Herbert Brönner | Peter Bareis | Klaus Hahn
Torsten Maurer | Jens Poll | Uwe Schramm
(Hrsg.)

Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht

Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS

11. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER
POESCHEL

Herbert Brönner / Peter Bareis / Klaus Hahn /
Torsten Maurer / Jens Poll / Uwe Schramm (Hrsg.)

Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht

Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS

11., aktualisierte und überarbeitete Auflage

Begründet von
Dr. Dr. Herbert Brönner, Berlin
und
Prof. Dr. Peter Bareis, Stuttgart

Herausgegeben von
Prof. Dr. Klaus Hahn, Stuttgart
Prof. Dr. Torsten Maurer, Stuttgart
Prof. Dr. Jens Poll, Berlin
Prof. Dr. Uwe Schramm, Stuttgart

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

MIX
Papier aus verantwortungsvollen Quellen
FSC® C019821
www.fsc.org

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der DeutschenNationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Print: ISBN 978-3-7910-3311-2 Bestell-Nr. 20084-0002
ePDF: ISBN 978-3-7992-6746-5 Bestell-Nr. 20084-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Gesamtherstellung: C. H. Beck, Nördlingen

August 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort zur 11. Auflage

In den fünf Jahren seit der 10. Auflage hat sich einiges im Handels- und Steuerrecht verändert. Das vorliegende Werk hat diese geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen aufgenommen und verarbeitet. Die Konzeption als Bilanzierungshandbuch ist beibehalten worden. Das Werk ist daher nicht nach einzelnen Paragrafen, sondern nach Sachthemen aufgebaut. Zielsetzung war es, das komplexer gewordene Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht ungeachtet der wissenschaftlichen Fundierung praxisnah und mit zahlreichen Beispielen sowohl für die Alltagsarbeit als auch als Nachschlagewerk in den Bilanzabteilungen der Unternehmen sowie in den steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufen aufzubereiten. Zur besseren Handhabung des Buches sind in den einzelnen Teilen Randziffern eingefügt worden, die zielgenaue Verweise und das Auffinden einzelner Themen erleichtern.

Im Teil A des Handbuches werden zunächst der Anwendungsbereich und die rechtlichen und konzeptionellen Rahmenbedingungen nach HGB und IFRS dargestellt. Danach werden im Teil B die Bilanzposten des Einzelabschlusses nach einem einheitlichen Raster (Begriffsbestimmungen, Ansatz, Bewertung, Ausweis) sowohl nach HGB als auch nach IFRS kommentiert. Themenbereiche, die übergreifend mehrere Bilanzposten auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz betreffen, wie z. B. Leasing, Finanzinstrumente oder latente Steuern, werden geschlossen in separaten Kapiteln behandelt. Darüber hinaus werden im Teil B der Inhalt und Umfang der einzelnen GuV-Posten nach HGB und IFRS aufgezeigt und der Berichtsinhalt des Anhangs beschrieben. Eine Checkliste der Anhangangaben rundet diesen Teil ab.

Im Teil C werden die speziellen Regelungen, die die Steuerbilanz betreffen, erörtert. Dabei wird vorrangig (noch) die abgeleitete Gewinnermittlung nach § 5 EStG ausführlich dargestellt, wobei hier bei den noch verbleibenden Gemeinsamkeiten mit der Handelsbilanz entsprechend auf diese Kapitel verwiesen wird. Hierbei werden alle für die abgeleitete Steuerbilanz relevanten Fragen des Ansatzes, der Bewertung und des Ausweises besprochen. Die Gliederung folgt nach dem Grundlagenkapitel dem Bilanzgliederungsschema, wie es auch im Teil B als einheitliches Raster verwendet wird. Gerade die zunehmenden Durchbrechungen und eigenständigen steuerlichen Wahlrechte stehen dabei im Zentrum der Darstellung. Es folgt die Behandlung der weiteren allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden – der originären Steuerbilanz und der Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – bevor abschließend kurz auf die besonderen steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden der Tonnagebesteuerung, der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und der Schätzung eingegangen wird.

Der zunehmenden Bedeutung der Konzernrechnungslegung trägt der Teil D Rechnung. Das gesamte Spektrum der Konzernrechnungslegung von der Erstkonsolidierung über die Folge- bis zur Endkonsolidierung einschließlich übergreifender Themen, wie z. B. latente Steuern, sowie die Erstellung des Konzernanhangs werden anwendungsbezogen erläutert. Da ein IFRS-Konzernabschluss von einem HGB-Konzernabschluss befreit, werden im Teil D grundsätzlich zuerst die IFRS- und dann die HGB-Regelungen aufgezeigt.

Gegenstand des Teiles E sind ergänzende Berichtsinstrumente, d. h. einerseits die Segmentberichterstattung und die Kapitalflussrechnung als Teil des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sowie andererseits der Lagebericht und der Konzernlagebericht sowie die Zwischenberichterstattung. Ein Kapitel zu den Instrumenten der Bilanzanalyse rundet den Teil E ab.

Rechtsformspezifische Besonderheiten sind im Teil F dargestellt. Bilanzielle Besonderheiten sind insbesondere bei den sog. Doppelgesellschaften zu beachten, da hier kapitalgesellschaftsrechtliche und personengesellschaftsrechtliche Beteiligungsformen aufeinandertreffen. Dies wirkt sich auch auf die Bilanzierung aus. Diese rechtsformspezifischen Besonderheiten werden in handelsbilanz- und steuerbilanzrechtlicher Sicht dargestellt, wobei zum besseren Verständnis eine knappe gesellschaftsrechtliche Einleitung vorangestellt wird.

Im Teil G werden wesentliche bilanzielle Aspekte von aperiodischen Vorgängen – z. B. Sachgründung, Ausscheiden von Gesellschaftern und Realteilung, Umstrukturierungen, Insolvenz – systematisch dargestellt. Hierzu gehört eine kurze gesellschaftsrechtliche Einführung, darauf aufbauend im Schwerpunkt eine bilanzielle Analyse, bevor die steuerbilanzielle und steuerliche Sicht des Vorgangs den Schlusspunkt eines Kapitels setzt. Es werden insoweit in erster Linie die Bilanzierungsgrundsätze erarbeitet, da die Einzelheiten des Bilanzansatzes und der Bewertung bereits in Teil B ausführlich behandelt werden.

Die Ausführungen basieren auf dem Rechtsstand 01.01.2016.

Die Herausgeber bedanken sich ganz besonders bei den Autoren. Sie haben sich der Herausforderung unterzogen, an einem Handbuch über ein Rechtsgebiet mitzuarbeiten, das in weiten Bereichen einem ständigen Wandel unterliegt, zuletzt unter anderem durch das Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) und der laufenden Weiterentwicklung des Bilanzsteuerrechts durch Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Last but not least danken wir dem Verlag und insbesondere dem verantwortlichen Lektor Herrn Rudolf Steinleitner und seinen Mitarbeiterinnen für ihren unermüdlichen Einsatz und ihre Geduld bei der Betreuung dieses Werks.

Wir freuen uns, wenn auch diese 11. Auflage wiederum einen festen Platz in Wissenschaft und Beratungspraxis findet. Anregungen, Kritik und Verbesserungsvorschläge nehmen Verlag und Herausgeber (klaus.hahn@dhbw-stuttgart.de; torsten.maurer@dhbw-stuttgart.de; poll@jens-poll.de; uwe.schramm@dhbw-stuttgart.de) gerne entgegen.

Stuttgart und Berlin, im Juli 2016

Klaus Hahn Torsten Maurer Jens Poll Uwe Schramm

Herausgeber

Prof. Dr. Klaus Hahn, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Referent und Autor zahlreicher Fachbücher und Fachbeiträge zur nationalen und internationalen Rechnungslegung.

Prof. Dr. Torsten Maurer, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Autor zahlreicher Fachbücher; Referent in der Aus- und Fortbildung von Steuerberatern.

Prof. Dr. Jens Poll, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berufsaufsichtsrat/-beirat, Vorsitzender von Prüfungsausschüssen Berlin; Autor zahlreicher Fachbücher und Fachbeiträge; Mitglied in Arbeitskreisen des IDW sowie Stellvertretender Vorsitzender der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK; Honorarprofessor Universität Ulm.

Prof. Dr. Uwe Schramm, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Autor zahlreicher Beiträge und Mitherausgeber einer Festschrift; Referent in der Aus- und Weiterbildung für Steuerberater. Präsident der Steuerberaterkammer Stuttgart, Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Autoren

Peter Adolph, Dipl.-Ökonom , Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberater, Partner FAS AG, Stuttgart

Harald Amann, Dipl.-Kaufmann

Prof. Dr. Peter Bareis, StB, ehem. Ordinarius für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim, Stuttgart

René Barth, Dipl.-Kaufmann, Senior Manager im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München

Prof. Dr. Jan Breitweg, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Studiengangsleiter Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart

Jens Druckenmüller, Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Bankbetriebslehre an der Universität des Saarlandes; Mitarbeiter im Bereich Financial Services bei Ernst & Young SA, Luxemburg

Dr. Klaus Dyck, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Barbara Echinger, Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Deizisau

Prof. Dr. Carl-Christian Freidank, Steuerberater, Universitäts-Professor, Hamburg

Prof. Stefan Fünfgeld, Studiengangsleiter im Studienzentrum Dienstleistungsmanagement an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart

Günther Gabor, Dipl. Math. oec., Unternehmensberater, Zürich/Kreuzlingen (Schweiz)

Frank Göhner, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Partner Ernst & Young GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Dr. Friederike Hablizel, Dipl.-Betriebswirtin (BA), M. A., tätig in der Grundsatzabteilung für Rechnungslegung eines großen internationalen Industriekonzerns

Christoph Hahn, Ass. jur., Oberregierungsrat, Ministerium für Umwelt, Klima und Energiewirtschaft Baden-Württemberg, Stuttgart

Prof. Dr. Klaus Hahn, *siehe Herausgeberbeschreibung*

Jochen U. Hähner, Dipl.-Betriebswirt (DH), MBA, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Stuttgart/Chicago

Prof. Dr. Reinhard Heyd, Professor für Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Controlling an der Hochschule Aalen, Honorarprofessor an der Universität Ulm

Prof. Dr. Tobias Hüttche, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Leiter des Instituts für Finanzmanagement an der Hochschule für Wirtschaft, Basel

Dr. Jürgen Kern, Dipl. Wirtschaftsing., Geschäftsführer KIC Dr. Kern International Consulting GmbH, Viernheim

Tanja Kienzle, Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberaterin, Mitarbeiterin bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsgesellschaft, Stuttgart

Prof. Dr. Hanno Kirsch, Präsident der FH Westküste, Heide/Holst. und Professor an der Europa-Universität Flensburg (Zweitmitgliedschaft)

Prof. Dr. Steffen Kuhn, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Honorarprofessor an der Universität Hohenheim, Partner Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Prof. Dr. Thomas Kümpel, FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen

Markus Lange, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Senior Manager Financial Service Industries bei Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt am Main

Dr. Alexander Langecker, Robert Bosch GmbH, Stuttgart

Autoren

Kristina Lehmann, Dipl.-Wirtschaftswissenschaftlerin, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Tanja Lehmberg, CLAAS Selbstfahrende Erntemaschinen GmbH, Hackwinkel

Prof. Dr. Bernhard Lorch, Professor für Finanz- und Rechnungswesen an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart

Ralf Lüchtefeld, Dipl.-Kaufmann, Prozess- und Systemspezialist, CLAAS KGaA mbH, Harsewinkel

Aiwar Markow, Head of Finance, RWE AG, Essen, NRW

Dr. Jens Maßmann, Partner EMEIA Area Leader Reward im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Eschborn/Frankfurt am Main

Prof. Dr. Torsten Maurer, *siehe Herausgeberbeschreibung*

Prof. Dr. Gerald Merkl, Steuerberater, Studiengangleiter und Studiendekan Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart

Prof. Dr. Melanie Mühlberger, Professorin für Rechnungslegung und Steuern an der Hochschule für Technik, Stuttgart

Christof-Alexander Müller, CFA, M. Sc., Manager im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Prof. Dr. Kai Nobach, Professor für Rechnungswesen und Controlling an der Technischen Hochschule Nürnberg Georg Simon Ohm

Hans-Joachim Oettinger, Dipl.-Betriebswirt (FH), Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Partner bei OETTINGER und PARTNER – Rechtsanwälte/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Ditzingen

Dr. Hubert Peters, Dipl.-Mathematiker, Aktuar DAV/IVS, Geschäftsführer axis Aktuare GmbH, Köln

Prof. Dr. Jens Poll, *siehe Herausgeberbeschreibung*

Prof. Dr. Hermann Raab, Professor, Fakultät Betriebswirtschaft, Ostbayerische Technische Hochschule Amberg-Weiden

Gordon Rösch, CPA, EMBA, Partner im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Andreas Rundag, Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberater/Certified Public Accountant/Certified Valuation Analyst, Leiter Konzernrechnungswesen, PHOENIX Pharmahandel GmbH & Co. KG, Mannheim

Dr. Remmer Sassen, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen (Prof. Dr. Carl-Christian Freidank), Universität Hamburg

Lars Schmidt, Leiter Seperate Financial Statements Grid, RWE Group Business Services GmbH

Dr. Stephan Scholz, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Senior Manager Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

Prof. Dr. Uwe Schramm, *siehe Herausgeberbeschreibung*

Volker Schulze, Dipl.-Kaufmann, Geschäftsführer Group Performance Consulting GmbH, Köln

Tobias Sick, Dipl.-Betriebswirt (BA), Master of Science (Accounting & Taxation), Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Partner/Geschäftsführer H/W/S-Gruppe H/W/S GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart, Lehrbeauftragter DHBW Stuttgart

Prof. Dr. Patrick Velte, Professor für Accounting & Auditing, Leuphana Universität Lüneburg

Prof. Dr. Stefan Weber, Steuerberater, Professor für Rechnungswesen und Corporate Governance an der Fachhochschule Wedel, University of Applied Sciences

Inhaltsübersicht

Vorwort zur 11. Auflage V
Herausgeber VII
Autoren IX
Abkürzungsverzeichnis XVII

Teil A
Rechnungslegung nach HGB und IFRS 1

I Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS 7

1 Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht 7
2 Einzel- und Konzernabschluss nach HGB 15
3 Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS 21
4 Lagebericht und Konzernlagebericht 27
5 Prüfung und Unternehmenspublizität 27
6 Bilanzeid 29
7 Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC) 30
8 Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) 31
9 Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten 32

II Grundsätze der Rechnungslegung 35

1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht 35
2 Rahmengrundsätze nach IFRS 60

III Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen 81

1 Ansatzkonzeptionen 81
2 Bewertungskonzeptionen 107
3 Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 149
4 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit 151
5 Erfolgserfassungskonzeptionen 155
6 Korrekturkonzeptionen 162

Teil B
Einzelabschluss nach HGB und IFRS 171

I Aktiva 191

1 Immaterielle Vermögenswerte 191
2 Sachanlagen 250
3 Anlageimmobilien (als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien) 278
4 Finanzanlagen 290
5 Vorräte 308
6 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 329
7 Wertpapiere des Umlaufvermögens 346
8 Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten 350

Inhaltsübersicht

II Passiva ... 361

1 Eigenkapital ... 361
2 Pensionsrückstellungen ... 392
3 Sonstige Rückstellungen ... 429
4 Steuerrückstellungen ... 466
5 Verbindlichkeiten ... 471
6 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne (§ 250 Abs. 2 HGB) ... 491

III Übergreifende Bilanzposten ... 495

1 Leasing ... 495
2 Originäre Finanzinstrumente ... 546
3 Derivative Finanzinstrumente ... 582
4 Langfristige Auftragsfertigung ... 620
5 Anteilsbasierte Vergütungen ... 638
6 Latente Steuern im Einzelabschluss ... 661
7 Aufgegebene Geschäftsbereiche (Discontinued Operations) ... 725

IV Gewinn- und Verlustrechnung und sonstiges Gesamtergebnis ... 739

1 Posten des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit ... 739
2 Posten unterhalb des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit ... 765
3 Besonderheiten der GuV für Kleinstkapitalgesellschaften ... 783
4 Sonstiges Gesamtergebnis ... 786
5 Änderungen der handelsrechtlichen GuV durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz 796

V Anhangangaben ... 800

1 Der Anhang im Einzelabschluss ... 800
2 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen ... 841

Teil C
Steuerbilanz ... 855

I Abgeleitete Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG ... 861

1 Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung ... 861
2 Grundbegriffe und Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung und Bewertung ... 875
3 Steuerliche Ansatzfragen ... 888
4 Steuerliche Wertkonzeptionen – Bewertung ... 896
5 Behandlung einzelner Bilanzpositionen ... 924

II Originäre Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ... 975

1 Kreis der Anwender ... 976
2 Gewinngleichung bei der originären Gewinnermittlung ... 977
3 Betriebsausgaben ... 977

III Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ... 997

1 Kreis der Steuerpflichtigen ... 997
2 Verhältnis der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gemäß § 5/§ 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG ... 999

3 Zufluss-/Abflussprinzip 1000
4 Betriebsvermögen bei der Überschussrechnung 1002
5 Unterschiede gegenüber dem Bestandsvergleich 1003
6 Wechsel der Gewinnermittlung 1003

IV Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG 1011

V Gewinnermittlung für Land- und Forstwirtschaft nach § 13a EStG 1014

VI Schätzung nach § 162 AO 1016
1 Allgemeines 1016
2 Zulässigkeit und Voraussetzungen der Schätzung (Schätzungsanlass) 1017
3 Durchführung der Schätzung 1020
4 Tatsächliche Verständigung 1025

Teil D
Konzernabschluss 1027

I Methodische Grundlagen der Konzernrechnungslegung 1035
1 Konzerntatbestand 1035
2 Aufgaben und Theorien des Konzernabschlusses 1044
3 Anwendungsbereich der IFRS und des HGB 1049
4 Grundsätze der Konzernrechnungslegung (GoK) 1052

II Organisatorische Grundlagen der Konzernrechnungslegung 1056
1 Vorbemerkungen 1057
2 Organisatorische Vorbereitungen der Konzernrechnungslegung 1060
3 Durchführung der externen und internen Konzernrechnungslegung 1072

III Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung und Befreiungen 1087
1 Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen 1087
2 Befreiungen von der Konzernrechnungslegungspflicht 1096
3 Abgrenzung des Konsolidierungskreises 1100

IV Aufbereitungsschritte zur Konzernrechnungslegung 1111
1 Erstellung der Handelsbilanz II 1111
2 Erstellung des Summenabschlusses 1131

V Konzernbilanz, Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und Konzernanhang 1132
1 Kapitalkonsolidierung 1132
2 Schuldenkonsolidierung 1224
3 Zwischenergebniseliminierung 1236
4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung 1258
5 Sonderfragen der Konsolidierung 1275
6 Latente Steuern im Konzernabschluss 1298
7 Konzernanhang 1320
8 Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS 1344

Inhaltsübersicht

Teil E
Ergänzende Berichtsinstrumente 1373

I Segmentberichterstattung 1377

1 Methodische Grundlagen der Segmentberichterstattung 1377
2 Inhalt und Umfang der Segmentberichterstattung nach IFRS und HGB 1380
3 Wertorientierte Segmentberichterstattung 1397

II Kapitalflussrechnung 1400

1 Grundlagen der Kapitalflussrechnung 1400
2 Inhalte und Aufbau der Kapitalflussrechnung 1402
3 Zuordnungsprobleme der Kapitalflussrechnung 1408
4 Besonderheiten der Kapitalflussrechnung im Konzernabschluss 1414
5 Angaben im Anhang 1418

III Lagebericht 1421

1 Lagebericht im Einzelabschluss 1421
2 Konzernlagebericht 1438

IV Zwischenberichterstattung 1447

1 Einführung 1447
2 Verpflichtete Unternehmen 1449
3 Bestandteile der Zwischenberichterstattung nach dem WpHG 1451
4 Inhalt und Umfang der Zwischenberichterstattung nach IAS 34 1455
5 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Zwischenberichten 1457

V Bilanzanalyse 1462

1 Vorbemerkungen 1462
2 Bilanzpolitik 1465
3 Ansatz und Ablauf der Bilanzanalyse 1468
4 Bilanzanalyse im Einzelnen (Kennzahlenanalyse) 1477
5 Besonderheiten bei der Analyse von Konzernabschlüssen 1490

Teil F
Rechtsformspezifische Besonderheiten 1491

I Einführung 1493

II Bilanzierung der GmbH & Co. KG 1494

1 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen sowie Organisationsstrukturmerkmale 1495
2 Handelsbilanz 1496
3 Steuerbilanz 1503

III Bilanzierung der GmbH & Still 1512

1 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und Organisationsstrukturmerkmale 1513
2 Handelsbilanz 1514
3 Steuerbilanz 1521

IV Besonderheiten bei der KGaA 1534
1 Gesellschaftsrechtliche Vorgaben 1534
2 Handelsrechtliche Bilanzierungsprobleme 1535
3 Steuerliche Besonderheiten 1537

Teil G
Bilanzierung von aperiodischen Vorgängen 1541

I Einführung 1547

II Sachgründung und Sachkapitalerhöhung 1548
1 Rechtliche Grundlagen 1548
2 Bilanzielle Folgerungen 1555
3 Steuerliche Grundfragen bei der Sachgründung 1562

III Ausscheiden von Gesellschaftern und Realteilung 1575
1 Rechtliche Grundlagen 1575
2 Bilanzielle Folgen des Ausscheidens von Gesellschaftern 1581
3 Steuerliche Fragen des Ausscheidens von Gesellschaftern 1585

IV Grundfragen der Bilanzierung von Umstrukturierungen 1594
1 Rechtliche Grundfragen der Umstrukturierungen 1594
2 Umstrukturierungen als Tauschgeschäfte 1597
3 Grundlagen der Bilanzierung bei übertragendem und aufnehmendem Rechtsträger . . . 1599

V Formwechsel von Gesellschaften 1600
1 Rechtliche Grundlagen 1600
2 Bilanzielle Folgen 1605
3 Steuerliche Folgen des Rechtsformwechsels 1609

VI Verschmelzung von Gesellschaften 1615
1 Rechtliche Grundlagen 1616
2 Bilanzierung der Verschmelzung 1619
3 Steuerbilanzen bei der Verschmelzung 1626

VII Bilanzierung bei Spaltung 1632
1 Rechtliche Grundlagen der Spaltung 1632
2 Bilanzielle Folgen 1635
3 Steuerliche Grundfragen der Spaltung 1638

VIII Überschuldungsstatus 1644
1 Überblick 1645
2 Überschuldungsstatus 1646
3 Bilanzielle Sanierungsmaßnahmen 1655

Inhaltsübersicht

IX Insolvenz 1669

1 Überblick 1669
2 Externe Rechnungslegung vor Verfahrenseröffnung 1672
3 Rechnungslegung bei Verfahrenseröffnung 1678
4 Rechnungslegung während des Insolvenzverfahrens 1686
5 Abschlussprüfung, Feststellung und Publizität 1689
6 Steuerrechtliche Gewinnermittlung im Insolvenzverfahren 1694
7 Rechnungslegung bei Beendigung des Verfahrens 1695

X Liquidation von Gesellschaften 1697

1 Rechtliche Grundlagen der Liquidation 1697
2 Bilanzielle Folgerungen 1700
3 Steuerliche Grundfragen 1704

Literaturverzeichnis 1711
Stichwortregister 1719

Abkürzungsverzeichnis

4. EG-Richtlinie	Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 25.07.1978 (78/660/EWG), ABl. Nr. L 222, S. 11
7. EG-Richtlinie	Siebente Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 13.06.1983 (83/349/EWG), ABl. Nr. L 193, S. 1
8. EG-Richtlinie	Achte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 10.04.1984 (84/253/EWG), ABl. Nr. L 126, S. 20
a. A.	anderer Auffassung oder anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AcP	Archiv für civilistische Praxis (Zeitschrift)
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., 1995 ff.
ADS Int.	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach internationalen Standards
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AH	Accounting Horizons (Zeitschrift)
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIFM-StAnpG	Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
a. M.	anderer Meinung
ÄndG	Änderungsgesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
a. o.	außerordentlich
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz.	Bundesanzeiger
BAV	Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

BBK	Zeitschrift für Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
Begr., begr.	Begründung, begründet
Begr. RegE	Begründung des Regierungsentwurfs
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung; Mitteilungsblatt der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFA	Bankenfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen (und Gutachten) des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReg	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Gesetz zur Durchführung der 4., 7. und 8. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz)
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMJ	Bundesminister der Justiz
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Bonner HdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung (hrsg. v. Hofbauer/Kupsch)
BörsG	Börsengesetz
BörsZulV	Verordnung über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse (Börsenzulassungs-Verordnung – BörsZulV)
BP-Kartei	Betriebsprüfungs-Kartei
BPO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BRKG	Bundesreisekostengesetz
BRZ	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
b & b	bilanz & buchhaltung (Zeitschrift)
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CAPM	Capital Asset Pricing Model

CCM	Completed Contract Method
CGU	Cash Generating Unit
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
Drucks.	Drucksache
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DV	Datenverarbeitung
DVFA	Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung e. V.
EAG	Ergebnisabführungsvertrag
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
ED	Exposure Draft
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Einführungsgesetz; Europäische Gemeinschaften
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
EL	Ergänzungslieferung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Währungssystem
f., ff.	folgend, folgende
FA	Finanzamt
FASB	Financial Accounting Standards Board
FG	Fachgutachten
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in – first out

FLF	Finanzierung Leasing Factoring (Zeitschrift)
FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FSG	Fertigstellungsgrad
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoDV	Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
Gz.	Geschäftszeichen
H	Hinweis
h. A.	herrschende Auffassung
HB I	Handesbilanz I
HB II	Handelsbilanz II
HdB	Handbuch der Bilanzierung (hrsg. v. Federmann/Kußmaul/Müller u. a.)
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses (hrsg. v. v. Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann)
HdK	Handbuch der Konzernrechnungslegung (hrsg. v. Küting/Weber)
HdR	Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss (hrsg. v. Küting/Pfitzer/Weber)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber

HS	Halbsatz
HWO	Handwörterbuch der Organisation (hrsg. v. Frese)
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens (hrsg. v. Chmielewicz/Schweitzer)
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (hrsg. v. Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki)
i. A.	im Allgemeinen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASC Update	IASC Update. Board Decisions on International Accounting Standards (Zeitschrift)
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i. e. S.	im engeren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRSAC	International Financial Reporting Standards Advisory Council
IFRSIC	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. H. v.	in Höhe von
i. L.	in Liquidation
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
i. R. d.	im Rahmen des/im Rahmen der
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift/Loseblatt)
i. w. S.	im weiteren Sinne
JoA	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG)
KAK	Konzernanschaffungskosten
Kap.	Kapitel
KapAEG	Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an internationalen Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtliniengesetz
KG	Kammergericht; Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KHK	Konzernherstellungskosten
Kifo	Konzern in – first out
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KonTraG	Referentenentwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)

KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)
lfd.	laufend(en)
LG	Landgericht
Lifo	Last in – first out
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million(en)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift/Loseblatt)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OCI	Other Comprehensive Income
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt(e)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OTC	over the counter
p. a.	per annum/pro anno
PAAinE	Pro-active Accounting Activities in Europe
PartGG	Gesetz über Partnergesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz)
PdR	Praxis des Rechnungswesens (Zeitschrift)
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PoCM	Percentage of Completion Method
PSVaG	Pensionssicherungsverein auf Gegenseitigkeit
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute vom 10.02.1992
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RFH	Reichsfinanzhof
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
ROI	Return on Investment

Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RSt	Rückstellung
RStBl	Reichssteuerblatt
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s. a.	siehe auch
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SE	Societas Europaea
SEC	Securities Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Small and Medium-sized Enterprise
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt(e)
SOP	Statement of Principles
Sp.	Spalte
SpruchG	Spruchverfahrensgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Steuerbilanz, Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
stellv.	stellvertretend
SteuerStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StJ	Steuerliches Journal (Zeitschrift)
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s. u.	siehe unten
Tab.	Tabelle
Tb.	Teilband
T€	Tausend Euro
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem; und andere
u. Ä.	und Ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (Umwandlungssteuergesetz)
UrhG	Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz)
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer

UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v. a.	vor allem
VFA	Versicherungsfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
VG	Vermögensgegenstände
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
WACC	Gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten (Weighted Average Cost of Capital)
WB	Wertberichtigungen
WG	Wirtschaftsgüter
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer Mitteilungen (Zeitschrift)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
z. B.	zum Beispiel
ZCG	Zeitschrift für Corporate Governance
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZFCM	Zeitschrift für Controlling und Management
ZGE	Zahlungsmittelgenerierende Einheiten (Cash-Generating Unit)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZIR	Zeitschrift Interne Revision
ZP	Zeitschrift für Planung
ZPO	Zivilprozessordnung
ZSteu	Zeitschrift für Steuern & Recht
z. T.	zum Teil
z. Z.	zur Zeit
zzgl.	Zuzüglich

Teil A
Rechnungslegung nach HGB und IFRS

		Rn.
I	**Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS**	1
1	**Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht**	1
1.1	Aufbau der Rechtsvorschriften im HGB	1
1.2	Kaufmannseigenschaft als Voraussetzung der Rechnungslegungspflicht	3
	1.2.1 Kaufmann kraft Handelsgewerbe = Istkaufmann (§ 1 HGB)	4
	1.2.2 Kaufmann kraft Eintragung = Kannkaufmann (§ 2 und § 3 HGB)	7
	1.2.3 Kaufmann kraft Rechtsform = Formkaufmann (§ 6 Abs. 2 HGB)	9
	1.2.4 Fiktivkaufmann und Scheinkaufmann	10
1.3	Dreiteilung der Rechnungsleger	11
	1.3.1 Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen	12
	1.3.2 Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren	18
	1.3.3 Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren	22
1.4	Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss	30
1.5	Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Steuerbilanz	34
2	**Einzel- und Konzernabschluss nach HGB**	44
2.1	Einzelabschluss nach HGB	45
	2.1.1 Regelungen für Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften	45
	2.1.2 Regelungen für Kapitalgesellschaften	48
	2.1.2.1 Generelle Regelungen	48
	2.1.2.2 Erleichterungsregelungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften	57
	2.1.2.3 Erleichterungsregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften	59
2.2	Konzernabschluss nach HGB	63
3	**Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS**	67
3.1	Aufbau der Rechtsvorschriften nach IFRS	67
3.2	Einzelabschluss nach IFRS	72
3.3	Konzernabschluss nach IFRS	81
4	**Lagebericht und Konzernlagebericht**	85
5	**Prüfung und Unternehmenspublizität**	89
6	**Bilanzeid**	96
7	**Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)**	99
8	**Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)**	104
9	**Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten**	106
II	**Grundsätze der Rechnungslegung**	160
1	**Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht**	160
1.1	Einführung	160
1.2	Zu den Zwecken von Buchführung und Jahresabschluss	168
1.3	Notwendige Bedingungen jeder Informationsvermittlung (Rahmengrundsätze)	178

1.4 Inhalt der Abgrenzungsgrundsätze . . . 182
1.4.1 Überblick . . . 182
1.4.2 Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum) . . . 185
1.4.3 Gewinnbegriff und Realisationsprinzip . . . 189
1.4.3.1 Gewinndefinition . . . 189
1.4.3.2 Anschaffungswertprinzip . . . 197
1.4.3.3 Die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden . . . 203
1.4.3.4 Realisationsprinzip . . . 211
1.4.3.5 Prinzipien der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach . . . 215
1.4.4 Imparitätsprinzip . . . 221
1.5 Ergänzende Grundsätze . . . 225
1.5.1 Vergleichbarkeit (Stetigkeit) . . . 226
1.5.2 Das »Postulat« der Vorsicht . . . 227
1.5.3 Prinzipien ordnungsmäßiger Rücklagenbildung und Substanzerhaltung? 228
1.6 Sonderfragen . . . 229
1.7 Steuerliche Aspekte . . . 232
1.8 Zum Verhältnis von GoB nach HGB und IFRS . . . 242
2 Rahmengrundsätze nach IFRS . . . 243
2.1 Einführung . . . 243
2.2 Einordnung und Zweck des Conceptual Frameworks des IASB . . . 247
2.3 Grundstruktur und Inhalt des Conceptual Frameworks . . . 253
2.4 Ziele und Basisgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung . . . 257
2.4.1 Ziele der Finanzberichterstattung . . . 259
2.4.2 Informationsvermittlung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und deren Änderungen . . . 264
2.4.3 Grundsatz der Periodenabgrenzung . . . 269
2.4.4 Grundsatz der Unternehmensfortführung . . . 272
2.5 Qualitative Anforderungen an die Informationsvermittlung . . . 279
2.5.1 Fundamentale qualitative Anforderungen . . . 283
2.5.1.1 Relevanz (relevance) . . . 283
2.5.1.2 Glaubwürdige Darstellung (faithful representation) . . . 288
2.5.1.3 Anwendung der fundamentalen qualitativen Anforderungen . . . 294
2.5.2 Unterstützende qualitative Anforderungen . . . 297
2.5.2.1 Vergleichbarkeit (comparability) . . . 298
2.5.2.2 Nachprüfbarkeit (verifiability) . . . 303
2.5.2.3 Zeitnähe (timeliness) . . . 306
2.5.2.4 Verständlichkeit (understandability) . . . 309
2.5.3 Kosten-Nutzen-Abwägung relevanter und verlässlicher Informationen . . 313
2.5.4 Implizite Anforderungen an die Informationsvermittlung . . . 317
2.5.4.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form) . . . 318
2.5.4.2 Vorsicht (prudence) . . . 323

III Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen . . . 379
1 Ansatzkonzeptionen . . . 379
1.1 Aktivierungsfähigkeit . . . 379
1.1.1 HGB-Rechnungslegung . . . 379
1.1.1.1 Grundlegendes . . . 379
1.1.1.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit . . . 384
1.1.1.2.1 Selbstständige Verwertbarkeit . . . 384
1.1.1.2.2 Selbstständige Bewertbarkeit und Greifbarkeit im Steuerrecht . . . 388

1.1.1.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit . . . 391
1.1.1.3.1 Aktivierungsgebote . . . 391
1.1.1.3.2 Aktivierungswahlrechte . . . 397
1.1.1.3.3 Aktivierungsverbote . . . 399
1.1.1.3.4 Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen . . . 401
1.1.2 IFRS-Rechnungslegung . . . 407
1.1.2.1 Grundlegendes . . . 407
1.1.2.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit . . . 409
1.1.2.2.1 Verfügungsmacht des Unternehmens . . . 409
1.1.2.2.2 Ergebnis vergangener Ereignisse . . . 412
1.1.2.2.3 Erwarteter künftiger Nutzenzufluss . . . 413
1.1.2.2.4 Wahrscheinlicher künftiger Nutzenzufluss . . . 414
1.1.2.2.5 Verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . 415
1.1.2.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit . . . 417
1.1.2.3.1 Aktivierungsgebote . . . 417
1.1.2.3.2 Aktivierungswahlrechte . . . 421
1.1.2.3.3 Aktivierungsverbote . . . 422
1.1.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . 423
1.2 Passivierungsfähigkeit . . . 427
1.2.1 HGB-Rechnungslegung . . . 427
1.2.1.1 Grundlegendes . . . 427
1.2.1.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit . . . 434
1.2.1.2.1 Verpflichtung . . . 434
1.2.1.2.2 Wirtschaftliche Belastung . . . 439
1.2.1.2.3 Quantifizierbarkeit . . . 442
1.2.1.3 Konkrete Passivierungsfähigkeit . . . 443
1.2.1.3.1 Passivierungsgebote . . . 443
1.2.1.3.2 Passivierungswahlrechte . . . 448
1.2.1.3.3 Passivierungsverbote . . . 449
1.2.1.3.4 Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen . . . 450
1.2.2 IFRS-Rechnungslegung . . . 456
1.2.2.1 Grundlegendes . . . 456
1.2.2.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit . . . 461
1.2.2.2.1 Gegenwärtige Verpflichtung . . . 461
1.2.2.2.2 Ergebnis vergangener Ereignisse . . . 464
1.2.2.2.3 Erwarteter künftiger Nutzenabfluss . . . 465
1.2.2.2.4 Wahrscheinlicher künftiger Nutzenabfluss . . . 467
1.2.2.2.5 Verlässliche Bewertbarkeit . . . 470
1.2.2.3 Konkrete Passivierungsfähigkeit . . . 471
1.2.2.3.1 Passivierungsgebote . . . 471
1.2.2.3.2 Passivierungswahlrechte . . . 473
1.2.2.3.3 Passivierungsverbote . . . 474
1.2.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . 475
2 Bewertungskonzeptionen . . . 479
2.1 Bewertungsmaßstäbe – Überblick . . . 479
2.1.1 HGB-Rechnungslegung . . . 479
2.1.2 IFRS-Rechnungslegung . . . 494
2.2 Zugangsbewertung . . . 520
2.2.1 HGB-Rechnungslegung . . . 520
2.2.1.1 Vermögensgegenstände . . . 520

2.2.1.1.1 Anschaffungskosten 520
2.2.1.1.2 Herstellungskosten 526
2.2.1.1.3 Barwert 532
2.2.1.2 Schulden 537
2.2.1.2.1 (Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger) Erfüllungsbetrag 537
2.2.1.2.2 Barwert 545
2.2.1.3 Latente Steuern als Sonderposten eigener Art 550
2.2.1.4 Eigenkapital 552
2.2.2 IFRS-Rechnungslegung 555
2.2.2.1 Vermögenswerte 555
2.2.2.1.1 Anschaffungskosten (Acquisition Costs) 555
2.2.2.1.2 Herstellungskosten (Production Costs) 559
2.2.2.1.3 Beizulegender Zeitwert (Fair Value) 565
2.2.2.1.4 Barwert (Present Value) 565a
2.2.2.2 Schulden 566
2.2.2.2.1 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)/Erfüllungsbetrag (Settlement Value) 566
2.2.2.2.2 Nach bestmöglicher Schätzung notwendiger Erfüllungsbetrag (Best Estimate) 568
2.2.2.2.3 Barwert (Present Value) 572
2.2.2.3 Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden 574
2.2.2.4 Eigenkapital 576
2.2.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 578
2.3 Folgebewertung 579
2.3.1 HGB-Rechnungslegung 579
2.3.1.1 Vermögensgegenstände 579
2.3.1.1.1 Planmäßige Abschreibungen 579
2.3.1.1.2 Außerplanmäßige Abschreibungen 586
2.3.1.1.3 Wertaufholungen 594
2.3.1.2 Schulden 596
2.3.1.3 Latente Steuern als Sonderposten eigener Art 598
2.3.2 IFRS-Rechnungslegung 600
2.3.2.1 Vermögenswerte 600
2.3.2.1.1 Grundlegendes 600
2.3.2.1.2 Beizulegender Zeitwert (Fair Value) 601
2.3.2.1.3 Planmäßige Abschreibungen 605
2.3.2.1.4 Außerplanmäßige Abschreibungen 609
2.3.2.1.5 Wertaufholungen (Reversal of Impairment Losses) 628
2.3.2.2 Schulden 633
2.3.2.3 Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden 635
2.3.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 637
3 Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 638
3.1 HGB-Rechnungslegung 638
3.2 IFRS-Rechnungslegung 643
3.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 646
4 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit 647
4.1 HGB-Rechnungslegung 647
4.2 IFRS-Rechnungslegung 659
4.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 665

5 Erfolgserfassungskonzeptionen 666
5.1 HGB-Rechnungslegung 666
5.2 IFRS-Rechnungslegung 674
5.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 686
6 Korrekturkonzeptionen 687
6.1 HGB-Rechnungslegung 687
6.1.1 Korrektur von Fehlern 687
6.1.2 Korrektur von Schätzungen 698
6.2 IFRS-Rechnungslegung 701
6.2.1 Korrektur von Fehlern 701
6.2.2 Korrektur von Schätzungen 708
6.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung 712

I Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS

Ergänzende Literaturhinweise

Buchheim/Knorr/Schmidt, Anwendung der IFRS in Europa: Das neue Endorsement-Verfahren, KoR 2008, 334.
Fey/Deubert/Lewe/Roland, Erleichterungen nach dem MicroBilG – Einzelfragen zur Anwendung der neuen Vorschriften, BB 2013, 107.
Hahn, C., Der Bilanzeid. Neue Rechtsfigur im deutschen Kapitalmarktrecht, IRZ, 2007, 375.
Herzig, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339.
Küting/Lam, Bilanzierungspraxis in Deutschland – Theoretische und empirische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS, DStR 2011, 991.
Toebe/Herberg/Schlüters, Untersuchung der Fehlerbekanntmachungen nach § 37q Abs. 2 WpHG von 2006 bis 2013, Ergebnisse und Schlussfolgerungen, KoR 2013, 256.

1 Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht

1.1 Aufbau der Rechtsvorschriften im HGB

Die Vorschriften über die handelsrechtliche Rechnungslegung, Offenlegung und Prüfung sind im Wesentlichen im dritten Buch des HGB »Handelsbücher« geregelt, d. h. in den §§ 238–342e HGB. **1**

Das dritte Buch des HGB ist in **sechs Abschnitte** unterteilt: **2**

- Der erste Abschnitt regelt die Vorschriften, die für **alle Kaufleute** gelten. Sie stellen das lex generalis des deutschen Bilanzrechts dar.
- Die Abschnitte zwei bis vier enthalten i. S. v. lex specialis Sonderbestimmungen für bestimmte Rechtsformen. Der zweite Abschnitt beinhaltet ergänzende Vorschriften für **Kapitalgesellschaften** (AG, SE, KGaA und GmbH) und bestimmte, den Kapitalgesellschaften gleichgestellte, Personenhandelsgesellschaften, während der dritte Abschnitt überdies ergänzende Vorschriften für eingetragene **Genossenschaften** und der vierte Abschnitt für bestimmte Geschäftszweige, respektive für **Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute** sowie **Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds** enthält. Im Rahmen des BilRUG (vgl. Rn. 44) wurden im vierten Abschnitt überdies für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors ergänzende Vorschriften aufgenommen.
- Im fünften Abschnitt sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Schaffung eines Rechnungslegungsgremiums bzw. -beirats geregelt. Auf Basis dieser Rechtsvorschriften wurde im Jahre 1998 das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) gegründet.
- Der sechste Abschnitt regelt das Enforcement (die Durchsetzung) der für die Abschlüsse und die Lageberichte kapitalmarktorientierter Unternehmen anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften durch die privatrechtliche Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

1.2 Kaufmannseigenschaft als Voraussetzung der Rechnungslegungspflicht

3 Nach § 238 Abs. 1 HGB ist grundsätzlich jeder Kaufmann zur Führung von Büchern verpflichtet. Die Kaufmannseigenschaft wird in den §§ 1–7 HGB geregelt. Danach erstreckt sich die Verpflichtung zur Anwendung der Vorschriften des dritten Buchs des HGB (Handelsbücher) auf folgende Kaufleute:

1.2.1 Kaufmann kraft Handelsgewerbe = Istkaufmann (§ 1 HGB)

4 Gem. § 1 Abs. 1 HGB ist Kaufmann, »wer ein Handelsgewerbe betreibt«. Diese sog. Istkaufleute sind kraft der Ausübung eines Handelsgewerbes per se Kaufleute. Sie sind zwar zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet, diese hat aber nur **deklaratorische** Wirkung.

5 Voraussetzung für das Vorliegen eines Handelsgewerbes ist, dass die ausgeübte Tätigkeit als **Gewerbe** zu qualifizieren ist und des Weiteren, dass das ausgeübte Gewerbe ein **Handelsgewerbe** darstellt.

