

Beck'scher Bilanz-Kommentar

Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen

von

Dr. Helmut Ellrott, Prof. Dr. Gerhart Förschle, Dr. Bernd Grottel, Michael Kozikowski, Dr. Stefan Schmidt, Prof. Dr. Norbert Winkeljohann, Dr. Wolfgang Dieter Budde, Dr. Hermann Clemm, Dr. Max Pankow, Prof. Dr. Manfred Sarx

8., völlig neu bearbeitete Auflage

[Beck'scher Bilanz-Kommentar – Ellrott / Förschle / Grottel / et al.](#)

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

Thematische Gliederung:

[Bilanz-, Bilanzsteuerrecht](#)



Verlag C.H. Beck München 2012

Verlag C.H. Beck im Internet:

[www.beck.de](#)

ISBN 978 3 406 62880 1

erbracht ist (dh mit Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags), sondern erst, wenn der Vertrag zustande gekommen ist (§ 652 Abs 1 BGB). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Vermittlungsprovisionen im Versicherungsgeschäft s BFH 17. 3. 2010 BFH/NV 2033.

Bei Dienstleistungen, die durch die beanspruchte Zeit, aufgrund erzeugter oder transportierter Mengeneinheiten usw quantifiziert werden, tritt mit dem **Absatz jeder Maßeinheit** Forderungs- und Gewinnrealisierung ein. Ob der betr Vertrag am Abschlussstichtag voll oder teilweise erfüllt wurde, ist unter Berücksichtigung der einschlägigen bürgerlich-rechtlichen Vorschriften zu entscheiden (BFH 8. 12. 1982 BStBl II 1983, 369). Bei abgrenzbaren oder gesondert zu vergütenden **Teilleistungen** tritt (Teil-)Forderungs- und Gewinnrealisierung mit Erbringung der jeweiligen Teilleistung ein. **100**

c) Der Zeitpunkt des Abgangs von Forderungen

Bei **Barzahlung** wird ab dem Tag der Kassenbewegung die getilgte Forderung nicht mehr oder (bei Teilzahlung) nur mit dem noch offenen Betrag bilanziert. Ebenso vermindern sich die Forderungen um erhaltene **Schecks**, die ihrerseits bis zur Gutschrift auf dem Bankkonto unter den flüssigen Mitteln auszuweisen sind (glA *Matschke* in BoHdR § 266 Anm 119). **Banküberweisungen** führen mit der Gutschrift auf dem Bankkonto des Empfängers zum Abgang der Forderung. Erlischt die Forderung durch **Aufrechnung** (§§ 387 ff BGB), gilt sie auch bei späterer Erklärung der Aufrechnung als in dem Zeitpunkt erloschen, in dem sich Forderung und Gegenforderung zur Aufrechnung geeignet ggü stehen (§ 389 BGB). Der *BFH* zieht im U 29. 6. 1994 DStR, 1736 die Rückwirkung beim Forderungsverzicht des Gesters in Zweifel. **110**

Erhält der Gläubiger zahlungshalber **Wechsel**, wird das Wechselkonto belastet und das Debitorenkonto erkannt. Diese Buchung verursacht keine Veränderung des Bilanzausweises, da Besitzwechsel zusammen mit den Forderungen aus Lfg und Leistungen ausgewiesen werden (hierzu § 266 Anm 115). Der Abgang der Wechselforderung und damit die Verminderung des Postens „Forderungen aus Lfg und Leistungen“ erfolgen nach Vorlage zum Inkasso oder im Falle der Einreichung zur Diskontierung am Tag der Gutschrift des Wechselbetrags auf dem Bankkonto des Gläubigers. Die Gutschrift des Wechselbetrags ist auch dann maßgebend, wenn sie unter dem Vorbehalt der Zahlung durch den Wechselschuldner („Eingang vorbehalten“) steht. **111**

Die **Abtretung** einer Forderung als Sicherheit ändert nichts an der Bilanzierung beim Zedenten (*ADS*⁶ § 266 Anm 123; *Matschke* in BoHdR § 266 Anm 101). Forderungen, die an ein Factoring-Unt rechtswirksam abgetreten wurden, sind beim abtretenden Unt nicht mehr auszuweisen, wenn das Factoring-Unt das Ausfallrisiko übernimmt (sog **echtes Factoring**, vgl *IDW RS HFA* 8 Anm 7). Auch soweit beim echten Factoring abgetretene Forderungen nicht bevorschusst werden, zeigt das abtretende Unt nicht mehr Forderungen aus Lfg und Leistungen, sondern Guthaben bei Kreditinstituten (wenn der Factor ein Kreditinstitut ist) oder sonstige VG (so auch *Strickmann* in HdR⁵ Kapitel 6 Anm 422). Gem § 354a ist eine Abtretung trotz Zessionsausschluss nach § 399 BGB wirksam, wenn es sich um ein beiderseitiges Handelsgeschäft handelt, oder der Schuldner eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein öffentlich-rechtliches Sondervermögen ist. **112**

