

1. Grundlagen der Bilanzierung

Schausberger-Strobl

1.1. Buchungszeitpunkt

Hinsichtlich des Buchungszeitpunktes muss zwischen Vermögens- und Erfolgsänderungen differenziert werden. Eine Vermögensänderung ist in jenem Zeitpunkt zu verbuchen, in dem der wirtschaftliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes wechselt. Maßgeblich ist daher jener Zeitpunkt, in dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne eines Chancen-/Gefahrenüberganges vom Verkäufer auf den Käufer übergeht. Im allgemeinen Wirtschaftsverkehr regeln die sog *Incoterms* (internationale Handels-/Lieferklauseln) der Internationalen Handelskammer Zeit und Ort des Gefahren- bzw Kostenüberganges. Nicht ausschlaggebend ist demnach der Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses. Wurde ein Kaufvertrag zwar abgeschlossen, aber noch nicht erfüllt, liegt ein schwebendes Geschäft vor, welches für sich keine buchungspflichtige Vermögensänderung begründet. Die Vertragspartner müssen allerdings jeweils für sich prüfen, ob nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag aus der weiteren Geschäftsabwicklung ein Verlust droht und ggf hierfür eine „Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden (Beschaffungs- oder Absatz-)Geschäften“ zu passivieren ist. Bei Erfolgsänderungen knüpft der Buchungszeitpunkt an das Vorsichtsprinzip an. Bei der Realisierung von Umsätzen kommt das Realisationsprinzip und bei der Aufwandserfassung das Imparitätsprinzip zur Anwendung (siehe hierzu Kapitel 1.3. Allgemeine Grundsätze der Bewertung).

1.2. Prinzip des wirtschaftlichen Eigentums

Nach § 196a UGB sind die Posten des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren bzw darzustellen. Für Zwecke der Rechnungslegung erfolgt eine Zurechnung demzufolge danach, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist unabhängig vom zivilrechtlichen Eigentum derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft dauerhaft ausübt und bei dem Besitz, Gefahr und Nutzen sowie Lasten der Sache über die gewöhnliche Nutzungsdauer hinweg liegen.

Im Regelfall stimmen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer überein. Eine Besonderheit stellt jedoch insb der Eigentumsvorbehalt dar. Wird eine Sache unter Eigentumsvorbehalt erworben, erwirbt der Käufer zwar das wirtschaftliche Eigentum, nicht jedoch das zivilrechtliche Eigentum, dieses wird erst mit vollständiger Bezahlung erworben. Fraglich ist daher, zu welchem Zeitpunkt in diesem Fall eine buchungspflichtige Vermögensänderung eintritt. Mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums geht auch das Risiko auf den Käufer über, weshalb dieser die Sache in der Bilanz zu erfassen hat. Wird der Käufer säumig und besteht der Verkäufer auf die Rückgabe des Vermögensgegenstandes, ist die Erlösbuchung und die erfasste Forderung auf Seiten des Verkäufers und die Aufwandsbuchung sowie die Verbind-

lichkeit auf Seiten des Käufers zu korrigieren. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen ferner bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (Superädifikat) bzw Einbauten in fremde Gebäude, Kommissionsgeschäften oder Finanzierungsleasing auseinander.

1.3. Allgemeine Grundsätze der Bewertung

Die Frage nach der Höhe des Wertansatzes stellt sich im Rahmen der laufenden Buchhaltung sowie im Rahmen der Jahresabschlusserstellung. Dabei sind neben den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung im Speziellen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung gem § 201 Abs 2 UGB einzuhalten, sodass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird.

Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs 1 EStG finden die unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätze des § 201 Abs 2 UGB grundsätzlich auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung Anwendung.

Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Die Bewertungsstetigkeit oder materielle Bilanzkontinuität¹ gem § 201 Abs 2 Z 1 UGB bezieht sich auf die grundsätzliche Beibehaltung einer einmal gewählten Bewertungs- und Abschreibungsmethode sowie auf die Gleichbehandlung gleichartiger Bilanzposten im Zeitablauf. Ziel ist es, Differenzierungen und Wechsel aus bilanzpolitischen Gründen zu verhindern und objektive, vergleichbare Jahresabschlüsse sicherzustellen. Vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ausgenommen sind Bilanzansatzwahlrechte.

