

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB ÜBUNG

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



ÜBUNG ZU FOLGE 9

Bilanzierung von Verpflichtungen



[Zum Video](#)



Übung zu Folge 9 – Verpflichtungen

Inhalt



- 9.1 Aufgabe – Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag
- 9.2 Aufgabe – Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten
- 9.3 Aufgabe – Bilanzierung von Schulden
- 9.4 Aufgabe – Bilanzierung von Rückstellungen
- 9.5 Aufgabe – Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung
- 9.6 Aufgabe – Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen

9.1 Aufgabe

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag



Die Unternehmerin Bibi hat kürzlich von der Mehlbrot GmbH mehrere Kilogramm Haferflocken für ihre neuen Haferkekse bezogen. Die Mehlbrot GmbH ist ein kleines, aber erfolgreiches Unternehmen, welches sich auf die Herstellung von hochwertigen Vollkornprodukten aller Art spezialisiert hat. Martin Müller, der Geschäftsführer der Mehlbrot GmbH, beschließt aufgrund des gestiegenen Wettbewerbs auf dem Markt für Vollkornprodukte, den Geschäftsbetrieb auszuweiten. Zur Finanzierung dieses Vorhabens nimmt die Mehlbrot GmbH am 01.01.20X1 ein Darlehen in Höhe von 150.000 Euro bei Ihrer Hausbank – der Westfälischen Sandbank – auf, welches zu 95 % ausbezahlt wird. Der Darlehenszins beträgt 5 % bei einer Laufzeit von fünf Jahren. Das Darlehen ist am Ende der Laufzeit zurückzuzahlen.

- Welche Möglichkeiten hat Herr Müller den im Vergleich zum Rückzahlungsbetrag geringeren Auszahlungsbetrag in der handelsrechtlichen Bilanz zu erfassen?
- Für welche Möglichkeit wird sich Herr Müller entscheiden, wenn er aus persönlichen Gründen – er führt einen Wettstreit mit einem befreundeten Brotbackunternehmer, wer wohl der bessere Geschäftsführer sei – einen möglichst hohen Jahresüberschuss im Geschäftsjahr 20X1 ausweisen will?
- Wie ist die Auszahlung und Rückzahlung des Darlehens sowie die Zinszahlungen über die gesamte Laufzeit des Darlehens buchungstechnisch zu erfassen, damit es Herr Müller entsprechend der Teilaufgabe b) gelingt, im Geschäftsjahr 20X1 einen möglichst hohen Jahresüberschuss auszuweisen? Geben Sie die zugrundeliegenden Buchungssätze an.

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (1/6)



- a) *Welche Möglichkeiten hat Herr Müller den im Vergleich zum Rückzahlungsbetrag geringeren Auszahlungsbetrag in der handelsrechtlichen Bilanz zu erfassen?*

Wahlrecht zur Erfassung des Unterschiedsbetrags

- Gemäß § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB haben Kapitalgesellschaften (und haftungsbeschränkte Personengesellschaften) ein **Wahlrecht** zur bilanziellen Erfassung.

§ 250 HGB – Rechnungsabgrenzungsposten

(3) ¹Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden.

²Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

- Herr Müller hat somit zwei Möglichkeiten zur Abbildung des Unterschiedsbetrags in der Bilanz

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (2/6)



Zwei Möglichkeiten zur Abbildung des Unterschiedsbetrags in der Bilanz

Ausübung des Wahlrechts aus
§ 250 Abs. 3 HGB

- **Aktivierung** des Unterschiedsbetrags als **Rechnungsabgrenzungsposten**, wobei dieser gemäß § 268 Abs. 6 HGB entweder gesondert innerhalb des Rechnungsabgrenzungspostens auszuweisen oder im Anhang anzugeben ist
- **Folge:** Erfolgswirksame Auflösung des Aktivpostens über die Laufzeit des Darlehens

Keine Ausübung des Wahlrechts aus
§ 250 Abs. 3 HGB

- **Keine Aktivierung** des Unterschiedsbetrags gemäß § 250 Abs. 3 HGB
- Sofortige **erfolgswirksame** Erfassung des Unterschiedsbetrags in voller Höhe als **Zinsaufwand**

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (3/6)



- b) *Für welche Möglichkeit wird sich Herr Müller entscheiden, wenn er aus persönlichen Gründen – er führt einen Wettstreit mit einem befreundeten Brotbackunternehmer, wer wohl der bessere Geschäftsführer sei – einen möglichst hohen Jahresüberschuss im Geschäftsjahr 20X1 ausweisen will?*
- Herr Müller wird das **Wahlrecht in Anspruch nehmen** und den Unterschiedsbetrag nach § 250 Abs. 3 HGB **aktivieren**.
 - **Grund:** Sofortige erfolgswirksame Erfassung als **Zinsaufwand** wird durch **Aktivierung** verhindert.
 - **Folge:** Aktivierung des Unterschiedsbetrages führt gleichzeitig zu einem **niedrigeren** Jahresüberschuss in den **Folgejahren**.

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (4/6)



- c) *Wie ist die Auszahlung und Rückzahlung des Darlehens sowie die Zinszahlungen über die gesamte Laufzeit des Darlehens buchungstechnisch zu erfassen, damit es Herrn Müller entsprechend der Teilaufgabe b) gelingt, im Geschäftsjahr 20X1 einen möglichst hohen Jahresüberschuss auszuweisen? Geben Sie auch die zugrundeliegenden Buchungssätze an.*
- Herr Müller beschließt, den Unterschiedsbetrag zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag des Darlehens gemäß § 250 Abs. 3 HGB zu **aktivieren**, um einen möglichst **hohen** Jahresüberschuss ausweisen zu können.
 - Buchungssätze** nach der **linearen Abschreibungsmethode** (nur bei endfälligen Darlehen):

(1) Auszahlung des Darlehens am 01.01.20X1:

Konto	Soll		Konto	Haben
Bank	142.500 €	an	Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	150.000 €
ARAP (Disagio)	7.500 €			

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (5/6)



(2) Zinsleistung & Teilauflösung des Disagios am 31.12.20X1:

Konto	Soll		Konto	Haben
Zinsaufwand	9.000 €	<i>an</i>	Bank	7.500 €
			ARAP (Disagio)	1.500 €

(3) Zinsleistung & Teilauflösung des Disagios am 31.12.20X2 – 31.12.20X5 jeweils:

Konto	Soll		Konto	Haben
Zinsaufwand	9.000 €	<i>an</i>	Bank	7.500 €
			ARAP (Disagio)	1.500 €

9.1 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung eines Darlehens mit geringerem Ausgabebetrag (6/6)



- c) *Wie hat Herr Müller die Auszahlung und Rückzahlung des Darlehens sowie die Zinszahlungen über die gesamte Laufzeit des Darlehens buchungstechnisch zu erfassen, damit es ihm entsprechend der Teilaufgabe b) gelingt, im Geschäftsjahr 20X1 einen möglichst hohen Jahresüberschuss auszuweisen? Geben Sie die zugrundeliegenden Buchungssätze an.*

(4) Rückzahlung am 31.12.20X5:

Konto	Soll		Konto	Haben
Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	150.000 €	an	Bank	150.000 €

9.2 Aufgabe

Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten



Die Unternehmerin Bibi benötigt für die Herstellung ihrer neuen Erdnussbutter-Eiscreme hochwertige Bio-Erdnussbutter. Die benötigte Menge an Bio-Erdnussbutter kauft sie am 01.09.X1 von einem US-amerikanischen Unternehmen auf einer USA-Food-Messe in Deutschland für insgesamt 5.000 \$ und kann die Bio-Erdnussbutter sofort mitnehmen. Die Rechnung ist allerdings erst im Februar X3 zu begleichen.

Am **01.09.X1** beträgt der Geldkurs 1,25 \$/€ und der Briefkurs 1,28 \$/€. Zum Abschlussstichtag (**31.12.X1**) beträgt der Geldkurs 1,17 \$/€ und der Briefkurs 1,23 \$/€. Am **31.12.X2** sind der Geldkurs auf 1,29 \$/€ und der Briefkurs auf 1,35 \$/€ gestiegen.

Wie hat Bibi die Verbindlichkeit im Zugangszeitpunkt zum 01.09.X1 und in der Folge am 31.12.X1 sowie am 31.12.X2 im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden?



9.2 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten (1/2)



- Gem. § 244 HGB ist der Jahresabschluss in € aufzustellen → Verbindlichkeit in \$ ist daher in € umzurechnen
- Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag, d.h. mit dem Betrag, der in heimischer Währung eingesetzt werden muss, um die für die Verpflichtung notwendigen Mittel in fremder Währung zu beschaffen.
- Es müssen somit Fremdwährungsmittel beschafft werden → **Erstbewertung** der Fremdwährungsverbindlichkeit zum 01.09.X1 mit **Geldkurs** (= Verkaufskurs einer Bank für Devisen pro €):
 - Wert der Fremdwährungsverbindlichkeit am **01.09.X1**: $5.000 \$ / 1,25 \$/\text{€} = 4.000 \text{ €}$
- **Folgebewertung** erfolgt gem. § 256a S. 1 HGB mit dem **Devisenkassamittelkurs** (= Mittelwert aus Geld- und Briefkurs) zum jeweiligen Stichtag
- Bei einer Restlaufzeit > 1 Jahr sind zu jedem Bilanzstichtag Einbuchungskurs und Bilanzstichtagskurs zu vergleichen:
 - Beachtung des Höchstwertprinzips, wenn Bilanzstichtagskurs < Einbuchungskurs
 - Beachtung des Realisationsprinzips, wenn Bilanzstichtagskurs > Einbuchungskurs

9.2 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten (2/2)



- **Folgebewertung** der Fremdwährungsverbindlichkeit zum **31.12.X1**:
 - Restlaufzeit der Fremdwährungsverbindlichkeit > 1 Jahr
 - Devisenkassamittelkurs zum 31.12.X1: $(1,17 \text{ \$/€} + 1,23 \text{ \$/€}) / 2 = 1,20 \text{ \$/€}$
 - Wert der Fremdwährungsverbindlichkeit zum 31.12.X1: $5.000 \text{ \$} / 1,20 \text{ \$/€} = \mathbf{4.166,67 \text{ €}}$
 - Beachtung des **Höchstwertprinzips** bei Schulden ($1,20 \text{ \$/€} < 1,25 \text{ \$/€}$) → **Zuschreibung** der Verbindlichkeit auf **4.166,67 €**

- **Folgebewertung** der Fremdwährungsverbindlichkeit zum **31.12.X2**:
 - Restlaufzeit der Fremdwährungsverbindlichkeit < 1 Jahr
 - Devisenkassamittelkurs zum 31.12.X2: $(1,29 \text{ \$/€} + 1,35 \text{ \$/€}) / 2 = 1,32 \text{ \$/€}$
 - Wert der Fremdwährungsverbindlichkeit zum 31.12.X2: $5.000 \text{ \$} / 1,32 \text{ \$/€} = \mathbf{3.787,88 \text{ €}}$
 - **Keine** Beachtung des **Realisationsprinzips**, obwohl $1,32 \text{ \$/€}$ (Bilanzstichtagskurs) > $1,25 \text{ \$/€}$ (Einbuchungskurs), da Restlaufzeit < 1 Jahr

9.3 Aufgabe

Bilanzierung von Verpflichtungen

Bei der Allerlei GmbH, deren Kantine die Unternehmerin Bibi kürzlich mit ihren köstlichen Eiskreationen beliefert hat, sind die nachfolgenden Sachverhalte zum 31.12.X1 aufgetreten. Bitte beurteilen Sie die Sachverhalte nach HGB.

- a) Die Steuerabteilung der Allerlei GmbH teilt mit, dass für das letzte Quartal laut Steuerbescheid noch die Gewerbesteuvorauszahlung in Höhe von 18.000 € aussteht.
- b) Es wird festgestellt, dass die im abgelaufenen Jahr ausgelieferten roten Karnevalsnasen einen Konstruktionsfehler haben, der dazu führt, dass die Nasen ständig herunterrutschen. Für die Kunden besteht keine rechtliche Handhabe, das Produkt umzutauschen oder den Kaufpreis zurückzahlen zu lassen. Es wird erwartet, dass rund 10.000 Produkte reklamiert werden, was zu Entschädigungszahlungen von ca. 5.000 € führen würde. Der Leiter des Marketings ist der Meinung, dass es der Außendarstellung und damit der künftigen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens erheblich schaden würde, wenn eine Entschädigung unterbleiben würde. Die Rechtsabteilung weist jedoch darauf hin, dass keinerlei Gewährleistungsverpflichtung seitens des Unternehmens besteht.

9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (1/6)



a) Die Steuerabteilung der Allerlei GmbH teilt mit, dass für das letzte Quartal laut Steuerbescheid noch die Gewerbesteuervorauszahlung in Höhe von 18.000 € aussteht.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gewerbesteuervorauszahlung (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit

(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung , d. h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Gewerbesteuer gegenüber einem Dritten (dem Finanzamt) zu erfüllen (Leistungserbringung). 	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Gewerbesteuervorauszahlung) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind sicher und die Höhe der Verpflichtung ist sicher und exakt quantifizierbar (hier: 18.000 €). 

