
Ansatz von Vermögenswerten und Schulden nach HGB

Sommersemester 2009

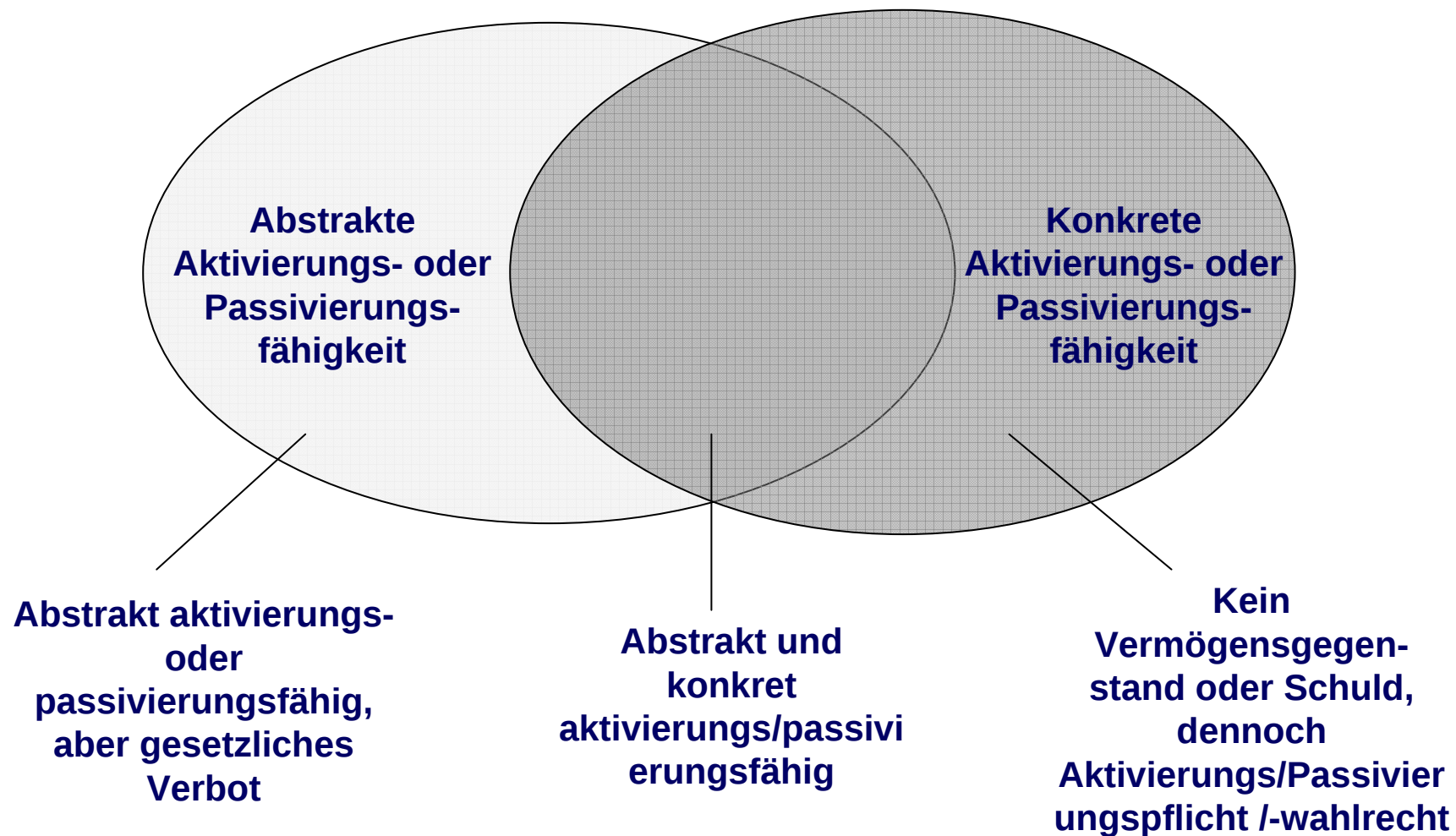
Professur für Rechnungslegung und Prüfungswesen

Georg-August-Universität Göttingen

Tobias Gohla

19. Mai 2009

Abstrakte und Konkrete Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit



Übung 1: Aktivierungs- und Passivierungsgrundsatz



■ Sachverhalt

- o Die Sportfreunde GmbH kauft am 28.12.01 von der Nähfein AG 100 rote Fußballhosen des Modells „Weltmeister“ für insgesamt 800 GE auf Ziel, zahlbar ohne Abzug am 07.01.02. Die Fußballhosen werden taggleich am 28.12.01 geliefert und sind am 31.12.01 noch vorrätig.

■ Aufgaben

- a) Wie ist der Geschäftsvorfall (unter Vernachlässigung der Umsatzsteuer) am 31.12.01 bei der Sportfreunde GmbH zu bilanzieren? Erläutern Sie die relevanten GoB.
- b) Wie sind die 100 Fußballhosen bilanziell zu behandeln, wenn sie von der Sportfreunde GmbH noch am 28.12.01 vollständig zum Gesamtbetrag von 1.250 GE (12,50 GE je Hose) auf Ziel (zahlbar am 08.01.02) verkauft wurden?

Übung 1: Aktivierungs- und Passivierungsgrundsatz



■ Aufgaben (Fortsetzung)

- c) Wie wirkt es sich auf den Jahresabschluss zum 31.12.01 aus, wenn der Kaufvertrag zwar zum 28.12.01 abgeschlossen wird, die Fußballhosen aber erst am 07.01.02 geliefert werden und auch dann erst bezahlt werden sollen?

- d) Wie ändert sich Ihre Beurteilung des schwebenden Geschäftes in Aufgabe (c), wenn die Sportfreunde GmbH (aus Wettbewerbsgründen) den Ladenverkaufspreis von geplanten 12,50 GE pro Hose auf 7 GE zurücksetzen muss?

- **Aufgaben**

- o Diskutieren Sie den Passivierungsgrundsatz
 - a) zunächst allgemein

dann anhand von

- b) [Lieferantenverbindlichkeiten] siehe Aufgabe Ü1 a)
- c) passive latente Steuern
- d) Aufwandsrückstellungen
- e) passivische Rechnungsabgrenzungsposten

- **Sachverhalt**

- Der Geschäftsführer des Maschinenbauunternehmens M hat seinen EDV-Fachmann beauftragt, für die neue EDV-Anlage ein leistungsfähiges Betriebssystem anzuschaffen. Darüber hinaus hat er bei einem Softwarehersteller ein Materialwirtschaftsprogramm speziell für das Unternehmen M erstellen lassen. Das Betriebssystem und das Materialwirtschaftsprogramm sind vor dem Bilanzstichtag geliefert worden.

- **Aufgaben**

- a) Wie sind das Betriebssystem und das Materialwirtschaftsprogramm beim Maschinenbauunternehmen zu bilanzieren?
- b) Wie ändert sich die Antwort, wenn das Materialwirtschaftsprogramm vom Programmierer des Maschinenbauunternehmens selbst erstellt worden ist?

Gesetze zur Aktivierung (nach BilMoG)



- **§ 246 Vollständigkeit**

- Abs. 1 S. 1 Sämtliche Vermögensgegenstände (Gebot)
- Abs. 1 S. 3 Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (Gebot)

- **§ 248 Bilanzverbote und -wahlrechte**

- Abs. 1 Nr. 1 Gründungsaufwendungen (Verbot)
- Abs. 1 Nr. 2 Beschaffungsaufwendungen des Eigenkapitals (Verbot)
- Abs. 1 Nr. 3 Abschlussaufwendungen für Versicherungsverträge (Verbot)
- Abs. 2 Satz 1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Wahlrecht)
- Abs. 2 Satz 2 Bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Verbot)

- **§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)**

- Abs. 1 Aktive RAP (Gebot)
- Abs. 3 Aktiver RAP z.B. für ein Agio (Wahlrecht)

- **§ 274 Steuerabgrenzung (nach BilMoG)**

- Abs. 1 Satz 2 Aktive latente Steuern (Wahlrecht)

Gesetze zur Passivierung (nach BilMoG)



- **§ 246 Vollständigkeit**
 - o Abs. 1 S. 1 Sämtliche Schulden (Gebot)

- **§ 249 Rückstellungen**
 - o Abs. 1 S. 1, 1. HS Ungewisse Verbindlichkeiten (Gebot)
 - o Abs. 1 S. 1, 2. HS Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Gebot)
 - o Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Unterlassene Instandhaltung, die im nächsten Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt wird (Gebot)
 - o Abs. 1 S. 2 Nr. 2 Gewährleistungen, ohne rechtliche Verpflichtungen (Gebot)

