

Haufe HGB Bilanz Kommentar

§§ 238 - 342e HGB

von

Prof. Dr. Stefan Müller, Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann, Klaus Bertram, Dr. Harald Kessler

Prof. Dr. Stefan Müller, Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr Hamburg, Mitherausgeber des Handbuchs der Bilanzierung (HdB) Haufe Verlag und Mitglied im Arbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Vereins.

Dipl.-Kfm., CPA (IL, USA), Master M.B.L.T. (jur.), StB, MIBP, Vice President der German CPA Society e.V., Partner FAS AG und International Auditing & Assurance GmbH StBG, München (FAS-Gruppe), Partner Bayern Treuhand International Auditing & Assurance GmbH WPG, München, Lehrbeauftragter SRH Hochschule Calw, Dozent Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart.

Klaus Bertram, WP StB CVA, Partner und Leiter Grundsatzabteilung, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung bei FALK & Co GmbH WPG StBG, Heidelberg, Mitglied im Hauptfachausschuss und im Arbeitskreis Bilanzrechtsmodernisierung des IDW.

1. Auflage

[Haufe HGB Bilanz Kommentar – Müller / Brinkmann / Bertram / et al.](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](#) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Handels- und Wirtschaftsrecht](#)

Haufe-Lexware Freiburg 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 448 09344 5

§ 247 INHALT DER BILANZ

(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

WP StB CVA KLAUS BERTRAM

Inhaltsübersicht	Rz
1 Überblick	1–16
1.1 Inhalt	1–3
1.2 Normenzusammenhang und Zweck	4–16
2 Anlagevermögen (Abs. 2)	17–85
2.1 Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen	17–39
2.2 Umgliederungen	40–49
2.3 Gliederung des Anlagevermögens	50–51
2.4 Immaterielle Vermögensgegenstände	52–64
2.4.1 Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	52–54
2.4.2 Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	55–61
2.4.3 Geschäfts- oder Firmenwert	62–63
2.4.4 Geleistete Anzahlungen	64
2.5 Sachanlagen	65–81
2.5.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	65–73
2.5.2 Technische Anlagen und Maschinen	74–76
2.5.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsaus- stattung	77
2.5.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	78–81
2.6 Finanzanlagen	82–85
3 Umlaufvermögen	86–111
3.1 Vorräte	86–92
3.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	93–102
3.2.1 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	93–99
3.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände	100–102
3.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens	103–104
3.4 Flüssige Mittel	105–111
4 Rechnungsabgrenzungsposten	112
5 Eigenkapital	113–144
5.1 Grundsätzliches	113–116

5.2	Eigenkapital des Einzelkaufmanns	117–119
5.3	Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft	120–144
6	Schulden	145–165
6.1	Grundsätzliches	145–150
6.2	Rückstellungen	151
6.3	Verbindlichkeiten	152–165
7	Mindestgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	166–174
8	Übergangsvorschriften	175–190
9	Wesentliche Abweichungen zu IFRS	191–196

Ergänzendes Schrifttum

ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, BB 2008, S. 152; BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, BilMoG verabschiedet – Überblick und unternehmerischer Anpassungsbedarf, Accounting 2009, Heft 4, S. 2; BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zur Gliederung des Jahresabschlusses von Kaufleuten, die ihr Unternehmen nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betreiben und die auch nicht unter die Vorschriften des Publizitätsgesetzes fallen, StB 1988, S. 46; DÖRFLER/ADRIAN, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, S. 385; DÖRFLER/ADRIAN, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen, DB 2009, Beil. Nr. 5, S. 58; DÖRNER/VASIC, Neuerungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Synoptische Darstellung ausgewählter gesetzlicher Regelungen des alten und des neuen deutschen Bilanzrechts, IRZ 2009, S. 191; ECKSTEIN/FEINEN (Hrsg.), Leasing-Handbuch für die betriebliche Praxis, 2. Aufl. 2000; EMMERICH/NAUMANN, Zur Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, WPg 1994, S. 677; FINK/HEIDBREDE/SCHÄFER, Informationsbedürfnisse der Gesellschafter von Familienunternehmen, KoR 2008, S. 601; FISCHER/NEUBECK, Umsatzrealisationszeitpunkt bei Werklieferungsverträgen nach der Schuldrechtsreform, BB 2004, S. 657; FÖRSCHLE/KROPP, Mindestinhalt der GuV für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, DB 1989, S. 1037 (Teil I), S. 1096 (Teil II); FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1342; GÖLLERT, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Bilanzpolitik, DB 2008, S. 1165; GROH, Bauten auf fremdem Grundstück: BGH versus BFH, BB 1996, S. 1487; GROSS/FINK, Besserungsscheine im Jahresabschluss der GmbH, BB 1991, S. 1379; GÜNKEL, Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Ubg 2008, S. 128; HÄUSELMANN, Der Forderungsverkauf im Rahmen des Asset Backed-Financing in der Steuerbilanz, DStR 1998, S. 826; HERZIG/RIECK, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im Steuerentlastungsgesetz, WPg 1999, S. 305; HERZIG, Neue Ära im Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz, BB 2009, Heft 19/2009, S. M 1; HERZIG, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfes zum BilMoG, DB 2008, S. 1339; HERZIG/BRIESEMEISTER, Abweichungen zwischen Handels- und

Steuerbilanz nach BilMoG-RegE, DB 2009, S. 1; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, S. 926; HFA, St/HFA 1/1984, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1984, S. 612; HFA, St/HFA 1/1989, Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1989, S. 625; HFA, St/HFA 1/1993, Zur Bilanzierung von Joint Ventures, WPg 1993, S. 441; HFA, St/HFA 1/1994, Zur Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, WPg 1994, S. 419; HFA, St/HFA 2/1996, Zur Bilanzierung privater Zuschüsse, WPg 1996, S. 709; IDW, St/WFA 1/1994, Zur Bilanzierung und Prüfung bei Inanspruchnahme von Altschuldenhilfe, WPg 1994, S. 666; IDW ERS HFA 27, Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, IDW-FN 2009, S. 337; IDW ERS HFA 28, Übergangsregelungen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IDW-FN 2009 S. 344; JORDE, Dividendenerträge in Rechnungslegung und Gesellschaftsvertrag von Personengesellschaften, DB 1996, S. 233; KANITZ GRAF VON, Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften – Anmerkungen zu IDW RS HFA 7, WPg 2003, S. 324; KIRSCH, Auswirkungen der Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit durch das geplante Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Stb 2008, S. 185; KIRSCH, Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, S. 453; KIRSCH, Übergangsvorschriften zum Jahresabschluss nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DStR 2009, S. 1048; KÜHNE/MELCHER, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie Erträgen und Aufwendungen, DB 2009, Beil. Nr. 5, S. 15; KÜTING/KESSLER, Eigenkapitalähnliche Mittel in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus, BB 1994, S. 2103; KUSSMAUL, Kapitalersatz: Der Rangrücktritt in der Krise?, DB 2002, S. 2258; KÜTING/KESSLER/HARTH, Genussrechtskapital in der Bilanzierungspraxis, BB 1996, Beil. 4; KÜTING/KESSLER/KESSLER, Der Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-RegE): Zwei Schritte vor, ein Schritt zurück bei der bilanziellen Abbildung der betrieblichen Altersversorgung, WPg 2008, S. 748; KÜTING/TESCHE, Änderungen der bilanziellen Zurechnung von Vermögensgegenständen nach dem BilMoG i. d. F. des Regierungsentwurfs, GmbHR 2008, S. 953; LOITZ/SCHULZE, Jahresabschlussprüfung bei Vorliegen von Patronats-/Rangrücktrittserklärungen, DB 2004, S. 769; LORSON/TOEBE, Konsequenzen durch das BilMoG für die Einheitsbilanz, BBK 2009, S. 453; LÜDENBACH, Realisationsprinzip, BilMoG und langfristige Auftragsfertigung, Accounting 2009, Heft 3 S. 8; LÜDENBACH/HOFFMANN, Die wichtigsten Änderungen der HGB-Rechnungslegung durch das BilMoG, StuB 2009, S. 287; MELCHER/SCHAIER, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Einführung und Überblick, DB 2009, Beil. Nr. 5, S. 4; MEURER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG, FR 2009, S. 117; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUER, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, S. 934; OSER/ROSS/WADER, Änderung des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

gesetz (BilMoG), WPg 2009, S. 573; OSER/ROSS/WADER/DRÖGEMÜLLER, Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, S. 675; PETERSEN/ZWIRNER, Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch, KoR 2009, Beiheft 1 zu Heft 5; PIETSCHMANN, Gewinnrealisierung und Veräußerung, insbesondere Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, DStR 1980, S. 645; PRAHL, Bilanzierung und Prüfung von Financial Instruments in Industrie- und Handelsunternehmen, WPg 1996, S. 830; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, S. 661; ROGLER/JACOBS, Bilanzierung unfertiger Bauten bei Bauunternehmen, BB 2000, S. 2407; RÜCKLE, Jahresabschlussaufstellung und -feststellung, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse, Düsseldorf 1997, S. 433; SCHEFFLER, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und steuerliche Gewinnermittlung, StuB 2009, S. 45; SCHULZE-OSTERLOH, Aufstellung und Feststellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses der Kommanditgesellschaft: Zuständigkeit und gerichtliche Durchsetzung, BB 1995, S. 2519; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen, WPg 1996, S. 97; SCHWEITZER/VOLPERT, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Industrieemittenten, BB 1994, S. 821; SPANIER, Rechnungslegung von Derivaten – Grundlagen und Besonderheiten ausgewählter Instrumente, Bankinformation, November 2000, S. 58; STEINER/TEBROKE/WALLMEIER, Konzepte der Rechnungslegung für Finanzderivate, WPg 1995, S. 533; THEILE, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 18, S. 21; VEREINIGUNG ZUR MITWIRKUNG AN DER ENTWICKLUNG DES BILANZRECHTS FÜR FAMILIENGESELLSCHAFTEN (VMEBF e.V.), Kritische Auseinandersetzung mit dem Reg-E eine BilMoG aus der Sicht von Familienunternehmen, KoR 2008, S. 357; WINDMÖLLER, Bilanzierung von Optionsgeschäften, WPg 1995, S. 389; WOERNER, Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, BB 1988, S. 769; WOHLGEMUTH, Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen in Handels- und Steuerbilanz, WPg 2008, S. 1168; ZWIRNER/KÜNKELE, Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen des BilMoG, DB 2009, S. 1081.

1 Überblick

1.1 Inhalt

- 1 § 247 ist eine für alle nach HGB rechnungslegungspflichtige KfL. gültige Vorschrift. Neben dem JA ist die Vorschrift über § 298 Abs. 1 HGB auch für den KA anzuwenden.
- 2 § 247 Abs. 1 HGB schreibt eine **Mindestgliederung** der Bilanz vor. Danach sind auf der Aktivseite der Bilanz Anlage- und Umlaufvermögen sowie RAP auszuweisen. Auf der Passivseite sind EK, Schulden und RAP voneinander abzugrenzen. Unter dem Begriff Schulden werden neben Verbindlichkeiten auch Rückstellungen erfasst. Abs. 2 der Vorschrift konkretisiert die Abgrenzung zwischen AV und UV (Rz 17). Die Posten sind außerdem hinreichend aufzugliedern.

Der im Zuge des BilMoG abgeschaffte Abs. 3 regelte das frühere Wahlrecht, auf der Passivseite einen Sonderposten mit Rücklageanteil bilden zu dürfen. Art. 67 Abs. 3 EGHGB enthält ein Beibehaltungswahlrecht für nach dem früheren § 247 Abs. 3 HGB gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil (Rz 177). 3

1.2 Normenzusammenhang und Zweck

§ 247 HGB gehört zum Bereich der Ansatzvorschriften. Die Vorschrift ergänzt das in § 246 Abs. 1 HGB enthaltene Vollständigkeitsgebot hinsichtlich des Ausweises der Aktiva und Passiva.¹ § 248 HGB begrenzt das grundsätzliche Ansatzgebot des § 246 Abs. 1 HGB, indem für selbst geschaffene immaterielle VG des AV ein Aktivierungswahlrecht, für bestimmte selbst geschaffene immaterielle VG des AV ein Aktivierungsverbot kodifiziert wird. § 249 HGB regelt Ansatzvorschriften für Rückstellungen. Gleiches erfolgt mit § 250 HGB für die RAP. § 251 HGB ergänzt den Inhalt der Bilanz insoweit, als unter der Bilanz Haftungsverhältnisse auszuweisen sind (sog. Unterstrich-Vermerke). 4

Die in Abs. 1 enthaltene Mindestgliederung der Bilanz wird für eine Vielzahl von Bilanzierenden durch strengere Spezialregelungen überlagert. **KapG/KapCoGes** haben die Gliederungsvorschrift von § 266 Abs. 2 und 3 HGB zu beachten. Gleiches gilt für **nach dem PublG rechnungslegungspflichtige Unternehmen** (§ 5 Abs. 1 S. 2 PublG) sowie **Genossenschaften** (§ 336 Abs. 2 S. 1 HGB), die aufgrund der spezialgesetzlichen Verweise ebenfalls § 266 HGB zu beachten haben. 5

Für **Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute** ist unabhängig von ihrer Rechtsform gem. § 340a Abs. 2 HGB die RechKredV zu beachten, die die Anwendung von Formblättern regelt. Gleiches gilt für **Versicherungsunternehmen** gem. § 341a Abs. 2 HGB, für die die Formblätter der RechVersV verbindlich sind.

Die in § 247 Abs. 1 HGB enthaltene Gliederung ist bei Bedarf um für alle Kfl. anwendbare Posten zu erweitern. § 246 Abs. 2 S. 3 HGB schreibt den Ausweis eines Aktivüberhangs des Zeitwerts des Deckungsvermögens über die saldier- 6
ten Verpflichtungen in einem gesonderten Posten vor (§ 246 Rz 120). Für KapG/KapCoGes hat der Gesetzgeber hierfür den Posten mit „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ bezeichnet (§ 266 Abs. 2 Buchstabe E HGB). Die für KapG/KapCoGes anzuwendende Vorschrift zur Bilanzierung von latenten Steuern (§ 274 HGB) darf auch von Nichtkapitalgesellschaften angewendet werden.²

§ 247 Abs. 1 HGB enthält keine allgemein verbindliche Mindestgliederung, sondern verlangt die genannten Posten „hinreichend aufzugliedern“. Diese Forderung ergibt sich auch schon aus den GoB (§ 243 Abs. 1 HGB) und dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB); sie hat somit lediglich klarstellenden Charakter.³ 7

¹ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 2.

² Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 19.

³ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 11.

- 8 Wie weit das hinreichende Aufgliedern zu gehen hat, definiert der Gesetzgeber nicht und hat sich somit an dem Zweck der Bilanzgliederung zu orientieren. Auch wenn Nichtkapitalgesellschaften nicht offenlegungspflichtig sind, dient die Bilanzgliederung den **Informationsbedürfnissen der Adressaten**. Dieser Adressatenkreis ist bei Nichtkapitalgesellschaften beschränkt. Als **interne Adressaten** kommen danach der Einzelunternehmer, die Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft sowie andere Organe mit Kontroll- oder Aufsichtsfunktion (Aufsichtsrat, Beirat) sowie stille Gesellschafter in Betracht.⁴ **Externe Adressaten** können Gläubiger (in erster Linie Fremdkapitalgeber), Finanzbehörden und Arbeitnehmer sein.⁵ Im Regelfall verfügen die internen Adressaten über umfassende Informations- und Kontrollrechte (z. B. für Kommanditisten gem. § 166 Abs. 1 HGB, stille Gesellschafter § 233 Abs. 1 HGB). Sofern jedoch einzelnen Gesellschaftern – z. B. im Fall einer Publikums-KG – nur beschränkte Informationsrechte zustehen, muss dies die Bilanzgliederung angemessen berücksichtigen. Sofern sich die Kontrollbefugnisse von Gesellschaftern auf die Vorlage des JA beschränken und darüber hinaus keine Einsichtsrechte bestehen, sind an die Gliederung im Hinblick auf die Aussagekraft des JA hohe Anforderungen zu stellen.⁶ Wegen der fehlenden Offenlegungsverpflichtung des JA bei Nichtkapitalgesellschaften kommt dem Informationsbedürfnis der externen Adressaten keine gesetzliche Bedeutung zu. Oftmals gibt es aber vertragliche Vereinbarungen (z. B. in Kreditverträgen), die eine Mindestgliederung vorsehen.
- 9 In der Praxis existieren häufig auch Regelungen in Gesellschaftsverträgen von PersG, die eine Mindestgliederung – z. B. nach den für kleine KapG geltenden Vorschriften – vorsehen. Für PersG wird sich die Mindestgliederung an die für KapCoGes geltenden größenabhängigen Gliederungsvorschriften des HGB anlehnen und eine Grundlage für die Bestimmung der notwendigen Gliederungstiefe sowie die Postenbezeichnungen darstellen.⁷
- 10 Die Bilanz nach § 247 HGB kann entweder in **Konto-** oder in **Staffelform** aufgestellt werden; beide Darstellungsvarianten sind zulässig.⁸ Da die Staffelform der Bilanz ohne größere praktische Bedeutung ist, wird sich im Folgenden ausschließlich auf die nach der Kontoform aufgestellte Bilanz bezogen. Die Mindestgliederung nach dem Gesetzeswortlaut von § 247 Abs. 1 HGB weist somit folgende Form auf:

⁴ Zu den Informationsbedürfnissen der Gesellschafter von Familienunternehmen vgl. FINK/HEIDBREder/SCHÄFER, KoR 2008, S. 601.

⁵ Vgl. FÖRSCHLE/KROPP, DB 1989, S. 1096.

⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 17.

⁷ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 30.

⁸ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 15, Stand 03/2004.

Aktiva	Bilanz	Passiva
AV	EK	
UV	SoPo	
RAP	Schulden	
	RAP	

Aufgrund der o. g. hinreichenden Aufgliederung ist die Mindestgliederung der Bilanz für Einzelkfl. und PersG, die nicht unter das PublG fallen bzw. KapCoGes darstellen, wie folgt darzustellen:⁹ 11

Aktiva	Bilanz	Passiva
AV	EK	
Imm VG	SoPo	
Sachanlagen	Rückstellungen	
Finanzanlagen	Verbindlichkeiten	
UV	RAP	
Vorräte		
Forderungen /		
Sonst. VG		
Wertpapiere		
Flüssige Mittel		
RAP		

Zu den Besonderheiten der Detaillierung bei KapG s. § 266 Rz 11 ff. und bei KapCoGes § 264c Rz 12 ff.

Für Nichtkapitalgesellschaften besteht kein gesetzliches Erfordernis zur Angabe von **Vorjahreszahlen**,¹⁰ wie dies für KapG/KapCoGes in § 265 Abs. 2 S. 1 HGB vorgegeben wird. Gleichwohl entspricht es weitverbreiteter Praxis, so dass dies wohl zwischenzeitlich als GoB anzusehen ist (§ 243 Rz 15). Gleiches gilt für das Weglassen von **Leerposten**, das für KapG/KapCoGes in § 265 Abs. 8 HGB geregelt ist. Auch hier ist es wohl als GoB anzusehen, dass ein Bilanzierender, der über kein AV verfügt, auch keinen Null-Ausweis nach § 247 HGB vornehmen muss. 12

Der in § 265 Abs. 1 HGB für KapG/KapCoGes kodifizierte Grundsatz der **Darstellungstetigkeit** gilt für Nichtkapitalgesellschaften als GoB gleichermaßen (§ 243 Rz 17).¹¹ 13

⁹ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 36.

¹⁰ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 30.

¹¹ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 39.

- 14 Für die **GuV** existiert keine gesetzliche Mindestgliederung. § 246 Abs. 1 HGB sieht lediglich vor, dass Aufwendungen und Erträge im JA enthalten sind. § 246 Abs. 2 S. 1 HGB sieht darüber hinaus ein Saldierungsverbot von Aufwendungen und Erträgen vor (Ausnahme: Aufwendungen und Erträge aus Deckungsvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, § 246 Rz 122). Zu einer aus den GoB abgeleiteten Mindestgliederung für die GuV s. Rz 166.
- 15 Die in Abs. 2 der Vorschrift vorgenommene **Definition des AV** gilt auch für KapG/KapCoGes, die ihre Bilanz nach § 266 HGB gliedern müssen.¹²
- 16 **Sanktionen** bei Nichtbeachtung der Vorschrift sieht das HGB nicht vor. Die Strafgeld- und Bußgeldvorschriften der §§ 331-335 gelten nur für KapG/KapCoGes.

2 Anlagevermögen (Abs. 2)

2.1 Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen

- 17 Der durch die Vorschrift bewirkten Abgrenzung zwischen AV und UV kommt nicht nur Ausweischarakter zu. Vielmehr hat die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen Auswirkungen auf die Bewertung. Für AV gilt das sog. gemilderte Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB), für UV entsprechend das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB). Zu Einzelheiten s. § 253. Darüber hinaus hat die Abgrenzung auch steuerliche Bedeutung, da sich aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) Folgewirkungen ergeben können (z. B. für § 6b-EStG-Rücklagen oder erhöhte AfA).¹³ Demgegenüber ist durch die im Zuge des BilMoG erfolgte Aufhebung des (grundsätzlichen) Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle VG des AV die Abgrenzung bei immateriellen VG nicht mehr so bedeutsam wie zuvor, als ein umfassendes Aktivierungsverbot im AV bestand.
- 18 Abs. 2 der Vorschrift bestimmt, dass dem AV solche Gegenstände zuzurechnen sind, die dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass alle VG, die diese Definition nicht erfüllen, UV darstellen.¹⁴ Gesetzliche Ausnahmen hiervon bestehen nur bzgl. RAP, nach Art. 67 Abs. 5 EGHGB fortgeführte Bilanzierungshilfen für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ 269 Rz 8) sowie für den Aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (§ 246 Rz 120). Es gibt in der betrieblichen Praxis auch Einzelfälle, bei denen ggf. ein Ausweis als Sonderposten zwischen AV und UV in Betracht kommt:¹⁵

¹² Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 247 HGB, Anm 3.

¹³ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdB, § 247 HGB, Rz 44, Stand 03/2004.

¹⁴ Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 247 HGB, Anm 9.

¹⁵ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER: HdB, § 247 HGB, Rz 51, Stand 03/2004.

- sog. **Vorabraum im Tagebau**,
- **Kernbrennelemente**,
- **Filmvermögen** eines Filmverleihers.

Da für die Bilanz das Stichtagsprinzip gilt, ist für den **Beurteilungszeitpunkt** auf den Bilanzstichtag abzustellen. Eine erst nach dem Abschlussstichtag eintretende Zweckänderung (wertbegründendes Ereignis) ist daher unbeachtlich.¹⁶ Umgekehrt sind Zweckänderungen im laufenden GJ für den Bilanzausweis am Abschlussstichtag zu berücksichtigen.

19

Beispiel

Im März 01 erwirbt der Bilanzierende ein Grundstück im Gewerbegebiet eines Nachbarorts mit der Absicht, dort eine Zweigniederlassung zu errichten. Er ordnet das Grundstück dem AV zu.

Im August 01 erhält er die Möglichkeit in dem Nachbarort ein für seine Zwecke deutlich geeigneteres Grundstück langfristig anzumieten. Er entschließt sich, die Anmietung vorzunehmen und das im März 01 erworbene Grundstück wieder zu veräußern. Am Bilanzstichtag 31.12.01 ist das Grundstück noch nicht veräußert, obwohl inzwischen zwei Grundstücksmakler mit der Veräußerung beauftragt sind.

Das Grundstück ist am Bilanzstichtag 31.12.01 als UV auszuweisen, da es nicht dazu bestimmt ist, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Die Abgrenzung zwischen den beiden Vermögensarten AV und UV ist nach dem Gesetzeswortlaut mittels der Begriffe „Geschäftsbetrieb“ und „dauernd“ vorzunehmen.

20

Demnach können AV nur solche VG darstellen, die dem **Geschäftsbetrieb** des Unt dienen. Der Begriff Geschäftsbetrieb ist enger gefasst als der Begriff des unternehmerischen Zwecks schlechthin.¹⁷ Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des VG an, die aber auch für das zweite Kriterium wesentlich ist (vgl. nachfolgend).

Wann ein VG dem Geschäftsbetrieb eines Unt **dauernd** dient, ist nicht eindeutig zeitlich bestimmbar, sondern richtet sich neben der objektiv-sachlichen Komponente auch nach dem subjektiven Willen des Kaufmanns.¹⁸ Die **objektiv-sachliche Komponente** ergibt sich danach aus der Art des VG bzw. dessen typischer Nutzung in einer Branche.

21

Beispiel¹⁸

Betreibt der Kaufmann ein Immobiliengeschäft, wird ein Teil der Grundstücke regelmäßig zur Weiterveräußerung gehalten. Genauso verhält es sich mit Pkw bei Autohändlern.

¹⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 106; a. A.: BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 282.

¹⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 107.

¹⁸ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 45, Stand 03/2004.

- 22 Der subjektive Willen des Kaufmanns beinhaltet die **Widmung** des VG durch den Kaufmann, wie er den VG im Unt einsetzt.
- 23 Demgegenüber ist die **tatsächliche Dauer** der Verwendung allenfalls ein Anhaltspunkt dafür, dass eine dauerhafte Verwendung bezweckt ist.¹⁹ Damit ein VG als AV zu qualifizieren ist, muss er in die Betriebsabläufe so eingegliedert sein, dass er dauerhaft zur wiederholten betrieblichen Nutzung zur Verfügung steht.²⁰
- 24 In Anlehnung an die steuerliche Rechtsprechung²¹ kann zwischen Gebrauchsgütern und Verbrauchsgütern unterschieden werden. Erstere rechnen zum AV, Zweitere dagegen zum UV. **Gebrauchsgüter** sind Nutzungs- und Abnutzungsgüter, deren Existenz die Aufrechterhaltung der Produktionsbereitschaft sichert.²² Im Gegensatz dazu stehen **Verbrauchsgüter** lediglich einmal für einen Nutzungsvorgang zur Verfügung.²³ Diese zunächst recht eindeutig erscheinende Abgrenzung kann im konkreten Fall dann doch schwierig sein, wenn etwa an Formen, Werkzeuge, Modelle und andere Vorrichtungen, die bei der Durchführung eines Kundenauftrags innerhalb kurzer Zeit technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden, gedacht wird.²⁴ Nachfolgend sind einige Einzelfälle angeführt:²⁵
- 25 • Bei **Werkzeugen** ist die Abgrenzung zwischen AV und UV zweckmäßigerweise danach vorzunehmen, ob die Werkzeuge dem Betrieb zu mehrmaligem Einsatz zur Verfügung stehen (AV) oder sich während der Ausführung eines Auftrags verbrauchen bzw. aufgrund ihrer Beschaffenheit nur für einen speziellen Auftrag Verwendung finden können (UV).²⁶
- 26 • **Kundengebundene Werkzeuge**, die für mehrere Aufträge eines Kunden (oder eines Konzerns, einer Unternehmensgruppe als Kunden) eingesetzt werden sollen, sind AV.²⁷ Zum Ausweis von Zuschüssen des Kunden s. § 255 Rz 65.
- 27 • Sog. **fremde Werkzeuge** sind auftragsbezogen und zur Veräußerung an den Besteller bestimmt. Sie rechnen zum Vorratsvermögen und sind damit dem UV zuzurechnen.²⁷
- 28 • **Ersatzteile und Reparaturmaterialien**, die nur zum Einbau in im AV ausgewiesenen Maschinen oder technischen Anlagen vorgesehen sind, können als AV ausgewiesen werden. **Spezialreserveteile**, die nur bei bestimmten Maschinen oder technischen Anlagen verwendet werden können, sowie die sog. **Erstausrüstung an Ersatzteilen** sind im AV auszuweisen.

¹⁹ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 108.

²⁰ Vgl. HOYOS/F. HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 354.

²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 9.4.1981, IV R 24/78, BStBl 1981 II, S. 481.

²² Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 247 HGB, Anm 10.

²³ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 111.

²⁴ Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 247 HGB, Anm 11.

²⁵ Vgl. auch SCHMIDT/GLANEGGER, EStG, § 6 EStG, Rz 23.

²⁶ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 352.

²⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz 51.

- **Musterküchen und Musterelektrogeräte**, die ein Groß- und Einzelhändler zum Zweck der Werbung von Kaufinteressenten aufgestellt hat, sind AV.²⁸ 29
 - **Ausstellungsmöbel** eines Möbeleinzelhändlers rechnen zum UV, da sie nicht nur Ausstellungszwecken dienen, sondern auch zur Veräußerung bestimmt sind.²⁹ 30
 - **Vorführgewerke** eines Kfz-Händlers sind solange AV, bis sie zum Verkauf bestimmt sind (Umwidmung).³⁰ 31
 - **Musterhäuser** eines Fertighausherstellers sind als AV auszuweisen.³¹ 32
 - vom Leasinggeber aktivierte **Leasinggegenstände** sind AV, da sie dem Betriebszweck des Leasingunternehmens dienen. Dies gilt sowohl für Finanzierungs-Leasing³² als auch für Operating-Leasing.³³ 33
 - **Leasinggegenstände**, die vom Leasingnehmer zu aktivieren sind, stellen ebenfalls AV dar.³⁴ Zum wirtschaftlichen Eigentum bei Leasinggegenständen s. § 246 Rz 36. 34
 - **Grundstücke** eines Grundstückshändlers, die zur Veräußerung bestimmt sind, stellen UV dar.³⁵ 35
 - **Lithographien** im Druckereigewerbe rechnen zum AV.³⁶ 36
 - Bei **Anteilen und Wertpapieren** ergibt sich aus der Natur des VG keine typische Bindungsdauer. Sie dienen dem Geschäftsbetrieb nur mittelbar. Hier kommt es bei der Abgrenzung zwischen AV (dauerhafte Anlage) und UV (spekulative Anlage) auf die Zweckbestimmung des Kaufmanns an.³⁷ 37
 - Bei **Ausleihungen** orientiert sich die Abgrenzung an der Gesamtlaufzeit, nicht der Restlaufzeit am Bilanzstichtag. Eine Gesamtlaufzeit von einem Jahr wird als ausreichend für die Zuordnung zum AV angesehen.³⁸ 38
- Im Einzelfall entscheidet die **Zweckbestimmung des Kaufmanns** über die Zuordnung zu AV oder UV.³⁹ In der folgenden Übersicht sind Kriterien der Zuordnung von VG zum AV oder UV zusammengefasst:⁴⁰ 39

²⁸ Vgl. FG München, Urteil v. 28.9.1979, VII (V) 231/76, EFG 1980, S. 142.

²⁹ Vgl. FG Berlin, Urteil v. 11.5.1975, IV 167/75, EFG 1977, S. 2.

³⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 17.11.1981, VIII R 86/78, BStBl 1982 II S. 344.

³¹ Vgl. BFH, Urteil v. 31.3.1977, V R 44/73, BStBl 1977 II S. 684.

³² Vgl. St/HFA 1/1989, Abschnitt B.

³³ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, 5. Aufl. § 247 HGB, Rz 52, Stand 03/2004.

³⁴ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 125.

³⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 18.4.1991, IV R 6/90, BStBl 1991 II S. 584.

³⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 15.3.1991, III R 57/86, BStBl 1991 II S. 682.

³⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 116.

³⁸ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 182; a. A.: MATSCHKE, in BoHR, § 266 HGB, Anm 63.

³⁹ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm., 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 354.

⁴⁰ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 50, Stand 03/2004.

	AV	UV
Art, Eigenschaft	<ul style="list-style-type: none"> – Grundstücke, – Bauten, – technische Anlagen und Maschinen, – Betriebs- und Geschäftsausstattung, – immaterielle Anlagen (z. B. Konzessionen, Patente, gewerbliche Schutzrechte) 	<ul style="list-style-type: none"> – Vorräte (z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse und Waren) – Forderungen aus LuL, – Kassenbestand, – Guthaben bei Kreditinstitut
Funktion im Geschäftsbetrieb	Nicht zur Verarbeitung oder zum Verkauf, sondern zur dauernden Nutzung bestimmt	Zum Verkauf oder zur Verarbeitung im Fertigungsprozess bestimmt
Subjektives Ermessen	Absicht zur dauerhaften Nutzung	Absicht zur Weiterverarbeitung oder Verkauf
Hilfskategorien	Zeitdauer von mehr als einem Jahr	Zeitdauer von weniger als einem Jahr

Tab. 1: Entscheidungskriterien für die Abgrenzung AV/UV

2.2 Umgliederungen

- 40 Soweit sich die Zweckbestimmung eines VG ändert, ist auch die Zuordnung zu AV bzw. UV zu überprüfen und dem ggf. geänderten Zweck anzupassen. Maßgeblicher Beurteilungsstichtag für die Zuordnung in der Bilanz ist der Bilanzstichtag (Rz 19).⁴¹ Ein Wechsel der Vermögensart zwischen AV und UV ist im Regelfall nicht im JA berichtspflichtig, es sei denn, dass zugleich eine Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorliegt (§ 284 Rz 41).⁴²
- 41 Innerhalb des AV werden Veränderungen von Bilanzpostenzuordnungen innerhalb des AV im Anlagenspiegel als **Umbuchung** dargestellt (§ 268 Rz 22).

Beispiel

Ein Unternehmen möchte auf einem Betriebsgrundstück ein Gebäude (Lagerhalle) errichten. Die im Jahr 01 angefallenen Aufwendungen werden als „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ im JA zum 31.12.01 ausgewiesen. In 02 fallen weitere Aufwendungen an, bis die Lagerhalle im Mai 02 fertiggestellt ist und in Gebrauch genommen wird.

Die im Vorjahresabschluss als „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ ausgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Lagerhalle sind in der Bilanz zum 31.12.02 als „Grundstücke, grundstücksgleiche

⁴¹ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 301.

⁴² Vgl. HOYOS HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 360.

Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken⁴³ auszuweisen. Im Anlagenspiegel erfolgt eine entsprechende Umbuchung.

