

Legende: AfA syn. f. Abschreibung Aktivierung – erfolgssteigernd, aber AfA in Folgejahren
Passivierung – erfolgsmindernd, aber bei Auflösung wieder Ertrag

Jahresabschluß (§§242,264 HGB)

Aufstellungsvorschriften: allgemeine V., Ansatzv., Bewertungsv., V. f. Kapitalgesellschaften (HGB, AktG, GmbHG), V. f. Unternehmen, die dem PublG unterliegen.

Aufstellungszeitraum: §§243III,264I2,3 HGB, U. des PublG wie §264I2 HGB

Prüfung/Offenlegung: mittelgr., gr. Kapitalges. und U. des PublG, §§316-324,325I,II HGB

Zweck: Vermögens-, Finanz- (Liquidität, keine Aufschlüsselung), Ertragslage (zweifelhaft)

Funktion: Kompetenzabgrenzungsfkt. (Eigner-Manager-Gläubiger-AN), Informationsfkt.

Agency-Theorie: ungleiche Informationsverteilung Manager-Eigner. Entscheidungsfkt. (z.B. für Aktionäre), Steuerungsfkt., Wohlfahrtsfkt. (Kapitalmarkteffizienz)

Eigner-Gläubiger-Konflikte: bei wenig EK haften die Gläubiger für Verluste, die dafür den Handlungsspielraum der Eigner + Manager beschränken. Sicherheiten → Ausschüttungssperrfunktion.

Anforderungen an Ausschüttungsanspruch: - Erfolgsabhängigkeit

- Objektivierbarkeit: intersubjektive Nachprüfbarkeit (keine Zukunftswerte)

- Vorsicht: Realisationsp., AnKp., verhindert Information und Kontrolle, stille Reserven, schützt Manager (Verlustrausgleich) und Gläubiger (Ausschüttungssperre), untergräbt Steuerungsfkt.

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (§§238,239,243,246,252I,257III HGB):

- **GoB i.e.S.:** Elementargrundsätze: Klarheit und Übersichtlichkeit, Vollständigkeit, Richtigkeit und Willkürfreiheit, Nachprüfbarkeit

Abgeleitete Grundsätze: Belegbarkeit, Zeitgerechtigkeit, lebende Sprache, keine nachträglichen Änderungen, internes Kontrollsystem, Aufbewahrungsmodalitäten

- **GoInventur:** Vollständigkeit (außer GWG), Einzelerfassung und -bewertung (außer wirt. Sinnlos), Richtigkeit und Willkürfreiheit, Klarheit und Nachprüfbarkeit (Beweissicherungspflicht für Bilanz)

- **GoB i.w.S. (GoBBilanzierung):** Going-Concern-Prinzip, Bewertungsstetigkeit/Bilanzidentität, Realisationsprinzip, AnKprinzip, HungsKprinzip, Einzelbewertung, Stichtagsprinzip, Imparitätsprinzip, Vorsichtsprinzip

Konkretisierung:

Going Concern Prinzip: §252I Nr. 2 HGB (keine Liquiditätswerte)

Bilanzidentität: § 252I Nr.1 HGB Schlußbilanz = Eröffnungsbilanz

Bewertungsstetigkeit: §252I Nr. 6 HGB Anwendung gleicher Bewertungsgrundsätze

Periodenabgrenzung: §252I Nr. 5 HGB periodenfremde Posten sind abzugrenzen

Einzelbewertung: Ausnahmen §§240III,IV,256 HGB

Stichtagsprinzip: Ausnahme §253III HGB (AfA im UV auch naher Zukunftswert)

Vorsichtsprinzip: siehe Realisations-, Imparitäts- und AnKprinzip. Verbote nach §248II HGB, strenge Anforderungen an Akt.Fähigkeit, angemessene Schätzgrößen (UV)