Beim **unechten Factoring** verbleibt das Ausfallrisiko und damit das wirtschaftliche Eigentum an der Forderung beim abtretenden Unt (vgl *IDW RS HFA* 8 Anm 41). Zum Abgang von Forderungen im Rahmen sog **asset-backed securities Gestaltungen** vgl *IDW RS HFA* 8 sowie allg § 246 Anm 29 ff, vgl **113**

auch BFH 26. 8. 2010 BFH/NV 2011, 143, der sich ausdrücklich an IDW RS HFA 8 orientiert.

- 114 Ein Forderungsabgang liegt nicht vor, wenn die Forderung zwar noch besteht, aber wegen **Uneinbringlichkeit** abgeschrieben wird. Als weitere Gründe für den Abgang einer Forderung kommen hingegen zB, Verzicht oder vom Käufer verlangte Wandelung oder Minderung in Betracht (*Poullie* in HdJ Abt II/6 Anm 46). In solchen Fällen geht die (gewinnmindernde) Abschreibung dem Abgang voraus. Der Zeitpunkt des Abgangs bestimmt sich nach dem Eintritt des betr Ereignisses oder nach der Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte (zB Rücktritt nach §§ 437 Nr 2, 323, 441 BGB).

2. Sonstige Vermögensgegenstände

- 120 Hier werden im Umlaufvermögen alle Posten zusammengefasst, die nicht gesondert ausgewiesen werden. Hierunter fallen insb **sonstige Forderungen** und **andere Vermögensgegenstände**, die nicht zum Anlagevermögen oder zu den Vorräten, Wertpapieren und flüssigen Mitteln gehören. Auch soweit Forderungen sich gegen verbundene Unt, Gester und Unt, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, richten, sind diese vorrangig als solche und nicht als sonstige VG auszuweisen. **Ansprüche**, die nicht aus Lfg oder Leistungen des Unt resultieren, sind nach Handels- und Steuerrecht grds zu aktivieren, wenn sie nach bürgerlichem oder öffentlichem Recht entstanden sind, sofern sich ihr Bestehen dem Grund und der Höhe nach hinreichend konkretisiert hat (so *BFH* 23. 5. 1984 BStBl II, 723). In Einzelfällen wird ein Anspruch auch dann zu aktivieren sein, wenn er **nicht einklagbar** ist; weitergehend aber offenbar *BFH* 9. 2. 1978 BStBl II, 370, wonach es (generell) nicht maßgebend ist, ob ein Recht realisierbar ist. Dem ist in dieser Allgemeinheit jedoch nicht zu folgen.

Die Entstehung eines Anspruchs richtet sich nicht allein nach formalrechtlichen, sondern auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. So kommt es zB darauf an, ob wirtschaftlich eine **Vermögensmehrung** eingetreten ist oder ob zumindest die für die Entstehung des Anspruchs wesentlichen Ursachen bereits gesetzt worden sind und man mit der Entstehung „fest rechnen kann“ (*BFH* 12. 4. 1984 BStBl II, 554). Vgl zu Einzelfragen hinsichtlich wirtschaftlicher Betrachtungsweise und wirtschaftlichem Eigentumsübergang auch IDW ERS HFA 13, der aufgrund der Veröffentlichung des BilMoG überarbeitet werden wird.

- 121 Unter den sonstigen VG sind ferner die sog. **antizipativen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** auszuweisen.

- 122 Zu den sonstigen VG gehören auch **geleistete Anzahlungen**, soweit diese nicht im Anlagevermögen (Anm 545) oder bei den Vorräten (Anm 70) ausgewiesen werden. Dabei handelt es sich insb um Vorleistungen auf nicht aktivierbare Gegenleistungen, die künftig zB Reparatur- oder Werbeaufwand sein werden (dazu *BFH* 14. 3. 1986 BStBl II, 669 zur Aktivierung von Vorleistungen auf noch nicht entstandene Handelsvertreteransprüche). Vorleistungen, für die keine Gegenleistung zu erwarten ist, sind dagegen nicht als Anzahlungen aktivierbar. Das gilt zB für Vorleistungen auf Beitragsverpflichtungen (zB nach dem Bundesbaugesetz zur Berufsgenossenschaft oder nach einem Kommunalabgabengesetz), die nicht Bestandteil eines vertraglichen Leistungsaustauschs sind. So müssen Vorauszahlungen auf Klärbeiträge oder Entwässerungsbeiträge je nach Anlass und Zweck der betr Maßnahmen (dazu § 255 Anm 111) entweder beim Grund und Boden aktiviert oder als Erhaltungsaufwand behandelt werden (*BFH* 4. 11. 1986, BStBl II 1987, 333). Weitere Bsp *ADS*⁶ § 266 Anm 134.