- **Gewerbe** ist nach allgemeiner Ansicht jede äußerlich erkennbare, selbstständige, planmäßige, auf Gewinnerzielung gerichtete und auf gewisse Dauer angelegte Tätigkeit, soweit es sich nicht um die Ausübung eines Freien Berufs handelt. Diese Definition stimmt im Wesentlichen auch mit der des Gewerbebetriebs i. S. d. Steuerrechts (§ 15 Abs. 2 EStG) überein.
- Gem. § 1 Abs. 2 HGB ist zunächst jeder Gewerbebetrieb ein **Handelsgewerbe**, es sei denn, dass nach Art oder Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist. Im Hinblick auf einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb ist also nicht auf dessen tatsächliches Vorhandensein, sondern auf die Notwendigkeit eines solchen abzustellen.

6 Das Vorliegen eines Gewerbes ist zum einen anhand von **qualitativen Kriterien** (»Art der Tätigkeit«) zu beurteilen, wie z. B. die Vielfalt der Erzeugnisse, die Komplexität der Geschäftsbeziehungen, die Inanspruchnahme von Fremdfinanzierungen und die gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltungen. Zum anderen sind **quantitative Kriterien** (»Umfang der Tätigkeit«) heranzuziehen, wie z. B. die Zahl der Beschäftigten, die Höhe des Umsatzes und der Bilanzsumme sowie der Umfang des Kontokorrentverkehrs. Maßstab für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist dabei aber nicht ausschließlich die Erfüllung der einzelnen Kriterien, sondern das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf (vgl. BGH vom 28.04.1960, II ZR 239/58, DB 1960, 1097 sowie u. a. *Winkeljohann/Henckel*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 238 HGB, Rn. 6).

1.2.2 Kaufmann kraft Eintragung = Kannkaufmann (§ 2 und § 3 HGB)

7 Unternehmen, die zwar ein Gewerbe betreiben, welches jedoch nach Art und Umfang **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (Kleingewerbetreibende), sind nicht automatisch Kaufleute. Diese Unternehmen können gem. § 2 HGB entscheiden, ob sie durch eine freiwillige Eintragung ihrer Firma ins Handelsregister zum Kaufmann werden wollen. Für diese sog. Kannkaufleute ist die Eintragung **konstitutiv**, d. h. erst die Eintragung erzeugt die Kaufmannseigenschaft. Mit der Eintragung übernehmen sie alle aus dem HGB resultierenden Rechte und Pflichten, die an die Kaufmannseigenschaft anknüpfen.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können nach § 3 Abs. 2 HGB ebenfalls durch Eintragung ins Handelsregister die Kaufmannseigenschaft erlangen, wenn nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. **8**

1.2.3 Kaufmann kraft Rechtsform = Formkaufmann (§ 6 Abs. 2 HGB)

Für Personengesellschaften, die ein Handelsgewerbe betreiben, stellt § 6 Abs. 1 HGB klar, dass die Gesellschaft selbst die Kaufmannseigenschaft hat. Kapitalgesellschaften dagegen erlangen gem. § 6 Abs. 2 HGB – unabhängig davon, ob sie ein Handelsgewerbe betreiben – ihre Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform. Dies gilt über § 17 Abs. 2 GenG auch für Genossenschaften. Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit der Kaufmannseigenschaft der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist aber die Eintragung der Gesellschaften ins Handelsregister. Die Eintragung hat also **konstitutive** Wirkung. **9**

1.2.4 Fiktivkaufmann und Scheinkaufmann

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht **nicht** für den in § 5 HGB geregelten sog. **Fiktivkaufmann** und den von der Rechtsprechung entwickelten sog. **Scheinkaufmann**. Unter den Begriff des Fiktivkaufmanns fallen Personen, die mit einer Firma im Handelsregister eingetragen sind, ohne dass sie überhaupt noch ein Handelsgewerbe betreiben. Sie sind zwar noch Kaufleute, aber die Rechtsfolgen, die daran anknüpfen, sind beschränkt (vgl. u. a. *Roth*, in: *Koller/Roth/Morck*, HGB-Kommentar, 7. Aufl., § 5 HGB, Rn. 2), insb. erstrecken sie sich nicht auf die Buchführungspflicht und das Strafrecht. Scheinkaufleute sind Personen, die durch ihr Auftreten den Anschein eines Kaufmanns erwecken. Der Scheinkaufmann haftet zwar wie ein Kaufmann i. S. d. HGB, ist aber, da er die Kaufmannseigenschaft nicht besitzt, nicht zur Buchführung verpflichtet. **10**

1.3 Dreiteilung der Rechnungsleger

Für die genannten Kaufmannsarten ergeben sich aus den §§ 238–342e des HGB die Rechnungslegungs-, Offenlegungs- und Prüfungspflichten. Dabei kann – nicht zuletzt aufgrund des BilMoG – eine **Dreiteilung** im Hinblick auf den Inhalt und Umfang dieser handelsrechtlichen Verpflichtungen erfolgen, die sich primär **nicht** an der Rechtsform, sondern an der **Größe** und der **Kapitalmarktorientierung** der Kaufleute ausrichtet (vgl. zu dieser Klassifizierung insb. *Herzig*, DB 2008, 1341 ff.): **11**

1. Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen,
2. Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren,
3. Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren.

1.3.1 Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen

Grundsätzlich unterliegen alle Kaufleute den Rechnungslegungsvorschriften im dritten Buch des HGB. I. R. d. BilMoG wurde aber ein Ausnahmetatbestand geschaffen, welcher gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, relevant ist. **12**

13 Nach § 241a Satz 1 HGB sind **Einzelkaufleute**, die an **zwei** aufeinander folgenden Geschäftsjahren die folgenden **zwei** Größenmerkmale nicht überschreiten

- Umsatzerlöse 500.000 € **und**
- Jahresüberschuss 50.000 €,

von der Pflicht zur **Buchführung** und Erstellung eines **Inventars** sowie gem. § 242 Abs. 4 Satz 1 HGB auch von der Pflicht zur Erstellung einer **Bilanz** und **GuV** befreit. Nach dem sog. Bürokratieentlastungsgesetz vom 28.07.2015 wurden ab Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2015 beginnen, die Schwellenwerte auf 600.000 € für die Umsatzerlöse und auf 60.000 € für den Jahresüberschuss/steuerlichen Gewinn angehoben. **Personenhandelsgesellschaften (einschließlich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts)** fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift.

14 Im Falle von **Neugründungen** gilt gem. §§ 241a Satz 2 und 242 Abs. 4 Satz 2 HGB die Befreiung bereits dann, wenn beide Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Laut der Gesetzesbegründung zum BilMoG reicht dabei eine überschlägige Ermittlung der Größenmerkmale aus, d. h. zur Festlegung, ob die Größenmerkmale erreicht sind, muss nicht bereits eine GuV nach den Vorschriften des HGB erstellt werden.

15 Die Größenmerkmale sind an die Grenzen des § 141 AO angelehnt, aus deren Überschreitung für gewerbliche Unternehmen die Verpflichtung folgt, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (= sog. originäre Buchführungspflicht des Steuerrechts). Für die betroffenen Einzelkaufleute reicht somit grundsätzlich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG aus (vgl. C Rn. 10). Allerdings bestehen im Detail **Unterschiede**.

16 Nach § 141 AO

- wird statt auf den Jahresüberschuss auf den steuerlichen Gewinn abgestellt,
- reicht es aus, wenn nur eines der zwei Kriterien erfüllt ist,
- sind nicht zwei Geschäftsjahre, sondern nur ein Wirtschaftsjahr bzw. beim Umsatz ein Kalenderjahr maßgebend,
- hängen der Beginn und das Ende der steuerrechtlichen Bilanzierungspflicht von einer Mitteilung der Finanzbehörde ab.

17 In Einzelfällen können sich also durchaus Abweichungen zwischen dem Handels- und Steuerrecht im Hinblick auf die Erfüllung der Größenmerkmale ergeben. Dabei bestehen folgende Zusammenhänge:

1. Besteht handelsrechtlich Buchführungspflicht, da die Grenzen des § 241a HGB überschritten werden, dann gilt die Buchführungspflicht über § 140 AO auch für steuerliche Zwecke. Dies bedeutet, dass der steuerliche Gewinn aus dem Gewerbebetrieb über einen Betriebsvermögensvergleich, also den Vergleich zweier aufeinander folgender Bilanzen, festzustellen ist. Die Größenmerkmale in § 141 Abs. 1 AO sind in diesen Fällen nicht relevant. Die Unternehmen müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 60 Abs. 2 EStDV dem Finanzamt eine unter Beachtung steuerlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz einreichen = sog. **derivative Steuerbilanz**. Eine Einnahmen-Überschussrechnung ist nicht ausreichend.
2. Besteht dagegen nach § 141 Abs. 1 AO steuerrechtlich Buchführungs-/Bilanzierungspflicht, wenngleich die Kriterien nach § 241a HGB zur handelsrechtlichen Buchführungs-/Bilanzierungspflicht nicht erfüllt sind, greift für diese Unternehmen eine originäre steuerliche Buchführungspflicht. Sie müssen nach § 4 Abs. 1 EStG den steuerrechtlichen Gewinn ebenfalls durch einen Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Hierzu ist aber (nur) eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz = sog. **originäre Steuerbilanz** zu erstellen. Um sicherzustellen, dass sich § 241a HGB nicht auch auf diese originäre steuerliche Buchführungspflicht auswirkt, wird in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO u. a. der § 241a HGB von der sinngemäßen Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften in der Steuerbilanz ausgenommen.

1.3.2 Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren

Kaufleute, die **keine** kleinen Einzelkaufleute i. S. d. § 241a Satz 1 HGB sind, müssen ihren **Jahresabschluss** (im Folgenden auch als **Einzelabschluss** bezeichnet) **zwingend** nach den Vorschriften des **HGB** erstellen. Eine Befreiungsregel im Falle der Erstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS beinhaltet das deutsche Bilanzrecht **nicht**. **18**

Es besteht lediglich gem. § 325 Abs. 2a und 2b HGB für die Kaufleute, die ihren Einzelabschluss offenlegen müssen, die Option, **zusätzlich** zum HGB-Einzelabschluss freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss zu erstellen und diesen, statt des HGB-Einzelabschlusses, beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers zur Offenlegung einzureichen. Diese Option entbindet die Unternehmen also nicht von der Verpflichtung zur Erstellung eines HGB-Einzelabschlusses zum Zwecke der Ausschüttung und Besteuerung sowie dessen Einreichung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers, welcher den Abschluss an das Unternehmensregister weiterleitet. Damit ist neben dem im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten IFRS-Einzelabschluss auch der HGB-Einzelabschluss für jedermann einsehbar. In der Praxis wird, insb. aus arbeitsökonomischen Gründen, von der Option faktisch kein Gebrauch gemacht. **19**

Im Hinblick auf die Terminologie ist darauf zu verweisen, dass der Gesetzgeber den HGB-Einzelabschluss als »Jahresabschluss« bezeichnet; soweit das HGB Regelungen zum »Jahresabschluss« beinhaltet, betreffen diese also immer den Einzelabschluss nach HGB. Im Gegensatz zum Einzelabschluss wird aber der Abschluss eines Konzerns im Gesetzestext des HGB explizit mit Konzernabschluss bezeichnet. Zur Abgrenzung von Einzel- und Konzernabschluss vgl. Rn. 30–33. **20**

I. R. d. **Konzernabschlusses** besteht für **nicht** kapitalmarktorientierte Unternehmen gem. § 315a Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, diesen statt nach HGB nach IFRS zu erstellen. Soweit von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind für diese Unternehmen ausschließlich die Vorschriften des HGB in der externen Rechnungslegung relevant. Vor der freiwilligen Umstellung des Konzernabschlusses auf IFRS sind die Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, in: *Heyd/v. Keitz*, 2007, 197; *Küting/Pfitzer/Weber*, 2. Aufl. 2013. Zum Begriff kapitalmarktorientierte Unternehmen s. nachstehende Ausführungen. **21**

1.3.3 Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren

Nach Art. 4 der sog. IAS-Verordnung der EG vom 19.07.2002 müssen die zur Konzernrechnungslegung verpflichteten in der EU ansässigen Mutterunternehmen ihren Konzernabschluss zwingend nach den – von der EU anerkannten – IFRS erstellen, wenn sie Wertpapiere ausgegeben haben, die auf einem **geregelten Markt** innerhalb eines Mitgliedstaats der EU gehandelt werden. Zu den Wertpapieren zählen dabei sowohl Eigenkapitalpapiere als auch Schuldtitel. Der deutsche Gesetzgeber hat diese EU-Vorgabe nochmals klarstellend in § 315a Abs. 1 HGB übernommen. Die Definition des geregelten Marktes stimmt mit der des **organisierten Marktes** gem. § 2 Abs. 5 WpHG überein (vgl. u. a. *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 6. Aufl., § 2 WpHG, Rn. 158 ff.). **22**

Ein organisierter Markt ist gem. § 2 Abs. 5 WpHG ein »durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt«. In Deutschland zählen hierzu neben den geregelten Märkten der einzelnen deutschen Börsen auch die Terminbörse Eurex und die Europäische Energiebörse Leipzig. **23**

Der deutsche Gesetzgeber übernimmt in § 315a Abs. 1 HGB aber nicht nur die EU-Vorgabe, dass der Konzernabschluss der betroffenen Unternehmen nach IFRS zu erstellen und offenzule- **24**

gen ist, sondern er verlangt noch bestimmte Ergänzungen. D. h. der IFRS-Konzernabschluss ist in dem Umfang zu **ergänzen**, als die Rechnungslegungsvorschriften des HGB im Umfang über diejenigen nach IFRS hinausgehen, wie z. B. im Hinblick auf die Verpflichtung zur Offenlegung von Organbezügen oder hinsichtlich der Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts.

25 Ferner wird in § 315a Abs. 2 HGB der von der EU vorgegebene zwingende Anwendungsbereich der IFRS auf solche Mutterunternehmen **ausgedehnt**, deren Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zwar noch nicht an einem geregelten bzw. organisierten Markt gehandelt werden, die jedoch bis zum Bilanzstichtag einen **Antrag auf Zulassung** an einem organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG gestellt haben. Zu den Wertpapieren i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zählen ebenfalls neben Eigenkapital- auch Schuldtitel (vgl. im Einzelnen *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 6. Aufl., § 2 WpHG, Rn. 4 ff.).

26 Mutterunternehmen, die nicht unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, können gem. § 315a Abs. 3 HGB den Konzernabschluss **wahlweise** statt nach HGB nach IFRS erstellen. Wird ein Konzernabschluss zwingend oder freiwillig nach IFRS erstellt, müssen bereits die in diesen IFRS-Konzernabschluss eingehenden Einzelabschlüsse, die sog. Handelsbilanz II (HB II), nach IFRS aufgestellt worden sein.

27 Der deutsche Gesetzgeber hat i. R. d. BilMoG in § 264d HGB den Begriff der »kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft« eingefügt. Danach ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat. Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG sind neben Aktien vor allem auch Schuldtitel.

28 Unternehmen, die unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, sind daher grundsätzlich als kapitalmarktorientiert einzustufen. Somit ergibt sich – unter Verwendung des Terminus »kapitalmarktorientiert« – in Deutschland folgender Anwendungsbereich der HGB- und IFRS-Rechnungslegung:

	Einzelabschluss (Jahresabschluss)	Konzernabschluss
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	IFRS
Nicht-Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	Wahlrecht HGB oder IFRS

* Statt eines HGB-Einzelabschlusses kann auch ein IFRS-Einzelabschluss im elektronischen Bundesanzeiger offengelegt werden. Dies entbindet die Unternehmen jedoch nicht von der Verpflichtung zur Erstellung und Offenlegung eines HGB-Einzelabschlusses.

Tab. 1: Anwendungsbereich von HGB und IFRS

29 Im Hinblick auf die Bedeutung der IFRS-Konzernrechnungslegung ist anzumerken, dass im elektronischen Bundesanzeiger jährlich rd. 1.000 IFRS-Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen und rd. 4.000 Konzernabschlüsse von nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen veröffentlicht werden. Von diesen erstellen und veröffentlichen aber nur ca. 5 % ihren Konzernabschluss freiwillig nach den IFRS (vgl. *Küting/Lam*, DStR 2011, 991 sowie *Küting/Pfitzer/Weber*, 2. Aufl. 2013, 57–59).

1.4 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss

30 Einzel- und Konzernabschluss haben im deutschen Bilanzrecht unterschiedliche Funktionen. Der Einzelabschluss (Jahresabschluss) hat **neben der Rechenschaftslegungs- und Informati-**

onsfunktion zusätzlich insb. eine sog. **Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion** (vgl. insb. §§ 58, 174 AktG, § 29 GmbHG) und gem. § 5 Abs. 1 EStG eine **Steuerbemessungsfunktion** (Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz). Der Einzelabschluss bestimmter Rechtsformen (u. a. der Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften) muss von den zuständigen Organen (z. B. bei der GmbH der Gesellschafterversammlung nach § 42a i. V. m. § 46 Nr. 1 GmbHG) **festgestellt** werden. Die Feststellung ist ein förmlicher Rechtsakt, durch den der Jahresabschluss von den zuständigen Organen als richtig und rechtsverbindlich anerkannt wird.

31 Der Konzernabschluss hat dagegen grundsätzlich nur eine **Rechenschaftslegungs- und Informationsfunktion** gem. § 297 HGB. Er hat de jure **keine** Besteuerungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion. Er muss von den zuständigen Organen lediglich gebilligt, nicht jedoch festgestellt werden (vgl. z. B. § 173 Abs. 1 Satz 2 AktG). Damit knüpfen an seine Ausgestaltung oder die unterlassene Billigung keine unmittelbaren Rechtsfolgen, wie etwa die Nichtigkeit, an. Allerdings kommt dem handelsrechtlichen Konzernabschluss faktisch eine mittelbare Ausschüttungsbemessungsfunktion zu, wenn sich die Ausschüttungserwartungen der Anteilseigner am Konzernergebnis orientieren (vgl. *Ruhnke/Simons*, 3. Aufl., 2012, 10).

32 Der Konzernabschluss hat – trotz der eingeschränkten formaljuristischen Bedeutung – vor allem wegen seiner Informationsfunktion in den letzten Jahren in Deutschland im Vergleich zum Einzelabschluss zunehmend an Bedeutung gewonnen. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass in den Geschäftsberichten großer Unternehmen nur noch der Konzernabschluss, nicht jedoch der Einzelabschluss, veröffentlicht wird.

33 Der Konzernabschluss basiert auf den **Handelsbilanzen II (HB II)**, d. h. Einzelabschlüssen, die nach einheitlichen, von der Konzernmutter vorgegebenen Regelungen zur Gliederung, Bilanzierung und Bewertung in der Währung des Mutterunternehmens erstellt werden (vgl. D Rn. 451 ff.). Die Addition dieser Einzelabschlüsse, stellt den sog. **Summenabschluss** dar. Aus dem Summenabschluss sind i. R. d. **Konsolidierung/Eliminierung** konzerninterne Vorgänge herauszurechnen, um den Konzernabschluss zu erstellen. Die einzelnen Schritte und die in diesem Zusammenhang relevanten Rechtsvorschriften werden in Teil D Rn. 551 ff.) beschrieben.

1.5 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Steuerbilanz

34 Der Zusammenhang zwischen der Handels- und Steuerbilanz wird durch den Grundsatz der **Maßgeblichkeit** der Handels- für die Steuerbilanz hergestellt. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die nach handelsrechtlichen Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen, in der Steuerbilanz für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Dies gilt nicht, wenn ein sog. **Bewertungsvorbehalt** besteht, d. h. eine abweichende Bilanzierung oder Bewertung im Steuerrecht explizit geregelt ist. In diesen Fällen kommt es zwingend zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. I. R. d. BilMoG wurden diese Fälle deutlich erweitert (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, 2011, 138 f.).

35 Neben der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz galt bis zum BilMoG gleichzeitig, gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F., auch die sog. **umgekehrte Maßgeblichkeit**, wonach steuerliche Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Einzelabschluss auszuüben waren.

36 Dieser Grundsatz ist – im Interesse einer besseren Aussagekraft des Einzelabschlusses – i. R. d. BilMoG aufgehoben worden. D. h. einerseits wurde § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. in seiner bisherigen Fassung gestrichen und andererseits wurden alle sog. handelsrechtlichen Öffnungsklauseln,

welche den Ansatz der steuerlichen Werte im handelsrechtlichen Einzelabschluss erlaubten, im HGB aufgehoben. Für den HGB-Konzernabschluss wurde bereits i. R. d. TransPuG (Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19.07.2002) die Möglichkeit zur Beibehaltung der rein steuerrechtlichen Wertansätze durch den Wegfall des bisherigen § 308 Abs. 3 HGB aufgehoben.

37 Voraussetzung für die Ausübung der steuerlichen Wahlrechte i. R. d. steuerlichen Einkommensermittlung ist aber nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, dass die **Wirtschaftsgüter**, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

38 In den Verzeichnissen sind gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG anzugeben:
- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts,
- vorgenommene Abschreibungen.

39 Eine bestimmte Form für die Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Lt. BMF-Schreiben vom 12.03.2010 (IV C 6 – S 2133/09/10001) gilt: »Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis … enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.« Sofern i. R. d. Übergangs auf das BilMoG steuerliche Sonderabschreibungen oder Sonderposten in der Handelsbilanz aufgelöst wurden (Wahlrecht), und sich daraus abweichende Wertansätze der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz im Vergleich zur Handelsbilanz ergeben, sind auch diese Posten in das Verzeichnis aufzunehmen und fortzuführen.

40 Aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ergibt sich, dass nicht nur die rein steuerrechtlichen Wahlrechte losgelöst von der Handelsbilanz auszuüben sind, sondern dass auch Wahlrechte, die sowohl in der Steuer- als auch Handelsbilanz bestehen, unterschiedlich ausgeübt werden können. Damit kann wie folgt systematisiert werden (vgl. hierzu u. a. auch vorstehend genanntes BMF-Schreiben).

41 **1. Wahlrechte, die nur in der Steuerbilanz bestehen**

Wahlrechte, die nur im Steuerrecht, nicht jedoch im Handelsrecht kodifiziert sind, führen **zwingend** zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie in der Steuerbilanz ausgeübt werden, da sie in die Handelsbilanz nicht mehr übernommen werden dürfen. Diese rein steuerrechtlichen Wahlrechte stellen i. d. R. sog. Begünstigungsnormen dar. Hierzu zählen insb. folgende Wahlrechte:
- Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG zur Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 Abs. 4 EStR,
- Investitionsabzugsbeträge und steuerliche Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG,
- erfolgswirksame Investitionszuschüsse gem. R 6.5 EStR,
- erhöhte Absetzungen gem. §§ 7h, 7i, EStG; §§ 82a, 82g, 82i EStDV,
- Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

42 **2. Wahlrechte, die in der Steuer- und Handelsbilanz bestehen**

Wahlrechte, die sowohl im Steuerrecht als auch Handelsrecht kodifiziert sind, führen zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie unterschiedlich ausgeübt werden. Zu diesen Wahlrechten zählen u. a.:
- Vorräte: Durchschnittsbewertung (R 6.8 Abs. 4 EStR bzw. §§ 256 Satz 2 i. V. m. 240 Abs. 4 HGB) oder Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG und R 6.9 bzw. § 256 Satz 1 HGB),
- Herstellungskosten mit oder ohne Einbeziehung von allgemeinen Verwaltungskosten sowie Kosten für soziale Zuwendungen gem. R 6.3 Abs. 3 EStR i. V. m. dem Nichtanwendungserlass vom 28.03.20013 bzw. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB,

- planmäßige Abschreibung linear, degressiv oder leistungsabhängig gem. § 7 EStG bzw. § 253 Abs. 3 HGB. Allerdings ist für die Handelsbilanz zu belegen, dass der tatsächliche Werteverzehr auch entsprechend erfolgt.

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die zahlreichen neuen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit i. R. d. BilMoG kommt es zu einem starken Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Dadurch gewinnt die Thematik der latenten Steuern an Bedeutung (vgl. B Rn. 2302 ff.). **43**

2 Einzel- und Konzernabschluss nach HGB

Im Einzel- und Konzernabschluss nach HGB ergeben sich aktuell durch das sog. **Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG)** wesentliche Änderungen. Im Rahmen des BilRUG, welches am 23.07.2015 in Kraft getreten ist, wurden die Vorgaben der neuen EU-Bilanzierungsrichtlinie (2013/34/EU) vom 26.06.2013 in nationales Recht umgesetzt. Im Gegensatz zum BilMoG, welches gravierende Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beinhaltete, liegt der Schwerpunkt des BilRUG auf den Neuregelungen zum Ausweis in der GuV-Rechnung und im Anhang. Insbesondere wird die bisherige Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB deutlich erweitert und die Trennung in der GuV-Rechnung in das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis gem. § 275 Abs. 2 und 3 HGB abgeschafft. Bewertungsänderungen ergeben sich nur aus § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB, wonach die planmäßige Nutzungsdauer eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes sowie aktivierter eigener Entwicklungskosten zehn Jahre beträgt, wenn diese nicht verlässlich geschätzt werden kann. Durch die Anhebung der Größenklassen in § 267 HGB wird vor allem der Kreis der kleinen Kapitalgesellschaften erheblich erweitert, so dass mehr Unternehmen die Erleichterungen in der Rechnungs- und Offenlegung sowie Prüfung für kleine Kapitalgesellschaften in Anspruch nehmen können. Hinzu kommt, dass für kleine Kapitalgesellschaften viele bisher vorgeschriebene Anhangangaben entfallen. Für die Jahresabschlüsse mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften sowie die Konzernabschlüsse werden dagegen zusätzliche Anhangangaben eingeführt. **44**

Darüber hinaus erfolgten im Rahmen des BilRUG punktuelle Änderungen bei den Konsolidierungsvorschriften. Hier ist insbesondere auf die Einbeziehungspflicht von latenten Steuern und Zwischenergebnissen bei der At-Equity-Konsolidierung gem. § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB sowie die Neuregelungen zur Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags in § 309 Abs. 2 HGB zu verweisen. Die Voraussetzungen, unter denen ein Konzernabschluss die einbezogenen Tochter-Kapitalgesellschaften von der eigenen Pflicht zur Rechnungslegung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften befreit, wurden in § 264 Abs. 3 HGB dahingehend erweitert, dass hierfür bereits eine Einstandspflicht des Mutterunternehmens anstelle der bisherigen Verlustübernahmeverpflichtung ausreichend ist. **44a**

Die Erstanwendung der Neuregelungen durch das BilRUG ist gem. Art. 75 Abs. 1 EGHGB für Geschäftsjahre vorgeschrieben, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Eine vorgezogene Anwendung des BilRUG ist grundsätzlich nicht zulässig. Wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, sind die Neuregelungen somit ab dem Jahr 2016 anzuwenden. Das Vorjahr ist hierbei nicht anzupassen, allerdings muss im Anhang gem. Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse angegeben und erläutert werden. Dabei ist auch der Betrag der Umsatzerlöse nach der Neudefinition für das Vorjahr anzugeben. Lediglich bestimmte Neu- **44b**

regelungen können gem. Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2013 beginnen, vorgezogen werden. Hierunter fallen die neugefassten Größenklassen sowie die Neuregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften unter der Voraussetzung, dass auch die neue Umsatzdefinition mit vorgezogen wird. Der ebenfalls im Rahmen des BilRUG für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors in den §§ 341q bis 341y HGB neu eingeführte sog. Zahlungsbericht ist bereits für Geschäftsjahre, welche nach dem Inkrafttreten des BilRUG (23.07.2015) beginnen, zu erstellen und losgelöst vom Jahres- bzw. Konzernabschluss im elektronischen Bundesanzeiger offen zu legen.

2.1 Einzelabschluss nach HGB

2.1.1 Regelungen für Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften

45 Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften unterliegen grundsätzlich den Bestimmungen im ersten Abschnitt des dritten Buches des HGB, also den §§ 238 bis 263 HGB. Ausgenommen hiervon sind nur die »kleinen Einzelkaufleute«, die in den Ausnahmebereich der §§ 241a und 242 Abs. 4 HGB fallen (vgl. Rn. 12–17). In den §§ 238 bis 241a HGB werden zunächst die Buchführungspflicht und die Pflicht zur Erstellung eines Inventars geregelt. Die §§ 242 bis 256a HGB enthalten Bestimmungen, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss beziehen. Dabei wird u. a. geregelt, dass der Jahresabschluss aus einer Bilanz und GuV besteht (§ 242 Abs. 3 HGB) und er gem. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist (§ 243 Abs. 1 HGB). Zu dieser Generalnorm der Rechnungslegung vgl. Rn. 160 ff. Die Ansatzvorschriften (= Bilanzierung dem Grunde nach) sind in den §§ 246–251 HGB geregelt, während die §§ 252–256a HGB die Bewertungsvorschriften (= Bilanzierung der Höhe nach) beinhalten (vgl. Rn. 379 ff.).

46 Die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften stellen lediglich sog. **Mindestvorschriften** dar. Es bleibt den Unternehmen vorbehalten, sich freiwillig den strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften zu unterziehen.

47 In bestimmten Fällen besteht hierzu eine Verpflichtung:

- Offene Handelsgesellschaften sowie Kommanditgesellschaften, bei denen nicht mindestens ein (mittelbar oder unmittelbar) persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist, unterliegen gem. § 264a Abs. 1 HGB den Bestimmungen, die für Kapitalgesellschaften gelten.
- Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die aufgrund ihrer Größe gem. § 1 PublG in den Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes fallen, müssen gem. § 5 Abs. 1 PublG im Hinblick auf den Inhalt des Jahresabschlusses, dessen Gliederung und für die einzelnen Abschlussposten von Bilanz und GuV die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beachten, d. h. die §§ 265, 266, 268 bis 275, 277 und 278 HGB.

2.1.2 Regelungen für Kapitalgesellschaften

2.1.2.1 Generelle Regelungen

48 Für **Kapitalgesellschaften** und gesetzlich gleichgestellte Gesellschaften gelten neben den Mindestvorschriften für alle Kaufleute die darüber hinausgehenden Vorschriften der §§ 264 bis 335b HGB des zweiten Abschnitts des dritten Buches des HGB. Die strengeren Bilanzierungs- und

Bewertungsvorschriften sowie die weitergehenden Offenlegungs- und die Prüfungspflichten der Abschlüsse von Kapitalgesellschaften werden vor allem mit der Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Gläubigern, aber auch mit der für Kapitalgesellschaften typischen personellen Trennung zwischen den Leitungsorganen und den Eigentümern begründet. Die strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften werden zum Teil in ihrer Anwendung wieder nach Größenmerkmalen abgestuft (vgl. Rn. 57–62).

49 Die §§ 264 bis 289a HGB enthalten die für den Einzelabschluss und den Lagebericht relevanten weitergehenden Vorschriften. Für Kapitalgesellschaften schreibt der Gesetzgeber ein bestimmtes Gliederungsschema für die Bilanz und GuV in §§ 266 bzw. 275 HGB vor, welches durch weitere Darstellungsvorschriften zu einzelnen Posten zur Bilanz und GuV ergänzt wird (zur GuV im Einzelnen vgl. B Rn. 2699 ff.). Darüber hinaus bestehen spezifische Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, z. B. gem. § 274 HGB zu latenten Steuern. Neben diesen spezifischen Vorschriften zur Bilanz und GuV muss der Einzelabschluss einer Kapitalgesellschaft gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB zusätzlich um einen **Anhang** erweitert werden. Damit besteht der Einzelabschluss dieser Gesellschaften nach HGB aus drei Teilen:

- Bilanz,
- GuV und
- Anhang.

50 Der Anhang bildet zusammen mit der Bilanz und GuV eine **Einheit** und ist diesen gleichgestellt. Der Anhang erfüllt dabei insb. drei Funktionen:

1. eine **Interpretationsfunktion**, soweit im Anhang einzelne Posten der Bilanz und der GuV näher erläutert werden;
2. eine **Ergänzungsfunktion**, soweit im Anhang zusätzliche Informationen, die sich nicht unmittelbar auf einzelne Posten der Bilanz und GuV beziehen, angegeben werden, wie z. B. Haftungsverhältnisse, Zusammensetzung der Arbeitnehmer, Angaben zu außerbilanziellen Geschäften usw.;
3. eine **Entlastungsfunktion**, soweit durch Verlagerung von Informationen in den Anhang die Bilanz und GuV klarer und übersichtlicher dargestellt werden können, z. B. indem Vermerke zu einzelnen Bilanzpositionen nicht in der Bilanz, sondern im Anhang angegeben werden.

51 Ggf. kommt noch eine vierte, sog. **Korrekturfunktion**, gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB hinzu, soweit besondere Umstände dazu führen, dass der – vorschriftsgemäß aufgestellte – Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage nicht vermittelt und daher Zusatzinformationen notwendig sind, um etwaige Fehlinterpretationen des Jahresabschlusses zu vermeiden, z. B. im Falle erheblicher aperiodischer Gewinnrealisierungen bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. *Winkeljohann/Schellhorn*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 264 HGB, Rn. 50 f.).

52 Der Anhang darf auch zur **Selbstdarstellung** des Unternehmens genutzt werden, soweit dadurch der Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigt wird. Neben den in den §§ 284 und 285 HGB aufgelisteten Anhangangaben finden sich an weiteren zahlreichen Stellen im HGB Verpflichtungen zu Anhangangaben. Das AktG und GmbHG enthalten überdies spezifische Anhangangaben für die Aktiengesellschaft (AG) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

53 Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen gem. § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB neben einem Anhang den Einzelabschluss zusätzlich um eine **Kapitalflussrechnung** (vgl. E Rn. 131 ff.) und einen **Eigenkapitalspiegel** (vgl. B Rn. 924 ff.) erweitern, sie können ihn ferner um eine **Segmentberichterstattung** (vgl. E Rn. 1 ff.) ergänzen.

54 Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und gleichgestellten Gesellschaften ist grundsätzlich innerhalb von drei Monaten zu erstellen. Für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften besteht eine längere Frist (vgl. Rn. 58 und 61).

55 Kapitalgesellschaften, welche **Tochterunternehmen** eines gem. § 290 HGB bzw. § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmen sind, dürfen unter bestimmten, in § 264 Abs. 3 HGB festgelegten Voraussetzungen, Erleichterungen im Hinblick auf den Umfang, die Prüfung und die Offenlegung ihres Einzelabschlusses sowie des Lageberichts in Anspruch nehmen. Diese Erleichterungen führen im Ergebnis dazu, dass die betroffenen Kapitalgesellschaften lediglich diejenigen Regelungen beachten müssen, die für alle Kaufleute gelten. Der Einzelabschluss umfasst für diese Kapitalgesellschaften also nur eine Bilanz und eine GuV, **nicht** jedoch einen Anhang. Ferner unterliegt er nicht der Abschlussprüfung und Offenlegung. Der Lagebericht entfällt ganz. Eine entsprechende Erleichterungsvorschrift gilt über § 264b HGB auch für Personengesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter.

56 Die Inanspruchnahme der Erleichterungen setzt voraus, dass die betroffenen Gesellschaften in einen veröffentlichten Konzernabschluss einbezogen werden und die weiteren Voraussetzungen gem. den §§ 264 Abs. 3 bzw. Abs. 4 oder 264b HGB sowie § 5 Abs. 6 PublG erfüllt sind. Danach muss im Falle einer Tochter-Kapitalgesellschaft u. a., als die wohl wichtigste Voraussetzung, eine **Einstandspflicht** des Mutterunternehmens für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr bestehen. Das Kriterium der Einstandspflicht wurde im Rahmen der BilRUG anstelle des bisherigen Kriteriums der Verlustübernahmeverpflichtung eingeführt. Daraus ergibt sich eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Befreiungsregelung, da einerseits die – bisherige – Verlustübernahmeverpflichtung dem Erfordernis der Einstandspflicht genügt, andererseits die Einstandspflicht aber auch durch weitere Sachverhalte begründet werden kann, wie z.B. eine harte Patronatserklärung der Konzernmutter.

2.1.2.2 Erleichterungsregelungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften

57 Die Beachtung der strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften macht der Gesetzgeber zum Teil von bestimmten Größenmerkmalen der Kapitalgesellschaft abhängig. Der § 267 HGB unterscheidet **drei Größenklassen** von Kapitalgesellschaften: kleine, mittelgroße und große. Innerhalb der kleinen Kapitalgesellschaften gelten für die sog. Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267a HGB weitere Erleichterungen (vgl. Rn. 59–62). Die Zugehörigkeit in eine dieser Größenklassen bestimmt sich danach, ob von den drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer mindestens zwei an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten bzw. nicht überschritten werden. Tab. 2 zeigt die relevanten Größenkriterien auf. Kapitalgesellschaften, die kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB sind, gelten gem. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große Gesellschaft.

	Bilanzsumme		Umsatzerlöse		Arbeitnehmer
	vor BilRUG	nach BilRUG	vor BilRUG	nach BilRUG	
Kleinstkapitalgesellschaften	≤ 350.000 €	unverändert	≤ 700.000 €	unverändert	≤ 10
Kleine Kapitalgesellschaften	≤ 4.840.000 €	≤ 6.000.000 €	≤ 9.680.000 €	≤ 12.000.000 €	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	≤ 19.250.000 €	≤ 20.000.000 €	≤ 38.500.000 €	≤ 40.000.000 €	≤ 250
Große Kapitalgesellschaften	> 19.250.000 €	> 20.000.000 €	> 38.500.000 €	> 40.000.000 €	≤ 250

Tab. 2: Größenkriterien zur Einordnung von Kapitalgesellschaften

Nachstehend werden die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften im Überblick aufgelistet. Im Detail wird hierauf i. R. d. spezifischen Kapitel in den folgenden Beiträgen eingegangen. **58**

- Erleichterungen für **kleine** Kapitalgesellschaften:
  - verkürzte Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB), d. h. Gliederungstiefe nur bis zu den mit römischen Ziffern in § 266 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Posten;
  - verkürzte Gliederung der GuV (§ 276 Satz 1 HGB), d. h. Möglichkeit der Zusammenfassung der Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB zum sog. Rohergebnis;
  - Wegfall bestimmter Anhangangaben (§§ 274a, 288 Abs. 1 HGB), vgl. B Rn. 3065;
  - keine Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
  - keine Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 2 HGB);
  - verlängerte Frist zur Erstellung des Jahresabschlusses bis zu sechs Monaten (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
  - keine Pflicht zur Einreichung der GuV beim elektronischen Bundesanzeiger.
- Erleichterungen für **mittelgroße** Kapitalgesellschaften:
  - verkürzte Gliederung der GuV (§ 276 Satz 1 HGB), d. h. Möglichkeit der Zusammenfassung der Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB zum sog. Rohergebnis;
  - Wegfall bestimmter Anhangangaben (§ 288 Abs. 2 HGB), vgl. B Rn. 3066;
  - Möglichkeit zur Offenlegung einer verkürzten Bilanz (§ 327 HGB) und eines verkürzten Anhangs.

2.1.2.3 Erleichterungsregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Mit Inkrafttreten des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) am 28.12.2012 wurde neben den bereits bestehenden drei Größenklassen der Kapitalgesellschaften (klein, mittel und groß) noch eine weitere geschaffen: die Kleinstkapitalgesellschaft. Diese kann von weiteren Erleichterungen Gebrauch machen, wenn sie die folgenden Größenmerkmale (§ 267a HGB) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt. Die Erleichterungen gelten über § 264a HGB grundsätzlich auch für haftungsbeschränkte Kleinstpersonenhandelsgesellschaften(vgl. hierzu weiterführend *Fey u. a.*, BB 2013, 110). **59**

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleinstkapitalgesellschaften	≤ 350.000 €	≤ 700.000 €	≤ 10

Tab. 3: Größenkriterien von Kleinstkapitalgesellschaften

Nicht alle Kapitalgesellschaften, die die Kriterien für Kleinstkapitalgesellschaften erfüllen, können die entsprechenden Erleichterungen in Anspruch nehmen. Ausgenommen sind zunächst über § 267 Abs. 3 HGB kapitalmarktorientierte Gesellschaften. Eine solche Konstellation könnte z. B. bei einer kapitalmarktorientierten Holding-Gesellschaft relevant sein, die keinen oder nur einen entsprechend geringen Umsatz aufweist und weniger als zehn Mitarbeiter beschäftigt. Des Weiteren haben Gesellschaften, die – soweit im HGB zulässig – eine Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert vornehmen, auf die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anspruch (sog. Bewertungsvorbehalt in § 253 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dieser Fall ist hauptsächlich im Rahmen der Pensionsrückstellungen relevant, wenn Deckungsvermögen, welches mit den Pensionsrückstellungen zu saldieren ist, vorhanden ist. Nur wenn das Deckungsvermögen statt mit Zeitwerten zu fortgeführten Anschaffungswerten bewertet wird, greifen die Erleichterungsvorschriften. Im Rahmen des BilRUG wurden die Erleichterungsvorschriften weiter eingeschränkt. Hiervon betroffen sind gem. § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB vor allem Unternehmen, **60**

deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben oder zu verwalten. Dagegen wurden im Rahmen des BilRUG die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 336 Abs. 2 Satz 2 HGB auch auf Kleinstgenossenschaften übertragen.

61 Die Erleichterungen für **Kleinstkapitalgesellschaften** umfassen folgende Punkte:

- alle Erleichterungen wie für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 2 HGB, vgl. auch Rn. 58),
- weitere Gliederungsverkürzung in Bilanz und GuV (§§ 266 Abs. 1 und 275 Abs. 5 HGB),
- keine Aufstellung eines Anhangs unter der Voraussetzung, dass folgende Angaben unter der Bilanz gemacht werden (§ 264 Abs. 1 und 2 HGB)
  - Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB),
  - Angaben zu gewährten Vorschüssen und Krediten an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe (§ 285 Nr. 9 Buchst. c HGB),
  - im Falle einer Aktiengesellschaft die Angaben zum Bestand an eigenen Aktien (§ 160 Abs. 3 Satz 2 AktG),
- Option zur Hinterlegung der Bilanz (in elektronischer Form) beim Unternehmensregister statt einer Offenlegung im Bundesanzeiger gem. § 326 Abs. 2 HGB. Bei der Hinterlegung ist zwar eine Einsichtnahme in die Bilanz weiterhin für jedermann möglich, allerdings ist diese antrags- und kostenpflichtig. Die Einsichtnahme erfolgt durch Übermittlung einer Kopie (§ 9 Abs. 6 Satz 3 HGB).

62 Das Ziel der Einführung des MicroBilG war vor allem eine Kostenentlastung der rund 500.000 Unternehmen, die von den vorgesehenen Erleichterungen profitieren können, ohne dabei die Informationsbedürfnisse der Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber sowie der Allgemeinheit wesentlich einzuschränken. Den Erleichterungen steht aber in der praktischen Umsetzung entgegen, dass viele Banken weiterhin umfassendere Jahresabschlussinformationen verlangen und die Erstellung der steuerlichen E-Bilanz eine größere Gliederungstiefe erfordert.

2.2 Konzernabschluss nach HGB

63 Nach § 290 Abs. 1 HGB muss eine Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) einen Konzernabschluss aufstellen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar einen **beherrschenden** Einfluss auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) ausüben kann. Zur Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nach HGB und die möglichen Befreiungen, z. B. beim Vorliegen sog. Kleinkonzerne, sowie die Frage des Konsolidierungskreises vgl. D Rn. 309 ff. eingegangen.

