wesentlichen Effekt auf Ausweishöhe der Verpflichtung hat (unabhängig, ob Verb. Zinsanteil enthält)</p>