

Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht

Matthias Bernauer

A Allgemeines

- 1. Abschnitt Vorschriften für alle Kaufleute
Buchführung, Inventar, Ansatz-, Bewertungsvorschriften, Aufbewahrung
- 2. Abschnitt Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Abgrenzung

Bilanz im engeren Sinn: Beständebilanz

Bilanz im weiteren Sinn: Beständebilanz und Erfolgsbilanz (GuV)

Anhang:

Beständebilanz und GuV sowie Grund für Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden, a.o. Abschreibungen und Wertberichtigungen sind zu erläutern (Erläuterungsbericht), Mengenangaben wie Absatz, AN-Zahl u.ä. sind anzugeben. Der F&E-Bericht hat, obwohl dies viele tun, nicht im Anhang verloren! Nur wenn ein eigener Posten 'Forschungskosten' eingerichtet wurde, muss dieser im Anhang erläutert werden. Auf Grund von Schutzklauseln dürfen Angaben (gerade bei den F&E als Schutz vor der Konkurrenz) unterlassen werden.

Angabepflichten Personengesellschaften nach §264

1. Name, Sitz und gez. Kapital von Gesellschaften, die persönlich haften

Angabepflichten aller Kapitalgesellschaften:

1. Bestätigung, dass die nach §161AG gemachten Erklärungen den Aktionären zugänglich gemacht worden sind.
2. Gründe (warum ist Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer?) unterlassener Abschreibung auf Finanzanlagen
3. Änderung der Gliederung der Bilanz oder GuV
4. Änderung der Vorjahreszahlen (oder Erläuterung warum diese nicht vergleichbar)
5. Gliederung nach Geschäftszweigen
6. Haftungsverhältnisse
7. aus steuerlichen Gründen unterlassene Wertaufholungen
8. Abschreibungen und Wertberichtigungen, die nur aus steuerlichen Gründen erfolgten
9. angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

10. Abweichung von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Vorjahres und dessen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
11. Methode für Währungsumrechnung
12. Einbeziehung von FK-Zinsen in die Herstellkosten
13. Gesamtbetrag der lfr. Verbindlichkeiten (>5Jahre)
14. Durch Pfandrechte gesicherten Verbindlichkeiten unter Angabe der Sicherheiten
15. Vorschüsse und Kredite unter Angabe des Zinssatzes für Vorstände oder Aufsichtsratsmitgl.
16. Namen aller Geschäftsführer und Aufsichtsratsmitglieder sowie die Vorsitzenden
17. Name und Sitz von Unternehmen, von denen mehr als 20% in unserem Besitz
18. Gründe für Abschreibung des erworbenen Firmenwertes
19. Name und Sitz des Mutterunter

zusätzliche Angabepflichten für mittelgroße Kapitalgesellschaften:

1. Aufgliederung der in der Bilanz zusammengefassten Posten
2. Entwicklung des AV (Anlagengitter)
3. Erläuterung nach dem Stichtag entstandene Forderungen und Verbindlichkeiten
4. gesonderter Ausweis / Erläuterung eines aktivierten Disagios
5. Erläuterung aktivierter Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbe.
6. Erläuterung a.o. Erträge/Aufwendungen
7. Unterschiede der Buchwerte
8. Aufgliederung der lfr. Verbindlichkeiten
9. sonstige finanzielle Verbindlichkeiten die nicht aus der Bilanz ersichtlich sind, insb. gegenüber verbundenen Unternehmen
10. Einfluss der aus steuerrechtlichen Gründen getätigten Abschreibungen auf das Jahresergeb.
11. Einfluss der Steuern auf das a.o. Ergebnis und Ergebnis der gew. Geschäftstätigkeit
12. durchschnittliche Anzahl der AN verschiedener Gruppen
13. geährte Gesamtbezüge für Vorstand und Aufsichtsrat
14. Erläuterung der 'sonstigen Rückstellungen'

zusätzliche Angabepflichten für große Kapitalgesellschaften:

1. Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereiche und geographischen Märkten, sofern dadurch nicht mit erheblichen Nachteilen zu rechnen ist.

zusätzliche Angabepflichten börsennotierter Kapitalgesellschaften:

1. Mitgliedschaft der Aufsichtsräte und Vorstände in anderen Aufsichtsräten und Kontrollgrem.
2. Angabe aller Beteiligungen > 5% Stimmrecht an großen Kapitalgesellschaften
3. Das als Aufwand erfasste Honorar für die Abschlussprüfung, Bestätigungs- und Bewertungsleistung, Steuerberaterleistung

Lagebericht:

Kenntnisse nach dem Bilanzstichtag, voraussichtliche Entwicklung, F&E, Zweigniederlassungen

'derivative' **Steuerbilanz**, da diese nicht eigenständig ist, sondern gem. Maßgeblichkeitsprinzip aus der HGB abgeleitet wird.

- §238 *Buchführungspflicht*. Jeder Kaufmann muss die Lage seines Vermögens nach den GoB ersichtlich machen, so dass sie einem *sachverständigem Dritten* innerhalb angemessener Zeit einen Überblick verschafft. Ebenso sind alle Handelsbriefe *aufzubewahren*.
!! Die Währung ist nicht vorgeschrieben !!
- §239 Führung der Handelsbücher. Einträge/Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein. Es muss erkenntlich sein, was ursprünglich oder erst später eingetragen wurde.
- §240 Jeder Kaufmann muss zu Beginn seines Gewerbes seine Grundstücke, Forderungen, Schulden, Bargeld, sonstige Vermögensgegenstände genau und einzeln angeben Dies ist für den Schluss jedes Geschäftsjahres (max. 12Monate) zu wiederholen. Sachanlagevermögen und RHB, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung sind, dürfen mit gleichbleibender Menge und Wert angesetzt werden, sofern die Bestände nur geringer Veränderungen unterliegen. Alle 3 Jahre ist der tats. Bestand zu erfassen.
Gleichartige VG des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige bewegliches Vermögensgegenstände und Schulden dürfen gruppiert und mit gewogenem Durchschnitt bewertet werden
- §241 Inventur auch mittels anerkannter mathematischer Methoden und Stichproben zulässig, sofern gemäß GoB und der körperlichen Bestandsaufnahme gleichkommend.
- Stichtagsinventur (Bilanzstichtag)
 - ausgeweitete Inventur (+/- 10Tage bzgl. Stichtag. Seitherige Veränd. sind nachzuweisen)
 - vor-/nachverlagerte Inventur (Bestandsaufnahme der letzten 3 oder nächsten 2 Monate + Fortschreibungs-/Rückrechnungsverfahren zur Bestimmung des Inventars am Stichtag)
 - permanente Inventur (rechnerische Bestandsermittlung am Bilanzstichtag durch Lagerbuchhaltung)
 - laufendes Bestandsverzeichnis

B Größenklassen-abhängige Rechnungslegungspflichten

- Nicht-Kapitalgesellschaften (Einzelunt., OHG, KG)
Jahresabschluss gem. §242 aus Bilanz + GuV

Gliederung nicht detailliert vorgeschrieben. Lediglich AV, UV, EK, FK und RAP sind gesondert auszuweisen und 'hinreichend aufzugliedern'
GuV darf in Kontoform erstellt werden.

