

TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Handelsbilanzrecht

Ansatz und Ausweis

Rechtsstand: Januar 2019

Inhalt

Lernziele	1
1 Überblick	2
1.1 Ansatz	2
1.1.1 Vollständigkeit	2
1.1.2 Saldierungsverbot	5
1.1.3 Stetigkeit	5
1.2 Ausweis	7
2 Ansatz- und Ausweissvorschriften der Aktivseite	9
2.1 Vermögensgegenstand	9
2.1.1 Zurechnung	10
2.1.2 Zuordnung	12
2.1.3 Ausweis	14
2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	15
2.3 Gliederung der Aktivseite nach § 266 HGB	16
3 Ansatz- und Ausweissvorschriften der Passivseite	18
3.1 Eigenkapital	18
3.2 Rückstellungen	21
3.3 Verbindlichkeiten	22
3.4 Rechnungsabgrenzungsposten	22
3.5 Gliederungsschema der Passivseite nach § 266 HGB	23
Haftungsausschluss	III
Copyright	III

Lernziele

In diesem Online Training werden folgende Themen behandelt:

- ▶ Vollständigkeitsgebot, Saldierungsverbot und Stetigkeitsgebot
- ▶ Bilanzierungswahlrechte
- ▶ Bilanzierungsverbote
- ▶ Ansatzvorschriften der Aktivseite der Bilanz
- ▶ Ansatzvorschriften der Passivseite der Bilanz
- ▶ Ausweissvorschriften

1 Überblick



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

4 praktische Übungen

5 Videosequenzen

1.1 Ansatz

- 1 Ein Jahresabschluss muss mindestens folgende Bestandteile enthalten:¹
 - ▶ Bilanz – Eine Aufstellung sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten.
 - ▶ GuV – Eine Zusammenfassung sämtlicher Erträge und Aufwendungen.²
- 2 Die **Ansatzvorschriften** für **Bilanzposten** bestimmen, ob Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten oder Schulden „**dem Grunde nach**“ zu **aktivieren** bzw. zu **passivieren** sind. Geregelt sind die Ansatzvorschriften in den §§ 246 bis 251 HGB. Für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (bspw. GmbH & Co. KG) sind zusätzlich die §§ 266 bis 274a HGB zu beachten.

***Beispiel:** Unternehmer U erwirbt für 10.000 € eine Maschine. Ob die Maschine bilanziert wird, entscheidet sich nach den Ansatzvorschriften der §§ 246ff. HGB. Mit welchem Wert die Maschine zu aktivieren ist, richtet sich nach den Bewertungsvorschriften der §§ 252ff. HGB. Es sind daher immer zuerst die Ansatzvorschriften zu prüfen.*



- 3 Als **Vermögensgegenstände** sind dabei alle verkehrsfähigen und einzeln bewertbaren Rechte, Gegenstände und sonstige Posten zu erfassen. **Schulden** sind Verpflichtungen gegenüber einer anderen Person, die zu einer einklagbaren Belastung des Schuldners führen. **Rechnungsabgrenzungsposten** dienen der periodengerechten Abgrenzung des Ergebnisses.
- 4 Als **Ansatzvorschriften der Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) sind neben § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, die §§ 275 bis 278 HGB für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften zu beachten. Sie bestimmen, ob und wie Erträge und Aufwendungen in der GuV zu berücksichtigen sind. Erträge sind Wertzuwächse des Unternehmensvermögens. Aufwendungen bewirken eine Reduktion des Gesamtvermögens.

1.1.1 Vollständigkeit

- ▶ **Lesen Sie bitte §§ 246 Abs. 1 S. 1, 252 Abs. 1 Nr. 4 HS. 1 HGB.**
- 5 Um dem **Ziel des Gläubigerschutzes** nachzukommen, gibt es im deutschen Handelsrecht – als Ausdruck des Vorsichtsprinzips (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS. 1 HGB) – enge Ansatzvorschriften, die im Wesentlichen in § 246 Abs. 1 S. 1 HGB geregelt sind. Demnach sind **Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten vollständig** in die Bilanz aufzunehmen. Die GuV hat sämtliche Aufwendungen und Erträge zu enthalten. Im Rahmen des Vorsichtsprinzips ist darauf zu achten, dass Vermögensgegenstände grundsätzlich erst auszuweisen sind, wenn sie realisiert sind. Schulden sind hingegen bereits auszuweisen, wenn sie bekannt werden.



