

# **Lösungen zu den Aufgabenbeispielen der Schrift**

## **„Rechnungslegung nach neuem HGB“**

### **3. Auflage**

**von**

**Prof. Dr. Gerhard Scherrer**

**erschienen bei**

**Verlag Franz Vahlen, München 2011**

Entsprechend der 2. Auflage beinhaltet die 3. Auflage die Darstellung von 55 Beispielen. Abhängig von dem jeweiligen Bilanzierungsproblem sind Umfang und Schwierigkeit der Beispiele unterschiedlich. Abweichend von der Voraufgabe sind die Lösungen der einzelnen Beispiele auf Wunsch hin von dem Lehrbuch in das Internet verlagert worden und dort über [www.vahlen.de](http://www.vahlen.de) kostenfrei abrufbar. Zur Verdeutlichung werden die Lösungen der Beispiele ebenso wie in der zweiten Auflage vielfach in Kontoform dargestellt. Es wird nicht ausgeschlossen, dass sich bei abweichender Grundposition im Einzelfall auch abweichende Lösungen ergeben können.

**Lösung zu Beispiel 01 Nr. 1: Immaterielle Vermögensgegenstände**

Die Herstellungskosten des von dem Tochterunternehmen T des Mutterunternehmens M entwickelten Patents umfassen:

- die Gehaltsaufwendungen von 6 Mill. €
- die Materialaufwendungen für den Prototyp von 1 Mill. €
- ein Testgerät, das für den Prototyp einzusetzende Testgerät ist als Anlagegegenstand einzuordnen, auch wenn es ausschließlich für den Test des Prototyps eingesetzt wurde von 0,2 Mill. € Allerdings sind den Herstellungskosten des Patents anteilige Abschreibungen des Testgeräts zuzuordnen. Die Abschreibungen sind nach Nutzungs- und/oder Verkaufsfähigkeit des Testgeräts zu bestimmen, und
- die zuordenbaren Verwaltungskosten von 0,1 Mill. €

Die gesamten **Herstellungskosten** sind danach **zusammen 7,3 Mill. €**.

Das Mutterunternehmen A AG hat unabhängig von den Herstellungskosten des Tochterunternehmens T Anschaffungskosten für den immateriellen Vermögensgegenstand „Patent“ aktivierungspflichtige **Anschaffungskosten in Höhe von 8 Mill. €**.

Bei Zugrundelegung der Nutzungsdauer des Patents von 5 Jahren ist für das Geschäftsjahr 2010 eine planmäßige Abschreibung vorzunehmen. Das für den Prototyp einzusetzende Testgerät ist bei dem Mutterunternehmen M als Gegenstand des Anlagevermögens einzuordnen, auch wenn es ausschließlich für den Test des Prototyps eingesetzt wurde. Allerdings sind den Herstellungskosten des Patents anteilige Abschreibungen des Testgeräts zuzuordnen. Die Abschreibungen sind nach Nutzungs- und/oder Verkaufsfähigkeit des Testgeräts zu bestimmen. Bei einer **linearen Abschreibung** auf das Patent sind  $8 \text{ Mill. €} / 5 = 1,6 \text{ Mill. €}$  vorzunehmen. Daraus ergibt sich ein Restbuchwert des Patents im Jahresabschluss des dem Mutterunternehmens M als A AG zum 31.12.10 von 6,4 Mill. €

Ist der von dem Gutachter geschätzte Restwert des Patents zum 31.12.10 von 6 Mill. € überzeugend, ist bei eine Wertminderung gegenüber den fortgeschriebenen Anschaffungskosten von 6,4 Mill. € um 0,4 € zutreffend. Es ist eine außerplanmäßige Abschreibung von 0,4 Mill. € vorzunehmen und das Patent im Jahresabschluss des Mutterunternehmens M als A AG zum 31.12.10 mit 6,0 Mill. € zu bewerten.

Der Fehlbetrag beträgt damit insgesamt 1,6 Mill. € für planmäßige Abschreibung und 0,4 Mill. € für außerplanmäßige Abschreibung auf die Herstellungskosten.

Die bilanzielle Bewertung des immateriellen Vermögensgegenstandes zum 31.12.10 stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	6.000	Cash-Abfluss oder Verbindlichkeiten	8.000
		Jahresfehlbetrag	- 2.000
	6.000		6.000

**Lösung zu Beispiel 01 Nr. 2: Immaterielle Vermögensgegenstände**

Bei den Entwicklungsaufwendungen für das Projekt „neue Produktgruppe“ handelt es sich um Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der A AG, die nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden können, d.h. nach dem **Aktivierungswahlrecht** aktiviert oder als Aufwendungen angesetzt werden können. Aus dieser Sicht sind die Jahresabschlüsse für 08 bis 10 mit Aufwendungen von jeweils 1,2 Mill. € zu belasten.

Wie angeführt, können Aufwendungen für die Erstellung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB aufgenommen werden. Daraus ist zu folgern, dass die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auch als Aufwendungen behandelt werden können.

Bei der Aktivierung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens stellen sich die Aufwendungen für die Geschäftsjahre 08 bis 10 wie folgt dar:

Jahresabschluss 08: Aktivierung von Aufwendungen in Höhe von 1,2 Mill. € = Buchwert von 1,2 Mill. €

Jahresabschluss 09: Zusätzliche Aktivierung von Aufwendungen in Höhe von 1,2 Mill. € + 1,2 Mill. € aus dem Vorjahr - Abschreibung auf das Jahr 09 von 0,3 Mill. € = Buchwert von 2,1 Mill. €

Jahresabschluss 10: Zusätzliche Aktivierung von Aufwendungen in Höhe von 1,2 Mill. € + 2,1 Mill. € aus dem Vorjahr - Abschreibung auf das Jahr 10 von 0,6 Mill. € = Buchwert 2,7 Mill. €

Die Ausweise in den Bilanzen der A AG zum 31.12.08 bis 2010 stellen sich buchnach wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.08		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	1.200	Cash-Abfluss/Verbindlichkeiten	1.200

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.09		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	2.100	Cash-Abfluss/Verbindlichkeiten	2.400
		Jahresfehlbetrag	- 300
	2.100		2.100

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	2.700	Cash-Abfluss oder Verbindlichkeiten.	3.600
		Jahresfehlbetrag	- 900
	2.700		2.700

**Lösung zu Beispiel 01 Nr. 3: Immaterielle Vermögensgegenstände**

Das von dem Softwarehaus S entwickelte Grundkonzept der Software für die A AG stellt einen Vermögensgegenstand dar, für den nach § 246 Abs. 1 **Ansatzpflicht** besteht. In Erfüllung des Werkvertrages liefert S den hergestellten Vermögensgegenstand „Grundkonzept Software-Pakets“. Bei der A AG entstehen Anschaffungskosten in Höhe von 1 Mill. €

Die bei der A AG entwickelten Ergänzungsbereiche mit Herstellungskosten in Höhe von 0,5 Mill. € können die Eigenschaft eines immateriellen Vermögensgegenstandes haben und danach grundsätzlich ansatzpflichtig sein. Allerdings greift § 248 Abs. 2 als *lex specialis*. Für den immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens besteht nach dem BilMoG ein **Ansatzwahlrecht**. ein Aktivposten darf angesetzt werden. Die internen Entwicklungskosten von 0,5 Mill. € können aktiviert oder in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwendungen angesetzt werden.

Die Herstellung des Grundkonzeptes durch Ingenieure des Softwarehauses S auf der Grundlage eines Dienstvertrages ist bilanztechnisch zu behandeln, als hätten eigene Software-Ingenieure der A AG die Modifikationen vorgenommen. Im letzteren Fall sind die Herstellungskosten auf Grund des Wahlrechtes des § 248 Abs. 2 HGB **aktivierbar**. Entsprechendes gilt für die durch den Dienstvertrag „ausgeliehenen“ Software-Ingenieure des Softwarehauses S. Der Betrag von 100 Tsd. € ist aktivierbar oder als Aufwand in der GuV ansetzbar. Die Anschaffungskosten der eigen genutzten Software betragen danach 1 Mill. €, die Anschaffungs- und Herstellungskosten 1,6 Mill. €

Bei **Nichtaktivierung der Wahlrechte** stellt sich die Bilanz zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	1.000	Cash-Abfluss/Verbindlichkeiten	1.600
		Jahresfehlbetrag	- 600
	1.000		1.000

Aktiva	GuV A AG 2010		Passiva
Aufwand	600	Jahresfehlbetrag	600

Bei **Aktivierung aller Anschaffungs- und Herstellungskosten** stellt sich die Bilanz zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	GuV A AG 10		Passiva
Aufwand	1.100	Jahresfehlbetrag	1.100

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterieller Vermögensgegenstand	1.600	Cash-Abfluss/Verbindlichkeiten	1.600

### Lösung zu Beispiel 02 Nr. 1: Übernahme eines Unternehmens mit Geschäfts- oder Firmenwert

Grundlage für die Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwertes bei der Übernahme eines Unternehmens ist nicht die nach dem HGB aufgestellte Bilanz, sondern die Bilanz auf der Grundlage der beizulegenden Zeitwerte der Vermögensgegenstände und der Vollständigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden.

Die Bilanz des Unternehmens B erfährt für die Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte zum 31.12.10 gegenüber der angegebenen Buchwert-Bilanz zum 31.12.10 die folgenden Veränderungen:

- Marktwert der immateriellen Vermögensgegenständen 3 Tsd. €
- Marktwert der Finanzanlagen 70 Tsd. €
- Vorräte stille Reserven 4 Tsd. €
- nicht passivierte gesamte Pensionszusagen von 24 Tsd. €

Unter Einbeziehung der nicht angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden sowie der nicht in die Bewertung einbezogenen stillen Reserven stellt sich die Bilanz des Unternehmens B zum 31.12.10 unter Zugrundelegung der beizulegenden Zeitwerte der Vermögensgegenstände wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Zeitwert - Bilanz B zum 31.12.10	Passiva	
Immaterielle Vermögensgegenst.	10.000	Gezeichnetes Kapital	10.000
Sachanlagen	100.000	Kapitalrücklage	24.000
Finanzanlagen	70.000	Gewinnrücklagen	20.000
Vorräte	40.000	Jahresüberschuss	6.000
Forderungen	40.000	Pensionsrückstellungen	24.000
Flüssige Mittel	34.000	sonstige Rückstellungen	54.000
		Verbindlichkeiten	156.000
	294.000		294.000

### **Lösung zu Beispiel 02 Nr. 2: Übernahme eines Unternehmens mit Geschäfts- oder Firmenwert**

Der Geschäfts- oder Firmenwert ergibt sich als Differenz zwischen der erbrachten Gegenleistung der A AG als Kaufpreis von 75 Mill. € und der empfangenen Leistung als Nettovermögen, d.h. der von dem Unternehmen B übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der von der A AG übernommenen Schulden.