Ein Abweichen von der Bewertungsstetigkeit ist nur unter besonderen Umständen und sachlicher Rechtfertigung möglich. Besondere Umstände stellen bspw die Änderung von Gesetzen, Übergang oder Verzicht auf die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, strukturelle Änderungen des Unternehmens, wie wesentliche Veränderungen in der Gesellschafterstruktur, Einbeziehung in einen oder Ausscheiden aus einem Konzernverbund dar. Eine Änderung auf Basis von bilanzpolitischen Gründen ist ausgeschlossen.

Grundsatz der Unternehmensfortführung

Der Bilanzansatz ist unter der Prämisse einer fortgeführten Unternehmenstätigkeit (vgl § 201 Abs 2 Z 2 UGB) zu ermitteln (= *Going-concern-Prinzip*). Dies bedeutet, dass die bestimmungsgemäße Verwendung im Rahmen der normalen Unternehmenstätigkeit bei der Beurteilung von Bewertungs- und Ansatzfragen zu berücksichtigen ist. Davon abzugrenzen sind Zerschlagungswerte, welche dann Anwendung finden, wenn der Unternehmensfortführung tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (bspw Konkurs, Insolvenz, Auflösung des Unternehmens oder Liquidationsabsicht).

1 Die Kodifizierung der formellen Kontinuität erfolgt in § 223 Abs 1 UGB.

Grundsatz der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag

Jeder Aktiv- und jeder Passivposten ist zum Bilanzstichtag gesondert, dh grundsätzlich unabhängig von den Wertverhältnissen anderer Vermögensgegenstände und Schulden, zu bewerten, um entsprechend dem Vorsichtsgrundsatz die Saldierung von Wertsteigerungen und Wertminderungen zu vermeiden. Einheitliche Vermögensgegenstände sind allerdings nicht in ihre Einzelteile zu zerlegen, sondern als Bewertungseinheit gemeinsam zu bewerten. Hierbei stellt der betriebliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein entscheidendes Kriterium dar. Eine Bewertungseinheit ist bspw anzunehmen, wenn Maschinen durch technische Eingliederung in einen Produktionsprozess nur gemeinsam genutzt werden können.

Denkmöglich sind in diesem Zusammenhang auch Bewertungseinheiten zwischen Positionen der Aktiv- und Passivseite, gesetzt dem Fall, dass eine sog „geschlossene Position“ vorliegt. Eine „geschlossene Position“ liegt etwa dann vor, wenn Forderungen und Verbindlichkeiten in derselben Währung mit gleicher Fristigkeit existieren oder bei Abschluss von Sicherungsgeschäften. Voraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit zwischen Positionen der Aktiv- und Passivseite ist das Bestehen einer nachvollziehbaren, sachlichen und kausalen Verknüpfung, wodurch eine Risikovorsorge für eine Wertminderung auf der Aktivseite infolge der Absicherung durch die Passivposition im Sinne des Vorsichtsprinzips entfällt. Gem der AFRAC-Stellungnahme „Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten“ kann bei der Bilanzierung von Derivaten unter bestimmten Bedingungen vom Grundsatz der Einzelbewertung abgesehen werden und eine Bewertungseinheit mit einem abgesicherten Grundgeschäft gebildet werden.²

In manchen Fällen gestattet § 209 UGB die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, wie die Festbewertung bei Gegenständen des Sachanlagevermögens oder bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (vgl § 209 Abs 1 UGB), Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert für (annähernd) gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände (im Speziellen Finanzanlagevermögen, Vorräte und Wertpapiere des Umlaufvermögens) (vgl § 209 Abs 2 erster Fall UGB), Verbrauchsfolgeverfahren (LIFO, FIFO, HIFO, LOFO) im Rahmen der Vorratsbewertung (§ 209 Abs 2 zweiter Fall UGB).

