

Lösung zu Beispiel 41 Nr. 1: Rückstellungen für Rekultivierung

Unter Rekultivierung versteht man die Wiederherstellung von Grund und Boden, der durch Abbau oder andere Inanspruchnahme beeinträchtigt und als Kulturfläche nach Beendigung der Inanspruchnahme wiederhergestellt wird. Beispiele sind der Abbau von Boden, Kies, Sand und wie im Beispiel angeführt „Braunkohle“. Hierunter rechnet auch die Wiederaufforstung abgeholzter Waldflächen.

Bei der Verpflichtung zur Rekultivierung nach Gesetz oder Vertrag liegt eine Verpflichtung gegenüber Dritten vor, die während oder am Ende der Inanspruchnahme des Grund und Bodens zu erfüllen und der Höhe nach in der Regel unsicher ist, also einer Aufwandsschätzung unterliegt.

Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt eines in der Regel mehrjährigen Zeitraumes der Inanspruchnahme des Grundes und des Bodens in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen ist. Nach der Vorgabe im Beispiel lassen sich u.a. die folgenden Alternativen als Rekultivierungsrückstellung passivieren, nämlich:

- o zum Abschluss des Vertrages über den Braunkohleabbau;
- o während der Zeit des Braunkohlenabbaus; oder
- o zum Zeitpunkt der Beendigung des Braunkohleabbaus.

Im Schrifttum wird vielfach auf die Regelung nach dem Steuerrecht verwiesen. Danach wird die Passivierung der Rekultivierungsaufwendungen zeitanteilig in gleichen Raten vorgeschrieben. Im Handelsrecht sind die Auffassungen über die anzuwendende Alternative unterschiedlich.

Ausgeschlossen wird die Alternative 3 der Passivierung der B AG zum Zeitpunkt der Beendigung des Braunkohleabbaus. Die fehlende Passivierung widerspricht dem Vollständigkeitsprinzip des nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, nach dem der Jahresabschluss unter anderem sämtliche Schulden zu enthalten hat.

Die Passivierung der gesamten zu erwartenden Aufwendungen der B AG bei Abschluss des Vertrages über den Braunkohleabbau kann zwar vertraglich vereinbart und auch bezahlt werden. Eine Verpflichtung zur Rekultivierung liegt jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht vor, so dass zu diesem Zeitpunkt auf keine Aufwendungen angefallen sind.

Die präferierte Alternative ist eine anteilige Bildung einer Rückstellung für Rekultivierungsaufwendungen. Dabei ist die steuerliche, während des Braunkohleabbaus zeitanteilige Passivierung, abzulehnen. Sie widerspricht der jeweiligen Rückstellungsverpflichtung, die abhängig von der zu dem jeweiligen Jahresabschlussstichtag steht.

Die **Alternativen der Rückstellungsbildung** stellen sich bei der Zugrundelegung der in dem Beispiel vorgegebenen Daten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

(a) Alternative Rekultivierungsrückstellung zum Abschluss des Vertrages über den Braunkohleabbau. Im Vordergrund stehen die Kultivierungsrückstellung und die Abbauverbindlichkeiten. Die Rekultivierungsrückstellungen werden bei der Alternative im Jahr 1 in voller Höhe mit 5 Mill. aufwandsmäßig erfasst. Die Aufwendungen für den Braunkohleabbau werden in der planmäßigen Quote mit 1/10 von 8 Mill. = 800 Tsd. angesetzt. Es gilt:

Aktiva		Bilanz B AG zum 31.12.10	Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1	5.000
		Abbauverbindlichkeiten Jahr 1	800
		Jahresfehlbetrag Jahr 1	- 5.800
Aufwendungen		GuV A AG 10	Erträge
sonstige Aufwendungen Jahr 1	5.800	Jahresfehlbetrag Jahr 1	5.800

Nachdem die erfolgswirksame Wirkung für die Rekultivierung bereits im Jahresabschluss vom 31.12.09 erfolgt ist, treten in den folgenden Jahresbilanzen jeweils nur noch die sonstigen anteiligen Aufwendungen für die Abbaugebühren von 800 Tsd. auf. Die maßgeblichen Teile des Jahresabschlusses zum 31.12.15 stellen sich wie folgt dar:

Aktiva		Bilanz B AG zum 31.12.15	Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1-10	5.000
		Abbauverbindlichkeiten Jahre 1-6	4.800
		Verlustvortrag Jahr 1	- 5.800
		Jahresfehlbetrag Jahr 2-6	- 4.000
Aufwendungen		GuV A AG 15	Erträge
sonstige Aufwendungen Jahre 2-6	4.000	Jahresfehlbetrag Jahr 2-6	4.000

Nachdem die erfolgswirksame Wirkung für die Rekultivierung bereits im Jahresabschluss vom 31.12.09 erfolgt ist, treten in den folgenden Jahresbilanzen jeweils nur noch die sonstigen anteiligen Aufwendungen für die Abbaugebühren von 800 Tsd. auf. Die maßgeblichen Teile des Jahresabschlusses zum 31.12.19 stellen sich wie folgt dar.

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.19		Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1-10	5.000
		Abbauverbindlichkeiten Jahre 1-10	8.000
		Verlustvortrag Jahr 1-6	- 9.800
		Jahresfehlbetrag Jahr 7-10	- 3.200
Aufwendungen	GuV A AG 19		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahre 7-10	3.200	Jahresfehlbetrag Jahr 7-10	3.200

(b) Alternative **gleichmäßiger Zeit** des Braunkohlenabbaus und damit gleichzeitige Aufwandsbelastungen während des Braunkohleabbaus. Im Vordergrund stehen auch hier die Kultivierungsrückstellung und die Abbauverbindlichkeiten. Bei der gegenüber (a) unterschiedliche Aufwandszuordnung in den Jahren Braunkohleabbaus von 1 bis 10 muss das Verfahren zum gleichen Endergebnis führen.

