

Grundlagen der Bilanzierung

Beispiel 2

Bei dem Bilanzposten "Forderungen aus L&L" der A-GmbH ergaben sich bei der Abstimmung der offenen Posten (per 31.12.x1) bei einigen Debitoren Probleme. Im einzelnen wurden folgende unklare Sachverhalte ermittelt, deren buchhalterische Behandlung zu überprüfen ist.

- a) Im Inventurwert der FEZ sind Turbinenverrohrungen enthalten, die über Auftrag des österreichischen Abnehmers B-OHG gefertigt wurden (Inventurwert EUR 48.300,-). Die entsprechende Ausgangsrechnung vom 21.12. lautet auf EUR 62.700,- (netto, 20% USt) und wurde bereits verbucht. Die Rohre wären laut Absprache mit dem Kunden zum 21.12.x1 auf seiner Bausstelle in Osttirol bereitzustellen gewesen. Starker Schneefall verhinderte die termingerechte Zustellung; aufgrund der Betriebsferien der A-GmbH um den Jahreswechsel verzögert sich der Transport weiter bis zum 10.1.x2

Im Falle des Leistungsverzuges sieht der Kaufvertrag ein Pönale iHv EUR 2.000,- vor. Der Kunde verlangt eine entsprechende Kürzung der Rechnungssumme; die A-GmbH weist diese Forderung jedoch mit der Begründung zurück, daß der Verzug aufgrund höherer Gewalt entstanden sei.

Bisheriger Buchungsstand:

21.12.x1

2) Forderungen aus L&L		75.240	
an	4) Umsatzerlöse		62.700
an	3) USt		12.540

Anmerkungen:

Verzug:

Wird die vereinbarte Leistung vom Schuldner nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages erbracht, spricht man von Verzug. Wesentlich dabei ist, daß die Leistung noch erbracht werden kann.¹

Bei Schuldnerverzug kann der Gläubiger gem. § 918 (1) ABGB zwischen

1.) Erfüllung und Ersatz des Verspätungsschaden
oder

2.) Rücktritt vom Vertrag nach Setzung einer Nachfrist (und Ersatz des Nichterfüllungsschadens bei verschuldetem Verzug)
wählen.

Besteht der Gläubiger auf Erfüllung der geschuldeten Leistung, kann er vom Schuldner Ersatz des durch die Verspätung entstandenen Schadens verlangen. Die Höhe des Schadenersatzes hängt davon ab, ob der Schuldner den Schaden zu vertreten hat (subjektiver Verzug bei Vorsatz oder Fahrlässigkeit).

¹ Markl / Pittl, Einführung in das Wirtschaftsprivatrecht (2003) 124

Unter einem Pönale (Vertragsstrafe, Konventionalstrafe) versteht man einen pauschalierten Schadenersatz. Ein tatsächlicher Schaden muß dabei nicht nachgewiesen werden; das Pönale ist unabhängig davon, ob tatsächlich ein Schaden entstanden ist und hat gerade auch den Zweck, oft schwierige Schadensfeststellungen zu vermeiden. Ein Pönale kann auch für zufällige Verhinderung vereinbart werden, im Zweifel ist es nur bei Verschulden des Schuldners zu leisten.²

Skriptum S. 10f

Buchungen per 31.12.x1:

Gem. § 201 (2) Z 4 lit a HGB sind nur die am Abschlußtag verwirklichten Gewinne in der Bilanz auszuweisen. Die Lieferung der Rohre ist zum Bilanzstichtag noch nicht erfolgt, die Ware befindet sich noch im Lager. Daher muß die Buchung der Ausgangsrechnung rückgängig gemacht werden.

4) Umsatzerlöse	62.700	
3) USt	12.540	
an 2) Forderungen aus L&L		75.240

Der Vertrag wurde nicht zum vereinbarten Fälligkeitstermin erfüllt, die Verpflichtung zur Zahlung des Pönales ist somit wahrscheinlich. Da die A-GmbH jedoch Einspruch erhebt, ist eine Rückstellung (zu bilden).

7) Schadensfall	2.000	
an 3) Rückstellung Pönale		2.000

- b) Im Mai des abgelaufenen Jahres war an die C-GmbH ein Dampfkessel unter Eigentumsvorbehalt geliefert worden. Diesem Produkt liegen folgende (aufwandsgleiche) Selbstkosten zugrunde (in EUR).

Fertigungsmaterial	7.000,-
Fertigungseinzelkosten	4.190,-
Materialgemeinkosten	1.155,-
Fertigungsgemeinkosten	4.025,-
Verwaltungsgemeinkosten	1.380,-
Vertriebsgemeinkosten	<u>1.380,-</u>
	<u>19.130,-</u>

Die Faktura lautet auf EUR 23.000,- (netto, 20% USt) und ist noch offen. Im Oktober wurde über das Vermögen der C-GmbH der Konkurs eröffnet. Noch im November meldete die A-GmbH den Aussonderungsanspruch an dem Dampfkessel an.

² Markl / Pittl, Einführung in das Wirtschaftsprivatrecht (2003) 110

Die A-GmbH erwartet, den bereits gebrauchten Dampfkessel nach einer von einem Spezialunternehmen durchzuführenden Überholung und Reinigung (Kosten: EUR 1.250,-) um EUR 21.000,- (netto, 20% USt) verkaufen zu können.

Bisheriger Buchungsstand:

05.05.x1

2) Forderungen aus L&L		27.600	
an	4) Umsatzerlöse		23.000
an	3) USt		4.600

Der Dampfkessel ist im Inventurwert nicht enthalten. FEZ werden von der A-GmbH zum handelsrechtlichen Höchstansatz bilanziert.

Welche Buchungen sind aus der Sicht der A-GmbH im Zusammenhang mit obigem Sachverhalt am Bilanzstichtag (= 31.12.) noch durchzuführen?

Anmerkungen:

Eigentumsvorbehalt:

Der Eigentumsvorbehalt dient der Sicherung einer Forderung. Da gem. § 1063 ABGB der Erwerb des Eigentumsrechtes nicht von der Erbringung der Gegenleistung abhängt, wird bei einem "Kauf auf Borg" im allgemeinen ein Eigentumsvorbehalt vereinbart. Diese Vereinbarung sieht vor, daß der Verkäufer bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises Eigentümer der Sache bleiben soll.³ Das ist möglich, weil § 1063 dispositiv ist, d.h. eine rechtlich vorgeschriebene Regelung, die durch die beteiligten Parteien abgeändert werden kann.

Mit der Übergabe der Sache wird der Käufer zum Besitzer und aufschiebend bedingten Eigentümer der Sache. Die Bedingung für den Eigentumsübergang liegt in der vollständigen Kaufpreiszahlung, wobei bei Erfüllung der Bedingung die Sache automatisch ins Eigentum des Käufers übergeht, ohne daß es einer weiteren Willenseinigung der Parteien bedarf.⁴

Für den Verkäufer ergeben sich durch den Eigentumsvorbehalt zwei Vorteile:

1. Bei Zahlungsverzug des Käufers kann er den Vertrag auflösen und den Kaufgegenstand zurückfordern (zu beachten sind dabei die speziellen Regelungen bei Verbrauchergeschäften).
2. Im Falle eines Konkursverfahrens gegen den Käufer hat der Verkäufer einen Aussonderungsanspruch. Das heißt, daß der Verkäufer (gegen Rückstellung des bereits erhaltenen Kaufpreisteils) die Sache aus der Konkursmasse zurück erhält.⁵

Für die Bilanzierung ist nicht so sehr die zivilrechtliche, sondern vielmehr die wirtschaftliche Beurteilung wesentlich: "Was dem Kaufmann gehört, bestimmt sich nicht ausschließlich nach den juristischen Eigentumsverhältnissen, sondern vor allem nach der **wirtschaftlichen Zugehörigkeit**. Entscheidend ist die Verfügungsbefugnis. So sind unter Eigentumsvorbehalt stehende Güter beim Schuldner und nicht beim Kreditgeber zu inventarisieren [...]."⁶

