

Bilanzbuchhalter-Kompaktkurs Band 2: Jahresabschluss

National, International, Buchführung, Wirtschaftsrecht

von

Lukas Hendricks, Christoph Raabe

Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, MBA (International Taxation) ist nach mehrjähriger praktischer Berufserfahrung in der Finanzverwaltung und in der Steuerabteilung eines DAX-Konzerns seit 2010 Steuerberater in eigener Praxis in Bonn und seit 2001 in der Erwachsenenbildung für zahlreiche Bildungseinrichtungen (u.a. Akademie Steuern und Wirtschaft GmbH, Schermbeck, IFU Institut für Unternehmensführung, Bonn, Sommerhoff AG Managementinstitut, Essen, Wrenger & Partner Studiengesellschaft, Nordkirchen, IWS Institut, Mosbach, Dr. Bannas, Köln) mit Schwerpunkt fachliche Fortbildungen im Ertragssteuer-/Bilanzsteuer- und Umsatzsteuerrecht sowie der Prüfungsvorbereitung für angehende Steuer-berater, Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter tätig. Er ist Vorsitzender eines Prüfungsausschusses für Wirtschaftsfachwirte (IHK) und Mitglied des Prüfungsausschusses für Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Bonn sowie Autor und Mitautor mehrerer Fachbücher zu den Themen Buchführung, Bilanzierung und Jahresabschluss. Der Autor hat in den letzten Jahren weit über hundert Vorträge zum neuen BilMoG gehalten.

[Bilanzbuchhalter-Kompaktkurs Band 2: Jahresabschluss – Hendricks / Raabe](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Steuerrecht: Allgemeines](#)



Verlag C.H. Beck München 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 65762 7

Nutzung der Räume wird nämlich durch das Mietverhältnis ermöglicht. Die Aufwendungen erfolgen aber nicht für ein vom Eigentümer erworbenes Recht oder einen von ihm erworbenen Vorteil, sondern stellen die Gegenleistung z.B. für die Materialien und die Handwerkerleistungen dar.

Sie sind deshalb sofort abziehbare Betriebsausgaben (BFH 21.10.1971, BStBl II 1972, 79; BFH 26.2.1975, BStBl II 1975, 443).

Beispiele:

1. Der Mieter lässt auf eigene Rechnung in das für 10 Jahre gemietete Gebäude eine Zentralheizung einbauen. Der Einbau war vom Vermieter bereits geplant. Die Nutzungsdauer der Heizung beträgt 25 Jahre, eine Erstattung des Restwerts bei Ablauf des Mietvertrages ist nicht vorgesehen.

Lösung: Die Heizungsanlage ist weder Scheinbestandteil, noch Betriebsvorrichtung. Der Mieter wird kein wirtschaftlicher Eigentümer an dem von ihm geschaffenen Einbau. Die Kosten sind nicht zu aktivieren, sondern als Aufwand zu erfassen.

2. Ein Apotheker betreibt sein Unternehmen in gemieteten Räumen. Um seine Umsätze langfristig zu erhöhen, lässt er im gleichen Gebäude eine Wohnung auf eigene Rechnung in eine Arztpraxis umbauen. Eine Erstattung der Umbaukosten ist nicht vorgesehen.

Lösung: Der Apotheker schafft keinen Scheinbestandteil und keine Betriebsvorrichtung. Er wird kein wirtschaftlicher Eigentümer des Umbaus. Auch in diesem Fall sind die Kosten als sofortiger Aufwand zu erfassen.

9. Zusammenfassung

Siehe Übersicht auf der folgenden Seite.

306

III. Periodenabgrenzung

Tragendes Merkmal der Bilanzierung ist die abschnittsweise Erfassung von Aufwendungen und Erträgen. Diese dürfen nur in der Periode erfasst werden, in der sie anfallen. Diese Periodenabgrenzung wird durch den Ansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Sonderposten erreicht. **307**

