

## 3 Grundzüge der handelsrechtlichen Rechnungslegung

### 3.1 Handelsrechtliche Grundlagen

#### 3.1.1 Einführung

Der handelsrechtliche Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften setzt sich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen. Kapitalgesellschaften müssen diese beiden traditionellen Rechnungslegungsinstrumente um den Anhang erweitern. Ferner wird von großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften (vgl. Gliederungspunkt 3.1.2) die Aufstellung eines Lageberichts verlangt, der allerdings - anders als der Anhang - keinen Bestandteil des Jahresabschlusses bildet.

In der Kurseinheit 2 werden zunächst grundsätzliche Bereiche des Jahresabschlusses angesprochen. Nach einer groben Skizzierung der für Kapitalgesellschaften zu beachtenden Einteilung in Größenklassen erfolgt - in knapper Form - eine Darstellung der Aufstellungsverpflichtungen und Aufstellungsgrundsätze. Im zweiten und dritten Gliederungspunkt wird die Bilanz behandelt. Für die Aufstellung der Bilanz können drei grundlegende Bereiche unterschieden werden.

Bilanz		
<b><u>Bilanzierung</u></b> Ansatz dem Grunde nach	<b><u>Bewertung</u></b> Ansatz der Höhe nach	<b><u>Gliederung</u></b> Ausweis der Bilanzposten

Im Bereich „*Bilanzierung*“ ist die Frage zu beantworten, welche aktiven und passiven Posten in die Bilanz aufzunehmen sind. Die Entscheidung betrifft demnach den *Bilanzansatz dem Grunde nach*. Hierbei ist zunächst zu klären, ob „etwas“ überhaupt bilanzierungsfähig ist. Wird die *Bilanzierungsfähigkeit* bejaht, folgt die Untersuchung, ob sich eine *Bilanzierungspflicht* oder ein *Bilanzierungsverbot* ergibt bzw. ob ein *Bilanzierungswahlrecht* vorliegt.

#### Bilanzierung

Erst wenn der Bilanzansatz dem Grunde nach feststeht, stellt sich die Frage nach der *Bewertung* der Bilanzierungsgegenstände. Bewerten im bilanziellen Sinn bedeutet, den einzelnen Bewertungsobjekten die Maßgröße Geld zuzuordnen, sie miteinander vergleichbar zu machen. Für die Wertfindung

#### Bewertung

muss neben dem (mengenmäßig festgestellten) Bewertungsobjekt der Bewertungsmaßstab bzw. die Wertkategorie (z. B. Anschaffungskosten, Wiederbeschaffungswert, Nennbetrag usw.) bestimmt werden. Die Ermittlung des konkreten Wertes erfolgt dann durch die Anwendung bestimmter Bewertungsverfahren (Methoden), wobei allgemeine und bestimmte Bewertungsgrundsätze zu beachten sind. Der Zweck der Bewertung besteht also darin, den *Bilanzansatz der Höhe nach* zu bestimmen.

### **Gliederung**

Während durch die Bilanzierung und Bewertung der Inhalt der Bilanz klargestellt wird, umfasst der Bereich *Gliederung* die mit der formalen Abbildung verbundenen Fragen. Dabei handelt es sich u. a. um die Festlegung, wie die Bewertungsobjekte zusammengefasst und in welcher Reihenfolge sie ausgewiesen werden. Im vierten Gliederungspunkt wird die Gewinn- und Verlustrechnung behandelt. Der fünfte und letzte Gliederungspunkt gilt ausschließlich für Kapitalgesellschaften, da nur diese grundsätzlich zur Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses verpflichtet sind sowie einen Anhang und einen Lagebericht aufzustellen haben. Kleine Kapitalgesellschaften sind allerdings von der Prüfungspflicht und der Aufstellung eines Lageberichts befreit. Nachdem Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz vom 24.2.2000 gelten die ansonsten nur von Kapitalgesellschaften zu beachtenden speziellen Gesetzesregelungen nunmehr auch für solche Personengesellschaften (OHG, KG), bei denen nicht mindestens eine *natürliche* Person persönlich haftender Gesellschafter ist. Hiernach werden also die ansonsten als Personengesellschaften anzusehenden **GmbH&Co KG** in der Rechnungslegung wie Kapitalgesellschaften behandelt.

#### **3.1.2 Rechtsform- und größenabhängige Rechnungslegungsvorschriften**

Im Zusammenhang mit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses<sup>1</sup> ist bereits aufgezeigt worden, dass die Rechnungslegungsvorschriften teils an die Rechtsform, teils an die Größe und teils an die Branchenzugehörigkeit der Unternehmen anknüpfen. Die *Rechtsformabhängigkeit* kommt deutlich im Aufbau des Dritten Buches des HGB zum Ausdruck.

---

<sup>1</sup> Vgl. Kurseinheit 1.

HGB					
Drittes Buch: Handelsbücher					
<u>Erster Abschnitt</u>	<u>Zweiter Abschnitt</u>	<u>Dritter Abschnitt</u>	<u>Vierter Abschnitt</u>	<u>Fünfter Abschnitt</u>	<u>Sechster Abschnitt</u>
§§ 238 - 263	§§ 264 - 335b	§§ 336 - 339	§§ 340 - 341p	§§ 342 - 342a	§§ 342b – 342e
HGB	HGB	HGB	HGB	HGB	HGB
Vorschriften für <b>alle</b> Kaufleute	<b>ergänzende</b> Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandels- gesellschaften (im Sinne des § 264a HGB)	<b>ergänzende</b> Vorschriften für eingetragene Genossenschaften	<b>ergänzende</b> Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute <b>und</b> Versicherungsunternehmen und Pensionfonds)	Vorschriften privates Rechnungslegungs-gremium; Rechnungslegungsbeirat	Vorschriften Prüfstelle für Rechnungslegung
<b>abschließende</b> Regelungen für Einzelkaufleute und Personenhandels- gesellschaften					

**Abb. 3.1: Aufbau Drittes Buch: Handelsbücher**

Das Dritte Buch ist in sechs Abschnitte gegliedert. Der *erste Abschnitt* enthält die für *alle* Kaufleute geltenden Vorschriften. In vier Unterabschnitten sind allgemeine Vorschriften über die Buchführung, Inventar, Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss sowie Aufbewahrung und Vorlage der Rechnungslegungsunterlagen zusammengefasst. In diesem Ersten Abschnitt wird weitgehend bereits früher geltendes Recht übernommen. Er zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass bisher ungeschrieben geltende oder im AktG enthaltene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) kodifiziert werden.

Der *zweite Abschnitt* enthält die für Kapitalgesellschaften und bestimmte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (GmbH&Co KG) ergänzenden Vorschriften. In sechs Unterabschnitten werden der Jahresabschluss nebst Lagebericht, der Konzernabschluss und Konzernlagebericht, die Prüfung und Offenlegung sowie die Straf- und Bußgeldvorschriften geregelt. Im *dritten Abschnitt* sind dann die speziell für eingetragene Genossenschaften und im *Vierten Abschnitt* die für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen geltenden ergänzenden Vorschriften geregelt. Der *fünfte Abschnitt* enthält Regelungen über die

Bildung eines „Privaten Rechnungslegungsgremiums“ bzw. eines sog. „Rechnungslegungsbeirates“ im Bundesjustizministerium. Der *sechste Abschnitt* enthält Regelungen für die Bildung einer „Prüfstelle für Rechnungslegung“ sowie über deren Aufgaben.

Der *erste Abschnitt* im Dritten Buch regelt die Rechnungslegung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften *abschließend*. Er ist deutlich von den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften im *zweiten Abschnitt* abgegrenzt. Der erste und zweite Abschnitt stehen in einem Grund- und Spezialverhältnis zueinander. Für grundlegende Fragen ist von den Kapitalgesellschaften zunächst der allgemeine Teil (der erste Abschnitt) und danach erst der spezielle, d. h. der Zweite Abschnitt, heranzuziehen. Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB folgen insofern - von Ausnahmen abgesehen - „dem Prinzip vom Einfacheren ansteigend zum Komplizierteren - von der einfachen Rechtsform zur komplizierteren - vom einfacheren Jahresabschluss zum detaillierten - auch generell vom kleinen Kaufmann zum größeren“.<sup>2</sup>

**rechtsform-  
spezifische  
Besonderheiten**

Konkrete **rechtsformspezifische Unterschiede** ergeben sich z. B. dadurch, dass Kapitalgesellschaften

- neben der Bilanz und der GuV den Jahresabschluss um einen *Anhang* zu erweitern haben,
- zusätzlich einen *Lagebericht* erstellen müssen (ausgenommen: kleine Kapitalgesellschaften),
- *ausführliche* Bilanz- und GuV-*Gliederungen* zu beachten haben und
- offenkundig- sowie (mit Ausnahme der kleinen Kapitalgesellschaften) prüfungspflichtig sind.

Innerhalb der Rechtsformen bestehen darüber hinaus unterschiedliche - von der *Unternehmensgröße* abhängige - Anforderungen an die Rechnungslegung. Auf die Unterschiede und die maßgeblichen Größenkriterien für Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die nach dem PubLG zur besonderen Rechnungslegung verpflichtet sind, ist bereits in der Kurseinheit 1 hingewiesen worden. Auf eine weitergehende Darstellung wird nachfolgend ebenso wie für Genossenschaften, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen verzichtet.

---

<sup>2</sup> BT-Drucks. 10/4268 (1985), S. 89.

Der Jahresabschluss von *Kapitalgesellschaften* wird in nicht unerheblichem Umfang durch die Unternehmensgröße geprägt. Gemäß § 267 HGB ist zwischen

*kleinen, mittelgroßen und großen*

**Größenkategorien  
für Kapitalgesell-  
schaften**

Kapitalgesellschaften zu differenzieren. Mit der Zuordnung zu einer bestimmten Größenkategorie sind *verschiedene Rechtsfolgen* verbunden. So werden kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften zahlreiche *Erleichterungen* bei der Aufstellung, der Pflichtprüfung und der Offenlegung des Jahresabschlusses eingeräumt.

Zur Einstufung in eine der drei Größenklassen dienen die Kriterien

**Einteilungskriterien**

*Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Zahl der Arbeitnehmer.*

Die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse sind unmittelbar aus der Bilanz bzw. der GuV ersichtlich. Falls auf der Aktivseite der Bilanz ein „Fehlbetrag“ (vgl. hierzu § 268 Abs. 3 HGB) ausgewiesen wird, ist die Bilanzsumme um diesen Betrag zu vermindern. Die Zahl der Arbeitnehmer ist als *Jahresdurchschnittswert* zu berechnen, indem die Summe der an den Quartalsenden des Kalenderjahres beschäftigten Arbeitnehmer durch vier geteilt wird.

In welche Größenkategorie eine Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, richtet sich danach, ob am Schluss eines Geschäftsjahres bestimmte *Grenzwerte* bei den drei genannten Größenmerkmalen über- oder unterschritten werden. In der folgenden Abb. 3.2 sind die Grenzwerte für die einzelnen Größenklassen enthalten.

Die dort genannten Grenzwerte sind zuletzt durch das im Mai 2009 verabschiedete „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“ (BilMoG) erhöht worden. Die erhöhten Grenzwerte sind für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Größenmerkmal	Kapitalgesellschaft		
	kleine	mittelgroße	große
<b>Bilanzsumme Mio. €</b>	≤ 4,840	> 4,840 ≤ 19,250	> 19,250
<b>Umsatzerlöse Mio.€</b>	≤ 9,680	> 9,680 ≤ 38,500	> 38,500
<b>Arbeitnehmer</b>	≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250

**Grenzwerte der  
Größenmerkmale**

**Abb. 3.2: Einteilung der Kapitalgesellschaften in Größenklassen**

Für die Einordnung in eine Größenklasse reicht es aus, wenn die Werte von zwei Merkmalen erfüllt sind. Es ist also nicht erforderlich, dass die Werte aller drei Merkmale in derselben Größenklasse liegen. Die Zuordnung in eine bestimmte Größenklasse wird nicht ein für allemal festgelegt. Am Ende eines jeden Geschäftsjahres ist jeweils zu überprüfen, ob aufgrund geänderter Größenmerkmale eine Neu-Einstufung erforderlich ist. Hierfür genügt es, wenn die Grenzwerte von zwei (beliebigen) Größenkriterien über- oder unterschritten werden.

### Beispiel

Für die im Jahr 01 gegründete A-GmbH werden am Schluss der Geschäftsjahre 01 bis 07 folgende Größenmerkmalswerte ermittelt:

Jahr	Bilanzsumme T€	Umsatzerlöse T€	Arbeitnehmer Jahresdurchschnitt
01	5.600	39.000	255
02	4.900	15.400	240
03	1.900	9.000	252
04	2.400	6.000	90
05	3.400	6.500	49
06	21.000	9.200	260
07	13.200	16.400	260

### Lösung

Im Jahr 01 wäre die GmbH nach der Bilanzsumme eine mittelgroße, nach den Umsatzerlösen eine große und nach der Zahl der Arbeitnehmer ebenfalls als große Kapitalgesellschaft einzuordnen. Da zwei Merkmalswerte in der Kategorie „groß“ liegen, wird die Gesellschaft insgesamt als große Kapitalgesellschaft eingestuft. In den weiteren Jahren ergeben sich folgende Klassifikationen:

Jahr	Bilanzsumme T€	Umsatzerlöse T€	Arbeitnehmer Jahresdurchschnitt	Gesamteinstufung in die Größenklasse
01	mittel	groß	groß	groß
02	mittel	mittel	mittel	mittel
03	klein	klein	groß	klein
04	klein	klein	mittel	klein
05	klein	klein	klein	klein
06	groß	klein	groß	groß
07	mittel	mittel	groß	mittel

## Rechtsfolgen der Größenkriterien

Der Wechsel in eine andere Größenklasse bedeutet allerdings *nicht* gleichzeitig, dass gegenüber dem Vorjahr unterschiedliche *Rechtsfolgen* hinsichtlich des Jahresabschlusses eintreten. Erst wenn eine Kapitalgesellschaft an den Abschlusstichtagen von *zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren* einer niedrigeren oder höheren Größenkategorie zuzuordnen ist, verändern sich auch die Rechtsfolgen. Eine Kapitalgesellschaft, die z. B. im ersten Jahr als mittelgroß eingestuft wird und im zweiten Jahr die Merkmalswerte einer großen Gesellschaft erfüllt, wird hinsichtlich der Rechtsfolgen auch im zweiten Jahr weiterhin wie eine mittelgroße behandelt. Nur wenn auch im dritten Jahr nochmals die Werte einer großen Gesellschaft vorliegen, muss sie die strengeren Rechnungslegungsvorschriften der großen Gesellschaft befolgen.

### Beispiel

Es gelten die Merkmalswerte und die Einstufungen des vorherigen Beispiels. Im Hinblick auf die Rechtsfolgen ergibt sich folgende **Lösung**:

Jahr	01	02	03	04	05	06	07
Einstufung	groß	mittel	klein	klein	klein	groß	mittel
Rechtsfolgen	groß	groß	mittel	klein	klein	klein	mittel

Im **Gründungsjahr** knüpfen die Rechtsfolgen unmittelbar an die jeweilige Einstufung in die Größenklasse an (§ 267 Abs. 4 HGB). Im zweiten Jahr wird die GmbH weiter wie eine große Gesellschaft behandelt, weil sie die Voraussetzungen einer mittelgroßen nur einmal und nicht an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erfüllt. Im dritten Jahr treten die Rechtsfolgen für eine mittelgroße Gesellschaft ein, weil zweimal hintereinander die Merkmalswerte der großen Gesellschaft unterschritten werden. Die Voraussetzungen für eine Behandlung als kleine Gesellschaft sind im Jahr 04 erfüllt. Obwohl im sechsten Jahr von den Größenkriterien gesehen eine *Einstufung* als große Kapitalgesellschaft erfolgt, gilt die GmbH hinsichtlich der *Rechtsfolgen* als kleine Gesellschaft. Erst im siebten Jahr wird sie als mittelgroße behandelt, weil zweimal hintereinander die Werte der kleinen Kapitalgesellschaft überschritten werden.

Unabhängig von den bisher behandelten Größenkriterien gelten Kapitalgesellschaften stets als groß i. S. d. § 267 Abs. 3 S. 2 HGB i. V. m. § 264d HGB, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere (Aktien oder andere Wertpapiere) in Anspruch nehmen oder die Zulassung solcher

Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist. Unter den Begriff des organisierten Marktes fallen hierbei der Amtliche Markt, der Geregelte Markt sowie die entsprechenden ausländischen Märkte.

### 3.1.3 Buchführung und Inventar

#### Verpflichtung zur Buchführung

Der Jahresabschluss basiert auf der Geschäftsbuchführung und dem Inventar. Die Buchführungsvorschriften sind im Ersten Abschnitt des Dritten Buches HGB enthalten. Zur *Buchführung verpflichtet* sind nach den §§ 238 ff. HGB *alle Kaufleute* i. S. des § 1 Abs. 1 HGB. Von der Buchführungspflicht ausgenommen sind die sog. Kleingewerbetreibenden, bei denen ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist (§ 1 Abs. 2 HGB). Falls sich diese Kleingewerbebetriebe jedoch auf eigenen Antrag in das Handelsregister eintragen lassen, sind sie als Kaufleute buchführungspflichtig. Handelsgesellschaften gelten nach § 6 HGB als Kaufleute. Zu ihnen gehören die Personengesellschaften des HGB, d. h. die Offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG), ferner die Kapitalgesellschaften, d. h. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG) und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). Genossenschaften gelten nach § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute. Sie sind somit ebenfalls nach den §§ 238 ff. HGB zur Buchführung verpflichtet. Ausgenommen von der Buchführungspflicht sind Einzelkaufleute, die in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren bzw. im Gründungsjahr Umsatzerlöse von nicht mehr als 500.000 Euro und einen Jahresüberschuss von nicht mehr als 50.000 Euro erzielen (§ 241a HGB).

#### Anforderung an die Buchführung

Zwischen den Vorschriften zur Buchführung und zum Inventar (§§ 238 - 241a HGB) einerseits und denjenigen zum Jahresabschluss (§§ 242 - 256 HGB) andererseits besteht eine deutliche Trennung.<sup>3</sup> Nach § 238 Abs. 1 HGB muss die Buchführung „so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“.

#### Buchführungssystem

Ein bestimmtes *Buchführungssystem* schreibt das Gesetz nicht vor. Da neben der Bilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) erstellt werden muss, ergibt sich jedoch praktisch die Notwendigkeit, nach dem System der *doppelten Buchführung* vorzugehen. Der einfache Bestandsvergleich reicht

---

<sup>3</sup> Es besteht lediglich eine Verbindung durch § 242 Abs. 4 HGB mit § 241a HGB.



nicht aus; der Gewinn/Verlust ist aus den Bestands- *und* den Erfolgskonten zu ermitteln.

Die Pflicht zur Erstellung eines *Inventars* und die hierbei eingeräumten Vereinfachungsverfahren sowie Bewertungserleichterungen werden in den §§ 240, 241 und 241a HGB geregelt. In dem Inventar sind die Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich *einzel*n aufzuzeichnen. Die Aufstellung hat zu Beginn des Handelsgewerbes und danach jeweils zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ zu erfolgen. Was unter diesem unbestimmten Rechtsbegriff zu verstehen ist, wird im Zusammenhang mit der Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses erläutert.<sup>4</sup>

**Inventar**

Die *Inventur*, d. h. die körperliche (bzw. buchmäßige) Bestandsaufnahme, hat grundsätzlich am Bilanzstichtag zu erfolgen (Stichtagsinventur). Da dies in den meisten Fällen nicht möglich ist, wird meist eine sog. „ausgeweitete“ Stichtagsinventur durchgeführt, die innerhalb eines kurzen Zeitraums vor und nach dem Bilanzstichtag stattfindet (üblich und als ordnungsgemäß anerkannt sind 10 Tage vor und nach dem Stichtag). Daneben sind die vorverlegte oder nachverlegte Stichtagsinventur sowie die permanente Inventur (vgl. § 241 Abs. 3 HGB) zulässig.<sup>5</sup>

**Inventur**

### 3.1.4 Aufstellungspflicht und Bestandteile des Jahresabschlusses

Die handelsrechtliche Verpflichtung, einen Jahresabschluss aufzustellen, ergibt sich aus § 242 Abs. 1 HGB und ergänzend für Kapitalgesellschaften aus § 264 Abs. 1 HGB. Jeder Kaufmann muss „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss“ sowie eine „Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres“ aufstellen. Zur Aufstellung verpflichtet sind die jeweiligen gesetzlichen Vertreter der Unternehmen, d. h. bei Einzelunternehmen der Geschäftsinhaber, bei Personengesellschaften die geschäftsführenden Gesellschafter und bei den Kapitalgesellschaften die Geschäftsführer bzw. der Vorstand.

**Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses**

Bei Personen- und Kapitalgesellschaften muss zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses unterschieden werden. Die **Aufstellung** betrifft die technische Anfertigung des Jahresabschlusses.

**Aufstellung und Feststellung**

<sup>4</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.1.5.

<sup>5</sup> Vgl. zu den Verfahren die Kommentare zum HGB, z.B. ADS, Teilbd. 6, (1998); HdJ (2002); Beck'scher Bilanzkommentar (2003); BoHR (2003); HdR (2003).

Hierfür verantwortlich ist die Geschäftsführung. Die **Feststellung** betrifft dagegen die Billigung oder Genehmigung des aufgestellten Jahresabschlusses. Erst mit seiner Feststellung wird der Jahresabschluss für die Beteiligten, d. h. die Gesellschafter und die Gesellschaft *rechtsverbindlich*. Bei Aktiengesellschaften wird der Jahresabschluss im Normalfall dadurch festgestellt, dass der *Aufsichtsrat* den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss billigt (§ 172 AktG). Die Hauptversammlung ist nur dann für die Feststellung zuständig, wenn der Vorstand und Aufsichtsrat dies ausnahmsweise beschließen oder der Jahresabschluss vom Aufsichtsrat nicht gebilligt wird (§ 173 AktG). Bei Personengesellschaften und GmbH wird der Jahresabschluss dagegen grundsätzlich durch die *Gesellschafter* festgestellt (§ 42a GmbHG).

#### Bestandteile des JA von Einzel- und Personenun- ternehmen

Für *Einzelkaufleute* und *Personengesellschaften*, die nicht unter die Vorschriften des PubLG fallen, besteht der Jahresabschluss aus der Bilanz *und* der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Durch § 242 Abs. 2 HGB wird ausdrücklich bestimmt, dass für den Schluss eines jeden Jahres eine GuV zu erstellen ist. Durch diese erstmalige Kodifizierung sollen jedoch keine erhöhten Anforderungen an den Jahresabschluss gestellt werden. Nach allgemeiner Ansicht hat die Vorschrift nur deklaratorischen Charakter, da bilanzierende Kaufleute auch nach altem Recht zur Erstellung einer GuV verpflichtet waren.<sup>6</sup>

#### Bestandteile des JA von Kapitalgesell- schaften

Kapitalgesellschaften müssen gemäß § 264 Abs. 1 HGB neben der Bilanz und der GuV zusätzlich einen *Anhang* aufstellen. Der Jahresabschluss wird also aus drei gleichrangigen Bestandteilen gebildet. Die primäre Aufgabe des Anhangs besteht darin, den Jahresabschlussadressaten zusätzliche Informationen über die Kapitalgesellschaften zu vermitteln.<sup>7</sup> Auch Einzel- und Personenunternehmen können freiwillig einen Anhang mit zusätzlichen Erläuterungen zum Jahresabschluss aufstellen.

Einzelkaufleute und Personengesellschaften		Kapitalgesellschaften		
Bilanz § 242 HGB	GuV § 242 HGB	Bilanz § 242 HGB	GuV § 242 HGB	Anhang § 264 HGB

**Abb. 3.3: Bestandteile des Jahresabschlusses**

<sup>6</sup> Vgl. Ellrich/Swart (2003), in: HdR, § 242 HGB, Rn. 12.

<sup>7</sup> Vgl. im einzelnen Kurseinheit 3, Gliederungspunkt 3.5.2.

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, haben gem. § 264 Abs. 1 S. 2 HGB den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern. Des Weiteren können sie dem Jahresabschluss eine Segmentberichterstattung hinzufügen.

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind außerdem verpflichtet, einen *Lagebericht* aufzustellen (§ 264 Abs. 1 HGB). Der Lagebericht ist *kein* Bestandteil des Jahresabschlusses. Seine Hauptaufgabe besteht darin, den Gesellschaftern, Gläubigern usw. zusätzliche - über die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen hinausgehende - allgemeine Erläuterungen über die wirtschaftliche Gesamtsituation der Gesellschaft zu geben.<sup>8</sup> In der Praxis ist es vielfach üblich, den Jahresabschluss und den Lagebericht unter Publizitätsaspekten in einem einheitlichen Schriftstück, dem sog. *Geschäftsbericht*, zusammenzufassen. Dabei wird der Geschäftsbericht insbesondere von großen Kapitalgesellschaften häufig noch um weitere freiwillige Informationen über das Unternehmen ergänzt.

**Lagebericht**

**Geschäftsbericht**

### 3.1.5 Aufstellungszeitpunkt, Aufstellungsfristen und Aufbewahrungsfristen

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Jahresabschluss nicht *am*, sondern *für* den Schluss des Geschäftsjahres aufzustellen (§ 242 HGB). Im Normalfall umfasst das Geschäftsjahr einen Zeitraum von 12 Monaten. In Ausnahmefällen kann es weniger als ein Jahr betragen (z. B. bei der Gründung, Auflösung, Umstellung, Umgründung des Unternehmens). Das Geschäftsjahr ist häufig identisch mit dem Kalenderjahr, so dass als Aufstellungszeitpunkt (bzw. Bilanzstichtag) der 31. Dezember des Jahres gilt. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen.

**Geschäftsjahr**

---

<sup>8</sup> Vgl. hierzu Kurseinheit 3, Gliederungspunkt 3.5.3.

### Beispiel

Das Unternehmen U beschließt im Jahr 04, sein bisher mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr künftig auf den Zeitraum 1.11. - 31.10. umzustellen. Im Jahr 04 umfasst das Geschäftsjahr lediglich 10 Monate (sog. Rumpfgeschäftsjahr) und als Abschlussstichtag gilt der 31.10.04. Das danach folgende Geschäftsjahr 04/05 erstreckt sich auf die Zeit vom 1.11.04 - 31.10.05 (= 12 Monate). Mehrfache, willkürliche Umstellungen sind handelsrechtlich nicht zulässig.

### Bilanzstichtag

Der Abschlussstichtag im oben erwähnten Sinn stellt nicht den konkreten Zeitpunkt dar, an dem die Bilanz und die GuV tatsächlich aufgestellt werden. In der Praxis wäre die Forderung, am letzten Tag des Geschäftsjahres den Abschluss zu erstellen, aus technisch-organisatorischen Schwierigkeiten kaum realisierbar. Aus der Formulierung „für den Schluss des Geschäftsjahres“ ergibt sich vielmehr das Postulat, bei der Aufstellung des Abschlusses die zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Verhältnisse für die Rechenschaftslegung als maßgeblich zugrunde zu legen. Dies gilt sowohl für die Festlegung, welche Posten in die Bilanz und GuV aufzunehmen sind, als auch für die Bestimmung der Wertansätze. Die Forderung, auf die Gegebenheiten des Abschlussstichtages abzustellen (*Abschlussstichtags-* bzw. *Bilanzstichtagsprinzip*), wird explizit in weiteren Einzelnormen erwähnt (z. B. §§ 250 Abs. 1 und 2, 252 Abs. 1 Nrn. 3 und 4, 253 Abs. 3 und 4 HGB).

### Zeitpunkt der Aufstellung = tatsächliche Fertigstellung

Damit bleibt aber noch die Frage nach dem konkreten Zeitpunkt der Aufstellung zu beantworten. Als solcher ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften das Datum anzusehen, an dem die *Abschlussarbeiten beendet* sind, d. h. aus der Geschäftsbuchführung die Salden der Konten in die Vermögensübersicht und die GuV übernommen, die Inventarwerte nicht mehr verändert und Ansatz- und Bewertungswahlrechte ausgeübt worden sind. Der Aufstellungszeitpunkt ist demnach der Tag der tatsächlichen *Fertigstellung*. Auf rein formale Aspekte, z. B. Tag der Unterschrift der Geschäftsinhaber oder Reinschrift der Bilanz und GuV, kommt es nicht an.

Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften. Der Jahresabschluss ist aufgestellt, sobald die gesetzlichen Vertreter ihn soweit fertiggestellt haben, dass er bei prüfungspflichtigen (großen und mittelgroßen) Kapitalgesellschaften dem Abschlussprüfer und bei nicht prüfungspflichtigen (kleinen) Gesellschaften dem Aufsichtsrat und den Gesellschaftern vorgelegt wird.

Kapitalgesellschaften müssen für die Aufstellung eine gesetzlich festgelegte Frist beachten (§ 264 Abs. 1 HGB). Der Jahresabschluss von *großen* und *mittelgroßen Gesellschaften* ist innerhalb von *drei Monaten* nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. Für *kleine Kapitalgesellschaften* verlängert sich die Aufstellungsfrist auf maximal *sechs Monate*, wobei die Fristverlängerung jedoch nicht willkürlich, sondern nur, wenn eine frühere Aufstellung nicht möglich ist, in Anspruch genommen werden darf.

#### **Aufstellungsfristen für Kapitalgesell- schaften**

Auf die Festlegung einer bestimmten Höchstfrist für die Aufstellung des Jahresabschlusses von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften hat der Gesetzgeber verzichtet. Als Begründung hierfür wird angeführt, dass die alte Rechtslage nicht verändert werden soll. Nach § 243 Abs. 3 HGB muss der Jahresabschluss innerhalb der einem *ordnungsmäßigen Geschäftsgang* entsprechenden Zeit aufgestellt werden. Die bereits früher vorhandene Rechtsunsicherheit bleibt mit dieser Formulierung bestehen.

#### **Aufstellungsfristen für Nichtkapitalgesell- schaften**

Bei der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffes „der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ werden in der Literatur extrem unterschiedliche Zeitvorstellungen geäußert. Während z. B. MOXTER<sup>9</sup> den Schutzzweck der Bilanz bereits dann als gefährdet sieht, wenn die Bilanz nicht innerhalb der ersten zwei bis drei Monate des neuen Geschäftsjahres erstellt wird, nennen andere Autoren eine Frist von höchstens 12 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres noch als ordnungsmäßig.<sup>10</sup> Wird die Frist von einem Jahr überschritten, ist jedenfalls nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keine Ordnungsmäßigkeit mehr gegeben.<sup>11</sup> Grundsätzlich ist für die Beurteilung auf den Einzelfall und auf die jeweiligen individuellen Verhältnisse des Unternehmens abzustellen. Der Jahresabschluss ist nicht nur aus Gläubigerschutzgründen, sondern auch im Interesse der Inhaber sobald wie möglich aufzustellen. Es ist jedoch kaum zweckgerecht, noch kürzere als die gesetzlichen Fristen für Kapitalgesellschaften zu setzen. Eine andere Beurteilung gilt allerdings, wenn die Gesellschaft sich in einer Krisensituation befindet.