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1	500
		Abbauverbindlichkeiten Jahr 1	800
		Jahresfehlbetrag Jahr 1	- 1.300
Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahr 1	1.300	Jahresfehlbetrag Jahr 1	1.300

Da die erfolgswirksamen Belastungen zum 31.12.15 lediglich um ein Zehntel erfasst ist, erfolgt in der Zeit zwischen in den einzelnen Bilanzen und den Gewinn- und Verlustrechnungen die Erfassung der Aufwendungen für die Jahre 2 bis 6. Sie stellen sich in der Bilanz neben den bereits erfassten Jahresfehlbeträgen wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.15		Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1-6	3.000
		Abbauverbindlichkeiten Jahre 1-6	4.800
		Verlustvortrag Jahr 1	- 1.300
		Jahresfehlbetrag 2-6	- 6.500
Aufwendungen	GuV A AG 15		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahre 2-6	6.500	Jahresfehlbetrag Jahre 2-6	6.500

Erfolgswirksamen Belastungen für die Rekultivierung in der Bilanz der B AG. zum 31.12.09 erfassen die fehlenden Jahre zwischen 7 und 10 Jahren. Die maßgeblichen Teile des Jahresabschlusses zum 31.12.19 stellen sich wie folgt dar:

Aktiva		Bilanz B AG zum 31.12.19		Passiva
			Rekultivierungsrückstellung Jahre 1-10	5.000
			Abbauverbindlichkeiten Jahre 1-10	8.000
			Verlustvortrag Jahr 1-6	- 7.800
			Jahresfehlbetrag 7-10	- 5.200
Aufwendungen		GuV A AG 19		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahre 7-10	5,200		Jahresfehlbetrag Jahre 2-6	5.200

Es zeigt sich, dass Unterschiede zwischen den Alternativen (a) und (b) lediglich in den sonstigen Aufwendungen im Zeitablauf und in dem Ausweis von Verlustvortrag und Jahresfehlbetrag auftreten. Im Ergebnis führen die Alternativen zu unterschiedlichen Aufwendungen, die sich am Ende des Braunkohleabbaus ausgleichen.

(c) Aufgrund des Ausschlusses der Alternative 3, nach der die Passivierung der B AG erst zum Zeitpunkt der Beendigung des Braunkohleabbaus Rekultivierungsrückstellung gebildet werden soll, bedarf es keiner Darstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der B AG. Wie angeführt widerspricht die fehlende Passivierung der Rekultivierungsrückstellung dem Vollständigkeitsprinzip des nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Nach den Vorgaben werden bei der Aufstellung des Jahresanschlusses der B AG zum 31.12.10 die Rekultivierungskosten mit 5,25 Mill. geschätzt. Ist die Kostenerhöhung ausreichend begründet, sind der Rekultivierungsrückstellung die entsprechenden Werte zugrunde zu legen. Erfolgt die Kostenerhöhung während des Braunkohleabbaus, ist der Betrag der Rückstellung dadurch anzupassen, dass der Differenzbetrag über die verbleibende Laufzeit des Braunkohleabbaus verteilt wird oder der auf den abgelaufenen Teil des Braunkohleabbaus entfällt als Aufwand nachgeholt wird.

Lösung zu Beispiel 41 Nr. 2: Rückstellungen für Rekultivierung

Wie in dem Beispiel angegeben, ist zu unterstellen, dass sich während des Braunkohleabbaus die Rekultivierungskosten pro Jahr um 5 % steigen werden. Dies führt p.a. zu erhöhten Rekultivierungsrückstellungen. Im Einzelnen stellt sich die Ermittlung der Rückstellungen unter Berücksichtigung wie folgt dar.

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1	525
		Abbauverbindlichkeiten Jahr 1	800
		Jahresfehlbetrag Jahr 1	- 1.325
Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahr 1	1.325	Jahresfehlbetrag Jahr 1	1.325

Die Fortschreibung der erfolgswirksamen Belastungen zum 31.12.15 beinhaltet in der Bilanz die anteiligen Rekultivierungsrückstellungen für die Jahre eins bis sechs, die Gewinn- und Verlustrechnung die Jahre zwei bis sechs.

Die Rekultivierungsrückstellungen für die Jahre eins bis sechs sind: 525,00; 551,25; 578,81; 607,75; 638,14; 670,05. Sie stellen sich in der Bilanz neben den bereits erfassten Jahresfehlbeträgen wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.15		Passiva
		Rekultivierungsrückstellung Jahr 1-6	3.571
		Abbauverbindlichkeiten Jahre 1-6	4.800
		Verlustvortrag Jahr 1	- 1.325
		Jahresfehlbetrag 2-6	- 7.046
Aufwendungen	GuV A AG 15		Erträge
sonstige Aufwendungen Jahre 2-6	7.046	Jahresfehlbetrag Jahre 2-6	7.046

Der Gesamtbetrag der Rekultivierungsrückstellungen für die Jahre eins bis zehn ergibt sich bei den Kostensteigerungen um jährlich 5 % auf 5.000 Tsd. € $\cdot 1.05^{10} = 8.144$ Tsd. €.

Lösung zu Beispiel 42 Nr. 1: Drohverlustrückstellungen aus Beschaffungsgeschäften von Anlagen

Bezüglich des Erwerbs der technischen Anlage liegt ein schwebendes Beschaffungsgeschäft vor, bei dem die zum 31.12.10 zu erbringende Gegenleistung (Zahlungsverpflichtung) von 1,25 Mill. € die zu empfangende Leistung (Lieferungsanspruch) von 1,1 Mill. € übersteigt; es besteht ein Verpflichtungsüberschuss von 0,15 Mill. €. Der Verpflichtungsüberschuss ist ertragsmäßig zu behandeln, wie wenn die Wertminderung der technischen Anlage zu behandeln wäre, wenn diese bereits zum Abschlussstichtag geliefert worden wäre.

Eine außerplanmäßige Abschreibung einer zu Anschaffungskosten von 1,25 Mill. € bereits gelieferten technischen Anlage zum 31.12.10 wäre nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorzunehmen; ist die Wertminderung vorübergehend, besteht nach § 253 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB für Sachanlagen ein Abschreibungsverbot.

Der vorliegende Sachverhalt zeigt nicht auf eine vorübergehende Wertminderung hin, so dass bei bestehendem wirtschaftlichem Eigentum der A AG an der technischen Anlage eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen wäre.