→ Die Gewerbesteuervorauszahlung ist **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Verbindlichkeit vor.

9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (2/6)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gewerbesteuervorauszahlung (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)
- Die Gewerbesteuervorauszahlung muss als sonstige Verbindlichkeit passiviert werden (**Ansatzpflicht**).



9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (3/6)



Bewertung der Gewerbesteuervorauszahlung

- Bewertung von Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)
- Ansatz der Verbindlichkeit zum 31.12.X1 mit 18.000 €

Konto	Soll		Konto	Haben
Aufwand für Gewerbesteuer	18.000 €	<i>an</i>	Sonstige Verbindlichkeiten	18.000 €



9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (4/6)



b) Es wird festgestellt, dass die im abgelaufenen Jahr ausgelieferten roten Karnevalsnasen einen Konstruktionsfehler haben, der dazu führt, dass die Nasen ständig herunterrutschen. Für die Kunden besteht keine rechtliche Handhabe, das Produkt umzutauschen oder den Kaufpreis zurückzahlen zu lassen. Es wird erwartet, dass rund 10.000 Produkte reklamiert werden, was zu Entschädigungszahlungen von ca. 5.000 € führen würde. Der Leiter des Marketings ist der Meinung, dass es der Außendarstellung und damit der künftigen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens erheblich schaden würde, wenn eine Entschädigung unterbleiben würde. Die Rechtsabteilung weist jedoch darauf hin, dass keinerlei Gewährleistungsverpflichtung seitens des Unternehmens besteht.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Kulanzleistung (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit

(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine wirtschaftliche (faktische) Außenverpflichtung , d.h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Kulanzleistung gegenüber einem Dritten (den Kunden) aufgrund der wahrscheinlichen Schädigung der Wirtschaftslage des Unternehmens zu erbringen. 	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Kulanzleistung) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind unsicher und die Höhe der Verpflichtung ist unsicher, aber zumindest innerhalb einer Bandbreite quantifizierbar (hier: Schätzung von ca. 5.000 €). 

→ Die Kulanzleistung ist **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (5/6)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Kulanzleistung (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - **§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB:** Passivierung von **Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.**
- Die Kulanzleistung muss als Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung passiviert werden (**Ansatzpflicht**).

9.3 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Verpflichtungen (6/6)



Bewertung der Kulanzleistung

- Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)
- **Keine** Diskontierung, da Restlaufzeit < 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Ansatz der Rückstellung zum 31.12.X1 mit 5.000 €



Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	5.000 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	5.000 €

9.4 Aufgabe

Bilanzierung von Rückstellungen (1/2)



Die Eiskalt GmbH produziert Eiswürfelpender, die in amerikanische Kühlschränke verbaut werden. Wie können nachfolgende Ereignisse in der Handelsbilanz 20X1 der Eiskalt GmbH abgebildet werden? Bitte geben Sie die jeweiligen Buchungssätze an.

- a) Der in 20X1 aktuell laufende Prozess gegen die U.S. Fridge GmbH & Co. KG auf Schadensersatz wegen verspäteter Lieferung wird im Jahr 20X2 wahrscheinlich verloren gehen. Dadurch werden in X2 Gerichtskosten in Höhe von 2.500 Euro fällig werden.
- b) Die aus dem abgelaufenen Geschäftsjahr resultierenden gesetzlichen Gewährleistungsverpflichtungen (Garantiefrist von 12 Monaten) werden erfahrungsgemäß noch Kosten in Höhe von 50.000 Euro verursachen (pauschale Bewertung). Die Geschäftsleitung sieht sich wegen des Konkurrenzdrucks auch weiterhin gezwungen, neben den Garantieleistungen auch Kulanzleistungen zu erbringen, deren Höhe auf 10 % der Kosten für Garantieverpflichtungen geschätzt wird. Diese fallen i.d.R. zwischen dem 13. und 24. Monat nach der Veräußerung der Eiswürfelpender an. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre beträgt 5 %, der aktuelle Marktzins für vergleichbare Transaktionen 3 %.