Die *Aufbewahrung* von Unterlagen und die Aufbewahrungsfristen werden in § 257 HGB geregelt. Von allen Kaufleuten sind die folgenden Fristen zu beachten:

#### **Aufbewahrung von Unterlagen**

<sup>9</sup> Vgl. z.B. Moxter (1990), S. 19.

<sup>10</sup> Vgl. z.B. Förtschle (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 243 HGB, Anm. 93.

<sup>11</sup> Vgl. z.B. BFH v. 6.12.1983, VIII R 110/79, BStBl II 1984, S. 227 ff. mit Hinweisen auf weitere BFH-Urteile.

Aufbewahrungsfristen	
10 Jahre	6 Jahre
Handelsbücher, Inventare,  Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Arbeitsanweisungen, Lageberichte, Buchungsbelege und sonstige Organisationsunterlagen wie Rechnungen, Quittungen, Bank- auszüge, Bewertungsunterlagen, Lohn- u. Gehaltslisten, Kassenbe- richte	Empfangene Handelsbriefe  Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe.

**Abb. 3.4: Handelsrechtliche Aufbewahrungsfristen**

Die zehn- bzw. sechsjährige Frist beginnt mit dem Schluss des *Kalenderjahres* (nicht des Geschäftsjahres), in dem

- die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht,
- das Inventar aufgestellt,
- die Eröffnungsbilanz oder der Jahresabschluss festgestellt,
- der Handelsbrief empfangen oder abgesandt und
- der Buchungsbeleg entstanden ist.

### 3.1.6 Aufstellungsgrundsätze

#### Deutsche Sprache, Euro

Der Jahresabschluss ist in *deutscher Sprache* und in *Euro* aufzustellen und muss unter Angabe des Datums vom Kaufmann bzw. allen persönlich haftenden Gesellschaftern unterschrieben werden (§§ 244 u. 245 HGB).

Nach altem Recht war die Verwendung der deutschen Sprache nicht zwingend gefordert. Dies gilt weiterhin auch für die Buchführung, für die gemäß § 239 HGB lediglich die Verwendung einer lebenden Sprache gefordert wird. Bedeutung hat dies insbesondere für die rechtlich unselbständigen ausländischen Niederlassungen von deutschen

Unternehmen. Da sie in den inländischen Jahresabschluss einzubeziehen sind, ist die Transformierung aus der jeweiligen Landessprache und -währung notwendig. Desgleichen sind sämtliche Forderungen, Verbindlichkeiten und Beteiligungen in ausländischer Währung für den Jahresabschluss in Euro umzurechnen.

Die von den Kaufleuten verlangte Unterschrift ist eine höchstpersönliche Verpflichtung (keine Verwendung von Faksimile), der u. a. Bedeutung im Konkursfall, bei Auseinandersetzungen und im Hinblick auf die Gewinnverteilung zukommt.

**Unterschrift**

Ebenso wie die Buchführung und das Inventar muss der handelsrechtliche Jahresabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) aufgestellt werden. § 243 Abs. 1 HGB ist als *Generalnorm* von allen bilanzierungspflichtigen Kaufleuten zu beachten.<sup>12</sup>

**Generalnorm  
§ 243 HGB**

Die GoB stellen Rechnungslegungsvorschriften allgemeiner Art dar. Sie werden insbesondere immer dann herangezogen, wenn Zweifelsfragen und Interessenskonflikte auftreten. Eine gesetzliche Definition der GoB existiert nicht. Es handelt sich um einen *unbestimmten Rechtsbegriff*, dessen inhaltliche Konkretisierung im Auslegungswege zu erfolgen hat. Dies kann sowohl durch eine induktive als auch deduktive oder durch eine Kombination beider Vorgehensweisen geschehen.

**GoB**

Bei der *induktiven* Methode werden die tatsächlichen Verhaltensweisen bzw. die Ansichten der Kaufleute und der betroffenen Fachkreise (z. B. Fachverbände, Wirtschaftsvereinigungen, Sachverständige usw.) über ein spezielles Rechnungslegungsproblem mittels repräsentativer Erhebungen abgefragt und zu einem allgemeingültigen, generalisierenden Schluss umgeformt. Es wird hiernach also ermittelt, wie beurteilen und behandeln die Kaufleute einen bestimmten Sachverhalt, um daran anschließend festzulegen, wie es sein soll. Nach der *deduktiven* Methode wird die inhaltliche Konkretisierung der GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung abgeleitet. Wie etwas sein soll, wird durch Nachdenken ermittelt.<sup>13</sup>

**induktive und  
deduktive Methode**

Die GoB betreffen über den reinen Wortlaut hinaus nicht nur die Buchführung im engeren Sinne, sondern alle Bereiche der Inventur, der Bilanz, der GuV und des Anhangs. In Anbetracht ihrer überragenden Bedeutung für das gesamte Rechnungswesen drängt sich die Frage auf,

<sup>12</sup> Vgl. grundlegend zu den GoB Döllerer (1959); Kruse (1978); Baetge (1986); Leffson (1987).

<sup>13</sup> Vgl. Döllerer (1959), S. 1220.

weshalb durch den Gesetzgeber keine vollständige fixierte Normierung und Systematisierung erfolgt. Der wesentliche Grund hierfür wird darin gesehen, dass eine ständige Fortentwicklung des Rechnungswesens ermöglicht sein soll. Veränderungen im Wirtschaftsleben, technische Weiterentwicklungen bei der Verarbeitung des Buchungsmaterials und neue Erkenntnisse erfordern ein flexibles, anpassungsfähiges Regelwerk.

#### rechtsformneutrale Grundsätze

Die GoB stellen *rechtsformneutrale* und von der Unternehmensgröße unabhängige Grundsätze dar. Viele der im alten Aktienrecht enthaltenen Normen, die als GoB allgemein anerkannt waren, sind nunmehr im HGB kodifiziert worden:

§ 243 HGB	§ 246 HGB	§ 252 HGB	§ 253 HGB
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Klarheit und Übersichtlichkeit</li> <li>– Fristgerechte Aufstellung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Vollständigkeit</li> <li>– Saldierungsverbot<sup>14</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Vorsichtsprinzip</li> <li>– Realisationsprinzip</li> <li>– Imparitätsprinzip</li> <li>– Bilanzidentitätsprinzip</li> <li>– Einzelbewertungsprinzip</li> <li>– Periodenabgrenzungsprinzip</li> <li>– Bewertungsstetigkeitsprinzip</li> <li>– Unternehmensfortführungsprinzip</li> <li>– Stichtagsprinzip</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Anschaffungskostenprinzip</li> <li>– Niederstwertprinzip</li> </ul>

**Abb. 3.5: Kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung**

#### kein allgemein verbindliches GoB-System

Auch soweit GoB nicht gesetzlich fixiert sind, stellen sie zwingend zu beachtende Normen dar. Ein allgemein anerkanntes, einheitliches und als verbindlich anzusehendes Normensystem existiert allerdings nicht. Neben den erwähnten kodifizierten GoB werden in der Literatur insbesondere noch der Grundsatz der *Richtigkeit* und *Willkürfreiheit* genannt. Zum Inhalt dieser Grundsätze werden an verschiedenen Stellen des Kurses Erläuterungen gegeben. Deshalb sollen hier nur wenige Kurzinformationen ausreichen.

#### Richtigkeit und Willkürfreiheit

Der Grundsatz der Richtigkeit und *Willkürfreiheit* wird in der Literatur auch als Grundsatz der *Wahrheit* bezeichnet. **Richtigkeit** soll bedeuten, dass die Jahresabschlussposten inhaltlich „wahr“, d. h. zutreffend wiedergegeben

<sup>14</sup> Als Ausnahme ist auf das Saldierungsgebot gem. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB hinzuweisen.



werden. Wertmäßig muss die richtige Höhe ausgewiesen werden, d. h. die Werte müssen intersubjektiv nachprüfbar sein. Dies gilt insbesondere für Schätzungen innerhalb von Ermessensspielräumen. Zwar kann der Kaufmann hierbei von seinen subjektiven Vorstellungen ausgehen, diese dürfen jedoch nicht bewusst auf eine Verschleierung oder Verschönerung ausgerichtet, d. h. sie sollen willkürfrei sein. Hierzu gehört u. a. auch das Verbot, fingierte Sachverhalte bzw. Belege in die Buchführung aufzunehmen.

Während die Forderung nach Wahrheit nicht explizit im Gesetz erwähnt wird, sind in § 243 Abs. 2 HGB die Grundsätze der *Klarheit* und *Übersichtlichkeit* enthalten. **Klarheit** besagt, dass die Jahresabschlussposten der Art nach eindeutig bezeichnet und die Bezeichnungen nicht missverständlich sind, gleiche Sachverhalte unter demselben Posten und verschiedenartige Sachverhalte in verschiedenen Positionen abgebildet werden. Auch die Forderung nach **Übersichtlichkeit** betrifft die formale Gestaltung der Bilanz und der GuV. Dem Empfänger des Jahresabschlusses soll es möglich sein, die abgebildeten Zusammenhänge ohne größere Verständnisschwierigkeiten aus dem äußeren Erscheinungsbild ablesen zu können.

**Klarheit und  
Übersichtlichkeit**

### Beispiel

Der Einzelkaufmann E weist in der Bilanz seine sämtlichen Forderungen und Verbindlichkeiten nicht mit dem Gesamtbetrag, sondern jeden einzelnen Betrag gesondert aus. Der Bilanzleser müsste die einzelnen Positionen zunächst zusammenrechnen, um sich einen Überblick über den Forderungsbestand und die Schulden zu verschaffen. Es liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit vor.

Durch das **Vollständigkeitsgebot** des § 246 Abs. 1 HGB wird vorgeschrieben, dass in der Bilanz sämtliche betrieblich genutzte Vermögensgegenstände sowie wirtschaftlich dem Unternehmen zuzurechnende Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden müssen. Dieses Gebot wird durch das **Verrechnungsverbot** ergänzt, demzufolge Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite aufgerechnet werden dürfen (§ 246 Abs. 2 HGB). Abweichend hiervon gibt es aber auch im HGB kodifizierte Ausnahmen bei bestimmten Vermögensgegenständen. Bei diesen gibt es gem. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB ein Saldierungsgebot. Vollständigkeitsgebot und Verrechnungsverbot gelten gleichermaßen für die GuV, die sämtliche Aufwendungen und Erträge - nicht saldiert - enthalten muss.

**Vollständigkeits-  
gebot und  
Verrechnungsverbot**

Die inhaltliche Ausfüllung des Postulats der Vollständigkeit setzt voraus, dass die Bilanzierungsfähigkeit und daran anschließend die Ansatzpflichten, -verbote und -wahlrechte der Aktiva, Passiva sowie der GuV-Posten geklärt werden. Die hierzu erforderlichen Ausführungen hinsichtlich

- der Begriffsinhalte von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten usw.,
- der Frage, ob das *rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum* für die Bilanzierung maßgebend ist,
- der Abgrenzung zwischen dem Privat- und Betriebsvermögen sowie
- des *Zeitraumes der Zugehörigkeit* der Vermögensgegenstände und Schulden zum Unternehmensbereich (ab wann und wie lange)

werden im Abschnitt 3.2 behandelt.<sup>15</sup>

Bei den weiteren in der Abb. 3.5 aufgezählten Grundsätzen handelt es sich um Bilanzansatz- und Bewertungsprinzipien, die im einzelnen jeweils im Abschnitt „Bilanzierung“ bzw. im dritten Abschnitt „Bewertung“ erörtert werden.

**Generalnorm für Kapitalgesellschaften „True and fair view“**

Für *Kapitalgesellschaften* hat der Gesetzgeber einen zusätzlichen Jahresabschlussgrundsatz durch die *Generalnorm* des § 264 Abs. 2 HGB konzipiert. Hiernach soll der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein *den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage* der Kapitalgesellschaften vermitteln. Mit dem geforderten Einblicksgebot, eine wirklichkeitsgetreue bzw. realitätsnahe Darstellung der Lageverhältnisse zu geben, ist der aus dem angelsächsischen Bilanzrecht stammende Grundsatz des „*True and fair view*“ in die deutsche Rechnungslegung eingefügt worden. Die gleichzeitige Erfüllung beider Forderungen (Beachtung der GoB und Einblicksgebot) kann zu einem *Spannungsverhältnis* und zu Kollisionen führen, wenn z. B. aufgrund des Vorsichtsprinzips oder durch die (legitime) Ausübung von Bilanzierungs-/Bewertungswahlrechten stille Reserven gebildet oder aufgelöst werden und es hierdurch *nicht* zu einem „wirklichkeitsgetreuen“ Bild der Lageverhältnisse kommt. In der Literatur werden Inhalt und Bedeutung der Generalnorm daher unterschiedlich beurteilt, wobei sich im wesentlichen drei grundsätzliche Standpunkte unterscheiden lassen.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.2.7.

<sup>16</sup> Vgl. ausführlicher Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 1.7, mit weiteren Literaturhinweisen.

Nach der hier vertretenen Auffassung stellt die Generalnorm keinesfalls eine „Vorrangsnorm“ (overriding principle) dar, die zu einer Verdrängung von GoB oder Einzelgesetzesvorschriften führen kann. Ihre wesentliche Funktion wird darin gesehen, *in Konfliktfällen* (sowohl bei einer zu günstigen als auch zu schlechten Lagedarstellung) herangezogen zu werden, um dafür zu sorgen, dass *im Anhang zusätzliche Angaben* gemacht werden, die eine insgesamt zutreffende Gesamtlagedarstellung ermöglicht. Dies schließt nicht aus, dass die Generalnorm auch als Auslegungshilfe für gesetzliche Einzelnormen und zur Ausfüllung von Gesetzeslücken dienen kann.

### 3.1.7 Aufbau und formale Gestaltung

#### 3.1.7.1 Vorbemerkung

Die Abbildung des betrieblichen Geschehens mittels Bestands- und Stromgrößen erfordert die Festlegung, „wie und wo“ der Ausweis von Vermögensgegenständen, Schulden usw. sowie der Erträge und Aufwendungen im Jahresabschluss erfolgen soll. Da Kapitalgesellschaften zahlreiche Sachverhalte/Informationen sowohl in der Bilanz bzw. der Erfolgsrechnung als auch wahlweise im Anhang darstellen können, umfasst die Ausweisfrage nicht nur Überlegungen zur Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch zum Anhang.

Der Hauptzweck der Bilanzgliederung besteht darin, die Bilanzposten in einer möglichst sinnvollen Form und Reihenfolge auszuweisen. Hierfür können grundsätzlich - in Abhängigkeit von der jeweils beabsichtigten Informationsvermittlung - unterschiedliche Gliederungsprinzipien herangezogen werden. Zu nennen sind u. a. das *Ablaufgliederungsprinzip* (Ausweis der Bilanzposten orientiert nach dem sachlichen und zeitlichen Ablauf des Produktionsprozesses), das *Liquiditätsgliederungsprinzip* (Anordnung der Posten nach dem Grad ihrer Liquidierbarkeit bzw. Fälligkeit) und die Gliederung nach *Finanzierungsquellen* und *Rechtsverhältnissen* (Eigenkapital, Fremdkapital). Betrachtet man das gesetzliche Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB), ist erkennbar, dass keines dieser Prinzipien durchgängig eingehalten wird.

**Bilanzgliederungs-  
prinzipien**

#### 3.1.7.2 Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften gibt es für Einzel- und Personengesellschaften keine gesetzlich vorgeschriebenen Bilanz- und GuV-Gliederungsschemata. Die formale Gestaltung des Jahresabschlusses bleibt somit weitgehend den Kaufleuten selbst überlassen. Insbesondere ist § 247

**keine gesetzlichen  
Gliederungs-  
schemata**

HGB gemäß der Gesetzesbegründung nicht als Gliederungsvorschrift zu verstehen.<sup>17</sup> Nach Abs. 1 dieser Norm sind in der Bilanz

- das Anlagevermögen,
- das Eigenkapital,
- die Rechnungsabgrenzungsposten
- das Umlaufvermögen,
- die Schulden und

**§ 247 Abs. 1 HGB  
keine  
Gliederungsnorm**

gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Mit dieser Aufzählung soll lediglich umrissen werden, welche Bilanzposten grundsätzlich auszuweisen sind, nicht jedoch die Schlussfolgerung ermöglichen, dass bei einem entsprechenden Ausweis die Bilanz den GoB entspricht. Trotz der generellen Gestaltungsfreiheit bleibt es dem Kaufmann nicht völlig freigestellt, welche Gliederung bzw. welche Gliederungstiefe er wählt. Die Bilanz- und GuV-Gliederungen müssen vielmehr den GoB entsprechen. Insbesondere sind die Grundsätze der Klarheit, Übersichtlichkeit und Darstellungstetigkeit (formelle Bilanzkontinuität) zu beachten.

**Gliederungstetig-  
keit**

Der Grundsatz der *Darstellungstetigkeit* erfordert die Beibehaltung der Gliederung, der Postenbezeichnungen und der Posteninhalte für aufeinanderfolgende Abschlüsse, soweit nicht aus zwingenden Gründen Abweichungen geboten bzw. zulässig sind. Die Begründung hierfür liegt in der anzustrebenden Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen. Eine Zusammenfassung aller Aktiva in den beiden Posten Anlage- und Umlaufvermögen genügt mit Sicherheit nicht den an die Bilanzgliederung zu stellenden Anforderungen. In der Praxis wird überwiegend auf die für Kapitalgesellschaften vorgesehenen Gliederungen zurückgegriffen.<sup>18</sup> Eine derartige Empfehlung spricht z. B. die Bundessteuerberaterkammer mit ihrem Vorschlag aus, die ausführlichen Schemata für große Kapitalgesellschaften anzuwenden.<sup>19</sup> Zu bedenken ist allerdings, dass sich - entgegen der Intention der Gesetzgebung - aus zunächst ausdrücklich rechtsformabhängigen Vorschriften im Laufe der Zeit für alle Kaufleute geltende GoB entwickeln könnten. Dies betrifft z. B. konkret die Frage, ob die Bilanzen und GuV in Konto- oder Staffelform zu erstellen sind oder wie ausführlich die Entwicklung des Anlagevermögens aufzuzeigen ist. Zur Zeit besitzen die Nichtkapitalgesellschaften hierfür Wahlrechte. Sie können die Bilanzaktiva und -passiva in Kontoform darstellen oder die Staffelform bevorzugen. Gleiches gilt für die GuV.

---

17 Vgl. BT-Drucks. 10/4268 (1985), S. 98.

18 Vgl. z.B. Ellrott/Krämer (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Anm. 5; Förchle (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Anm. 670.

19 Vgl. Bundessteuerberaterkammer, (1990), Beihefter zu Heft 1/2, S. 3 ff.

### 3.1.7.3 Kapitalgesellschaften

#### 3.1.7.3.1 Gliederungsgrundsätze

Neben den für alle Kaufleute geltenden Grundsätzen (Klarheit, Übersichtlichkeit, Saldierungsverbot) hat der Gesetzgeber in § 265 HGB speziell für *Kapitalgesellschaften* weitere allgemeine Gliederungsgrundsätze vorgesehen. Es ist allerdings zweifelhaft, ob diese sich aus dem Gesetzesaufbau ergebende Beschränkung auf Kapitalgesellschaften sinnvoll ist. So wird z. B. der Grundsatz der Darstellungsstetigkeit nach h. M. stets von allen Kaufleuten zu beachten sein, und vermutlich werden sich ebenfalls die weiteren Grundsätze in der Praxis als GoB durchsetzen.

**besondere  
Grundsätze für  
Kapitalgesell-  
schaften**

Es handelt sich um folgende - weitgehend als Mussvorschriften - ausgestaltete Grundsätze:

1.	Ausweisstetigkeit (Darstellungsstetigkeit)	§ 265 Abs. 1 HGB
2.	Angabe der Vorjahresbeträge	§ 265 Abs. 2 HGB
3.	Vermerk der Posten (mit Zugehörigkeit)	§ 265 Abs. 3 HGB
4.	Geschäftszweiggliederung	§ 265 Abs. 4 HGB
5.	Postenuntergliederung	§ 265 Abs. 5 HGB
6.	Gliederungsänderung	§ 265 Abs. 6 HGB
7.	Postenzusammenfassung	§ 265 Abs. 7 HGB
8.	Verzicht auf Leerposten	§ 265 Abs. 8 HGB

**Abb. 3.6: Allgemeine Gliederungsgrundsätze für Kapitalgesellschaften**

Nach dem Grundsatz der Ausweisstetigkeit ist in aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren die einmal gewählte Form der Darstellung des Jahresabschlusses beizubehalten. Nur in begründeten Ausnahmefällen kann hiervon abgewichen werden (mit Begründungspflicht im Anhang). Die Darstellungsstetigkeit erstreckt sich auch auf den Anhang und hat insbesondere Bedeutung bei<sup>20</sup>

- dem Bestehen von *Ausweiswahlrechten* (z. B. hinsichtlich der Anwendung verschiedener Gliederungsschemata für die Bilanz und Erfolgsrechnung, der wahlweisen Verlagerung von Angaben in den Anhang, der Zusammenfassung von Einzelposten),

**Ausweisstetigkeit**

<sup>20</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 265 HGB, Tz. 8 ff.

- fehlenden gesetzlichen *Konkretisierungen* (insbesondere hinsichtlich der Strukturierung des Anhangs, z. B. Reihenfolge der Angaben, Erläuterungsumfang) und
- der *Abgrenzung der Posten* untereinander (z. B. fertigen und unfertigen Erzeugnissen, Umsatzerlösen und sonstigen betrieblichen Erträgen).

### Vorjahreszahlen

In Verbindung mit der Darstellungsstetigkeit dient die Angabe der *Vorjahreszahlen* zu jedem Posten der Bilanz und der Erfolgsrechnung der besseren Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse im Zeitablauf. Bei fehlender Vergleichbarkeit aufgrund geänderter Verhältnisse (z. B. bei einer erst- oder letztmaligen Inanspruchnahme von Ausweiswahlrechten, bei einer Fehlerbeseitigung oder der Zusammenfassung von Posten) sind die Vorjahresbeträge im Anhang erläuterungspflichtig; es besteht auch die Möglichkeit, die Vorjahresbeträge quantitativ anzupassen und dies im Anhang zu erläutern.

### mehrfache Zuordnung von Bilanzposten

Vermögensgegenstände und Schulden können u. U. mehreren Bilanzposten zugeordnet werden. Dies betrifft z. B. die Forderungen und Verbindlichkeiten aus Warengeschäften oder Darlehensgewährungen zwischen verbundenen oder beteiligten Gesellschaften. Wird z. B. ein Kredit von einer Bank aufgenommen, mit der ein Beteiligungsverhältnis besteht, kommt sowohl ein Ausweis unter dem Posten „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ als auch unter „Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ in Frage. Das Unternehmen muss sich in einem solchen Fall für einen Ausweisposten entscheiden und dies für den Bilanzadressaten nach außen erkenntlich machen - vorausgesetzt, es handelt sich nicht um einen Sachverhalt von unwesentlicher, geringfügiger Bedeutung. Die Mitzugehörigkeit kann entweder bei dem entsprechenden Posten durch einen „Davon-Vermerk“ oder durch Angaben im Anhang erfolgen.

#### Beispiel

Forderungen gegen verbundene Unternehmen	900 €
- davon aus Lieferungen und Leistungen	650 €

### branchenspezifische Bilanzgliederungen

Das gesetzliche Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften ist an den Erfordernissen für Industrie- und Handelsunternehmen orientiert. Für bestimmte Unternehmen sieht § 330 HGB demgegenüber die Möglichkeit vor, *branchenspezifische Bilanzgliederungen* vorzuschreiben. Spezielle Schemata existieren z. B. für Banken, Bausparkassen und Versicherungen.

Sofern sich ein Unternehmen in mehreren Geschäftszweigen betätigt, muss sich der Bilanzierende bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für die Gliederungsvorschriften eines der Geschäftszweige entscheiden und diese um die Besonderheiten der anderen ergänzen (mit Begründungspflicht im Anhang).

Unter Beachtung der vorgeschriebenen Gliederung ist eine weitere Untergliederung bzw. eine Hinzufügung neuer Posten zulässig, wenn ihr Inhalt von einem der bisherigen Posten nicht aufgenommen werden konnte. Eine Gliederungsänderung oder geänderte Postenbezeichnung (nur diejenigen mit arabischen Zahlen in der Bilanz und der Erfolgsrechnung) ist zwingend erforderlich, wenn ansonsten der Jahresabschluss nicht klar und übersichtlich wäre (z. B. bei Dienstleistungsunternehmen, Holdinggesellschaften). Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten können auch, wenn es sich nicht um erhebliche Einzelbeträge handelt oder wenn die Klarheit der Darstellung verbessert wird, zu einem Posten zusammengefasst werden. Falls bei einem Bilanzposten auch im Vorjahr kein Betrag enthalten war, brauchen derartige Leerposten nicht aufgeführt zu werden.

**Untergliederung,  
Postenzusammen-  
fassung,  
Leerposten**

### 3.1.7.3.2 Gliederung der Bilanz

Kapitalgesellschaften müssen die Bilanz in der von § 266 HGB vorgeschriebenen Form gliedern. Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung kommt die Rechtsformabhängigkeit der Bilanzgliederung dadurch zum Ausdruck, dass Kapitalgesellschaften

- die Bilanz zwingend in *Konto-Form* darstellen und
- die einzelnen Bilanzposten *gesondert* in der gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen haben.

**Kontoform**

Kleine Kapitalgesellschaften können eine „kleine“ Bilanz aufstellen, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen für die Aufstellung das ausführliche Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB benutzen. Die aus dem großen Schema gemäß § 266 Abs. 1 HGB abgeleitete **verkürzte Bilanz** für kleine Kapitalgesellschaften sieht wie folgt aus:



Aktiva	Passiva
<b>A. Anlagevermögen</b> I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen  <b>B. Umlaufvermögen</b> V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten  <b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b> <b>D. Aktive latente Steuern</b> <b>E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</b>	<b>A. Eigenkapital</b> I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag  <b>B. Rückstellungen</b>  <b>C. Verbindlichkeiten</b>  <b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b>  <b>E. Passive latente Steuern</b>

**Abb. 3.7: Verkürzte Bilanz für kleine Kapitalgesellschaft**

Das vorstehende und auch das tiefgegliederte Bilanzschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB stellen nur Grundgerüste dar, die im Einzelfall nicht nur wahlweise, sondern zwingend um zusätzliche Posten und Vermerke zu ergänzen sind. Die Ergänzungen ergeben sich aus Einzelvorschriften des HGB oder anderer Gesetze, z. B. des AktG oder des GmbHG.<sup>21</sup>

In der nachfolgenden Abb. 3.8 wird ein erweitertes Gliederungsschema für die große Kapitalgesellschaft dargestellt. Die Ergänzungen sind durch Kursivschrift sowie die Einfügung zusätzlicher Bilanzposten mit einem Stern (\*) gekennzeichnet. Für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist das ausführliche Gliederungsschema der großen Kapitalgesellschaften auch von den mittelgroßen verbindlich anzuwenden. Davon zu unterscheiden sind die Erleichterungen für die Offenlegung der Bilanz. Gemäß § 327 HGB darf die mittelgroße Gesellschaft eine verkürzte Bilanz zur Erfüllung ihrer Publizitätspflicht zum Handelsregister einreichen.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 1.8.3.2.



Aktivseite	Passivseite
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte</li> <li>2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten</li> <li>3. Geschäfts- oder Firmenwert</li> <li>4. geleistete Anzahlungen</li> </ol> </li> <li>II. Sachanlagen               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken</li> <li>2. technische Anlagen und Maschinen</li> <li>3. andere Anlagen, Betriebs- u. Geschäftsausstattung</li> <li>4. geleistete Anzahlungen u. Anlagen im Bau</li> </ol> </li> <li>III. Finanzanlagen               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen</li> <li>3. Beteiligungen</li> <li>4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</li> <li>5. Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>6. sonstige Ausleihungen</li> </ol> </li> </ol> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe</li> <li>2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen</li> <li>3. fertige Erzeugnisse und Waren</li> <li>4. geleistete Anzahlungen</li> </ol> </li> <li>II. Forderungen u. sonstige Vermögensgegenstände               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen - davon mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr</li> <li>2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen - davon mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr</li> <li>3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht - davon mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr</li> <li>4. sonstige Vermögensgegenstände</li> <li>5. Eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Einlagen auf das gezeichnete Kapital</li> </ol> </li> <li>III. Wertpapiere               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>2. sonstige Wertpapiere</li> </ol> </li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</li> </ol> <p><b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b> - davon <i>Damnum</i></p> <p><b>D Aktive latente Steuern</b></p> <p><b>E Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</b></p> <p><b>F Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital * <i>Gezeichnetes Kapital</i> * <i>abzgl. Kapitalrückzahlung</i></li> <li>II. Kapitalrücklage</li> <li>III. Gewinnrücklagen               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. gesetzliche Rücklage</li> <li>2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen</li> <li>3. satzungsmäßige Rücklagen</li> <li>4. andere Gewinnrücklagen</li> </ol> </li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> <li>VI. Bilanzgewinn/Bilanzverlust (als Alternative zu IV. u. V. oben) - davon <i>Ergebnisvortrag</i></li> </ol> <p><b>B. Rückstellungen</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen</li> <li>2. Steuerrückstellungen</li> <li>3. sonstige Rückstellungen</li> </ol> <p><b>C. Verbindlichkeiten</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anleihen, davon konvertibel - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> <li>8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</li> </ol> <p><b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>E Passive latente Steuern</b></p>

Abb. 3.8: Gliederung für große Kapitalgesellschaften

### 3.1.8 Zum Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die folgenden Ausführungen betreffen komplizierte bilanzrechtliche Verknüpfungen und sind daher bei der ersten Lektüre u. U. nur schwierig zu verstehen. Es müssen an dieser Stelle bereits Bereiche und Fragen angesprochen werden, die inhaltlich erst tiefergehend in den nachfolgenden Kapiteln behandelt werden. Dennoch erscheint es angebracht, den Versuch zu wagen, dasjenige „vor die Klammer“ zu ziehen, worauf später immer wieder hingewiesen werden muss. Sollte sich das Verständnis zunächst nur in begrenztem Umfang einstellen, wird empfohlen hier „Drüber-Weg-Zu-Lesen“ und es später noch einmal zu versuchen.

#### unterschiedliche Zielsetzungen

Während die Hauptzwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in der Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion liegen (vgl. Kurseinheit 1), besteht die primäre Aufgabe der Steuerbilanz in der Ermittlung des steuerlichen Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer). Daneben wird das Steuerrecht in immer stärker werdendem Ausmaß als staatliches Lenkungsmittel für die Wirtschaftsförderung eingesetzt, indem durch rein steuerliche Vergünstigungsvorschriften (z. B. steuerfreie Rücklagen, Investitionszulagen; vgl. hierzu Kapitel 3.3.5) außerfiskalische Zwecke erreicht werden sollen. Obwohl mit den Handels- und Steuerbilanzen demnach unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt werden, stehen beide Rechenwerke nicht beziehungslos nebeneinander, sondern sind in vielfältiger Weise einseitig miteinander verbunden.

