

Fachbuch zum Kurs Geprüfter Betriebswirt IHK

Steuern und Bilanzen

von

Saskia Stromitzki

Geprüfte Betriebswirtin IHK

IHK Prüferin für Oberfranken Bayreuth

1. Auflage

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| EINLEITUNG | 8 |
| 1. DIE BEDEUTUNG VON STEUERN FÜR DAS UNTERNEHMEN | 11 |
| 1.1 Die Bedeutung der Grundsteuer bei der Standortwahl..... | 14 |
| 1.2 Rechtsformwahl auf Basis eines Steuerbelastungsvergleichs..... | 17 |
| 1.2.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften..... | 17 |
| 1.2.2 Kapitalgesellschaften | 18 |
| Die GmbH & Co. KG | 19 |
| 1.3 Internationaler Steuerwettbewerb - Steuerbelastung im EU-Vergleich | 20 |
| 1.3.1 Übersicht: Steuerbelastungen für Kapitalgesellschaften | 21 |
| 1.3.2 Übersicht Steuerbelastungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften | 27 |
| 2. GEWERBESTEUER UND KÖRPERSCHAFTSTEUER | 30 |
| 2.1 Die Definition eines Gewerbebetriebes | 30 |
| 2.2 Die Berechnung der Gewerbesteuer..... | 31 |
| 2.3 Die Körperschaftsteuer..... | 32 |
| 2.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen..... | 39 |
| 2.5 Die Gewerbesteuerberechnung im Detail | 40 |
| 2.5.1 Der Paragraph 8 GewStG | 42 |
| 2.5.2 Die Zerlegung der Gewerbesteuer..... | 46 |
| 2.6 Zusammenfassung: Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer | 48 |

| | |
|--|-----------|
| 3. DIE UMSATZSTEUER | 50 |
| 3.1 Der Unterschied zwischen vereinbarten und vereinnahmten Entgelten | 52 |
| 3.2 Die verschiedenen Arten der Lieferung..... | 54 |
| Die Unterschiede zwischen Beförderungs- und Versandungslieferung | 54 |
| 3.3 Die Innergemeinschaftliche Lieferung..... | 55 |
| 3.3.1 Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlicher Lieferung..... | 56 |
| 3.3.2 Sonstige Leistungen | 57 |
| 4. DIE EINKOMMENSTEUER | 59 |
| 4.1 Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerungsabkommen | 60 |
| 4.2 Berechnung der Einkommensteuer | 62 |
| 5. DER JAHRESABSCHLUSS NACH HGB UND STEUERRECHT. | 67 |
| 5.1 Sinn und Aufbau der Bilanz..... | 67 |
| 5.2 Komponenten des Jahresabschlusses | 69 |
| 5.2.1 Anhang und Lagebericht | 72 |
| 5.2.2 Kapitalflussrechnung..... | 74 |
| 5.2.3 Eigenkapitalspiegel..... | 75 |
| 5.3 Die Grundlagen der Bilanz- und Steuerpolitik..... | 75 |
| 5.3.1 Definition Bilanz- und Steuerpolitik..... | 75 |
| 5.3.2 Das Maßgeblichkeitsprinzip..... | 76 |
| 5.3.3 Zielsetzungen aus Unternehmenssicht..... | 77 |
| 5.3.4 Mittel der Bilanzpolitik..... | 79 |
| 5.3.5 Stakeholder und Shareholder | 80 |
| 5.3.6 Bewertungsprinzipien..... | 82 |
| Das Anschaffungswertprinzip..... | 83 |
| Das Niederstwertprinzip | 84 |
| Das Höchstwertprinzip | 87 |
| Wertaufhellende und wertbeeinflussende Tatsachen..... | 88 |
| 5.4 Bilanzierung der Aktivseite nach HGB und Steuerrecht..... | 91 |
| 5.4.1 Definition Anlage- und Umlaufvermögen..... | 91 |
| Anlagevermögen | 91 |
| Umlaufvermögen..... | 93 |
| 5.4.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten | 93 |

| | |
|--|------------|
| Anschaffungskosten..... | 93 |
| Herstellungskosten..... | 94 |
| Vertiefung Anschaffungs- und Herstellungskosten | 95 |
| 5.4.3 Abschreibungen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten | 100 |
| Abschreibungen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten..... | 101 |
| Lineare Abschreibung..... | 101 |
| Die befristete degressive Abschreibung | 103 |
| Abschreibung nach Maßgabe der Leistung..... | 106 |
| Außerplanmäßige Abschreibung | 109 |
| 5.4.4 Die Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) | 111 |
| 5.4.5 Forschungs- und Entwicklungskosten | 117 |
| 5.4.6 Der originäre und derivative Geschäfts- oder Firmenwert | 118 |
| Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert..... | 118 |
| Der originäre Geschäfts- oder Firmenwert | 119 |
| 5.4.7 Die Bilanzierung von Vorräten..... | 120 |
| Bilanzierung von Vorräten im Handelsrecht..... | 120 |
| Gewogene Durchschnittswertmethode..... | 121 |
| Das FIFO-Prinzip | 123 |
| Das LIFO-Prinzip | 123 |
| Bilanzierung von Vorräten im Steuerrecht | 124 |
| 5.4.8 Bilanzierung von Forderungen | 125 |
| 5.4.9 Bilanzierung von Wertpapieren | 126 |
| 5.5 Bilanzierung der Passivseite nach HGB und Steuerrecht | 127 |
| 5.5.1 Bilanzierung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten nach HGB | 127 |
| Abzinsung von Rückstellungen..... | 130 |
| 5.5.2 Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht | 134 |
| Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten | 134 |
| Rückstellungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung | 135 |
| Kulanzleistungen | 135 |
| Rückstellungen für Erfüllungsrückstände bei schwebenden Geschäften..... | 136 |
| 5.5.3 Bilanzierung von Eigenkapital | 136 |
| Gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklagen..... | 137 |
| Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag | 139 |
| Gewinnvortrag/Verlustvortrag..... | 139 |
| Gewinnrücklagen..... | 139 |
| 6. DIE STRUKTURBILANZ | 142 |
| 7. DIE ANALYSE DER BILANZKENNZAHLEN | 150 |
| 7.1 Rating und Ratingfaktoren | 150 |

| | |
|--|------------|
| 7.2 Bilanzkennzahlen | 153 |
| 7.2.1 Eigenkapitalquote..... | 154 |
| 7.2.2 Fremdkapitalquote | 154 |
| 7.2.3 Statischer Verschuldungsgrad | 155 |
| 7.2.4 Dynamischer Verschuldungsgrad..... | 155 |
| 7.2.5 Umsatzrentabilität | 156 |
| 7.2.6 Gesamtkapitalrentabilität | 156 |
| 7.2.7 Leverage-Effekt und Leverage Risk..... | 156 |
| 7.2.8 Maßnahmen zur Verbesserung der Rentabilitätskennziffern | 159 |
| 7.2.9 Liquiditätskennziffern | 160 |
| 7.2.10 Anlagenintensität..... | 161 |
| 7.2.11 Anlagendeckungsgrade..... | 161 |
| 7.2.12 Vorratsquote | 162 |
| 7.2.13 Forderungsquote..... | 164 |
| 7.2.14 Abschreibungsquote..... | 165 |
| 7.2.15 Vom EAT bis EBITDA | 165 |
| 7.2.16 ROI - Return on Investment | 166 |
| 7.2.17 Cashflow..... | 167 |
| 7.2.18 Goldene Finanzierungsregeln | 168 |
| 7.2.19 Das DuPont-Kennzahlensystem..... | 168 |
| 7.2.20 Kreditorenlaufzeit | 170 |
| 7.2.21 Debitorenlaufzeit | 170 |
| | |
| 7.3 Die eingeschränkte Aussagekraft von Kennzahlen | 171 |
| | |
| 7.4. Übungsaufgabe zur Bilanzanalyse | 173 |
| | |
| 8. DIE INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN | 186 |
| | |
| 8.1 Der Aufbau der IFRS | 187 |
| | |
| 8.2 Die Bilanzierung von Sachanlagen nach IAS | 189 |
| 8.2.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten | 190 |
| 8.2.2 Die Bewertung von Sachanlagen..... | 190 |
| 8.2.3 Die Abschreibung von Sachanlagen..... | 191 |
| | |
| 8.3 Immaterielle Vermögensgegenstände in den IAS | 200 |
| 8.3.1 Definition: Immaterielle Vermögensgegenstände | 200 |
| 8.3.2 Ansatz und Erstbewertung..... | 203 |
| 8.3.3 Selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände..... | 204 |
| 8.3.4 Die Folgebewertung | 206 |
| Fazit und Zusammenfassung | 207 |

| | |
|--|----------------|
| 8.4 Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes | 209 |
| 8.5 Die Bilanzierung von Vorräten nach den IAS | 210 |
| 8.5.1 Definition und Bilanzierung von Vorräten | 210 |
| 8.5.2 Die Bewertung von Vorräten mit AK/HK | 211 |
| 8.5.3 Die Folgebewertung von Vorräten | 212 |
| 8.6 Verbindlichkeiten und Rückstellungen in den IFRS | 216 |
| 8.6.1 Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach HGB..... | 216 |
| 8.6.2 Verbindlichkeiten, Eventualverbindlichkeiten und Rückstellungen nach IAS | 216 |
| Rückstellungen, Schulden und Ereignisse..... | 217 |
| Eventualverbindlichkeiten | 217 |
| Eventualforderung | 218 |
| Gegenüberstellung: Eventualverbindlichkeit, Rückstellung und | |
| Restrukturierungsrückstellung..... | 219 |
| Verbindlichkeiten und abgegrenzte Schulden | 220 |
| 8.6.3 Die Höhe der Verpflichtung schätzen | 220 |
| 8.7 Eigenkapital in den IFRS | 220 |
| 8.8 Leasing in den IFRS..... | 221 |
| Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse..... | 222 |
| 9. DIE DUE DILIGENCE PRÜFUNG | 225 |
| 10. DER KONZERNABSCHLUSS..... | 228 |
| 10.1 Definition eines Konzerns | 228 |
| 10.2 Die Bedeutung der Einzelabschlüsse | 229 |
| 10.3 Der Konzernabschluss entsteht | 229 |
| 10.3.1 Grundsätze der Konsolidierung..... | 230 |
| 10.3.2 Konzernabschluss nach IFRS..... | 233 |
| 10.4 Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen..... | 234 |
| 10.5 Besteuerung des Konzerns..... | 235 |
| 10.5.1 Körperschaftsteuerliche Organschaft..... | 236 |
| 10.5.2 Gewerbesteuerliche Organschaft..... | 236 |
| 10.5.3 Umsatzsteuerliche Organschaft..... | 237 |
| VIEL ERFOLG! – ODER: VERHALTEN IN DER PRÜFUNG | 238 |

| | |
|---|------------|
| ÜBUNGS-AUFGABEN..... | 241 |
| LÖSUNGEN ZU DEN ÜBUNGS-AUFGABEN..... | 250 |
| INDEX..... | 268 |
| QUELLEN- UND LITERATURVERZEICHNIS..... | 273 |