- Kapitalgesellschaft (GmbH, AG, KGaA, GmbH&CoKG)
Jahresabschluss gem. §264 aus Bilanz + GuV + Anhang

Zwei Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren sind zu erfüllen:

<i>Mio. €</i>	kl. Kapitalges.	mittlere KG	Große KG
Bilanzsumme	Bis 3,438	Bis 13,75	Ab 13,75
Jahresumsatz	Bis 6,875	Bis 27,5	Ab 27,5
Durchschn. AN	Bis 50 AN	Bis 250	Ab 250

Ist eines der folgenden Merkmale erfüllt, gilt die Kapitalgesellschaft stets als groß:

- am organisierten Markt gehandelt
- Zulassung am Handel beantragt
- Kreditinstitut
- Versicherungsunternehmen

Größenklassen --> unterschiedliche Rechnungslegungspflichten

- Erstellungspflicht (Detaillierungsgrad)
 - kleine KG: kleinformatige Bilanz, kein Anlagespiegel, verkürzte GuV, kein Lagebericht, im Anhang sind nicht alle Angaben erforderlich, 6Monate Zeit zur Erstellung.
 - Mittlere KG: verkürzte, GuV, keine Aufgliederung der Umsätze im Anhang erforderlich, 3Monate Zeit zur Erstellung.
 - Große KG: vollst. Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht innerhalb 3 Monate
Darf nach §266 Posten mit arab. Zahlen (Subgliederung) zusammenfassen, wenn dadurch die Klarheit vergrößert wird und diese Posten im Anhang gesondert ausgew. werden.
Viele große KGs nutzen das und erstellen nur kleinformatige Bilanzen!
- Prüfungspflicht kleine KG müssen keinen externen Abschlussprüfer beauftragen
- Offenlegungspflicht kleine KG müssen GuV und Gewinnverw.-RG nicht offen legen
Daher braucht der Anhang auch die GuV zu erläuternde Angaben nicht zu enthalten --> doppelt verkürzter Anhang
kleine und mittelgroße KG müssen die Unterlagen nur beim HR einreichen und einen Hinweis im Bundesanzeiger publizieren
große Kapitalgesellschaften müssen sie im Bundesanzeiger veröff.
alle: Frist für alle zur Offenlegung: 12 Monate

Inzwischen gilt, dass jeder Antrag bei Verletzen der Offenlegungspflichten stellen kann
--> Ordnungsgeldverfahren mit mind. 2.500 und max. 25T€.

Lagebericht (nach §289, HGB)

- neue Fassung gilt teilweise (manche Absätze) erst für Berichte, die Geschäftsjahre ab dem 01.01.2005 betreffend (erscheinen also frühestens 2006)
- mittelgroße und große KG zur Aufstellung verpflichtet (kleine KG gem. §364 befreit)
- bei großen Kapitalgesellschaften auch Bericht über Umwelt
- selbst entwickelte Patente und Markenwerte, die im Unterschied zu anderen EG-Staaten nicht aktiviert werden dürfen, könnten hier erläutert werden.

Fünf zu erstellende Teilberichte

- **Wirtschaftsbericht**
Geschäftsverlauf und Lage über tatsächliche Verhältnisse und Risiken künftiger Entwicklung, nicht nur Wiederholung der Informationen aus dem Anhang, was oft gängige Praxis ist, sondern zusätzliche Informationen:
 - kalkulatorische Kosten und nicht in der Bilanz bereits aufgeführte Aufwendungen int.
 - Auftragseingänge gehören nur in den Lagebericht, da sie Zukünftiges beschreiben und damit nicht Gegenstand des Jahresabschlusses sein können
 - Kapazitätsauslastungen
 - Risiken, Chancen und Erwartungen für die Entwicklung
 - Analyse (Gründe für Entwicklung angeben) des Geschäftsverlauf
 - Auslastung und Beschäftigung
- **Nachtragsbericht**
Informationen, die zwischen dem Bilanzstichtag (Ende des Geschäftsjahres) und der Fertigstellung der Bilanz (Veröffentlichung) bekannt werden
- **Prognosebericht**
z.B. erwartete Umsatz-/Gewinnkennzahlen für das kommende Geschäftsjahr und Grund zur Annahme dieser Zahlen. Der Abschlussprüfer hat auch zu prüfen, ob diese Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.
- **Forschungs- und Entwicklungsbericht**
z.B. Anzahl der Patentanmeldungen, da diese Info i.d.R nicht im übrigen JA auffindbar
Siemens (viele Patente) hat einen Bilanzposten hierfür gegründet
- **Zweigniederlassungsbericht**
Gruppierung oder Beschränkung auf Veränderungen gegenüber dem Vorjahr erlaubt

Drei Formen der Offenlegungspflicht bzgl. dem Lagebericht

- große Publizität Offenlegung im Bundesanzeiger und Einreichung zum HR
- kleine Publizität Hinweis im Bundesanzeiger und Einreichung zum HR
- eingeschr. Publ. Keine Offenlegungspflicht für kleine KG die Lagebericht freiwillig erst.

C Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- Maßgeblichkeit
Grundsätzl. ist zunächst die HB zu erstellen. Aus dieser werden Posten in die StB übernommen
Wertansätze in der HB (gem. Pflicht oder WR) sind grundsätzlich maßgeblich für die SB
- Durchbrechung (Abweichung von der Maßgeblichkeit)
zwingende steuerrechtliche Vorschriften verbieten die Übernahme einzelner Posten
z.B. Abschreibung nur nach Afa (linear), degressiv max {2*linear, 20%}
Rückstellungen für drohende Verluste (HB: Pflicht, SB: Verbot)
- Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzip
steuerrechtliche Wahlrechte nur in Übereinstimmung mit der HB
- Durchbrechung der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzip
Nur die Handelsbilanz wird veröffentlicht.