#### Maßgeblichkeitsgrundsatz

Zum einen beruht die einseitige Verknüpfung darauf, dass das Steuerrecht sich des Handelsrechts insofern bedient, als es die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften über § 140 Abgabenordnung (AO) auch für die Zwecke der Besteuerung für verbindlich erklärt. Ferner wird in § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) vorgeschrieben, dass im steuerrechtlichen Jahresabschluss das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisende Betriebsvermögen anzusetzen ist soweit im Rahmen des steuerrechtlichen Wahlrechts kein anderer Ansatz gewählt wird bzw. wurde. Diese Regelung wird schlagwortartig auch als **Maßgeblichkeitsgrundsatz** bezeichnet und besagt kurz gefasst: Die Handelsbilanz ist für die Steuerbilanz maßgeblich. Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt sowohl für die Bilanzierung als auch für die Bewertung. Angestrebt wird somit also - trotz der unterschiedlichen Zwecke - die Aufstellung einer Einheitsbilanz zu erreichen. Eine Einschränkung erfolgt allerdings insofern als spezielle steuerrechtliche Vorschriften dem

Handelsrecht vorgehen. Dies kommt insbesondere durch § 5 Abs. 6 EStG (sog. Bewertungsvorbehalt) zum Ausdruck, nach dem steuerrechtliche Bewertungsvorschriften vorrangig zu beachten sind.

Bilanzrechtlich wird hiernach grundsätzlich durch die Handelsbilanz bestimmt, was in der Steuerbilanz anzusetzen ist. Der Grundsatz bereitet keine Schwierigkeiten, soweit die handelsrechtlichen mit den steuerrechtlichen Vorschriften übereinstimmen. Dies gilt sowohl für Bilanzierungs-/

Bewertungsgebote, -verbote und Wahlrechte. In die Steuerbilanz sind grundsätzlich die Wertansätze der Handelsbilanz zu übernehmen. Unproblematisch ist auch der Fall, wenn vom Handelsrecht abweichende steuerliche Gebote oder Verbote existieren, da diese für Besteuerungszwecke zwingend zu beachten sind und es hierdurch zu einer Abweichung zwischen der Handels- und Steuerbilanz kommen kann. In beiden Bilanzen sind jeweils die speziellen Vorschriften vorrangig.

Falls jedoch die im Steuerrecht gewährten Ansatz- und Bewertungswahlrechte von denjenigen im Handelsrecht abweichen, und das ist insbesondere bei den nur steuerrechtlich eingeräumten Vergünstigungen der Fall, für die eine entsprechende handelsrechtliche Vorschrift fehlt, entstehen sogenannte latente Steuern, auf die in Kapitel 3.2.5 ausführlich eingegangen wird.

## 3.2 Bilanzierung

### 3.2.1 Bilanzierungsgegenstände, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzansatz

#### Bilanzierung

Nach Ablauf des Geschäftsjahres ist anhand der Buchführung und des Inventars zu entscheiden, welche Sachverhalte und Gegenstände zu bilanzieren sind. Unter dem Begriff **Bilanzierung** wird der Vorgang bzw. die Entscheidung über den *Bilanzansatz dem Grunde nach* verstanden. Es geht also um die Beantwortung der Frage, welche aktiven und passiven Posten in die Bilanz aufzunehmen sind. In dem Bereich der Bilanzierung wird dagegen nicht die Frage behandelt, mit welchem Wert die Bilanzierungsgegenstände in der Bilanz anzusetzen sind. Die Bewertung, d. h. die Entscheidung über den *Bilanzansatz der Höhe nach*, wird gesondert im Gliederungspunkt 3.3 dargestellt.

#### Bilanzierungs- fähigkeit

Die Grundüberlegung besteht zunächst darin, festzustellen, welche *Objekte* überhaupt *bilanzierungsfähig* sein können. Als **Bilanzierungsfähigkeit** wird die Eignung eines Gegenstandes bezeichnet, dem Grunde nach in die Bilanz aufgenommen zu werden. Handelt es sich dabei um einen Gegenstand der Aktivseite der Bilanz, wird von *Aktivierungsfähigkeit*, bei einem Posten der Passivseite von *Passivierungsfähigkeit* gesprochen.

Die Beurteilung der Bilanzierungsfähigkeit hängt von der Beantwortung folgender Fragen ab:

#### Kriterien der Bilanzierungs- fähigkeit

1. Welche *materiellen Voraussetzungen* müssen die Gegenstände erfüllen, um bilanzierbar zu sein?
2. Welche Kriterien müssen erfüllt sein, damit die Gegenstände dem *Unternehmen zurechenbar* sind?

#### materielle Voraussetzungen

Bei der ersten Frage geht es um die *inhaltliche Bestimmung* und *Abgrenzung* der in Betracht kommenden Gegenstände. Wie setzt sich das auf der Aktivseite auszuweisende Vermögen zusammen, was sind Vermögensgegenstände, wann liegt eine zu passivierende Verbindlichkeit und wann eine Rückstellung vor? In der Literatur wird in diesem Zusammenhang auch der Begriff der „abstrakten Bilanzierungsfähigkeit“<sup>22</sup> verwendet.

---

<sup>22</sup> Vgl. Federmann (2000), S. 195 ff.

Ob ein Gegenstand die materiellen Voraussetzungen für die Bilanzierung erfüllt, ist nach den gesetzlichen Vorschriften und den GoB zu beurteilen. Eine enumerative Auflistung und exakte Beschreibung aller in Betracht kommenden Gegenstände liefert das HGB allerdings nicht. Die in § 266 HGB enthaltene Bilanzgliederung gibt zwar wesentliche Aufschlüsse über den Kreis der bilanzierungsfähigen Posten, sie ist jedoch nicht vollständig und lediglich für Kapitalgesellschaften verbindlich.

#### Beurteilung nach HGB und GoB

Nach § 242 Abs. 1 HGB ist das Vermögen den Schulden gegenüberzustellen. Zum Inhalt der Bilanz gehören gemäß § 247 HGB das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten. Weitere Bilanzobjekte werden beispielhaft in einzelnen HGB-Vorschriften aufgezählt (vgl. §§ 240, 246, 249, 274 HGB). Bei einer groben Zusammenfassung lassen sich folgende Gruppen von Bilanzierungsgegenständen unterscheiden:

#### Bilanzierungsobjekte

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Schulden
Rechnungsabgrenzungsposten	Rechnungsabgrenzungsposten
Latente Steuern	Latente Steuern

Aus dieser Einteilung wird ersichtlich, dass in der Bilanz neben den Vermögensgegenständen und Schulden noch weitere Objekte enthalten sein können, deren Bedeutung und inhaltliche Zusammensetzung nachfolgend zu beschreiben sind.

Mit der zweiten Frage wird die *Zugehörigkeit* der Bilanzierungsgegenstände zum Unternehmen angesprochen. In Abgrenzung zur abstrakten wird hier der Begriff der „konkreten Bilanzierungsfähigkeit“<sup>23</sup> genannt. Die Zurechenbarkeit der einzelnen Objekte zum Unternehmensbereich ist in dreifacher Hinsicht zu untersuchen: persönlich, sachlich und zeitlich. Unter dem Aspekt der *persönlichen Zuordnung* ist zu klären, wann ein Bilanzansatz bei bestimmten Rechtsverhältnissen (z. B. bei Lieferung unter Eigentumsvorbehalt, bei Sicherungsübereignung, bei Leasing) zu erfolgen hat. Die *sachliche Zurechenbarkeit* betrifft die Unterscheidung zwischen Gegenständen des Privat- und Betriebsvermögens. In *zeitlicher Hinsicht* ist schließlich festzulegen, ab wann ein Objekt in die Bilanz einzustellen ist.

#### konkrete Bilanzierungsfähigkeit: persönliche, sachliche und zeitliche Zurechnung

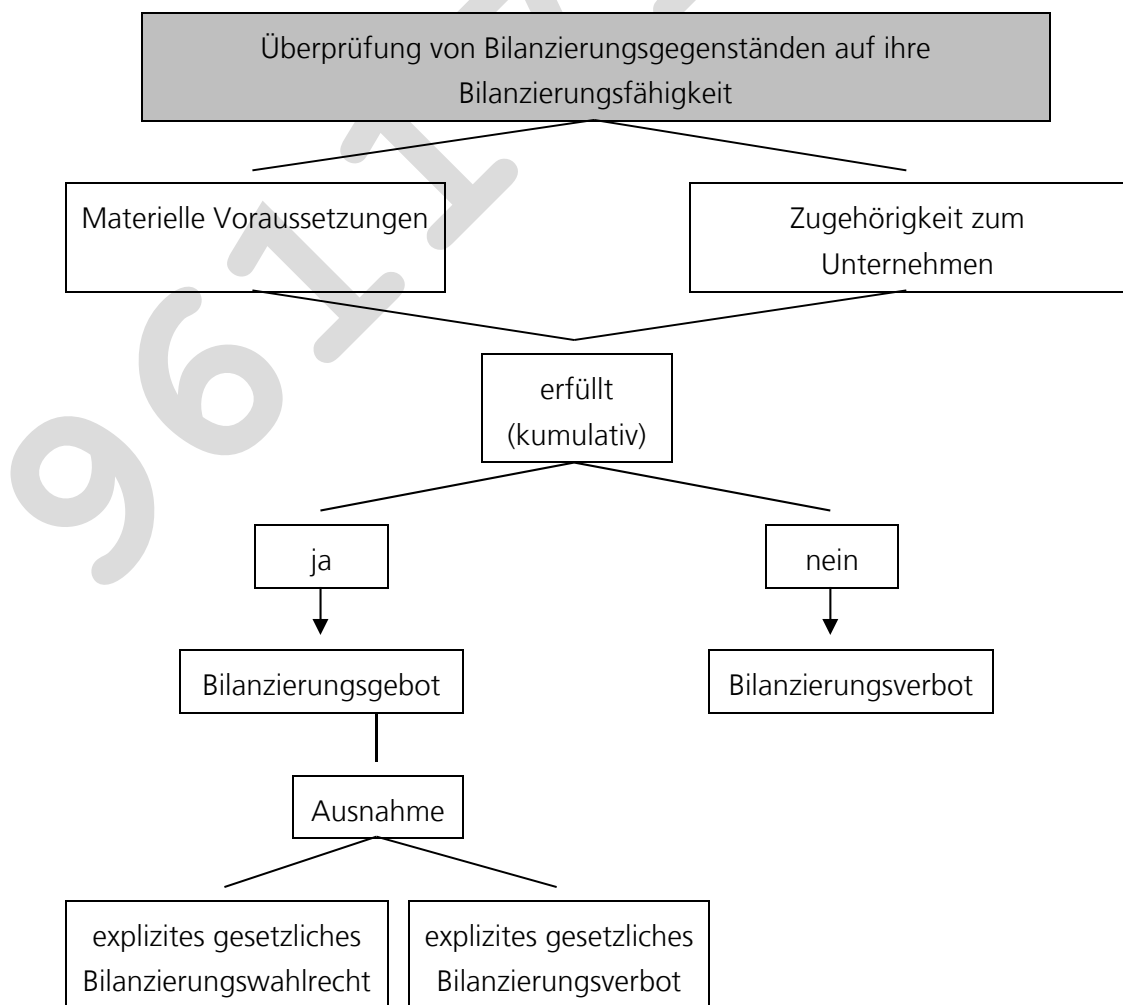
<sup>23</sup> Vgl. Federmann (2000), S. 208 ff.

**Pflichten,  
Verbote,  
Wahlrechte**

Sofern bei einem Gegenstand die materiellen Bilanzierungsvoraussetzungen und/oder die Zugehörigkeit zum Unternehmensbereich *nicht* vorliegen, ist die Bilanzierungsfähigkeit zu verneinen und es besteht ein *Bilanzierungsverbot*. Wird dagegen die Bilanzierungsfähigkeit bejaht, ist zu untersuchen, ob hieraus zwangsläufig eine Bilanzierungspflicht folgt oder ob aufgrund sonstiger gesetzlicher Vorschriften ein Bilanzierungswahlrecht eingeräumt oder ein Bilanzierungsverbot normiert ist. Da dies sowohl für die Aktiv- als auch für die Passivseite der Bilanz gilt, lassen sich unterscheiden:

Aktivierungspflichten	Passivierungspflichten
Aktivierungsverbote	Passivierungsverbote
Aktivierungswahlrechte	Passivierungswahlrechte

Die Grundstruktur für die Bilanzierungsentscheidung lässt sich schematisch demnach wie folgt darstellen:



**Abb. 3.9: Bilanzansatz dem Grunde nach**

Sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind und der Bilanzierungsgegenstand dem Unternehmensbereich zuzurechnen ist, ergibt sich aus dem *Vollständigkeitsgebot* des § 246 Abs. 1 HGB die *Pflicht zum Ansatz* in der Bilanz. Dieses Bilanzierungsgebot kann nur durch ein ausdrückliches gesetzliches Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht durchbrochen werden.

**Vollständigkeits-  
gebot  
§ 246 HGB**

Für alle Kaufleute gelten lediglich folgende explizit in § 248 HGB normierte *Verbote*:

1. Aktivierungsverbot für *bestimmte nicht entgeltlich erworbenes immaterielles Anlagevermögen* (vgl. § 248 Abs. 2 HGB).
2. Aktivierungsverbot für *Gründungsaufwendungen und Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals* (vgl. § 248 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 HGB).
3. Aktivierungsverbot von *Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen* (vgl. § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

**Bilanzierungs-  
verbote  
§ 248 HGB**

Zwischen den ersten beiden Verboten besteht ein wesentlicher inhaltlicher Unterschied: Im erstgenannten Fall geht der Gesetzgeber davon aus, dass ein Vermögensgegenstand mit Bilanzierungsfähigkeit gegeben ist, während dies im zweiten Fall ausgeschlossen ist. Das Aktivierungsverbot für bestimmte unentgeltlich erworbene immaterielle Gegenstände wird im Gliederungspunkt 3.2.2.1.2 näher erläutert. Das dritte Verbot betrifft vorwiegend Versicherungsunternehmen und wird deshalb hier nicht näher erläutert.

*Bilanzierungswahlrechte* eröffnen den Unternehmen die Möglichkeit, eine freie Entscheidung darüber zu treffen, ob der Gegenstand aktiviert bzw. passiviert wird oder nicht. Die Entscheidung beeinflusst sowohl das Bilanzbild als auch den (die) späteren Periodenerfolg(e). Beschließt der Kaufmann, ein Aktivierungswahlrecht dahingehend auszuüben, dass er den Gegenstand nicht in der Bilanz ansetzt, wird der Periodenerfolg i. d. R. um den Wert dieses Gegenstandes in voller Höhe vermindert. Dafür entfällt allerdings die Möglichkeit, den Gegenstand z. B. in späteren Perioden abzuschreiben und insofern Einfluss auf den Erfolgsausweis zu nehmen. Umgekehrt bewirkt die Ausübung des Aktivierungswahlrechts im „positiven“ Sinn (= Ansatz), dass zunächst ein höherer und später niedrigere Periodenerfolge ermittelt werden. Die Folgen der Ausübung von Passivierungswahlrechten entsprechen denjenigen bei Aktivierungswahlrechten, jedoch mit umgekehrten

**Bilanzierungs-  
wahlrechte**

Vorzeichen (Nichtpassivierung = Erfolgserhöhung jetzt/-minderung später; Passivierung = Erfolgsminderung jetzt/-erhöhung später).

**faktische  
Ansatzwahlrechte**

Die Einschränkung des Vollständigkeitsgebots durch die Formulierung in § 246 Abs. 1 HGB „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“, könnte zu der Annahme verleiten, dass Wahlrechte stets auf einer konkreten Gesetzesnorm beruhen. Der Kreis der Bilanzierungswahlrechte ist jedoch umfassender. Bereits im Vorfeld der eigentlichen Bilanzerstellung sind dem Kaufmann Ermessensspielräume und subjektive Willensentscheidungen ermöglicht, die zu faktischen Ansatzwahlrechten führen (z. B. Miete statt Kauf eines Gegenstands; Auslieferung von Waren kurz vor dem Bilanzstichtag; Einlagen und Entnahmen von Vermögensgegenständen vor oder nach dem Bilanzstichtag).<sup>24</sup>

### **3.2.2 Vermögensgegenstände**

**fehlende gesetzliche  
Definition**

Da es keine Legaldefinition des Vermögensgegenstandes gibt, ist die Ausfüllung dieses *unbestimmten Rechtsbegriffs* nach den GoB vorzunehmen. Als Vermögensgegenstände werden nur Gegenstände der Aktivseite der Bilanz verstanden. Handelsrechtlich ist das Vermögen stets durch positive Werteinheiten gekennzeichnet, während für das Unternehmensvermögen belastende bzw. vermindernde Größen der Passivseite der Begriff Schulden benutzt wird.

**körperliche,  
nichtkörperliche  
Gegenstände,  
wirtschaftliche  
Vorteile**

Aus den zahlreichen konkret als Vermögensgegenstände bezeichneten Objekten in den verschiedenen Gesetzesnormen lassen sich die meisten aktivierungsfähigen Güter unschwer ermitteln. Als gesicherte Erkenntnis gilt im handelsrechtlichen Schrifttum, dass der Begriff des Vermögensgegenstandes sowohl die *körperlichen* und *nichtkörperlichen* Gegenstände i. S. d. BGB (Sachen und Rechte) als auch bestimmte nicht mit Rechten verbundene *wirtschaftliche Vorteile* (z. B. Erfindungen, Geheimverfahren, Know-how) umfasst.<sup>25</sup>

Die Erfassung der körperlichen Gegenstände als aktivierungsfähige Vermögensgegenstände bereitet keine grundsätzliche Schwierigkeit. Probleme treten jedoch bei den immateriellen Gegenständen (Rechte und sonstige vermögenswerte Vorteile) auf. Zu deren Lösung reicht die nur beispielhafte Aufzählung in den Gesetzesnormen nicht aus. Es sind vielmehr Kriterien notwendig, anhand derer bestimmt werden kann, ob ein

---

<sup>24</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.2.7.

<sup>25</sup> Vgl. für viele Moxter (1990), S. 21.



Vermögensgegenstand oder eine nicht aktivierungsfähige, lediglich vage Chance auf einen wirtschaftlichen Vorteil vorliegt.

Nach herrschender handelsrechtlicher Auffassung muss ein Vermögensgegenstand zwei Voraussetzungen erfüllen:

- Er muss *selbständig bewertbar* und
- *selbständig verkehrsfähig* sein.<sup>26</sup>

Die **selbständige Bewertbarkeit** wird aus dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) abgeleitet. Wenn jeder Vermögensgegenstand einzeln zu bewerten ist, muss er zwangsläufig einen eigenen, von anderen Werten unterscheidbaren und abgrenzbaren Wert besitzen.

**selbständige  
Bewertbarkeit**

Das Merkmal der **selbständigen Verkehrsfähigkeit** wird unter dem Aspekt des Gläubigerschutzes gefordert. Hiernach dienen die Vermögensgegenstände bzw. die aus ihrer Veräußerung erzielbaren Erlöse als Schuldendeckungspotential. Nach herrschender handelsrechtlicher Ansicht kommt es für die selbständige Verkehrsfähigkeit nicht auf die Möglichkeit an, den Vermögensgegenstand zusammen mit dem Betrieb, d. h. im Rahmen einer (Gesamt-) Unternehmensveräußerung, verwerten zu können. Es muss vielmehr auf die Möglichkeit der Einzelveräußerung abgestellt werden, wobei jedoch nicht die konkrete, sondern nur eine abstrakte Verkehrsfähigkeit gefordert wird. Es braucht also kein potentieller Nachfrager vorhanden zu sein. Selbst wenn im Einzelfall die Einzelveräußerung vertraglich ausgeschlossen oder gesetzlich verboten ist, wird noch *abstrakte Verkehrsfähigkeit* unterstellt.

**selbständige  
Verkehrsfähigkeit**

**abstrakte  
Verkehrsfähigkeit**

Vermögensgegenstände lassen sich anhand verschiedener Kriterien in bestimmte Gruppen einteilen. Die Aufteilung hat formale und materielle Bedeutung. In formaler Hinsicht dient sie dem Zweck, den Bilanzausweis der Gegenstände eindeutig und kontinuierlich festzulegen und abzusichern. Wesentlicher sind die mit der Gruppierung verbundenen materiellen Konsequenzen, die darin bestehen, dass unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften in Abhängigkeit von der jeweiligen Vermögenskategorie angewendet werden müssen.

**Einteilung in  
Gruppen**

<sup>26</sup> Vgl. Hüffer (2002), in: Staub, HGB Großkommentar, Anh. § 243 HGB, Rdn. 13 ff. mit weiteren Literaturnachweisen.

In der folgenden Abbildung sind die gebräuchlichsten Begriffspaare aufgeführt:

Kriterium	Vermögensgegenstand	
Verwendungszweck	Anlagevermögen	Umlaufvermögen
Gegenständlichkeit	materiell	immateriell
Nutzungspotential	abnutzbar	nicht abnutzbar
Beweglichkeit	beweglich	unbeweglich

**Abb. 3.10: Einteilung von Vermögensgegenständen**

### 3.2.2.1 Anlagevermögen

#### 3.2.2.1.1 Abgrenzung zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen

**Anlagevermögen =  
dauernd dem  
Geschäftsbetrieb  
dienend**

Nach dem Gesetzeswortlaut gehören zum **Anlagevermögen** nur diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Für das **Umlaufvermögen** existiert dagegen keine gesetzliche Definition. Es wird deshalb im Umkehrschluss negativ abgegrenzt als die Gesamtheit derjenigen Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend (also nicht dauernd) dem Unternehmen dienen sollen.

**Zweckbestimmung  
objektiv und  
subjektiv**

Entscheidend sind die Verhältnisse am Abschlusstichtag. Das Merkmal „**dauernd**“ ist dabei nicht rein zeitlich zu verstehen. Maßgeblich ist vielmehr die *Zweckbestimmung* des jeweiligen Gegenstandes. Dabei kommt es auf die objektiven Nutzungseigenschaften und insbesondere auf den subjektiven Willen des Bilanzierenden an, wie der Vermögensgegenstand eingesetzt werden soll. Besteht die Absicht, den Gegenstand dauernd zu nutzen, ist er dem Anlagevermögen zuzuordnen. Ist er zum Verbrauch, Verkauf oder für eine andere Art der kurzfristigen Verwertung bestimmt, gehört er zum Umlaufvermögen.

#### **Beispiele**

Fabrikations- und Bürogebäude sowie die technischen Produktionsanlagen rechnen zum Anlagevermögen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Handelswaren zum Umlaufvermögen.

Während die Zweckbestimmung in o. a. Beispielen relativ eindeutig ist, **Zweifelsfälle** kommt es in Zweifelsfällen entscheidend auf den Willen des Kaufmanns an.

### Beispiele

1. Der Möbelhändler M erwirbt zehn Schreibtische, von denen er zwei zur Ausstattung seiner Büroräume verwendet, einen in seinem Schaufenster ausstellt und die restlichen sieben in sein Lager aufnimmt. Die zwei für sein Büro verwendeten Schreibtische gehören zum Anlagevermögen und die in das Lager zum Verkauf bestimmten Tische eindeutig zum Umlaufvermögen. Bei dem im Schaufenster ausgestellten Möbel ist zu unterscheiden: Ist der Händler bereit, auch diesen Tisch jederzeit aus dem Ausstellungsraum zu entnehmen und zu verkaufen, ist er beim Umlaufvermögen zu erfassen. Besteht jedoch die Absicht, mit diesem Schreibtisch das Verkaufssortiment zu präsentieren und ist zunächst keine Veräußerung geplant, bleibt der Tisch bis zur Nutzungsänderung im Anlagevermögen.
2. Ein Unternehmen der Verpackungsindustrie stellt auf einer Messe neuentwickelte Maschinen aus. Die Ausstellungsstücke werden während der Messe verkauft, jedoch mit der Vereinbarung, erst nach Beendigung der Messe ausgeliefert zu werden. Die Maschinen sind dem Umlaufvermögen zuzurechnen.
3. Eine Spedition beschließt gegen Ende des Wirtschaftsjahres, im kommenden Jahr drei ältere LKW zu verkaufen. Die LKW sind auch weiterhin dem Anlagevermögen zuzurechnen. Der beabsichtigte Verkauf - selbst wenn das Datum schon feststehen würde - ändert nicht die Zweckbestimmung, sondern legt lediglich ihr Ende fest.

Innerhalb des Anlagevermögens erfolgt sowohl bei kleinen als auch großen Kapitalgesellschaften eine Unterscheidung zwischen den drei Hauptgruppen

- Immaterielle Vermögensgegenstände,
- Sachanlagen und
- Finanzanlagen.

#### 3.2.2.1.2 Immaterielle Vermögensgegenstände

Bei wörtlicher Übersetzung sind als **materielle** die körperlich-stofflichen und als **immaterielle** die nicht körperlichen Vermögensgegenstände zu verstehen. Körperlich bedeutet, der Gegenstand ist fassbar und sichtbar. Nicht körperlich besagt, dass der Gegenstand nicht greifbar, nicht

**körperlich/  
nicht körperlich**

wahrnehmbar ist und sich - im Gegensatz zum stofflichen - durch seine geistige oder rechtliche Form kennzeichnet.

Hiernach gehören zu den *materiellen* Vermögensgegenständen offensichtlich die Grundstücke, Gebäude, technischen Anlagen und Maschinen (sowie die - allerdings zum Umlaufvermögen zuzuordnenden - Vorräte an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Handelswaren usw.). Zu den *immateriellen* Gegenständen werden u. a. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und Lizenzen gerechnet (vgl. Bilanzposten A. I. 2).

### Beispiele

Mit dieser rein sprachlich orientierten Abgrenzung lassen sich jedoch nicht alle immateriellen Gegenstände hinreichend beschreiben bzw. erfassen. Es gibt bestimmte Fälle, in denen sowohl die körperliche als auch die nichtkörperliche Eigenschaft gleichzeitig konstatiert werden kann und zweifelhaft ist, welche überwiegt (z. B. spezielle auf CD bzw. DVD gespeicherte EDV-Programme, Baupläne und Filme).

In den genannten Fällen sind die Gegenstände (Disketten, Papier, Filmmaterial und CD-Rohlinge), solange sie sich in einem unbehandelten „Rohzustand“ befinden, eindeutig materieller Art. Durch ihre Verwendung als Träger der geistigen und künstlerischen Produkte wird zwar die körperliche Eigenschaft nicht vernichtet, sie tritt jedoch in den Hintergrund. Vorherrschend sind nunmehr die auf ihnen enthaltenen geistigen Produkte. Aber hierüber kann im Einzelfall auch gestritten werden. Die Beurteilung hängt wohl von der Qualität und damit letztlich vom Wert der geistigen Leistung ab.

### Sachen und Rechte

In engem Zusammenhang mit der sprachlich orientierten Definition steht die aus dem bürgerlichen Recht stammende Unterscheidung zwischen *Sachen und Rechten*. Der zivilrechtliche Begriff der Rechte reicht jedoch nicht aus, um den wirtschaftlichen Inhalt der Immaterialität erschöpfend zu beschreiben. Zum einen werden die rein wirtschaftlichen Vorteile nicht erfasst, zum anderen werden bestimmte Rechte bilanziell nicht als immaterielle Vermögensgegenstände behandelt (z. B. grundstücksgleiche Rechte, vgl. § 266 Abs. 2 HGB). Auch Forderungen, Beteiligungen und das Geldvermögen gehören *nicht* zu den immateriellen Gegenständen.

### Wertbestimmung als Abgrenzungskriterium

Neben der Körperlichkeit kommt es für die inhaltliche Abgrenzung entscheidend darauf an, wie sich der *Wert* des Gegenstandes bestimmen lässt. Die Interpretation des Begriffs immateriell erfolgt hiernach

zweckgerichtet auf der Basis des Vorsichtsprinzips. Im Gegensatz zu materiellen sind immaterielle Vermögensgegenstände wertmäßig sehr schwer messbar und abwägbare. Hinsichtlich ihrer Verwertbarkeit bzw. des erfolgsmäßigen Beitrags bestehen für den Bilanzierenden Unsicherheiten und nur schätzbare Anhaltspunkte. Immaterielle Werte sind oft nur subjektiv erwartete Chancen oder vage bestimmbare Vorteile. Beispiele: Patente, Urheberrechte, Rezepte, Markenrechte, Belieferungsrechte, ungeschützte Erfindungen, Kundenstamm.

Vor diesem Hintergrund wird die Unterscheidung in originäre und derivative immaterielle Vermögensgegenstände verständlich. **Originäre** sind selbsterstellte und **derivative** (abgeleitete) sind gegen Entgelt erworbene Vermögensgegenstände. Für originäre immaterielle Werte des Anlagevermögens hat der Gesetzgeber ein Bilanzierungswahlrecht (vgl. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB) und für bestimmte originäre immaterielle Werte, wie eingangs bereits beschrieben, ein Bilanzierungsverbot festgelegt (vgl. § 248 Abs. 2 S. 2 HGB).

**originär/derivativ**

Obwohl es sich eigentlich um Forderungen handelt, werden bei den immateriellen Vermögensgegenständen auch die für den Erwerb derartiger Güter bereits „geleisteten Anzahlungen“ ausgewiesen.

Gemäß dem gesetzlichen Bilanzgliederungsschema ist auch der Geschäfts- oder Firmenwert (beide Begriffe werden synonym verwendet) bei den immateriellen Anlagevermögensgegenständen auszuweisen.

Nach der in § 246 Abs. 1 S. 4 HGB enthaltenen Definition wird der **Geschäfts- oder Firmenwert** durch den Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Übernahme eines ganzen Unternehmens zu leistenden Kaufpreis einerseits und der Summe aller im Zeitpunkt der Übernahme vorhandenen Vermögensgegenstandswerte abzüglich der Schulden andererseits gekennzeichnet und gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand:

**Firmenwert/  
Geschäftswert**

	Kaufpreis für das Unternehmen
./. (Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden zum Übernahmezeitpunkt)	
=	derivativer Geschäftswert

Der Geschäfts- oder Firmenwert soll gem. § 253 Abs. 3 HGB i. V. m. § 285 Nr. 13 HGB innerhalb von maximal fünf Jahren abgeschrieben werden. Sollte die Abschreibungszeit länger als fünf Jahre betragen, so ist dieses mit den Gründen, welche eine längere Nutzungszeit rechtfertigen, im Anhang anzugeben.