64 Der Konzernabschluss besteht nach § 297 Abs. 1 HGB aus der Konzernbilanz, der Konzern-GuV und dem Konzernanhang (vgl. D Rn. 551 ff.) sowie einer Kapitalflussrechnung (vgl. E Rn. 131 ff.) und einem Eigenkapitalspiegel (vgl. B Rn. 924 ff.). Der Konzernabschluss kann um eine Segmentberichterstattung (vgl. E Rn. 1 ff.) erweitert werden.

65 Nach § 11 Abs. 1 PublG sind unabhängig von der Rechtsform alle Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, die einen beherrschenden Einfluss i. S. d. § 290 Abs. 1 HGB auf ein anderes Unternehmen ausüben, wenn der Konzern die Größenmerkmale des § 11 Abs. 1 PublG erfüllt.

66 Die Konzernabschlüsse müssen gem. § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB innerhalb von fünf Monaten erstellt werden. Ist das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB, beträgt nach § 290 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. § 325 Abs. 4 Satz 1 HGB die Frist grundsätzlich vier Monate, es sei denn, das Unternehmen emittiert gem. § 327a HGB nur Schuldtitel mit einer Mindeststückelung von 50.000 € bzw. 100.000 € ab 26.11.2015.

3 Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS

3.1 Aufbau der Rechtsvorschriften nach IFRS

Die IFRS basieren – anders als das deutsche Bilanzrecht – dem Wesen nach nicht auf kodifizierten Rechtsvorschriften, sondern auf Vorschriften, die von einem **privaten** Standardsetter, dem **International Accounting Standards Board** (**IASB**), erlassen und herausgegeben werden. Das IASB ist ein internationales Expertengremium mit Sitz in London, UK, welches sich aus bis zu 16 Mitgliedern aus mehreren Ländern zusammensetzt. Das IASB seinerseits ist ein Organ der privatrechtlichen IFRS-Stiftung mit Sitz in Delaware, USA. Die Mitglieder des IASB werden von den sog. Trustees der IFRS-Stiftung bestellt. Neben dem Board gibt es zwei weitere Gremien, das IFRS-Interpretations Committee (IFRSIC) und das IFRS-Advisory Council (IFRSAC), deren Mitglieder ebenfalls von den Trustees der IFRS-Stiftung ernannt werden. Das IFRSIC setzt sich aus 14 stimmberechtigten Mitgliedern zusammen. Das Gremium tagt ungefähr alle sechs Wochen, ohne dass die Mitglieder hauptberuflich bestellt sind. Es soll die Arbeit des IASB flankieren, indem es vor allem offene Fragen der Standards zeitnah interpretiert und aktuelle Fragen aufgreift. Das IFRSIC hat an den IASB zu berichten. Der IASB muss vor der Verabschiedung der endgültigen Interpretationen des IFRSIC den Regelungen zustimmen. Das IFRSAC stellt ein beratendes Gremium aus Mitgliedern verschiedener Berufe und unterschiedlicher Nationalitäten dar. **67**

Die Trustees sind neben der Ernennung der Mitglieder des IASB, IFRSIC und IFRSAC vor allem zuständig für Änderungen der Satzung und die Sicherstellung der Finanzierung – insb. durch Spenden – des privaten Standardsetting-Verfahrens. Die Trustees werden für drei Jahre berufen mit der Option der einmaligen Verlängerung der Amtszeit. Beim Ausscheiden eines Trustees wird der Nachfolger von den amtierenden Trustees selbst ausgewählt und berufen (sog. Kooptierung). Bei der Wahl muss gem. den Vorgaben in der Satzung sichergestellt werden, dass die Zusammensetzung repräsentativ für die Kapitalmärkte der Welt und die geographischen und berufsständischen Interessen ist. **68**

Das Anfang 2001 im Rahmen einer Umstrukturierung neu eingesetzte Board hat eine neue Terminologie eingeführt. Danach ist IFRS (International Financial Reporting Standards) der Oberbegriff sowohl für die **Standards** als auch für die **Interpretationen**. Die Interpretationen haben die Aufgabe, zu einzelnen aktuellen Auslegungsfragen der Standards zeitnah Stellung zu nehmen. Die Standards selbst werden entweder wie bisher mit IAS (International Accounting Standards) oder aber, sofern es sich um neue, nach 2001 verabschiedete Standards handelt, ebenfalls mit IFRS bezeichnet. Insofern ist der Begriff IFRS – etwas irreführend – **doppelt** belegt: Er dient einerseits als Oberbegriff sowie andererseits als Bezeichnung für die Standards, die der Board nach 2001 neu erarbeitet und verabschiedet hat. Die IAS, welche von dem neuen Board nur überarbeitet/aktualisiert werden, tragen weiterhin die Bezeichnung IAS und behalten auch ihre bisherige Nummerierung. Die ab 2001 verabschiedeten Interpretationen werden mit IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) bezeichnet. Die Bezeichnung vor 2001 lautete SIC (Standing Interpretations Committee). **69**

Die IFRS sind zwar, von der Rechtsnatur her gesehen, kein kodifiziertes Recht, mit der Verabschiedung der EG-Verordnung vom 19.07.2002 haben sie aber für bestimmte Unternehmen diesen Status erreicht. Voraussetzung ist allerdings, dass die IFRS von der EU im Rahmen eines sog. Endorsement-Verfahrens anerkannt worden sind (s. zur Beschreibung dieses Anerkennungsverfahrens im Einzelnen z. B. *Buchheim u. a.*, KoR 2008, 334). **70**

Die IFRS unterscheiden sich aber nicht nur im Hinblick auf die Rechtsnatur vom deutschen Bilanzrecht, sondern auch im Hinblick auf die Regelungssystematik. Während im deutschen Bilanzrecht, ausgehend von den im dritten Buch des HGB kodifizierten, vorwiegend nur grundsätzlichen Rechnungslegungsvorschriften (code law), die konkreten Bilanzierungsvorschriften **71**

durch die Rechtsprechung und Kommentarmeinung konkretisiert werden, gehen die IFRS prinzipiell den umgekehrten Weg, d. h. sie bestehen aus einer Vielzahl detaillierter Einzelregelungen (case law bzw. common law). Das Framework, welches zwar auch Grundsätze der Rechnungslegung enthält, dient lediglich als theoretischer Bezugsrahmen für die bestehenden Einzelregelungen und die Erarbeitung neuer Einzelregelungen. Es kleidet sozusagen die Einzelregelungen ein. Diese Regelungssystematik führt dazu, dass die IFRS (Standards und Interpretations) mit rund 1.500 Seiten (in der deutschsprachigen Ausgabe der IFRS-Foundation) um ein Vielfaches umfangreicher als die im HGB im dritten Buch kodifizierten Vorschriften sind. Ein sachgerechter Vergleich beider Regelwerke im Hinblick auf den Umfang muss aber die zur Anwendung der HGB-Vorschriften erforderliche Kommentarliteratur, Rechtsprechung und z. T. auch die sehr umfangreichen steuerrechtlichen Regelungen (Gesetze, Erlasse etc.) einbeziehen, so dass in der Summe die Regelungsdichte der Vorschriften im deutschen Bilanzrecht denen der IFRS wohl in nichts nachsteht.

3.2 Einzelabschluss nach IFRS

72 Die IFRS-Rechnungslegung hat in Deutschland – wie vorstehend in Rn. 22-29 beschrieben – im Einzelabschluss v. a. Bedeutung i. R. d. Erstellung der sog. Handelsbilanz II als Ausgangspunkt für einen freiwillig oder zwingend zu erstellenden IFRS-Konzernabschluss. Tab. 4 zeigt im Überblick die derzeit anzuwendenden Standards (IAS und IFRS) auf.

IAS/IFRS	Titel	Titel
IAS 1	Presentation of Financial Statements	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Inventories	Vorräte
IAS 7	Cash Flow Statements	Kapitalflussrechnungen
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern
IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 11	Construction Contracts	Fertigungsaufträge
IAS 12	Income Taxes	Ertragsteuern
IAS 16	Property, Plant and Equipment	Sachanlagen
IAS 17	Leases	Leasingverhältnisse
IAS 18	Revenue	Erträge
IAS 19	Employee Benefits	Leistungen an Arbeitnehmer
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IAS 23	Borrowing Costs	Fremdkapitalkosten
IAS 24	Related Party Disclosures	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Rechnungslegung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen
IAS 27	Separate Financial Statements	Einzelabschlüsse
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungslegung in Hochinflationsländern
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung

IAS/IFRS	Titel	Titel
IAS 33	Earnings per Share	Ergebnis je Aktie
IAS 34	Interim Financial Reporting	Zwischenberichterstattung
IAS 36	Impairment of Assets	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen
IAS 38	Intangible Assets	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
IAS 40	Investment Property	Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien
IAS 41	Agriculture	Landwirtschaft
IFRS 1	First-time Adoption of IFRS	Erstmalige Anwendung der IFRS
IFRS 2	Share-based Payment	Anteilsbasierte Vergütung
IFRS 3	Business Combinations	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4	Insurance Contracts	Versicherungsverträge
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finanzinstrumente: Angaben
IFRS 8	Operating Segments	Geschäftssegmente
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	Konzernabschlüsse
IFRS 11	Joint Arrangements	Gemeinschaftliche Vereinbarungen
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen
IFRS 13	Fair Value Measurement	Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

Tab. 4: Übersicht über die aktuell anzuwendenden Standards der IFRS-Rechnungslegung (Stand: 31.12.2015)

Neben den in vorstehender Tabelle aufgelisteten aktuell anzuwendenden Standards ist ab Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2016 beginnen, der IFRS 14 »Regulatorische Abgrenzungsposten« und ab Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen, der IFRS 9 »Finanzinstrumente« sowie der IFRS 15 »Erlöse aus Verträgen mit Kunden« anzuwenden. Mit dem Inkrafttreten von IFRS 9 enfällt IAS 39 und mit dem Inkrafttreten von IFRS 15 entfallen IAS 11 und IAS 18. Ferner ist ab Geschäftsjahren, die nach dem 31.12. 2019 beginnen, der IFRS 16 »Leases«, der IAS 17 ersetzt, anzuwenden. Am 09.07.2009 veröffentlichte das IASB ergänzend zu den vorstehend genannten sog. Full-IFRS einen Standard für kleine und mittelständische Unternehmen, die IFRS for Small and Medium-sized Entities (SME). Dieser Standard, welcher im März 2015 überarbeitet wurde, soll eine weniger komplexe und für die Unternehmen weniger aufwändige Alternative zu den Full-IFRS sein. Das IASB legt sich dabei bewusst nicht auf eine bestimmte Größenordnung der Unternehmen, für welche der Standard anzuwenden ist, fest, sondern überlässt dies den nationalen Gesetzgebern. Da der SME-IFRS bislang weder von der EU noch vom deutschen Gesetzgeber freigegeben wurde, hat er derzeit keine rechtliche Bedeutung in Deutschland. Daher wird im Rahmen dieses Handbuchs nicht vertieft auf den SME-IFRS eingegangen. **73**

Die Bestandteile eines Abschlusses nach IFRS sind in IAS 1 Ziff. 10 geregelt. Danach umfasst ein Abschluss immer: **74**

- Bilanz (statement of financial position),
- Gesamtergebnisrechnung (statement of comprehensive income),
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of changes in equity),
- Kapitalflussrechnung (statement of cash flows) und
- Anhang (notes).

75 Gem. IAS 1 Ziff. 38 sind neben den Werten für das laufende Jahr auch die Vergleichszahlen für das Vorjahr anzugeben. Für den Fall, dass ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend für das Vorjahr anwendet oder Posten im Vorjahresabschluss rückwirkend anpasst oder umgliedert, ist gem. IAS 1 Ziff. 10 (f) zusätzlich eine Bilanz, bezogen auf den Zeitpunkt zu Beginn des Vorjahres, offenzulegen. Nach IFRS 8 Ziff. 2 müssen die kapitalmarktorientierten Unternehmen überdies eine **Segmentberichterstattung** im Anhang offenlegen. Wird diese auf der Ebene des Konzernabschlusses offengelegt, entfällt gem. IFRS 8 Ziff. 4 die Verpflichtung für den Einzelabschluss.

76 In der Gesamtergebnisrechnung wird das sog. **Gesamtergebnis (Total Comprehensive Income)** ausgewiesen. Dieses ergibt sich aus der Addition des **Gewinns/Verlusts (profit/loss)** und des sog. **Sonstigen Ergebnisses (Other Comprehensive Income – OCI)**. Während in den Gewinn/Verlust die **erfolgswirksam** erfassten Aufwendungen und Erträge eingehen, werden im sonstigen Ergebnis die **erfolgsneutral** erfassten Aufwendungen und Erträge gezeigt, welche direkt zu Lasten oder Gunsten des Eigenkapitals gebucht werden.

77 Im Hinblick auf die Darstellungsform der Gesamtergebnisrechnung bestehen gem. IAS 1 Ziff. 81 **zwei** Alternativen:

1. **Ein Rechenwerk** (single statement approach) gem. IAS 1 Ziff. 81 (a), welches innerhalb eines Tableaus sowohl die Posten, die in die Ermittlung des Gewinns/Verlusts als auch die Posten, die in das Sonstige Ergebnis eingehen, zeigt.
2. **Zwei Rechenwerke** (two statement approach) gem. IAS 1 Ziff. 81 (b), nämlich:
   - zum einen eine separate GuV, in der die Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus den erfolgswirksam erfassten Posten gezeigt wird (a statement displaying components of profit or loss) und
   - zum anderen eine Gesamtergebnisrechnung (statement of comprehensive income), die mit dem Gewinn/Verlust lt. GuV beginnt und nur noch die Posten zur Ermittlung des Sonstigen Ergebnisses zeigt.

78 Der Unterschied zwischen beiden Darstellungsformen besteht letztendlich darin, ob die GuV als ein separates Rechenwerk ausgewiesen wird, oder ob sie in die Gesamtergebnisrechnung als deren Bestandteil integriert wird. Abb. 1 zeigt den formalen Aufbau beider alternativen Rechenwerke auf:

Variante 1		Variante 2		
Ein Rechenwerk (single statement approach)		**Zwei Rechenwerke (two statement approach)**		
⋮ Ergebniswirksam erfasste Aufwands- und Ertragsposten		⋮ Ergebniswirksam erfasste Aufwands- und Ertragsposten		GuV-Rechnung
		= Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	
= Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	
⋮ Ergebnisneutral erfasste Aufwands- und Ertragsposten		⋮ Ergebnisneutral erfasste Aufwands- und Ertragsposten		
= Sonstiges Ergebnis (Other Comprehensive Income)	y	= Sonstiges Ergebnis (Other Comprehensive Income)	y	
Gesamtergebnis (Total Comprehensive Income)	z (x+y)	Gesamtergebnis Total Comprehensive Income	z (x+y)	

Abb. 1: Darstellungsformen der Gesamtergebnisrechnung

Der Inhalt beider Darstellungsformen ist identisch, sie unterscheiden sich nur in der formalen Aufbereitung. Die Variante 2 mit einer getrennten Darstellung der GuV-Rechnung dürfte insb. für die deutschen Abschlussadressaten eingängiger und leichter verständlich sein, da die GuV nach deutschem Bilanzrecht einen separaten Abschlussbestandteil bildet. Ferner unterstreicht diese Variante die Bedeutung der GuV bzw. des Gewinns/Verlusts, während bei der Variante 1 die erfolgsneutralen und erfolgswirksamen Posten durch die integrierte Darstellung »verwässert« werden und der Gewinn/Verlust nur noch eine Zwischengröße auf dem Weg zum Gesamtergebnis darstellt. Nach IAS 1 Ziff. 82A sind die Posten innerhalb des Sonstigen Ergebnisses (Other Comprehensive Income) weiter in zwei Kategorien zu unterteilen: **79**

1. Posten, die bei späterer Realisierung aufwands- und ertragswirksam umgegliedert werden (Recycling), z. B. Gewinne/Verluste aus dem Verkauf von zunächst erfolgsneutral auf- und abgewerteten Available-for-Sale-Wertpapieren und
2. Posten, die bei späterer Realisierung nicht mehr aufwands- und ertragswirksam umgegliedert werden, z. B. Gewinne/Verluste aus dem Verkauf von zunächst nach der Neubewertungsmethode erfolgsneutral auf- und abgewerteten Sachanlagen. Hier erfolgt bei Realisierung direkt eine Umbuchung in die Gewinnrücklage ohne Berührung der GuV-Rechnung.

Die Anhangangaben (notes) nach IFRS sind weitaus umfangreicher als nach deutschem Recht. Die Erfassung bzw. Übermittlung der hierfür erforderlichen Daten muss im Zuge der Konzernabschlusserstellung zweckmäßigerweise – zusammen mit der Erstellung der IFRS-HB II-Zahlen – bereits bei den einzelnen konsolidierten Gesellschaften erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Berichtssysteme entsprechend ausgebaut und detailliert sind. Im Rahmen dieses Handbuchs werden bei der Kommentierung der einzelnen Bilanzposten auch die jeweils relevanten Anhangangaben erläutert. Eine Gesamtzusammenstellung aller Anhangangaben enthält z. B. der Kommentar von *Baetge u. a.*, Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl., 25. EL 2015, Teil C, Anhang I. **80**

3.3 Konzernabschluss nach IFRS

Die Frage, ob **dem Grunde nach** überhaupt eine Konzernrechnungslegungspflicht besteht, richtet sich nach dem nationalen Bilanzrecht des Sitzstaates des Unternehmens innerhalb der EU. Dies ergibt sich aus einem von der EU-Kommission in 2003 veröffentlichten Kommentar zu der EG-Verordnung Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze. Dies bedeutet für deutsche Unternehmen, dass zunächst immer in einem **ersten Schritt** zu prüfen ist, ob nach Maßgabe der §§ 290–293 HGB bzw. § 11 PublG überhaupt ein Konzernabschluss erstellt werden muss. Dabei sind auch die Vorschriften über die Befreiung von der Konzernrechnungslegung nach deutschem Recht zu beachten. Muss ein Konzernabschluss erstellt werden, dann ist in einem **zweiten Schritt** zu prüfen, ob der Konzernabschluss statt nach HGB nach IFRS zu erstellen ist oder freiwillig erstellt werden kann. Falls dies bejaht wird, richten sich alle daran anschließenden Konsolidierungsschritte nach dem IFRS-Regelwerk, d. h. bereits die Frage des Umfangs des Konsolidierungskreises bestimmt sich nach IFRS. Damit ergibt sich die in Abb. 2 aufgezeigte Aufgabenabgrenzung zwischen HGB und IFRS. **81**

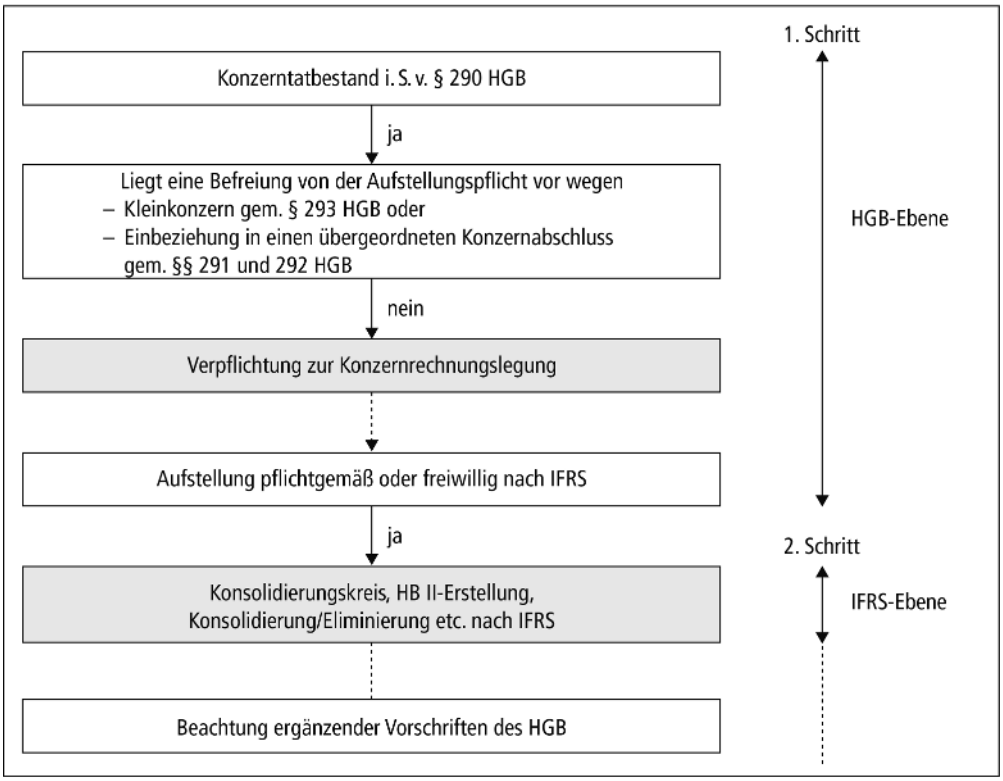

Abb. 2: Anwendungsbereich der HGB- und IFRS-Vorschriften im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses

82 Die **Bestandteile** des Konzernabschlusses nach IFRS richten sich nach IAS 1 und entsprechen grundsätzlich denen des Einzelabschlusses nach IFRS (vgl. Rn. 72–80).

83 Nach § 315a Abs. 1 HGB muss der IFRS-Konzernabschluss, damit er seine befreiende Wirkung entfaltet, um die Bestandteile/Angaben erweitert werden, welche das nationale deutsche Recht über die IFRS-Vorschriften hinausgehend vorschreibt (vgl. D Rn. 1179). Hierzu zählen:

- die Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses in deutscher Sprache und in Euro sowie die Unterzeichnungspflicht,
- die Offenlegung einer Anteilsliste des Konzerns,
- die Offenlegung folgender zusätzlicher Anhangangaben:
  - Mitarbeiterzahlen,
  - Organbezüge,
  - Angabe der Erklärung zur Abgabe des Corporate Governance Codex,
  - Honorar der Konzernabschlussprüfer.
- die Ergänzung des Konzernabschlusses um einen zusätzlichen Teil, in dem die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Handelsregisternummer angegeben werden. Im Falle der Liquidation oder Abwicklung der Konzernmutter ist dies ebenfalls anzugeben.

84 Ferner ist ein **Konzernlagebericht**, welcher im IFRS-Regelwerk ebenfalls nicht verpflichtend vorgeschrieben ist, zu erstellen. Darüber hinaus sind die nationalen Vorschriften zur Offenlegung, Prüfung und zu den Auskunftspflichten der Tochterunternehmen zu beachten.

4 Lagebericht und Konzernlagebericht

Neben dem Einzelabschluss müssen gem. § 264 Abs. 1 HGB die gesetzlichen Vertreter großer und mittelgroßer Kapitalgesellschaften einen **Lagebericht** aufstellen. Diese Verpflichtung gilt auch für gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften gem. § 264a HGB sowie für Genossenschaften gem. § 336 Abs. 1 HGB und für Nicht-Kapitalgesellschaften gem. § 11 PublG, sofern es sich nicht um Einzelkaufleute oder Personenhandelsgesellschaften handelt. Von der Verpflichtung befreit sind die Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich des § 264 Abs. 3 HGB bzw. 264b HGB fallen (vgl. Rn. 48–56). **85**

Neben dem Lagebericht als ergänzendes Instrument zum Einzelabschluss müssen die Mutterunternehmen, die nach den Vorschriften des deutschen Bilanzrechts zur Erstellung eines **Konzernabschlusses** verpflichtet sind, einen Konzernlagebericht aufstellen. Diese Verpflichtung gilt gem. § 315a Abs. 1 HGB auch dann, wenn der Konzernabschluss nach IFRS erstellt wird. D. h., Inhalt und Umfang des Konzernlageberichts regelt das HGB, wenngleich die genannten Zahlenwerte im Lagebericht auf IFRS basieren, um die Zusammenhänge mit dem Zahlenwerk des IFRS-Konzernabschlusses sachgerecht herstellen zu können. **86**

Im Lagebericht bzw. Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens bzw. Konzerns darzustellen. Konkrete inhaltliche Vorgaben finden sich in den §§ 289 bzw. 315 HGB sowie im DRS 20. Zum Lagebericht sowie zum Konzernlagebericht vgl. E Rn. 241 ff. Der Lagebericht bzw. Konzernlagebericht unterliegt der Abschlussprüfung und Offenlegung. **87**

Das IASB hat am 08.12.2010 ein sog. Leitliniendokument »Lageberichterstattung« (Practice Statement »Management Commentary«) veröffentlicht. Es enthält Grundsätze und Kernelemente eines den IFRS-Abschluss erläuternden und ergänzenden Berichts. Das Dokument stellt aber keinen IFRS dar und ist nicht verpflichtend anzuwenden. In Deutschland besteht mit dem Lagebericht bereits ein vergleichbares nationales Berichtsinstrument. D. h. für die IFRS-Anwender in Deutschland sind die gesetzlichen Vorgaben des HGB bzw. der DRS zu beachten, wenngleich das Leitliniendokument des IASB im Hinblick auf eine Berichterstattung über Managementziele und Strategien einen über die HGB-Vorschriften hinausgehenden Berichtsinhalt umfasst (s. auch DRSC, Newsletter vom 08.12.2010). **88**

5 Prüfung und Unternehmenspublizität

Der Jahresabschluss und Lagebericht sowie der Konzernabschluss und Konzernlagebericht einer **Kapitalgesellschaft** und gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB unterliegen gem. § 316 Abs. 1 und 2 HGB einer **Prüfungspflicht** durch einen Abschlussprüfer. Dies gilt auch für Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des PublG fallen. **Ausgenommen** von der Prüfungspflicht ist der Jahresabschluss der **kleinen** Kapitalgesellschaften. Als Abschlussprüfer kommen gem. § 319 Abs. 1 HGB und § 6 Abs. 1 PublG grundsätzlich nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage. Mittelgroße GmbHs und mittelgroße Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB dürfen auch von vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden (§ 319 Abs. 1 Satz 2 HGB). Hat **89**

keine Prüfung stattgefunden, können die zuständigen Organe der Gesellschaften den Einzelabschluss nicht feststellen bzw. den Konzernabschluss nicht billigen. In die Abschlussprüfung ist gem. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB die Buchführung einzubeziehen. Das HGB sieht keine Fristen vor, innerhalb derer die Prüfung durch die Abschlussprüfer abgeschlossen sein muss. Allerdings müssen die Unternehmen aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften bestimmte Fristen beachten, deren Einhaltung einen geprüften Abschluss voraussetzt, wie z. B. die Einberufungsfrist der Hauptversammlung gem. § 123 i. V. m. § 175 AktG. Zum Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung im Detail vgl. *Marten u. a.*, 2011.

90 Nach § 325 Abs. 1 und 3 HGB müssen von den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaften und gleichgestellten anderen Unternehmen grundsätzlich innerhalb einer Frist von **zwölf Monaten** beim elektronischen Bundesanzeiger eingereicht werden:

- der Jahresabschluss und der Lagebericht bzw.
- der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht jeweils einschließlich des Bestätigungsvermerks oder des Versagungsvermerks (bei bestehender Prüfungspflicht),
- der Bericht des Aufsichtsrats bei Kapitalgesellschaften,
- die nach § 161 AktG vorgesehene Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex.

91 Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die keine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 327a HGB sind, gilt gem. § 325 Abs. 4 HGB eine Frist von **vier Monaten**.

92 Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft die vollständige und fristgerechte Einreichung der Unterlagen. Ergibt die Prüfung, dass die offenzulegenden Unterlagen nicht oder unvollständig eingereicht wurden, muss die zuständige Verwaltungsbehörde (das Bundesamt für Justiz) gem. § 329 Abs. 4 HGB unterrichtet werden. Diese kann dann ein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB einleiten. Das Ordnungsgeld beträgt gem. § 335 Abs. 1 HGB zwischen 2.500 € und 25.000 € und kann mehrfach verhängt werden. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen gelten gem. § 335 Abs. 1a HGB höhere Ordnungsgeldgrenzen. Für ab dem 31.12.2012 endende Geschäftsjahre beträgt das Mindestordnungsgeld für Kleinstkapitalgesellschaften nur noch 500 € und für kleine Kapitalgesellschaften 1.000 €.

93 Im Hinblick auf den Umfang der einzureichenden und offenzulegenden Teile bestehen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften über die **Erleichterungen** bei der Rechnungslegung hinausgehende zusätzliche Erleichterungen dahingehend, dass

- kleine Kapitalgesellschaften keine GuV beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen müssen (von der Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts sind sie gem. § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB per se befreit),
- mittelgroße Kapitalgesellschaften können gem. § 327 HGB eine verkürzte Bilanz, die – wie bei kleinen Kapitalgesellschaften – nur bis zu den mit römischen Ziffern in § 266 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Posten untergliedert ist, einreichen, allerdings müssen in diesem Fall in der Bilanz oder im Anhang darüber hinaus bestimmte, in § 327 Nr. 1 HGB genannte Posten gesondert angegeben werden.

94 Die Kleinst-Kapitalgesellschaft muss gem. § 326 Abs. 2 HGB lediglich eine Bilanz (mit bestimmten Zusatzangaben anstelle eines Anhangs) zur Hinterlegung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einreichen. Eine Veröffentlichung im Bundesanzeiger erfolgt nicht, eine Einsichtnahme durch Dritte ist aber möglich (vgl. Rn. 61).

95 Kapitalmarktorientierte Unternehmen unterliegen neben den Publizitätsvorschriften für das gesamte Geschäftsjahr, der sog. Jahresfinanzberichterstattung, auch einer – mittlerweile primär im WpHG geregelten – unterjährigen Publizität, der sog. **Zwischenberichterstattung** (hierzu im Einzelnen vgl. E Rn. 391 ff.).

6 Bilanzeid

Die Jahres- und Halbjahresfinanzberichterstattung bestimmter Unternehmen ist durch den sog. **Bilanzeid** zu ergänzen. DRS 16 Ziff. 56 spricht von der »Versicherung der gesetzlichen Vertreter«. Zielsetzung des Bilanzeids ist es, das Vertrauen der Anleger in die veröffentlichten Informationen und damit letztlich in die Kapitalmärkte zu stärken. Wenngleich der Begriff Bilanzeid im Gesetz nicht explizit verwendet wird, hat er sich im allgemeinen und fachwissenschaftlichen Sprachgebrauch durchgesetzt. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, welche als Inlandsemittent i. S. d. § 2 Abs. 7 WpHG Wertpapiere begibt, sind zur Abgabe einer schriftlichen Erklärung verpflichtet, in welcher sie versichern, dass nach bestem Wissen die veröffentlichten Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Als Inlandsemittenten gelten dabei im Wesentlichen alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, deren Herkunftsland Deutschland ist. **96**

Die Verpflichtung zur Abgabe des Bilanzeids erstreckt sich auf die Angaben der in Tab. 5 genannten Berichtsinstrumente i. R. d. Jahres- und Halbjahresfinanzberichterstattung, wobei auch die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens, welches gem. § 315a HGB einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellt, eine entsprechende Erklärung abzugeben haben (§§ 315a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. 297 Abs. 2 Satz 4 HGB). **97**

In der Praxis wird i. d. R. der im DRS 16 Ziff. 56 enthaltene Formulierungsvorschlag für den Bilanzeid verwendet. Dem Bilanzeid kommt insb. eine sog. Appell- und Warnfunktion zu. Durch die Abgabe soll dem Vorstand seine besondere Verantwortung für die veröffentlichten Daten nochmals bewusst werden. Aus einem fehlerhaften Bilanzeid können sich auch strafrechtliche und gegebenenfalls zivilrechtliche Konsequenzen ergeben (vgl. *Hahn, C.*, IRZ 2007, 375). **98**

Jahresfinanzberichterstattung	Halbjahresfinanzberichterstattung
Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. m. § 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG	Halbjahresabschluss gem. § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. m. § 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG
Lagebericht gem. § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB i. V. m. § 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG	Halbjahreslagebericht gem. § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB i. V. m. § 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG
Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 2 Satz 4 HGB i. V. m. § 37y Nr. 1 WpHG	Konzernhalbjahresabschluss gem. § 297 Abs. 2 Satz 4 HGB i. V. m. § 37y Nr. 2 WpHG
Konzernlagebericht gem. § 315 Abs. 1 Satz 6 HGB i. V. m. § 37y Nr. 1 WpHG	Konzernhalbjahreslagebericht gem. § 315 Abs. 1 Satz 6 HGB i. V. m. § 37y Nr. 2 WpHG

Tab. 5: Gegenstand des Bilanzeids und relevante Gesetzesvorschriften

7 Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)

99 Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) ist ein **privates Rechnungslegungsgremium** in Form eines eingetragenen Vereins, welches 1998 von Vertretern aus Unternehmen, Banken und Versicherungen sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegründet wurde und vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) gem. § 342 Abs. 1 HGB die offizielle Anerkennung durch einen sog. Standardisierungsvertrag (zuletzt geändert am 02.12.2011) erhalten hat. Zu den Kompetenzen des DRSC gehören nach § 342 Abs. 1 HGB

1. die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
2. die Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften,
3. die Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien und
4. die Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS), soweit deutsche Unternehmen diese anwenden.

100 Mitglied des DRSC kann jede juristische Person und jede Personenvereinigung werden, die der gesetzlichen Pflicht zur Rechnungslegung unterliegt oder sich mit Fragen der Rechnungslegung befasst. Die Aufgabe der Mitgliederversammlung ist u. a. die Wahl des Verwaltungsrates. Diesem gehören 20 ehrenamtliche Mitglieder an. Der Verwaltungsrat seinerseits ist insb. zuständig für die Wahl und Bestellung der Mitglieder des Präsidiums, des IFRS-Fachausschusses, des HGB-Fachausschusses und des Wissenschaftsbeirats. Der IFRS- und der HGB-Fachausschuss sind die beiden zentralen Gremien des DRSC, jeweils bestehend aus sieben ehrenamtlichen Rechnungslegungsexperten. Der HGB-Fachausschuss erarbeitet die Rechnungslegungsstandards i. S. d. § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Die Aufgabe des IFRS-Fachausschusses besteht in der Erarbeitung von Interpretationen zu den IFRS i. S. d. § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB und der Stellungnahme zu Entwürfen des IASB. In die Erarbeitung der Standards und Interpretationen ist die fachlich interessierte Öffentlichkeit im Rahmen eines mehrstufigen Konsultations- und Abstimmungsprozesses mit einzubeziehen. Beide Ausschüsse, der HGB-Ausschuss für die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen und der IFRS-Ausschuss für die kapitalmarktorientierten Unternehmen, sind zuständig für die vorstehend in § 342 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB genannten Beratungs- und Vertretungsaufgaben (s. Ziff. 98) sowie die Erarbeitung weiterer Stellungnahmen.

101 Soweit in HGB-Konzernabschlüssen die vom BMJ bekannt gemachten Standards des DRSC beachtet worden sind, wird gem. § 342 Abs. 2 HGB vermutet, dass diese Konzernabschlüsse gem. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, soweit sie die Konzernrechnungslegung betreffen, erstellt worden sind. Dies bedeutet im Umkehrschluss aber nicht, dass für den Fall, dass die Standards nicht beachtet worden sind, die HGB-Konzernabschlüsse per se nicht ordnungsgemäß sind. Ob die Standards des DRSC im Einzelfall zu einer ordnungsmäßigen Konzernabschlusserstellung geführt haben oder nicht, kann gem. der Rechtsordnung in Deutschland nur von den Gerichten entschieden werden (vgl. mit weiteren Literaturhinweisen: *Förschle*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 342 HGB, Rz. 17–19). Das IDW verweist aber in seinen Prüfungsstandards (vgl. v. a. IDW PS 201, Anm. 12, IDW PS 400 und IDW PS 450, Anm. 113) auf mögliche Auswirkungen i. R. d. **Abschlussprüfung**, falls die Standards von den Unternehmen nicht beachtet werden.

Danach gilt im Wesentlichen folgende Regelung: **102**

- In den Fällen, in denen durch die Standards des DRSC gesetzliche **Regelungslücken** der Konzernrechnungslegung geschlossen werden, können wesentliche Verstöße gegen die Standards zu Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht führen.
- In den Fällen, in denen durch die Standards ein gesetzlich kodifiziertes **Wahlrecht** eingeschränkt wird, darf die Nichtbeachtung des Standards zu keinen Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk führen, sondern »nur« zu einem Hinweis im Prüfungsbericht.

Das DRSC finanziert seine Tätigkeiten insb. aus Beiträgen der Mitglieder, Spenden und Erlösen aus dem Verkauf von Veröffentlichungen. Tab. 6 zeigt im Überblick die derzeit gültigen Standards (DRS) auf. **103**

DRS 3	Segmentberichterstattung
DRS 3–10	Segmentberichterstattung von Kreditinstituten
DRS 3–20	Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen
DRS 4	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
DRS 7	Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
DRS 9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
DRS 13	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
DRS 16	Zwischenberichterstattung
DRS 17	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder
DRS 18	Latente Steuern
DRS 19	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
DRS 20	Konzernlagebericht
DRS 21	Kapitalflussrechnung

Tab. 6: Übersicht über die aktuell gültigen und vom BMJV bekannt gemachten Standards des DRSC (Stand: 31.12.2015)

8 Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ist eine **privatrechtliche Institution**, die die Einhaltung der Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften überprüft. Die Prüfstelle wurde 2004 als privater Verein gegründet und entsprechend § 342b Abs. 1 HGB vom Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Vertrag anerkannt. Der Prüfung durch die DPR unterliegen gem. § 342b Abs. 2 HGB nur Inlandsemittenten, deren Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG an einer deutschen **Börse** zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind. Die Prüfung ist auf den zuletzt festgestellten Jahresabschluss mit zugehörigem Lagebericht bzw. den zuletzt gebilligten Konzernabschluss mit zugehörigem Konzernlagebericht und den zuletzt veröffentlichten Zahlungsbericht bzw. den Konzernzahlungsbericht sowie auf den zuletzt veröffentlichten verkürzten Abschluss zum Halbjahr mit zugehörigem Zwischenlagebericht (Halbjahresfinanzbericht) beschränkt. Bei einer Anordnung der Prüfung durch die BaFin oder einer Anlassprüfung durch die DPR kann sich die Prüfung auch auf den vorhergehenden Abschluss bzw. Bericht erstrecken (§ 37o Abs. 1a WpHG bzw. § 342b Abs. 2a HGB). Die Prüfstelle wird nicht nur bei konkreten Anhaltspunkten für einen Verstoß, sondern auch ohne besonderen Anlass durch Stichproben oder auf Verlangen der BaFin tätig. Eine stichproben- **104**

artige Prüfung des Halbjahresfinanzberichts und des Zahlungsberichts bzw. Konzernzahlungsberichts ist jedoch nicht vorgesehen (vgl. § 37o Abs. 1 Satz 6 WpHG).

105 Im Zeitraum 2006 bis 2012 hat die DPR 841 Abschlüsse/Lageberichte geprüft, davon waren rd. 23% (= 190) fehlerhaft (vgl. die Prüfungsberichte der DPR sowie *Toebe u. a.*, KoR 2013, 257). Die Zusammenarbeit der Unternehmen mit der Prüfstelle ist freiwillig. Mit den Unternehmen soll eine einvernehmliche Lösung zur Bereinigung von festgestellten Fehlern herbeigeführt werden. Die Kosten der DPR werden grundsätzlich durch Erhebung einer Umlage von den Unternehmen, die der Überwachung unterliegen, finanziert. Falls ein Unternehmen mit der Prüfstelle nicht kooperiert oder wenn keine einvernehmliche Lösung zur Fehlerbeseitigung zustande kommt, wird die BaFin als staatliche Instanz tätig. Die BaFin kann die Prüfung und die Berichtigung von Fehlern mit öffentlich-rechtlichen Mitteln durchsetzen.

9 Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten

106 Im Hinblick auf die Bestandteile des **HGB-Einzelabschlusses** und die Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts ergibt sich zusammenfassend der in Tab. 7 dargestellte Umfang für Personenhandelsgesellschaften sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften:

Unternehmen	**Personenhandelsgesellschaften und Einzelunternehmen (ausgenommen Einzelkaufleute, die nach § 241a HGB nicht buchführungspflichtig sind)**	**Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstpersonengesellschaft (i. S. d. § 264a HGB)**	**Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Personenhandelsgesellschaften (i. S. d. § 264a HGB)**	**Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie Personenhandelsgesellschaften (i. S. d. § 264a HGB) und Großunternehmen nach PublG (soweit keine Einzelkaufleute oder Personenhandelsgesellschaften)**	**Kapitalmarktorientierte Unternehmen, sofern sie nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)**
Umfang	**§ 242 HGB**	**§ 264 Abs. 1 Satz 4 und 5 HGB**	**§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB**	**§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB**	**§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB**
Bilanz	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
GuV	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Anhang	–		Pflicht	Pflicht	Pflicht
Kapitalflussrechnung	–		–	–	Pflicht
Eigenkapitalspiegel	–		–	–	Pflicht
Segmentberichterstattung	–		–	–	Wahlrecht
Lagebericht	–		–	Pflicht	Pflicht

Tab. 7: Umfang des HGB-Einzelabschlusses und Erstellungspflicht des Lageberichts

Im Hinblick auf die Bestandteile des **HGB- und IFRS-Konzernabschlusses** gilt zusammenfassend: **107**

	Mutterunternehmen		
	nicht kapitalmarktorientiert		kapitalmarkt-orientiert
	Wahlrecht zwischen HGB und IFRS		IFRS
	§ 297 HGB	IAS 1	IAS 1/IFRS 8
Bilanz	ja	ja	ja
GuV bzw. Gesamtergebnisrechnung nach IFRS	ja	ja	ja
Kapitalflussrechnung (Cashflow Statement)	ja	ja	ja
Eigenkapitalspiegel	ja	ja	ja
Segmentberichterstattung (nach IFRS Teil des Anhangs)	Wahlrecht	Wahlrecht	ja
Anhang	ja	ja	ja

Tab. 8: Bestandteile des Konzernabschlusses nach HGB und IFRS

Im Hinblick auf die **Offenlegungspflichten** der Einzelgesellschaft bestehen für kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie Großunternehmen nach dem Publizitätsgesetz nachstehend genannte Umfänge und Fristen, wobei für börsennotierte Gesellschaften noch die Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG sowie für kapitalmarktorientierte Gesellschaften ggf. noch die Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalspiegel hinzukommen: **108**

	Umfang der Offenlegung	Fristen (Erstellung/ Offenlegung)
Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstpersonengesellschaft i. S. d. § 264a HGB	• Bilanz	6/12 Monate
Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Personenhandelsgesellschaften i. S. d. 264a Abs. 1 HGB	• Bilanz • Anhang (verkürzt)	6/12 Monate
Mittelgroße Kapitalgesellschaften und mittelgroße Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB	• Jahresabschluss • Lagebericht • Bestätigungsvermerk • Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs • Bericht des Aufsichtsrats	3/12 Monate
Große Kapitalgesellschaften und große Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB	• Jahresabschluss • Lagebericht • Bestätigungsvermerk • Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs • Bericht des Aufsichtsrats	3/12 Monate Ausnahme: kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften 3/4 Monate
Börsennotierte Aktiengesellschaften gem. § 161 AktG	• Jahresabschluss • Lagebericht • Bestätigungsvermerk • Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs • Bericht des Aufsichtsrats • Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG	3/12 Monate

	Umfang der Offenlegung	Fristen (Erstellung/ Offenlegung)
Großunternehmen nach § 1 PublG	Grundsätzlich gleicher Umfang der Offenlegungspflichten wie für große Kapitalgesellschaften; Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute müssen aber nach § 5 Abs. 2 PublG keinen Anhang und keinen Lagebericht erstellen und offenlegen und können gem. § 9 Abs. 2 und 3 PublG eine verkürzte GuV und Bilanz offenlegen.	3/12 Monate

Tab. 9: Offenlegungsverpflichtungen der Unternehmen für die Einzelgesellschaft

109–159 vorläufig frei

II Grundsätze der Rechnungslegung

1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht

Ergänzende Literaturhinweise

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731.
Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern- und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: FS Budde, München 1995, 43.
Bareis, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluss, Teil C: Die gesellschaftsrechtliche und handelsbilanzielle Behandlung von Sachausschüttungen im Spiegel des Steuerrechts, WPg 2008, 564.
Bareis, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Sachausschüttungen de lege lata, BB 2008, 479.
Bareis, Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 31.
Bareis, Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle »außerbilanzieller Korrekturen« – Replik zu Wassermeyer, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959, DB 2010, 2637.
Bareis, »Angeschaffte« Drohverlustrückstellungen – Eine contradictio in adiecto. Anmerkungen zu den BFH-Urteilen I R 72/10, FR2012, 407 und I R 102/08, FR 2010,425 sowie zum BMF-Schr. v. 24.6.2011, FR 2012, 385.
Bareis, Zur Systematik der Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 2012, 937.
Bareis, Ist die Mindestbesteuerung verfassungsgemäß? Zugleich Anm. zu den BFH-Urteilen vom 22.8.2012 (I R 9/11, DB 2012 S. 2785) und 20.9.2012 (IV R 29/10, DB 2012 S. 2789; IV R 36/10, DB0560646), DB 2013, 144.
Bareis, Mindestbesteuerung und Liquidationszeitraum, DB 2013, 1265.
Beisse, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1.
Bravidor/Mehnert, Bedeutung der Bilanzwahrheit in der Rechtsprechung des EuGH: Implikationen für die HGB-Rechnungslegung, StuB 2014, 596.
Christiansen, Ein Versuch zur »Entziehbarkeit« von Missverständnissen – Replik auf *Siegel*, DStR 2002, 1196.
Christiansen, Ergänzender Versuch zur »Entziehbarkeit« von Missverständnissen – insbesondere zur Reichweite des Prinzips der Unternehmensfortführung, DStR 2002, 1637.
Döllerer, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217.
Einiko, Kommentar zu GoBD, BB 2014, 2994.
Fischer/Kalina-Kerschbaum, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung – Kritische Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens, DStR 2010, 399.
Goldshteyn/Thelen, Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, 1126.
Goldsteyn/Thelen, Extra fiscum recta doctrina non est? – Kritische Anmerkungen zu den GoBD und ihrer Rechtsqualität, DStR 2015, 326.
Herrfurth, Die neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern sowie zum Datenzugriff (GoBD), StuB 2013, 533.
Hoffmann, (Un-)Maßgeblichkeit der GoB?, StuB 2014, 161.
Herzig, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1.
Herzig/Briesemeister, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG – Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12.03.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, DB 2010, 917.
Jaufmann/Velte, Auswirkungen des BilRUG auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss – Durch Deutschland muss ein »BilRUG« gehen?!, NWB 2015, 2492.
Kahle, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage 4 zu Heft 22.
Kahle, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87.
Kahle/Dahlke/Schulz, Zunehmende Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung?, StuW 2008, 266.
Kahle/Günter, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, StuW 2012, 43.
Kahle/Günter, Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut – Veränderungen der Aktivierungskriterien durch das BilMoG?, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 69.