- **§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten**
 - o Abs. 2 Passive RAP (Gebot)

- **§ 274 Steuerabgrenzung (nach BilMoG)**
 - o Abs. 1 Satz 1 Passive latente Steuern (Gebot)

- **Artikel 28 EGHGB**
 - o Unmittelbare Pensionsverpflichtungen (ab dem 31.12.1986) (Gebot)
 - o Unmittelbare Pensionsverpflichtungen (vor dem 01.01.1987) (Wahlrecht)
 - o Mittelbare Pensionsverpflichtungen sowie ähnliche mittelbare oder unmittelbare Verpflichtungen (Wahlrecht)

- **Nach BilMoG keine Sonderposten mit Rücklageanteil**

Artikel 1

Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 172 Abs. 4 wird folgender Satz angefügt:
„Bei der Berechnung des Kapitalanteils nach Satz 2 sind Beträge im Sinn des § 268 Abs. 8 nicht zu berücksichtigen.“
2. Nach § 241 wird folgender § 241a eingefügt:

„§ 241a

Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars

Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 000 Euro Umsatzerlöse und 50 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.“

3. Dem § 242 wird folgender Absatz 4 angefügt:
„(4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.“
4. § 246 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:
„(1) Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.“
 - b) Dem Absatz 2 werden folgende Sätze angefügt:
„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“
 - c) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten. § 252 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.“

5. § 247 Abs. 3 wird aufgehoben.
6. § 248 wird wie folgt gefasst:

„§ 248

Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

(1) In die Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden

1. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens,
2. Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals und
3. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.

(2) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.“

7. § 249 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 Satz 3 wird aufgehoben.
 - b) Absatz 2 wird aufgehoben.
 - c) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
 - aa) Absatz 3 wird Absatz 2.
 - bb) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.“
8. § 250 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 Satz 2 wird aufgehoben.
 - b) In Absatz 3 Satz 1 wird das Wort „Rückzahlungsbetrag“ durch das Wort „Erfüllungsbetrag“ ersetzt.
9. § 252 Abs. 1 Nr. 6 wird wie folgt gefasst:

„6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.“
10. Die §§ 253 und 254 werden wie folgt gefasst:

„§ 253

Zugangs- und Folgebewertung

(1) Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Soweit sich die Höhe von Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren im Sinn des § 266 Abs. 2 A.III.5 bestimmt, sind Rückstellungen hierfür zum beizulegenden Zeitwert dieser

20. § 268 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 1 werden die Wörter „und des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs““ gestrichen.
- b) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

„(8) Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist Satz 1 auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. Bei Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 ist Satz 1 auf den Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt.“

21. § 269 wird aufgehoben.

22. § 270 Abs. 1 Satz 2 wird aufgehoben.

23. § 272 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist. Es ist mit dem Nennbetrag anzusetzen. Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen; der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen; der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.“

- b) Nach Absatz 1 werden folgende Absätze 1a und 1b eingefügt:

„(1a) Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahres.

(1b) Nach der Veräußerung der eigenen Anteile entfällt der Ausweis nach Absatz 1a Satz 1. Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrages in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage gemäß Absatz 2 Nr. 1 einzustellen. Die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahres.“

- c) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen ist eine Rücklage zu bilden. In die Rücklage ist ein Betrag einzustellen, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen angesetzten Betrag entspricht. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu bilden ist, darf aus vorhandenen frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen veräußert, ausgegeben oder eingezogen werden oder auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird.“

24. § 273 wird aufgehoben.

25. § 274 wird wie folgt gefasst:

„§ 274

Latente Steuern

(1) Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden. Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

(2) Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen.“

26. § 274a Nr. 5 wird wie folgt gefasst:

„5. § 274 über die Steuerabgrenzung.“

27. In § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a werden die Wörter „sowie die aktivierten Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ gestrichen.

28. § 277 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.“

b) Absatz 4 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Satz 2 gilt entsprechend für alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.“

c) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) Erträge aus der Abzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen. Erträge aus der Währungsumrechnung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.“

29. Der Vierte Titel des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs wird aufgehoben.

30. § 285 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 2 werden die Wörter „, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben“ gestrichen;

bb) Nummer 3 wird durch folgende Nummern 3 und 3a ersetzt:

„3. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;