Das Eigenkapital des Unternehmens B ergibt sich als Differenz zwischen den Aktiva von zusammen 294 Mill. € abzüglich der Schulden von zusammen 234 Mill. €. Der **Unternehmenswert** der B AG umfasst **60 Mill. €**.

Der **Geschäfts- oder Firmenwert** beträgt als Differenz zwischen Kaufpreis der A. AG von 75 Mill. € Eigenkapitals des Unternehmens B in Höhe von 60 Mill. € = **15 Mill. €**.

Der Betrag des Eigenkapitals der Bilanz des Unternehmens B ergibt sich aus den Posten Gezeichnetes Kapital 10 Mill. €, Kapitalrücklage 24 Mill. €, Gewinnrücklagen 20 Mill. € und dem Jahresüberschuss von 6 Mill. €

Die Bilanz der A AG zum 31.12.10 ergänzt um die Transaktion des Erwerbs des Unternehmens B durch das Unternehmen A AG stellt sich unter Einbeziehung des Geschäfts- oder Firmenwertes von 15 Mill. wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10	Passiva	
Immaterielle Vermögensgegenst.	10.000	Gezeichnetes Kapital	50.000
Geschäfts- oder Firmenwert	15.000	Kapitalrücklage	90.000
Sachanlagen	220.000	Gewinnrücklagen	100.000
Finanzanlagen	350.000	Jahresüberschuss	24.000
Vorräte	100.000	Pensionsrückstellungen	24.000
Forderungen	160.000	Sonstige Rückstellungen	54.000
Flüssige Mittel	34.000	Verbindlichkeiten einschl. Bankverb.	547.000
	889.000		889.000

Die auf der obigen Bilanzübersicht vorgenommenen Zurechnungen auf der Aktiv- und der Passivseite der Bilanz der A AG sind der bereinigten Bilanz des Unternehmens B zum 31.12.10 zu entnehmen.

Die Zurechnungen auf der Passivseite der Bilanz der A AG betreffen ausschließlich die Fremdkapitalposten aus der bereinigten Bilanz des Unternehmens B zum 31.12.10 sowie der Erhöhung der Verbindlichkeiten aus dem Kaufpreis des Unternehmens B von 75 Mill. €

### **Lösung zu Beispiel 02 Nr. 3: Übernahme eines Unternehmens mit Geschäfts- oder Firmenwert**

Für die **bilanzielle Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes** in Höhe von 15 Mill. € aus der Transaktion des Erwerbs des Unternehmens B durch das Unternehmen A sind mit dem BilMoG vom 25.5.2009 wesentlich geändert und damit bezüglich der **Bilanzierungsvorschriften** (Ansatzvorschriften) vor allem erheblich eingeschränkt worden.

Nach der Bewertungsvorschrift des § 246 Abs. 1 Satz 4 gilt der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand. Er ist grundsätzlich zu behandeln wie die Gegenstände des Anlagevermögens.

Eine besondere Bewertungsvorschrift für den Geschäfts- oder Firmenwert gilt nach § 253 Abs. 5 Satz 2. Danach ist entgegen der Regelung der Vermögensgegenstände ein **niedrigerer Wertansatz** eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes beizubehalten.

### **Lösung zu Beispiel 02 Nr. 4: Übernahme eines Unternehmens mit Geschäfts- oder Firmenwert**

Nach den Vorgaben unter Nr. 4 wird bestimmt, dass der Kaufpreis des Unternehmens nicht 70 Mill. € sondern lediglich 50 Mill. € umfasst. Bei diesem Kaufpreis für den Erwerb des Unternehmens B errechnet sich für die A AG ein Geschäfts- oder Firmenwert als Differenz zwischen der erbrachten Gegenleistung als Kaufpreis von 50 Mill. € und der empfangenen Leistung als Nettovermögen des Unternehmens B, die dem Eigenkapital des Unternehmens B mit 60 Mill. € entspricht. Es entsteht ein **negativer Unterschiedsbetrag in Höhe von -10 Mill. €**.

Da das Gesetz den Ansatz eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht vorgesehen hat, sind die nicht nominalen Aktivposten aus dem bereinigten Abschluss des Unternehmens B zum 31.12.10 um den Betrag des negativen Unterschiedsbetrages zu kürzen. Der Ausweis eines negativen Unterschiedsbetrages in der Bilanz des erwerbenden Unternehmens ist nicht vorgesehen. Die Art der Kürzung ist gesetzlich nicht geregelt. Nach h.M. soll die Kürzung proportional zu den Werten der **nichtnominalen Aktivposten** der bereinigten Bilanz erfolgen. Für das angeführte Beispiel stellt sich die Kürzung wie folgt dar:

Nichtnominalen Aktivposten sind: Immaterielle Anlagegegenstände 10 Mill. € Sachanlagen 100 Mill. € Finanzanlagen 70 Mill. € und Vorräte 40 Mill. € von zusammen 220 Mill. € sind um 10 Mill. € auf 210 Mill. € herabzusetzen durch  $10 \text{ durch } 220 = 0,0454545$  – einmal für jeden nichtnominalen Aktivposten.

Nach Vornahme der Kürzung errechnen sich die Restwerte für die Posten mit:

- Immaterielle Anlagegegenstände von 9.545 Tsd. €
- Sachanlagen von 95.455 Tsd. €
- Finanzanlagen von 66.818 Tsd. € und
- Vorräte von 38.182 Tsd. €

Der Kürzungsbetrag entspricht dem oben angeführten Betrag von 210 Mill. €

Die Bilanz der A AG zum 31.12.10 ergänzt um die Transaktion des Erwerbs des Unternehmens B bei einem Kaufpreis von 50 Mill. € stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10	Passiva	
Immaterielle Vermögensgegenst.	9.545	Gezeichnetes Kapital	50.000
Sachanlagen	215.455	Kapitalrücklage	90.000
Finanzanlagen	346.818	Gewinnrücklagen	100.000
Vorräte	98.182	Jahresüberschuss	24.000
Forderungen	160.000	Pensionsrückstellungen	24.000
Kasse, Bank	34.000	Sonstige Rückstellungen	54.000
		Verbindlichkeiten/Bankverb.	522.000
	864.000		864.000

**Beispiel 03 Nr. 1a): Verschmelzung bei unterschiedlicher Gegenleistung mit Buchwertfortführung und Erhöhung des Grundkapitals**

Nach dem Buchwertfortführungskonzept werden die Bilanzposten der B AG in die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG übernommen. Im vorliegenden Fall wird die Nichtbilanzierung von Aktiva und Passiva der B AG in der Bilanz zum 31.12.10 bei der Verschmelzung bei Buchwertfortführung vernachlässigt.

Bei Ausschluss der nicht bilanzierten Aktiv- und Passivposten, d.h. bei **reiner Buchwertfortführung** stellt sich die Bilanz der B AG zum 31.12.10 ohne Änderung der Bewertung der Aktiva- und Passivposten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10	Passiva	
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Gezeichnetes Kapital	3.000
Sachanlagen	2.300	Kapitalrücklage	800
Finanzanlagen	3.150	Gewinnrücklagen	1.250
Vorräte	1.440	Jahresüberschuss	500
Forderungen	1.380	Rückstellungen	2.010
Sonstiges Umlaufvermögen	2.160	Verbindlichkeiten	3.490
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	11.050		11.050

Die Verschmelzungsdifferenz errechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen der von dem übernehmenden Rechtsträger A AG erbrachten Leistung aus der **Kapitalerhöhung** von 8 Mill. € und der von dem übertragenden Rechtsträger B AG erhaltenen Leistung als:

- Nettovermögen der Aktiva von 11.050 Tsd. €
- Schulden von 5.500 Tsd. €
- Die positiv Verschmelzungsdifferenz beträgt danach: Kapitalerhöhung 8.000 Tsd. € - ((11.050 – 5.500) Tsd. € = 5.550. Tsd. €) = 2.450 Tsd.

Die bilanzielle Behandlung der positiven Verschmelzungsdifferenz ist im Gesetz nicht geregelt. Nach h.M. ist der Differenzbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des übernehmenden Rechtsträgers A AG als Aufwand anzusetzen. Die bessere Alternative ist der Ansatz als Geschäfts- oder Firmenwert, der in den Folgejahren planmäßig abgeschrieben wird. Im folgenden wird der Betrag der Verschmelzungsdifferenz als Geschäfts- oder Firmenwert ohne Abschreibung im Entstehungsjahr ausgewiesen.

Die Grunderwerbsteuer von 25 Tsd. € und die Anwalts- und Notariatskosten der Verschmelzung von 15 Tsd. € sind erfolgswirksam zu behandeln.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 stellt sich **ohne Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes im Entstehungsjahr** und bei planmäßiger Abschreibung in den Folgejahren nach Vornahme der Verschmelzung wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG nach Verschmelzung zum 31.12.10		Passiva
Geschäfts- oder Firmenwert	2.950	Gezeichnetes Kapital	18.000
Sachanlagen	15.800	<u>Eigene Anteile</u>	<u>-5.000</u>
Finanzanlagen	15.650	Kapitalrücklage	14.000
Vorräte	8.940	Gewinnrücklagen	4.000
Forderungen	7.580	Jahresüberschuss	2.260
Sonstiges Umlaufvermögen	12.560	Rückstellungen	14.650
Rechnungsabgrenzungsposten	120	Verbindlichkeiten	15.690
	63.600		63.600

Wie angeführt ist die bilanzielle Behandlung der positiven Verschmelzungsdifferenz im Gesetz nicht geregelt. Nach h.M. ist der Differenzbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des übernehmenden Rechtsträgers A AG als Aufwand anzusetzen. Die sofortige erfolgswirtschaftliche Behandlung der Verschmelzungsdifferenz weicht in den Posten »Geschäfts- oder Firmenwert und Jahresüberschuss« von dem Ergebnis des obigen Beispiels ab.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 stellt sich **mit Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes** von 2.450 Tsd. € im Entstehungsjahr **nach Vornahme der Verschmelzung** wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG nach Verschmelzung zum 31.12.10		Passiva
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Gezeichnetes Kapital	18.000
Sachanlagen	15.800	<u>Eigene Anteile</u>	<u>-5.000</u>
Finanzanlagen	15.650	Kapitalrücklage	14.000
Vorräte	8.940	Gewinnrücklagen	4.000
Forderungen	7.580	Jahresfehlbetrag	- 190
Sonstiges Umlaufvermögen	12.560	Rückstellungen	14.650
Rechnungsabgrenzungsposten	120	Verbindlichkeiten	15.690
	61.150		61.150

Aufwendungen	GuV A AG nach Verschmelzung Jahr 10		Erträge
Abschreibungen positive Differenz	2.450	Verlust übernehmender Rechtsträger	2.450

**Lösung zu Beispiel 03 Nr. 1b): Verschmelzung bei unterschiedlicher Gegenleistung mit Buchwertfortführung und Hingabe eigener Aktien des übernehmenden Rechtsträgers**

Nach dem Buchwertfortführungskonzept werden die Bilanzposten der B AG in die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG übernommen. Im vorliegenden Fall wird die Nichtbilanzierung von Aktiva und Passiva der B AG in der Bilanz zum 31.12.10 bei der Verschmelzung bei Buchwertfortführung vernachlässigt.

