



Jahresabschlußrecht

Internationale Rechnungslegung

<i>International IAS (International Accounting Standards)</i>	<i>US – GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)</i>		<i>HGB (Handelsgesetzbuch)</i>
<i>Empfehlung (nur noch bis 2005/7 gültig)</i>			
Soft Law	Case Law <i>(Einzelfallsrecht, nicht Kodifiziert)</i>	Rechtscharakter	Code (Civil) Law <i>(Kodifiziert)</i>
IASB • IAS • SIC	FASB <i>(Financial Accounting Standards Board)</i> • SFAS • ARB, APB SEC <i>(Securities and Exchange Commission)</i> • Regulation S-X • Regulation S-K AICPA <i>(American Institute of Certified Public Accountants)</i>	Rechtsträger Rechtsgrundlage	EU-Recht, Richtlinien *4., 7., 8. BiRiLi nationaler Gesetzgeber IDW <i>(Auslegungsgrundlagen) (Institut der Wirtschaftsprüfer)</i> DRSC <i>(privatrechtliche Vereinigung § 342 HGB) (Deutsches Rechnungslegung Standard Komitee)</i>
	<i>Gremien, die Standards erlassen können</i>		



Konzeptionelle Unterschiede

	IAS/ US-GAAP	HGB
Adressaten	Investoren (Aktionäre – aktuelle und potentielle)	Gläubiger (hauptsächlich Banken, z.B. für Kreditvergabe) (Koalitionstheorie)
Funktion	„decision usefulness“ (Information für Aktionäre, Nützlichkeit zur Entscheidungsfindung)	Ausschüttungsbemessung, Information, Dokumentation
Ziel/ Zweck	Investorenschutz	Gläubigerschutz, Kapitalerhaltung, Stärkung Innenfinanzierung
Einfluß des StR (Steuerrecht)	kein Einfluß	Maßgeblichkeit* (§ 51 EstG)
Einfluß des GftsR (Gesellschaftsrecht)	kein Einfluß	Ergebnisverwendung (Haftungsbegrenzung -> Aktionäre müssen nicht Zahlen, wenn AG pleite geht)

*Maßgeblichkeit

Handelsbilanz (HB) und Steuerbilanz (SB)

- Verknüpfung Grundsatz der Maßgeblichkeit §5 Abs. 1 Einkommenssteuerrecht
- Handelsbilanz ist Maßgeblich für Steuerbilanz (HB ist zu Grunde zu legen!)
- Handelsrecht ist gleichzeitig Steuerrecht, in USA aber getrennt

	IAS	US-GAAP	HGB
Generalnorm	„true and fair override“	fair presentation (override)	true and fair view (subsidiär) § 264 Abs. 2 HGB
underlying	going concern (in der Annahme, daß das Unternehmen weitergeführt wird – Grundsatz der Unternehmensfortführung)		going concern
assumption	accurate principle (Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung)		Vorsichtsprinzip (vorsichtig bilanzieren)
Realisationsprinzip (Wann sind gewinne realisiert)	Ableitung aus accurate principle: weite Auslegung (Realisierbarkeit)		Ableitung aus Vorsichtsprinzip: enge Auslegung (Umsatzvorgang)
Bilanztheorie	dynamisch		statisch



Bilanzen

Bilanztheorie

Bilanztheorie		
statisch „Vermögensbilanz“		dynamisch „Gewinnermittlungsbilanz“
Ermittlung des Vermögens/ Schuldendeckungspotentials <i>(für Gläubiger)</i>	Zweck	Ermittlung eines vergleichbaren Periodenerfolges <i>(um zu sehen, ob Gesellschaft profitabel arbeitet)</i>
Bilanz	Instrument	GuV
Zerschlagungstaktik + Fortführungstaktik	Arten	
ROHG, Sinon	Vertreter	Schmalenbach

Bilanzarten

Bilanzarten						
Bilanzen nach HR					Bilanzen nach StR	
periodische Bilanzen				aperiodische Bilanzen	periodische Bilanzen	aperiodische Bilanzen
Jahresabschluß		Konzernabschluß		Eröffnungsbilanz	Steuerbilanz	
Rechtsform-abhängig	Größen-abhängig	Rechtsform-abhängig	Größen-abhängig			
§§ 242, 264 ff HGB § 150 ff AktG § 42f GmbHG	§5 PubiG	§290ff HGB	§11 PubiG	§ 242 1 HGB	§5 EStG	
				Kapital-erhöhungsbilanz	Sonderbilanz	Vermögens-aufstellung
				Umwandlungs-bilanz	Ergänzungs-bilanz	Gründungs-steuerbilanz
				Sanierungs-bilanz		Umwandlungs-steuerbilanz
				Liquidations-bilanz		
				Überschuldungs-status		
				Rechnungs-legung i.d. Insolvents		
Für jeden Lebenszyklus einer Firma eine extra Bilanz						



