



Ansatzgrundsätze¹

4 Problembereiche (Abgrenzung in §242-256)

1. Ansatz (Ansatzvorschriften § 246-251)
Bilanz nach dem Grunde nach
2. Bewertung (Bewertungsvorschriften § 251-256)
in welchem Wert, Höhe der Bewertung
3. Ausweis (§ 266-274)
welche Posten wo ausgewiesen in der Bilanz
4. Cut-off
in welchem Wirtschaftszeitraum zugerechnet, periodengerechte Erfolgsermittlung, Zuordnung in welchem Jahr

Aktivierungsfähigkeit

Aktivierungsfähigkeit					
Abstrakte Aktivierungsfähigkeit VG/WG; RAP od. BiHi		Subjekte Zurechnung (wirt. Eigentum)	konkrete Aktivierungsfähigkeit		
Vermögensgegenstand	Wirtschaftsgut		kein Wahlrecht und kein Verbot darf bestehen		
- selbstständig verkehrsfähig - selbstständig bewertbar	- Sache, Rente, wirt. Vorteile deren Erlangen sich der Kfm etwas kosten läßt - selbständige Bewertbarkeit nutzbringend für mehrere Jahre - einzeln oder mit dem Betrieb übertragbar	- unterwegs- befindliche Ware - Sicherungs- übereignung - Eigentums- vorbehalt - Pensionsgesc häfte - Grundstücks- veräußerunge n - Erbbaurechte - Bauten auf fremden Grund und Boden - Leasing - Factoring	kein Verbot §248 II HGB	betriebliche Zugehörigkeit	
			kein schwebendes Geschäft	Betriebsvermögen (Ansatzpflicht/ Wahlrecht)	Privatvermögen (Ansatzverbot)
				notwendiges Betriebsvermögen (Ansatzpflicht)	notwendiges PV gewillkürtes PV
				gewillkürtes BV (Auswahlrecht)	

Schwebende Geschäfte werden nicht bilanziert!

¹ Mitschriften aus den Vorlesungen von Prof. Dr. J. Kurz (FH Merseburg) und Übungsaufgaben dazu



Ansatzverbote:

- §248 I Aufwendungen für Gründung und EK-Beschaffung
- §248 II selbsthergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des AV
(die nicht selbständig erwirtschaftet wurden)
- §248 III schwebende Geschäfte
- §249 III Rückstellungen *(RS)* für andere als in §249 I, II bezeichnete Zwecke

Ansatzwahlrechte:

- §249 I 3 Instandhaltungs-RS (Nachholung in 04-12 des Folgejahres)
- §249 II Aufwandsrückstellungen
- §250 I 2 Nr.1 als Aufwand berücksichtigte Zölle/ Verbrauchst. auf Vorräte
- §250 I 2 Nr. 2 als Aufwand berücksichtigte USt auf erhaltene Anzahlung
- §250 III Disagio
- §255 IV Derivativer Geschäfts-/ Firmenwert
- §269 Aufwendungen für Ingangsetzung/ Erweiterung des Geschäftsbetriebes *(GB)*
- §247, 254, 273 Sonderposten mit Rücklageanteil
- §274 II aktive latente Steuern
- Art 28 EGHG B bestimmte Pensionsrückstellungen



Übung 2 Ansatzgrundsätze – Immaterielle Werte – Bilanzierungshilfen (BiHi)

Welche der folgenden Sachverhalte sind (nach HGB bzw. IAS) bilanzierungsfähig bzw. –pflichtig, ggf. mit welchem Wert:

2.1 *Die X-AG hat ein spezielles Produktionsverfahren patentieren lassen. Für die Entwicklung des Verfahrens sind Kosten in Höhe von 5 Mio. € angefallen. Die AG hat bereits mehrere Angebote zum Verkauf des Patentes für weit über 10 Mio. erhalten.*

Ansatzverbot, da gemäß § 248 (2) immaterielle Vermögensgegenstände nicht angesetzt werden dürfen, wenn sie im eigenen Unternehmen entwickelt wurden und noch nicht veräußert (da Wert noch nicht bekannt).

„Nach § 248 (2) HGB ebenso, wie nach §5 (2) EStG sollen nur entgeltlich erworbene, nicht aber selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aktivierungsfähig sein. Die zur Entwicklung von Patenten gemachten Aufwendungen (wie z.B. Rechtssicherungskosten, Büro- und andere Kosten) dürfen somit nicht aktiviert werden.

Der gesetzlichen Regelung liegt die Erwägung zu Grunde, daß immaterielle Anlagewerte i.d.R. schwer schätzbar und daher unsichere Werte sind; erst, wenn sie aufgrund eines gegenseitigen Geschäfts Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden sind, entfällt die Unsicherheit in der Wertbestimmung.