Kaminski, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771.
Kraft/Bischoff, Zur Problematik von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 173.
Kußmaul/Ollinger/Müller, Das neue Bilanzrecht nach dem BilRUG-RegE – Ausgewählte Aspekte, StuB 2015, 217.
Lorson, Gesetzgebung als Handwerkskunst: BilRUG – ein Meister- oder ein Gesellenstück?, DB 2015, 695.
Lüdenbach/Freiberg, BilRUG-RegE: Mehr als selektive Nachbesserungen?, BB 2015, 363.
Lüdenbach/Freiberg, Die Regelungen des BilRUG im Jahresabschluss – Änderungen im Überblick, StuB 2015, 563.
Moxter, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: *Gross* (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1985, 17.
Müller, Die GoBD – eine Fortschreibung der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung manueller Art, SteuK 2015, 343.
Oser/Orth/Wirtz, BilRUG, Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) – Wesentliche Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung, DB 2015, 1729.
Schneider, Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1974, 365.
Schneider, Betriebswirtschaftliche Analyse von BFH-Urteilen als Grundlage einer Deduktion handelsrechtlicher GoB, in: FS Ludewig, Düsseldorf 1996, 921.
Schulze-Osterloh, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluß, Teil B: Sachdividenden und die Notwendigkeit des Zeitwertansatzes, WPg 2008, 562.
Siegel, Die Maximierung des Gewinnausweises mit dem Instrument der Vollkostenrechnung, WiSt 1981, 390.
Siegel, Metamorphosen des Realisationsprinzips?, in: FS Forster, Düsseldorf 1992, 585.
Siegel, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1.
Siegel, Zeitwertbilanzierung für das deutsche Bilanzrecht?, BFuP 1998, 593.
Siegel, Rückstellungsbildung nach dem Going-Concern-Prinzip – eine unzweckmäßige Innovation, DStR 2002, 1636.
Siegel, Unentziehbarkeit als zentrales Kriterium für den Ansatz von Rückstellungen, DStR 2002, 1192.
Siegel, Anschaffungskosten und ihre Relevanz im System des Rechnungswesens, in: FS Baetge, Düsseldorf 2007, 589.
Siegel, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluß, Teil A: Sachdividenden und die Zweckmäßigkeit des Buchwertansatzes, WPg 2008, 553.
Siegel, Stellungnahme: Sachausschüttungen im Körperschaftsteuerrecht de lege lata und de lege ferenda, BB 2008, 483.
Siegel, Vom Vorsichtsprinzip zum Optimismusprinzip? Stellungnahme zum Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, ZSteu 2008, 2.
Siegel/Bareis, Der »negative Geschäftswert« – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993, 1477.
Siegel/Bareis, Zum »negativen Geschäftswert« in Realität und Bilanz, BB 1994, 317.
Stützel, Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, 314.
Zwirner, Steuerbilanzpolitik: Keine durchgehende Stetigkeit – Anmerkungen zum Nicht-Vorhandensein eines steuerlichen Stetigkeitsgebots, Stbg 2014, 163.
Zwirner, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik – BMF-Schreiben vom 12.03.2010 zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2010, 591.
Zwirner/Künkele, Steuerbilanzpolitische Wahlrechtsausübung: Kein Raum für ein Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz, DStR 2013, 2077.

1.1 Einführung

160 Im deutschen Handelsbilanzrecht findet sich in § 238 HGB folgende Formulierung: »Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.«

161 Ausnahmen von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars regeln § 241a HGB und § 242 Abs. 4 HGB. Ob diese Befreiung kleiner Kaufleute von der Buchführungspflicht

sinnvoll ist, kann füglich bezweifelt werden. Sie sollen sich mit einer Überschussrechnung (in Analogie zu § 4 Abs. 3 EStG) begnügen können.

§ 238 HGB wird ergänzt durch die Formulierung in § 243 Abs. 1 HGB: »Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.« **162**

Auch das deutsche Steuerbilanzrecht verwendet ähnliche Formulierungen. So steht in § 5 Abs. 1 EStG, der nach § 7 Abs. 2 i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden ist: »Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, bei Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.« **163**

In der Literatur besteht Übereinstimmung darin, dass es sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB – verstanden als Buchführung und Jahresabschluss) um »obere« Prinzipien handelt, die teilweise vom Gesetzgeber selbst konkretisiert, aber auch teilweise verletzt werden. Die Begrenzung auf »Buchführung« ist nicht wörtlich zu nehmen; wie die genannten Paragraphen zeigen, ist auch der auf der Buchführung (und dem Inventar) beruhende Jahresabschluss damit angesprochen. Die steuerliche Formulierung ist insofern unglücklich, als sie sich nur auf die Bilanz zu beziehen scheint. Doch ergibt sich auch hier aus dem systematischen Zusammenhang, dass letztlich die gesamte Buchführung samt Jahresabschluss (zumindest Bilanz mit GuV, ggf. mit Anhang; vgl. dazu § 264 HGB) gemeint sein muss. Denn § 60 Abs. 1 EStDV spricht ausdrücklich von der »Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht« und verlangt zusätzlich bei »doppelter Buchführung« in Satz 2 auch für steuerliche Zwecke die Vorlage der GuV. **164**

Viele Jahrzehnte wurde darüber diskutiert, aus welchen **Quellen** sich diese Grundsätze speisen. So wurde behauptet, diese Grundsätze könnten »induktiv« – also durch empirische Erhebung – gewonnen werden. Auch wurde angenommen, sie könnten als gewohnheitsrechtliche Sätze anzusehen und zu ermitteln sein. Dagegen hat sich mit Nachdruck *Döllerer* gewandt und sich für eine »deduktive« Methode ausgesprochen (*Döllerer*, BB 1959, 1220; vgl. auch *Kruse*, 1970, 100), denn bei entsprechenden empirischen Erhebungen darf ja allein die Praxis »ordentlicher« Kaufleute untersucht werden. Daher steht die »induktive Methode« vor dem Dilemma, den »ordentlichen« von dem »nicht ordentlichen« Kaufmann zu trennen. Die praktische Übung muss beurteilt werden, somit müssen Beurteilungskriterien vorhanden sein und expliziert werden. Es ist daher heute h. A., dass zunächst nach den Zielen bzw. Zwecken der Buchführung und des Jahresabschlusses gefragt werden muss und daraus ist »deduktiv« abzuleiten, was als GoB anzuerkennen ist (s. ausführlich zum Problem der Gewinnung der GoB: *Leffson*, 1987, 112–156; auch die Finanzrechtsprechung folgt hier; teilweise. a. A. wohl *Förschle/Usinger*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 243 HGB, Rn. 15–18 mit seiner Forderung nach Überprüfung am tatsächlichen Kaufmannsverhalten; zum Verhältnis zwischen Jurisprudenz und Betriebswirtschaftslehre: *Beisse*, StuW 1984, 1–14). Ob die Umschreibung dieser Aufgabe als »**Hermeneutik**« (*Baetge*, in: HWR, 3. Aufl. 1993, Sp. 863–864) im Sinne einer Methode der Gesetzesauslegung ausreicht, ist fraglich, denn auch die gesetzlichen Regelungen können und sollen fachlich bewertet werden; das geht über die bloße Auslegung hinaus. *Schneider* fordert daher eine »Herleitung aus Wirtschafts-ordnungsnormen« (*Schneider*, in: FS Ludewig 1996, 934–943), also Ableitungen aus einer für erstrebenswert gehaltenen Wirtschaftsordnung (Marktwirtschaft). Gerade dies ist die besondere Aufgabe einer ökonomischen Analyse. Auch sind z. B. Vorschläge, wie diejenigen *Siegels* (*Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 597–600) für eine »Zweispaltenbilanz« (ggf. mit dritter Spalte für die Steuerbilanz), Überlegungen zur Verbesserung der Rechnungslegung mit dem Ziel, die GoB noch umfassender zu definieren, als dies derzeit anerkannt ist bzw. derzeit vom Gesetzgeber akzeptiert ist. Sie gehen über eine »Hermeneutik« erheblich hinaus. **165**

166 »Ziele« werden von Personen bzw. Personengruppen verfolgt. Das Wort »Zweck« soll die Funktion eines Instrumentes, hier also der Buchführung bzw. des Jahresabschlusses, umschreiben. Deren Ableitung hat unter Beachtung der konkreten Einzelregelungen des Gesetzes zu geschehen, die insgesamt in ein schlüssiges Gesamtsystem integriert werden müssen. Allerdings bestehen durchaus Meinungsunterschiede in vielen, auch grundsätzlichen Fragen, die hier nur angedeutet werden können.

167 Als **Adressaten** der GoB nennt das Handelsrecht den »Kaufmann«, womit auch »Handelsgesellschaften« betroffen sind (vgl. § 6 HGB); das Steuerrecht geht darüber hinaus, indem es alle buchführenden Gewerbetreibenden in § 5 Abs. 1 EStG benennt. Der Buchführungspflichtige muss ein Informationsinstrument schaffen, das ihm Kosten verursacht, ihm aber auch Nutzen bringen kann bzw. soll. Das Instrument soll aber erkennbar auch für andere Personen bzw. Institutionen erstellt werden und diesen Nutzen stiften. Daraus können sich Konflikte ergeben. Es kann daher, mit *Egner* von negativen bzw. positiven Informationsinteressen gesprochen werden, die von den an Buchführung und Jahresabschluss interessierten Personen verfolgt werden (*Egner*, 1974, 12). So dürfte z. B. ein Einzelunternehmer wenig Interesse an der Offenlegung von Buchführung und Jahresabschluss haben und falls er doch offenlegen muss, wird er möglichst wenige Informationen preisgeben wollen. Schon von daher ist eine »induktive« Ermittlung von GoB fragwürdig. Ob der Gesetzgeber hierbei eine Interessengewichtung vornehmen muss oder doch sollte, hängt vom ordnungspolitischen Standpunkt ab. An sich kann jeder Vertragspartner eines Kaufmanns (einer Unternehmung) auch Informationsvereinbarungen treffen, so dass aus dieser Sicht kein Bedarf an gesetzlichen Regelungen zu bestehen scheint. Schon aus Kostengründen empfehlen sich jedoch generellere Regelungen. Diese können auch von privatrechtlich organisierten Institutionen geschaffen werden. In Frage kommen jedoch auch öffentlich-rechtliche Regelungen durch den Gesetzgeber. Die deutsche Tradition folgt (bisher) dem Konzept der weitgehenden gesetzlichen Regelung. Keine dieser Vorgehensweisen kann eine völlig sichere, faire, vollständige und richtige Information garantieren. So können in allen Fällen Interessengruppen vorhanden sein, denen es gelingt, einseitige Regelungen zu ihren Gunsten durchzusetzen – davor ist auch der Gesetzgeber nicht gefeit. Daher ist nicht zu erwarten, dass sich ein völlig schlüssiges System ergibt, selbst wenn es sich um gesetzliche Regelungen handelt. *Moxter* vertritt die Auffassung, Interessenwertungen seien »Machtfragen und daher in einem Rechtsstaat Sache des Gesetzgebers und hilfsweise der Rechtsprechung«; es handele sich um Rechtsfragen, nicht um Fachfragen und es sei der »wirkliche Normzweck« zugrunde zu legen (*Moxter*, in: HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 1042). Doch auch beim Gesetzgeber können sich einseitige Interessen durchsetzen, so dass der öffentlichen Äußerung unabhängiger Fachleute eine große Bedeutung zukommt. Schließlich können unterschiedliche Zwecke mit Buchführung und Jahresabschluss verfolgt werden und deren Gewichtung kann und soll – auch interdisziplinär – diskutiert werden.

1.2 Zu den Zwecken von Buchführung und Jahresabschluss

168 In der Literatur werden vielfältige Zwecke von Buchführung und Jahresabschluss genannt, die durchaus nicht alle miteinander vereinbar sind bzw. die unterschiedlich gewichtet werden. Daraus ergeben sich naturgemäß erhebliche Schwierigkeiten bei der »Deduktion« der GoB. Die folgende Darstellung orientiert sich weitgehend an der Vorgehensweise *Leffsons*, der sich in besonderer Weise um die Klärung des Inhalts der GoB verdient gemacht hat, ohne dass damit die Verdienste *Schneiders* oder *Moxters* verkannt werden dürfen. Dies wird bei den inhaltlichen Erörterungen kurz skizziert. Zu vielen Fragen werden auch markante Beispiele und kritische Hinweise *Siegels* angesprochen.

Bei *Leffson* findet sich eine Liste der »kaufmännischen Ziele«, die durch die »Erfassung von Geschäftsvorfällen« erreicht werden sollen (*Leffson*, 1987, 38): **169**

- »Festhalten der Kreditgeschäfte […] und Übersicht über die Schulden,
- Sicherung vor anderen Vermögensverlusten,
- Festhalten der Kapitaleinlagen von Gesellschaftern,
- Ermittlung des Erfolgs einzelner Geschäfte oder Rechnungsperioden,
- Darstellung der Kapitalstruktur.«

Daneben stehen bei ihm »gesetzgeberische Ziele«, bei denen der **Gläubigerschutz** dominiert (*Leffson*, 1987, 41–51). Die »Sicherung vor Entzug von Haftungskapital« (Vermögen) ist damit verbunden, also eine **Ausschüttungssperre**. *Leffson* betont jedoch das Problem des »Zielpluralismus«: Neben den Gläubigerschutz treten bei ihm die Ziele der »Berechnung eines möglichst periodengerechten (vollständigen) Periodenerfolgs« sowie die »Informationsvermittlung (Rechenschaft)«. Der Gesetzgeber will auch in begrenztem Maße einen Gesellschafter-(Aktionärs-)schutz, indem er bestimmte Beträge der Verfügungsgewalt der Hauptversammlung überlässt und ggf. Anfechtungsrechte zulässt (s. §§ 243 ff. AktG). Es bestehen »Ziel-Mittel-Ketten«, wobei *Leffson* die »Mannigfaltigkeit« derartiger Ketten betont (*Leffson*, 1987, 59–63). Dem stellt er die Forderung *Schneiders* gegenüber, die Ableitung müsse aus nur einem Ziel erfolgen. Dies ist dann berechtigt, wenn – wie meist – keine Zielharmonie besteht. Dann müssen unterschiedliche Rechenwerke erstellt werden, Kompromisse können sehr unterschiedliche Ausprägungen annehmen. Hierin liegt ein wesentlicher Grund für vielfältige Diskussionen um die korrekte Auslegung des Bilanzrechts, wie auch die Diskussion um den Entwurf des BilMoG gezeigt hat (»Dieselbe Antwort auf mehrere Fragen?« – *Siegel*, ZSteu 2008, 2, mit Hinweis auf *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 594–600). **170**

Moxters Ausführungen zu Bilanzzwecken und Bilanztypen in seiner »Einführung in die Bilanztheorie« (*Moxter*, 1984, passim) lassen sich wie in der folgenden Tab. 1 zusammenfassen. **171**

Nr.	Zwecke	Bilanztypen
1	Dokumentation	Vollständigkeitsorientierte Zerschlagungsbilanz
2	Schuldendeckungskontrolle	Fortführungsbilanz bzw. vorsichtsgeprägte Zerschlagungsbilanz
3	Ausschüttungssperre	objektivierungsgeprägte Zerschlagungsbilanz
4	Gewinnverteilung	vorsichtsgeprägte Fortführungsvermögensbilanz
5	Einkommensbesteuerung	objektivierungsgeprägte Fortführungsvermögensbilanz
6	*Anteilsbewertung*	*Verrechnungspostenbilanz*
7	*Leistungsfähigkeitsbeeinflussung*	*Verrechnungspostenbilanz mit Vorjahresgewinnkorrektur*

Tab. 1: Bilanzzweck und Bilanztypen nach *Moxter*

Für die Handelsbilanz sind allenfalls die ersten vier Zwecke bedeutsam, für Einkommens-(und Gewerbeertrags-)besteuerung der fünfte Zweck; die beiden übrigen sind hier vernachlässigt. Eine Selbstverständlichkeit für die Dokumentation ist die Forderung nach **Vollständigkeit** (Vollständigkeitsprinzip). Beim Zweck der Schuldendeckungskontrolle zeigt sich ein Dilemma: Ist die Fortführung des Unternehmens wahrscheinlich, sind die zukünftigen Überschüsse der Einzahlungen über die sonstigen aus der unternehmerischen Betätigung folgenden Auszahlungen zur Schuldendeckung geeignet. Ist keine Fortführung geplant oder wahrscheinlich, dann ist als Sonderbilanz eine Zerschlagungsbilanz aufzustellen; darauf ist hier nicht einzugehen, denn beim regulären Jahresabschluss ist von der **Fortführung des Unternehmens** auszugehen (going-concern; s. dazu die Formulierung in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB: »sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen«). Ob zum Zwecke der Dokumentation (stets) eine Zerschlagungsbilanz unterstellt sein müsste, ist m. E. sehr zweifelhaft. Die überwiegende Auffassung sieht das Anschaffungswertprinzip als oberen Grundsatz der Rechnungslegung an. Damit wird dokumentiert, welchen Wert dem Gegenstand im Zeitpunkt seiner Beschaffung beigemes- **172**

sen worden ist. Jedoch spricht, vor allem wegen des Informationszwecks, einiges dafür, **Zeitwerte** zusätzlich anzugeben (*Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 595–600).

173 Nach überwiegender Lehre (s. bereits *Egner*, 1974, 24 und 56) geht es indessen hauptsächlich nur um **zwei Zwecke** von Buchführung und Jahresabschluss:

- die **Informationsfunktion** (v. a. obige Nrn. 1 und 2) und
- die **Zahlungsbemessungsfunktion** (obige Nrn. 3 bis 5).

174 *Moxter* nennt an erster Stelle »Gewinnanspruchs-GoB« (*Moxter*, 2003, 19–122), danach »Informations-GoB« (*Moxter*, 2003, 223–336), die sich auch auf finanzplanorientierte Rechenwerke beziehen. Dabei zeigt sich, dass beide Zwecke zu unterschiedlichen Ausgestaltungen, wenn nicht bereits der Buchführung, so doch des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) führen. Bei der Konkretisierung der **Zahlungsbemessungsfunktion** verfolgt der (bisherige) deutsche Gesetzgeber **vorrangig** das Ziel des **Gläubigerschutzes** in dem Sinne, dass der periodische (jährliche) **Entzug von Vermögen** aus der Unternehmung durch **Entnahmen**, **Gewinnausschüttungen** und – allerdings teilweise widersprüchlich – auch **Gewinnsteuerzahlungen** höchstens in dem Umfang erfolgen soll, wie mit hoher Wahrscheinlichkeit positive Jahresüberschüsse vorgelegen haben (Gewinnrücklagen) bzw. vorliegen (Jahresüberschuss). Die Gläubiger sollen sich darauf verlassen können, dass das jeweilige Mindestvermögen (Betrag des Nominalkapitals zuzüglich des Betrags gesetzlicher Rücklagen) nicht über reguläre Ausschüttungen an die Gesellschafter zurückfließt. Insoweit folgen die Ausschüttungsregelungen bei Kapitalgesellschaften diesem Grundsatz. Das ist natürlich nur ein eingeschränkter Gläubigerschutz. Hiermit kann nicht verhindert werden, dass das Vermögen durch Verluste aufgezehrt wird. Verstößt der Bilanzierende gegen diese Regeln, so treten nach *Stützel* (*Stützel*, ZfB 1967, 314–340) »gläubigerschützende Rechtsfolgen« wie z. B. Schadensersatzansprüche ein. Die Erfüllung der Informationsfunktion ist keineswegs auf Bilanz und GuV beschränkt; hier sind andere Instrumente wie z. B. Anhang und Lagebericht (vgl. § 264 HGB) häufig besser geeignet. Das BilMoG hat hier erweiterte Berichtspflichten für Kapitalgesellschaften sowie für die diesen gleichgestellte Gesellschaften (§§ 264 bis 264d HGB) geschaffen.

175 In einer marktwirtschaftlichen Ordnung können die Einzelunternehmer bzw. Gesellschafter bzw. die Mehrheit der Aktionäre zwar in einem besonders geregelten Verfahren mit zusätzlichen gläubigerschützenden Regelungen die Unternehmung auflösen und liquidieren. Die regelmäßigen Jahresabschlüsse des **fortgeführten** (bzw. fortzuführenden) Unternehmens jedoch sollen – jedenfalls bei GmbH und AG – nur solche Beträge als ausschüttungsfähig ausweisen, die »sicher« (mit hoher Wahrscheinlichkeit) als Gewinne erwirtschaftet worden sind. Entsprechendes gilt auch für Personenhandelsgesellschaften, wobei jedoch die Entnahmebestimmungen abdingbar sind (vgl. zu Gewinnverteilung und Entnahmen §§ 120–122, 167–169 HGB). Bei Einzelunternehmern und bei natürlichen Personen als Gesellschaftern einer OHG bzw. Komplementären einer KG haben die Gläubiger auch Zugriff auf deren Privatvermögen, woraus sich hier nicht zu diskutierende Fragen ergeben können. Die folgenden Ausführungen orientieren sich an den Grundsätzen, die für Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) gelten, bei denen das Privatvermögen der Gesellschafter bei voll eingezahltem Nominalkapital keine Rolle mehr spielt.

176 Die Aufgabe, den Adressaten **nützliche Informationen** zu liefern, die keine unmittelbaren finanziellen Folgen für sie haben, kann sehr weit gefasst werden; hier ist vor allem auf Anhang und Lagebericht zu verweisen, bei börsennotierten Gesellschaften auch auf zusätzliche Informationspflichten nach Kapitalmarktgesetzen, die hier nicht angesprochen werden können.

177 Die Dokumentationsfunktion kann näher umschrieben werden. Sie hat sowohl den Zweck, dem Bilanzierenden eine **Selbstinformation** zu liefern, z. B. ob er noch bestimmte Forderungen einziehen kann oder Schulden begleichen muss, dient aber auch der **Fremdinformation**, z. B. über das Vorhandensein von Vermögensgegenständen (s. a. § 240 HGB: Inventar als Grundlage der diese Informationen verdichtenden Bilanz).

1.3 Notwendige Bedingungen jeder Informationsvermittlung (Rahmengrundsätze)

Als GoB müssen zunächst diejenigen Regeln anerkannt werden, die als notwendige Bedingungen jeglicher Informationsvermittlung anzusehen sind. Bei *Leffson* findet sich die Bezeichnung »Rahmengrundsätze« (*Leffson*, 1987, 179) sowie die Kennzeichnung als »Grundsätze der Dokumentation« (*Leffson*, 1987, 157–162): **178**

- Wahrheit: Es darf sich nicht um falsche Tatsachenbehauptungen handeln.
- Vollständigkeit: Die Darstellung darf keine (bedeutsamen) Tatsachen verschweigen.
- Klarheit, Übersichtlichkeit: Die Darstellung muss so klar (eindeutig) und übersichtlich wie möglich sein.
- Nachprüfbarkeit: Ein sachverständiger Dritter muss die dokumentierten Sachverhalte auf ihre Richtigkeit überprüfen können.

Ähnliche Kataloge finden sich bei vielen anderen Autoren.

Zum Grundsatz der Wahrheit kann die Willkürfreiheit gezählt werden. Unter »falsch« können auch verzerrende Darstellungen subsumiert werden. Das Urteil des EuGH vom 03.10.2013, C-322/12 in der Sache *Gimle* ist von *Bravidor/Mehnert*, StuB 2014, 596 als Beleg für die Bedeutung des Grundsatzes der Wahrheit i. S. d. Bilanzrichtlinie (RL 78/660/EWG ABl. EU vom 16.07.2009) interpretiert worden. Der Gesellschafter einer zweigliedrigen Kapitalgesellschaft (A) war auch Gründungsgesellschafter einer anderen Kapitalgesellschaft (B), von der er 50 Anteile zum Preis von 5.000 Schwedischen Kronen an A verkaufte. A veräußerte diese nach 38 Tagen für 17 Mio. Kronen, also zum 3.400-fachen Preis. Der EuGH hielt daran fest, dass A beim »Kauf« zu Anschaffungskosten zu bilanzieren hatte, so dass A dieser Gewinn zuzurechnen sei. Aus der Vorlagefrage ergibt sich, dass der Weiterverkaufspreis dem Wert bei der Anschaffung entsprochen hatte. Man mag das Ergebnis des Urteils als Verstoß gegen die Bilanzwahrheit betrachten, doch liegt eine andere Lösung m. E. viel näher. Es handelt sich um eine verdeckte Einlage, da man von »»nahestehenden Personen« ausgehen muss. Der von A entrichtete angebliche »Kaufpreis« ist offensichtlich zu gering gewesen. Die Überfrachtung mit unwesentlichen (unbedeutenden) Sachverhalten kann gegen das Prinzip der Klarheit (Grundsatz der Wesentlichkeit) verstoßen. Der Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft bedauert, dass der deutsche Gesetzgeber mit dem BilRUG nicht die Gelegenheit ergriffen hat, diesen Grundsatz in das HGB ausdrücklich aufzunehmen (vgl. Art. 6 Abs. 1 Buchst. j sowie DB 2015, 2731). Die »Nachprüfbarkeit« kann je nach Definition schon aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit folgen. Auch die Forderung, dass ein sachkundiger Dritter innerhalb »angemessener Zeit« in der Lage sein muss, sich ein Urteil zu bilden (§ 238 HGB), deutet ebenfalls hierauf hin. Ein m. E. wichtiger Aspekt wird häufig in diesem Zusammenhang nicht genannt. So war es im Medienbereich – früher stärker noch als heute – zwingend, dass »Nachrichten« von »Kommentaren« (Meinungsäußerungen, persönlichen Einschätzungen) für die Adressaten sichtbar voneinander getrennt werden. Implizit wird bei der Definition dieser Rahmengrundsätze davon ausgegangen, dass es lediglich um Tatsachen gehen soll – aber so einfach liegen die Dinge nicht. Daher ist zu verlangen, dass Ermessensentscheidungen begründet und offengelegt werden, wie dies auch von *Leffson* bei der Behandlung von Risiken verlangt wird (vgl. Rn. 227). **179**

Aus den genannten Rahmengrundsätzen können daher weitere Forderungen, auch **formaler Art (formale GoB)**, v. a. an die Buchführung abgeleitet werden, die hier nicht vollständig aufgeführt werden müssen (s. § 239 HGB). So ist unmittelbar einsichtig, dass z. B. keine Radierungen vorgenommen werden dürfen, da diese es dem »sachkundigen Dritten« nicht gestatten, festzustellen, was ursprünglich gebucht und warum es geändert worden ist (s. § 239 Abs. 3 Satz 1 **180**

HGB). *Baetge* trennt von den – bei ihm ähnlich wie oben beschriebenen – Rahmengrundsätzen die »Grundsätze der Dokumentation« ab, worunter er Systematik der Buchführung, Sicherung und Vollständigkeit der Konten, Beleggrundsatz u. a., vor allem aber auch die Einrichtung eines Internen Überwachungssystems versteht (*Baetge*, in: HWR, 3. Aufl., Sp. 863 f.). Die inzwischen weit fortgeschrittene Digitalisierung hat die Finanzverwaltung veranlasst, »Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)« zu erlassen (BStBl I 2014, 1450). Zu den Haftungsrisiken bei Nichtbefolgung siehe *Goldshteyn/Thelen*, DB 2015, 1126; *Müller*, SteuK 2015, 343, interpretiert die GoBD lediglich als »Fortschreibung« der vor allem vom BFH aufgestellten Grundsätze einer »Buchführung manueller Art«.

181 Da »Grundsätze« keine Detailregelungen sind, ist zu beachten, dass es sich bei dem unbestimmten Rechtsbegriff »GoB« um allgemeine Prinzipien handelt, um »obere« Grundsätze (*Leffson*, 1987, passim).

1.4 Inhalt der Abgrenzungsgrundsätze

1.4.1 Überblick

182 Beide Bilanzaufgaben (Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion) verlangen eine klare Definition dessen, was als »Gewinn« unter dem vorrangigen Gesichtspunkt der Kapitalerhaltung ausschüttungsfähig ist. Daher muss bei der Darstellung der GoB eine abstrakte Gewinndefinition umschreiben, welche Größen für dessen Ermittlung benötigt werden. *Schneider* (*Schneider*, 1978, 53–59) hat folgende »drei Varianten der Lehre vom Einkommen als auf die Person bezogener Reinvermögenszugang« (*Schneider*, 1978, 53) und somit für die Steuerbilanz unterschieden, von denen die zweite (s. *Schneider*, 1978, 60–70) m. E. auch der handelsrechtlichen Gewinnermittlung zugrunde liegt (wobei auf die Differenzierung zwischen Einkommen und Gewinn sowie auf das Lebenseinkommensprinzip hier nicht eingegangen werden kann; s. dazu *Schneider*, 1978, 34–36, 51 f.):

1. **Reinvermögenszuwachstheorie**;
2. Theorie des realisierten **Reinvermögenszugangs**;
3. Lehre vom Lebenseinkommen.

183 Nach der zweitgenannten Lehre ist Einkommen (bzw. Gewinn) nur vorhanden, wenn ein **Reinvermögenszugang** realisiert ist. Ein **Zuwachs** im Sinne einer Werterhöhung des ruhenden Vermögens (Nr. 1) gilt als unrealisierter Gewinn, der nicht einzubeziehen ist. Für die GoB besteht somit die Aufgabe, die Begriffe **Reinvermögen und Realisation** zu präzisieren. Damit verbunden ist die Aufgabe der Definition von **Aufwendungen und Erträgen**, denn eine Vermögensrechnung unterscheidet sich erheblich von einer bloßen Zahlungsrechnung (s. dazu ausdrücklich § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

184 *Leffson* folgert »aus dem Ziel Informationsvermittlung und Kapitalerhaltung mit Hilfe von Jahresabschlüssen« neben den erwähnten Rahmengrundsätzen (vgl. Rn. 178) folgende Prinzipien (*Leffson*, 1987, 179):

- Die Abgrenzungsgrundsätze:
  - Realisationsprinzip,
  - Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach,
  - Imparitätsprinzip,

- Die ergänzenden Grundsätze:
  - Stetigkeit,
  - Vorsicht.

Bei ihm nicht angesprochen, aber m. E. vorrangig ist der Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum).

1.4.2 Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum)

Die Frage, welcher Person Bilanzgegenstände bzw. Erträge und Aufwendungen zuzurechnen sind, wird üblicherweise nicht unter dem Aspekt eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung behandelt. Doch muss an erster Stelle geklärt werden, in wessen Namen der Jahresabschluss zu erstellen ist und was dieser Person (Gesellschaft) zuzurechnen ist. Man kann die Frage am Gesetz selbst festmachen, wenn das HGB bereits für Inventur und Inventar verlangt, dass der Kaufmann »seine« Vermögensgegenstände und Schulden festzustellen und zu bilanzieren habe (§ 240 Abs. 1 Satz 1 HGB). Hier geht die h. A. dahin, dass damit nicht das (juristische) Eigentum, sondern die wirtschaftliche Verfügungsmacht gemeint ist (»**wirtschaftliches Eigentum**« vgl. dazu § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB). Das Steuerrecht enthält hierzu eigene weitergehende Regeln, die faktisch auch handelsrechtlich akzeptiert sind. Nach § 39 Abs. 1 AO (»Zurechnung«) sind Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) dem juristischen Eigentümer zuzurechnen. Jedoch gilt gem. § 39 Abs. 2 AO folgende wichtige Einschränkung: **185**

»Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften: **186**

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.
2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.«

Nähere Ausführungen finden sich in B Rn. 251, 1619 ff.; G Rn. 25, 515.

Diese Regelungen betreffen vor allem Leasingverhältnisse; hierfür existieren noch spezielle Anordnungen der Finanzverwaltung, sog. Leasingerlasse (BMF vom 19.04.1971, BStBl I 1971, 264; BMF vom 21.03.1972, BStBl I 1972, 188; BMF vom 22.12.1975, BStBl I 1976, 172; BMF vom 23.12.1991, BStBl I 1992, 13; sämtliche Erlasse sind im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch 2013, Anl. 21 abgedruckt), die größtenteils auch für die Handelsbilanz befolgt werden. Insofern könnte sogar von einem »Handelsbrauch« gesprochen werden, der allerdings nur durch das Steuerrecht hervorgerufen worden ist. Deshalb ist zu bezweifeln, dass es sich insoweit um die (unverfälschte) »tatsächliche Übung ordentlicher Kaufleute« handelt, wenn sie sich an diesen Regeln orientieren. So betont *Leffson*, es »lassen sich keine überzeugenden Argumente dafür finden, Leasingverträge bilanziell anders zu behandeln als herkömmliche Mietverträge« (*Leffson*, 1987, 271). Insofern ist fraglich, ob diese Regeln als GoB angesehen werden können. **187**

§ 246 Abs. 2 HGB ist um eine Verrechnungsvorschrift ergänzt worden, deren Geltung als GoB zumindest fraglich ist. Steuerlich scheidet eine Verrechnung m. E. aus. Danach gilt: »Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnen- **188**

den Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.« Eine weitergehende Information böte der unsaldierte Ausweis mit Anhanginformationen, damit z. B. das Verhältnis des Werts derartiger Gegenstände zur Bilanzsumme oder zum Eigenkapital ermittelt werden kann. Zu diesen Fragen vgl. Rn. 1080.

1.4.3 Gewinnbegriff und Realisationsprinzip

1.4.3.1 Gewinndefinition

189 Die Forderung, einen realisierten Reinvermögenszugang zu ermitteln, wird erfüllt, wenn die folgenden Gleichungen inhaltlich bestimmt werden, wobei die Symbole Werte (Eurobeträge) ausdrücken.

Dabei gilt:

G = Gewinn
EK = Eigenkapital (»Reinvermögen«)
AS = Ausschüttung (Entnahme)
EI = Einlagen der Gesellschafter
AU = Aufwendungen
ER = Erträge
t = Zeitindex

190 »Reinvermögen« ist buchtechnisch als Eigenkapital definiert. Das Eigenkapital (Reinvermögen) am Ende einer Periode ermittelt sich aus dem Eigenkapital (Reinvermögen) am Ende der vorhergegangenen Periode wie folgt:

$$EK_t = EK_{t-1} + EI_t - AS_t + G_t$$

Der Zeitindex »t« beim Eigenkapital symbolisiert einen Zeitpunkt (z. B. den 31. Dezember), sonst das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr.

191 Da Einlagen und Ausschüttungen (Entnahmen) zwar das Eigenkapital verändern, jedoch nicht durch die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit entstehen, ist der **realisierte Gewinn (Jahresüberschuss)** die zentrale gesuchte Größe für die Zahlungsbemessungsfunktion. Er wird bei doppelter Buchführung auch mit Hilfe der GuV ermittelt, so dass folgender Zusammenhang besteht:

$$G_t = EK_t - EK_{t-1} + AS_t - EI_t = ER_t - AU_t$$

192 Da das Eigenkapital den Saldo zwischen bewerteten Vermögensgegenständen (VG) und bewerteten Schulden (SC), steuerlich gesprochen die Differenz der Werte der positiven abzüglich der Werte der negativen Wirtschaftsgüter darstellt, kann die Formel auch so geschrieben werden:

$$G_t = (VG_t - SC_t) - (VG_{t-1} - SC_{t-1}) + AS_t - EI_t = ER_t - AU_t$$

193 Das Eigenkapital bleibt auch dann eine Saldogröße, wenn vertraglich oder gesetzlich verschiedene Eigenkapitalkonten gebildet werden müssen. Dann ist deren Saldo zu bilden, um das gesamte Eigenkapital zu ermitteln. In diesen Fällen müssen Regeln dafür vorhanden sein, in welche Kategorie die jeweiligen »Einlagen« bzw. »Entnahmen« einzuordnen sind – ob es sich also um Erhöhungen oder Herabsetzungen des Nennkapitals, um Veränderungen der Kapital- oder Gewinnrücklagen oder des Gewinnvortrags handelt. Zudem werden – im Interesse des Gläubigerschutzes – Bestimmungen notwendig, wie Verluste zu verrechnen sind. Vgl. Rn. 553, B Rn. 900 f., 948 f., 956, 965.

Daraus ergibt sich schließlich, dass auch Prinzipien vorliegen müssen, welche den **Ansatz** und die **Bewertung** von **Vermögensgegenständen und Schulden** regeln, wobei dies mit der Definition der **Aufwendungen** und **Erträge** systematisch einwandfrei verbunden sein muss. Zudem muss eine Rechnungsperiode (zwischen den Zeitpunkten t und t-1) abgegrenzt werden und es müssen die Werte der auf gesellschaftsrechtlichen Beziehungen beruhenden (Gewinn-)**Ausschüttungen (Entnahmen)** und **Einlagen** innerhalb der Periode (ebenfalls symbolisiert mit »t«) abgegrenzt und ermittelt werden. Gewinn ist in diesem Sinne der realisierte Zugang an »Verfügungsmacht, der einer Person aus ihrer Unternehmens-(Erwerbs-)Tätigkeit entsteht« (*Schneider*, 1978, 38), wobei es im vorliegenden Zusammenhang wegen des **Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften** allein auf das Ergebnis ankommen darf, das aus deren eigener erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit resultiert. Die **Nachprüfbarkeit** der Buchhaltungsaufzeichnungen soll durch periodische Inventuren mit Inventarverzeichnissen erleichtert werden, wodurch allerdings keine absolute Sicherheit garantiert werden kann. **194**

Leffson hat für die Gewinndefinition keine eigenen Grundsätze aufgestellt, während *Baetge* (*Baetge*, in: HWR, 3. Aufl., Sp. 863 f.) das Realisationsprinzip und die Abgrenzungsgrundsätze der Sache und der Zeit nach unter die Überschrift »Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg« stellt und daneben eigenständige Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze für die Bilanz als »Ansatzgrundsätze für die Bilanz« beschreibt. Der obige Gewinnbegriff ist in § 4 Abs. 1 EStG normiert, was dazu geführt hat, dass im Steuerrecht viel stärker als im Handelsrecht auch die Abgrenzung und Bewertung von »Entnahmen« im weitesten Sinne, also einschließlich Gewinnausschüttungen und auch von »Einlagen« thematisiert werden (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 und Satz 8 EStG; C Rn. 570). **195**

Beispiel:
Sachausschüttungen sind nach § 58 Abs. 5 AktG – und m. E. auch bei GmbH – zulässig, wenn die Satzung dies vorsieht. Der Gesetzgeber hat jedoch darauf verzichtet, weitere Regelungen hierzu zu erlassen und die Ausgestaltung der weiteren Diskussion überlassen. Daraus ergibt sich die Frage, ob derartige Ausschüttungen zum Buchwert oder zum Zeitwert im Zeitpunkt des Beschlusses über diese Sachausschüttung oder auch zu anderen Zeitpunkten zu buchen sind (s. zu den dabei vertretenen Auffassungen die Beiträge von *Siegel* und *Schulze-Osterloh* und *Bareis* (*Siegel*, WPg 2008, 553; *Schulze-Osterloh*, WPg 2008, 562; *Bareis*, WPg 2008, 564). Zu Entnahmen und Ausschüttungen im Steuerrecht s. z. B. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 EStG, § 8 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG (s. auch *Bareis*, BB 2008, 479; *Siegel*, BB 2008, 483).

Bei der obigen Formel ist auch auf die zeitlichen Zusammenhänge zu achten. Das **Geschäftsjahr** darf zwölf Monate nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB), kann somit ein Rumpfgeschäftsjahr mit weniger als zwölf Monaten sein; es muss nicht dem Kalenderjahr entsprechen. Das Eigenkapital am Ende eines Geschäftsjahres (steuerlich: Wirtschaftsjahres; vgl. § 4a EStG; C Rn. 619, 689), wird mit dem Eigenkapital am Ende des vorangegangen Geschäftsjahres verglichen. Die Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres ist somit zugleich die Anfangsbilanz des folgenden Geschäftsjahres (**Bilanzidentität**; vgl. Rn. 647, 697; vgl. G Rn. 501). Daraus resultiert eine **Zweischneidigkeit**: Wird in einem Jahr z. B. eine zu hohe Abschreibung vorgenommen, so kann in den Folgejahren nur noch von dem niedrigeren Wert weiter abgeschrieben werden. Die Bilanzidentität folgt aus dem Prinzip der Vollständigkeit (vgl. Rn. 172, 178) zwischen dem Ende eines Geschäftsjahres und dem Beginn des neuen Geschäftsjahres dürfen keine Bilanzposten verändert werden. Sinn dieser Regelung ist letztlich eine korrekte Ermittlung des **Totalerfolges.** Die normalen Jahresabrechnungen zerschneiden vielfältige Beziehungen zwischen den Perioden. Dies soll jedoch nicht zu einer Veränderung des Totalerfolges im Zeitraum von der Gründung bis zur Liquidation einer Unternehmung führen. Im Steuerrecht wird dieser Gedanke besonders deutlich, wenn bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft eine (höchstens) dreijährige Jahresabrechnung gefordert wird (§ 11 KStG). Die Orientierung am korrekten Totaler- **196**

folg zeigt sich steuerlich auch daran, dass bei Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen Hinzurechnungen und Abrechnungen erfolgen sollen, die dies sicherstellen. Vgl. C Rn. 715 ff., 722 ff.