Handelsbücher §238ff							
Alle Kaufleute §238-263			Kapitalgesellschaften/ KapCo (kleine, mittlere, große) §264-335 (Definition, was sind)				Genossens- schaften, bestimmte Branchen §336ff
Buch- führung, Inventur §238-241	Eröffnungs- bilanz, Jahres- abschluß §242-256	Auf- bewahrung §257-263	JA, Lage- bericht §264-289	Konzern- Rechnungs- legung §290-315	Prüfung §316-324	Offen- legung §325-329	Genossen- schaften §336-339
	allgemeine Vorschriften §242-245		allgemeine Vorschriften §264-265				Kredit- institute §340ff
	Ansatz- vorschriften §246-251		Bilanz §266-274 (Ausweis)				Versicher- ungen §341ff
	Bewertungs- vorschriften §251-256		GuV §275-278				
			Bewertungs- vorschriften §279-283				
			Anhang §284-288				
			Lagebericht §289				

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



HGB Anordnung

primär → Rechtsform
sekundär → Größe des Unternehmens
tertiär → ?

Unterscheidung:

alle Kaufleute

Kapitalgesellschaften → verschärft, da weitere Elemente (Anhang und LB)

Jahresabschluß = Bilanz + GuV (Bilanz, GuV, Anhang)

kleine Kapitalgesellschaften, nur JA aus GuV und Bilanz

Stationen des Jahresabschlusses

1. Aufstellung

- alle Kaufleute §243 III HGB „innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“
- kleine Kapital (Co) gesellschaften, §264 I HGB (6 Monate)
- (mittel-)große Kapital (Co) gesellschaften, § 264 I 2 HGB

2. Prüfung (durch Abschlußprüfer – Kapitalgesellschaft – mittelgroß und groß, klein nicht)

- AP, §§316ff HGB (ohne explizite Frist)
- AR (*Aufsichtsrat*), §171 III AktG (Dauer 1, max. 2 Monate) – nur bei AG!

3. Feststellung

- AG: 8 Monate, §175 I 2 AktG (durch Gesellschafter – Billigung durch Aktionäre)