Einleitung

Die Novellierung der Prüfungsverordnung im Dezember 2019 hat zu einem anderen Prüfungsaufbau geführt. Statt wie bisher eine separate Prüfung über den Bereich Steuern und Bilanzen abzulegen, erwartet Sie nun eine schriftliche Prüfung, die aus drei Aufgabenstellungen besteht und dabei jeweils mehrere Aufgaben umfasst. Dabei hat jede dieser drei Aufgabenstellungen einen Bearbeitungsumfang von 240 Minuten. Die Aufgabestellungen beruhen auf der Beschreibung einer betrieblichen Situation und in jeder Aufgabenstellung werden alle fünf Handlungsfelder, die die neue Prüfungsverordnung definiert, angesprochen. Das vorliegende Buch deckt dabei etwa die Hälfte des Handlungsbereichs „Normenbestimmte und finanzwirtschaftliche Rahmenbedingungen im Hinblick auf die Unternehmensstrategie bewerten“¹ ab. Die andere Hälfte beschäftigt sich im Wesentlichen mit dem Bereich Finanzierung. Die neue Prüfungsverordnung spiegelt die tatsächliche Unternehmenspraxis gut wieder. Nach der alten Prüfungsverordnung wurden Sie angehalten, in Themenfeldern zu denken. Marketing, Personalmanagement, Steuern und Bilanzen, Rechtliche Rahmenbedingungen... Sie haben jede Menge Fachwissen erworben, das Sie auch bei der Weiterbildung zum Betriebswirt nach der neuen Verordnung erlernen werden. Durch die neue Verordnung ist aber eine viel größere Vernetzung zwischen diesen Bereichen entstanden. Dadurch wird die Unternehmenspraxis viel stärker gespiegelt. Machen wir uns das anhand eines Vergleichs klar. Stellen Sie sich ein Puzzle vor. Ein Puzzle besteht aus, sagen wir, 1.000 Teilen. Jedes diese Teile für sich genommen ist wichtig, denn ohne dieses Teil würde das Gesamtbild immer Lücken haben. Sie brauchen also jedes einzelne Teil, wenn Sie ein vollständiges Bild erzielen möchten. Dieses Bild wird nur richtig und vollständig sein, wenn Sie alle Teile in der richtigen Reihenfolge einsetzen. In der Regel beginnen Sie dabei mit dem Rand, der Ihnen einen Rahmen vorgibt. Jetzt übertragen Sie dieses Bild auf das Unternehmen. Den Rahmen bilden Grundsatzentscheidungen. Die Wahl der Rechtsform, das Unternehmensziel, Vision und Mission, der Standort, die tatsächliche Gründung des Unternehmens oder Aufbau- und Ablauforganisation. Sie treffen bereits eine sehr umfangreiche Menge an Entscheidungen, nur indem Sie den Rahmen Ihres Unternehmens festlegen. Dazu benötigen Sie bereits eine Menge Wissen. Auch Wissen zum Bereich der Steuern – welche Steuerbelastung fällt je nach Rechtsform und Standort an, wie wird der Gewinn versteuert, den ich an mich als Unternehmer ausschütten möchte usw. Wenn Sie den Rahmen Ihres Puzzles fertiggestellt haben, beginnen Sie mit dem Mittelteil. Übertragen auf das Unternehmen treffen Sie nun wieder hunderte von Entscheidungen, die sich mit dem Markt und dem Marketing, der Produktion, den

¹ § 6 Verordnung über die Prüfung zum anerkannten Fortbildungsabschluss Geprüfter Betriebswirt vom 3. Dezember 2019

Produktionsmitteln, der Finanzierung oder der Führung beschäftigen. Und damit nenne ich nur ein paar der Oberpunkte, darunter gibt es eine Vielzahl an strategischen und operativen Entscheidungen und Handlungen. Im Gegensatz zu einem Puzzle, ist ein Unternehmen aber weder eindimensional, noch statisch. Das operative Geschäft verlangt tägliche Entscheidungen in allen Bereichen. Auf der Ebene der strategischen Unternehmensführung müssen Sie zudem das Gesamtunternehmen im Blick behalten und zusehen, dass die Entscheidungen, die im operativen Geschäft getroffen werden, die Gesamtunternehmensziele unterstützen, die sich im Zeitablauf auch noch verändern können. Ein Unternehmen ist daher ein komplexes Gebilde. Vielleicht kann man es sich als Kugel vorstellen, in der alle Teile miteinander vernetzt sind. Eine Entscheidung in einem Bereich wird daher auch andere Bereiche beeinflussen. Ein ganz einfaches Beispiel – Sie benötigen eine neue Maschine. Wie soll diese finanziert werden? Kauf oder Leasing? Wie wirkt sich das auf die Bilanz aus? Von wem kaufen Sie die Maschine? Welcher Mitarbeiter organisiert das? Wer ist der Ansprechpartner für die Anforderungen, die an diese Maschine gestellt werden müssen?

Richtig kompliziert wird es, wenn Sie in größeren Dimensionen denken. Sie möchten in das europäische Ausland expandieren. Was kommt an Überlegungen alles auf Sie zu? Nennen wir nur mal ein paar Punkte: Marktanalyse, steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen, Standortanalyse, Beschaffung von Gebäuden, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Personal. Finanzierung? Änderung der Aufbau- und Ablauforganisation, Kommunikation innerhalb des Unternehmens, Marketing-Konzepte. Sie sehen, Sie müssen sich im Bereich der Steuern und Bilanzen auskennen. Und Sie sehen, die neue Prüfungsverordnung bildet tatsächlich die Unternehmensrealität besser ab, als die alte Verordnung, da alle Teilbereiche ein großes Ganzes ergeben und nicht voneinander getrennt werden können.

Trotzdem trägt dieses Buch den Titel „Steuern und Bilanzen“ und beschäftigt sich daher nur mit diesem Thema. Ist das nicht ein Widerspruch? – Ich stimme dem Rahmenlehrplan vollkommen zu. Wenn Sie das Ziel der Weiterbildung zum Betriebswirt erreichen wollen, danach eigenständige und verantwortungsvolle strategische Entscheidungen selbständig oder im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses treffen zu können², dann müssen Sie das komplexe Netz aus Verknüpfungen sehen, verstehen und verändern können. Um an diesen Punkt zu kommen, benötigen Sie aber einen roten Faden und Sie brauchen eine solide Basis. Der Betriebswirt baut auf einer Berufsausbildung, einer gewissen Berufserfahrung und in den allermeisten Fällen auf einer Weiterbildung zum Fachwirt auf. Dieses Wissen, das Sie bereits besitzen, vertiefen und erweitern wir. Währenddessen und am Schluss lernen Sie die verschiedenen Schnittstellen kennen, sodass Sie an den Punkt kommen ein Unternehmen als ein komplexes Gebilde zu begreifen, in dem kein Teil verändert werden sollte, ohne dass man sich über die Folgen bewusst ist, die das für andere Teile haben kann.

² Vgl. § 2 Abs. 3 Ziel der Prüfung, Verordnung über die Prüfung zum anerkannten Fortbildungsabschluss Geprüfter Betriebswirt vom 3. Dezember 2019

Das ist mein Anspruch an mich selbst und an die Buchreihe, deren Teil „Steuern und Bilanzen“ ist. Da die Prüfungen aus Aufgabestellungen bestehen, die alle fünf Handlungsbereiche vermischen, ist es nicht zwingend notwendig, die Themen handlungsfeldbezogen zu behandeln. Wichtig ist, dass Sie am Tag Ihrer Prüfung in der Lage sind, betriebliche Situationen beurteilen zu können und darauf aufbauend durchdachte Entscheidungen vorschlagen zu können, sodass Sie die Prüfungsaufgaben lösen können. Aber ich sehe keinen Weg, an diesen Punkt zu kommen, wenn ich alle Themenbereiche durcheinandermische. Selbstverständlich könnte ich auch ein einziges Buch mit etwa 2.000 Seiten schreiben. Und jede Seite mit Querverweisen versehen. Aber ich bin davon überzeugt, dass Sie besser, schneller und nachhaltiger lernen, wenn Sie bereichsbezogen Ihr Fachwissen vertiefen und dann sehen und verstehen, wie alles zusammenhängt. So haben Sie eine Basis und einen roten Faden, dem Sie folgen können und der Sie an's Ziel führt – zu Ihrer erfolgreich bestandenenen Prüfung!

Noch einige Hinweise zum effektivsten Umgang mit diesem Buch. Die genannten und erläuterten Paragraphen sollten Sie sich in Ihrem Gesetzbuch ansehen und anstreichen. Versuchen Sie parallel zu lesen, indem Sie Ihre Gesetzbücher gleichzeitig verfolgen. Dann können Sie einerseits gleich markieren und finden sich andererseits direkt in Ihren Büchern zurecht, denn die Paragraphen sind teilweise kompliziert geschrieben. Praktisch ist es, die entsprechenden Paragraphen mit Reitern zu versehen, sodass Sie sie schnell wiederfinden. Dabei dürfen Sie auf die Reiter keine Erläuterungen schreiben. Sie dürfen nur den Paragraphen nennen oder beispielsweise aus der Überschrift oder dem Text eine Notiz verfassen, z.B. „Abschluss, IAS 1.10“. Anderenfalls kann Ihnen dies als Betrugsversuch ausgelegt werden, der zum Ausschluss von der Prüfung führt.