Bei Ausschluss der nicht bilanzierten Aktiv- und Passivposten, d.h. bei reiner Buchwertfortführung stellt sich die Bilanz der B AG zum 31.12.10 ohne Änderung der Bewertung der Aktiva- und Passivposten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Gezeichnetes Kapital	3.000
Sachanlagen	2.300	Kapitalrücklage	800
Finanzanlagen	3.150	Gewinnrücklagen	1.250
Vorräte	1.440	Jahresüberschuss	500
Forderungen	1.380	Rückstellungen	2.010
Sonstiges Umlaufvermögen	2.160	Verbindlichkeiten	3.490
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	11.050		11.050

Die Verschmelzungsdifferenz errechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen der von dem übernehmenden Rechtsträger A AG erbrachten Leistung aus Hingabe der eigenen Aktien mit Buchwert von 5.000 Tsd. € und der von dem übertragenden Rechtsträger B AG erhaltenen Leistung als:

- Nettovermögen der Aktiva von 11.050 Tsd. €
- abzüglich Schulden von 5.500 Tsd. €
- Die negative Verschmelzungsdifferenz beträgt nach Hingabe eigener Aktien der A AG von 5.000 Tsd. €- ((11.050 – 5.500) Tsd. € = 5.550 Tsd. €) = - 550. Tsd. €

Die Kosten der Verschmelzung von zusammen 40 Tsd. € sind im Abschluss des übernehmenden Rechtsträgers A AG erfolgswirksam zu behandeln.

Beim Buchwertfortführungskonzept werden die Bilanzposten des übertragenden Rechtsträgers B AG unverändert in die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG übernommen.

Die bilanzielle Behandlung der negativen Verschmelzungsdifferenz ist im Gesetz nicht geregelt. Nach h.M. ist sie in der Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG erfolgsneutral anzusetzen. Hierzu kann der Negativbetrag von dem Jahresergebnis oder den freien Gewinnrücklagen abgesetzt werden.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 stellt sich **bei Buchwertfortführung und Hingabe eigener Aktien des übernehmenden Rechtsträgers nach Vornahme** der Verschmelzung wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG nach Verschmelzung zum 31.12.10		Passiva
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Gezeichnetes Kapital	10.000
Sachanlagen	15.800	Kapitalrücklage	14.000
Finanzanlagen	15.650	Gewinnrücklagen	4.000
Vorräte	8.940	Jahresüberschuss	2.810
Forderungen	7.580	Rückstellungen	14.650
Sonstiges Umlaufvermögen	12.560	Verbindlichkeiten	15.690
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	61.150		61.150

Aufwendungen	GuV A AG nach Verschmelzung Jahr 10		Erträge
Gewinn	550	Erträge übernehmender Rechtsträger	550

**Lösung zu Beispiel 03 Nr. 2a): Verschmelzung bei Neubewertung und Kapitalerhöhung des übernehmenden Rechtsträgers**

Nach dem **Neubewertungskonzept** werden die Bilanzposten des übertragenden Rechtsträgers B AG, bevor sie in die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG übernommen werden, dem Ansatz und der Bewertung korrigiert. Es ist eine gesonderte Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers B AG unter Einbeziehung aller werthaltigen Vermögensgegenstände und Schulden, der werthaltigen Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten zu den Zeitwerten aufzustellen. Nicht werthaltige Posten sind nicht in die Neubewertungsbilanz aufzunehmen.

Die Unterschiede zur Verschmelzung bei Buchwertfortführung schlagen sich sowohl gegenüber der Verschmelzung bei **Kapitalerhöhung** des übernehmenden Rechtsträgers als auch bei Hingabe eigener Aktien des übernehmenden Rechtsträgers nieder.

Als Beispiel wird im Folgenden der Vergleich zu dem obigen Beispiel. 05 Nr. 1a) bei Buchwertfortführung nunmehr bei Zugrundelegung der Neubewertung unter Nichtvornahme von Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert im Zugangsjahr und der Kapitalerhöhung des übernehmenden Rechtsträgers aufgezeigt.

Die Neubewertungsbilanz des übertragenden Rechtsträgers B AG zum 31.12.10 stellt sich nach Ansatz- und Bewertungsberreinigung bei einer Zuweisung der Nettowerterhöhung von 1.450 Tsd. € die in die Gewinnrücklagen eingestellt wurden, wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Neubewertungsbilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterielle Vermögensgegenstände	500	Gezeichnetes Kapital	3.000
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Kapitalrücklage	800
Sachanlagen	3.300	Gewinnrücklagen	2.700
Finanzanlagen	3.150	Jahresüberschuss	500
Vorräte	1.690	Rückstellungen	2.310
Forderungen	1.380	Verbindlichkeiten	3.490
Sonstiges Umlaufvermögen	2.160		
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	12.800		12.800

Die Verschmelzungsdifferenz errechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen der von dem übernehmenden Rechtsträger A AG erbrachten Leistung aus der **Kapitalerhöhung** von 8 Mill. € und der von dem übertragenden Rechtsträger B AG erhaltenen Leistung als:

- Nettovermögen der Aktiva von 12.800 Tsd. €
- Schulden von 5.800 Tsd. €
- Die positiv Verschmelzungsdifferenz beträgt danach: Kapitalerhöhung 5.000 Tsd. € - ((12.800 – 5.800) Tsd. € = 7.000 Tsd. €) = -2.000 Tsd.

Die Verschmelzungsdifferenz errechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen der von dem übernehmenden Rechtsträger A AG erbrachten Leistung aus der **Kapitalerhöhung** von 8 Mill. € und der von dem übertragenden Rechtsträger B AG erhaltenen Leistung als:

- Nettovermögen der Aktiva von 12.800 Tsd. €
- Schulden von 5.800 Tsd. €
- Die positiv Verschmelzungsdifferenz beträgt danach: Kapitalerhöhung 8.000 Tsd. € - ((12.800 – 5.800) Tsd. € = 7.000 Tsd. €) = 1.000 Tsd.

Die bilanzielle Behandlung der positiven Verschmelzungsdifferenz ist wie angeführt im Gesetz nicht geregelt. Nach h.M. ist der Differenzbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des übernehmenden Rechtsträgers A AG als Aufwand anzusetzen. Die bessere Alternative ist der Ansatz als Geschäfts- oder Firmenwert, der in den Folgejahren planmäßig abgeschrieben wird. Im folgenden wird der Betrag der Verschmelzungsdifferenz als Geschäfts- oder Firmenwert ohne Abschreibung im Entstehungsjahr ausgewiesen.

Die Grunderwerbsteuer von 25 Tsd. € und die Anwalts- und Notariatskosten der Verschmelzung von 15 Tsd. € sind erfolgswirksam zu behandeln.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 stellt sich **ohne Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes im Entstehungsjahr** und bei planmäßiger Abschreibung in den Folgejahren **nach Vornahme der Verschmelzung** wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG nach Verschmelzung zum 31.12.10		Passiva
Immaterielle Vermögensgegenstände	500	Gezeichnetes Kapital	18.000
Geschäfts- oder Firmenwert	1.500	<u>Eigene Anteile</u>	<u>-5.000</u>
Sachanlagen	16.800	Kapitalrücklage	14.000
Finanzanlagen	15.650	Gewinnrücklagen	4.000
Vorräte	9.190	Jahresüberschuss	2.260
Forderungen	7.580	Rückstellungen	14.950
Sonstiges Umlaufvermögen	12.560	Verbindlichkeiten	15.690
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	63.900		63.900

**Lösung zu Beispiel 03 Nr. 2b): Verschmelzung bei Neubewertung und Hingabe eigener Aktien des Übernehmenden Rechtsträgers**

Nach dem **Neubewertungskonzept** werden, wie angeführt, die Bilanzposten des übertragenden Rechtsträgers B AG, bevor sie in die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG übernommen werden, dem Ansatz und der Bewertung korrigiert. Es ist eine gesonderte Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers B AG unter Einbeziehung aller werthaltigen Vermögensgegenstände und Schulden, der werthaltigen Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten zu den Zeitwerten aufzustellen. Nicht werthaltige Posten sind nicht in die Neubewertungsbilanz aufzunehmen.

Die Unterschiede zur Verschmelzung bei Buchwertfortführung schlagen sich sowohl gegenüber der Verschmelzung bei **Kapitalerhöhung** des übernehmenden Rechtsträgers als auch bei Hingabe eigener Aktien des übernehmenden Rechtsträgers nieder.

Als Beispiel wird im Folgenden der Vergleich zu dem obigen Beispiel. 05 Nr. 1b) bei Buchwertfortführung nunmehr bei Zugrundelegung der Neubewertung unter Nichtvornahme von Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert im Zugangsjahr aufgezeigt.

Die Neubewertungsbilanz des übertragenden Rechtsträgers B AG zum 31.12.10 stellt sich nach Ansatz- und Bewertungsbereinigung bei einer Zuweisung der Nettowerterhöhung von 1.450 Tsd. € die in die Gewinnrücklagen eingestellt wurden, wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Neubewertungsbilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Immaterielle Vermögensgegenstände	500	Gezeichnetes Kapital	3.000
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Kapitalrücklage	800
Sachanlagen	3.300	Gewinnrücklagen	2.700
Finanzanlagen	3.150	Jahresüberschuss	500
Vorräte	1.690	Rückstellungen	2.310
Forderungen	1.380	Verbindlichkeiten	3.490
Sonstiges Umlaufvermögen	2.160		
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	12.800		12.800

Die Verschmelzungsdifferenz errechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen der von dem übernehmenden Rechtsträger A AG erbrachten Leistung aus der **Kapitalerhöhung** von 8 Mill. € und der von dem übertragenden Rechtsträger B AG erhaltenen Leistung als:

- Nettovermögen der Aktiva von 12.800 Tsd. €
- Schulden von 5.800 Tsd. €
- Die positiv Verschmelzungsdifferenz beträgt danach: Kapitalerhöhung 5.000 Tsd. € - ((12.800 – 5.800) Tsd. €) = 7.000 Tsd. € = -2.000 Tsd.

