

Bilanzkunde

Von **Dr. jur. Ernst Ulrich Dobler**

- ◆ Rechtsanwalt ◆ Fachanwalt für Steuerrecht ◆
- ◆ Steuerberater ◆ Wirtschaftsprüfer ◆

Skripterstellung: Dipl.-Vw. Alexander Schindler

Literaturhinweise

- ⇒ Baetge, Jörg et al.: **Bilanzen**, Düsseldorf: IDW-Verlag, 14. Aufl. (2017).
- ⇒ Budde, Wolfgang-Dieter et al. (Hrsg.): **Beck'scher Bilanzkommentar**, München: C.H. Beck, 11. Aufl. (2018).
- ⇒ Falterbaum, Hermann (Hrsg.): **Buchführung und Bilanz**, efv Grüne Reihe Bd. 10, 22. Aufl. (2015).
- ⇒ Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: **Die Bilanzanalyse**, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 11. Aufl. (2015).
- ⇒ Pelka, Jürgen et al. (Hrsg.): **Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018**, München: C.H. Beck (2017).
- ⇒ Russ, Wolfgang et al.: **BiIRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht**, Düsseldorf: IDW-Verlag (2015).

Inhaltsübersicht

- I. **Begriffserklärungen.**
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.
- VI. Zusatzmodule.

Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
 1. Inventur und Inventar.
 2. Buchführung und Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB).
 3. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB).
 4. Die doppelte Buchführung.
 5. Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht.
 6. Bilanzierung.
 7. Gewinne, Einkünfte und deren Ermittlung.

a) Inventur

✓ Definition **Inventur**:

⇒ Die (körperliche) **Bestandsaufnahme** ...

⇒ ... aller **Vermögensgegenstände** und **Schulden** ...

⇒ ... am **Bilanzstichtag**.

✓ Durchführungspflicht:

⇒ Handelsrechtlich aus § 240 I, II HGB.

⇒ Steuerrechtlich aus §§ 140, 141 AO.

b) Inventar

- ✓ Die Inventur führt zum **Inventar**.
 - ⇒ Inventar = Einzelne Auflistung aller VG und Schulden.
 - ⇒ Auch nicht körperlich erfassbare (immaterielle) VG enthalten.
- ✓ Mit Hilfe des Inventars wird die **Eröffnungsbilanz** aufgestellt.
- ✓ Die Eröffnungsbilanz ist Grundlage für den nachfolgenden **Jahresabschluss**.
 - ⇒ Über die Schlussbilanz (Vermögensvergleich).

c) Eröffnungsbilanz und Schlussbilanz

Eröffnungsbilanz zum 01.01.18

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500	Kapital	200
		Diverse Passiva	300
	500		500

Schlussbilanz zum 31.12.18

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	700	Kapital	100
		Diverse Passiva	600
	700		700

a) Begriff der Buchführung

- ✓ Buchführung ist die ...
 - ⇒ **Dokumentation** von Geschäftsvorfällen durch ...
 - ⇒ ... **laufende** und ...
 - ⇒ ... **systematische** ...
 - ⇒ ... **Eintragung** in Handelsbücher.

- ✓ Der Begriff der „Bücher“ ist dabei **funktional** zu sehen, die äußere Gestalt (gebundenes Buch, Loseblattsammlung, Datenträger etc.) ist unerheblich.
 - ⇒ BMF-Schreiben v. 14.11.2014, BStBl I 1450, Tz. 1.8.

b) Zwecke der Buchführung

✓ **Zwecke** der kaufmännischen Buchführung:

⇒ Klare, übersichtliche und nachprüfbare Dokumentation von

⇒ ... Vermögen und Vermögensänderungen für ...

➤ ... den **Schutz von Gläubigern** und Gesellschaftern.

▪ Handelsrechtliche Primärfunktion!

➤ ... die **Beweissicherung** und damit für die Sicherung des Rechtsverkehrs.

➤ ... die Bereitstellung **entscheidungsrelevanter Informationen** innerhalb der Gesellschaft.

➤ ... Zwecke der **Besteuerung**.

▪ Steuerrechtliche Primärfunktion!

c) Buchführung und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

✓ GoB sind ...

⇒ ... formelle und materielle Anforderungen an Buchführung nach Handels- und Steuerrecht.

⇒ ... entstanden aus Gewohnheitsrecht, Handelsbräuchen und der Verkehrsanschauung.

⇒ ... ein unbestimmter Rechtsbegriff.

⇒ ... teilweise kodifiziert im ...

➤ ... Handelsrecht → Handelsgesetzbuch (HGB).

➤ ... Steuerrecht → Abgabenordnung (AO).

➤ Auch: In Nebengesetzen (z.B. Stiftungsrecht).

a) GoB: Führung der Handelsbücher

- ✓ § 239 I S.1 HGB:
Bei der Führung der Handelsbücher hat sich der Kaufmann einer **lebenden Sprache** zu bedienen.
- ✓ § 239 II HGB:
Die Eintragungen in Büchern ... müssen ...
 - ⇒ ... **vollständig**, ...
 - ⇒ ... **richtig**, ...
 - ⇒ ... **zeitgerecht** und ...
 - ⇒ ... **geordnet** vorgenommen werden.

b) GoB: Geschäftsvorfälle

- ✓ § 238 I S.3 HGB:
Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer ...
 - ⇒ ... **Entstehung** und ...
 - ⇒ ... **Abwicklung** ...
- ... verfolgen lassen.

c) GoB: Nachprüfbarkeit

✓ § 238 I S.2 HGB:

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem

...

⇒ ... **sachverständigen Dritten** ...

(z.B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Betriebsprüfer des Finanzamts)

⇒ ... innerhalb **angemessener Zeit** ...

⇒ ... einen **Überblick** über ...

⇒ ... die **Lage des Unternehmens** vermitteln kann.

d) GoB: Belege

- ✓ Belege ⇒ **Brücke** zwischen **Geschäftsvorfall** und **Verbuchung**. Sie müssen enthalten:
 - ⇒ **Belegtext** (Erläuterung Geschäftsvorfall).
 - ⇒ Zu buchender **Betrag**.
 - ⇒ **Zeitpunkt** Geschäftsvorfall und Buchungsdatum.
 - ⇒ **Bestätigung** Geschäftsvorfall durch Verantwortlichen.
 - ⇒ **Belegnummer** oder Ordnungskriterium für Belegablage.
 - ⇒ **Kontierung** und **Buchungsbestätigung**.

e) GoB: Handelsbücher

- ✓ Erfassung von Geschäftsvorfällen ...
 - ⇒ ... im **Grundbuch** oder **Buchungsjournal**
(in zeitlich Reihenfolge).
 - ⇒ ... im **Hauptbuch** (sachliche Ordnung nach Konten).
 - ⇒ ... in **Nebenbüchern**, z.B.:
 - Kontokorrentbuch (Debitoren, Kreditoren).
 - Inventarbuch.
 - Scheck-, Wechselbuch.
 - Wareneingangs- und Warenausgangsbuch.
 - Lohn- und Gehaltsbuch.

f) GoB und GoBD

- ✓ GoBD: Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff.

⇒ Rechtsgrundlage: BMF vom 14.11.2014, BStBl I 1450.

⇒ **Zentrale Grundsätze** (vgl. § 239 HGB):

- **Nachvollziehbarkeit** und **Nachprüfbarkeit**.
- **Wahrheit, Klarheit** und **fortlaufende Aufzeichnungen**.
 - Vollständigkeit;
 - Richtigkeit;
 - Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen;
 - Ordnung;
 - Unveränderbarkeit.

a) Die doppelte Buchführung

- ✓ Die doppelte Buchführung **ist doppelt** weil ...
 - ⇒ ... jeder Geschäftsvorfall **zweifach gebucht** wird, im Soll und im Haben (auf Konto und Gegenkonto).
 - ⇒ ... Buchung und Gegenbuchung im **Grundbuch** und im **Hauptbuch** erfasst werden.
 - ⇒ ... **zwei Arten** von Konten existieren:
 - **Bestandskonten** und ...
 - **Erfolgskonten**.

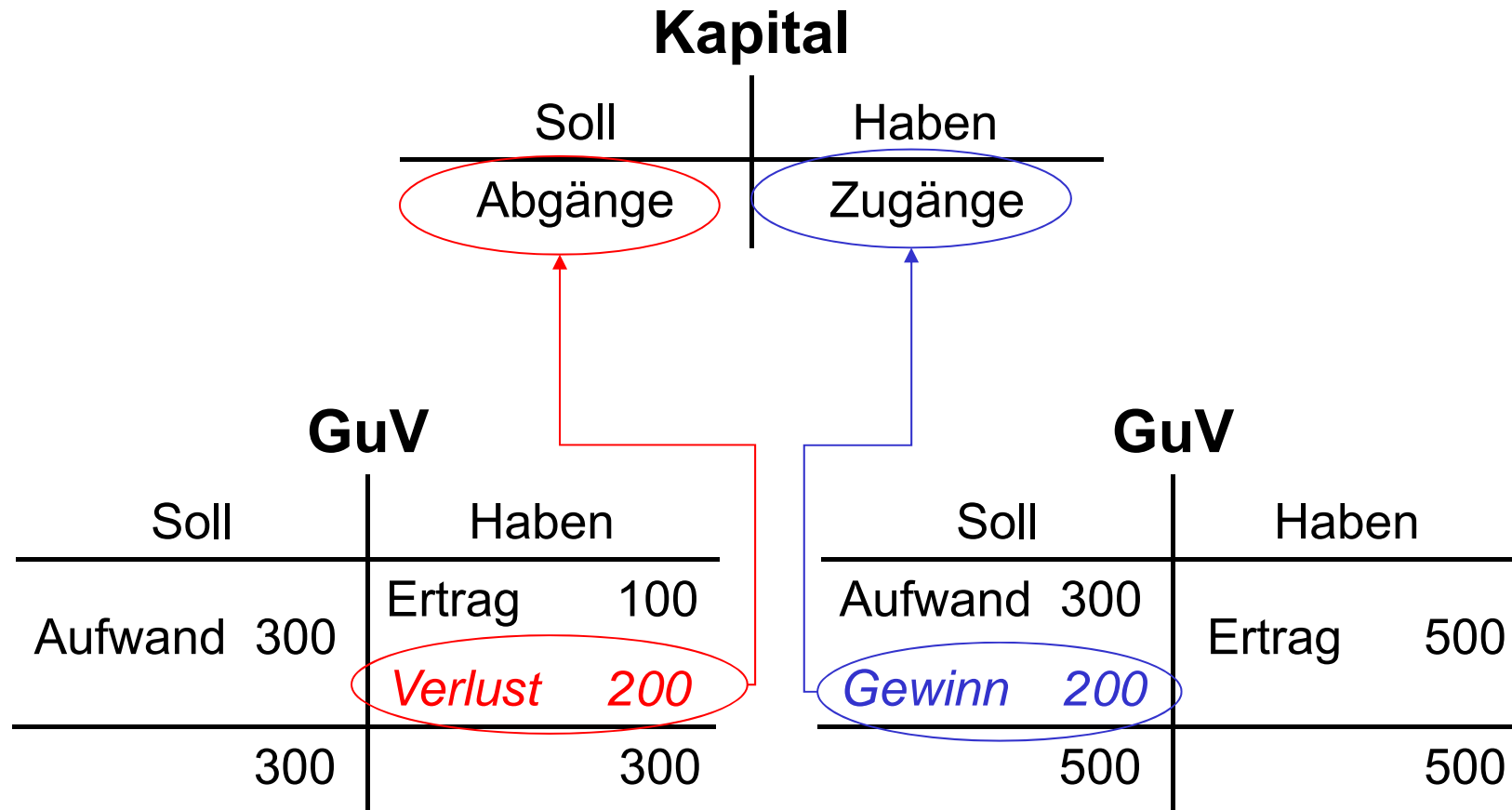
b) Buchungsgrundsätze

- ✓ Jede Buchung folgt dem Schema
„**Sollbuchung an Habenbuchung, Betrag**“.
- ✓ *Buchungsgrundsätze:*
 - ⇒ Soll an Haben.
 - ⇒ Keine Buchung **ohne betragsgleiche** Gegenbuchung.
 - Aktivkonten (Aktivseite der Bilanz):
 - Zugänge im Soll, Abgänge im Haben buchen.
 - Passivkonten (Passivseite der Bilanz):
 - Abgänge im Soll, Zugänge im Haben buchen.
 - Erfolgskonten (Gewinn- und Verlustrechnung - GuV):
 - Aufwendungen im Soll, Erträge im Haben buchen.

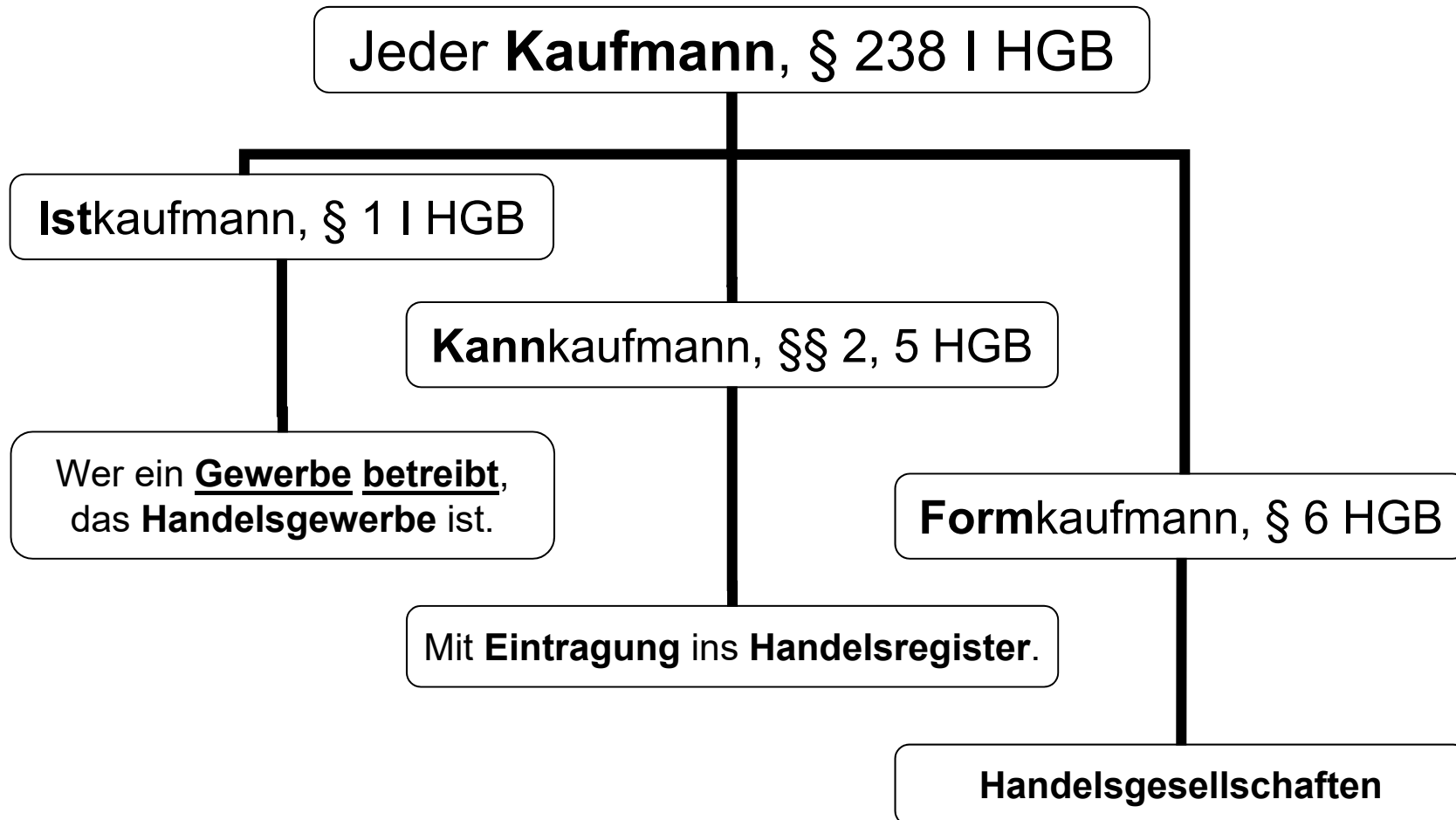
c) Grundbegriffe der doppelten Buchführung (I)

Bilanz			
<i>Soll</i> Aktiva		<i>Haben</i> Passiva	
<i>Soll</i>	<i>Haben</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
Zugänge	Abgänge	Abgänge	Zugänge
<ul style="list-style-type: none">▪ Forderungen▪ Kasse / Bank		<ul style="list-style-type: none">▪ Kapital▪ Verbindlichkeiten	
<p>→ „er <u>soll</u> bezahlen“</p>		<p>→ „er <u>hat</u> bezahlt“ = „ich schulde“</p>	

c) Grundbegriffe der doppelten Buchführung (II)



a) Handelsrechtliche Buchführungspflicht



b) Der Istkaufmann: Tätigkeitsbezogener Kaufmannsbegriff

- ✓ **Gewerbe** ist eine
 - ⇒ ... **offene, planmäßige, selbständige und erlaubte, ...**
 - ⇒ ... von **Gewinnerzielungsabsicht** getragene Tätigkeit, ...
 - ⇒ ... welche nicht künstlerisch, wissenschaftlich oder freiberuflich ist.

- ✓ Betrieben wird ein Gewerbe von demjenigen, in dessen Namen die Geschäfte getätigt werden.
 - Kein Gewerbebetrieb, wenn ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb *nicht erforderlich* ist (§ 1 II 2.HS HGB) → **Minderkaufmann.**

c) Ausnahme von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht

- ✓ **Wahlrecht zur Befreiung** von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht (§§ 241a, 242 IV HGB).

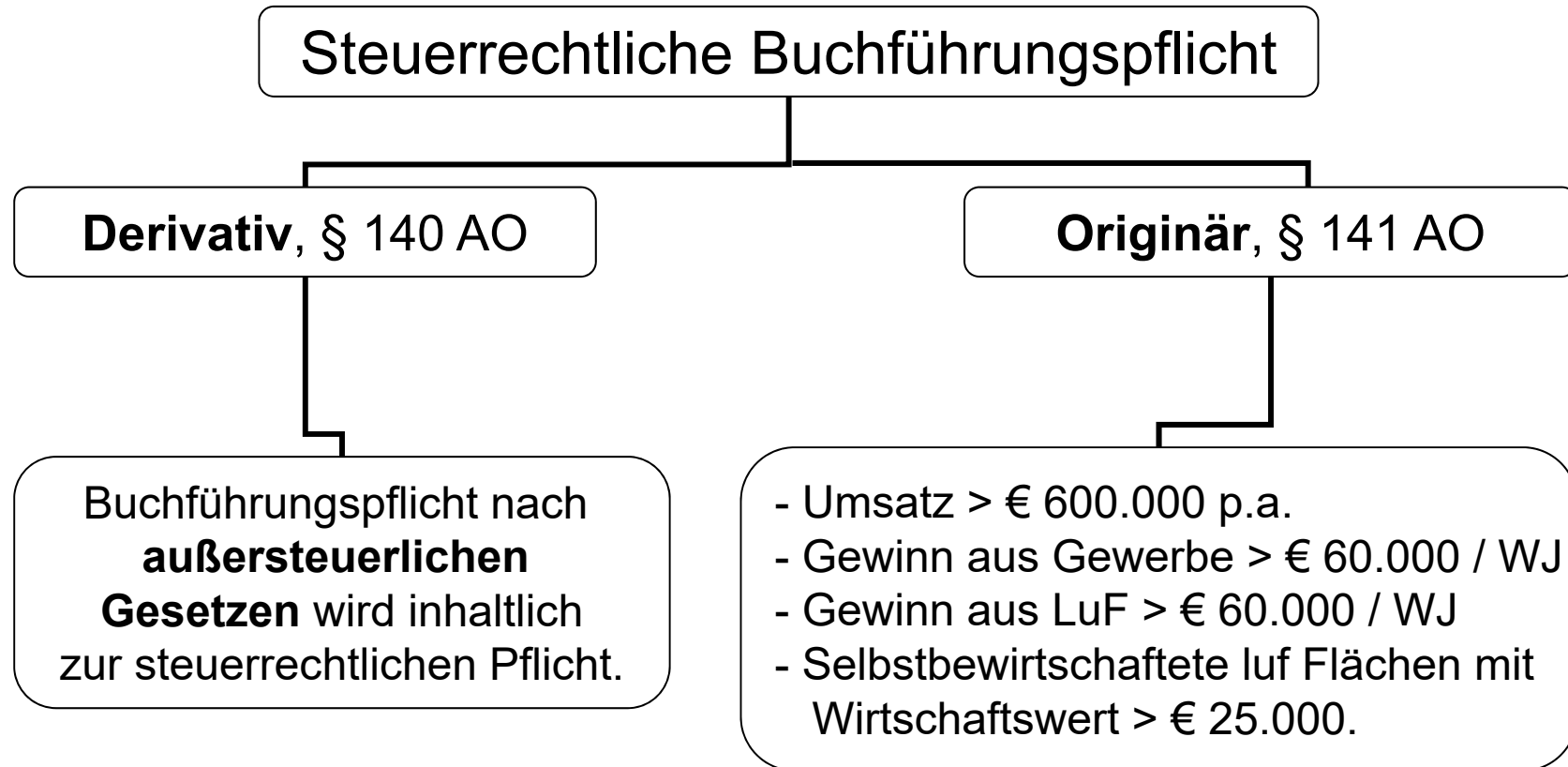
⇒ **Voraussetzungen:**

- **Einzelunternehmen** (= Einzelkaufleute).
- Umsatzerlöse ≤ EUR 600.000,-- **und ...**
Jahresüberschuss ≤ EUR 60.000,--.

in **zwei aufeinanderfolgenden** Geschäftsjahren.