Stichtagsprinzip und Werterhellungsprinzip

Zu beachten ist ferner, dass die Einzelbewertung zum Abschlussstichtag zu erfolgen hat. Wertveränderungen aufgrund von Ereignissen nach diesem Zeitpunkt sind nicht mehr im Abschluss zu berücksichtigen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Bewertung ausschließlich auf dem Wissensstand vom Abschlussstichtag basiert. Vielmehr sind sog werterhellende Umstände (positive wie negative), die bis zum Tag der Aufstellung bekannt werden, zwingend zu berücksichtigen (vgl auch § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB), wodurch auch dem Vollständigkeitsgrundsatz Rechnung getragen wird. Davon zu differenzieren sind wertbegründende Umstände, dh Ereignis-

² Vgl AFRAC-Stellungnahme „Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten“ (2011), S 12ff.

nisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten und keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag geben, sondern diese verändern und aus diesem Grund bei der Aufstellung des Abschlusses des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht berücksichtigt werden dürfen.

Grundsatz der Vorsicht

Der Grundsatz der Vorsicht manifestiert sich im Realisations- und Imparitätsprinzip. Das Realisationsprinzip untersagt den Ausweis nicht realisierter Gewinne (vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB). Gewinne dürfen demnach erst dann im Abschluss erfasst werden, wenn Sie durch einen Umsatzakt vom Markt bestätigt sind. Im Gegensatz dazu besagt das Imparitätsprinzip, dass Verluste bzw Risiken, von denen bereits zum Stichtag Kenntnis erlangt wurde, im Jahresabschluss jedenfalls zu berücksichtigen sind (vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB). Einer Bestätigung durch den Markt bedarf es hierzu nicht.

Der Vorsichtsgrundsatz findet in Form des Anschaffungswertprinzips, Niederstwertprinzips und Höchstwertprinzips als grundlegende Bewertungsprinzipien für Bilanzposten seine konkrete Ausprägung.

Grundsatz der Periodenabgrenzung

Gem § 201 Abs 2 Z 5 UGB sind im Abschluss eines Geschäftsjahres alle Aufwendungen und Erträge zu erfassen, die im betroffenen Geschäftsjahr ihre Ursache haben. Der Zahlungszeitpunkt spielt dabei keine Rolle. Zentrales Instrument der periodengerechten Zurechnung sind die Rechnungsabgrenzungsposten. Ausdruck der Periodisierung ist aber auch die planmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes über die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Grundsatz der Bilanzidentität

Der Bilanzidentitätsgrundsatz (Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität) verlangt, dass völlige Identität der Schlussbilanz mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres gegeben ist (zeitpunktbezogene Bilanzidentität) (vgl § 201 Abs 2 Z 6 UGB). Die Saldenvorträge der Bestandskonten müssen identisch sein. Weder Aufwands- oder Ertragskorrekturen (bspw auf Grund von einer Betriebsprüfung) dürfen demnach in einer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden noch Umverteilungen oder Neubewertungen. Ferner muss die Summe der Periodenerfolge mit dem Totalerfolg eines Unternehmens übereinstimmen (zeitraumbezogene Bilanzidentität). Ein Abweichen vom Grundsatz der Bilanzidentität ist bei Vorliegen bestimmter Umstände grundsätzlich zulässig, wenn auch in der Literatur äußerst strittig diskutiert wird, in welchen Fällen diese Ausnahmebestimmung des § 201 Abs 2 letzter Satz UGB zur Anwendung kommen soll.³ Einen Anwendungsfall stellt jedenfalls die Durchbrechung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen dar.

3 Vgl Adler/Düring/Schmaltz (Hrsg) (1998) § 252, in Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl, Rz 15ff; Winkeljohann/Büssow (2010) § 252, in Ellrott ua (Hrsg), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl, Rz 8; Urnik/Urtz (2011) § 201, in Straube (Hrsg), UGB II/RLG, 3. Aufl, Rz 72; Fülbier/Kuschel/Selchert (2012) § 252, in Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung: Einzelabschluss, 5. Aufl, Rz 39f.

Grundsatz der objektiven Bewertung

Die Bewertung von Jahresabschlussposten ist häufig nur mittels Schätzungen möglich. Derartige Schätzungen müssen gem § 201 Abs 2 Z 7 UGB auf Basis einer umsichtigen Beurteilung erfolgen, dh die Bewertung sollte auf einer vorsichtigen und objektiven Grundlage geschehen. Jedenfalls zu berücksichtigen sind (statistisch ermittelbare) Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten sowie ggf im Einzelfall Berichte von unabhängigen Experten. Der Grundsatz der objektiven Bewertung ist insb bei der Ermittlung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen anzuwenden.