Realisationsprinzip: §252I Nr.4 HGB Realisation beim Zeitpunkt der Rechnungsstellung (Usus), Bezahlung (unstrittig), Lieferung (nach herrschender Meinung). Ziel: Periodenabgrenzung, keine Besteuerung nicht realisierter Gewinne (Gläubigerschutz)

Imparität: noch nicht realisierte Verluste müssen doch ausgewiesen werden: RüSt für Drohverluste aus schwebenden Geschäften, AV – gemildertes Niederstwertprinzip, UV – strenges NWP §253II,III HGB

AnK: §255I HGB, ‚betriebsbereiter Zustand‘ umfaßt z.B. Transaktions-, Transport-, Probelaufkosten Tausch → Akt.Wahlrecht, wenn AnK dem Zeitwert entsprechen, unentgeltlicher Erwerb →

Akt.Pflicht: TAM an a.o.Ertrag, aber Ausschüttungssperre

Zuschüsse (3 Möglichkeiten): Erfolgsneutral, AnPreisminderung → Bank an TAM (z.B. Schenkung)

Erfolgsneutral, ohne AnPreisminderung → Bank an EK oder Sonderposten für Subventionen

(z.B. Subventionen sollen ja nicht ausgeschüttet werden); Erfolgswirksam → Bank an Ertrag

HungsK: §255II,III HGB, Aufw. f. Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung von VG

Akt.Pflicht: MEK + FEK + SEKdF = Wertuntergrenze, Wertobergrenze = WUG + Akt.Wahlrecht

Maßgeblichkeit (§51I EStG → Bilanz nach GoB)

Steuerrechtliches Prinzip (keine GoB)

Ziel: Einheitlichkeit für Handels- und Steuerbilanz, Mehrarbeit ersparen. Beide dürfen nicht unabhängig voneinander erstellt werden. (International unüblich)

Problem: HB: Gläubigerschutz, Vorsicht; StB: Kapitalmarkt

Materielle M.: M. der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz. Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte im HGB werden Akt.Pflichten und Pas.Verboten im StR.

Formelle M.: M. der handelsrechtliche Werte für die Steuerbilanz. Grenze: StR.

Umgekehrte M.: M. des Steuerrechts für die Handelsbilanz (§§247III,254,273,279II HGB, 512 EStG). Steuerliche Ansetzung bedingt dabei die Ans. in der HB. Zwingendes StR bricht dabei HR.

Bewertung und Bilanzierung

Leasing: Bilanzierung wann bei wem?

- Teilamortisation unbeweglicher WG: Boden: Geber, bei Kaufoption Nehmer
Grundmietzeit <40% oder >90% der ND: Nehmer
'' 40-90% der ND:
 - Spezialleasing: Nehmer
 - Operate Leasing (Miete): Geber
 - Kaufoption: Geber, Kaufpreis < Buchwert bei Verkauf: Nehmer
 - Mietverlängerungsoption: Geber, Anschlussmiete < Wertverzehr: Nehmer
- Teilamortisation beweglicher WG: partizipiert der LN >75% an der Wertsteigerung
(= Verkaufserlös – Restamortisation), so bilanziert er, ansonsten der LG

Bilanzielles Vermögen:

- Vermögensgegenstände (Handelsrecht) & Wirtschaftsgüter (Steuerrecht):
VG: Nutzungspotential, Einzelveräußerbarkeit, selbständige Verkehrsfähigkeit, wirt. Eigentum, Akt.verbote bei Gründungs- und Emmissionsaufw., selbsterstellten immateriellen VG des AV
WG: alles, dem ein Erwerber im Rahmen des Gesamtpreises einen Wert zuordnen würde (Sachen und Rechte i. S. des BGB, Zustände, Möglichkeiten, Vorteile...). Prognose problematisch.
- wirt. Eigentum zählt (wer zieht Nutzen und trägt Risiken)
- - Notwendiges Betriebsvermögen: WG objektiv erkennbar zum Betrieb gehörig, betrieblich veranlaßt angeschafft oder hergestellt worden. Gemischt genutztes WG: betriebl. Nutzung >50%
- Notwendiges Privatvermögen: WG nicht geeignet dem Betrieb zu dienen. Gemischt genutztes WG: private Nutzung >90%
- Gewillkürtes Betriebsvermögen: nicht eindeutig zuordenbar, Einordnung wäre überall zulässig, Bilanzierender muß sich entscheiden. Gem. gen. WG: betriebliche Nutzung [50%;90%]

Bilanzielle Schulden:

VBK: in Grund und Höhe sicher, faktische VBK (Prämien, Schmiergelder etc.)