- Bei Neugründungen:
Im ersten Geschäftsjahr (am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung).

d) Buchführungspflicht nach Steuerrecht



Achtung:
„Gewinn aus Gewerbebetrieb“ (§ 141 AO)
≠
„Jahresüberschuss“ (§ 241a HGB)

a) Jahresabschluss

- ✓ Gegenstand der Bilanzierung ist die **Aufstellung des Jahresabschlusses (JA)**.
- ✓ Der **Jahresabschluss** besteht aus (§ 242 III HGB):
 - ⇒ **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)**.
 - ⇒ Bei *Kapitalgesellschaften (KapG)* und „*KapCo*“-*Gesellschaften* dazu grundsätzlich aus (§ 264 I S.1 HGB):
 - **Anhang** und **Lagebericht** (letzterer **kein** Bestandteil des JA!).
 - ⇒ Bei *kapitalmarktorientierten KapG* **dazu** grundsätzlich aus (§ 264 I S.2 HGB):
 - **Kapitalflussrechnung** und **Eigenkapitalspiegel**.
 - Fakultativ: Segmentberichterstattung.

b) Bilanz: Übersicht (I)

- ✓ **Bilanz = Beständebilanz.**
- ✓ Bilanz = Gegenüberstellung von **Vermögen und Kapital** in Kontoform zu einem bestimmten **Stichtag**.

⇒ § 247 I HGB:

„In der Bilanz sind das ...

- ... **Anlage- und Umlaufvermögen**, das ...
- ... **Eigenkapital, die Schulden** sowie die ...
- ... **Rechnungsabgrenzungsposten** ...

... gesondert **auszuweisen** und hinreichend **aufzugliedern**.“

b) Bilanz: Übersicht (II)

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Bilanzsumme	

→ Mittelverwendung *→ Mittelherkunft*

c) Die (verkürzte) Bilanz nach § 266 II HGB, Aktivseite

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
- II. Sachanlagen
- III. Finanzanlagen

B. Umlaufvermögen

- I. Vorräte
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
- IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks

C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

D. Aktive latente Steuern

E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

→ *Gliederungsprinzip: Nach unten zunehmende **Liquidität!***

c) Die (verkürzte) Bilanz nach § 266 III HGB, Passivseite

A. Eigenkapital

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklage
- IV. Gewinn- / Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss / -fehlbetrag

B. Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten

- [I. Langfristige Verbindlichkeiten]
- [II. Kurzfristige Verbindlichkeiten]

D. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern

→ *Gliederungsprinzip: Nach unten frühere **Fälligkeit!***

JAHRESABSCHLUSS DER GENESCAN EUROPE AG

Bilanz zum 31. Dezember 2006

Aktiva	31.12.2006 T€	31.12.2005 T€
A. ANLAGEVERMÖGEN		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	4	5
II. Sachanlagen		
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	297	376
2. Technische Anlagen und Maschinen	0	1
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	8	10
III. Finanzanlagen		
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	3.555	3.664
2. Beteiligungen	0	1.488
3. Wertpapiere des Anlagevermögens	0	1.616
B. Umlaufvermögen		
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
I. Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	2	1
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen	4.589	986
3. Forderungen gegen Unt. mit Beteiligungsverhältnis / RLZ < 1J	0	121
4. Sonstige Vermögensgegenstände	609	156
II. Wertpapiere		
Sonstige Wertpapiere	1.270	1.270
III. Kreditinstituten	9.819	6.885
C. Rechnungsabgrenzungsposten	1	11
Summe Aktiva	20.154	16.590

Beispiel:
GeneScan
Europe AG
 Einzelabschluss
 nach HGB
 - Bilanz, Aktiva -

Passiva		31.12.2006	31.12.2005
		T€	T€
A.	Eigenkapital	15.407	4.824
I.	Gezeichnetes Kapital	6.052	2.720
II.	Kapitalrücklage	1.907	0
III.	Bilanzgewinn / Bilanzverlust	7.448	2.104
B.	Rückstellungen		
1.	Rückstellungen für Personal	11	0
2.	Steuerrückstellungen	413	288
3.	Sonstige Rückstellungen	4.219	6.596
C.	Verbindlichkeiten		
1.	Anleihen	0	4.705
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und		
2.	Leistungen	94	168
3.	Sonstige Verbindlichkeiten	10	9
D.	Rechnungsabgrenzungsposten	0	0
	Summe Passiva	20.154	16.590

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- Bilanz, Passiva -

d) Gewinn- und Verlustrechnung (Übersicht)

- ✓ **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) = Erfolgsbilanz.**
 - ✓ GuV = Ausweis der Erträge und Aufwendungen eines Geschäftsjahres in Staffelform.
 - Personengesellschaften sind nicht an die Staffelform gebunden!
- ⇒ § 275 I S.1 HGB:
Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in **Staffelform** nach dem
- **Gesamtkostenverfahren** oder dem ...
 - **Umsatzkostenverfahren** ...
- aufzustellen.

e) Die (verkürzte) GuV nach § 275 II HGB, Gesamtkostenverfahren

Rohergebnis [*~ Umsatzerlöse + (./.) Bestandsveränderungen + sonstige betriebliche Erträge ./.* Materialaufwand]

./.

./.

./.

= **Betriebsergebnis**

+ (./.) Finanzergebnis

= **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**

./.

= **Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

e) Die (verkürzte) GuV nach § 275 III HGB, Umsatzkostenverfahren

Rohergebnis (*~ Umsatzerlöse + sonstige betrieblichen Erträge ./. Herstellungskosten v. Umsatz*)

./. Vertriebskosten	} <i>soweit auf Umsätze entfallend</i>
./. Allgemeine Verwaltungskosten	
./. Sonstige betriebliche Aufwendungen	
= Betriebsergebnis	
+ (./.) Finanzergebnis	
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
./. Steuern	
= <u>Jahresüberschuss / -fehlbetrag</u>	

Gewinn- und Verlustrechnung
für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2006

		2006	2005
	TEUR	TEUR	TEUR
1. Umsatzerlöse		0	29
2. Sonstige betriebliche Erträge		3.530	4.247
3. Gesamtleistung		<u>3.530</u>	<u>4.276</u>
4. Personalaufwand			
a. Löhne und Gehälter	-83		-79
b. Soziale Abgaben	-4		-5
		-87	-84
5. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen		-82	-81
6. Sonstige betriebliche Aufwendungen		<u>-1.529</u>	<u>-1.092</u>
7. Betriebsergebnis		1.832	3.019
8. Erträge aus Gewinnabführungsverträgen	4.234		0
8. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	90		136
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	228		226
davon aus verbunden Unternehmen: EUR 29.126,04 (i.V. TEUR 100)			
10. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	0		-1.785
11. Sonstige Zinsen und ähnliche davon an verbundene Unternehmen: EUR 0 (i.V. TEUR 0)	-112		-181
12. Finanzergebnis		<u>4.440</u>	<u>-1.604</u>
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		<u>6.272</u>	<u>1.415</u>
15. Steuern vom Einkommen und Ertrag		-413	0
16. Sonstige Steuern		-94	0
17. Jahresüberschuss/-fehlbetrag		<u>5.765</u>	<u>1.415</u>
18. Gewinnvortrag / Verlustvortrag		2.104	-80.249
19. Entnahmen aus der Kapitalrücklage		0	76.858
20. Einstellungen in die Kapitalrücklage		-421	0
21. Erträge aus Kapitalherabsetzung		0	4.080
22. Bilanzgewinn/-verlust		<u>7.448</u>	<u>2.104</u>

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- GuV, GKV -

a) „Gewinn“ nach Handels- und Steuerrecht

✓ *Handelsrechtlicher Gewinnbegriff:*

⇒ **Jahresüberschuss (JÜ) / Jahresfehlbetrag =**
Gewinn / Verlust des Geschäftsjahres **nach Steuern!**

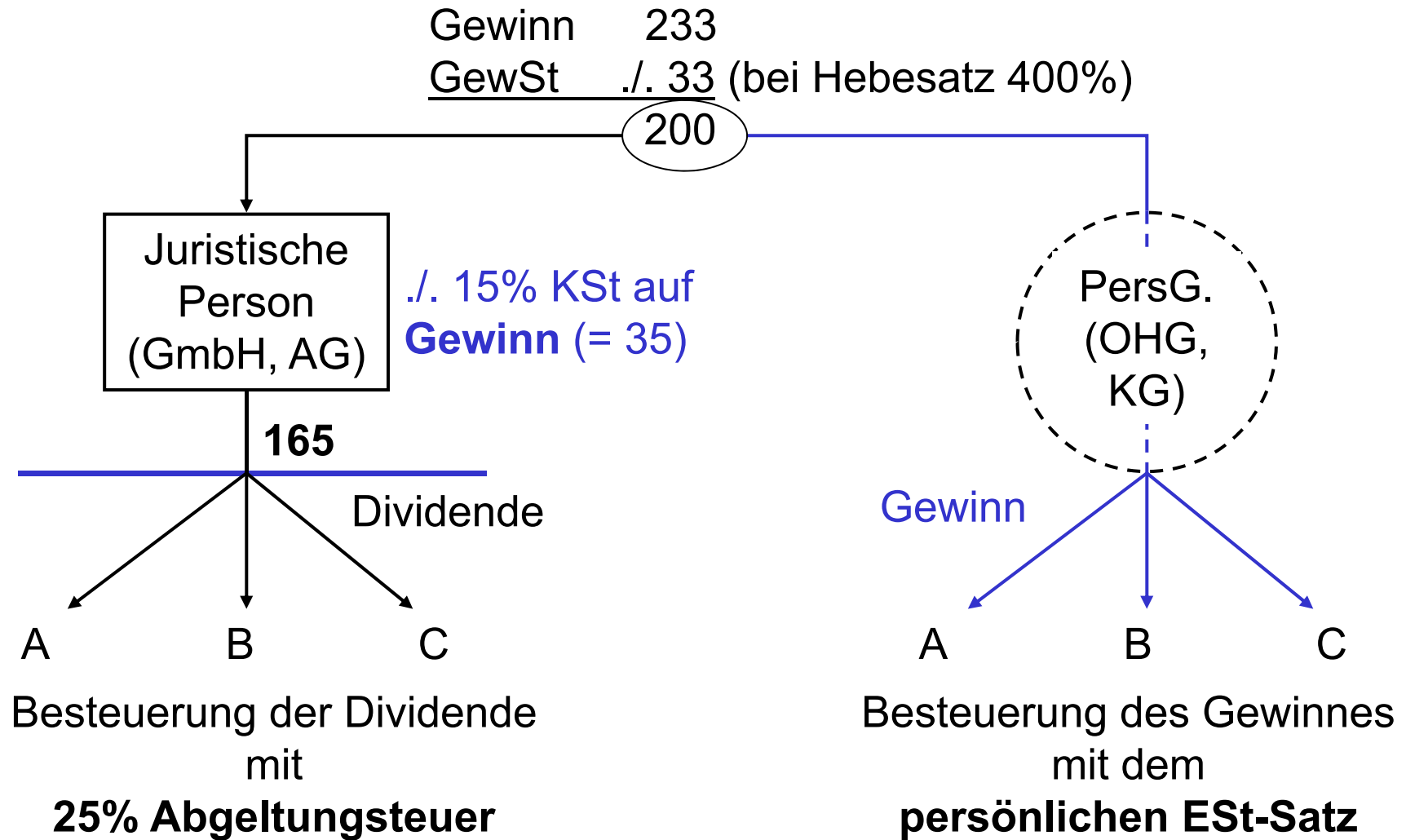
⇒ **Bilanzgewinn** (§ 158 I AktG) =
Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag
+ (./.) Gewinnvortrag (Verlustvortrag)
+ (./.) Entnahmen (Einstellungen) aus (in) Rücklagen!

✓ *Steuerrechtlicher Gewinnbegriff:*

⇒ **Einkünfte** bei **Land- und Forstwirtschaft (LuF), Gewerbebetrieb** und **selbständiger Arbeit**, § 2 II S.1 Nr.1 EStG.

➤ Sog. „Gewinneinkunftsarten“.

b) Steuerliche Einkunftsermittlung



c) Steuerrechtliche Gewinnermittlung (I)

- ✓ Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensvergleich** nach § 5 I S.1 i.V.m. § 4 I S.1 EStG.

⇒ Ermittlungsschema:

Gewinn =

Betriebsvermögen (BV) am Schluss des Wirtschaftsjahres
./.. BV am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
+ (./..) Entnahmen (Einlagen) im Wirtschaftsjahr für PersG.

- ✓ Gewinnermittlung durch **Einnahmenüberschussrechnung** nach § 4 III EStG.

⇒ Ermittlungsschema:

Gewinn =

Betriebseinnahmen./.. Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr (WJ)

c) Steuerrechtliche Gewinnermittlung (II)

Schlussbilanz zum 31.12.17

Σ Aktiva 500	Kapital 200
	Σ Verbindlich- keiten 300

Bilanzsumme 500

Schlussbilanz zum 31.12.18

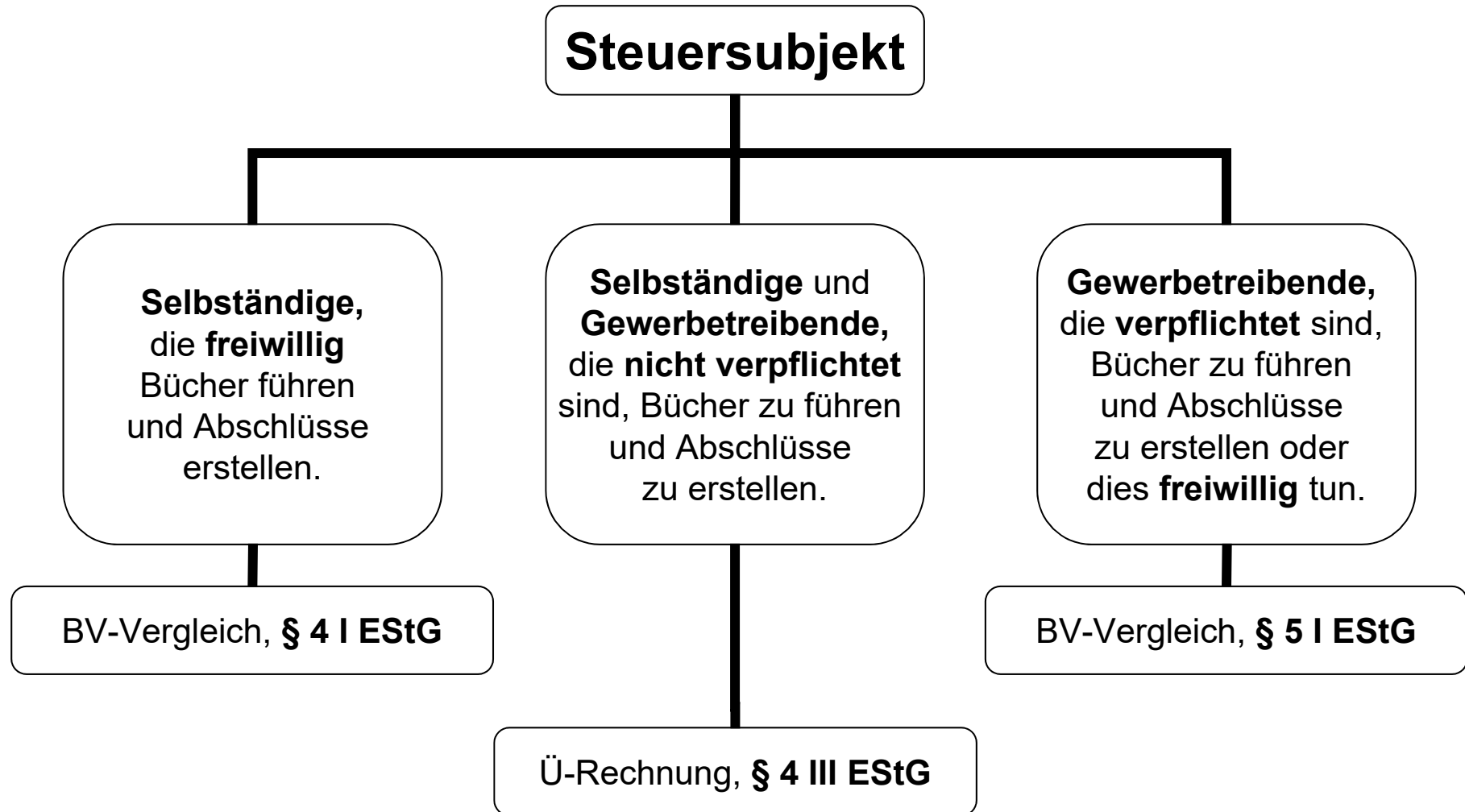
Σ Aktiva 700	Kapital 500
	Σ Verbindlich- keiten 200

Bilanzsumme 700

Während des GJ wurden von den Gesellschaftern **Einlagen i.H.v. T€ 400** und **Entnahmen i.H.v. T€ 200** getätigt.

BV-Vergleich:		BV 31.12.18	T€ 500
	./.	BV 31.12.17	T€ 200
	./.	Einlagen	T€ 400
	+	<u>Entnahmen</u>	<u>T€ 200</u>
	=	Gewinn	T€ 100

d) Steuerliche Gewinnermittlungsarten: Übersicht



Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.**
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.
- VI. Zusatzmodule.

Inhaltsübersicht

- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
 - 1. Handelsbilanz und Steuerbilanz.
 - 2. Die Ansatzvorschriften.
 - 3. Die Ansatzvorschriften: Inhalt der Beständebilanz.
 - 4. Bewertungsvorschriften: Bewertungsgrundsätze.
 - 5. Bewertungsvorschriften: Das AK/HK-Prinzip.
 - 6. Bewertungsvorschriften: Das Niederstwertprinzip.
 - 7. Bewertungsvorschriften: Abschreibungen.
 - 8. Durchbrechung der Maßgeblichkeit.
 - 9. Besondere Pflichten für Kapital (& Co.) -Gesellschaften.
 - 10. Exkurs: Bilanzierung in der Insolvenz.

a) Bedeutung der Handelsbilanz (I)

- ✓ Nur die **Handelsbilanz** ist
 - ⇒ ... **zwingend** zu erstellen für alle Kaufleute.
 - ⇒ ... **offenzulegen** (nicht die Steuerbilanz!).
 - ⇒ ... bei *Kapitalgesellschaften*:
Grundlage der **Gewinnfeststellung** und der **etwaigen Ausschüttung**.
 - ⇒ ... Grundlage für die Feststellung, ob Stammkapital ganz oder teilweise verloren ist (→ GmbHG).
 - ⇒ ... bei *Personengesellschaften*:
Grundlage der **Gewinnverteilung**.

a) Bedeutung der Handelsbilanz (II)

- ✓ Nur die **Handelsbilanz** ist (Fortsetzung)
 - ⇒ ... nach § 283 I Nr. 5 – 7 StGB als Handelsbuch bzw. als nach dem Handelsrecht erstellte Bilanz zu verstehen.
- ✓ Die **Steuerbilanz** muss demgegenüber nicht als eigene Bilanz erstellt werden, es genügt auch
 - ⇒ ... eine *Einheitsbilanz* unter Beachtung auch der steuerlichen Vorschriften.
 - Achtung: Einheitsbilanz nur noch in Ausnahmefällen möglich!
 - ⇒ ... eine *steuerliche Nebenrechnung* zur Handelsbilanz.

a) Bedeutung der Handelsbilanz (III)

- ✓ Unterschiedliche Zielsetzung von Handelsbilanz und Steuerbilanz

⇒ **Handelsbilanz: Zweckpluralismus.**

- Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion.
- Informationsfunktion stärker ausgeprägt.

⇒ **Steuerbilanz: Zweckmonismus.**

- Nur Zahlungsbemessungsfunktion.

b) Der Maßgeblichkeitsgrundsatz (I)

✓ Grundsätzlich ist die **Handelsbilanz maßgeblich** für die Steuerbilanz, § 5 I S.1 EStG. Aber:

⇒ **Durchbrechung der Maßgeblichkeit:**

➤ Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte =
steuerrechtliche Aktivierungsgebote.