1.4.3.2 Anschaffungswertprinzip

197 Die bloße **Beschaffung** von Vermögensgegenständen (positiven Wirtschaftsgütern), ist nach deutschen GoB **ergebnisneutral** zu behandeln, da in der Beschaffung noch **kein Realisierungsvorgang** liegt. Analog gilt für Schulden, dass sie zu passivieren sind. Um diese Abgrenzung vornehmen zu können, muss Klarheit über die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden bestehen (s. u.). *Leffson* spricht vom **Anschaffungspreisprinzip** (*Leffson*, 1987, 252–255). Es gilt jedoch, nicht zuletzt veranlasst durch die Finanzrechtsprechung, aber auch durch gesetzliche Formulierungen, für die Handels- wie auch für die Steuerbilanz ein **Anschaffungswertprinzip**. Denn es müssen zum Anschaffungspreis Anschaffungsnebenkosten hinzugezählt und Preisminderungen abgezogen werden, soweit sie einzeln zurechenbar sind (vgl. § 255 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB). Während indessen z. B. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB a. F. vom »Wert« sprach, »der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis ergibt«, findet sich im neu gefassten § 255 Abs. 4 HGB die Formulierung, der »beizulegende Zeitwert« entspreche »dem Marktpreis«. Das ist inkonsequent, denn bei wörtlicher Auslegung sind dann Nebenkosten und Preisminderungen unbeachtlich. M. E. müsste auch hier vom Wert gesprochen werden, der sich aus dem Marktpreis ergibt.

198 Ein Beispiel mit Lösungshinweisen für hierbei auftretende, teilweise sehr umstrittene Einzelfragen sei kurz skizziert.

Beispiel: Günstiger Erwerb
Im Zusammenhang mit dem Erwerb einer ganzen Unternehmung wird kontrovers diskutiert, ob dieser Beschaffungsvorgang sogleich zu einem Gewinn führen kann bzw. ob ein negativer Geschäftswert passiviert werden muss.
So möge eine Unternehmung für 1 GE erworben worden sein und bei der Bewertung der beschafften konkreten Vermögensgegenstände werde deren Wert mit 13 GE und der Wert der Schulden mit 3 GE ermittelt. Daraus ergäbe sich ein Eigenkapital von 10 GE, für das jedoch nur 1 GE bezahlt worden ist.

Lösungsmöglichkeiten:
Drei – ggf. auch vier – Möglichkeiten werden diskutiert (*Siegel/Bareis*, BB 1993, 1477–1485; *Siegel/Bareis*, BB 1994, 317–322):

1. Da nur 1 GE für die ganze Unternehmung gezahlt worden ist, ist ihr Wert auch nur 1 GE. Gelten die Schulden als korrekt mit einem Wert von 3 GE, sind die Vermögensgegenstände mit einem Wert von 4 GE anzusetzen, somit ist der Beschaffungsvorgang ergebnisneutral verbucht. Das ist m. E. die zutreffende Lösung (s. Bilanz 1a).
   Können die Vermögensgegenstände nicht abgewertet werden, z. B. weil es sich im Anschaffungszeitpunkt um Nominalgüter mit einem unstrittigen Wert von 13 GE handelt, dann dürften Schulden oder Rückstellungen fehlen. In diesem Fall müssen die Beteiligten – nicht erwerbswirtschaftliche Ziele ausgeschlossen – davon ausgegangen sein, dass mit einiger Wahrscheinlichkeit konkrete Verpflichtungen in der Zukunft drohen, die mit einer Rückstellung (RS) zu erfassen sind. Dies hat sich dann durch den »Kauf« über den Markt objektiviert (s. Bilanz 1b). Beide Gründe können auch zusammenfallen, so dass insoweit die beiden Bilanzen die Grenzbereiche darstellen. Denkbar ist also z. B. auch eine Bewertung der VG mit 5 GE, der RS mit 1 GE, der SC mit 3 GE usw.
2. Alternativ wird vorgeschlagen, einen »negativen Geschäftswert« von 9 GE auf der Passivseite auszuweisen. Eine solche Position sieht das deutsche Handelsbilanzrecht jedoch nicht vor. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist eindeutig als Aktivum definiert. Das Bilanzrecht muss als vollständig interpretiert werden. Bei einer solchen Position ist völlig unbestimmt, was mit ihr in Zukunft geschehen soll, denn es besteht kein Zwang wie bei der Lösung 1, über zukünftige Risiken nachzudenken und damit auch Kriterien zu bestimmen, welche zur Auflösung dieser Position zwingen (s. Bilanz 2).

3. M. E. eindeutig gegen die geltenden GoB verstößt der Vorschlag, derartige Beschaffungen als »lucky buy« zu behandeln und sofort einen Gewinn von 9 GE auszuweisen. Dazu könnte als Begründung »irrationales Verhalten« des Verkäufers unterstellt werden. Eine derartige Unterstellung kann jedoch schwerlich als ordnungsgemäß betrachtet werden, denn die Qualifikation eines Verhaltens als (angeblich) »irrational« ist nicht überprüfbar und allenfalls in ganz extremen Ausnahmefällen objektivierbar. Damit kann gemeint sein, dass der Verkäufer nicht voll handlungs- oder geschäftsfähig gewesen ist. Dann muss der Käufer die Anfechtung des Vertrages befürchten – und sein »lucky buy« ist geplatzt. Soll damit gemeint sein, dass der Verkäufer voll geschäfts- und handlungsfähig war, jedoch unwissentlich oder unwillentlich etwas »verschenkt« hat, so können mit dieser Begründung das Anschaffungswert- und das Realisationsprinzip »ausgehebelt« werden. Der Käufer behauptet etwas, was niemand objektiv überprüfen kann und kann dadurch aus einem Beschaffungsvorgang Gewinne »realisieren«. Dies widerspricht den GoB, denn »der Kaufmann verschenkt nichts«. Daher ist m. E. Lösung 3 nicht akzeptabel (s. Bilanz 3).

Die Lösungen führen zu folgenden Bilanzen:

A	Bilanz 1a		P
VG	4	SC	3
		EK	1
	4		4

A	Bilanz 1b		P
VG	13	SC	3
		RS	9
		EK	1
	13		13

A	Bilanz 2		P
VG	13	SC	3
		GW	9
		EK	1
	13		13

A	Bilanz 3			P
VG	13	SC		3
		EK	1	
		G	9	
		EK		10
	13			13

Entsprechendes gilt für Herstellungsvorgänge (Definition der **Herstellungskosten**). Da es sich hier um gesetzliche Formulierungen handelt, muss festgehalten werden, dass es sich nach der üblichen betriebswirtschaftlichen Terminologie gerade nicht um Kosten, sondern um periodisierte Zahlungsgrößen handelt. Zum Problem der Behandlung von Zuwendungen (z. B. Investitionszulagen) für die Anschaffung von Vermögensgegenständen s. *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 601–602, zum Tausch: *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 608. **199**

Bei der Abgrenzung der **Herstellungskosten** wird heftig debattiert, ob nach den GoB eine Gesamt- oder eine Teilkostenaktivierung vorzunehmen ist (s. *Siegel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 1119–1134). Der Gesetzgeber ließ die Einrechnung »angemessener Gemeinkosten« zu (§ 255 Abs. 2 Satz 3 bis 5 HGB a. F.) und eröffnete weitere Wahlrechte, die schwerlich mit systematischen GoB vereinbar sind (zur Problematik von Wahlrechten allgemein s. *Siegel*, in: *Großfeld/Leffson/Rückle*, 1986, 417–427). Immerhin hat das BilMoG die Wahlrechte eingeschränkt, allerdings nicht vollständig. So sind nunmehr »angemessene Teile« der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehrs des Anlagevermögens, »soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist«, einzubeziehen (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Es bestehen jedoch die Wahlrechte der Einbeziehung »angemessene[r] Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung …, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.« **200**

Problematisch und mit bisherigem GoB-Verständnis nicht vereinbar ist m. E. der neu eingeführte Abs. 2a in § 255 HGB, der die Herstellungskosten selbst geschaffener und aktivierbarer immaterieller Anlagewerte regelt sowie eine Trennung zwischen »Entwicklung« und »Forschung« vornimmt (s. dazu *Kahle/Haas*, WPg 2010, 34). Danach sind Entwicklungskosten aktivierbar, Forschungskosten unterliegen einem Aktivierungsverbot. Gemildert wird deren Aktivierung durch die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB. **201**

Silvesterbeispiel (*Siegel*, WiSt 1981, 390–392; leicht abgewandelt):
Bis zum Silvestermorgen sind 10 Stück eines bestimmten Erzeugnisses produziert worden. Ihre Einzelkosten (vereinfacht: variable Kosten) betragen je 1 GE, insgesamt also 10 GE. Sie sind zu 25 GE verkauft worden. Die Fixkosten (vereinfacht: zugleich Gemeinkosten) betragen pro Jahr 100 GE.
Hieraus würde sich ein Ertrag von 25 GE, ein Aufwand von 110 GE, also ein Verlust von 85 GE errechnen.

Daher wird an Silvester die Produktion in Gang gesetzt und es werden zusätzlich 90 Stück mit Einzelkosten von 1 GE produziert, aber nicht mehr abgesetzt.

- Der Aufwand steigt dann auf (10 GE + 90 GE + 100 GE =) 200 GE.
- Bei **Teilkostenaktivierung** bleibt es beim Verlust von 85 GE, denn der zusätzlich entstandene Aufwand (Einzelkosten) von 90 GE wird neutralisiert. Saldiert man die Bestandserhöhung mit den jeweils als Aufwandspositionen gebuchten Beträgen, so erhöht sich der Aufwand von 110 des Silvestermorgens bei Teilkostenaktivierung nicht, er beträgt dann wie zuvor (100 GE + 100 GE ./. 90 GE =) 110 GE.
- Werden dagegen die **Gesamtkosten** (Einzel- und Gemeinkosten) aktiviert, so entsteht allein aus der Produktion ein Gewinn, denn dann werden weitere 90 GE Gemeinkosten aktiviert. Als Vermögen wird somit ein Betrag von (90 GE Einzelkosten und 90 GE Gemeinkosten) 180 GE ausgewiesen. Bei Vollkostenaktivierung ergibt sich demgegenüber ein Aufwandssaldo von nur noch (100 GE + 100 GE ./. 180 GE =) 20 GE. Bei Vollkostenaktivierung steht dann per Saldo den Erlösen von 25 GE nur noch ein Saldo der Aufwendungen mit der Bestandserhöhung von 20 GE, also ein Gewinn von 5 GE gegenüber.

AU GuV Silvestermorgen			ER
10 x 1	10	Erlöse	25
Fix	100	Verlust	85
	110		110

AU GuV Silv.abend (Teilkosten)			ER
Teil	100	Erlöse	25
Fix	100	Best+	90
		Verlust	85
	200		200

AU GuV Silv.abend (Vollkosten)			ER
Teil	100	Erlöse	25
Fix	100	Best+	180
G	5		
	205		205

202 Auch die **Aufnahme von Schulden** sollte nach dem Anschaffungswertprinzip ergebnisneutral erfolgen. Dazu gehören auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (s. *Siegel*, DStR 2002, 1636–1637). Sie können nach *Siegel* (DStR 2002, 1195) als Verpflichtungen zu künftigen Ausgaben interpretiert werden, welche durch Dispositionen bis zum Abschluss des Geschäftsjahres hervorgerufen worden sind und denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann. Gegen die Ergebnisneutralität der Schuldenaufnahme verstößt der Gesetzgeber selbst, indem er bei einem Disagio dessen sofortige vollständige Verbuchung über Aufwand zulässt (s. § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB als Wahlrecht). Noch bedenklicher ist die Auffassung der Finanzverwaltung zur Behandlung »angeschaffter Rückstellungen«, die beim Übertragenden wegen eines Bilanzierungsverbots oder wegen gesetzlicher Unterbewertung (z. B. durch § 6a EStG bei Pensionsrückstellungen) nicht oder objektiv zu niedrig angesetzt sind. Dazu ausführlicher *Bareis*, FR 2012, 385.

1.4.3.3 Die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden

203 Zur Bestimmung des Begriffsinhalts für die Worte »Vermögensgegenstände« und »Schulden« existiert eine umfangreiche Literaturdiskussion, die durch viele Urteile der Finanzgerichte beeinflusst worden ist (s. unter A III; *Kahle/Günter*, in: *Schmiel/Breithecker*, 2008, 69–101). Hierzu sei lediglich erwähnt, dass i. d. R. Einzelbeschaffbarkeit bzw. Einzelveräußerbarkeit verlangt wird, die nach der »Verkehrsauffassung« vorliegen muss. M. E. reicht die Einzelverwertbarkeit bzw. Einzelnutzbarkeit nicht aus; der Begriff sollte nicht so weit gefasst sein (s. dazu einerseits *Baetge/Kirsch/Thiele* 2014, 165–174; andererseits kritisch (wie hier) *Siegel*, ZSteu 2008, 3; s. auch die grundlegende Arbeit von *Tiedchen*, 1991).

Im **Steuerrecht** wird zusätzlich ein »Aufwand des Bilanzierenden« vorausgesetzt. Damit soll erreicht werden, dass Schenkungen oder Erbschaften bei Einsatz der vom Bilanzierenden empfangenen Güter im Produktionsprozess steuerlich nicht abgeschrieben werden bzw. nicht zu Aufwand führen dürfen (systemwidrige Doppelbelastung mit ErbSt und KSt mit GewSt). **204**

Beispiel:
Die X-GmbH erbt von einem verstorbenen Gesellschafter ein betrieblich nutzbares Gebäude und bezahlt dafür ErbSt nach einer Bemessungsgrundlage von z. B. 100 GE.

Folgen für KSt und GewSt:
M. E. muss dann das Steuerrecht sicherstellen, dass hierauf nicht noch zusätzlich KSt und GewSt entfallen. Denn i. H. d. der ErbSt unterworfenen Wertes des Gebäudes liegen faktisch »Anschaffungskosten« der GmbH i. H. v. 100 GE vor. Sie sind aber derzeit nicht als solche anerkannt. Dies führt dazu, dass bei unterstellter sofortiger Weiterveräußerung des Gebäudes zu 100 GE zusätzlich zur ErbSt noch Gewerbe- und Körperschaftsteuer auf diese Bemessungsgrundlage anfallen, ein durch nichts zu rechtfertigendes Ergebnis. Werden keine Anschaffungskosten anerkannt, müssen andere Lösungen eine unbillige Härte vermeiden, denn im Grenzfall kann es zu Steuersätzen von mehr als $^3/_4$ des Werts der Wirtschaftsgüter kommen.

Die Möglichkeit der Einzelbeschaffung bzw. -veräußerung bedeutet zugleich die Möglichkeit der Einzelbewertung. Sie wird vom HGB ausdrücklich nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verlangt. Das steuerrechtlich für »positive Wirtschaftsgüter« verlangte Kriterium »Vorteile aller Art« ist m. E. für das Handelsrecht zu weit gefasst (und auch steuerrechtlich problematisch, wie die früher von der Finanzrechtsprechung verlangte Aktivierung z. B. von Prospektmaterial zeigte). Eine bloße Möglichkeit der Ausgabenzurechnung reicht m. E. nicht. Eine Übertragbarkeit nur zusammen mit dem Betrieb wie beim Geschäftswert reicht ebenfalls nicht aus. Der Geschäftswert erfüllt daher nicht die üblichen Merkmale eines Vermögensgegenstandes. **205**

Schulden sind wirtschaftlich Verpflichtungen, denen sich der Verpflichtete nicht entziehen kann, d. h. zukünftig zu leistende Auszahlungen (einschließlich Sach- bzw. Dienstleistungen) ohne zukünftige Gegenleistung, die bis zum Stichtag des Jahresabschlusses wirtschaftlich verursacht worden sind. Sind sie nach Grund und Höhe bekannt, sind es Verbindlichkeiten, sonst Rückstellungen (vgl. zur Unentziehbarkeit: *Siegel*, DStR 2002, 1192–1196; s. a. die Diskussion zwischen *Siegel* und *Christiansen*: *Siegel*, DStR 2002, 1196 f.; *Christiansen*, DStR 2002, 1637 f.). **206**

Auch bei Schulden einschließlich Rückstellungen gilt eine eigene Bewertungsfähigkeit als Voraussetzung. Unter diesen Begriff fallen somit m. E. **nicht**: **207**

- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 bzw. Satz 3 HGB a. F.), einschl. der Rückstellungen für Instandhaltung, insb. für Großreparaturen und »Eigenartrückstellungen« (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.).

Erfreulich ist, dass § 249 Abs. 2 HGB a. F. (»Eigenart«-Rückstellungen) und § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a. F. (spätere Nachholung unterlassener Aufwendungen) aufgehoben wurden. Nach wie vor als nicht GoB-konform sind m. E. die Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 HGB anzusehen. Die »negativen Erfolgsbeiträge« bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) können je nach Begriffsabgrenzung auch unter den Schuldenbegriff subsumiert werden; ihre Berücksichtigung ist GoB-konform. Zum Steuerrecht vgl. C Rn. 488 ff. **208**

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass es neben den Vermögensgegenständen und Schulden noch Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB) und **Bilanzierungshilfen** (§ 269 HGB a. F.; die Bestimmung über Ingangsetzungskosten wurde aufgehoben) gibt bzw. gab. Dazu können m. E. auch aktive latente Steuern gezählt werden (vgl. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) und – vor allem in der Steuerbilanz – je nach Sichtweise andere (technische) Aktiva und Passiva, z. B. **209**

Ausgleichsposten bei Organschaft. Allerdings ist deren Einordnung unter Bilanzierungshilfen durch den BFH (Urteil vom 29.08.2012, DB 2012, 2605) und damit die Behauptung, sie seien bei der Ermittlung des Eigenkapitals nicht zu berücksichtigen, mehr als fragwürdig (vgl. *Bareis,* FR 2008, 649; FR 2012, 937). Dies belegt ein einfaches Beispiel:

Beispiel:
Die zu 100% von der Mutter-GmbH beherrschte Tochter-GmbH erwirtschaftet ein Einkommen von 100. Versteuert sie dies selbst, so zahlt sie 15 KSt und schüttet 85 an M aus. Nun soll T aber über die gesamten 100 verfügen, um eine Betriebserweiterung vorzunehmen. Also legt M 100 in die Kapitalrücklage der T ein.

Lösung:
An der Buchung »Beteiligung 100 an Geld 100« kann kein Zweifel bestehen. M hat netto eine Minderung ihres Geldbestandes um 15 zu verzeichnen, sieht man von der unsystematischen Wegelagererabgabe (§ 8b Abs. 3 KStG) ab.
Besteht zwischen M und T ein Organschaftsverhältnis mit Ergebnisabführungsvertrag, so kann T die 100 als Gewinnrücklage einbehalten, weil sie einen wichtigen Grund dafür nennen kann (§ 14 Nr. 4 KStG). M muss jedoch diese 100 versteuern, hat also einen Aufwand von 15 und entsprechend eine Minderung des Geldbestandes in dieser Höhe wie zuvor. Nach BFH hat M die 100 nicht als Beteiligung zu aktivieren, sondern in einem »Hilfsposten«, der nicht zum Eigenkapital zählen soll – ein buchtechnisch und inhaltlich nicht nachvollziehbares Ergebnis. Denn finanziell liegen zwei völlig gleiche Sachverhalte vor, auch wenn im ersten Fall T eine Kapitalrücklage, im zweiten laut KStG eine Gewinnrücklage bildet. Vgl. dazu BFH vom 29.08.2012 (DB 2012, 2605).

210 Die Beseitigung des handelsrechtlichen Wahlrechtes bei den Posten der Rechnungsabgrenzung zur Aktivierung von Zöllen, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen ist zu begrüßen. Aus diesen Abgrenzungen folgt, dass bei Beschaffungsvorgängen, bei denen die Merkmale eines Vermögensgegenstandes fehlen (Aktivierung scheidet aus), eine sofortige Aufwandsverbuchung zu erfolgen hat, im Gegensatz zum Steuerrecht (vgl. § 5 Abs. 5 EStG; C Rn. 419 f.).

1.4.3.4 Realisationsprinzip

211 *Leffson* betrachtet das Realisationsprinzip als zentralen oberen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung; dem wird weitgehend zugestimmt. Das Realisationsprinzip regelt den »Wertsprung«, der einem Erzeugnis zugerechnet wird, wenn es von der Unternehmung abgesetzt wird. Bei *Leffson* (*Leffson*, 1987, 247–298) wird dies so ausgedrückt: »Für die Abgrenzung aufeinander folgender Rechnungsperioden bedarf es eines Grundsatzes, der festlegt (1) wie die Unternehmensleistungen vom Beginn des Kombinationsprozesses bis zu seiner Beendigung durch Übergang auf den Absatzmarkt in der Bilanz anzusetzen sind und (2) in welchem Stadium des Absatzprozesses die Unternehmensleistung soweit bewirkt ist, daß die Erzeugnisse und Dienste der Unternehmung nicht weiterhin als ein Bündel von Produktionsfaktoren, sondern als abgesetzte Leistungen und damit als Ertrag anzusehen sind. Dieser Grundsatz wird als Realisationsprinzip bezeichnet« (*Leffson*, 1987, 247). Daraus folgt das oben besprochene Anschaffungswertprinzip. Es handelt sich zugleich um die Auslegung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter HS HGB, wonach Gewinne »nur zu berücksichtigen« sind, »wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind«.

212 Der Austausch der Leistung der Unternehmung, regelmäßig gegen eine Geldforderung, mit dem zugleich der Gefahrübergang auf den Leistungsempfänger stattfindet, wird nach völlig h. L. als Umsatzakt betrachtet, welcher den »Wertsprung« auslöst, den Gewinn also realisiert. Grundsätzlich sind auch andere Realisationszeitpunkte denkbar. So könnte bereits bei Vertragsabschluss daran gedacht werden, den erwarteten Gewinn zu verbuchen. Weder dies noch das Abwarten, bis aus einer Geldforderung ein Zugang an Buch- oder Giralgeld geworden ist, gilt als GoB. Ein Vertragsabschluss über eine bestimmte Unternehmensleistung wird nach den Grundsätzen eines schwebenden Geschäftes behandelt, das nur in besonderen Fällen zu Buchungen

zwingt. Das Risiko ist zu hoch, dass die eigene Leistung nicht in erhofftem Maße erbracht werden kann. Die Gefahr, dass der Abnehmer nicht vertragsgerecht handelt (Abnahmerisiko), ist zu groß, um bereits vorher von einem »verwirklichten« Gewinn sprechen zu können. Das Entstehen einer Geldforderung wird als Realisationszeitpunkt dem Geldeingang vorgezogen, weil bereits damit sowohl die Gefahr des zufälligen Untergangs wie der Verschlechterung der erstellten Leistung beim Abnehmer liegt. Daher besteht also »nur« noch das Risiko, dass aus der Forderung kein Geldeingang wird. Natürlich kann darüber gestritten werden, ob es nicht besser wäre, den Zahlungseingang abzuwarten oder doch den Betrag der Forderungen anzusetzen, der bei ihrer Abtretung zu erlösen ist (s. dazu *Siegel*, in: FS Forster, 1992, 592–595, und *Siegel*, BFuP 1994, 1–24; ähnlich bereits *Schneider*, 1978, 57). Doch entspricht die grundsätzliche Verbuchung mit dem Nominalbetrag der Forderung der herrschenden Lehre. Etwaige Abschreibungen wegen fehlender oder nur teilweiser Realisierbarkeit der Forderungen folgen dem Imparitätsprinzip (Folgebewertung).

213 Im Gegensatz dazu wird vielfach ein früherer Realisationszeitpunkt bei langfristiger Fertigung gefordert, auch wenn noch keine vertraglich geregelten und abgenommenen Teilleistungen vorliegen, die bereits nach obigem Realisationsprinzip als verwirklicht gelten. Hier sind die Auffassungen geteilt; *Leffson* (*Leffson*, 1987, 287 f.) spricht sich bei »Mehrjahresprojekten« gegen ein Vorziehen des Realisationszeitpunktes aus, während es im Schrifttum wohl mehrheitlich für zulässig gehalten wird. Das Problem würde an Schärfe verlieren, wenn die entsprechenden Beträge der vorzeitigen Gewinnrealisierung gesondert veröffentlicht werden (vgl. zur Kritik an der vorzeitigen Gewinnrealisierung auch *Siegel*, BFuP 1998, 589–592).

214 Im Steuerrecht wird das Prinzip zunehmend so interpretiert, dass auch nur realisierte Verluste zu berücksichtigen sind. So verbietet § 5 Abs. 4a EStG die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Die Finanzverwaltung hat das erweitert und verlangt auch für »angeschaffte« angeblich drohende Verluste ein Passivierungsverbot. Nachdem der BFH dies abgelehnt hat, ist dies nun gesetzlich festgeschrieben worden. Im Detail dazu vgl. § 5 Abs. 7 EStG.

1.4.3.5 Prinzipien der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach

215 Das Realisationsprinzip bestimmt – z. B. bei Lieferung gegen eine Forderung – den Zeitpunkt der Entstehung der Forderung und damit eines Umsatzerlöses (Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung). Nach h. L. ist damit lediglich die Ertragsrealisation erfasst. Damit ist jedoch noch keine Antwort auf die Frage gefunden, welcher Aufwand diesem Umsatzerlös zuzuordnen ist. Bei *Leffson* (*Leffson*, 1987, 301) ist dies eine Frage der **Abgrenzung der Sache** nach. Es geht um die »Periodisierung des Faktorverbrauchs«: Durch das Realisationsprinzip sind »die Erlöse festgelegt«, »indirekt auch die Aufwendungen als die diesen Erlösen zuzuordnenden Gegenposten. Somit ist das Realisationsprinzp der feste Ausgangspunkt der Periodisierung von Wertverzehr und Wertentstehung« (*Leffson*, 1987, 301). Als Folge des Anschaffungswertprinzips sind die den Erlösen zuzurechnenden Anschaffungswerte (bzw. die hieraus resultierenden Buchwerte, z. B. nach Abschreibungen) als Aufwand zu verbuchen. Eine denkbare »ertragsproportionale« Aufwandsbemessung könnte aus der Interpretation *Moxters* (*Moxter*, in: *Gross*, 1985, 22) folgen, wonach das Realisationsprinzip auch die Aufwandsbemessung regle. Dem hat *Siegel* (*Siegel*, in: FS Forster, 1992, 605) – m. E. zutreffend – wie folgt widersprochen: »Das Realisationsprinzip zur Lösung offener Probleme der Periodisierung von Aufwendungen heranzuziehen, erscheint nicht begründbar. Es kann somit m. E. nicht als umfassendes Periodisierungsprinzip verstanden werden.« Er zeigt an einem konkreten Leasingfall, »daß … nicht auf ein erweitert interpretiertes – Aufwendungen einbeziehendes – Realisationsprinzip zurückgegriffen zu werden braucht, sondern daß sich der Rückgriff auf das elementare Vollständigkeitsprinzip als hinreichend erweist.«

216 Bei *Leffson* findet sich das in Abb. 1 dargestellte Schema (hier leicht verändert), welches das Zurechnungsproblem veranschaulichen kann, ohne jedoch die Kernfrage damit beantworten zu können, welche Kriterien für die Zurechnung gelten müssen, so v. a., ob eine Teil- oder Vollkostenzurechnung zu erfolgen hat.

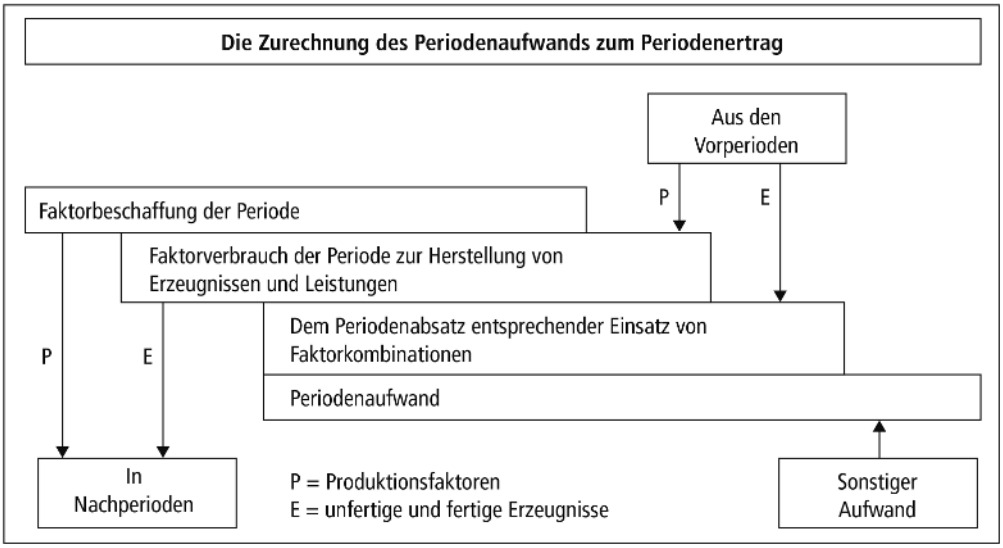

Abb. 1: Zurechnung des Periodenaufwands zum Periodenertrag, Quelle: *Leffson*, 1987, 303

217 Im allgemeinen Fall wird ein Teil der Faktorbeschaffung der Periode nicht verbraucht, steht also in Folgeperioden zur Verfügung. Ein anderer Teil geht in Erzeugnisse ein, die nicht abgesetzt werden und daher ebenfalls in Nachperioden bereitstehen. Der Faktorverbrauch der Periode kann auch aus Produktionsfaktoren stammen, die in Vorjahren beschafft und früher nicht verbraucht worden sind. Für den Periodenabsatz können neben den in der Periode beschafften Faktoren auch in Vorperioden erstellte Erzeugnisse verwendet werden. Schließlich gibt es Aufwand, der nicht dem Periodenabsatz zugerechnet werden kann (zu Leerkosten s. *Leffson*, 1987, 324, 328).

218 Indessen bedarf es zur konkreten Aufwandsermittlung einer Zuordnungsregel. Hier gibt es verschiedene Möglichkeiten und entsprechend bestehen unterschiedliche Auffassungen:

1. Verursachungsprinzip (evtl. auch nur – wie steuerlich – »Veranlassungsprinzip«), wobei gleichzeitig die Frage nach Voll- oder Teilkostenbewertung gestellt ist;
2. Durchschnittsrechnung;
3. Verbrauchsfolgeunterstellungen.

219 Bei strenger Auslegung des Verursachungsprinzips dürfen bei den noch am Lager befindlichen Erzeugnissen nur deren Teilkosten (variablen Kosten) aktiviert werden; Fixkosten bzw. Gemeinkosten müssen über Aufwand verrechnet werden (vgl. Rn. 201). Demgegenüber lässt das geltende Recht deren (teilweise) Aktivierung zu (vgl. § 255 Abs. 2 HGB). Eine Durchschnittsrechnung wird in aller Regel nicht dem Anschaffungswertprinzip entsprechen, denn es ist unwahrscheinlich, dass der (gewogene) Durchschnitt mit Anschaffungswerten zusammenfällt, wird aber z. B. von *Schneider* (WPg 1974, 369) mit dem »Prinzip vom unzureichendem Grunde« verteidigt. Diese Methode (Durchschnittsbewertung) wird steuerlich bevorzugt, wenn die tatsächliche Verbrauchsfolge nicht ermittelt werden kann. Als Verbrauchsfolgeunterstellungen im strengen Sinne

können nur diejenigen gelten, welche Mengenbewegungen betreffen, also z. B. nicht das hifo- (highest-in-first-out) oder das konzernbezogene Kifo-Prinzip. Dies regelt jetzt zutreffend § 256 Satz 1 HGB, der die Wörter »oder in einer sonstigen bestimmten Folge« nicht mehr enthält. Zulässig sind danach nur noch Fifo- und Lifo-Prinzip (einschließlich Perioden-Lifo bzw. -Fifo). Entspricht die »unterstellte« Folge dem tatsächlichen Verbrauch, wird das Anschaffungswertprinzip befolgt (das Wort »Unterstellung« ist dann missverständlich). Letztlich wird in größeren Unternehmungen auf die vorhandene Kostenrechnung zurückgegriffen. *Leffson* kommt inhaltlich zu dem Ergebnis, dass »alle Aufwendungen, die dazu dienen, **bestimmte** realisierte oder noch nicht realisierte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall zu periodisieren sind. Dabei werden zeitproportionale Aufwendungen, soweit es der Sache nach vertretbar ist, nach dem Durchschnittskostenprinzip auf die realisierten und die unrealisierten Erträge aufgeteilt. Nur Aufwendungen, die sich nicht **ertragsproportional** periodisieren lassen, sind dem Zeitanfall entsprechend in die einzelnen Rechnungsperioden einzustellen« (*Leffson*, 1987, 330). Recht unbestimmt bleibt, was »der Sache nach vertretbar« ist.

220 Die »**Abgrenzung der Zeit nach**« betrifft in *Leffsons* Terminologie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, wobei zwischen betriebsfremden (»außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit«) und periodenfremden (»einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnenden«) Positionen weiter unterschieden werden kann. Eine entsprechende Trennung verlange § 277 Abs. 4 Satz 1 und Satz 3 HGB a. F. Dies ist wegen der Neudefinition der Umsatzerlöse durch das BilRUG entfallen; vgl. Rn. 226.

1.4.4 Imparitätsprinzip

221 Neben das Realisationsprinzip tritt im deutschen Handelsbilanzrecht das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). *Leffson* betont zutreffend, dass mit dem Realisations- und Anschaffungswertprinzip sowie mit den Grundsätzen der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach »theoretisch« eine Problemlösung erreicht sei, der er die Prädikate »systematisch, klar, willkürfrei und jeder anderen [Lösung] vorzuziehen« gibt. Daneben existiert jedoch ein weiterer Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (und Bilanzierung), das Imparitätsprinzip. Danach sind (erwartete) Gewinne und Verluste ungleich zu behandeln. Nach dem Realisationsprinzip dürfen nur verwirklichte Gewinne ausgewiesen (und ggf. ausgeschüttet) werden. Ohne das Imparitätsprinzip würde das auch für Verluste gelten. Das Imparitätsprinzip zieht die Berücksichtigung von Verlusten vor, da ernsthaft drohende, unrealisierte Verluste bereits ausgewiesen werden müssen. Jedoch existieren im geltenden Recht immer noch Wahlrechte, doch ist anzuerkennen, dass das BilMoG viele davon gestrichen hat, vor allem die Sonderposten mit Rücklageanteil (vgl. § 247 Abs. 3 und § 254 sowie § 274 HGB a. F.). § 254 HGB i. d. F. des BilMoG enthält nun Regelungen über Bewertungseinheiten, deren Charakter als GoB (noch) nicht abschließend beantwortet werden kann (vgl. zur Behandlung in der Steuerbilanz: *Kraft/Bischoff*, in: *Schmiel/Breithecker*, 2008, 173–200). Wahlrechte sind m. E. nicht GoB-konform. »Sinn des Imparitätsprinzips« ist nach *Leffson*, »daß Bilanzgegenstände höchstens zu Werten angesetzt werden, die sich später auch realisieren lassen. Die Bilanz soll keinen Gegenstand zu einem Wert ausweisen, der höher als der erwartete Absatzpreis ist – gekürzt um die bis zur Realisation noch entstehenden Kosten« (*Leffson*, 1987, 344). Damit ist eine **verlustfreie Bewertung** angestrebt.

222 *Leffson* lehnt die Interpretation des Imparitätsprinzips als »Nebenprinzip zur Bewertung von Bilanzgegenständen« (*Leffson*, 1987, 382) ab und deutet es im Zusammenwirken mit dem Realisationsprinzip wie folgt: »Das Realisationsprinzip regelt den Vorgang und Zeitpunkt der Realisation von Unternehmungsleistungen und damit die Bewertung vorrätiger Faktoren und Faktorkombinationen zu ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zum Übergang auf den Absatz-

markt. Das Imparitätsprinzip schreibt dagegen vor, daß erwartete negative Erfolgsbeiträge aus der Abwicklung eingeleiteter Geschäft(e) in den Aufwand der abzuschließenden Periode einzustellen sind und auf welche Weise diese Erfolgsbeiträge erfaßt und berechnet werden« (*Leffson*, 1987, 397). Der Zweck des Prinzips bestehe darin, »daß alle unrealisierten negativen Erfolgsbeiträge in den Aufwand der abzuschließenden Periode einzustellen sind, um die aus der Abwicklung dieser Geschäfte erwarteten Kapitalminderungen zu neutralisieren. Soweit es die Ungewißheit über die Daten der Zukunft erlaubt, sollen alle Kapitalminderungen, die aus den Dispositionen bis zum Abschlußstichtag resultieren, nicht mehr und nicht weniger, antizipiert werden« (*Leffson*, 1987, 382).

223 Das Prinzip ist von der im konkreten Bilanzrecht kodifizierten »gesetzlichen Niederstwertvorschrift« (vgl. § 253 HGB) zu unterscheiden. Dies vor allem deshalb, weil *Leffsons* Deutung des Imparitätsprinzips es verbietet, hieraus abzuleiten, dass Wertminderungen am ruhenden Vermögen zu berücksichtigen sind. Vielmehr gelte: »Negative Erfolgsbeiträge ergeben sich aus der Beendigung der am Abschlußstichtag schwebenden Geschäfte in einem weiten Sinne, die auch die mit der Vorratsbeschaffung eingeleiteten Geschäfte umfassen. Die negativen Erfolgsbeiträge sind daher von den aus der Beendigung dieser Geschäfte zu erwartenden Erlösen, d.h. den Absatzpreisen abhängig. … Sie stellen keine Korrekturposten zum Wert der Vorräte dar …«. Es seien »die erwarteten Erlöse um die im Folgejahr noch aufzuwendenden variablen Kosten zu kürzen«, denn die Fixkosten fallen unabhängig von den schwebenden Geschäften an. Sinnvoll begrenzt sei der Inhalt des Prinzips, wenn es »realiter auf die mit der Beschaffung von Vorräten und dem Abschluß von Verträgen eingeleiteten Geschäfte« beschränkt werde. Er erkennt selbst, dass sich sein Vorschlag, aus Gründen der Klarheit alle diese Antizipationen in eine Rückstellung für schwebende Geschäfte einzubeziehen, nicht durchgesetzt hat (*Leffson*, 1987, 426). Die geltenden Niederstwertregelungen gehen teilweise erheblich über seinen Vorschlag hinaus.

224 Daneben existieren andere Deutungen, auf die hier nicht eingegangen werden kann. Festzuhalten bleibt das von *Siegel* besonders im Zusammenhang mit Rückstellungen immer wieder hervorgehobene Vollständigkeitsprinzip. Danach müssen künftige Ausgaben bzw. Ausgabenüberhänge, denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann und die auf Dispositionen bis zum Stichtag des Abschlusses beruhen, passiviert werden (s. dazu ausführlich: *Siegel*, DStR 2002, 1192: »Auszahlung …, der sich der Kaufmann nicht entziehen kann und der kein entsprechender Gegenwert gegenübersteht«).

1.5 Ergänzende Grundsätze

225 Als ergänzende Grundsätze zählen bei *Leffson* Stetigkeit (Vergleichbarkeit; s. *Leffson*, 1987, 179 und 426–464) sowie das Vorsichtsprinzip (*Leffson*, 1987, 179 und 465–492). Vgl. dazu § 246 Abs. 3 HGB (»Ansatzmethoden sind beizubehalten«), § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (»Bewertungsmethoden sind beizubehalten«) und § 252 Abs. 2 HGB (Abweichungen hiervon nur in »begründeten Ausnahmefällen«). Dazu soll hier noch kurz auf die Frage der »ordnungsmäßigen Rücklagenbildung« eingegangen werden.

1.5.1 Vergleichbarkeit (Stetigkeit)

226 Jahresabschlüsse zerschneiden künstlich den kontinuierlichen Unternehmensprozess. Daher ist die Forderung nach Vergleichbarkeit im Zeitablauf (vgl. § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB: Anhangangabe bei fehlender Vergleichbarkeit) verständlich. Einander folgende Jahresabschlüsse sollen dem

Prinzip der Stetigkeit (vgl. § 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) genügen und sollen Erläuterungen enthalten, wenn Unstetigkeiten vorkommen (s. z. B. § 265 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB). Damit verbunden war auch die Forderung, außerordentliche – betriebs- bzw. periodenfremde – Geschäftsvorfälle als solche zu kennzeichnen. Nunmehr ist jedoch durch das BilRUG eine gravierende Änderung bei der Definition der Umsatzerlöse erfolgt. Nach der jetzt geltenden Fassung ist der Begriffsinhalt erheblich erweitert worden, indem die einschränkenden Formulierungen »von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen« bzw. »Dienstleistungen« in § 277 Abs. 1 HGB weggefallen sind. Das außerordentliche Ergebnis erscheint nicht mehr in der GuV-Rechnung, denn § 275 Abs. 2 Nrn. 15–17 und Abs. 3 Nrn. 14–16 HGB a. F. sind ebenso wie § 277 Abs. 4 HGB gestrichen. Jetzt sind im Anhang nach § 285 Nr. 31 HGB Aufwendungen bzw. Erträge »von außergewöhnlicher Größenordnung« oder »außergewöhnlicher Bedeutung« aufzuführen und zu erläutern. Vgl. *Jaufmann/Velte*, NWB 2015, 2492; *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729. Der Vergleichbarkeit dienen vor allem auch die Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV (§§ 265 ff., §§ 275 ff. HGB) sowie eine Fülle von Angaben im Anhang (vgl. z. B. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB). In der Praxis werden viele von Begründungen für Unstetigkeiten genannt, die keineswegs alle überzeugen. Umso wichtiger ist die Forderung, derartige Unstetigkeiten zu benennen und ihre Wirkungen zu erläutern (vgl. dazu § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB). *Leffson* zählt unter das Prinzip der Stetigkeit auch die Forderung, einen »zeitraumgleichen Maßstab« zu verwenden, also Geldwertänderungen zu eliminieren. Dies hat sich ebenfalls nicht durchgesetzt und kann m. E. nicht als GoB gewertet werden, denn nach § 244 HGB ist der Euro die Währungseinheit (zur Währungsumrechnung vgl. § 256a HGB).