Demgegenüber werden geänderte Postenzuordnungen zwischen AV und UV als **Umgliederung** bezeichnet.⁴³ Dies gilt gleichermaßen für Anzahlungen, die auf VG geleistet worden sind.⁴⁴ Beispiele für derartige Umgliederungen zwischen AV und UV gibt es viele; exemplarisch genannt seien:

- Ein bislang zum Verkauf bestimmter **Pkw eines Autohändlers** wird nunmehr als **Dienstwagen** eines Mitarbeiters dem AV zugeordnet.⁴⁵ 43
- Eine im Vorratsbestand befindliche **Maschine** eines Serienmaschinenherstellers wird nunmehr **für die eigene Produktion eingesetzt**.⁴⁶ 44
- Eine zuvor betrieblich genutzte Anlage wird **stillgelegt**, um sie zu veräußern.⁴⁷ Wird die Anlage aber lediglich stillgelegt und ist eine spätere Wiederinbetriebnahme vorgesehen, verbleibt die Anlage im AV.⁴⁸ 45
- Eine im UV ausgewiesene Forderung wird durch **Novation** in eine langfristige Ausleihung umgewandelt.⁴⁹ 46
- Eine **Parzellierung** unbebauter Grundstücke zieht noch keinen Wechsel der Vermögensart nach sich. Soweit im Rahmen der Parzellierung aber die spätere Bebauung durch Beantragung eines Bebauungsplans aktiv vorbereitet wird, ist eine Umgliederung in das AV vorzunehmen.⁵⁰ 47

Ein VG des AV, der noch betrieblich genutzt wird, dessen **Veräußerung** am Bilanzstichtag aber **absehbar** ist, ist am Abschlussstichtag gleichwohl noch im AV auszuweisen, da es sich um keine Änderung der Zweckbestimmung handelt; vielmehr endet die ursprüngliche Zweckbestimmung mit der Veräußerung.⁵¹ 48

Beispiel

Ein betrieblich genutzter Pkw ist im JA zum 31.12.01 als AV ausgewiesen, obwohl bekannt ist, dass er voraussichtlich im Frühjahr 02 durch ein neues Ersatzfahrzeug ausgetauscht und dann veräußert wird.

Die Zuordnungsgrundsätze gelten auch bei **Insolvenz** des Betriebs. Erst wenn der VG im Rahmen der Abwicklung erkennbar zum Verkauf bestimmt wird, ist 49

⁴³ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 117.

⁴⁴ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 122.

⁴⁵ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 302.

⁴⁶ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm., 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 360.

⁴⁷ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, 5. Aufl. § 247 HGB, Rz 53, Stand 03/2004.

⁴⁸ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 304.

⁴⁹ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 182, m. w. N.

⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 31.5.2001, IV R 73/00, BFH/NV 2001, S. 1485; BFH, Urteil v. 25.10.2001, IV R 47, 48/00, BStBl 2002 II S. 289.

⁵¹ Vgl. WOHLGEMUTH, WPg 2008, S. 1170.

er von AV in UV umzugliedern.⁵² Auch wenn VG des AV in derartigen Fällen ggf. unter Veräußerungsgesichtspunkten zu bewerten sind, sind sie in der Bilanz weiterhin als AV auszuweisen.⁵³

2.3 Gliederung des Anlagevermögens

- 50 Abs. 1 der Vorschrift sieht lediglich den gesonderten Ausweis des AV sowie eine hinreichende Aufgliederung vor (Rz 7). Da sich insbesondere durch die sehr weite Verbreitung von Standard-EDV-Programmen die für KapG/KapCoGes gültigen Gliederungsvorschriften des § 266 Abs. 2 HGB zum AV auch bei nicht dieser Vorschrift unterliegenden Kfl. durchgesetzt hat, wird im Folgenden dieses Gliederungsschema in der Ausprägung für große KapG/KapCoGes i. S. d. § 267 HGB dargestellt. Zur Mindestgliederung s. Rz 11.
- 51 Soweit das Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 HGB sowie ggf. weitergehende Untergliederungen genutzt werden, ist es aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB, § 265 Abs. 6 HGB) mindestens empfehlenswert, die Postenbezeichnungen an den tatsächlichen Posteninhalt ggf. einzuschränken.

2.4 Immaterielle Vermögensgegenstände

2.4.1 Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte

- 52 Der Ansatz von selbst geschaffenen gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Werten des AV ist im Zuge des BilMoG durch die Neufassung von § 248 HGB ermöglicht worden. Es handelt sich lediglich um ein **Aktivierungswahlrecht** (§ 248 Rz 35), wobei das Gebot der Ansatzstetigkeit gem. § 246 Abs. 3 HGB zu beachten ist (§ 246 Rz 135).
- 53 Neben dem Aktivierungsgebot sind in § 248 HGB weiterhin **Aktivierungsverbote** für bestimmte selbst geschaffene immaterielle VG des AV zu berücksichtigen, bei denen eine Abgrenzung zum selbst geschaffenen GoF nicht möglich ist (§ 248 Rz 40).
- 54 Das gesetzliche Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 HGB sieht nur diese eine Position für selbst geschaffene immaterielle VG des AV vor, während für andere Positionen des AV gesonderte Posten für in der Entstehung befindliche derartige VG bestehen (z.B. für Sachanlagen: geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau). Es empfiehlt sich daher innerhalb des Postens eine Unterscheidung vorzunehmen zwischen solchen VG, die bereits fertiggestellt sind, und solchen, die sich noch in der Entstehung befinden (§ 266 Rz 18).

2.4.2 Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

- 55 Zur Begriffsbestimmung dieser VG s. § 266 Rz 19 ff.

⁵² Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 305.

⁵³ Vgl. IDW RS HFA 17, Tz 33.

Es besteht eine Ansatzpflicht gem. § 246 Abs. 1 HGB, soweit ein VG vorliegt (zu den Aktivierungsvoraussetzungen § 246 Rz 5).

Zu den AK entgeltlich erworbener Software (z. B. auch ERP-Software) rechnen neben dem Kaufpreis auch die Customizing-Ausgaben, soweit sie der Herstellung der Betriebsbereitschaft dienen oder im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung der Software anfallen, wobei das Herstellerrisiko nicht beim Bilanzierenden, sondern einem Dritten liegen muss (ansonsten handelt es sich um selbst geschaffene Software i. S. v. Rz 52).⁵⁴ 56

Bei Software ist zu unterscheiden zwischen Anwendungssoftware, Systemsoftware und Firmware.⁵⁵ **Anwendungssoftware** ist der Oberbegriff für alle Programme, die die Datenverarbeitungsaufgaben des Anwenders lösen. Es kann weiter zwischen Individual- und Standardsoftware unterschieden werden. 57

Systemsoftware umfasst die Gesamtheit der im Betriebssystem zusammengefassten Programme, die die Ressourcen des Computers verwalten, Programmabläufe steuern und Benutzerbefehle ausführen, ohne dass sie einer konkreten praktischen Anwendung dienen.⁵⁶ 58

Firmware sind fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine (sog. Mikroprogramme, BIOS), die die Hardware mit der Software verbinden und die Elementarfunktionen des Computers steuern.⁵⁷ 59

Während Anwendungssoftware und Systemsoftware als selbstständige VG im immateriellen AV zu aktivieren sind, stellt Firmware einen unselbstständigen Teil der Hardware dar und ist zusammen mit der Hardware als Betriebs- und Geschäftsausstattung zu aktivieren.⁵⁸ Die selbstständige Nutzbarkeit von Anwendungs- und Systemsoftware wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese nur in Verbindung mit Hardware (umgekehrt genauso) nutzbar sind.⁵⁹ Ein Ausnahmefall stellt das sog. **Bundling** dar, bei dem die Systemsoftware nur zusammen mit einer bestimmten Hardware ohne Aufteilbarkeit des Entgelts zur Verfügung gestellt wird.⁶⁰ 60

Die steuerliche Vereinfachungsregelung, sog. **Trivialsoftware** als bewegliche VG des Sachanlagevermögens zu behandeln,⁶¹ ist auch handelsrechtlich zulässig.⁶² 61

2.4.3 Geschäfts- oder Firmenwert

Der derivativ erworbene GoF stellt zwar keinen VG dar, da er nicht selbstständig verwertbar ist. Er gilt gemäß der Fiktion des § 246 Abs. 1 S. 4 HGB aber 62

⁵⁴ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 368; IDW RS HFA 11, Tz 17 ff. und 24 ff.

⁵⁵ Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 3.

⁵⁶ Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 3.

⁵⁷ Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 4.

⁵⁸ Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 4.

⁵⁹ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 377.

⁶⁰ Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 6.

⁶¹ Vgl. R 5.5 Abs. 1 EStR 2008.

⁶² Vgl. IDW RS HFA 11, Tz 8.

als VG und ist als immaterieller VG des AV auszuweisen (§ 246 Rz 87). Zu den Ansatzvoraussetzungen eines **derivativ** erworbenen GoF s. § 246 Rz 90.

- 63 Für den **originär** geschaffenen GoF gilt ein Aktivierungsverbot.⁶³

2.4.4 Geleistete Anzahlungen

- 64 Der Ausweis betrifft geleistete Anzahlungen auf immaterielle VG des AV, umfasst aber nicht die selbst geschaffenen immateriellen VG des AV (Rz 52). Zum Ansatz derartiger Anzahlungen s. § 266 Rz 27.

2.5 Sachanlagen

2.5.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

- 65 Hierunter werden alle dem Grundvermögen des Bilanzierenden zuzurechnenden VG erfasst, inklusive der Bauten.⁶⁴ Zur Abgrenzung von im UV auszuweisenden Grundvermögen s. Rz 35. Eine weitere Untergliederung ist zulässig und bei umfangreichem Immobilienbesitz auch zweckmäßig (§ 266 Rz 30).
- 66 Bei Grundstücken kommt dem wirtschaftlichen Eigentum besondere Bedeutung zu (§ 246 Rz 17), da hier häufig zivilrechtliches Eigentum (Eintragung im Grundbuch) und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen.

Beispiel

Der Kaufmann schließt am 1.11.01 einen notariellen Kaufvertrag über den Erwerb eines Grundstücks. Nach den Vertragsregelungen ist der Kaufpreis nach Eintragung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch und nach Übergabe des Grundstücks (Übergang von Nutzen und Lasten) fällig. Die Auflassungsvormerkung erfolgt am 15.12.01, Übergabe des Grundstücks und Kaufpreiszahlung erfolgen am 20.12.01. Die Eigentumsumschreibung im Grundbuch erfolgt am 13.1.02.

Der Kaufmann ist am Bilanzstichtag 31.12.01 zwar nicht zivilrechtlicher, wohl aber wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks, sodass er es zu bilanzieren hat.

- 67 Gerade bei Grundstückskaufverträgen sind die einzelnen Vertragsregelungen (z. B. aufschiebende Bedingung) von großer Bedeutung für das wirtschaftliche Eigentum. Zum wirtschaftlichen Eigentum bei Immobilien-Leasing s. § 246 Rz 46.
- 68 **Bodenschätze** stellen erst dann einen eigenständig anzusetzenden VG dar, wenn ihr Abbau beabsichtigt ist. Dies wird regelmäßig erst dann vorliegen, wenn die i. d. R. zum Abbau erforderlichen öffentlich-rechtlichen Genehmi-

⁶³ Vgl. BilMoG-BgrRegE, S. 48.

⁶⁴ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 163.

gungen vorliegen. Bis dahin bleiben Bodenschätze ein unselbstständiger Teil des Grund und Bodens.⁶⁵

Grundstücksgleiche Rechte (§ 266 Rz 32) sind nach den Vorschriften des BGB entstandene Rechte. Dies betrifft:⁶⁶ 69

- Erbbaurecht,
- Bergwerkseigentum,
- Dauerwohn- und Dauernutzungsrecht nach § 31 WEG.

In besonderem Nutzungszusammenhang stehende Gebäudeteile sind jeweils als selbstständige VG zu bilanzieren.⁶⁷ Dies gilt nicht nur für sog. **Mieter-einbauten**,⁶⁸ sondern auch für andere **Bauten**, wie bspw. 70

- Außenanlagen, wie Hof- und Platzbefestigungen,
- Einfriedungen,
- Straßen,
- Brücken.

Betriebsvorrichtungen sind als selbstständige VG regelmäßig unter Technischen Anlagen und Maschinen auszuweisen. 71

- Als **Bauten auf fremdem Grund und Boden** sind Wohn-, Geschäfts-, Fabrik- und sonstige Bauten auszuweisen, die aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags (z. B. Pachtvertrag) errichtet wurden.⁶⁹ 72
- Die Tatsache, dass ein VG, der einzeln zu bilanzieren ist, ggf. im Wege der **komponentenweisen Abschreibung** unterschiedlich bewertet wird, stellt keinen Verstoß gegen das Konzept des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dar.⁷⁰ 73

2.5.2 Technische Anlagen und Maschinen

Hier zu erfassende VG dienen der Produktion bzw. Leistungserbringung des Unternehmens; zu Einzelheiten s. § 266 Rz 37. Auch bei Dienstleistungsunternehmen kommt ein Ausweis von technischen Anlagen und Maschinen in Betracht. 74

Beispiel

Die Krankenhaus-GmbH bilanziert die technische Ausrüstung (z. B. Computer-Tomograph) als technische Anlagen und Maschinen.

Zum Ausweis von **Erstausrüstung** an Ersatzteilen für Maschinen s. Rz 28. 75

Betriebsvorrichtungen sind z. B. Lastenaufzüge, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufautomaten, Schauvitriolen, Tresoranlagen, Industrieschornsteine, Kühl 76

⁶⁵ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 91.

⁶⁶ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 457.

⁶⁷ Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 450.

⁶⁸ Vgl. R 7.1 Abs. 6 EStR 2008.

⁶⁹ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 169.

⁷⁰ Zu den Voraussetzungen zur Anwendung des Komponentenansatzes vgl. IDW RH HFA 1.016, Tz 5.

einrichtungen, Flüssiggasbehälter, Öfen in Ziegeleien oder Bäckereien, Fettabscheider, vollautomatische Hochregallager⁷¹.

2.5.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- 77 Hierbei handelt es sich um einen Sammelposten, der alle sonstigen beweglichen VG umfasst, die nicht unter technische Anlagen und Maschinen bilanziert werden, weil sie außerhalb der betrieblichen Leistungserstellung genutzt werden bzw. ihr nur mittelbar dienen. Zu Beispielen s. § 266 Rz 39.
Zum Ausweis von Werkzeugen s. Rz 25.

2.5.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

- 78 Unter **geleistete Anzahlungen** sind nur solche Zahlungen zu erfassen, die am Bilanzstichtag auch tatsächlich geleistet sind. Unter Leistung sind nicht nur der Abfluss von Zahlungsmitteln, sondern auch ein Tauschvorgang und die Übernahme von Verbindlichkeiten zu verstehen.⁷² Allerdings ist die reine Verpflichtung, eine Anzahlung leisten zu müssen, als schwebendes Geschäft bilanziell nicht zu erfassen.⁷³

Beispiel

Der Kaufmann schließt im Dezember 01 einen Kaufvertrag über den Erwerb einer Maschine. Der Kaufpreis ist mit 100 vereinbart, die Lieferung soll im März 02 erfolgen. Im Kaufvertrag ist die Leistung einer Anzahlung in Höhe von 15 % bei Vertragsabschluss vorgesehen. Der Maschinenlieferant schickt dem Kaufmann am 20.12.01 eine Anrechnungsrechnung über die 15 %. Der Kaufmann gibt am 5.1.02 seiner Bank den Auftrag die Anzahlung zu überweisen.

Am Bilanzstichtag ist keine Anzahlung geleistet, es ist auch keine Verbindlichkeit zu passivieren.

- 79 Soweit bei Anrechnungsrechnungen **Umsatzsteuer** ausgewiesen wird, die vom Kaufmann als abzugsfähige Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden kann, erfolgt der Ausweis des Nettobetrags der Anzahlung. Ist die Umsatzsteuer dagegen ganz oder teilweise nicht abzugsfähig, stellt sie Bestandteil der AK der Anzahlung dar.⁷⁴
- 80 Anzahlungen auf nicht aktivierbare Leistungen (z. B. auf Instandhaltungsarbeiten oder Beratungsaufwendungen) sind als Sonstige VG im UV zu aktivieren.⁷⁵
- 81 Bei **Anlagen im Bau** handelt es sich um solche Investitionen, die noch nicht betriebsbereit bzw. fertiggestellt sind (§ 266 Rz 41). Zur Abgrenzung, wann Anlagen betriebsbereit sind s. § 253.

⁷¹ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 107.

⁷² Vgl. HOYOS/HUBER, in Beck Bil-Komm., 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 545.

⁷³ Vgl. BFH, Urteil v.13.12.1979, IV R 69/74, BStBl 1980 II S. 239.

⁷⁴ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 120.

⁷⁵ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 174.

2.6 Finanzanlagen

Finanzanlagen unterscheiden sich von immateriellen VG des AV und Sachanlagen insbesondere dadurch, dass es sich um Investitionen in fremde Unternehmen handelt, d. h., der Mitteleinsatz erfolgt außerhalb des Unternehmens.⁷⁶ Das Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 HGB ist bei den Finanzanlagen vor allem durch das Konzernverhältnis der Unternehmen geprägt, in die investiert wird. Unterschieden wird hierbei zwischen:

- Verbundenen Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB),
- Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (§ 271 Abs. 1 HGB), und
- sonstigen Finanzinvestitionen.