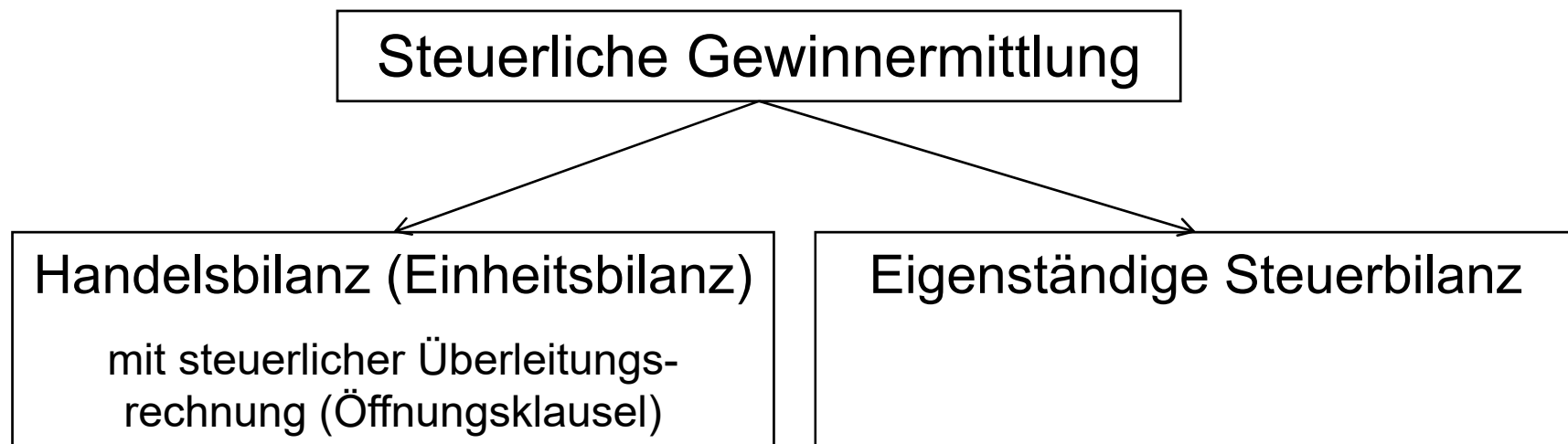
➤ Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte =
steuerrechtliche Passivierungsverbote.

⇒ **Steuerliche Öffnungsklausel** (§ 5 I S.2, 3 EStG).

➤ Bei Ausübung **rein steuerlicher Wahlrechte** müssen die betreffenden Wirtschaftsgüter in gesonderte, laufend zu führende **Verzeichnisse** aufgenommen werden.

b) Der Maßgeblichkeitsgrundsatz (II)

- ✓ Sofern keine eigenständige StB aufgestellt wird, ist die HB unter Beachtung steuerlicher Anpassungen die Besteuerungsgrundlage (§ 60 II S. 1 EStDV).



c) Handelsbilanz versus Steuerbilanz: Interessengegensatz

- ✓ *Handelsbilanz*: **Vorsichtsprinzip** und **Gläubigerschutz** stark ausgeprägt ⇒ tendenziell **niedrige** Bewertung.
 - ⇒ Aber: **Aussagekräftige** Bilanzierung (Alternative zu IFRS).
- ✓ *Steuerbilanz*: **Fiskalische Ziele** im Vordergrund.
 - ⇒ Aktivierungswahlrechte ⇒ steuerliche Aktivierungsgebote.
 - ⇒ Passivierungswahlrechte ⇒ steuerl. Passivierungsverbote.
 - Logik: Aktivierte Kosten gehen nicht (sofort und in voller Höhe) als Aufwand in die GuV ein und **erhöhen** damit den im Wirtschaftsjahr **zu versteuernden Gewinn**.
 - Ebenso **mindern** Rückstellungen als Aufwand den in der GuV ausgewiesenen Gewinn und sie sind daher – aus fiskalischer Sicht – unerwünscht.

d) Die „Trias“ der Bilanzerstellung

- ✓ Im Zuge jeder Bilanzerstellung sind die folgenden Punkte zu beachten:
 1. **Ansatzvorschriften:** Das „Ob?“ der Bilanzierung.
 - ⇒ Bilanzierung dem Grunde nach.
 2. **Bewertungsvorschriften:** Das „Wie hoch?“.
 - ⇒ Bilanzierung der Höhe nach.
 3. **Ausweisvorschriften:** Das „Wo?“.
 - ⇒ Ausweis z.B. im Anhang oder unter der Bilanz.

a) Übersicht (I)

- ✓ *Ansatzvorschriften* bestimmen die **Bilanzierung dem Grunde** nach. Man unterscheidet:
 - ⇒ **Bilanzierungsgebote.**
 - ⇒ **Bilanzierungsverbote.**
 - ⇒ **Bilanzierungswahlrechte.**

- ✓ Keine Aussagen über die **betragsmäßige Höhe** der einzelnen Posten.
 - ⇒ Diese sind Gegenstand der **Bewertungsvorschriften.**

a) Übersicht (II)

- ✓ Grundlegende Voraussetzung für eine Bilanzierung dem Grunde nach: **Wirtschaftliches Eigentum.**

⇒ **Abweichungen vom zivilrechtlichen Eigentumsbegriff:**

- Grund und Boden und Gebäude getrennt.
- Bauten auf fremdem Grund und Boden.
- Mietereinbauten.
- Unter Umständen geleaste Gegenstände.
- Gestohlene Wirtschaftsgüter (Eigenbesitz).

b) Bilanzierungsgebote

✓ **Grundsatz der Bilanzwahrheit, § 246 I S.1 HGB.**

⇒ Bilanzinhalt = Tatsächlicher Sachverhalt.

- Vollständige Erfassung aller Aktiva und Passiva (und damit aller Aufwendungen und Erträge).
- Ansatz voll abgeschriebener Vermögensgegenstände (VG) fakultativ mit „Erinnerungswert“.

✓ **(Expliziter) Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung, § 246 I S.2, 3 HGB.**

⇒ Vollständige Erfassung aller Aktiva und Passiva, soweit sie dem Kaufmann wirtschaftlich zuzurechnen sind.

- Schulden sind in der Bilanz des Schuldners aufzunehmen.

b) Bilanzierungsgebote

✓ Grundsätzlich **Saldierungsverbot**, § 246 II S.1 HGB.

⇒ **Grundsatz der Einzelbilanzierung.**

➤ Aktivposten nicht mit Passivposten verrechnen.

➤ Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnen.

⇒ **Ausnahme** (§ 246 II S.2, 3 HGB):

Saldierungsgebot für Vermögensgegenstände, die ...

➤ **ausschließlich** der **Erfüllung von Schulden** aus Altersversorgungsverpflichtungen (und Ähnlichem) dienen **und**

➤ dem Zugriff sonstiger Gläubiger **entzogen sind**,

... mit *diesen* Schulden.

➤ Bei Aktivüberhang: Sonderposten (§ 266 II E. HGB).

c) Bilanzierungsverbote (I)

✓ Bilanzierungsverbote des § 248 I HGB:

⇒ Rechtlich entstandene Gründungskosten.

➤ Z.B. Rechtsanwalts- und Notarkosten, Kosten der Eintragung ins Handelsregister,

⇒ Beschaffungskosten des Eigenkapitals.

⇒ Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.

➤ Z.B. Bewertungsgutachten für Kfz-Versicherung.

c) Bilanzierungsverbote (II)

✓ **Spezielles Bilanzierungsverbot des § 248 II S. 2 HGB:**

⇒ **Selbst geschaffene**

- Marken,
- Drucktitel,
- Verlagsrechte,
- Kundenlisten und
- ähnliche **immaterielle Vermögensgegenstände (VG) des Anlagevermögens (AV)**.

d) Bilanzierungswahlrechte

✓ Bilanzierungswahlrecht des § 248 II S.1 HGB:

⇒ **Selbst geschaffene** immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht unter das spezielle Bilanzierungsverbot fallen (§ 248 II S. 2 HGB).

⇒ Ansatz mit den **Entwicklungskosten** (§ 255 IIa HGB) (nicht: Forschungskosten)!

⇒ **Steuerrechtlich: Aktivierungsverbot**, § 5 II EStG.

➤ Immaterielle Wirtschaftsgüter sind **steuerrechtlich** nur dann aktivierungsfähig, wenn sie **entgeltlich erworben** sind.

a) Übersicht

- ✓ Inhalt der (Bestände-) Bilanz nach § 247 I HGB:
 - ⇒ Anlagevermögen.
 - ⇒ Umlaufvermögen.
 - ⇒ Eigenkapital.
 - ⇒ Schulden.
 - ⇒ Rechnungsabgrenzungsposten.
 - ⇒ Nicht: Eventualverbindlichkeiten.

b) Anlagevermögen

- ✓ § 247 II HGB: Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, **dauernd** dem Geschäftsbetrieb zu dienen.
- ✓ Zuordnung abhängig von **unternehmensspezifischer** Zweckbestimmung:
 - ⇒ Servicefahrzeug Kfz-Händler → Anlagevermögen.
 - ⇒ Fahrzeug aus seinem Angebot → Umlaufvermögen.
- ✓ „**Dauernd**“: Unternehmer hat die **Absicht**, den VG zumindest mittelfristig weiter zu nutzen.
 - ⇒ Bei Zugang ~ länger als **1 Jahr**.
 - Abweichungen bei langlebigen VG, wie z.B. Grundstücke.

c) Eigenkapital

✓ **Eigenkapital** = Σ Aktiva \div Σ Verbindlichkeiten.

Darunter fallen ...

⇒ ... **gezeichnetes Kapital:**

- Grundkapital (AG), Stammkapital (GmbH), Kapitalanteile persönlich haftender Gesellschafter (KapG & Co. KG).

⇒ ... **Kapitalrücklagen:**

- Z.B. Agio auf Ausgabe neuer Aktien (Pflicht für AG).

⇒ ... **Gewinnrücklagen:**

- Rücklagen, die aus dem Jahresüberschuss gebildet werden.
 - Gesetzliche Rücklage nach § 150 II AktG für AGen:
Jährlich 5% des JÜ, bis 10% des Grundkapitals erreicht sind.

d) Rückstellungen (I)

✓ Rückstellungen sind

- ⇒ ... betriebswirtschaftlich **kein Eigenkapital**.
- ⇒ ... wirtschaftlich **Aufwand der abgelaufenen Periode**, welcher erst eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag **Zahlungswirksamkeit** entfaltet.
- ⇒ ... werden für Ereignisse gebildet, die mit **hoher Wahrscheinlichkeit** eine hinreichend genau quantifizierbare **Zahlungsverpflichtung** für das Unternehmen begründen.
- ⇒ ... dürfen nur für die in § 249 I HGB genannten Zwecke gebildet werden (vgl. § 249 II S.1 HGB).

d) Rückstellungen (II)

✓ Rückstellungen, § 249 I HGB.

⇒ Passivierungspflicht für ...

- ... **ungewisse Verbindlichkeiten.**
- ... **drohende Verluste** aus schwebenden Geschäften.
 - **Steuerrechtlich: Grds. Passivierungsverbot, § 5 IVa EStG!**
- ... im Geschäftsjahr (GJ) **unterlassene Instandhaltungen**, die innerhalb von drei Monaten des folgenden GJ durchgeführt werden.
- **Unterlassene Abraumbeseitigung**, die im folgenden GJ nachgeholt wird.
- **Kulanzleistungen** ohne rechtliche Verpflichtung, aber mit **wirtschaftlichem Zwang.**

d) Rückstellungen (III)

- ✓ „**Drohverlustrückstellungen**“ nach § 249 I S.1 2.Alt. HGB sind Elemente der Risikovorsorge.

⇒ Beispiel:

- *[Keine Rst]* Ware mit € 100 HK für € 80 am Markt verkauft.
→ € 20 **laufender Aufwand** aus Umsatzgeschäft!
- *[Keine Rst]* Ware mit € 100 HK hergestellt. Der am BST realisierbare Marktpreis am Absatzmarkt beträgt € 80.
→ **Außerplanmäßige Abschreibung** um € 20!
- *[Rst]* **Dazwischen** steht das **schwebende Geschäft**:
Mit € 100 HK noch herzustellende Ware wurde schon für € 80 an Kunde verkauft.
→ € 20 **Drohverlustrückstellung!**

e) Rechnungsabgrenzungsposten (I)

- ✓ **Rechnungsabgrenzungsposten** dienen der *periodengerechten Erfolgsabgrenzung*.
- ✓ **Transitorische** (vs. antizipative) Vorgänge als
 - ⇒ ... **aktive** Rechnungsabgrenzungsposten:
Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die **Aufwand** für eine bestimmte Zeit **danach** darstellen (§ 250 I HGB).
 - ⇒ ... **passive** Rechnungsabgrenzungsposten:
Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die **Ertrag** für eine bestimmte Zeit **danach** darstellen (250 II HGB).

e) Rechnungsabgrenzungsposten (II)

✓ Rechnungsabgrenzungsposten (RAP), § 250 HGB.

⇒ Aktivierungs- / Passivierungspflicht:

➤ Transitorische Posten.

➤ **Passive latente Steuern** (Ergebnis StB < Ergebnis HB),
für Kap(Co)Gesellschaften, § 274 I S.1 HGB.

⇒ **Aktivierungswahlrecht:**

➤ Disagio (Damnum), § 250 III HGB.

➤ **Aktive latente Steuern** (Ergebnis StB > Ergebnis HB),
für Kap(Co)Gesellschaften, § 274 I S.2 HGB.

f) **Eventualverbindlichkeiten**

✓ **Eventualverbindlichkeiten (§ 251 HGB):**

⇒ Inanspruchnahme ist **unwahrscheinlich**.

⇒ „Verbindlichkeiten“ aus ...

➤ ... Begebung / Übertragung von Wechseln.

➤ ... Bürgschaften; Wechsel- und Scheckbürgschaften.

➤ ... Gewährleistungsverträgen.

⇒ Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

✓ **Ausweis erfolgt unter der Bilanz („unterm Strich“)!**

g) Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten in der Übersicht

<u>Verbindlichkeiten</u>	<u>Rückstellungen</u>	<u>Eventual- verbindlichkeiten</u>
Das „Ob“ <u>und</u> die Höhe sind <u>bestimmt</u> .	<u>Entweder</u> das „Ob“ (Inanspruchnahme) <u>oder</u> die Höhe sind <u>unbestimmt</u> .	Das „Ob“ <u>und</u> die Höhe sind <u>unbestimmt</u> .

Exkurs Ausweis:

Aktiva	Passiva
	Rückstellungen Verbindlichkeiten

Eventualverbindlichkeiten

➔ Häufig Ausweis im Anhang (Wahlrecht nach § 268 VII HGB).

h) Derivativer Firmenwert

✓ § 246 I S.4 HGB: **Derivativer Firmenwert**

✓ Derivativer Firmenwert =

Kaufpreis eines Unternehmens

./. Gesamtwert der einzelnen VG

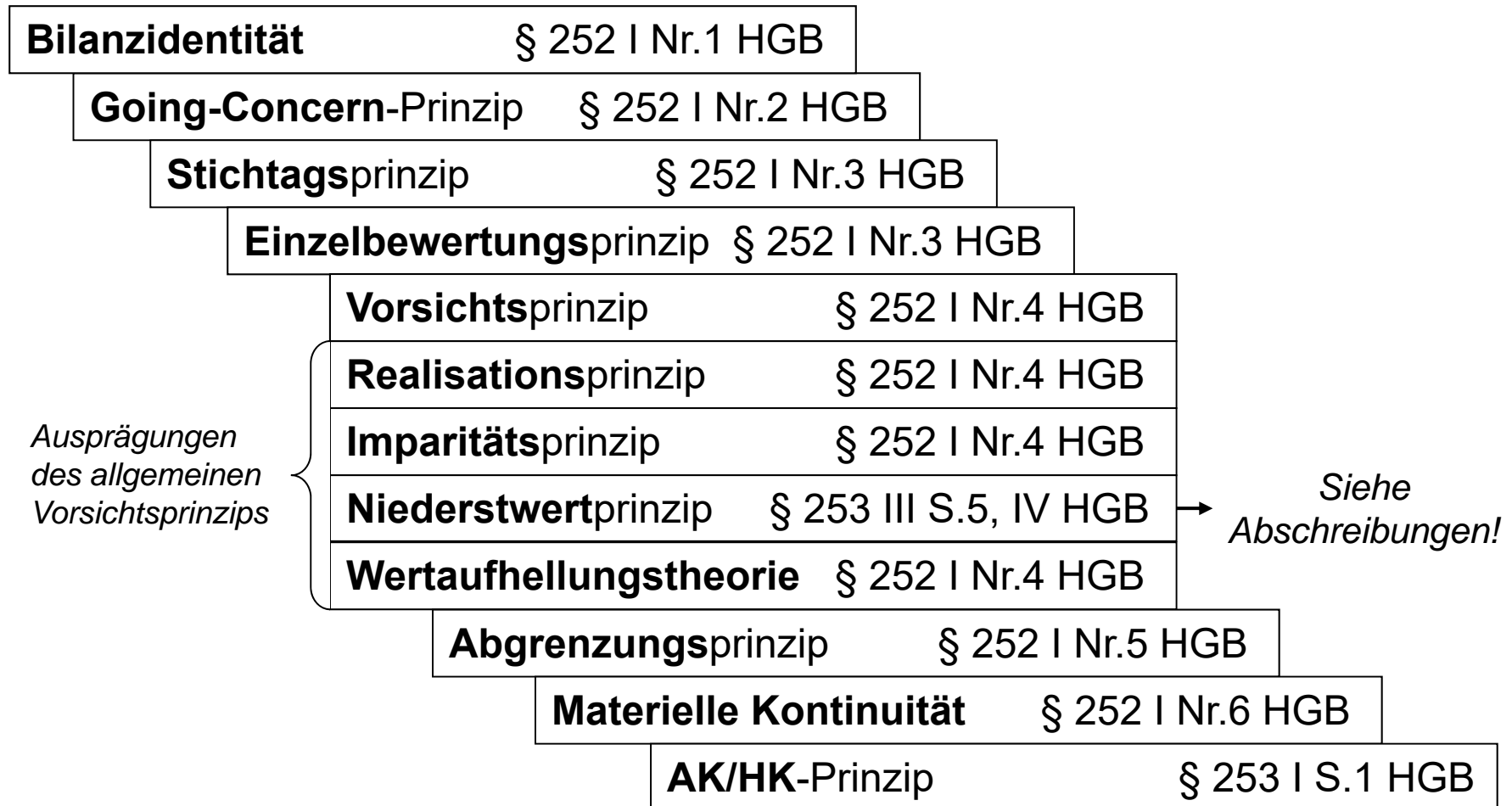
+ Gesamtwert der übernommenen Schulden.

⇒ **Entgeltlich** erworbener Geschäfts- oder Firmenwert.

➤ **Immaterielles, abnutzbares Wirtschaftsgut.**

➤ **Aktivierungsgebot.**

a) Bewertungsgrundsätze im Überblick (=kodifizierte GoB)



b) Bilanzidentität, Going-Concern-Prinzip

✓ Grundsatz der **Bilanzidentität**:

⇒ Schlussbilanz altes GJ = Eröffnungsbilanz neues GJ.

⇒ „Zweischneidigkeit der Bilanz“.

✓ **Going-Concern-Prinzip**:

⇒ Bei der Bewertung der VG ist *grundsätzlich* davon auszugehen, dass das Unternehmen **fortgeführt** wird.

➤ Keine Liquidationswerte ansetzen!

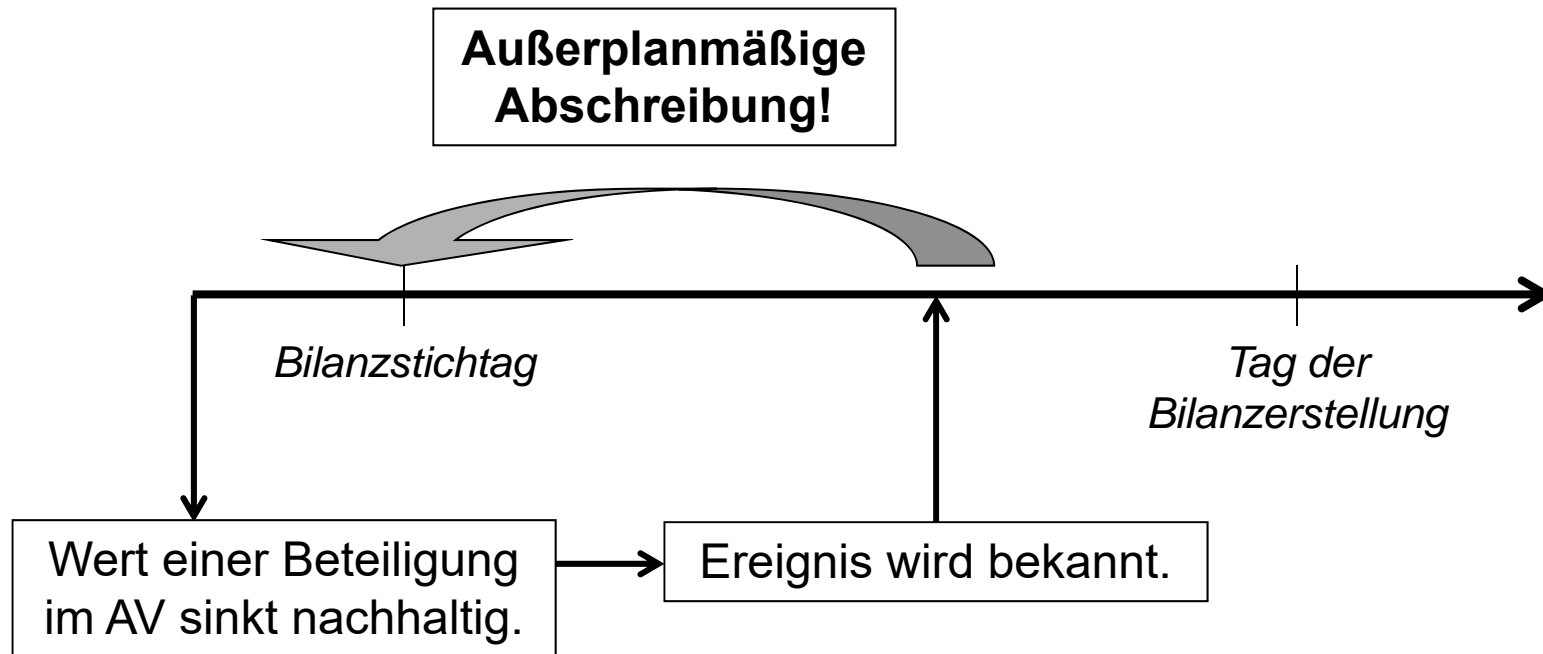
⇒ **Im Steuerrecht**: „Teilwert“, § 6 I Nr.1 S.3 EStG.

c) Stichtagsprinzip

✓ Stichtagsprinzip:

- ⇒ Bilanz und GuV sind auf den **Bilanzstichtag** (Abschlussstichtag) aufzustellen (= Ende des GJ).
- ⇒ Bilanzstichtag kann bei Gründung des Unternehmens frei gewählt werden (⇒ jedes Monatsende).
- ⇒ Ausnahmsweise und auf Antrag beim Finanzamt (FA): Umstellung des Bilanzstichtages durch „Rumpf-GJ“ möglich.
- ⇒ Grundsätzlich sind für die Bewertung der VG die **Verhältnisse am Bilanzstichtag** maßgeblich.

d) Wertaufhellungstheorie



e) Einzelbewertungsprinzip

✓ Einzelbewertungsprinzip:

⇒ Grundsätzlich muss jeder VG am Bilanzstichtag einzeln **erfasst und bewertet** werden.