¹ Beachten Sie, dass der Jahresabschluss unter bestimmten Voraussetzungen weitere Bestandteile enthalten muss.

² Vgl. im Detail Online-Training „Jahresabschluss“.

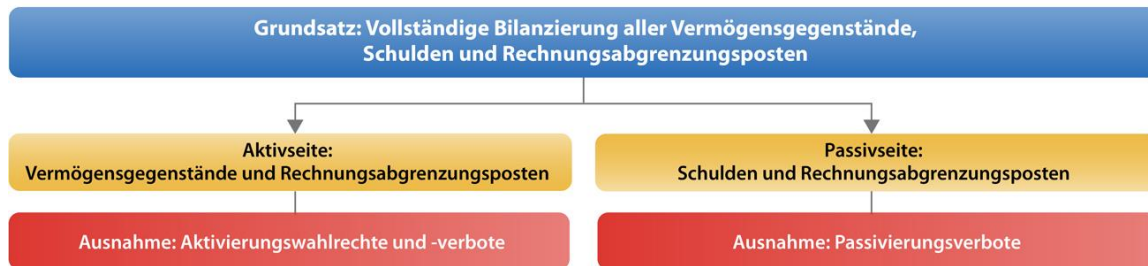
Beispiel: Großunternehmer G hofft auf einen Umsatz von 100.000 €. Die Hoffnung alleine reicht noch nicht aus, um einen Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Erwirbt G hingegen einen Kundenstamm von einem anderen Unternehmer, wird dieser als Vermögensgegenstand aktiviert.



Beispiel: Großunternehmer G droht eine Strafzahlung in Höhe von 100.000 €. Die drohende Strafe reicht bereits aus, um eine Schuld zu passivieren.



- 6 Als Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot können **Ansatzverbote und –wahlrechte** angesehen werden. Diese verbieten den Ansatz bestimmter Posten bzw. räumen dem Kaufmann ein Wahlrecht bei der Bilanzierung ein.



- ▶ Lesen Sie bitte § 248 HGB und § 249 Abs. 2 HGB.



- 7 Für die Aktivseite sind diese Ansatzverbote überwiegend in § 248 HGB geregelt. Infolgedessen dürfen in der Bilanz **nicht als Aktivposten** aufgenommen werden:

- ▶ **Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens (Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen):**

Beispiel: Für die Gründung seines Einzelunternehmens muss Kaufmann K 10.000 € für Beratungskosten aufwenden. Diese Aufwendungen sind nach § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht zu aktivieren, sondern als Aufwand zu behandeln.



Abwandlung Beispiel: Kaufmann K erwirbt nach der Gründung seines Einzelunternehmens eine Beteiligung an der B-GmbH. An Notar- und Beratungskosten fallen 10.000 € an. Da es sich hier nicht um die Gründungskosten für das eigene Unternehmen handelt, muss K die Kosten als Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB aktivieren.



- ▶ **Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital:**

Beispiel: Die A-GmbH führt eine Kapitalerhöhung durch. Hierfür fallen Bankgebühren von 10.000 € an. Diese Kosten dürfen gem. § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht aktiviert werden, sondern sind als Aufwand zu erfassen.



Fortführung Beispiel: Statt einer Kapitalerhöhung nimmt die A-GmbH ein Darlehen bei der D-Bank auf. Hierbei wird ein Disagio von 10.000 € einbehalten. Die Regelung des § 248 Abs. 2 Nr. 2 HGB greift nicht bei Fremdkapitalkosten. Daher ist das Disagio grundsätzlich als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (§ 250 Abs. 1 HGB). Wegen des Ansatzwahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB liegt es aber im Ermessen der A-GmbH, ob das Disagio tatsächlich aktiviert wird.