Die bilanzielle Behandlung der positiven Verschmelzungsdifferenz ist wie angeführt im Gesetz nicht geregelt. Nach h.M. ist der Differenzbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des übernehmenden Rechtsträgers A AG als Aufwand anzusetzen. Die bessere Alternative ist der Ansatz als Geschäfts- oder Firmenwert, der in den Folgejahren planmäßig abgeschrieben wird. Im folgenden wird der Betrag der Verschmelzungsdifferenz als Geschäfts- oder Firmenwert ohne Abschreibung im Entstehungsjahr ausgewiesen.

Die Grunderwerbsteuer von 25 Tsd. € und die Anwalts- und Notariatskosten der Verschmelzung von 15 Tsd. € sind erfolgswirksam zu behandeln.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 stellt sich **ohne Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes im Entstehungsjahr** und bei planmäßiger Abschreibung in den Folgejahren **nach Vornahme der Verschmelzung** wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG nach Verschmelzung zum 31.12.10		Passiva
Immaterielle Vermögensgegenstände	500	Gezeichnetes Kapital	10.000
Geschäfts- oder Firmenwert	500	Kapitalrücklage	14.000
Sachanlagen	16.800	Gewinnrücklagen	4.000
Finanzanlagen	15.650	Jahresüberschuss	4.260
Vorräte	9.190	Rückstellungen	14.950
Forderungen	7.580	Verbindlichkeiten	15.690
Sonstiges Umlaufvermögen	12.560		
Rechnungsabgrenzungsposten	120		
	62.900		62.900

### Lösung zu Beispiel 04 Nr. 1: Wertdifferenzen bei Abspaltung

Im ersten angeführten Fall der Wertdifferenzen bei Spaltung mit positivem Differenzbetrag wird vorausgesetzt, dass ausreichend auflösbares Eigenkapital vorhanden ist.

Grundlage ist die vorgegebene Zwischenbilanz der A AG zum 31.12.10, die in abzuspalten und beizubehaltende Bereiche aufzuteilen ist. Zum Vergleich der aufgeteilten Bilanzen wird die ursprüngliche Zwischenbilanz vorangesetzt. Sie stellt sich wie folgt dar mit (Beträgen in Tsd. €).

Aktiva	Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	13.750	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.200
Vorräte	5.960	Gewinnrücklagen	3.780
Forderungen	1.170	Bilanzgewinn	1.640
Sonstiges Umlaufvermögen	4.510	Rückstellungen	4.850
		Verbindlichkeiten	12.750
	35.220		35.220

Im vorliegenden Fall ist der positive Differenzbetrag aus den Abspaltungen aus Sachanlagen von 6.750 Tsd. € aus Vorräten von 2.900 Tsd. € aus Forderungen von 440 Tsd. € aus Sonstigem Umlaufvermögen von 1.980 Tsd. € aus Rückstellungen von 2.000 Tsd. € sowie aus Verbindlichkeiten von 8.500 Tsd. €

- Die übertragenen Vermögensgegenständen betragen 12.070 Tsd. €
- Die Schulden betragen 10.500 Tsd. €
- Der Differenzbetrag in Höhe des Saldos beträgt 1.570 Tsd. €

Aktiva	Abspaltungsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	6.750	Rückstellungen	2.000
Vorräte	2.900	Verbindlichkeiten	8.500
Forderungen	440	Bilanzgewinn	1.570
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
	12.070		12.070

Die notwendige Eigenkapitalminderung wurde in Höhe von 1.570 Tsd. € ohne eine Kapitalherabsetzung, d.h. ohne Minderung des Gezeichneten Kapitals, bei den angemeßener Weise auflösbaren Gewinnrücklagen vorgenommen. Die Eigenkapitalminderung in Höhe von 1.570 Tsd. € wurde durch Minderung der Gewinnrücklagen vorgenommen. Alternativ kann die Minderung durch Auflösung der Kapitalrücklage oder an dem Posten „Bilanzgewinn“ erfolgen.

Die in der Abspaltungsbilanz ausgewiesenen Gewinnrücklagen stellen für die B AG, der die Vermögensgegenstände in Höhe von zusammen 12.070 Tsd. € und die übernommenen Schulden in Höhe von 10.500 Tsd. € zuzurechnen sind, mit der Abspaltung einen Gewinn von 1.570 Tsd. € dar.

Die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 unter Berücksichtigung der bereits vorgenommenen Abspaltung zu Buchwerten stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	7.000	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.200
Vorräte	3.060	Gewinnrücklagen	2.210
Forderungen	730	Bilanzgewinn	1.640
Sonstiges Umlaufvermögen	2.530	Rückstellungen	2.850
		Verbindlichkeiten	4.250
	23.150		23.150

Im Ergebnis führt die Spaltung bei der A AG zu einem Wertverlust von 1.570 Tsd. €. Mit gleichem Betrag wird in der Abspaltungsbilanz Bilanz der A AG zum 31.12.10 ein Bilanzgewinn ausgewiesen.

Insgesamt führt die Abspaltung nicht zu Wertminderungen des Gezeichneten Kapitals, der Kapitalrücklage, der Gewinnrücklagen und des Bilanzgewinns. Das Eigenkapital von ursprünglich 17.620 Tsd. € ist mit der Abspaltung auf 16.050 Tsd. € d.h. um die angeführten 1.570 Tsd. € reduziert worden.

Für die bilanzielle Wirkung der Abspaltung lassen sich vor allem drei Alternativen unterscheiden:

- (1) Wertminderung des Eigenkapitals in der Zwischenbilanz ist kleiner als der ausschüttbare Gewinn bei der Bilanz A AG, positiver Differenzbetrag;
- (2) Wertminderung des Eigenkapitals in der Zwischenbilanz ist kleiner als der Betrag der ausschüttbare und nicht ausschüttbare Gewinn bei der Bilanz der A AG, positiver Differenzbetrag;
- (3) Wertminderung des Eigenkapitals in der Zwischenbilanz ist größer als der Betrag der ausschüttbare und nicht ausschüttbare Gewinn bei der Bilanz der A AG, negativer Differenzbetrag.

### Lösung zu Beispiel 04 Nr. 2: Wertdifferenzen bei Spaltung

Im zweiten angeführten Fall der Wertdifferenzen bei Spaltung mit positivem Differenzbetrag wird vorausgesetzt, dass ausreichend auflösbares Eigenkapital vorhanden ist.

Grundlage ist die vorgegebene Zwischenbilanz der A AG zum 31.12.10, die in abzuspalten und beizubehaltende Bereiche aufzuteilen ist. Zum Vergleich der aufgeteilten Bilanzen wird die ursprüngliche Zwischenbilanz vorangesetzt. Sie stellt sich wie folgt dar mit (Beträgen in Tsd. €).

Aktiva	Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	13.750	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.200
Vorräte	5.960	Gewinnrücklagen	3.780
Forderungen	1.170	Bilanzgewinn	1.640
Sonstiges Umlaufvermögen	4.510	Rückstellungen	4.850
		Verbindlichkeiten	12.750
	35.220		35.220

Im vorliegenden Fall ist der positive Differenzbetrag aus den Abspaltungen aus Sachanlagen von 10.750 Tsd. € aus Vorräten von 2.900 Tsd. € aus Forderungen von 440 Tsd. € aus Sonstigem Umlaufvermögen von 1.980 Tsd. € aus Rückstellungen von 2.000 Tsd. € sowie aus Verbindlichkeiten von 8.500 Tsd. €

- Die übertragenen Vermögensgegenständen betragen 16.070 Tsd. €
- Die Schulden betragen 10.500 Tsd. €
- Der Differenzbetrag in Höhe des Saldos beträgt 5.570 Tsd. €

Aktiva	Abspaltungsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	10.750	Rückstellungen	2.000
Vorräte	2.900	Verbindlichkeiten	8.500
Forderungen	440	Bilanzgewinn	5.570
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
	16.070		16.070

Die notwendige Eigenkapitalminderung wurde in Höhe von 5.570 Tsd. € ohne eine Kapitalherabsetzung, d.h. ohne Minderung des Gezeichneten Kapitals, bei den angenommenen Weise auflösbaren Gewinnrücklagen Kapitalrücklage, Bilanzgewinn vorgenommen. Die Eigenkapitalminderung in Höhe von 5.570 Tsd. € wurde durch vollständige Minderung der Gewinnrücklagen in Höhe von 3.780 Tsd. € des Bilanzgewinns von 1.640 Tsd. € und des Restbetrags

ges aus der Kapitalrücklage von 150 Tsd. € vorgenommen. Alternativ kann die Minderung durch Auflösung der Kapitalrücklage oder an dem Posten „Bilanzgewinn“ erfolgen.

Die in der Abspaltungsbilanz ausgewiesenen Gewinnrücklagen stellen für die B AG, der die Vermögensgegenstände in Höhe von zusammen 16.070 Tsd. € und die übernommenen Schulden in Höhe von 10.500 Tsd. € zuzurechnen sind, mit der Abspaltung einen Gewinn von 5.570 Tsd. € dar.

Die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 unter Berücksichtigung der bereits vorgenommenen Abspaltung zu Buchwerten stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	3.000	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.050
Vorräte	3.060	Gewinnrücklagen	0
Forderungen	730	Bilanzgewinn	0
Sonstiges Umlaufvermögen	2.530	Rückstellungen	2.850
		Verbindlichkeiten	4.250
	19.150		19.150

Im Ergebnis führt die Spaltung bei der A AG zu einem Wertverlust von 5.570 Tsd. €. Mit gleichem Betrag wird in der Abspaltungsbilanz Bilanz der A AG zum 31.12.10 ein Bilanzgewinn ausgewiesen.

Insgesamt führt die Abspaltung nicht zu Wertminderungen des Gezeichneten Kapitals. Die Kapitalrücklage wurde nur in dem Restbetrag von 150 Tsd. € vermindert. Die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn waren vollständig aufzulösen. Das Eigenkapital von ursprünglich 17.620 Tsd. € ist mit der Abspaltung auf 12.050 Tsd. €, d.h. um die angeführten 5.570 Tsd. € reduziert worden.

### Lösung zu Beispiel 04 Nr. 3: Wertdifferenzen bei Spaltung

Im dritten angeführten Fall der Wertdifferenzen bei Spaltung mit unterschiedlichen Differenzbetrag wird geprüft, ob ausreichend auflösbares Eigenkapital vorhanden ist.