⇒ Ausnahmen:

➤ Hinsichtlich **Ansatz** Bilanzposten:

- „Aus Gründen der Klarheit“ Zusammenfassung möglich.

➤ Hinsichtlich **Bewertung** VG:

- Bewertungsvereinfachungsverfahren möglich, wenn eine Einzelbewertung nicht (ohne unzumutbaren Aufwand) möglich ist.

➤ „Bewertungseinheiten“, § 254 HGB.

- Saldierte Bewertung bei Sicherungsgeschäften.

f) **Vorsichtsprinzip, Realisations- und Imparitätsprinzip**

✓ **Vorsichtsprinzip:**

⇒ Dominierendes Prinzip in der Handelsbilanz.

⇒ Bei **mehreren zulässigen** Wertansätzen sind ...

➤ Aktiva mit dem niederen, Passiva mit dem höheren Wert
(⇔ Ertrag niedriger, Aufwand höher) auszuweisen.

✓ **Realisations- und Imparitätsprinzip:**

⇒ Gewinne und Wertsteigerungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie realisiert sind.

⇒ **Aber: Verluste sind zu antizipieren**, selbst wenn sie noch nicht realisiert sind (⇒ **Imparität**).

g) Abgrenzungsprinzip und Prinzip der materiellen Kontinuität

✓ **Abgrenzungsprinzip:**

⇒ Periodengerechte Gewinnermittlung;
Abgrenzung *Aufwand* ⇔ *Ausgabe*; *Ertrag* ⇔ *Einnahme*.

⇒ Rechnungsabgrenzungsposten!

✓ **Materielle Kontinuität** (= Bewertungsmethodenstetigkeit).

⇒ Ziel intertemporaler Vergleichbarkeit des JA.

⇒ Gleichbleibende Anwendung von Abschreibungsmethoden, Bewertungsvereinfachungsverfahren und Herstellungskostenermittlung.

➤ Abweichungen ohne sachlichen Grund sind unzulässig.

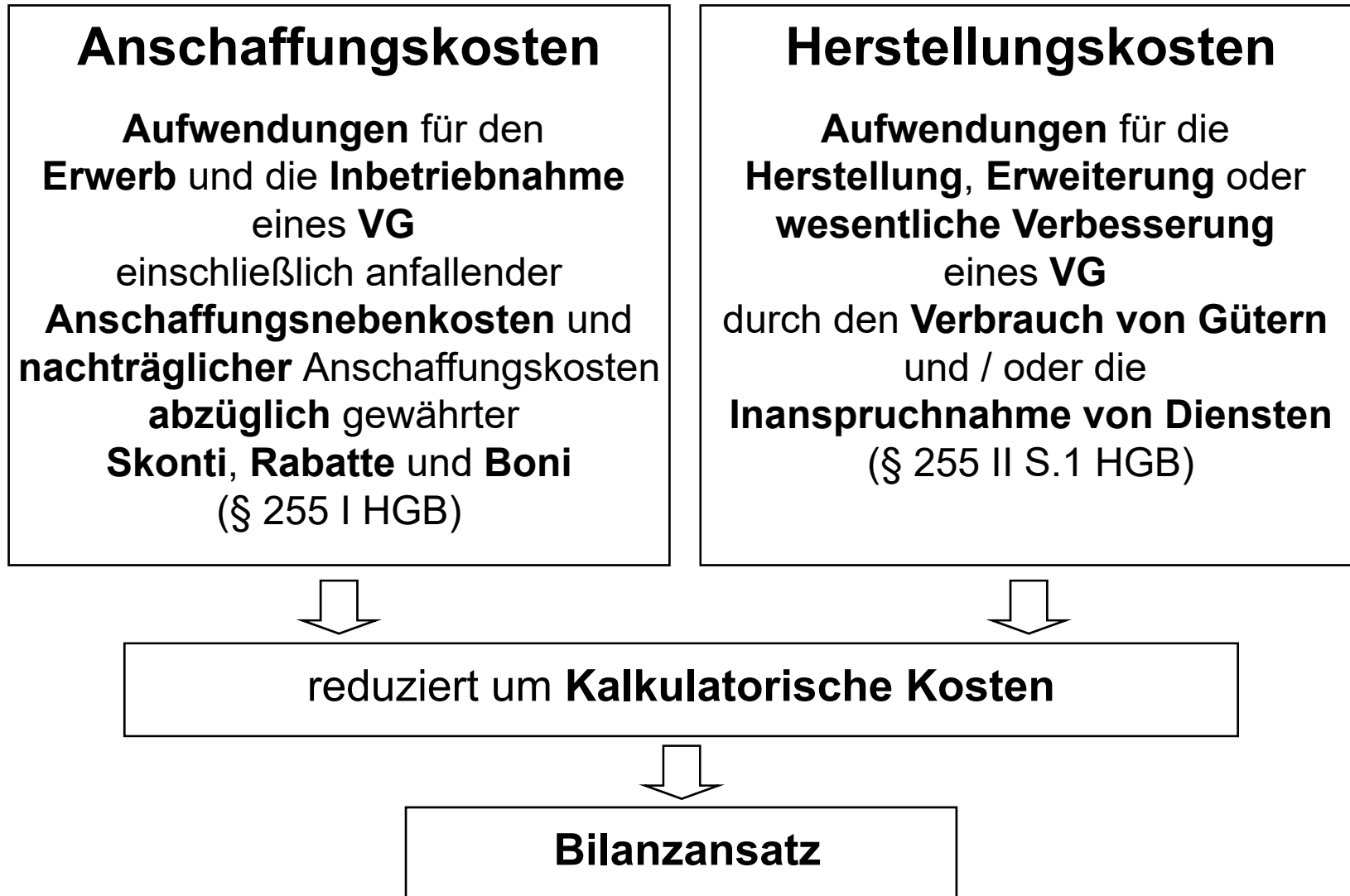
⇒ Ergänzend: **Ansatzmethodenstetigkeit** (§ 246 III HGB).

h) Anschaffungskosten/Herstellungskosten-Prinzip

- ✓ § 253 I S.1 HGB: **Vermögensgegenstände** sind
 - ⇒ ... **höchstens** mit den **Anschaffungs-** oder **Herstellungskosten**, ...
 - ⇒ ... **vermindert um Abschreibungen** ...

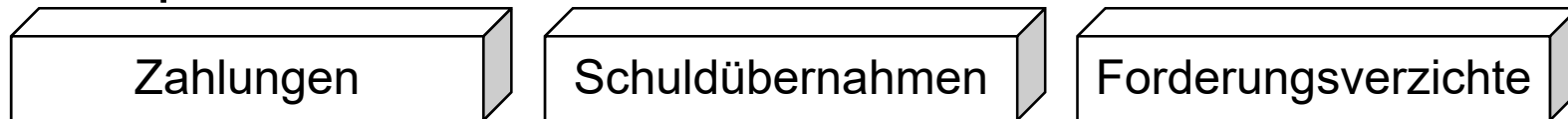
... nach den Absätzen 3 bis 5 anzusetzen.
- ✓ Mögliche **Bewertungswahlrechte** hinsichtlich ...
 - ⇒ ... der Zusammensetzung von AK bzw. HK.
 - ⇒ ... der Abschreibungen
(= Periodengerechte Aufteilung der AK/HK auf die Nutzungsdauer des VG).

a) AK/HK: Bewertungsgrundsätze

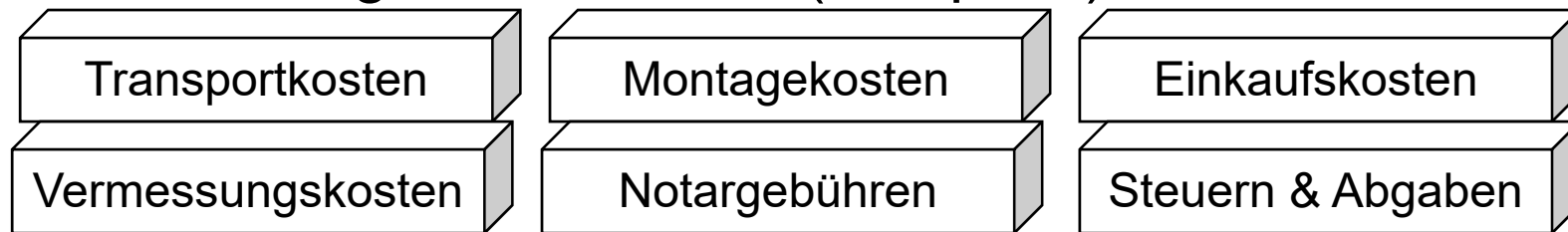


b) Anschaffungskosten: Details

✓ Kaufpreis:



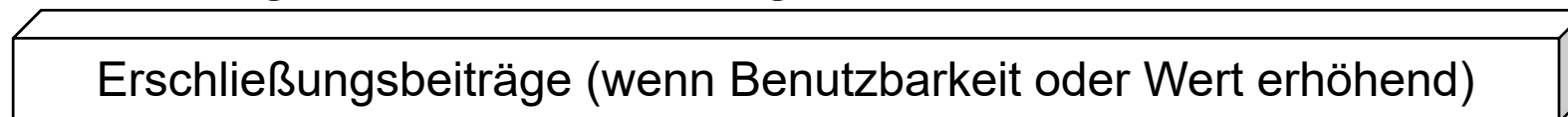
✓ Anschaffungsnebenkosten (Beispiele):



⇒ Ansatzwahlrechte, wenn:

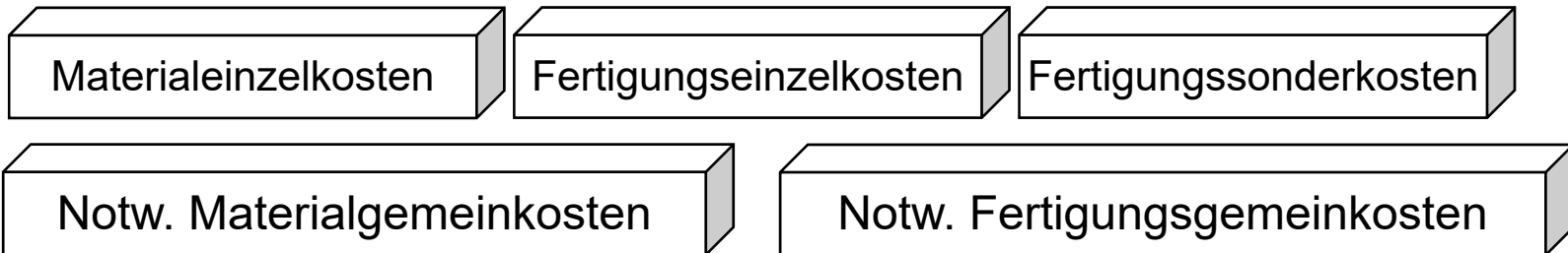
- a) Kosten im Verhältnis zum Kaufpreis unbedeutend.
- b) Ermittlungsaufwand unangemessen.

✓ Nachträgliche Anschaffungskosten:

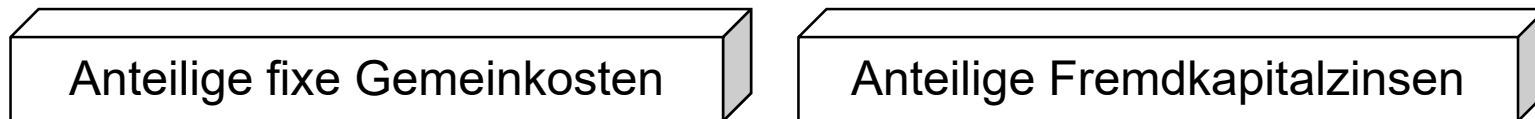


c) Herstellungskosten

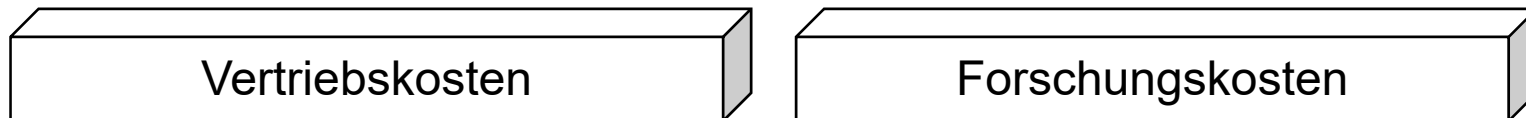
- ✓ Ansatzpflicht (§ 255 II S.2 HGB):



- ✓ Ansatzwahlrecht (§ 255 II S.3, III S.2 HGB):



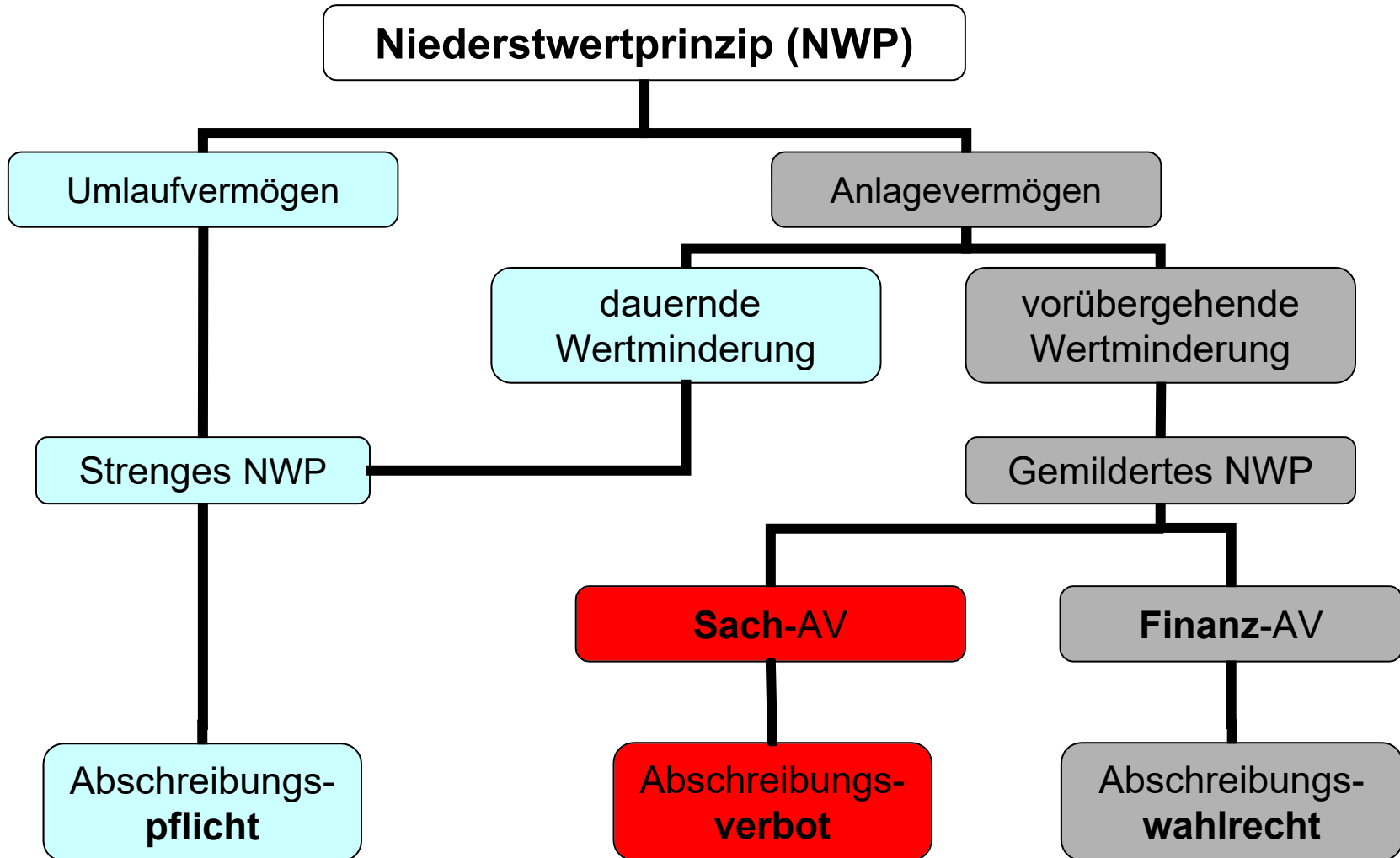
- ✓ Ansatzverbot (§ 255 II S.4 HGB):



d) Herstellungskosten immaterieller VG

- ✓ Herstellungskosten selbst erschaffener immaterieller VG des AV sind bei deren **Entwicklung** anfallende HK (→ § 255 II HGB), § 255 IIa HGB.
 - ⇒ Entwicklung: **Anwendung** von Forschungsergebnissen für die Neu- oder Weiterentwicklung von Produkten/Prozessen mittels wesentlicher Änderungen.
 - ⇒ Forschung: **Eigenständige und planmäßige Suche** nach neuen allgemeinen wissenschaftlichen/technischen Erkenntnissen.
 - **Aktivierungsverbot für Forschungskosten.**
 - Aktivierungsverbot, wenn Forschung und Entwicklung nicht klar voneinander unterschieden werden kann.

a) Niederstwertprinzip (§ 253 III-V HGB)



b) NWP im Handels- und Steuerrecht

- ✓ **Niederstwertprinzip (NWP) im Handelsrecht.**
 - ⇒ (Strenges) NWP im **Umlaufvermögen**.
 - ⇒ NWP **auch** bei voraussichtlich **vorübergehender** Wertminderung: Abschreibungswahlrecht bei Finanz-AV.
 - Zuschreibungspflicht, wenn der Grund der Abschreibung entfällt (Ausnahme: derivativer Firmenwert; § 253 V S.2 HGB).
- ✓ **Niederstwertprinzip im Steuerrecht.**
 - ⇒ NWP **nur** bei voraussichtlich **dauernder** Wertminderung (§ 6 I Nr.1 S.2, Nr.2 S.2 EStG).
 - ⇒ **Teilwertabschreibung (TWA)**.
 - Zuschreibungspflicht (Wertaufholungsgebot).

c) NWP: Bewertung von Passiva

- ✓ Handelsrechtlich (§ 253 I S.2, II HGB).
 - ⇒ Verbindlichkeiten: Bewertung mit **Erfüllungsbetrag**.
 - ⇒ Rückstellungen: Bewertung mit dem „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen“ Erfüllungsbetrag.
 - Einbeziehung von zukünftigen Preis- und Kostenänderungen.
 - Abzinsung von langfristigen Rückstellungen (>1 Jahr) mit durchschnittlichen empirischen Marktzinssätzen.
- ✓ **Steuerrechtlich:**
 - ⇒ Grds. Abzinsung mit 5,5% gem. § 6 I Nr.3, 3a lit.e EStG.
 - ⇒ Pensionsrückstellungen mit 6 %, Bewertungsvorbehalt (§ 6a III, IV EStG).