1.5.2 Das »Postulat« der Vorsicht

Das »Postulat« der Vorsicht ironisiert *Leffson* mit dem Hinweis, vorsichtiges Handeln sei im Bereich der Unternehmung zweifelsfrei notwendig. »Nach verbreiteter Ansicht« erstrecke sich »kaufmännische Vorsicht auch auf den Bereich des Rechnens. Rechnen kann man indes nur richtig oder falsch, nicht vorsichtig oder unvorsichtig.« Was als »Vorsicht« bezeichnet werde, sei vielfach nicht mehr als eine »leere Phrase« (*Leffson*, 1987, 466). Er engt daher das Vorsichtsprinzip auf die Forderung, »Schätzgrößen so festzulegen, daß nicht durch zu optimistische Schätzungen der Periodenerfolg möglicherweise zu hoch ausgewiesen wird« (*Leffson*, 1987, 467), ein. Er geht davon aus, »daß ein GoB besteht, der unter unsicheren Erwartungen eine ausgesprochen vorsichtige Bilanzierung fordert. Andererseits legen die Überlegungen nahe, … ob nicht eine risikoneutrale Bilanzierung, d. h. zu Mittelwerten, den Rechenschaftszweck … besser und den Kapitalerhaltungszweck hinreichend erfüllen würde.« So sei die Praxis bei Pensionsrückstellungen diesen Weg schon gegangen. Dem Adressaten des Jahresabschlusses sollten die arithmetischen Mittelwerte und die Vorsichtskomponenten jedenfalls mitgeteilt werden (*Leffson*, 1987, 491). Das ist eine sehr sinnvolle Forderung, die für den Adressaten mehr Klarheit bringt. Als Ausfluss der in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verlangten vorsichtigen Bewertung können auch die Bilanzierungsverbote nach § 248 Abs. 1 HGB angesehen werden. Jedoch ist das frühere Verbot der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Anlagewerte nach § 248 Abs. 2 HGB a. F. durch dessen Neufassung aufgeweicht. Ein derartiges Wahlrecht ist schwerlich als GoB-konform zu bezeichnen, auch wenn es damit zu begründen versucht wird, es diene der Informationsaufgabe des Jahresabschlusses. **227**

1.5.3 Prinzipien ordnungsmäßiger Rücklagenbildung und Substanzerhaltung?

228 *Leffson* spricht sich dafür aus, auch die Rücklagenbildung und Substanzerhaltung durch Grundsätze zu regeln, wenn er insoweit »fehlende Grundsätze« konstatiert (*Leffson*, 1987, 179). Auch Fragen der realen Geldkapitalerhaltung und der Substanzerhaltung werden bei ihm angesprochen (s. z. B. *Leffson*, 1987, 458–465). M. E. haben diese Aspekte mit dem Zweck von Jahresabschlüssen nichts mehr zu tun – es gibt keinen Bedarf an einer gesetzlichen Regelung. Solche Regelungen wären m. E. unberechtigte Eingriffe in das Eigentum der Unternehmer (Aktionäre) bzw. Eingriffe zugunsten der Verwaltung der Kapitalgesellschaften, die einer marktwirtschaftlichen Ordnung widersprechen. Es gibt in einer dynamischen Marktwirtschaft keinen »Zweck der Erhaltung des Unternehmens«, der vom Staat unterstützt werden muss. Die Aktionäre müssen sich auch dafür entscheiden können, im Sinne *Schumpeters* eine »schöpferische Zerstörung« vorzunehmen. Es besteht sonst die erhebliche Gefahr der Kapitalfehllenkung. Aus ordnungspolitischer Sicht ist schon die Befugnis der Verwaltung einer AG, unter bestimmten Voraussetzungen bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen einzustellen, sehr fragwürdig, denn damit wird der Hauptversammlung (dem »Prinzipal«) die Möglichkeit genommen, über den ganzen Jahresüberschuss zu beschließen und diesen ggf. auch voll auszuschütten, wenn deren Mehrheit die Ansicht der Verwaltung (der Beauftragten bzw. »Agenten«) nicht teilt, die Rendite für die Aktionäre innerhalb der AG sei mindestens so hoch oder gar höher als diejenige bei einer Ausschüttung und einer anderweitigen, von den Aktionären selbst bestimmten Anlage. Der von manchen Seiten geforderte Ausschüttungszwang geht m. E. zu weit, sollte damit gemeint sein, die Hauptversammlung könne keine Thesaurierung beschließen, denn angesichts der nicht neutralen Besteuerung kann es (auch) im Interesse der Aktionäre liegen, Beträge nicht auszuschütten und damit (zunächst) die Besteuerung auf ihrer Ebene zu vermeiden. Das Eigentumsrecht der Aktionäre muss insoweit keinesfalls beschnitten werden. Es ist ja v. a. zu fragen, woher der Gesetzgeber wissen soll, dass die Aktionäre aus derartigen Grundsätzen für die Rücklagenbildung einen höheren Nutzen ziehen sollen als bei Ausschüttungen. Es ist schon bedauerlich genug, dass vor allem steuerliche Vorschriften Kapitalfehlleitungen begünstigen, weil sie die Rücklagenbildung unter Ausschaltung des Kapitalmarktes fördern.

1.6 Sonderfragen

229 Ob die GoB als rechtsform-, konzern- und branchenunabhängig gelten, ist strittig. Wohl dürften das Realisations- und das Imparitätsprinzip für alle Rechtsformen gelten. Immerhin wurden in der Vergangenheit rechtsformspezifische, jedoch problematische Regelungen aufgehoben (§ 253 Abs. 4 HGB a. F.: zusätzliche Abschreibung nach sog. »vernünftiger kaufmännischer Beurteilung« als Wahlrecht; § 254 HGB a. F.: steuerlich für zulässig gehaltener Wert). Auch das Beibehaltungswahlrecht nach § 253 Abs. 5 HGB a. F. im Gegensatz zum Wertaufholungsgebot nach §§ 279–280 HGB a. F. stellte keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Nunmehr gilt nach § 253 Abs. 5 HGB, dass ein niedrigerer Wert nicht beizubehalten ist, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (rechtsformunabhängig). Jedoch ist ein niedrigerer Wert eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts beizubehalten. Vgl. Rn. 594 f., C Rn. 209 f.

230 Die hier erörterten GoB sind auf den Einzelabschluss bezogen. Nach § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB sollen die GoB jedoch auch für den Konzernabschluss gelten, dem keine Zahlungsbemessungsfunktion zukommt. Dies wird – wohl zutreffend – jedoch so verstanden, dass es gesonderte Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung gibt, wobei eine ganze Reihe offener

Fragen existiert, die hier nicht zu erörtern sind. *Ballwieser* betont in diesem Zusammenhang vor allem die Frage der Umrechnung von Fremdwährungen – ein Problem, das es auch im Einzelabschluss gibt (vgl. § 256a HGB). Die Wahlrechte beim Konzernabschluss deuten nicht gerade auf eine systematische Orientierung der gesetzlichen Regelungen am Informationszweck hin. Zur Branchenunabhängigkeit der GoB bemerkt *Ballwieser* zutreffend, dass diese nur in einem »formalen Sinne« gegeben ist.

231 Ob und inwieweit die GoB auch für **Umstrukturierungen** gelten, ist offen. Handelt es sich dabei um reine Organisationsmaßnahmen, ist m. E. eine Gewinnrealisierung nicht zu begründen. Dies zeigt sich besonders deutlich am bloßen Formwechsel, z. B. von einer GmbH in eine AG. Hierzu und besonders zu den dabei auftretenden steuerlichen Fragen s. *Jetter*, 2005, m. w. N.

1.7 Steuerliche Aspekte

232 Von der deutschen Finanzrechtsprechung (BFH) ist angesichts des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 EStG) betont worden, dass es auch Aufgabe des BFH sei, Handelsrecht auszulegen. Ergeben sich dabei Differenzen zwischen Bundesgerichtshof und Bundesfinanzhof, so muss ggf. der Gemeinsame Senat angerufen werden. Da jedoch fast keine Judikate des BGH zum Handelsbilanzrecht vorliegen, bestimmt faktisch der BFH die richterliche Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allein. Auch der Finanzverwaltung kommt insoweit eine große Bedeutung zu. Dies ist – wie teilweise oben bereits erörtert – vielfach problematisch. Einige Beispiele zeigen, weshalb es gerechtfertigt erscheint, eine strenge Auslegung der handelsrechtlichen GoB auch im Steuerrecht vorzunehmen.

233 Abweichend von den handelsrechtlichen GoB sind steuerlich Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften verboten worden (§ 5 Abs. 4a EStG). Dies kann nicht zuletzt mit den Argumenten *Leffsons* als GoB-konform angesehen werden. Wenn jedoch gleichzeitig der Steuergesetzgeber des Gewerbesteuergesetzes auch in Verlustfällen GewSt verlangt, weil er eindeutige Aufwandspositionen nicht zum Abzug zulässt (bzw. wieder Hinzurechnungen verlangt) und zudem Verluste sowohl gewerbe- wie körperschaftsteuerlich nicht im Entstehungsjahr voll geltend gemacht werden dürfen (§ 10d Abs. 2 EStG), dann hat dies weder mit Rechenschaft noch mit Kapitalerhaltung etwas zu tun. Es ist ein klarer Verstoß nicht nur gegen handelsrechtliche GoB, sondern auch gegen die Systematik des Steuerrechts. So trat die Frage auf, ob bei einem Betriebsübergang, bei dem der Gesamtkaufpreis wegen drohender Verluste gemindert wurde, der Erwerber einen Gewinn in seiner ersten Steuerbilanz ausweisen muss, weil er die »angeschaffte Drohverlustrückstellung« aus der Steuerbilanz zu entfernen habe. Diese von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung wurde vom BFH zurückgewiesen (dem BFH zustimmend: *Bareis,* FR 2012, 385; a. A. *Siegel,* FR 2012, 388). Danach hat der BFH auch die Übernahme von Pensionsrückstellungen (Schuldübernahme, Schuldbeitritt) implizit als Anschaffungsvorgang gewertet und beim Erwerber die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 4a EStG verneint. Inzwischen hat sich die Finanzverwaltung durchgesetzt und den Gesetzgeber veranlasst, § 5 Abs. 7 in das EStG einzufügen. Wirtschaftspolitisch verfehlt sind diese Maßnahmen vor allem deshalb, weil sie sonst überlebensfähige Grenzbetriebe aus dem Markt verdrängen können. Diese müssen »Gewinn«-Steuern entrichten, ohne tatsächlich Gewinne erzielt zu haben.

234 Im Steuerrecht werden damit aus der Sicht der handelsrechtlichen GoB Staatsschulden verheimlicht bzw. wird es verhindert, dass steuerliche Mindereinnahmen sich zeitgerecht im Staatshaushalt auswirken. Das gilt in besonderem Maße für die sog. **Mindestbesteuerung** nach § 10d Abs. 2 EStG, die nach § 8 Abs. 1 KStG auch Kapitalgesellschaften trifft. Danach sind Verluste nur eingeschränkt saldierbar, gehen ggf. sogar gänzlich unter – ein Verstoß auch gegen die korrekte Ermittlung (und Besteuerung) des Totalerfolges. Vgl. *Bareis*, DB 2013, 144 und 1265.

235 Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber der jahrzehntelangen Forderung endlich nachgegeben, bei steuerlichen Subventionsbestimmungen diese nur in der Steuerbilanz ausüben zu dürfen. Der Gesetzgeber hat eingesehen, dass steuerliche Subventionszwecke mit dem Informations- und Zahlungsbemessungszweck der Handelsbilanz nichts zu tun haben. Lässt das Steuerrecht, wie z. B. bei der früheren Berlin- und Zonenrandförderung oder jetzt immer noch für den Denkmalschutz, aus wirtschaftspolitischen Gründen Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen zu, so ist dies eine wirtschaftspolitische Subventionsmaßnahme, die Steuerstundungszwecken dient, ggf. auch zu echten Steuerersparnissen führt, im ungünstigen Fall jedoch auch zu Mehrsteuern führen kann. Daher ist es richtig, dass die sog. »umgekehrte Maßgeblichkeit« der Vergangenheit angehört (s. jetzt BMF vom 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001; s. hierzu auch *Zwirner*, DStR 2010, 591, *Kaminski*, DStR 2010, 771, *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917).

236 Demgegenüber sind weiterhin Aufwandsrückstellungen zulässig bzw. geboten. Insoweit muss auch steuerlich weiter von Ungereimtheiten gesprochen werden. Auch hat das Stetigkeitsgebot eine (noch) geringere Bedeutung als im Handelsrecht; vgl. dazu *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 und Stbg 2014, 163. Die Auffassung der Finanzverwaltung zur Maßgeblichkeit ist inzwischen in einem umfangreichen BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 niedergelegt. Vgl. dazu C Rn. 44 ff.

237 Nicht mit den handelsrechtlichen GoB vereinbar ist eine jahrzehntelange Fehlinterpretation des § 4 Abs. 1 EStG durch die Finanzrechtsprechung und dann auch durch die Finanzverwaltung. Oben ist unter Rn. 189 ff. die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 EStG mit der ordnungsmäßigen Buchführung in Verbindung gebracht. Denn das Steuerrecht definiert nicht nur den Begriff »Gewinn«, sondern fordert auch die Beachtung der GoB und damit eine systematische doppelte Buchführung mit Bilanz und GuV. Daher müssen sämtliche in den obigen Gleichungen verwendeten Symbole begrifflich klar und eindeutig voneinander abgegrenzt werden. Ganz selbstverständlich ist auch die Forderung nach Vollständigkeit. Daraus folgt, dass sämtliche Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß ihren Niederschlag in der Buchführung haben müssen.

238 Unter dem Einfluss *Wassermeyers* (s. seine Zusammenfassung in FS *Raupach*, 2006, 665) hat stattdessen vor allem der I. Senat des BFH ein eigenes Begriffsgebäude errichtet, bei dem lediglich auf die Formulierung des § 4 Abs. 1 EStG zurückgegriffen wird. Weil hier zunächst von einem »Unterschiedsbetrag« zwischen zwei Eigenkapitalgrößen (EK_t ./. EK_{t-1}) die Rede ist, gilt die Ermittlung dieser Differenz als »erste Stufe« der Gewinnermittlung. Danach folgt jedoch als »zweite Stufe« nicht nur die Hinzurechnung von Entnahmen (bzw. Ausschüttungen AS_t) und der Abzug von Einlagen (EI_t), sondern auch die Hinzurechnung von steuerlich nicht abziehbaren Aufwendungen (NAA_t) und der Abzug von steuerfreien Erträgen (SFE_t). Damit werden künstlich Zusammenhänge getrennt bzw. hergestellt, die bei ordnungsmäßiger Buchführung völlig anders zu behandeln sind. Zudem wird behauptet, die zweite Stufe müsse sich »außerhalb der Bilanz« abspielen. Aus Sicht der GoB sind mindestens drei Aspekte unzutreffend dargestellt:

1. Erfolgen während eines Geschäftsjahres Entnahmen (Ausschüttungen) und Einlagen, so müssen diese zeitgerecht gebucht werden. Das Eigenkapital am Ende dieses Jahres ist bei ordnungsmäßiger Buchführung bereits entsprechend verändert.
2. Da zum Jahresabschluss nach GoB auch eine GuV gehört, sind auch bereits die Erträge und Aufwendungen des laufenden Jahres korrekt gebucht; der Gewinn ergibt sich dann auch aus der GuV und entsprechend aus der Bilanz.
3. Diese ordnungsgemäße GuV enthält natürlich im allgemeinen Fall auch Aufwendungen, die steuerlich nicht abziehbar und Erträge, die steuerfrei sind. Sie müssen selbstverständlich ermittelt werden. Dazu gibt es nicht nur die Möglichkeit, sie einzeln aus der ordnungsgemäßen Buchführung herauszuziehen und in einer gesonderten Rechnung außerhalb der Buchführung zusammenzustellen. Es ist aber ebenso möglich, sogleich für steuerliche Zwecke entsprechende Konten einzurichten und diese Posten schon während des laufenden Ge-

schäftsjahres zu sammeln. Die von der Finanzrechtsprechung verwendete und teilweise auch von der Praxis übernommene Redewendung von einer Ermittlung »außerhalb der Bilanz« ist nicht geeignet, diesen Zusammenhang begrifflich zu erfassen. Denn es kann keine Rede davon sein, dass sich diese Geschäftsvorfälle außerhalb der Bilanz abgespielt haben: Nicht abziehbare Aufwendungen führen zu Ausgaben bzw. Verbindlichkeiten, steuerfreie Erträge zu Einnahmen oder Forderungen – und diese müssen über Bilanzkonten gebucht werden.

Beispiel:
Das EK Ende des Jahres 0 betrage 10. Am 1. April des Jahres 01 erfolge eine Kapitalerhöhung um 13 (Geld an Nennkapital), am 20. Oktober eine Gewinnausschüttung von 7 (Bilanzgewinn an Geld). Bei korrekter Buchung ist dann längst vor dem Bilanzstichtag 31. 12. das Eigenkapital auf (10 + 13 ./. 7 =) 16 gewachsen. Der »Unterschiedsbetrag (ohne sonstige Veränderungen) beträgt (EK1 ./. EK0 = 16 ./. 10 =) 6. Eine besondere »Ermittlungsstufe« ist nicht erforderlich. Das gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn diese bereits korrekt während des Geschäftsjahres wie »Entnahmen« behandelt worden sind. Es stellen sich dabei allerdings Zusatzfragen – z. B. ob Satzungsklauseln zu beachten sind, doch ist dies ein gesondertes Problem der KSt. Vgl. *Bareis*, DB 2010, 2637.

Entnahmen und Einlagen spielen sich zwischen Betrieben (Unternehmen, Gesellschaft) und deren Inhabern (Eigentümer, Unternehmer, Gesellschafter) und diesen nahestehenden Personen ab, sie sind nicht selbst erwerbswirtschaftlich veranlasst. Sie sind daher streng von Geschäftsvorfällen der eigentlichen erwerbswirtschaftlichen Sphäre (Veranlassung), also von Erträgen und Aufwendungen (Betriebsausgaben), zu unterscheiden. Dies wird ignoriert, wenn beide Arten von Vorfällen in einer »zweiten Stufe der Gewinnermittlung« – so *Wassermeyer* (z. B.) – zusammengefasst werden, die sich angeblich »außerhalb der Bilanz« abspielen soll. Hier muss eine klare begriffliche Trennung erfolgen, die schon in der 9. Auflage dieses Werkes wie folgt vereinfacht als Ermittlung der gewerblichen Einkünfte (Y_t) dargestellt worden ist, wobei mit »SPE« die steuerpflichtigen Erträge und mit »AAU« die abziehbaren Aufwendungen symbolisiert sind: **239**

$$Y_t = G_t + NAA_t - SFE_t = SPE_t - AAU_t$$

Die Formel verdeutlicht, dass eine Überführung des ordnungsmäßigen handelsrechtlichen Jahresabschlusses zur Ermittlung von G_t in einen ordnungsmäßigen steuerlichen Jahresabschluss auch zur Ermittlung der (gewerblichen) Einkünfte dienen kann, wenn in der GuV gesonderte Kontengruppen für abziehbare und nichtabziehbare Aufwendungen bzw. steuerpflichtige und steuerfreie Erträge eingeführt werden. Dies geschieht dann alles zeitgerecht in einem einfachen Buchungsprozess »innerhalb der Buchführung«. Die Sprechweise von Maßnahmen »außerhalb der Bilanz« ist zur Darstellung dieser Zusammenhänge völlig ungeeignet. **240**

Diese Redeweise führt auch zu unzutreffenden Schlüssen. So erklärt *Wassermeyer* (a. a. O., 668) es müsse bei **verdeckten Gewinnausschüttungen** unterschieden werden: »In der ersten Grundkonstellation erbringt ein Gesellschafter bzw. eine ihm nahestehende Person eine Leistung an die Kapitalgesellschaft, die dafür ein unangemessen hohes Entgelt zahlt. […] Kennzeichen der zweiten Grundkonstellation ist, dass zwar die Kapitalgesellschaft eine reale Leistung erbringt, dass aber weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich ein Anspruch auf ein angemessenes Entgelt entsteht. […] Während man in der ersten Grundkonstellation das unangemessen hohe Entgelt ohne Schwierigkeiten in eine Ausschüttung umqualifizieren könnte, fehlt es in der zweiten Grundkonstellation an dem angemessenen Entgelt, das umqualifiziert werden könnte. Es entsteht weder eine Forderung in Höhe des angemessenen Entgeltes noch wird das angemessene Entgelt in anderer Form bzw. unter einer anderen Bezeichnung bezahlt. Die Bezahlung könnte allenfalls fingiert werden.« Diese »Fiktionstheorie« habe der BFH aber inzwischen zutreffend nicht mehr weiter verfolgt. Der zweite Fall bei der unentgeltlichen Übertragung eines Gegenstandes könne entweder als unentgeltliche Leistung der Kapitalgesellschaft oder als Nichteinfordern einer angemessenen Gegenleistung interpretiert werden. Nach der ersten Interpretation sei die Aus- **241**

buchung des Gegenstandes nicht als Betriebsausgabe zu werten. Nach der zweiten – von ihm als zutreffend betrachteten – Interpretation sei in der ersten Stufe der Gewinnermittlung die Ausbuchung des Buchwertes als Eigenkapitalminderung, somit als Betriebsausgabe zu behandeln. In der zweiten Stufe der Gewinnermittlung müsse dann mit Hilfe des Entnahmebegriffs eine Hinzurechnung erfolgen. Dies verdeutliche, »dass Buchwerte nicht ausgeschüttet werden«. Somit sei nicht der gemeine Wert, sondern der Teilwert für die vGA entscheidend. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, benötigt man die »Zweistufigkeit« der Gewinnermittlung nicht. Die behauptete Zweistufigkeit trennt künstlich einen einfachen Buchungssatz.

Beispiel:
Eine GmbH weise ein Kfz mit einem Buchwert von 10 in ihrer Bilanz aus, dessen Teilwert dem gemeinen Wert entspricht und 17 beträgt. Übereignet nun die GmbH das Kfz unentgeltlich an ihren beherrschenden Gesellschafter, so muss sie eine »Entnahme« bzw. »Ausschüttung« von 17 buchen, deren Gegenkonten Kfz mit 10 und Erträge mit 7 sind. Bucht sie stattdessen Aufwand 10 an Kfz 10, so fehlt nicht nur ein Ertrag von 7; auch der Aufwand ist falsch. Es liegt eine Ausschüttung (Entnahme) von 17 vor, die sich aus dem auszubuchenden Buchwert des Kfz mit 10 und einem zunächst »verhinderten« Ertrag zusammensetzt. Weshalb hier zunächst lt. *Wassermeyer* eine Betriebsausgabe vorliegen soll, kann nicht nachvollzogen werden. Denn der gesamte Vorgang, nicht nur ein Teil davon, beruht auf gesellschaftlicher Veranlassung und gerade nicht auf einem erwerbswirtschaftlichen Geschäftsvorfall. Vgl. dazu auch *Bareis*, GmbHR 2009, 813; BB 2005, 354).

1.8 Zum Verhältnis von GoB nach HGB und IFRS

242 In der Literatur wird erwogen, die IFRS als Auslegungshilfe für die handelsrechtlichen GoB anzuwenden (*Theile*, in: *Heuser/Theile*, 4. Aufl. 2009, 41 f., Rz. 158; *Buschhüter/Striegel*, 2009, Rz. 21 zu § 2). Hiergegen wendet sich *Kahle* mit dem Argument, die Ausrichtung der GoB an der Zahlungsbemessungsfunktion verbiete die Übertragung von Regeln, die vor allem Informationszwecken dienen sollen (*Kahle,* Kap. XVII, in: *Prinz/Kanzler*, 2012, Rz. 3046 ff.; s. auch: *Kahle/Günter,* StuW 2012, 43 jeweils mit weiteren Nachweisen). Dem ist zuzustimmen.

2 Rahmengrundsätze nach IFRS

Ergänzende Literaturhinweise

Ballwieser, Ansätze und Ergebnisse einer ökonomischen Analyse des Rahmenkonzepts zur Rechnungslegung, ZfbF 2014, 451.
Hoffmann/Detzen, Das Joint Conceptual Framework von IASB und FASB – Praktische Implikationen aus dem Abschluss der Phase A für kapitalmarktorientierte Unternehmen, KoR 2012, 53.
IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2015/3: Conceptual Framework for Financial Reporting vom 28.05.2015.
IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2015/4: Updaiting References to the Concepual Framework vom 28.05.2015.
IASB (Hrsg.), Discussion Paper DP/2013/1: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting vom 18.07.2013.
IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2010/2: Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity vom 11.03.2010.
Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder, Die Bedeutung der Verlässlichkeit der Berichterstattung im Conceptual Framework des IASB und des FASB, WPg 2012, 762.

Pelger, Rechnungslegungszweck und qualitative Anforderungen im Conceptual Framework for Financial Reporting (2010) – Der erste Stein im neuen Fundament der internationalen Rechnungslegung, WPg 2011, 908.

2.1 Einführung

Die Grundsätze der IFRS-Rechnungslegung sind in einem Framework aufgeführt, das in seiner ursprünglichen Fassung 1989 vom Board des IASC als Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen verabschiedet wurde. In Anlehnung an das Conceptual Framework des US-amerikanischen FASB beinhaltet es im Sinne eines **konzeptionellen Überbaus** die Ziele und Grundanforderungen an die Informationsvermittlung der Finanzberichterstattung sowie Definitionen, Ansatzkriterien und Bewertungsmaßstäbe für Abschlussposten. **243**

Nach der Reorganisation des IASC übernahm das neu gegründete IASB im April 2001 dieses Framework zunächst unverändert. Die durch das Norwalk Agreement im September 2002 beschlossene Kooperation mit dem FASB zur Erhöhung der Konvergenz von IFRS und US-GAAP führte jedoch dazu, dass die beiden Standardsetter im Oktober 2004 auch ein Projekt zur Angleichung ihrer Rahmenkonzepte auf die Agenda setzten (vgl. *Nobach*, 2006, 33). **244**

Dieses in acht Phasen eingeteilte **Conceptual-Framework-Projekt** stellte auf die Erarbeitung eines gemeinsamen theoretischen Bezugsrahmens der Rechnungslegung ab, der zukünftig der Entwicklung konvergenter Standards dienen sollte. Wie Tab. 2 zeigt, wurde bisher jedoch nur die erste Projektphase beendet, da IASB und FASB Ende des Jahres 2010 entschieden, die Projektarbeiten auszusetzen, um zunächst vorrangige Konvergenzprojekte abzuschließen (in Anlehnung an *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 5). Die derzeitige Fassung des Conceptual Framework beinhaltet daher sowohl die Neuregelungen zu den Zielen und qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung der Phase A als auch die noch zu überarbeitenden Teile des alten Frameworks aus dem Jahr 1989 (vgl. Rn. 253 ff.). **245**

Phase	Projektstatus
A – Zielsetzung und qualitative Anforderungen	Abgeschlossen Verabschiedung: 28.09.2010 Titel: Rahmenkonzept der Finanzberichterstattung 2010 (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010)
B – Abschlussposten und Bilanzansatz	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
C – Bewertung	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
D – Berichtseinheit	Entwurf liegt vor (ED/2010/2) Titel: Rahmenkonzept der Finanzberichterstattung – Die Berichtseinheit Veröffentlichung: 11.03.2010 Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
E – Ausweis und Angaben	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
F – Zweck und Status des Rahmenkonzeptes	Arbeiten eingestellt Aufgabe des Ziels konvergenter Sichtweisen von IFRS und US-GAAP
G – Anwendung auf den Non-Profit-Bereich	Arbeiten eingestellt Derzeit Fokussierung auf Wirtschaftsunternehmen im Privatsektor
H – Verbleibende Probleme	Arbeiten eingestellt

Tab. 2: Status des Conceptual-Framework-Projektes

Die **Wiederaufnahme des Conceptual-Framework-Projektes** durch das IASB erfolgte im September 2012. Seither handelt es sich allerdings nicht mehr um ein Gemeinschaftsprojekt mit dem **246**

FASB, sondern um ein alleiniges Vorhaben des IASB. In diesem Projekt ist vorgesehen, das Phasen-Modell aufzugeben und ein einziges Dokument zu erarbeiten, das sich auf die Inhalte der ursprünglichen Phasen B bis E beziehen soll. Das IASB ist der Auffassung, dass wegen der zahlreichen Interdependenzen der einzelnen Sachverhalte letztlich nur ein ganzheitlicher Ansatz zum Erfolg des Projektes führen kann. Den ersten Schritt zur weiteren Überarbeitung des Rahmenkonzeptes stellte ein im Juli 2013 veröffentlichtes Diskussionspapier des IASB dar, (s. hierzu IASB, DP/2013/1), dem am 28.05.2015 zwei Entwürfe folgten, die umfassende Vorschläge zur Neugestaltung des Frameworks (s. hierzu IASB ED/2015/3) und zur Aktualisierung der Verweise darauf in anderen Verlautbarungen beinhalten (s. hierzu IASB ED/2015/4). Im Gegensatz zur nachfolgend beschriebenen Struktur des Rahmenkonzeptes in seiner derzeitigen Fassung (vgl. Rn. 255 ff.), zielt der Neuentwurf darauf ab, das Framework künftig in acht Kapitel und zwei Anhänge zu untergliedern (s. im Einzelnen dazu IASB ED/2015/3). Die bis zum Ende der Kommentierungsfrist am 26.10.2015 eingegangenen Stellungnahmen sollen bei der Entwicklung der finalen Version berücksichtigt werden. Die Fertigstellung und Veröffentlichung des überarbeitenden Rahmenkonzeptes ist für 2016 geplant.

2.2 Einordnung und Zweck des Conceptual Frameworks des IASB

247 Die IFRS bestehen aus einem **mehrstufigen Regelwerk**, dessen Einzelbestandteile grundsätzlich im Zusammenhang zu sehen sind, da sie sich gegenseitig ergänzen und erläutern. Neben einem einführenden Vorwort (Preface), den Einzelstandards des IASB und den darauf Bezug nehmenden Interpretationen des SIC bzw. des IFRIC beinhaltet das IFRS-Normensystem mit dem Conceptual Framework einen theoretischen Unterbau der Rechnungslegung.

248 Das **Vorwort** enthält Aussagen zur Zielsetzung und formellen Vorgehensweise bei der Entwicklung, Ergänzung und Überarbeitung von Standards durch das IASB. Überdies beschreibt es die Systematik der IFRS-Rechnungslegung sowie einige für die praktische Handhabung der Standards relevante Definitionen. Da die Positionierung des Vorwortes innerhalb der Normenhierarchie der IFRS nicht klar definiert ist (*Baetge/Kirsch/Wollmert/Brüggemann*, in: *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof*, Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl. 2002, Kap. II, Rn. 13), kommt diesem für die Anwendung und Auslegung konkreter Bilanzierungsfragen jedoch keine besondere Bedeutung zu. Die für die Abbildung von Sachverhalten in IFRS-Abschlüssen maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften sind in den **Einzelstandards** geregelt. Diese verbindlich anzuwendenden Regelungen normieren einzelne Problemkreise auf verschiedenen Ebenen durch konkrete Vorgaben zu Bilanzierungs-, Bewertungs- und Offenlegungsfragen spezifischer Rechnungslegungsgebiete. Die IAS bzw. IFRS behandeln entweder abgeschlossene Bilanzierungsvorgänge, ganze Rechenwerke, einzelne Bilanzpositionen oder spezifische Sonderprobleme (vgl. *Tanski*, 2010, 24 f.). Trotz des hohen Detaillierungsgrades der Standards können bei der Abschlusserstellung jedoch Auslegungsfragen oder bisher nicht geregelte Bilanzierungssachverhalte i. S. v. Regelungslücken auftreten, die durch die vom SIC bzw. IFRIC erarbeiteten **Interpretationen** beantwortet bzw. geschlossen werden sollen. Die SIC/IFRIC sind daher als Ergänzungen und Erläuterungen zu einzelnen IAS/IFRS bei der Erstellung von Abschlüssen ebenfalls zwingend zu beachten (vgl. *Nobach*, 2006, 76 f.).

249 Das **Conceptual Framework** bildet die theoretische Basis der IFRS-Rechnungslegung und ist mit Blick auf die Bindungswirkung bei der Abschlusserstellung gegenüber den Standards und Interpretationen nachrangig. Das Rahmenkonzept dient vielmehr dem IASB als Grundlage zur Entwicklung neuer Standards oder nationalen Standardsettern als Ausgangsbasis für nationale Normen (vgl. *Hoffmann/Detzen*, in: Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl. 2014, 53). Zudem kann es

als **subsidiäre Interpretationshilfe** oder **Deduktionsbasis** (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2012 [aktuell 2014], 60) zur korrekten Anwendung einzelner IAS/IFRS sowie als Richtlinie für die Vorgehensweise im Falle von Regelungslücken (vgl. IAS 8 Ziff. 10) oder zur folgerichtigen Lösung von Rechnungslegungsproblemen herangezogen werden (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 20). Vor diesem Hintergrund ist auch nachvollziehbar, dass die Ausführungen des Frameworks kein Gegenstand des Endorsement-Prozesses der Europäischen Union sind (vgl. *EFRAG*, 2013, 10).

250 Inhaltlich befasst sich das Rahmenkonzept zwar mit den noch zu diskutierenden Zielen, Grundannahmen und Anforderungen der Rechnungslegung sowie der Definition von Abschlussposten, Ansatzkriterien, Bewertungsmaßstäben und Kapitalerhaltungskonzepten. Der **Normenhierarchie** folgend ist jedoch festzuhalten, dass das Conceptual Framework niemals konkreten Einzelstandards oder Interpretationen vorgeht (vgl. Framework Introduction, S. 6). Die Bestimmungen in den einzelnen IAS/IFRS stellen vielmehr **Konkretisierungen des Rahmenkonzeptes** dar (*Hoffmann/Lüdenbach*, in: Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl., 29). Zur Erhöhung des Verbindlichkeitsgrades der Aussagen des Frameworks wurden allerdings zentrale Prinzipien zusätzlich in spezifische Einzelstandards aufgenommen und damit materiell verpflichtend. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die in IAS 1 und IAS 8 verankerten Rechnungslegungsgrundsätze des Conceptual Frameworks (in Anlehnung an *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 16).

Grundsatz	Conceptual Framework	IAS 1	IAS 8
Periodenabgrenzung	OB17	27, 28	–
Unternehmensfortführung	4.1	25, 26	–
Relevanz	QC6–11	29–31	10
Wesentlichkeit	QC11	29	–
Glaubwürdige Darstellung	QC12–16	–	10
Vollständigkeit	QC13	–	10
Neutralität	QC14	–	10
Vergleichbarkeit – Stetigkeit	QC20–25	38–46	–

Tab. 3: Verankerung zentraler Aussagen des Frameworks in IAS 1 und IAS 8

251 Gem. der Einführung zum Rahmenkonzept werden mit diesem verschiedene Absichten verfolgt (vgl. Framework Introduction, S. 6). Zu den **Zwecken des Frameworks** zählen im Einzelnen:

1. die Unterstützung des IASB bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards;
2. die Unterstützung des IASB bei der Förderung der Harmonisierung von Vorschriften, Rechnungslegungsstandards und Verfahren hinsichtlich der Darstellung von Abschlüssen durch Schaffung einer Grundlage zur Reduzierung der Anzahl alternativer Bilanzierungsmethoden nach IFRS;
3. die Unterstützung nationaler Standardsetter bei der Entwicklung eigener Standards;
4. die Unterstützung der mit der Aufstellung von Abschlüssen befassten Personen bei der Anwendung der IFRS und der Behandlung von Aspekten, die noch in den IFRS zu regeln sind;
5. die Unterstützung von Abschlussprüfern bei der Beurteilung der IFRS-Konformität von Abschlüssen;
6. die Unterstützung der Abschlussadressaten bei der Interpretation von Abschlussinformationen nach IFRS;
7. die Bereitstellung von Informationen zur Formulierung der IFRS für an der Arbeit des IASB interessierte Personen.

252 Wie bereits erwähnt, ist die Normierung bestimmter betriebswirtschaftlicher Sachverhalte hinsichtlich deren Ansatz und Bewertung oder ihres Ausweises jedoch explizit keine Aufgabe des Frameworks (vgl. Framework Introduction, S. 6).

2.3 Grundstruktur und Inhalt des Conceptual Frameworks

253 Das Conceptual Framework des IASB folgt als theoretischer Bezugsrahmen der IFRS einem **deduktiven Aufbau**, wonach sich die Anforderungen, Prinzipien und Grundsätze der Rechnungslegung aus der Informationsfunktion von Abschlüssen ableiten bzw. diese konkretisieren. Wie in Abb. 2 dargestellt, gliedert sich die derzeitige Fassung des Rahmenkonzeptes in **vier Kapitel**, die teilweise von dem Standardsetter noch zu ergänzen bzw. zu überarbeiten sind und folgende Aspekte der Bilanzierung fokussieren (vgl. Framework Introduction, S. 7):

- Zielsetzung der Finanzberichterstattung (the objective of financial reporting);
- qualitative Anforderungen an die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen (qualitative characteristics of useful financial information);
- Grundannahmen der Rechnungslegung sowie Definition, Ansatz und Bewertung von Abschlussposten (definition, recognition and measurement of the elements from which financial statements are constructed);
- Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte (concepts of capital and capital maintenance).

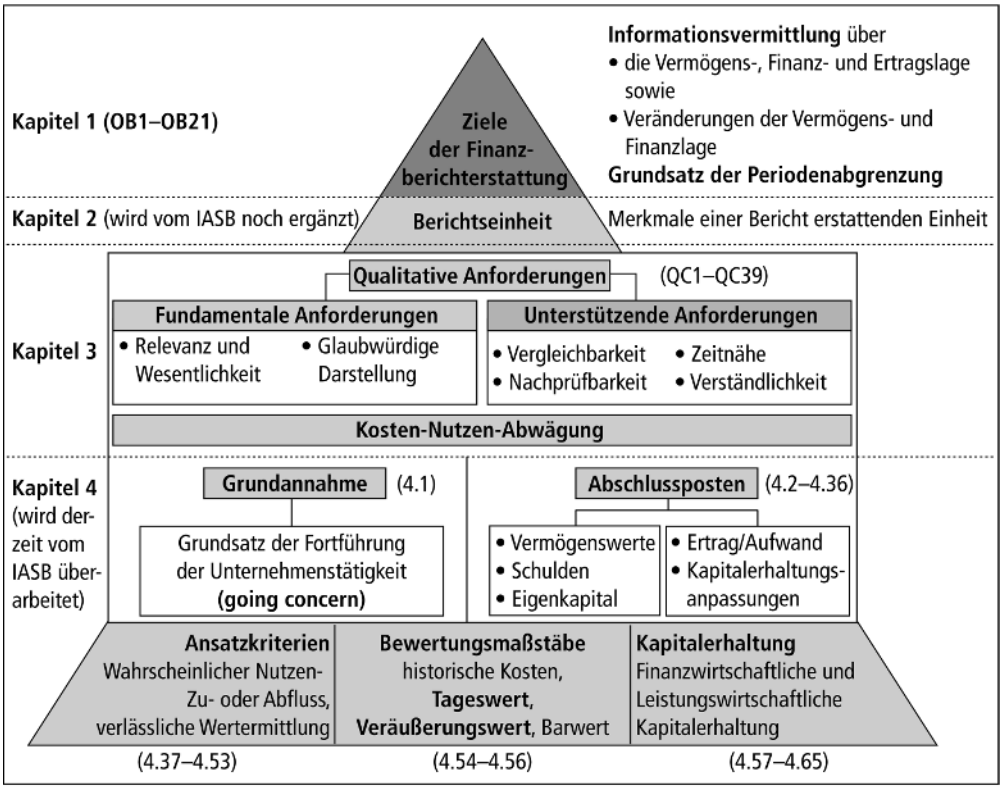

Abb. 2: Grundaufbau des Conceptual Frameworks des IASB

254 Vor dem Hintergrund der Investororientierung des IASB wird im **ersten Kapitel** zunächst die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen als oberstes Ziel von IFRS-Abschlüssen festgeschrieben. Die nachfolgenden Ausführungen im Rahmenkonzept leiten sich aus diesem übergeordneten Ziel der Finanzberichterstattung ab und dienen damit vorrangig der Konkretisierung der Informationsfunktion des Abschlusses (vgl. Framework OB1). Neben den vom IASB im

zweiten Kapitel noch zu definierenden Merkmalen einer Berichtseinheit stellen insb. die im **dritten Kapitel** beschriebenen qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung darauf ab, die Abschlussadressaten umfassend und transparent über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens und deren Veränderungen zu informieren (vgl. Rn. 279 ff.).

255 Das **zweite Kapitel** wird zukünftig die Merkmale einer Bericht erstattenden Einheit festlegen, da im bisherigen Framework aus dem Jahr 1989 lediglich in einem Satz ausgeführt wird, dass ein Berichtsunternehmen (reporting enterprise) ein Unternehmen darstellt, für das Adressaten existieren, die sich auf Abschlüsse als deren Hauptinformationsquelle verlassen (vgl. F8 1989). In Phase D des Conceptual-Framework-Projektes wurde ein Entwurf für die zukünftige Definition einer Berichtseinheit (reporting entity) erarbeitet, der seit März 2010 vorliegt. Danach soll eine **Berichtseinheit** als abgegrenzter Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten definiert werden, dessen Abschlussinformationen für die Entscheidungsfindung aktueller und künftiger Kapitalgeber möglicherweise relevant sein könnten. Eine Berichtseinheit kann dabei sowohl mehrere rechtlich eigenständige Einheiten umfassen als auch aus einem Teilbereich einer rechtlich eigenständigen Einheit bestehen. Der Entwurf sieht ferner die Erstellung eines konsolidierten Abschlusses vor, sofern die reporting entity eine Beherrschung (control) über andere, rechtlich eigenständige Einheiten ausübt (s. dazu ausführlich *IASB*, ED/2010/2).

256 Die für die Informationsvermittlung relevanten Grundannahmen und Definitionen der Abschlussposten sowie die Ansatzkriterien, Bewertungsmaßstäbe und Kapitalerhaltungskonzepte sind Gegenstand des **vierten Kapitels**, das noch den Text aus der Fassung des Jahres 1989 enthält und derzeit i. R. d. Conceptual-Framework-Projektes grundlegend überarbeitet wird (s. hierzu *IASB*, ED/2015/3).

2.4 Ziele und Basisgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung

257 Mit der Neufassung der Kapitel 1 und 3 des Rahmenkonzeptes durch das Conceptual-Framework-Projekt wurden nicht nur die Ziele und qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung überarbeitet, sondern auch die **Basisgrundsätze (underlying assumptions) neu geordnet**. Das Framework aus dem Jahr 1989 postulierte gleich im Anschluss an die Rechnungslegungsziele das Prinzip der Unternehmensfortführung (going concern principle) und den Grundsatz der Periodenabgrenzung (accrual principle) als fundamentale Annahmen für die Aufstellung von IFRS-Abschlüssen (vgl. *Nobach*, 2006, 81). Mit der Überarbeitung des Frameworks wurde der Periodisierungsgrundsatz formal als Basisannahme gestrichen. Da er jedoch im neuen ersten Kapitel bei den Zielen der Finanzberichterstattung ausdrücklich erwähnt wird (vgl. Framework OB17) und überdies auch in IAS 1 Ziff. 27 verankert ist, handelt es sich weiterhin um einen zentralen Rahmengrundsatz nach IFRS (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 52). Das Unternehmensfortführungsprinzip wurde hingegen auch formal unverändert als Grundannahme in das neue Kapitel 4 des Rahmenkonzeptes aufgenommen, so dass es ebenfalls ein wesentlicher Grundsatz der IFRS bleibt (vgl. *Buchholz*, 2012, 33).

258 Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden zunächst die Ziele und Grundsätze der Finanzberichterstattung und der Periodenabgrenzung aus dem ersten Kapitel des neuen Rahmenkonzeptes behandelt. Im Anschluss daran erfolgt eine Darstellung des an den Beginn des vierten Kapitels verschobenen Prinzips der Unternehmensfortführung.