RüSt: in Grund und Höhe unsicher, Ansatz bei nicht zu geringem Eintritt, Höhe nicht zu pessimistisch.

RüSt entstehen durch zukünftige Handlungen, stellen Aufwendungen früherer Rechnungsjahre dar, korrigieren nicht den Bilanzansatz von Aktivposten, sind aber ausreichend quantifizierbar.

Gründe: §249 HGB, ungewisse VBK: (vertraglich - Pensionen, faktisch - Boni, rechtlich - Steuern, Rekultivierungen etc.), Aufw.RüSt: z.B. turnusmäßige Wartung, es darf kein zusätzliches

Nutzungspotential entstehen, bei Drohverlusten aus schwebenden Geschäften: §252I Nr.4 HGB. Wenn Produkte schon fertig → aplan AfA, sonst RüSt (EK Pflicht, Wahlrecht bei GK)

Bsp R.Stoffkauf m. Preisverfall: a.o.Aufw. an RüSt, Rechnung: R.Stoffe an VBK & RüSt an R.Stoffe

Bsp Warenverkauf m. VtK: a.o.Aufw. an RüSt, keine Zuordnung der RüSt möglich, RüSt an a.o.Ertr.

Trotzdem VBK: Verpflichtung hat gleiche Gegenleistung (z.B. Valuta), Ungewißheit besteht über tatsächliche Inanspruchnahme, Fälligkeitstermin, Person des Gläubigers

Bewertung von Schulden: §253I HGB: Höchstwertprinzip, VBK – Rückzahlungsbetrag,

Rentenverpflichtungen – Barwert, RüSt – vernünftige kaufmännische Beurteilung, §250III HGB: RAP sind über die ND abzuschreiben

Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand (StR):

- Erhaltung: keine Aktivierung. Regelmäßige Ausbesserungen, keine Wesensänderung, hält VG in ordnungsgemäßem Zustand, darf modernisierend sein.
- Herstellung: Aktivierungspflicht (ab 4000,-). Wesentliche Erweiterung oder Verbesserung

Inventar §240 HGB: (Vereinfachungsvorschriften): §§240III,IV,256 HGB

Zweck: Kontrolle der Buchführung, Berücksichtigung von Einflüssen auf Bestände. Priorität im JA. Stichprobeninventuren §241II HGB sind nach StR nur für vor-/nachgelagerte Inventuren zulässig

Abschreibungen: Ziel: Kapitalbindung durch Ausschüttungssperre, EK-Basis stärken, Unternehmensbestand durch stille Reserven sichern, Risikovorsorge, aber Schutz der Manager (Auflösung der stillen Reserven in schlechten Perioden), Beschneidung der Ausschüttungskompetenz der Eigner, Störung des Informationswertes, Kapitalbindung verhindert den freien Kapitalfluß nach Renditegesichtspunkten!

Handelsrecht: AV: §§253II, 254 HGB und nach StR unzulässig: §§253IV HGB; UV: §§253III,254 HGB und nach StR unzulässig: §253III3,IV HGB

Beizulegender Wert: AV: Wiederbeschaffungswert, Reproduktionswert (selbsterstellte Anlagen), Einzelveräußerungswert (Liquidationswert), Ertragswert (Barwert); UV: Börsen-, Marktpreis, Wiederbeschaffungswert (Beschaffungsmarkt), Verkaufswert (Absatzmarkt), bei (un-)fertigen Erzeugnissen: retrograde Berechnung: Verkaufserlös – Schmälerungen, zus. HK, VwVt, Kapitalk.