Da es an dem wirtschaftlichen Eigentum der technischen Anlage zum 31.12.10 fehlt, ist die Wertminderung nicht durch die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung, sondern durch die Einstellung einer Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen.

Der Vorgang stellt 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
		Drohverlustrückstellung	150
		Jahresfehlbetrag	- 150
Aufwendungen		GuV A AG 10	Erträge
sonstige Aufwendungen	150	Jahresfehlbetrag	150

Lösung zu Beispiel 42 Nr. 2: Drohverlustrückstellungen aus Beschaffungsgeschäften von Anlagen

Die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist nach § 5 Abs. 4a) EStG in der Steuerbilanz unzulässig. Daraus entsteht eine zeitliche Differenz zwischen dem Vorsteuergewinn in der Handels- und der Steuerbilanz.

Der Vorsteuergewinn ist in der Handelsbilanz um 150 Tsd. € geringer als in der Steuerbilanz. Die in Ausübung des Wahlrechts des § 274 Abs. 2 HGB als aktive latente Steuern in der Handelsbilanz der A AG ansetzbare Betrag ist: $150 \text{ Tsd. €} \cdot 0,4 = 60 \text{ Tsd. €}$.

Bei Ausübung stellt sich die Einbeziehung der aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva		Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva	
Aktive Steuerabgrenzung	60			Drohverlustrückstellung	150
				Jahresfehlbetrag	- 90

Aufwendungen		Gewinn- und Verlustrechnung A AG 10		Erträge	
Sonstige Aufwendungen	150			Jahresfehlbetrag	90
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	- 60				

Lösung zu Beispiel 43: Drohrückstellungen aus Beschaffungsgeschäften von Waren

Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob im oben skizzierten Fall eine Drohverlustrückstellung in der Bilanz der E GmbH zum 31.12.10 gebildet werden muss, ist die Maßgeblichkeit der Gesamtbetrachtung oder der Einzelbetrachtung:

Bei der **Gesamtbetrachtung** werden Beschaffung- und Absatzgeschäft zusammengefasst, und es wird auf dieser Grundlage geprüft, ob ein Verlust entsteht, in dessen Höhe eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist. Im angeführten Fall wären dies der Absatzpreis von 1.139 € pro Stück und der vertraglich vereinbarte Beschaffungspreis von 1.099 € pro Stück. Ein Verlust entsteht dabei nicht, so dass bei Zugrundelegung der Gesamtbetrachtung eine Drohverlustrückstellung im vorliegenden Fall nicht angesetzt werden kann.

Bei der **Einzelbetrachtung** wird nur das Beschaffungsgeschäft betrachtet. Dabei werden die Beschaffungspreise nach Vertrag von 1.099 € pro Stück und nach dem Beschaffungsmarkt zum Abschlussstichtag des Erwerbers von 1.049 € pro Stück gegenüber gestellt.

Im vorliegenden Fall übersteigt der Vertragspreis den Beschaffungspreis zum Abschlussstichtag 31.12.10 um 50 € pro Stück. Bei Zugrundelegung der Einzelbetrachtung ist eine Drohverlustrückstellung von $20.000 \text{ Stück} \cdot 50 \text{ € pro Stück} = 1 \text{ Mill. €}$ zu bilden.

Maßgeblich im Handelsrecht ist die Einzelbetrachtung mit der zutreffenden Begründung, dass die bilanzielle Erfassung der Wertminderung eines erworbenen Vermögensgegenstands nicht davon abhängen kann, ob die Lieferung zum Abschlussstichtag bereits erfolgt ist. Wäre dies der Fall gewesen, hätten die Computer nach § 253 Abs. 3 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden müssen. Da die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen der ausstehenden Lieferung nicht möglich ist, muss der Verlust über eine Drohverlustrückstellung erfasst werden.

Der Vorgang stellt sich im Jahresabschluss der E GmbH zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz E GmbH zum 31.12.10		Passiva
		Drohverlustrückstellung	1.000
		Jahresfehlbetrag	- 1.000
Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung E GmbH 10		Erträge
Sonstige Aufwendungen	1.000	Jahresfehlbetrag	1.000

Lösung zu Beispiel 44: Drohverlustrückstellungen aus Absatzgeschäften

Die Bilanzierung der entstandenen Herstellungskosten stellt sich vereinfacht unter Zusammenfassung der entstandenen Aufwendungen wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
unfertige Erzeugnisse	275	Flüssige Mittel (Abfluss)	275
Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Summe der Aufwendungen	275	Erhöhung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen	275

Nach der Korrektur der ursprünglichen Kalkulation des Auftrages über die Herstellung der Fertigungsanlage ist bei einem Festpreis von 5,3 Mill. € und geschätzten Herstellungskosten von 5,7 Mill. € mit einem Verlust aus dem Projekt von 400 Tsd. € zu rechnen.

Sind Teile des nach dem Vertrag zu liefernden Gegenstandes zum Abschlussstichtag bereits hergeseht, und ist der Gegenstand unter dem Posten „unfertige Erzeugnisse“ aktiviert, so ist dieser Posten nach § 253 Abs. 3 HGB mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen. Die Wertminderung der herzustellenden Fertigungsanlage ist höher als der aktivierte Betrag von 275 Tsd. €.

Der Verlust aus dem Projekt in Höhe von 400 Tsd. € kann damit nicht vollständig durch die Abschreibung des Postens „unfertige Erzeugnisse“ ausgeglichen werden. Da ein negativer Wert eines Vermögensgegenstandes nicht ansetzbar ist, muss der über den aktivierten Betrag hinausgehende Betrag von 125 Tsd. € durch den Ansatz einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz zum 31.12.10 berücksichtigt werden.

