

Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Rechnungswesen und Finanzwirtschaft
Universität des Saarlandes
Saarbrücken

Grundzüge der BWL

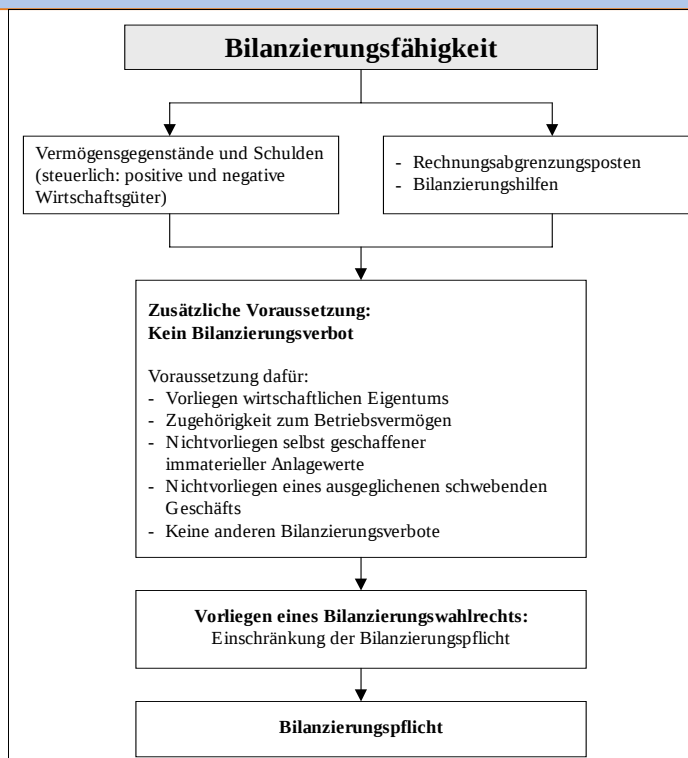
Teil A2: Bilanzierung

WS 2004/2005

Anlagen-Bilanz3

Re . Fi
LEHRSTUHL FÜR BWL
RECHNUNGSWESEN
& FINANZWIRTSCHAFT

Bilanzierungsfähigkeit (grundlegende Zusammenhänge)



Entnommen aus Bieg, Hartmut;
Kußmaul, Heinz: Externes
Rechnungswesen, 3. Aufl.,
(Oldenbourg Wissenschaftsverlag)
München/Wien 2003, S. 73.

Bei der Anfang des Jahres 01 neu gegründeten Fortune AG möchte der Vorstand für das erste Geschäftsjahr ein möglichst gutes Ergebnis (Gewinn) ausweisen. Im Jahr 01 fielen u. a. Notariatsgebühren für die Schließung des Gesellschaftsvertrags in Höhe von 15.000 EUR, Gebühren in Höhe von 2.000 EUR für die Eintragung in das Handelsregister, Aufwendungen für Marktstudien und Einführungswerbung in Höhe von 120.000 EUR sowie Anwerbungs- und Schulungskosten für die Mitarbeiter in Höhe von 80.000 EUR an. Weiterhin fielen Kosten für die vom Wirtschaftsprüfer durchgeführte Gründungsprüfung in Höhe von 50.000 EUR an.

- a) Wie können diese Aufwendungen im Jahresabschluss der Fortune AG berücksichtigt werden?
- b) Stellen Sie den möglichen Ausweis oben genannter Positionen für die Perioden 01 bis 03 überblicksartig dar!

Lösung des Fallbeispiels:

- a)
- Eine Berücksichtigung der Aufwendungen ist möglich, soweit es sich um Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen handelt (vgl. § 269 HGB).
 - Beachte, dass die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen nicht schon in bestehenden Bilanzpositionen ausweisbar sein dürfen.
- ⇒ Ansonsten erfolgt der Ausweis unter den bereits vorgesehenen Positionen.

Im vorliegenden Fall können die aufgeführten Aufwendungen nicht in bestehenden Bilanzpositionen ausgewiesen werden.

⇒ Ermittlung der als Bilanzierungshilfe aktivierungsfähigen Aufwendungen:

Aufwendungen für Marktstudien und Einführungswerbung	120.000 EUR
+ Anwerbungs- und Schulungskosten	80.000 EUR
<u>= Aufwendungen für Ingangsetzung</u>	<u>200.000 EUR</u>

Fallbeispiel zu den Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

Die Notariatsgebühren für die Schließung des Gesellschaftsvertrags, die Gebühren für die Handelsregistereintragung und die Aufwendungen für die Gründungsprüfung unterliegen einem Aktivierungsverbot, da sie Aufwendungen für die (rechtliche) Gründung der Unternehmung darstellen (§ 248 Abs. 1 HGB).