D Ansatzvorschriften (§§246-251, HGB)

GoB

gem §242 als Generalklausel. GoB als rechtsform-unabhängige, Gesetzesergänzende Regelungen, die mittels formalen und materiellen Regeln die ordentliche Dokumentation, Rechenschaftslegung und korrekte Ermittlung des Periodenerfolgs gewährleisten sollen. Sie ergeben sich aus der kaufmännischen Übung, wissenschaftlichen Diskussion, Gesetzgebung und Rechtsprechung

Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatzvorschriften <-> nicht dem Wert nach: Bewertung)

- Bilanzierungspflicht
- Bilanzierungswahlrecht
- Bilanzierungsverbot

Bilanzierungsfähigkeit (?)

- Nein --> kein Bilanzierungsansatz
- Ja --> Bilanzierungsverbot?
 - Ja --> kein Bilanzierungsansatz
 - Nein --> Bilanzierungspflicht?
 - Ja --> Bilanzierungsansatz
 - Nein--> Bilanzierungswahlrecht?

- **Vollständigkeitsgebot**
 gem. §246 HGB sind grundsätzlich alle VG, Bestände, Aufwendungen, Erträge, Schulden, RAP aufzuführen. EK wurde vom Gesetzgeber vergessen --> GoB: Angabe des EK
 Im HGB sind diese Begriffe jedoch nicht definiert --> Berücksichtigung der GoB'S
Relativierung dieses Gebotes durch Erweiterung „... soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt“

- **Brutto-Prinzip / Verrechnungs-/Saldierungsverbot**
 Ausnahmen:
 - kleine Kapitalgesellschaften und Kreditinstitute dürfen gewisse GuV-Posten (GKV: Rohergebnis=Umsatzerlöse-Materialaufwand, UKV: Rohergebnis = Umsatzerlöse – Herstellkosten + sonst. betr. Erträge) saldieren
 - 'erhaltene Anzahlungen' und 'Vorräte' darf nach §268 **offen verrechnet** werden
 Dadurch wird die Bilanzsumme gekürzt und der FK-Anteil zu gering dargestellt.

- **Inhalt der Beständebilanz / Mindestgliederung / Detailierung / gesonderte Ausweisung**
 AV, UV, EK, Schulden und RAP sind 'hinreichend' aufzugliedern
 Für das AV ist nicht unbedingt das zeitliche Kriterium (>1Jahr) sondern die Zweckbestimmung am Bilanzstichtag ausschlaggebend

- **SmR:** aus Steuerzwecken (Maßgeblichkeit) für die SB gedachte Passivierungswahlrecht dürfen auch in der HB gebildet werden (Wahlrecht) und gelten dann als Sonderposten mit Rücklagenanteil (gesonderter Ausweis als SmR) --> Relativierung des Vollständigkeitsgebotes

- **Bilanzierungsverbote**
 - Gründungskosten: Notar, HR-Eintrag, Rechtsanwälte, Gründerentschädigung, Ges.Vertrag
 - EK-Beschaffung (250M€ erste Tranche der Telekom), Börsenprospekte, Aktienurkunden
 - immaterielles AV, dass nicht von Dritten erworben (d.h. selbsterstellt) wurde
 z.B. Patente (Siemens!), F&E-Kosten, Website, Lizenzen, Konzessionen, selbstgesch.
 Firmenwert, Know-How, Software, Rezepte
 Wurde ein solcher Wert entgeltlich erworben, besteht sogar eine Bilanzierungspflicht
 - Aufw. für den Abschluss von Versicherungsverträgen, so auch Prämien an Versicherungsvertreter, obwohl man dies im Dienstleistungsgewerbe als Investitionsausgabe betrachten kann, die sich über künftige Einnahmen amortisiert, wie es im Produktionsgewerbe mit der Anschaffung einer Maschine üblich ist

Pflicht oder Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen

- Pflichtrückstellungen, Gruppen:
 - Rückstellungen für ungewisse (Höhe/Zeitpunkt/Fälligkeit) Verbindlichkeiten
 - > grundsätzliche Übernahme in die StB
 - zum Zeitpunkt der Anklageerhebung (selbst wenn Prozeßgewinn 100%ig) muss dafür eine *Prozeßkostenrückstellung* erfolgen (Recht haben und bekommen kann differieren)
 - *Pensionsrückstellungen* ungew. (Fälligkeit: vorheriger Tod/Unfall, Höhe: letztes Gehalt)
 - Garantie, Steuern, Umweltschutzverpflichtungen
 - Abschluss-, Prüfungs-, Beratungskosten
 - Sanierung von Altlasten

Die Verpflichtung muss vor dem Stichtag wirtschaftlich (nicht erforderlicherweise rechtlich) verursacht worden sein, z.B. Patentverletzung oder Pensionszusage
Obwohl für Abfallbeseitigung (Atommüll) auch ein Passivierungsgebot (RST-Pflicht) besteht, verbietet §5,4b EStG folgende Rückstellungen in der SB:

 - Aufwendungen die später als AK/HK eines Wirtschaftsgutes aktiviert werden müssen
 - Aufbereitung von Kernbrennstoffen
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
ist der Leistungsaustausch noch nicht erfüllt (schwebend), und droht ein Verlust, *muss* gem. Imparitätsprinzip eine Rückstellung gebildet werden. Beispiele:
 - Marktpreis bestellter Ware ist am Bilanzstichtag niedriger als vertraglich vereinbart
 - Veräußerungsgeschäft: Selbstkosten übersteigen den vereinbarten Verkaufspreis
 - ein zu verkaufender Gegenstand wurde vor dem Bilanzstichtag noch nicht gefertigt
Die Kosten sind in diesem Jahr zu bilanzieren, da der Verlust (da noch nicht realisiert) dort wirtschaftlich verursacht (Vertragsabschluss) wurde.--> Übernahmeverbot für die StB
- RSt. für unterlassene Instandhaltung, die im ersten bis dritten Monat des Folgejahres nachgeholt werden. Dazu muss (1) ein unterlassener Aufwand (Notwendigkeit) des (2) letzten Geschäftsjahres vorliegen, der in den (3) ersten 3 Monaten nachgeholt wird.
Verboten ist hingegen, Rückstellungen für Instandhaltung zu bilden, die schon längst hätten vorgenommen werden sollen (Verbot der Nachholung)
--> Übernahme in die StB
--> Reparaturen in den anderen Monaten --> Übernahmeverbot in die StB
- für Abraumbeseitigung, z.B. Humushügel, die innerhalb der nächsten 12 Monate erfolgen muss, ist eine Rückstellung zu bilden.
--> Übernahme in die StB
- Gewährleistung (!= Garantieleistung) ohne rechtliche Verpflichtung, sog. Kulanzleistung
Die Garantieleistung basiert auf Gesetze oder vertr. Vereinbarungen. Diese müssen unter Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bilanziert werden.
--> Übernahme in die StB