Die Bilanzierung des Vorgangs stellt sich vereinfacht unter Zusammenfassung der entstandenen Aufwendungen wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
unfertige Erzeugnisse	0	Flüssige Mittel	275
		sonstige Rückstellungen	125
		Jahresfehlbetrag	- 400
Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Summe der Aufwendungen	400	Veränd. Bestands unfertige Erzeugnisse	0
		Jahresfehlbetrag	400

Lösung von Beispiel 45: Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

Die Aufwandsrückstellungen können unabhängig von der Höhe der Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes und unabhängig von dessen Nutzungsdauer und Abschreibungsverfahren als Aufwandsvorverrechnung gebildet werden. Maßgeblich sind allein die geschätzten, zu einem späteren Zeitpunkt entstehenden Aufwendungen, sofern die Voraussetzungen des § 249 Abs. 2 Nr. 1 HGB erfüllt sind.

Im vorliegenden Fall werden zum 31.12.10 die zum Ende des ersten Zyklus der Geschäftsjahre 10 bis 13 entstehenden Aufwendungen für die Generalüberholung auf 1,2 Mill. € geschätzt. Der Betrag kann gleichmäßig in Höhe von jeweils 300 Tsd. € p.a. auf die Geschäftsjahre des ersten Zyklus vorverrechnet werden.

Der Vorgang der Berücksichtigung der Aufwandsrückstellungen im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva		Bilanz A AG zum 31.12.10	Passiva
		sonstige Rückstellungen (Aufwandsrückstellungen)	300
		Jahresfehlbetrag	- 300
Aufwendungen		GuV A AG 10	Erträge
sonstige Aufwendungen		300	Jahresfehlbetrag 300

Die folgenden Perioden 11 bis 13 werden jeweils mit 300 Tsd. € für Generalüberholungsaufwendungen belastet. Im Jahr 13 werden die kumulierten Einstellungen in die Aufwandsrückstellungen erfolgsneutral gegen die sonstigen Rückstellungen, d.h. gegen die bis dahin gebildeten Aufwandsrückstellungen, aufgelöst.

Sind die in Rechnung gestellten Aufwendungen für die Generalüberholung größer als die kumulierten Aufwandsrückstellungen, ist der Differenzbetrag unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen anzusetzen; sind die Aufwendungen geringer, ist der Differenzbetrag unter den sonstigen betrieblichen Erträgen anzusetzen.

In den folgenden Zyklen wiederholt sich jeweils der beschriebene Vorgang.

Lösung zu Beispiel 46 Nr. 1: Unter pari Emission

Im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 sind bei der angenommenen unter pari Emission über 50 Mill. € die im Folgenden angeführten Posten anzusetzen:

- o Der Zugang von flüssigen Mitteln in Höhe von 47,5 Mill. € abzüglich der Gebühren der Emissionsbank in Höhe von 0,8 Mill. € errechnet man mit 46,7 Mill. €.
- o Die Einstellung von 2,5 Mill. € in die aktiven Rechnungsabgrenzungen sowie deren zeitproportionale Auflösung für die Zeit 1.10. – 31.12.10 in Höhe von 62,5 Tsd. €; es verbleibt ein Restbetrag von 2.437,5 Tsd. €.
- o Der Erfüllungsbetrag der Anleihe, der dem Nominalbetrag in Höhe von 50 Mill. entspricht.
- o Der unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisende Zins von 6 % p.a. für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.10 = 3 Mill. € / 4 = 750 Tsd. €.

Der Vorgang stellt 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
Flüssige Mittel	46.700,0	Anleihe	50.000,0
Rechnungsabgrenzungsposten	2.437,5	Sonstige Verbindlichkeiten (Zins)	750,0

Aufwendungen	GuV A AG 10		Erträge
Sonstige betriebliche Aufwendungen	800,0	Jahresfehlbetrag	1.612,5
Zinsaufwand	750,0		
Zinsaufwand (Disagio)	62,5		

Lösung zu Beispiel 46 Nr. 2: Unter pari Emission

Im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 sind bei der unter 2. angenommenen überpari Emission die im Folgenden angeführten Posten anzusetzen:

- o Der Zugang von flüssigen Mitteln in Höhe von 55 Mill. € abzüglich der Gebühren der Emissionsbank in Höhe von 0,8 Mill. € ergibt sich mit 54,2 Mill. €.
- o Die Einstellung von 5 Mill. € in die passiven Rechnungsabgrenzung und die Auflösung für die Zeit 1.10. – 31.12.10 von 125 Tsd. €; es verbleibt ein Restbetrag von 4.875 Tsd. €;
- o Der Erfüllungsbetrag der Anleihe, der dem Nominalbetrag von 50 Mill. € entspricht.
- o Der unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisende Zins von 7,5 % p.a. für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.10 = 3,75 Mill. € / 4 = 937,5 Tsd. €.

Der Vorgang stellt sich im Jahresabschluss der A AG wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva		Bilanz A AG zum 31.12.10	Passiva	
Flüssige Mittel	54.200,0	Anleihe	50.000,0	
		Sonstige Verbindlichkeiten (Zins)	937,5	
		Rechnungsabgrenzungsposten	4.875,0	
		Jahresfehlbetrag	- 1.612,5	
Aufwendungen		GuV A AG 10	Erträge	
Sonstige betriebliche Aufwendungen	800,0	Jahresfehlbetrag	1.612,5	
Zinsaufwand	937,5			
Minderung Zinsaufwand (Agio)	- 125,0			

Begründung der Übereinstimmung der Zinsbelastungen bei der unter pari Emission von 95 % bei einem Zinssatz von 6 % p.a. und der über pari Emission von 110 % bei einem Zinssatz von 7,5 % p.a. bei gleicher Laufzeit der Anleihe von 10 Jahren:

Erfolgsbezogen ist der Zinsaufwand bei der über pari Anleihe um 1,5 % p.a. höher als bei der unter pari Anleihe. Der Mehrzinsaufwand errechnet sich mit 50 Mill. € · 0,015 / 4 (Quartal-zins) = 187,5 Tsd. €. Als Gegenposten ist bei der über pari Anleihe der Zinsaufwand aufgrund der Agioauflösung um 125 Tsd. €. Es verbleibt eine Zinsbelastung von 812,5 Tsd. €. Der Betrag stimmt mit der Zinsbelastung bei unter pari Anleihe überein.

Die gleiche Zinsbelastung besagt nicht, dass beide Anleihealternativen für den Emittenten gleich vorteilhaft sind. Es lässt sich leicht nachweisen, dass die über pari Anleihe für den Emittenten die vorteilhaftere Finanzierungsalternative darstellt.