Da Bilanzierende, die nicht den für KapG/KapCoGes anzuwendenden Regelungen unterliegen und auch nicht nach PublG rechnungslegungspflichtig sind, diese Konzernverhältnisse nicht anzuwenden haben, wird bezüglich der Inhalte der einzelnen Posten auf die für die genannten Ges. gültigen Vorschriften verwiesen (§ 266 Rz 42 ff.).

Aus Gründen der Bilanzklarheit hat eine PersG, die keine KapCoGes darstellt, ihr gehörende Anteile an einer als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligten KapG getrennt und unter gesonderter Bezeichnung auszuweisen.⁷⁷ Daher ist auch für Ekfl. und PersG zu fordern, dass bestehende Unternehmensverflechtungen gesondert dargestellt werden.

3 Umlaufvermögen

3.1 Vorräte

Unter Vorräte sind VG zu verstehen, die zum Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind. Bei **Produktionsunt** sind hier Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie unfertige und fertige Erzeugnisse auszuweisen. **Handelsunt** weisen hier Handelswaren sowie Hilfsstoffe aus. **Dienstleistungsunt** weisen demgegenüber unfertige Leistungen im Vorratsvermögen aus.⁷⁸ Darüber hinaus werden hier geleistete Anzahlungen ausgewiesen, die in unmittelbarem Bezug zum Vorratsvermögen stehen. Zu der Möglichkeit der aktivistischen Absetzung von erhaltenen Anzahlungen von den Vorräten s. § 268 Rz 65.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffes sind fremdbezogene Stoffe, die (vom bilanzierenden Unt) noch unverarbeitet oder nicht verbraucht sind.⁷⁹ Emissionsberechtigungen i. S. d. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes (TEHG), die für den Produktionsprozess des Unternehmens verwendet werden, sind unter den Vorräten auszuweisen. Bei wesentlichen Beträgen ist in diesen Fällen eine

⁷⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 266 HGB, Rz 26.

⁷⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 42; IDW RS HFA 7, Tz 30.

⁷⁸ Vgl. ELLROTT/ST. RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 60.

⁷⁹ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 199.

Anpassung der Postenbezeichnung bzw. Erweiterung des Gliederungsschemas der Vorräte vorzunehmen, um die von § 247 Abs. 1 HGB geforderte hinreichende Aufgliederung zu gewährleisten.⁸⁰

- 88 **Leihemballagen** (Pfandgut, Paletten, Transportkisten, Fässer etc.) sind grundsätzlich im AV unter Betriebs- und Geschäftsausstattung auszuweisen. Haben die Abnehmer allerdings ein Wahlrecht zwischen Erwerb und Rückgabe, ist ein Ausweis unter den Vorräten zulässig.⁸¹
- 89 Eine Bilanzierung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen im Vorratsvermögen ist erst dann zulässig, wenn der Kaufmann (zumindest) **wirtschaftlicher Eigentümer** geworden ist. Dies ist im Regelfall dann anzunehmen, wenn die Gefahr des zufälligen Untergangs der Stoffe auf den Kaufmann untergegangen ist.⁸² In der Praxis anzutreffende Fälle von Konsignationslagern, just-in-time-Lieferungen, Materialbeistellung oder Veredelungsprozessen sind daher auf ihren rechtlichen Gehalt zu untersuchen, um den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beurteilen zu können (zu Einzelheiten zum wirtschaftlichen Eigentum s. § 246 Rz 16).
- 90 **Unfertige Erzeugnisse** sind regelmäßig die technische und zeitliche Vorstufe der **fertigen Erzeugnisse**.⁸³ Zur Definition von unfertigen und fertigen Erzeugnissen s. § 266 Rz 61 ff.
- 91 **Handelswaren** sind fremdbezogene VG, die ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung zum Verkauf bestimmt sind. Auch von dritter Seite angeschafftes Zubehör zu selbst hergestellten Gütern rechnet hierzu.⁸⁴
- 92 Im Bereich der Leistungen erfolgt keine Unterscheidung zwischen unfertigen und fertigen Leistungen, da fertige Leistungen als Forderungen auszuweisen sind (§ 266 Rz 64). **Unfertige Leistungen** sind nicht nur bei Dienstleistungsunt anzutreffen, sondern bspw. auch bei Bauunt, die halbfertige Arbeiten auf fremdem Grund und Boden bilanzieren.⁸⁵

3.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

3.2.1 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

- 93 Unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden Forderungen aus den Vertriebsaktivitäten der Gesellschaft gezeigt; der Gegenposten in der GuV stellt regelmäßig Umsatzerlöse dar (§ 266 Rz 70). Demgegenüber sind Forderungen aus nicht dem Hauptzweck der Geschäftstätigkeit dienenden Lieferungen und Leistungen (z. B. Mietforderungen eines Industrieunternehmens, Forderungen aus Anlagenverkäufen) unter den Sonstigen VG auszuweisen.

⁸⁰ Vgl. IDW RS HFA 15, Tz 7.

⁸¹ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 201.

⁸² Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 149.

⁸³ Vgl. ELLROTT/ST. RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 62.

⁸⁴ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 155.

⁸⁵ Vgl. ELLROTT/ST. RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 65; ROGLER/JACOBS, BB 2000, S. 2408.

Bei **Lieferungen mit Rückgaberecht** ist zwar eine Forderung auszuweisen, allerdings darf noch keine Gewinnrealisation erfolgen. Die Forderung ist somit zu den AHK der gelieferten Waren oder Produkte abzgl. voraussichtlicher Rücknahmekosten und abzgl. Wertminderungen infolge Beschädigungen zurückzunehmender Waren zu bewerten.⁸⁶ Bei **Versandhandelsunt** wird aus praktischen Erwägungen heraus die Forderung zum Nennbetrag eingebucht und in Höhe des Differenzbetrags zu dem an sich zu aktivierenden Betrag zzgl. der Rücknahmekosten und evtl. Wertminderungen wegen Beschädigung eine Rückstellung gebildet.⁸⁷

Zu Einzelheiten zur **Gewinnrealisierung** s. § 252.

Der **Abgang** von Forderungen erfolgt im Regelfall durch Bezahlung. Bei Barzahlungen wird bei Eingang des Geldes in der Kasse die Forderung getilgt und ist auszubuchen. Gleiches gilt für erhaltene Schecks bzw. erhaltene Überweisungen, die beim Eingang beim Empfänger (Erhalt des Schecks bzw. Gutschrift auf dem Empfängerkonto) die Tilgung der Forderung bewirken.⁸⁸ Beim Gläubiger zahlungshalber eingehende Wechsel sind ebenfalls unter Forderungen auszuweisen. Erst bei Vorlage zum Inkasso oder im Fall des Indossaments bei Erhalt des um den Diskont geminderten Wechselbetrags erlischt die Forderung. Eine Abtretung der Forderung führt ebenfalls zum Abgang; dies gilt allerdings nicht bei sicherungshalber abgetretenen Forderungen, die weiterhin beim Zedenten auszuweisen sind.⁸⁹ Eine Aufrechnung führt zum Erlischen der Forderung. Dies gilt auch bei erst später erfolgter Erklärung der Aufrechnung, die bereits in dem Zeitpunkt wirkt, in dem sich Forderung und Gegenforderung zur Aufrechnung geeignet (gleiche Fristigkeit, unbestritten) gegenüberstehen (§ 389 BGB).

Zu Forderungsabgängen infolge echtem oder unechtem Factoring und bei Asset-backed-securities-Gestaltungen s. § 246 Rz 51, 65.⁹⁰

Eine Aktivierung von **aufschiebend bedingten Forderungen** ist unzulässig.⁹¹ Die Auffassung, dass eine Aktivierung im Ausnahmefall dann zulässig sei, wenn eine so hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass ein Bedingungseintritt so gut wie sicher sei,⁹² wird hier nicht geteilt. Ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft erfüllt gerade nicht den Tatbestand der Gewinnrealisierung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und widerspricht somit dem Stichtagsprinzip.

Auflösend bedingte Forderungen sind aktivierungspflichtig, allerdings nur bis zum Bedingungseintritt. Art und Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts können die Bewertung beeinflussen.⁹³

⁸⁶ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 436.

⁸⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB, Rz 57, § 277 HGB, Rz 28.

⁸⁸ Vgl. ELLROTT/ST. RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 110.

⁸⁹ Vgl. MATSCHKE, in BoHR, § 266 HGB, Anm 101.

⁹⁰ Vgl. IDW RS HFA 8, Tz 7.

⁹¹ Vgl. BFH, Urteil v. 26.4.1995, I R 92/94, BStBl 1995 II S. 594.

⁹² Vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB, Rz 53.

⁹³ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB, Rz 54.

- 98 Zur **Stundung** von Forderungen bzw. Novation s. § 266 Rz 71. Soweit Forderungen über das branchenübliche Zahlungsziel hinaus längerfristig fällig sind, sind sie gleichwohl unter Forderungen auszuweisen. Die für KapG/KapCoGes vorgeschriebene Angabe von Restlaufzeiten von mehr als 1 Jahr ist für Nichtkapitalgesellschaften und Einzelkfl. nicht verbindlich, obwohl sie sich natürlich empfiehlt. Auch zweifelhafte Forderungen sind anzusetzen.⁹⁴ Die Zweifel an der Werthaltigkeit sind im Wege der Forderungsbewertung zu berücksichtigen. Zu **Factoring** s. § 246 Rz 50.
- 99 Bei Forderungen aus **Unternehmensverflechtungen** erfordert die „hinreichende Aufgliederung“ i. S. v. Abs. 1 im Regelfall einen gesonderten Ausweis, es sei denn, die Beträge sind von unwesentlicher Bedeutung.⁹⁵

3.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände

- 100 Die Position stellt einen Sammelposten für alle nicht gesondert ausgewiesenen Posten des UV dar. Zu Einzelheiten und umfänglichen Beispielen s. § 266 Rz 75.
- 101 Kurzfristig gehaltene **Genossenschaftsanteile** sind hier ebenfalls auszuweisen (Rz 104).
- 102 Hierunter fallen auch geleistete **Anzahlungen**, die nicht im Anlagevermögen (Rz 78) oder unter den Vorräten (Rz 86) auszuweisen sind.

3.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

- 103 Es kommen sämtliche Wertpapiere in Betracht, die auch grundsätzlich AV sein können. Die Entscheidung, ob es sich um AV oder UV handelt, bestimmt sich ausschließlich nach dem am Bilanzstichtag mit dem Wertpapier verfolgten Zweck (Rz 19).
- 104 Kurzfristig gehaltene Anteile an PersG, GmbH-Anteile sowie Genossenschaftsanteile sind nicht hier, sondern unter den Sonstigen VG auszuweisen.⁹⁶ Allerdings ist es nicht zu beanstanden, wenn Anteile an PersG und GmbH-Anteile, obwohl sie nicht die für Wertpapiere charakteristische Verbriefung aufweisen, ebenfalls hier ausgewiesen werden.⁹⁷

3.4 Flüssige Mittel

- 105 Flüssige Mittel umfassen
- Kassenbestand,
 - Bundesbankguthaben,
 - Guthaben bei Kreditinstituten und
 - Schecks.

⁹⁴ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 195.

⁹⁵ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 46.

⁹⁶ Vgl. ELLROTT/ST. RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 125.

⁹⁷ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 221.

Zum **Kassenbestand** rechnen in- und ausländische Devisen sowie Wertzeichen (z. B. Briefmarken) oder auch Guthaben auf Frankiergeräten (zu Einzelheiten s. § 266 Rz 87). 106

Bundesbankguthaben und **Guthaben bei Kreditinstituten** umfassen alle Sichteinlagen (Kontokorrentguthaben, Fest- und Termingelder) sowie auch Bausparguthaben. Soweit die Guthaben nicht „flüssig“ sind, da das Kreditinstitut sie bspw. gesperrt hat, ist ein Ausweis unter Sonstige VG vorzunehmen (zu Einzelheiten sowie zum grundsätzlichen Saldierungsverbot s. § 266 Rz 88 f.) Zinsansprüche bis zum Bilanzstichtag rechnen ebenfalls dazu, wobei auch ein Ausweis unter sonstige VG in Betracht kommt. Gleichermaßen sind hier am Bilanzstichtag „unterwegs befindliche Guthaben bei Kreditinstituten“ auszuweisen. 107

Beispiel

Der Kaufmann unterhält Bankkonten bei verschiedenen Kreditinstituten. Am 30.12.01 tätigt er eine Überweisung von seinem Konto bei der Bank A auf sein Konto bei der Bank B. Die Bank A belastet am 30.12.01 seinem Bankkonto den Überweisungsbetrag, die Gutschrift bei der Bank B erfolgt erst am 2.1.02.

Am Bilanzstichtag 31.12.01 wird das Guthaben weder von der Bank A noch der Bank B ausgewiesen. In der Bilanz zum 31.12.01 ist der Überweisungsbetrag gleichwohl unter flüssige Mittel zu erfassen.

Soweit von mehreren Unt (z. B. in einem Konzernverbund) ein **Cash Pool** unterhalten wird, stellen die in den Cash Pool eingebrachten Guthaben des Kaufmanns keine flüssigen Mittel, sondern Forderungen gegen den Cash-Pool-Führer dar. 108

In der Praxis werden in der Buchhaltung oftmals sog. **Bankzwischenkonten** verwendet, auf denen zur zutreffenden Periodenabgrenzung Gutschriften bzw. Belastungen des Kreditinstituts erfasst werden, die dem abgelaufenen Gj zuzurechnen sind, vom Kreditinstitut aber erst nach dem Bilanzstichtag (ggf. mit abweichender Valuta-Stellung) belastet bzw. gutgeschrieben wurden. 109

Beispiel

Der Rechnungsabschluss für das 4. Quartal 01 wird am 2.1.02 dem Bankkonto des Kaufmanns mit Valuta 31.12.01 belastet. In seiner Buchhaltung erfasst er den Rechnungsabschluss auf einem Bankzwischenkonto, das er in der Bilanz – auch wenn es einen Verbindlichkeitssaldo ausweist – unter den flüssigen Mitteln ausweist.

Soweit auf einem derartigen Bankzwischenkonto am Bilanzstichtag zur Bank eingereichte Überweisungen gebucht werden, stellt dieses noch keine Verminderung der Verbindlichkeiten dar, da noch keine Belastung auf dem Bankkonto erfolgt ist. 110

Beispiel

Der Kaufmann gibt am 31.12.01 einen Überweisungsauftrag zur Begleichung einer Kreditorenverbindlichkeit in Höhe von 100 an seine Hausbank. Diese führt die Überweisung am 2.1.02 aus und belastet an diesem Tag das Bankkonto des Kaufmanns.

Der Kaufmann, der die Überweisung mittels sog. electronic banking vorgenommen hat, bucht am 31.12.01 bzw. 2.1.02 wie folgt:

Datum	Konto	Soll	Haben
31.12.01	Kreditor	100	
	Bankzwischenkonto		100
2.1.02	Bankzwischenkonto	100	
	Bankguthaben		100

Das Bankzwischenkonto ist am Bilanzstichtag 31.12.01 unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen, da von der Bank noch keine Überweisung ausgeführt wurde.

- 111 Unter **Schecks** werden Inhaber- und Orderschecks, Bar- und Verrechnungsschecks, Reise- und Tankschecks, über die der Kaufmann verfügen kann, ausgewiesen.⁹⁸ Hierzu zählen auch auf einen nach dem Bilanzstichtag liegenden Tag vordatierte Schecks, die nach Art 28 Abs. 2 SchG am Tag der Vorlage fällig werden.

4 Rechnungsabgrenzungsposten

- 112 Nicht in § 247 HGB erwähnt sind die RAP, die sowohl auf Aktiv- als auch auf Passivseite auftreten können. § 246 Abs. 1 HGB stellt klar, dass auch die RAP in die Bilanz aufzunehmen sind (§ 246 Rz 5).
Zu Einzelheiten zu RAP s. § 250 Rz 6 ff.

5 Eigenkapital

5.1 Grundsätzliches

- 113 Das EK wird in Abs. 1 der Vorschrift als separat auszuweisender Posten explizit angesprochen. Im Unterschied zu KapG und KapCoGes, für die in §§ 264c, 266, 268 und 272 HGB detaillierte Regelungen zum EK-Ausweis existieren, belässt es der erste Abschnitt des Dritten Buchs des HGB bei der Forderung nach separatem Ausweis. Dieses Gebot steht im Zusammenhang mit § 243 Abs. 2 HGB, wonach der JA klar und übersichtlich sein muss.⁹⁹

⁹⁸ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 186.

⁹⁹ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 57.

Das bilanzielle EK (**Reinvermögen**) ergibt sich als Differenz zwischen den übrigen Positionen der Aktiva und Passiva;¹⁰⁰ es stellt eine Residualgröße dar, der als Kennzahl erhebliche Bedeutung zukommt. Die Bedeutung dieser Kennzahl resultiert vor allem aus der Tatsache, dass EK als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung steht. Im Unterschied zu EK bei KapG braucht zur Qualifikation als EK das Kriterium der Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung bei Ekfl nicht erfüllt zu sein, da dieser jederzeit Entnahmen vornehmen kann. Gleiches gilt für Personenhandelsgesellschaften, da Entnahmen zulasten des EK jederzeit von den Gesellschaftern beschlossen werden können.¹⁰¹ 114

Genussrechtkapital je nach Ausgestaltung entweder als EK oder als FK anzusetzen. Eine Qualifikation als EK ist dann geboten, wenn nachfolgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:¹⁰² 115

- Nachrangigkeit,
- Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe und
- Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung.