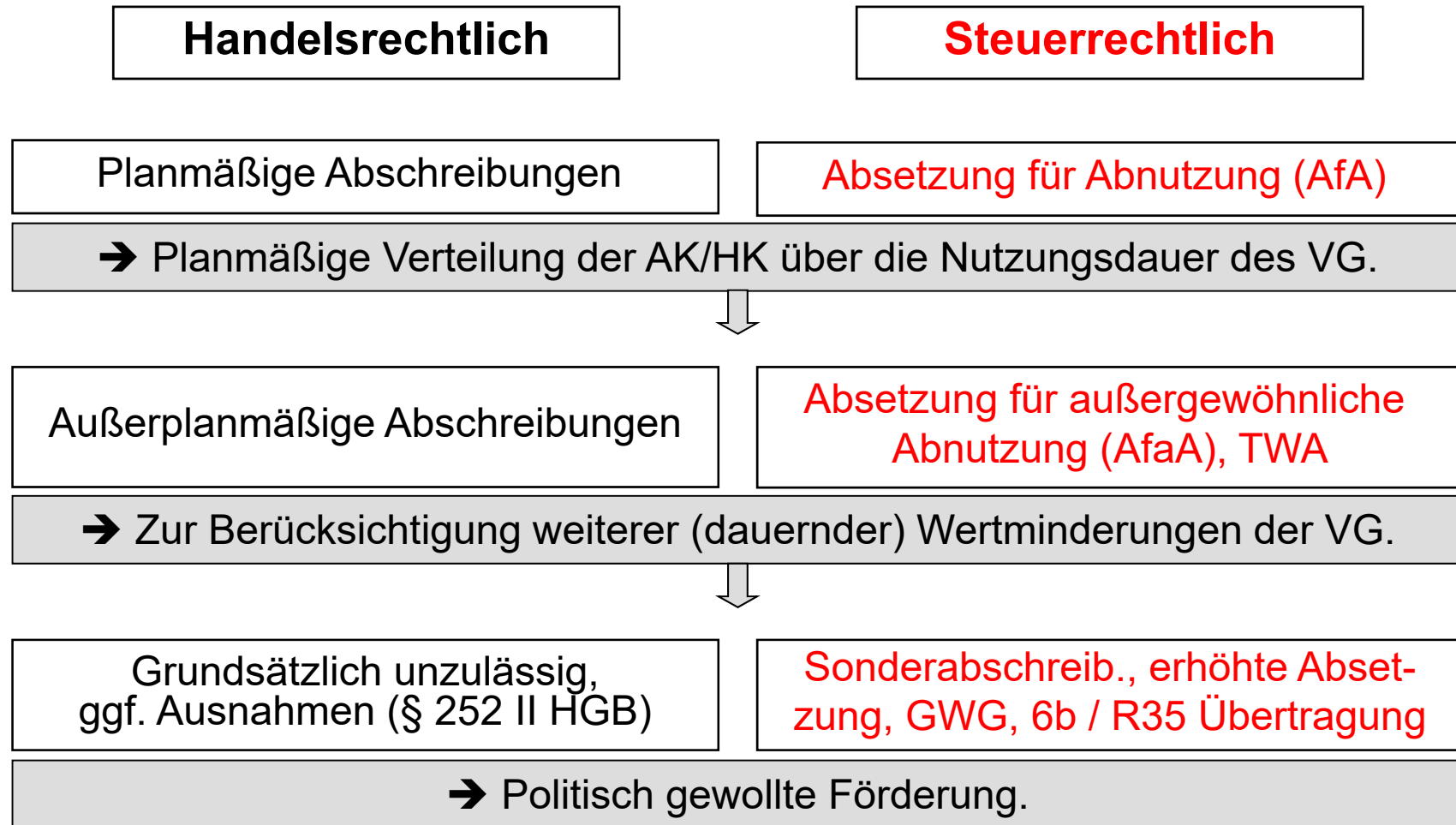
d) NWP: Beispiele (I)

- ✓ Das **NWP** im Umlaufvermögen (Handelsbilanz).
 - ⇒ Die Computerhandel AG hat im Jahr 01 1000 A-Prozessoren mit € 100 AK/Stk. erworben.
 - ⇒ Am BST 02 ergibt die Inventur einen Restbestand von 100 A-Prozessoren. Aufgrund des technischen Fortschritts sind die Absatzmarktpreise von A-Prozessoren auf € 60 gesunken.
 - ⇒ **Strenges NWP**: Am BST 02 **muss** eine außergewöhnliche Abschreibung auf die A-Prozessoren vorgenommen werden.
 - Prinzip der „**verlustfreien Bewertung**“:
Ansatz der Prozessoren mit € 60 abzüglich der bis zum Verkauf anfallenden Kosten (z.B. für Fracht und Verpackung).

d) NWP: Beispiele (II)

- ✓ Das NWP im Finanz-Anlagevermögen (Handelsbilanz).
 - ⇒ Die Computerhandel AG hält im AV eine wesentliche Beteiligung an der Chip AG. AK in Höhe von T€ 1.000 im Jahr 01.
 - ⇒ Am BST 05 ist der Börsenpreis der Beteiligung auf T€ 700 gesunken.
 - Die Wertminderung ist **voraussichtlich dauerhaft**
 - ⇒ Strenges NWP:
Außergewöhnliche Abschreibung auf T€ 700.
 - Die Wertminderung ist **voraussichtlich vorübergehend**
 - ⇒ Gemildertes NWP:
Beibehaltung der T€ 1.000 oder Abschreibung auf T€ 700.

a) Abschreibungen: Übersicht



b) Planmäßige Abschreibungen (I)

- ✓ § 253 III S.1 - 4 HGB, § 7 I S.1 - 5 EStG.
- ✓ Zweck:
 - ⇒ Darstellung und **Verteilung** des ...
 - ⇒ planmäßigen **Werteverzehr**s ...
 - ⇒ von **abnutzbarem Anlagevermögen**
 - ⇒ über die voraussichtliche **Nutzungsdauer**.
- ✓ Abschreibungsbeginn:
 - ⇒ Zeitpunkt der Inbetriebnahme.
 - Monatsgenaue Aufteilung (Monatsanfang).

b) Planmäßige Abschreibungen (II)

✓ Verfahren:

⇒ **Lineare Abschreibung.**

- Gleichbleibende jährliche Abschreibungsbeträge.
- Abschreibungsbetrag: $\frac{AK / HK}{ND}$
- Hilfsmittel: Amtliche Abschreibungstabellen für Nutzungsdauer.

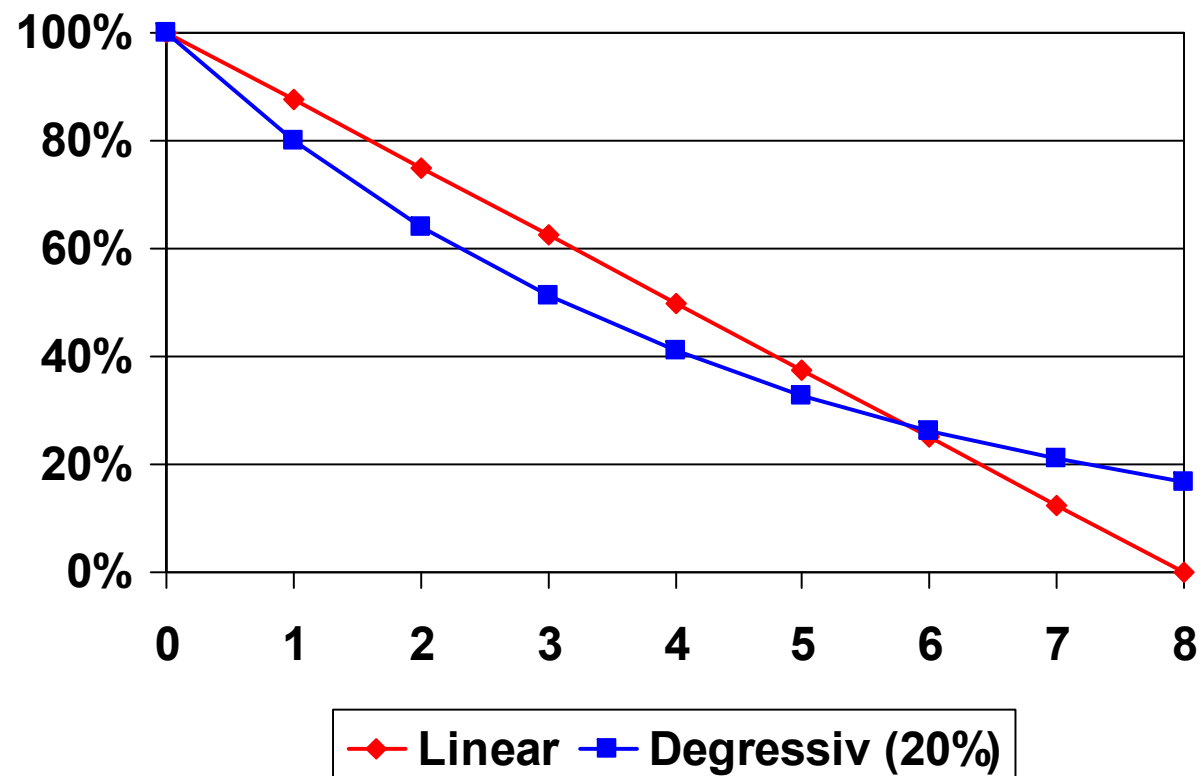
⇒ **Geometrisch-degressive Abschreibung.**

- Fallende jährliche Abschreibungsbeträge.
- Begrenzt auf das 2,5-fache des linearen Satzes, 25% max.
- Abschreibungsbetrag: $X\% \times (\text{Rest})\text{Buchwert}$.
- Übergang degressiv auf linear möglich!
- **Letztmalig für WG, die vor dem 31.12.2007 hergestellt oder angeschafft wurden (Ausnahme: 2009 und 2010)!**

b) Planmäßige Abschreibungen (III)

✓ AfA = „Absetzung für Abnutzung“, „Abschreibung“.

⇒ Dient der zeitgerechte Erfassung des Werteverzehrs.



b) Planmäßige Abschreibungen (IV)

✓ Beispiel: Lineare Abschreibungen.

⇒ Abnutzbarer VG des AV, AK 100, ND 8 Jahre.

Jahr	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert
0	0	100
1	$100 \div 8 = \mathbf{12,5}$	87,5
2	$87,5 \div 7 = \mathbf{12,5}$	75
3	$75 \div 6 = \mathbf{12,5}$	62,5
4	$62,5 \div 5 = \mathbf{12,5}$	50
5	$50 \div 4 = \mathbf{12,5}$	37,5
6	$37,5 \div 3 = \mathbf{12,5}$	25
7	$25 \div 2 = \mathbf{12,5}$	12,5
8	$12,5 \div 1 = \mathbf{12,5}$	0

b) Planmäßige Abschreibungen (V)

✓ Beispiel: Degressive Abschreibungen, 20%.

⇒ Abnutzbarer VG des AV, AK 100, ND 8 Jahre.

Jahr	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert
0	0	100
1	$100 \cdot 0,2 = \mathbf{20,00}$	80,00
2	$80,00 \cdot 0,2 = \mathbf{16,00}$	64,00
3	$64,00 \cdot 0,2 = \mathbf{12,80}$	51,20
4	$51,20 \cdot 0,2 = \mathbf{10,24}$	40,96
5	$40,96 \cdot 0,2 = \mathbf{8,19}$	32,77
6	$32,77 \cdot 0,2 = \mathbf{6,55}$	26,22
7	$26,22 \cdot 0,2 = \mathbf{5,24}$	20,98
8	$20,98 \cdot 0,2 = \mathbf{4,20}$	16,78

b) Planmäßige Abschreibungen (VI)

- ✓ Wechsel von degressiver auf lineare Abschreibung wenn $AfA_{lin} > AfA_{deg}!$

AK/RBW in	Degressiv (20%)	→ Wechsel	Linear (12,5%)
00	100		100
01	(20) = 80	→ (12,5)	(12,5) = 87,5
02	(16) = 64	→ (11,42)	(12,5) = 75
03	(12,8) = 51,2	→ (10,67)	(12,5) = 62,5
04	(10,24) = 40,96	→ (10,24)	(12,5) = 50
05	(8,19)	→ (10,24) = 30,72	(12,5) = 37,5
06	(6,55)	→ (10,24) = 20,48	(12,5) = 25
07	(5,24)	→ (10,24) = 10,24	(12,5) = 12,5
08	(4,20)	→ (10,24) = 0	(12,5) = 0

Jährliche AfA in Klammern, Restbuchwerte fett.

c) Steuerrechtliche Abschreibungen

- ✓ **Handelsrechtlich:** Grundsätzlich **unzulässig**.
- ✓ Zweck ist die politisch gewollte Förderung bestimmter Betriebe / Regionen / WG. Beispiele:
 - ⇒ **Erhöhte Absetzung** für Baudenkmäler, § 7i EStG.
 - Erhöhte Absetzungen treten **anstelle** der AfA!
 - ⇒ **Sonderabschreibungen** zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, § 7g EStG.
 - Sonderabschreibungen treten **neben** die AfA!
 - ⇒ **Sofortabschreibungen geringwertiger WG** (\leq € 800 netto), § 6 II Satz 1 EStG.

a) Übersicht

- ✓ **Durchbrechung der Maßgeblichkeit:**
Unterschiedliche Bilanzierung von VG/WG in HB und StB.
 - ⇒ Unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften in Handels- und Steuerbilanz.
 - ⇒ Wahlrechte können grundsätzlich in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.
- ✓ Folge für die Handelsbilanz:
 - ⇒ Wenn Gewinn StB < Gewinn HB (§ 274 I S.1 HGB):
 - ➔ Pflicht zum Ansatz passiver latenter Steuern!
 - ⇒ Wenn Gewinn StB > Gewinn HB (§ 274 I S.2 HGB):
 - ➔ Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern!
(*Ermittlung latenter Steuern auf Ebene der einzelnen VG.*)

b) Beispiele: Ansatz Aktivseite

✓ Ansatz **derivativer Firmenwert** in ...

⇒ ... HB: Aktivierungspflicht, § 246 I S. 4 HGB.

➤ Abschreibung **nach Nutzungsdauer**.

- Begründung (im Anhang) bei einer unterstellten ND > 5 Jahre.
- Abschreibung über 10 Jahre, sofern eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist, § 253 III S. 3 und 4 HGB.

⇒ ... **StB**: Aktivierungspflicht, § 5 II EStG.

➤ Abschreibung **auf 15 Jahre** (§ 7 I S. 3 EStG).

✓ Ansatz **Disagio** in ...

⇒ ... HB: Aktivierungswahlrecht (RAP), § 250 III HGB.

⇒ ... **StB**: Aktivierungspflicht, § 5 V S.1 Nr.1 EStG.

c) Beispiele: Ansatz Passivseite

- ✓ Ansatz **Drohverlustrückstellungen** in
 - ⇒ HB: Passivierungspflicht, § 249 I S.1 HGB.
 - ⇒ StB: **Passivierungsverbot, § 5 IVa EStG.**

- ✓ Ansatz Rückstellungen für Verpflichtung zur schadlosen **Verwertung radioaktiver Reststoffe** in
 - ⇒ HB: Passivierungspflicht, § 249 I S.1 HGB.
 - ⇒ StB: **Passivierungsverbot, § 5 IVb S.2 EStG.**

d) Beispiel: Verbrauchsfolgefiktion im UV (I)

✓ *Handelsrechtlich* gilt (§ 256 HGB):

⇒ Zulässig für **gleichartige VG des Vorratsvermögens**.

⇒ Grundsätzlich zulässige Verfahren:

➤ Lifo (last in – first out).

➤ Fifo (first in – first out).

⇒ Unzulässig u.a.:

➤ Hifo (highest in – first out).

➤ Lofo (lowest in – first out).

⇒ Gewähltes Verfahren muss nicht mit **tatsächlicher** Verbrauchsfolge übereinstimmen, es darf aber auch nicht in krassem Widerspruch dazu stehen (GoB)!

d) Beispiel: Verbrauchsfolgefiktion im UV (II)

✓ Steuerrechtlich gilt (§ 6 I Nr. 2a S.1 EStG, R 6.9 EStR):

⇒ Zulässig für gleichartige WG des Vorratsvermögens.

⇒ **Lifo-Methode** als **einzig zulässige** Verbrauchsfolgefiktion, soweit ...

➤ ... Gewinnermittlung nach § 5 EStG.

➤ ... Lifo mit GoB vereinbar.

⇒ Alternativen:

➤ Bewertung nach gewogenem Durchschnitt (R 6.8 III, IV EStR).

➤ Bewertung nach tatsächlicher Verbrauchsfolge.

e) Beispiel: Pensionsrückstellungen (I)

✓ Handelsrechtlich (Art 28 I EGHGB, § 249 I HGB):

⇒ Passivierungspflicht für ...

- ... unmittelbare Neuzusagen (nach 31.12.1986) von laufenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften.

⇒ Passivierungswahlrecht für ...

- ... unmittelbare Altzusagen (vor 01.01.1987).
- ... mittelbare Pensionsverpflichtungen (primäre Leistungspflicht bei selbständigem Versorgungsträger).
- ... pensionsähnliche Verpflichtungen (z.B. Einmalzahlung).

⇒ **Verrechnungsgebot** von Pensionsverpflichtungen mit insolvenzgesichertem Vermögen, § 246 II S. 2 HGB.

e) Beispiel: Pensionsrückstellungen (II)

✓ Steuerrechtlich (§ 6a EStG, R 6a EStR):

⇒ Passivierungspflicht für ...

- ... unmittelbare Neuzusagen.

⇒ Passivierungswahlrecht für ...

- ... unmittelbare Altzusagen. (Aber: Nachholverbot für unterlassene Zuführungen eines vorherigen GJ!)
- ... pensionsähnliche Verpflichtungen.

⇒ Passivierungsverbot für ...

- ... mittelbare Pensionsverpflichtungen.

✓ Aber: Zahlreiche Voraussetzungen, dazu R 6a EStR.

e) Beispiel: Pensionsrückstellungen (III)

✓ Bewertung von **Pensionsrückstellungen**.

⇒ Handelsrechtlich gilt:

- Bewertung einer Anwartschaft nach Gegenwartswert, Teilwertverfahren oder versicherungsmathematischen Näherungsverfahren.
- Vereinfachung: Abzinsung nach einem von der Bundesbank veröffentlichten Marktzinssatz (§ 253 II S. 2 HGB)
 - Derzeit (Dez. 2018): Abzinsung mit 3,19% bei RLZ 50 Jahre.

⇒ **Steuerrechtlich** gilt:

- Bewertung einer Anwartschaft allein nach Teilwertverfahren.
- Zinssatz 6%, Berechnungsgrundlage sind die biometrischen Richttafeln (RT) 2018 G.

f) Überblick: Mögliche Abweichungen HB ↔ StB (Auswahl; Zentrale Bilanzinhalte)

✓ Aktiva.

- ⇒ Selbsterstellte immaterielle VG des AV.
- ⇒ Derivativer Firmenwert.
 - Abschreibungen / ND.
- ⇒ Sachanlagen.
 - Abschreibungen, GWG.
- ⇒ Herstellungskosten.
- ⇒ Umlaufvermögen.
 - Wertaufholung, Verbrauchsfolgeverfahren.
- ⇒ ARAP

✓ Passiva.

- ⇒ Pensionsrückstellungen.
 - Bewertung, Abzinsung.
- ⇒ Sonstige Rückstellungen.
 - Drohverlustrückstellungen, Bewertung, Abzinsung.
- ⇒ Verbindlichkeiten.
 - Bewertung, Abzinsung.

a) Überblick

- ✓ Kapitalgesellschaften unterliegen **erweiterten** Rechnungslegungsvorschriften der §§ 264 ff. HGB.
- ✓ Erweiterte Pflichten gelten für „KapCoGesellschaften“ entsprechend (§ 264a HGB).
 - ⇒ Z.B. für GmbH & Co. KG.
- ✓ Erweiterte Pflichten bestehen hinsichtlich ...
 - ⇒ ... der **Erstellung** des Jahresabschlusses.
 - ⇒ ... der **Prüfung** des Jahresabschlusses.
 - ⇒ ... der **Offenlegung** des Jahresabschlusses.

b) Größenklassenabhängige Bilanzierungspflichten

✓ Bilanzierungspflichten für Kapitalgesellschaften sind teilweise von deren **Größe** (§ 267 HGB) abhängig.

⇒ Zuordnung: Erfüllung **von zwei** der drei Merkmale an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen.

	Bilanzsumme	Umsatz	Mitarbeiter
Klein	≤ T€ 6.000	≤ T€ 12.000	≤ 50
Mittel	≤ T€ 20.000	≤ T€ 40.000	≤ 250
Groß	> T€ 20.000	> T€ 40.000	> 250

➤ **Börsennotierte Unternehmen** (§ 264d HGB) immer „groß“.

b) Größenklassenabhängige Bilanzierungspflichten

✓ Erleichterungen für „Kleinstkapitalgesellschaften“
i.S.d. § 267a HGB (für GJ nach dem 30.12.2012).

⇒ **Voraussetzungen** (2 der 3 Merkmale im Geschäftsjahr):
Bilanzsumme ≤ TEUR 350, Umsatz ≤ TEUR 700, AN ≤ 10.