Dieses Buch ist im Wesentlichen in vier große Blöcke gegliedert: Das Steuersystem mit allen prüfungsrelevanten Steuerarten, wie Einkommensteuer und Gewerbesteuer, der Jahresabschluss nach HGB und Steuerrecht, außerdem die Bilanzanalyse und zum Schluss die Internationale Rechnungslegung als weitere Möglichkeit für den Jahresabschluss. Die Kapitel bauen dabei zum größten Teil auf dem auf, was in vorherigen Abschnitten gelernt werden sollte. Es ist daher am sinnvollsten, wenn Sie chronologisch vorgehen. Jeder Teil enthält Beispiele, welche die Theorie verdeutlichen sollen. Diese sollten Sie sich anhand der vorgegebenen Lösung ansehen. Teilweise werden Sie auch zum Mitrechnen aufgefordert. Nutzen Sie diese Möglichkeit! Denn am meisten werden Sie von diesem Buch profitieren, wenn Sie versuchen, die Aufgaben zunächst selbständig zu lösen und die Lösung erst zum Vergleichen heranziehen, bzw. wenn Sie nicht mehr weiterkommen.

In diesem Sinne wünsche ich Ihnen viel Spaß und Erfolg mit diesem Buch.
Ich hoffe es hilft Ihnen auf dem Weg zu einer erfolgreich bestandenenen Prüfung!

Saskia Stromitzki

1. Die Bedeutung von Steuern für das Unternehmen

Wir beginnen unsere Reise in die Welt der Steuern und Bilanzen mit einem kurzen Überblick über die zentralen Steuerarten, bevor wir uns ansehen, welche Rechtsform für ein Unternehmen in Bezug auf die Steuern am vorteilhaftesten ist und inwiefern der Standort eine Rolle bei seiner Entwicklung spielen kann. Nähere Informationen zu den einzelnen Steuerarten folgen dann im Anschluss in den jeweiligen Kapiteln.

Die Einkommensteuer (ESt) – sie wird für alle natürlichen Personen, Personengesellschaften und Einzelunternehmen erhoben, ebenso für GbRs (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, früher als BGB-Gesellschaften bezeichnet), wenn deren Gesellschafter natürliche Personen sind, anderenfalls unterliegen diese der Körperschaftsteuer. Kleingewerbetreibende, die nicht in das Handelsregister eingetragen sind und die keine Umsatzsteuer erheben müssen, fallen ebenfalls unter das Einkommensteuergesetz. Je nach Höhe des Einkommens werden verschiedene Steuersätze angewendet. Es gibt etliche Freibeträge und Sonderausgaben, die zur Minderung der Einkommensteuer beitragen. Die ESt verfolgt somit einen sozialen Ansatz, der unbillige Härte zu vermeiden versucht. Das Einkommen soll nur insoweit besteuert werden, wie eine Person es sich leisten kann. Menschen mit hohem Einkommen zahlen daher mehr Einkommensteuer, als Menschen mit geringem Einkommen, das nennt man Steuerprogression. Die eingenommenen Steuern nutzt der Staat z.B. für eine soziale Umverteilung (Kindergeld, Arbeitslosenunterstützung, etc.). Außerdem wird dadurch die Infrastruktur finanziert, die alle Menschen gleichermaßen nutzen können, wie Straßen oder Schulen. Daraus bezahlt der Staat z.B. auch seine Angestellten, die im öffentlichen Dienst beschäftigt sind.

Auf diese Einkommensteuer wird bei hohem Einkommen zusätzlich der **Solidaritätszuschlag**, kurz Soli, erhoben. Er bemisst sich anhand der errechneten Einkommenssteuer und beträgt bis zu 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Er wurde nach der Wiedervereinigung Deutschlands eingeführt, um diese zu finanzieren. Er spült jährlich zweistellige Milliardenbeträge in die Staatskasse, wurde aber zum Jahre 2021 teilweise abgeschafft und wird zusätzlich zur Einkommensteuer nur noch erhoben, wenn ein sehr hohes Einkommen versteuert wird.

Die Körperschaftsteuer (KSt) wird von allen Kapitalgesellschaften wie der GmbH, der AG, der UG und der SE (Societas Europaea, Europäische Gesellschaft) erhoben. Die Gesellschaft ist Schuldnerin der Körperschaftsteuer.

Erhoben wird sie auf das Einkommen der juristischen Person und ist damit vergleichbar mit der Einkommensteuer. Da es sich um juristische und nicht um natürliche Personen handelt, gibt es keinen sozialen Aspekt, unter dem Freibeträge etc. berücksichtigt würden. Stattdessen unterliegen Kapitalgesellschaften einer einheitlichen Besteuerung mit 15 %. Zusätzlich zur Körperschaftsteuer wird weiterhin der Soli in voller Höhe von 5,5 % der Bemessungsgrundlage (der Körperschaftsteuer) erhoben. Hier gibt es keine Ausnahmen für niedrige Einkommen, er fällt in voller Höhe an.

Die Gewerbesteuer zahlen Gewerbetreibende mit Gewinn aus Gewerbebetrieb. Daher sind Freiberufler wie Ärzte, Künstler, Anwälte oder Architekten von der Gewerbesteuer ausgenommen, da sie sogenannten freien Berufen nachgehen. Ebenso sind Betriebe der Land- und Forstwirtschaft von der Gewerbesteuer ausgenommen. Die Gewerbesteuer wird sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen eingezogen. Die Gewerbesteuer wird von der jeweiligen Stadt bzw. Gemeinde erhoben, in der das Unternehmen ansässig ist und ist somit eine Gemeindesteuer. Die Steuersätze legt die Gemeinde selbst fest, sie können daher regional sehr unterschiedlich ausfallen.

Diese drei Steuerarten werden auch **Ertragsteuern** genannt, da die Besteuerung nach dem Einkommen und Ertrag stattfindet, sprich auf ein Plus, das in einer Periode hinzugewonnen wurde, erhoben wird. **Besitzsteuern** ist ein anderer Begriff dafür. Fassen wir also noch einmal zusammen, welche Steuern für welche Unternehmensform relevant sind.

| | Einzelunternehmen und Personengesellschaften | Kapitalgesellschaften |
|--|---|---|
| Gewinnbesteuerung | Einkommensteuer, erhoben auf Gewinne der Gesellschafter, unterschiedliche Steuersätze je nach Einkommensklasse, verschiedene Freibeträge, bei hohen Einkommen werden zusätzlich 5,5 % Solidaritätszuschlag erhoben. | Einheitliche Erhebung von Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %, zusätzlich 5,5 % Solidaritätszuschlag, ohne Ausnahmen oder Freibeträge und unabhängig von der Höhe des Einkommens. |
| Beteiligung an anderen Körperschaften | Bei Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen, unterliegt die Ausschüttung von Gewinnen (z.B. Dividenden) der persönlichen | Bei Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen ist die Ausschüttung von Gewinnen zu 95 % steuerfrei, die ande- |

| | | |
|----------------------------|---|---|
| Gewerbe- steuer | ESt und der Kapitalertragsteuer (§ 43, 43a EStG), wonach 25 % des Kapitalertrags abgeführt werden müssen. zuzüglich wird der Soli erhoben (Alternativ ggf. Teileinkünfteverfahren, s. S. 18). | ren 5 % gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und müssen an das Finanzamt abgeführt werden (§ 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). |
| | Gewerbsteuer fällt für alle gewinnorientierten Gewerbebetriebe an. Der einzelne Unternehmer kann die GewSt zum Teil bei seiner ESt anrechnen lassen. | Kapitalgesellschaften zahlen ebenfalls Gewerbesteuer. Gewerbesteuer und darauf entfallende Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben und werden dem zu versteuernden Einkommen hinzuge-rechnet, auf das dann Körperschaftsteuer und Soli erhoben werden (§ 4 Abs. 5b EStG). |

Darüber hinaus relevant ist die **Umsatzsteuer (USt)**, im allgemeinen Sprachgebrauch als Mehrwertsteuer bekannt. Sie wird von fast allen Unternehmen erhoben und an den Fiskus abgeführt. Eine Ausnahme bilden die Kleingewerbetreibenden, deren Jahresumsatz nicht über 22.000 € hinausgeht, sie erheben keine USt.

Träger der Umsatzsteuer ist der Endverbraucher, das heißt jeder Mensch, der Waren erwirbt oder Dienstleistungen in Anspruch nimmt, z.B. von einem Frisör oder Gärtner. Kauft ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen Waren oder Dienstleistungen ein, ist das kaufende Unternehmen zum Abzug der Umsatzsteuer berechtigt, im Fachjargon heißt es, es ist zum **Vorsteuerabzug** berechtigt. Unternehmen zahlen und denken daher immer netto, ohne Umsatzsteuer, denn diese ist ein sogenannter durchlaufender Posten. Die Umsatzsteuer beträgt in Deutschland für einige Waren und Dienstleistungen, wie z.B. Lebensmittel, Hotelübernachtungen oder Zeitungen und Bücher 7 %, für alle anderen gilt der höhere Steuersatz von 19 %.

Die Umsatzsteuer ist eine der bedeutendsten Einnahmequellen für den deutschen Staat. Sie wird als **Verkehrssteuer** bezeichnet, ebenso wie die **Grunderwerbssteuer**, die beim Kauf von Grundstücken erhoben wird. Diese beiden Steuern beziehen sich auf einen Waren- und Dienstleistungsverkehr, bzw. einen Rechtsverkehr beim Kauf/Verkauf eines Grundstücks, der stattgefunden hat.

Außerdem ist noch die **Grundsteuer** als **Substanzsteuer** relevant. Sie wird auf den Besitz von Grundstücken erhoben, sprich auf die Substanz. Sie ist ebenfalls eine Besitzsteuer, so wie die bereits angesprochenen Ertragsteuern Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

Unterschieden werden die Grundsteuer A (agrarisches), das heißt für Flächen der Land- und Forstwirtschaft, und für uns wesentlich wichtiger die Grundsteuer B (baulich) auf bebaute oder unbebaute Grundstücke. Durch die Grundsteuerreform entsteht noch die Grundsteuer C für unbebaute, baureife Grundstücke.

1.1 Die Bedeutung der Grundsteuer bei der Standortwahl

Bei der Wahl des Standortes spielt die Besteuerung eine große Rolle. Bleiben wir zunächst bei unserer Grundsteuer als wichtigen Faktor für den Standort und betrachten direkt ein Beispiel.

Beispiel

Die Grundsteuer B wird auf bebaute oder unbebaute Grundstücke und Gebäude erhoben, das heißt auch auf Firmengelände. Das Finanzamt ermittelt jährlich in seinem Feststellungsbescheid den Einheitswert eines solchen Grundstückes, das bedeutet es bestimmt die Art des Grundstückes und dessen Wert. Darauf wird als Faktor die Grundsteuermesszahl angewendet, um so den Grundsteuermessbetrag zu ermitteln. Je nach Art des Grundstückes/Gebäudes und des Bundeslandes sind die Zahlen unterschiedlich. In diesem Beispiel werden sie aus Gründen der Vereinfachung einheitlich mit 3,5‰ angewendet. Auf diesen Grundsteuermessbetrag wird der von der Gemeinde festgelegte Grundsteuerhebesatz angewendet, dadurch erhält man die fällige Grundsteuer. Je Hebesatz kann die Besteuerung äußerst unterschiedlich ausfallen.

Ein Firmengrundstück ist z.B. nach Einschätzung eines Gutachters 250.000 € wert. Je nach Gemeinde kann die fällige Grundsteuer sich stark unterscheiden, wie Sie der Tabelle auf der nächsten Seite entnehmen können. Die Hebesätze entsprechen dabei den Werten des Jahres 2021, nachlesen können Sie sie bei Bedarf auf den Seiten des Statistischen Bundesamtes, dort gibt es eine interaktive Karte. Rechts sehen Sie die Berechnung der Grundsteuer dargestellt, für den Fall, dass sich das Grundstück in Wesseln in Schleswig Holstein befindet. Nachfolgend sind nur noch die Grundsteuerbeträge zu den jeweiligen Hebesätzen aufgeführt.

| Berechnung exemplarisch |
|---------------------------------|
| Wert des Grundstückes 250.000 € |
| * 400 % des Einheitswertes |
| = 1 Mio. € |
| 1 Mio. € * 3,5 ‰ = 3.500 € |
| 3.500 € * 220 % Hebesatz |
| = 7.700 € Grundsteuer |

| Ort | Bundesland | Hebesatz | Grundsteuer |
|-------------------|---------------------|----------|-------------|
| Wesselburenerkoog | Schleswig Holstein | 220 % | 7.700 € |
| Hermsdorf | Thüringen | 390 % | 13.650 € |
| Bayreuth | Bayern | 400 % | 14.000 € |
| Köln | Nordrhein-Westfalen | 515 % | 18.025 € |
| Bielefeld | Niedersachsen | 660 % | 21.000 € |
| Berlin | Berlin | 810 % | 28.350 € |
| Bergneustadt | Nordrhein-Westfalen | 959 % | 33.565 € |

Wie Sie der Tabelle entnehmen können, macht die Entscheidung für den Ort in Deutschland mit dem höchsten Grundsteuerhebesatz im Vergleich zu dem mit dem exemplarisch niedrigsten einen Unterschied von 25.865 € pro Jahr aus. Eine nicht zu unterschätzende Summe, die zunächst erwirtschaftet werden will. Sehr ähnlich verhält es sich mit der Gewerbesteuer, die von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hoch ausfallen kann, je nach Hebesatz.

Zu beachten ist an dieser Stelle, dass 2019 über eine Reform der Grundsteuer entschieden wurde. Da das Bundesverfassungsgericht 2018 die Grundlage der Grundsteuerbemessung für veraltet und verfassungswidrig erklärt hat, denn diese beruht auf den Einheitswerten für Grundstücke von 1935 in Ostdeutschland und von 1964 in Westdeutschland, sollte die Berechnung der Grundsteuer angepasst werden. Eine neue Berechnungsgrundlage soll nun ab Januar 2025 angewendet werden. Das bisherige Verfahren aus Bewertung des Grundstücks, Berechnung des Grundsteuerermessbetrages und der Anwendung des kommunalen Hebesatzes wie eben dargestellt bleibt als bundeseinheitliche Lösung erhalten, hat die Bundesregierung beschlossen. Dazu sollen die Grundstücke neu bewertet werden, um der unterschiedlichen Wertentwicklung in vielen Regionen zu entsprechen. Die zuständigen Behörden haben hierfür bis Ende 2024 Zeit. Damit sich das Steuerniveau nicht wesentlich ändert, sollen die Hebesätze nach unten angepasst werden, ebenso die Steuerermesszahlen. Auch wenn das Steuerniveau insgesamt gleich bleiben soll, die Steuerlast für den individuellen Steuerzahler kann sich durch die Grundsteuerreform letztendlich sowohl erhöhen als auch verringern oder auch gleich bleiben, je nach Bewertung des Grundstückes.

Außerdem wird durch die Grundsteuerreform die Grundsteuer C eingeführt, die für unbebaute aber baureife Grundstücke z.B. in Neubaugebieten gelten wird. Für Grundstücke, die mit der Grundsteuer C belastet werden, soll ab 2025 ein höherer Hebesatz gelten, als für solche, die der Grundsteuer B unterliegen. Hintergrund ist die Spekulation mit Baugrundstücken. Besonders in Ballungsgebieten wie rund um München sind die Bodenpreise in den letzten Jahren und Jahrzehnten stark angestiegen. Grundstücke werden in solchen Ballungsgebieten vermehrt als Spekulationsobjekte gekauft und gehalten, obwohl dort vielfach ein akuter Wohnungsmangel herrscht. Durch die neue Grundsteuer C sollen Anreize geschaffen werden, tatsächlich Wohnraum auf diesen Flächen entstehen zu lassen, indem sie bebaut werden, denn dadurch verringert sich die Grundsteuerbelastung für den Eigentümer, da sie dann zur Kategorie B gehören.

Diese bundeseinheitliche Lösung können die Länder allerdings durch eine Öffnungsklausel auch ablehnen und durch eigene Verfahren ersetzen. So ziehen einige Länder ein wertunabhängiges Modell der bundeseinheitlichen Lösung vor. Bei diesem Modell orientiert sich die Besteuerung ausschließlich an der Größe des Grundstückes und der Art der Gebäude, nicht ihrem Zustand, ihrem Wert oder ihrer Lage. Wird dieses Modell eingesetzt, führt das allerdings z.B. dazu, dass für ein begehrtes Industriegrundstück in attraktiver Lage die gleiche Grundsteuer fällig wird, wie für ein vergleichbares Grundstück in abgelegener Lage der gleichen Gemeinde. Da die Neuregelungen erst 2025 in Kraft treten, sollten Sie diesen Entscheidungsprozess auch über Ihre Weiterbildung hinaus verfolgen, um in dieser Hinsicht auf dem aktuellsten Stand zu bleiben.

Aus dieser Darstellung zur Grundsteuer ergibt sich die logische Konsequenz, dass die unterschiedliche Besteuerung bei der Wahl des richtigen Standortes eine große Rolle spielen kann und sich dieser Standort mit seiner Besteuerung auch auf die Entwicklung des Unternehmens auswirken kann. Denn je nach Grundstückswert und Hebesatz kann die Grundsteuer zu einer größeren finanziellen Belastung führen, die erwirtschaftet werden muss und nicht als Gewinn z.B. für Investitionen zur Verfügung steht. Das gilt zumindest dann, wenn in Zukunft nicht das wertunabhängige Modell bei der Ermittlung der Grundsteuer eingesetzt wird.

Dazu kommt die Gewerbesteuer, deren Höhe ebenfalls abhängig vom Hebesatz einer Gemeinde ist und damit als ein weiterer wichtiger Standortfaktor zu berücksichtigen ist. Sind zwei Standorte in allen anderen Standortfaktoren vergleichbar, etwa bezogen auf die Infrastruktur oder den Kaufpreis für ein Grundstück, kann die Besteuerung ein wichtiges Kriterium für die Wahl von Standort A oder Standort B in der Nachbargemeinde sein. Dennoch ist dabei zu bedenken, dass die Steuererhebung nicht in Stein gemeißelt ist, sondern Gemeinden das Recht haben, ihre Hebesätze anzuheben, ebenso wie der Staat 2019 die Pflicht durch das Bundesverfassungsgericht hatte, das Erhebungsverfahren der Grundsteuer zu reformieren. Die Besteuerung eines Standortes ist daher zwar ein wichtiges Kriterium bei der Standortwahl, wird aber nie das einzige relevante oder auch nur das wichtigste Kriterium sein.

3. Die Umsatzsteuer

Das nächste Kapitel behandelt alles das, was Sie zum Thema Umsatzsteuer wissen sollten. Am Ende dieses Kapitels werden Sie alle wichtigen Fakten und Vorschriften diesbezüglich kennen und anwenden können. Sie werden unter anderem in der Lage sein, Aufgaben zur grenzüberschreitenden Lieferung zu lösen, Sie werden sich mit dem Thema Doppelbesteuerung auskennen und Sie werden die Bedeutung des Wortes „Allphasenumsatzsteuer“ erläutern können.

Was ist die Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer (USt) ist eine *Verbrauchssteuer*, die von den Unternehmen auf die Produkte angerechnet wird. Sie ziehen sie für den Staat ein, werden aber selbst nicht damit belastet. Das liegt daran, dass Unternehmen, die über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer (UStIdentNr) verfügen, zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (§ 15 UStG, § 27a UStG). Daher ist die Umsatzsteuer auch eine *Nettosteuer*, denn sie wird auf den Nettopreis berechnet. Bekommt der Unternehmer eine Rechnung, weil er Waren oder Rohstoffe von einem anderen Unternehmen eingekauft hat, darf er die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die USt wird damit ergebnismäßig neutral.

Der tatsächliche Träger der Umsatzsteuer ist der Endverbraucher, das heißt alle „normalen“ Kunden, die täglich Waren oder Dienstleistungen bei Unternehmen einkaufen, sei es das Brot beim Bäcker oder der Bau des Eigenheims bei einer Hochbaufirma. Sie haben keine Möglichkeit, die Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Auch Kleinunternehmer haben keine UStIdentNr und dürfen daher die USt nicht abziehen. Umgekehrt erheben sie auch keine Umsatzsteuer auf ihre Lieferungen oder Leistungen, wenn sie ihren Kunden Rechnungen ausstellen (§ 19 Abs. 1 UStG).