Fallbeispiel:

		<u>A</u>	<u>GuV</u>		<u>E</u>
Jahr 1:	Klageerhebung -> Prozesskostenrückstellungen	(1)			
	Buchungssatz (1) : per GuV an Rückstellungen 1M€				
	Bildung der RSt nur Aufwand, keine Ausgabe!				
	--> Pflicht auch in der Steuerbilanz				
Abschl.bil.	Buchungssatz (2) : per Rückstellungen an SB 1M€	<u>H</u>	<u>RSt</u>	<u>S</u>	
		(2)		(1)	
Jahr 2:	Urteil: Zahle 800T€ --> Aufl. der Rückstellungen	<u>A</u>	<u>SchlBil</u>	<u>P</u>	
	per RSt an GuV 1M€ und per GuV an Kasse 800T€			(2)	

=> Gewinn (genauer: der Ertrag) des Jahres stammt evtl. aus Vorjahren durch Auflösen von Rückstellungen und nicht weil dieses Jahr notwendigerweise erfolgreich war.
 Müssten wir 1,4 M€ Schadenersatz zahlen, weden im Jahr 2 denoch nur 0,4 als Verlust ausgewiesen. 1Million geht zu Lasten des Vorjahres.

Der ausgewiesene Gewinn der GuV hat nichts mit Liquidität zu tun, da er nicht in Form von Bargeld zur Verfügung steht. In der GuV stehen Aufw. und Erträge gegenüber und nicht Ein- und Auszahlungen! Evtl. haben wir schon viele Rechnungen und sogar Steuern zahlen müssen, der Gewinn wurde evtl. jedoch noch nicht mal teilweise realisiert (keine vorhandenen Anzahlungen)

Gewinnverwendungsrechnung: Bilanzgewinn = eigentlicher Gewinn, den der Vorstand ausschütten möchte. Geht dies nicht auf, wird die Differenz als Gewinnvortrag verwendet. Werden trotz JFehlbetrag Dividenden ausgeschüttet, mussten Gewinnrücklagen erhalten.

freiwillige Angaben im Einzelabschluss: Kapitalflussrechnung, Bewegungsbilanz, ...
 Die Kapitalflussrechnung ist im Konzernabschluss jedoch vorgeschrieben.

Ausweisungswahlrechte:

Wie nutzt der Bilanzierende seine Wahlrechte, Dinge in der Bilanz/GuV **oder** im Anhang anzug.?

0. UKV oder GKV

! Umsatzerlöse sind immer ohne USt. !

Posten	GKV	UKV
1	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
2	+/- Bestandsveränderungen UE/FE	- Herstellkosten der zum Umsatz zu erziel. erbrachten Leistungen
3	+ andere aktivierte Eigenleistungen	= Bruttoergebnis vom Umsatz
4	+ sonstige betr. Erträge	- Vertriebskosten
5	- Materialaufwand a) RHB und bezogene Waren b) bezogene Leistungen	- allg. Verwaltungskosten
6	- Personalaufwand a) Löhne und Gehälter b) Sozialabgaben und Altersvers.	+ sonstige betr. Erträge
7	- Abschreibungen	- sonstige betr. Aufwendungen
8	- sonst. betr. Aufwendungen	
=		= Betriebsergebnis

Posten	GKV	UKV
9 – 8.	Erträge aus Beteiligungen (verbundene Unternehmen)	
10–9.	+ Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des FinanzAV	
11–10.	+ sonstige Zinsen und ähnliche Erträge von verb. Unternehmen	
12.-11.	- Abschreibungen auf FinanzAV und auf Wertpapiere des UV	
13.-12.	- Zinsen und ähnliche Aufwendungen an verb. Unternehmen	
	= Finanzergebnis	
14/13	= Erg. der gew. Geschäftstätigkeit	
15/14	+ a.o. Erträge	
16/15	- a.o. Aufwendungen	
17/16	= a.o. Ergebnis	
18/19	- Einkommens/Ertragssteuer	
20/19	= JÜ / JF	

kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften dürfen beim GKV 1+5, beim UKV 1+2+6=Rohergebnis zusammenfassen (nicht vergleichbar!).

Merkmale UKV: Umsatzkosten, Funktionskosten, keine Artenkosten, keine Bestandsänd. sonstig betriebliche Ert./Aufw. bezieht sich auf die gew. Geschäftstätigkeit und schließt damit alle aperiodischen, betr. Geschäftsvorfälle ein
Im a.o. Ergebnis sind nur noch Aufw./Ertr. außerhalb der gew. Geschäftstätigkeit, u.a.:

- Verluste/Erträge aus Anlagenabgängen
- Erträge aus Zuschreibungen
- Erträge aus der Auflösung von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- Einstellungen / Auflösungen von SmR

1. SmR

weiteres Ausweiswahlrecht: SmR müssen in der GuV oder im Anhang gesondert ausg. werden

2. Anlagenspiegel (-gitter) nach §268

Pflicht für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften entweder im Anhang oder der Bilanz (Ausweiswahlrecht). Zeigt die Entwicklung des AV, denn Bilanz zeigt nur aktuelle Werte des AV am Bilanzstichtag (nur Saldo aus Zugänge, Abgänge und Abschreibungen erkennbar)

AB zu AK/HK	Zugänge des GJ zu AK/HK	Abgänge des GJ zu AK/HK	Umbuch. des GJ zu AK/HK	Kum. Abschrei- bungen	Abschr. des GJ nachrichtl	Zuschreib- ungen des GJ	Buchwert am Ende des GJ	Buchwert Vorjahr
----------------	-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------	-----------------------------	---------------------------------	-------------------------------	-------------------------------	---------------------

Abschreibungen des Geschäftsjahres müssen entweder in der Bilanz oder im Anhang angegeben werden (Ausweiswahlrecht). Zweckmäßig sollten sie jedoch im Anlagenspiegel aufgef. werden.