Grundsatz der Wesentlichkeit

Im UGB wird der Grundsatz der Wesentlichkeit in § 196a Abs 2 UGB lediglich für die Darstellung und Offenlegung festgehalten. Im Bereich des Ansatzes und der Bewertung wird die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes einzelfallbezogen im UGB geregelt. Dies ist beim in § 204 Abs 1a UGB normierten Wahlrecht für den Ansatz von geringwertigen Vermögensgegenständen der Fall.

Nicht kodifizierte Bewertungsgrundsätze

Grundsatz der Methodenbestimmtheit: Besteht ein Wahlrecht bei der Wertermittlung eines Bilanzpostens (wie zB bei der Berechnung der Herstellungskosten), ist der Ansatz eines Zwischenwertes unzulässig. Der Wert muss sich unter Anwendung einer bestimmten Bewertungsmethode ergeben.

Grundsatz der Willkürfreiheit: Besteht bei der Bewertung ein Ermessensspielraum, soll die Wahl des Wertansatzes begründbar und intersubjektiv nachprüfbar sein.

1.4. Beispiele

1.4.1. Buchungszeitpunkt

Angabe:

Aufgabenstellung

Begründet der unten angeführte Sachverhalt für die A-GmbH eine Buchungspflicht im Jahr X1?

Die in Österreich ansässige A-GmbH bestellt am 20.12.X1 Waren von einem in China ansässigen Produzenten. Als Lieferklausel wurde im Kaufvertrag DAP Hafen Triest (*delivered duty paid*) vereinbart. Der chinesische Verkäufer versendet vereinbarungsgemäß am 22.12.X1 die Ware von China an die in Österreich ansässige A-GmbH per Schiff. Die Rechnungswesenleitung der A-GmbH informiert sich anlässlich der Jahresabschlusserstellung (Abschlussstichtag 31.12.) am 05.01.X2 über

die aktuelle Position des Transportschiffes und erfährt, dass das Schiff am 31.12.X1 noch nicht in Triest angekommen war.

Lösung:

Die Ware ist in der Bilanz zum 31.12.X1 nicht zu erfassen, weder Kosten- noch Risikoübergang haben stattgefunden. Die A-GmbH hat die Ware erst zu bilanzieren, wenn diese im Hafen in Triest eingelangt ist.

1.4.2. Buchungszeitpunkt

Angabe:

Aufgabenstellung

Begründet der unten angeführte Sachverhalt für die A-GmbH eine Buchungspflicht im Jahr X1?

Die in Österreich ansässige A-GmbH bestellt am 20.12.X1 Waren von einem in China ansässigen Produzenten. Als Lieferklausel wurde im Kaufvertrag FOB Shanghai (*free on board*, der Risiko- und Kostenübergang findet bei Überschreiten der Reling des Seeschiffes in Shanghai statt) vereinbart. Der chinesische Verkäufer versendet vereinbarungsgemäß am 22.12.X1 die Ware von China an die in Österreich ansässige A-GmbH per Schiff. Die Waren treffen am 12.01.X1 im österreichischen Lager der A-GmbH ein.

Lösung:

Obwohl sich die Ware am 31.12.X1 noch nicht im Lager der A-GmbH befindet, muss die Ware in der Bilanz zum 31.12.X1 erfasst werden, da bereits Risiko- und Kostenübergang stattgefunden haben. Die Ware muss außerdem am Abschlussstichtag entsprechend der Bewertungsvorschriften des Umlaufvermögens bewertet werden.

1.4.3. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Angabe:

Aufgabenstellung

Ist dieses Bewertungsschema im Sinne der Bewertungsstetigkeit zulässig?

Der LKW-Fuhrpark der A-GmbH besteht aus LKWs, welche ausschließlich auf Baustellen zum Transport von Bauschutt und solchen, welche ausschließlich für Speditionszwecke im Fernverkehr verwendet werden. Während für die Baustellen-LKWs lt

Abschreibungsplan eine lineare Abschreibung über eine unternehmensrechtliche Nutzungsdauer von 10 Jahren vorgesehen ist, sollen die Speditions-LKWs degressiv über eine Nutzungsdauer von 8 Jahren abgeschrieben werden.