Kleinunternehmer sind nur diejenigen Unternehmer, deren Umsatz im letzten Kalenderjahr die Grenze von 22.000 € nicht überschritten hat und die im laufenden Kalenderjahr aller Voraussicht nach nicht mehr als 50.000 € Umsatz machen werden. Nur wenn beide Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind, liegt ein Kleinunternehmen vor.

Die Umsatzsteuer ist eine der Haupteinnahmequellen des deutschen Staates. Sie beträgt in Deutschland normalerweise entweder 7 % oder 19 % (§ 12 UStG). Um die Auswirkungen der Corona-Pandemie zu bewältigen, wurde sie befristet vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 auf 5 % und 16 % gesenkt, um Konsum und Investitionen anzukurbeln.

Der Staat verdient somit durch die Umsatzsteuer an jedem Produkt und jeder Dienstleistung mit, die ein Unternehmen für einen Endverbraucher erbringt. Das Unternehmen ist Steuerschuldner (Steuersubjekt), der Verbraucher Steuerträger – die Umsatzsteuer ist damit eine *indirekte Steuer*.

Sie ist somit auch eine *Verkehrssteuer*, denn sie ist an alle wirtschaftlichen Vorgänge geknüpft, bei denen etwas in den Wirtschaftsverkehr gebracht wird. Damit sind nicht nur Waren gemeint, auch Dienstleistungen oder Rechtsgeschäfte werden mit der Umsatzsteuer belastet. Kaufen Sie z.B. ein Haus, müssen Sie dafür zu einem Notar gehen, dessen Arbeit mit der Umsatzsteuer belastet wird.

Das Steueraufkommen steht Bund und Ländern zu 95 % gemeinsam zu, der Rest geht an die Gemeinden – die USt ist daher auch eine *Gemeinschaftssteuer*.

Obwohl die Umsatzsteuer für den Unternehmer erfolgsmäßig neutral ist, hat sie für ihn dennoch einen Nachteil – sie beschert ihm einen großen Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand.

Stellen Sie sich vor, Sie kaufen am 27. September ein Auto im Wert von 18.000 € (119 %). Auf dieses Auto im Wert von 18.000 € sind 19 % Umsatzsteuer aufgeschlagen worden, die Sie automatisch mitbezahlt haben. Das sind 2.873,95 €.

Die Umsatzsteuer ist in der Regel bereits mit erbrachter Leistung fällig, welche Ausnahmen es hierbei gibt, sehen wir später (§ 13 UStG). Die laufend veranlagte Steuer muss in vielen Fällen bis zum 10. eines Monats für den vergangenen Monat vom Unternehmen abgeführt werden.

Weil Sie bereit sind, das Auto per Überweisung in einer Summe zu bezahlen und keine Ratenfinanzierung brauchen, konnten Sie mit dem Unternehmer vereinbaren, dass Sie den ersten Monat quasi „umsonst“ fahren – Sie bezahlen erst zum 31. Oktober.

Der Unternehmer muss die Umsatzsteuer bereits am 10. Oktober an das Finanzamt melden und abführen, hat aber noch keine Zahlung des Kunden erhalten. Das bedeutet, er muss mit fast 3.000 € in Vorleistung gehen. Wenn wir davon ausgehen, dass das Autohaus nicht nur ein einziges Auto pro Monat verkauft, können große Summen auf das Unternehmen zukommen, die es vorfinanzieren muss.

In der Umgangssprache hat sich der Begriff Mehrwertsteuer für die Umsatzsteuer durchgesetzt. Da die Umsatzsteuer von jedem regelbesteuerten Unternehmen erhoben wird, ist sie auf jeder Stufe der Leistungserbringung (Warenweg) zu erheben und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Darum spricht man auch von der „Allphasenumsatzsteuer“. Die tatsächliche Umsatzbesteuerung betrifft dabei nur den jeweiligen Mehrwert von Stufe zu Stufe, wodurch auch die Nettopreise von Stufe zu Stufe mit jeder Weiterverarbeitung steigen. Daher kommt der Begriff Mehrwert-Steuer.

Grundvoraussetzung für die USt ist, dass ein Umsatz „steuerbar“ nach § 1 UStG ist und damit unter das UStG fällt. Der Besteuerung unterliegen nach § 1 Abs. 1 UStG bestimmte wirtschaftliche Vorgänge, die wir uns im weiteren Verlauf dieses Kapitels noch im Detail ansehen werden:

- Lieferungen und sonstige Leistungen durch einen Unternehmer im Inland
- Die Einfuhr von Gegenständen im Inland
- Der innergemeinschaftliche Erwerb

Inland im Sinne des UStG ist im Wesentlichen die Bundesrepublik Deutschland, mit einigen kleineren Ausnahmen wie Helgoland oder Büsingen (§ 1 (2) UStG). Dagegen ist das Gemeinschaftsgebiet das Gebiet der Europäischen Union. Drittlandsgebiet ist im Umkehrschluss alles, was nicht Inland oder Gemeinschaftsgebiet ist, von den USA bis Japan (§ 1 (2a) UStG).

3.1 Der Unterschied zwischen vereinbarten und vereinnahmten Entgelten

Für gewöhnlich ist die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten vom Unternehmen abzuführen, wie bei dem Auto-Beispiel (§ 16 Abs. 1 UStG). Das bedeutet, die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Dies gilt ebenso für Teilleistungen, z.B. Abschlagszahlungen bei größeren Projekten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG). Diese Vorgehensweise wird als Soll-Besteuerung bezeichnet, da die Umsatzsteuer bereits mit Ausführung der Leistung fällig wird.

Dem gegenüber steht die Berechnung nach vereinnahmten, das heißt eingenommenen Entgelten für erbrachte Leistungen. Hierbei entsteht die Steuer erst nach Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Leistung tatsächlich bezahlt wurde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG). Aus diesem Grund wird diese Art der Besteuerung auch als Ist-Besteuerung bezeichnet. Der Vorteil für den Unternehmer ist, dass er nicht in Vorleistung gehen muss und weniger finanzielle Reserven braucht, um seiner Verpflichtung, die USt abzuführen, nachkommen zu können. Insbesondere für kleine Unternehmen ist das ein großer Vorteil, wenn sie über keine große Finanzkraft verfügen.

Um nach vereinnahmten Entgelten besteuert zu werden, muss der Unternehmer einen Antrag beim Finanzamt stellen, die Voraussetzungen sind in § 20 UStG genannt:

1. Der Gesamtumsatz im Vorjahr darf maximal 600.000 € betragen haben, oder
2. wenn der Unternehmer aufgrund besonderer Härtefallregelungen nach § 148 AO (Abgabenordnung) von der Verpflichtung Bücher zu führen, jährliche Bestandsaufnahmen zu erstellen und auf deren Grundlage Jahresabschlüsse aufzustellen befreit ist, oder
3. wenn er zu den Freiberuflern im Sinne des § 18 (1) EStG, also etwa zu den Anwälten, Juristen oder Schriftstellern gehört.

Fällt ein Unternehmen nicht unter diese Regelungen, wird es nach vereinbarten Entgelten besteuert.

Sowohl bei einer Besteuerung nach vereinbarten als auch nach vereinnahmten Entgelten, ist der Unternehmer verpflichtet, dem zuständigen Finanzamt Voranmeldungen zu seiner Umsatzsteuer zu erstellen und entsprechende Vorauszahlungen zu leisten.

Die Umsatzsteuervoranmeldung ist in § 18 UStG geregelt. Demnach muss der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Dafür hat die Finanzverwaltung das Verfahren ELSTER bereitgestellt. Unternehmer können in den elektronischen Formularen ihre abzuführenden Steuern selbstständig berechnen und kommen so den Vorschriften zur elektronischen Übermittlung der Daten nach.

Der Voranmeldezeitraum kann einen Monat umfassen, sodass zu jedem 10. eines Monats eine Voranmeldung der Umsatzsteuer fällig ist. Das ist nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG dann der Fall, wenn die Umsatzsteuer im Vorjahr mehr als 7.500 € betragen hat. Anderenfalls ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldezeitraum, sodass der Unternehmer nur viermal im Jahr eine Voranmeldung vornehmen muss. (§ 18 Abs. 2 S. 1 UStG). Betrug die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 €, kann der Unternehmer vom Finanzamt von den Voranmeldungen und Vorauszahlungen befreit werden, sodass er nur eine Jahresmeldung vornehmen muss. Gründet ein Unternehmer sein Unternehmen, ist im laufenden und folgenden Kalenderjahr immer erst der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG).

In den §§ 46-47 UStDV sind die Vorauszahlung der Umsatzsteuer und die Dauerfristverlängerung geregelt. Auf Antrag beim Finanzamt kann ein Unternehmer nach § 18 Abs. 6 UStG von einer Dauerfristverlängerung Gebrauch machen. Das bedeutet, dass er seine Umsatzsteuer erst einen Monat nach dem regulären Voranmeldezeitraum melden und zahlen muss. Sind Voranmeldung und Vorauszahlung z.B. am 10. Februar fällig, müssen diese durch die Dauerfristverlängerung erst am 10. März vorliegen. Bei einer quartalsweisen Meldung dann statt am 10. April erst am 10. Mai. Diejenigen Unternehmer, deren Voranmeldezeitraum der Kalendermonat ist, müssen allerdings eine Sondervorauszahlung in Höhe von 11/12tel der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr an das Finanzamt entrichten (§ 47 Abs. 1 UStDV). Hat der Unternehmer z.B. für das Vorjahr Vorauszahlungen in Höhe von 60.000 € geleistet und möchte in diesem Jahr von der Dauerfristverlängerung Gebrauch machen, so muss er 5.000 € als Sonderzahlung vorab entrichten. Diese Zahlung wird auf die Jahreszahlungen angerechnet, es handelt sich also nur um eine Vorableistung, nicht um eine Gebühr.

Nach Abschnitt 18.4 Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) muss die Dauerfristverlängerung nicht jedes Jahr neu beantragt werden, sondern gilt solange, bis das Finanzamt widerspricht oder der Unternehmer sie zurückzieht. Die jährliche Vorauszahlung von 11/12tel müssen die von dieser Regelung betroffenen Unternehmer aber jedes Jahr an das Finanzamt entrichten.