2.4.1 Ziele der Finanzberichterstattung

259 Wie bereits angesprochen, gilt als Primärziel der Berichterstattung nach IFRS die **Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen (decision usefulness approach)** an die Jahresabschlussadressaten. Als primäre Adressaten der Rechnungslegung nennt das neue Rahmenkonzept gegenwärtige und zukünftige Investoren, Kreditgeber oder sonstige Gläubiger, die auf der Basis von Abschlussinformationen Entscheidungen über den Erwerb, die Veräußerung oder das Halten von Eigen- und Fremdkapitalinstrumenten sowie die Bereitstellung oder Erfüllung von Krediten treffen (vgl. Framework OB2).

260 Die Entscheidungsrelevanz von Rechnungslegungsdaten bezieht sich demzufolge in erster Linie auf die **Ressourcenallokationsentscheidungen von Eigen- und Fremdkapitalgebern** (vgl. *Pelger*, WPg 2011, 910). Das Management des Unternehmens zählt hingegen nicht zum primären Adressatenkreis der Finanzberichterstattung, da es sich die für Entscheidungen benötigten Informationen intern beschaffen kann (vgl. Framework OB9). Überdies wird in der Neufassung des Conceptual Frameworks – anders als noch im Rahmenkonzept aus dem Jahr 1989 – explizit darauf hingewiesen, dass IFRS-Abschlüsse nicht vorrangig auf die Befriedigung der Informationsbedürfnisse anderer Parteien (z. B. Regulierungsbehörden oder die interessierte Öffentlichkeit) abstellen (vgl. Framework OB10). Die Fokussierung der Zielsetzung der Finanzberichterstattung auf Kapitalgeber zeigt deutlich, dass die IFRS-Rechnungslegung hauptsächlich auf große kapitalmarktorientierte Unternehmen, mit vielen institutionellen und privaten Anlegern, ausgerichtet ist (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 21).

261 Aus **Investorperspektive** gelten Informationen dann als entscheidungsnützlich, wenn sie eine Schätzung der zu erwartenden Rückflüsse aus dem Kapitaleinsatz ermöglichen. Insofern sollen IFRS-Abschlüsse vor allem Informationen zur Beurteilung der Höhe, des zeitlichen Anfalls und des Unsicherheitsgrades zukünftiger Cashflows liefern (vgl. Framework OB3). Da die externe Rechnungslegung nach Ansicht des IASB jedoch nicht sämtliche Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten befriedigen kann, sollen diese auch weitere Hinweise (z. B. ökonomische und politische Rahmenbedingungen) berücksichtigen (vgl. Framework OB6). Das IASB stellt zudem klar, dass IFRS-Abschlüsse nicht auf eine Abbildung des Unternehmenswertes abzielen, sondern die Nutzer bei der Wertermittlung nur unterstützen können (vgl. Framework OB7).

262 Zur Gewährleistung der **Bewertungsnützlichkeit von Abschlussdaten** soll die Finanzberichterstattung sowohl über die unternehmensspezifischen Ressourcen und die Ansprüche gegen das Unternehmen informieren als auch darüber, wie effektiv und effizient das Management und der Aufsichtsrat mit den Unternehmensressourcen umgegangen sind (vgl. Framework OB4). Diese gemeinhin der **Rechenschaftsfunktion (stewardship)** zugeordnete Aufgabe wird jedoch in dem überarbeiteten Conceptual Framework nicht mehr als separates Ziel neben der Informationsfunktion aufgeführt (vgl. *Pelger*, WPg 2011, 911), sondern nur in den Begründungen (Basis for Conclusions – BC) erwähnt. Danach erfüllen Abschlussinformationen gewissermaßen automatisch den Rechenschaftszweck, wenn diese entscheidungsnützlich sind (s. dazu Framework BC1.24 und Framework BC1.26–28). Insofern wurde mit der verstärkten Fokussierung auf die Informationsbedürfnisse der Kapitalgeber auch die Rechenschaftsfunktion der IFRS-Rechnungslegung zurückgedrängt (vgl. *Hoffmann/Detzen*, KoR 2012, 53).

263 Im Gegensatz zu dem Normengefüge des IASB verfolgt das **deutsche Handelsrecht** mehrere Ziele. Neben der Informationsfunktion zählen die Rechenschaftslegung sowie die Gewinnermittlung, die Ausschüttungsbemessung und der Gläubigerschutz zu den zentralen Zielen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 38). IFRS-Abschlüsse erfüllen jedoch weder die aus der Steuerbemessungsfunktion abgeleitete Gewinnermittlungsfunktion noch eine Ausschüttungsbemessungs- und Gläubigerschutzfunktion (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 42 und *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 40 ff.). Exemplarisch sei hierzu das aus der Gläubigerschutzfunktion resultierende **Imparitätsprinzip** des HGB angeführt, wonach Ver-

mögensgegenstände tendenziell niedrig und Schulden eher höher bewertet werden. Da handelsrechtlich nur der so ermittelte Gewinn ausgeschüttet werden darf, wird das Interesse der Gläubiger in diesem Fall gewichtiger angesehen als das Interesse der Eigenkapitalgeber an einer möglichst hohen Gewinnausschüttung. IFRS-Abschlüsse zielen demgegenüber nicht auf eine Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns ab (vgl. *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 42).

2.4.2 Informationsvermittlung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und deren Änderungen

Die Informationsfunktion von IFRS-Abschlüssen wird im zweiten Abschnitt des ersten Kapitels des Rahmenkonzeptes inhaltlich konkretisiert. Danach sollen den Abschlussadressaten vor allem entscheidungsrelevante Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden, um diesen eine **Einschätzung der Stärken und Schwächen des Unternehmens** zu ermöglichen. Die Nutzer von Abschlussinformationen sollen so die Liquidität und Solvenz, den Finanzierungsbedarf und die Bonität sowie die Verteilung künftiger Zahlungsansprüche an die unternehmensspezifischen Anspruchsinhaber abschätzen können (vgl. Framework OB13). Auf die Darstellung der wirtschaftlichen Ressourcen und Ansprüche in einem Bericht über die Vermögens- und Finanzlage wird zudem in IAS 1 verwiesen (vgl. IAS 1 Ziff. 54–80A). **264**

Eine **Veränderung der ökonomischen Ressourcen und Ansprüche** eines Unternehmens kann sowohl auf die periodische Ertragskraft zurückzuführen sein als auch auf eine Begebung von Schuldtiteln oder Eigenkapitalinstrumenten in der Periode. Gem. dem Rahmenkonzept soll die Finanzberichterstattung den Adressaten daher jene Informationen liefern, die sie für eine Unterscheidung dieser verschiedenartigen Veränderungen benötigen (vgl. Framework OB15–16). **265**

Informationen zur gegenwärtigen und bisherigen **Ertragskraft** sowie deren Veränderung helfen den Abschlussadressaten bei der Beurteilung der Leistung des Managements und der Einschätzung der Unsicherheit künftiger Cashflows (vgl. Framework OB16). Die Ertragskraft (financial performance) eines Unternehmens zeigt sich nach Auffassung des IASB einerseits an periodisierten Erfolgsgrößen (accrual accounting), da diese für eine Beurteilung der vergangenen und zukünftigen finanziellen Performance besser geeignet sind als reine Zahlungsgrößen (vgl. Framework OB17). Andererseits stellt jedoch auch der in einer Periode erwirtschaftete Zahlungssaldo (past cashflow) einen wichtigen Ertragskraftindikator dar. Cashflow-Informationen ermöglichen Einschätzungen über die Fähigkeit zur Erwirtschaftung künftiger Einzahlungsüberschüsse und geben Aufschluss über die Investitions- und Finanzierungstätigkeit sowie Liquidität und Solvenz eines Unternehmens (vgl. Framework OB20). **266**

Die **nicht auf der Ertragskraft beruhenden Veränderungen der Vermögens- und Finanzlage** sind im IFRS-Abschluss ebenfalls transparent auszuweisen. Darunter fallen insb. die Begebung von Eigenkapitalinstrumenten oder Ausschüttungen an Eigentümer (vgl. Framework OB21). Die Offenlegung solcher Transaktionen mit den Kapitalgebern informiert darüber, ob und inwieweit ein Unternehmen seine ökonomischen Ressourcen aus eigener Kraft erwirtschaftet oder von Investoren zur Verfügung gestellt bekommen hat (vgl. Framework OB18). **267**

Ein **IFRS-konformer Abschluss** muss daher neben der Bilanz des Berichts- und Vorjahres eine Gesamtergebnisrechnung zur Erläuterung des Periodenerfolgs (vgl. IAS 1 Ziff. 81–105) sowie eine Kapitalflussrechnung (vgl. IAS 7) zur Darstellung der Cashflows und einen Eigenkapitalspiegel (vgl. IAS 1 Ziff. 106–110) beinhalten, um die Veränderung der wirtschaftlichen Ressourcen und Ansprüche transparent zu machen (vgl. IAS 1 Ziff. 10). Zudem sind sämtliche wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und weitere Erläuterungen in einem Anhang aufzuführen sowie ggf. eine Segmentberichterstattung (vgl. IFRS 8) zu erstellen. **268**

2.4.3 Grundsatz der Periodenabgrenzung

269 Eine aussagefähige Darstellung der Ertragskraft wird insb. durch die Beachtung des **Periodisierungsgrundsatzes (accrual accounting)** gewährleistet (vgl. Framework OB17). Demnach ist das Periodenergebnis in der GuV nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen im Sinne periodisierter Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln. Die Erfassung der einzelnen Ertrags- und Aufwandskomponenten hat generell unabhängig von den Zeitpunkten der korrespondierenden Zahlungsvorgänge zu erfolgen, um Gewinne in der Periode auszuweisen, in der sie ökonomisch entstanden sind. Der IFRS-spezifische Grundsatz der Periodenabgrenzung wird inhaltlich durch **drei weitere Prinzipien** konkretisiert (s. dazu im Einzelnen *Nobach*, 2006, 83 ff.):

1. Das **Realisationsprinzip (realisation principle)** stellt auf den Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen ab. Während im Rahmenkonzept Erträge nur allgemein als verlässlich messbare, zukünftige Nutzenzunahmen aufgrund von Werterhöhungen bei Vermögenswerten oder Abnahmen von Schulden definiert werden (vgl. Framework 4.47), finden sich insb. in IAS 18 (Revenue) und IAS 11 (Construction Contracts) konkrete Vorschriften zur Ertragsrealisation. Danach sind Erträge in der GuV zu erfassen, wenn sie realisiert oder jederzeit realisierbar sind.
2. Das **Prinzip der sachlichen Abgrenzung (matching principle)** ist im Gegensatz zum Realisationsprinzip aufwandsbezogen. Es besagt, dass die direkt mit Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen stets der Periode zuzuordnen sind, in der auch die korrespondierenden Erträge ausgewiesen werden (vgl. Framework 4.50). So sind z. B. Umsatzkosten in der Periode zu erfassen, in der die Erlöse aus dem zugrundeliegenden Warenverkauf angesetzt werden.
3. Nach dem **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung (deferral principle)** sind sämtliche zeitraumbezogenen Aufwendungen und Erträge zeitproportional zu periodisieren (vgl. Framework 4.51). Dies zeigt sich beispielweise bei der Verrechnung planmäßiger Abschreibungen oder der transitorischen Abgrenzung von über den Bilanzstichtag hinausreichenden Aufwendungen und Erträgen in aktiven bzw. passiven Rechnungsabgrenzungsposten.

270 Der Grundsatz der Periodenabgrenzung wird allerdings teilweise eingeschränkt, da die IFRS mit der oben erwähnten Definition von Erträgen grundsätzlich einem bilanzorientierten **asset liability approach** folgen (vgl. *Buchholz*, 2012, 48). Danach dürfen Erträge und Aufwendungen im Abschluss nur erfasst werden, wenn sie entweder direkt als Vermögenswert oder Schuld i. S. d. Rahmenkonzeptes einzuordnen sind oder Teil der Bewertung eines anderen Vermögenswertes bzw. einer anderen Schuld sind (s. dazu Framework 4.8–19 und Framework 4.44–46). D. h., für Geschäftsvorfälle, die nicht die Kriterien eines Vermögenswertes erfüllen, dürfen entsprechende Aufwendungen nicht aktiviert werden. Dies zeigt sich etwa an dem Aktivierungsverbot für Aufwendungen aus Werbekampagnen nach IAS 38, wonach die Ausgaben für Flyer oder Kataloge bei deren Erhalt und nicht erst bei der Verteilung zu erfassen sind. Sofern die Zeitpunkte des Erhalts und der Verteilung derartiger Werbematerialien in verschiedene Perioden fallen, erfolgt also keine Zuordnung der Aufwendungen zu der Periode, in der voraussichtlich die Erträge aus dieser Werbemaßnahme erzielt werden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 54–56).

271 Der zentrale **Unterschied** des IFRS-spezifischen Periodisierungskonzeptes **zum deutschen Handelsrecht** liegt in der Ableitung und Auslegung des Realisationsprinzips. Während nach dem HGB als Ausfluss des Vorsichtsprinzips die tatsächlich erfolgte Realisation maßgeblich für die Erfassung von Erträgen ist (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), stellen die IFRS lediglich auf deren Realisierbarkeit am Abschlussstichtag ab. Damit wird das Realisationsprinzip in Detailfragen der Rechnungslegung

nach den Normen des IASB weiter ausgelegt. Dies kommt insb. bei den Regelungen des IAS 11 zur Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge zum Ausdruck, die für mehrperiodische Aufträge eine **zeitanteilige Umsatz- und Gewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt** gem. der sog. Percentage of Completion Method vorsehen (dazu ausführlich vgl. B Rn. 2188 ff.). Nach den Vorschriften des HGB erfolgt in diesen Fällen hingegen eine Ertragsrealisation erst nach Fertigstellung des gesamten Auftrags (sog. Completed Contract Method), welche einem kontinuierlichen Ergebnisausweis entgegensteht. Die gegenüber dem HGB weitere Auslegung des Realisationsprinzips nach IFRS zeigt sich ferner darin, dass in bestimmten Fällen auch unrealisierte Vermögenszuwächse, wie z. B. Kursgewinne bei Wertpapieren, zu Erträgen führen können (vgl. Framework 4.31).

2.4.4 Grundsatz der Unternehmensfortführung

Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern) besagt, dass bei der Aufstellung von IFRS-Abschlüssen auf **absehbare Zeit (foreseeable future)** von der Fortsetzung der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens auszugehen ist (vgl. Framework 4.1 i. V. m. IAS 1 Ziff. 25). Danach ist die Möglichkeit einer zwangsweisen oder freiwilligen Liquidation bzw. Stilllegung des Betriebs irrelevant für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage, solange nicht zwingend ein rechtlicher oder tatsächlicher Grund die Aufgabe des Prinzips notwendig macht. Vermögenswerte und Schulden sind insofern generell zu Fortführungswerten und nicht zu Zerschlagungs- bzw. Liquidationswerten im Abschluss anzusetzen (vgl. *Nobach*, 2006, 82). **272**

Analog zur handelsrechtlichen Auslegung muss die Unternehmensführung bei dem **prognostizierten Fortführungszeitraum** mindestens von zwölf Monaten, gerechnet vom jeweiligen Abschlussstichtag, ausgehen (vgl. IAS 1 Ziff. 26). Im Rahmen der Beurteilung, ob das Unternehmen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit in diesem Zwölfmonatszeitraum fortgeführt werden kann, muss das Management sämtliche zur Verfügung stehenden Informationen berücksichtigen, wobei vor allem der Liquiditätsplanung eine zentrale Bedeutung zukommt (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 48). Die **Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** stellt jedoch in diesem Kontext weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung für die Aufgabe der Fortführungsannahme dar. Die Going-Concern-Prämisse kann nämlich schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr gegeben sein, wenn eine mangelnde Fähigkeit zur Unternehmensfortführung erkennbar ist. Andererseits kann auch nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens weiterhin von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sofern dies hinreichend wahrscheinlich ist (vgl. *Kirsch*, 2013, 21). **273**

Bei der Überprüfung der Fortführungsannahme sind ausdrücklich auch Ereignisse zu berücksichtigen, die erst **nach dem Abschlussstichtag** eingetreten sind. Dies stellt eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips dar, wonach im IFRS-Abschluss eines Geschäftsjahres grundsätzlich nur jene im Wertaufhellungszeitraum bekannt werdenden Gegebenheiten zu berücksichtigen sind (adjusting events), die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben (vgl. *Nobach*, 2006, 82 f.). Die Annahme der Unternehmensfortführung ist bei der Abschlusserstellung hingegen auch dann aufzugeben, wenn erst nach dem Abschlussstichtag vom Management beschlossen wird, die Geschäftstätigkeit einzustellen oder eine signifikante Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage eintritt, die eine Aufrechterhaltung der Fortführungsprämisse nicht mehr angemessen erscheinen lässt (vgl. IAS 10 Ziff. 14 f.). Insofern können für eine negative Beurteilung der Unternehmensfortführung nicht nur going-concern-aufhellende, sondern auch going-concern-begründende Ereignisse ursächlich sein. **274**

Verbleiben trotz insgesamt positiver Fortführungsprognose erhebliche **Zweifel an der Unternehmensfortführung**, sind die dafür ursächlichen Unsicherheiten im Anhang anzugeben (vgl. **275**

IAS 1 Ziff. 25). Dieser Fall kann beispielsweise dann eintreten, wenn die kreditgebenden Banken avisieren, langfristige Kredite nicht zu verlängern. Die Unternehmensführung muss dann genau abschätzen, ob noch realistische Aussichten auf eine Einigung mit diesen Kreditgebern bestehen oder eine Finanzierungsalternative gefunden werden kann (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 49).

276 Erfolgt die Erstellung des Abschlusses **nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung**, sind folgende Informationen im Anhang anzugeben (vgl. IAS 1 Ziff. 25):

- der Umstand, dass der Abschluss nicht unter der Prämisse der Unternehmensfortführung aufgestellt wurde;
- die bei der Abschlusserstellung stattdessen angewendete Bilanzierungsgrundlage – die IFRS legen allerdings nicht fest, auf welcher Basis im Falle einer negativen Fortführungsprognose die Aufstellung des Abschlusses erfolgen soll; eine Möglichkeit wäre der Ansatz der Vermögenswerte und Schulden zu Liquidationswerten (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 242 und *ADS Int.*, Abschn. 2, Rn. 182 ff.);
- die Gründe für eine Aufgabe der Unternehmensfortführungsprämisse.

277 Im Falle einer **Insolvenz** sind die Umstände des Einzelfalls entscheidend. Der Insolvenzverwalter übernimmt zunächst die grundsätzlich weiter bestehenden Rechnungslegungspflichten der Unternehmensführung (vgl. § 155 Abs. 1 InsO) und muss den Jahresabschluss und ggf. Konzernabschluss der Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (vgl. § 155 Abs. 2 InsO) aufstellen. Zudem ist er verpflichtet, eine Eröffnungsbilanz nach deutschem Handelsrecht auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung sowie für das Ende jedes Geschäftsjahres einen Jahresabschluss und ggf. Konzernabschluss zu erstellen. Dabei muss der Insolvenzverwalter ebenfalls eine Prognose zur Fortführung des Unternehmens oder einzelner Unternehmensteile treffen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 51).

278 Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Prämisse der Unternehmensfortführung nach IFRS inhaltlich weitestgehend die gleiche Bedeutung zukommt wie im **deutschen Handelsrecht** (vgl. *Reiter*, in: *Küpper/Troßmann*, 1997, 71 und *Ruhnke/Simons*, 2012, 242). Ein Unterschied liegt jedoch in der divergierenden Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag. Während nach dem HGB wertbegründende Tatsachen generell nicht im Abschluss zu berücksichtigen sind, können diese nach IFRS ggf. zu einer Aufgabe der Unternehmensfortführungsprämisse führen (vgl. *Baetge/Kirsch/Wollmert/Brüggemann*, in: *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof*, Rechnungslegung nach IFRS, Kap. II, Rn. 31).

2.5 Qualitative Anforderungen an die Informationsvermittlung

279 Die qualitativen Anforderungen an die Finanzberichterstattung dienen der **Konkretisierung der Entscheidungsnützlichkeit** von Abschlussinformationen und entsprechen teilweise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Diese im Framework aus dem Jahr 1989 erstmals beschriebenen Kriterien an die Informationsvermittlung wurden im Zuge des Conceptual-Framework-Projektes grundlegend überarbeitet. Wie Abb. 3 zeigt, hat das IASB dabei nicht nur eine **hierarchische Neuordnung** der qualitativen Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen vorgenommen, sondern auch einzelne Grundsätze ersatzlos aus dem Rahmenkonzept gestrichen und andere Kriterien formal neu eingefügt (in Anlehnung an *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 766).

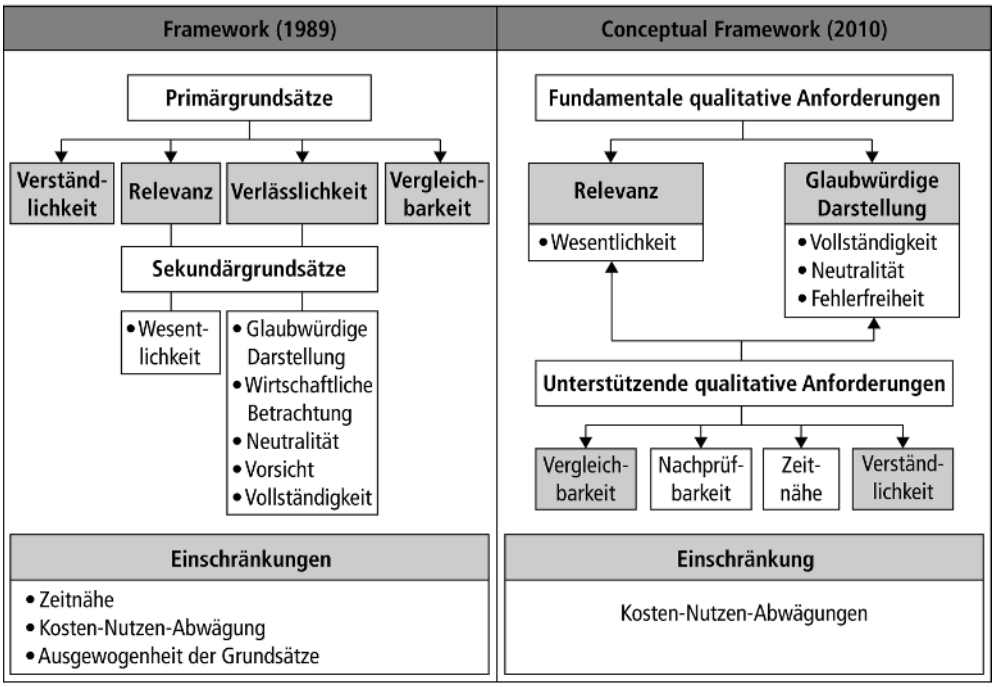

Abb. 3: Qualitative Anforderungen gem. altem und neuem Rahmenkonzept des IASB

Während im alten Rahmenkonzept mit der Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit vier gleichrangige Primärgrundsätze für die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unterschieden wurden, gliedert das Conceptual Framework die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung zunächst in **fundamentale und unterstützende Eigenschaften**. Die Forderungen nach Relevanz (relevance) und glaubwürdiger Darstellung (faithful representation) stehen dabei auf der höheren Hierarchieebene und sind kumulativ zu erfüllen, damit eine Abschlussinformation als entscheidungsnützlich gilt (vgl. Rn. 294). Auf der zweiten Hierarchieebene werden qualitative Eigenschaften genannt, deren Erfüllung die Entscheidungsnützlichkeit von relevant und glaubwürdig dargestellten Informationen verstärken. Dazu zählen neben der Vergleichbarkeit und Verständlichkeit auch die Nachprüfbarkeit und Zeitnähe der vermittelten Informationen. **280**

Mit der **Überarbeitung des Rahmenkonzeptes** wurden insofern die Kriterien der Verständlichkeit und Vergleichbarkeit hinsichtlich ihrer Bedeutung herabgestuft und die Verlässlichkeit durch den nicht ganz deckungsgleichen Begriff der glaubwürdigen Darstellung ersetzt (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 86 und *Hoffmann/Detzen*, KoR 2012, 53 f.). Zudem hat das IASB die bisher als Sekundärgrundsätze der Verlässlichkeit aufgeführten Prinzipien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Vorsicht formal aus dem Conceptual Framework gestrichen, da es diese einerseits als zusätzliche Anforderung an eine glaubwürdige Darstellung als obsolet erachtete (vgl. Framework BC3.26) und andererseits als konträr zur Neutralitätsanforderung (vgl. Framework BC3.27) einstufte (s. dazu im Einzelnen Rn. 275 ff.). Als neue Anforderung wurde hingegen die intersubjektive Nachprüfbarkeit von Abschlussinformationen aufgenommen. Eine weitere Neuerung stellt ferner die Zuordnung der vormals als Einschränkung geltenden Zeitnähe zu den unterstützenden Eigenschaften dar. Damit beschränken mittlerweile nur noch Kosten-Nutzen-Abwägungen die Informationsbereitstellung in der Finanzberichterstattung. **281**

282 Vor dem Hintergrund der Neufassung der qualitativen Anforderungen im Conceptual Framework werden im Folgenden zunächst die neu formulierten fundamentalen und unterstützenden Eigenschaften sowie deren Beschränkung durch Kosten-Nutzen-Abwägungen behandelt. Im Anschluss daran erfolgt eine kurze Darstellung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die zwar formal nicht mehr im Framework aufgeführt sind, sich aber implizit aus den Normen des IASB ergeben.

2.5.1 Fundamentale qualitative Anforderungen

2.5.1.1 Relevanz (relevance)

283 Die Relevanz von Abschlussinformationen ist als erste der beiden fundamentalen qualitativen Anforderungen (fundamental qualitative characteristics) besonders bedeutsam für die Rechnungslegung nach IFRS, da sie maßgeblich dafür ist, welche Sachverhalte überhaupt in die Finanzberichterstattung aufzunehmen sind. Das Kriterium der Glaubwürdigkeit der Darstellung stellt demgegenüber auf die sachgerechte Abbildung der entscheidungsrelevanten Information ab (vgl. Rn. 288 ff.).

284 Eine Information gilt dann als **relevant**, wenn sie dazu geeignet ist, ökonomische Entscheidungen der Abschlussadressaten zu beeinflussen (vgl. Framework QC6). Nach Auffassung des IASB ist dies der Fall, wenn Abschlussinformationen einen Vorhersagewert (predicitive value) und/oder einen Bestätigungswert (confirmatory value) besitzen. Während der predictive value einer Information die Beurteilung zukünftiger Unternehmensentwicklungen und damit korrespondierender Erfolgsgrößen ermöglichen soll, dient der confirmatory value der Bestätigung oder Korrektur vergangenheitsbezogener Einschätzungen (vgl. Framework QC7). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass auch IFRS-Abschlüsse aufgrund des Vergangenheitsbezugs externer Rechnungslegungsdaten künftige Entwicklungen nur stark eingeschränkt abbilden können und für die Überprüfung eingetretener Entwicklungen infolge fehlender Planwerte ebenfalls nur bedingt geeignet sind (vgl. *Buchholz*, 2012, 35).

285 Die Entscheidungsrelevanz von Informationen wird insb. durch ihre **Wesentlichkeit (materiality)** bestimmt, da letztlich nur materiell bedeutsame Sachverhalte die Entscheidungen von Investoren beeinflussen. Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist daher als Ausfluss der zentralen Forderung nach Relevanz sowohl im Conceptual Framework als auch in IAS 1 Ziff. 29 verankert. Die Wesentlichkeit von Informationen ist nach Ansicht des IASB unternehmensspezifisch und richtet sich in erster Linie nach Art und Ausmaß des bilanzierungsrelevanten Sachverhaltes (vgl. Framework QC11). Vor diesem Hintergrund legen die IFRS **keine Grenzwerte** für die Wesentlichkeit von Abschlussposten fest (vgl. *Buchholz*, 2012, 36). Bei dem Kriterium der Wesentlichkeit handelt es sich damit letztlich um einen unbestimmten Begriff, dessen Auslegung entsprechende Ermessensspielräume eröffnet (vgl. *Nobach*, 2006, 87). Für die Bilanzierungspraxis ist deshalb bedeutsam, wie das Wesentlichkeitspostulat und dessen Entwicklung in Fachliteratur und Rechtsprechung konkret ausgestaltet werden, da sich dies auch auf die von Abschlussprüfern herangezogenen Wesentlichkeitsgrenzen auswirken wird (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 59).

286 Gem. Framework sind Informationen **wesentlich**, sofern ihr Weglassen Einfluss auf die Entscheidung der Abschlussadressaten hat (vgl. Framework QC11). Danach dürften verkürzte Darstellungen bei den Mindestbestandteilen von IFRS-Abschlüssen und Mindestgliederungen einzelner Rechenwerke infolge unwesentlicher Posten wohl kaum denkbar sein. Mit Blick auf das Zahlenwerk einzelner Abschlusspositionen kann das Wesentlichkeitsprinzip hingegen dazu führen, dass bestimmte Informationen als unwesentlich klassifiziert werden und damit den **Wertansatz beeinflussen**. So kann z. B. auf eine grundsätzlich gebotene, im Einzelfall jedoch unwe-

sentliche Abzinsung einer Rückstellung (vgl. IAS 37 Ziff. 46) oder die Erfassung unwesentlicher Wertminderungen bei Vermögenswerten (vgl. IAS 36 Ziff. 12) verzichtet werden. Überdies können spezifische Berichtspflichten unterbleiben, sofern es sich um Sachverhalte handelt, die aus Unternehmenssicht unwesentlich sind. Beispielsweise müssen Erläuterungen zu Schätzungen i. S. d. IAS 8 Ziff. 39 oder Angaben zu Sachanlagen gem. IAS 16 Ziff. 73 bei Unwesentlichkeit nicht in den Anhang aufgenommen werden (s. dazu sowie zu weiteren Beispielen *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. § 2, Rn. 60–62).

287 Die Wesentlichkeit derartiger Sachverhalte richtet sich stets nach dem Einzelfall und kann nur unternehmensindividuell und nicht schematisch beurteilt werden. Wie bereits erwähnt, verzichtet das IASB daher auf eine Festlegung quantitativer Wesentlichkeitsgrenzen, wenngleich diese zweifellos im Interesse der IFRS-Anwender lägen. Für eine **Definition von Grenzwerten in der Praxis** können Prozentsätze auf summarische Größen (z. B. Umsatzerlöse, Bilanzsumme, Cashflow) oder absolute Beträge sowie Kombinationen aus beidem herangezogen werden. So schlägt z. B. *Buchholz* als absoluten Grenzwert für Sofortabschreibungen bei kleinen und anderen Kapitalgesellschaften eine Obergrenze von 500 € bzw. 1.000 € je Vermögenswert vor, der bei Bedarf noch um einen relativen Grenzwert i. H. v. 0,5 % auf die Bilanzsumme ergänzt werden kann (vgl. *Buchholz*, 2012, 36). Bei Einhaltung beider Grenzwerte könnte wegen Unwesentlichkeit auf eine Aktivierung und planmäßige Abschreibung verzichtet und eine Sofortabschreibung vorgenommen werden.

2.5.1.2 Glaubwürdige Darstellung (faithful representation)

288 Der Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung soll die **sachgerechte Abbildung entscheidungsnützlicher Informationen** sicherstellen. In der alten Fassung des Frameworks galt diese Anforderung lediglich als Sekundärgrundsatz zur Konkretisierung der Verlässlichkeit (reliability). Im überarbeiteten Rahmenkonzept spielt die Verlässlichkeit von Abschlussinformationen nur noch eine untergeordnete Rolle, da der ursprüngliche Begriff der Verlässlichkeit nach Auffassung des IASB zahlreiche Interpretationsmöglichkeiten bot und mit ähnlichen Attributen, wie Verifizierbarkeit, Fehlerfreiheit oder Präzision, verwechselt werden könnte (vgl. Framework BC3.23). Um künftig sprachliche Missverständnisse zu vermeiden, wurde »reliability« durch den Terminus »faithful representation« ersetzt, der die Bedeutung und das ursprüngliche Verständnis des Standardsetters von einer reliablen Berichterstattung im Sinne einer glaubwürdigen Informationsvermittlung besser verdeutlichen soll (vgl. Framework BC3.24). Danach gelten Abschlussinformationen dann als glaubwürdig, wenn sie **vollständig, neutral und fehlerfrei** präsentiert werden (vgl. Framework QC12).

289 Der **Vollständigkeitsgrundsatz (completeness)** soll gewährleisten, dass eine Darstellung sämtliche Informationen enthält, die für den Abschlussadressaten nötig sind, um diese Darstellung zu verstehen (vgl. Framework QC13). In den IFRS-Abschluss sind demnach grundsätzlich alle Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen aufzunehmen, die die entsprechenden Ansatz- bzw. Erfassungsvoraussetzungen erfüllen (vgl. *Buchholz*, 2012, 38). Diese Forderung wird allerdings durch das oben beschriebene Wesentlichkeitsprinzip begrenzt, da unwesentliche Sachverhalte nicht im Abschluss berücksichtigt werden müssen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 71). Dies kann beispielsweise eine Zusammenfassung von Abschlussposten bewirken (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 82), obwohl auch nach IFRS das **Bruttoprinzip** gilt, das eine Saldierung von Posten grundsätzlich verbietet (vgl. IAS 1 Ziff. 32). Eine Saldierung ist in Ausnahmefällen möglich (vgl. IAS 1 Ziff. 33), wenn

- dies von einem Standard ausdrücklich vorgeschrieben bzw. erlaubt wird oder
- dadurch der **wirtschaftliche Gehalt** eines Geschäftsvorfalls oder eines Ereignisses besser wiedergegeben wird.

290 Der IFRS-spezifische Vollständigkeitsgrundsatz entspricht weitgehend dem Vollständigkeitsgebot im deutschen Handelsrecht (vgl. § 246 Abs. 1 HGB), das im Übrigen auch ein Verrechnungsverbot für Abschlussposten (vgl. § 246 Abs. 2 HGB) vorsieht (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 247).

291 Die **Neutralität (neutrality)** einer Darstellung ist dann erfüllt, wenn sie keine verzerrenden Einflüsse erhält, die auf ein bestimmtes Ergebnis oder die Veränderung des Verhaltens der Abschlussadressaten abzielen (vgl. Framework QC14). Dies ist jedoch **nicht gleichbedeutend mit der Zweckfreiheit** von Abschlussinformationen, da diese ex definitione geeignet, d. h. relevant sein sollen, um die Entscheidungsfindung von Adressaten zu beeinflussen. Nach Auffassung des IASB sollen Informationen allerdings neutral i. S. v. »objektiv« und »willkürfrei« sein, so dass sich die Abschlussadressaten ein eigenes unbeeinflusstes Urteil bilden können (vgl. Framework C3.29). Damit soll vor allem eine bilanzpolitisch motivierte Beeinflussung des Vermögens durch Bildung stiller Reserven verhindert werden (vgl. *Buchholz*, 2012, 37).

292 **Fehlerfreiheit (free from errors)** bedeutet, dass die Beschreibung eines Sachverhaltes sowie die Auswahl und Anwendung des zugehörigen Ermittlungsprozesses richtig und ohne Versäumnisse erfolgen muss. Diese Anforderung stellt jedoch nicht auf eine Perfektion in allen Belangen ab, da z. B. die Schätzung eines nicht beobachtbaren Marktpreises für einen bestimmten Vermögenswert nicht objektiv als korrekt oder inkorrekt betrachtet werden kann (vgl. *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 769). Eine **Schätzung** gilt nach Ansicht des IASB bereits dann als fehlerfrei, wenn der Betrag unmissverständlich als Schätzwert deklariert wird, die Eigenschaften und Beschränkungen des Schätzprozesses erklärt werden und keine Fehler bei dessen Auswahl und Anwendung begangen wurden (vgl. Framework QC15). So ist beispielsweise die Information über eine planmäßige Abschreibung als fehlerfrei anzusehen, falls die angenommene Nutzungsdauer sachlich begründbar ist und der Abschreibungsbetrag rechnerisch richtig ermittelt wurde, auch wenn sich nachträglich herausstellt, dass die tatsächliche Nutzungsdauer vom ursprünglich geplanten Zeitraum abweicht (vgl. *Buchholz*, 2012, 37).

293 Das IASB weist überdies im Conceptual Framework ausdrücklich darauf hin, dass die glaubwürdige Darstellung eines Sachverhaltes alleine noch nicht zwingend zu einer entscheidungsnützlichen Information führt. Als Beispiel führt es hier den kostenfreien Zugang von Sachanlagen infolge eines staatlichen Zuschusses an. Die Information über den kostenfreien Erwerb dieser Vermögenswerte würde zwar deren Wert glaubwürdig darstellen, wäre aber wahrscheinlich von geringem Nutzen für die Abschlussadressaten (vgl. Framework QC16). In IFRS-Abschlüssen vermittelte **Informationen müssen daher sowohl glaubwürdig dargestellt als auch relevant sein**.

2.5.1.3 Anwendung der fundamentalen qualitativen Anforderungen

294 Die fundamentalen Eigenschaften der Relevanz und glaubwürdigen Darstellung müssen bei der Vermittlung von Abschlussinformationen stets kumulativ erfüllt sein, da nach Auffassung des IASB weder die glaubwürdige Darstellung eines irrelevanten Sachverhaltes noch die unglaubwürdige Präsentation eines relevanten Tatbestandes die Abschlussadressaten bei deren Entscheidungsfindung positiv unterstützt (vgl. Framework QC17).

295 Die **Prüfung der fundamentalen qualitativen Anforderungen** an die Abbildung eines Sachverhaltes im IFRS-Abschluss folgt einem dreistufigen Prozess. Danach ist im ersten Schritt das ökonomische Phänomen zu identifizieren, das ein entscheidungsnützliches Potenzial für die Abschlussadressaten besitzt. Im zweiten Schritt soll jene Information über den Sachverhalt herausgefunden werden, die am relevantesten sein würde, sofern diese verfügbar wäre und glaubwürdig dargestellt werden könnte. Im dritten Schritt wird schließlich festgestellt bzw. entschieden, ob diese Information realiter verfügbar ist und glaubwürdig berichtet werden kann (vgl. Framework QC18). Ist dies gegeben, endet die Suche nach einer Abschlussinformation, welche die qualitativen Anforderungen erfüllt. Fällt das Urteil im letzten Schritt hingegen negativ aus, ist der

Prozess für die nächst relevante Art der Information zu dem identifizierten Sachverhalt erneut durchzuführen.

Das Vorgehen im Rahmen dieses Prüfprozesses wird insb. bei der **Bewertung von Finanzinstrumenten** deutlich. Für die Abbildung dieses entscheidungsnützlichen Sachverhaltes (erster Prüfschritt) stellt der Fair Value die relevanteste Information dar (zweiter Prüfschritt). Sofern das Finanzinstrument auf einem aktiven Markt gehandelt wird, ist die Verfügbarkeit des Fair Value und eine glaubwürdige Darstellung gegeben (dritter Prüfschritt), da der Fair Value in diesem Fall dem Preis einer am Markt durchgeführten Transaktion entspricht. Der Prüfprozess endet insofern auf der dritten Stufe. Handelt es sich hingegen um ein Finanzinstrument ohne aktiven Markt, für das der Fair Value nicht verlässlich ermittelt werden kann, müssen die entsprechenden Prüfschritte für die nächst relevante Information wiederholt werden. Danach kann es beispielsweise zu einer Abbildung des Finanzinstrumentes mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten kommen, wenn die dadurch bereitgestellte Information das Kriterium der glaubwürdigen Darstellung erfüllt (s. dazu ausführlich *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 769 f.). **296**

2.5.2 Unterstützende qualitative Anforderungen

Im überarbeiteten Rahmenkonzept werden neben den beiden fundamentalen Eigenschaften **vier weitere qualitative Wesensmerkmale** von Rechnungslegungsinformationen genannt. Diese unterstützenden Anforderungen (enhancing qualitative characteristics) gelten jedoch nicht mehr als grundlegend für die Informationsvermittlung, da sie weder einzeln noch gemeinsam dazu beitragen können, dass nicht relevante und glaubwürdig dargestellte Sachverhalte entscheidungsnützlich werden können (vgl. Framework QC33). Sie sollen den IFRS-Anwendern vielmehr Hilfestellung bei der Auswahlentscheidung zwischen mehreren Alternativen einer relevanten und glaubwürdigen Darstellung geben (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 75). Nach Auffassung des IASB wird die Entscheidungsnützlichkeit einer relevanten und glaubwürdig dargestellten Information durch die Merkmale der **Vergleichbarkeit, Nachprüfbarkeit, Zeitnähe und Verständlichkeit** verstärkt (vgl. Framework QC19). **297**

2.5.2.1 Vergleichbarkeit (comparability)

Die Vergleichbarkeit von Abschlussinformationen soll es den Adressaten ermöglichen, Ähnlichkeiten und Unterschiede von Sachverhalten in der Finanzberichterstattung zu identifizieren und zu verstehen (vgl. Framework QC21). Dadurch sollen die Nutzer von IFRS-Abschlüssen in die Lage versetzt werden, sowohl **Zeitvergleiche** als auch **Betriebsvergleiche** durchzuführen (vgl. Framework QC20). Während die Forderung nach zwischenbetrieblicher Vergleichbarkeit aufgrund IFRS-spezifischer Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie der Seltenheit vollkommen gleicher Sachverhalte in der Praxis kaum zu realisieren ist, kann das Ziel einer Vergleichbarkeit von Abschlüssen im Zeitvergleich erreicht werden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 76). **298**

Zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit müssen die Abschlussadressaten nach Ansicht des IASB umfassend über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen und die sich daraus ergebenden Auswirkungen informiert werden. Eine zentrale Voraussetzung dafür ist die Einhaltung des **Stetigkeitsprinzips (consistency)**, das nach IFRS sowohl eine materielle Ansatz- und Bewertungsstetigkeit als auch eine formale Ausweis- und Darstellungsstetigkeit umfasst (vgl. *Nobach*, 2006, 88 f.). **299**

Nach der **materiellen Stetigkeit** sind einmal gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle im Zeitablauf beizubehalten (vgl. IAS 1 Ziff. 13 und IAS 8 Ziff. 13). **300**

Werden in einer Periode z. B. Vorräte oder Sachanlagen angeschafft, müssen für diese die gleichen Verbrauchsfolgeverfahren bzw. Abschreibungsmethoden angewendet werden, die für die Bewertung ähnlicher, bereits berücksichtigter Vermögenswerte genutzt werden (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 85). Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gem. IAS 8 Ziff. 14 nur zulässig, wenn

- dies explizit von einem Standard gefordert wird oder
- mit der Änderung eine glaubwürdigere Darstellung erreicht wird.

301 Die **formelle Stetigkeit** verlangt eine Beibehaltung des Ausweises und der Darstellung von Abschlussposten (vgl. IAS 1 Ziff. 45). Dazu zählt insb. die Verwendung gleicher Gliederungsschemata, Postenbezeichnungen und Postenabgrenzungen (vgl. *Buchholz*, 2012, 39). Als Ausnahmen davon gelten lediglich:

- eine wesentliche Änderung des betrieblichen Tätigkeitsfeldes,
- eine Verbesserung der Darstellungsform, sofern eine Überprüfung ergibt, dass dies durch eine Veränderung der Präsentation oder Gliederung erreicht werden kann, oder
- ein Standard, der eine geänderte Darstellung ausdrücklich vorschreibt.