Lösung zu Beispiel 46 Nr. 3: Unter pari Emission

Im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 sind bei der angenommenen unter pari Emission über 50 Mill. US-\$ die im Folgenden angeführten Posten und ermittelten Beträge anzusetzen:

- o Der Zugang von flüssigen Mitteln in Höhe von 47,5 US-\$, abzüglich der Gebühren der amerikanischen Emissionsbank in Höhe von 1 Mill. US-\$, ergibt sich mit 46,5 Mill. US-\$ = 41,85 Mill. €.
- o Die Einstellung von 2,5 Mill. Tsd. US-\$ = 2,25 Mill. € in die aktiven Rechnungsabgrenzungen sowie deren Auflösung für die Zeit 1.10. – 31.12.10 in Höhe von = 56,25 Tsd. €; es verbleibt ein Restbetrag von 2.193,75 Tsd. €.
- o Der Erfüllungsbetrag der Anleihe, der dem Nominalbetrag in Höhe von 50 Mill. US-\$ = 45.000 € entspricht.
- o Der unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisende Zins von 6 % p.a. für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.10 = 3 Mill. € $\cdot$ 4 = 750 Tsd. US-\$ = 577,5 Tsd. €.

Der Vorgang stellt 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
Flüssige Mittel	41.850,00	Anleihe		45.000,00
Rechnungsabgrenzungsposten	2.193,75	Sonstige Verbindlichkeiten (Zins)		577,50
		Jahresfehlbetrag		- 1.533,75

Aufwendungen		GuV A AG 10		Erträge
Sonstige betriebl. Aufwendungen	900,00	Jahresfehlbetrag		1.533,75
Zinsaufwand	577,50			
Zinsaufwand (Disagio)	56,25			

Lösung zu Beispiel 46 Nr. 4: Unter pari Emission

Im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 sind bei der unter 4. angenommenen Emission eines Zero-Bonds die im Folgenden angeführten Posten anzusetzen:

- o Der Zugang von flüssigen Mitteln in Höhe von 20 Mill. €, abzüglich Maklergebühren in Höhe von 0,8 Mill. €.
- o Die Anleihe mit dem Ausgabebetrag von 20 Mill. €;
- o Zinsen für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.10: Für die Bestimmung der Zinsaufwendungen, die im Jahresabschluss zum 31.12.10 anzusetzen sind, ist unter den vorgegebenen Bedingungen der Zinssatz x des Zero-Bonds zu bestimmen;
- o der Zinssatz ergibt sich mit $x^{20} = 50 \text{ Mill.} / 20 \text{ Mill.} = 1,04688$ oder 4,688 % p.a.;
- o Die Zinsaufwendungen errechnet man mit $20 \text{ Mill. €} \cdot 0,04688 = 937,4 \text{ Tsd. €} / 4 \text{ (Quartal)} = 234,4 \text{ Tsd. €}$.

Der Vorgang stellt 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
Flüssige Mittel	19.200,0	Zero-Anleihe	20.234,4
		Jahresfehlbetrag	1.034,4

Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung A AG 10		Erträge
Sonstige betriebl. Aufwendungen	800,0	Jahresfehlbetrag	1.034,4
Zinsaufwand (1.10. – 31.12.10)	234,4		

Lösung zu Beispiel 47 Nr. 1: Wandelschuldverschreibung und Optionsanleihe

Bei der Ausgabe der WSV/Optionsanleihe der A AG zum Kapitalmarktzins werden die folgenden Bilanzposten berührt:

- o Die WSV/Optionsanleihe mit einem Nominalbetrag als Erfüllungsbetrag von 40 Mill. €.
- o Flüssige Mittel aus dem Zufluss von Cash in Höhe von 48 Mill. € abzüglich 0,1 % Maklerprovision von 40 Tsd. € = 47.960 Tsd. €.
- o Zinsverbindlichkeiten für das Jahr 10 mit 40 Mill. € · 0,055 = 2,2 Mill. €.
- o Die Maklergebühren von 40 Tsd. € sind sonstige Aufwand.
- o Einstellung des Aufgelds für das Wandlungs- bzw. Optionsrecht in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in Höhe der Summe des Ausgabeaufschlags der WSV/Optionsanleihe von 8 Mill. €.

Die Erhöhung des Börsenkurses der Wandelschuldverschreibung berührt nicht die Höhe der Rückzahlungsverbindlichkeit. Es ist weder der Betrag der Anleiheschuld zu erhöhen, noch eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften anzusetzen.

Der Vorgang stellt sich im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Flüssige Mittel	47.960	Kapitalrücklage	8.000
		Wandelschuldverschreibung	40.000
		Verbindlichkeiten (Zins)	2.200
		Jahresfehlbetrag	- 2.240

Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung A AG 10		Erträge
Sonstige betriebliche Aufwendungen	40	Jahresfehlbetrag	2.240
Zinsaufwand	2.200		

Lösung zu Beispiel 47 Nr. 2: Wandelschuldverschreibung und Optionsanleihe

Bei der Ausgabe der Wandelschuldverschreibung oder der Optionsanleihe der A AG zum Kapitalmarktzins werden die folgenden Bilanzposten berührt:

- o Die Wandelschuldverschreibung bzw. Optionsanleihe mit einem Nominalbetrag als Erfüllungsbetrag von 40 Mill. €.
- o Flüssige Mittel aus dem Zufluss von Cash in Höhe von 48 Mill. € abzüglich 0,1 % Maklerprovision von 40 Tsd. € = 47.960 Tsd. €.
- o Zinsverbindlichkeiten für das Jahr 10 mit 40 Mill. € · 0,055 = 2,2 Mill. €.
- o Einstellung eines Disagio in die Rechnungsabgrenzung als Barwert der Differenz zwischen höheren Kapitalmarktzinsen von 7 % und den Anleihezinsen und niedrigeren Anleihezinsen in von 5,5 %. Das einzustellende Disagio errechnet sich mit 600 Tsd. € · Zinsfaktor 4,7826 = 2.869.584 €.
- o Auflösung Disagio für das Jahr 10 in Höhe von 600 Tsd. € ./ 1,015 = 591.133 €.
- o Die Maklergebühren von 40 Tsd. € sind sonstige Aufwand.
- o Einstellung des Aufgelds für das Wandlungs- bzw. Optionsrecht in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB, das sich als Summe des Ausgabeaufschlags der Wandelschuldverschreibung von 8 Mill. € und dem Disagio von 2.869.584 € zusammensetzt. Das Aufgeld ist danach 10.869.584 €.
- o Die Erhöhung des Börsenkurses der Wandelschuldverschreibung berührt nicht die Höhe der Rückzahlungsverbindlichkeit. Es ist weder der Betrag der Anleiheschuld zu erhöhen, noch eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften anzusetzen.