⇒ Ausweis von 200.000 EUR als Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs.

- Das Aktivierungswahlrecht darf nur im Jahr der Entstehung der aktivierungsfähigen Aufwendungen wahrgenommen werden.
- Steuerlich besteht für die Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen ein Aktivierungsverbot.

Fallbeispiel zu den Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

b) Überblicksartige Darstellung für die Jahre 01 bis 03:

Fall 1: **Aktivierung** von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen:

- Die aktivierten Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen sind gemäß § 282 HGB von dem der Aktivierung folgenden Geschäftsjahr an zu mindestens einem Viertel abzuschreiben.

Jahr	Buchwert 1.1.	Aufwendungen (keine Aktivierung möglich)	Abschreibungen p. a.	Restbuchwert 31.12.
01	200.000	67.000		200.000
02	200.000		50.000	150.000
03	150.000		50.000	100.000

Fall 2: **Nichtaktivierung** der Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen:

- Im Fall der Nichtaktivierung werden die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs im Jahr 01 als Aufwendungen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht.

Jahr	Buchwert 1.1.	Aufwendungen	Abschreibungen p. a.	Restbuchwert 31.12.
01	0	267.000		0
02				
03				

- a) Die Goliath AG hat am 07.07.01 die Einzelunternehmung David für insgesamt 2,5 Mio. EUR übernommen. Für die Ermittlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts seien Ihnen folgende Daten gegeben:

(Beträge in EUR)	Buchwert	Verkehrswert
Anlagevermögen	1.000.000	1.750.000
davon: selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände		250.000
Umlaufvermögen	1.200.000	1.450.000
Eigenkapital	1.100.000	
Pensionsrückstellungen	500.000	600.000
Verbindlichkeiten	600.000	400.000

Ermitteln Sie den Geschäfts- oder Firmenwert der Einzelunternehmung David! Welche Möglichkeit bezüglich der Behandlung dieses Geschäfts- oder Firmenwerts wird die Goliath AG wählen, wenn sie an einem möglichst hohen Periodengewinn im Jahr 01 interessiert ist?

- b) Wie wäre der Unternehmungserwerb zu behandeln, wenn die Goliath AG über die Börse sämtliche Anteile der nicht in der Rechtsform der Einzelunternehmung, sondern der Aktiengesellschaft firmierenden David AG für 3 Mio. EUR erworben hätte?

Lösung des Fallbeispiels:

- a) Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts (vgl. § 255 Abs. 4 HGB):

Anlagevermögen (inkl. selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens)	1.750.000 €
+ Umlaufvermögen	1.450.000 €
= Vermögen	3.200.000 €
Pensionsrückstellungen	600.000 €
+ Verbindlichkeiten	400.000 €
= Schulden	1.000.000 €
Vermögen	3.200.000 €
- Schulden	1.000.000 €
= Substanzwert	2.200.000 €
Kaufpreis	2.500.000 €
- Substanzwert	2.200.000 €
= Geschäftswert	300.000 €

Fallbeispiel zum Geschäfts- oder Firmenwert

- Wegen der jahresabschlusspolitischen Zielsetzung, für das Geschäftsjahr 01 einen möglichst hohen Gewinn auszuweisen, wird die Goliath AG vom Wahlrecht der Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts Gebrauch machen.
- Bei einer Aktivierung muss der Geschäfts- oder Firmenwert entweder in den folgenden Geschäftsjahren mit jeweils mindestens 25 % (= 75.000 EUR) *oder* über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.
- Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert nicht aktiviert wird, ist er in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand des Geschäftsjahres zu erfassen.
- Steuerlich ist der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß § 5 Abs. 2 EStG immer ein aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand, der gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG über 15 Jahre abzuschreiben ist.
- Beachte, dass die Vermögensgegenstände und Schulden bei der Übernahme einer Unternehmung einzeln berücksichtigt werden.