Zu Sonderfragen bei Genussrechten, wie z. B. Agio-Emissionen, Wandel- oder Optionsgenussrechten.¹⁰³

Der Ausweis von **Einlagen stiller Gesellschafter** mangels gesetzlicher Regelung sowie der in der Praxis anzutreffenden Vielzahl von Ausgestaltungsvarianten nicht eindeutig geregelt. Die im steuerlichen Sinn als atypisch stille Gesellschaft qualifizierten Einlagen werden in der Praxis zumeist in einem Sonderposten nach dem Eigenkapital (Einlagen stiller Gesellschafter) ausgewiesen. Aber auch ein (gesonderter) Ausweis innerhalb des EK ist denkbar. Für die Zulässigkeit eines derartigen Ausweises ist entscheidend, ob die Einlagen des stillen Gesellschafters den für Genussrechtkapital entwickelten Tatbestandsvoraussetzungen für EK entsprechen (Rz 115).¹⁰⁴ Bei den nach dem gesetzlichen Regelstatut von §§ 230 ff. HGB errichteten stillen Gesellschaften, die steuerlich als sog. typische stille Gesellschaft qualifiziert werden, kommt nur ein Ausweis als Verbindlichkeit in Betracht. Zu weiteren Einzelheiten s. § 266 Rz 122. 116

Aufgrund der erheblichen Rechtsformunterschiede wird im Folgenden zunächst das EK für Ekfl und anschließend für PersG betrachtet.

5.2 Eigenkapital des Einzelkaufmanns

Im Unterschied zu PersG besteht das EK des Ekfm ausschließlich aus einem variablen Kapitalanteil. Außerdem kann der Ekfm keine Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegen sich selbst ausweisen.¹⁰⁵ 117

¹⁰⁰ Vgl. KUPSCH, in BoHR, § 247 HGB, Anm 24.

¹⁰¹ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 15.

¹⁰² Vgl. zu Einzelheiten St/HFA 1/1994, Abschn. 2.1.1.

¹⁰³ Vgl. EMMERICH/NAUMANN, WPg 1994, S. 685.

¹⁰⁴ Vgl. KÜTING/KESSLER, BB 1994, S. 2114.

¹⁰⁵ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 30, Stand 03/2004.

- 118 Eine weitergehende hinreichende Aufgliederung i. S. v. Abs. 1 der Vorschrift ist bei Ekfl nicht erforderlich.¹⁰⁶ Eine Entwicklung des EK innerhalb der Bilanz wird aber oftmals vorgenommen, um die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr darzustellen. Da der Ekfm keine schuldrechtlichen Verträge (z. B. Dienstvertrag, Mietvertrag) mit sich selbst schließen kann, muss er die Kosten seiner privaten Lebensführung regelmäßig aus dem Einzelunt entnehmen. Das EK des Ekfm wird daher zum einen aus dem Ergebnis der GuV des Gj, zum anderen aus den Entnahmen sowie ggf. erfolgenden Einlagen beeinflusst. Eine Bildung von Gewinnrücklagen wird als zulässig erachtet,¹⁰⁷ hat aber mangels der Existenz von Schutzvorschriften für derartige Rücklagen keine praktische Bedeutung. Nachfolgende Entwicklung des EK eines Ekfm kann in der Bilanz dargestellt werden:¹⁰⁸

Aktiva	Bilanz Ekfm	Passiva
	Eigenkapital Stand 1.1. Entnahmen Einlagen Ergebnis lt. GuV Stand 31.12.	

- 119 Soweit das EK negativ wird, ist analog zur Vorgehensweise bei PersG ein aktivischer Ausweis geboten, der als „Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Verluste/Entnahmen des Geschäftsinhabers“ bezeichnet und als letzter Posten auf der Aktivseite auszuweisen.¹⁰⁴

5.3 Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft

- 120 Im Unterschied zu Ekfl können bei PersG neben dem EK auch Forderungen und Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter bestehen, sodass eine eindeutige Trennung zwischen EK und FK von Gesellschaftern vorzunehmen ist.¹⁰⁹ EK liegt bei PersG nur dann vor, wenn die bereitgestellten Mittel der Gesellschaft als **Verlustdeckungspotenzial** zur Verfügung stehen. Dies ist dann gegeben, wenn¹¹⁰
- künftige Verluste mit den Mitteln bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind und wenn

¹⁰⁶ Vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN, in Beck Bil-Komm., 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 155.

¹⁰⁷ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 31, Stand 03/2004.

¹⁰⁸ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 75.

¹⁰⁹ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 462.

¹¹⁰ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 14.

- im Fall der Insolvenz der Gesellschaft eine Insolvenzforderung nicht geltend gemacht werden kann oder wenn bei einer Liquidation der Gesellschaft Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem sonstigen EK auszugleichen sind.
- Die gesetzlichen Regelungen sehen für jeden Gesellschafter einer PersG nur einen einzigen Kapitalanteil vor (für die OHG: § 120 Abs. 1 HGB). § 120 Abs. 2 HGB sieht die Veränderung des Kapitalanteils durch den jährlich erzielten, auf den jeweiligen Gesellschafter entfallenden Verlust vor. Für Kommanditisten bestimmt § 167 Abs. 2 HGB, dass Gewinne dem Kapitalanteil des Kommanditisten nur so lange gutgeschrieben werden, bis dieser den Betrag der sog. bedungenen Einlage erreicht. Unter **bedungene Einlage** ist die im Innenverhältnis der Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Einlage des Kommanditisten zu verstehen. Sie ist zu unterscheiden von der im Handelsregister eingetragenen **Haftsumme** des Kommanditisten (§ 171 Abs. 1 HGB). Diese kann mit der bedungenen Einlage (im Sprachgebrauch oftmals auch als Kommanditeinlage bezeichnet) identisch, aber auch abweichend davon sein.¹¹¹
- Entnahmen** zulasten des Kapitalanteils sind für Gesellschafter einer OHG und Komplementäre einer KG innerhalb der Restriktionen des § 122 Abs. 1 HGB, für Kommanditisten einer KG nur nach § 169 Abs. 1 HGB gesetzlich geregelt. Da Gesellschaftsverträge von PersG die dispositiven Regelungen des HGB zu den Kapitalanteilen und Entnahmen zumeist durch eigenständige Regelungen ersetzen, ist in der Praxis bezüglich der Abgrenzung von EK und FK bei PersG immer auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen.
- Sehr häufig werden in Gesellschaftsverträgen von PersG für jeden Gesellschafter mehrere Konten definiert. Für die Beurteilung der Qualifikation als EK ist dabei jedes dieser Konten separat zu beurteilen. Die Tatsache, dass die Gesellschafterkonten im Gesellschaftsvertrag als „Kapitalkonto“ bezeichnet werden, ist für den Ausweis in der Bilanz grundsätzlich unbeachtlich.
- Weit verbreitet ist die Bestimmung **fester Kapitalkonten** für jeden Gesellschafter, die dann auch zumeist Basis für die Gewinnverteilung darstellen.
- Soweit die **Einlagen** auf diese festen Kapitalkonten am Bilanzstichtag ganz oder teilweise **nicht geleistet** und auch nicht eingefordert sind, sind diese in entsprechender Anwendung von § 272 Abs. 1 S. 3 HGB passivisch offen von den Kapitalanteilen abzusetzen. Der vor dem BilMoG zulässige aktivische Ausweis ausstehender, nicht eingeforderter Einlagen vor dem Anlagevermögen ist wohl auch für PersG, die keine KapCoGes sind, nicht mehr zulässig.¹¹² Zwar gelten für Nicht-KapCoGes die Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB nicht unmittelbar; sie sind jedoch als GoB i.S.d. von

¹¹¹ Eine gegenüber dem Kommanditkapital erhöhte im Handelsregister eingetragene Haftsumme wird zumeist aus steuerlichen Gründen gewählt, da der Kommanditist Verlustzuweisungen aus der PersG steuerlich bis zur Höhe dieser Haftsumme gem. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG geltend machen kann.

¹¹² Das in IDW RS HFA 7, Tz 34 vorgesehene Ausweiswahlrecht zwischen aktivischem und passivischem Ausweis bezog sich auf die Rechnungslegungsvorschriften vor Verabschiedung des BilMoG.

§ 247 Abs. 1 HGB geforderten hinreichenden Aufgliederung (weitgehend analog anzuwenden (Rz 9)).

Beispiel		
Im Gesellschaftsvertrag der OHG ist für die beiden Gesellschafter ein Kapitalanteil von jeweils 100 EUR, insgesamt also 200 EUR, vereinbart. Am Bilanzstichtag 31.12.01 sind jeweils 10 EUR von den Gesellschaftern geleistet; der Restbetrag von jeweils 90 EUR ist nicht eingefordert.		
Aktiva	Bilanz 31.12.01 (OHG)	Passiva
...	Eigenkapital	
	– Kapitalanteile	20
	...	

- 127 Für **eingeforderte ausstehende Einlagenscheine** dementsprechend ein aktivi-scher Ausweis unter den Forderungen in analoger Anwendung von § 272 Abs. 1 Satz 3 3. Hs HGB sachgerecht.

Beispiel		
Im Gesellschaftsvertrag der OHG ist für die beiden Gesellschafter ein Kapitalanteil von jeweils 100 EUR, insgesamt also 200 EUR, vereinbart. Am Bilanzstichtag 31.12.02 sind jeweils 20 EUR von den Gesellschaftern geleistet; der Restbetrag von jeweils 80 EUR ist eingefordert.		
Aktiva	Bilanz 31.12.02 (OHG)	Passiva
...	Eigenkapital	
Forderungen gegen phG	– Kapitalanteile	200
	160	
	...	

- 128 Während für KapCoGes gemäß § 264c Abs. 2 S. 2 HGB die **Saldierung von positiven und negativen Kapitalanteilen** einzelner Gesellschafter (auch innerhalb derselben Gesellschaftergruppe, z. B. Kommandisten) unzulässig ist, ist dies für nicht unter § 264a HGB fallende PersG möglich. Das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit von § 243 Abs. 2 HGB erfordert in JA von

KGs, die nicht unter § 264a HGB fallen, allerdings eine Trennung der Kapitalanteile von pHG und Kommanditisten.¹¹³

In Gesellschaftsverträgen von PersG finden sich auch häufig Regelungen zu Rücklagen. Für den bilanziellen Ausweis ist danach zu differenzieren, ob es sich um einzelnen Gesellschaftern zustehende **individuelle Rücklagen** handelt, die als Teil des Kapitalanteils des Gesellschafter zu behandeln sind, oder um **gesamthänderisch gebundene Rücklagen**, die separat von den Kapitalanteilen der Gesellschafter als weiteres Bestandteil des EK zu bilanzieren sind.

129

Beispiel	
<p>Eine OHG hat zwei Gesellschafter (A+B), die gemäß Gesellschaftsvertrag Einlagen i. H. v. jeweils 50 EUR geleistet haben. Darüber hinaus hat der Gesellschafter A eine Rücklage i. H. v. 30 EUR, die gemäß dem maßgeblichen Gesellschafterbeschluss ihm alleine zustehen. Die Bilanz der OHG weist folgendes EK-Bild aus:</p>	
Aktiva	Bilanz 31.12.01
	Passiva
	<p>Eigenkapital</p> <p>Kapitalanteil A</p> <p>– Einlage 50</p> <p>– Rücklage <u>30</u></p> <p style="text-align: right;">80</p> <p>Kapitalanteil B</p> <p>– Einlage <u>50</u></p> <p style="text-align: right;">130</p>

Beispiel	
<p>Eine OHG hat zwei Gesellschafter (A+B), die gemäß Gesellschaftsvertrag Einlagen i. H. v. jeweils 50 EUR geleistet haben. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass im Fall eines Gewinns dieser i. H. v. 50 % in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage einzustellen ist. Der Restgewinn ist als entnahmefähiger Gewinn dem Verrechnungskonto des jeweiligen Gesellschaftern gutzuschreiben; Verlustsonderkonten bestehen nicht. Im Geschäftsjahr 02 wird ein Gewinn i. H. v. 30 EUR erzielt. Die Bilanz der OHG weist folgendes EK-Bild aus:¹¹⁴</p>	

¹¹³ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 32, 33.

¹¹⁴ Der entnahmefähige Gewinn auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter ist innerhalb der Verbindlichkeiten auszuweisen.

Aktiva	Bilanz 31.12.02		Passiva
	Eigenkapital		
	– Kapitalanteile	100	
	– Rücklage	<u>15</u>	
			115

- 130 Eine Differenzierung der Rücklagen nach Kapital- und Gewinnrücklagen, wie dies für KapG in §§ 266 Abs. 3, 272 Abs. 2 und 3 HGB vorgeschrieben ist, ist weder für KapCoGes noch für andere PersG gesetzlich vorgesehen.¹¹⁵ Eine derartige Differenzierung der Rücklagen ist aber auch bei PersG zulässig.
- 131 Bei der Bilanzierung von **Gewinnanteilen** sind neben den gesetzlichen Regelungen auch die regelmäßig vorhandenen abweichenden Regelungen des Gesellschaftsvertrags zu beachten. Soweit keine abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen bestehen, sind die Gewinnanteile von pHG deren Kapitalanteilen zuzuschreiben (§§ 120 Abs. 2, 167 Abs. 1 HGB). Gewinnanteile von Kommanditisten werden gem. § 167 Abs. 2 HGB nur solange dem Kapitalanteil zugeschrieben, bis die (in Vorjahren durch Verluste oder Entnahmen geminderte) bedungene Einlage wieder erreicht ist. Ein darüber hinausgehender Gewinn ist als entnahmefähiger Gewinn einem **Verrechnungs- oder Privatkonto** des Kommanditisten zuzuschreiben, das Fremdkapitalcharakter hat und demgemäß unter den Verbindlichkeiten auszuweisen ist. In diesen Fällen wird in der Bilanz kein Jahresüberschuss ausgewiesen.¹¹⁶
- 132 Oftmals bestehen abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen, die auch für persönlich haftende Gesellschafter (nach Ausgleich etwaiger Verlustsonderkonten) eine Gutschrift des Gewinnanteils auf einem Verrechnungs- oder Privatkonto vorsehen, das als FK auszuweisen ist.
- 133 In Fällen, in denen im Gesellschaftsvertrag die vollständige oder teilweise Disposition eines Jahresüberschusses der GesV (oder ggf. einem Aufsichts- oder Beirat) obliegt, die über die Ergebnisverwendung im Rahmen der Feststellung des JA zu entscheiden hat,¹¹⁷ ist in der Bilanz der **Jahresüberschuss** unverteilt als eigenständiger Posten im EK auszuweisen.¹¹⁸

¹¹⁵ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 35.

¹¹⁶ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 36.

¹¹⁷ Vgl. SCHULZE-OSTERLOH, BB 1995, S. 2519.

¹¹⁸ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 462.

Aktiva	Bilanz 31.12.01	Passiva
...	Eigenkapital	
	– Kapitalanteil pHG	70
	– Kapitalanteil Komm.	30
	– Rücklage	4
	– Bilanzgewinn	<u>16</u>
		120
	...	

- 135 Nicht nur die Verwendung des Jahresergebnisses, sondern auch die Verteilung eines Gewinns wird regelmäßig abweichend von den gesetzlichen Regelungen (§ 121 Abs. 1 HGB, § 168 Abs. 1 HGB) vorgenommen. Sehr häufig finden sich Bestimmungen, wonach die Gewinnverteilung nach den Festkapitalanteilen erfolgt. Z. T. werden Zinsen auf sämtliche oder bestimmte Gesellschafterkonten gemäß den gesellschaftsvertraglichen Regelungen ermittelt, die im Rahmen der Gewinnverteilung als **Gewinnvorab** zu behandeln sind. Hiervon zu unterscheiden sind Zinsen auf Gesellschafterkonten, die als Aufwand der Gesellschaft in der GuV bereits im Rahmen der Gewinnentstehung zu erfassen sind.
- 136 Soweit im Geschäftsjahr ein Jahresfehlbetrag anfällt, sind gemäß den gesetzlichen Regelungen bei PersG die **Verlustanteile** von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben (§ 120 Abs. 2 HGB), wobei Kommandisten nur bis zur Höhe ihres Kommanditkapitals teilnehmen (§ 167 Abs. 3 HGB). Bestehen gesamthänderisch gebundene Rücklagen, sind diese zunächst mit dem Verlust zu verrechnen; nur ein darüber hinausgehender Verlust ist von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben.¹²⁰
- 137 Diese gesetzlichen Regelungen werden ebenfalls sehr häufig durch gesellschaftsvertragliche Regelungen ersetzt. Dabei werden zumeist für jeden Gesellschafter separate **Verlustsonderkonten** (ggf. auch als Verlustvortragskonten bezeichnet) geführt. Derartige Regelungen sehen zumeist auch die Teilnahme der Kommanditisten an über die Höhe des Kapitalanteils hinausgehenden Verlusten vor. Die Verlustanteile stellen – wie die Festkapitalanteile auch – Teil des in der Bilanz ausweisenden Kapitalanteils dar.
- 138 Soweit in einem JA Verlustsonderkonten ausgewiesen werden und im darauffolgenden Gj ein Jahresüberschuss erzielt wird, ist nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu entscheiden, wie dieser in der Bilanz auszuweisen ist. Sehr häufig sehen Gesellschaftsverträge vor, dass Gewinne zunächst mit bestehenden Verlusten zu verrechnen sind und nur ein darüber hinausgehender

¹²⁰ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 40.