Unterteilung in Sach-, Finanz-, und immaterielles AV (#8)

- Umbuchung: bspw. selbsterstellte Maschinen von 'Anlagen im Bau' nach 'Maschinenausstattung'
- kumulierte Abschreibungen dürfen sich nur auf Anlagen beziehen, die am Bilanzstichtag noch im Betrieb sind. Abgänge sind daher von den kum. Abschreibungen abzuziehen. Daher gilt nicht Abschreibungen des GJ = kum. Abschreibungen GJ – kum. Abschreibungen Vorjahr.
- Zuschreibungen vor allem dann, wenn es zuvor zu außerordentlichen Abschreibungen kam
Zuschreibungen = teilweise Rückgängigmachung a.o. Abschreibungen
z.B. Gerücht, dass Boden kontaminiert führte auf Grund des Vorsichtsprinzip zur a.o. Abschr.
Fällt es weg, gilt das Wertaufholungsgebot, d.h. das Rückgängigmachen ist Pflicht, sobald der Grund der a.o. Abschreibung entfallen ist.
z.B. zeitweise politische Enteignung, Wertpapiere des AV mit vermutl. dauerhafter Wertmind.
Hinzukauf oder Ausbau von Bestandteilen sind keine Zuschreibungen, da zuvor ja keine Abschreibung stattfand --> zusätzliche AHK/HK
Bei Zuschreibungen müssen die kumulierten Abschr. im nächsten Jahr korrigiert werden
Auch deshalb sind die Abschr. des aktuellen GJ nicht durch Differenzbildung zu berechnen
- Abgänge von AV nicht zu Restbuchwerten oder Verkaufswert, sondern zu den originären AHK!!

Abschr. Zu AHK	3J. Kum. Abschr.	Abschr. GJ	Zuschr.	Restbuchwert
1000	600	200 (3tes Jahr)		400
<i>Prognose: Reduktion der Nutzungsdauer von 5 auf 4 Jahre --> a.o. Abschreibung von 200</i>				
1000	1000	200 + 200 a.o.		0,01
<i>Korrektur der Erwartung: Zuschreibung</i>				
1000	1000	0	100	100
1000	900	100		0

Ein Verbindlichkeitspiegel ist nicht vorgeschrieben, jedoch müssen gem. §268 alle Kapitalges. Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr gesondert ausweisen. Verbindlichkeiten länger 5 Jahre müssen im Anhang auf die Art und Form der Sicherung erläutert werden.

Wahrrückstellungen (in der HB!)

- für unterlassene Instandhaltung, die im 4. bis 11. Monat des Folgejahres erfolgen
- Aufwandsrückstellungen, die Ihrer Eigenart nach genau umschrieben werden (urspr. verboten, doch durch EU im BilriG), z.B.
 - Großreparaturen, die damit nicht in einem Jahr zu exorbitanten Verlusten führen, sondern gleichmäßig auf die Perioden des tatsächlichen Werteverzehrs verteilt werden
 - Generalüberholung, z.B. alle 25 Jahre bei Staudämmen (Kosten ungewiss --> Rückstellung)
z.B. Turbinen alle 1000h überprüfen (Zeitpunkt ungewiss)

was geschieht, wenn das Unternehmen zuvor aufgelöst wird?

--> Wahlrecht --> freiwillig --> Auflösung jederzeit möglich.

Wahlrechte dürfen auch jederzeit für vergangene Perioden (z.B. letzten 3Jahre) nachgeholt werden, z.B. kann nach Auflösung der RSt. Der Grund wieder eintreten.

<i>Art der Rückstellung</i>	<i>Ansatz in der HB</i>	<i>Ansatz in der SB</i>
Für drohende Verluste	Pflicht	Verbot gem §5, Abs4a EStG
Unterl. Instandhaltung 4.-12. Monat	Wahlrecht	Verbot (in der HB Wahlrecht)
Aufwandsrückstellungen	Wahlrecht	Verbot (in der HB Wahlrecht!)
Ungewisse Verbindlichkeiten --> Bau eines Atomzwischenlagers --> z.B. für Patent-/Urh-Verletzung sobald mit Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.	Pflicht	Teilw. Verboten §5 Abs.4b EStG Verbot, wenn spätere Aktivierung
Unterl. Instandhaltung 1.-3. Monat	Pflicht	o.k.
Abraumbeseitigung	Pflicht	o.k.
Kulanzleistung	Pflicht	o.k.
	Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot
	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht

RAP (dienen der periodengerechten Zuordnung und *müssen* daher gebildet werden)

- Pflicht
 - aktivische für Ausgaben vor und Aufwand nach dem Bilanzstichtag, z.B. Vorauszahlungen für Miete, Versicherung, Steuern, Beiträge
 - passivische für Einnahmen vor und Erträge nach dem Bilanzstichtag z.B. Einnahmen aus Wartungsverträgen, Baukostenzuschüsse
- Wahlrecht: entweder Aktivierung als sofortiger Aufwand oder als RAP u.a. Disagio §250 für Verbindlichkeiten, Zölle und Verbrauchersteuern des Vorratsvermögens.

Eventualverbindlichkeiten (Haftungsverhältnisse, §251)

sind (muss!) unter der Bilanz oder im Anhang anzugeben, da sie kein Bestand darstellen.
z.B. bei Weitergabe von Wechsel, da jederzeit der Rückgriff auf jeden Beteiligten möglich ist
z.B. Bürgschaften (keine Verbindlichkeit), Dividendengarantien, unechtes Factoring
Sie dürfen in einem Betrag angegeben werden.

Gegenstände werden dem AV zugerechnet, wenn sie dauernd (>1Jahr ab Kauf) im Unternehmen verbleiben. Für die Feststellung, ob das Gut ein Jahr oder länger genutzt wird, ist ausschl. die Situation beim Kauf ausschlaggebend.

Es gibt Bilanzposten, die weder AV noch UV sind, oder aber in beide Kategorien passen würden, z.B. Programmvermögen der TV-Anstalten, Vieh des Landwirts, Spielervermögen von Vereinen. Sofern dadurch mehr Einblick gewährt wird, dürfen zusätzl. BilanzPosten gebildet werden.