Lösung:

Die Bewertungsstetigkeit kommt grundsätzlich auch bei gleichartigen bzw. vergleichbaren Vermögensgegenständen zum Tragen. Vergleichbarkeit wird dabei dahingehend interpretiert, dass eine Funktionsgleichheit und vergleichbare Rahmenbedingungen vorliegen müssen. Im Beispiel ist daher eine nach Verwendungszweck bzw. Funktion getrennte Bewertung aufgrund der unterschiedlichen Funktionen bzw. Verwendungszwecke der LKWs gestattet. Innerhalb der jeweiligen Gruppen ist jedoch das Stetigkeitsgebot zu beachten. Bezogen auf das obige Beispiel würde dies bedeuten, dass innerhalb der Gruppe „Baustellen-LKWs“ und „Speditions-LKWs“ Stetigkeit geboten ist. Voraussetzung für die Anwendung unterschiedlicher Abschreibungsmethoden ist allerdings, dass die gewählte Methode den Wertverzehr des Vermögensgegenstandes, in diesem Fall der LKWs, zutreffend widerspiegelt.

1.4.4. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Angabe:

Aufgabenstellung

Ist dieses Bewertungsschema im Sinne der Bewertungsstetigkeit zulässig?

Die Rechnungswesenabteilung der A-GmbH möchte aus bilanzpolitischen Gründen zum 31.12.X7 eine bereits vor längerer Zeit erworbene Beteiligung an der Beta-AG aufgrund eines vorübergehenden Kurseinbruches gem § 204 Abs 2 UGB außerplanmäßig abschreiben. Lt innerbetrieblicher Bewertungsvorschriften der A-GmbH dürfen Gegenstände des Finanzanlagevermögens entgegen dem Wahlrecht des § 204 Abs 2 UGB bei nur vorübergehender Wertminderung nicht außerplanmäßig abgeschrieben werden. In den vergangenen Geschäftsjahren wurde diese innerbetriebliche Bewertungsvereinbarung bei der Bewertung des Finanzanlagevermögens immer eingehalten.

Lösung:

Die Bewertungsstetigkeit bezieht sich nicht nur auf die Anwendung gesetzlicher Bewertungsmethoden, sondern gleichsam auf verbindliche unternehmensintern auferlegte Bewertungsprinzipien für gesetzlich nicht geregelte Bereiche. Demzufolge stellt die obige unternehmensinterne Bewertungsvorschrift der A-GmbH zum Finanzanlagevermögen eine verbindliche Richtlinie dar, die dem Stetigkeitsgebot unterliegt. Eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung ist somit nicht gestattet.

1.4.5. Grundsatz der Unternehmensfortführung

Angabe:

Aufgabenstellung

Ist im Jahr X1, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen?

Die A-GmbH schafft zu Beginn des Geschäftsjahres X1 eine neue PC-Anlage samt einer auf die Bedürfnisse der A-GmbH maßgeschneiderten Software an. Der Veräußerungspreis dieser Anlage sinkt nach Einschätzungen des Managements der A-GmbH bereits im Jahr X1 wesentlich, da sich am Markt für gebrauchte PCs und auf ein bestimmtes Unternehmen zugeschnittene Softwarelösungen schwer Wiederverkaufsmöglichkeiten ergeben.

Lösung:

Trotz des Absinkens des Veräußerungspreises besteht in X1 kein Grund, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, da generell von der Unternehmensfortführung auszugehen ist. Wird vom Fortbestand der A-GmbH ausgegangen, ist nicht der Veräußerungswert, sondern der Wert, welcher der PC-Anlage am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen beizulegen ist, für die Bewertung am Abschlussstichtag heranzuziehen. Besteht demgegenüber eine Liquidationsabsicht, eine ernsthafte Gefährdung der Zahlungsfähigkeit, wurden erhebliche Verluste erwirtschaftet oder existieren andere Indizien für das Einstellen der Unternehmenstätigkeit, hat sich die Bewertung an dem möglichen Veräußerungserlös bei Einzelverkauf der PC-Anlage zu orientieren, was eine außerplanmäßige Abschreibung der Anlage zum 31.12.X1 zur Folge hätte.