Gewinn entnahmefähig ist bzw. zur Disposition der GesV steht. Aus Gesellschaftsicht ist es auch sinnvoll, dass zunächst das Festkapital wieder hergestellt wird, bevor Gewinne entnahmefähig werden. Es ist aber durchaus auch in Einzelfällen zu beobachten, dass Gesellschaftsverträge auch bei Bestehen von Verlustsonderkonten einen im Folgejahr entstehenden Gewinn sofort als entnahmefähig den Gesellschafterverrechnungskonten zuweisen. In derartigen Fällen ist eine Wiederherstellung des in Vorjahren durch Verluste aufgezehrten EK nur möglich, indem die Gesellschafter den Ausgleich der Verlustsonderkonten durch Mittelzufuhr (z. B. Bareinlagen oder durch Einlage ihrer Guthaben auf den Verrechnungskonten) beschließen.

Soweit der Kapitalanteil durch Verluste oder Entnahmen negativ wird, ist **der den Kapitalanteil übersteigende Verlust** am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite analog § 264 Abs. 1 S. 5 i. V. m. § 268 Abs. 3 HGB auszuweisen. Der Posten ist als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter“ bzw. „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil Kommanditisten“ zu bezeichnen. Bezüglich der für Nicht-KapCoGes zulässigen Saldierung positiver und negativer Kapitalanteile s. Rz 128. Soweit der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes vorsieht, führt auch bei pHG ein negativer Kapitalanteil nicht zu einer Forderung der Ges.¹²¹ Soweit im Gj der Kapitalanteil sowohl durch Verluste als auch durch Entnahmen (Rz 140) negativ wird, sind „zuerst die Entnahmen zu buchen, weil die Verluste erst mit Ablauf des Gj die Kapitalkonten der Gesellschafter belasten, während Entnahmen vorher erfolgt sind“.¹²²

Auch bei PersG sind wie bei Ekfl Entnahmen und Einlagen möglich. Während die gesetzlichen Regelungen **Entnahmen** regelmäßig zulasten des Kapitalanteils vorsehen (§§ 122 Abs. 1, 169 Abs. 1 HGB), werden in der Praxis sehr häufig auch schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Ges. als Entnahme bezeichnet. Eine Entnahme ist begrifflich jede Art von Leistung (Geld- oder Sachleistung), die die Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter erbringt, insbesondere natürlich Geldleistungen.¹²³ Sehr häufig werden in Gesellschaftsverträgen von PersG den Gesellschaftern Entnahmerechte zugestanden, die dann aber auf einem Verrechnungs- oder Privatkonto mit Fremdkapitalcharakter zu buchen sind. Dies gilt für die regelmäßig anzutreffenden Entnahmerechte für **Steuervorauszahlungen** im Zusammenhang mit der Gesellschaft genauso wie für die der PersG belasteten Steuerabzugsbeträge (ZAST, KapSt sowie darauf entfallender SolZ), die – da die PersG selbst kein Steuersubjekt bei der ESt ist – als Entnahme der Gesellschafter zu berücksichtigen sind.

¹²¹ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 38.

¹²² Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 41.

¹²³ Vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 174.

Beispiel

Gesellschafter einer KG sind ein Komplementär mit einem Festkapital von 60 EUR sowie zwei Kommanditisten mit einem Kommanditkapital von jeweils 20 EUR. Die Gewinnverteilung erfolgt nach Kapitalanteilen. Im Gj 01 wurde ein Gewinn i. H. v. 50 erzielt, der nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen auf Verrechnungskonten der Gesellschafter gebucht und in der Bilanz zum 31.12.01 als FK ausgewiesen wurde.

Im Geschäftsjahr 02 wird der entnahmefähige Gewinn des Vorjahrs von den Gesellschaftern entnommen. Aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelungen haben die Gesellschafter das Recht, Entnahmen für Steuervorauszahlungen im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung zulasten ihres Verrechnungskontos zu entnehmen. Im Gj 02 hat der Komplementär Steuervorauszahlungen i. H. v. 11 EUR vorgenommen, die beiden Kommanditisten i. H. v. jeweils 5 EUR. Im Gj 02 wird ein Gewinn i. H. v. 40 EUR erzielt, der dem Komplementär mit 24 EUR (60 % von 40 EUR) und den beiden Kommanditisten mit jeweils 8 EUR (jeweils 20 % von 40 EUR) entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen auf ihren Verrechnungskonten gutgeschrieben wird. Die als FK auszuweisenden Verrechnungskonten weisen zum 31.12.02 einen Stand von 13 EUR (24 ./ 11) für den Komplementär und jeweils 3 EUR (8 ./ 5) für die beiden Kommanditisten aus. Die Bilanz zeigt folgendes Bild:

Aktiva	Bilanz 31.12.02		Passiva
...	Eigenkapital		
	Kapitalanteil pHG	60	
	Kapitalanteile		
	Komm.	<u>40</u>	100
	Verbindlichkeiten		19
	Verbindlk. pHG	13	
	Verbindlk. Komm.	<u>6</u>	
	...		

- 141 **Einlagen** von Gesellschaftern sind nach den gesetzlichen Regelungen als Erhöhung des Kapitalanteils zu behandeln (§ 121 Abs. 2 HGB) und demzufolge als EK in der Bilanz auszuweisen. Gesellschaftsvertragliche Regelungen präzisieren zumeist die Verwendung von Einlagen, indem bestimmt wird, auf welchem Konto des Gesellschafter diese erfasst werden. Der Ausweis in der Bilanz richtet sich dann nach der Qualifikation des betreffenden Kontos (Rz 124).

Bei PersG erfolgen neben gesellschaftsvertraglichen Verbindungen sehr häufig auch **schuldrechtliche Vereinbarungen** mit Gesellschaftern. Beispiele hierfür sind: 142

- Dienstverträge,
- Darlehensverträge,
- Miet- und Pachtverträge oder
- Sonstiger Lieferungs- und Leistungsverkehr.

Derartige Vertragsverhältnisse werden zwar steuerlich wie EK des Gesellschafters behandelt, stellen handelsrechtlich aber Forderungen und Verbindlichkeiten dar. Dies gilt auch für Darlehen eines Gesellschafters, für die er zur Vermeidung der Überschuldung der PersG einen Rangrücktritt ausgesprochen hat.¹²⁴ 143

Bei PersG besteht ein gesetzliches Kündigungsrecht des Gesellschafters, das auch nicht durch gesellschaftsvertragliche Regelungen abgedungen werden kann (§ 133 Abs. 3 HGB). Soweit ein kündigender Gesellschafter einen Abfindungsanspruch gegen die PersG hat, ist diese **Abfindungsverpflichtung** als FK auszuweisen. 144

6 Schulden

6.1 Grundsätzliches

Schulden ist ein vom Gesetzgeber gewählter Oberbegriff, ohne dass dieser vom Gesetzgeber definiert wird. § 246 Abs. 1 HB bestimmt lediglich, dass der JA sämtliche Schulden des Kaufmanns zu enthalten hat. Bilanziell wird üblicherweise – in Anlehnung an die für KapG/KapCoGes vorgeschriebene Gliederung in § 266 Abs. 3 HGB – zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterschieden. 145

Daneben existieren noch sog. Eventualschulden, die als Haftungsverhältnisse unter der Bilanz zu vermerken sind. Zu Einzelheiten s. § 251 Rz 5 ff. 146

Verbindlichkeiten stellen Außenverpflichtungen des Kaufmanns dar, die rechtlich bestehen und am Bilanzstichtag noch nicht erfüllt sind und deren Entstehung vor dem Ende des Geschäftsjahrs wirtschaftlich verursacht ist.¹²⁵ 147

Bei **Rückstellungen** wird gem. § 249 Abs. 1 HGB unterschieden zwischen 148

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen für drohende Verluste und
- Aufwandsrückstellungen.

Nur bei der ersten Rückstellungskategorie ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten zu den Verbindlichkeiten. Bei der dritten Kategorie, den Aufwandsrückstellungen, handelt es sich um Innenverpflichtungen des Kaufmanns (§ 249 149

¹²⁴ Vgl. HÜTTEN/LORSON, in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB, Rz 36, Stand 03/2004.

¹²⁵ Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 201.

Rz 10), die den umgangssprachlichen Schuldbegriff nicht erfüllen. Dennoch werden unter dem Obergriff Schulden auch diese Rückstellungen mit erfasst.

- 150 Die **Abgrenzung** zwischen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Verbindlichkeiten erfolgt nach dem Grad der Sicherheit betreffend Bestand und Höhe der Verpflichtung. Verbindlichkeiten liegen vor, wenn am Bilanzstichtag die Verpflichtung dem **Grunde**, der **Höhe** und der **Fälligkeit** nach bestimmt werden kann. Demgegenüber liegen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dann vor, wenn Bestand, Höhe oder Fälligkeit der Verpflichtung ungewiss ist.¹²⁶

6.2 Rückstellungen

- 151 Das HGB enthält zum Ansatz von Rückstellungen eine Spezialvorschrift in § 249 HGB. Auf die dortigen Ausführungen wird hier verwiesen. Zum Ausweis ist anzumerken, dass Ekfl und Nicht-KapCoGes zumindest den gesonderten Ausweis der Pensionsrückstellungen vorzunehmen haben, soweit es sich hierbei um wesentliche Beträge handelt, da diesen wegen ihres langfristigen Charakters besondere Bedeutung zukommt.¹²⁷ Im Regelfall werden sich aber auch diese Kfl. am Gliederungsschema des § 266 Abs. 3 HGB orientieren und entsprechend separat ausweisen:
- Pensionsrückstellungen,
 - Steuerrückstellungen und
 - Sonstige Rückstellungen.

6.3 Verbindlichkeiten

- 152 Für KapG und KapCoGes existieren detaillierte Gliederungsvorschriften (§ 266 Rz 134 ff.). Für nicht diesen Vorschriften unterliegende Kfl. ist eine entsprechende Aufgliederung zwar empfehlenswert und in der Praxis auch üblich, allerdings nicht zwingend. Die hinreichende Aufgliederung i. S. v. Abs. 1 der Vorschrift erfordert zumindest die Angabe von Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern¹²⁸ bzw. sonstigen Unternehmensverflechtungen.¹²⁹
- 153 Sehr häufig halten diese Kfl. aber eine an § 266 Abs. 3 HGB orientierte weitergehende Mindestgliederung ein, die unterscheidet zwischen:¹³⁰
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten,
 - Wechselverbindlichkeiten,
 - erhaltenen Anzahlungen,
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie
 - sonstigen Verbindlichkeiten.

Zur grundlegenden Abgrenzung von Verbindlichkeiten zu EK.¹³¹

¹²⁶ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 262, 263.

¹²⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 50.

¹²⁸ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 44.

¹²⁹ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 52.

¹³⁰ Vgl. BREITHAUP, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 268.

¹³¹ Vgl. St/HFA 1/1994, Abschn. 2.1.1 und IDW RS HFA 7, Tz 14 ff.

- Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten** sind erst mit Bedingungeintritt zu passivieren.¹³² Vor Bedingungeintritt kann sich gleichwohl das Erfordernis der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten stellen, wenn mit dem Bedingungeintritt ernsthaft zu rechnen ist und die künftigen Ausgaben wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sind.¹³³ Hierunter fallen auch **Besserungsscheine**¹³⁴ für von Gläubigern erlassene Verbindlichkeiten.¹³⁵ 154
- Auflösend bedingte Verbindlichkeiten** sind demgemäß solange zu passivieren, bis der Bedingungeintritt erfolgt. Ist allerdings der Bedingungeintritt nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag u. U. zu erwarten, so handelt es sich um eine ungewisse Verbindlichkeit, die demgemäß als Rückstellung zu erfassen ist. Soweit der Kaufmann eine bereits verjährte Verbindlichkeit nicht mehr begleichen will und er die Einrede der **Verjährung** nach § 214 Abs. 1 BGB erhebt, ist die Verbindlichkeit auszubuchen.¹³⁶ 155
- Verbindlichkeiten sind auch dann zu passivieren, wenn der Gläubiger einen **Rangrücktritt** ausgesprochen hat.¹³⁷ Erst ein Erlass der Forderung durch den Gläubiger (§ 397 Abs. 1 BGB) bewirkt ein Erlöschen der Verbindlichkeit, sodass eine erfolgswirksame Ausbuchung vorzunehmen ist. 156
- Genussrechte**, die als FK auszuweisen sind (Rz 115), sollten als gesonderter Posten unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen werden (§ 266 Rz 139). 158
- Bestrittene Verbindlichkeiten** sind solange als Verbindlichkeiten auszuweisen, bis der Streit beglichen ist und im Fall des Obsiegens des Kaufmanns eine (ganz oder teilweise) Ausbuchung erfolgen kann. Es muss allerdings vom Bestehen eines Rechtsverhältnisses ausgegangen werden können, sodass offenkundig unbegründete Ansprüche (z. B. Forderung auf Bezahlung einer nicht bestellten Leistung) nicht passivierungspflichtig sind. Es kann aber ggf. eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht kommen.¹³⁸ 159
- Zum FK-Ausweis von Einlagen **stiller Gesellschafter** s. Rz 116.
- Verbindlichkeiten **erlöschen** durch 160
- Erfüllung (§ 362 BGB),
 - Aufrechnung (§§ 387-399 BGB oder aus einem vereinbarten Kontokorrentverhältnis gem. § 355 HGB),
 - Novation (Schuldumwandlung in bspw. ein Darlehen),
 - Erlass (§ 397 BGB),
 - befreiende Schuldübernahme (§§ 414 ff. BGB).¹³⁹
- Erfüllung** beinhaltet die Begleichung der Verbindlichkeit durch die vereinbarte Gegenleistung (i. d. R. Barmittel, aber auch Sachleistungen möglich). Eine Leis- 161

¹³² Vgl. BFH, Urteil v. 4.2.1999, IV R 54/87, BStBl 2000 II S. 139.

¹³³ Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 224.

¹³⁴ Zum Begriff des Besserungsscheins vgl. GROSS/FINK, BB 1991, S. 1379.

¹³⁵ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. F, Rz 263.

¹³⁶ Vgl. BREITHAUPT, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz 272.

¹³⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB, Rz 128 ff.; zum Begriff des Rangrücktritts: LOITZ/SCHULZE, DB 2004, S. 769.

¹³⁸ Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 222.

¹³⁹ Vgl. zur Schuldübernahme auch St/WFA 1/1994, Abschn. B.

tung an einen Dritten kann Erfüllungswirkung haben, wenn dieser vom Gläubiger zur Entgegennahme berechtigt wurde (§ 362 Abs. 2 BGB).

- 162 Eine **Aufrechnung** i. S. v. § 387 BGB ist nur möglich, wenn Aufrechnungslage gegeben ist, d. h. Gläubiger und Schuldner haben gegenseitig gleichartige Forderungen.¹⁴⁰ Die gesetzliche Möglichkeit der Aufrechnung kann durch Vertrag ausgeschlossen werden. Daneben gibt es gesetzliche Aufrechnungsverbote (z. B. §§ 390-395 BGB, § 17 Abs. 3 StromGVV/GasGVV, §§ 66 Abs. 1 S. 2, 114 Abs. 2 S. 2 AktG, § 19 Abs. 2 GmbHG).
- 163 Unter einer **Novation** (Schuldersetzung) ist die Aufhebung eines Schuldverhältnisses mit gleichzeitiger Begründung eines neuen Schuldverhältnisses zu verstehen.¹⁴¹
- 164 **Erläss** ist ein Vertrag zwischen Gläubiger und Schuldner, der den Forderungsverzicht des Gläubigers beinhaltet. Zu den in diesem Zusammenhang oftmals vereinbarten Besserungsscheinen s. Rz 154. Der Forderungsverzicht löst beim Schuldner eine erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit aus, die zumeist als ao Ertrag erfasst wird (§ 277 Rz 16). Ist der verzichtende Gläubiger Gesellschafter des Schuldners, kommt bei PersG die Gutschrift auf einem Kapitalkonto (Einlage) in Betracht; bei KapG ist in derartigen Fällen auch die Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB denkbar, wenn eine Leistung in das EK beabsichtigt war (§ 272 Rz 243).¹⁴²
- 165 Bei einer **befreienden Schuldübernahme** erlischt das Schuldverhältnis erst, wenn die Voraussetzungen der Schuldübernahme erfüllt sind (Vertrag zwischen Gläubiger und Schuldübernehmer oder vom Gläubiger genehmigter Vertrag zwischen Alt- und Neuschuldner).¹⁴³ Von der befreienden Schuldübernahme zu unterscheiden ist der Schuldbeitritt (oder auch Schuldmitübernahme). Hierdurch entsteht zivilrechtlich keine Schuldbefreiung; der Gläubiger hat vielmehr zwei Gesamtschuldner. Der Schuldbeitritt wird zumeist so ausgestaltet, dass aus der Verbindlichkeit eine ungewisse Verbindlichkeit wird, für die eine Rückstellung mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht zu bilden ist. Häufiger Anwendungsfall für derartige Schuldbeitritte ist die Übernahme von Pensionsverpflichtungen innerhalb eines Konzerns. Damit die gewünschte bilanzrechtliche Entlastung beim Tochterunternehmen eintritt, ist die Information der Pensionsberechtigten erforderlich (§ 249 Rz 56).