- 123 **Provisionszahlungen an Handelsvertreter** sind nur solange als geleistete Anzahlungen zu aktivieren, wie die Provisionsverpflichtung weder rechtlich ent-

standen noch wenigstens wirtschaftlich verursacht ist (näheres Anm 99). Entsteht der Provisionsanspruch rechtlich erst nach der Ausführung des vermittelten Geschäfts (zB erst mit der Zahlung des Kunden), ist er bereits durch die Ausführung des Geschäfts wirtschaftlich verursacht (dazu § 249 Anm 100 „Provisionen“). Dagegen sind nach der BFH-Rspr gezahlte Provisionsbeträge unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung solange als geleistete Anzahlungen zu aktivieren, wie der Provisionsanspruch rechtlich noch nicht entstanden ist (BFH 4. 8. 1976 BStBl II, 675 zu einem Fall, in dem der Provisionsanspruch rechtlich erst mit Zahlung des Kunden entstanden ist; aA unter ausdrücklicher Bezugnahme auf BFH aaO; FG Hamburg 17. 12. 1998 EFG 1999, 973 rkr; zur Kritik auch Clemm JbFSt 1979/80, 186).

Außer den antizipativen RAP (§ 268 Anm 94) und bestimmten Anzahlungen (Anm 122) kommen für den Ausweis als **sonstige Vermögensgegenstände** in Betracht:

- Forderungen aus dem Verkauf von **Gegenständen des Anlagevermögens** oder des **übrigen Umlaufvermögens** – nicht in engem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Unt stehend – (ADS⁶ § 266 Anm 120);
- **Gegenstände des Anlagevermögens**, zur Weiterveräußerung vorgesehen und nicht gem ihrer ursprüngl Zweckbestimmung genutzt (ADS⁶ § 266 Anm 134); anderes gilt bei anstehender Betriebsveräußerung und Nutzung gem der ursprüngl Zweckbestimmung (s Anm 53);
- Gehalts- und Reisekosten**vorschüsse**, **Personaldarlehen** (soweit sie nicht Finanzanlagen sind) und sonstige kurzfristige Darlehen einschl **Schuldscheindarlehen**;
- Ansprüche auf **Bonus** (lt BFH 9. 2. 1978 BStBl II, 370 auch ohne Rechtsanspruch, wenn auf langjähriger Übung beruhend; zu Recht Kritik an dieser Rspr ua Clemm JbFSt 1979/80, 183), Ansprüche auf **Warenrückvergütung** (bei satzungsgemäßem Anspruch schon mit Ablauf der Rechnungsperiode der Genossenschaft, vgl BFH 12. 4. 1984 BStBl II, 554);
- Geschäftsanteile an **Genossenschaften**; ADS⁶ § 266 Anm 81 und WPH I¹⁴ F 270 allerdings bei gegebenem Anlagecharakter für Ausweis unter Anpassung der Postenbezeichnung unter Sonstige Ausleihungen oder einem Sonderposten;
- Anteile an **Joint Ventures** und **Arbeitsgemeinschaften**, wenn deren Gegenstand nicht auf Wiederholungsabsicht angelegt ist und deren voraussichtliche Dauer sich nicht über mehr als zwei Abschlussstichtage des PartnerUnt erstreckt (HFA 1/1993 WPg 441; Früh/Klar WPg 1993, 493);
- Ansprüche auf **Schadenersatz** (wenn und soweit hinreichend konkretisiert oder rechtskräftig festgestellt, BFH 26. 4. 1989 BStBl 1991 II, 213; BFH 17. 9. 2003 BFH/NV 04, 182), **Rückgriffsansprüche** aus Bürgschaften (schon bei Passivierung einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, zB BFH 19. 3. 1975 BStBl II, 614);
- **Steuererstattungsansprüche**, Ansprüche auf **Investitionszulagen** und sonstige Zuwendungen der öffentlichen Hand (zum Zeitpunkt der Bilanzierung IDW HFA 1/1984 WPg 612), zu nicht rückzahlbaren öffentlichen Zuwendungen s a BFH 31. 3. 2010 BFH/NV 1487; Ansprüche auf Erstattung oder Verrechnung von **Vorsteuer** für erhaltene, aber erst nach dem Bilanzstichtag berechnete Lfg und Leistungen (BFH 12. 5. 1993, BStBl II, 786);
- AK (Prämien) für erworbene **Kauf- oder Verkaufsoptionen** s § 254 Anm 72; Prämien für Optionen und ähnliche Rechte, wie zB Zinsbegrenzungen (Caps, Floors, Collars). Zinsbegrenzungen sind zwar laufzeitbezogen, sollten aber wegen ihrer Nähe zu den Optionen nicht als RAP ausgewiesen werden;