1.4.6. Grundsatz der Einzelbewertung

Angabe:

Aufgabenstellung

Welche Bewertungen, aus Sicht der A-GmbH, sind zum 31.12.X1 durchzuführen? Es soll geprüft werden, ob in diesem Zusammenhang die Bildung einer Bewertungseinheit möglich ist.

Die A-GmbH verfolgt das Bilanzierungsziel der „Jahresüberschussmaximierung“.

Die A-GmbH hat eine Verbindlichkeit iHv USD 80.000,00 gegenüber der B-GmbH. Entstanden ist diese Verbindlichkeit am 15.12.X1 und fällig ist diese am 15.01.X2.

Am 30.11.X1 entstand eine Forderung gegenüber der C-GmbH iHv USD 100.000,00, welche ebenfalls am 15.01.X2 fällig ist.

Briefkurs⁴ am 30.11.X1: EUR 1,00 = USD 1,2969

Briefkurs am 31.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,3350

Geldkurs am 15.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,2869

Geldkurs am 31.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,2965

Lösung:

Wert der Forderung bei Entstehen:	EUR	77.106,95	(100.000,00 / 1,2969)
Wert der Forderung zum 31.12.X1:	EUR	74.906,37	(100.000,00 / 1,3350)
Kursverlust:	EUR	2.200,58	
Wert der Verbindlichkeit bei Entstehen:	EUR	62.164,89	(80.000,00 / 1,2869)
Wert der Verbindlichkeit zum 31.12.X1:	EUR	61.704,59	(80.000,00 / 1,2965)
Kursgewinn:	EUR	460,30	

Grundsätzlich liegt eine geschlossene Position (gleiche Währung und Fristenübereinstimmung) vor, weshalb eine Bewertungseinheit zwischen der Fremdwährungsforderung und der Fremdwährungsverbindlichkeit gebildet werden kann. Durch die Möglichkeit der Kompensation des Kursverlustes bei der Forderung mit dem Kursgewinn bei der Verbindlichkeit wird das Währungsrisiko vermindert.

Die Forderung ist zum Abschlussstichtag zwingend wertzuberichtigten (Imparitätsprinzip). Wird eine Bewertungseinheit gebildet, beläuft sich der zu erfassende Wertminderungsaufwand allerdings nicht auf EUR 2.200,58, sondern lediglich auf EUR 1.740,28 (2.200,58 – 460,30). In der Schlussbilanz zum 31.12.X1 ist die Fremdwährungsforderung daher mit einem Wert von EUR 75.366,67 zu bilanzieren. Die Bewertung als geschlossene Position ist gem § 5 EStG auch maßgebend für die steuerliche Gewinnermittlung. Wird von der Möglichkeit der Bildung einer geschlossenen Position nicht Gebrauch gemacht, ist die Forderung im vollen Ausmaß wertzuberichtigten (EUR 2.200,58) und mit einem Wert von EUR 74.906,37 zu bilanzieren. Unabhängig davon, ob eine geschlossene Position gebildet wird oder nicht, ist die Verbindlichkeit in der Schlussbilanz zum 31.12.X1 mit einem Wert von EUR 62.164,89 zu bilanzieren (Höchstwertprinzip).

⁴ Der Geldkurs ist jener Wechselkurs, zu welchem die Bank einen Euro kauft. Demgegenüber handelt es sich bei dem Briefkurs um jenen Wechselkurs, zu dem die Bank einen Euro verkauft.

1.4.7. Grundsatz der Einzelbewertung

Angabe:

Aufgabenstellung

Die Werksküche soll gem § 209 Abs 1 UGB mittels dem sog „Festwertansatz“ bewertet werden. Wie lauten hierzu die Buchungssätze in den Jahren X1 bis X4? Es ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des § 209 Abs 1 UGB erfüllt sind.

Die A-GmbH nimmt am 03.09.X1 eine neue Werksküche in Betrieb. Die Erstaussstattung der Werksküche beläuft sich auf EUR 30.520,00 und wurde in dieser Höhe auf dem Konto „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ aktiviert. Die unternehmensrechtliche Nutzungsdauer beträgt 6 Jahre.

Die Abschreibung ist auch für unternehmensrechtliche Zwecke gem § 7 Abs 2 EStG durchzuführen.