Beispiel

Die Muttergesellschaft übernimmt durch Schuldbeitritt die Pensionsverpflichtungen der Tochtergesellschaft. Die Tochtergesellschaft leistet hierzu eine Abstandszahlung in Höhe der passivierten Pensionsrückstellungen an die Muttergesellschaft. Die Pensionsberechtigten werden von der Muttergesellschaft über den erfolgten Schuldbeitritt informiert.

¹⁴⁰ Zu Einzelheiten vgl. PALANDT/GRÜNEBERG, BGB, 67. Aufl., 2008, § 387 BGB, Rz 3 ff.

¹⁴¹ Vgl. PALANDT/GRÜNEBERG, BGB, 67. Aufl., 2008, § 311 BGB, Rz 8.

¹⁴² Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 237.

¹⁴³ Vgl. HOYOS/RING, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 239.

Die Tochtergesellschaft ist durch den Schuldbeitritt der Muttergesellschaft zivilrechtlich nicht entlastet, d. h., sie steht den Pensionsberechtigten als Gesamtschuldner unverändert zur Verfügung. Solange keine Anhaltspunkte bestehen, dass die Muttergesellschaft die Pensionsverpflichtungen nicht mehr bedienen kann, hat die Tochtergesellschaft die Pensionsverpflichtungen gegen die geleistete Abstandszahlung auszubuchen. Sie hat allerdings ein Haftungsverhältnis für Gewährleistungsverpflichtungen auszuweisen (§ 251 Rz 28).

Die Muttergesellschaft ist durch den erklärten Schuldbeitritt wirtschaftlich belastet und hat die Pensionsverpflichtungen als Pensionsrückstellungen zu passivieren.

7 Mindestgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

§ 247 HGB regelt den Inhalt der Bilanz für Kaufleute. Eine Regelung zum Inhalt der GuV, die gem. § 242 Abs. 3 HGB Teil des Jahresabschlusses ist, enthält lediglich § 246 Abs. 1 HGB, wonach der JA sämtliche Aufwendungen und Erträge zu enthalten hat. Eine Anlage zur Bilanz, wie dies § 5 Abs. 5 Satz 3 PublG für Offenlegungszwecke ermöglicht, würde damit den Anforderungen der Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen nach § 242 Abs. 2 HGB nicht genügen.¹⁴⁴ Weitergehende Gliederungs- und Ausweispflichten bestehen für KapG/KapCoGes, für die § 275 HGB die Staffelform nach dem GKV (Abs. 2) bzw. dem UKV (Abs. 3) vorschreibt.

166

Für Ekfl. und PersG, die keine KapCoGes sind, ergeben sich aus dem ersten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB folgende Anforderungen, die an eine GuV zu stellen sind:¹⁴⁵

167

- Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen (§ 243 Abs. 1 HGB),
- Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB),
- Vollständigkeit der Aufwendungen und Erträge (§ 246 Abs. 1 HGB),
- grundsätzliches Saldierungsverbot für Aufwendungen und Erträge (§ 246 Abs. 2 S. 1 HGB, Ausnahme für Aufwendungen/Erträge aus Deckungsvermögen gem. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB).

Die für KapG/KapCoGes geforderte Staffelform für die GuV kann mangels gesetzlicher Vorschrift nicht gefordert werden, sodass auch die Kontoform zulässig wäre. Da die Kontoform für die GuV ohne größere praktische Bedeutung ist, wird im Folgenden ausschließlich auf die Staffelform eingegangen.

168

¹⁴⁴ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 77.

¹⁴⁵ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 464.

- 169 Unter Berücksichtigung der Zwecke der GuV, wonach sie Erfolgsquellen aufzeigen und die Aufwands- und Ertragsstruktur darstellen soll,¹⁴⁶ empfiehlt sich folgende Grundstruktur:¹⁴⁷

Beispiel	
	Betriebliches Ergebnis
+	Finanzergebnis
=	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
+/-	ao Ergebnis
-	ergebnisabhängige Steuern
=	Jahresergebnis

- 170 Diese Grundstruktur ist analog Abs. 1 der Vorschrift **hinreichend aufzugliedern**. Bei PersG wird wie bei der Gliederung der Bilanz (Rz 9) zumeist eine Anlehnung an die für KapCoGes geltenden größenabhängigen Bestimmungen erfolgen (§ 288 Rz 3).¹⁴⁸ Aber auch Ekfl werden sich allein schon aufgrund der bestehenden Kontenrahmen von gängiger Standardsoftware (vgl. z. B. DATEV-Spezialkontenrahmen oder Industriekontenrahmen) an diesen Vorgaben orientieren. Als Mindestgliederung des betrieblichen Ergebnisses werden wohl das **Rohergebnis** sowie innerhalb der betrieblichen Aufwendungen der gesonderte Ausweis von **Personalaufwand** und **Abschreibungen** zu fordern sein.¹⁴⁹
- 171 **Steuern** sind in ergebnisabhängige und sonstige Steuern zu trennen. Für Letztere ist ein Ausweis innerhalb des betrieblichen Ergebnisses analog der zu beobachtenden Praxis bei KapG/KapCoGes (§ 275 Rz 149) ebenfalls möglich.
- 172 Als ergebnisabhängige Steuern kommen sowohl bei Ekfl wie auch bei PersG für inländische Einkünfte derzeit nur die GewSt in Betracht, da die ESt des Ekfm und der Gesellschafter der PersG (sofern diese juristische Personen sind, deren KSt) keine betrieblichen Steuern sind. Eine analoge Anwendung von § 264a Abs. 3 Satz 2 HGB, wonach bei PersG nach dem Jahresüberschuss ein fiktiver ESt- bzw. KSt-Aufwand gezeigt wird, erscheint nach der hier vertretenen Auffassung zwar vertretbar, wird aber ausdrücklich abgelehnt, zumal § 264a Abs. 3 Satz 2 HGB für KapCoGes nahezu ohne jegliche praktische Relevanz ist. Da § 5 Abs. 5 S. 2 PublG publizitätspflichtigen Ekfl und PersG gestattet, auch die ergebnisabhängigen Steuern unter den sonstigen betrieblichen Auf-

¹⁴⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 79.

¹⁴⁷ Vgl. FÖRSCHLE, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 662.

¹⁴⁸ In Anlehnung an IDW RS HFA 7, Tz 30.

¹⁴⁹ Vgl. ADS, 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 93.

wendungen zu erfassen, dürfte dies auch kleineren Ekfl und PersG nicht zu verwehren sein.¹⁵⁰

Bei PersG ist das Jahresergebnis in der Bilanz i. d. R. nicht ersichtlich (Rz 131). Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit empfiehlt sich daher die Fortführung der GuV nach dem Jahresergebnis in Form einer **Verwendungsrechnung** wie folgt:¹⁵¹

Beispiel		
	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	...
-/+	Gutschrift/Belastung auf Rücklagenkonten	...
-/+	Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten	...
-/+	Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitenkonten	...
=	Ergebnis nach Verwendungsrechnung/Bilanzgewinn	=====

Zur Unterscheidung zwischen schuldrechtlichen Vergütungen an Gesellschafter, die aufwands- und ertragswirksam in der GuV zu erfassen sind, und gesellschaftsrechtlichen Vergütungen, die als Teil der Ergebnisverwendung das handelsrechtliche GuV-Ergebnis nicht mindern dürfen s. Rz 135.

8 Übergangsvorschriften

Durch das BilMoG ist der bisherige Abs. 3 der Vorschrift, der Regelungen zum Ansatz von Sonderposten mit Rücklageanteil enthielt, abgeschafft worden. Art. 66 Abs. 5 Satz 1 EGHGB schreibt vor, dass § 247 Abs. 3 HGB a. F. letztmals für das vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist, d. h. bei Gj = Kalenderjahr letztmals im JA zum 31.12.2009. Bei abweichendem Geschäftsjahr erfolgt die erstmalige verpflichtende Anwendung somit ab dem Geschäftsjahr 2010/2011. Bei Rumpfgeschäftsjahren ist die Anwendung verpflichtend für solche Rumpfgeschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben.

Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB eröffnet die Möglichkeit der **frühzeitigen Anwendung** für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Der Bilanzierende muss in diesem Fall aber die neuen Vorschriften **insgesamt** vorzeitig anwenden, um hier ggf. missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen. Nimmt ein Unt die vorzeitige Anwendung der neuen Vorschriften gem. Art. 66 Abs. 3 S. 3 EGHGB in Anspruch, ist dies **im Anhang und Konzernanhang anzugeben**.

Art. 67 Abs. 3 S. 1 EGHGB ermöglicht dem Bilanzierenden ein Wahlrecht, die im letzten JA vor BilMoG ausgewiesenen Sonderposten mit Rücklageanteil entweder **beizubehalten** oder erfolgsneutral unmittelbar in Gewinnrücklagen

¹⁵⁰ Vgl. FÖRSCHLE, in Beck Bil-Komm. 6. Aufl., § 247 HGB, Rz 676.

¹⁵¹ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz 45 f.; WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 466.

einzustellen. Dieses Wahlrecht kann nur einmal, nämlich in dem JA für das nach dem 31.12.2009 beginnende Gj, ausgeübt werden.¹⁵² Diese einmalige Ausübungsmöglichkeit gilt auch für die erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen.

Beispiel

Ein Unt weist zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil für eine gebildete § 6b-EStG-Rücklage aus. Im JA zum 31.12.2010 entscheidet es sich für die Beibehaltungsoption und weist weiterhin den Sonderposten mit Rücklageanteil aus. Im Jahr 2011 soll der Sonderposten mit Rücklageanteil nunmehr doch nicht mehr in der Handelsbilanz ausgewiesen werden. Ein Übergang auf die Vorschriften des BilMoG stellt eine zulässige Durchbrechung der Ansatzstetigkeit nach § 246 Abs. 3 i. V. m. § 252 Abs. 2 HGB dar, da hierdurch der Einblick in die VFE-Lage des Unt verbessert wird. Die Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil im JA 2011 hat aber erfolgswirksam zu erfolgen.¹⁵⁰

- 178 Die Ausübung des Wahlrechts hat im Interesse der Klarheit des JA (§ 242 Abs. 2 HGB) umfassend zu erfolgen, d. h., der **gesamte Bilanzposten** Sonderposten mit Rücklageanteil muss **einheitlich** beibehalten oder erfolgsneutral in Gewinnrücklagen umgegliedert werden, auch wenn die darin enthaltenen Sachverhalte ggf. auf verschiedenen Rechtsvorschriften beruhen.¹⁵³

Beispiel

Ein Unt weist zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil i. H. v. 100 EUR aus. Dieser entfällt mit einem Teilbetrag von 90 EUR auf eine in Vorjahren gebildete § 6b-EStG-Rücklage, die auf ein unbebautes Grundstück übertragen wurde und mit 10 EUR auf eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR 2008.

Im JA zum 31.12.2011 ist der Sonderposten mit Rücklagenanteil insgesamt, d. h. i. H. v. 100 EUR, entweder beizubehalten oder erfolgsneutral in Gewinnrücklagen umzugliedern.

- 179 Soweit Sonderposten mit Rücklageanteil entsprechend dem Wahlrecht von Art. 67 Abs. 3 S. 1 EGHGB beibehalten und diese steuerfreie Rücklagen betreffen, die auf nicht abschreibbare VG (unbebautes Grundstück, Beteiligungen) entfallen, werden diese Sonderposten mit Rücklageanteil „unendlich“ lange in der Handelsbilanz ausgewiesen. Aber auch bei solchen steuerfreien Rücklagen, die planmäßig aufgelöst werden, wird es noch sehr lange dauern, bis die gemäß dem Wahlrecht beibehaltenen Sonderposten mit Rücklageanteil aus den Bilanzen verschwinden, da die Rücklagen zumeist auf langlebige VG, insbesondere Gebäude, übertragen worden sind (vgl. z. B. § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG).

¹⁵² Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 11.

¹⁵³ Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 13.

Wird das Wahlrecht im Umstellungszeitpunkt (1.1.2010) nicht ausgeübt, schreibt Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB die **erfolgsneutrale Umgliederung** des Sonderpostens mit Rücklageanteil in Gewinnrücklagen vor. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass durch den Wegfall des Sonderpostens mit Rücklageanteil eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz entsteht, da nur in Letzterer der Sonderposten mit Rücklageanteil fortgeführt wird. Hierfür ist in der Handelsbilanz eine latente Steuer zu bilden, die die in späteren Jahren anfallende Steuer abbildet, die aus der ratierlichen Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Steuerbilanz entstehen wird. Nachdem im Gesetzgebungsverfahren die Behandlung der latenten Steuern in diesen Fällen noch unklar war,¹⁵⁴ schreibt nunmehr Art. 67 Abs. 6 Satz 2 EGHGB vor, dass diese Steuerlatenz erfolgsneutral zu bilden ist.

Beispiel		
<p>Die mittelgroße GmbH weist zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil aus § 6b-EStG-Rücklagen in Höhe von 100 aus. Das Wahlrecht zur Beibehaltung wird nicht ausgeübt. Zum 1.1.2010 ist der Sonderposten mit Rücklageanteil erfolgsneutral in Gewinnrücklagen umzugliedern. Der kombinierte Steuersatz (KSt, SolZ, GewSt) beträgt 30 %. Die Bilanzen zum 31.12.2009 und 31.12.2010 weisen folgendes Bild aus:</p>		
Aktiva	Bilanz 31.12.2009	Passiva
...	EK	
	Gezeichnetes Kapital	...
	SoPo	100
	<hr/>	<hr/>
	<hr/>	<hr/>
Aktiva	Bilanz 31.12.2010	Passiva
...	EK	
	Gezeichnetes Kapital	...
	Andere Gewinnrücklagen	70
	Passive latente Steuern	30
	<hr/>	<hr/>
	<hr/>	<hr/>

¹⁵⁴ Vgl. OSER/ROSS/WADER/DRÖGEMÜLLER, WPg 2008, S. 678.

- 181 Die passive latente Steuer ist auch dann zu bilden, wenn die § 6b-EStG-Rücklage in der Steuerbilanz nicht planmäßig aufgelöst wird, da sie auf ein nicht planmäßig abschreibbares Wirtschaftsgut (z. B. unbebautes Grundstück) übertragen wurde. Auch auf quasi-permanente Differenzen sind nach dem Temporary-Konzept latente Steuern zu bilden.¹⁵⁵
- 182 Handelt es sich bei dem bilanzierenden Unternehmen um eine kleine KapG/KapCoGes oder Nichtkapitalgesellschaft und wird das Temporary-Konzept auch nicht freiwillig angewendet, dann sind latente Steuern nur auf Basis des § 249 Abs. 1 HGB, d. h. als Rückstellung, zu bilden (§ 274a Rz 5). Dies bedeutet für den Fall der erfolgsneutralen Einstellung des Sonderpostens mit Rücklageanteil in Gewinnrücklagen, dass auf diejenigen Teile des Sonderpostens mit Rücklageanteil, die steuerfreie Rücklagen von nicht planmäßig abschreibbaren VG betreffen (unbebaute Grundstücke, Beteiligungen), keine Rückstellungen für latente Steuern zu bilden sind.¹⁵⁶ Quasipermanente Differenzen führen erst dann zu einer späteren Steuerlast, wenn vom Unternehmer eine unternehmerische Disposition (Veräußerung des unbebauten Grundstücks bzw. der Beteiligung) getroffen wird, sodass außerhalb des Anwendungsbereichs von § 274 HGB (Temporary-Konzept) hierauf keine Steuerlatenz zu bilden ist. Soweit der Sonderposten mit Rücklageanteil von kleinen KapG/KapCpGes oder Nichtkapitalgesellschaften, die das Temporary-Konzept auch nicht freiwillig anwenden, auf planmäßig abschreibbare VG entfällt, haben diese Unt eine Rückstellung für die spätere Steuerlast zu bilden, da hier die Umsetzung unausweichlich ist.

Beispiel

Die OHG weist in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil i. H. v. 20 EUR aus einer Rücklage nach § 6b EStG aus, bei der es sich um den auf ein Gebäude übertragenen Veräußerungsgewinn handelt. Das Gebäude wird planmäßig abgeschrieben. Entsprechend wird der Sonderposten mit Rücklageanteil ebenfalls planmäßig aufgelöst. Das Wahlrecht der Beibehaltung des Sonderpostens mit Rücklageanteil soll nicht ausgeübt werden. Eine freiwillige Anwendung des Temporary-Konzepts von § 274 HGB möchte die OHG nicht vornehmen. Der Steuersatz beträgt 15 % (ausschließlich GewSt). Die Bilanz zum 31.12.2010 weist folgendes Bild aus:

¹⁵⁵ Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 5.