Entgeltlicher Erwerb ist immer dann gegeben, wenn der Leistungsaustausch mit Dritten vorliegt. Diesem liegt entweder ein Kaufvertrag, ein Tauschvertrag oder ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang (Einbringung) zugrunde.“

Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, so sind die immateriellen Vermögensgegenstände zu aktivieren. Die Aktivierungspflicht folgt aus dem Vollständigkeitsgebot nach § 246 (1) HGB.²

2.2 *Im November des Jahres 01 wurde ein großangelegter Werbefeldzug begonnen, aus dem ab 02 eine Umsatzsteigerung in Höhe von 500.000 € erhofft wird. Die Werbeaufwendungen bis zum 31.12. beliefen sich auf 200.000 €.*

Ansatzverbot, da gemäß § 248 (1) normaler Aufwand und in GuV nicht aktivierungsfähig.

„Das HGB unterscheidet zwischen Aufwendungen für die Gründung/ Kapitalbeschaffung und Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes. Während § 269 HGB für letztere ein Aktivierungswahlrecht vorsieht, gilt für erstere ein absolutes Aktivierungsverbot (§ 248 (1) HGB). Die beiden Aufwandsarten sind somit klar von einander abzugrenzen.

Zu den Aufwendungen für Gründung und Eigenkapitalsbeschaffung gehören vor allem

- Gerichts- und Notarkosten
- Maklergebühren
- Kosten der Aktien und Prospekte
- Provisionen und sonstige Vergütungen

Bei den Aufwendungen für die Ingangsetzung handelt es sich dagegen überwiegend um Kosten der Organisation, die für den technischen und kaufmännischen Ablauf des Geschäftsbetriebes unerlässlich sind.“³

² K. Olfert, Bilanzen, 7. Aufl. Kiel 1995, S. 77

³ K. Olfert, Bilanzen, 7. Aufl. Kiel 1995, S. 77



Anmerkung: „ Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen.
Ein weiteres Aktivierungsverbot sieht § 248 (3) HGB vor. Es ist durch das Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz vom 24.06.1994 der bisherigen gesetzlichen Regelung angeführt worden.“⁴

2.3 Für die Schulung neuer Vertriebsmitarbeiter sind Kosten entstanden in Höhe von 150.000 €.

Aktivierungsverbot, gemäß § 248 (1) HGB, da normaler Aufwand.

2.4 In der F&E Abteilung sind Aufwendungen für Grundlagenforschung entstanden in Höhe von 300.000 €.

Aktivierungsverbot, gemäß §248 (2) HGB, immaterielle Vermögensgegenstände

*2.5 Die T-AG wurde Anfang 01 neu gegründet. Der Vorstand möchte für das erste Jahr ein möglichst gutes Ergebnis ausweisen. In Zusammenhang mit der Gründung sind Aufwendungen in Höhe von 15.000 € (Notargebühren für den Gesellschaftsvertrag) und Gebühren für den Eintrag in das HR von 2.000 €, entstanden. Nach Eintrag der AG und bis zur Aufnahme des Geschäftsbetriebes fielen Kosten an in Höhe von 120.000 € für Marktstudien und Einführungswerbung, Anwerbungs- und Schulungskosten für Mitarbeiter von 90.000 €. Außerdem fielen Kosten für die vom Wirtschaftsprüfer durchgeführte Gründungsprüfung an in Höhe von 20.000 €.
Wie können die Aufwendungen im Jahresabschluß der AG berücksichtigt werden? Stellen sie den möglichen Ausweis für die Jahre 01 bis 03 dar.*

Aktivierungsverbot für Gründungsaufwendungen, gemäß § 248 (1):

Kosten	Beschreibung	Aktivierung
15.000 €	Notar	Verbot, da Gründungsaufwendung § 248
2.000 €	HR	Verbot, da Gründungsaufwendung § 248
120.000 €	Marktstudien	Wahlrecht, da Ingangsetzung § 269
90.000 €	Anwerbung + Schulung	Wahlrecht, da Ingangsetzung § 269
20.000 €	Wirtschaftsprüfer	Verbot, da Gründungsaufwendung § 248

Gründungskosten Aktivierungsverbot	
Notar	15.000 €
HR	2.000 €
WP	20.000 €
Summe	37.000 €

⁴ K. Olfert, Bilanzen, 7. Aufl. Kiel 1995, S. 78



Ingangsetzung Aktivierungswahlrecht	
Marktstudien	120.000 €
Anwerbung und Schulung	90.000 €
Summe	210.000 €

somit:

	01		02		03	
	Aufwand	Aktivierung	Aufwand	Aktivierung	Aufwand	Aktivierung
1. Aktivierung						
a) Gründung/ EK-Beschaffung §248 I (Verbot, darum im ersten Jahr voll ansetzen)	-37 000	-				
b) Ingangsetzungskosten (Wahlrecht §269, auf 4 a verteilen §282)	-	210 000	-52 500 <i>(mind. 1/4 von 210 000, da über 4 a, analog für die nächsten Jahre siehe §282 HGB)</i>	157 500	-52 500	105 000
Jahresüberschuß/ Jahresfehlbetrag	-37 000		-52 500		-52 500	
2. Nichtaktivierung						
a)	-37 000	-	-	-	-	-
b)	-210 000	-	-	-	-	-
	-247 000					



2.6 Die M-AG hat im Jahr 01 das Unternehmen E für 2,5 Mio. € erworben. Folgende Zahlen der E sind gegeben:

Bilanz E					
	BuWe (Buchwerte)	VW (Verkehrswerte)		BuWe	VW
Anlagevermögen	1.000.000	1.750.000	Eigenkapital	1.100.000	c
Umlaufvermögen	1.200.000	1.450.000	PensionsRS	500.000	600.000
			Verbindlichkeiten	600.000	400.000
Bilanzsumme	2.200.000	a	Bilanzsumme	2.200.000	b

2.6.1 Wie ist der Erwerb bilanziell zu behandeln, wenn es sich bei der E um ein Einzelunternehmen handelt („asset deal“) und die M-AG ein möglichst hohes Ergebnis in 01 ausweisen möchte?

„share deal“ - Erwerb von Anteilen

„asset deal“ - Vermögenserwerb

„asset deal“ - Einzelunternehmen

a) VW des EK ermitteln (VW = Vermögenswert)

A+B halbieren

AV (VW)	1 750 000
UV (VW)	1 450 000
	3 200 000

b) Wert

Pensions-RS (VW)	600 000
Verb. (VW)	400 000
	1 000 000

à halbiertes VW des EK

c) Substanzwert = **2.200.000** (3.200.000 – 1 000.000)
(VW des EK)

KP = 2 500 000
 -2 200 000 (Substanzwert)
= 300 000 (Goodwill – Geschäftsfirmenwert) §255 IV à derivativ, d.h. aktivierbar (Wahlrecht)

à 300 000 wird aktiviert, weil hohes Ergebnis erreicht werden soll.

andersherum: wenn nicht erwünscht, nicht von Wahlrecht Gebrauch machen (d.h. im 1. Jahr abschreiben)

2.6.2 *Würde sich eine Änderung ergeben, wenn (c.p.) Erwerbsgegenstand nicht ein Einzelunternehmen sondern die Anteile an einer E-GmbH wären und der Kaufpreis 3 Mio. € betragen hätte?*



à Erwerb von Anteilen (Share)

Aktien werden gekauft, d.h. mit 3 Mio in Bilanz sofort ausgewiesen

à mit Anschaffungspreis bewerten, gemäß § 266 (2) 3



Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Allgemeine Bewertungsgrundsätze §252 HGB							
Bilanzidentität	going concern	Einzelbewertung	Vorsichtsprinzip	Periodenabgrenzung	Bewertungsstätigkeit		
EB (Eingangsbilanz) = SB (Schlußbilanz)	Unternehmensfortführung	Stichtagsbewertung	Nominal Wertprinzip	Wirtschaftliche Verursachung	sachliche Stetigkeit		
Zweischneidigkeit der Bilanz	Ausnahme tatsächliche Gegebenheit ZU, ÜS, Inso-Antrag (Insolventsüberschuldung)	Wertaufhellung-Begründung	Obergrenze AHK <i>(Anschaffungskosten)</i> keine „fair value“ Bewertung <i>(Bewertung zum Verkehrswert/ Wertsteigerung darf nicht berücksichtigt werden, nur, was damals bezahlt wurde)</i>			zeitliche Stetigkeit	
			Einzelbewertung				Realisationsprinzip
			Ausnahmen Fest, Gruppenbewertung				Ertrags-/ Aufwandsrealisation
			Bewertungseinheiten Verbrauchsfolgen				Imparitätsprinzip
			drohende Verluste müssen berücksichtigt werden				

Bewertungsbegriffe – Anschaffungskosten §255 I HGB, § 255 II HGB, § 5 I 1 EStG

	Anschaffungspreis: - Kaufpreis, Schuldenübernahme, ggf. Barwert (Kauf auf Rentenbasis)
+	Kosten der Betriebsbereitschaft (z.B. Montage, Fundamentierung)
+	Anschaffungsnebenkosten (z.B. Provision, Transport, Notar, Gericht, Register, Makler, GrESt <i>(Grunderwerbssteuer)</i>)
+	nachträgliche Anschaffungskosten (Preiserhöhungen, Reparaturkosten, Anliegerbeiträge, verdeckte Einlagen (v.E))
-	Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonti, Boni)
=	Anschaffungskosten



3.1.1 Die vorsteuerabzugsberechtigte B-AG erwarb Ende 1999 eine Anlage zum Preis von 12 Mio. € (netto) zuzüglich 16% USt. Der Lieferant gewährte einen Rabatt und berechnete Brutto (einschließlich 16% USt) 13.224.000 €. Für den Transport der Anlage berechnete eine Speditionsfirma 800.000 € (netto). Für die Aufstellung der Anlage fallen Fundamentierungskosten an in Höhe von 400.000 € (netto). Nach erfolgter Inbetriebnahme der Anlage fallen Personalaufwendungen in Höhe von 200.000 € an.

Wie ist die Anlage in der Bilanz zum 31.12.1999 anzusetzen (planmäßige Abschreibungen sind zu vernachlässigen), wenn der Marktwert zu diesem Zeitpunkt bei 12.700.00 € liegt.

Anschaffungskosten

KP Brutto	13.224.000
- 16% USt	-1.824.000
11.400.000	

Kaufpreis einschl. Rabatt (à 13.224.000 entsprechen 116%, wieviel entsprechen 100% à 11.400.000)

+ Ank	-Sped.	+800.000
	-Fundament	+400.000
AK	=	12.600.000

(Personalaufwand nicht ansetzen, da nicht mehr zur Inbetriebnahme gehörend = keine Anschaffungskosten mehr!!!)

Obergrenze AK muß angesetzt werden, darum nicht höheren Marktwert à 12.600.000 ansetzen (Niederstwertprinzip!!!)

à Bei Anlagen im **AKTIV** immer **NIEDRIGSTEN** Wert ansetzen, bei Anlagen im **PASSIV** immer **HÖCHSTEN** Wert ansetzen.



3.1.2 Am 12.05.01 erwarb die X-AG 5.070.000 Yen von der Tokyo Bank zu einem Kurs von 130 Yen pro €. Am 31.12.01 ist der Wechselkurs auf 110 Yen pro € gefallen. Mit welchem Wert sind die Yen in der Bilanz anzusetzen?

110 Yen pro €

$$\frac{5\,070\,000}{130} = 39\,000 \text{ €}$$

§253 I, II, III

gilt

- AK
- niedrigster beizulegender Wert
- 1. Betrag umgerechnete AK ermitteln (AK = 39 000 €)

$$5\,070\,000 : 110 = 46\,090 \text{ € Kosten}$$

à Obergrenze AK (39 000 €) ansetzen, da Obergrenze



3.1.3 Die I-AG erwirbt am 15.06.01 ein Grundstück zum Preis von 13 Mio. €. Für die Vermittlung wird an den Makler eine Provision gezahlt in Höhe von 300.000 €. Es fällt GrESt an in Höhe von 3,5% des Kaufpreises. Für den Grundbucheintrag fällt eine Gebühr an in Höhe von 3.000 €, außerdem Notarkosten in Höhe von 5.000 €. Wie ist das Grundstück in der Bilanz auf den 31.12.01 anzusetzen, wenn sich ein Marktpreis (Verkehrswert) ergibt von 15 Mio. €?

	13.000.000	Grundstück
+	300.000	Makler
+	3,5 %	GeESt = 455.000 €
+	3 000	Grundbuch
+	5 000	Notar
AK =	13 763 000	à wird angesetzt (Niedrigwertgesetz!!!)

3.1.4 Die vorsteuerabzugsberechtigte G-GmbH hat am 15.04.01 eine neue Computeranlage erworben. Damit das Gerät einwandfrei arbeiten kann, ist der Einbau eines selbst erstellten Klimagerätes im Serverraum erforderlich. Folgende Kosten sind entstanden:

- Kaufpreis der Anlage (incl. 16% USt): 46.400 €
- Kosten der Montage (incl. 16% USt): 2.088 €
- Transportkosten (incl. 16% USt): 348 €
- Herstellungs- und Montagekosten des Klimagerätes: 450 €

Mit welchem Wert ist die Computeranlage in der Bilanz anzusetzen?

	netto (16% Umsatzsteuer rausgerechnet)	brutto
	40 000 (= 46.400 * 100% / 116%)	46.400 €
+	1 800 (= 2.088 * 100% / 116%)	2.088 €
+	300 (= 348 * 100% / 116%)	348 €
=	42 100 €	

Die Computeranlage ist mit 42.100 € in der Bilanz anzusetzen.



Bewertungsbegriffe Herstellungskosten §255 II HGB,
EStR R33

Kostenbestandteile	HB §255 II HGB	StR R 33 EStR	IAS
Material(einzel)kosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungs(einzel)kosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sonder(einzel)kosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
notwendige Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
notwendige Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Herstellkosten			
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
bestimmte Sozialkosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
Fremdkapitalzinsen (§255 III HGB)	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot
Selbstkosten			
Gewinnaufschlag	Verbot	Verbot	Verbot
Verkaufspreis			