- **Einschüsse** (Margins) iZm Börsen-Termingeschäften. Zu **initial margins** und **variation margins** s § 254 Anm 101;
- **Rückkaufswerte** von Rückdeckungsversicherungen für Pensionsverpflichtungen; gem *ADS*⁶ § 266 Anm 93 und *WPH I*¹⁴ F Anm 271 stellen Rückkaufswerte zwar keine Ausleihungen dar, können jedoch bei systematischer und vollständiger Rückdeckung dem Anlagevermögen zuzuordnen sein;
- **Zinsansprüche** aus Darlehen und Wertpapieren, soweit sie auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag entfallen (Stückzinsen), selbst wenn die Fälligkeit ungewiss ist (vgl *BFH* 18. 12. 2002 FR 2003, 466). Es erscheint jedoch auch vertretbar, diese dem Kapital des Grundgeschäfts zuzuschreiben, wenn sie erst mit diesem fällig werden (*ADS*⁶ § 266 Anm 77 a, 150); Zinsansprüche aus Guthaben bei Kreditinstituten, soweit sie noch nicht gutgeschrieben wurden (*ADS*⁶ § 266 Anm 150);
- Sonstiges wie geleistete **Kautionen** (für einen Ausweis unter Sonstige Ausleihungen, sofern langfristig *ADS*⁶ § 266 Anm 90 und *WPH I*¹⁴ F 293), **debitorische Kreditoren**; iZm **Wertpapier-Leihgeschäften** Sachdarlehensforderungen (beim Verleiher möglich) und geliehene Wertpapiere (beim Entleiher); vgl auch Bay LfSt 20. 7. 2010 StuB 674 u § 254 Anm 121;
- Auszahlungsanspruch hinsichtlich eines **Körperschaftsteuerguthabens** gem § 37 Abs 5 KStG; Aktivierung in HB und StB mit dem Barwert des gesamten Erstattungsanspruchs bzw dem Barwert Restforderung (erstmal in der Bilanz zum 31. 12. 2006);
- **Emissionsberechtigungen** gem Treibhausgas-Emissionshandelgesetz (TEHG), soweit nicht unter Vorräten ausgewiesen;
- **Mietforderungen**; Aktivierung unabhängig von der Fälligkeit zeitraumbezogen bis zum Bilanzstichtag (*BFH* 20. 5. 1992 BStBl II, 904). Zur Behandlung von Mietvorauszahlungen s § 252 Anm 47. Zu Mietforderungen als Forderungen aus Lfg und Leistungen vgl § 266 Anm 113;

V. Wertpapiere

125 Es kommen alle Wertpapiere in Betracht, die auch Wertpapiere des Anlagevermögens sein können (§ 266 Anm 80). Zur Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen s Anm 357. Unt-Anteile an PersGes, denen die Wertpapiereigenschaft mangels Verbriefung fehlt, zählen idR unabhängig von ihrer Höhe zu den Beteiligungen iSv § 271 Abs 1 (dort Anm 21; *WPH I*¹⁴ F Anm 259) oder verbundenen Unternehmen (*ADS*⁶ § 266 Anm 71); dienen solche Anteile ausnahmsweise nur einer vorübergehenden Anlage, sind sie unter sonstige VG zu erfassen. GmbH-Anteile, die nicht unter Beteiligungen fallen, rechnen ebenfalls zu den sonstigen VG, ebenso Genossenschaftsanteile (s hierzu jedoch Anm 124).

Unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens sind somit vor allem Aktien, Genussscheine und festverzinsliche Wertpapiere (Obligationen, Pfandbriefe, öffentliche Anleihen, Commercial Paper) auszuweisen. Auch Schatzwechsel des Bundes, der Länder, von Bundesbahn und Bundespost (bzw deren Nachfolger) haben wirtschaftlich Wertpapiercharakter (*ADS*⁶ § 266 Anm 144). Ebenso sind abgetrennte Zins- und Dividendenscheine hier zu erfassen; sie dürfen aber auch unter den sonstigen VG ausgewiesen werden (*ADS*⁶ § 266 Anm 145).

126 **Wechsel**, die der kurzfristigen Geldanlage dienen, sind als Wertpapiere auszuweisen (Finanzierungswechsel; ebenso zB *Lenz/Fiebiger* HdJ Abt I/6 Anm 85; *Dusemond/Knop* in HdR § 266 Anm 95; aA *Hütten/Lorson* in HdR³ § 247 Anm 90, der noch nicht zur Gutschrift eingereichte oder noch nicht gutgeschriebene Wechsel unter den flüssigen Mitteln ausweisen will). Als mit Wechseln vergleich-

bare Wertpapiere sind auch Euronotes und die von Banken emittierten (Euro) Certificates of Deposit (Euro-CD's und CD's) hier auszuweisen (da mit umlauf-fähigen Eigenwechsellern des Kreditnehmers vergleichbar und als Inhaberpapiere frei übertragbar, vgl *Klaus* 15). Zahlungshalber oder an Zahlung Statt erhaltene Wechsel (**Wechselbestand**) werden anstelle der zugrunde liegenden Forderungen wie diese ausgewiesen (s Anm 111). Zu Wechseldiskontgeschäften von Banken *BFH* 26. 4. 1995 BB, 1530.

Zur Frage des bilanziellen **Zu- und Abgangs** von Wertpapieren s § 268 Anm 61; bei Wertpapieren des Umlaufvermögens ergeben sich hierzu keine Besonderheiten (zum Abgang von Wechseln s auch Anm 111). Zu Besonderheiten bei Wertpapiertransaktionen s auch *IDW RS HFA* 13 der aufgrund der Veröffentlichung des BilMoG überarbeitet werden wird.

Wertpapiere, deren Veräußerung gesetzlichen oder vertraglichen **Beschränkungen** unterliegt, sollten durch einen entspr Vermerk (zB „davon beschränkt veräußerbar“) gekennzeichnet werden, wenn es sich um erhebliche Beträge handelt; gleichbedeutend wäre ein Hinweis auf die eingeschränkte Fungibilität im Anhang von KapGes/KapCoGes. Zweckmäßig und zulässig dürfte es auch sein, nicht kurzfristig und ungehindert veräußerbare Wertpapiere (insb Namenspapiere) als sonstige VG auszuweisen.

VI. Flüssige Mittel

Zu den flüssigen Mitteln zählen Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks. **130**

Zum **Kassenbestand** gehören neben Zahlungsmitteln in Euro und Fremdwährungen auch Postwertzeichen, Guthaben auf Frankiergeräten, Steuer-, Stempel-, Gerichtskosten- und Beitragsmarken (so auch *ADS*⁶ § 266 Anm 148; *Lenz/Fiebiger* in HdJ Abt I/6 Anm 86). **131**

Guthaben bei Kreditinstituten können bei inländischen und vergleichbaren ausländischen Banken, Sparkassen und Zentralbanken bestehen. Sie können auf jegliche Währung lauten. Gesperrte Guthaben stehen nicht wie flüssige Mittel frei zur Verfügung, daher ist ein Vermerk bzw eine Angabe im Anhang vorzunehmen, oder es hat ein gesonderter Ausweis zu erfolgen (*WPH I*¹⁴ F Anm 299; *ADS*⁶ § 266 Anm 152). Für weitere Einzelheiten s § 266 Anm 150. **132**

D. Eigenkapital

Schrifttum: *Graf v. Kanitz* Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften – Anmerkungen zu *IDW RS HFA* 7 WPg 2003, 324; *Lüdenbach/W.-D. Hoffmann* Kein Eigenkapital in der IFRS-Bilanz von Personengesellschaften und Genossenschaften? BB 2004, 1042; *IDW RSHFA* 9 Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS FN *IDW* 2007, 326; *Baetge/Winkeljohann/Haenelt* Die Bilanzierung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitals von Nicht-Kapitalgesellschaften nach der novellierten Kapitalabgrenzung des IAS 32 (rev. 2008) DB 2008, 1518; *Löw/Antonakopoulos* Die Bilanzierung ausgewählter Gesellschaftsanteile nach IFRS unter Berücksichtigung der Neuregelungen nach IAS 32 (rev. 2008) KoR 2008, 261; *IDW ERS HFA 7nF* Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften FN *IDW* 2011, 308; *Pöschke* Bilanzrechtliche Kriterien für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital *Corporate Finance law* 2011, 195.