5.4 Bilanzierung der Aktivseite nach HGB und Steuerrecht

Nachdem Sie nun allgemeine Vorschriften und Prinzipien für die Bilanzierung kennengelernt haben, beschäftigen wir uns detailliert mit der Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens, die gemeinsam die Aktivseite der Bilanz bilden.

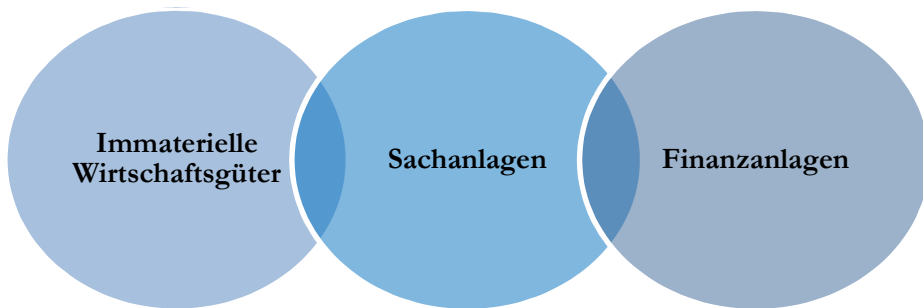
5.4.1 Definition Anlage- und Umlaufvermögen

Zunächst schauen wir uns genau an, was das Anlage- und Umlaufvermögen alles umfasst.

Anlagevermögen

Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dauerhaft und langfristig dem Betrieb zu dienen. Geregelt ist dies in § 247 (2) HGB und den R. 6.1 (1) EStR. Die genaue Gliederung dieser Posten ist geregelt in § 266 HGB.

Zum Anlagevermögen gehören:



Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Werte, die nicht körperlich sind. Dazu gehören:

1. Der Geschäfts- oder Firmenwert. Das ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem, was ein Unternehmen gemessen an seinen Vermögensgegenständen objektiv wert ist und dem Kaufpreis, der tatsächlich gezahlt wurde. Wir kommen auf dieses Thema noch im Detail in Kapitel 5.3.6 zurück.
2. Verschiedene Arten von Rechten. Dazu zählen:
 - a. Konzessionen, das sind Nutzungsrechte, die einem Unternehmen von einer staatlichen oder kommunalen Stelle bzw. Behörde verliehen werden. Sie können sich zum einen auf Gemeingüter beziehen, etwa die Nutzung eines Rohstoffes, der abgebaut werden soll oder die Nutzung einer öffentlichen Straße, eines Flusses, etc.

Zum anderen kann eine Konzession auch eine Genehmigung dafür sein, ein Gewerbe zu betreiben, für das eine Konzession, d.h. eine Gewerbeerlaubnis, erforderlich ist. Nach § 1 Gewerbeordnung gilt zwar der Grundsatz der Gewerbefreiheit, doch diese kann durch spezielle Vorschriften eingeschränkt sein und eine Genehmigung erfordern. Mit dieser Genehmigung weiß ein Unternehmer nach, dass er fachlich und persönlich geeignet ist, sowie über geeignete Räumlichkeiten für diese Tätigkeit verfügt. Die Gewerbe, die einer Konzession bedürfen, sind in Abschnitt B der Gewerbeordnung aufgeführt. Dazu zählen z.B. Immobilienmakler, das Bewachungsgewerbe, Privatkrankenanstalten, Finanzanlagenvermittler und-berater, oder Unternehmen des Glücksspiels. Weitere Verordnungen regeln Konzessionen für besondere Tätigkeiten, etwa das Gaststättengesetz die Konzessionspflicht für Unternehmen, die alkoholische Getränke ausschenken möchten

- b. Patente, das sind Schutzrechte für ein Verfahren oder eine (technische) Erfindung, durch welche die eigene Erfindung sowohl im Inland als auch im Ausland vor unbefugter Nutzung und Weiterentwicklung geschützt werden kann
- c. Lizenzen, d.h. das Recht etwas wirtschaftlich zu nutzen, z.B. eine Vertriebslizenz, die es einem Unternehmen erlaubt, eine Ware exklusiv in einem bestimmten Gebiet zu vertreiben
- d. Marken- und Urheberrechte, Gebrauchsmuster, Warenzeichen und Nutzungsrechte

3. Geleistete Anzahlungen für immaterielle Wirtschaftsgüter.

Sachanlagen sind hingegen Vermögensgegenstände, die körperlich greifbar sind. Dazu zählen die Grundstücke und Gebäude, die technischen Anlagen und Maschinen, sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung, z.B. der Fuhrpark, Werkzeuge oder Büroausstattung. Außerdem geleistete Anzahlungen und Anlagen, die sich noch im Bau befinden.

Finanzanlagen sind Werte und Wertpapiere, die dem Unternehmen ebenfalls langfristig dienen sollen. Dazu zählen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen, damit sind die Verhältnisse zwischen Mutter-Tochter-Unternehmen gemeint, sowie der Tochterunternehmen untereinander
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen, dabei handelt es sich um langfristige Kapitalforderungen, die gegenüber anderen Unternehmen bestehen

3. Beteiligungen an anderen Unternehmen und Ausleihungen an diese Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. Wertpapiere des Anlagevermögens, die langfristig dem Geschäftsbetrieb dienen
5. Sonstige Ausleihungen, d.h. langfristige Kapitalforderungen, die gegenüber Unternehmen bestehen, zu denen es keine Beteiligung gibt

Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind. Was zum Umlaufvermögen gehört, ist in der R. 6.1 (2) EStR geregelt, aber auch aus der Gliederung der Bilanz zu entnehmen, 266 B. HGB. Es gehören insbesondere dazu:

1. Vorräte wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige und unfertige Erzeugnisse, sowie Waren, die zum Weiterverkauf zugekauft wurden
2. Forderungen, z.B. aus Lieferung und Leistung, aber auch gegen verbundene Unternehmen oder gegenüber solchen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
3. Sonstige Vermögensgegenstände, z.B. Vorschüsse, Kautionen und Zinsansprüche
4. Wertpapiere des Umlaufvermögens als kurzfristige Liquiditätsreserve
5. Kassenbestände

5.4.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten

Nachdem Sie nun die Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen kennen, ist die nächste Frage, mit welchem Wert ein Gut bilanziert wird. Der Wertansatz beläuft sich nach § 253 Abs. 1 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (beachte auch Wahlrecht bei HK nach).

Anschaffungskosten

Anschaffungskosten (AK) sind alle Aufwendungen, die anfallen, um das angeschaffte **Wirtschaftsgut** (Bezeichnung im HR) bzw. den **Vermögensgegenstand** (Bezeichnung im StR) in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Aufwendungen müssen dem Gegenstand allerdings einzeln zuzuordnen sein, Gemeinkosten (GK) zählen nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen wie Rabatt und Skonto sind von den Anschaffungskosten abzuziehen (§ 255 (1) HGB).

Finanzierungskosten für den Gegenstand zählen nicht zu den AK und dürfen folglich nicht angesetzt werden.

Die AK/HK werden netto betrachtet, denn die USt ist ein durchlaufender Posten und spielt keine Rolle, der Vorsteuerabzug gilt nach § 9b (1) EStG.

Die R. 6.2 EStR(ichtlinien) und die H. 6.2 EStH(inweise) sind zusätzlich zu beachten und als Rechtsgrundlagen zu nennen – beide verweisen allerdings nur auf den § 255 (1) HGB. Das bedeutet, die AK nach dem Steuerrecht sind genauso zu bewerten, wie die nach dem Handelsrecht. Es gilt wieder das Maßgeblichkeitsprinzip, § 5 (1) EStG.

Herstellungskosten

Herstellungskosten sind in § 255 (2), (3) HGB geregelt. Dabei handelt es sich um die Aufwendungen, die zur Herstellung, Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines Vermögensgegenstandes anfallen. Dazu zählen sowohl die Einzelkosten der Herstellung, als auch die direkt auf die Herstellung entfallenden Gemeinkosten (GK). Dies sind im Einzelnen:

- Einzelkosten: Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung
- Angemessene Teile der GK (Ermessensspielraum für den Unternehmer): Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (Abnutzung)

Zudem besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Hinzurechnung allgemeiner Gemeinkosten des Unternehmens. Nach Satz 3 dürfen angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten, Kosten für soziale Einrichtungen (z.B. für die Kantine) und für die betriebliche Altersvorsorge einbezogen werden, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Das heißt, sie *können* angesetzt werden, müssen es aber nicht, das gilt auch im Steuerrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG).

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen bei den Herstellungskosten ebenfalls nicht einbezogen werden.

Bei den Finanzierungskosten (Absatz 3) gilt: *Kreditzinsen* für die Herstellung *dürfen* angesetzt werden (Wahlrecht), *Kreditgebühren* dürfen nicht angesetzt werden (Verbot).

Aus den Wahlrechten bei den Herstellungskosten ergeben sich eine **Untergrenze** – alles, was nach § 255 (2) HGB angesetzt werden *muss* und eine **Obergrenze** – alles was nach den Wahlrechten angesetzt werden *darf*, aber nicht angesetzt werden muss. Es kommt ganz auf die Politik des Unternehmens an, ob es die Wahlrechte nutzt, um mehr anzusetzen, oder nicht. Auch die Formulierung „angemessene Teile“ schafft legale bilanzpolitische Spielräume, die Unternehmen nutzen können, um höhere oder niedrigere Kosten anzusetzen, solange sie sich in einem vom Finanzamt akzeptierten Rahmen bewegen.

Die Alternative zum Ansatz in der Bilanz ist, die Kosten als Aufwand in der Periode zu erfassen, in der sie angefallen sind. Dadurch wird der Gewinn vermindert und das Unternehmen spart wiederum Steuern.

Ist es eher Ziel des Unternehmens, einen möglichst hohen Gewinn auszuweisen, wird das Management die Aktivierung in der Bilanz vorziehen und den höheren Gewinn versteuern.

Damit wären wir wieder bei der Unternehmenspolitik – es kommt darauf an, welche übergeordneten Unternehmensziele die Unternehmensleitung mit der Bilanzpolitik verfolgen möchte. Je nach Art dieser Ziele werden Wahlrechte und Gestaltungsspielräume bei den Bewertungen in der Bilanz auch an dieser Stelle genutzt.

