

Bilanzierung dem Grunde nach

Wahl, Pflicht oder Verbot? – Ausgewählte Aspekte

Pflicht

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB: "Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand".

Prüfschema:

- Liegt ein **Vermögensgegenstand** vor? Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist nicht abschließend im Gesetz definiert. Angaben finden sich in § 240 Abs. 1 HGB und § 247 Abs. 1 HGB. Auch eine abschließende Aufzählung der Vermögensgegenstände ist nicht vorhanden. Der Begriff Vermögensgegenstand ist vielmehr aus den GOB – den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung – abzuleiten (vgl. hierzu und zum Folgenden Coeneberg 2005, S. 76 ff). Danach umfasst ein Vermögensgegenstand nicht nur Sachen und Rechte, sondern ganz allgemein wirtschaftliche Werte, die einen zukünftigen Nutzen für das Unternehmen erwarten lassen, die selbständig bewertbar sind, d.h. in der Regel liegen Aufwendungen vor und selbständig verkehrsfähig, d. h. einzeln veräußerbar sind. Sie dürfen nicht nur Ausfluss des allgemeinen Unternehmensrisikos sein. Damit geht der Begriff über den der bürgerlich-rechtlichen „Gegenstände“ (d.h. Sachen und Rechte) hinaus und erfasst auch andere Werte wie ungeschützte Erfindungen, Know-How, Nutzungsmöglichkeiten.“
- Ist eine Zurechnung zu dem Bilanzierenden gegeben?
- Ist eine Zurechnung zum betrieblichen Bereich (und nicht Privatvermögen) gegeben?
- Für **Schulden** gilt: Schulden werden definiert als bestehende oder hinreichend sicher erwartete Belastungen des Vermögens, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung des Unternehmens beruhen und selbständig bewertbar, d.h. als solche abgrenzbar und z.B. nicht nur Ausfluss des allgemeinen

Unternehmerrisikos sind. Schulden, die sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach sicher sind, werden als Verbindlichkeiten bezeichnet und Schulden, die dem Grunde und/oder der Höhe nach unsicher sind, werden als Rückstellungen bezeichnet.

Liegt kein Vermögensgegenstand oder keine Schuld vor, so kann dennoch vom Gesetzgeber eine Wahl oder Pflicht zur Bilanzierung ausgeführt werden: Z.B. Aufwandsrückstellungen oder Firmenwert.

Wahl

- § 246 Abs. 1 S. 4: ermöglicht: " Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert**), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand. Weiterhin gilt § 253 Abs. 3 S.4: " Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechende Anwendung".
- § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB ermöglicht die Bildung von **Aufwandsrückstellungen**, obwohl es sich hier nicht um Schulden handelt.
- **Investitionszuschüsse** der öffentlichen Hand können entweder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden, oder sofort erfolgswirksam vereinnahmt oder in einem gesonderten Passivposten berücksichtigt werden.

Verbot

§ 248 HGB regelt in Abs. 1: "In die Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden:

1. Aufwendungen für die **Gründung** eines Unternehmens,
2. Aufwendungen für die **Beschaffung** des **Eigenkapitals** und
3. Aufwendungen für den **Abschluss** von **Versicherungsverträgen**".

Absatz 2 regelt: " Nicht aufgenommen werden dürfen **selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**".

Für die Passivseite gilt § 249 Abs. 2 HGB: " **Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke** dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist".