

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
1. Die Bedeutung von Steuern für das Unternehmen	10
1.1 Die Bedeutung der Grundsteuer bei der Standortwahl	13
1.2 Rechtsformwahl auf Basis eines Steuerbelastungsvergleichs	16
1.2.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften	16
1.2.2 Kapitalgesellschaften	17
Die GmbH & Co. KG.....	18
1.3 Internationaler Steuerwettbewerb - Steuerbelastung im EU-Vergleich	19
1.3.1 Übersicht: Steuerbelastungen für Kapitalgesellschaften.....	20
1.3.2 Übersicht Steuerbelastungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ..	26
2. Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer	29
2.1 Die Definition eines Gewerbebetriebes	29
2.2 Die Berechnung der Gewerbesteuer	30
2.3 Die Körperschaftsteuer	31
2.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen	38
2.5 Die Gewerbesteuerberechnung im Detail	39
2.5.1 Der Paragraph 8 GewStG.....	41
2.5.2 Die Zerlegung der Gewerbesteuer.....	45
2.6 Zusammenfassung: Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer	47
3. Die Umsatzsteuer	49
3.1 Der Unterschied zwischen vereinbarten und vereinnahmten Entgelten	51

3.2 Die verschiedenen Arten der Lieferung	53
Die Unterschiede zwischen Beförderungs- und Versandungslieferung.....	53
3.3 Die Innergemeinschaftliche Lieferung	54
3.3.1 Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlicher Lieferung.....	55
3.3.2 Sonstige Leistungen	56
4. Die Einkommensteuer	58
4.1 Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerungsabkommen.....	59
4.2 Berechnung der Einkommensteuer	61
5. Der Jahresabschluss nach HGB und Steuerrecht	66
5.1 Sinn und Aufbau der Bilanz.....	66
5.2 Komponenten des Jahresabschlusses.....	68
5.2.1 Anhang und Lagebericht.....	71
5.2.2 Kapitalflussrechnung.....	73
5.2.3 Eigenkapitalspiegel.....	74
5.3 Die Grundlagen der Bilanz- und Steuerpolitik.....	74
5.3.1 Definition Bilanz- und Steuerpolitik.....	74
5.3.2 Das Maßgeblichkeitsprinzip	75
5.3.3 Zielsetzungen aus Unternehmenssicht.....	76
5.3.4 Mittel der Bilanzpolitik.....	78
5.3.5 Stakeholder und Shareholder	79
5.3.6 Bewertungsprinzipien	81
Das Anschaffungswertprinzip	82
Das Niederstwertprinzip	83
Das Höchstwertprinzip.....	86
Wertaufhellende und wertbeeinflussende Tatsachen	87
5.4 Bilanzierung der Aktivseite nach HGB und Steuerrecht	90
5.4.1 Definition Anlage- und Umlaufvermögen.....	90
Anlagevermögen	90
Umlaufvermögen	92
5.4.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten	92
Anschaffungskosten	92
Herstellungskosten	93
Vertiefung Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	94

5.4.3 Abschreibungen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten	99
Abschreibungen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	100
Lineare Abschreibung	100
Die befristete degressive Abschreibung.....	102
Abschreibung nach Maßgabe der Leistung.....	105
Außerplanmäßige Abschreibung.....	108
5.4.4 Die Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG).....	110
5.4.5 Forschungs- und Entwicklungskosten	116
5.4.6 Der originäre und derivative Geschäfts- oder Firmenwert.....	117
Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert	117
Der originäre Geschäfts- oder Firmenwert.....	118
5.4.7 Die Bilanzierung von Vorräten.....	119
Bilanzierung von Vorräten im Handelsrecht	119
Gewogene Durchschnittswertmethode	120
Das FIFO-Prinzip.....	122
Das LIFO-Prinzip.....	122
Bilanzierung von Vorräten im Steuerrecht.....	123
5.4.8 Bilanzierung von Forderungen	124
5.4.9 Bilanzierung von Wertpapieren	125
5.5 Bilanzierung der Passivseite nach HGB und Steuerrecht	126
5.5.1 Bilanzierung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten nach HGB	126
Abzinsung von Rückstellungen.....	129
5.5.2 Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht	133
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	133
Rückstellungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung.....	134
Kulanzleistungen.....	134
Rückstellungen für Erfüllungsrückstände bei schwebenden Geschäften.....	135
5.5.3 Bilanzierung von Eigenkapital	135
Gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklagen	136
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.....	138
Gewinnvortrag/Verlustvortrag	138
Gewinnrücklagen	138
6. Die Strukturbilanz	141
7. Die Analyse der Bilanzkennzahlen	149
7.1 Rating und Ratingfaktoren.....	149
7.2 Bilanzkennzahlen	152
7.2.1 Eigenkapitalquote.....	153
7.2.2 Fremdkapitalquote	153
7.2.3 Statischer Verschuldungsgrad	154

7.2.4 Dynamischer Verschuldungsgrad.....	154
7.2.5 Umsatzrentabilität	155
7.2.6 Gesamtkapitalrentabilität	155
7.2.7 Leverage-Effekt und Leverage Risk.....	155
7.2.8 Maßnahmen zur Verbesserung der Rentabilitätskennziffern	158
7.2.9 Liquiditätskennziffern.....	159
7.2.10 Anlagenintensität.....	160
7.2.11 Anlagendeckungsgrade.....	160
7.2.12 Vorratsquote	161
7.2.13 Forderungsquote	163
7.2.14 Abschreibungsquote	164
7.2.15 Vom EAT bis EBITDA	164
7.2.16 ROI - Return on Investment	165
7.2.17 Cashflow	166
7.2.18 Goldene Finanzierungsregeln	167
7.2.19 Das DuPont-Kennzahlensystem.....	167
7.2.20 Kreditorenlaufzeit.....	169
7.2.21 Debitorenlaufzeit.....	169
7.3 Die eingeschränkte Aussagekraft von Kennzahlen	170
7.4. Übungsaufgabe zur Bilanzanalyse	172
8. Die internationalen Rechnungslegungsvorschriften	185
8.1 Der Aufbau der IFRS.....	186
8.2 Die Bilanzierung von Sachanlagen nach IAS.....	188
8.2.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten	189
8.2.2 Die Bewertung von Sachanlagen	189
8.2.3 Die Abschreibung von Sachanlagen	190
8.3 Immaterielle Vermögensgegenstände in den IAS.....	199
8.3.1 Definition: Immaterielle Vermögensgegenstände	199
8.3.2 Ansatz und Erstbewertung.....	202
8.3.3 Selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände.....	203
8.3.4 Die Folgebewertung.....	205
Fazit und Zusammenfassung.....	206
8.4 Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes.....	208
8.5 Die Bilanzierung von Vorräten nach den IAS	209
8.5.1 Definition und Bilanzierung von Vorräten.....	209
8.5.2 Die Bewertung von Vorräten mit AK/HK.....	210
8.5.3 Die Folgebewertung von Vorräten	211

8.6 Verbindlichkeiten und Rückstellungen in den IFRS	215
8.6.1 Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach HGB.....	215
8.6.2 Verbindlichkeiten, Eventualverbindlichkeiten und Rückstellungen nach IAS.....	215
Rückstellungen, Schulden und Ereignisse	216
Eventualverbindlichkeiten.....	216
Eventualforderung.....	217
Gegenüberstellung: Eventualverbindlichkeit, Rückstellung und	
Restrukturierungsrückstellung.....	218
Verbindlichkeiten und abgegrenzte Schulden.....	219
8.6.3 Die Höhe der Verpflichtung schätzen.....	219
8.7 Eigenkapital in den IFRS.....	219
8.8 Leasing in den IFRS.....	220
Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse.....	221
9. Die Due Diligence Prüfung	224
10. Organschaft	227
10.1 Körperschaftsteuerliche Organschaft.....	227
10.2 Gewerbesteuerliche Organschaft	228
10.3 Umsatzsteuerliche Organschaft.....	228
11. Viel Erfolg! – Oder: Verhalten in der Prüfung	229
12. Übungsaufgaben.....	232
13. Lösungen zu den Übungsaufgaben.....	241
Index	259
Quellen- und Literaturverzeichnis	264

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 Einkommensteuer 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-

Gewerbesteuer	ESt und der Kapitalertragsteuer (§ 43, 43a EStG), wonach 25 % des Kapitalertrags abgeführt werden müssen, zuzüglich wird der Soli erhoben (Alternativ ggf. Teileinkünfteverfahren, s. S. 17).	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 Gewerbsteuer. Gewerbsteuer 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, spricht auf die Substanz. Sie ist ebenfalls eine Besitzsteuer, so wie die bereits angesprochenen Ertragsteuern Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbsteuer.

2. Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer

Wie Sie bereits im ersten Kapitel lesen konnten, zahlen Gewerbetreibende mit Gewinn aus Gewerbebetrieb Gewerbesteuer. Aus diesem Grund 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 von der jeweiligen Stadt bzw. Gemeinde erhoben, in der das Unternehmen ansässig ist. Die Steuersätze legt die Gemeinde selbst fest, sie können daher regional sehr unterschiedlich ausfallen. Damit werden sie zu einem wichtigen Kriterium, wenn es darum geht, wo sich ein Unternehmen ansiedelt oder in welchem Ort z.B. eine Zweigstelle eröffnet wird. Allerdings darf dieses Kriterium auch nicht zu sehr überschätzt werden – die Gemeinde kann den Hebesatz jedes Jahr ändern.

2.1 Die Definition eines Gewerbebetriebes

In der Tabelle sind die drei Betriebsformen dargestellt, die als Gewerbebetrieb gelten. Nur wenn ein Betrieb einer dieser drei Formen entspricht, handelt es sich um einen Gewerbebetrieb im Sinne des Gesetzes, der Gewerbesteuer abführen muss.

Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung	Gewerbebetrieb kraft Rechtsform	Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes
§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG	§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG	§ 2 Abs. 2 GewStG i.V.m. § 14 AO
Kriterien: <ul style="list-style-type: none">– Selbständige Arbeit– Nachhaltige Arbeit– Gewinnerzielungsabsicht– Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr (z.B. Warenverkehr)– Kein Freiberufler– Keine Land- und Forstwirtschaft	Alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.	Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines Vereins unterliegt der Gewerbesteuer, auch ohne Gewinnerzielungsabsicht (z.B. der Getränkeauschank im Sportverein).

2.2 Die Berechnung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird nach dem folgenden Schema berechnet:

Schema Gewerbesteuerberechnung
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs. 1 GewStG i.V.m. §§ 4, 5 EStG)
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG
- Kürzungen nach § 9 GewStG
= maßgebender Gewerbeertrag (§ 10 Abs. 1 GewStG)
- Gewerbeverlust aus den Vorjahren nach § 10a GewStG <ol style="list-style-type: none">1. Uneingeschränkter Verlustabzug bis 1 Mio. Euro2. Eingeschränkter Verlustabzug, max. 60 % des verbleibenden Gewerbeertrags, wenn Verluste aus dem Vorjahr noch nicht ausgeschöpft sind
= vorläufiger Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 €, § 11 (1) GewStG)
- Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG <ol style="list-style-type: none">1. 24.500 € bei natürlichen Personen und Personengesellschaften2. 5.000 € bei Vereinen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der besteuert wird (z.B. das Vereinsheim)3. 0 € bei Kapitalgesellschaften
= endgültiger Gewerbeertrag
* einheitliche Steuermesszahl 3,5 % (§ 11 (2) GewStG)
= Steuermessbetrag (§ 14 (1) GewStG)
* Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG), mindestens 200 % (§ 16 (4) GewStG)
= Gewerbesteuer

Wie Sie sehen, werden Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer entlastet, denn diese wird für sie erst fällig, wenn ihr vorläufiger Gewerbeertrag den Freibetrag von 24.500 € übersteigt.

Kapitalgesellschaften als juristische Personen genießen diesen Vorzug nicht. Viele Firmengründer entscheiden sich dennoch für eine Kapitalgesellschaft, aufgrund der Haftung, da in diesem Fall nur die Gesellschaft mit ihrem Vermögen haftet, nicht der Firmeninhaber mit seinem Privatvermögen und der steuerlichen Gesamtbelastung, wie Sie im ersten Kapitel gelernt haben. Die Belastung mit der Gewerbesteuer, ist daher nur einer der Aspekte, die bei der Wahl der Rechtsform eine Rolle spielen.

Wir betrachten gleich eine Übungsaufgabe, die die Berechnung verdeutlicht. Zunächst folgen aber noch einige Informationen und das Berechnungsschema zur Körperschaftsteuer, denn die Übungsaufgabe ist eine Kombination aus KSt und GewSt.

2.3 Die Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist ähnlich wie die Einkommensteuer und wird auf den Gewinn aller Kapitalgesellschaften erhoben. Kapitalgesellschaften sind die AG, GmbH, SE (Europäische Gesellschaft), KGaA und die UG. Sind bei einer GbR die Gesellschafter Kapitalgesellschaften, unterliegen diese ebenso der Körperschaftsteuerpflicht für die GbR, auch die Genossenschaft unterliegt der Körperschaftsteuer, sowie einige andere Vereinigungen (§ 1 Abs. 1 KStG). Vereinigungen, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, werden in § 5 KStG aufgeführt. Dazu zählen z.B. ausschließlich gemeinnützig oder kirchlich tätige Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer und bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1, 2 KStG). Die Körperschaftsteuer wird einheitlich mit 15 % erhoben (§ 23 Abs. 1 KStG). Es gibt, anders als bei der Einkommensteuer, keinen sozialen Aspekt, der den Steuersatz senken würde, z.B. durch Freibeträge für die Altersvorsorge oder Kinderfreibeträge.

Das Rechenschema für die KSt wirkt auf den ersten Blick recht kompliziert. Im Grunde wird aber nur das zu versteuernde Einkommen ermittelt und mit dem einheitlichen Steuersatz von 15 % multipliziert. Anschließend wird der Solidaritätszuschlag berechnet. Das Knifflige für Sie ist, sich das Schema zu merken, mit dem das zu versteuernde Einkommen ermittelt wird. Da hilft nur – lernen Sie es so gut wie möglich auswendig. Zwar wird von Ihnen in der Prüfung selten verlangt, dass Sie das komplette Schema durchrechnen. Aber wenn dies gefordert wäre, müssten Sie die richtige Reihenfolge auswendig wissen, denn die Paragraphen stehen in einer anderen Reihenfolge im Gesetz, als sie im Schema verwendet werden.

Das Berechnungsschema für die Körperschaftsteuer sehen Sie auf der nächsten Seite dargestellt. Es ist vereinfacht und orientiert sich an der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach KStR R 7.1, es sind die für Sie wichtigen Punkte enthalten. Anschließend befassen wir uns mit den Beispielaufgaben.

Berechnungsschema der Körperschaftsteuer

Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handelsbilanz

+/- einkommensteuerliche Korrekturen (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben § 4 (5) EStG) nach § 60 Abs. 2 EStDV

= Gewinn/Verlust laut Steuerbilanz

+/- Korrekturen nach körperschaftsteuerlichen Vorgaben:

- steuerfreie Einnahmen/+ Hinzurechnungen (§ 8b KStG)

+ verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 (3) KStG)

- verdeckte Einlagen (§ 8 (3) KStG)

+/- Bildung oder Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen im Sinne von § 7g EStG

+ sämtliche Spenden (§ 9 (1) Nr. 2 KStG)

+ nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG, § 4 Abs. 5-8 EStG)

= Summe der Einkünfte

- abziehbare Spenden (§ 9 (1) Nr. 2 KStG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte

- Verlustabzug (§ 10d EStG)

= Einkommen

- Freibetrag nach § 24 KStG

- Freibetrag nach § 25 KStG

= zu versteuerndes Einkommen

Berechnung der Körperschaftsteuer

Zu versteuerndes Einkommen

* KSt-Satz 15% nach § 23 KStG

= **Körperschaftsteuer**

Nachdem wir die Berechnungsverfahren sowohl für die Gewerbesteuer, als auch für die Körperschaftsteuer kennengelernt haben, wenden wir uns der ersten Übungsaufgabe zu, die die Theorie mit Leben füllen wird.

Berechnung Solidaritätszuschlag

5,5 % von der Körperschaftsteuer nach §§ 1, 4 SolzG

= **Solidaritätszuschlag**

Einführungsaufgabe zur Berechnung von GewSt und KSt

Die Firma Gläser GmbH wurde am 1. Januar 2013 gegründet und stellt hochwertige Holzmöbel her. Das Unternehmen hat seinen Sitz und seine Geschäftsleitung in Mainz. Jakob Gläser und seine Frau Julia Gläser sind zu je 50 % Gesellschafter und Geschäftsführer. Die Firma hat ein gezeichnetes Kapital von 1 Mio. Euro, das vollständig einbezahlt ist. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Die angemessene Vergütung für die Geschäftsführer betrug im laufenden Jahr jeweils 120.000 € und wurde gewinnmindernd gebucht.

Im letzten Geschäftsjahr 2020 erzielte die Gläser GmbH einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss i.H.v. 420.000 €.

Vorauszahlungen für die Körperschaftsteuer wurden im Jahr 2020 i.H.v. 46.000 € geleistet. Vorauszahlungen für die Gewerbesteuer wurden in Höhe von 20.000 € geleistet. In den 420.000 € sind nicht abziehbare Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG enthalten, die das handelsrechtliche Ergebnis um 35.000 € gemindert haben (100 % der Aufwendungen).

Aufgaben

- Ermitteln Sie rechnerisch nachvollziehbar das zu versteuernde Einkommen der Gläser GmbH für 2020.
- Ermitteln Sie die Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag für 2020.
- Berechnen Sie die Gewerbesteuer. Der Hebesatz in Mainz beträgt 480 %.

5.5 Bilanzierung der Passivseite nach HGB und Steuerrecht

Nachdem wir die Bilanzierung der Aktivseite der Bilanz behandelt haben, schauen wir uns im zweiten und letzten großen Abschnitt der Bilanzierung die Passivseite an. Dazu betrachten wir zunächst die Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten, bevor wir als letztes die Bilanzierung des Eigenkapitals behandeln.

5.5.1 Bilanzierung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten nach HGB

Im vorherigen Abschnitt haben Sie bereits häufig von § 253 Abs. 1 HGB gehört, der sich mit den Anschaffungskosten von Vermögensgegenständen beschäftigt. Dieser Paragraph besagt ebenfalls: „Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.“

Der Begriff Verbindlichkeit dürfte Ihnen recht vertraut sein – eine Schuld gegenüber jemand anderem, die man noch einzulösen hat, z.B. aus einem Kredit. Was aber sind nun Rückstellungen und die davon abzugrenzenden Eventualverbindlichkeiten? Betrachten wir dazu das folgende Schaubild.



Wie Sie sehen, sind Eventualverbindlichkeiten Risiken, die eine Belastung für das Unternehmen darstellen könnten, mit deren Eintritt aber nicht gerechnet wird. Es gibt dazu eine abschließende Aufzählung in § 251 HGB. Sie können aus Wechseln und Bürgschaften entstehen, sowie aus Gewährleistungsverträgen. So kann z.B. ein Vater, der ebenfalls Unternehmer ist, für seinen Sohn bei dessen Geschäftseröffnung eine Bürgschaft gegenüber der Bank abschließen, dass er im Fall eines Falles der Bank für eine gewisse Summe haftet, sollte sein Sohn zahlungsunfähig sein. Er übernimmt die Bürgschaft, rechnet aber nicht ernsthaft mit ihrer Einlösung.

Verbindlichkeiten sind dagegen in ihrer Höhe und Fälligkeit feststehend und daher planbar, etwa ein laufender Kredit bei einer Bank.

Für alle Verpflichtungen, bei denen die Höhe und/oder der Termin der Fälligkeit zum Bilanzstichtag noch nicht feststehen, werden Rückstellungen gebildet. Dazu finden wir nähere Informationen in § 249 HGB. Diese lassen sich folgendermaßen aufspalten:

Rückstellungen § 249 HGB			
Rückstellung aufgrund einer Verpflichtung gegenüber Dritten		Rückstellungen für Aufwendungen	
Wirtschaftliche Verpflichtungen	Rechtliche Verpflichtungen	Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung	Unterlassene Aufwendungen für Abraum-beseitigung
Wirtschaftliche Verpflichtungen ohne rechtlich zwingenden Grund, z.B. Kulanz-rückstellungen	Dabei kann es sich handeln um: <ul style="list-style-type: none"> - Pensionsrückstellungen - Steuerrückstellungen - Garantierückstellungen - Prozesskosten - Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 	Gilt nur im Innenverhältnis, d.h. für Aufwendungen für die eigene Firma, die innerhalb von drei Monaten im neuen Geschäftsjahr nachgeholt werden. Im Außenverhältnis darf keine Rückstellung gebildet werden.	Diese Regelung betrifft im Grunde nur den Bergbau.
§ 249 Abs. 1 Nr. 2 HGB	§ 249 Abs. 1 HGB	§ 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB	

Wie aus der Grafik und § 249 HGB zu entnehmen ist, werden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus wirtschaftlicher oder rechtlicher Verpflichtung gebildet, sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – sogenannte Drohverlustrückstellungen.

Darüber hinaus sind nur Rückstellungen für Aufwendungen für unterlassene Instandhaltung im laufenden Geschäftsjahr zu bilden, die auf die ersten drei Monate des nächsten Geschäftsjahres verschoben werden sollen. Es gibt keine anderen zulässigen Gründe für die Bildung von Rückstellungen.

Rückstellungen werden dann aufgelöst, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 249 Abs. 2 S. 2 HGB).

Die Höhe, in der eine Rückstellung gebildet werden muss, wird von § 253 Abs. 1 S. 2 HGB bestimmt. Darin heißt es, Rückstellungen sind „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ zu bilden. Hier bietet sich der Unternehmensleitung wieder ein bilanzpolitischer Spielraum, in welcher Höhe die Rückstellung gebildet wird. Denn den notwendigen Aufwand dafür zu schätzen, ist eine subjektive Angelegenheit. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind auch hier grundsätzlich wieder das Vorsichtsprinzip und der Gläubigerschutz zu beachten, wonach eher von einem höheren Betrag auszugehen ist, als eine zu positive Schätzung des Erfüllungsbetrages vorzunehmen.

Steht z.B. ein Schadenersatzprozess an, bei dem das Unternehmen möglicherweise zur Zahlung von Schadenersatz in Höhe von 10.000 € verurteilt wird, müsste die Unternehmensleitung nach dem Vorsichtsprinzip davon ausgehen, zur Zahlung dieser Summe zuzüglich der Prozesskosten verurteilt zu werden und eine Rückstellung in dieser Höhe bilden. Prinzipiell könnte sie aber auch davon ausgehen, dass ein Vergleich ausgehandelt werden kann oder die Klage als unbegründet abgewiesen wird, sodass auch eine niedrigere Rückstellung begründbar wäre – hier hat sie wieder einen Spielraum im Sinne der Bilanzpolitik zur Verfügung.

Betrachten wir zum Thema Rückstellungen nun zwei Beispielaufgaben. Versuchen Sie sie zunächst selbständig zu lösen, im Anschluss daran folgt die Musterlösung.

Aufgabe 1

Die Firma Hochbau GmbH nimmt einen Auftrag für den Bau eines Wohnhauses in München an. Sie hat die Selbstkosten mit 280.000 € kalkuliert, der Preis für den Kunden beträgt 350.000 €.

Während der Bauarbeiten muss der Bauleiter feststellen, dass seinem Mitarbeiter bei der Kalkulation ein gravierender Fehler unterlaufen ist. Die Selbstkosten belaufen sich schon auf 320.000 €, der Gewinn wird um 40.000 € geringer ausfallen und beträgt nur noch 30.000 €.

Darf der Bauleiter eine Rückstellung bilden? Begründen Sie.

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 oder verkaufsfähigen 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).

Nach dem Anschaffungskostenmodell ist ein Vermögensgegenstand in der Folgebewertung mit den AK/HK anzusetzen, abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungen.

Ist für eine Sachanlage der beizulegende Zeitwert verlässlich bestimmbar, kann auch dieser angesetzt werden, abzüglich der kumulierten Abschreibungen sowie Wertminderungen. In diesem Fall wird das Neubewertungsmodell angewendet.

Sehr wichtig ist, dass der beizulegende Zeitwert verlässlich bestimmt worden sein muss. Er muss im Zweifelsfall von einem Wirtschaftsprüfer nachvollzogen werden können. Der beizulegende Zeitwert wird in IAS 16.6 definiert. Demnach handelt es sich dabei um den Preis, der im üblichen, geordneten Geschäftsverkehr erzielt werden könnte, wenn die Sachanlage verkauft werden würde.

Wird eine Sachanlage neu bewertet, so ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen sie gehört, neu zu bewerten (IAS 16.36).

Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines Vermögensgegenstandes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital zu übertragen, unter der Position „Neubewertungsrücklagen“ (IAS 16.39). Die Neubewertung erfolgt erfolgsneutral, ohne Wirkung auf das Periodenergebnis. Fand in der Vergangenheit eine Abwertung desselben Gegenstandes statt, wird diese allerdings durch die Wertsteigerung wieder aufgehoben.

Der Ausweis des Vermögenswertes erfolgt nach IAS 1.54 in der Bilanz unter *a) Sachanlagen* und zwar gemäß IAS 1.60, 1.66-67 unter den langfristigen Sachanlagen, da kurzfristige und langfristige Vermögenswerte getrennt voneinander auszuweisen sind.

8.2.3 Die Abschreibung von Sachanlagen

Die Abschreibung von Sachanlagen erfolgt nach den IAS 16.43 ff. Dort ist der Komponentenansatz erläutert. Das bedeutet, dass eine Anlage aus verschiedenen Komponenten bestehen kann, die auch getrennt voneinander abgeschrieben werden, wenn diese einen wesentlichen Anteil an den Anschaffungskosten eines Vermögenswertes haben und noch dazu unterschiedlich lange Nutzungsdauern besitzen. Wie sich das im Einzelnen verhält, sehen Sie im späteren Verlauf noch in einer Aufgabe.

Die Abschreibung eines Vermögenswertes erfolgt planmäßig über seine Nutzungsdauer (IAS 16.50). Der Abschreibungsbetrag wird dabei nach Abzug des Restwertes ermittelt (IAS 16.53). In vielen Fällen ist der Restwert allerdings unbedeutend, sodass er für die Berechnung des Abschreibungsbetrages unwesentlich ist.

Nach den IAS 16.60-62 ist die Abschreibungsmethode so zu wählen, dass sie dem Nutzungsverhalten des Gegenstandes durch das Unternehmen entspricht. Demnach kommen dafür sowohl die lineare, die degressive, oder die leistungsbezogene Abschreibung in Frage. Das Unternehmen hat die Methode auszuwählen, die der erwarteten Nutzung am ehesten entspricht.

Diese gewählte Methode ist fortan zur Abschreibung zu verwenden, es sei denn, im Nutzungsverhalten ändert sich etwas so gravierend, dass sich dies auf die noch zu erwartende Nutzungsdauer auswirkt. In diesem Fall muss die Methode gewechselt werden. Die Abschreibungsmethode muss daher mindestens am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft werden (IAS 16.61).

IAS 16.63 verweist zudem auf IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*. Nach IAS 36.9 muss ein Unternehmen zu jedem Bilanzstichtag überprüfen, ob Gründe für eine Wertminderung für Vermögenswerte vorliegen könnten. Das betrifft nicht nur Sachanlagen, sondern nach IAS 36.10 auch immaterielle Vermögensgegenstände mit unbestimmter Nutzungsdauer und den Geschäfts- oder Firmenwert, der durch einen Unternehmenszusammenschluss erworben wurde. Anhaltspunkte für eine Wertminderung sind in den IAS 36.12-14 erläutert. Ein Beispiel wäre ein Defekt an einer Maschine, durch den die erwartete Restnutzungsdauer von 3 Jahren erlischt, da der Defekt nur zu unwirtschaftlichen Kosten behoben werden könnte. In diesem Fall muss das Unternehmen eine Wertminderung in Form einer außerplanmäßigen Abschreibung vornehmen, so wie Sie es bereits im Bereich der Bilanzierung nach HGB gelernt haben. In diesem Beispiel wäre die Maschine auf null abzuschreiben. In anderen Fällen kann es sich nur um eine Wertminderung handeln, durch die der Abschreibungsbetrag für die restliche Nutzungsdauer kleiner wird (IAS 36.59, IAS 36.63). Nach IAS 36.110 muss das Unternehmen zudem an jedem nachfolgenden Bilanzstichtag überprüfen, ob der Grund für die Wertminderung noch besteht. Sollte dies nicht der Fall sein, muss eine Wertaufholung stattfinden. Dadurch erhöht sich auch der Abschreibungsbetrag für die restliche Nutzungsdauer wieder. Obergrenze ist der Wert, den der Vermögenswert vor der Wertminderung besaß. Die Wertaufholung ist nicht für den Geschäfts- oder Firmenwert möglich (IAS 36.117, 36.121, 36.124)

Nun noch einmal im Kurzüberblick – in diesem Abschnitt sollten Sie gelernt und markiert haben:

Bezeichnung	Beschreibung	Quelle in den IFRS
Zugangsbewertung Sachanlagen	Erstansatz zu AK/HK	IAS 16.15, 16.7
	Höhe des Ansatzes	IAS 16.23
Framework - Rahmenkonzept	Was ist überhaupt ein Vermögenswert?	R 49 (a)
	Wann erfolgt der Ansatz von Vermögenswerten?	R 89, IAS 16.7

Bezeichnung	Beschreibung	Quelle in den IFRS
	Ausnahme davon durch Sicherheit oder Umweltschutz	IAS 16.11
Bestandteile AK/HK	Einzelne Bestandteile	IAS 16.16-17
	Zuwendungen der öffentlichen Hand	IAS 20.24-27, 16.28
	Fremdkapitalkosten	IAS 23.5, 23.6, 23.8, 23.12
Keine Bestandteile der AK/HK	Was sind keine Bestandteile?	IAS 16.19-20
Ausweis von Vermögenswerten	Darstellung in der Bilanz	IAS 1.54
	Unterscheidung nach Kurz- und Langfristigkeit	IAS 1.60, 1.66-67
Folgebewertung nach IAS 16.29	Allgemeines Anschaffungskostenmodell	IAS 16.30
	Neubewertungsmodell	IAS 16.31 i.V.m. IAS 16.36-37
	Wertsteigerung durch Neubewertung	IAS 16.39
Abschreibung von Sachanlagen	Komponentenansatz	IAS 16.43 ff.
	Abschreibung über die Nutzungsdauer	IAS 16.50
	Abzug des Restwertes	IAS 16.53
	Zulässige AfA-Methoden	IAS 16.60-62