Lösung:

Nach herrschender Literaturmeinung beträgt der Festwert bei Gegenständen des Anlagevermögens 40% bis 50% der tatsächlichen Anschaffungskosten.⁵ Bei der Lösung des Beispiels wird der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung gefolgt, die eine Aktivierung mit 50% der Anschaffungskosten vorsieht. Dieser Festwert wird allerdings erst im Zeitablauf erreicht, indem der Gegenstand so lange planmäßig über die wirtschaftliche Nutzungsdauer gewertmindert wird, bis 50% der Anschaffungskosten abgeschrieben sind.

Anschaffungskosten	30.520,00
– 50%-Abschlag	15.260,00
	<u>15.260,00</u>

Jährliche Abschreibung: $30.520,00 / 6 = 5.086,67$

Möglich ist aber auch die sofortige Erfassung des 50%igen Abschlages im Jahr X1 mittels einer außerplanmäßigen Abschreibung.

Im Jahr X1 ist folgende Buchung erforderlich:

Im Jahr X1 ist aufgrund des Zeitpunktes der Inbetriebnahme lediglich eine Halbjahresabschreibung vorzunehmen ($5.086,67 / 2 = 2.543,33$)

Plm Abschreibung	2.543,33
an Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.543,33

Bilanzansatz zum 31.12.X1: EUR 27.976,67 (30.520,00 – 2.543,33)

5 Vgl Grünberger (2000) Der Festwertansatz in einem neuen Licht, in SWK 19/2000, S 479ff; Egger (2001) § 209, in Kofler ua, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, 3. Aufl, Rz 9; Fröhlich (2010) § 209, in Hirschler, Bilanzrecht: Kommentar, Rz 10; Urnik/Urtz (2011) § 209, in Straube (Hrsg), UGB II/RLG, 3. Aufl, Rz 8.

Im Jahr X2 und X3 sind folgende Buchungen erforderlich:

In den Geschäftsjahren X2 und X3 ist jeweils eine Ganzjahresabschreibung vorzunehmen.

	Plm Abschreibung	5.086,67	
an	Betriebs- und Geschäftsausstattung		5.086,67

Bilanzansatz zum 31.12.X2: EUR 22.890,00 (27.976,67 – 5.086,67)

Bilanzansatz zum 31.12.X3: EUR 17.803,33 (22.890,00 – 5.086,67)

Im Jahr X4 ist folgende Buchung erforderlich:

In X4 ist nur mehr eine planmäßige Abschreibung im Ausmaß von EUR 2.543,33 vorzunehmen (17.803,33 – 15.260,00), wodurch der Festwert bzw Anhaltewert von EUR 15.260,00 erreicht wird.

	Plm Abschreibung	2.543,33	
an	Betriebs- und Geschäftsausstattung		2.543,33

Bilanzansatz zum 31.12.X4: EUR 15.260,00 (17.803,33 – 2.543,33)

Der Festwert ist in weiterer Folge zumindest alle fünf Jahre durch Bestandsaufnahme zu überprüfen. Ergeben sich im Rahmen der Überprüfung wesentliche Veränderungen, sind diese zu erfassen. Analoges gilt, wenn in X1 sofort außerplanmäßig auf den Anhaltewert abgeschrieben wird.

1.4.8. Stichtagsprinzip und Werterhellungsprinzip**Angabe:****Aufgabenstellung**

Welche Auswirkungen hat der Sachverhalt auf den Jahresabschluss des Geschäftsjahres X1 (Abschlussstichtag 31.12.) der A-GmbH? Der Abschluss des Geschäftsjahres X1 wird am 01.03.X2 aufgestellt.

Eine Produktionsmaschine einer ausländischen Betriebsstätte der A-GmbH wird am 23.12.X1 durch einen Brand völlig zerstört. Die A-GmbH erfährt davon allerdings erst am 02.01.X2.

Lösung:

Unabhängig vom Wissensstand zum Abschlussstichtag ist diese Wertminderung im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Produktionsmaschine im Jahresabschluss des Geschäftsjahres X1 zwingend zu berücksichtigen, da es sich um einen werterhellenden Umstand handelt, der noch vor der Erstellung des Abschlusses am