9.4 Aufgabe

Bilanzierung von Rückstellungen (2/2)



- c) Bei der Renovierung einer Produktionshalle wurde festgestellt, dass der Boden unter der Halle durch ausgelaufenes Öl großflächig kontaminiert wurde. Gemäß der kommunalen Rechtslage ist die Eiskalt GmbH dazu verpflichtet, den belasteten Boden innerhalb der nächsten zwei Jahre zu dekontaminieren. Die Sanierungskosten werden auf 500.000 Euro geschätzt. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre beträgt 5 %, der aktuelle Marktzins für vergleichbare Transaktionen 3 %.

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (1/12)



- a) Der in 20X1 aktuell laufende Prozess gegen die U.S. Fridge GmbH & Co. KG auf Schadensersatz wegen verspäteter Lieferung wird im Jahr 20X2 wahrscheinlich verloren gehen. Dadurch werden in X2 Gerichtskosten in Höhe von 2.500 Euro fällig werden.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gerichtskosten (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit



(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung , d.h. ein hinreichend konkreter Zwang, die entstandenen Gerichtskosten gegenüber einem Dritten (dem Gericht) zu erfüllen. 	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Gerichtskosten) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind unsicher und die Höhe der Verpflichtung ist zumindest innerhalb einer Bandbreite quantifizierbar (hier: 2.500 €). 

→ Die Gerichtskosten sind **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (2/12)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gerichtskosten (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - Darüber hinaus schreibt der Gesetzgeber die Passivierung von **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** in **§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB** vor.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)
- Die Gerichtskosten müssen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert werden (**Ansatzpflicht**).

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (3/12)



Bewertung der Rückstellung

- Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)
- **Keine** Diskontierung, da Restlaufzeit < 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Ansatz der Rückstellung zum 31.12.X1 mit 2.500 €

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	2.500 €	an	Sonstige Rückstellungen	2.500 €



9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (4/12)



- b) Die aus dem abgelaufenen Geschäftsjahr resultierenden gesetzlichen **Gewährleistungsverpflichtungen** (Garantiefrist von 12 Monaten) werden erfahrungsgemäß noch Kosten in Höhe von 50.000 Euro verursachen (pauschale Bewertung). Die Geschäftsleitung sieht sich wegen des Konkurrenzdrucks auch weiterhin gezwungen, neben den Garantieleistungen auch Kulanzleistungen zu erbringen, deren Höhe auf 10 % der Kosten für Garantieverpflichtungen geschätzt wird. Diese fallen i.d.R. zwischen dem 13. und 24. Monat nach der Veräußerung der Eiswürfelpender an. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre beträgt 5 %, der aktuelle Marktzins für vergleichbare Transaktionen 3 %.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gewährleistungsverpflichtung (1/2)



Abstrakte Passivierungsfähigkeit

(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung , d.h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Garantieleistung gegenüber einem Dritten (den Kunden) zu erbringen.	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Garantieleistung) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist.	Bestehen und Eintritt der Schuld sind unsicher und die Höhe der Verpflichtung ist unsicher, aber zumindest innerhalb einer Bandbreite quantifizierbar (hier: 50.000 €).
✓	✓	✓

→ Die Gewährleistungsverpflichtung ist **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (5/12)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Gewährleistungsverpflichtung (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - Darüber hinaus schreibt der Gesetzgeber die Passivierung von **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** in **§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB** vor.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)

→ Die Gewährleistungsverpflichtung muss als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert werden (**Ansatzpflicht**).

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (6/12)



Bewertung der Gewährleistungsverpflichtung

Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)

- **Keine** Diskontierung, da Restlaufzeit < 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Ansatz der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zum 31.12.X1 mit 50.000 €

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	50.000 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	50.000 €

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (7/12)



- b) Die aus dem abgelaufenen Geschäftsjahr resultierenden gesetzlichen Gewährleistungsverpflichtungen (Garantiefrist von 12 Monaten) werden erfahrungsgemäß noch Kosten in Höhe von 50.000 Euro verursachen (pauschale Bewertung). Die Geschäftsleitung sieht sich wegen des Konkurrenzdrucks auch weiterhin gezwungen, neben den Garantieleistungen auch **Kulanzleistungen** zu erbringen, deren Höhe auf 10 % der Kosten für Garantieverpflichtungen geschätzt wird. Diese fallen i.d.R. zwischen dem 13. und 24. Monat nach der Veräußerung der Eiswürfelpender an. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre beträgt 5 %, der aktuelle Marktzins für vergleichbare Transaktionen 3 %.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Kulanzleistungen (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit

(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine wirtschaftliche (faktische) Außenverpflichtung , d.h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Kulanzleistung gegenüber einem Dritten (den Kunden) aufgrund des Konkurrenzdrucks zu erbringen. 	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Kulanzleistung) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind unsicher und die Höhe der Verpflichtung ist unsicher, aber zumindest innerhalb einer Bandbreite quantifizierbar (hier: 10% der Garantieleistungen). 

→ Die Kulanzleistungen sind **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (8/12)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Kulanzleistungen (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - Darüber hinaus schreibt der Gesetzgeber die Passivierung von **Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden** in **§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB** vor.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)

→ Die Kulanzleistungen müssen als Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung passiviert werden (**Ansatzpflicht**).

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (9/12)



Bewertung der Kulanzleistung

- Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)
- **Diskontierung** mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (hier: 5 %), da Restlaufzeit > 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Ansatz der Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung zum 31.12.X1 mit $(50.000 \text{ €} * 10 \%) / 1,05^2 = 4.535,15 \text{ €}$

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	4.535,15 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	4.535,15 €



9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (10/12)



- c) Bei der Renovierung einer Produktionshalle wurde festgestellt, dass der Boden unter der Halle durch ausgelaufenes Öl großflächig kontaminiert wurde. Gemäß der kommunalen Rechtslage ist die Eiskalt GmbH dazu verpflichtet, den belasteten Boden innerhalb der nächsten zwei Jahre zu dekontaminieren. Die Sanierungskosten werden auf 500.000 Euro geschätzt. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre beträgt 5 %, der aktuelle Marktzins für vergleichbare Transaktionen 3 %.

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Sanierungskosten (1/2)



Abstrakte Passivierungsfähigkeit

(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung , d.h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Sanierung gegenüber einem Dritten (der Kommune) aufgrund der kommunalen Rechtslage vorzunehmen. 	Ohne Leistung eines Dritten muss eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung (Sanierungskosten) erbracht werden, die eine künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat, welche hinreichend konkretisiert ist. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind sicher und die Höhe der Verpflichtung ist unsicher, aber zumindest innerhalb einer Bandbreite quantifizierbar (hier: 500.000 € in zwei Jahren). 

→ Die Sanierungskosten sind **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (11/12)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Sanierungskosten (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - Darüber hinaus schreibt der Gesetzgeber die Passivierung von **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** in **§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB** vor.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)

→ Die Sanierungskosten müssen als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert werden (**Ansatzpflicht**).



9.4 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Rückstellungen (12/12)



Bewertung der Sanierungskosten

- Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)
- Diskontierung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (hier: 5 %), da Restlaufzeit > 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Ansatz der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zum 31.12.X1 mit $(500.000 \text{ €} / 1,05^2 = 453.514,74 \text{ €})$

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	453.514,74 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	453.514,74 €

9.5 Aufgabe

Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung



Der Unternehmer Bill hat im abgelaufenen Geschäftsjahr 20X1 regelmäßig anfallende Instandhaltungsmaßnahmen an seiner Apfelsaftpresse aufgrund guter Auftragslage und einer hohen Kapazitätsauslastung nicht durchgeführt. Die Instandhaltungsmaßnahmen sind indes notwendig geworden, da die Maschine fortwährend weniger Apfelsaft auspresst. Aufgrund dessen konnte die nachgefragte Menge an Apfelsaft im Geschäftsjahr 20X1 nicht vollständig befriedigt werden. Um den ordnungsgemäßen Betriebsablauf und die volle Leistungsfähigkeit der Apfelsaftpresse wiederherzustellen, wären im abgelaufenen Geschäftsjahr 20X1 Aufwendungen für Instandhaltungsmaßnahmen in Höhe von geschätzten 10.000 Euro notwendig gewesen. Bill plant, diese Maßnahmen im Zeitraum vom 04.03.20X2 bis zum 26.03.20X2 nachzuholen. Kostenänderungen werden bis dahin nicht erwartet.

- a) Wie ist der Sachverhalt der unterlassenen Instandhaltung im handelsrechtlichen Einzelabschluss zu erfassen? Geben Sie den entsprechenden Buchungssatz an.
- b) Wie wäre der Sachverhalt abzubilden, wenn die Instandhaltungsmaßnahmen vom 02.04.20X2 bis zum 24.04.20X2 nachgeholt werden würden?



9.5 Aufgabe – Lösung

Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (1/4)



a) *Wie ist der Sachverhalt der unterlassenen Instandhaltung im handelsrechtlichen Einzelabschluss zu erfassen? Geben Sie den entsprechenden Buchungssatz an.*

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Instandhaltungsaufwendungen (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit



(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine Innenverpflichtung , d. h. ein hinreichend konkreter Zwang, die Instandhaltung gegenüber einem Dritten zu erfüllen (Leistungserbringung), liegt nicht vor. Vielmehr liegt eine Verpflichtung gegenüber sich selbst vor. 	Bei eigener Durchführung der Instandhaltung oder bei Beauftragung einer externen Firma zur Durchführung muss eine Geldleistung erbracht werden, die eine hinreichend konkrete künftige Bruttovermögensminderung zur Folge hat. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind sicher und die Höhe der Verpflichtung ist zwar noch unsicher, aber im Rahmen einer Bandbreite quantifizierbar (hier: 10.000 €). 

→ Die Instandhaltungsaufwendungen sind **nicht abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt keine Schuld vor.

9.5 Aufgabe – Lösung

Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (2/4)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Instandhaltungsaufwendungen (2/2)

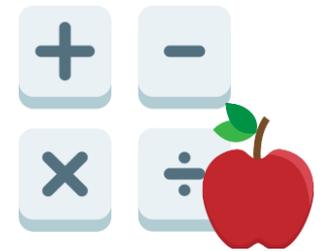
Konkrete Passivierungsfähigkeit

- Passivierungszwang
 - Gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB: Passivierung einer **Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung**, sofern diese innerhalb von **drei** Monaten nach dem Abschlusstichtag nachgeholt werden
 - Bill holt die Instandhaltung innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlusstichtag nach (04.03. bis 26.03.X2)
- Die Instandhaltungsaufwendungen müssen – trotz abstrakt „fehlender“ Schuld – als Rückstellung passiviert werden (**Ansatzpflicht**).



9.5 Aufgabe – Lösung

Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (3/4)



Bewertung der Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

- Rückstellungen sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen
- Eine Diskontierung der Rückstellung ist nicht notwendig, da die Restlaufzeit ein Jahr nicht überschreitet (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Bewertung der Rückstellung mit einem Betrag i.H.v. **10.000 €**
- Ausweis der Rückstellung unter „Sonstige Rückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 3. HGB)
- Buchungssatz zum 31.12.X1:

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	10.000 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	10.000 €

9.5 Aufgabe – Lösung

Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (4/4)



b) *Wie wäre der Sachverhalt abzubilden, wenn die Instandhaltungsmaßnahmen vom 02.04.20X2 bis zum 24.04.20X2 nachgeholt werden würden?*

Prüfung der Passivierungsfähigkeit der Instandhaltungsaufwendungen

Abstrakte Passivierungsfähigkeit

- *Erläuterungen sind analog zu Teilaufgabe a)*
- Die Instandhaltungsaufwendungen sind **nicht abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt keine Schuld vor.

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- Besteht auch hier ein Passivierungszwang?
 - Gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB schreibt der Gesetzgeber die Passivierung einer **Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung** vor, sofern diese **innerhalb von drei Monaten** nach dem Abschlusstichtag nachgeholt werden.
 - Billi würde die Instandhaltung **nicht** innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlusstichtag nachholen, sondern erst im Zeitraum vom 02.04. bis 24.04.X2.
- Die Instandhaltungsaufwendungen dürfen **nicht** als Rückstellung passiviert werden (**Ansatzverbot**).

9.6 Aufgabe

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen



Die Unternehmerin Bibi schließt während des Geschäftsjahres X1 mit einem ihrer Kunden einen Liefervertrag über die Lieferung von 50 Liter Vanille-Eis zum Preis von 20 € pro Liter ab. Da die Produktion derzeit voll ausgelastet ist, kann Bibi das Vanille-Eis erst im nächsten Geschäftsjahr ausliefern. Der Kunde hat den vollen Preis erst nach der Lieferung zu leisten. Bibi hat allerdings übersehen, dass die benötigten Vanilleschoten auf dem Weltmarkt knapp geworden sind und deshalb nun mit Herstellungskosten von insgesamt 25 € pro Liter Eis zu rechnen ist.