**Entstehung des  
originären  
Firmenwerts**

**derivativ =  
entgeltlich erworben**

Mit der gesetzlichen Definition wird der sog. *derivative* Geschäftswert beschrieben, der bei der *entgeltlichen* Übernahme eines anderen Unternehmens entsteht. Hiervon zu unterscheiden ist der sog. *originäre* Geschäftswert, der zunächst nur auf der *gedanklichen* Vorstellung beruht, der Gesamtwert eines Unternehmens könne mehr wert sein, als die Summe der vorhandenen bilanzierten Vermögensgegenstände (abzüglich der Schulden), ohne dass diese Vermutung aber eine Bestätigung am Markt (wie z. B. bei dem derivativen Firmenwert) gefunden hat. Die Existenz eines originären Geschäftswertes und die Gründe für seine Entstehung sind äußerst vielfältig und schwierig nachzuweisen. Als Beispiele können angeführt werden: Die im Laufe der Zeit durch das Unternehmen aufgebaute und gut eingespielte Organisationsstruktur, ein fester Kundenstamm, ein funktionierendes Vertriebsnetz, der gute Ruf als Spezialist zu gelten, als zuverlässiger Lieferant angesehen zu werden, Standortvorteile oder besondere Fertigungsverfahren zu besitzen usw. Da der originäre Geschäftswert u. U. nur auf höchst vagen Vermutungen über zukünftige Ertragschancen beruht, darf er *nicht* bilanziert werden.

**Bilanzierungsverbot  
für originären  
Firmenwert**

### **3.2.2.1.3 Sachanlagen**

Innerhalb der Sachanlagen wird zwischen den Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (z. B. Erbpacht, Wegerecht), den technischen Anlagen, Maschinen, anderen Anlagen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie den geleisteten Anzahlungen auf die zuvor genannten Gegenstände und den Anlagen im Bau (d. h. den noch nicht beendeten selbsterstellten Sachanlagen) differenziert. Mit Ausnahme der „grundstücksgleichen Rechte“, die im Grunde genommen zu den immateriellen Gegenständen gehören und den „geleisteten Anzahlungen“, die als Forderungen zu qualifizieren sind, stellen alle Sachanlagen körperliche Vermögensgegenstände dar und erfüllen somit die materiellen Voraussetzungen für die Bilanzierungsfähigkeit.

**abnutzbar/  
nicht abnutzbar**

Zur Beschreibung der Sachanlagen wird - im Hinblick auf die Bewertung - eine Differenzierung zwischen den *abnutzbaren* und den *nicht abnutzbaren* Vermögensgegenständen vorgenommen. Abnutzbares Anlagevermögen ist

planmäßig abzuschreiben. Nicht abnutzbares Vermögen unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung.

**Abnutzbar** bedeutet, dass die Gegenstände einem Werteverzehr ausgesetzt sind, der i. d. R. durch Verschleiß bzw. Substanzverminderung infolge der betrieblichen Verwendung auftritt. Der Werteverzehr kann jedoch auch durch Ablauf der Benutzungsfrist, durch wirtschaftliche oder technische Überalterung verursacht sein.

**Werteverzehr**

Das *Steuerrecht* benutzt explizit den Begriff der Abnutzung. Es differenziert für die Bewertung zwischen

1. Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und
2. anderen als die in Nr. 1 bezeichneten, d. h. nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern des Betriebs (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Als Beispiele für die anderen, nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter werden der Grund und Boden, Beteiligungen und das Umlaufvermögen angeführt.

*Handelsrechtlich* erfolgt die Unterscheidung des Anlagevermögens in Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (= abnutzbar) und deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist (= nicht abnutzbar). Im Ergebnis stellen Handels- und Steuerrecht auf die zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer und nicht allein auf einen körperlichen Substanzverzehr ab. Dies ist insofern auch notwendig, als zu den abnutzbaren Gegenständen auch die immateriellen Vermögenswerte gehören.

**zeitlich  
(un)begrenzte  
Nutzungsdauer**

*Typische Beispiele* für abnutzbare Vermögensgegenstände sind die technischen Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Lizenzen, Patente usw. Einige Besonderheiten sind bei bebauten Grundstücken zu beachten. Während sie zivilrechtlich als Einheit gelten, müssen sie handels- und steuerrechtlich aufgeteilt werden. Der Grund und Boden zählt grundsätzlich zu den nicht abnutzbaren Gegenständen (Ausnahmen: Abbau von Kies-, Sand-, Torf-, Kohlevorkommen) und wird deshalb nicht planmäßig abgeschrieben. Die Gebäude gehören zu den abnutzbaren Vermögensgegenständen, wobei insbesondere für Abschreibungszwecke zwischen dem Gebäude und seinen unselbständigen Gebäudeteilen einerseits und den selbständigen Gebäudeteilen andererseits abzugrenzen ist. Letztere bilden eigene Vermögensgegenstände und sind gesondert vom Gebäude abzuschreiben.

**Beispiele für  
abnutzbare  
Vermögens-  
gegenstände**

Zur terminologischen Klarstellung sei schließlich noch auf folgende Zusammenhänge hingewiesen. Abnutzbar ist nicht gleichzusetzen mit

**abnutzbar/  
abschreibbar**

abschreibbar. Zwar sind alle abnutzbaren Gegenstände auch abschreibungsfähig, dies gilt jedoch gleichermaßen für (fast) alle nichtabnutzbaren Vermögensgegenstände. Die Abschreibungsfähigkeit setzt also keineswegs die Abnutzbarkeit voraus, denn für das gesamte Anlagevermögen sind handelsrechtlich außerplanmäßige Abschreibungen zulässig. Auch das Umlaufvermögen ist (allerdings nur außerplanmäßig) abschreibungsfähig, um die Gegenstände mit einem niedrigeren Wert als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (vgl. § 253 Abs. 4 HGB).

#### unbeweglich/ beweglich

Die Differenzierung zwischen *beweglichen und unbeweglichen Gegenständen* ist sowohl im Handelsrecht (vgl. zur Gruppenbewertung § 240 Abs. 4 HGB) als auch - und zwar wesentlich bedeutender - im Steuerrecht für die Bewertung notwendig.

#### bewegliche Gegenstände

**Bewegliche Vermögensgegenstände** können nur körperliche Gegenstände, also Sachen i. S. d. § 90 BGB sein. Immaterielle Gegenstände werden nicht zu den beweglichen gerechnet. Typische Beispiele für bewegliches Vermögen sind die Maschinen und technischen Anlagen, Werkzeuge und Einrichtungsgegenstände.

#### unbewegliche Gegenstände

Zu den **unbeweglichen Vermögensgegenständen** i. S. eines grundsätzlich fest vorgegebenen Einsatz- bzw. Standortes gehören in erster Linie der Grund und Boden, die Gebäude sowie bestimmte mit dem Boden oder den Gebäuden verbundene Anlagen.

#### Abgrenzungs- probleme

*Abgrenzungsprobleme* treten häufig dann auf, wenn betriebliche Anlagen/Maschinen mit dem Gebäude oder Grund und Boden verbunden werden und zivilrechtlich als wesentliche Bestandteile eine Einheit bilden. Handels- und steuerrechtlich ist hierbei wie folgt zu differenzieren:

1. Zunächst ist zu untersuchen, ob es sich um *selbständige oder unselbständige Gebäudeteile* handelt. Die Entscheidung hierüber wird anhand des wirtschaftlichen Kriteriums „Nutzungs- und Funktionszusammenhang“ getroffen.

#### unselbständige Gebäudeteile

Stehen die Bauteile oder Vorrichtungen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, d. h. dienen die Einrichtungen der eigentlichen Benutzung des Gebäudes, liegen **unselbständige Gebäudeteile** vor. Sie bilden mit dem Gebäude eine Einheit und somit unbewegliches Vermögen. Der Bilanzausweis erfolgt unter dem Posten A. II. 1.



### Beispiele

Die üblicherweise in Gebäuden eingebauten Beheizungs-, Beleuchtungs-, Be- und Entwässerungsanlagen, Personenfahrstühle, Rolltreppen, Wasch- und Toiletteneinrichtungen dienen der allgemeinen Benutzung.

Es sind **unselbständige** Gebäudeteile.

**Selbständige** Gebäudeteile zeichnen sich dadurch aus, dass sie für besondere betriebliche Zwecke vorgesehen sind. Sie stehen zwar auch im Zusammenhang mit dem Gebäude (bzw. Grund und Boden), sind jedoch speziell für die betriebliche Verwendung konzipiert. Die selbständigen Gebäudeteile werden als eigene Vermögensgegenstände behandelt.

### selbständige Gebäudeteile

### Beispiele

Lastenaufzüge, Förderbänder, zur Möbellagerung erforderliche Lüftungs- und Befeuchtungsanlagen, Autoaufzüge in Parkhäusern, Spezialbeleuchtungsanlagen, Arbeits- und Hebebühnen, Abladevorrichtungen.

2. Handelt es sich um selbständige Gebäudeteile, ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob sie zu den beweglichen oder unbeweglichen Vermögensgegenständen gehören. Dazu werden, ausgehend von der steuerlichen Rechtsprechung, folgende Gruppen unterschieden:

- (1) Betriebsvorrichtungen,
- (2) Einbauten für vorübergehende Zwecke,
- (3) Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen,
- (4) Mietereinbauten,
- (5) sonstige selbständige Gebäudeteile.

Auf eine weitergehende Beschreibung der o. a. Gruppen wird hier verzichtet (vgl. dazu Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 2.2.3.2).

Vermögensgegenstände	
beweglich	unbeweglich
körperliche und transportable Sachen, Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile.	Grund und Boden, Gebäude und selbständige Gebäudeteile, Außenanlagen.

**Abb. 3.11: Bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände**

### 3.2.2.1.4 Finanzanlagevermögen

Die „Finanzanlagen“ werden in sechs Untergruppen aufgeteilt, deren Unterschiede kurz skizziert werden:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Ausleihungen an Beteiligungsunternehmen
4. Wertpapiere des Anlagevermögens
5. Sonstige Ausleihungen

#### Ausleihungen

#### Anteile

#### verbundene Unternehmen

#### Beteiligungen

**Ausleihungen** unterscheiden sich von den übrigen Kapitalinvestitionen dadurch, dass sie nicht auf den Erwerb von Mitgliedschaftsrechten oder am Kapitalmarkt gehandelter Wertpapiere ausgerichtet sind, sondern bloße Finanzforderungen darstellen. **Anteile** repräsentieren verbriefte (z. B. Aktien) oder unverbrieft Mitgliedschaftsbeziehungen zu anderen Unternehmen (z. B. an einer GmbH oder Personengesellschaft). Sind diese Unternehmen nach den handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungsvorschriften in einen Konzernabschluss einzubeziehen, handelt es sich um *verbundene Unternehmen* (vgl. § 271 Abs. 2 HGB). Besteht eine derartige Beziehung bzw. Verpflichtung zwar nicht, dienen die Anteile jedoch - neben den unmittelbaren Ertragsgesichtspunkten aus der Anlage - der Herstellung einer dauernden, wirtschaftlichen Verbindung zum anderen Unternehmen zwecks Förderung des eigenen Geschäftsbetriebes (z. B. Kunden-, Lieferantenwerke), liegt eine **Beteiligung** vor (§ 271 Abs. 1 HGB). Hierzu gehören stets (soweit nicht verbundene Unternehmen) die Anteile an Personengesellschaften und ferner die Anteile an Kapitalgesellschaften, bei denen im Zweifelsfall eine

(widerlegbare) Beteiligungsvermutung unterstellt wird, wenn die Anteile insgesamt mehr als 20 % des Nennkapitals der Gesellschaft überschreiten.

### 3.2.2.1.5 Anlagenspiegel

Die Bestandteile des Anlagevermögens und die Gesamtveränderungen seiner Bilanzposten im Vergleich zum Vorjahr sind aus der Bilanz ersichtlich. Darüber hinaus verlangt § 268 Abs. 2 HGB, die *Entwicklung* der einzelnen Posten des Anlagevermögens im abgelaufenen Geschäftsjahr aufzuzeigen. Diese Darstellung erfolgt in einem sog. *Anlagenspiegel* (Anlagengitter) wahlweise in der Bilanz oder im Anhang. Für kleine Kapitalgesellschaften entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Anlagenspiegels gem. § 274a Nr. 1 HGB.

**§ 268 Abs. 2 HGB  
Anlagenspiegel**

In dem **Anlagenspiegel** sind für jeden Bilanzposten die gesamten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die jährlichen Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen sowie die kumulierten Abschreibungen gesondert aufzuführen. Den *Ausgangspunkt* bilden zwingend die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der am Jahresanfang vorhandenen Vermögensgegenstände; die weitere Reihenfolge ist beliebig, sollte jedoch aus Zweckmäßigkeitsgründen so ausgestaltet sein, dass zumindest die Zugänge vor den Abgängen und Abschreibungen ausgewiesen werden. Aus der Addition bzw. Subtraktion der einzelnen Komponenten ergeben sich die jeweiligen Buchwerte zum Jahresende. Sie sind nicht zwingend im Anlagenspiegel auszuweisen, stellen jedoch eine (freiwillige) sinnvolle Erweiterung dar. Dies gilt auch für die Aufnahme der Buchwerte des Vorjahres. Die Abschreibungen des abgelaufenen Geschäftsjahres sind entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten zu vermerken oder im Anhang in einer entsprechenden Aufgliederung des Anlagevermögens oder - zweckmäßigerweise - direkt im Anlagenspiegel anzugeben (§ 268 Abs. 2 HGB).

**Bestandteile**

**freiwillige  
Erweiterungen**

Unter Berücksichtigung der freiwilligen Ergänzungen könnte der Anlagenspiegel wie folgt aufgebaut sein (AK/HK = Anschaffungs- oder Herstellungskosten):

	Bestand am Anfang d. Jahres zu historisch -en AK/HK	+ Zugänge des Jahres	./. Abgänge des Jahres zu histori- schen AK/HK	+ / ./. Umbu- chungen des Jahres	+ Zuschrei- bungen des Jahres	./. kumuliert e Abschrei- bungen aller Jahre	= Buchwert am Ende des Jahres	Buchwer- t des Vor- jahres	Abschrei- bungen des Jahres
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
A. Anlagevermögen									
I. Sachanlagen									
1. Grundstücke usw.									
2. techn. Anlagen usw.									
·									
·									
II. Finanzanlagen									
·									
·									

Abb. 3.12: Anlagenspiegel

**historische AK/HK**

In der Spalte (1) des vertikal gegliederten Anlagenspiegels sind sämtliche am Anfang des Geschäftsjahres im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände mit ihren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) auszuweisen. Da es sich um Bruttowerte (ohne Abzug von Abschreibungen) handelt, wird auch von der *Bruttomethode*<sup>27</sup> gesprochen.

**Zugänge**

Unter den Zugängen (2) werden generell nur die *mengenmäßigen Bestandszunahmen* im abgelaufenen Geschäftsjahr mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst. Unterschiedliche Lösungen können bei der Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten und Nachaktivierungen vertreten werden. Handelt es sich um nachträgliche Erhöhungen im Zugangsjahr des Vermögensgegenstandes, sind diese zwingend als Zugänge zu erfassen. Bei nachträglichen (wertmäßigen) Erhöhungen in Folgejahren käme auch ein Ausweis in der Zuschreibungsspalte in Frage, wobei im folgenden Jahr eine Ausgliederung, d. h. Erhöhung der gesamten

27 Vgl. z.B. Berger/Schmidt-Wendt (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 268 HGB, Anm. 10 f.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen hätte. Sinnvoll erscheint deshalb auch eine direkte Erfassung in der Zugangsspalte. Soweit die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Folgejahren mit einer mengenmäßigen Zunahme verknüpft sind (z. B. Gebäudeausbauten) liegt ein Zugang vor. Dies gilt auch für nachträglich notwendige Aktivierungen aufgrund von steuerlichen Betriebsprüfungen, falls der Vermögensgegenstand bis dahin überhaupt noch nicht bilanziert war. Dagegen wird im Schrifttum für Nachaktivierungen an bereits bilanzierten Gegenständen auch die Meinung vertreten, es handele sich insoweit um Zuschreibungen.<sup>28</sup>

Für *geringwertige Wirtschaftsgüter* (GWG), in der Praxis auch als kurzlebige oder geringstwertige Wirtschaftsgüter bezeichnet, welche zu den selbständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören (z. B. Taschenrechner, Werkzeuge), gibt es zwei Alternativen mit jeweils zwei weiteren Wahlrechten der Bewertung (vgl. hierzu auch Abb. 3.13):

#### **geringwertige Wirtschaftsgüter**

1. Gem. § 6 Abs. 2 EStG können die Wirtschaftsgüter unabhängig von der Betragshöhe der AK/HK über die Nutzungsdauer abgeschrieben,

oder

Wirtschaftsgüter mit AK/HK bis einschließlich 410 Euro können sofort als Aufwand verbucht werden, wobei für Wirtschaftsgüter mit AK/HK zwischen 150 Euro bis 410 Euro eine Verzeichnisführung vorgeschrieben ist. Wirtschaftsgüter mit AK/HK von mehr als 410 Euro können über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

2. Alternativ können Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2a EStG mit AK/HK bis einschließlich 150 Euro sofort als Aufwand verbucht und Wirtschaftsgüter mit AK/HK zwischen 150 Euro und einschließlich 1.000 Euro in einen Sammelposten gebucht und dieser über fünf Jahre (inkl. dem Anschaffungs- bzw. Zugangsjahr linear abgeschrieben werden,

oder

es können Wirtschaftsgüter mit AK/HK bis einschließlich 150 Euro über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben und Wirtschaftsgüter mit AK/HK zwischen 150 Euro und einschließlich 1.000 Euro in einen

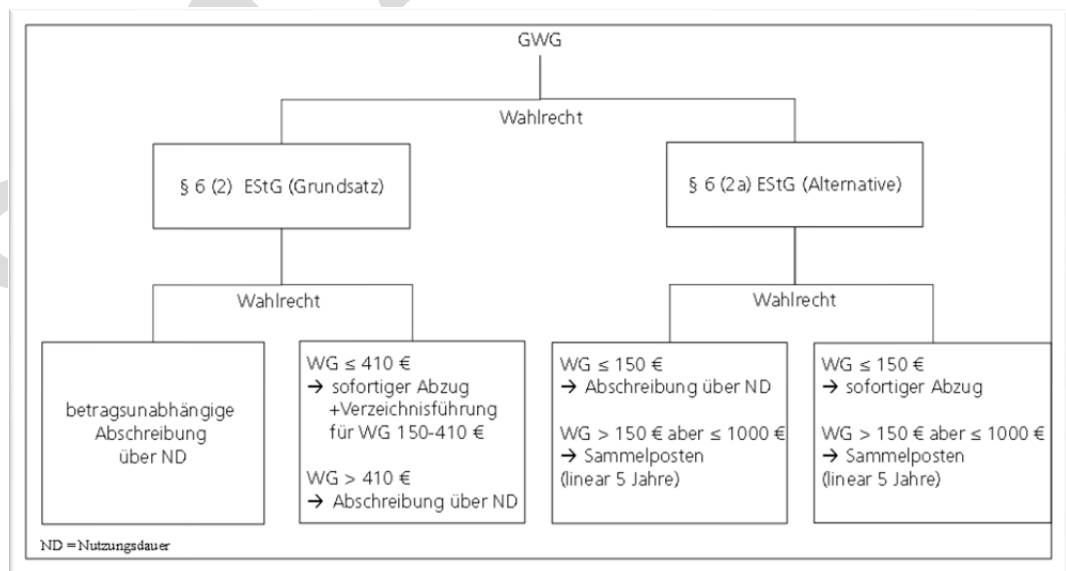
---

28 Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 268 HGB, Tz. 55.

Sammelposten gebucht und dieser über fünf Jahre (inkl. dem Anschaffungs- bzw. Zugangsjahr linear abgeschrieben werden.

Zusammenfassend brauchen Wirtschaftsgüter mit AK/HK bis einschließlich 150 Euro im Fall der Nichtaktivierung weder als Zugang noch als Abgang bzw. als Abschreibungsaufwand im Anlagenspiegel ausgewiesen zu werden. Wirtschaftsgüter zwischen 150 Euro und 1.000 Euro sind in den Anlagenspiegel mit aufzunehmen und im Jahr der Bildung sowie in den darauffolgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 20 % erfolgswirksam abzuschreiben.

Trotz Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit wird durch Anwendung der Ausnahmeregelung des § 252 Abs. 2 HGB die Bildung eines solchen Sammelpostens unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung auch handelsrechtlich als zulässig erachtet. Der Gesetzgeber hat auf eine gesetzliche Verankerung dieser Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz abgesehen, da davon auszugehen sei, „dass sich die Handhabung in der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis binnen kürzester Zeit zu einem Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung entwickelt“<sup>29</sup>.



**Abb. 3.13: Bilanzierungsmöglichkeiten geringwertige Wirtschaftsgüter**

Für den Abgang werden mehrere Fiktionen als zulässig angesehen mit unterschiedlichen Auswirkungen auf die Abschreibungsspalten<sup>30</sup>. Wird im

<sup>29</sup> BT-Drucksache 16/10067, S. 38.

<sup>30</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 268 HGB, Tz. 77.

Zugangsjahr gleichzeitig in entsprechender Höhe ein Abgang ausgewiesen, sind die Güter in der Spalte „kumulierte Abschreibungen“ nicht zu erfassen. Unabhängig hiervon sind sie in der GuV jedenfalls als Abschreibungen in dem Posten Nr. 7a des Gliederungsschemas zu erfassen. Hieraus resultieren demnach Abweichungen zwischen den im Anlagenspiegel und den in der Erfolgsrechnung auszuweisenden Abschreibungen des Geschäftsjahres. Werden dagegen im Zugangsjahr die „kumulierten Abschreibungen“ erhöht und im folgenden Geschäftsjahr ein Abgang fingiert, treten die vorhergehend geschilderten Folgen nicht ein. Weiterhin ist denkbar, die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die „kumulierten Abschreibungen“ bis zum tatsächlichen oder einem fingierten durchschnittlichen Abgang fortzuführen. Aus wirtschaftlichen Überlegungen ist dieses Verfahren allerdings nachteilig, da es einen u. U. enormen Verwaltungsaufwand erfordert.

Unter den *Abgängen* (3) sind die mengenmäßigen Bestandsvermindierungen aufgrund tatsächlichen Ausscheidens (Verkauf, Untergang, Verschrottung, Tilgung von Anleihen) im Wirtschaftsjahr zu erfassen. Die Abgänge sind in Höhe der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuweisen, d. h. sie setzen sich zusammen aus dem Restbuchwert des Vermögensgegenstandes zuzüglich der in den kumulierten Abschreibungen enthaltenen bisherigen Wertminderungen. Die kumulierten Abschreibungen sind im Abgangsjahr entsprechend zu vermindern.

#### **Abgänge**

*Umbuchungen* (4) betreffen Austauschvorgänge innerhalb verschiedener Posten des Anlagevermögens, insbesondere wenn die geleisteten Anzahlungen auf die entsprechenden Bilanzposten (z. B. Anlagen) umzugliedern sind.

#### **Umbuchungen**

In der Spalte *Zuschreibungen* (5) sind prinzipiell die wertmäßigen Erhöhungen durch Rückgängigmachung vorhergehender Abschreibungen zu erfassen. Bei Wertaufholungen sind die kumulierten Abschreibungen in dem Folgejahr um die Zuschreibungen des Vorjahres zu vermindern.

#### **Zuschreibungen**

Die *kumulierten Abschreibungen* (6) umfassen sämtliche plan- und außerplanmäßigen Abschreibungen aller am Abschlussstichtag noch vorhandenen Vermögensgegenstände, vermindert um die Zuschreibungen der Vorjahre. Sie enthalten auch die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen und die bei Übertragung der steuerfreien Rücklagen (z. B. § 6b EStG) zu erfassenden Beträge. Der *Buchwert am Ende des Geschäftsjahres* (7) ergibt sich durch die schon beschriebene Gleichung:

#### **Abschreibungen**

$$(7) = (1) + (2) \cdot (3) + (4) + (5) \cdot (6).$$

**Beispiel:**

Im Anlagenspiegel sollen die folgenden Vorgänge der Geschäftsjahre 01 bis 06 dargestellt werden:

Jahr 01: Anfang 01 Anschaffung Maschine A zu 100.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre, Abschreibung linear 10 %).

Jahr 02: Anfang 02 Anschaffung Maschine B zu 200.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre, Abschreibung linear 10 %); aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei Maschine A wird bei unveränderter Nutzungsdauer neben der planmäßigen eine außerplanmäßige Abschreibung von 40.000 € vorgenommen.

Jahr 03: Anfang 03 Wegfall des Grundes für die außerplanmäßige Abschreibung bei Maschine A; deshalb Zuschreibung in Höhe von 40.000 € (Zeitpunkt der Zuschreibung vor Ermittlung der planmäßigen Abschreibung).

Jahr 04: Keine Besonderheiten

Jahr 05: Verkauf der Maschine A per 30.6.05 für 60.000 €.

Jahr 06: Keine Besonderheiten

Jahr	Anfangsbestand zu historischen Anschaffungskosten €	+ Zugänge des Jahres €	./. Abgänge zu historischen Anschaffungskosten €	+ Zuschreibungen des Jahres €	./. kumulierte Abschreibungen €	= Jahresendbestand Buchwert €	Vorjahresbestand Buchwert €	Abschreibungen des Jahres €
01	0	100.000	-	-	10.000	90.000	0	10.000
02	100.000	200.000	-	-	80.000	220.000	90.000	30.000 + 40.000
03	300.000	-	-	40.000	110.000	230.000	220.000	30.000
04	300.000	-	-	-	100.000	200.000	230.000	30.000
05	300.000	-	100.000	-	80.000	120.000	200.000	25.000
06	200.000	-	-	-	100.000	100.000	120.000	20.000

Da lt. Sachverhalt keine Umbuchungen vorgenommen werden müssen, ist eine entsprechende Spalte im Anlagenspiegel nicht enthalten. Im Jahr 02 setzen sich die Jahresabschreibungen (letzte Spalte) aus den planmäßigen (30.000 €) und den außerplanmäßigen Abschreibungen (40.000 €) zusammen.



Im dritten Jahr enthalten die kumulierten Abschreibungen weiterhin die außerplanmäßigen Abschreibungen, obwohl die Wertminderung in Form der Zuschreibung bereits rückgängig gemacht worden ist. Erst im Jahr 04 erfolgt die „Bereinigung“ der kumulierten Abschreibungen, indem die Zuschreibung des Vorjahres abgezogen wird. Im Jahr 05 setzen sich die Jahresabschreibungen (25.000 €) aus den planmäßigen Abschreibungen auf die Maschine B (20.000 €) und den planmäßigen Abschreibungen auf die Maschine A bis zum Verkauf (Abschreibung für 6 Monate = 5.000 €) zusammen. Die kumulierten Abschreibungen sind um sämtliche bisher auf die verkaufte Maschine A vorgenommenen Abschreibungen zu vermindern. Diese betragen aus den Jahren 01 bis 05 insgesamt 45.000 €. Die kumulierten Abschreibungen am Ende des fünften Jahres sind demnach wie folgt zu berechnen:

kumulierte Abschreibungen Ende 04	100.000€
+ Abschreibungen des Jahres 05	25.000€
./. Abschreibungen Maschine A Jahre 01 bis 05	45.000€
= Kumulierte Abschreibungen Ende 05	80.000€

### 3.2.2.1.6 Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte für das Anlagevermögen

Aus dem Vollständigkeitspostulat des § 246 Abs. 1 HGB ergibt sich für sämtliche Gegenstände des Anlagevermögens die grundsätzliche Aktivierungspflicht, sofern sie Aktivierungsfähigkeit besitzen.<sup>31</sup> Hiernach umfasst das *Aktivierungsgebot* die gesamten *Sachanlagen* und die *Finanzanlagen*, und zwar unabhängig davon, ob die Vermögensgegenstände entgeltlich angeschafft oder selbst hergestellt sind.

**Aktivierungsgebot aus Vollständigkeitspostulat**

Im HGB wird allerdings die Frage des unentgeltlichen Erwerbs von Sach- und Finanzanlagen nicht explizit geregelt. Entgeltlicher Erwerb bedeutet, dass für die Anschaffung eine Gegenleistung oder Aufwendungen aus dem Vermögensbereich erbracht werden. Die Gegenleistung muss nicht zwangsläufig als Geldzahlung erfolgen, sie kann auch in Form eines Tausches oder in einer Dienstleistung bestehen. Für ohne Entgelt erworbene Sach- und

**Aktivierungswahlrecht bei unentgeltlichem Erwerb**

<sup>31</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen der Zugehörigkeit zum Unternehmensbereich Gliederungspunkt 3.2.7.

Finanzanlagen (z. B. durch Schenkung oder Erbvorgang) besteht nach h. M. handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht.<sup>32</sup> Derartige Vorgänge kommen im betrieblichen Bereich nur äußerst selten vor, so dass im Regelfall von dem Aktivierungsgebot auszugehen ist.

#### **immaterielle Vermögensgegen- stände**

Für alle originären immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens besteht gemäß § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht mit Ausnahme der unter § 248 Abs. 2 S. 2 HGB genannten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände. Für diese besteht ein Aktivierungsverbot. Hierzu gehören die explizit in diesem Paragraphen genannten selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Eine Aktivierungspflicht besteht ebenso für alle entgeltlich erworbenen Immaterialgüter.

#### **Geschäfts- oder Firmenwert**

Ein Aktivierungsverbot besteht auch für den originären Geschäfts- oder Firmenwert. Handelt es sich dagegen um einen entgeltlich erworbenen Geschäftswert, so besteht gem. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB ein Aktivierungsgebot. Der derivative Firmenwert muss also aktiviert werden.

### **3.2.2.2 Umlaufvermögen**

#### **3.2.2.2.1 Bestandteile**

Eine allgemeine Definition des Umlaufvermögens ist im HGB - anders als zum Anlagevermögen - nicht enthalten.<sup>33</sup> In der Bilanzgliederung für Kapitalgesellschaften wird zwischen vier Hauptgruppen unterschieden:

Vorräte	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	Wertpapiere	liquide Mittel
---------	---	-------------	----------------

Ein gesonderter Posten für immaterielle Gegenstände des Umlaufvermögens (z. B. zur Weiterveräußerung entwickelte Fertigungsverfahren, Software) ist nicht vorgesehen. Derartige Vermögensgegenstände sind bei den Vorräten auszuweisen.

#### **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**

Innerhalb der Vorräte wird zwischen vier Posten differenziert. Zu den **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen** gehören die für die Weiterverarbeitung im

32 Vgl. z.B. Federmann (2000), S. 237; Göbel (2001), in: BoHR, § 255 HGB, Tz. 56; Ellrott/Schmidt-Wendt (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 99 ff.