Steuerrecht: AV: gewöhnliche und a.o. technische oder wirt. Abnutzung, Substanzverringering (z.B. Bergbau), Sonderabschreibungen; UV: Teilwert- und Sonderabschreibungen

Teilwertabschreibung: Betrag, den ein Erwerber des gesamten Betriebes für ein WG ansetzen würde. Kommt in die Steuerbilanz, wenn niedriger, als AnK bzw. HungsK – AfA (entspricht dem handelsr. Niederstwert-, Imparitätsprinzip → Maßgeblichkeit)

Bei Anschaffung: TW = AnK, dann = AnK – AfA, nicht abnutzbar: TW immer = AnK. Beim UV: TW = Wiederbesch.w.. Untergrenze TW: Einzelveräußerungsw., Obergrenze TW: Wiederbesch.w.

Nach Steuerrecht erlaubte Methoden: linear, geo.-degressiv (max. 30% oder 3* lin.), Leistung

GWG: StR: AnK <= 800,- → Wahlrecht sofort abzuschreiben, HR: erlaubt, wegen wirt. Aufwand
Zuschreibungen: sind die Gründe für eine AfA nach §253II,III,IV HGB entfallen → niedrigen Wert beibehalten oder zuschreiben. Max.: AV: AnK – AfA, UV bzw. nicht abnutzbar – historische AnK)

Rechnungsabgrenzungsposten: siehe auch §250I2 HGB (StR Aktivierungspflicht)

Antizipative R. (Aufwand jetzt): SVBK, SFord

Transitorische R. (Aufwand später): ARA, PRA

Bsp Kreditaufnahme mit Disagio: Aufnahme: Bank + ARA an Kredite, Zinsaufw. an ARA (als AfA)

Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) §255IV HGB:

= Kaufpreis des Unternehmens - \sum Zeitwerte abstrakt akt. f. VG + \sum Zeitwerte abstrakt pas.f.. VG = '' - EK + stille Reserven + (sonstige Buch- – Barwerte) – dort selbsterstellte immaterielle VG
Akt.Wahlrecht, das Überschuldung verhindern soll, ab folgendem Geschäftsjahr mindestens ¼ Tilgung durch AfA. Nur, wenn U. entgeltlich erworben wurde.

Zweck: Ausgleich des StR, das Abschreibung über 15 Jahre vorschreibt.

Einordnung strittig: Bilanzierungshilfe, aber keine Aussch.sperre oder VG, aber nicht verk.fähig.

Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Jahresabschluss: Generalklausel §264I HGB

In der Bilanz: §268IV,V HGB. Unter der Bilanz: §251I HGB. Im Anhang: §285 Nr.1,3 HGB (z.B. mehrjährige Verpflichtungen, Verpfl. aus begonnenen Inv.vorhaben, künftige Großreparaturen etc.)

Ansatzvorschriften (Bilanzierungshilfen):

- Aufw. f. Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes §269 HGB:

Ingangsetzungskosten bei Gründung, Aufw. zur Schaffung der Produktionsbereitschaft, Aufw. zum Aufbau der Betriebs-, Vw-, Vtorganisation, Kosten der späteren Betriebserweiterung.

Nach §282 HGB Abschreibung auf ND=4.

Anmerkung: Betriebs- und Geschäftsausstattung wird normal verbucht und abgeschrieben.

Aber nicht (§248I HGB): K. d. rechtlichen Gründung, K. d. EK-Beschaffung.

- Sonderposten mit Rücklageanteil §273 HGB, für Kapitalgesellschaften §§254,279 HGB: Erlaubt das StR eine Sonderabschreibung (z.B. Zonenrand), so ist der Mehrbetrag in der Handelsbilanz durch einen Sonderp. m. RüLanteil zu bilden (Gewinnrücklage), um die Ausschüttung zu verhindern und die Bilanzen anzugleichen. Der Posten verringert sich durch die unterschiedlichen Abschreibungsbeträge am Ende der ND auf 0.