Grundlage ist die vorgegebene Zwischenbilanz der A AG zum 31.12.10, die in abzuspalten und beizubehaltende Bereiche aufzuteilen ist. Zum Vergleich der aufgeteilten Bilanzen wird die ursprüngliche Zwischenbilanz um die vorgegebenen Posten der beizulegenden Zeitwerte in die Zwischenbilanz einbezogen.

Für die Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10 stellen sich in Bezug auf die Zeitwertbestimmung zwei Alternativen:

- Nach der Alternativen (a) werden die beizulegenden Zeitwerte der Vermögensgegenstände in Zwischenbilanz aufgezeigt.
- Nach der Alternativen (b) bleibt es bei der oben aufgezeigten Zwischenbilanz dabei entsteht eine negative Differenz:

Die Einbeziehung umfasst ein selbst erstelltes Patent mit Marktwert von 500 Tsd. € die Verkehrswertdifferenz für ein Grundstück von 2.000 Tsd. € und den zusätzlichen Mehrwert für übertragene von 1.200 Tsd. € Zusammen 3.700 Tsd. € Die Aufnahme der Daten in die Zwischenbilanz stellt sich wie folgt dar (Beträgen in Tsd. €).

Aktiva	Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	15.750	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.200
Vorräte	7.160	Gewinnrücklagen	7.480
Forderungen	1.170	Bilanzgewinn	1.640
Sonstiges Umlaufvermögen	4.510	Rückstellungen	4.850
Patent	500	Verbindlichkeiten	12.750
	38.920		38.920

Im vorliegenden Fall ist der Differenzbetrag aus den Abspaltungen aus Sachanlagen von 10.750 Tsd. € aus Vorräten von 2.900 Tsd. € aus Forderungen von 440 Tsd. € aus Sonstigem Umlaufvermögen von 1.980 Tsd. € aus Rückstellungen von 2.000 Tsd. € sowie aus Verbindlichkeiten von 8.500 Tsd. €

Die Werte können nach der Vorgabe zur Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte von 500 Tsd. € für ein selbst erstelltes Patent, 2.000 Tsd. € zur Ermittlung des Zeitwertes eines Grundstücks sowie 1.200 Tsd. € zur zusätzlichen Mehrwert.

- Die übertragenen Vermögensgegenständen betragen bei Einbeziehung 19.770 Tsd. €
- Die Schulden betragen 10.500 Tsd. €
- Der Differenzbetrag in Höhe des Saldos beträgt 9.270 Tsd. €

Aktiva	Abspaltungsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	12.750	Rückstellungen	2.000
Vorräte	4.100	Verbindlichkeiten	8.500
Forderungen	440	Bilanzgewinn	9.270
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
Patent	500		
	19.770		19.770

Die notwendige Eigenkapitalminderung wurde in Höhe von 9.270 Tsd. € ohne eine Kapitalherabsetzung, d.h. ohne Minderung des Gezeichneten Kapitals, bei den angenommenen Weise auflösbaren Gewinnrücklagen Kapitalrücklage, Bilanzgewinn vorgenommen.

Die Eigenkapitalminderung in Höhe von 9.270 Tsd. € wurde durch Minderung der Gewinnrücklagen in Höhe von 3.780 Tsd. €, des Bilanzgewinns von 1.640 Tsd. € und der Kapitalrücklage von 2.200 Tsd. € vorgenommen bei einem Gesamtbetrag von 7.620 Tsd. €. Es entsteht eine Lücke von  $(9.270 - 7.620)$  Tsd. € = 1.650 Tsd. €

Die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers A AG zum 31.12.10 unter Berücksichtigung der Abspaltung zu Buchwerten stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	3.000	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.050
Vorräte	3.060	Gewinnrücklagen	0
Forderungen	730	Bilanzgewinn	0
Sonstiges Umlaufvermögen	2.530	Rückstellungen	2.850
		Verbindlichkeiten	4.250
	19.150		19.150

Im Ergebnis führt die Spaltung bei der A AG zu einem Wertverlust von 9.270 Tsd. €. Mit gleichem Betrag wird in der Abspaltungsbilanz Bilanz der A AG zum 31.12.10 ein Bilanzgewinn ausgewiesen.

Im dritten angeführten Fall der Wertdifferenzen bei Spaltung mit unterschiedlichen Differenzbetrag wird geprüft, ob ausreichend auflösbares Eigenkapital vorhanden ist.

Grundlage ist die vorgegebene Zwischenbilanz der A AG zum 31.12.10, die in abzuspaltende Bereiche aufzuteilen ist. Zum Vergleich der Bilanzen wird die ursprüngliche Zwischenbilanz um die vorgegebenen Posten der beizulegenden Zeitwerte in die Zwischenbilanz einbezogen.

Für die Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10 stellen sich in Bezug auf die Zeitwertbestimmung zwei Alternativen:

- Nach der Alternativen (a) werden die beizulegenden Zeitwerte der Vermögensgegenstände in Zwischenbilanz aufgezeigt.
- Nach der Alternativen (b) bleibt es bei der oben aufgezeigten Zwischenbilanz dabei entsteht eine negative Differenz:

Die Einbeziehung umfasst nicht die vorgegebenen Daten über ein selbst erstelltes Patent mit Marktwert von 500 Tsd. € die Verkehrswertdifferenz für ein Grundstück von 2.000 Tsd. € und den zusätzlichen Mehrwert für übertragene von 1.200 Tsd. € Die Aufnahme der Daten in die Zwischenbilanz stellt sich wie folgt dar (Beträgen in Tsd. €).

Grundlage ist die vorgegebene Zwischenbilanz der A AG zum 31.12.10, die in abzuspaltende und beizubehaltende Bereiche aufzuteilen ist. Zum Vergleich der aufgeteilten Bilanzen wird die ursprüngliche Zwischenbilanz vorangesetzt. Sie stellt sich wie folgt dar mit (Beträgen in Tsd. €).

Aktiva	Zwischenbilanz A AG zum 31.12.10	Passiva	
Sachanlagen	13.750	Gezeichnetes Kapital	10.000
Finanzanlagen	9.830	Kapitalrücklage	2.200
Vorräte	5.960	Gewinnrücklagen	3.780
Forderungen	1.170	Bilanzgewinn	1.640
Sonstiges Umlaufvermögen	4.510	Rückstellungen	4.850
		Verbindlichkeiten	12.750
	35.220		35.220

Im vorliegenden Fall ist der Differenzbetrag aus den Abspaltungen aus Sachanlagen von 10.750 Tsd. € aus Vorräten von 2.900 Tsd. € aus Forderungen von 440 Tsd. € aus Sonstigem Umlaufvermögen von 1.980 Tsd. € aus Rückstellungen von 2.000 Tsd. € sowie aus Verbindlichkeiten von 8.500 Tsd. €

Die oben angeführten, nicht bilanzierten Vermögensgegenständen betragen zusammen 16.070 Tsd. € In der Vorgabe sind in Höhe von 3.700 Tsd. € nicht einbezogen. Die Übernahme der Vermögensgegenstände ist eine Leistung an den übernehmenden Vertragspartner B AG. Der Wert der übernommenen Vermögensgegenstände ist bei der Zusammenfassung (16.070 + 3.700) Tsd. € = 19.770 Tsd. €

- Die übertragenen Vermögensgegenstände zu beizulegenden Zeitwerten betragen bei Einbeziehung 19.770 Tsd. €
- Die Schulden betragen 10.500 Tsd. €
- Der Differenzbetrag in Höhe des Saldos beträgt 9.270 Tsd. €

Aktiva	Abspaltungsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	10.750	Rückstellungen	2.000
Vorräte	2.900	Verbindlichkeiten	8.500
Forderungen	440	Bilanzgewinn	5.570
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
	16.070		16.070

Im vorliegenden Fall ist der Differenzbetrag aus den Abspaltungen aus Sachanlagen von 10.750 Tsd. € aus Vorräten von 2.900 Tsd. € aus Forderungen von 440 Tsd. € aus Sonstigem Umlaufvermögen von 1.980 Tsd. € aus Rückstellungen von 2.000 Tsd. € sowie aus Verbindlichkeiten von 8.500 Tsd. €

Die Werte können nach der Vorgabe zur Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte von 500 Tsd. € für ein selbst erstelltes Patent, 2.000 Tsd. € zur Ermittlung des Zeitwertes eines Grundstücks sowie 1.200 Tsd. € zur zusätzlichen Mehrwert.

- Die übertragenen Vermögensgegenständen betragen ein Einbeziehung 19.770 Tsd. €
- Die Schulden betragen 10.500 Tsd. €
- Der Differenzbetrag in Höhe des Saldos beträgt 9.270 Tsd. €

Aktiva	Abspaltungsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Sachanlagen	12.750	Rückstellungen	2.000
Vorräte	4.100	Verbindlichkeiten	8.500
Forderungen	440	Bilanzgewinn	9.270
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
Patent	500		
	19.770		19.770

Die notwendige Eigenkapitalminderung wurde in Höhe von 9.270 Tsd. € ohne eine Kapitalherabsetzung, d.h. ohne Minderung des Gezeichneten Kapitals, bei den angenommenen Weise auflösbaren Gewinnrücklagen Kapitalrücklage, Bilanzgewinn vorgenommen.

Die Eigenkapitalminderung in Höhe von 9.270 Tsd. € wurde durch Minderung der Gewinnrücklagen in Höhe von 3.780 Tsd. € des Bilanzgewinns von 1.640 Tsd. € und der Kapitalrücklage von 2.200 Tsd. € vorgenommen bei einem Gesamtbetrag von 7.620 Tsd. €. Es entsteht eine Lücke von  $(9.270 - 7.620)$  Tsd. € = 1.650 Tsd. €

**Lösung zu Beispiel 4 Nr. 4: Wertdifferenzen bei Spaltung**

**(a) Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers nach dem Buchwertkonzept**

Für die Bilanzierung des übernehmenden Rechtsträgers gelten bei Spaltung die Regeln der Verschmelzung.