11

Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch ■ Universität des Saarlandes ■ www.refi.uni-saarland.de

Re . Fi
LEHRSTUHL FÜR BWL
RECHNUNGSWESEN
& FINANZWIRTSCHAFT

Fallbeispiel zum Geschäfts- oder Firmenwert

Buchungssatz bei Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts:

Geschäfts- oder Firmenwert	300.000	an	Bank	2.500.000
verschiedene Vermögens- gegenstände	3.200.000		verschiedene Schuld- positionen	1.000.000

12

Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch ■ Universität des Saarlandes ■ www.refi.uni-saarland.de

Re . Fi
LEHRSTUHL FÜR BWL
RECHNUNGSWESEN
& FINANZWIRTSCHAFT

b)

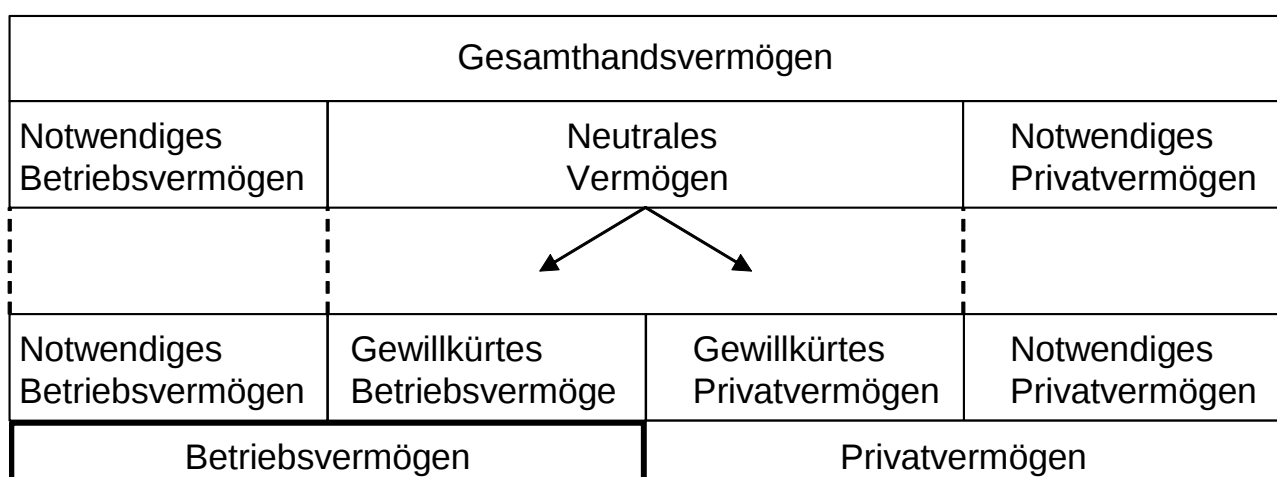
- Die erworbenen Anteile (Aktien) müssen unter Berücksichtigung des Anschaffungswertprinzips mit ihren Anschaffungskosten von 3 Mio. EUR ausgewiesen werden.
- Ein Ausweis eines Teils der Anschaffungskosten als Geschäfts- oder Firmenwert ist nicht möglich.
- Die Anteile werden in der Aktivposition „Anteile an verbundenen Unternehmen“ bzw. „Beteiligungen“ ausgewiesen.

Buchungssatz:

Anteile an verbundenen
Unternehmen

3.000.000 an Bank 3.000.000

Bilanzierungsrelevante Vermögenssphären bei Personenunternehmungen



Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 87.

Aktivierungswahlrechte:

- Wahlrecht zur Aktivierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB),
- Wahlrecht zur Aktivierung der Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro, soweit es sich um selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt (Art. 44 Abs. 1 EGHGB),
- Wahlrecht zur Aktivierung eines derivativen, d. h. entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB),
- Wahlrecht zur Aktivierung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit und ihrem niedrigeren Ausgabebetrag (Disagio) (§ 250 Abs. 3 HGB),
- Wahlrecht zur Bildung eines aktivischen RAP für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Jahresabschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen (§ 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),

- Wahlrecht zur Bildung eines aktivischen RAP für als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Jahresabschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen (§ 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB),
- Wahlrecht zur Bildung eines aktivischen Abgrenzungspostens für aktivische latente Steuern (§ 274 Abs. 2 HGB).

Die V-AG hat am 01.07.01 ein endfälliges Darlehen mit einer 10-jährigen Laufzeit in Höhe von 1.000.000 EUR (= Rückzahlungsbetrag) bei der Kreditbank AG aufgenommen. Um eine Anpassung an das aktuelle Zinsniveau zu gewährleisten, wurde von der Kreditbank AG nur ein Betrag in Höhe von 940.000 EUR ausgezahlt.