³ Markl / Pittl, Einführung in das Wirtschaftsprivatrecht (2003) 306

⁴ Riedler, Privatrecht I³ (2004), RZ 31/7

⁵ Riedler, Privatrecht I³ (2004), RZ 31/8

⁶ Torggler/Torggler in Straube, HGB II² / RLG § 191 Rz 4

Bewertung von Fertigerzeugnissen:

Fertige Erzeugnisse sind verkaufsfertige, selbsterstellte Produkte, wobei die Beurteilung allein aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens zu erfolgen hat. Im Unterschied dazu sind Waren von Dritten bezogene Fertigerzeugnisse, die zur Weiterveräußerung erworben worden sind.⁷ Obergrenze für die Bewertung der FEZ sind die Herstellungskosten, wobei beim handelsrechtlichen Mindestansatz (wenn ein niedriges Ergebnis angestrebt wird) Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne und Sondereinzelkosten angesetzt werden. Da beim steuerrechtlichen Mindestansatz zusätzlich noch die angemessenen Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten anzusetzen sind, ist bei der Entscheidung für den handelsrechtlichen Mindestansatz eine MWR erforderlich. Beim HR und StR Höchstansatz werden zusätzlich noch Sozialaufwendungen und Zinsen für eindeutig der Herstellung zurechenbares Fremdkapital angesetzt.

Skriptum S. 11, S. 28

Buchungen per 31.12.x1:

Mit Geltendmachung des Aussonderungsanspruches erhält die A-GmbH die Verfügungsbefugnis über den Dampfkessel wieder zurück. Gleichzeitig erlischt der Anspruch auf Kaufpreiszahlung. Die Umsatzerlöse müssen daher wieder ausgebucht werden.

4) Umsatzerlöse		23.000	
3) USt		4.600	
an	2) Forderungen aus L&L		27.600

Für die Wiederaufnahme des Dampfkessel ins Inventar müssen die Herstellungskosten ermittelt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, das der handelsrechtliche Höchstansatz heranzuziehen ist.

1.) Ermittlung der Herstellungskosten aus der Kostenrechnung:

Fertigungsmaterial	7.000,-
Fertigungseinzelkosten	4.190,-
Materialgemeinkosten	1.155,-
Fertigungsgemeinkosten	<u>4.025,-</u>
	16.370,-

2.) Ermittlung des retrograden Vergleichswertes:

Aufgrund des strengen Niederstwertprinzips (§ 207 (1) HGB) ist zu überprüfen, ob der Dampfkessel tatsächlich noch einen den Herstellungskosten entsprechenden Wert hat, zumal nur noch ein geringerer Verkaufspreis erzielt werden kann und darüber hinaus zusätzliche

⁷ Hofians in *Straube*, HGB II² / RLG § 224 Rz 37

Kosten anfallen. Als Vergleichswert wird daher eine **absatzorientierte Bewertung**⁸ durchgeführt:

- vorsichtig geschätzter Verkaufspreis (netto ohne USt)
- Erlösschmälerungen
- Vertriebskosten
- noch anfallende Verwaltungskosten
- noch anfallende Herstellungskosten
- = beizulegender Wert am Bilanzstichtag

Der erwartete Verkaufspreis liegt bei 21.000,- davon werden Reinigungskosten und Vertriebsgemeinkosten abgezogen. Die Verwaltungsgemeinkosten bleiben unberücksichtigt, da sie **nicht zusätzlich** entstehen.

Geschätzter Verkaufspreis	21.000,-
- Reinigungskosten	1.250,-
- Vertriebsgemeinkosten	<u>1.380,-</u>
	18.370,-

Der retrograde Vergleichswert ist höher als der über die Herstellungskosten ermittelte Wert – in das Inventar aufgenommen wird der niedrigere Wert. Die Herstellungskosten stellen für den Ansatz die Obergrenze dar.

1) Fertige Erzeugnisse	16.370	
an 4) Bestandsveränderung FEZ		16.370

⁸ Frick, Bilanzierung nach dem Rechnungslegungsgesetz⁷ (2003) 84