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers B AG nach dem Buchwertkonzept stellt sich bei Zugrunde wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Eröffnungsbilanz B AG zum 30.12.10	Passiva	
Sachanlagen	6.750	Gezeichnetes Kapital	1.500
Vorräte	2.900	Kapitalrücklage	70
Forderungen	440	Rückstellungen	2.000
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980	Verbindlichkeiten	8.500
	12.070		12.070

Das zu Buchwerten auf den übernehmenden Rechtsträger übertragene Nettovermögen von 1.570 Tsd. € ist bei dem gezeichneten Kapital von **1.500 Tsd. €** das sich aus der geraden Differenz zwischen übertragenen Vermögensgegenstände von 12.070 Tsd. € abzüglich der übertragenen Schulden von 10.500 Tsd. € mit circa 1.500 Tsd. € ergibt, ausreichend zur Vermeidung einer Unterpari-Emission. Der übersteigende Betrag von **70 Tsd. €** wird in die Kapitalrücklage eingestellt. Wäre im vorliegenden Beispiel das übertragene Nettovermögen zu Buchwerten geringer als das gezeichnete Kapital, wäre das Buchwertkonzept nicht anwendbar.

**(b) Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers nach dem Neubewertungskonzept**

Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers B AG nach dem Neubewertungskonzept stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Eröffnungsbilanz B AG zum 30.12.10	Passiva	
Immaterielle Vermögensgegenstände	500	Gezeichnetes Kapital	1.500
Sachanlagen	12.750	Kapitalrücklage	7.770
Vorräte	4.100	Rückstellungen	2.000
Forderungen	440	Verbindlichkeiten	8.500
Sonstiges Umlaufvermögen	1.980		
	19.770		19.770

Das zu Zeitwerten auf den übernehmenden Rechtsträger übertragene Nettovermögen von **9.270 Tsd. €** führt bei dem gezeichneten Kapital von **1.500 Tsd. €** zu einer Kapitalrücklage von **7.770 Tsd. €**.

### **Lösung zu Beispiel 05 Nr. 1: Zugangs- und Folgebewertung einer Fertigungsanlage**

Die Kosten von 100 Tsd. € für das **Gutachten** sind nicht aktivierbar, sondern in der Gewinn- und Verlustrechnung der A AG als sonstige betriebliche Aufwendungen anzusetzen. Es handelt sich dabei um Kosten der Entscheidungsvorbereitung. Die Nichtaktivierung ist darin begründet, dass die Kosten auch dann angefallen wären, wenn die A AG die Anlage, z.B. wegen des hohen Preises oder der Qualität der Anlage nicht erworben hätte.

Zur Verdeutlichung der Währungsumrechnung von Euro in US-\$ werden die folgenden Daten vorgegeben:

Umrechnungen von Euro in US- $\text{\$}$ : Bestellzeitpunkt 1 € = 1,15 US- $\text{\$}$ ;  
Lieferungszeitpunkt 1 € = 1,20 US- $\text{\$}$ ;  
Fertigungsbeginn 1 € = 1,25 US- $\text{\$}$  oder

Umrechnungen von US- $\text{\$}$  Euro in US- $\text{\$}$ : Bestellzeitpunkt 1 US- $\text{\$}$  = 0,8696 €  
Lieferungszeitpunkt 1 US- $\text{\$}$  = 8333 €  
Fertigungsbeginn 1 US- $\text{\$}$  = 0,8000 €

Für die Ermittlung der Anschaffungskosten in Euro wird im Folgenden die erste Umrechnungsalternative zugrunde gelegt

Die **Zahlungen des Erwerbers** für den Erwerb der Anlage stellen sich wie folgt dar:

- Bestellzeitpunkt: 5 Mill. US- $\text{\$}$   $\cdot$  1,15 €US- $\text{\$}$  = 4.347.826 €  $\cdot$  0,95 = 4.130.435 €
- Lieferzeitpunkt: 5 Mill. US- $\text{\$}$   $\cdot$  1,20 €US- $\text{\$}$  = 4.166.667 €  $\cdot$  0,97 = 4.041.667 €
- Fertigungsbeginn: 5 Mill. US- $\text{\$}$   $\cdot$  1,25 €US- $\text{\$}$  = 4.000.000 €

Die **Anschaffungskosten** der Anlage betragen danach 12.172.102 €

Die Kosten für Fracht und die Versicherung der Anlage betragen 72.000 US- $\text{\$}$   $\cdot$  1,20 €US- $\text{\$}$  = 60.000 €

Die Kosten für die Einrichtung der Anlage umfassen 120.0000 € für Löhne 15.000 € für Material 6.000 € sind zusammen 141.000 €

Die **Anschaffungsnebenkosten** der Anlage betragen danach insgesamt 201.000 €

Die **gesamten Anschaffungskosten der Anlage** sind bei Zusammenfassung der Anschaffungs- und Herstellungskosten 12.373.102 €

**Lösung zu Beispiel 5 Nr. 2: Anschaffungskosten und Bewertung Fertigungsanlage**

Bilanztechnisch stellt sich der Anschaffungs- und Herstellungswert einschließlich der Gutachterkosten zum 30.6.2010 wie folgt dar: (Beträge in €)

Aktiva	Bilanz A AG zum 30.6.10		Passiva
Fertigungsanlage		Abgang Flüssige Mittel	12.473.102
AK 12.373.102	12.373.102	Jahresfehlbetrag	- 100.000

Aufwendungen	GuV A AG 1.-30.06.10		Erträge
Aufwendungen für Gutachten	100.000	Jahresfehlbetrag	100.000

Die Planmäßige Abschreibung für den zweite Halbjahr 10 errechnet man mit 12.373.102 € $\cdot$ 24 = 515.546 € Unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibung für die Zeit vom 1.7.-31.12.10 stellt sich die Bilanz der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 30.6.10		Passiva
Fertigungsanlage		Abgang Flüssige Mittel	12.473.102
AK 12.373.102	11.857.556	Jahresfehlbetrag	- 615.546

GuV der A AG für die Zeit vom 1.-30.06.10

Aufwendungen für Gutachten	100.000	Jahresfehlbetrag	615.546
Planmäßige AfA Fertigungsanlage	515.546		

In der angeführten Bilanzierung ist der Wiederbeschaffungswert der Anlage zum 31.12.10 nicht berücksichtigt. Es ist zu prüfen, ob der Wiederbeschaffungszeitwert geringer ist als der in der Bilanz angesetzte Betrag von 11.857.556 € und für diesen Fall neben der planmäßigen Abschreibung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

Der gesamte **Wiederbeschaffungsneuwert** der Anlage zum 31.12.10 ergibt sich mit:

13 Mill. US-\$  $\cdot$  1,1 €US-\$ = 11.818.182 € zuzüglich der unveränderten Anschaffungsnebenkosten für Transport und Versicherung von 72.000 US-\$  $\cdot$  1,1 €US-\$ = 65.455 € sowie der unveränderten Kosten der Einrichtung der Anlage von 141.000 €

Zusammen ergibt sich der Wiederbeschaffungsneuwert der Anlage mit 12.024.637 €

Der gesamte **Wiederbeschaffungszeitwert** der Anlage zum 31.12.10 ergibt sich bei Kürzung der Wiederbeschaffungskosten um die planmäßige Abschreibung für ½ Jahr in Höhe von  $12.024.637 \text{ €} / 24 \text{ (Halbjahre)} = 501.027 \text{ €}$ . Der Betrag des Wiederbeschaffungszeitwertes zum 31.12.10 beläuft sich danach  $11.523.610 \text{ €}$ .

Der **Differenzbetrag** zum 31.12.10 ergibt sich für die Fertigungsanlage mit:

- $11.857.556 \text{ €}$  (bei planmäßiger Abschreibung ohne Berücksichtigung des Wiederbeschaffungswertes) und
- $11.523.610 \text{ €}$  (bei planmäßiger und u.U. außerplanmäßiger Abschreibungen bei Berücksichtigung des Wiederbeschaffungswertes) =  $333.946 \text{ €}$

Bei Ansatz der Anschaffungskosten sowie der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen der Fertigungsanlage für die Zeit vom 1.7. bis 31.12.10 stellen sich Bilanz und die GuV der A AG wie folgt dar (Beträge in €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage AK 12.373.102		Flüssige Mittel	12.473.102
nach Abschreibung	11.523.610	Jahresfehlbetrag	-949.492

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen für Gutachten	100.000	Jahresfehlbetrag	949.492
planm. Abschreibung Anlage ½ Jahr	515.546		
außerplanmäßige Abschreibung	333.946		
	949.492		949.492

Der gesamte **Wiederbeschaffungsneuwert** der Anlage zum 31.12.10 ergibt sich mit:

- $13 \text{ Mill. US-} \$ \text{ ./} . 1,1 \text{ €US-} \$ = 11.818.182 \text{ €}$  zuzüglich der,
  - unveränderten Anschaffungsnebenkosten für Transport und Versicherung von  $72.000 \text{ US-} \$ \text{ ./} . 1,1 \text{ €US-} \$ = 65.455 \text{ €}$
  - sowie der unveränderten Kosten der Einrichtung der Anlage von  $141.000 \text{ €}$
- zusammen  $12.024.637 \text{ €}$

Der gesamte **Wiederbeschaffungszeitwert** der Anlage zum 31.12.10 ergibt sich bei Kürzung der Wiederbeschaffungskosten um die planmäßige Abschreibung für ½ Jahr in Höhe von  $12.024.637 \text{ €} / 24 \text{ (Halbjahre)} = 501.027 \text{ €}$

Der Betrag des Wiederbeschaffungszeitwertes zum 31.12.10 ist danach  $11.523.610 \text{ €}$

Bei Ansatz der Anschaffungskosten und der planmäßigen Abschreibung der Anlage für die Zeit vom 1.7. bis 31.12.10 stellen sich Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der A AG wie folgt dar (Beträge in €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage AK 12.373.102		Flüssige Mittel	12.473.102
Anlage nach Abschreibungen	11.523.610	Jahresfehlbetrag	- 949.492

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen für Gutachten	100.000	Jahresfehlbetrag	949.492
planmäßige Abschreibung			
Anlage ½ Jahr	501.027		
außerplanmäßige Abschreibung	348.465		
	949.492		949.492

Die Bilanz der A AG zum 31.12.10 stellt sich nach Vornahme der planmäßigen und der außerplanmäßigen Abschreibung auf die Fertigungsanlage alternativ wie folgt dar: (Beträge in €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage		Flüssige Mittel	12.473.102
AK 12.373.102	11.523.610	Jahresfehlbetrag	-.949.492

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen für Gutachten	100.000	Jahresfehlbetrag	949.492
planmäßige Abschreibung			
Anlage ½ Jahr	515.546		
außerplanmäßige Abschreibung	333.946		
	949.492		949.492

### **Lösungen zu Beispiel 06 Nr. 1: Private und öffentliche Zuwendungen in das Anlagemögen**

Im **Fall 1** liegt eine **zeitbezogene** Gegenleistung der B AG gegenüber der A AG vor. Entsprechend ist die private Zuwendung der A AG ratiertlich nach Maßgabe der Erfüllung der Verpflichtung der B AG erfolgswirksam zu vereinnahmen.