Wie ist der Sachverhalt handelsrechtlich in der Bilanz des N.Icecream zum 31.12.X1 abzubilden? Gehen Sie im Rahmen Ihrer Lösung auch auf relevante GoB und Rechnungslegungszwecke ein.



9.6 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen (1/4)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit eines drohenden Verlusts (1/2)

Abstrakte Passivierungsfähigkeit



(Außen-)Verpflichtung	wirtschaftliche Belastung	Quantifizierbarkeit
Es besteht eine zivilrechtliche Außenverpflichtung , d. h. ein hinreichend konkreter Zwang, den Liefervertrag gegenüber einem Dritten (dem Kunden) zu erfüllen (Lieferung der Eiscreme). 	Der durch die Lieferverpflichtung entstehende und erst im nächsten Geschäftsjahr zu erwartende Verlust ist bereits im aktuellen Geschäftsjahr zu berücksichtigen (Antizipation einer wirtschaftlichen Belastung) und stellt eine hinreichend konkrete künftige Bruttovermögensminderung dar. 	Bestehen und Eintritt der Schuld sind sicher und die Höhe der Verpflichtung ist zwar noch unsicher, aber zumindest in einer Bandbreite quantifizierbar , da Bibi die künftigen Marktverhältnisse zumindest annähernd genau einschätzen kann. 

→ Der drohende Verlust ist **abstrakt passivierungsfähig**. Es liegt eine Schuld in Form einer Rückstellung vor.

9.6 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen (2/4)



Prüfung der Passivierungsfähigkeit eines drohenden Verlusts (2/2)

Konkrete Passivierungsfähigkeit

- **Passivierungsgebot**
 - **Standardfall:** Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB: Sämtliche Schulden sind in den Jahresabschluss aufzunehmen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
 - Darüber hinaus schreibt der Gesetzgeber die Passivierung von **Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** explizit in **§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB** vor.
 - **Keine anderweitigen gesetzlichen Bestimmungen** (keine Passivierungswahlrechte oder -verbote speziell für diesen Sachverhalt)
- Der drohende Verlust aus einem schwebenden Geschäft muss grundsätzlich bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen (vgl. Folgefolie) passiviert werden (**Ansatzpflicht**).



9.6 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen (3/4)



- Prüfung, der zusätzlichen Voraussetzungen einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung):

Voraussetzung für den **Ansatz einer Drohverlustrückstellung**

Vorliegen eines schwebenden Geschäfts

Zweiseitig verpflichtender Vertrag, bei dem noch **keine** der Vertragsparteien die vereinbarte **Lieferung/Leistung** (ggf. teilweise) **erbracht** hat

Zweiseitig verpflichtender Vertrag zwischen Bibi und ihrem Kunden, wobei Bibi die Eiscreme noch nicht geliefert hat und der Kunde noch keine Zahlung an Bibi geleistet hat.

Drohender „Verlust“

- negativer Erfolgsbeitrag** aus dem erbrachten Geschäft
 - Bewertung:** Saldierung künftiger negativer und positiver Erfolgsbeiträge

Aus dem schwebenden Geschäft droht ein **Verlust** in Höhe von

$$50 \text{ Liter} * (25 \text{ €} - 20 \text{ €}) = \mathbf{250 \text{ €}}$$

Erwartete Erträge aus Absatzgeschäft	1.000 €
- Noch entstehende Aufwendungen	1.250 €
= Drohender Verlust	- 250 €

9.6 Aufgabe – Lösung

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen (4/4)



- Höhe des Verlusts ist allerdings unsicher → Bildung einer Rückstellung und keiner Verbindlichkeit
- Gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist zwingend eine **Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** in Höhe von **250 €** zu bilden.

Konto	Soll		Konto	Haben
Sonstiger betrieblicher Aufwand	250 €	<i>an</i>	Sonstige Rückstellungen	250 €

- Ansatz von Drohverlustrückstellungen ist Ausdruck des **Imparitätsprinzips** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
 - Bildung einer Drohverlustrückstellung, um künftige, noch nicht realisierte negative Erfolgsbeiträge – soweit sie im abzuschließenden Geschäftsjahr verursacht worden sind – bereits in der abzuschließenden Periode zu antizipieren.
- Verlustantizipation dient dem **Zweck der Kapitalerhaltung**, denn es werden Aufwendungen des kommenden Geschäftsjahres aus Kapitalerhaltungsgründen antizipiert.



#WirLiebenBilanzierung



Instagram

YouTube



@bibi.bilanzierung

zum Kanal