Der Vorgang ist im Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 wie folgt (Beträge Tsd. €):

Aktiva		Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva	
Flüssige Mittel	47.960.000	Kapitalrücklage	10.869.584		
Rechnungsabgrenzung (Disagio)	2.278.451	Wandelschuldverschreibung	40.000.000		
		Verbindlichkeiten (Zins)	2.200.000		
		Jahresfehlbetrag	- 2.831.133		
Aufwendungen		GuV A AG 10		Erträge	
Sonstige betriebliche Aufwendungen	40.000	Jahresfehlbetrag	2.831.133		
Zinsaufwand	2.200.000				
Auflösung Disagio	591.133				

Lösung zu Beispiel 47 Nr. 3: Wandelschuldverschreibung und Optionsanleihe

Bei dem Erwerber besteht bilanztechnisch zwischen dem Erwerb einer Wandelschuldverschreibung und einer Optionsanleihe der im Folgenden angeführte Unterschied:

- o Der **Erwerb einer Wandelschuldverschreibung** beinhaltet den Erwerb **eines** Vermögensgegenstandes verbunden mit zwei alternativ ausübbareren Rechten: das Recht auf Rückzahlung des dem Erwerber zustehenden, anteiligen Betrags der Anleihe **oder** das Recht auf den Erwerb von Aktien des Emittenten unter den vorgegebenen Bedingungen. Ist eines der beiden Rechte ausgeübt, verfällt das alternative Recht.
- o Der **Erwerb einer Optionsanleihe** beinhaltet den Erwerb von **zwei** unterschiedlichen Vermögensgegenständen: das erworbene Wertpapier, das neben dem Recht auf Zinserträge das Recht auf Rückzahlung des dem Erwerber zustehenden, anteiligen Betrags der Anleihe, und das daneben stehende Recht auf den Erwerb von Aktien des Emittenten unter den vorgegebenen Bedingungen. Die beiden Rechte sind unabhängig voneinander auszuüben.

Lösung zu Beispiel 48 Nr. 1: Aktienanleihe

Von der Emission der Aktienanleihe werden die im Folgenden angeführten Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Emittenten „Kreditinstituts K AG“ berührt:

- o Zunahme der flüssigen Mittel am 15.10.10: Einnahmen aus der Emission der Anleihe in Höhe von 5 Mill. € sowie aus dem Verkauf von 65 Tsd. Put-Optionen zum Preis von 5 € pro Option = 325 Tsd. €.
- o Im Gegenzug erhöhen sich die Verbindlichkeiten des Kreditinstituts um die Verpflichtung aus der Anleihe mit gleichfalls 5 Mill. €. Darüber hinaus entstehen für die Zeit vom 15.10.10 bis 31.12.10 Zinsverpflichtungen in Höhe von $5 \text{ Mill. €} \cdot 0,12 / 12 \text{ Monate} \cdot 2,5 \text{ Monate} = 125 \text{ Tsd. €}$.

Der Vorgang stellt sich im Jahresabschluss des Kreditinstituts K AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz K AG zum 31.12.10		Passiva
Flüssige Mittel	5.325	Aktienanleihe	5.000
		Verbindlichkeiten (Stillhalter)	325
		Verbindlichkeiten (Zinsen)	125
		Jahresfehlbetrag	- 125
Aufwendungen	GuV K AG 10		Erträge
Zinsen	125	Jahresfehlbetrag	125

Lösung zu Beispiel 48 Nr. 2: Aktienanleihe

(1) Der **Erwerbsvorgang** der B AG besteht in dem Kauf von 10 % oder 6.500 Stück der Aktienanleihe zu Anschaffungskosten von zusammen 500 Tsd. €.

(2) Im **Jahresabschluss** der B AG sind die folgenden Vorgänge zu berücksichtigen:

- o Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens nach § 253 Abs. 3 HGB mit 6.500 Stück · 70 € pro Stück = 455 Tsd. €.
- o Ermittlung der Zinserträge für die Zeit vom 15.10. bis 31.12.10 mit 500 Tsd. € · 0,12 · 5/24 = 12,5 Tsd. €.

Der Vorgang stellt sich im Jahresabschluss der B AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz B AG zum 31.12.10		Passiva
Wertpapiere (AK)	455,0	Flüssige Mittel	500,0
Sonstige Vermögensgegenstände (Zinsforderung 10)	12,5	Jahresfehlbetrag	- 32,5
Aufwendungen	GuV B AG 10		Erträge
Abschreibungen Wertpapiere	45,0	Zinserträge (10)	12,5
		Jahresfehlbetrag	32,5

Lösung zu Beispiel 48 Nr. 3: Aktienanleihe

(1) Von der Bilanzierung des Erfüllungsvorgangs des Emittenten „Kreditinstitut A AG“ zum 15.2.11 werden unter Berücksichtigung der gesamten Laufzeit der von dem Emittenten veräußerten Put-Optionen die im Folgenden angeführten Posten und Beträge berührt:

- o Wertpapiere und Abfluss von flüssigen Mitteln infolge des Erwerbs der Aktien bei 65 Tsd. Stück zu 77 € pro Aktie = 5.005 Tsd. €.
- o Weitergabe der Aktien zu 5.005 Tsd. € gegen Erfüllung der Verpflichtung aus der Anleihe in Höhe von 5.000 Tsd. €; die Differenz von 5 Tsd. € ist unter den sonstige Aufwendungen anzusetzen.
- o Erfolgswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten aus der Stillhalterverpflichtung in Höhe von 325 Tsd. €;
- o Zinsaufwand für die Zeit vom 1.1. bis 15.2.11 in Höhe von $5.000 \text{ Tsd. €} \cdot 0,12 \cdot 3/24 = 75 \text{ Tsd. €}$;

Die saldierte Wirkung der Aktienanleihe in dem Zwischenabschluss des Kreditinstituts K AG für die gesamte Laufzeit stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Zwischenbilanz K AG zum 15.2.11		Passiva
Flüssige Mittel	320	Verbindlichkeiten (Zinsen)	200
		Jahresüberschuss	120

Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung K AG 15.10.10 bis 15.2.11		Erträge
Zinsen (125 in 10; 75 in 11)	200	Erträge aus Stillhalterposition	325
Sonstige Aufwendungen	5	Jahresüberschuss	-.120

Der Emittent der Aktienanleihe hat mit der Verkaufsoption der 65 Tsd. Aktien der Z AG einen Verlust in Höhe von 65 Tsd. Aktien mal der Minderung des Aktienkurses von 77 auf 65 €, d.h. von ca. 780 Tsd. € erzielt. Dessen ungeachtet hat er selbst mit der Emission der Aktienanleihe einen Gewinn von 120 Tsd. € erzielt.

Das Ergebnis zeigt, dass das Risiko bei der Emission von Aktienanleihen allein bei der Erwerbern der Aktienanleihen liegt.

(2) Von der **Bilanzierung des Erfüllungsvorgangs durch das Kreditinstituts K AG** zum 15.2.11 werden unter Berücksichtigung der gesamten Laufzeit der erworbenen Optionen bei dem **Erwerber** „B AG“ die im Folgenden angeführten Posten berührt:

- o Wertpapiere Zuweisung von 6,5 Tsd. Stück zu 65 € pro Aktie = 422,5 Tsd. €.
- o Zinsforderungen für die Zeit vom 15.10.10 bis 31.12.10 in Höhe von 12,5 Tsd. € und von 1.1. bis 15.2.11 in Höhe von 7,5 Tsd. €, zusammen 20 Tsd. €.
- o Die zum 31.12.10 bei Abschreibungen von 45 Tsd. € mit 455 Tsd. € bilanzierten Wertpapiere sind zum 15.2.11 wie angeführt auf 422,5 Tsd. € abzuschreiben; die Abschreibungen insgesamt betragen damit 500 Tsd. € minus 422,5 Tsd. € = 77,5 Tsd. €.

Die saldierte Wirkung der Aktienanleihe in dem Zwischenabschluss des Erwerbers von 10 % der Aktienanleihen, der B AG für die gesamte Laufzeit stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva		Zwischenbilanz B AG zum 15.2.11	Passiva	
Wertpapiere der Z AG			Flüssige Mittel	500,0
6.500 Aktien zu 65 €	422,5		Jahresfehlbetrag	- 57,5
Forderungen (Zinserträge)	20,0			
Aufwendungen		GuV B AG 15.10. 10 bis 15.2.11	Erträge	
Abschreibungen auf Wertpapiere (45,0 in 10; 30,5 in 11)	75,5		Zinserträge (12,5 in 10; 5,5 in 11)	18,0
			Jahresfehlbetrag	57,5
	75,5			75,5

Lösung zu Beispiel 48 Nr. 4: Aktienanleihe

(1) Von der Bilanzierung der Erfüllung des Emittenten „Kreditinstituts A AG“ zum 15.2.11 werden unter Berücksichtigung der gesamten Laufzeit der erworbenen Optionen die im Folgenden angeführten Posten berührt:

- o Auf das Recht des Verkaufs der Wertpapiere zu dem mit der Verkaufsoption festgelegten Preis von 77 € pro Aktie wird verzichtet, da hierzu die Aktie zum Kurs von 82 € zu erwerben wäre. Stattdessen wird die Verpflichtung aus der Aktienanleihe durch Rückzahlung in Höhe von 5 Mill. € erfüllt.
- o Erfolgswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten aus der Stillhalterverpflichtung in Höhe von 325 Tsd. €;
- o Zinsaufwand für die Zeit vom 1.1. bis 15.2.11 in Höhe von $5.000 \text{ Tsd. €} \cdot 0,12 \cdot 3/24 = 75 \text{ Tsd. €}$.

Die saldierte Wirkung der Aktienanleihe in dem Zwischenabschluss des Emittenten K AG, für die gesamte Laufzeit stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva		Zwischenbilanz K AG zum 15.2.11		Passiva	
Flüssige Mittel	320		Verbindlichkeiten (Zinsen)	200	
			Jahresüberschuss	120	
Aufwendungen		Gewinn- und Verlustrechnung K AG 15.10. 10 bis 15.2.11		Erträge	
Zinsen (125 in 10; 75 in 11)	200		Erträge aus Stillhalterposition	325	
Sonstige Aufwendungen	5				
Jahresüberschuss	120				

Das Ergebnis bei Erhöhung des Aktienkurses einer bestimmten Aktie ist identisch zu dem unter 3. abgeleiteten Ergebnis bei Sinken des Kurses dieser Aktie. Der die Aktienemission auflegende Emittent erzielt aufgrund der gleichen Erträge aus der Stillhalterposition, gleichem Basispreis und gleichen Zinsen in beiden Fällen das gleiche positive Ergebnis.

(2) Von der Bilanzierung des Erfüllungsvorgangs durch das Kreditinstitut K AG zum 15.2.11 werden unter Berücksichtigung der gesamten Laufzeit der erworbenen Optionen bei dem **Erwerber** „B AG“ die im Folgenden angeführten Posten berührt:

- o Flüssige Mittel aufgrund der Rückzahlung der erworbenen Wertpapiere in Form von Aktienanleihen in Höhe von 500 Tsd. € gleichen sich aus.
- o Zinsforderungen für die Zeit vom 15.10. bis 31.12.10 in Höhe von 12,5 Tsd. € und von 1.1. bis 15.2.11 in Höhe von 7,5 Tsd. €, zusammen 20 Tsd. €.