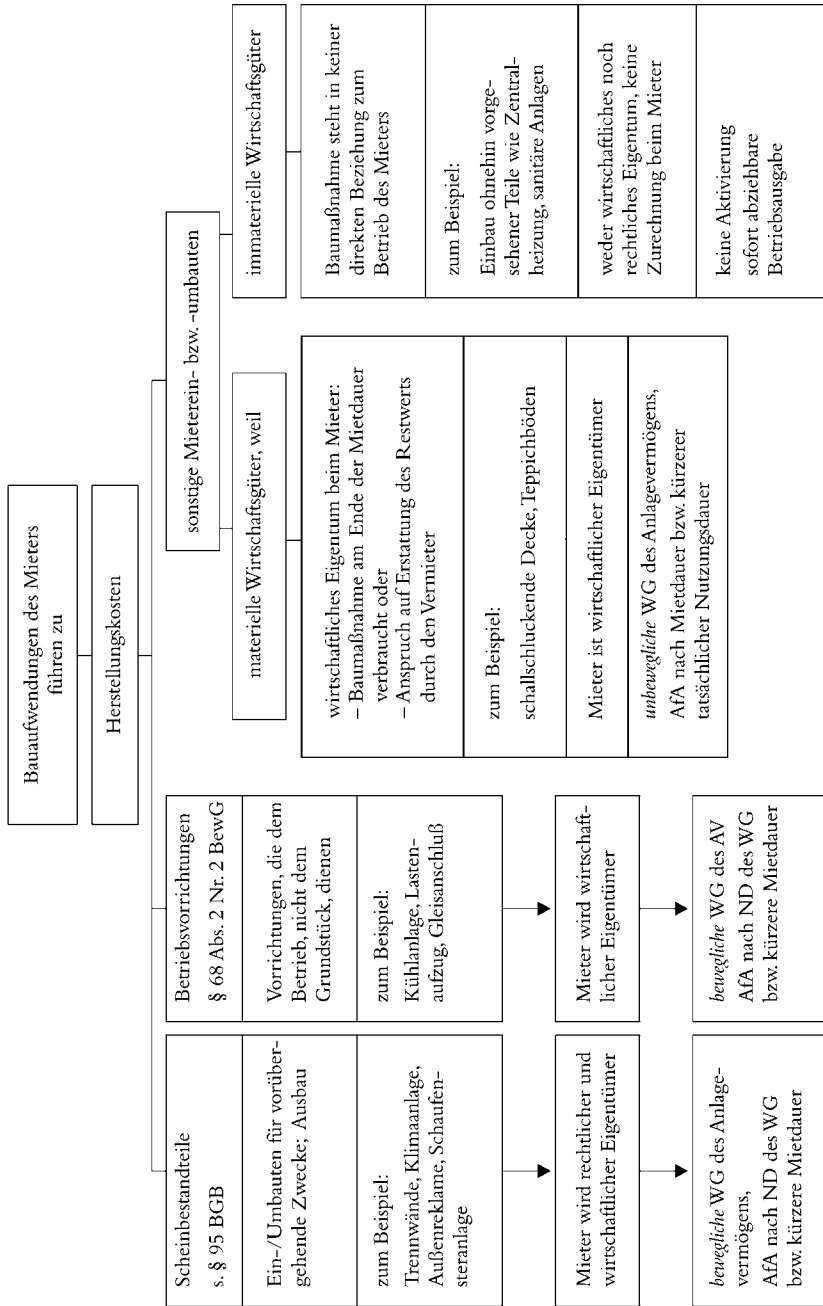
IV. Vollständigkeitsgebot

Wie bereits erwähnt, schreibt § 246 HGB die vollständige Erfassung aller Vermögensgegenstände und Schulden vor. Ebenso müssen Aufwendungen und Erträge erfasst werden. **308**

Einen abschließenden „Katalog“ der bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände und Schulden stellt das HGB nicht auf.

Allgemein ist von einem Bilanzierungsgebot auszugehen, wenn folgende Fragen jeweils mit „Ja“ beantwortet werden:

1. Handelt es sich um bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter?
2. Sind diese dem Bilanzierungspflichtigen zuzurechnen?
3. Ein konkretes Bilanzierungsverbot ist *nicht* festgelegt?
4. Der Gewerbetreibende hat kein Bilanzierungswahlrecht?



Diese allgemeine Regel wird durch einige gesetzlich festgelegte Bilanzierungsgebote ergänzt:

Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB)

Der Jahresabschluss hat *sämtliche* Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. **309**

Abgrenzungsgebot für das Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB)

Zum Anlagevermögen gehören die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. **310**

Pflicht zur Rückstellungsbildung (§ 249 Abs. 1 HGB)

Die Rückstellungspflicht besteht für **311**

- ungewisse Verbindlichkeiten,
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- gewisse im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung.

Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 HGB)

Für die sog. transitorischen Posten sind in der Bilanz aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. **312**

Antizipative (d.h. „vorweggenommene“ und bedeutet, dass die Aufwands- oder Ertragsauswirkung dem eigentlichen Zahlungsvorgang vorweggenommen sind) Posten sind als sonstige Forderungen bzw. sonstige Verbindlichkeiten nach den allgemeinen Regeln auszuweisen.

Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag bei Kapitalgesellschaften (§ 268 Abs. 3 HGB)

Sofern das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht wird, ist dieser Betrag am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite (nach den Rechnungsabgrenzungsposten) mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. **313**

Latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB)

Diese nur von Kapitalgesellschaften zu bildende Rückstellung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass die spätere tatsächliche Ertragsteuerbelastung höher ist als die, die sich aus späteren Handelsbilanzergebnissen fiktiv ergeben würde. Ursache für eine solche Abweichung könnte sein, dass die Gesellschaft z.B. **314**

- das Umlaufvermögen unterschiedlich bewertet (z.B. Durchschnittsbewertung in der Steuerbilanz, Fifo-Verfahren in der Handelsbilanz, s.u.);
- zu Handelszwecken gehaltene Wertpapiere mit dem über die Anschaffungskosten hinausgehenden Börsenkurs ansetzt, was in der Handelsbilanz manchmal geboten, in der Steuerbilanz aber verboten ist;
- in der Handelsbilanz gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB eine Drohverlust-Rückstellung gebildet werden musste, die in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 4 a EStG nicht zulässig ist.

V. Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

1. Bilanzierungswahlrechte

320 Von Bilanzierungswahlrechten spricht man, wenn im Gesetz dem Bilanzierungspflichtigen *ausdrücklich* eingeräumt wird, dass er ein Wirtschaftsgut, eine Schuld oder einen anderen Bilanzposten zwar in der Bilanz ausweisen darf, aber nicht ausweisen muss.

Im HGB sind die folgenden **Ansatzwahlrechte** normiert:

a) Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

321 Gem. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB können in der Handelsbilanz immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert werden, soweit sie selbst geschaffen wurden. Entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände müssen ohnehin aktiviert werden, sofern sie dem Betrieb zugehörig sind. Bei den selbst geschaffenen (originären) Vermögensgegenständen des immateriellen Anlagevermögens war vor 2010 allerdings ein Aktivierungsverbot festgelegt worden. Der Grund: der Gesetzgeber war der Meinung, dass immaterielle Wirtschaftsgüter (IWG) im Zweifel keinen Vermögenswert darstellen, keine Substanz, die bei Schwierigkeiten im Betrieb ggf. noch mit einem Schrottwert verkauft werden kann. Ein Patent, das am Markt nicht durchgesetzt werden kann, ist buchstäblich ein „Nichts“ bzw. nichts wert. Da die HB den Grundsatz vorsichtiger Bewertung verfolgt, war daher ein Ansatzverbot festgelegt worden. Selbst geschaffene IWG sind eben nicht über einen Marktpreis (am Markt) erworben worden, haben also noch keinen „Beweis“ ihres Wertes erbracht. Daher die Differenzierung: selbst geschaffene/hergestellte IWG: Aktivierungsverbot, erworbene/gekaufte IWG: Aktivierungsgebot.

Ab 2010 ist durch die BilMoG-Gesetzgebung das HGB ein Stück weit hin zur international üblichen Gesetzgebung (IAS 38) angeglichen worden. Unter den Bedingungen des § 255 Abs. 2 a HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz erstmals aktiviert werden.

Unter das Aktivierungswahlrecht fallen nicht die Herstellungskosten immaterieller Vermögensgegenstände des Vorrats- bzw. Umlaufvermögens. Hier gab es immer schon eine Aktivierungspflicht.

b) Gewisse Rückstellungen (bis Ende 2009) (§ 249 HGB a.F., Art. 28 Abs. 1 EGHGB a.F.)

322 Während in § 249 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HGB zunächst die Rückstellungspflichten festgelegt waren, schlossen sich *Rückstellungswahlrechte* an:

– § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F.

Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, wenn diese Instandhaltung im 4. bis 12. Monat des nachfolgenden Geschäftsjahres nachgeholt wurde;

– § 249 Abs. 2 HGB a.F.

Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen künftiger Geschäftsjahre (z.B. Großreparaturen).

Darüber hinaus bestand ein Rückstellungswahlrecht für Pensionszusagen sowie mittelbare und ähnliche unmittelbare Verpflichtungen, die vor dem 31.12.1986 eingegangen wurden (Art. 28 EGHGB).