Vertiefung Anschaffungs- und Herstellungskosten

Damit haben Sie schon einmal einen Überblick gewonnen, worin sich Anschaffungs- und Herstellungskosten unterscheiden. Der folgende Abschnitt widmet sich noch einmal vertiefend den Unterschieden zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Dazu betrachten wir zunächst noch einmal eine genauere Darstellung, welche Aufwendungen überhaupt zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zählen und welche nicht, bzw. in welchem Bereich es Wahlrechte gibt. Anschließend beschäftigen wir uns mit Beispielaufgaben, anhand derer Sie üben können, die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu berechnen.

Die Anschaffungskosten zu berechnen ist relativ leicht und das Schema lässt sich gut merken:

| Berechnung der Anschaffungskosten |
|---|
| Anschaffungspreis, netto ohne USt |
| - Rabatt/Skonto/Bonus |
| + Anschaffungsnebenkosten, die einzeln zugeordnet werden können und die notwendig sind, um das Gut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen |
| + nachträgliche Anschaffungskosten, z.B. für Erweiterungsmodule, abzüglich jeglicher Anschaffungspreisminderungen, die bei der Erweiterung gewährt wurden |
| = Anschaffungskosten |

Die Bestandteile der Herstellungskosten sind deutlich komplexer.

| Rechtsgrundlage/ Inhalte | Ansatzvorschriften |
|---|---|
| <p>§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB</p> <p>Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + angemessene Teile der Materialgemeinkosten + angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten + Werteverzehr des Anlagevermögens, sofern dieser durch die Fertigung bedingt wird</p> <p>= Untergrenze der anzusetzenden Herstellungskosten (mindestens anzusetzen)</p> | <p style="text-align: center;">Pflicht</p> |
| <p>§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB, soweit diese Kosten auf den Zeitraum der Herstellung entfallen</p> <p>+ angemessene Teile der Kosten für die allgemeine Verwaltung + angemessene Aufwendungen für soziale Betriebs-einrichtungen, z.B. die Kantine + angemessene Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, z.B. Zuschuss zu Gesundheitskursen + angemessene Aufwendungen für betriebliche Alters-versorgung</p> | <p style="text-align: center;">Wahlrecht</p> |
| <p>§ 255 Abs. 3 S. 2 HGB</p> <p>+ bestimmte Fremdkapitalzinsen (keine Gebühren!), die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen und für Fremdkapital anfallen, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird</p> <p>= Obergrenze der anzusetzenden Herstellungskosten (maximal anzusetzen)</p> | <p style="text-align: center;">Wahlrecht</p> |
| <p>§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB</p> <p>Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden</p> | <p style="text-align: center;">Verbot</p> |

Schauen wir uns dazu zwei Beispiele an, die die Unterscheidung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten verdeutlichen werden.

Aufgabe zu den Anschaffungskosten

Die Firma Gartenbau Grünbaum KG kauft am 22. März 2021 einen neuen Kleintransporter für 83.300 € brutto. Bei einer Bezahlung innerhalb von 14 Tagen darf der Geschäftsführer Herr Grünbaum 3 % Skonto ziehen. Er wollte den Transporter ursprünglich liefern lassen, da aber die Mitarbeiter im Autohaus mehrheitlich krankheitsbedingt ausfallen, ist er bereit, den Transporter doch selbst abzuholen und bekommt dafür noch 2 % Rabatt zugesprochen. Dafür muss er allerdings einen Mitarbeiter einen Tag lang bereitstellen, was ihn 240 € kalkulatorischen Lohn kostet. Für die Zulassung fallen zusätzliche Kosten in Höhe von 100 € an. Die Vollkasko-Versicherung für das Auto beträgt im ersten Jahr 2.160 €. Die erste Tankfüllung kostet 90 €. Herr Grünbaum lässt außerdem im Transporter ein Regal- und Transportsystem für das Gartenwerkzeug durch eine Werkstatt installieren, was 3.510,50 € brutto kostet. Berechnen Sie selbständig die Anschaffungskosten zum 22. März 2021, wenn Herr Grünbaum rechtzeitig innerhalb der 14 Tage den Rechnungsbetrag überweist. Vergleichen Sie dann mit der nachfolgenden Lösung. Viel Erfolg!

Lösung

Da Herr Grünbaum im Namen der Gartenbau Grünbaum KG handelt, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wir gehen daher immer vom Nettopreis aus. Zunächst werden die USt, der Rabatt und der Skonto abgezogen, dann werden alle zusätzlichen Aufwendungen hinzugerechnet. Aufgeschlagen werden die Kosten, die entstehen, um das Fahrzeug in die eigene Verfügungsmacht zu bringen, wie die Transportkosten. Dazu kommen die Kosten, die entstehen, um das Fahrzeug in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, wie die Zulassung, ebenso die AK für Zubehör wie das Regalsystem.

| | |
|--------------------------------|------------|
| Bruttopreis 119 % | 83.300 € |
| - 19 % Umsatzsteuer | - 13.300 € |
| = Nettopreis/Zieleinkaufspreis | = 70.000 € |
| - 2 % Rabatt | - 1.400 € |
| = Zwischensumme | = 68.600 € |

| | |
|---|-------------------|
| - 3 % Skonto | - 2.058 € |
| = Bareinkaufspreis | = 66.542 € |
| + Lohnkosten für den Mitarbeiter | + 240 € |
| + Zulassungskosten | + 100 € |
| + Installation Regalsystem netto | + 2.950 € |
| = Anschaffungskosten zum 21. März 2021 | = 69.832 € |

Die Anschaffungskosten betragen somit 69.832 €.

Die erste Tankfüllung wird nicht miteinbezogen, da es sich hierbei um Betriebskosten handelt, die zwar nötig sind, um das Auto tatsächlich zu nutzen, die aber eben nicht notwendig sind, um es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Daher dürfen sie nicht miteinbezogen werden. Gleiches gilt für die Versicherungskosten, denn sie sind ebenfalls nicht notwendig, um das Fahrzeug in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Sie sind laufende Betriebskosten, die aus dem Betrieb des Autos entstehen, auch wenn eine gültige Versicherung natürlich in der Praxis notwendig ist, um ein Auto überhaupt zulassen zu können. Vielleicht können Sie es sich vor dem Hintergrund besser erklären – wenn die Versicherungskosten angesetzt würden, welchen Wert sollte man nehmen? Die Beiträge für den ersten Monat? Für das erste Jahr? Nur für Teilkasko oder auch für Vollkasko? – Insofern gehören sie zu den Betriebskosten, nicht zu den Anschaffungskosten und dürfen daher nicht angesetzt werden.

Aufgabe zu den Herstellungskosten

Die Firma Eismann & Söhne KG mit Sitz in Freiburg, stellt verschiedene Eissorten her, vornehmlich am Stiel. Im Jahr 2020 entwickelten die Techniker der KG eine neue Produktionsstrecke nach eigenen Entwürfen, die eine noch bessere Herstellung garantieren soll und zudem zusätzliche Produktionskapazitäten schafft.

Die Anlage war am 3. Januar 2021 betriebsbereit und wurde ab diesem Tag zur Produktion eingesetzt. Für den Bau der Anlage fielen folgende Aufwendungen an:

| | |
|-----------------|-------------|
| Material | 850.000 € |
| Fertigungslöhne | 1.350.400 € |

8. Die internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Im folgenden Kapitel werden Sie die Vorschriften der internationalen Rechnungslegung kennenlernen. Kapitalmarktorientierte Gesellschaften, d.h. große Konzerne oder Holdings, die verschiedene Firmen oder Tochtergesellschaften in unterschiedlichen Ländern oder gar Kontinenten haben, verwenden die internationalen Rechnungslegungsvorschriften. Diese sogenannten International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. International Accounting Standards (IAS) werden nur von großen Firmen benutzt, da sie ihre Abschlüsse auch für externe Adressaten aus dem Ausland aufbereiten müssen. Denn durch die Globalisierung sind auch die Kapitalmärkte internationaler geworden. Unternehmen beschaffen sich auf internationalen Finanzmärkten Kapital. Zum einen indem sie sich direkt an Kapitalgeber wie Banken wenden, zum anderen indem Kapitalanleger auf der ganzen Welt als Investoren angesprochen werden sollen.

Die Vorschriften über die Aufstellung einer Bilanz weisen in den meisten Ländern viele Ähnlichkeiten auf. Es gibt aber von Land zu Land auch Unterschiede in der Aufstellung der Bilanz und der Verwendung von Begriffen wie Eigenkapital, Schulden oder Vermögenswerte. Diese Unterschiede beruhen auf einer Vielzahl von sozialen, wirtschaftlichen und rechtlichen Unterschieden der Länder. Das deutsche HGB ist z.B. sehr einzigartig und einem chinesischen Investor dürfte es schwer fallen, die Bilanz nach HGB zu verstehen. Um gerade in unserer globalen Welt Vergleichbarkeit und Transparenz zu erreichen, wurden einheitliche Vorschriften geschaffen. Sie erlauben einen Vergleich von Unternehmen von überall auf der Welt, sofern sie die IAS zur Erstellung ihres Jahresabschlusses verwendet haben. So kann ein Investor entscheiden, ob er in einen Automobilbauer aus den USA, aus Frankreich, Japan oder Deutschland investiert, wenn die jeweiligen Jahresabschlüsse nach den gleichen Standards aufgestellt wurden und somit vergleichbar sind.

1973 wurde das International Accounting Standards Committee (IASC) als privatrechtlicher Verein nationaler Verbände von Rechnungslegern und Wirtschaftsprüfer mit Sitz in London gegründet. 2000 beschloss die Europäische Union, mit dem IASC zusammenzuarbeiten, um die Rechnungslegungsvorschriften zu erweitern.

2001 erfolgte eine Umstrukturierung des IASC und die Umbenennung in IASB (International Accounting Standards Board). Alle IAS Vorschriften, die bis dahin formuliert worden waren, behalten zunächst ihre Gültigkeit, werden aber nach und nach modifiziert oder vom IASB durch neue Standards ersetzt. Die neuen, vom IASB entwickelten Rechnungslegungsstandards heißen nunmehr International Financial Reporting Standards (IFRS) und werden fortlaufend durchnummeriert.

Nach und nach sollen so die IAS durch die IFRS ersetzt werden und ihre Anwendung und Verständlichkeit durch bessere Formulierungen noch einfacher werden. In diesem Kapitel werden Sie lernen, wie Sie mit Sachanlagen, Immateriellen Vermögensgegenständen und Vorräten umzugehen haben, sowie mit Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Leasing. Doch zunächst betrachten wir den allgemeinen Aufbau der IAS/IFRS-Texte.