- ▶ **Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen:**

Beispiel: Die A-GmbH schließt einen Versicherungsvertrag ab. Hierbei fallen Vermittlungsprovisionen i.H.v. 10.000 € an. Diese Kosten sind gem. § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht zu aktivieren und daher als Aufwand zu zeigen.



- ▶ **Ansatzverbot für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** wie Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:³

Beispiel: Ein Bekleidungsunternehmen hat einen hohen selbst geschaffenen Markenwert. Handelsrechtlich ist die selbstgeschaffene Marke nicht aktivierungsfähig. Soweit Aufwendungen zum Aufbau der Marke entstanden sind, sind diese nicht aktivierungsfähig (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB).



Beispiel: Ein Bekleidungshersteller erwirbt die Marke Rada für 50 Mio. €. Da es sich um einen entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstand handelt, ist die Marke in Höhe des Kaufpreises zu bilanzieren. Das Bilanzierungsverbot nach § 248 Abs. 2 S. 2 HGB ist nicht anzuwenden.



- ▶ **Aktivierungsverbot** für die als Aufwand berücksichtigten **Zölle und Verbrauchsteuern:**

Beispiel: Die nach der Produktion von Bier anfallende Biersteuer stellt keine Herstellungskosten des Biers dar (vgl. § 255 Abs. 2 HGB), sondern nicht aktivierbare Vertriebskosten (vgl. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB). Handelsrechtlich liegt auch kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten vor, sodass die Biersteuer als Aufwand zu erfassen ist. Für steuerliche Zwecke ist hingegen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (vgl. § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG).

8 Passivierungsverbote beziehen sich insbesondere auf § 249 Abs. 2 HGB:

- ▶ Passivierungsverbot für Bildung eines **steuerlichen Sonderpostens mit Rücklagenanteil:**

Beispiel: Nach § 6b EStG oder nach R 6.6 EStR hat Unternehmer U zulässigerweise eine steuerliche Rücklage gebildet. Eine Passivierung dieser Rücklage ist in der Handelsbilanz ausgeschlossen.



- ▶ Passivierungsverbot für **Rückstellungen**, die nicht in § 249 Abs. 1 HGB aufgeführt sind:

Beispiel: Aufgrund risikoreicher Exportgeschäfte hat ein Unternehmer seinen Großhandel mit erheblichem Unternehmerrisiko behaftet. Nach § 249 Abs. 2 HGB ist die Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen.



- ▶ Bei **schwebenden Geschäften** werden die noch zu erfüllenden künftigen Verpflichtungen nicht passiviert. Ausnahme: Das Gleichgewicht von Leistung (z.B. Zurverfügungstellung einer Mietsache) und Gegenleistung (regelmäßiges Entgelt) ist durch Erfüllungsrückstände gestört:

Beispiel: Aufgrund des Kaufvertrages vom 1.12.3 muss Unternehmer U am 1.2.4 Waren für 100.000 € an den Kunden K liefern. Da weder U noch K mit der Erfüllung ihrer aus dem Kaufvertrag obliegenden Verpflichtungen begonnen haben, liegt ein schwebendes Rechtsgeschäft vor. Hätte U die Waren bereits geliefert, wäre eine Forderung zu aktivieren. Hätte K den Kaufpreis bereits bezahlt, müsste U die erhaltene Anzahlung passivieren.



Fortführung Beispiel: Am 31.12.3 stellt sich bei U heraus, dass die zu liefernden Waren im Einkauf nicht wie kalkuliert 80.000 €, sondern 120.000 € kosten werden. U droht aus dem Geschäft damit ein Verlust i.H.v. 20.000 €, da er die Preiserhöhung nicht an den Kunden weitergeben kann. Am 31.12.3 ist daher eine Drohverlustrückstellung i.H.v. 20.000 € zu passivieren (vgl. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB).



³ Da selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten nur schwer vom selbst geschaffenen Geschäfts- und Firmenwert abzugrenzen sind, unterbleibt eine Aktivierung (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Auflage, § 248, Rz. 15).

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de