33 Zur Abgrenzung vgl. Gliederungspunkt 3.2.2.1.1

Produktionsprozess vorgesehenen Materialien. Hierzu zählen auch die fremdbezogenen oder selbsterstellten Fertigteile oder Komponenten, die für den späteren Einbau in das Hauptprodukt vorgesehen sind (z. B. Autositze, Batterien, Reifen, Motoren). Handelt es sich bei den Bauteilen um Ersatz- oder Zubehörteile, die auch zur (selbständigen) Weiterveräußerung geeignet sind, kommt ebenso ein Ausweis unter dem Posten „Fertige Erzeugnisse und Waren“ in Frage. Für die Lösung derartiger Abgrenzungsprobleme ist auf die voraussichtliche Zweckbestimmung der Materialien abzustellen, wobei auch eine mengenmäßige Aufteilung erfolgen kann. Als **Rohstoffe** werden die Fertigungsstoffe bezeichnet, die unmittelbar in die Erzeugnisse eingehen und deren *Hauptbestandteile* bilden. Zu den **Hilfsstoffen** gehören die Verbrauchsgüter, die bei der Herstellung der Erzeugnisse nur von untergeordneter Bedeutung sind (z. B. Schrauben, Nägel, Klebmittel, Konservierungsstoffe, Verpackungsmaterial). **Betriebsstoffe** werden bei der Produktion eingesetzt, gehen aber nicht als Bestandteile in das Erzeugnis ein. Hierzu gehören z. B. Schmier-, Kühl-, Reinigungsmittel, Brennstoffe und auch - mangels eines besonderen Bilanzgliederungspostens - noch nicht verbrauchtes Büromaterial.

Die unfertigen Erzeugnisse und Leistungen werden getrennt von den fertigen Erzeugnissen und Waren ausgewiesen. **Unfertige Erzeugnisse/Leistungen** sind dadurch gekennzeichnet, dass bereits eine Be- oder Verarbeitung stattgefunden hat bzw. Aufwendungen entstanden sind, aber - im Gegensatz zu den Fertigerzeugnissen - noch keine verkaufsbereiten Produkte existieren.

**unfertige  
Erzeugnisse**

Soweit das Unternehmen für noch nicht bezogene Vorräte Anzahlungen an den Lieferanten geleistet hat, sind die damit verknüpften Ansprüche - obwohl rechtlich und wirtschaftlich als Forderungen einzustufen - nicht in der zweiten Hauptgruppe „Forderungen“, sondern als *geleistete Anzahlungen „bei den Vorräten“* auszuweisen. Eine weitere Besonderheit ist hinsichtlich der von einem Kunden erhaltenen Anzahlung für noch zu erbringende Lieferungen bzw. Leistungen zu verzeichnen. *Erhaltene Anzahlungen auf Vorräte* braucht das Unternehmen nicht zwingend als Verbindlichkeit zu passivieren. Es darf aufgrund des Wahlrechtes in § 268 Abs. 5 HGB die erhaltenen Anzahlungen auch offen in einer Vorspalte von den Vorräten absetzen. Dadurch wird die Summe der Vorräte und die Bilanzsumme entsprechend verkürzt. Der Abzug muss nicht zwangsweise bei den „fertigen Erzeugnissen“, sondern kann prinzipiell bei allen Vorratsposten erfolgen (jedoch nicht bei den „geleisteten Anzahlungen“). Mit der Vorschrift des § 268 Abs. 5 HGB ist die Idee verbunden, dass „Anzahlungen, die für die

**geleistete  
Anzahlungen**

**erhaltene  
Anzahlungen**

Beschaffung von Rohstoffen geleistet oder die entsprechend dem Baufortschritt gezahlt sind, direkt von dem entsprechenden Aktivposten abgesetzt werden können (Wahlrecht), um die Bilanzrelationen entsprechend korrigiert auszuweisen“.<sup>34</sup>

In der zweiten Hauptgruppe des Umlaufvermögens werden ebenfalls vier Gliederungsposten unterschieden:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen,
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und
4. sonstige Vermögensgegenstände.

#### **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**

Betriebliche **Forderungen** im bilanziellen Sinne können allgemein definiert werden als die - aufgrund einer von dem Unternehmen bereits erbrachten Gegenleistung - entstandenen Ansprüche des Unternehmens gegenüber Dritten auf Zahlung von Geld oder auf Erbringung von Sach- oder Dienstleistungen. Zu den *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen* gehören die aufgrund eines gegenseitigen Vertrags (z. B. Kauf-, Werk- oder Dienstleistungsvertrag) dadurch entstandenen Ansprüche, dass das Unternehmen seine zu erbringende Leistung (z. B. Lieferung von bestellten Waren oder Durchführung von Dienstleistungen) bereits erfüllt hat und die Leistung des Vertragspartners noch aussteht.<sup>35</sup> Zur begrifflichen Abgrenzung zwischen verbundenen und beteiligten Unternehmen wird auf die Ausführungen zum Finanzanlagevermögen<sup>36</sup> verwiesen.

#### **Rangfolge bei mehrfacher Zuordnung**

Bei Überschneidungen, d. h. bei einer möglichen Zuordnung der Forderung in zwei oder in allen drei Gliederungsposten (z. B. Forderung aufgrund einer Warenlieferung gegenüber einem verbundenen Unternehmen, mit dem ein Beteiligungsverhältnis besteht), wird in der Literatur folgende grundsätzliche Rangfolge vertreten:<sup>37</sup> Richtet sich eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen gegen ein beteiligtes Unternehmen, erfolgt der Ausweis vorrangig bei den Forderungen gegenüber beteiligten Unternehmen mit einem entsprechenden Mitzugehörigkeitsvermerk bei den anderen Bilanzposten (§ 265 Abs. 3 HGB). Gleiches gilt für Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen. Handelt es sich um eine Forderung gegenüber einem

---

<sup>34</sup> Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), F Tz. 188.

<sup>35</sup> Vgl. zur Behandlung sog. schwebender Geschäfte, bei denen noch keine der Vertragsparteien ihren Verpflichtungen nachgekommen ist, die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.2.3.2.

<sup>36</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.2.2.1.4.

<sup>37</sup> Vgl. z.B. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 266 HGB, Tz. 124, 129, 132.

verbundenen Unternehmen, mit dem auch ein Beteiligungsverhältnis besteht, hat der Ausweis bei dem verbundenen Unternehmen Vorrang.

Unter dem Sammelposten „sonstige Vermögensgegenstände“ sind u. a. Lohn- und Gehaltsvorauszahlungen, kurzfristige Darlehn, Schadensersatzansprüche, Steuererstattungsansprüche, fällige aber noch nicht erhaltene Mietzahlungen sowie Zinsansprüche anzusetzen.

**sonstige Vermögensgegenstände**

Bei allen Forderungsposten muss in der Bilanz ein gesonderter Vermerk in Höhe der Beträge mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr angebracht werden (§ 268 Abs. 4 HGB). Das gilt auch für Forderungen innerhalb der „sonstigen Vermögensgegenstände“ sowie für „eingeforderte aber noch nicht eingezahlte Einlagen“ der Gesellschafter<sup>38</sup>.

**Restlaufzeitvermerk**

Bei den *Wertpapieren* erfolgt eine Differenzierung zwischen den „Anteilen an verbundenen Unternehmen“ und „sonstigen Wertpapieren“. Entsprechend der Abgrenzung zum Anlagevermögen sind hier die Wertpapiere zu erfassen, die nicht auf Dauer im Unternehmen gehalten werden sollen.

**Wertpapiere**

### **3.2.2.2 Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte für das Umlaufvermögen**

Alle bilanzierungsfähigen Gegenstände des Umlaufvermögens unterliegen der *Aktivierungspflicht*. Dies folgt aus dem Vollständigkeitsgrundsatz des § 246 Abs. 1 HGB. Es bestehen weder explizite gesetzliche Bilanzierungsverbote noch -wahlrechte für bestimmte Vermögensgegenstände - vorausgesetzt, sie erfüllen das Kriterium der wirtschaftlichen Unternehmenszugehörigkeit.<sup>39</sup>

**umfassendes Aktivierungsgebot für das Umlaufvermögen**

Das Aktivierungsgebot umfasst auch das *selbst erstellte immaterielle Umlaufvermögen*. Zur Veräußerung oder Verwertung durch andere Unternehmen bestimmte Fertigungsverfahren, Patente usw. müssen bilanziell erfasst werden. Ebenso wie bei dem Anlagevermögen wird lediglich für unentgeltlich (z. B. durch Schenkung) erhaltene Umlaufgegenstände ein Aktivierungswahlrecht im handelsrechtlichen Schrifttum angenommen. Geldschenkungen sollen dagegen bilanzierungspflichtig sein.<sup>40</sup>

**immaterielles Umlaufvermögen**

38 Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 268 HGB, Tz. 99 f.

39 Siehe hierzu Gliederungspunkt 3.2.7.

40 Vgl. Ellrott/Schmidt-Wendt (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 101; vgl. auch Federmann (2000), S. 237, der auf die „untragbaren“ Ergebnisse durch die Nichtaktivierung von z.B. Forderungen und Wertpapieren hinweist.

### 3.2.3 Schulden

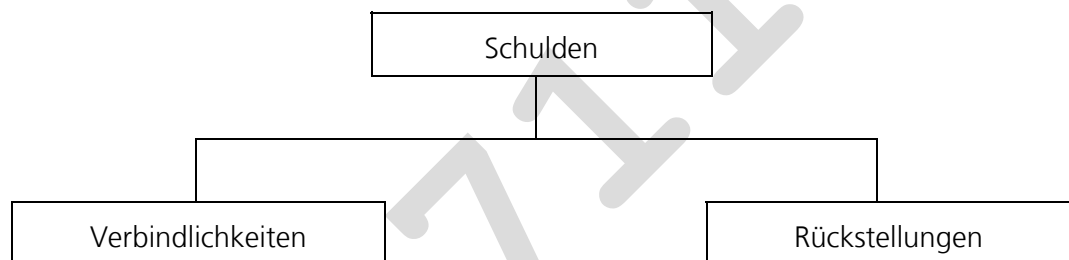
#### 3.2.3.1 Vorbemerkung

##### keine Legaldefinition

Auf eine inhaltliche Beschreibung des Begriffs Schulden hat der Gesetzgeber verzichtet. Unzweifelhaft rechnen weder die (passiven) „Rechnungsabgrenzungsposten“ noch das „Eigenkapital“<sup>41</sup> zu den Schulden. Das Eigenkapital stellt vielmehr lediglich eine Restgröße zwischen der Summe der Aktiva und der Summe der sonstigen Passiva dar.

##### Oberbegriff Schulden

Nach der Gesetzesterminologie umfassen die Schulden als Oberbegriff sowohl die „Verbindlichkeiten“ als auch die „Rückstellungen“ (vgl. hierzu §§ 246 Abs. 1, 247 Abs. 1 und 253 Abs. 1 HGB).



Durch die Einbeziehung der Rückstellungen geht der bilanzrechtliche Sprachgebrauch erkennbar über den zivilrechtlichen hinaus. Dies kommt u. a. darin zum Ausdruck, dass für bestimmte Rückstellungen (Aufwandsrückstellungen) keine Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten bestehen muss.

#### 3.2.3.2 Verbindlichkeiten

Auch die Verbindlichkeiten sind gesetzlich nicht definiert. Für die Passivierungsfähigkeit werden mehrere Voraussetzungen gefordert:

##### Definition

Es muss für das Unternehmen

- eine *Leistungsverpflichtung*
- dem *Grunde und der Höhe nach bestimmt*,
- *gegenüber einem Dritten*
- *am Bilanzstichtag entstanden*,
- eine *wirtschaftliche Belastung* und
- vom *Gläubiger durchsetzbar* sein.

<sup>41</sup> Vgl. hierzu Gliederungspunkte 3.2.4 u. 3.2.6.

Die **Leistungsverpflichtung** kann auf die (Rück-)Zahlung von Geld, die Lieferung von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen, das Gewähren von Preisnachlässen u.ä. gerichtet sein. Wichtig ist, dass die geschuldete Leistung dem **Grund und der Höhe nach bestimmt**, d. h. gewiss ist. Falls nur eine Voraussetzung nicht gegeben ist, z. B. bei einem zweifelhaften Anspruch oder einer betragsmäßig nicht eindeutig festliegenden Verpflichtung, handelt es sich um ungewisse Verbindlichkeiten, die nur als Rückstellungen berücksichtigungsfähig sein können.

**Leistungsverpflichtung dem Grunde und der Höhe nach bestimmt**

Bilanzierbar sind nur Verpflichtungen gegenüber einem **Dritten**, nicht gegen sich selbst, d. h. der Einzelkaufmann kann seiner eigenen Firma z. B. keine Darlehen als Gläubiger geben oder sich selbst gegenüber als Vermieter und Mieter in einer Person auftreten. Anders verhält es sich dagegen bei Gesellschaftern von Personen- und Kapitalgesellschaften. Da die Gesellschaften als selbständige Unternehmen auftreten, können sie mit ihren Gesellschaftern handelsrechtlich anzuerkennende Dienst-, Darlehns-, Kaufverträge usw. abschließen.

**Verpflichtung gegenüber Dritten**

### Beispiele

1. Der Gesellschafter einer OHG ist Eigentümer eines Grundstücks, das die OHG als Lagerplatz nutzen möchte. Der Gesellschafter hat die Wahl, ob er das Grundstück seinem Unternehmen unentgeltlich oder unter Vereinbarung einer höheren Gewinnbeteiligung als *gesellschaftsrechtlichen Beitrag* zur Verfügung stellt oder mit der OHG einen Miet-/Pachtvertrag vereinbart und Miet-/Pachtzinsen bezieht.
2. Der Komplementär will seiner KG zusätzlich finanzielle Mittel zuführen. Er kann mit seiner Gesellschaft entweder einen Darlehnsvertrag abschließen und insofern Gläubiger werden oder das hingegebene Geld als gesellschaftsrechtliche Einlage behandeln und sein Kapitalkonto erhöhen.
3. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kann mit der GmbH einen Arbeitsvertrag mit allen rechtlichen Konsequenzen vereinbaren oder auch ohne Vertrag unentgeltlich für die GmbH arbeiten.

Die Verpflichtung zur Leistungserbringung muss am **Bilanzstichtag entstanden** sein und sie muss das *Vermögen* des Kaufmanns wirtschaftlich *belasten*. Auf die tatsächliche Fälligkeit kommt es nicht an. Hat das Unternehmen z. B. die Mietzahlungen für im abgelaufenen Wirtschaftsjahr

**wirtschaftliche Belastung am Bilanzstichtag**



angemietete Räume vertraglich erst im folgenden Jahr zu leisten, ist die Verbindlichkeit zwar noch nicht fällig, aber bereits entstanden und deshalb zu passivieren.

#### **schwebende Geschäfte**

Bei gegenseitigen Verträgen (z. B. Kaufverträgen) ergeben sich bereits mit Abschluss der Verträge gegenseitige Verpflichtungen, die jedoch zunächst nicht zu einer **wirtschaftlichen Belastung** führen. Solange keiner der Vertragspartner seine Leistung erbracht hat, liegt ein sog. **schwebendes Geschäft** vor. Es wird hierbei unterstellt, dass sich die Leistung und Gegenleistung wirtschaftlich entsprechen. Während des Schwebezustandes kommt es zu keinen buchungstechnischen Handlungen. Der Leistungsempfänger darf keine Verbindlichkeit und der Leistungsschuldner keine Forderung bilanzieren. Erst wenn einer der Vertragspartner seinen Teil erfüllt hat (z. B. die Ware geliefert oder eine Anzahlung geleistet), ist für den Leistungsempfänger eine passivierungsfähige Verbindlichkeit entstanden.

#### **drohende Verluste**

Drohen aus einem schwebenden Geschäft voraussichtlich entstehende *Verluste*, so ist zwar das Vermögen des Kaufmanns wirtschaftlich belastet, dennoch liegt keine gewisse Verbindlichkeit vor. Derartige Verluste können nur als Rückstellungen passiviert werden.

#### **Eventual- verbindlichkeiten**

An einer wirtschaftlichen Belastung fehlt es auch bei den sog. **Eventualverbindlichkeiten**. Hierbei handelt es sich um die in § 251 HGB aufgeführten Haftungsverhältnisse, bei denen die potentielle Inanspruchnahme existiert, deren Eintritt jedoch ungewiss ist. Dies sind z. B.:

1. Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln,
2. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften,
3. Verbindlichkeiten aus Wechsel- und Scheckbürgschaften sowie
4. Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Wenn am Bilanzstichtag nicht sicher und auch nicht wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen aus den vorgenannten Verpflichtungen in Anspruch genommen werden soll, liegt kein passivierungsfähiger Bilanzgegenstand vor. Eventualverbindlichkeiten sind jedoch gemäß § 251 HGB *unter dem Bilanzstrich* auszuweisen. Von Kapitalgesellschaften dürfen sie wahlweise auch im Anhang angegeben werden.

#### **Durchsetzbarkeit des Anspruchs**

Eine Verbindlichkeit setzt ferner voraus, dass der Gläubiger seinen Anspruch auch durchsetzen kann. Sind Gründe vorhanden, die den Kaufmann zur Leistungsverweigerung berechtigen und beabsichtigt er dies, so liegt keine



Verbindlichkeit vor. Nicht erzwingbar ist z. B. der Anspruch aus einer verjährten Schuld.

### 3.2.3.3 Rückstellungen

#### 3.2.3.3.1 Allgemeines

Rückstellungen gehören zu den Schulden i. S. v. § 242 HGB. Der Bilanzansatz als Passivposten ist *abschließend* in § 249 HGB und die Bewertung in § 253 Abs. 1 HGB geregelt.

**Rückstellungen** sind am Bilanzstichtag mit einiger Wahrscheinlichkeit ent-/bestehende zukünftig zu erwartende Vermögensminderungen (insbesondere Ausgaben), die eine wirtschaftliche Belastung der abgelaufenen Rechnungsperiode darstellen und deshalb bereits als Aufwand der Verursachungsperiode gewinnmindernd berücksichtigt werden müssen (sollten). Nach dem Zweck der Rückstellungsbildung lassen sich zwei Hauptgruppen unterscheiden:

#### Begriff

1. Zum einen dienen Rückstellungen der bilanziellen Erfassung von *Verbindlichkeiten* gegenüber Dritten (**Verbindlichkeitsrückstellungen**) und drohenden *Verlusten aus schwebenden Geschäften* mit Dritten (**Drohverlustrückstellungen**), die dem Grunde und/oder der Höhe nach wahrscheinlich, jedoch *nicht sicher bestimmbar* sind. Dabei kann sich die Ungewissheit (auch kumulativ) auf den Grund, die Höhe und den Fälligkeitszeitpunkt beziehen. Die Verpflichtung gegenüber Dritten kann, braucht aber nicht rechtsverbindlich entstanden zu sein. Es genügt eine in der Vergangenheit verursachte und noch nicht rechtswirksame, aber wahrscheinlich aufgrund von Erfahrungswerten eintretende Leistungsverpflichtung.

#### 1. Hauptgruppe

Hiernach lassen sich die Verbindlichkeitsrückstellungen unterscheiden in – (*erstens*) – rechtlich dem Grunde nach bestehende Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nur dem Betrag nach ungewiss sind und – (*zweitens*) – mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zukünftig entstehende Verbindlichkeiten, die zudem der Höhe nach ungewiss sein können und wirtschaftlich in der abgelaufenen Wirtschaftsperiode verursacht sind.

2. Zum anderen dienen Rückstellungen der Erfassung von bereits in der Vergangenheit *wirtschaftlich verursachten*, aber *bisher unterlassenen Aufwendungen*, die zu künftigen Mittelabflüssen oder dem Verbrauch von Produktionsfaktoren führen, *ohne* dass das Unternehmen durch einen *Dritten* in Anspruch genommen werden muss

#### 2. Hauptgruppe

**(Aufwandsrückstellungen).** Diese nach dem Bilanzstichtag durchzuführenden Aufwandsmaßnahmen (z. B. für unterlassene Instandhaltungen) können in einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr durch fremde Unternehmen oder durch den Betrieb selbst stattfinden. In beiden Fällen besteht jedoch am Bilanzstichtag (noch) *keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten*.

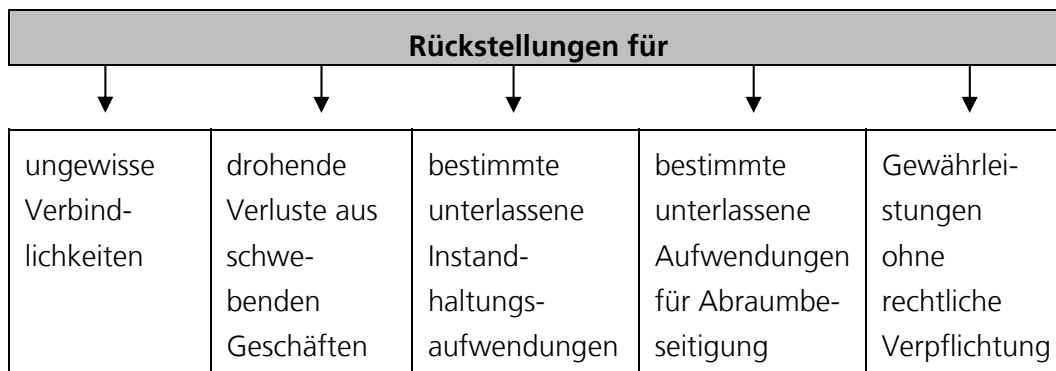
Während die erstgenannten Rückstellungen als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden könnten, sind die Aufwandsrückstellungen als Bestandsgrößen schwieriger zu interpretieren. Sie dienen dem Ausweis bestimmter in Zukunft zu erwartender Vermögensminderungen, die bereits die abgelaufene Periode belasten. Ihre Bildung geschieht ebenso wie bei der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften unter der primären Zielrichtung, den zutreffenden Periodengewinn i. S. d. dynamischen bilanztheoretischen Abgrenzungsprinzipien zu ermitteln.<sup>42</sup> Aufgrund der hiermit verbundenen Gefahr einer ausufernden Rückstellungsbildung werden generell alle Rückstellungen, insbesondere die Aufwandsrückstellungen, auf die ausdrücklich in § 249 Abs. 1 HGB gesetzlich genannten Fälle begrenzt. Nicht rückstellungsfähig sind daher z. B. das allgemeine Unternehmerrisiko, unterlassener Aufwand für Forschung und Entwicklung oder für Werbungsmaßnahmen.

Beiden zuvor beschriebenen Hauptgruppen ist gemeinsam, dass durch die Rückstellung der Aufwand der Abrechnungsperiode erhöht wird und somit eine negative Erfolgsbeeinflussung stattfindet. Ihre Auflösung erfolgt entweder erfolgsneutral, wenn die ungewisse zur gewissen Verbindlichkeit bzw. die Aufwandsmaßnahme durchgeführt wird oder erfolgserhöhend, wenn der Grund für die Rückstellungsbildung entfällt.

Gemäß § 249 HGB lassen sich folgende Rückstellungsarten unterscheiden:

---

42 Vgl. Kurseinheit 1, Gliederungspunkt 2.2.2.



**Abb. 3.14: Rückstellungsarten**

Zu den einzelnen Rückstellungsarten werden nachfolgend die allgemeinen Voraussetzungen der Passivierungsfähigkeit dargestellt.

### 3.2.3.3.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine betrieblich veranlasste Verpflichtung gegenüber einem Dritten bis zum Bilanzstichtag entstanden sein (*Außenverpflichtung*). Der wesentliche Unterschied zu den Verbindlichkeiten besteht in der *Ungewissheit* der Verpflichtung. Dabei kann sich die Ungewissheit auf das *Be- oder Entstehen* und auf die *betragsmäßige Höhe* beziehen. Für die Beurteilung kommt es auf objektive Merkmale und die subjektive Beurteilung des Bilanzierenden an. Entscheidend ist die Wahrscheinlichkeit, ob das Unternehmen in die Pflicht genommen wird. Überwiegen die Gründe für eine wahrscheinliche Inanspruchnahme, liegt Bilanzierungsfähigkeit vor. Rückstellungsfähig sind die künftigen Ausgaben jedoch *nur*, soweit sie als *laufender Aufwand* sofort gewinnmindernd in der GuV anzusetzen sind und *nicht aktivierungspflichtige Anschaffungs-/Herstellungskosten* darstellen

**Ungewissheit der Verpflichtung**

Folgende Voraussetzungen sind demnach zur Bildung einer **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** zu überprüfen:

- *Bestehen einer der Höhe nach ungewissen oder wahrscheinliches Entstehen einer der Höhe nach gewissen oder ungewissen Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten,*
  - *wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag,*
  - *Schuldner muss ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen*
- und

**Voraussetzungen**

- *keine Aktivierungspflicht* der künftigen Ausgaben.

Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen den Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen bildet die notwendige Außenverpflichtung, die sowohl *bürgerlich-rechtlich* (z. B. durch vertragliche oder gesetzliche Schuldverhältnisse) als auch *öffentlich-rechtlich* (z. B. durch ein Gesetz, Verwaltungsakt oder Urteil) begründet sein kann. Ferner reicht nach herrschender Meinung auch eine *faktische Leistungsverpflichtung* (ohne rechtliche Durchsetzbarkeit) zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung aus.<sup>43</sup>

Als weitere Voraussetzung wird in der handelsrechtlichen Literatur für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung (und der insofern durch die Aufwandserfassung bewirkten Gewinnminderung) die *wirtschaftliche Verursachung* der Verpflichtung in der abgelaufenen Rechnungsperiode genannt. Für die inhaltliche Bestimmung dieses Merkmals wird in diesem Zusammenhang das von Moxter um das „*Alimentationsprinzip*“ erweiterte *Realisationsprinzip* herangezogen.<sup>44</sup> Hiernach wird durch das Realisationsprinzip nicht nur bestimmt, zu welchem Zeitpunkt Erträge, sondern auch wann Aufwendungen zeitlich zu erfassen sind, da sich der Gewinn als Nettogröße aus der Saldierung von Erträgen und Aufwendungen ergibt. Aufwand ist in diesem Sinn nur dann wirtschaftlich verursacht, wenn er die bis zum Bilanzstichtag realisierten Umsatzerlöse ermöglicht („alimentiert“) hat. Er ist hingegen *nicht* wirtschaftlich verursacht, wenn er erst *künftige Erträge* „alimentiert“. Für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen erhält das so verstandene Realisationsprinzip insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung, wenn das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung als eine notwendige Voraussetzung für sämtliche (also auch die bereits *rechtlich voll entstanden* ungewissen) Verpflichtungen gefordert wird.

Mit der Beurteilung der Ansatzfähigkeit einer Verbindlichkeitsrückstellung erfolgt implizit auch eine Entscheidung über den Zeitpunkt ihrer Passivierung, der dadurch bestimmt wird, wann die (ungewisse) Verbindlichkeit *entstanden* ist. Für den Entstehungszeitpunkt kann an die *rechtlich wirksame Entstehung* der Verpflichtung und/oder an das Kriterium der *wirtschaftlichen Verursachung* angeknüpft werden, wobei die Zeitpunkte zusammenliegen, aber auch auseinanderfallen können. Hiernach lassen sich die Rückstellungen unterscheiden in:

---

43 Vgl. die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.2.3.3.5.

44 Vgl. hierzu die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.3.2.2.

1. Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach rechtlich bereits bestehen *und* wirtschaftlich verursacht sind, jedoch lediglich dem Betrag nach ungewiss sind,
2. Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach rechtlich bestehen und lediglich dem Betrag nach ungewiss sind, deren wirtschaftliche Verursachung jedoch erst in einer nachfolgenden Geschäftsperiode liegt und
3. Verbindlichkeiten, die erst künftig dem Grunde nach (wahrscheinlich) entstehen, aber bereits wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht sind und deren Höhe zudem ungewiss sein kann.<sup>45</sup>

Für die unter die erstgenannte Kategorie fallenden Verbindlichkeiten ergeben sich keine Ansatzprobleme, da die sowohl rechtlich als auch bereits wirtschaftlich entstandenen Drittverpflichtungen zweifellos zu passivieren sind. Umstritten ist jedoch die Frage, ob bei einem zeitlichen Auseinanderfallen der rechtlichen und der wirtschaftlichen Entstehung ausschließlich das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung rückstellungsbegründend sein soll oder ob auch auf die rechtliche Entstehung abzustellen ist. Im handelsrechtlichen Schrifttum wurde zumindest bis zu der „grundlegenden Entscheidung“<sup>46</sup> des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.6.2001<sup>47</sup> überwiegend von einer Dominanz der wirtschaftlichen Verursachung ausgegangen.<sup>48</sup> Dies hatte zur Folge, dass zwar die unter 3. genannten wirtschaftlich verursachten, aber erst künftig entstehenden ungewissen Verpflichtungen für passivierungsfähig (und -pflichtig) gehalten wurden, nicht jedoch die bereits rechtlich voll, aber (noch) nicht wirtschaftlich entstandenen Verbindlichkeiten der Fallkategorie 2.

Der – ebenfalls von der Finanzverwaltung<sup>49</sup> vertretenen – Auffassung, das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung müsse *kumulativ* auch bei rechtlich bestehenden Verpflichtungen erfüllt sein, hat der Bundesfinanzhof eine eindeutige Absage erteilt. In dem „mit großer Bedeutung für die Praxis“<sup>50</sup> ergangenen Urteil vom 27.6.2001 führt er aus, dass die wirtschaftliche Verursachung „zwar bei der Passivierung *künftig entstehender* Verbindlichkeiten, nicht hingegen bei der Passivierung dem Grunde nach *bereits bestehender* – lediglich dem Betrage nach ungewisser – Verpflichtungen gilt“<sup>51</sup> und stellt weiter unmissverständlich klar: „Fallen

---

45 Auf den Fall der erst künftig sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich nach dem Bilanzstichtag entstehenden Verbindlichkeiten, die nicht passivierungsfähig sind, braucht wohl nicht näher eingegangen zu werden.

46 Berger/M. Ring (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 249 HGB, Anm. 34.

47 BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 121.

48 Vgl. Berger/M. Ring (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 249 HGB, Anm. 34.

49 Vgl. BMF (1988) und R 31 c Abs. 2 EStR 2001.

50 Siegel (2002), S. 707.

51 BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 122.

rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit auseinander, so ist für ihre Passivierung der frühere der beiden Zeitpunkte maßgebend“<sup>52</sup>.

In diesem Zusammenhang verwirft er ebenfalls mit ausführlicher Begründung die in der Literatur vertretene Auffassung, das Realisationsprinzip habe eine zusätzliche Abgrenzungsfunktion für Aufwendungen derart, dass sie bei rechtlich entstandenen Verpflichtungen nur zu berücksichtigen seien, soweit sie Umsätze vor dem jeweiligen Bilanzstichtag alimentiert hätten. „Es gibt weder einen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung, der es gebietet, Einnahmen in eine spätere Zeit zu verlagern, in welcher die Ausgaben (Kosten) anfallen, zu deren Deckung sie dienen, noch einen solchen, der fordert, Ausgaben (Kosten) in das Jahr zu verlagern, in welchem die Einnahmen zufließen, aus denen die Ausgaben gedeckt werden sollen“<sup>53</sup>. Für den Ansatz der Verbindlichkeitsrückstellungen komme es vielmehr nach dem Imparitätsprinzip und den Geboten des zutreffenden Vermögensausweises sowie der Vollständigkeit und des Saldierungsverbotes<sup>54</sup> darauf an, alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlusstichtag entstanden sind, vollständig und unsaldiert mit zukünftigen Erträgen zu erfassen<sup>55</sup>.