I. Überblick

§ 247 verlangt, das EK gesondert von VG, Schulden und RAP auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Das EK ist der verbleibende Saldo nachdem VG, **150**

§ 247 155–160

Jahresabschluss (Ansatzvorschriften)

Schulden, RAP und latente Steuerposten zum Stichtag nach den handelsrechtlichen Vorschriften zutreffend angesetzt und bewertet worden sind.

Für **Kapitalgesellschaften** enthalten §§ 266 Abs 3, 268 Abs 1 und 3, 272 Regelungen, wie diese Aufgliederung des EK zu erfolgen hat (s daher für Gliederung und Ausweis bei KapGes § 272).

Für **Personenhandelsgesellschaften**, die nach § 264a die Regeln für KapGes zu beachten haben (KapCoGes), substituiert § 264c Abs 2 teilweise die für KapGes anzuwendenden Regeln. Es liegt nahe, dass sich auch PersGes, die nicht von § 264a erfasst sind, bzgl des Ausweises des EK an den Regeln, die für KapCoGes gelten, orientieren. Diese Regelungen können als allgemeine Grundsätze für PersGes gelten (s daher für PersGes § 264c Anm 15 ff). Dies gilt auch für PersGes, die nach PublG zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Für die bei diesen Ges gesetzlich geforderte Offenlegung dürfen jedoch alle EK-Posten in einem Posten zusammengefasst werden (§ 9 Abs 3 PublG; s § 264c Anm 90).

II. Ausweis des Eigenkapitals beim Einzelkaufmann

155 Wendet man die Regeln für PerGes auf den **Einzelkaufmann** an, besteht das EK nur aus einem Kapitalanteil. Falls der Kapitalanteil negativ ist, ist er auf der Aktivseite zB unter der Bezeichnung „Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Verluste/Entnahmen des Geschäftsinhabers“ auszuweisen. Eine weitere Aufgliederung des EK ist nicht geboten und würde auch keine relevanten Informationen liefern. Allenfalls eine Darstellung der Entwicklung des EK erscheint sinnvoll:

$$\begin{array}{l} \text{EK zu Beginn des Gj} \\ - \text{ Entnahmen im Gj} \\ + \text{ Einlagen im Gj} \\ +/\text{- Jahresergebnis} \\ \hline = \text{EK zum Schluss des Gj} \end{array}$$

Eine derartige Darstellung ist jedoch nicht verpflichtend (ebenso ADS⁶ § 247 Anm 75). Da der Kfm keine Verpflichtungen gegen sich selbst eingehen kann, kann es bei einem EinzelUnt auch keine (eingeforderten) ausstehenden Einlagen geben (ebenso ADS⁶ § 247 Anm 74). Auch andere Forderungen und Verbindlichkeiten können ggü dem „Gesellschafter“ des EinzelUnt nicht bestehen.

III. Abgrenzung Eigenkapital zu Verbindlichkeiten/Forderungen

1. HGB

160 Während beim Ekfm die **Abgrenzung** von **EK** und **Verbindlichkeiten/Forderungen** ggü dem Geschäftsinhaber nicht notwendig ist, ist die Abgrenzung zwischen EK und Verbindlichkeiten/Forderungen ggü Gestern bei OHG und KG von Bedeutung. EK der PersGes liegt nur dann vor, „wenn – künftige Verluste dem jeweiligen Konto bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung ggü den Ges-Gläubigern – zu belasten sind und wenn – im Fall der Insolvenz der Ges eine Insolvenzforderung nicht geltend gemacht werden darf oder wenn bei einer Liquidation der Ges Ansprüche erst nach Befriedigung aller Ges-Gläubiger mit dem sonstigen EK auszugleichen sind“ (IDW ERS HFA 7 nF Anm 13).

Die Unterscheidung ist bei OHG lediglich für das Innenverhältnis der Gester untereinander von Bedeutung, bei KG berührt die Unterscheidung, soweit sie Kommanditisten betrifft, auch die Position der anderen Gläubiger der KG. Ob

obige Voraussetzungen für EK erfüllt sind, hängt vom GesVertrag und/oder von den Vereinbarungen der Gester ab, die zu verschiedenen „Konten“ getroffen werden. Wenn die getroffenen Vereinbarungen unklar sind und eine Klarstellung nicht erreicht werden kann, muss eine Position im Zweifel als FK ausgewiesen werden (zu den EK-Voraussetzungen bei Genussrechtskapital s Anm 228).