Ab 2010 war durch das BilMoG die Bildung von Wahlrechts-Rückstellungen nicht mehr erlaubt. § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB sowie Art. 28 EGHGB in der bisherigen Form wurden daher aufgehoben. Nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB konnten die vor 2010 gebildeten Posten für diese Rückstellungen aber beibehalten werden. Sie konnten alternativ auch gegen Gewinnrücklagen aufgelöst werden. Dies galt nur nicht für die in 2009 noch gebildeten Aufwandsrückstellungen des § 249 Abs. 2 HGB a.F.: sie waren bei Auflösung mit dem laufenden Gewinn zu verrechnen.

c) Als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer (bis Ende 2009) (§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F.)

Soweit Zölle und Verbrauchsteuern auf am Stichtag vorhandenes Vorratsvermögen als *Aufwand* erfasst wurden, *durften* diese Beträge als *Rechnungsabgrenzungsposten* ausgewiesen werden; Gleiches galt für aufwandsberücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen, die für die Anschaffung von Vorratsvermögen geleistet wurden. 323

Ab 2010 ist durch das BilMoG die Bildung derartiger freiwilliger Posten nicht mehr möglich. § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. ist daher aufgehoben worden. Auch hier gilt als Übergangsvorschrift Art. 67 Abs. 3 EGHGB: die in Handelsbilanzen vor 2010 gebildeten Beträge können beibehalten oder gegen Gewinnrücklage aufgelöst werden.

d) Darlehensabgelder (§§ 250 Abs. 3, 268 Abs. 6 HGB)

Ist der Rückzahlungsbetrag eines Darlehens höher als der Auszahlungsbetrag, so darf für diesen Unterschiedsbetrag ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. 324

Nehmen *Kapitalgesellschaften* dieses Ansatzwahlrecht in Anspruch, so müssen die Beträge gesondert von den übrigen Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden. Alternativ ist eine entsprechende Angabe im Anhang möglich.

e) Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB a.F.)

Im Unternehmen gewachsene (sog. originäre) Geschäfts- oder Firmenwerte unterliegen dem Bilanzierungsverbot nach § 248 Satz 1 Nr. 1 und 4 HGB n.F. (bzw. § 248 Abs. 2 HGB a.F.). Für entgeltlich erworbene (sog. derivative) Geschäfts- oder Firmenwerte ließ das HGB im § 255 Abs. 4 a.F. ein Ansatzwahlrecht zu. Ab 2010 ist durch BilMoG eine Ansatzpflicht des entgeltlich erworbenen Firmenwerts in § 246 Abs. 1 S. 4 HGB festgelegt worden. 325

f) Kosten für die Ingangsetzung und die Erweiterung des Geschäftsbetriebs (bis Ende 2009) (§§ 268 Abs. 2, 269 HGB a.F.)

Durch diese *nur für Kapitalgesellschaften* geltende Vorschrift konnte in der Gründungs- und Erweiterungsphase eines Unternehmens eine buchmäßige Überschuldung vermieden werden. 326

Da ein selbständig bewert- und veräußerbares Wirtschaftsgut durch solche Aufwendungen nicht entstand, wurde diese Bilanzposition *Bilanzierungshilfe* genannt.

Dieses Aktivierungswahlrecht im weiteren Sinn umfasste nur die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs sowie dessen Erweiterung. Als solche Kosten kamen z. B. in Betracht:

- Kosten, um den Betrieb produktionsbereit zu machen,
- Kosten für den Aufbau der betrieblichen Organisation, also Kosten der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation.

Nicht gleichzusetzen und damit nicht im Rahmen der Bilanzierungshilfe aktivierbar waren die Kosten für die Gründung der Gesellschaft und für die Eigenkapitalbeschaffung (§ 248 HGB). Da insoweit ein Bilanzierungsverbot besteht, war eine genaue Abgrenzung erforderlich.

Wurde die Bilanzierungshilfe in Anspruch genommen, so waren gem. § 269 HGB a. F. die Beträge *vor dem Anlagevermögen* in der Bilanz auszuweisen und in den Anlagenspiegel einzubeziehen. Darüber hinaus musste eine Erläuterung im Anhang erfolgen.