Die Außen- bzw. Drittverpflichtung muss hinreichend **konkretisiert** sein, d. h. der Schuldner muss ernsthaft mit dem Be- oder Entstehen der Verbindlichkeit rechnen, wobei für *öffentlich-rechtliche Verbindlichkeitsrückstellungen* von der BFH-Rechtsprechung und der Finanzverwaltung die Erfüllung *verschärfter Konkretisierungsbedingungen* verlangt werden. Eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** wird grundsätzlich nur dann als **hinreichend konkretisiert** angenommen, wenn ein Gesetz oder ein besonderer Verwaltungsakt

1. auf ein *inhaltlich genau bestimmtes Handeln* abzielt,
2. dieses Handeln *innerhalb eines bestimmten Zeitraumes* fordert und
3. bei einer Verletzung *Sanktionen* vorsieht,

so dass sich das Unternehmen der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.<sup>56</sup> Die besonderen Konkretisierungsbedingungen<sup>57</sup> führen letztlich

---

52 BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 123.

53 BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 123.

54 Vgl. zu den Grundsätzen die Gliederungspunkte 3.1.6 und 3.3.2.

55 Vgl. BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 124.

56 Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2003, S. 122 mit Hinweis auf weitere Urteile.

dazu, dass öffentlich-rechtliche Verpflichtungen nur dann rückstellungsfähig sind, wenn sie dem Grunde nach rechtlich entstanden und lediglich der betragsmäßigen Höhe nach ungewiss sind<sup>58</sup>. Von dieser Einschränkung sind insbesondere Rückstellungen im Umweltschutzbereich, z. B. bei Altlastensanierungen, Anpassungsverpflichtungen und Entsorgungsmaßnahmen, betroffen.

Als typische **Beispiele** für Verbindlichkeitsrückstellungen sind zu nennen:

**Beispiele**

### 1. bürgerlich-rechtliche Außenverpflichtungen

- gegenüber Arbeitnehmern und Organen des Unternehmens für Pensionen, Gewinnbeteiligungen, Jubiläen, Abfindungen, Weihnachtsgratifikationen, Tantiemen und aus Sozialplänen sowie
- gegenüber Unternehmensexternen für Prozessrisiken, Pachterneuerungsverpflichtungen, Handelsvertreterabfindungen und -provisionen, Patentverletzungen, konkretisierte Bürgschaftsrisiken und Wechselobligo, Mängelrügen, Boni-/Rabattzusagen und Beratungskosten.

### 2. öffentlich-rechtliche Außenverpflichtungen

- aufgrund von betrieblichen Steuern, insbesondere Körperschaft- und Gewerbesteuer,
- für gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschluss- und Prüfungskosten,
- für Sicherheitsinspektionen und Umweltschutzmaßnahmen, z. B. Altlastensanierungen, Entsorgungen, Anpassungsmaßnahmen.

Zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zählen auch diejenigen aus *gesetzlichen* oder *vertraglichen* Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen für die von der Unternehmung erbrachten – aber mit Mängeln behafteten – Leistungen. In Frage kommen z. B. zwingende Verpflichtungen gegenüber den Abnehmern in Form von Ersatzlieferungen, Nachbesserungen, Kaufpreisminderungen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Kunde bereits seine Gewährleistungsansprüche angemeldet hat, sofern das Unternehmen – z. B. aus Erfahrungswerten – mit einer Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss<sup>59</sup>.

**gesetzliche und vertragliche Gewährleistungsverpflichtungen**

57 Für weitergehende Erläuterungen zu den einzelnen Voraussetzungen wird auf die Kommentare verwiesen, z.B. auf ADS, Teilbd. 6 (1998), § 249 HGB, Tz. 49 ff.

58 Vgl. hierzu die kritischen Ausführungen bei ADS, Teilbd. 6 (1998), § 249 HGB, Tz. 51.

59 Vgl. zu den Gewährleistungen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder Vertragsbedingungen, sondern freiwillig geleistet werden, Gliederungspunkt 3.2.3.3.5.



### 3.2.3.3.3 Rückstellungen für drohende Verluste

#### drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Nach allgemeiner Auffassung stellen die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften einen Unterfall der ungewissen Verbindlichkeiten dar. Ihre besondere gesetzliche Erwähnung hat demnach nur klarstellende Bedeutung. Begründet wird diese Ansicht damit, dass der Betrag der Rückstellung durch den Unterschied bestimmt wird, um den die Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft die eigene Forderung übersteigt. Der wahrscheinlich eintretende, noch nicht realisierte Verlust, ist nach dem Imparitätsgrundsatz zu berücksichtigen.

#### Voraussetzungen und Begriff des schwebenden Geschäfts

Für die Bilanzierungsfähigkeit der Verlustrückstellungen müssen die beiden Voraussetzungen *schwebendes Geschäft* und *drohender Verlust* erfüllt sein.

Bei einem **schwebenden Geschäft** handelt es sich um eine zweiseitige vertragliche Beziehung, bei der die gegenseitig geschuldeten Leistungen noch ausstehen (z. B. Kauf-, Miet-, Arbeits-, Darlehnsverträge). Bei einem einseitig verpflichtenden Rechtsgeschäft ergeben sich zwangsläufig keine gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnisse. Schwebende Geschäfte können einmalige Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgänge oder *Dauerrechtsverhältnisse* sein. Diese Unterscheidung ist insbesondere notwendig zur Ermittlung der Höhe des drohenden Verlustes.

Solange und soweit sich die gegenseitigen Ansprüche aus einem schwebenden Geschäft wertmäßig in einem Gleichgewicht gegenüberstehen, erfolgt keine bilanzielle Erfassung, selbst wenn die Ansprüche rechtlich bereits entstanden sind. Sofern jedoch am Bilanzstichtag erkennbar ist, dass dieses Gleichgewicht insofern gestört ist, „als der Wert der vom Kaufmann zu erbringenden Leistung den Wert der zu empfangenden Leistung übersteigt“, <sup>60</sup> muss dieser Verlust berücksichtigt werden. Dies gilt selbst dann, wenn dem Unternehmen bereits bei dem Abschluss des Geschäfts bewusst war, dass es einen Verlust erleiden wird.

Hierfür reicht allein ein unbestimmtes, allgemeines Geschäftsrisiko nicht aus, sondern es müssen schon konkrete Anhaltspunkte und erkennbare Anzeichen dafür vorliegen, dass mit einem Verlust ernsthaft zu rechnen ist.

#### Verluste bei Einkaufsgeschäften

Bei *Einkaufsgeschäften* über Gegenstände des Umlaufvermögens liegt hiernach ein Verlust vor, wenn der Einkaufspreis höher ist als der den gekauften, aber noch nicht gelieferten Gegenständen am Bilanzstichtag

---

<sup>60</sup> ADS, Teilbd. 6, (1998), § 249 HGB, Tz. 144.



zuzuordnende Markt- bzw. Börsenpreis am Beschaffungsmarkt.<sup>61</sup> Bei Handelswaren sind zusätzlich auch die Preise am Absatzmarkt heranzuziehen.<sup>62</sup>

### Beispiel

K schließt im November 01 mit V einen Kaufvertrag über die Lieferung von 50 t Feinblech zum Festpreis von 380 €/t ab. Die Lieferung an K erfolgt vereinbarungsgemäß in der ersten Maiwoche 02. Am Bilanzstichtag beträgt der Marktpreis 340 €/t.

### Lösung

Aus dem Anschaffungsgeschäft ergibt sich für K am Bilanzstichtag ein nicht realisierter Verlust von 40 €/t, der nach dem Imparitätsprinzip über die Rückstellungsbildung zu berücksichtigen ist.

Bei schwebenden *Beschaffungsgeschäften* über Gegenstände des Sachanlagevermögens liegt ein im Wege der Rückstellung vorwegzunehmender Verlust nur dann vor, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung gegeben ist, d. h. die Wiederbeschaffungspreise dauerhaft gesunken sind.

**Verluste bei  
Beschaffungs-  
geschäften**

Bei *Veräußerungsgeschäften* liegt ein Verlust vor, wenn der vereinbarte Verkaufspreis niedriger ist als die Selbstkosten der zu liefernden Waren bzw. Erzeugnisse. Die Selbstkosten umfassen die für den Auftrag bis zum Bilanzstichtag bereits entstandenen und als (fertige oder unfertige) Vorräte aktivierten Herstellungskosten sowie die bis zur Lieferung noch anfallenden Aufwendungen. Ob überhaupt ein Verlust droht, ist insbesondere in Grenzfällen untrennbar mit der Frage verbunden, wie hoch der Verlust ist. Durch die Ermittlung des Verlustes wird gleichzeitig die Höhe der Rückstellung bestimmt, d. h. die Passivierungsfähigkeit und der Bewertungsvorgang sind wechselseitig miteinander verknüpft:

**Verluste bei  
Veräußerungen**

<sup>61</sup> Vgl. zu den Wertbegriffen die Ausführungen in Kurseinheit 3, Gliederungspunkt 3.3.3.

<sup>62</sup> Vgl. Berger/M. Ring (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 249 HGB, Anm. 70.

Verkaufspreis
./. Erlösschmälerungen
./. bereits als Vorräte aktivierte Anschaffungs- und Herstellungskosten
./. noch anfallende Aufwendungen
<hr/>
= <b>Rückstellung</b> (Verlust)

Soweit die Vorräte aufgrund des strengen Niederstwertprinzips<sup>63</sup> am Abschlussstichtag mit dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis zu bewerten sind und hierbei die retrograde Bewertungsmethode (s. Gliederungspunkt 3.3.4.5) anzuwenden ist, wird die Verlustantizipation aus dem schwebenden Geschäft bereits vorweggenommen und es bedarf insoweit keiner Rückstellung.

### Beispiel

Ein Unternehmen hat sich im Jahr 01 zur Herstellung einer Spezialmaschine (Festpreis 330.000 €, Lieferung Februar 02) verpflichtet. Die Maschine ist am 31.12.01 bereits fertiggestellt. Die Herstellungskosten betragen 350.000 € und die mit der Lieferung im Jahr 02 erwarteten Vertriebskosten 15.000 €.

### Lösung

Die Maschine ist am 31.12.01 mit dem Wert von 315.000 € bei den Fertigerzeugnissen zu aktivieren. Der Verlust von 35.000 € (Festpreis ./. Herstellungskosten ./. noch anfallende Vertriebskosten) wird bereits in 01 erfasst. Eine Verlustrückstellung braucht insoweit nicht gebildet zu werden.

### Beispiel

Der Sachverhalt im o. a. Beispiel wird dahingehend abgewandelt, dass die Maschine erst im Januar hergestellt wird.

---

63 Vgl. Kurseinheit 3, Gliederungspunkt 3.3.6.1.

## Lösung

Das Unternehmen muss für den drohenden Verlust aus dem schwebenden Geschäft eine Rückstellung von 35.000 € passivieren. Strittig ist, ob zur Berechnung des Verlustes sämtliche noch anfallenden Kosten (Vollkosten) oder nur die beschäftigungsabhängigen (variablen) Kosten (Teilkosten) zu berücksichtigen sind. In der Literatur wird überwiegend von einem handelsrechtlichen Wahlrecht ausgegangen.<sup>64</sup>

Liegen nicht einmalige insgesamt zu erbringende Leistungen vor, sondern mehrere Teilleistungen aufgrund desselben Rechtsverhältnisses (z. B. Miet-, Leasing-, Arbeitsverträge), sind für die noch zu erbringenden Teilleistungen die Grundsätze über die Behandlung schwebender Geschäfte anzuwenden. Für die Ermittlung des Verlustes muss bei derartigen Dauerrechtsverhältnissen auf die Gesamtheit der (für jeden Bilanzstichtag neu zu überprüfenden) *noch ausstehenden* Leistungen abgestellt werden.<sup>65</sup> Besteht bei einzelnen Teilleistungen zunächst ein Ungleichgewicht zwischen dem Wert der eigenen Verpflichtungen und dem Wert der zu erhaltenden Gegenleistungen, wird dieses später jedoch wieder beseitigt, so ist kein Passivierungsgrund gegeben. Die Beurteilung, ob insgesamt ein Verlust eintreten wird, ist daher in vielen Fällen recht schwierig. Welche konkreten Werte bei der Differenzbetrachtung heranzuziehen sind, ergibt sich aus der jeweiligen Vertragsart.

## Verluste bei Teilleistungen

## Beispiel

U kündigt im Dezember 01 den Mietvertrag für Büroräume zum nächstmöglichen Termin (= 30. September 02), da er mit der Fertigstellung und Nutzung seines eigenen Verwaltungsgebäudes ab März 02 rechnet.

## Lösung

Der Verlust errechnet sich als Differenz zwischen den für die Monate März bis September 02 zu zahlenden Mieten einerseits und dem Nutzungswert der Räume andererseits, der für ihn 0 € beträgt, da er die Räume nicht mehr betrieblich nutzen kann bzw. will.

## drohende Verluste

<sup>64</sup> Vgl. z.B. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253 HGB, Tz. 254; Berger/M. Ring (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 HGB, Anm. 169 ff. mit weiteren Literaturhinweisen.

<sup>65</sup> Vgl. Kupsch (1998), in: BoHR, § 249 HGB, Rz. 33.

Der Verlusteintritt muss *drohen*, d. h. es muss eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestehen, dass dem Unternehmen ein Nachteil entsteht. Allgemeine Risiken aus dem üblichen Geschäftsverlauf genügen nicht. Es müssen Anhaltspunkte vorhanden sein, die objektiv die Einschätzung des Bilanzierenden nachprüfbar machen. Da die Rückstellungen inventarpflichtig sind, muss aus den Aufzeichnungen nachweisbar sein, auf welche Tatsachen bzw. Erfahrungswerte der Kaufmann sich berufen kann. Dabei ist auch zu beachten, ob Handlungsmöglichkeiten zur Vermeidung des Verlustes existieren, die voraussichtlich ausgenutzt werden. Unbeachtlich ist dagegen, ob der Verlust bzw. die Verlustgefahr bewusst in Kauf genommen wird, wozu es z. B. in bestimmten Situationen (Konkurrenzkampf, Kapazitätsauslastungsüberlegungen) kommen kann, wenn kurzfristig Verträge zu nicht kostendeckenden Preisen abgeschlossen werden.

#### 3.2.3.3.4 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen

##### Voraussetzungen für die Passivierungsfähigkeit

Die Passivierungsfähigkeit von Rückstellungen für Instandhaltungsaufwendungen ist an folgende Voraussetzungen gebunden:

- es muss *Instandhaltungsaufwand*
- im *Geschäftsjahr unterlassen* und
- *innerhalb der ersten drei Monate im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt* werden.

##### Instandhaltung

Unter **Instandhaltungsaufwendungen** fallen nur solche Maßnahmen, um die Vermögensgegenstände wieder in einen Zustand zu versetzen, der für ihre betriebsgewöhnliche Nutzung notwendig, aber aufgrund des bisherigen Einsatzes nicht mehr gegeben ist. Hierzu gehören Reparatur-, Inspektions- und Wartungsarbeiten zur Beseitigung der Abnutzungs- und Verschleisserscheinungen. Ohne Bedeutung ist, ob Erhaltungsaufwendungen durch den Betrieb selbst oder durch fremde Unternehmen erfolgen. Es darf sich jedoch nicht um Herstellungsaufwendungen handeln.

##### Herstellung

**Herstellungsaufwand** liegt vor, wenn durch die Maßnahmen etwas Neues, eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Erweiterung, eine Substanzvermehrung oder eine wesentliche Verbesserung geschaffen, d. h. letztlich ein neuer, andersartiger Gegenstand hergestellt wird. Da derartige Aufwendungen zu bilanzierungsfähigen Vermögensgegenständen führen, dürfen sie nicht als Rückstellungen angesetzt werden.<sup>66</sup>

<sup>66</sup> Vgl. Eifler (1987), in: HdJ, Abt. III/6, Rn 13.

### Beispiele

- a) Durch den geplanten Umbau einer Maschine wird deren Gesamtnutzungsdauer wesentlich verlängert und die Einsatzmöglichkeiten erweitert.
- b) Eine Lagerhalle soll durch umfangreiche Umbauten (Fundamenterneuerung, tragende Wände, Decken, neue Dachkonstruktion) in eine Fabrikationsstätte umgewandelt werden.

### Lösung

In beiden Fällen liegt Herstellungsaufwand vor. Die im folgenden Geschäftsjahr anfallenden Aufwendungen dürfen im alten Geschäftsjahr nicht als Rückstellungen passiviert werden.

Die Instandhaltungsaufwendungen müssen im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassen worden sein. Dies bedeutet, dass die Maßnahmen eigentlich vor dem Bilanzstichtag erforderlich gewesen wären, aber dennoch nicht durchgeführt worden sind. Die Notwendigkeit muss zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des letzten Jahres existiert haben.

**Unterlassung im  
abgelaufenen  
Wirtschaftsjahr**

Unbeachtlich für die Passivierungsfähigkeit sind die *Gründe* für das Unterlassen. Sie können wirtschaftlicher oder technischer Art sein. Eine Begründungs- oder Erläuterungspflicht gegenüber Dritten existiert nicht.

**unbeachtlich:  
Grund für das  
Unterlassen**

### Beispiele

Die Instandhaltungsarbeiten werden unterlassen, weil

- sie zur Zeit den Produktionsablauf stören,
- nicht ausreichende finanzielle Mittel vorhanden sind,
- die eigenen oder fremden Handwerker keine freien Kapazitäten haben,
- zunächst noch technische Überprüfungen notwendig sind oder
- noch behördliche Zustimmungen eingeholt werden.

Am Bilanzstichtag muss der Kaufmann beabsichtigen, die Arbeiten innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahr nachzuholen. Im Rahmen der Inventur ist also nicht nur der voraussichtliche Reparaturumfang, sondern auch der zeitliche Aspekt zu berücksichtigen.

**Nachholfristen**

Das Kriterium der *Nachholung* ist nur dann erfüllt, wenn die Instandhaltungsmaßnahme voraussichtlich innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres abgeschlossen wird. Es kommt also auf die

Wahrscheinlichkeit der Beendigung an. Stellt sich nach den ersten drei Monaten heraus, dass die Reparatur nicht durchgeführt werden konnte oder sollte, entfällt ein Merkmal der Passivierungsfähigkeit und die Rückstellung ist aufzulösen.

**unterlassene  
Abraumbeseitigung**

Die bei den Instandhaltungsrückstellungen genannten Voraussetzungen „Erforderlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr“ und „Nachholung innerhalb der ersten drei Monate im folgenden Wirtschaftsjahr“ sind auch bei den Rückstellungen für *unterlassene Abraumbeseitigung* zu erfüllen, mit dem Unterschied, dass die „Nachholung“ im ganzen folgenden Wirtschaftsjahr getätigt werden kann. Es kann insoweit, bis auf den Unterschied der Nachholungsfrist, auf die vorstehenden Erläuterungen verwiesen werden. Diese Rückstellungsart kommt im wesentlichen für Substanzausbeutungsbetriebe (Steinbrüche, Bergwerke) in Frage. Wenngleich sie für das einzelne Unternehmen eine große Bedeutung haben kann, ist der allgemeine Anwendungsbereich doch eng begrenzt.

### **3.2.3.3.5 Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung**

**Kulanzrück-  
stellungen**

Für die Passivierungsfähigkeit der sog. *Kulanzrückstellungen* ist zu untersuchen, ob das Unternehmen

- Gewährleistungen *ohne rechtliche Verpflichtung*
- *im folgenden Wirtschaftsjahr* erbringen wird.

**Gewährleistungen**

Als **Gewährleistungen** kommen sämtliche freiwillige Leistungen des Unternehmens gegenüber seinen Kunden in Betracht. Zu nennen sind Kaufpreisminderungen, Ersatzlieferungen, Reparaturen, Nachbesserungen, Schadensersatzleistungen, Warenrücknahmen und Nacharbeiten. Die Gewährleistungen müssen mit einem früheren Umsatz zusammenhängen, denn der Sinn und Zweck dieser Rückstellungsart besteht darin, Umsatzerlöse und hiermit verbundene Aufwendungen im selben Periodenerfolg zu erfassen.

**Ursachen und  
Motive der  
Gewährleistung  
grds. ohne  
Bedeutung**

Die Ursache, die eine freiwillige Gewährleistung auslöst, ist ohne Belang. Ob der Schaden durch den Unternehmer oder den Abnehmer, durch den Einsatz mangelhafter Materialien oder Produktionsfehler, durch eine unsachgemäße Montage oder Maschinenbedienung usw. entstanden ist, spielt keine Rolle. Auch die Motive des Gewährleistenden sind grundsätzlich ohne Bedeutung, sofern sich die Leistung auf ein früheres Umsatzgeschäft bezieht. Führt ein Unternehmen dagegen z. B. kostenlose oder unter den Selbstkosten liegende Reparaturen durch oder liefert es zu nicht kostendeckenden Preisen

Ersatzteile, um einen neuen Kunden für sich zu gewinnen, liegen keine Kulanzleistungen vor. Ebenso dürfen für bloße Gefälligkeiten, denen keine früheren Lieferungen oder Leistungen zugrunde liegen, keine Kulanzrückstellungen gebildet werden.

„Ohne rechtliche Verpflichtung“ bedeutet freiwilliges Handeln *ohne gesetzlichen oder vertraglichen* Leistungszwang. Nach den zivilrechtlichen Vorschriften haftet das Unternehmen für die zum Zeitpunkt des Gefahrenübergangs vorhandenen Sach- und Leistungsmängel. Über die gesetzliche Haftung hinaus kann das Unternehmen vertragliche Garantiezusagen abgeben. Ergeben sich hieraus Gewährleistungsansprüche gegenüber dem Unternehmen, sind sie bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu erfassen. Dies gilt auch für Garantieleistungen, denen sich der Kaufmann aufgrund seines bisherigen Verhaltens in ähnlich gelagerten Fällen der Vergangenheit oder nach Treu und Glauben praktisch nicht entziehen kann.

**ohne rechtliche  
Verpflichtung**

#### **3.2.3.3.6 Auflösung von Rückstellungen**

Gemäß § 249 Abs. 2 S. 2 HGB sind Rückstellungen nur dann aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Jede Rückstellung ist also daraufhin zu untersuchen, ob geänderte Verhältnisse oder neue Erkenntnisse vorliegen, nach denen eine (neue) Bildung bzw. eine Bildung in der (vorherigen) Höhe nicht (mehr) zulässig wäre. Soweit die Voraussetzungen sich geändert haben, müssen die Rückstellungen aufgelöst werden.

#### **3.2.3.4 Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte für Verbindlichkeiten und Rückstellungen**

Aufgrund des Vollständigkeitspostulats in § 246 Abs. 1 HGB besteht ein *Passivierungsgebot* für sämtliche bilanzierungsfähigen *Verbindlichkeiten*, die dem Unternehmensbereich zuzuordnen sind.<sup>67</sup> Gem. § 246 Abs. 1 S. 3 HGB sind die Schulden in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Besondere gesetzliche Bilanzierungswahlrechte oder -verbote für Verbindlichkeiten sind nicht vorhanden.

**Passivierungspflicht  
für  
Verbindlichkeiten**

Eine andere Situation ist dagegen bei den Rückstellungen gegeben. Bilanzierungsfähig sind nur die ausdrücklich in § 249 Abs. 1 HGB genannten Rückstellungsarten. Für alle *sonstigen Zwecke* wird gemäß § 249 Abs. 2 S. 1 HGB ein *Bilanzierungsverbot* vorgeschrieben.

**grundsätzliches  
Passivierungsverbot  
für nicht in § 249  
HGB genannte  
Rückstellungen**

<sup>67</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.2.7.

**ungewisse  
Verbindlichkeiten  
und drohende  
Verlustrück-  
stellungen  
passivierungs-  
pflichtig**

Sind die jeweiligen Kriterien erfüllt, unterliegen Rückstellungen für *ungewisse Verbindlichkeiten* und für *drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* einem *Passivierungsgebot*. Hiervon ausgenommen sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, die nicht auf unmittelbaren Zusagen durch das Unternehmen, sondern auf mittelbaren Zusagen beruhen, d. h. durch besondere externe Pensions- und Unterstützungskassen geleistet werden. Sie *dürfen* - müssen aber nicht - bilanziert werden (gem. Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB). Ein Passivierungswahlrecht wird ebenfalls - unabhängig von der Art der Zusage - für Pensionsverpflichtungen eingeräumt, die vor dem 1.1.1987 eingegangen worden sind (sog. Altzusagen gem. Art 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB). Eine Passivierungsverpflichtung ergibt sich jedoch weiterhin für *Gewährleistungsrückstellungen* ohne rechtliche Verpflichtung sowie Rückstellungen für *unterlassene Instandhaltungen*, die innerhalb des *Drei-Monate-Zeitraums* nach dem Bilanzstichtag sowie für die *Abraumbeseitigungsaufwendungen*, die im folgenden Jahr nachgeholt werden.

Für unentgeltlich erworbene (materielle) Vermögensgegenstände besteht aus den GoB heraus ein Aktivierungswahlrecht. Hierunter fallen z. B. durch Schenkung erworbene Vermögensgegenstände.

### **3.2.4 Rechnungsabgrenzungsposten**

#### **3.2.4.1 Allgemeines**

Rechnungsabgrenzungsposten sind gem. § 250 HGB selbständige aktive oder passive Bilanzierungsgegenstände, die weder die Voraussetzungen von Vermögensgegenständen im handelsrechtlichen Sinne noch von Schulden erfüllen.<sup>68</sup> Sie werden aus rein abrechnungstechnischen Gründen gebildet und dienen sowohl dem Einblick in die Vermögenslage als auch dem Zweck der periodengerechten Erfolgsermittlung.<sup>69</sup> Diese ist nur dann erreicht, wenn Erträge und Aufwendungen jeweils in dem Geschäftsjahr erfolgswirksam erfasst werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören, d. h. in dem sie verursacht worden sind.<sup>70</sup> Ist eine derartige Erfassung nicht gewährleistet, ergibt sich die Notwendigkeit einer zeitlichen und sachlichen Abgrenzung.

Derartige Abgrenzungsprobleme treten z. B. immer dann auf, wenn Geschäftsvorfälle mehrere Wirtschaftsjahre betreffen, d. h. über den Bilanzstichtag hinausreichen und die Ausgaben/Einnahmen zeitlich nicht in dieselbe Periode fallen wie die dazugehörigen Aufwendungen/Erträge. Die

<sup>68</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.2.3.

<sup>69</sup> Vgl. hierzu schon Kurseinheit 1, Gliederungspunkt 1.2.2.3.

<sup>70</sup> Vgl. Littkemann/Holtrup/Schulte (2010), S. 207 ff.



Situation, dass ein Zahlungsvorgang in einer anderen Periode als die mit der Zahlung verbundene Erfolgswirkung stattfindet, ist typisch bei Vertragsverhältnissen mit Dauerleistungscharakter. Rechnungsabgrenzungen sind daher häufig erforderlich bei Miet-, Pacht-, Kredit-, Arbeits- und Versicherungsverträgen.

Dabei sind grundsätzlich zwei Konstellationen denkbar:

1. Die Einnahmen (Ausgaben) sind *zeitlich* den Erträgen (Aufwendungen) *nachgelagert* oder
2. die Einnahmen (Ausgaben) erfolgen in einer der Ertrags- (Aufwands-) Erfassung *zeitlich vorgelagerten* Abrechnungsperiode.

Typische Beispiele für die unter 1. genannte Konstellation sind Miet-, Pacht- oder Zinszahlungen, die das Unternehmen *für* ein abgelaufenes Geschäftsjahr nachträglich im folgenden Geschäftsjahr erhält oder an ein anderes Unternehmen nachträglich bezahlt. Geschäftsvorfälle der erstgenannten Konstellation wurden früher unter sog. „antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten“ ausgewiesen; inzwischen hat sich die Ansicht durchgesetzt, dass der Ausweis unter den Forderungen bzw. Verbindlichkeiten zweckmäßiger ist. Rechnungsabgrenzungsposten erfassen nach dem HGB daher nur noch Vorgänge der Kategorie 2.

**antizipative Posten =  
Forderungen oder  
Verbindlichkeiten**

Die zweite Konstellation wird auch als **transitorische Rechnungsabgrenzung** bezeichnet. Die Bezeichnung „transitorisch“ ist abgeleitet von dem lateinischen Verb transire = hinübergehen. Die zunächst als Aufwand der laufenden Periode verbuchten Ausgaben gehen durch die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens als Aufwand in die folgende(n) Periode(n) hinüber. Entsprechend gehen die zunächst als Erträge der alten Periode erfassten Einnahmen als Erträge in die neue(n) Periode(n) hinüber. Bei einem Geschäftsvorfall der Art „Ausgabe jetzt/Aufwand später“ ist ein transitorisches Aktivum gegeben. Beispiele hierfür: Das Unternehmen zahlt Miete, Pacht, Versicherungsprämien für das kommende Wirtschaftsjahr bereits in der laufenden Abrechnungsperiode im voraus. Beispiele für transitorische Passiva (Einnahme jetzt/Ertrag später) sind: Der Kaufmann erhält in der laufenden Periode Miet-, Zins- oder Pachtzahlungen für die folgende Periode.

**nur transitorische  
Posten zählen zu  
den  
Rechnungsabgren-  
zungsposten gemäß  
§ 250 HGB**

### 3.2.4.2 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Aktivierungsfähig sind hiernach transitorische Rechnungsabgrenzungsposten, wenn sie

1. *Ausgaben* **vor** dem Abschlussstichtag und
2. *Aufwand* für eine bestimmte Zeit **nach** dem Bilanzstichtag darstellen.

### Ausgabe

Für den Begriff „Ausgabe“ ist nicht der umgangssprachliche, sondern der betriebswirtschaftliche Inhalt von Bedeutung. Als **Ausgabe** wird danach jede Verminderung des Geldvermögens einer Unternehmung bezeichnet, sei es durch die Abnahme des Zahlungsmittelbestandes (Geld, Wechsel, Scheck, Bankguthaben) oder von Forderungen (z. B. durch Abtretung) sowie auch durch die Zunahme von Verbindlichkeiten. Die Ausgaben umfassen also sowohl alle Auszahlungen als auch Veränderungen der Forderungen/Verbindlichkeiten.

#### Beispiel

Gemäß den Kreditvereinbarungen sind Zinsen von 12.000 € für den Zeitraum 1.10.01 - 31.12.01 vorschüssig am 1.10.01 fällig. Tatsächlich zahlt die Unternehmung die Zinsen jedoch erst am 15.01.02. In der Buchführung muss die Zinszahlungsverpflichtung per 1.10.01 als Verbindlichkeit mit dem Buchungssatz „Zinsaufwand an Verbindlichkeiten 12.000 €“ gebucht werden. Die Erhöhung der Bilanzposition Verbindlichkeiten stellt eine Ausgabe dar.