Der Teil des Investitionszuschusses, der als Vorleistung der A AG auf die noch nicht erfüllte Gegenleistung der B AG entfällt, ist als **passiver Rechnungsabgrenzungsposten** auszuweisen.

Im **Fall 2** liegt eine **mengenabhängige Gegenleistung** der B AG vor. Entsprechend ist die private Zuwendung der A AG nach Maßgabe des Verhältnisses von gelieferter oder geleisteter Menge der Lieferungs- oder Leistungseinheiten zu der vertraglich festgelegten Gesamtmenge erfolgswirksam zu vereinnahmen.

Zuschüsse, die als Vorleistung der A AG auf die noch nicht erfüllte mengenmäßige Gegenleistung der B AG entfallen, sind:

- soweit Lieferungen oder Leistungen dieser Art im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit typischer Weise erbracht werden, unter dem Posten „**erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen**“ auszuweisen;
- soweit die Lieferungen und Leistungen nicht typischer Art, sind sie unter dem Posten „**sonstigen Verbindlichkeiten**“ auszuweisen.

**Lösungen zu Beispiel 06 Nr. 2: Private und öffentliche Zuwendungen in das Anlagevermögen**

Die **Bilanzierung für den Fall 1** stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage (AK 20.000) nach AfA	18.000	Flüssige Mittel Passive RA (Zuwendung 5.000) Jahresfehlbetrag	15.000 4.500 - 1.500
Aufwendungen	GuV B AG 10		Erträge
Abschreibung Fertigungsanlage	2.000	Sonstige betriebliche Erträge Jahresfehlbetrag	500 1.500

Das Ergebnis ist zunächst durch den Ausweis des Verlustes irreführend. Bei Zugrundelegung der dem Abnehmer A AG in Rechnung zu stellenden Selbstkosten der B AG pro Lieferstück kann davon ausgegangen werden, dass die im obigen Beispiel nicht aufgezeigten Umsatzerlöse aus der Lieferung der Produkte an die A AG die Abschreibungskosten für die Fertigungsanlage bei der B AG decken, so dass man bei der B AG von einem entstehenden Jahresüberschuss ausgehen kann.

Die **Bilanzierung für den Fall 2** bei gleichen Grunddaten stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage (AK 20.000)	18.000	Flüssige Mittel Erhaltene Anz. auf Bestellungen Jahresfehlbetrag	15.000 4.700 -1.700
Aufwendungen	GuV B AG 10		Erträge
Abschreibung Fertigungsanlage	2.000	Sonstige betriebliche Erträge Jahresfehlbetrag	300 1.700

Der Restbetrag der erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen ist zum 31.12.10 wie folgt: Einstellung 5 Mill. € Auflösung 5 Mill. €/ 200.000 Stück = 25 €pro Stück 12.000 Stück = 300 Tsd. € Es verbleiben erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen in Höhe von 4,7 Mill. €

Ebenso wie bei Fall 1 ist bei Zugrundelegung der Selbstkosten der B AG davon auszugehen, dass die (hier nicht aufgezeigten) Umsatzerlöse aus der Lieferung der Produkte die Abschreibungskosten für die Fertigungsanlage decken, so dass unter gleichen Bedingungen bei der B AG im Jahr 10 ein Jahresüberschuss entsteht.

### **Lösungen zu Beispiel 06 Nr. 3: Private und öffentliche Zuwendungen in das Anlagevermögen**

Für die bilanzielle Behandlung öffentlicher Zuwendungen besteht ein Wahlrecht. Als zulässige Alternativen gelten:

- **Nettomethode:** Die Methode besteht in der Kürzung der Anschaffungskosten der erworbenen Anlage um die öffentliche Zuwendung und Abschreibung des Restbetrages der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der Anlage. Bei dem Verfahren können die Anschaffungskosten einer Sachanlage von 15 Tsd. € mit Zuwendungen von 5 Tsd. € saldiert werden. Nach Verrechnung der Anschaffungskosten verbleibt die Sachanlage in der Höhe von 10 Tsd. €
- **Bruttomethode:** Die Methode besteht in dem Ausweis der öffentlichen Zuwendung als in voller Höhe einzusetzende Sachanlage mit dem Gegenposten der passiven Rechnungsabgrenzung. Bei dem Verfahren erfolgt eine Erfolgs erhöhende Auflösung über die Nutzungsdauer der Anlage, z.B. die Anschaffungskosten einer Sachanlage in Höhe von 15 Tsd. €. Der Ansatz erfolgt in voller Höhe der Zuwendungen von 5 Tsd. € mit Ansatz als passiver Rechnungsabgrenzungsposten.

In beiden Fällen wird von der h.M. mit der Begründung des Vorrangs der zeitproportionalen Stetigkeit vor dem Realisationsprinzip der Tatbestand, dass bei Nichterfüllung der Bedingung die Zuwendung zurückzuzahlen ist, vernachlässigt.

Wird z.B. der Personalbestand nach 4 Jahren abgebaut, ist nach der obigen Vorgabe nicht entsprechend dem Zeitbereich und der Bewertung der Zuwendung als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ein Fünftel der Zuwendung zurück zu erstatten, sondern der gesamte Betrag, der zuvor jedoch bereits zu vier Fünftel erfolgswirksam vereinnahmt wurde. Der Ansatz einer passiven Rechnungsabgrenzung ist aus theoretischer Sicht unzulässig.

Wird dessen ungeachtet die Zuwendung als passiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, stellen sich die Bilanzen der als zulässig eingestuften Alternativen wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

**Alternative 1: Nettoverfahren:** Kürzung der Anschaffungskosten und Nettoansatz der Abschreibungen auf die Anlage:

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage (AK 15.000)	13.500	Flüssige Mittel	15.000
		Jahresfehlbetrag	-.1.500

Aufwendungen	GuV B AG 10		Erträge
Abschreibung Fertigungsanlage	1.500	Jahresfehlbetrag	1.500

**Alternative 2: Bruttoverfahren:** Keine Kürzung der Anschaffungskosten und Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, sowie Bruttoansatz auf die Abschreibung der Anlage und erfolgswirksamer Ansatz des aufgelösten Rechnungsabgrenzung:

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Fertigungsanlage (AK 20.000)	18.000	Flüssige Mittel	15.000
		Passive RA (Zuwendung 5.000)	4.500
		Jahresfehlbetrag	-.1500

Aufwendungen	GuV B AG 10		Erträge
Abschreibung Fertigungsanlage	2.000	Sonstige betriebliche Erträge	500
		Jahresfehlbetrag	1.500

### **Lösungen zu Beispiel 7 Nr. 1: Grundstückserwerb durch Tausch**

Es liegt ein Grundstückstausch vor. Für die Bewertung des erworbenen Grundstücks  $G_2$  gelten die **Tauschgrundsätze** und die sich dabei ergebenden Wahlrechte. Danach werden die Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks  $G_2$  bestimmt durch:

- den Buchwert des hingegebenen Grundstücks  $G_1$  mit Barzahlung = 12 Mill. €
- den Zeitwert des erworbenen Grundstücks  $G_2$ , der gleich dem Zeitwert des hingegebenen Grundstücks  $G_1$  mit Barzahlung von 2 Mill. € = 40 Mill. € ist;
- den Buchwert des hingegebenen Grundstücks  $G_1$  mit Barzahlung, zuzüglich Ertragsteuerbelastung aus der Hingabe des Grundstücks  $G_1$  = 23,2 Mill. €

**Lösungen zu Beispiel 7 Nr. 2: Grundstückserwerb durch Tausch**

Bilanzierung vor Grundstückstausch bei Annahme des Eigenkapitals in gleicher Höhe (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Grundstück G <sub>1</sub>	10.000	Eigenkapital	10.000

**Alternative 1** Anschaffungskosten von G<sub>2</sub> in Höhe des Buchwerts des hingegebenen Grundstücks G<sub>1</sub> plus Barzahlung bei (angenommenem) Eigenkapital von 10.000 Tsd. € Verlust im Erwerbsjahr 10 von 11.200 Tsd. €

Der Vorgang stellt sich unter Berücksichtigung der angenommenen Ertragsteuerbelastung aus der Veräußerung des Grundstücks G<sub>1</sub> wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Grundstück Erwerb G <sub>2</sub>	12.000	Eigenkapital	10.000
		Flüssige Mittel	2.000
		Steuerverbindlichkeiten	11.200
		Jahresfehlbetrag	-.11.200
	12.000		12.000

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Ertragsteuern 40 % von (38.000 – 10.000)	11.200	Jahresfehlbetrag	11.200

**Alternative 2** Anschaffungskosten des Grundstücks  $G_2$  in Höhe des Zeitwertes des erworbenen Grundstücks  $G_2$

Handelsbilanzieller Gewinn im Erwerbsjahr 10 aus handelsbilanziellem Gewinn von 28 Mill. € vor Steuern minus Steueraufwand 11,2 Mill. € = 16,8 Mill. €

Der Vorgang stellt sich unter Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung aus der Veräußerung des Grundstücks  $G_1$  bei (angenommenen) Eigenkapital von 10.000 Tsd. € wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Grundstück $G_2$	40.000	Eigenkapital	10.000
		Flüssige Mittel	2.000
		Steuerverbindlichkeiten	11.200
		Jahresüberschuss	16.800

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Ertragsteuern		sonstige betriebliche Erträge	28.000
40 % von (38.000 – 10.000)	11.200		
Jahresüberschuss	16.800		

**Alternative 3** Anschaffungskosten von  $G_2$  in Höhe des Buchwertes des hingegebenen Grundstücks  $G_1$  mit Barzahlung zuzüglich Ertragsteuerbelastung aus der Hingabe (Veräußerung) des Grundstücks  $G_1$

Handelsbilanzieller Gewinn/Verlust im Erwerbsjahr 10 von null.

Der Vorgang stellt sich unter Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung aus der Veräußerung des Grundstücks  $G_1$  bei (angenommenem) Eigenkapital von 10.000 Tsd. € wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Grundstück $G_2$	23.200	Eigenkapital	10.000
		Flüssige Mittel	2.000
		Steuerverbindlichkeiten	11.200

  

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Ertragsteuern		sonstige betriebliche Erträge	11.200
40 % von (38.000 – 10.000)	11.200	Jahresüberschuss/-Fehlbetrag	0

### Lösungen zu Beispiel 8: Abrisskosten

Die **Nutzungsdauer** des Gebäudes beträgt entsprechend der vertraglichen Vereinbarung 20 Jahre. Bei linearer Abschreibung ist das Gebäude mit 5 % p.a. abzuschreiben.