Forderungen und Verbindlichkeiten können aus dem Liefer- und Leistungsverkehr eines Gesters mit der PersGes entstehen. Sie können auch zB durch Darlehensgewährung der PersGes an einen Gester oder umgekehrt begründet werden. Weiterhin können sie Ausfluss des unmittelbaren GesVerhältnisses sein, zB Forderungen der PersGes aus unzulässigen Entnahmen oder Vorabzinsen auf Festkonten. Auch Entnahmen für Steuerschulden (Anm 176) können je nach GesVertrag Forderungen begründen (§ 264 c Anm 24), stehengelassene Gewinne der Kommanditisten, soweit sie ihre bedungenen Einlagen übersteigen, begründen Verbindlichkeiten (ebenso ADS⁶ § 247 Anm 64; § 264 c Anm 50).

Steuerrechtlich werden zwar Darlehenszinsen, Mieten, Tätigkeitsvergütungen usw – obwohl schuldrechtlich vereinbart – den Erträgen aus Kapitalkonten gleichgestellt (§ 15 Abs 1 Nr 2 EStG); für die steuerrechtliche Würdigung von Verlusten bei beschränkter Haftung (§ 15 a EStG) ist jedoch die Abgrenzung der Kapitalkonten zu Darlehenskonten von Belang; dazu EStH 15 a und BMF 30. 5. 1997 (BStBl I, 627). Wenn auf einem Verrechnungskonto Gewinne, Einlagen und Entnahmen des Kommanditisten, aber auch Verluste gebucht werden, handelt es sich *steuerrechtlich* (§§ 4, 5, 15 EStG) *im Zweifel nicht* um ein Darlehenskonto (BFH 27. 6. 1996 BStBl II 1997, 36).

Gewährt eine PersGes einem Gester ein *unverzinsliches und nicht gesichertes Darlehen*, gehört diese **Forderung** zum notwendigen Privatvermögen der PersGes. Die Darlehenshingabe stellt steuerrechtlich eine Entnahme aller Gester dar. Damit entfällt bei Uneinbringlichkeit eine Teilwertabschreibung; auch können die übrigen Gester nach Ausscheiden des Darlehensempfängers aus der PersGes steuerrechtlich wegen Forderungsausfalls keinen Verlust geltend machen (BFH 9. 5. 1996 BStBl II 1996, 642).

Die Abgrenzung zwischen Kapital- und Darlehenskonten hat **handelsrechtlich** auch Bedeutung für die Ermittlung der **Überschuldung** bei KapCoGes, für die nach §§ 130 a und 177 a die Überschuldung als Insolvenzgrund gilt (dazu Förstle/Hoffmann in Sonderbilanzen⁴ P Anm 122).

2. IFRS

Die Regelungen zur Abgrenzung von EK zu FK sind in IAS 32.15–34 enthalten. Das zentrale Abgrenzungskriterium ist, dass ein EK-Instrument vor Auflösung der Ges (grds) keine Verpflichtung für das emittierende Unt enthalten darf, Geld oder andere finanzielle Vorteile an den Halter des Instruments zu zahlen (IAS 32.16 (a)). Es muss den Organen des emittierenden Unt (dazu zählt auch die GesV) freistehen, zu entscheiden, dass bspw keine Gewinnanteile ausbezahlt werden. Die Haftungsqualität (Nachrangigkeit) einer Kapitalposition, die unter HGB das letztlich entscheidende EK-Kriterium ist, ist für IFRS dagegen nicht ausreichend (vgl IDW RS HFA 9 FN IDW 2007, 330 ff insb Tz 8 ff).

Daraus ergibt sich, dass auch bei Gester-Positionen insb dann *kein* EK-Instrument iSd IFRS vorliegt, wenn und soweit

- die Gester Anspruch auf Auszahlung des Gewinns haben (IAS 32.17) oder
- die Gester ihren Anteil an die Ges zurückgeben können und Anspruch auf Auszahlung eines Abfindungsguthabens haben, selbst wenn sich dieses nach dem Netto-Vermögen (buchmäßig oder tatsächlicher Wert) im Zeitpunkt der Rückgabe richtet (IAS 32.18 b), es sei denn, die mit Wirkung für Gj, die am

oder nach 1. 1. 2009 beginnen, verpflichtend anzuwendende Ausnahmевorschrift nach IAS 32.16A-B wird erfüllt. Die Ausnahmевorschrift besagt, dass trotz der Abfindungsverpflichtung EK vorliegt, wenn i) das Instrument ansonsten einen Anteil am Residualvermögen darstellt, ii) das Instrument das im Insolvenzfall letztrangige Instrument ist, das die Ges ausgegeben hat, iii) alle Instrumente dieser letztrangigen Klasse die gleichen Eigenschaften haben und iv) weitere Kriterien erfüllt sind, die letztlich die oben genannten Kriterien gegen „Strukturierungen“ absichern sollen.