### Aufwand

Als zweite Voraussetzung für die Bilanzierungsfähigkeit wird verlangt, dass *Aufwand* für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt. Ebenso wie bei den Auszahlungen ist bei der Begriffsbestimmung des Aufwands auf den betriebswirtschaftlichen Inhalt abzustellen. **Aufwand** ist hiernach gegeben, wenn das Reinvermögen (= Geld- + Sachvermögen) der Unternehmung vermindert wird, d. h. der Verringerung des Geldvermögens durch eine Ausgabe keine gleichwertige Erhöhung des Sachvermögens gegenübersteht. Kein Aufwand liegt daher vor, falls aufgrund der Ausgabe ein Vermögensgegenstand entsteht bzw. erworben wird. Der Wertabgang wird durch einen Wertzugang kompensiert. Leistet der Kaufmann z. B. eine Anzahlung für den Kauf einer Maschine, die erst in der folgenden Periode geliefert wird, so ist die Anzahlung als Forderung zu aktivieren. Miet-, Zins- und sonstige Vorauszahlungen bei Dauerschuldverhältnissen weisen zwar die gleichen Merkmale wie die Anzahlungen auf; der durch die Vorausleistungen begründete wirtschaftliche Anspruch auf beispielsweise Nutzung des geliehenen Kapitals, der gemieteten Lagerhalle usw. stellt jedoch lediglich ein *immaterielles Nutzungsrecht* dar, das nach herrschender Meinung *nicht aktivierungsfähig* ist.

Im Unterschied zu den echten Anzahlungen sind die Vorauszahlungen bei wiederkehrenden Leistungen zeitraumbezogen. Ob es sich dabei um Aufwand einer dem Abschlussstichtag folgenden Periode handelt, hängt davon ab, wann die den Ausgaben entsprechende Gegenleistung empfangen bzw. verwendet wird. Die Ausgaben sind nur insoweit abzugrenzen, als ihre Erfolgswirksamkeit die folgenden Wirtschaftsjahre betrifft. Eine generelle künftige Erfolgswirksamkeit reicht allerdings nicht aus. Gefordert ist durch die Gesetzesformulierung **„für eine bestimmte Zeit“**, dass der Zeitraum rechnerisch genau bestimmbar ist. Der Anfang und das Ende des Zeitraumes müssen eindeutig festliegen. Eine Aufteilung der Ausgaben im Schätzungswege genügt nicht; erforderlich ist eine kalendermäßige Ermittlung der Zeitabschnitte.

**für eine bestimmte Zeit**

### Beispiel

Ein Unternehmen zahlt die Miete für die Monate Dezember 02 bis Mai 03 vertragsgemäß am 1.12.02 in Höhe von 6.000 € im voraus.

### Lösung

Als Aufwand des alten Jahres ist die Miete für den Monat Dezember in Höhe von 1.000 € zu erfassen. Die restlichen 5.000 € sind aktiv abzugrenzen, da sie als Aufwand dem folgenden Geschäftsjahr zugerechnet werden müssen.

Typische Beispiele dafür, dass Ausgaben erfolgswirksam über den Bilanzstichtag hinausreichen können, jedoch eine exakte Bestimmung des Zeitraums unmöglich ist, sind groß angelegte Werbekampagnen oder umfangreiche Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Grundlagenbereich. Die Ausgaben stellen gewiss einen erfolgswirksamen Beitrag der künftigen Abrechnungsperioden dar, soweit sie sich in ihnen z. B. umsatz erhöhend oder durch das Ersparen entsprechender Aufwendungen auswirken. Für welche bestimmte Zeit dies jedoch gilt, ist nicht bzw. nur durch Schätzungen zu ermitteln. Sie dürfen deshalb nicht abgegrenzt werden.

### 3.2.4.3 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Die Bilanzierungsfähigkeit passiver transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten hängt von den beiden Voraussetzungen ab, dass

1. *Einnahmen **vor** dem Abschlussstichtag vorliegen, die*
2. *Ertrag für eine bestimmte Zeit **nach** dem Abschlussstichtag darstellen.*

**Einnahmen**

Zu den **Einnahmen** rechnen sämtliche Geldvermögenszugänge in Form von baren oder unbaren Einzahlungen, der Hereinnahme von Schecks und Wechseln, der Erhöhung des Forderungsbestandes und der Verminderung des Bestandes an Verbindlichkeiten. Ebenso wie bei den Ausgaben ist die zeitliche Bestimmung „vor dem Abschlussstichtag“ nicht allzu wörtlich auszulegen. Auch Einnahmen, die am Bilanzstichtag erfolgen, sind passiv abzugrenzen, wenn sie die zweite Voraussetzung erfüllen.

**Ertrag**

Als **Ertrag** wird - spiegelbildlich zu dem Aufwandbegriff - jede Erhöhung des Reinvermögens verstanden. Erträge gelten erst dann als realisiert, wenn die geschuldete Gegenleistung erbracht wird. Erhält das Unternehmen eine Vorauszahlung für mehrere Wirtschaftsperioden, sind die Erträge jeweils exakt für die einzelnen Wirtschaftsjahre abzugrenzen. In der Praxis kann dies entweder durch die anteilige Auflösung des im alten Jahr gebildeten Rechnungsabgrenzungspostens erfolgen oder durch eine vollständige Auflösung zu Beginn des neuen Jahres und eine Neubildung am Schluss dieser Periode in Höhe der auf die folgenden Jahre entfallenden restlichen Erträge. Von den „erhaltenen Anzahlungen“ i. S. v. § 266 Abs. 3 HGB, die als solche zu passivieren sind, unterscheiden sich die passiven Abgrenzungsposten durch die Zeitbezogenheit der Gegenleistung. Da die Anzahlungen mit ihrem vollen Betrag und nicht etwa nur mit dem (gegebenenfalls anteiligen) Wert, den das herzustellende bzw. liefernde Unternehmen der Gegenleistung zuordnet, in der Bilanz anzusetzen sind, ist die wirtschaftliche Auswirkung dieselbe wie bei der Abgrenzung.

Grundsätzlich gelten für die Auslegung des Begriffs „für eine bestimmte Zeit“ die Ausführungen zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Nach der herrschenden Meinung wird die Bestimmtheit als eindeutige kalendermäßige Abzählbarkeit interpretiert. Die restriktive Auffassung führt bei Verträgen, in denen bewusst eine zeitliche Fixierung vermieden wird (z. B. wenn ein fortwährendes Dulden oder Unterlassen durch eine Zahlung erreicht werden soll) oder in Fällen, in denen das Ende der Gegenleistung von nicht beeinflussbaren bzw. vorhersehbaren Ereignissen abhängig gemacht wird (z. B. Nutzungsüberlassung gegen einmalige Zahlung bis zum Tod des Berechtigten, Anknüpfung an die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes) zu Problemen. Folgt man der Ansicht, die Zeitbestimmtheit müsse bei derartigen Verträgen verneint werden, kann keine Abgrenzung erfolgen und als Konsequenz hat die volle Ertragsrealisation im Jahr der Vereinnahmung stattzufinden. Indem der Kaufmann sich insoweit „reicher macht“ als er tatsächlich ist, verstößt er gegen den Grundsatz der Vorsicht. Ein solcher Konflikt ist bei fehlender

Bilanzierungsfähigkeit von ansonsten aktiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht ersichtlich, da hier eine Aufwandsnachverlagerung geschieht. Die Forderung nach einer Auflockerung der strengen Zeitbezogenheit erscheint deshalb berechtigt.

### 3.2.4.4 Sonderfall

Neben den transitorischen nennt der Gesetzgeber in § 250 HGB einen weiteren *Sonderfall* als aktive Rechnungsabgrenzungsposten. Es handelt sich um

- das sog. *Damnum* bei Verbindlichkeiten.

Als Voraussetzung für die Aktivierbarkeit des Sonderfalls der Rechnungsabgrenzung - das sog. *Damnum* - wird in § 250 Abs. 3 HGB genannt:

Der *Erfüllungsbetrag* einer Verbindlichkeit ist *höher als* der *Ausgabebetrag*.

Bei Darlehnsgeschäften können unterschiedliche Kreditkonditionen eingeräumt werden. Als ein beliebtes Mittel zur (Fein-)Regulierung des Zinssatzes dient häufig die Vereinbarung eines *Damnums*. Als **Damnum** wird der Unterschiedsbetrag zwischen der dem Darlehnsnehmer tatsächlich zur Verfügung gestellten Kreditsumme (= Ausgabebetrag) und dem von ihm an den Gläubiger zurückzuzahlenden Geldbetrag (= Erfüllungsbetrag) bezeichnet. Wirtschaftlich gesehen entspricht das *Damnum* vorausgezahlten Zinsen. Dabei kann der Erfüllungsbetrag unter oder über dem Ausgabebetrag des Kredits liegen. Ist der Ausgabebetrag kleiner als der Erfüllungsbetrag (z. B. Erfüllungsbetrag 100.000 €, Auszahlung 95.000 €), spricht man von einem Auszahlungsdisagio (= Abgeld). Liegt der Erfüllungsbetrag über dem Ausgabebetrag des Darlehns (z. B. Ausgabebetrag 100.000 €, Rückzahlung 104.000 €), stellt die Differenz ein Rückzahlungsdisagio (= Aufgeld) dar. In beiden Fällen ergibt sich „wirtschaftlich und bilanziell die gleiche Problematik“.<sup>71</sup> Der Darlehnsnehmer hat den Erfüllungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren und darf in Höhe des Unterschiedsbetrages einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen. Wird ein aktiver Rechnungsposten gebildet, so ist dieser über die geamte Laufzeit der Verbindlichkeit planmäßig abzuschreiben.<sup>72</sup>

**Damnum/Disagio**

<sup>71</sup> Hüttemann (1988), in: HdJ, Abt. III/8, Rn 268.

<sup>72</sup> Im (seltenen) Falle eines Rückzahlungsdisagios ist der Unterschiedsbetrag als passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren und über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit anteilmäßig zu vereinnahmen.

## Behandlung bei dem Darlehnsgeber

Im Gesetz wird die bilanzielle Behandlung derartiger Sachverhalte bei dem *Darlehnsgeber* nicht explizit geregelt. Liegt der Auszahlungsbetrag eines *hingegebenen* Kredits oder einer Ausleihung unter dem Erfüllungsbetrag, weil ein Disagio oder ein Agio vereinbart ist, wird der Kredit (die Ausleihung) grundsätzlich zum Auszahlungsbetrag bilanziert. Während der Laufzeit des Kredits muss der Auszahlungsbetrag erfolgswirksam aufgestockt werden, so dass bei Fälligkeit der Erfüllungsbetrag erreicht ist. In der handelsrechtlichen Literatur wird es aber ebenso für zulässig gehalten, den Kredit von Beginn an mit dem Erfüllungsbetrag zu aktivieren und den Unterschiedsbetrag (Damnum) als *passiven Rechnungsabgrenzungsposten* anzusetzen, der im Laufe der Zeit erfolgserhöhend aufgelöst wird.<sup>73</sup>

### 3.2.4.5 Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte für Rechnungsabgrenzungsposten

Alle (transitorischen) *aktiven Rechnungsabgrenzungsposten* unterliegen gemäß § 250 Abs. 1 HGB der *Aktivierungspflicht*; die *passiven Rechnungsabgrenzungsposten* sind nach § 250 Abs. 2 HGB *bilanzierungspflichtig*.

Ausgenommen von dem generellen Bilanzierungsgebot ist

- das Damnum (§ 250 Abs. 3 HGB).

Für das Damnum besteht ein *Aktivierungswahlrecht*.

## Bilanzierungswahlrecht

### Beispiel

Eine Unternehmung benötigt für den Zeitraum vom 1.01.01 bis 31.12.04 einen Kredit von 100.000 €. Die Bank bietet alternativ folgende Kreditkonditionen an:

Kredit A: Auszahlung 92 %, Zinssatz 5 %, Zinsen vorschüssig für das ganze Jahr zahlbar.

Kredit B: Auszahlung 100 %, Zinssatz 7,5 %, Zinsen vorschüssig für das ganze Jahr zahlbar.

<sup>73</sup> Vgl. Kupsch (1987), in: HdJ, Abt. II/3, Rn 137 f.

## Lösung

In den Jahren 01 bis 04 fallen bei dem Unternehmen - in Abhängigkeit von der Kreditinanspruchnahme - folgende Aufwendungen an, wenn das Damnum im ersten Jahr nicht aktiviert wird:

Jahr	Kredit A			Kredit B
	Damnum	Zinsen	Gesamtaufwand	Zinsen
01	8.000	5.000	13.000	7.500
02	-	5.000	5.000	7.500
03	-	5.000	5.000	7.500
04	-	5.000	5.000	7.500
Summe	8.000	20.000	28.000	30.000

Der Gesamtaufwand für den Kredit B ist um 2.000 € höher als für den Kredit A, aber die Zahlungen fallen später an. Im ersten Jahr werden bei dem Kredit A 5.500 € Mehraufwendungen als bei dem Kredit B erfasst und in den folgenden Perioden jeweils 2.500 € jährlich weniger. Wird das Damnum dagegen aktiv abgegrenzt und auf die Laufzeit des Kredits verteilt, beträgt der jährliche Aufwand bei dem Kredit A jeweils 7.000 € und bei dem Kredit B jährlich 7.500 €.

## 3.2.5 Latente Steuern

### 3.2.5.1 Ansatz latenter Steuern

Weichen Handelsbilanzgewinn und Steuerbilanzgewinn voneinander ab, so stellt sich das Problem der Abgrenzung latenter Ertragssteuern. Für die Höhe des Ertragsteueraufwands ist der steuerrechtliche Gewinn ausschlaggebend. Aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften können Aufwendungen und Erträge im Steuerrecht sowohl periodenverschoben als auch in unterschiedlicher Höhe gegenüber dem Handelsrecht erfasst werden. „**Latente Steuern**“ beruhen auf derartigen Gewinnunterschieden zwischen handels- und steuerlichem Ergebnis. Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Ertragsteueraufwand (lt. Steuerrecht) stimmt in diesen Fällen nicht mit dem Aufwand überein, der sich ergeben würde, wenn das *Handelsbilanzergebnis* die Grundlage zur Steuerberechnung bilden würde. In späteren Geschäftsjahren können sich die Ergebnisunterschiede wiederum ausgleichen (z. B. führen handelsrechtlich höhere Abschreibungen in einem Jahr zu entsprechend niedrigeren Abschreibungen in den späteren Jahren). Dabei

sind sowohl positive wie auch negative Steuerunterschiede zwischen dem Handels- und Steuerbilanzergebnis möglich.

Mit der Bilanzierung der latenten Steuern gem. § 274 HGB wird das *Ziel* verfolgt, in der Handelsbilanz einen Ertragsteueraufwand auszuweisen, der dem handelsrechtlichen (und nicht dem steuerlichen) Gewinn entspricht. Als **latente Steuern** wird deshalb die Differenz zwischen dem Ertragsteueraufwand aufgrund des steuerlichen Ergebnisses (= effektive Steuer) einerseits und dem Ertragsteueraufwand aufgrund des handelsrechtlichen Ergebnisses (= fiktive Steuer) andererseits bezeichnet, soweit sich diese Steuerdifferenz voraussichtlich in späteren Geschäftsjahren ausgleicht. Vereinfacht – wenn auch unscharf – lässt sich die Definition wie folgt darstellen:

$\begin{array}{r} \text{Ertragsteuer lt. Handelsbilanzergebnis (= fiktiv)} \\ \text{./. Ertragsteuer lt. Steuerbilanzergebnis (= effektiv)} \\ \hline = \text{ latente Steuern} \end{array}$
--

#### Ursachen für die Entstehung latenter Steuern

Als Ursachen für die Entstehung latenter Steuern sind:

1. Vermögensgegenstände werden in der Handelsbilanz höher bewertet als in der Steuerbilanz bzw. Vermögensgegenstände werden in der Handelsbilanz, nicht aber in der Steuerbilanz angesetzt.
2. Verbindlichkeiten sind in der Handelsbilanz niedriger bewertet als in der Steuerbilanz bzw. Verbindlichkeiten sind nicht in der Handelsbilanz, aber in der Steuerbilanz angesetzt.
3. Vermögensgegenstände sind in der Handelsbilanz niedriger bewertet als in der Steuerbilanz bzw. Vermögensgegenstände sind nicht in der Handelsbilanz, aber in der Steuerbilanz angesetzt.
4. Verbindlichkeiten sind in der Handelsbilanz höher bewertet als in der Steuerbilanz bzw. Verbindlichkeiten sind in der Handelsbilanz, nicht aber in der Steuerbilanz angesetzt.

Zu einer passiven latenten Steuerabgrenzung führen die Fälle 1. und 2. und zu einer aktiven latenten Steuerabgrenzung führen die Fälle 3. und 4.

Ist der *effektive Steueraufwand niedriger als der fiktive*, muss in Höhe der voraussichtlich späteren Steuerbelastung eine *Steuerrückstellung* passiviert werden. Diese Rückstellung ist in der Bilanz unter „*Passive latente Steuern*“



gesondert anzugeben und später aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder wenn mit einer Steuerbelastung voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist. Ist der *effektive Steueraufwand dagegen höher als der fiktive* liegen sog. „*Aktive latente Steuern*“ vor, die in der Bilanz unter dem entsprechenden Posten aktiviert werden können.

Gem. § 274 Abs. 1 S. 4 HGB sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung von aktiven latenten Steuern zu berücksichtigen und zwar in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung. D. h., dass die aus den Verlustvorträgen resultierende aktive latente Steuer in die Berechnung der zukünftigen Steuerbe- und Steuerentlastung mit einzubeziehen sind, soweit erwartet wird, dass den Verlustvorträgen künftig entsprechende Gewinne gegenüberstehen, welche um die Verlustvorträge steuerwirksam reduziert werden.

### 3.2.5.2 Ausweis und Bewertung latenter Steuern

Die latenten Steuern können entweder saldiert oder jeweils eigenständig in der Bilanz ausgewiesen werden. Grundsätzlich wird dem § 274 Abs. 1 HGB ein saldierter Ausweis unter einem separaten Posten auf der Aktivseite der Bilanz gem. § 266 Abs. 2 D HGB oder auf der Passivseite der Bilanz unter dem Posten gem. § 266 Abs. 3 E HGB vorgeschrieben. Das Gesetz lässt aber auch einen Bruttoausweis der latenten Steuern gem. § 274 Abs. 1 S. 3 HGB zu. Gem. § 285 Nr. 29 HGB sind die ausgewiesenen latenten Steuern im Anhang zu erläutern. Unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ sind die Aufwendungen aus der Passivierung und die Erträge aus der Aktivierung gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen (§ 274 Abs. 2 S. 3 HGB).

#### Ausweis

Gem. § 274 Abs. 2 HGB sind die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und Steuerentlastung mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und dürfen nicht abgezinst werden. Sofern der zukünftige unternehmensindividuelle Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der latenten Steuer nicht bekannt ist, ist der am Bilanzstichtag gültige unternehmensindividuelle Steuersatz anzuwenden.

#### Bewertung

Der jeweilige latente Steuerposten ist, sobald der Grund für die Bildung der latenten Steuer entfallen ist bzw. die Wahrscheinlichkeit, dass mit der Steuerbelastung bzw. –entlastung nicht mehr zu rechnen ist, aufzulösen (§ 274 Abs. 2 S. 2).

### 3.2.5.3 Bilanzierungsgebot und -wahlrecht für latente Steuern

Für passive latente Steuern gibt es gem. § 274 Abs. 1 S. 1 HGB ein Bilanzierungsgebot und für aktive latente Steuern gibt es gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB ein Bilanzierungswahlrecht.

### 3.2.6 Eigenkapital

Das in der Bilanz auf der Passivseite insgesamt auszuweisende „Eigenkapital“ stellt eine Saldogröße zwischen sämtlichen Posten der Aktivseite und den restlichen Posten der Passivseite dar. Es gibt lediglich Aufschluss über die Höhe des *bilanziellen Reinvermögens* und keinesfalls über die Art und Zusammensetzung der zur Verfügung stehenden Finanzmittel. Ob für eine Ausschüttung oder Investition in ausreichendem Umfang liquide Mittel vorhanden sind, ist keine Frage der bilanziellen Gewinnrücklagen oder sonstiger Eigenkapitalbestandteile, sondern betrifft nur die Kassen- und Bankguthaben oder die Möglichkeit, Kreditmittel zu beschaffen.

#### Einzelunternehmen und Personengesell- schaften

Auch wenn Einzelunternehmen und Personengesellschaften sich weitgehend an die Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften orientieren, bestehen hinsichtlich des bilanziellen Ausweises des Eigenkapitals gravierende Unterschiede. Eine Untergliederung, wie in den Abb. 3.7 und Abb. 3.8 aufgezeigt, kommt nicht in Betracht. Üblicherweise wird das Eigenkapital in einer einzigen Position oder bei Personenunternehmen getrennt nach den Gesellschaftern aufgeteilt, wobei hier auch noch die Variante infrage kommt, dass die Eigenkapitalkonten in sog. Festkapital- und variable Eigenkapitalkonten untergliedert werden. Unter Berücksichtigung der Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres wird das Eigenkapital am Ende des Geschäftsjahres wie folgt ermittelt:

	Bestand am Anfang des Jahres
+	Einlagen
./.	Entnahmen
+	Gewinn bzw.
./.	Verlust
=	Bestand am Ende des Jahres

Kapitalgesellschaften müssen dagegen zwingend ihr Eigenkapital in die gesetzlich vorgesehenen Unterpositionen aufgliedern (§ 266 Abs. 3 HGB). Das **gezeichnete Kapital** besteht bei der GmbH aus den satzungs- bzw. vertragsgemäß festgelegten Stammeinlagen der Gesellschafter, die insgesamt das Stammkapital bilden. Bei Aktiengesellschaften entspricht das gezeichnete Kapital dem Gesamtbetrag der ausgegebenen Aktien (Grundkapital). Auszuweisen ist jeweils das satzungsmäßig festgelegte Nennkapital.

**Kapitalgesellschaften**

**Gezeichnetes Kapital**

Demgegenüber werden in dem Posten **Kapitalrücklage** Zahlungen der Gesellschafter bzw. Aktionäre erfasst, die z. B. bei der Ausgabe von Anteilen (Aktien) über den Nennbetrag zugunsten des Eigenkapitals geleistet werden (Agio, Aufgeld) sowie Zuzahlungen für die Gewährung von Vorzügen, die mit den Anteilen verbunden sind (vgl. hierzu § 272 Abs. 2 HGB).

**Kapitalrücklage**

Die **Gewinnrücklagen** bestehen aus den in den einzelnen Geschäftsjahren erwirtschafteten Vermögenszuwächsen, d. h. positiven Erfolgsergebnissen, die nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet, sondern im Unternehmen thesauriert werden. Zu unterscheiden ist hierbei insbesondere zwischen den gesetzlich zwingend zu bildenden und den satzungsmäßig vorgesehenen sowie anderen Gewinnrücklagen (vgl. § 272 Abs. 3 HGB).

**Gewinnrücklagen**

Gemäß § 272 Abs. 4 HGB ist eine Rücklage für erworbene Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen zu bilden. In die Rücklage ist ein Betrag, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen angesetzten Betrag entspricht, einzustellen. Die Rücklage ist bereits bei Aufstellung der Bilanz zu bilden und darf aus den frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden. Unter den frei verfügbaren Rücklagen sind die Beträge aller Kapital- und Gewinnrücklagen die nicht aufgrund einer Satzung oder eines Gesetzes zweckgebunden sind sowie einer Ausschüttungssperre unterliegen zu verstehen. Soweit die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen veräußert, ausgegeben oder eingezogen werden oder auf der Aktivseite ein niedriger Betrag angesetzt wird ist die Rücklage um den jeweilig relevanten Betrag aufzulösen. Der Ausweis dieser Anteile findet auf der Aktivseite im Umlaufvermögen entweder unter dem Posten „Anteile an verbundenen Unternehmen“, soweit die Voraussetzungen für einen Ausweis unter diesem Posten erfüllt sind, oder unter dem Posten „sonstige Wertpapiere“ statt.

**Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen**

Bei dem **Gewinnvortrag (Verlustvortrag)** handelt es sich um den im Vorjahr erwirtschafteten, aber weder in die Gewinnrücklagen eingestellten noch thesaurierten Gewinn (bzw. Verlust).

**Gewinn-/ Verlustvortrag**

**Jahresüberschuss/  
-fehlbetrag**

Mit dem **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag** wird schließlich das im abgelaufenen Wirtschaftsjahr erzielte Ergebnis ausgewiesen, das dem Saldo der in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen entspricht.

Kapitalgesellschaften haben auf der Passivseite (fast) alle Bestandteile des Eigenkapitals auszuweisen. Ausnahmen von diesem umfassenden Eigenkapitalausweis bestehen jedoch für „Ausstehende Einlagen“ (§ 272 Abs. 1 HGB sowie für den aktivisch auszuweisenden Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§ 268 Abs. 3 HGB). Beim erstgenannten Posten sind die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital gem. § 272 Abs. 1 S. 3 HGB von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen. Der verbleibende Restbetrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen; der eingeforderte aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu kennzeichnen. Bei dem letztgenannten Posten handelt es sich um eine rechnerische Größe, die den Zustand kennzeichnet, dass kein bilanzielles Eigenkapital bzw. ein „negatives“ Eigenkapital vorliegt, d. h. die Summe der Passivposten diejenige der Aktivposten übersteigt.

Auf die Möglichkeit, die Bilanz auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufzustellen, soll hier nur hingewiesen werden. Vgl. hierzu Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 1.8.3.2.

### **3.2.7 Zugehörigkeit zum Unternehmen**

#### **3.2.7.1 Vorbemerkung**

Neben den speziellen von jedem einzelnen Bilanzierungsgegenstand zu erfüllenden Kriterien hängt die Bilanzierungsfähigkeit der Vermögensgegenstände, Schulden usw. generell davon ab, ob sie zum Abschlussstichtag den bilanzierenden Unternehmen zurechenbar sind. Die Zugehörigkeit ist in dreifacher Hinsicht zu überprüfen:

1. Bei der <i>subjektiven Zurechenbarkeit</i> ist zu entscheiden, ob der Bilanzierende eine persönliche Berechtigung an dem Gegenstand, der Forderung usw. besitzt bzw. ob er selbst aus einer Schuld verpflichtet ist.
2. Die <i>objektive Zurechenbarkeit</i> beantwortet die Frage, ob die Bilanzierungsgegenstände dem Unternehmensbereich oder der Privatsphäre des Kaufmanns zuzuordnen sind.
3. Die <i>zeitliche Zurechenbarkeit</i> betrifft schließlich den Zeitpunkt und Zeitraum der Zuordnung.

Alle drei Zuordnungskriterien sind *kumulativ* zu erfüllen, wobei die zeitliche Zurechnung eine im Grunde genommen nur gedankliche Trennung von den beiden anderen Merkmalen bildet, da die persönliche und sachliche Zurechnung ohne Zeitbezogenheit praktisch ausgeschlossen ist.

### 3.2.7.2 Persönliche Zugehörigkeit

Gemäß § 242 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann *sein* Vermögen und *seine* Schulden bilanzmäßig darzustellen. Auch in weiteren Vorschriften benutzt der Gesetzgeber das besitzanzeigende Fürwort „sein“ ohne explizite Erläuterung, welche rechtliche Beziehung zwischen den Gegenständen und dem Bilanzierenden gemeint ist, d. h., ob der Besitz, das bürgerlich-rechtliche Eigentum oder „etwas Drittes“ gefordert wird. Hieraus resultiert die Notwendigkeit der Begriffsinterpretation.

Prinzipiell ist von den *zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen* auszugehen. Ist der Kaufmann Eigentümer einer Sache, Gläubiger einer Forderung, Schuldner eines Darlehns, so sind diese Gegenstände ihm persönlich zuzuordnen. Die persönliche Zurechenbarkeit richtet sich also grundsätzlich nach dem zivilrechtlichen Eigentum bzw. Schuldverhältnis.

**zivilrechtliches  
Eigentum**

In bestimmten Fällen ist der Kaufmann zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer oder Schuldner, jedoch aus wirtschaftlicher Sicht nicht befugt, wie ein solcher über einen Gegenstand zu verfügen bzw. nicht zur Schuldentilgung verpflichtet. Umgekehrt gibt es Situationen, in denen trotz fehlendem zivilrechtlichen Eigentum der Kaufmann wie ein Eigentümer berechtigt oder wie ein Schuldner verpflichtet ist. Würde das Handelsrecht ausschließlich dem Zivilrecht folgen, könnten diese Sachverhalte bilanziell nicht erfasst werden, mit den entsprechenden Konsequenzen hinsichtlich des Unternehmenserfolges und der Aussagekraft des Jahresabschlusses. Um dies

**wirtschaftliche  
Zugehörigkeit**

zu vermeiden, wird im Handelsrecht der Grundsatz der *wirtschaftlichen Zugehörigkeit* angewendet. Die persönliche Zurechnung wird hiernach durch das sog. wirtschaftliche Eigentum bestimmt, falls dieses vom zivilrechtlichen abweicht.

#### **wirtschaftliches Eigentum**

Nach der allgemeinen - für das Handels- und Steuerrecht gleichermaßen geltenden - Definition liegt „**wirtschaftliches Eigentum**“ vor, wenn ein anderer als der (zivilrechtliche) Eigentümer die *tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand* in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer für die *gewöhnliche Nutzungsdauer* von der Einwirkung auf den Gegenstand *wirtschaftlich ausschließen* kann.

#### **wirtschaftliche Verfügungsgewalt**

Für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums ist das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend. Die tatsächliche Sachherrschaft besitzt derjenige, der auf Dauer „wie ein Eigentümer“ über den Vermögensgegenstand verfügen kann, der Nutzen und Lasten, Besitz und Gefahr der Sache trägt. Entscheidend ist also die *wirtschaftliche Verfügungsgewalt*, nicht die Veräußerungs- und Belastungsbefugnis. Aufgrund der wirtschaftlichen Nutzungsbefugnis muss der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers so eingeschränkt sein, dass er praktisch keine Bedeutung mehr hat. Nachfolgend werden einige wichtige Sachverhalte genannt, bei denen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum voneinander abweichen können:

##### **a) Eigentumsvorbehalt**

#### **Eigentumsvorbehalt**

Unter **Eigentumsvorbehalt** erworbene Gegenstände sind *wirtschaftlich* dem Käufer zuzurechnen, obwohl das zivilrechtliche Eigentum noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der *Erwerber* hat die Gegenstände zu aktivieren und die Verbindlichkeit zu passivieren, der Verkäufer bilanziert die Forderung. Sobald jedoch der Eigentumsvorbehalt geltend gemacht wird oder droht, sind die Gegenstände nicht mehr dem Erwerber zurechenbar.

##### **b) Sicherungsübereignung, Sicherungsabtretung**

#### **Sicherungs- übereignung**

Für Kredit- und Warengeschäfte werden häufig zusätzliche Sicherheiten von dem Kreditnehmer bzw. Erwerber verlangt. Bei **Sicherungsübereignungen** überträgt der Sicherungsgeber das rechtliche Eigentum an einem Gegenstand (Sicherungsgut) auf den Sicherungsnehmer und bleibt weiterhin mit Nutzungsberechtigung im Besitz des Sicherungsgutes.