¹⁵⁶ Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 20.

Aktiva	Bilanz 31.12.2010		Passiva
Gebäude	...	Kapitalanteile der phG	...
		Rücklage	17
		Steuerrückstellungen	3

Bei PersG ist die Bildung steuerfreier Rücklagen zumeist gesellschafterbezogen auszuüben. Gleichwohl ist in diesen Fällen in der Handelsbilanz der PersG nach § 247 Abs. 3 HGB a.F. ein Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet worden.¹⁵⁷ Zu der steuerlichen Behandlung haben sich hierzu in der Vergangenheit eine Reihe von Zweifelsfragen ergeben, die durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit nunmehr entfallen sind.¹⁵⁸

183

Die Ausübung oder Nichtausübung des Wahlrechts zur Beibehaltung des Sonderpostens mit Rücklageanteil sollte nicht ohne Beachtung von ggf. konterkarierenden Umstellungseffekten aus anderen Bilanzposten vorgenommen werden, wie nachfolgendes Beispiel illustriert:

184

Beispiel

Eine mittelgroße GmbH & Co. KG weist zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil für eine steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR 2008 i. H. v. 150 EUR aus. Weiterhin enthält die Bilanz zum 31.12.2009 Pensionsrückstellungen in Höhe von 800 EUR, die in Übereinstimmung mit der Steuerbilanz nach § 6a EStG bewertet wurden. Aus der Umstellung der Pensionsrückstellungen auf die Bewertungsvorschriften nach BilMoG (§ 253 Abs. 2 HGB) ergibt sich zum 1.1.2010 ein Zuführungsbetrag i. S. v. Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB von (ebenfalls) 150 EUR. Die GmbH & Co. KG möchte die Übergangswahlrechte so ausüben, dass möglichst schnell der Übergang auf die Regelungen des BilMoG vollzogen ist, weil davon positive Auswirkungen auf das Rating durch Kreditinstitute erwartet werden.

Beide Bilanzposten verursachen durch den Übergang gegenläufige EK-Effekte. Die Erhöhung der Pensionsrückstellungen vermindert das EK, während eine Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil das EK erhöht. Zu beachten ist allerdings, dass die Erhöhung der Pensionsrückstellungen

¹⁵⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 29.2.2008, IV B 2 – S 2139/07/0003, BStBl 2008 I S. 495.

¹⁵⁸ Vgl. DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, S. 389.

zwingend erfolgswirksam zu erfolgen hat,¹⁵⁹ während eine Einstellung des Sonderpostens mit Rücklageanteils in Gewinnrücklagen erfolgsneutral vorzunehmen ist. Eine sofortige Umstellung zum 1.1.2010 hätte somit für die GmbH & Co. KG spürbare Auswirkungen auf die GuV, da das Ergebnis durch die ao Aufwendungen aus der sofortigen Zuführung der Pensionsrückstellungen belastet wäre.

Folgende Vorgehensweise wäre für die GmbH & Co. KG möglich, um ohne übermäßige Ergebnisbelastung die Umstellung auf die Vorschriften des BilMoG in überschaubarem zeitlichen Rahmen zu bewerkstelligen. Im Geschäftsjahr 2010 wird der Sonderposten mit Rücklageanteil unter Ausübung des Wahlrechts beibehalten; die Pensionsrückstellungen werden neben der normalen laufenden Zuführung von 50 EUR mit dem Mindest-Zuführungsbetrag von $\frac{1}{15}$ von 150 EUR = 10 EUR erfolgswirksam in 2010 erhöht. Bei einem Steuersatz von 15 % (nur GewSt) beläuft sich die auf den Zuführungsbetrag entfallende aktive latente Steuer auf 1,5 EUR Die Bilanz zum 31.12.2010 weist folgendes Bild aus:

Aktiva	Bilanz 31.12.2010	Passiva
...		Eigenkapital
		– Kapitalanteile der Kommanditisten
		...
		Sonderposten mit Rücklageanteil
		150
		Pensionsrückstellungen
		860
Aktive latente Steuern	1,5	...
	<hr/>	
	<hr/> <hr/>	

Im GJ 2011 können nunmehr die verbleibenden Umstellungseffekte durchgeführt werden. Der Sonderposten mit Rücklageanteil kann unter zulässiger Durchbrechung der Ansatzstetigkeit gem. § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB aufgelöst werden Hierdurch wird der Einblick in die VFE-Lage der Gesellschaft verbessert, da der JA keine rein steuerlich begründeten Besonderheiten mehr enthält. Da in 2010 das Wahlrecht zur Beibehaltung ausgeübt wurde, kann in 2011 keine erfolgsneutrale Umgliederung in Gewinnrücklagen vorgenommen werden. Die Auflösung hat zwingend erfolgswirksam zu erfolgen. Neben dem außerordentlichen Ertrag aus der Auflösung des

¹⁵⁹ Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 41.

Sonderpostens von 150 EUR ist gegenläufig die in diesem Zusammenhang zu bildende passive latente Steuer von 15 % = 22,5 EUR zu berücksichtigen, sodass sich hieraus insgesamt eine Ergebniswirkung von 127,5 EUR ergibt. Gleichzeitig wird in 2011 der restliche Zuführungsbetrag aus den Pensionsrückstellungen von $14/15 = 140$ EUR sowie die darauf entfallende Steuerlatenz von 15 % = 21 EUR erfolgswirksam gebildet. Der Ergebniseffekt aus den Pensionsrückstellungen beläuft sich somit insgesamt auf 119 EUR (Aufwand), der aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil auf 127,5 EUR (Ertrag), sodass sich insgesamt für 2011 eine GuV-Wirkung von 8,5 EUR (Ertrag) ergibt. In derselben Höhe hat sich in 2010 ein Aufwand aus der Mindestzuführung der Pensionsrückstellungen ergeben, sodass sich über beide GJ insgesamt eine GuV-Wirkung von 0 EUR ergibt. Unter Berücksichtigung der normalen Zuführung der Pensionsrückstellung von 40 EUR ergibt sich für die Bilanz zum 31.12.2011 folgendes Bild:

Aktiva		Bilanz 31.12.2011	Passiva
...		Eigenkapital	
		– Kapitalanteile der Kommanditisten	...
		Pensionsrückstellungen	1.040
		...	
Aktive latente Steuern	22,5	Passive latente Steuern	22,5
	<hr/>		<hr/>
	<hr/>		<hr/>

Unter Sonderposten mit Rücklageanteil wurden in der Praxis zwei Fallgruppen erfasst, nämlich steuerfreie Rücklagen und der passive Ausweis von steuerrechtlichen Abschreibungen (§ 281 HGB). Zu den **steuerfreien Rücklagen**, die nach dem vormals gültigen umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip von § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. im Sonderposten mit Rücklageanteil handelsbilanziell abgebildet wurden, zählen:¹⁶⁰

- Rücklage gem. § 6b EStG zur Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR 2008,
- Rücklage für Zuschüsse gem. R 6.5 EStR 2008.

Für rein **steuerrechtlich begründete Abschreibungen** hat § 281 Abs. 1 HGB ein Wahlrecht des passivischen Ausweises als Sonderposten mit Rücklageanteil ermöglicht. Hierunter fallen alle bis zum 31.12.2009 geltend gemachten Sonderabschreibungen i. S. v. § 254 HGB a. F., die auf VG des AV und UV entfallen und

¹⁶⁰ Vgl. WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 81.

steuerlich als erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen etc. bezeichnet werden.¹⁶¹ Bei diesem passivischen Ausweis handelt es sich um ein Wahlrecht; alternativ ist auch eine aktivische Absetzung von den aktivierten VG zulässig.

187 Bei derartigen steuerlichen Sonderabschreibungen stellt sich bzgl. der Übergangsvorschriften eine Problematik dar, die der Gesetzgeber wohl nicht gesehen hat. Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB ermöglicht für diese rein steuerlich begründeten Abschreibungen ein Wahlrecht zur Fortführung, das ebenfalls einheitlich für jeden Bilanzposten auszuüben ist.¹⁶² Wird dieses Wahlrecht nicht ausgeübt, ist eine erfolgsneutrale Einstellung der Zuschreibungserträge in Gewinnrücklagen vorzunehmen (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 Hs. 1 EGHGB). Dies gilt aber nach Art. 67 Abs. 4 Satz 2 Hs. 2 EGHGB nicht für solche Zuschreibungserträge, die auf Abschreibungen beruhen, die im letzten vor dem 1.1.2010 beginnenden Gj vorgenommen wurden. Mit dieser Missbrauchsvorschrift wollte der Gesetzgeber solchen Gestaltungen vorbeugen, die in 2009 in Kenntnis der Übergangsregelung zum BilMoG noch überhöhte Abschreibungen vornehmen, um diese dann erfolgsneutral in Gewinnrücklagen umzugliedern und somit aus dem ausschüttungsfähigen Ergebnis herauszunehmen.

188 Soweit solche in 2009 vorgenommenen Abschreibungen gem. § 281 Abs. 1 HGB passivisch im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden, ist ein Normenkonflikt zu konstatieren. Denn Art. 67 Abs. 3 EGHGB enthält für den Sonderposten mit Rücklageanteil für den Fall der Nichtausübung des Wahlrechts zur Beibehaltung die Anweisung, diesen insgesamt erfolgsneutral in Gewinnrücklagen einzustellen. Dieser Normenkonflikt kann nur im Auslegungswege geschlossen werden. Die Absicht des Gesetzgebers für derartige Abschreibungen kommt nach der hier vertretenen Auffassung in Art. 67 Abs. 4 Satz 2 Hs. 2 EGHGB zum Ausdruck, dass in 2009 durchgeführte rein steuerlich begründete Abschreibungen nicht erfolgsneutral umgegliedert werden sollen.¹⁶³ Es kann daher keinen Unterschied machen, ob die Abschreibungen bilanziell aktivisch oder passivisch abgebildet werden. Daher müssen für solche Teile des zum 31.12.2009 ausgewiesenen Sonderpostens mit Rücklageanteil die in 2009 vorgenommenen, rein steuerlich begründeten Abschreibungen erfolgswirksam zugeschrieben werden. Für die darauf entfallende latente Steuer gilt dasselbe.¹⁶⁴

Beispiel

Die große KapG weist zum 31.12.2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil i. H. v. 100 EUR aus. Dieser entfällt mit 30 EUR auf eine § 6b-EStG-Rücklage und mit 70 EUR auf rein steuerlich begründete Abschreibungen (Denkmalschutzabschreibungen nach § 7i EStG). Von diesen 70 EUR ist ein Teilbetrag von 40 EUR im Gj 2009 für eine in dem Gj erworbene Immobilie

¹⁶¹ Eine Übersicht zu den steuerrechtlichen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen findet sich im WP-Handbuch. Bd I, 13. Aufl., Abschn. E, Rz 81.

¹⁶² Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 13.

¹⁶³ Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 127.

¹⁶⁴ Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 49.

eingestellt worden. Die Gesellschaft möchte von den Beibehaltungs- bzw. Fortführungswahlrechten für Sonderposten mit Rücklageanteil (Art. 67 Abs. 3 EGHGB) und rein steuerlich begründete Abschreibungen (Art. 67 Abs. 4 EGHGB) keinen Gebrauch machen. Der Steuersatz beträgt 30 %.

Die Teile des Sonderpostens mit Rücklageanteil, die auf steuerfreien Rücklagen bzw. vor 2009 vorgenommenen Einstellungen aufgrund rein steuerlich begründeter Abschreibungen beruhen, sind erfolgsneutral in Gewinnrücklagen einzustellen. Dies betrifft 60 EUR; die darauf entfallende passive latente Steuer von 18 EUR (30 % von 60 EUR) ist ebenfalls erfolgsneutral zu bilden. Die erfolgsneutrale Einstellung in Gewinnrücklagen beläuft sich somit auf 42 EUR (60 ./ 18).

Die in 2009 in den Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellten Beträge i. H. v. 40 EUR sind erfolgswirksam (ao Ertrag) aufzulösen. Ebenso ist die darauf entfallende passive latente Steuer von 12 EUR (30 % von 40 EUR) erfolgswirksam (ao Aufwand) in der GuV zu berücksichtigen.

Da die Ausübung der Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte bilanzposteneinheitlich auszuüben ist,¹⁶⁵ ergibt sich bei passivisch ausgewiesenen rein steuerlich begründeten Abschreibungen das Erfordernis, die Wahlrechte nach Art. 67 Abs. 3 (Sonderposten mit Rücklageanteil) und Abs. 4 (rein steuerlich begründete Abschreibungen) EGHGB einheitlich auszuüben. Im Ergebnis würde damit eine Ungleichbehandlung von solchen Kfl., die diese Abschreibungen aktivisch abgesetzt haben, gegenüber solchen, die den passivischen Ausweis bevorzugt haben, erfolgen. Ob dies vom Gesetzgeber so bezweckt war, ist aus den Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich und darf daher bezweifelt werden. In solchen Fällen müsste es dem Kaufmann nach der hier vertretenen Auffassung erlaubt sein, die Wahlrechte unterschiedlich auszuüben, was bedeuten würde, den Teil des Sonderpostens mit Rücklageanteil, der auf steuerfreie Rücklagen entfällt, bspw. erfolgsneutral mit Gewinnrücklagen zu verrechnen und den auf rein steuerlich begründete Abschreibungen entfallenden Teil des Sonderpostens mit Rücklageanteil fortzuführen.

Mit der im Rahmen des BilMoG vorgenommenen Streichung von § 247 Abs. 3 HGB a. F. ist „lediglich“ der Ansatz von Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz nicht mehr zulässig. Andere Sonderposten sind gleichwohl unverändert in der Handelsbilanz zulässig, z. B.:

- Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen,¹⁶⁶
- Sonderposten für unentgeltlich ausgegebene Emissionsberechtigungen,¹⁶⁷
- Sonderposten für Genussrechtskapital (Rz 158),
- Sonderposten für Kapitaleinlagen stiller Gesellschafter (Rz 116).

¹⁶⁵ Vgl. IDW ERS HFA 28, Tz 13.

¹⁶⁶ Vgl. St/HFA 1/1984 i. d. F. 1990, Abschn. 2 dI).

¹⁶⁷ Vgl. IDW RS HFA 15, Tz 13.

9 Wesentliche Abweichungen zu IFRS

- 191 • Die Abgrenzung zwischen AV und UV erfolgt nach IAS 1.66 über die Definition der Kurzfristigkeit, die dann vorliegt, wenn die Realisation des Vermögenswerts innerhalb von **12 Monaten** nach dem Bilanzstichtag zu erwarten ist. Da die 12-Monatsgrenze nach § 247 HGB nicht als absolutes Kriterium zu sehen ist, können sich Unterschiede in der Abgrenzung von AV und UV ergeben.
- 192 • **Aktive latente Steuern** sind nach IAS 1.70 nicht den kurzfristigen Vermögenswerten zuzurechnen und werden daher im AV ausgewiesen, während im HGB ein Ausweis am Ende der Aktivseite vorgesehen ist (§ 266 Rz 92).
- 193 • IAS 1.66 sieht für sämtliche Posten der Bilanz eine **Unterscheidung in Kurz- und Langfristigkeit** vor, sodass Posten mit gleichem Inhalt, aber unterschiedlicher Fristigkeit in der Bilanz in zwei separaten Posten ausgewiesen werden (z. B. langfristige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und kurzfristige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten).
- 194 • IAS 1.54 enthält eine Aufzählung von zwingend in der Bilanz aufzunehmenden Posten, wobei die Systematik der Liste nicht unmittelbar einsichtig ist. Für Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen lässt sich aus IAS 1.54 im Zusammenspiel mit IAS 1.60 eine **Mindestgliederung** ableiten, die den zu § 247 HGB dargestellten Kriterien für die hinreichende Aufgliederung in etwa nahe kommt.¹⁶⁸
- 195 • Die **Abgrenzung von EK und FK bei PersG** nach IAS 32 ist über viele Jahre ein großes Problem gewesen, da die gesellschaftsvertraglich nicht abbedingbaren Abfindungsrechte der Gesellschafter deren Einlagen als sog kündbare Instrumente als FK qualifizierten. Durch die in 2008 erfolgte Änderung von IAS 32 ist nunmehr in vielen Fällen auch bei PersG ein EK-Ausweis möglich, obwohl im Einzelfall auf die genaue Ausgestaltung der Gesellschaftsverträge und deren „Kompatibilität“ mit IAS 32 zu achten ist.¹⁶⁹
- 196 • Die **Definition von EK** als Residualgröße zwischen Vermögenswerten und Schulden gem. F 49 entspricht dem handelsrechtlichen Verständnis von EK.

¹⁶⁸ Zu Einzelheiten vgl. LÜDENBACH, in LÜDENBACH/HOFFMANN, Haufe IFRS-Kommentar, 7. Aufl., 2009, § 2 Rz 38 ff.

¹⁶⁹ Vgl. zu Auslegungsfragen zum EK-Ausweis von PersG unter Berücksichtigung der Amendments von IAS 32 RIC 3 v. 22.1.2009.