➤ Erleichterungen:

- Aufstellung einer **vereinfachten Bilanz** (§ 266 I S. 4 HGB).
 - Nur Großbuchstaben in § 266 II und III HGB.
- Aufstellung einer **vereinfachten GuV** (§ 275 V HGB).
 - Nur Umsatzerlöse + sonstige Erträge ./ Material- und Personalaufwand, Abschreibungen, sonstige Aufwendungen und Steuern.
- Grundsätzlich **keine Pflicht** zur Aufstellung eines **Anhangs**.
- Vereinfachte **Offenlegungspflicht** (§ 326 II HGB).
 - Hinterlegung einer Bilanz statt Einreichung eines JA beim BA.

c) Bilanz

- ✓ Bilanz grundsätzlich in **Kontoform** und **gegliedert nach § 266 II, III HGB**. Allerdings Zusammenfassung aus „Klarheitsgründen“ möglich (§ 265 VII HGB).
- ✓ Bilanz ermöglicht Einblick in Finanzlage durch ...
 - ⇒ ... detaillierte **Gliederung**.
 - ⇒ ... expliziten **Ausweis einer Überschuldung** („nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, § 268 III HGB).
 - ⇒ ... Angabe der Forderungen und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit < 1 Jahr (§ 268 IV, V HGB).
- ✓ Kleine Kap(Co): Verkürzte Bilanz, § 266 I S.3 HGB.

d) GuV

- ✓ GuV grundsätzlich in **Staffelform** und gegliedert nach ...
 - ⇒ ... § 275 II HGB (**Gesamtkostenverfahren**) oder
 - ⇒ ... § 275 III HGB (**Umsatzkostenverfahren**).
- ✓ GuV vermittelt Einblick in Ertragslage durch ...
 - ⇒ ... detaillierte **Gliederung**.
 - ⇒ ... zusätzliche **Angaben** nach § 277 HGB.
- ✓ Kleine und mittelgroße Kap(Co):
 - ⇒ Verkürzte GuV gem. § 276 HGB.

e) Anhang

- ✓ Kapital(Co)Gesellschaften haben den JA um einen Anhang zu erweitern (§ 264 I S.1 HGB).
- ✓ **Inhalt** nach §§ 284f. HGB:
 - ⇒ **Pflichtangaben.**
 - Z.B. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.
 - ⇒ **Ausweiswahlrechte.**
 - Z.B. Anlagespiegel, Haftungsverhältnisse.
- ✓ Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kap(&Co) entsprechend § 288 HGB.

GENESCAN EUROPE AKTIENGESELLSCHAFT, FREIBURG I. BR.

Anhang für das Geschäftsjahr 2006

A. Allgemeine Angaben und Erläuterungen zum Jahresabschluss

I. Anwendung gesetzlicher Vorschriften

Der Jahresabschluss wird nach den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufgestellt.

Die Gliederung der Bilanz erfolgte gemäß § 266 HGB, die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 275 Abs. 2 HGB (Gesamtkostenverfahren).

II. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Gegenstände des Anlagevermögens werden zu Anschaffungskosten angesetzt. Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzungsdauer werden um planmäßige Abschreibungen vermindert. Die planmäßigen Abschreibungen werden nach der linearen Abschreibungsmethode vorgenommen.

Planmäßige Abschreibungen wurden wie folgt vorgenommen:

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

<u>Anlagegegenstände</u>	<u>Abschreibungsmethode/ Nutzungsdauer in Jahren</u>
<u>Technische Anlagen und Maschinen</u>	
• Maschinen	Linear 3-4
<u>Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</u>	
• Mietereinbauten Engesserstr., Freiburg i. Br.	Linear/5-10
• PKW	Linear 4-6
• EDV-Ausstattung	Linear 3-5
• Büroeinrichtung	Linear 5-8
• Sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung	Linear 3-10

Geringwertige Anlagegüter mit Anschaffungskosten bis € 410,00 werden im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben.

Die **Finanzanlagen** sind zu Anschaffungskosten bzw. dem am Bilanzstichtag beizulegenden niedrigeren Wert angesetzt.

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände werden zum Nennbetrag bzw. dem am Bilanzstichtag beizulegenden niedrigeren Wert ausgewiesen. Bei Forderungen, deren Einbringlichkeit mit erkennbaren Risiken behaftet ist, werden angemessene Wertabschläge vorgenommen.

Die **Wertpapiere** sind zu Anschaffungskosten bzw. dem am Bilanzstichtag beizulegenden niedrigeren Wert angesetzt.

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

Die **sonstigen Rückstellungen** berücksichtigen alle zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung erkennbaren Risiken und ungewissen Verpflichtungen und werden mit den nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen Beträgen angesetzt.

Verbindlichkeiten werden mit dem Rückzahlungsbetrag angesetzt.

Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten werden zum Anschaffungskurs oder zum niedrigeren bzw. höheren Kurs am Bilanzstichtag bewertet.

B. Spezielle Angaben und Erläuterungen zum Jahresabschluss

I. Angaben zur Bilanz

1. Anlagevermögen

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Geschäftsjahr 2006 ist aus dem diesem Anhang als Anlage beigefügten Anlagespiegel ersichtlich.

2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Die sonstigen Vermögensgegenstände beinhalten Mietsicherungen i. H. v. T€ 356 (davon >1 Jahr T€ 356), Forderungen geg. Untermietern T€ 163 (davon >1 Jahr T€ 123) sowie Steuerüberzahlungen i. H. v. T€ 87 sowie verschiedene sonstige Positionen T€ 3.

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

3. Eigenkapital

Zum Stichtag 11.07.2006 wurde den Inhabern der Nullkupon-Wandelanleihe 2005 / 2007 für je eine Teilschuldverschreibung im Nennwert von EUR 1,50 eine Inhaber-Stückaktie der Gesellschaft mit einem rechnerischen Nennwert von je EUR 1,00 zugebucht. In Folge der Zwangswandlung wurde im Rahmen der Kapitalerhöhung aus genehmigtem Kapital das Grundkapital der Gesellschaft um € 3.332.000 auf € 6.052.000 erhöht.

In 2006 wurde mit Beschluss der Hauptversammlung vom 24. August 2006 die Herabsetzung des Grundkapitals im Wege der ordentlichen Kapitalherabsetzung von € 6.052.000,00 auf € 3.026.000,00 beschlossen. Die Eintragung im Handelsregister steht noch aus.

4. Rückstellungen

Die sonstigen Rückstellungen enthalten überwiegend Restrukturierungsrückstellungen in Höhe von T€ 4.167. Diese betreffen im Wesentlichen Verpflichtungen aus zukünftigen Mietzahlungen (T€ 2.429) sowie Risiken aus Ansprüchen Dritter und bestehender vertraglicher Verpflichtungen (T€ 1.738). Darüber hinaus bestehen Rückstellungen für ausstehende Rechnungen in Höhe von T€ 8 und Jahresabschlusskosten sowie Kosten für Steuererklärung und -prüfung in Höhe von T€ 45 sowie Personalrückstellungen in Höhe von T€ 10.

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

5. Verbindlichkeiten

Die Fristigkeiten der Verbindlichkeiten sind aus der nachstehenden Übersicht zu entnehmen.

	Bis zu 1 Jahr T€	Zwischen 1 und 5 Jahren T€	Über 5 Jahre T€	Total T€
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	94	0	0	94
Sonstige Verbindlichkeiten	10	0	0	10

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

II. Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung

1. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Mit Wirkung zum 01.01.2006 wurde ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen der GeneScan Analytics GmbH und der GeneScan Europe AG abgeschlossen. In diesem Zusammenhang umfassen die Sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträge einen Betrag i. H. v. T€ 4.234 aus Gewinnübernahme.

C. Sonstige Angaben

1. Haftungsverhältnisse

Es bestehen keine Haftungsverhältnisse, über die gem. § 268 Abs. 7 i.V.m. § 251 HGB zu berichten wäre.

2. Genehmigtes Kapital

Der Vorstand ist ermächtigt, mit Zustimmung des Aufsichtsrates das **Gezeichnetes Kapital** bis zum 23. August 2009 durch Ausgabe neuer auf den Inhaber lautenden Stückaktien gegen Einlagen einmal oder mehrmals, insgesamt jedoch um höchstens € 3.400.000,00 zu erhöhen. Der Vorstand entscheidet über einen Ausschluss des Bezugsrechts mit Zustimmung des Aufsichtsrates. Ein Bezugsrechtsausschluss ist insbesondere zulässig:

- bis zur Höhe von € 680.000,00 zur Durchführung von Kapitalerhöhungen gegen Bareinlage, die im Einzelfall zehn vom hundert des **Gezeichnetes Kapitals** nicht übersteigt und zu einem Ausgabebetrag erfolgt, der den Börsenpreis nicht wesentlich unterschreitet (§ 186 Abs. 3 Satz 4 AktG);
- zur Durchführung einer oder mehrerer Kapitalerhöhungen gegen Sacheinlagen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Unternehmen oder Beteiligungen an Unternehmen im Bereich der Biotechnologie.

Bisher wurde von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht.

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

3. Bedingtes Kapital

Das Grundkapital kann weiterhin um bis zu € 68.000,00 durch Ausgabe von bis zu 68.000 neuen auf den Inhaber lautenden Stückaktien bedingt erhöht werden (bedingtes Kapital). Die bedingte Kapitalerhöhung dient der Gewährung von Bezugsrechten (Optionsrechten) an Arbeitnehmer der Gesellschaft sowie an Geschäftsführungsmitglieder und Mitarbeiter von mit der Gesellschaft i.S.v. §§ 15 ff. AktG. verbundenen Unternehmen im Rahmen des Aktienoptionsprogramms der Gesellschaft nach Maßgabe des Beschlusses der Hauptversammlung vom 11.06.2002. Die bedingte Kapitalerhöhung wird nur insoweit durchgeführt, wie die Inhaber von Optionsrechten, zu deren Ausgabe der Vorstand bzw. der Aufsichtsrat von der Hauptversammlung ermächtigt wurden, von ihren Optionsrechten Gebrauch machen. Die neuen Aktien nehmen jeweils vom Beginn des Geschäftsjahres, in dem sie ausgegeben werden, am Gewinn teil. Bisher wurde von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht.

Die bedingte Erhöhung des Grundkapitals um € 3.332.000,00 erfolgte am 11. Juli 2006 durch Zwangswandlung der Wandelanleihe. Der Beschluss vom 7. April 2005 ist damit vollzogen. Im Rahmen der Hauptversammlung vom 24. August 2006 erfolgte die Schaffung eines neuen bedingten Kapitals von bis zu € 3.026.000,00. Diese dient der Gewährung von Umtauschrechten der Inhaber von Wandelschuldverschreibungen, zu deren Ausgabe der Vorstand befristet bis zum 1. August 2011 ermächtigt wurde.

4. Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Finanzielle Verpflichtungen für das Geschäftsjahr 2006 aus Miet-, Pacht- und Leasingverhältnissen bestehen zum Stichtag in Höhe von T€ 4.594.

...

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Einzelabschluss
nach HGB

- *Anhang* -

f) Lagebericht

- ✓ Nicht-kleine Kap(Co)Ges. haben nach § 264 I HGB zusätzlich zum JA einen **Lagebericht** zu erstellen.
- ✓ Der Lagebericht enthält unter anderem einen (§ 289 HGB)
 - ⇒ ... Bericht zu **Geschäftsverlauf** und **Lage** der Kap(Co)- Ges. einschließlich der Risiken der **künftigen** Entwicklung.
 - ⇒ ... **Bericht über die Verwendung von Finanzinstrumenten** durch die Gesellschaft.
 - ⇒ ... **Forschungs- und Entwicklungsbericht.**
 - ⇒ ... **Zweigniederlassungsbericht.**

GeneScan Europe AG

Konzernlagebericht und Lagebericht für das Geschäftsjahr 2006

Die nachfolgenden Erläuterungen beziehen sich sowohl auf den konsolidierten Abschluss der GeneScan Gruppe als auch auf den Einzelabschluss der AG zum 31. Dezember 2006. Der konsolidierte Abschluss der GeneScan Gruppe wurde nach dem International Financial Reporting Standards (IFRS) des International Accounting Standards Board (IASB) aufgestellt. Der Einzelabschluss wurde nach den Grundsätzen des HGB erstellt.

1. GeneScan Gruppe

GeneScan ist mit dem Geschäftsbereich „AgroFood“ (GeneScan Analytics GmbH) auf dem Gebiet der Qualitäts- und Herkunftskontrolle von Lebens- und Futtermitteln tätig. Den Schwerpunkt bildet hierbei der Nachweis von gentechnisch veränderten Organismen (GVO) in Saatgut, Roh-, Halbfertig- und Fertigprodukten. Neben der Durchführung von Auftragsanalysen werden auch die entsprechenden Analytikprodukte angeboten. Konzeption, Etablierung und Zertifizierung von kundenspezifischen Kontrollprogrammen und von Identitätssicherungs-Systemen entlang der jeweiligen Produktionskette runden das Portfolio ab. Der Markt zum Nachweis, zur Identifikation und zur Quantifizierung von gentechnisch veränderten Organismen ist ein Nischenmarkt. Der Zugang zu Marktinformationen von neutralen Dritten ist daher naturgemäß eingeschränkt. Gemäß unseren eigenen Marktbeobachtungen ist der Markt derzeit von keinen fundamentalen Veränderungen gekennzeichnet. Weiterhin bleibt der Markt sehr wettbewerbsintensiv. In den Jahren 2005 und 2006 ergaben sich jedoch - besonders in den USA - zwei neue Anwendungsfelder, die das Umsatzvolumen stark beeinflusst haben. Einerseits die Analyse auf BT-10 Mais und andererseits die Analyse auf LL601 Reis. Durch einen Zwischenfall in den USA gelangte 2005 ein nicht zugelassener gentechnisch veränderter Mais (BT10) unbeabsichtigt in den kommerziellen Anbau. Durch einen anderen Zwischenfall in den USA gelangte 2006 ein nicht zugelassener gentechnisch veränderter Reis (LL601) in den kommerziellen Anbau. Durch diese beiden zusätzlichen gentechnisch veränderten Sorten resultierte in 2006 ein nicht unerheblicher Testbedarf.

Beispiel:

GeneScan Europe AG

Konzernabschluss
nach IFRS

- *Lagebericht* -

Zum Stichtag 11.07.2006 wurde den Inhabern der Nullkupon-Wandelanleihe 2005 / 2007 für je eine Teilschuldverschreibung im Nennwert von EUR 1,50 eine Inhaber-Stückaktie der Gesellschaft mit einem rechnerischen Nennwert von je EUR 1,00 zugebucht. In Folge der Zwangswandlung wurde im Rahmen der Kapitalerhöhung aus genehmigtem Kapital das Grundkapital der Gesellschaft um € 3.332.000 auf € 6.052.000 erhöht. Mit Beschluss der Hauptversammlung vom 24. August 2006 wurde wiederum die Herabsetzung des Grundkapitals im Wege der ordentlichen Kapitalherabsetzung von € 6.052.000,00 auf € 3.026.000,00 beschlossen. Die Eintragung im Handelsregister steht noch aus.

Im Rahmen der weiteren Strukturbereinigung der Gruppe hat sich GeneScan auf die beiden wesentlichen Tochtergesellschaften GeneScan Analytics GmbH und Eurofins GeneScan Inc. konzentriert. Die Fokussierung wurde durch den Verkauf der beiden Tochtergesellschaften GeneScan Hong Kong Ltd. und GeneScan do Brasil Ltda. mit Wirkung zum 01.01.2006 abgeschlossen. Die Gesellschaften in Hong Kong und Brasilien vertreiben jedoch auch weiterhin das anerkannte Produktportfolio von GeneScan in den jeweiligen Märkten unter der Marke Eurofins | GeneScan.

Die Kernkompetenz der GeneScan Gruppe bleibt die Analytik gentechnisch veränderter Organismen (GVO). Weitere Kostensenkungspotenziale konnten mit dem Verkauf der defizitären Tochtergesellschaft GeneScan Hong Kong Ltd. erzielt werden.

Beispiel:

**GeneScan
Europe AG**

Konzernabschluss
nach IFRS

- *Lagebericht* -

...

g) Prüfung und Offenlegung des JA

- ✓ **Nicht-kleine Kap(Co)** haben nach §§ 316 ff. HGB ihren JA und Lagebericht durch Wirtschaftsprüfer **prüfen** zu lassen.
- ✓ Offenlegung / Hinterlegung:
 - ⇒ Veröffentlichung im (elektronischen) Unternehmensregister.
 - ⇒ Umfang der Offenlegung stark abhängig von **Größenklasse** (§§ 326, 327 HGB).
 - ⇒ Frist zur Offenlegung beträgt grundsätzlich 12 Monate ab Bilanzstichtag, § 325 Ia S.1 HGB.
 - ⇒ Sanktionen bei Verstößen gegen die Offenlegungspflicht:
 - Festsetzung eines Ordnungsgeldes (€ 2.500 bis € 25.000).
 - Einleitung des Verfahrens von Amts wegen.

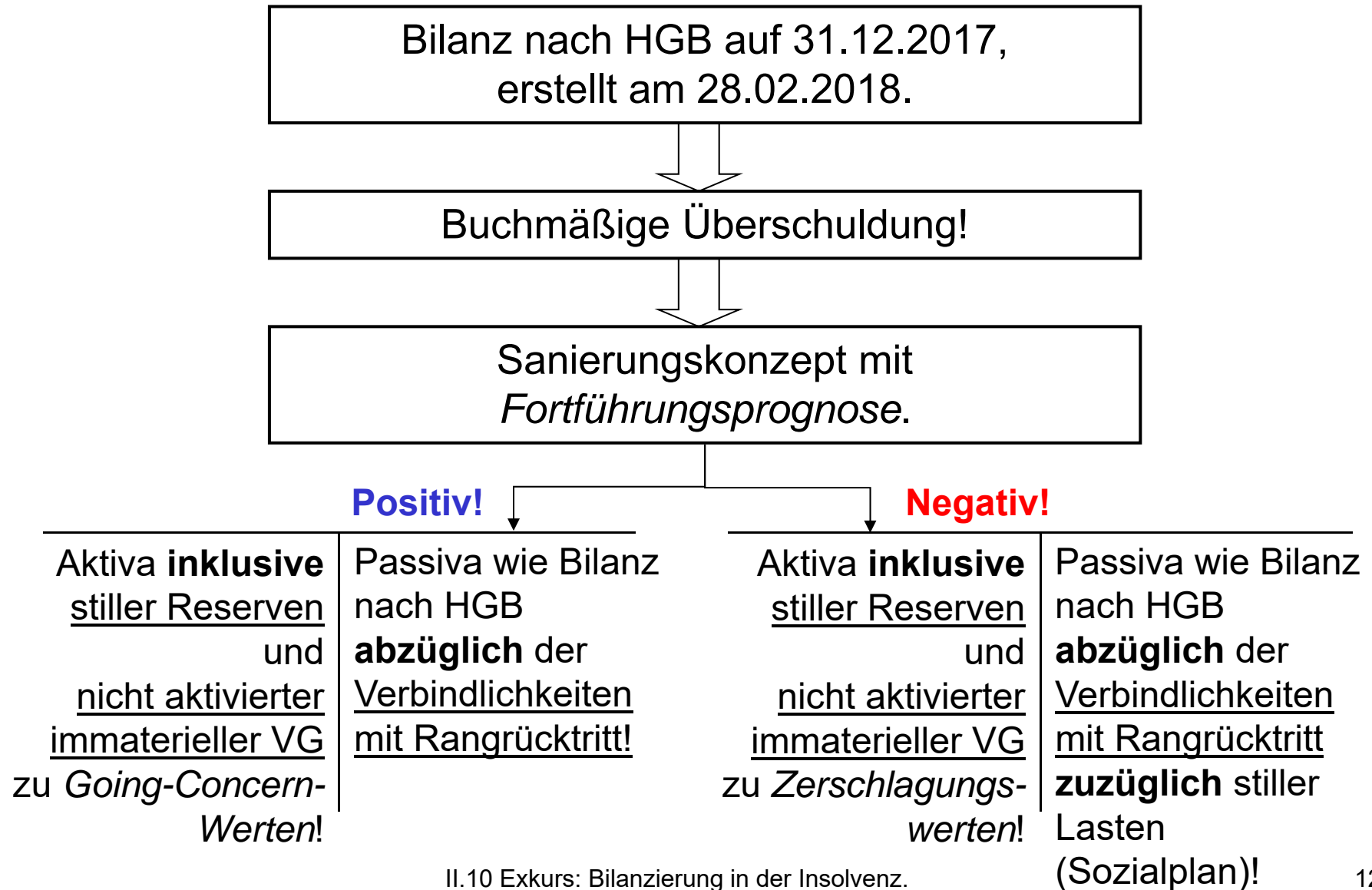
h) Pflichten für Personengesellschaften nach dem Publizitätsgesetz

- ✓ Für nach dem **PublG** zur Rechenlegung verpflichtete **Personengesellschaften gelten** im Wesentlichen die Vorschriften für Kapitalgesellschaften des HGB.
- ✓ Betroffen sind Unternehmen, welche zwei der folgenden drei Merkmale an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen übertreffen (§ 1 PublG):
 - ⇒ Bilanzsumme > € 65,0 Mio.
 - ⇒ Umsatzerlöse > € 130,0 Mio.
 - ⇒ Arbeitnehmer > 5.000.

a) Insolvenz und Überschuldung

- ✓ Insolvenz = Zahlungsunfähigkeit!
 - ⇒ Insolvenz tritt ein, wenn ein Unternehmen seinen fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen kann.
- ✓ Eröffnungsgründe nach der Insolvenzordnung (InsO):
 - ⇒ Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO).
 - ⇒ Drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO).
 - ⇒ Überschuldung (§ 19 InsO).
 - Verbindlichkeiten übersteigen das i.d.R. auf Going-Concern-Basis bewertete Vermögen; Zerschlagungswerte nur, wenn tatsächliche Begebenheiten der Fortführung entgegenstehen.
 - Nur für Kapitalgesellschaften und KapCoGes.

b) Übersicht



Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.**
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.
- VI. Zusatzmodule.

Inhaltsübersicht

III. Wichtige Bilanzkennzahlen.

1. Übersicht.
2. Rentabilität.
3. Finanzstruktur.
4. Vermögens- und Kapitalstruktur.
5. Liquiditätsgrade.
6. Cash-Flow.
7. Weitere Kennzahlen.
8. Kennzahlen und kritische Werte.