8.1 Der Aufbau der IFRS

Die IFRS haben einen vierteiligen Aufbau.

- (1) Vorwort
- (2) Rahmenkonzept (Framework)
- (3) Standards
- (4) Interpretationen

Das Rahmenkonzept ist den Standards übergeordnet und liefert allgemeine Hinweise, die verschiedene Aufgaben haben. Zum einen soll das Framework bei der Aufstellung nationaler Regelungen zur Erstellung einer Bilanz unterstützen. Zum anderen liefert es Aussagen über die allgemeine Zielsetzung von Abschlüssen und den Anforderungen, die an einen Abschluss gestellt werden, damit dieser seine Informationsfunktion für alle Jahresabschlussadressaten erfüllen kann. Weiterhin enthält das Framework einige wichtige Definitionen zu Abschlussposten, deren Ansatz und Bewertung, die wir uns im weiteren Verlauf genauer ansehen werden.

Eine Passage des Rahmenkonzeptes ist mit dem Großbuchstaben R gekennzeichnet, z.B. R 49, der in diesem Fall die Definition für Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital enthält. In mancher Literatur wird auch F 49 verwendet für den englischen Ausdruck Framework. Dem gegenüber sind die IAS mit IAS 1.1, IAS 1.30 usw. bezeichnet und die IFRS entsprechend mit IFRS 16.1 etc.

Alle Regelungen, die bei der Aufstellung einer Bilanz nach IFRS anzuwenden sind, finden sich in den einzelnen Standards. Diese sind fortlaufend nummeriert und übersichtlich aufgebaut:

- Das Inhaltsverzeichnis gibt zunächst einen Überblick über den Aufbau des Standards.
- Die Zielsetzung gibt über die Intention des Standards Aufschluss.
- Der Anwendungsbereich zeigt auf, welche Unternehmen und Branchen diesen Standard anzuwenden haben, bzw. welche nicht.
- Danach folgt eine Auflistung wichtiger Definitionen im Zusammenhang mit diesem Standard.

- Anschließend folgt der zentrale Inhalt eines Standards, mit allen Ansatz- und Bewertungsvorschriften.
- Im vorletzten Abschnitt ist angegeben, welche Angaben der Ersteller der Bilanz im Anhang machen muss, um den Vorschriften zu genügen.
- Und im letzten Abschnitt ist aufgezeigt, wann der Standard in Kraft getreten ist und welche anderen Standards möglicherweise durch ihn ersetzt wurden.

Der Bereich Interpretationen liefert weitergehende Hinweise, wie eine Vorschrift zu lesen und anzuwenden ist, sollten Fragestellungen auftauchen, die nicht bereits mit den umfangreichen Regelungen des Standards selbst beantwortet werden können. Diese Standards gelten sowohl für Einzelabschlüsse als auch für Konzernabschlüsse. Sie gelten unabhängig von der Rechtsform, Größe oder Branche eines Unternehmens, es sei denn, im jeweiligen Standard ist eine andere Angabe enthalten, z.B. für Unternehmen welcher Branche dieser Standard anzuwenden ist (Bspw. IAS 41 nur für Unternehmen aus der Landwirtschaft).

Die Grundprinzipien, nach denen der Jahresabschluss nach IFRS aufzustellen ist, finden Sie neben den Angaben im Framework in den IAS 1. Zielsetzung ist es, die Grundlagen für die Darstellung eines allgemeinen Abschlusses vorzugeben, um den eigenen Abschluss sowohl zwischen verschiedenen Perioden vergleichbar zu machen als auch die Vergleichbarkeit mit den Abschlüssen anderer Unternehmen zu gewährleisten (IAS 1.1). Ein Abschluss ist nach IAS 1.9 die strukturierte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Diese Darstellung soll es den Adressaten wie den Kapitalanlegern ermöglichen, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, z.B. ob sie in das Unternehmen investieren sollten oder nicht. Der Abschluss liefert daher Informationen über:

- Die Vermögenswerte
- Die Schulden
- Das Eigenkapital
- Die Erträge und Aufwendungen
- Die Änderungen des Eigenkapitals durch Einzahlungen von Eigentümern oder Ausschüttungen an Eigentümer
- Sowie den Cashflow des Unternehmens

Die Bestandteile eines vollständigen Abschlusses listet IAS 1.10 auf.

Durch diese Informationen und zusätzliche Anmerkungen aus dem Anhang können die Adressaten des Unternehmens den zukünftigen Cashflow eines Unternehmens erahnen. Zu den Adressaten gehören neben den Investoren und Kapitalgebern auch

die Arbeitnehmer, Lieferanten und andere Gläubiger, Kunden, die Öffentlichkeit, sowie Regierungen und ihre Institutionen (R 9).

Ein Unternehmen hat bei der Aufstellung eines IFRS-Abschlusses von der Unternehmensfortführung auszugehen (IAS 1.25), ggf. sind Unsicherheiten darüber anzugeben, wenn das Management begründete Zweifel an der Fortführung des Unternehmens hat. Ein Unternehmen hat seinen Abschluss, mit Ausnahme der Informationen zu Zahlungsströmen (Kapitalflussrechnung), nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung jährlich aufzustellen (IAS 1.27, IAS 1.36)

Soweit zur Arbeit mit den IFRS. Beginnen wir mit den einzelnen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, die Sie für Ihre Prüfungen kennen müssen.

8.2 Die Bilanzierung von Sachanlagen nach IAS

Zunächst betrachten wir die Bilanzierung von Sachanlagen nach den IAS. Im ersten Teil erläutere ich Ihnen, was Sie dabei zu beachten haben und nenne dabei bereits die relevanten Passagen in den IAS Standards. Um sicher zu gehen, dass Sie am Ende alle relevanten Vorschriften gelesen und markiert haben, finden Sie unterhalb dieser Erläuterungen noch eine Tabelle, in der alle wichtigen IAS Vorschriften für Sie noch einmal zusammengefasst sind.

Nach den Vorschriften der IFRS-Standards sind Sachanlagen als Vermögenswerte bei erstmaligem Ansatz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) anzusetzen und zu bewerten (IAS 16.15 und IAS 16.23). Das ist immer dann der Fall, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen durch die Sachanlage ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können (IAS 16.7). Das ist auch im Rahmenkonzept festgehalten. Ein Vermögenswert ist nach dem Framework eine Resource, die sich in der Verfügungsmacht des Unternehmens befindet und von der erwartet wird, dass aus ihr dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird (R 49a), z.B. eine Maschine. Dieser Vermögenswert wird dann in der Bilanz angesetzt, wenn es wahrscheinlich ist, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird und wenn die AK/HK verlässlich bewertet werden können (R 89).

Eine Ausnahme ist in den IAS 16.11 genannt – Sachanlagen können auch aufgrund der Sicherheit oder des Umweltschutzes erworben werden. Der Erwerb steigert nicht direkt den Nutzen der bereits vorhandenen Anlage, aber er kann notwendig sein, um die Anlage überhaupt nutzen zu können bzw. vom Gesetz her betreiben zu dürfen. Ein Beispiel wäre eine Partikelfilteranlage für Produktionsanlagen. Es gibt Umweltschutzvorschriften, die angeben, welche Sicherheitseinrichtungen gegeben sein müssen, um eine Anlage betreiben zu dürfen. Eine derartige Filteranlage erwirtschaftet keinen Umsatz, aber sie ist notwendig und wird daher auch als Sachanlage geführt.

8.2.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten

Zu den AK/HK gehört der Erwerbspreis, inklusive Einfuhrzöllen und nicht abziehbarer Vorsteuer, abzüglich Rabatten, Boni und Skonto (IAS 16.16a). Dazu kommen die direkt zurechenbaren Kosten. Diese fallen an, um den Vermögensgegenstand zum Sitz des Unternehmens zu bringen und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (IAS 16.16b). Beispiele dafür, was direkt zurechenbare Kosten sind, finden sich in den IAS 16.17.

Auch die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Gegenstandes und die Wiederherstellung des Standortes sind AK/HK (IAS 16.16c). Damit ist gemeint, dass der Gegenstand, z.B. eine Fertigungsanlage, nach einer gewissen Zeit nicht mehr gebraucht wird und daraufhin ein Rückbau stattfinden muss, um den Standort, etwa die Produktionshalle, wieder in ihren Ursprungszustand zu versetzen.

Beispiele für Kosten, die nicht zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen, sind in den IAS 16.19-20 aufgeführt, insbesondere Verwaltungs- oder andere allgemeine Gemeinkosten sind hier zu nennen. Diese Regelung unterscheidet sich damit grundlegend von § 255 (2) HGB.

Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugeordnet werden können, sind ebenfalls in der Bilanz zu aktivieren (IAS 23.5, 23.6, 23.8, 23.12). Ein qualifizierter Vermögenswert ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen (IAS 23.5). Nicht jede Sachanlage ist daher ein qualifizierter Vermögenswert, für den Fremdkapitalkosten angesetzt werden dürfen. Fremdkapitalkosten sind Zinsen, auch Zinsen aus Leasingverbindlichkeiten (IAS 23.6a, d, e), sowie weitere angefallene Kosten, die durch die Aufnahme des Fremdkapitals entstanden sind, z.B. Bankgebühren. (IAS 23.5). Damit unterscheidet sich diese Regel wieder von § 255 Abs. 3 HGB, nach dem Zinsen angesetzt werden können, aber Gebühren nicht angesetzt werden dürfen, ohne dass eine Unterscheidung in Vermögenswerte und qualifizierte Vermögenswerte stattfindet.

Zuwendungen der öffentlichen Hand, z.B. in Form von Subventionen, sind entweder abzusetzen, d.h. sie werden nicht mit aktiviert, oder aber sie werden als passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRA) in der Bilanz aufgeführt (IAS 20.24-27, 16.28).

8.2.2 Die Bewertung von Sachanlagen

Die Folgebewertung einer Sachanlage erfolgt entweder nach dem sogenannten Anschaffungskostenmodell (IAS 16.30) oder nach dem Neubewertungsmodell (IAS 16.31 ff. i.V.m. IAS 16.36-37).