Die saldierte Wirkung der Aktienanleihe in dem Zwischenabschluss des **Erwerbers** von 10 % der Aktienanleihen, der B AG für die gesamte Laufzeit stellt sich bei Rückerstattung der Anschaffungskosten aus dem Erwerb der Aktienanleihe wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Zwischenbilanz B AG zum 15.2.11		Passiva
Forderungen Zinserträge	20,0	Überschuss 15.10.10 bis 15.2.11	20,0

Aktiva	GuV B AG 15.10.10 bis 15.2.11		Passiva
Überschuss 15.10.10 bis 15.2.11	20	Zinserträge	20

Lösung zu Beispiel 49: Geleistete Anzahlung in fremder Währung

Vertrag zwischen A AG mit Sitz in Deutschland mit Anlagenhersteller mit Sitz in der Schweiz über Lieferung einer Fertigungsanlage Mit Festpreis von 4 Mill. Sfr.

Die Zahlungsvereinbarungen sind:

- o A AG hat am 31.10.10 Anzahlung von 3 Mill. Sfr zu leisten;
- o Devisenkassamittelkurs ist: 1 € = 1,59 Sfr.
- o Restzahlung von 1 Mill. Sfr. soll zum Lieferzeitpunkt erfolgen.
- o Anzahlung der AG A am 31.10.10 Betrag 3.000.000 Sfr = 1.886.793 €.
- o Bei Nichtlieferung bis 30.4.11 hat A AG Rückforderungsanspruch in Höhe der geleisteten Euro.
- o Am 31.12.10 ist der Devisenkassamittelkurs: 1 € = 1,7 Sfr.
- o Umrechnungsbetrag der Anzahlung am 31.12.10 Betrag 3.000.000 Sfr = 1.764.706 €; Wertminderung 122.087 €.

(1) Eine außerplanmäßige Abschreibung der Anzahlung nach § 253 Abs. 3 HGB in Höhe von 122.087 € ist in dem Fall nicht vorzunehmen, in dem davon auszugehen ist, dass von der vertragliche Vereinbarung des Rückforderungsanspruch der Anzahlung Gebrauch gemacht wird. In diesem Fall bleibt der Wertansatz der Anzahlung unverändert, da die Erstattung in Euro zu erfolgen hat.

(2) Ist davon auszugehen, dass der Anlagenhersteller zeitgerecht die Lieferung erbringen wird, ist eine außerplanmäßige Abschreibung der Anzahlung nach § 253 Abs. 3 HGB in Höhe von 122.087 € vorzunehmen. Die Zwischenbilanz zum 31.10.10 und die entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung stellt sich wie folgt dar (Beträge in €):

Aktiva	Zwischenbilanz A AG zum 31.10.10		Passiva
Geleistete Anzahlungen (1.886.793)		Flüssige Mittel (3 Mill. Sfr))	1.886.793
- außerplanmäßige AfA (122.087)	1.764.706	Fehlbetrag	- 122.087

Aktiva	GuV A AG 31.10.10		Passiva
außerplanmäßige Abschreibung	122.087	Fehlbetrag	122.087

(3) Mit Blick auf die Berücksichtigung der Vorgaben stellt sich die Bilanz zum 31.12.10 und die entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung wie folgt dar (Beträge in €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Geleistete Anzahlungen (1.886.793)		Flüssige Mittel (3 Mill. Sfr))	1.886.793
- außerplanmäßige AfA (122.087)	1.764.706	Fehlbetrag	- 122.087

Aktiva	GuV A AG 31.12.10		Passiva
außerplanmäßige Abschreibung	122.087	Fehlbetrag	122.087

Lösung zu Beispiel 50: Erhaltene Anzahlung mit Umsatzsteuer

Bei dem Beispiel ist der vorgegebene Mehrwertsteuersatz von 16 % auf 19 % zu korrigieren. Die Überweisung der B GmbH an das Bauunternehmen A AG ist bei der Vorauszahlung von 150 Mill. € zuzüglich der Mehrwertsteuer 178,5 Mill. €.

(1) Nettomethode

Die erhaltenen Anzahlungen mit Mehrwertsteuer stellen sich bei Anwendung der Nettomethode in der Bilanz der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Flüssige Mittel	178.500	erhaltene Anz. auf Bestellungen	150.000
		sonstige Verbindlichkeiten	
		(Umsatzsteuer)	28.500

Die Anwendung der Nettomethode führt dazu, dass die zugeflossenen flüssigen Mittel von 178,5 Mill. € auf die Nettoverbindlichkeit gegenüber der B GmbH mit dem Bruttobetrag abzüglich der Mehrwertsteuer bewertet wird.

(2) Bruttomethode

Die erhaltenen Anzahlungen mit Mehrwertsteuer stellen sich bei Anwendung der Bruttomethode in der Bilanz der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Flüssige Mittel	178.500	erhaltene Anz. auf Bestellungen	178.500
Aktive Rechnungsabgrenzung		sonstige Verbindlichkeiten	
(Umsatzsteuer)	28.500	(Umsatzsteuer)	28.500

Die Anwendung der Bruttomethode führt dazu, dass die zugeflossenen flüssigen Mittel von 178,5 Mill. € auf die Bruttoverbindlichkeit gegenüber der B GmbH einschließlich der Mehrwertsteuer bewertet wird. Dadurch wird die Umsatzsteuerverbindlichkeit zweimal angesetzt. Das darüber hinaus bisher bestehende Wahlrecht des § 250 Abs. 1 Nr. 2 HGB zum Ausweis der Umsatzsteuer in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Aufwendungen oder der offen absetzbaren Anzahlungen von den Vorräten ist mit dem BilMoG aufgehoben worden.

Die Anwendung der Bruttomethode führt dazu, dass die zugeflossenen flüssigen Mittel von 178,5 Mill. € auf die Bruttoverbindlichkeit gegenüber der B GmbH einschließlich der Mehrwertsteuer bewertet wird. Dadurch wird die Umsatzsteuerverbindlichkeit zweimal angesetzt.