1. Übersicht

✓ Allgemeines zur **Bilanzanalyse**.

⇒ Versuch, mittels der Bildung von Bilanzkennzahlen Einblick in die Investitions-, Finanzierungs- und Ertragslage von Unternehmen zu erhalten.

⇒ Kennzahlen **verdichten** Informationen des JA.

⇒ Probleme:

- Daten sind statisch, rein empirisch, aufgrund von unternehmensspezifischen Besonderheiten nur schwer vergleichbar und daher allein eingeschränkt aussagekräftig.
- Bilanzen sind – legal – manipulierbar.
- Vorsichtsprinzip: „Verschleierung“ stiller Reserven.

2. Rentabilität

a) Eigenkapitalrendite (Return on Equity – RoE):

⇒ Jahresüberschuss / $\bar{\text{Ø}}$ Eigenkapital.

b) Umsatzrendite (Return on Sales – RoS):

⇒ Jahresüberschuss / Umsatz.

c) Gesamtkapitalrendite (Return on Total Assets – RoTA):

⇒ (Jahresüberschuss + Zinsen) / $\bar{\text{Ø}}$ Bilanzsumme.

3. Finanzstruktur

a) Anlagendeckungsgrad I ($\emptyset = 80\%$):

⇒ Eigenkapital (EK) / Anlagevermögen (AV).

b) Anlagendeckungsgrad II ($\emptyset = 184\%$):

⇒ (EK + langfristiges Fremdkapital (FK)) / AV.

c) Anlagendeckungsgrad III:

⇒ (EK + langfristiges FK) / (AV + Vorräte).

4. Vermögens- und Kapitalstruktur (I)

a) Eigenkapitalquote ($\emptyset = 18,9\%$):

⇒ Eigenkapital (EK) / Bilanzsumme.

b) Bilanzkurs:

⇒ Gesamtes Eigenkapital / Gezeichnetes Kapital.

c) Lieferantenziel:

⇒ \emptyset Verbindlichkeiten LuL x 365 / Wareneinkauf.

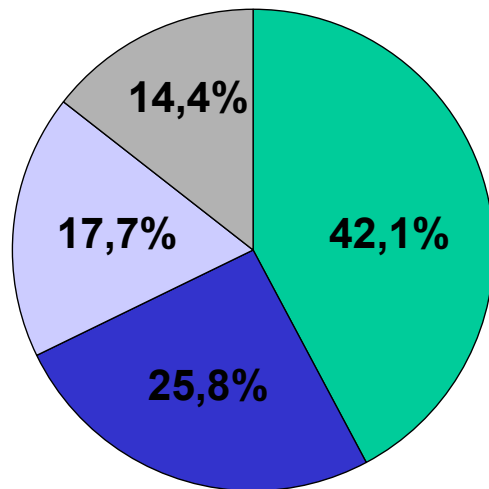
d) Debitorenziel:

⇒ \emptyset Forderungen LuL x 365 / Umsatz p.a.

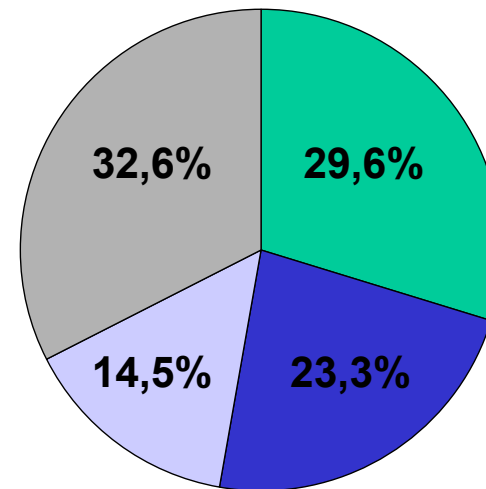
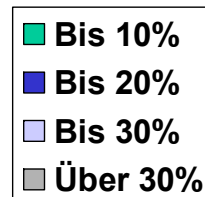
4. Vermögens- und Kapitalstruktur (II)

✓ Eigenkapitalquoten mittelständischer Unternehmen (I).

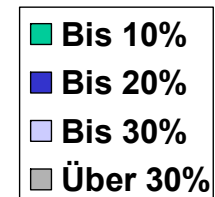
⇒ Nach Sektoren, 2011.



Baugewerbe



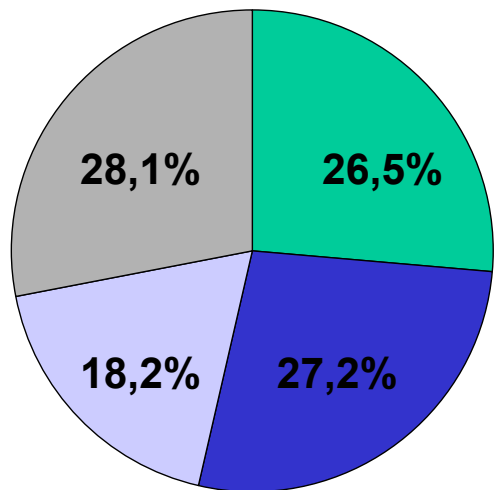
Dienstleistungsunternehmen



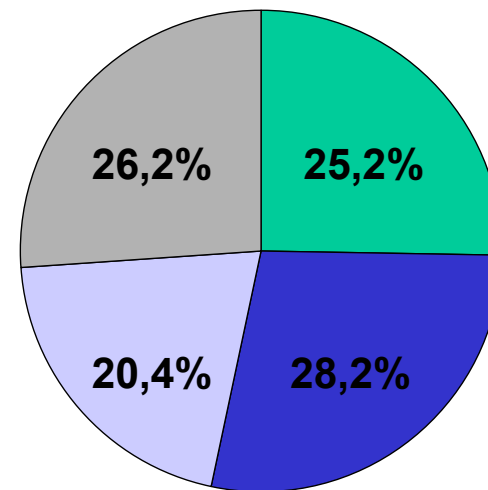
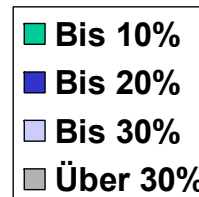
4. Vermögens- und Kapitalstruktur (III)

✓ Eigenkapitalquoten mittelständischer Unternehmen (II).

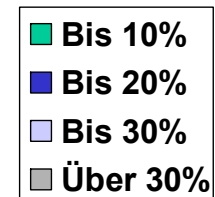
⇒ Nach Sektoren, 2011.



Handelsunternehmen



Verarbeitendes Gewerbe



5. Liquiditätsgrade

a) Barliquidität ($\emptyset = 7,7\%$):

⇒ Kassenmittel / Kurzfristiges FK.

b) Einzugsbedingte Liquidität ($\emptyset = 68\%$):

⇒ Kurzfristiges Finanz-UV / Kurzfristiges FK.

➤ Kurzfristiges Finanz-UV =
Kurzfristige Forderungen + WP + Kasse.

c) Current Ratio ($\emptyset = 171,6\%$):

⇒ Umlaufvermögen / Kurzfristiges FK.

6. Cash-Flow (I)

✓ **Cash-Flow** = Betriebliche Nettoeinnahme.

✓ Berechnungslogik:

⇒ Jahresüberschuss

+ Aufwand ohne Ausgabe (z.B. Abschreibungen)

././ Ausgabe ohne Aufwand (z.B. geleistete Anz.)

+ Einnahme ohne Ertrag (z.B. erhaltene Anz.)

././ Ertrag ohne Einnahme (z.B. Bestandserhöhung)

= Cash Flow!

6. Cash Flow (II)

Cash Flow Statement

Jahresüberschuss

+ Nettoabschreibungen AV

+ Δ Rückstellungen

+ Δ Sonderposten m. RLA

./. Aktivierete Eigenleistungen

./. Δ Bestände Erzeugnisse

./. Δ R/H/B Bestände

./. Δ Forderungen LuL / sonst.

./. Δ Aktive RAP

./. Δ Geleistete Anzahlungen

+ Δ Verbindlichk. LuL / sonst.

+ Δ Passive RAP

+ Δ Erhaltene Anzahlungen

= Operativer Cash Flow

~ Innenfinanzierung

7. Weitere Kennzahlen

a) Dynamischer Verschuldungsgrad:

⇒ (Verbindlichkeiten ./ liquide Mittel) / Cash Flow.

oder

b) Entschuldungsdauer:

⇒ Bereinigtes Gläubigerkapital / Cash Flow.

➤ Bereinigtes Gläubigerkapital =
Fremdkapital ./ Pensionsrückstellungen.

c) Cash Flow Marge:

⇒ Cash Flow / Umsatz.

8. Kennzahlen und kritische Werte

- ✓ *Grundsätzlich:* Kennzahlen **allein** eignen sich nicht zur Evaluation eines Insolvenzrisikos.
- ✓ Einige kritische Werte nach einer Untersuchung der Deutschen Bundesbank, 1992:
 - Eigenkapitalquote $\leq 10\%$
 - Umsatzrendite $\leq 01\%$
 - Cash-Flow-Marge $\leq 02\%$
 - Dynamischer Verschuldungsgrad $\geq 6,25$

⇒ Kumulativ zu verstehen!

Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).**
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.
- VI. Zusatzmodule.

Inhaltsübersicht

- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes
(und der Kennzahlen).
 - 1. Beeinflussung der Vermögenslage.
 - 2. Beeinflussung der Liquiditätslage.
 - 3. Beeinflussung der Ertragslage.

a) Übersicht: Beispiele (I)

- ✓ Folgende Maßnahmen beeinflussen das in der Handelsbilanz ausgewiesene **Vermögen**:
 - ⇒ Bildung einer 6b-Rücklage.
 - ⇒ Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten.
 - ⇒ Aktivierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG).
 - ⇒ Wahl der Abschreibungsmethode.
 - Außerplanmäßige Abschreibungen.
 - Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.
 - Wertaufholung und Beibehaltungswahlrecht.

a) Übersicht: Beispiele (II)

✓ Fortsetzung:

⇒ Verbrauchsfolgefiktion im UV.

⇒ Bildung von Rückstellungen.

➤ Pensionsrückstellungen.

➤ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

b) Bildung einer 6b-Rücklage (I)

✓ Beispiel:

⇒ Die Bau-OHG verkauft am 30.09.09 ein unbebautes Grundstück aus ihrem AV für € 900.000.

➤ Buchwert € 500.000, Veräußerungsgewinn € 400.000.

➤ Handelsbilanz: Volle Gewinnrealisierung.

➤ **Steuerbilanz:** Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG i.H.v. € 400.000 (= Veräußerungsgewinn) möglich.

⇒ Am 01.04.10 erwirbt sie ein neues unbebautes Grundstück für € 700.000.

➤ Handelsbilanz: Aktivierung mit € 700.000 (Anschaffungskosten).

➤ **Steuerbilanz:** Auflösung der Rücklage gegen das Grundstück, Aktivierung des Grundstückes mit € 300.000 (= Differenz).

b) Bildung einer 6b-Rücklage (II)

Berechnungsbeispiel:

Geschäftsvorfall:	Steuerbilanz:	GuV:
Veräußerung Grundstück	GuB: - € 500.000 Bank: + € 900.000	Außerord. Ertrag: + € 400.000
Bildung 6b-Rücklage	6b-Rücklage: + € 400.000	Außerord. Aufwand: - € 400.000
t = 1		
t = 2		
Kauf Grundstück	GuB: + € 700.000 Bank: - € 700.000	Kein Ertrag/Aufwand, reiner Aktivtausch
Auflösung 6b-Rücklage	GuB: - € 400.000 6b-RL: - € 400.000	Kein Ertrag/Aufwand, nur Bilanzverkürzung
➔ Übertragung stiller Reserven ohne steuerliche Folgen möglich!		

c) Ansatz der Anschaffungskosten (I)

✓ Beispiel:

- ⇒ Die Bau-OHG (GJ=KJ) kauft am 01.01.09 ein unbebautes Grundstück für € 100.000 für Zwecke der eigenbetrieblichen Nutzung.
- ⇒ Neben dem Anschaffungspreis fallen Grunderwerbsteuer i.H.v. € 3.500, Maklergebühren i.H.v. € 1.000 und Erschließungskosten i.H.v. € 5.000 an.
- ⇒ Zum Kauf des Grundstückes wurde von der Gemeinde ein Zuschuss i.H.v. € 10.000 gewährt.

c) Ansatz der Anschaffungskosten (II)

Steuerbilanz: Wahlrecht

Anschaffungspreis: € 100.000

Anschaffungsnebenkosten:

<i>Grunderwerbsteuer</i>	+	€ 3.500
<i>Maklergebühren</i>	+	€ 1.000
<i>Erschließungskosten</i>	+	€ 5.000

Wertobergrenze: € 109.500

Zuschuss von € 10.000: Wahlrecht gem. R 6.5 II EStR!

Erfolgswirksame Behandlung:

AK Grundstück:	€ 109.500
Zuschussertrag:	€ 10.000

Erfolgsneutrale Behandlung:

AK Grundstück:	€ 99.500
-----------------------	-----------------

Handelsbilanz: Grundsätzlich erfolgswirksame Vereinnahmung!

d) Ansatz der Herstellungskosten (I)

✓ Beispiel:

⇒ Die Bau-OHG errichtet auf ihrem erworbenen Grundstück zum 01.07.09 ein Wirtschaftsgebäude.

⇒ Dabei fallen folgende Kosten im Zeitraum der Herstellung an:

- Materialkosten i.H.v. € 40.000.
- Fertigungskosten i.H.v. € 90.000.
- Sonderkosten der Fertigung i.H.v. € 5.000.
- Zurechenbare Materialgemeinkosten i.H.v. € 8.000.
- Zurechenbare Fertigungsgemeinkosten i.H.v. € 12.000.
- Anteilige Verwaltungsgemeinkosten i.H.v. € 7.000.
- Anteilige betriebliche Sozialaufwendungen i.H.v. € 3.000.

d) Ansatz der Herstellungskosten (II)

Materialeinzelkosten		€ 40.000
Fertigungseinzelkosten	+	€ 90.000
Sondereinzelkosten der Fertigung	+	€ 5.000

Materialgemeinkosten	+	€ 8.000
Fertigungsgemeinkosten	+	€ 12.000

Handels- und steuerrechtliche Wertuntergrenze:		€ 155.000
---	--	------------------

Verwaltungsgemeinkosten	+	€ 7.000
Sozialaufwendungen	+	€ 3.000

Handels- und steuerrechtliche Wertobergrenze:		€ 165.000
--	--	------------------

e) Aktivierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)

- ✓ Nach § 6 II, IIa EStG sind GWG ...
 - ⇒ ... **abnutzbare bewegliche** Wirtschaftsgüter des **AV** welche **selbständig nutzbar** sind und deren Nettowert **≤ € 800** bzw. **zwischen € 250 und 1.000** beträgt.
 - ⇒ Wahlrecht (einheitlich für alle im GJ zugegangenen GWG):
 - **Sofortabschreibung** von GWG mit $AK \leq € 800$ *oder*
 - **Bildung eines Sammelpostens** für GWG mit $€ 250 < AK \leq € 1.000$, welcher linear über 5 Jahre abzuschreiben ist *oder*
 - **Aktivierung** und Abschreibung entsprechend der ND.

f) Wahl der Abschreibungsmethode (I)

- ✓ Am 01.01.09 erwirbt die Bau-OHG einen neuen Tiefleger für € 59.500 incl. 19% USt.
- ✓ Abschreibung in der Handelsbilanz ...
 - ⇒ ... **linear** oder ...
 - ⇒ ... **geometrisch-degressiv**.
 - Max. 25% konstanter Abschreibungssatz / 2,5-fache des linearen Satzes in der Steuerbilanz, § 7 II EStG.
- ✓ Die Nutzungsdauer beträgt nach AfA-Tabelle 8 Jahre, volle Abschreibung.

f) Wahl der Abschreibungsmethode (II)

Handelsbilanz: **Lineare Abschreibung.**

Berechnung: Anschaffungskosten : Nutzungsdauer.

Abschreibungsbetrag in 09: $50.000 : 8 = \text{€ } 6.250.$

Handelsbilanz: **Geometrisch-degressive Abschreibung.**

Berechnung: Abschreibungssatz (konstant) x Restbuchwert.

Abschreibungsbetrag in 09: $20\% \times 50.000 = \text{€ } 10.000.$

UntStRefG: Steuerrechtliches Verbot der geometrisch-degressiven AfA

(ab 31.12.2007, Ausnahme für in 2009 und 2010
angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter)!

g) Verbrauchsfolgefiktion im UV (I)

- ✓ Die Bau-OHG besitzt einen Tank für Schmierstoffe, welcher in regelmäßigen Abständen befüllt wird.
 - Anfangsbestand: 2.000 l zu € 0,5/l.
 - Zugänge während des Geschäftsjahres 09:
 - 6.000 l zu € 0,6/l am 01.02.09.
 - 2.000 l zu € 0,7/l am 01.04.09.
 - 4.000 l zu € 0,4/l am 01.06.09.
 - 6.000 l zu € 0,8/l am 01.08.09.
 - 2.000 l zu € 0,3/l am 01.10.09.
 - 6.000 l zu € 0,9/l am 01.12.09.
 - Endbestand: 14.000 l. Bewertung abhängig von unterstelltem Verbrauchsfolgeverfahren!

g) Verbrauchsfolgefiktion im UV (II)

FIFO-Methode: Zuerst erworbene Lieferungen werden zuerst verbraucht → Bewertung des Endbestandes mit letzten Zugängen!

01.12.:	6.000	x € 0,9 =	€ 5.400	+
01.10.:	2.000	x € 0,3 =	€ 600	+
01.08.:	6.000	x € 0,8 =	€ 4.800	=
EB:	14.000	I	€ 10.800	(€ 0,77/l)

HIFO-Methode: Am teuersten erworbene Mengen werden zuerst verbraucht → Bewertung des EB mit billigsten Zugängen!

01.10.:	2.000	x € 0,3 =	€ 600	+
01.06.:	4.000	x € 0,4 =	€ 1.600	+
AB.:	2.000	x € 0,5 =	€ 1.000	+
01.02.:	6.000	x € 0,6 =	€ 3.600	=
EB:	14.000	I	€ 6.800	(€ 0,49/l)

g) Verbrauchsfolgefiktion im UV (III)

LIFO-Methode: Zuletzt erworbene Lieferungen werden zuerst verbraucht → Bewertung des Endbestandes mit ersten Zugängen!

Einziges steuerrechtlich zulässige Verbrauchsfolgefiktion!

AB:	2.000 I	x € 0,5 =	€ 1.000 +	
01.02.:	6.000 I	x € 0,6 =	€ 3.600 +	
01.04.:	2.000 I	x € 0,7 =	€ 1.400 +	
01.06.:	4.000 I	x € 0,4 =	€ 1.600 =	
EB:	14.000 I		€ 7.600	(€ 0,54/I)

Handelsrechtlich:

LIFO und FIFO als einzige handelsrechtlich zulässigen Verbrauchsfolgefiktionen!

FIFO-Methode: Zuerst erworbene Lieferungen werden zuerst verbraucht → Bewertung des Endbestandes mit letzten Zugängen

h) Pensionsrückstellungen

✓ **Steuerrecht:** Die Bau-OHG erteilt ihrem leitenden Angestellten (beschäftigt seit 02.01.00) am 02.01.09 eine unmittelbare Pensionszusage.

⇒ Danach soll er ab 02.01.16 für die Dauer von 15 Jahren eine Pension i.H.v. € 20.000 p.a. erhalten.

⇒ Die Berechnung der Pensionsrückstellung in 09 nach dem Teilwertverfahren erfolgt in 6 Schritten. Dabei wird vereinfachend von biometrischen Wahrscheinlichkeiten abstrahiert.

➤ Zinssatz $i = 6\%$.

➔ Modul 7.

Handelsrechtlich:
Abzinsung mit durchschnittlichen
empirischen Zinssätzen
(veröffentlicht durch die Bundesbank)!

i) Auswirkungen auf die GuV: Eine Gesamtdarstellung (I)

✓ Annahmen:

⇒ **Typ A** ist ein Inhaber der Bau-OHG, welcher gegen unsere Mandantin unterhaltsverpflichtet ist.

➤ Ziel: Möglichst **niedriger Gewinnausweis**.

⇒ **Typ B** ist ein Inhaber der Bau-OHG, welcher unserem Mandanten den Gewerbebetrieb verkaufen möchte.

➤ Ziel: Möglichst **hoher Gewinnausweis**.