Als weitere Besonderheiten waren zu beachten:

Der Jahresüberschuss war somit um die in diesen Aktivposten eingestellten Beträge zu hoch ausgewiesen. Bei einer Ausschüttung mussten daher jederzeit auflösbare Gewinnrücklagen, vermehrt um Gewinnvorräte und vermindert um Verlustvorräte den bilanzierten Aufwendungen mindestens entsprechen.

Die ausgewiesenen Beträge waren gem. § 282 HGB a. F. zu mindestens einem Viertel in den Folgejahren abzuschreiben.

Ab 2010 ist durch das *BilMoG* die Bildung eines derartigen Aktivpostens nicht mehr erlaubt.

g) Aktiver Abgrenzungsposten für latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB)

327 Anwendbar ist die Vorschrift in den Fällen, in denen spätere Ertragsteuerbelastungen *niedriger* sind als die, die sich fiktiv nach dem handelsbilanziellen Ergebnis ergeben würden.

Mögliche Ursachen können z. B. sein:

- Behandlung des Disagios als sofortiger Aufwand,
- höhere Abschreibungen in der Handelsbilanz als steuerrechtlich zugelassen,
- Ermittlung der Herstellungskosten ohne Einbeziehung bestimmter Gemeinkosten.

Voraussetzung für den Ausweis des Abgrenzungspostens ist ferner, dass der zu hohe Steueraufwand sich in späteren Jahren ausgleicht.

Beispiel:

Eine GmbH nimmt im Wirtschaftsjahr 01 zur Finanzierung umfangreicher betrieblicher Investitionen ein Darlehen i. H. v. 500 000 € auf. Der Auszahlungsbetrag beläuft sich auf 480 000 €. Bei der Ermittlung des Jahresüberschusses wird das Disagio als sofortiger betrieblicher Aufwand behandelt.

Diese Handlungsweise ist nach § 250 Abs. 3 HGB zulässig. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen.

Der steuerliche Gewinn des Wirtschaftsjahres 01 ist um 20 000 € höher als der handelsrechtliche Gewinn.

In den Folgejahren wird der Rechnungsabgrenzungsposten steuerlich gewinnmindernd aufgelöst, die künftige Steuerbelastung liegt also unter derjenigen, die sich nach den Handelsbilanzgewinnen ergäbe.

Die GmbH *kann* diesen Effekt durch eine aktivische Abgrenzung in ihrer Schlussbilanz 01 dokumentieren.

Angenommen, die Gewerbebeitragsteuer und die KSt 01 betragen anteilig für den steuerlichen Mehrgewinn rd. 12 000 €.

Nach § 274 HGB *darf* dieser Betrag statt als Aufwand als latenter Steuerposten behandelt werden.

Buchung:

Aktive latente Steuern 12 000 €

an Steuern vom Einkommen und Ertrag 12 000 €

Der latente Steuerposten ist fortlaufend entsprechend des jeweiligen steuerlichen „Wenigergewinns“ aufzulösen.

Buchung:

Steuern vom Einkommen und Ertrag

an Aktive latente Steuern

Für den Abgrenzungsposten für latente Steuern gilt:

- Übernahmeverbot in die Steuerbilanz

Es handelt sich nicht um ein konkretes, dem Betriebsvermögen zuzurechnendes Wirtschaftsgut. Außerdem sind die Voraussetzungen zur Bildung eines „echten“ aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (Ausgabe vor dem Bilanzstichtag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag) nicht erfüllt.

- Ausschüttungssperre

Gem. § 268 Abs. 8 Satz 2 HGB darf das Unternehmen i. H. des aktiven latenten Steuerpostens keine Gewinnausschüttungen vornehmen.

Besondere abweichende Bilanzierungswahlrechte sind für die **Steuerbilanz** nicht festgelegt. Es gilt also der oben dargestellte Grundsatz, dass ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht zu einem steuerlichen Aktivierungsgebot führt, ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht jedoch zu einem steuerlichen Passivierungsverbot. Eine Ausnahme von dieser Regel ist das Abgrenzungswahlrecht des § 274 HGB für aktive latente Steuern, da dies ja nur für die *rechnerischen Unterschiede* in der Steuerbelastung zwischen HB und StB berechnet wird. Die Steuerbelastung in der StB muss aber nie durch einen latenten Steuerposten korrigiert werden, da sie ja vom steuerbilanzialen Ergebnis berechnet wird, das aus Sicht der StB stets „richtig“ ist.