E Bilanzierung der Höhe nach: Bewertungsprinzipien

Kernproblem: Erstellen der Bilanz = Bewertungsproblem

Der Wert der Güter (Objekte) haben für den Bilanzierenden (Subjekt) einen Wert (individ. Nutzen)

--> kein eindeutiger Wert

--> Gesetze beschränken lediglich den Bewertungsspielraum und geben Kriterien für die Bewertung vor. Dieser Spielraum ermöglicht Bilanzpolitik

§252 HGB

historische AK / HK sind Wertobergrenze

abnutzbares Wirtschaftsgut des AV: Maschinen --> planm. Abschr. *Pflicht*

nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des AV: Grundstücke, Finanzanl. --> außerpl. Abschreib.

nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des UV: Forderungen, UE / FE --> außerpl. Abschreib.

10 Gebote nach §252

- Grundsatz der **Bilanzidentität** (Währungsreform oder neues Bilanzrecht als Ausnahme)
--> Bilanz ist zweischneidig: Über-/Unterbewertung dieses Jahr wird im folgenden neutralisiert
- **going-concern-Prinzip**
sofern nicht tatsächliche Gegebenheiten entgegenstehen. Zerschlagungswert wäre geringer.
- **Stichtagsprinzip**
Dieser muss das Ende eines Monats sein. In der Landwirtschaft i.d.R. nach der Ernte.
I.d.R. auch nicht vor der Hauptgeschäftszeit, da dann Lager besonders voll und Verkäufer durch Inventur vom Verkauf abgehalten werden.
Der Wertansatz entspricht jedoch nicht unbedingt dem Wert am Stichtag (Vorsichtsprinzip)
Durchbrechung des Stichtagsprinzip: UV in naher Zukunft erwarteterweise niedriger
- Prinzip der **Einzelbewertung**
spezielle Ausprägung des Brutto-Prinzips, damit Güter nicht saldiert werden.
- **Vorsichtsprinzip** und Wertaufhellungstheorie
d.h. im Zweifel eher ärmer zu rechnen als er ist. Begründung: Unsicherheit der Entwicklung.
Schutz vor Fehlinvestition oder zu hoher Gewinnausschüttung --> Tendenz: Aktiva unterbew.,
Passiva überbewertet – jedoch nur im Zweifel! Willkür oder vorsätzliche Bildung stiller Reserven
entspricht nicht dem Vorsichtsprinzip. Das Vorsichtsprinzip hat Vorrang vor der
periodengerechten Gewinnzuordnung, z.B. Aktivierungsverbot für selbsterstelltes Immaterielles
- **Realisationsprinzip**
Gewinne dürfen nur dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert wurden
Der Zahlungsvorgang spielt dabei keine Rolle, sondern die Beendigung des Anspruchs.
Die Obergrenze sind die historischen Anschaffungskosten
- Tages-/Zeitwertprinzip
fordert die Bewertung zum Tageswert (Wiederbeschaffungswert, Veräußerungswert)
Hat den Ausweis unrealisierter Gewinne/Verluste zur Folge. Anw. daher beim NiederstWP

- **Niederstwertprinzip**
 von mehreren Werten wird der niedrigste angesetzt --> unrealisierte Gewinne werden nicht angesetzt, unrealisierte Verluste jedoch schon --> Ungleichbehandlung --> **Imparitätsprinzip**
 Das Niederstwertprinzip bezieht sich auf die Aktivseite:
 §253 Bei voraussichtlicher (bei Unsicherheit) dauernder Wertminderung, *muss* AV a.o. beschrieben werden. Jedoch nicht bei jeder Preisschankung!
 Ist die Wertminderung des AV voraussichtlich nicht dauernd, so darf (muss nicht) der niedrigere Wert angesetzt werden (gemildertes Niederstwertprinzip)
 Für Nicht-KG gilt das gemilderte NWP für das gesamte AV, bei KG nur für das Finanz-AV
 Beim UV gilt für alle das strenge NWP, d.h. selbst bei nur vorübergehender Wertminderung am Bilanzstichtag muss beschrieben werden.
 In der Steuerbilanz ist die Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nur bei vorauss. dauernder Wertminderung zulässig (gilt für AV, UV, nicht-abnutzbares AV)
 Wird das gemilderte NWP in der HB angewandt, kommt es also zu untersch. Ansätzen.
 Die Gewinne der HB und SB unterscheiden sich --> latente Steuern
- **Höchstwertprinzip (Passiv-Seite)**
 Insb. bei Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Für mittel- und lfr. Verbindlichkeiten (>1Jahr) ist zunächst der Briefkurs zum Zeitpunkt der Entstehung der Währungsverb. heranzuziehen. Beim Steigen der Kurse, wird der höhere Wert angesetzt, beim Fallen der urspr. bilanzierte Wert nicht unterschritten. In der HB besteht ein Abzinsungsverbot (Ausnahme: Pensionsrückstellungen), in der SB ein Abzinsungsgebot für Verbindlichkeit mit 5,5% nach §6EStG – ausgenommen verzinsliche Verbindl., oder Verbindl.<12Monate
- **Wertaufhellung**
 Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, müssen in der Bilanz berücksichtigt werden, wenn diese Risiken erst zwischen Abschlussstichtag und Erstellung bekannt geworden sind. D.h. berücksichtigt werden Informationen über Vorgänge vor dem Bilanzstichtag, die vor Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden. 'Wertbeeinflussende' Ereignisse, die zu einem anderen Wertansatz geführt hätten, wären sie eher eingetreten, dürfen nicht berücksichtigt werden. Bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse des Bilanzstichtages nach der Bilanzerstellung dürfen nicht berücksichtigt werden.
- **Gläubigerschutzprinzip**
 Ziel: Erhaltung einer hohen Haftungssubstanz als Sicherheit für Forderungen der Gläubiger.
 zu hohe Gewinnausweisung und -ausschüttung verhindern
- **(Perioden-)Abgrenzungsprinzip**
 Aufwendungen und Erträge sind unabhängig der entspr. (Ein-/Aus-)Zahlung zu berücksichtigen
 Periodisierung der Geschäftsvorfälle / verursachungsgerechte Zurechnung / Trennung von Aufwand und Ausgaben / periodengerechte Gewinnermittlung --> Begründung für Aufw.RSt.
 Abweichungen: WR bzgl. Disagio, Firmenwert, SmR, AufwandsRSt, gemildertes NWP (UV)
 --> Nicht-Aktivierung bzw. Passivierung --> Aufwand wird früher verrechnet --> später anfallende Erträge (in der HB) sind nur buchmäßig
- **Bewertungsmethoden-Stetigkeit**
 d.h. angewandte Bewertungsmethoden *sollen* beibehalten werden --> Vergleichbarkeit
 Die Ausübung von WR betrifft dies nicht. Diese können jedesmal neu entschieden werden.
 Bei neuem Sachverhalt (z.B. neuere Technik der Ersatzmaschine, anderen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, veränderte Nachfrage) darf ein Methodenwechsel stattfinden.
 Die Durchbrechung des Grundsatzes muss bei KG im Anhang angegeben und begründet sowie deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dargestellt werden