- a) Wie ist dieser Sachverhalt im Jahr 01 buchungsmäßig zu berücksichtigen, wenn die V-AG an einem möglichst hohen Gewinnausweis in diesem Jahr interessiert ist?
- b) Zeigen Sie – unter Berücksichtigung der Vorgehensweise in Aufgabenteil a) – die Buchungen zum 31.12.03!

Lösung des Fallbeispiels:

a)

- Es liegt ein Disagio in Höhe von 60.000 EUR vor.
- Wegen der jahresabschlusspolitischen Zielsetzung wird das Disagio in der Periode seiner Einbehaltung nicht als Aufwand verrechnet, sondern es wird vom Wahlrecht der Aktivierung des Disagios (nach § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB) Gebrauch gemacht.
- Gemäß § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB ist das Disagio im Falle seiner Aktivierung in dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) auszuweisen.
- Das Disagio ist nach § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Es wird hier linear auf die Laufzeit von 10 Jahren verteilt.

Buchungssatz bei Darlehensaufnahme am 01.07.01:

Bank	940.000		Verbindlich-	
aktiver RAP (Disagio)	60.000	an	keiten	1.000.000

Buchungssatz am 31.12.01:

Zinsaufwand	3.000	an	aktiven RAP (Disagio)	3.000
-------------	-------	----	--------------------------	-------

b)

- Das Disagio ist jährlich in Höhe von 6.000 EUR aufzulösen.
⇒ Am 31.12.03 sind 2 ½ Jahre Laufzeit vergangen.
- Die Höhe des noch bilanziell ausgewiesenen Disagios beträgt 45.000 EUR.

Buchungssatz am 31.12.03:

Zinsaufwand	6.000	an	aktiven RAP (Disagio)	6.000
-------------	-------	----	--------------------------	-------

Passivierungswahlrechte:

- Wahlrecht zur Bildung von Passivposten (Sonderposten mit Rücklageanteil), die für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zulässig sind, sofern für die steuerrechtliche Gewinnermittlung Voraussetzung ist, dass die Posten auch in der Handelsbilanz angesetzt werden (§ 274 Abs. 3 HGB i. V. m. § 273 HGB),
- Wahlrecht zur Passivierung von Rückstellungen für vor dem 1.1.1987 erteilte unmittelbare Pensionszusagen (sog. Altzusagen) einschließlich deren Erhöhung nach dem 31.12.1986 (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB),
- Wahlrecht zur Passivierung von Rückstellungen für mittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen sowie für pensionsähnliche Verpflichtungen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB),
- Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr nach Ablauf der ersten drei Monate innerhalb des Geschäftsjahres (4. bis 12. Monat) nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB),

- Wahlrecht zur Bildung so genannter Aufwandsrückstellungen, z. B. für Großreparaturen (§ 249 Abs. 2 HGB).

Wie muss bzw. kann das folgende Ereignis in der Bilanz der Industrie AG (Bilanzstichtag 30.09.01) berücksichtigt werden?

Eine durch einen Brand teilweise beschädigte Walzanlage kann aufgrund eines Auftrags erst im Oktober des folgenden Geschäftsjahres repariert werden. Der vorsichtig geschätzte Reparaturaufwand beläuft sich auf 15.000 EUR.

Variante:

Ergibt sich eine andere Lösung, falls die Reparatur erst im Februar des folgenden Kalenderjahres durchgeführt werden kann?

Lösung des Fallbeispiels:

Durchführung der Reparatur innerhalb der ersten 3 Monate des folgenden Geschäftsjahres:

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB ist eine Rückstellung für die im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung zu bilden.

Buchungssatz:

Reparaturaufwand	15.000	an	Rückstellungen für Instandhaltung	15.000
------------------	--------	----	-----------------------------------	--------

Variante:

Bei Durchführung der Reparatur in der Zeit zwischen dem 4. und 12. Monat des folgenden Geschäftsjahres besteht ein Wahlrecht zur Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Buchungssatz, wenn das Wahlrecht zur Bildung der Rückstellung ausgeübt wird:

Reparaturaufwand	15.000	an	Rückstellungen für Instandhaltung	15.000
------------------	--------	----	-----------------------------------	--------