2. Bilanzierungsverbote

Ausdrückliche Bilanzierungsverbote ergeben sich z.B. aus § 248 und § 249 HGB:

a) Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen (§ 248 S. 1 Nr. 1, 2 und 3 HGB)

Zu den sofort abziehbaren Aufwendungen für die Gründung bzw. Eigenkapitalbeschaffung zählen z.B.:

- die Gebühren für Anwälte, Notare, Gerichte, Prüfer,
- Kosten für Prospekte, Wertpapiere, Vermittlung.

Diese – sowie die Kosten für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – dürfen nicht aktiviert werden. Die Rechtslage 2010 (BilMoG) entspricht hier der von 2009.

b) Originärer Firmenwert (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB)

329 § 248 Abs. 2 S. 2 HGB verbietet die Aktivierung von „Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden“. Nach der Gesetzesbegründung soll so verhindert werden, dass Unternehmen selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aktivieren, die eigentlich schon Bestandteil des Firmenwerts sind. Ein selbst geschaffener Firmenwert darf nämlich nach wie vor nicht aktiviert werden. Insbesondere Verlagsrechte, Kundenlisten und Marken machen aber gerade oft den „Wert“ eines Unternehmens (= guter Ruf, Stellung am Markt etc.) aus.

Andere selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können dagegen ab 2010 aktiviert werden (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB). § 255 Abs. 2 a HGB n.F. schreibt vor, dass die Entwicklungskosten für diese Wirtschaftsgüter als Herstellungskosten zu aktivieren sind. Die Forschungskosten bleiben daher laufender Aufwand. Sie müssen sauber von den Entwicklungskosten trennbar sein. Wenn nämlich keine Trennung möglich ist, fallen auch die Entwicklungskosten unter das Aktivierungsverbot. Weitergehende Kriterien werden nicht genannt. In der Praxis wird man wohl die wesentlich ausführlicheren Bestimmungen des IAS 38 anwenden.

Beispiele

1. Ein Unternehmen der Verlagsbranche hat über die Jahre hinweg eine ganze Reihe von Autoren an sich gebunden und besitzt die Abdruckrechte für die Bücher dieser Autoren sowie sämtliche Verwertungsrechte, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben. Dies ist in Autorenverträgen geregelt. Die Autoren erhalten aus dem Verkauf ihrer Bücher Tantiemen. **Lösung:** Die Verlagsrechte bilden die Lebensgrundlage des Verlags. Sie sind Bestandteil des originären Firmenwerts. Es liegt kein entgeltlicher Erwerb vor, da die Autoren aus dem Abschluss ihrer Autorenverträge unmittelbar keine Honoraransprüche herleiten können, sondern nur aus den laufenden Buchverkäufen Tantiemen erhalten.

2. Zur Festigung der Kundenbeziehung schaltet ein Unternehmen im Oktober eine Radiowerbekampagne und leistet bis zum Stichtag Zahlungen an die Agentur i. H. v. 30 000 €. Die Werbespots werden von November bis Februar im Radio gesendet.

Lösung: Die Werbekampagne ist zwar ein selbst geschaffenes „hergestelltes“ Wirtschaftsgut. Allerdings vermehrt eine Werbekampagne den guten Ruf des Unternehmens und lässt sich daher nicht vom Firmenwert trennen. Daher besteht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 S. 2 HGB. Die Kosten für die Werbekampagne werden als laufender Aufwand verbucht. Nur wenn sie konkret auf bestimmte Zeiträume im Folgejahr abgegrenzt werden können, kommt eine Aktivierung der auf Folgejahr entfallenden Kosten als aRAP in Betracht.

Wird für ein konkretes Produkt oder Patent erworben, liegen Vertriebskosten vor (ebenfalls laufender Aufwand).

3. Die KPWG-Wirtschaftsgesellschaft schätzt die Marktkenntnisse des Managements einer Firma als außergewöhnlich ein. Das Management bezieht ein Gehalt von 6 Mio. € jährlich, erwirtschaftet lt. KPWG-Beratern aber 200 Mio. mehr Gewinn als vergleichbare Firmen. Die Studie der KPWG kostet 2 Mio. €.

Lösung: Managementkenntnisse vermehren den Firmenwert und sind daher ebenfalls nicht zu aktivieren (vgl. § 248 Abs. 2 S. 2 HGB). Die Studie erfüllt nicht die Voraussetzungen für den Ansatz eines Vermögensgegenstands, da am Bilanzstichtag kein „Wert“ mehr