F Folgen der Verletzung/Verstöße von/gegen Rechnungslegungspflichten

1. Verletzung der Buchführungspflicht

- gar keine Buchführung
- keine oder fehlerhafte Inventur
- keine Belege zu den Buchungen
- Verletzung der Aufbewahrungspflicht

2. keine oder verspätete Aufstellung des Jahresabschlusses oder Teile davon

3. Bilanzverschleierung

richtige Bilanzansätze, jedoch unklar dargestellt --> Verstoß gegen Bilanzklarheit
z.B. falsche Gliederung. Nur ernsthaft, wenn ein sachverständiger Dritter Probleme damit hat
z.B. Verstoß gegen das Saldierungsverbot

4. Bilanzfälschung: Lage wird bewusst unrichtig dargestellt

- gegen den Grundsatz der Vollständigkeit, z.B. Weglassen von Aktiva (UE, Waren, Bargeld, Rohstoffen, Nichtverbuchen von Einnahmen) oder Passiva
bspw. vergessene Gebrauchtwagen eine Autohändlers oder vertuschte Schulden
- nicht vorhandene Aktiva fingieren
- Privatentnahmen als Aufwand der Gesellschaft
- passivieren fingierter Verbindlichkeiten (angebliches Darlehen von Verwandten)
- erfundene Umsätze, z.B. Camroad mit 98% fingierten Umsätzen eines Hauptkundens
- schwieriger zu finden: vorsätzlich falsche Bewertung einzelner Posten

5. Offenlegungspflicht verletzt: zu spät oder gar nicht erfüllt

Der Versuch der Steuerhinterziehung beginnt erst mit Erklärung gegenüber Finanzbehörden.
StGB §283: Pos 1 bis 4 sind grundsätzlich nicht strafbar, jedoch in Verbindung mit einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, die nichts mit der Verletzung der Pflicht zu tun haben muss folgen bis zu 5 Jahren Haft.

HGB §331: Pos 1 bis 4 bringen bei vorsätzlicher Handlung bis zu 3 Jahren Haft. Bei betrügerischer Absicht (Schädigung anderer) bis zu 5 Jahren.

Position 5 wird als Ordnungswidrigkeit gehandhabt:

- Bußgeld bis zu 25T€ gem. §334
- Zwangsgeld bis zu 5T€ gem §335 HGB
- Ordnungsgeld zw. 2.500 und 25000€ gem. §335a

Wer Straftaten des §283 aus Gewinnsucht verübt oder wissentlich andere Personen in Gefahr des Verlusts anvertrauter Vermögensgegenstände oder in wirtschaftliche Not bringt, macht sich des besonders schweren Fall des Bankrotts strafbar (6Monate-10Jahre)

Die Verletzung der Pflichten erfordert kein Täuschungserfolg oder tatsächlich eingetretener Vermögensschaden, sondern es genügt bereits das abstrakte Gefährdungsdelikt zur Ahndung.

KAPITEL 2 Bilanzpolitik (gezielte Gestaltung im legalen Rahmen)

- formell Gliederung, Formulierung
- materiell Aktivierung, Passivierung, Bewertung
- verschiedene Bilanzadressaten --> unterschiedliche Zielsetzung für Bilanzgestaltung
 - Kreditwürdigkeit --> EK anheben
 - Bilanzrelationen, z.B. Verschaffungsgrad, Höhe der Bilanzsumme
 - gesunde Wirtschaftslage --> hohe Gewinne ausweisen --> Plazierung junger Aktien
 - schlechte Wirtschaftslage --> stille Reserven bilden --> Preiserhöhungen ankündigen
 - > Konkurrenz von sich halten
 - > Gewinne einbehalten
- Steuerzahlungen möglichst auf Folgejahre verschieben

Zwei Anforderungen

- Wertansätze im Rahmen der Vorschriften
- durch sachverständigen Dritten nachprüfen

Mittel:

- betriebliche Maßnahmen/Entscheidungen z.B. Aufnahme unnötiger Kredite in Betracht der Auswirkung auf Bilanzdaten
- Bilanzierungswahlrechte
- Bewertungswahlrechte
- Ausweiswahlrechte

A Maßnahmen, die unter dem Aspekt ihrer Auswirkungen auf die Bilanz überdacht werden

- Wahl der *Rechtsform* --> hat Auswirkung auf die Bilanzierungsvorschriften, z.B. haben Nicht-Kapitalgesellschaften mehr Bewertungsfreiräume
- Aufnahme von Gesellschaftern
- Wahl des *Bilanzstichtages*, so dass Bewertungsprobleme möglichst gering sind.
z.B. ist der 30. September typisch für Landwirte, da dann ihre Ernte am einfachsten zu bewerten ist, da diese bereits in Geld transferiert wurde.
- Legung des Rumpfgeschäftsjahres (erstes Jahr < 12 Monate)
- Zeitpunkt der Bilanzerstellung, da man gem. dem Wertaufholungsgebot weitere Informationen beifügen muss/darf, je länger man wartet
- Investitionszeitpunkt: Vorziehen in das akt. Geschäftsjahr oder Verschieben in das Nächste?
Wann ist der Aufwand am ehesten willkommen? Verlängert der Fiskus für künftige Investitionen

die AfA-Nutzungsdauer, wird man noch jetzt investieren (nicht zusätzlich, sondern vorgezogen)

- Maßnahmen zur betrieblichen Altersvorsorge, Pensionskassen
- Direktversicherung, Unterstützungskassen

B betr. Maßnahmen, die nur wegen ihrer Auswirkungen auf die Bilanz getätigt werden
d.h. nur weil es die Bilanz gibt, sonst würden die Maßnahmen nicht ergriffen werden

- gewillkürtes Betriebsvermögen: Vermögen dass nicht eindeutig dem Betrieb oder der Privatperson zugeordnet werden kann, z.B. Grundstücke (als Sicherheit), KFZ, Wertpapiere, ...
 - eindeutiges Privatvermögen : Wohnzimmer ist kein Büro, ...
 - eindeutiges Betriebsvermögen : Kran, Baumaschinen, ...Beeinflussung des auszuweisenden Gewinnes. Wertpapiere verlustreich, dann am besten Betriebsvermögen. Bei Gewinnen am besten Privatvermögen.
- Transaktionen in Zusammenarbeit mit Geschäftspartnern
z.B. erhöhen Banken ihren Leistungsindikator, die Bilanzsumme, gerne dadurch, dass sie Mittelmann/Kunden A Geld leihen, dadurch Ihre Forderungen steigen, dieser Kunde das Geld bei einer Bank B anlegt, die es wiederum bei der urspr. Bank anlegt.
z.B. Pensionsgeschäfte
- Verkauf von AV oder UV, z.B. Sale and lease back
- Verkauf von Wirtschaftsgütern mit Rücknahmeverpflichtungen zum Buchwert (kein Gewinn)
- Abdeckung von Kontokorrentkrediten am Bilanzstichtag, damit die Schulden nicht als Dauerschulden (Zinsen daraus zählen hälftig zum Gewinn) gelten
- Umschichtung von AV zu UV um gewisse Kennzahlen, wie Anlagenintensität u.a. zu optimieren obwohl der Vorgang ohne Bilanz sinnlos wäre. Wer kann prüfen, ob ein Gegenstand für ein Jahr oder länger verbleiben soll? Großer Spielraum durch geeignete Begr. (Wertpapiere!)
- nicht benötigte Kredite werde kurz vor dem Bilanzstichtag aufgenommen, um Liquiditätskennzahlen zu optimieren, von denen Banken die Entscheidung abhängig machen.
z.B. Liquiditätsgrad I = Kasse / kfr. Verb. = 100.000/1.000.000 = 1/10
Nach Kreditaufnahme von 200.000 erhalten wir einen LI1=300.000/1.200.000=1/4
- Einbringung eines selbsterstellten Gegenstandes (eigentlich Aktivierungsverbot!!) in eine Sachgründung (z.B. Tochterfirma, jedoch Nicht-Kapitalgesellschaft!). --> Aktivierung der Beteiligung und damit auch teilweise des selbsterstelltes Gutes.
- Verluste §10 EStG
 - auf neue Rechnung vortragen: heutiger Verlust wird mit erwarteten Megagewinnen des nächsten Jahres verrechnet/kompensiert.
 - Verlustrücktrag (max. 511T€ pro Person) dürfen die Verluste mit den Gewinn des Vorjahres verrechnet werden --> bereits gezahlte Steuer auf den Gewinn erhalten wir zurück tragisch für den Finanzminister

C Bewertungswahlrechte für bilanzpflichtige Aktiv- und Passivposten

(Bilanzpolitik im eigentlichem Sinne)

- Wertansatzwahlrechte
- Methodenwahlrechte

Ansatz von **Anschaffungskosten AK**

Definition der Anschaffungskosten in §255 HGB oder #14b

Kaufpreis (ohne USt.)

+ Anschaffungsnebenkosten (Provision, Transport, Notariatskosten, Zölle, Abgaben, Versicherung, Montage, ...)

+ nachträgliche Anschaffungskosten

- Anschaffungsminderungen (Skonti, Rabatte, Boni ...)

= Anschaffungskosten AK (bisher keine Wahlrechte!)

- Abzüge nach §6b EStG Wahlrecht (Veräußerungs- oder Entschädigungsgewinne)
(Entsch.Gewinn = Versicherungszahlung > Buchwert)

- Zuschüsse (steuerpflichtig) Wahlrecht erfolgswirksam --> Betriebseinnahme
erfolgsneutral --> Abzug von AK

- Zulagen (steuerfrei) Wahlrecht erfolgsneutral --> Abzug von AK
erfolgswirksam --> sonst. betr. Erträge

= fiktive AK

Abschreibungen beziehen sich auf die fiktiven AK.

Ansatz von **Herstellkosten HK**

MEK + FEK + SEK Fertigung

+ MGK + FGK + AfA

+ Kosten der allg. Verwaltung

+ Aufw. für soziale Einrichtungen

+ Aufw. für freiwillige soziale Leistungen

+ Aufw. für betr. Altersversorgung

+ FK-Zins

Pflichtbestandteile

Wahlbestandteile

Wahlbestandteile

Wahlbestandteile

Wahlbestandteile

Wahlbestandteile

Wahlbestandteile

Wertuntergrenze HB

Wertuntergrenze SB

Wertobergr. HB&SB

Kostenart	HB	SB	Wertuntergrenze	-obergrenze
MEK	muss	muss		
+FEK (lohn)	muss	muss		
+ SEKdF	muss	muss		
= HK I			HB	
+ var. MGK	kann	muss		
+ var. FEK	kann	muss		
= HK II				
+ fixe MGK	kann	muss		
+ fixe FGK	kann	muss		
+ SGKdF	kann	muss		
= HK III			SB	
+ VerwaltungsGK	kann	kann		
+ Aufw. für soz. Leist. u.ä.	kann	kann		
= HK IV				HB & SB
VertriebsEK	no	no		
VertriebsGK	no	no		

d.h. in einem best. Bereich unterscheiden sich die Wertansätze in SB und HB nicht
 Es kommt dann nicht zur Durchbrechung oder 'entspr. den steuerlichen Bestimmungen'
 !! Der obige Ansatz für die HK zählt zu den Bewertungsmethoden und unterliegt daher eben-
 falls der Stetigkeit, d.h. die Wahlrechte bei der Ermittlung der HK dürfen nicht ständig
 gewechselt werden.

fixe FGK	z.B. Abschreibung auf Maschine
var. FGK	z.B. Leistungsabschreibung
SEK d.F.	z.B. Gussformen, Vorbereitungsdinge (-> AV, da längerer Verbleib)

Gruppenbewertung §240

Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung. Die Gegenstände müssen jedoch nicht nur gleichwertig (1€-Werkzeug und 1€-Aktie) sondern auch geichartig sein! Telekom nahm Gruppenbewertung von Immobilien vor, da diese zum Verkauf standen und damit zum UV gehören. Je kleiner der Wert des Gegenstandes ist, desto größer darf die Abweichung in der Gruppe sein
 Gegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung müssen planmäßig abgeschrieben werden!
 Ein Gut kann in verschiedenen Branchen unterschiedliche AfA-Werte zugeordnet bekommen.

MATTHIAS BERNAUER
 FREIBURG IM BREISGAU

Dieses Skript unterliegt urheberrechtlichen Bestimmungen.
 Änderungen am Dokument oder Dateiformat sind nicht erlaubt.