166 *Zu a:* Die Halter der Ges-Anteile an einer OHG und die Komplementäre einer KG haben nach § 122 einen **Entnahmeanspruch** auf 4% ihres Kapitalanteils und auf den darüber hinausgehenden **Gewinnanteil**. Auch die Kommanditisten der KG haben nach § 169 grds einen Anspruch auf Auszahlung ihres Gewinnanteils. (Ähnlich verhält es sich nach § 19 GenG bei Genossenschaften.) Sehr häufig finden sich in den Ges-Verträgen auch vom Gesetz abw Regelungen, wonach zwar grds ein Ausschüttungsbeschluss für die Entnahme erforderlich ist, aber in Höhe der persönlichen Steuerbelastung der Gester, die durch den ihnen steuerrechtlich zuzurechnenden Ergebnisanteil entsteht, ein Entnahmerecht des Gesters besteht. Ob diese Entnahmerechte für die Qualifizierung der Gester-Einlagen als EK nach IFRS schädlich ist, ist umstritten.

Nach RIC 3.20ff sollen diese Entnahmerechte für die Qualifizierung der Instrumente als EK nach IFRS unschädlich sein. Es wird die Auffassung vertreten, dass diese Entnahmerechte nicht zu einem individuellen Auszahlungsanspruch des jeweiligen Gesters führen, also die gesetzliche Regelung oder die entspr Bestimmung im GesVertrag nicht bereits an sich eine (wenn auch nur bedingte (IAS 32.25)) Auszahlungsverpflichtung der Ges begründen. Diese Auszahlungsverpflichtung entstehe erst mit dem Beschluss der GesV zur Feststellung des JA der Ges. Dieser Feststellungsbeschluss impliziere zugleich den Gewinnverwendungsbeschluss. Es steht den Gestern frei, in der GesV im Rahmen der Feststellung des JA eine vom Ges-Vertrag abw Thesaurierung des Jahresergebnisses zu bestimmen und damit die durch Gesetz oder Ges-Vertrag antizipierte Gewinnverwendung abzuändern. Nach dieser Sicht entsteht erst mit dem im Feststellungsbeschluss implizierten Ergebnisverteilungsbeschluss eine Schuld der Ges in Höhe des zur Entnahme durch die Gester verfügbaren Betrags.

Gegen diese Auffassung des RIC, dass die Entnahmerechte der Gester vor dem Feststellungsbeschluss keine (bedingten) individuellen Auszahlungsansprüche begründen, lässt sich anführen, dass jeder einzelne Gester verlangen kann, dass die GesV einen JA feststellt, der insb im Hinblick auf die Ergebnisthesaurierung Gesetz und GesVertrag entspricht und damit durchsetzen kann, dass die bedingte Auszahlungsverpflichtung der Ges rechtlich voll erstarkt. Ein im Hinblick auf die Ergebnisthesaurierung von Gesetz und Satzung abw JA kann nur mit Zustimmung aller betroffenen Gester festgestellt werden. Der Umstand, dass es der Zustimmung jedes einzelnen Gesters bedarf, wenn die Entnahmerechte ggü Gesetz oder GesVertrag vermindert werden sollen, macht das Entnahmerecht wirtschaftlich zu einem individuell durchsetzbaren Recht. In dieser Sicht sind die Entnahmerechte EK-schädlich (so schon 6. Aufl und so auch noch im Ergebnis der Entwurf zu RIC 3). Der gesetzliche Vorbehalt in § 122, dass eine Entnahme nicht erfolgen darf, wenn dies zum offenbaren Schaden der Ges gereichen würde, ändert daran nichts, denn dies schiebt die Zahlungsverpflichtung ggf nur auf, bis sich die Lage entspr verändert hat (vgl IAS 32.AG 25). In Höhe des Barwerts der künftigen erwarteten Gewinnansprüche bestünde für die OHG/KG eine Verbindlichkeit nach IFRS (vgl den vergleichbaren Fall der „nicht rückzahlbaren Schuld“ in IAS 32.AG 6). Dies dürfte im Entstehungszeitpunkt