Für die **Abrisskosten** ist eine Rückstellung von gleichfalls 5 % p.a. zu passivieren. Der Ansatz eines Rückstellungsbarwertes ist nicht zulässig.

Fraglich ist die Behandlung der für die **Rückversetzung** des auf dem Grundstück errichteten **Gebäudes** in den ursprünglichen Zustand am Ende der Nutzung anfallenden Aufwendungen von voraussichtlich 500 Tsd. € Es sind die folgenden Vorgaben zu berücksichtigen:

Tatsächlich ist eine Verpflichtung entstanden, der sich der Erwerber nicht entziehen kann und die wirtschaftlich belastend ist. Grundsätzlich stellen sich für die **Passivierung der Verpflichtung** als Rückstellung die folgenden Alternativen:

- Bewertung zum Nominalbetrag der Aufwendungen von 500 Tsd. €
- Bewertung zum anteiligen Nominalbetrag von 25 Tsd. € mit jährlicher Erhöhung um diesen Betrag.
- Nach h. M. ist der entstehende Aufwand auf die Nutzungsjahre des Gebäudes zu verteilen. Bei fehlender Festlegung des Abbruchzeitpunkts, z.B. für Atomkraftwerke, darf der Ansammlungszeitraum 25 Jahre nicht überschreiten.

Unter Einbeziehung der mehrperiodischen planmäßigen Abschreibungen auf das Gebäude, die Aufwendungen für Pacht und die Einstellung von jährlichen Rückstellungen für Abbruch des Gebäudes nach Ende der Nutzungsdauer stellt sich der Vorgang zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10	Passiva
Gebäude auf fremden Grund und Boden (AK 6.000) nach Abschreibung	5.700	Flüssige Mittel Rückstellung für Abriss Jahresfehlbetrag
		6.200 250 -750

Aufwendungen	GuV B AG 10	Erträge
Abschreibung Gebäude Sonstige Aufwendungen (Pacht) Sonstige Aufwendungen (Rückstellung Abbruch)	300 200 250	Jahresfehlbetrag
		750

**Lösung zu Beispiel 09 Nr. 1: Aktienerwerb**

Die **Anschaffungskosten** der Anteile an der B AG errechnen sich wie folgt:

- Anschaffungspreis = 1 Mill. Aktien · 30 €pro Aktie = 30 Mill. €
- Anschaffungsnebenkosten = 300 Tsd. €
- Nicht ansetzbar sind die Kosten der Entscheidungsvorbereitung, hier der Erstellung des Bewertungsgutachtens zum Preis von 250 Tsd. €

Der **Zugangswert** der Anteile an der B AG als Anteile an verbundenen Unternehmen und die Aufwendungen für das Bewertungsgutachten stellen sich im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anteile an verbundenen Unternehmen (Anschaffungskosten)	30.300	Flüssige Mittel Jahresfehlbetrag	30.550 - 250
Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Sonstige betriebliche Aufwendungen (Beratungsgutachten)	250	Jahresfehlbetrag	250

### Lösung zu Beispiel 09 Nr. 2: Aktienerwerb

Der **Bilanzwert** der Anteile an der B AG als verbundenes Unternehmen stellt sich wie folgt dar: 31.12.10:

- Börsenkurs der Anteile an dem verbundenen Unternehmen B AG 27 Mill. €
- Bei dem Finanzanlagevermögen besteht nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB ein Abschreibungswahlrecht auf 27 Mill. € (Börsenpreis) zuzüglich 1 % Maklerprovision bei Wiederbeschaffung in Höhe von 270 Tsd. € (Gebühren) = 27,27 Mill. € wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist.
- Der Kurs am 10.02.11 von 33,35 Mill. € ist nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend (die Wertminderung erfolgt im Jahr nach dem Jahresabschluss zum 31.12.10). Damit ist die Bewertung der Anteile zum Abschlussstichtag 31.12.10 nicht zu berücksichtigen.
- Bei der B AG entsteht im Jahresabschluss zum 31.12.10 ein Jahresüberschuss von 10 Mill. € Die daraus zur Ausschüttung zu verwendende Anteile von 50%. D.h. für die A AG entsteht aufgrund ihres Gewinnanteils an der B AG von 70 % einen Gewinnausschüttungsbetrag von 5 Mill. € davon 70 % = 3,5 Mill. €

Der Bilanzwert der Anteile an der B AG als Anteile an einem verbundenen Unternehmen und die Aufwendungen für das Bewertungsgutachten entsprechen bei Wertbeibehaltung dem Zugangswert.

Nach der Rechtsprechung des EuGH erfolgt eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung, d.h. eine Erfassung der Erträge aus der Beteiligung an der B AG im Jahr der Gewinnentstehung, d.h. hier dem Jahr 10, und nicht im Jahr der Gewinnausschüttung 11, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der Abschlussstichtag der B AG liegt nicht nach dem Abschlussstichtag der A AG;
- der Gewinnverwendungsbeschluss der B AG liegt vor der Aufstellung des Jahresabschlusses der A AG;
- die A AG hat bei der B AG die Stimmrechtsmehrheit.

Die Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt.

Die Abschreibung in Ausübung des Bewertungswahlrechts bzw. der Abschreibungspflicht nach § 253 Abs. 2 HGB und die phasengleiche Gewinnvereinnahmung (ohne Berücksichtigung von Ertragsteuern) stellen sich zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anteile an verbundenen Unternehmen (Anschaffungskosten 30.300)	27.270	Flüssige Mittel	30.550
Dividendenforderung	3.500	Jahresüberschuss	220

Aufwendungen	GuV A AG im Jahr 10		Erträge
Sonstige betriebliche Aufwendungen (Beratungsgutachten)	250	Erträge aus Anteilen an verbundenen verbundenen Unternehmen	3.500
Abschreibungen Finanzanlagen	3.030		
Jahresüberschuss	220		

### **Lösung zu Beispiel 09 Nr. 3: Aktienerwerb**

Der Vorgang ist wie unter 2. bei der Kapitalgesellschaft zu behandeln. Voraussetzungen für die Zurechnung der Erträge aus Anteilen an verbundenen Unternehmen sind:

- der Ausweis der Erträge unter dem Eigenkapitalanteil der A AG in der Bilanz der KG; und
- die unbeschränkte Verfügbarkeit der A AG über den ihr zustehenden anteiligen Gewinn der KG.

## Lösung zu Beispiel 10 Nr. 1: Bezugsrechte

### 1. Bezugsrechtsausübung:

Bei Ausübung des Bezugsrechts gehen die jungen Aktien mit ihren Anschaffungskosten, d.h. mit den Anschaffungsausgaben, in die Bilanz der A AG als Erwerber ein. Der Vorgang der Bezugsrechtsausübung stellt sich für die vorgegebenen Daten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Wertpapiere alt 0,5 Mill. · 60 €	30.000		Flüssige Mittel
Wertpapiere neu 0,25 Mill. · 70,7	17.675		47.675

Der zum beizulegenden Zeitwert der gesamten Bezugsrechtsausgabe von 0,75 Mill. Aktien an der B AG zum durchschnittlichen Buchwert pro Aktie ist 47,675 Mill. € / 0,75 Mill. Aktien ≈ 63,5668 €

### 2. Bezugsrechtsverkauf:

Bei Verkauf des Bezugsrechts vermindert sich der Buchwert der von Anteilseignern gehaltenen Wertpapiere um den vereinnahmten Verkaufspreis der Bezugsrechte. Danach ergibt sich aus den obigen Daten:

- Wertpapiere alt 0,5 Mill. · 60 € = 30.000 Tsd. € und
- Wertpapierabgang 0,5 Mill. · 7,5 € = -3.750 Tsd. €

Bei Vernachlässigung der Maklerprovision für den Verkauf der Bezugsrechte stellt sich der Vorgang für die obigen Daten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Wertpapiere nach Bezugsrechtsverkauf	26.250		Flüssige Mittel (Ausgaben)
Flüssige Mittel (Einnahmen)	3.750		30.000

Der Buchwert pro Aktie bei dem Bezugsrechtsverkauf der A AG ist 26,75 Mill. € / 0,5 Mill. pro Aktie = 52,50.

**Lösung zu Beispiel 10 Nr. 2: Bezugsrechte****1. Bezugsrechtsausübung:**

Für die Bewertung der Wertpapiere (Altaktien, Neuaktien) bei Bezugsrechtsausübung gelten die folgenden Grundsätze:

- Die Wertpapiere gleicher Art mit unterschiedlichen Anschaffungskosten sind mit ihrem Durchschnittswert zu bewerten;
- Es ist unzulässig, nur den Teil der Wertpapiere abzuschreiben, deren Anschaffungskosten über dem Börsenkurs liegen.

Bei Bezugsrechtsausübung und einem Börsenkurs der Aktien der B AG von 60 € pro Stück zum 31.12.10 ist unter Berücksichtigung der Maklerprovision von 1 % der Nettoveräußerungspreis 59,40 € pro Aktie. Die Bilanzierung der Wertpapiere in der Bilanz der A AG stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Wertpapiere 0,75 Mill. · 59,4 €	44.550	Flüssige Mittel	47.675
		Jahresfehlbetrag	- 3.125
<hr/>			
Aufwendungen	GuV A AG im Jahr 10		Erträge
Abschreibungen Wertpapiere	3.125	Jahresfehlbetrag	3.125

Die außerplanmäßigen Abschreibungen der Wertpapiere ergeben sich als Differenz zwischen den Anschaffungskosten von 47,675 Mill. € und dem auf der Grundlage der Veräußerung der Wertpapiere erzielbaren Betrag von  $(60 - 0,6) € \cdot 0,75 \text{ Mill. Aktien} = 44,550 \text{ Mill. €}$

**2. Bezugsrechtsverkauf:**

Unter Bezugsrechtsausübung bei einem Börsenkurs der Aktien der B AG von 60 € zum 31.12.10 ist unter Berücksichtigung der Maklerprovision von 1 % der Nettoveräußerungspreis gleichfalls 59,40 € pro Aktie.

Der Buchwert pro Aktie bei dem Bezugsrechtsverkauf ist, wie oben ermittelt, 26,75 Mill. € / 0,5 Mill. Aktien = 53,50 € pro Aktie.

Eine Abschreibung der Wertpapiere nach § 253 Abs. 3 HGB ist nicht zulässig. Der Buchwert in Höhe von 26.250 Tsd. € liegt unter dem Nettoveräußerungspreis von 59,40 € pro Aktie 0,5 Mill. Aktien = 29,8 Mill. €. Allerdings kann in Ausübung des Wahlrechts des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB u.U. eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz der Wertpapiere auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muss.