- Latente Steuern §274 HGB: Unterschied Steuern nach Handels- und Steuerbilanz
HB-St < StB-St: Ertr. in HB früher oder Aufw. in StB später → akt. St.abgrenzung §274II HGB
HB-St > StB-St: Ertr. in HB später oder Aufw. in StB früher → pas. St.abgrenzung §274I HGB
In der Handelsbilanz werden obige Posten gebildet und in den folgenden Jahren wieder abgebaut.
Bsp Akt. nach §269 HGB in der HB: → Gewinn in der HB ist höher → RüSt. Folgejahre: HB-Gewinn ist durch AfA niedriger → niedrigere Steuern der HB werden durch RüSt ausgeglichen.
Entstehung passivischer I.St.: §269 HGB in der HB, Aktivierung der FK-Zinsen nach §255III HGB, soweit nach StR verboten, FIFO bei steigenden Preisen in der HB und Ø in der StB
Entstehung aktivischer I.St.: Aktiva: entgeltlich erworbener GoF nur in der StB, niedrigere AnK oder HungsK von VG in der HB, höhere AfA nach Handelsrecht, Ansatz des Disagios nur in StB.
Passiva: Pas. von steuerlich nicht anerkannten RüSt in der HB (Aufw.RüSt), höherer Wertansatz der RüSt in der HB
Buchung: t1: St_{HB} an StVBK_{StB} und StRüSt_{Diff}, t2: St_{StB} an StVBK_{StB} & StRüSt_{AfA} an StErträge_{AfA}
Dabei ist die Verrechnung aktivischer und passivischer I.St. erlaubt: p>a → RüSt, a>p → ARA (Akt.Wahlrecht)

Probleme: Prognose bei sich ändernden Steuersätzen

Schema der Bilanzierungsentscheidung

Ansatz (Grund der Bilanzierung): (VG, Schulden, RAP, Bilanzierungshilfen)

Prüfung VG: abstrakte Aktivierungsfähigkeit:

- selbständige Verkehrsfähigkeit (Veräußerung prinzipiell denkbar?)
- selbständige Bewertbarkeit (Gibt es selbständige AnK oder HungsK?)
konkrete Aktivierungsfähigkeit:
- subjektive Zurechenbarkeit (Wer ist der wirtschaftliche Eigentümer?)
 1. Feststellung des zivilrechtlichen Eigentümers
 2. Prüfung, ob der wirt. Eigentümer am Bilanzstichtag jemand anderes ist
 3. Bei Ja: Prüfung, ob 1. auf Dauer (restliche ND) von der Nutzung ausgeschlossen werden kann
- Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (Nur bei Einzel/Personenunternehmen)
- Bilanzierungsverbote nach §248I,II HGB
- Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

Prüfung Schuld: abstrakte Passivierungsfähigkeit:

- Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten (rechtliche, wirtschaftliche, soziale, sittliche Gründe)
- Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung (Existiert ein Anspruchsberechtigter)
- Selbständige Bewertbarkeit bzw. Greifbarkeit (Abgrenzung, Einzelbewertbarkeit)
konkrete Passivierungsfähigkeit:
- Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (Nur bei Einzel/Personenunternehmen)
- Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (Verluste → RüSt)
- Beschränkung der RüSt-Bildung nach §249III HGB

Ausnahmen:

Keine Schuld sind: EK (§247II HGB), PRA (§250II HGB), Sonderposten mit Rücklageanteil (§§247III,273,281I HGB), RüSt f. I.St. (§274I HGB), Aufw.RüSt (§249I2 Nr.1,249I3,249II HGB)

Bewertung (Höhe des Bilanzansatzes): (AnK, HungsK, Rückzahlungswert, sekundäre Werte)

Ort (Stelle in der Bilanz): (§266 HGB)