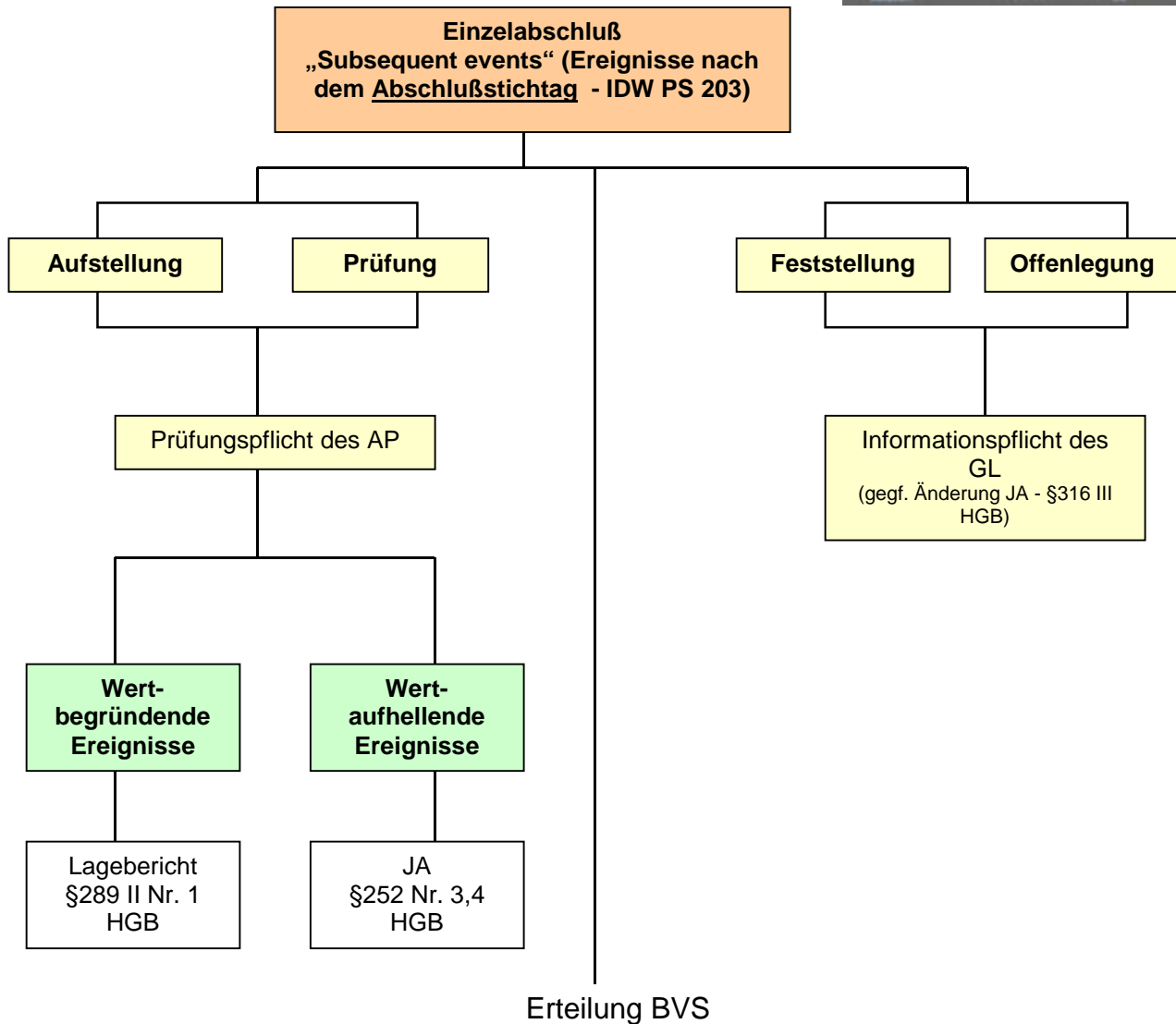
4. Offenlegung

- 12 Monate, §325 I 1 HGB



Bilanzen

Einzelabschluß



- neue Ereignisse werden nach dem Stichtag nicht mehr berücksichtigt
 - Wann werden die Ereignisse noch zu Grunde gelegt?
 - Wie ist das, wenn der Wirtschaftsprüfer noch da ist?
- à Stichtag
 Stichtagsprinzip gilt! à wird vollwertig bis Stichtag ausgewiesen, auch wenn nach Stichtag abgebrannt (Bsp. Lagerhalle)
 Wertbegründendes Ereignis (werden im JA nicht berücksichtigt, da nach Stichtag)
 ABER! Berichterstattung im Lagebericht (nähere Erläuterungen)



Wertbegründende Ereignisse, die nach dem Stichtag eintreten werden in JA nicht berücksichtigt, aber in Lagebericht erläutert.

Wertaufhellende Ereignisse (z.B. Lagerhalle brennt noch im alten Jahr ab, aber man bekommt es erst später mit.

Zusätzliche Erkenntnisse, die im neuen Geschäftsjahr bekannt werden, die aber am Abschlußstichtag vorhandene Tatsachen nur *aufhellen* (also schon passiert, im letzten Jahr, vor Stichtag)
à dann in Bilanz berücksichtigt

Lagebericht §289 HGB (verbale Äußerungen) Nachtragsbericht – Erklärung
„subsequent events“ (nicht Klausurrelevant)

à Übung 1 Periodenabgrenzung



Einkunftsarten

Methoden und Einkünftermittlung §2 EStG			
Gewinneinkünfte §2 II Nr. 1, I-3 EStG, LuF, GewB, IA			Überschuss- einkünfte NA, KapV, VuV, sonst
BVV (Betriebsvermögensvergleich)		EÜR (Einnahmen- überschuß- rechnung) §4 III EStG	Einnahmen/ WK zu Abschlußprinzip §11 EStG
originäre Steuerbilanz §4 I EStG	derivate Steuerbilanz §5 I EStG	BE/ BA - Zu/ Abflußprinzip §11 EStG	
Erträge/ Aufwendungen - wirtschaftliche Verursachung §252 I Nr.5 HGB			

Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten				
transitorische			Antizipativa	
Aktive RAP		Passive RAP	Aktiv	Passiv
Pflicht §250 I 1 HGB	Wahlrecht §250 I 2 HGB			
- Ausgabe vor Bilanzstichtag	- Zölle, Verbrauchsteuern §250 I 2 Nr. 1 HGB	- Einnahmen vor Bilanzstichtag	- Ertrag vor Bilanzstichtag	- Ertrag vor Bilanzstichtag
- Aufwendung nach Bilanzstichtag	- USt auf erhaltene Anzahlungen §250 I 2 Nr.2 HGB	- im voraus erhaltene Mieten	- noch zu erhaltene Miete	- noch zu zahlende Miete
- im voraus bezahlte Miete	- Disagio, Damnum §250 III, §268 VI HGB	- Passivierungspflicht §250 II HGB	- Aktivierungspflicht §268 IV 2 HGB	- Passivierungspflicht §268 V 3 HGB
- Ausweis RAP §266 II.C.HGB		- Ausweis RAP §266 III D. HGB	- Ausweis sonstige Vermögensgegenstände §266 II B II 4 HGB	- Ausweis sonstige Verbindlichkeiten (Rückstellungen) §266 III C 8 HGB



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 - selbstständige 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	betriebliche Zugehörigkeit	
			§248 II HGB kein schwebendes Geschäft	Betriebsvermögen (Ansatzpflicht/ Wahlrecht) notwendiges Betriebsvermögen (Ansatzpflicht) gewillkürtes BV (Auswahlrecht)	Privatvermögen (Ansatzverbot) notwendiges PV gewillkürtes PV

Schwebende Geschäfte werden nicht bilanziert!

Ansatzverbote:

- §248 I Aufwendungen für Gründung und EK-Beschaffung
- §248 II selbthergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des AV
(die nicht selbstständig 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



à Übung 2 Ansatz – Immaterielle Werte – BiHi
(Bilanzierungshilfen)

	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)</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					

2.6.1

„share deal“ - Erwerb von Anteilen
„asset deal“ - Vermögenserwerb

„asset deal“ - Einzelunternehmen

a) VW des EK ermitteln

A+B halbieren

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

Wert

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

à halbiertes VW des EK

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 Erwerb von Anteilen (Share)

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

Bewertung der Höhe

Allgemeine Bewertungsgrundsätze §252 HGB							
Bilanzidentität	going concern	Einzel- bewertung	Vorsichts- prinzip	Perioden- abgrenzung	Bewertungs- stätigkeit		
EB (Eingangsbilanz) = SB (Schlußbilanz)	Unternehmens- fortführung	Stichtags- bewertung	Nominal Wertprinzip	Wirtschaftliche Verursachung	sachliche Stetigkeit		
Zwei- schneidigkeit der Bilanz	Ausnahme tatsächliche Gegebenheit ZU, ÜS, Inso- Antrag (Insolvents- überschuldung)	Wertaufhellung -Begründung	Obergrenze AHK <i>(AnschaffungsHers tellkosten)</i> keine „fair value“ Bewertung <i>(Bewertung zum Verkehrswert/ Wertsteigerung darf nicht berücksichtigt werden, nur, was damals bezahlt wurde)</i>			zeitliche Stetigkeit	
			Einzel- bewertung				Realisations- prinzip
			Ausnahmen Fest, Gruppenbewertung				Ertrags-/ Aufwands- realisation
			Bewertungs- einheiten Verbrauchsfolgen				Impalitäts- prinzip
			drohende Verluste müssen berücksichtigt werden				

à Übung 3 Bewertungsgrundsätze



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 (Grunderwerbssteuer))
+	nachträgliche Anschaffungskosten (Preiserhöhungen, Reparaturkosten, Anliegerbeiträge, verdeckte Einlagen (v.E))
-	Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonti, Boni)
=	Anschaffungskosten

(s. Übung 5,4)

3.1.1

12 Mio 6 100

KP Brutto	13 224 000
- 16% USt	-1 824 000
	11 400 000

+ Ank -Sped.	+800 000
-Fundament	+400 000
AK =	1 260 000

Obergrenze AK muß angesetzt werden, darum nicht höheren Marktwert
à **1 260 000** ansetzen

3.1.2

110 Yen pro €

$$\frac{5\,070\,000}{130} = 39\,000 \quad * \quad 110$$

§253 I, II, III

gilt

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

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

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



3.1.3

	13 000 000	
+	300 000	
+	3,5 % Kaufpreis	
+	3 000	
+	5 000	
AK =	13 763 000	à wird angesetzt

3.1.4

	48 836 (USt % rausrechnen)
	40 000
+	1 800
+	300
=	42 100 €

Bewertungsbegriffe Herstellungskosten §255 II HGB, EStR R33

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