### Beispiel

Eine Baufirma übereignet ihre Baukräne zur Sicherheit eines aufgenommenen Bankkredits an die Bank. Trotz des zivilrechtlichen Eigentumsverlustes behält das Bauunternehmen (Sicherungsgeber) das wirtschaftliche Eigentum. Das Sicherungsgut ist beim Geber zu bilanzieren, solange die Bank (Sicherungsnehmer) keinen Herausgabeanspruch geltend macht.

Gleiches gilt, wenn eine Forderung zur Sicherheit an einen Dritten abgetreten wird. Die Forderung ist auch nach der Abtretung dem Sicherungsgeber persönlich zuzurechnen.

### Sicherungsabtretung

### c) Kommissionsgeschäfte

Zu unterscheiden ist zwischen Einkaufs- und Verkaufskommissionen (§§ 383 ff. HGB).

Bei der **Einkaufskommission** erwirbt der Kommissionär im eigenen Namen, aber für Rechnung und im Auftrag des Kommittenten, Waren oder Wertpapiere. Obwohl der Kommissionär zivilrechtlicher Eigentümer der erworbenen Gegenstände wird, sind diese handelsrechtlich dem **Kommittenten** als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen und bilanziell bei Letzterem zu erfassen.

### Einkaufskommission

Bei der **Verkaufskommission** wird der Kommissionär mit der Veräußerung von Waren oder Wertpapieren im eigenen Namen, aber für Rechnung des Kommittenten beauftragt. Selbst bei Übergabe der Gegenstände in die Veräußerungsgewalt des Kommissionärs verbleiben sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum bei dem *Kommittenten*. Sie sind solange bei ihm bilanziell (nicht als Forderung) anzusetzen, bis der neue Käufer die Verfügungsgewalt erhält.

### Verkaufskommission

### d) Treuhandschaften

Wird durch eine Treuhandabrede vereinbart, dass ein Vermögensgegenstand (Treugut) von dem Treuhänder im eigenen Namen, aber im Interesse des Treugebers verwaltet und verwertet wird (sog. fiduziarische Treuhandschaft), hat der Treuhänder zwar das rechtliche Eigentum, wirtschaftlicher Eigentümer bleibt jedoch der *Treugeber*. Die „zu treuen Händen“ übergebenen Vermögensgegenstände sind daher bei Letzterem bilanziell anzusetzen.

### Treuhand

## e) Miet- und Pachtverhältnisse

### Miete/Pacht

Nach h. M. kann der Mieter oder Pächter handelsrechtlich an den Miet- oder Pachtgegenständen i. d. R. kein wirtschaftliches Eigentum haben. Die vermieteten oder verpachteten Vermögensgegenstände sind deshalb stets bei dem *zivilrechtlichen Eigentümer* zu bilanzieren. Auch die Miet- und Pachtverträge selbst bilden keine selbständigen bilanzierbaren Nutzungsrechte.

Eine hiervon *abweichende Beurteilung* der Zugehörigkeit ergibt sich bei *Mieter- oder Pächtereinbauten*. Sie gehören bürgerlich-rechtlich dem Grundstückseigentümer. Die vom Mieter oder Pächter vorgenommenen Ein- und Umbauten sind jedoch wirtschaftlich dem Hersteller zuzuordnen, wenn es sich um

- Betriebsvorrichtungen handelt oder
- die Einbauten nach Ablauf der Mietzeit entweder verbraucht, d. h. wertlos sind oder
- der Grundstückseigentümer dem Mieter den Restwert erstatten muss.
- Wirtschaftliches Eigentum wird ebenfalls an den Gebäuden begründet, die ein Mieter oder Pächter auf ihm nicht gehörenden Grund und Boden errichtet.

## f) Leasing

### Leasing

Die Zuordnungsregeln für Leasinggegenstände sind äußerst komplex und schwierig darzulegen, weil die Wirtschaftspraxis ständig neue Vertragsvarianten entwickelt und keine einheitlichen Begriffsbestimmungen für die verschiedenen Leasinggestaltungen existieren. Die handelsrechtliche Zugehörigkeit wird hauptsächlich nach den im Steuerrecht geltenden Grundsätzen beurteilt. Diese sind insbesondere in speziellen Leasing-Erlassen der Finanzverwaltung enthalten, die im wesentlichen auf der Rechtsprechung der Finanzgerichte basieren.<sup>74</sup> Eine ausführliche Darstellung der handelsrechtlichen Behandlung von Leasingverträgen ist im Teil II, Gliederungspunkt 2.8.2 des Werkes Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003) enthalten. In der nachfolgenden Abb. 3.15 werden die wirtschaftlichen Zurechnungskonsequenzen bei Leasingverträgen über bewegliche Vermögensgegenstände und für Gebäude zusammengefasst dargestellt.

---

<sup>74</sup> Vgl. BdF (1971), „Mobilien-Leasing-Erlass“, S. 264 ff.; BMWF (1972), „Immobilien-Leasing-Erlass“, S. 188 ff.; BdF (1975), „Mobilien-Teilamortisations-Erlass“, S. 172 f.; BdF (1992), „Immobilien-Teilamortisations-Erlass“, S. 13 ff.



Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer	Mobilien-Leasing	Gebäude-Leasing
	wirtschaftliches Eigentum beim	
1. Grundmietzeit beträgt weniger als 40 % der Nutzungsdauer	Leasingnehmer	
2. Grundmietzeit beträgt mehr als 90 % der Nutzungsdauer	Leasingnehmer	
3. Grundmietzeit beträgt mindestens 40 % bis höchstens 90 % der Nutzungsdauer a) ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption	Leasinggeber	
b) mit Kaufoption und b1) Kaufpreis mindestens so hoch wie der Buchwert lt. amtlicher AfA-Tabelle unter Berücksichtigung der linearen AfA oder wie der niedrigere gemeine Wert im Veräußerungszeitpunkt	Leasinggeber	entfällt
b2) Gesamtkaufpreis nicht niedriger als Restbuchwert des Gebäudes nach amtlicher AfA-Tabelle zuzüglich Buchwert/niedrigerer gemeiner Wert des Grund und Bodens	entfällt	Leasinggeber
b3) Kaufpreis niedriger als unter b1) oder b2)	Leasingnehmer	
c) mit Mietverlängerungsoption und c1) Anschlussmiete mindestens so hoch wie der Wertverzehr des Gegenstandes (Ermittlung des Buchwerts lt. amtlicher AfA-Tabelle bei linearer AfA oder niedrigerer gemeiner Wert und Restnutzungsdauer)	Leasinggeber	entfällt
c2) Anschlussmiete beträgt weniger als 75 % der marktüblichen Miete	entfällt	Leasingnehmer
c3) Anschlussmiete niedriger als unter c1)	Leasingnehmer	entfällt
c4) Anschlussmiete höher als unter c2)	entfällt	Leasinggeber

**Abb. 3.15: Wirtschaftliche Zurechnung beim Mobilien- und Gebäude-Leasing**

### **3.2.7.3 Sachliche Zugehörigkeit**

#### **3.2.7.3.1 Vorbemerkung**

Aufgrund der Gesetzesformulierungen des § 242 Abs. 1 S. 1 HGB könnte der Eindruck entstehen, dass Kaufleute ihre gesamten - also nicht nur die betrieblichen, sondern auch privaten - Vermögensgegenstände und Schulden zu bilanzieren haben. Diese Überlegung findet insofern Unterstützung, als unbeschränkt haftende Einzelunternehmen und die Gesellschafter von Personengesellschaften mit Ausnahme der Kommanditisten auch mit ihrem Privatvermögen für die Verbindlichkeiten des Unternehmens einzustehen haben. Im Handelsrecht wurde daher in der Vergangenheit lange Zeit die Bilanzierung des Privatvermögens gefordert.<sup>75</sup> Da hiermit allerdings zahlreiche Probleme und ungewollte wirtschaftliche Auswirkungen verbunden wären, werden nach h. M. nur das Betriebsvermögen und die Betriebsschulden als bilanzierungsfähig behandelt.

Im Handelsrecht existieren allerdings weder Legaldefinitionen noch eindeutige Kriterien für die Abgrenzung des Betriebsvermögens von dem Privatvermögen. Es wird weitgehend auf die im Steuerrecht aufgestellten Abgrenzungsregeln zurückgegriffen. Dies gilt für Personen- und Kapitalgesellschaften jedoch nur mit wesentlichen Einschränkungen. Kapitalgesellschaften sind als juristische Personen rechtlich vollkommen selbständig. Eine Privatsphäre existiert nicht. Sämtliche Rechtsgeschäfte und Vermögensgegenstände sowie Schulden sind der Kapitalgesellschaft sachlich unmittelbar zuzuordnen; unabhängig von der betrieblichen Veranlassung sind sie als betrieblich zu klassifizieren. Die weiteren Ausführungen betreffen deshalb nur Einzel- und Personenunternehmen.

#### **3.2.7.3.2 Einzelunternehmen**

Die Trennung der Unternehmens- von der Privatsphäre ist bei Einzelkaufleuten besonders schwierig, weil im Vergleich zu anderen Rechtsformen

- die persönliche Verbindung zu dem Betrieb häufig enger ist,
- Entnahmen und Einlagen von Vermögensgegenständen/Schulden und Nutzungen ungehindert von Beschränkungen und Kontrollen anderer Gesellschafter bzw. Organe möglich sind und
- die Entscheidungen, ob ein Gegenstand betrieblich oder privat verwendet werden soll, schneller getroffen und revidierbar sind.

---

75 Vgl. hierzu Federmann (2000), S. 216.

Steuer- und handelsrechtlich wird üblicherweise von einer Drei- bzw. Vierteilung des Gesamtvermögens ausgegangen. Danach lässt sich unterscheiden:

- |                                 |                                  |
|---------------------------------|----------------------------------|
| 1. notwendiges Betriebsvermögen | 2. gewillkürtes Betriebsvermögen |
| 3. notwendiges Privatvermögen   | 4. gewillkürtes Privatvermögen   |

**Notwendiges Betriebsvermögen** umfasst alle Vermögensgegenstände, die *objektiv* eindeutig und klar, unmittelbar und ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen. Bei Gegenständen, die von ihrer Beschaffenheit und Zweckbestimmung nach außen erkennbar nur für den betrieblichen Einsatz geeignet sind, kommt es nicht auf eine Willensentscheidung des Kaufmanns an. Sie bilden stets Betriebsvermögen, auch wenn sie bewusst nicht in der Buchführung erfasst werden. Typische Beispiele sind: Lagerhallen, Fabrik- und Bürogebäude, Produktionsmaschinen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

**notwendiges  
Betriebsvermögen**

Schulden gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie *objektiv* im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen und aus betrieblichen Gründen verursacht worden sind. Entscheidend ist die betriebliche Veranlassung, z. B. um dem Unternehmen (finanzielle oder Sach-)Mittel zuzuführen.

**Notwendiges Privatvermögen** umfasst alle Vermögensgegenstände und Schulden, die weder unmittelbar noch mittelbar im Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, sondern ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich im Privatbereich genutzt bzw. verursacht worden sind. Hierunter fallen Gegenstände, die objektiv von ihrer Beschaffenheit nur in der privaten Sphäre benutzt werden, wie bspw. das privatbewohnte Einfamilienhaus, die für die Anschaffung dieses Hauses aufgenommenen Schulden, Kleidung, Hausrat, Eheringe, Schmuckgegenstände usw.

**notwendiges  
Privatvermögen**

Viele Vermögensgegenstände können von ihrer Beschaffenheit sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden. Dies gilt auch für aufgenommene Kredite. Entscheidet sich der Kaufmann dafür, die Gegenstände bzw. das aufgenommene Geld in seinem Unternehmen einzusetzen, handelt es sich um **gewillkürtes Betriebsvermögen**. Sollen die Gegenstände privat benutzt werden, liegt **gewillkürtes Privatvermögen** vor. Die Zuordnung ist also abhängig von dem Willensakt und der tatsächlichen Verwendung. In der Willensentscheidung ist der Kaufmann jedoch nicht völlig frei. Das gewillkürte Betriebsvermögen muss in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und auch dazu bestimmt und

**gewillkürtes  
Betriebs-/  
Privatvermögen**

geeignet sein, ihn zu fördern. Insbesondere bei den Schulden überwiegt die Notwendigkeit des objektiv erkennbaren betrieblichen Zwecks gegenüber der subjektiven Entscheidung. Erforderlich für gewillkürtes Vermögen ist ein eindeutiges Verhalten des Bilanzierenden. Er muss sich festlegen und nach außen dokumentieren, zu welchem Vermögensbereich die Gegenstände gehören sollen. Zur Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen ist die Erfassung in der Geschäftsbuchführung unerlässlich. In Grenzfällen müssen die für die Entscheidung maßgeblichen und wirtschaftlichen Gründe erläutert werden.

**Abgrenzungsprobleme bei privat und betrieblich genutzten Objekten**

Typische Beispiele für gewillkürtes Betriebsvermögen bilden Wertpapiere, Personenkraftwagen, Möbel, Grundstücke. Besondere Abgrenzungsschwierigkeiten treten auf, wenn Gegenstände sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden (*gemischt-genutzte Vermögensgegenstände*). Entsprechend den steuerlichen Zurechnungsregeln ist zwischen beweglichen und unbeweglichen Gegenständen zu unterscheiden.

**keine prozentuale Aufteilung bei beweglichen Vermögensgegenständen**

*Gemischt-genutzte bewegliche Güter* gehören entweder ganz zum Betriebsvermögen oder ganz zum Privatvermögen. Eine teilweise, z. B. prozentuale, Aufteilung ist nicht erlaubt. Wenn der Kaufmann seinen Pkw bspw. nicht nur für Geschäfts-, sondern auch für Privatfahrten einsetzt, hängt die Zuordnung zu einer der Vermögensarten von dem Umfang der jeweiligen Benutzung ab. Bei einer betrieblichen und privaten Nutzung von je 50 % darf der Pkw also nicht etwa zur Hälfte der Anschaffungskosten bilanziert werden. Der Unternehmer muss entscheiden, ob er ihn vollständig zum Betriebs- oder Privatvermögen zurechnen will. Der quantitative Zuordnungsmaßstab gemäß R 13 Abs. 1 Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) ist aus folgender Aufstellung ersichtlich:

Betriebliche Nutzung	Zugehörigkeit	Private Nutzung
0 % bis < 10 %	notwendiges Privatvermögen	> 90% bis 100 %
10 % bis 50 %	Wahlrecht zwischen gewillkürtem Betriebsvermögen oder	50 % bis 90 %
	gewillkürtem Privatvermögen	
	notwendiges Betriebsvermögen	
> 50 % bis 100 %	notwendiges Betriebsvermögen	0 % bis < 50 %

**Abb. 3.16: Zuordnung gemischt-genutzter beweglicher Gegenstände**

Wird der Gegenstand nach vorstehenden Regeln dem notwendigen oder gewillkürten *Betriebsvermögen* zugeordnet, sind die bei seiner *Veräußerung* entstehenden Gewinne oder Verluste *in voller Höhe betrieblich* zu erfassen. Auch die *laufenden Aufwendungen* sind zunächst als Betriebsausgaben zu behandeln; zur Ermittlung des Geschäftserfolges sind sie jedoch aufzuteilen: Für die private Nutzung wird der jeweilige Privatanteil aus den Betriebsausgaben herausgenommen und erfolgsneutral als Privatentnahmen gebucht.<sup>76</sup>

Wird der Vermögensgegenstand als notwendiges oder gewillkürtes Privatvermögen behandelt, haben Veräußerungsgewinne oder -verluste keinen Einfluss auf das Geschäftsergebnis. Soweit der Gegenstand betrieblich genutzt wird, dürfen die entsprechenden laufenden Aufwendungen als Betriebsausgaben angesetzt werden. Dies erfolgt durch eine Verbuchung als Privateinlage oder, indem die Aufwendungen direkt geleistet oder erstattet werden.

Die Zugehörigkeitsregeln für *gemischt-genutzte Immobilien* entsprechen hinsichtlich der grundsätzlichen Unterscheidungskriterien zwischen notwendigem/gewillkürtem Betriebs- und Privatvermögen weitgehend den eingangs gemachten allgemeinen Ausführungen (ausschließliche private Nutzung, ausschließliche eigenbetriebliche Verwendung, objektiver Zusammenhang und Förderung des Betriebs). Ein bedeutender Unterschied besteht jedoch darin, dass die Gebäude und der Grund und Boden in *selbständige, einzelne Gegenstände* aufgeteilt - sozusagen gedanklich parzelliert - werden können. Nach der Zweckbestimmung und Nutzung kann ein Gebäude in folgende vier selbständige Gegenstände unterteilt werden:

1. <b>eigenbetrieblich</b> genutzter Gebäudeteil	2. <b>fremdbetrieblich</b> genutzter Gebäudeteil	3. zu <b>eigenen</b> <b>Wohnzwecken</b> genutzter Gebäudeteil	4. zu <b>fremden</b> <b>Wohnzwecken</b> genutzter Gebäudeteil
--	--	--	--

Für jeden Gebäudeteil ist getrennt zu untersuchen, ob er zum Betriebs- oder Privatvermögen gehört, wobei unter bestimmten Voraussetzungen eine anschließende Zusammenfassung mehrerer Teile möglich ist. Der zu dem

<sup>76</sup> Vgl. Littkemann/Holtrup/Schulte (2010), S. 193 ff.

Gebäude gehörende Grund und Boden wird wie das Gebäude bzw. anteilig wie der Gebäudeteil zugeordnet.<sup>77</sup>

### 3.2.7.3.3 Personengesellschaften

**Betriebsvermögen =  
Gesamthands-  
vermögen und  
-verbindlichkeiten**

**kein gewillkürtes  
Vermögen**

Personengesellschaften können rechtlich selbständig unter ihrer Firma Eigentum an Vermögensgegenständen erwerben und Verbindlichkeiten eingehen. Die Vermögensgegenstände werden gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (*Gesellschaftsvermögen, Gesamthandsvermögen*). Die von der Gesellschaft begründeten Verbindlichkeiten werden als *Gesamthandsverbindlichkeiten* bezeichnet. Unter Beachtung der weiter o. a. Grundsätze der persönlichen Zurechenbarkeit gehören nach Handelsrecht nur das Gesamthandsvermögen und die Gesamthandsverbindlichkeiten zum Betriebsvermögen. Ohne Bedeutung für die sachliche Zurechnung ist die z. B. teilweise private Nutzung der Gegenstände durch Gesellschafter oder deren Angehörige. Im Gegensatz zu Einzelunternehmen gibt es bei Personengesellschaften kein gewillkürtes Betriebsvermögen. Vermögensgegenstände, die sich im Eigentum der Gesellschafter befinden und aufgrund von schuldrechtlichen Verträgen von der Personengesellschaft betrieblich genutzt werden, sind handelsrechtlich nicht der Gesellschaft zuzurechnen. Die steuerliche Zurechnung ist für das Handelsrecht unbeachtlich.<sup>78</sup>

### 3.2.7.4 Zeitliche Zurechenbarkeit

Die zeitliche Zurechenbarkeit betrifft die Festlegung der erst- und letztmaligen bilanzrechtlichen Erfassung sämtlicher Aktiva und Passiva und somit gleichzeitig die Zugehörigkeitsdauer im Betriebsvermögen. *Vermögensgegenstände* sind dem Kaufmann zeitlich grundsätzlich zuzuordnen, sobald und solange er wirtschaftlicher Eigentümer ist; *Schulden* sind ihm zuzuordnen, solange er wirtschaftlich belastet ist.

**Anschaffungs- und  
Veräußerungs-  
geschäfte**

Bei *Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften* kommt es - wie bereits bei den schwebenden Geschäften erwähnt - keinesfalls auf das obligatorische, sondern auf das dingliche Rechtsgeschäft an. Der Zeitpunkt, in dem die *wirtschaftliche Verfügungsgewalt* übergeht, hat Vorrang vor einer späteren zivilrechtlichen Eigentumsübertragung. So wechselt z. B. ein Grundstück (Grund und Boden mit oder ohne aufstehendem Gebäude) nicht erst mit der zivilrechtlich erforderlichen Auflassung den Eigentümer, sondern bereits zu

---

<sup>77</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen in Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 2.8.3.2.

<sup>78</sup> Vgl. IDW RS HFA 7 (2002), Tz. 13.

dem vereinbarten bzw. tatsächlichen Zeitpunkt, in dem *Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr auf den Erwerber übergehen*. *Bewegliche Gegenstände* sind dem Erwerber grundsätzlich im Zeitpunkt der Übergabe zuzurechnen, d. h., wenn auf ihn die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der Waren übergegangen ist (*Gefahrübergang* §§ 446, 447, 644 BGB).

Holt der Käufer die Ware selbst ab oder bringt sie der Verkäufer mit eigenen Transportmitteln, geht die Verfügungsbefugnis mit Aushändigung der Ware auf den Erwerber über. Lässt der Käufer den Gegenstand durch einen Dritten abholen, erfolgt die Übergabe an den Käufer, wenn der Dritte die Ware entgegennimmt. Wird die Ware vom Verkäufer abgesendet, erhält der Erwerber die Verfügungsgewalt durch Übergabe der Frachtbriefe, Konnossemente, Ladescheine oder direkte Entgegennahme. Eine besondere Bedeutung haben die Zugehörigkeitsregeln vor allem, wenn die verkauften Erzeugnisse längere Transportwege haben und sich am Bilanzstichtag noch unterwegs befinden (schwimmende, rollende Ware). In der Praxis erfolgt die Verbuchung des tatsächlichen Güterein- und -ausgangs auf den Bestands- und Erfolgskonten regelmäßig aufgrund der Eingangs- und Ausgangsrechnungen. Dies wird handelsrechtlich grundsätzlich als unbedenklich akzeptiert, soweit die Rechnungserteilung weitgehend zeitgleich mit der Güterbewegung übereinstimmt. Bei größeren Abweichungen ist diese Verfahrensweise nicht anwendbar.

**Abholung,  
Anlieferung,  
Versendung**

Die Zurechnung von *selbsterstellten Anlagegütern* oder von *Umlaufvermögen* erfolgt zeitlich prinzipiell zu dem Fertigstellungstermin, bei Anlagegegenständen also dann, wenn sie den Zustand der *Betriebsbereitschaft* erreicht haben und zur Veräußerung bestimmte Waren, wenn sie als Fertigerzeugnisse gelten, d. h. *lieferbereit* sind. Aber auch die noch nicht fertiggestellten Anlage- und Umlaufgegenstände sind als Vermögensgegenstände bei der Inventur zu erfassen. Unfertige Anlagegegenstände werden zeitlich im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten auf dem Bestandskonto „Anlagen im Bau“ erfasst und im Zeitpunkt der Fertigstellung, d. h., wenn sie für den Betriebszweck einsatzbereit sind, auf das zuständige Sachkonto (Maschinen, Gebäude usw.) umgebucht.

**selbsterstellte  
Vermögens-  
gegenstände**

*Forderungen und Verbindlichkeiten* aus Lieferungen und Leistungen sind hinsichtlich ihrer Entstehung mit den Zeitpunkten des ihnen zugrundeliegenden Dienstleistungs- bzw. Warenaustausches verknüpft. Hat der Lieferant seine vertragsmäßige *Hauptleistung erbracht*, kann er seine Forderung einbuchen. Umgekehrt entsteht bei dem Leistungsempfänger die

**Forderungen und  
Verbindlichkeiten**



Verbindlichkeit. Die Rechnungserteilung oder die Fälligkeit der Gegenleistung bilden keine notwendigen Voraussetzungen für das Entstehen der Forderungen/Verbindlichkeiten. Wirtschaftliche Zugehörigkeit und wirtschaftliche Belastung sind maßgebend (vgl. die o. a. Ausführungen zum Warenverkehr).

**Wertpapiere**

Erworbene *Wertpapiere* gehören dem Unternehmen regelmäßig ab dem Zeitpunkt, in dem die Bank die Abrechnung vorlegt (Erteilung der Schlussnote bzw. Belastung des Bankkontos). Es spielt keine Rolle, ob der Kaufmann die Wertpapiere selbst oder die Bank sie in einem Sammel- oder Sonderdepot aufbewahrt.

**Rückstellungen**

*Rückstellungen* entstehen in zeitlicher Sicht, wenn das Unternehmen

- aus rechtlichen Gründen voraussichtlich zur Leistung verpflichtet ist,
- glaubt, sich aus faktischen Gründen einer Leistung nicht entziehen zu können,
- wenn voraussichtlich Verluste aus konkreten Geschäften drohen oder
- ernsthaft die Durchführung von Erhaltungsaufwendungen in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahr geplant ist.

**RAP**

Ebenso wie bei den Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt die tatsächliche buchmäßige Erfassung i. d. R. erst bei den Jahresabschlussarbeiten.

**Beendigung der zeitlichen Zugehörigkeit**

Die zeitliche Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen wird allgemein *beendet bei Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt*, bei Forderungen und Verbindlichkeiten mit deren *Erlöschen*, bei Rückstellungen, Latenten Steuern und Rechnungsabgrenzungsposten mit deren *Auflösung*. In den meisten Fällen kommt es nicht darauf an, ob die Gegenstände technisch oder wirtschaftlich wertlos, ob sie noch betrieblich einsatzfähig oder ob sie voll abgeschrieben sind.

**bei körperlichen Vermögensgegenständen**

*Körperliche Vermögensgegenstände* sind zeitlich nicht mehr zu erfassen, wenn sie aus dem Betriebsvermögen endgültig ausscheiden, aufgrund

- Veräußerung, Tausch,
- Entnahme,
- Untergang durch außergewöhnliche Ereignisse, wie Brand, Diebstahl, Zusammenbruch, Schwund, Verderb oder
- Umwandlung, Umformung durch betrieblichen Einsatz,
- Einarbeitung in fertige, unfertige Erzeugnisse (die jedoch zu erfassen sind).



Solange die Gegenstände noch körperlich vorhanden sind, jedoch

- aus technischen oder ökonomischen Gründen nicht mehr verwendet werden können,
- trotz Verwendungsfähigkeit nicht mehr zum Einsatz eingeplant sind oder
- nur als Reservekapazität dienen oder
- zur alsbaldigen Veräußerung vorgesehen sind,

liegt *kein* Abgang vor. Auch voll abgeschriebene Gegenstände - gleichgültig, ob sie weiterhin betrieblich verwendet werden oder nicht - sind bilanziell mit einem Erinnerungswert von 1 € zu berücksichtigen. Für abgeschriebene Gegenstände der gleichen Position braucht insgesamt nur ein Erinnerungswert angesetzt werden, da sie inventarmäßig überprüft werden können.

Die zeitliche Erfassung von *immateriellen Vermögensgegenständen* endet prinzipiell mit ihrer *Veräußerung*, mit dem *Ablauf von Rechten* oder bei wirtschaftlicher *Wertlosigkeit*. Forderungen und Verbindlichkeiten gehören ab dem Zeitpunkt des *Erlöschens* nicht mehr zum Betriebsvermögen. Das Erlöschen ist in vielfältiger Weise möglich:

**bei immateriellen  
Vermögens-  
gegenständen**

- Erbringt der andere Vertragspartner die von ihm geschuldete Leistung, z. B. durch Zahlung, erlischt die Forderung/Verbindlichkeit durch *Erfüllung*. Maßgebender Zeitpunkt ist auch hier der wirtschaftliche Zugang bzw. Abgang der Verfügungsbefugnis. Für die Vereinnahmung/Verausgabung von Bargeld entstehen keine Probleme. Bei Banküberweisung erlischt die Forderung durch Gutschrift auf dem Konto des Gläubigers und die Verbindlichkeit durch Belastung auf dem Schuldner-Konto. Der Tag der Scheckübergabe ist bei Bar- und Verrechnungsschecks maßgeblich, sofern der Scheck eingelöst wird und keine Vereinbarung über eine spätere Einlösung getroffen worden ist. Werden Wechsel lediglich zur Absicherung einer Forderung entgegengenommen, erlischt diese nicht, entsprechend erhöht sich auch nicht die Verbindlichkeit des Wechselgebers.
- Forderungen und Verbindlichkeiten können durch *Aufrechnung* erlöschen, wenn die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Gemäß § 387 BGB müssen Gläubiger und Schuldner dieselbe Person, die geschuldete und geforderte Leistung gleichartig und die Forderung fällig sowie die Schuld bewirkbar, d. h. zwar noch nicht fällig, aber erfüllbar sein.

Unter den Voraussetzungen des § 397 BGB erlöschen Forderungen und Verbindlichkeiten durch *Erlass* (durch Erlassvertrag oder negatives Schuldanerkenntnis). Forderungen und Verbindlichkeiten können ferner durch *Entnahmen* aus dem Betriebsvermögen ausscheiden (Willensentscheidung des Kaufmanns) oder durch *Ausbuchung* bei Uneinbringlichkeit der Forderung bzw. bei mit größter Wahrscheinlichkeit nicht zu erwartender Inanspruchnahme einer Schuld.

#### Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil und RAP

*Sonderposten mit Rücklageanteil*<sup>79</sup> sind entsprechend den steuerlichen Bestimmungen zeitlich aufzulösen. Rechnungsabgrenzungsposten werden im Regelfall bei den Jahreseröffnungsbuchungen (ggf. zeitanteilig) und Rückstellungen dann aufgelöst, wenn die Sachverhalte eintreten, die für ihre Bildung ausschlaggebend waren (z. B. die Steuern oder die Pensionen gezahlt, die Erhaltungsmaßnahmen durchgeführt werden).

#### Beispiel

Für eine unterlassene Instandhaltungsmaßnahme (Dachreparatur) bildet ein Unternehmen im Jahr 01 eine Rückstellung in Höhe der voraussichtlichen Aufwendungen von 50.000 €. Das Dach wird innerhalb der ersten drei Monate im Jahr 02 repariert und die in Rechnung gestellten Kosten von 45.000 € per Bank überwiesen.

#### Lösung

Im Jahr 01 wird die Rückstellung erfolgswirksam durch den Buchungssatz „sonstiger betrieblicher Aufwand“ an „Rückstellungen für unterlassenen Instandhaltungsaufwand“ 50.000 € berücksichtigt. Sie ist im Jahr 02 nach erfolgter Reparatur mit dem gesamten Betrag aufzulösen. In Höhe des tatsächlich entstandenen Aufwands von 45.000 € geschieht dies erfolgsneutral. Der nicht benötigte Rückstellungsbetrag von 5.000 € muss gewinnerhöhend aufgelöst werden. Die Buchungen lauten:

„Rückstellungen“	50.000 €	an	„Bank“	45.000 €
			an „sonstige betriebliche Erträge“	5.000 €

<sup>79</sup> Sonderposten mit Rücklageanteil dürfen für Geschäftsabschlüsse ab dem 01.01.2010 durch Wegfall des § 273 HGB a. F. nicht mehr gebildet werden.