⇒ Alle Geschäftsvorfälle seien im gleichen GJ verwirklicht. Auswirkungen auf die Bilanz werden jeweils ceteris paribus dargestellt. Etwaige notwendige Zusatzannahmen gelten als getroffen.

i) Auswirkungen auf die GuV: Eine Gesamtdarstellung (Handelsbilanz)

Geschäftsvorfall	HB GuV Typ A	HB GuV Typ B
Verkauf Grundstück	-.-	-.-
Zuschuss (AK)	+ € 10.000	+ € 10.000
Herstellungskosten	- € 10.000	-.-
Abschreibungsmethode	- € 11.111	- € 6.250
Verbrauchsfolgeverfahren	- € 7.600	- € 6.800
Pensionsrückstellung	- € 102.800	-.-
Jahresüberschuss (Saldo)	- € 121.511	- € 3.050

i) Auswirkungen auf die GuV: Eine Gesamtdarstellung (Steuerbilanz)

Geschäftsvorfall	StB GuV Typ A	StB GuV Typ B
Verkauf Grundstück	-.-	+ € 400.000
Zuschuss (AK)	-.-	+ € 10.000
Herstellungskosten	- € 10.000	-.-
Abschreibungsmethode	- € 10.000	- € 6.250
Verbrauchsfolgeverfahren	- € 7.600	- € 7.600
Pensionsrückstellung	- € 102.800	-.-
Jahresüberschuss (Saldo)	- € 130.400	+ € 396.150

a) Übersicht: Beispiele (I)

- ✓ Beeinflussung der (bilanziellen) Finanzlage und der tatsächliche Liquiditätslage durch Maßnahmen außerhalb der Bilanzierung mit Wirkung auf die Bilanz.
- ✓ Beispiele:
 - ⇒ Verkäufe an verbundene Unternehmen.
 - ⇒ Leasing statt Kauf / Sale-and-lease-back.
 - ⇒ Factoring / Forfaitierung.

b) Verkäufe an verbundene Unternehmen

- ✓ Verkäufe an verbundene Unternehmen als bilanzpolitische Möglichkeit der Gewinnrealisierung.
- ✓ Beispiel:
 - ⇒ Die Bau-OHG führt ein selbst erstelltes Reihenhaus in ihrem UV, für welches sie noch keinen Käufer gefunden hat.
 - Buchwert € 150.000 (Herstellungskosten).
 - Teilwert € 200.000.
 - ⇒ Zwecks Realisierung der stillen Reserven wird das Reihenhaus zum Teilwert an die BV-GmbH veräußert.

c) Leasing statt Kauf / Sale-and-lease-back (I)

- ✓ Leasing: Ein Unternehmer (Leasingnehmer) mietet ein Anlagegut (Leasingobjekt) vom Leasinggeber.

⇒ Operating-Leasing:

- Leasinggeber vermietet VG an Leasingnehmer und trägt die Risiken bezüglich des Leasingobjektes.

⇒ Finanzierungsleasing:

- Leasinggeber erwirbt VG und vermietet dieses für eine feste Grundmietzeit an den Leasingnehmer. Risiken bezüglich des Leasingobjektes beim Leasingnehmer. In der Regel Vollamortisation über Leasingraten.

c) Leasing statt Kauf / Sale-and-lease-back (II)

✓ Zurechnung des Leasingobjektes:

⇒ Beim Leasingnehmer, wenn dieser den Leasinggeber dauerhaft von der Einwirkung auf das Leasingobjekt ausschließen kann. Insbesondere, wenn

- das Leasingobjekt auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nur von diesem sinnvoll genutzt werden kann.
- gewöhnliche Nutzungsdauer ~ Grundmietzeit.
- der Leasingnehmer eine Option auf Verlängerung der Grundmietzeit oder Kauf zu günstigen Konditionen hat.
- Verlängerungsmiete / Optionskaufpreis ~ Marktpreis.

c) Leasing statt Kauf / Sale-and-lease-back (III)

✓ Bilanzierungsfolgen der Zurechnung

⇒ beim Leasinggeber (LG):

- Aktivierung der AK/HK mit AfA beim LG.
- Leasingraten BE beim LG, BA beim LN.

⇒ beim Leasingnehmer (LN):

- Aktivierung der AK/HK mit AfA beim LN.
- Passivierung einer Verbindlichkeit über alle Leasingraten (LR) beim LN.
- Aktivierung der entsprechenden Forderung beim LG.
- Aufteilung LR in Zins- und Kostenanteil und Tilgung.

c) Leasing statt Kauf / Sale-and-lease-back (IV)

✓ Sale-and-lease-back:

⇒ Leasingnehmer veräußert Leasingobjekt an Leasinggeber und mietet es anschließend von ihm zurück.

✓ Beispiel:

⇒ Die Bau-OHG veräußert ihren gesamten Fuhrpark an die BV-GmbH und least ihn anschließend von dieser im Rahmen eines Finanzierungsleasings zurück.

⇒ Auswirkung auf die Bilanz der Bau-OHG:

➤ Fuhrpark bleibt im AV mit den AK der BV-GmbH, Passivierung einer Verbindlichkeit in Höhe aller Leasingraten, Zuwachs an liquiden Mitteln.

d) Factoring / Forfaitierung (I)

✓ Factoring:

⇒ Ein Factoringinstitut (Factor) kauft einem Unternehmen eine Forderung ab. Es tritt an die Stelle des Unternehmens in die Gläubigerposition ein.

➤ Leistungen des Factors beim Standardfactoring:

- Sofortige Zahlung von bis zu 90% des Forderungsbetrags (Finanzierungsfunktion).
- Restbetrag (Sicherheitseinbehalt) wird dem Unternehmen bei Zahlung durch Schuldner ausbezahlt.
- Prüfung der Bonität des Debtors (vor Vertragsabschluss).
- Übernahme des Forderungsausfallrisikos im Rahmen des vertraglich vereinbarten Limits (Delkrederefunktion).
- Entlastung Forderungsmanagement (Servicefunktion).

d) Factoring / Forfaitierung (II)

✓ Varianten des Factoring:

⇒ Fälligkeits-Factoring: Ohne Finanzierungsfunktion.

⇒ Export-Factoring: Inländische Exporteure nehmen Leistungen eines Factors in Deutschland in Anspruch.

✓ Forfaitierung:

⇒ Ähnlich Export-Factoring, jedoch:

- Übernahme des Wechselkursrisikos durch Forfaiteur, daher Beschränkungen bzgl. der Währung.
- Höhere Bonitätsanforderungen an Debitor.
- Gesamtes Kreditmanagement durch Forfaiteur.

d) Factoring / Forfaitierung (III)

✓ Bilanzierungsfolgen:

⇒ Beim Standardfactoring wird die Forderung beim Factor bilanziert.

⇒ Beim unechten Factoring (ohne Delkrederefunktion) ...

➤ ... bleibt die Forderung beim Zedenten aktiviert.

➤ ... wird der Kaufpreis beim Zedenten als Kredit bzw. als PRAP (beim Verkauf von Leasingforderungen) passiviert.

▪ Der PRAP ist linear aufzulösen.

a) Übersicht

- ✓ Da die bilanzielle Vermögenslage entsprechende Auswirkungen auf die Ertragslage hat, gelten die dortigen Ausführungen *analog*.
- ✓ Zusätzlich:
 - ⇒ Vorziehen von Erträgen (Aufwendungen) und ...
 - ⇒ ... Zurückstellen von Aufwendungen (Erträgen).

Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.**
- VI. Zusatzmodule.

1. Ziel: Zu hoher Gewinnausweis

✓ Folgende Manipulationen führen zu einem zu hohen Gewinnausweis:

⇒ Unterlassene Abschreibungen auf AV / UV.

⇒ Scheingeschäfte mit Ertragsausweis.

➤ Patente.

➤ Lizenzen.

⇒ Nichtpassivierung erhaltener Anzahlungen, sondern Ertrag.

⇒ Usw.

2. Ziel: Zu geringer Gewinnausweis

- ✓ Zu einem zu geringen Gewinnausweis führen:
 - ⇒ Zu hohe Verbindlichkeiten oder Rückstellungen.
 - ⇒ Unterbewertung von Aktiva, zu hohe Abschreibungen.
 - ⇒ „Schwarzgeschäfte“.
 - ⇒ Aufwand statt Aktivierung.
 - ⇒ Unterlassung der Bildung gebotener ARAP.
 - ⇒ Nichtaktivierung geleisteter Anzahlungen, sondern Aufwand.
 - ⇒ Usw.

Inhaltsübersicht

- I. Begriffserklärungen.
- II. Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.
- III. Wichtige Bilanzkennzahlen.
- IV. Legale Beeinflussung des Bilanzbildes (und der Kennzahlen).
- V. Illegale Bilanzmanipulationen.
- VI. Zusatzmodule.**

Inhaltsübersicht

VI. Zusatzmodule.

1. Bilanzierungswahlrechte.
2. Anschaffungskosten.
3. Bewertungswahlrechte im Anlagevermögen.
4. Pensionsrückstellungen.

a) Bildung einer § 6b-Rücklage (I)

✓ Ziel: Übertragung von Veräußerungsgewinnen.

⇒ Begünstigt sind:

- Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden und Gebäude (oder deren Erweiterung / Ausbau / Umbau).

⇒ Voraussetzungen:

- Gewinnermittlung nach § 4 I EStG oder § 5 EStG.
- Veräußerte WG mind. 6 Jahre im AV einer inländischen Betriebsstätte (BS). Neue WG gehören zum AV einer inländischen BS.
- Veräußerungsgewinn im Inland steuerpflichtig.

a) Bildung einer § 6b-Rücklage (II)

- ✓ Übertragung nur möglich, wenn das neue WG ...
 - ⇒ ... der gleichen Art wie das veräußerte WG ist oder
 - ⇒ ... eine kürzere Nutzungsdauer hat.
 - Beispiel: Übertragung Veräußerungsgewinn Aufwuchs nur auf Gebäude und auf Aufwuchs möglich!

- ✓ Wahlrecht:
 - ⇒ Sofortiger Abzug bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns von den AK/HK des neuen WG oder
 - ⇒ Bildung einer Rücklage (Sonderposten mit Rücklageanteil).

a) Bildung einer § 6b-Rücklage (III)

- ✓ Bei Bildung einer 6b-Rücklage:
 - ⇒ Auflösung der Rücklage gegen die AK/HK neuer WG in den folgenden vier (neu hergestellte Gebäude sechs) Jahren.
 - ⇒ Erfolgt keine Übertragung in diesem Zeitraum, muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und mit 6% p.a. verzinst werden.
- ✓ Anmerkung: Nach § 6c EStG können von der Übertragung des Veräußerungsgewinns auch Steuerpflichtige Gebrauch machen, die den Gewinn nach § 4 III EStG ermitteln.

b) Wahlrechte zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, § 7g EStG (I)

- ✓ „**Investitionsabzugsbeträge**“ i.H.v. max. 40% der voraussichtlichen AK/HK von bewegl. materiellen WG des AV.

⇒ Voraussetzungen, § 7g I bis III EStG:

- Absicht, innerhalb von drei folgenden WJ ein begünstigtes Ersatz-WG anzuschaffen / herzustellen und betr. zu nutzen.
- Bilanzierende Gewerbetreibende:
BV des vorangegangenen WJ < € 235.000.
- Einnahme-Überschuss-Rechner:
Gewinn vor Investitionsabzugsbetrag im WJ < € 100.000.
- Investitionsabzugsbeträge pro Betrieb und < € 200.000.

⇒ Gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsabzugsbetrags im WJ der Anschaffung des Ersatzwirtschaftsgutes.

b) Wahlrechte zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, § 7g EStG (II)

- ✓ **Sonderabschreibung** i.H.v. insgesamt max. 20% der AK/HK auf bewegliche WG des AV neben der AfA, § 7g V EStG.

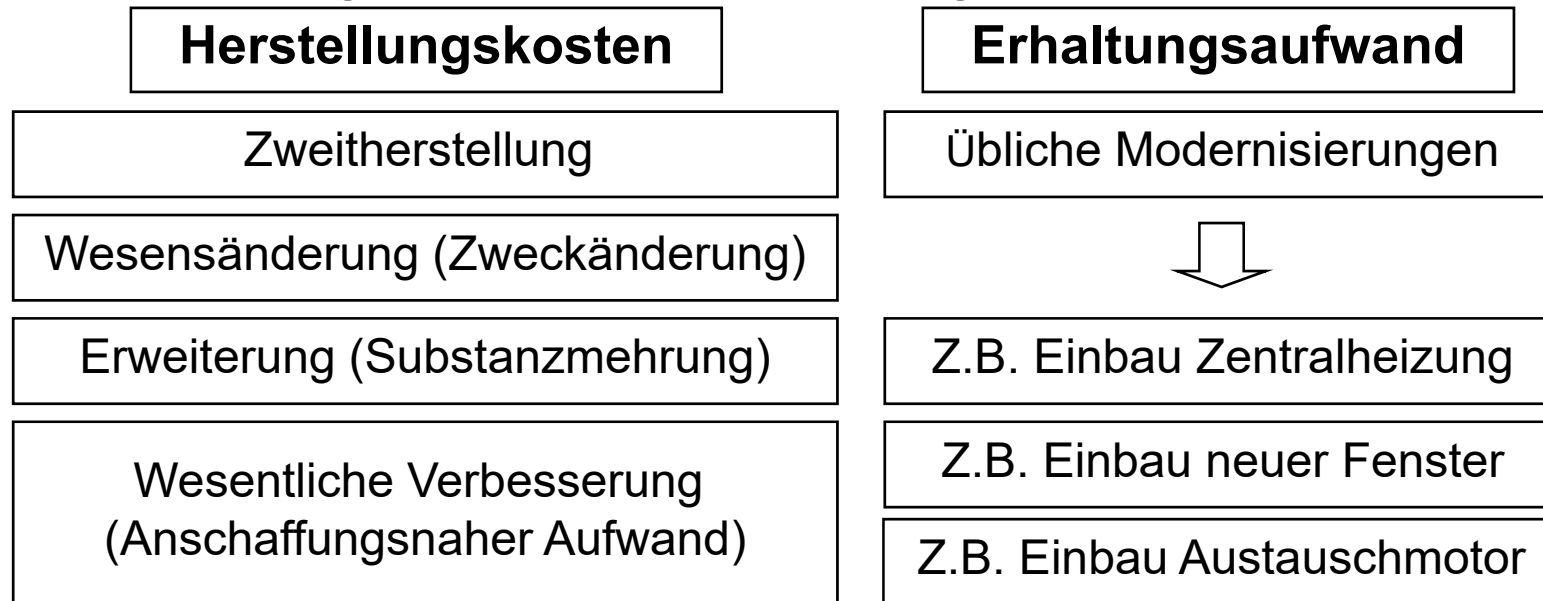
⇒ Voraussetzungen, § 7g VI EStG:

- Bilanzierende Gewerbetreibende:
BV des vorangegangenen WJ < € 235.000.
- Einnahme-Überschuss-Rechner:
Gewinn vor Investitionsabzugsbetrag im WJ < € 100.000.
- Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des begünstigten WG (>90%).

⇒ Sonderabschreibung über WJ der Anschaffung/Herstellung und die kommenden 4 WJ.

a) Probleme der AK/HK-Ermittlung

- ✓ Herstellungskosten vs. Erhaltungsaufwand:



- ✓ Gebäudekauf in Abbruchsabsicht:

⇒ Abbruchkosten und Restbuchwert grds. Aufwand.

⇒ Abbruch innerhalb 3 Jahre: Teil der HK des Neubaus.

b) Anschaffungsnaher Aufwand (Steuerrecht)

- ✓ Für nach dem 31.12.2003 begonnene Baumaßnahmen gilt:
 - ✓ Aufwendungen für Instandsetzung / Modernisierung eines Gebäudes die ...
 - ⇒ ... innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung geleistet werden und ...
 - ⇒ ... 15% der Anschaffungskosten übersteigen und ...
 - ⇒ ... nicht zu den jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen gehören ...
- ... sind Herstellungskosten des Gebäudes!

c) Aufteilung bei komplexen Rechtsgeschäften

- ✓ Komplexe Rechtsgeschäfte (Beispiele):
 - Kauf eines bebauten Grundstücks.
 - Kauf eines Unternehmens oder Teilbetriebs.
- ✓ Aufteilungsmaßstab:
 - Wertverhältnis (Zeitwerte) der Güter zueinander.
 - Verursachungszusammenhang.
- ✓ Einzelprobleme:
 - Zuordnung von Erschließungsbeiträgen.
 - Gemischte Schenkungen ($AK < \text{oder} > \Sigma \text{ Zeitwerte}$):
 - Anteilige Kürzung oder Mehrung.

d) Anschaffungsähnliche Vorgänge

✓ Tausch:

⇒ Aktivierungspflichtig.

⇒ Bewertungswahlrecht:

➤ Buchwert des hingegebenen Gegenstandes oder

➤ Zeitwert des hingegebenen Gegenstandes.

✓ Unentgeltlicher Erwerb:

Schenkung, Erbschaft, Stiftung. Bewertung.

⇒ Aktivierungspflichtig.

⇒ Ansatz mit Schätz- oder Versicherungswerten.

a) Gruppenbewertung, § 240 IV HGB, R 6.8 IV EStR

- ✓ Gruppenbewertung zulässig für ...
 - ⇒ ... gleichartige (funktional) oder
 - ⇒ ... annähernd gleichwertige
 - „annähernd gleichwertig“: Je geringer Einzelwert, desto höher Bemessungsspanne.
 - ⇒ VG des beweglichen Anlagevermögens.
- ✓ Bewertung mit
 - ⇒ gewogenem Durchschnittswert oder
 - ⇒ gleitendem Durchschnittswert.

b) Festbewertung, § 240 III HGB, R 5.4 IV EStR (I)

- ✓ Nur möglich für Vermögensgegenstände des Sach-AV und für Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe (RHB).
- ✓ Weitere Voraussetzungen:
 - ⇒ Die VG werden regelmäßig ersetzt,
 - ⇒ sind von nachrangiger Bedeutung (Gesamtwert) für das Unternehmen und
 - ⇒ unterliegen geringen Fluktuationen hinsichtlich Bestand und Zusammensetzung.
- ✓ Festbewertung: VG werden mit einem konstanten Wert angesetzt (i.d.R. 40% – 50% der AK/HK).

b) Festbewertung, § 240 III HGB, R 5.4 IV EStR (II)

- ✓ Inventur bei Festbewertung: Alle 3 – 5 Jahre.
- ✓ Der am BST ermittelte Wert ...
 - ⇒ ... überschreitet alten Festwert um weniger als 10%:
Beibehaltung des alten Festwerts.
 - ⇒ ... überschreitet alten Festwert um mehr als 10%:
Neuer Festwert ist maßgebend.
 - ⇒ ... unterschreitet alten Festwert:
 - Nach EStR Wahlrecht. Aber:
 - Handelsrechtlich strenges NWP → Maßgeblichkeit!

Berechnungsbeispiel (I)

1. Berechnung des **Rentenbarwertes**₁₀ am 02.01.10:
Rente x Rentenbarwertfaktor (RBF; i=Zins, n=Jahre)
2. Berechnung des **Rentenbarwertes**₀₅ am 31.12.05 (BST):
Rentenbarwert₁₀ x Diskontierungsfaktor (DF; i=Zins, n=Jahre)
3. Berechnung des **Rentenbarwertes**₀₀ am 02.01.00:
Rentenbarwert₁₀ x Diskontierungsfaktor
4. Berechnung der **Annuität** der Pension für Verweildauer in Bau-OHG:
Rentenbarwert₀₀ x Annuitätenfaktor (AF; i=Zins, n=Jahre)
5. Berechnung des **Rentenbarwertes**_A der restlichen Annuitäten **am BST**:
Annuität x Barwertfaktor
6. Maximal in 05 der Pensionsrückstellung **zuführbarer Betrag**:
Rentenbarwert₀₅ ./ . Rentenbarwert_A

$$\mathbf{RBF} = \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i(1+i)^n} \right) \quad \mathbf{DF} = (1+i)^{-n} \quad \mathbf{AF} = \mathbf{RBF}^{-1}$$

Berechnungsbeispiel (II)

1. Berechnung des **Rentenbarwertes**₁₀ am 02.01.10:
€ 20.000 x 9,71225 = € **194.245** (i=0,06, n=15)
2. Berechnung des **Rentenbarwertes**₀₅ am 31.12.05 (BST):
€ 194.245 x 0,79209 = € **153.859** (i=0,06, n=4)
3. Berechnung des **Rentenbarwertes**₀₀ am 02.01.00:
€ 194.245 x 0,55839 = € **108.464** (i=0,06, n=10)
4. Berechnung der **Annuität** der Pension für Verweildauer in Bau-OHG:
€ 108.464 x 0,13587 = € **14.737** (i=0,06, n=10)
5. Berechnung des **Rentenbarwertes**_A der restlichen Annuitäten am BST:
€ 14.737 x 3,46511 = € **51.065** (i=0,06, n=4)
6. Maximal in 05 der **Pensionsrückstellung** **zuführbarer Betrag**:
€ 153.859 ./. € 51.065 = € **102.794**

$$\mathbf{RBF} = \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i(1+i)^n} \right) \quad \mathbf{DF} = (1+i)^{-n} \quad \mathbf{AF} = \mathbf{RBF}^{-1}$$

Berechnungsbeispiel (III)

Für den BST 06 gilt:

6. Berechnung des **Rentenbarwertes**₀₆ am 31.12.06 (BST):

$$€ 194.245 \times 0,83962 = € 163.092 \quad (i=0,06, n=3)$$

7. Berechnung des **Rentenbarwertes**_A der restlichen Annuitäten am BST:

$$€ 14.737 \times 2,67301 = € 39.392 \quad (i=0,06, n=3)$$

8. **Bewertung der Pensionsrückstellung in 06:**

$$€ 163.092 \text{ ./. } € 39.932 = € 123.160$$

9. Maximal in **06** der **Pensionsrückstellung** **zuführbarer Betrag:**

$$€ 123.160 \text{ ./. } € 102.794 = \underline{\underline{€ 20.366}}$$

Barwert₁₀ = € 194.245

Annuität = € 14.737

} **konstant**, daher Reduktion der
Rechenschritte in den Folgejahren!