302 Zur Förderung der Vergleichbarkeit müssen für sämtliche numerischen Angaben die **Vergleichszahlen des Vorjahres** ausgewiesen werden (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 88). Ferner sind Vergleichsangaben für alle verbalen und beschreibenden Informationen (z. B. Anhangangaben) mitzuteilen, sofern dies für das Verständnis des Abschlusses bedeutsam ist (vgl. IAS 1 Ziff. 38). Die IFRS sehen zudem für bestimmte Fälle eine **dritte Bilanz** vor, um die Vergleichbarkeit zu erhöhen. Dabei handelt es sich um die Eröffnungsbilanz des Vorjahres, die immer dann aufzustellen ist, wenn retrospektive Anpassungen mit wesentlichen Auswirkungen auf die Schlussbilanz des Vorjahres vorgenommen wurden. Dazu zählen rückwirkende Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Anpassungen und Umgliederungen von Abschlussposten (vgl. IAS 1 Ziff. 40A). Da sich derartige Korrekturen und Umgliederungen sowie insb. retrospektiv anzuwendende Rechnungslegungsmethoden bereits aus der laufenden Projektarbeit des IASB ergeben, betrifft die Erstellung von drei Bilanzen in der Praxis zahlreiche Unternehmen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 80).

2.5.2.2 Nachprüfbarkeit (verifiability)

303 Die Nachprüfbarkeit von Informationen wurde als neues Kriterium in das Conceptual Framework eingeführt, nachdem dieser Terminus im Framework aus dem Jahr 1989 lediglich bei der Erläuterung des mittlerweile ersetzten Kriteriums der Verlässlichkeit erwähnt wurde. Die Forderung der Nachprüfbarkeit bedeutet **keinen Verzicht auf den Ausweis nicht nachprüfbarer Angaben** (z. B. künftig erwarteter Cashflows), weil den Adressaten damit möglicherweise besonders entscheidungsnützliche Informationen vorenthalten würden (vgl. Framework BC3.36). Das IASB sieht die Nachprüfbarkeit vielmehr dann als erfüllt an, wenn mehrere **fachkundige und unabhängige Beobachter** einvernehmlich zu dem Ergebnis kommen, dass ein Sachverhalt oder die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden glaubwürdig dargestellt ist (vgl. Framework QC26).

304 Die Nachprüfbarkeit kann dabei direkt über Beobachtung oder indirekt durch Überprüfung der zugrunde liegenden Modelle, Formeln oder sonstigen Techniken, nachgewiesen werden (vgl. Framework QC27). Hierfür können beispielsweise externe und interne Belege (Vertragsunterlagen, Eingangs- und Ausgangsrechnungen etc.) herangezogen werden (vgl. *Buchholz*, 2012, 40). So kann etwa die Verifizierung des Wertansatzes von Vorräten durch Prüfung der mengen- und wertbezogenen Eingangsdaten und Nachrechnung des Wertansatzes des Vorratsvermögens bei Anwendung des gleichen Verbrauchsfolgeverfahrens erfolgen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch 2013, § 2, Rn. 82).

Im Hinblick auf **zukunftsorientierte Schätzungen** soll die Nachprüfbarkeit durch Angabe der zugrunde liegenden Annahmen, verwendeten Verfahren und sonstiger relevanter Informationen gewährleistet werden (vgl. Framework QC28). **305**

2.5.2.3 Zeitnähe (timeliness)

Der Grundsatz zeitnaher Berichterstattung zielt darauf ab, den Nutzern von IFRS-Abschlüssen Informationen so **rechtzeitig bereitzustellen**, dass diese maßgeblich für deren Entscheidungsfindung sind (vgl. Framework QC29). Dieses bisher zur Konkretisierung der Verständlichkeit von Abschlussinformationen dienende Kriterium wurde durch die Neufassung des Frameworks inhaltlich nicht wesentlich verändert (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 8). Aufgrund der Einordnung als ergänzende qualitative Anforderung hat die Zeitnähe nach IFRS jedoch mittlerweile an Bedeutung verloren. Das IASB erachtet Zeitnähe nun zwar als wünschenswerte, aber nicht mehr als zwingend notwendige Eigenschaft (vgl. Framework BC3.39). **306**

Im Framework wird darauf hingewiesen, dass **verspätet offengelegte Informationen** ihre Entscheidungsrelevanz verlieren können. Eine verfrüht zugänglich gemachte Information kann hingegen zu Lasten der Richtigkeit und damit auch der Relevanz gehen, da unter Umständen noch nicht alle Aspekte des betreffenden Sachverhaltes oder Ereignisses bekannt sind. Die Unternehmensleitung muss insofern oftmals zwischen einer zeitnahen und verlässlichen Berichterstattung abwägen, um den Abschlussadressaten mit Blick auf deren ökonomische Entscheidungen am besten gerecht zu werden. Aufgrund der in der Praxis vor allem bei Großunternehmen etablierten **Fast-Close-Prozesse** hat allerdings die Zeitnähe an Gewicht gewonnen, was sich über die im Framework geforderte Fokussierung auf die Belange der Investoren rechtfertigen lässt (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 83). **307**

Zur konkreten Bestimmung des Zeitraums für die Erstellung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen bieten die IFRS indes keine Anhaltspunkte, da in den Standards **Aufstellungs- und Offenlegungsfristen** nicht explizit geregelt sind (vgl. *Buchholz*, 2012, 40). Für deutsche Kapitalgesellschaften, die einen IFRS-Abschluss nach § 325 Abs. 2a HGB offenlegen, gelten die handelsrechtlichen Fristen, die von der Einordung der Gesellschaften nach den Größenkriterien des § 267 HGB abhängen. Eine ausdrückliche Forderung nach Zeitnähe im Sinne eines eigenen GoB ist im HGB jedoch nicht verankert (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 256 f.). **308**

2.5.2.4 Verständlichkeit (understandability)

Die Forderung nach Verständlichkeit bedeutet, dass Finanzinformationen klar und prägnant dargestellt werden (vgl. Framework QC30). Dem IASB ist zwar bewusst, dass inhärent **komplexe und schwer verständliche Sachverhalte** das Verständnis von Abschlüssen erschweren können. Es stellt allerdings fest, dass ein Weglassen solcher Phänomene zu unvollständigen und damit irreführenden Abschlüssen führen würde (vgl. Framework QC31). Auf Angaben zu komplexen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen darf daher nicht allein deshalb verzichtet werden, weil diese für bestimmte Nutzer von IFRS-Abschlüssen schwer verständlich sein könnten (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 84). **309**

Der Standardsetter stellt mit dem Kriterium der Verständlichkeit insofern auf eine **inhaltliche Nachvollziehbarkeit** von Abschlussinformationen ab. Im Rahmenkonzept wird jedoch ebenfalls ausgeführt, dass IFRS-Abschlüsse für Adressaten aufgestellt werden, die **angemessene Kenntnisse** in ökonomischen Fragen sowie im Bereich der Rechnungslegung besitzen und bereit sind, die Informationen sorgfältig zu lesen. Zudem kann es zeitweise notwendig werden, für das Verständnis komplexer wirtschaftlicher Sachverhalte die Hilfe eines Fachmannes in Anspruch zu nehmen (vgl. Framework QC32). **310**

311 Zur Gewährleistung der Verständlichkeit müssen regelmäßig auch die **formellen Bestimmungen** für die Abschlusserstellung eingehalten werden. Hierunter fallen die Gliederungsschemata für die Rechenwerke sowie die Wahl der korrekten Postenbezeichnungen und Postenabgrenzungen. Darüber hinaus unterstützen ergänzende Informationen im Anhang das Verständnis des Zustandekommens einzelner Wertansätze (vgl. *Buchholz*, 2012, 40 f.).

312 Im **deutschen Handelsrecht** gibt es korrespondierend zum Verständlichkeitsgrundsatz das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit gem. § 243 Abs. 2 HGB. Die handelsrechtliche Forderung einer klaren und übersichtlichen Darstellung des Jahresabschlusses betont allerdings eher den formalen Gesichtspunkt von Abschlüssen, während die IFRS den inhaltlichen Aspekt in den Vordergrund stellen (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 257 und *Reiter*, in: *Küpper/Troßmann*, 1997, 73 m. w. N.).

2.5.3 Kosten-Nutzen-Abwägung relevanter und verlässlicher Informationen

313 Die Erstellung von IFRS-Abschlüssen kann mit steigendem Umfang und zunehmender Qualität der Abschlussinformationen mitunter zu erheblichen Kostenerhöhungen bei den bilanzierenden Unternehmen führen. Aufgrund der **limitierenden Wirkung von Kosten (cost constraint)** wird im Rahmenkonzept die Notwendigkeit einer Abwägung zwischen den Kosten der Informationsbereitstellung und dem Informationsnutzen bestätigt (vgl. Framework QC35). Dabei soll der aus einer Information ableitbare Nutzen die Kosten für deren Bereitstellung übersteigen. Während die Kosten der Informationsbereitstellung ermittelt oder verlässlich geschätzt werden können, ist eine Identifizierung des korrespondierenden Nutzens kaum möglich.

314 Das IASB bemüht sich bei der Entwicklung neuer Standards um ein **angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis** (vgl. Framework QC38). Da dies nicht für jeden einzelnen Adressaten, sondern nur auf genereller Basis erfolgen kann, bezieht der Standardssetter offensichtlich in die Kosten-Nutzen-Überlegungen auch die gesamtwirtschaftlichen Vorteile von relevanten und glaubwürdig dargestellten Unternehmensabschlüssen mit ein. Demnach sind entscheidungsrelevante und glaubwürdig präsentierte Finanzinformationen für individuelle Entscheider auch insofern nützlich, als diese einen effizienteren Kapitalmarkt und sinkende Kapitalkosten für die gesamte Wirtschaft bewirken (vgl. Framework QC37). Mit Blick auf eine derart weitgehende Auslegung des Nutzwertes von Abschlüssen ist es nicht verwunderlich, dass die Kosten der Informationsbereitstellung i. R. d. Entwicklung neuer Standards letztlich nur wenig Berücksichtigung finden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 95).

315 In der **Bilanzierungspraxis** wird der Aspekt der Kostenbegrenzung nur selten herangezogen werden können, um eine Nichtanwendung bestimmter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder das Weglassen von Anhangangaben zu rechtfertigen. Dies könnte z. B. im Rahmen der **Erstanwendung der IFRS** relevant werden, da in IFRS 1 ausdrücklich festgestellt wird, dass die Kosten für die erstmalige Aufstellung eines vollständigen IFRS-Abschlusses den Nutzen für die Adressaten nicht übersteigen dürfen. Die Umsetzung dieser Forderung kommt in IFRS 1 in verschiedenen Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anpassung zum Ausdruck (s. dazu *Driesch*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 44, Rn. 12 ff.).

316 Die IFRS-spezifische Forderung nach einer angemessenen Kosten-Nutzen-Relation bei der Vermittlung von Abschlussinformationen ist im Wesentlichen vergleichbar mit dem in den handelsrechtlichen GoB aufgeführten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 257).

2.5.4 Implizite Anforderungen an die Informationsvermittlung

Im Conceptual Framework 2010 werden die früher als Sekundärgrundsätze der Verlässlichkeit fungierenden Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Vorsicht nicht mehr angeführt und erläutert. Da sich diese beiden Anforderungen jedoch aus **diversen Einzelstandards ergeben bzw. ableiten lassen**, wird im Folgenden abschließend deren Inhalt und Bedeutung dargestellt. **317**

2.5.4.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form)

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) ist nach Auffassung des IASB integraler Bestandteil einer glaubwürdigen Darstellung und wird daher im Conceptual Framework nicht mehr gesondert genannt (vgl. Framework BC3.26). Zudem wird in IAS 8 ausgeführt, dass Abschlüsse nicht nur die rechtliche Form von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen widerspiegeln sollen, sondern auch deren ökonomischen Gehalt (vgl. IAS 8 Ziff. 10b(ii)). Die Forderung nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt insofern implizit (vgl. *Buchholz*, 2012, 41 m. w. N.). **318**

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist vor allem dann von Bedeutung, wenn das **rechtliche und wirtschaftliche Eigentum** an einem Vermögenswert **auseinanderfallen**. Dies zeigt sich beispielsweise bei einer Veräußerung unter Eigentumsvorbehalt, da in diesem Fall das rechtliche Eigentum an dem verkauften Vermögenswert bis zur vollständigen Bezahlung beim Verkäufer verbleibt, während das wirtschaftliche Eigentum schon auf den Erwerber übergegangen ist. Aus der Perspektive einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt daher eine Bilanzierung des Vermögenswertes beim Erwerber. Weitere Beispiele für ein Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und rechtlichem Eigentum sind bestimmte Leasinggeschäfte und Factoringverträge (s. dazu *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 198 ff. und *Kirsch*, WPg 2012, 65 ff. sowie vgl. B Rn. 1729 ff.). **319**

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt in diesem Zusammenhang auch für den **Zeitpunkt der Bilanzierung**. Ein übertragener Vermögenswert ist in der Bilanz des Empfängers anzusetzen, sobald dieser wirtschaftlich die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erhält. Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn der Eigenbesitz oder die Chancen und Risiken auf den Erwerber übergegangen sind (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 219 f.). **320**

Die Anforderung einer wirtschaftlichen Betrachtung von Sachverhalten ist zudem für die **inhaltliche und formale Gestaltung** von IFRS-Abschlüssen bedeutsam. Dies wird z. B. an den bereits erwähnten Saldierungsvorschriften deutlich, die eine Verrechnungen von Abschlussposten zulassen, wenn dies den wirtschaftlichen Gehalt widerspiegelt (vgl. Rn. 288 ff. sowie *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 75 m. w. N.). **321**

Die IFRS-spezifische Forderung nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist weitestgehend inhaltsgleich mit dem in § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB kodifizierten Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtung. Insofern können auch die in einschlägigen Kommentaren zum Handelsrecht aufgeführten Beispiele für die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtung zur Erläuterung des korrespondierenden Grundsatzes nach IFRS herangezogen werden (in diesem Sinne auch *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 87 m. w. N.). **322**

2.5.4.2 Vorsicht (prudence)

Das Vorsichtsprinzip wurde im neuen Rahmenkonzept ersatzlos als Anforderung an die Informationsvermittlung gestrichen, da dieses Prinzip nach Ansicht des IASB zu Verzerrungen in der Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage führt und damit gegen das Neutralitätsgebot **323**

verstößt (vgl. Framework BC3.27 ff.). Die formale Streichung des Prinzips bedeutet jedoch nicht, dass bei einer Bilanzierung nach IFRS die **Vorsicht als ein Teil der Sorgfalt** bei der Abschlusserstellung völlig ignoriert werden kann, zumal einige Standards eine vorsichtige Vorgehensweise ausdrücklich erwähnen bzw. implizieren.

324 In IAS 8 wird explizit darauf hingewiesen, dass im Falle von Regelungslücken bei der Wahl der Rechnungslegungsmethode der Grundsatz der Vorsicht zu berücksichtigen ist (vgl. IAS 8 Ziff. 10b(iv)). Die nach IAS 2 für Vorräte gebotene Abwertung auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert ist letztlich ebenfalls ein Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Vorsichtige Tendenzen sind z. B. auch in den Regelungen des IAS 37 erkennbar, wonach von Dritten erwartete Erstattungen für bestimmte Risiken nur dann angesetzt werden dürfen, wenn deren Erhalt »so gut wie sicher ist« (vgl. IAS 37.53).

325 Darüber hinaus wird der Vorsichtsgrundsatz regelmäßig bei **Ermessensentscheidungen** im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung relevant. Dabei bedeutet Vorsicht, dass im Zuge der für Schätzungen gegebenenfalls erforderlichen Ermessensausübung ein gewisses Maß an Sorgfalt einzubeziehen ist, um eine Über- oder Unterbewertung von Vermögenswerten bzw. Schulden zu vermeiden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 82).

326 Derartige Ermessensentscheidungen können sowohl beim Bilanzansatz als auch bei der Bewertung relevant werden (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 260 und *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 78; anders *Baetge/Kirsch/Wollmert/Brüggemann*, in: *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof*, Rechnungslegung nach IFRS, Kap. II, Rn. 59). So ist z. B. beim **Bilanzansatz** von Rückstellungen zu beurteilen, ob der Abfluss von Ressourcen mit ökonomischem Nutzen zur Erfüllung der wirtschaftlichen Verpflichtung wahrscheinlich ist, da andernfalls keine Passivierung erfolgen darf (vgl. IAS 37 Ziff. 14). Im Rahmen der **Bewertung** werden beispielweise bei Sachanlagen regelmäßig Nutzungsdauerschätzungen notwendig, die ein entsprechendes Maß an Sorgfalt erfordern.

327 Es ist allerdings festzustellen, dass dem Vorsichtsprinzip in den IFRS verglichen mit dem deutschen Handelsrecht ein deutlich niedrigerer Stellenwert eingeräumt wird, da die Normen des IASB nicht vorrangig auf den Gläubigerschutz abstellen, sondern primär daran interessiert sind, die Anteilseigner über den tatsächlichen Wert des Unternehmens zu informieren (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 260 f. m. w. N. und einem Beispiel sowie *Wolz*, 2005, 17 und *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 94).

328–378 vorläufig frei

III Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen

1 Ansatzkonzeptionen

1.1 Aktivierungsfähigkeit

1.1.1 HGB-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Freidank/Noori, Rechnungslegungspolitik im Spiegel der Reform des deutschen Bilanzrechts, in: *Freidank* (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung von Unternehmen, Berlin 2010, 77.
Freidank/Velte, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf das Intangible Asset- und Goodwill Accounting, in: *Seicht* (Hrsg.), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2009, Wien 2009, 93.
Freidank/Velte, Bilanztheorien, WISU 2008, 711.
Freidank/Velte, Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), SteuerStud 2009, 318.
Freidank/Velte, Quo vadis Maßgeblichkeit?, StuW 2010, 185.
Freidank/Velte, Wahlrechte im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten, StuW 2010, 356.
Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG. Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926.
Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976.
Marx, Begriffsmerkmale des Wirtschaftsguts, SteuerStud 2002, 603.
Moxter, Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung, BB 1987, 1846.
Moxter, Zur Klärung der Teilwertkonzeption, in: *Kirchhoff/Offerhaus/Schöberle*, in FS Klein, Köln 1994, 827.
Siegler, Immaterielle Wirtschaftsgüter: Bilanzierung und Bewertung, PdR Gruppe 6, 57.
Treisch, Handels- und steuerbilanzielle Gewinnermittlung, WISU 2006, 1242.
Velte, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93.
Velte, Statische, dynamische und organische Bilanztheorien, WiSt 2014, 137.

1.1.1.1 Grundlegendes

379 Inwieweit ein Vermögensgut bilanziell zu erfassen ist, richtet sich nach der Aktivierungsfähigkeit, welche in eine abstrakte und konkrete Komponente unterteilt wird. Dabei besteht die Möglichkeit einer Klassifikation als Vermögensgegenstand (Handelsrecht) bzw. Wirtschaftsgut (Steuerrecht), als Sonderposten eigener Art (Handelsrecht) oder Rechnungsabgrenzungs- bzw. Verrechnungsposten (Handels- und Steuerrecht). Die vorstehend genannten Termini stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar und sind durch Auslegung zu konkretisieren.

380 Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit, welche im Schrifttum auch unter der Bezeichnung »Aktivierungsgrundsatz« (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 166) geführt wird, stellt auf die bilanztheoretischen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts/bzw. Vermögenswerts nach IFRS ab (s. zu einer Darstellung der klassischen Bilanztheorien *Freidank/Velte*, WISU 2008, 711–716; *Velte*, 2008, 59; *Velte*, WiSt 2014, 137). Diese sind den nicht kodifizierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) zu subsumieren und durch Auslegung zu ermitteln (zu den GoB vgl. Rn. 160 ff.). Im Schrifttum liegen unterschiedliche Auslegungsvarianten vor, wobei im Folgenden lediglich auf die h. M. eingegangen wird (s. zu den unterschiedlichen Auslegungsvarianten *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 15–24). Während die h. M. in der HGB-Rechnungslegung auf die selbstständige Verwertbarkeit (Verkehrsfähigkeit)

abstellt, legt die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung für das Steuerrecht die selbstständige Bewertbarkeit und die bilanzielle Greifbarkeit zugrunde.

381 Die konkrete Aktivierungsfähigkeit hingegen stützt sich auf die handels- und steuerrechtlichen Aktivierungsvorschriften als kodifizierte GoB, welche die abstrakte Aktivierungsfähigkeit ergänzen. Die Aktivierungsvorschriften lassen sich in konkrete Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte unterscheiden. Abb. 1 gibt einen Überblick über die Aktivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht.

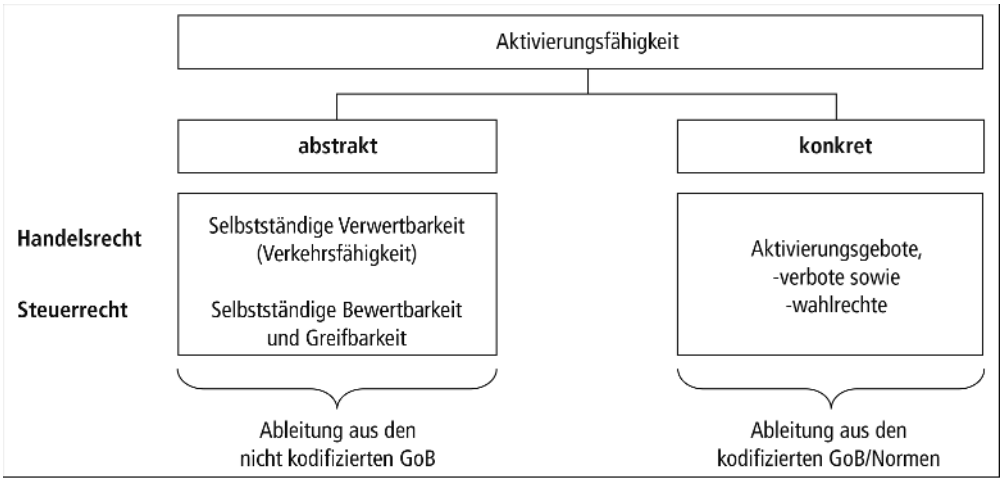

Abb. 1: Aktivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht

382 Ein Vermögensgegenstand muss bzw. kann aktiviert werden, wenn sowohl eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit vorliegt als auch eine Aktivierungspflicht bzw. ein -wahlrecht existiert, d. h. eine konkrete Aktivierungsfähigkeit gegeben ist (s. Fallgruppe B in Abb. 2). Eine Aktivierung hat dagegen zu unterbleiben, wenn zwar eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit gegeben ist, jedoch ein gesetzliches Aktivierungsverbot besteht (s. Fallgruppe A in Abb. 2).

383 So dürfen etwa mangels hinreichender Objektivierbarkeit bestimmte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert werden. Dies gilt nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für originäre Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Allerdings kann in Fällen, in denen infolge der abstrakten Aktivierungsfähigkeit kein Vermögensgegenstand vorliegt, aufgrund gesetzlicher Vorgaben eine Aktivierungspflicht bzw. ein -wahlrecht und somit eine konkrete Aktivierungsfähigkeit bestehen (s. Fallgruppe C in Abb. 2). Ein typisches Beispiel hierfür sind aktive Rechnungsabgrenzungsposten oder aktive latente Steuern als Sonderposten eigener Art.

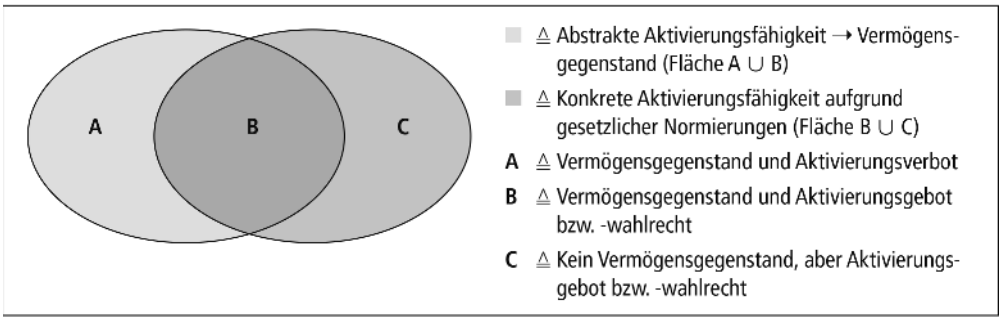

Abb. 2: Zusammenhang zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit, Quelle: *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 175

1.1.1.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

1.1.1.2.1 Selbstständige Verwertbarkeit

Die selbstständige Verwertbarkeit als abstraktes Aktivierungskriterium der HGB-Rechnungslegung lässt sich auf die statische Bilanztheorie nach *Simon* zurückführen (s. *Simon*, 1899, 67; hierzu *Freidank/Velte*, WISU 2008, 713; *Velte*, 2008, 145 f.; *Velte*, WiSt 2014, 137). Hierbei ist zu beurteilen, ob das in Rede stehende Vermögensgut einzeln beschaffbar und veräußerbar ist, d. h. selbstständig im Handels- und Rechtsverkehr verwertet werden kann (s. *Freericks*, 1976, 142). Die selbstständige Verwertbarkeit schließt neben der Veräußerung auch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung oder sonstige Übertragungsformen wirtschaftlicher Vorteile ein (s. *Lamers*, 1981, 205 f.). Ferner lassen sich Fälle konstruieren, in denen ebenso eine Übertragung durch bedingten Verzicht nicht möglich ist. Daher ist es zweckmäßig, das Kriterium der selbstständigen Verwertbarkeit auch dann als erfüllt anzusehen, wenn das Vermögensgut lediglich durch eine Zwangsvollstreckung verwertet werden kann (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 171). **384**

Eine konkrete Einzelverwertbarkeit wird mithin nicht als zwingend vorausgesetzt; vielmehr genügt es, dass das Vermögensgut der Natur nach selbstständig übertragbar ist, d. h. abstrakt verkehrsfähig ist (s. *v. Keitz*, 1997, 23 f.). Somit ist die Existenz tatsächlicher Interessenten ebenso wenig entscheidend wie das Bestehen zivilrechtlicher Veräußerungsverbote. **385**

Die Betonung der Einzelveräußerbarkeit von Vermögensgütern als Ausfluss der statischen Bilanzauffassung trägt primär dem Gläubigerschutz Rechnung, da die Gläubiger im Insolvenzfall einzelne Objekte zur Schuldendeckung heranziehen können. Daher kommen lediglich Vermögensgegenstände im juristischen Sinne (Sachen, Rechte i. S. v. § 90 BGB und immaterielle Güter) für eine Aktivierung in Betracht, keinesfalls jedoch wirtschaftliche Potenziale wie ökonomische Vorteile, Zustände, Möglichkeiten oder Chancen (z. B. künftige Verkaufschancen eines neuen Produktes), die sich noch nicht in konkretisierbaren Vermögensgegenständen niedergeschlagen haben. Eine Ausnahme stellt in diesem Kontext die bilanzielle Behandlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts dar, weil dieser nicht isoliert, sondern stets im Rahmen eines Vermögensverbunds verwertet werden kann. **386**

Nach der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs* (s. *Schmalenbach*, 1962) sollen dagegen in der Bilanz sämtliche Aktivposten aufgenommen werden, die einer exakten periodengerechten Erfolgsermittlung dienen, ohne Rücksicht darauf, ob sie Vermögen im statischen Sinne darstellen. Diese Betrachtungsweise führt u. a. zur Aktivierung folgender Sachverhalte, die von der statischen Theorie nicht erfasst werden (s. *Freidank/Velte*, 2013, 370–371): **387**

- Aktivierung von Ausgaben, die erst in späteren Perioden zu Aufwendungen führen und für die keine Vermögensgegenstände im statischen Sinne erworben oder hergestellt wurden (z. B. aktive Rechnungsabgrenzungsposten),
- ertragswirksame Aktivierung künftiger Einnahmen, die sich nicht in Vermögensgegenständen konkretisiert haben (z. B. Gewinnerwartungen aus schwebenden Verträgen).

1.1.1.2.2 Selbstständige Bewertbarkeit und Greifbarkeit im Steuerrecht

388 Das Erfordernis der selbstständigen Bewertbarkeit als Merkmal der abstrakten Aktivierungsfähigkeit im Steuerrecht bildet eine Teilmenge der selbstständigen Verwertbarkeit. Insofern ist die steuerrechtliche Aktivierungsschwelle weniger restriktiv ausgestattet als im HGB. Der RFH hatte bereits im Jahre 1931 das auf die statische Bilanztheorie zurückzuführende Kriterium der selbstständigen Bewertbarkeit um das sog. Greifbarkeitsprinzip ergänzt. Demnach muss das in Rede stehende Vermögensgut greifbar sein, d. h. »als Einzelheit ins Gewicht fallen« (RFH vom 21.10.1931, RStBl I 1932, 305 sowie weiterführend *Moxter*, BB 1987, 1847; *Kußmaul*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, 5. Aufl., § 246 HGB, Rn. 6). *Moxter* schränkt allerdings ein, dass »das, was als Einzelheit zu ermitteln ist, nicht als Einzelheit (d. h. selbstständig) bewertbar sein [muss]« (*Moxter*, BB 1987, 1809). Vermögensgüter, welche das Greifbarkeitsprinzip erfüllen, sind nach Maßgabe des RFH allerdings ebenfalls vom Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) separierbar.

389 In der Rechtsprechung (BFH vom 26.10.1987, BStBl II 1988, 348) und im Schrifttum (s. *Siegler* PdR Gruppe 6, 59) erfolgt zuweilen eine undifferenzierte Gleichsetzung des handelsrechtlichen Vermögensgegenstandes und des steuerrechtlichen Wirtschaftsgutes (s. zur historischen Entwicklung des Terminus RFH vom 27.03.1928, RStBl 1928, 260 f. sowie hierzu *Pfeiffer*, 1982, 12 f.). Ein Beispiel hierfür stellt auch die i. R. d. Regierungsentwurfs zum Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) enthaltene Ersetzung des Begriffs Vermögensgegenstand durch den Terminus Wirtschaftsgut dar, von der angesichts der fehlenden Deckungsgleichheit letztlich abgesehen wurde (s. § 241 Abs. 1 HGB-E i. d. F. des BiRiLiG-RegE sowie weiterführend *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 14; *Roland*, DB 1981, 173). Zwischen den beiden in Rede stehenden Termini lassen sich Divergenzen konstatieren (s. *Stieler*, 1999, 13 m. w. N.). So wird etwa eine Einzelveräußerbarkeit des Wirtschaftsgutes im Steuerrecht zugunsten der Möglichkeit einer Übertragung mit dem gesamten (Teil-)Betrieb aufgegeben, sodass der Kreis der ansatzfähigen Wirtschaftsgüter größer als nach HGB ausfällt (s. ebenfalls *Marx*, SteuerStud 2002, 604; synoptisch *Treisch*, WISU 2006, 1246). Der BFH führt diesbezüglich aus, dass der Begriff des Wirtschaftsgutes nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu bestimmen und weit zu fassen ist (s. BFH vom 26.08.1992, BStBl II 1992, 977 f.). Demzufolge werden nicht nur Sachen und Rechte dem Begriff des Wirtschaftsguts subsumiert, sondern ebenfalls »tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und alle sonstigen vermögenswerten Vorteile, deren Erlangung sich der Steuerpflichtige etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und einen greifbaren Nutzen für mehrere Geschäftsjahre erbringen« (BFH vom 10.08.1989, BStBl II 1990, 15; s. hierzu auch *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 13).

390 Die Betonung des Gläubigerschutzprinzips innerhalb des HGB-Jahresabschlusses wird im Bilanzsteuerrecht durch den Grundsatz der leistungsfähigen Besteuerung, welche einer vermehrt wirtschaftlichen Betrachtungsweise (substance over form) folgt, relativiert, sodass – wie bereits ausgeführt – das Erfordernis der selbstständigen Bewertbarkeit anstelle der Verwertbarkeit im Fokus der Betrachtung steht (BFH vom 03.08.1993, BStBl II 1994, 444 m. w. N.). Im Gegensatz zur statisch geprägten Bilanzauffassung des Handelsrechts folgt der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts damit stärker der dynamischen Bilanzauffassung *Schmalenbachs*.

1.1.1.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

1.1.1.3.1 Aktivierungsgebote

Das in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB kodifizierte Vollständigkeitsprinzip lässt sich als Grundtatbestand der konkreten Aktivierungsfähigkeit qualifizieren, welche sich nach der subjektiven Zurechenbarkeit und der Zugehörigkeit des Vermögensgutes zum Betriebsvermögen bemisst. Das Vermögensgut muss dazu bestimmt sein, dem Geschäftsbetrieb zu dienen, wobei insb. auf die tatsächliche Zweckbestimmung abgestellt wird. Im Umkehrschluss besteht ein grundsätzliches Einbeziehungsverbot für private Vermögensgüter in die Unternehmensbilanz (s. zu den Ausnahmen R 4.2 EStR). Ferner sind solche Vermögensgüter nicht in die Bilanz aufzunehmen, die dem Unternehmen nicht zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 HGB; § 39 Abs. 2 AO). Vermögensgegenstände sind grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. Sofern ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer i. d. R. für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung wirtschaftlich ausschließen kann, ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB; § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). **391**

Vermögensgegenstände i. S. d. abstrakten und konkreten Aktivierungsfähigkeit können in Real- und Nominalgüter unterschieden werden, wobei die Realgüter wiederum in die Gruppen materielle (körperliche) und immaterielle (nichtkörperliche) Güter zerfallen (s. weiterführend *Freidank/Velte*, 2013, 399). Zu den materiellen Vermögensgegenständen zählen in erster Linie Sachen, wie etwa Grundstücke, Gebäude, Maschinen, sonstige Sachanlagen und Vorräte. Ebenso werden Rechte dann den körperlichen Gegenständen subsumiert, wenn ihr materieller Wert konkretisierbar ist (z. B. Beteiligungen und Erbbaurechte). Als immaterielle Vermögensgegenstände können z. B. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte (Patente, Markenzeichen, Urheberrechte und Verlagsrechte), ähnliche Rechte (z. B. Nutzungs-, Belieferungs- und Bezugsrechte) und Lizenzen an solchen Rechten und Werten unterschieden werden. **392**

Ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert, für den ein Ansatzgebot besteht, gilt als immaterieller Vermögensgegenstand, allerdings nur im Rahmen einer Fiktion (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Ursächlich für die »Vermögensgegenstandsfiktion« des nationalen Gesetzgebers ist, dass der entgeltlich erworbene Goodwill nicht selbstständig verwertbar ist und somit die abstrakten Voraussetzungen eines handelsrechtlichen Vermögensgegenstands streng genommen nicht erfüllt (s. detailliert *Velte*, StuW 2010, 93). **393**

Neben den immateriellen Vermögensgegenständen gehören die Sach- und Finanzanlagen zur Gruppe des Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2 Posten A. II. und III. HGB). Während unter dem Begriff Sachanlagevermögen alle materiellen Vermögensgegenstände fallen, die dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), umfasst der Terminus Finanzanlagevermögen die langfristige Finanzmittelverwendung von Nominalgütern in Form von Anteilen, Ausleihungen, Beteiligungen und Wertpapieren. **394**

Die Gegenstände des Umlaufvermögens sind nach dem handelsrechtlichen Mindestgliederungsschema in die vier Gruppen Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere sowie Kassenbestand und Bankguthaben aufzugliedern (§ 266 Abs. 2 Posten B. I., II., III. und IV. HGB). Entscheidend für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Umlauf- und nicht zum Anlagevermögen ist seine Zweckbestimmung. So handelt es sich i. S. v. § 247 Abs. 2 HGB um einen Gegenstand des Umlaufvermögens, wenn er nicht dazu bestimmt ist, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Über den Ausweis eines Vermögensgegenstandes entscheidet im Einzelfall der Wirtschaftszweig des Unternehmens (z. B. Produktionsunternehmen oder Grundstückshandel) und im Zweifel der Wille des Kaufmanns (z. B. Anschaffung von edelmetallhaltigen Vermögensgegenständen zur Daueranlage oder zur Produktion von wertvollen Fertigerzeugnissen). Sofern sich die Zweckbestimmung von im Unternehmensvermögen befindlichen Gegenständen ändert, ist eine entsprechende Umgliederung in der Bilanz vorzuneh- **395**

men (z. B. künftige Daueranlage der ursprünglich zu spekulativen Zwecken angeschafften Wertpapiere).

396 Die handelsrechtliche Aktivierungskonzeption erfährt eine Erweiterung um das Ansatzgebot für aktive Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB. Vor dem Hintergrund des Ziels einer periodengerechten Erfolgsermittlung nach der dynamischen Bilanztheorie kommt den Rechnungsabgrenzungen die Aufgabe zu, Aufwendungen und Erträge denjenigen Geschäftsjahren zuzuordnen, die ihre Entstehung wirtschaftlich verursacht haben. Würde bezüglich der Berechnung des Periodenerfolges dagegen auf den Anfall von Ausgaben und Einnahmen abgestellt, wäre das Unternehmensergebnis beliebig manipulierbar, indem z. B. am Ende des Geschäftsjahres Zahlungen getätigt bzw. entgegengenommen und/oder Verbindlichkeiten eingegangen bzw. Forderungen erworben werden. Deshalb muss die Ermittlung des Periodenergebnisses unabhängig vom Anfall der Einnahmen und Ausgaben erfolgen. Dieses Postulat kommt in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB explizit zum Ausdruck. Die Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine Vermögensgegenstände im handelsrechtlichen Sinne dar, sondern tragen lediglich den Charakter von temporären Verrechnungsposten und unterliegen daher nicht den Zugangs- und Folgebewertungsregelungen (Fallgruppe C in Abb. 2).

1.1.1.3.2 Aktivierungswahlrechte

397 Explizite Aktivierungswahlrechte sind im HGB nur wenige vorhanden, um dem Ziel einer Einschränkung der materiellen Bilanzpolitik Rechnung zu tragen (s. hierzu synoptisch *Freidank/Velte*, StueerStud 2009, 319; *Küting*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, 2009, 85). Es besteht ein Ansatzwahlrecht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für ein Disagio nach § 250 Abs. 3 HGB und für aktive latente Steuern gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB, wobei bei der Berechnung steuerliche Verlustvorträge i. H. d. innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen sind. Es handelt sich hierbei um Posten, die keine Vermögensgegenstände i. S. d. abstrakten Aktivierungsfähigkeit darstellen, jedoch aufgrund bestehender Wahlrechte i. R. d. konkreten Ansatzfähigkeit einer Aktivierung zugänglich sind (s. Fallgruppe C in Abb. 2).

398 Zum anderen können nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Ausnahme der in Satz 2 aufgeführten Posten aktiviert werden (Fallgruppe B in Abb. 2). Neben den expliziten Wahlrechten können implizite Wahlrechte existieren, die durch eine Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe (z. B. die »verlässliche« Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungsphase bei der Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen gem. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB) entstehen und Ermessens- sowie Gestaltungsspielräume des Bilanzierenden eröffnen.

1.1.1.3.3 Aktivierungsverbote

399 Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass das HGB-Regelwerk im Hinblick auf die konkrete Aktivierungsfähigkeit bestimmter Sachverhalte eine Kombination aus den Ansätzen der statischen und dynamischen Bilanztheorie darstellt. Das Vollständigkeitsgebot gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB wird zudem durch statisch geprägte Aktivierungsverbote begrenzt. So dürfen Aufwendungen, die für die Unternehmensgründung und Beschaffung von Eigenkapital sowie für den Abschluss von Versicherungsverträgen anfallen, nicht aktiviert werden (§ 248 Abs. 1 Nr. 1–3 HGB). Entsprechendes gilt nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für originäre Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (s. Fallgruppe A in Abb. 2).

400 Die letztgenannte Ausschlussvorschrift resultiert aus dem Gläubigerschutzgedanken der statischen Bilanztheorie, um einem in der betreffenden Periode überhöhten Ansatz des entziehbaren Gewinns entgegenzuwirken. Demnach dürfen Ausgaben für selbst erstellte immaterielle Anlagegüter nicht in inhaltlicher Nähe zum nicht ansatzfähigen originären Goodwill stehen. Im Gegensatz zum Anlagevermögen besteht im Umlaufvermögen eine generelle Ansatzverpflichtung für

derivative und originäre immaterielle Vermögensgegenstände. Ausschlaggebend für die Einordnung als Anlage- oder Umlaufvermögen ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Vermögensguts (s. *Siegler*, PdR Gruppe 6, 66). In § 247 Abs. 2 HGB erfolgt in diesem Zusammenhang die rudimentäre Umschreibung, dass ein Anlagegut dazu bestimmt ist, dem »Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen«. Dabei stellt das Zeitelement zwar ein notwendiges, aber kein hinreichendes Abgrenzungskriterium dar.

1.1.1.3.4 Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Im Hinblick auf die Verknüpfung zwischen dem Handels- und Steuerrecht kommt im deutschen Rechtsraum dem sog. Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) eine besondere Stellung zu. Unter Zugrundelegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG könnte dabei zunächst von einer Übereinstimmung der konkreten Aktivierungsfähigkeit im Handels- und Steuerrecht ausgegangen werden. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit gilt für alle Posten, die nach den handelsrechtlichen GoB in der Handelsbilanz auszuweisen sind. Sie müssen auch dann in die Steuerbilanz Eingang finden, wenn der Unternehmer sie fälschlich nicht in seine Handelsbilanz aufgenommen hat. Das Steuerrecht folgt der handelsrechtlichen Bilanzierungsregel, nicht der konkreten Unternehmensbilanz (sog. materielle Maßgeblichkeit). Insofern findet das Vollständigkeitsgebot nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB eine steuerrechtliche Entsprechung. **401**

Die konkreten Aktivierungsvorschriften nach Handels- und Steuerrecht sind allerdings nicht deckungsgleich, denn Letzteres ist »allenfalls an handelsrechtliche Aktivierungsverbote […] gebunden, nicht dagegen an Bilanzierungswahlrechte« (BFH vom 24.06.1969, BStBl II 1969, 584; s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 274). So gilt nach dem Beschluss des Großen Senats und der gesicherten Rechtsprechung des BFH Folgendes: »Was handelsrechtlich aktiviert werden kann, muss steuerrechtlich grundsätzlich aktiviert werden […]« (BFH vom 24.06.1969, BStBl II 1969, 584). Der Große Senat begründet seine (fiskalpolitisch motivierte) Neigung zu einer »vollen« Gewinnbesteuerung mit dem Argument, dass es vor dem Hintergrund des Gleichheitsprinzips nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen könne, »sich durch Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern, die handelsrechtlich aktiviert werden dürfen […] ärmer zu machen, als er ist« (BFH vom 03.02.1969, BStBl II 1969, 293). **402**

Diese Auffassung, die zu vielfältigen Durchbrechungen der in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerten Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz geführt hat (steuerrechtlicher Bilanzierungsvorbehalt), wurde in der Vergangenheit größtenteils in konkreten steuerrechtlichen Vorschriften kodifiziert. Eigenständige Sonderregelungen sieht das Steuerrecht unter anderem in Form des Ansatzverbots für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gem. § 5 Abs. 2 EStG und der Ansatzpflicht für die Sonderfälle der Rechnungsabgrenzungsposten (Umsatzsteuer, Zölle) nach § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG vor. **403**

Obgleich der Maßgeblichkeitsgrundsatz bislang fortbesteht, hat die Streichung der sog. Umkehrmaßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F.) zu einer weiteren Entfernung der Handels- von der Steuerbilanz geführt. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG sieht grds. die Möglichkeit vor, steuerrechtliche (Ansatz- und Bewertungs-)Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz auszuüben. Die Option zur autonomen Wahlrechtsausübung bezieht sich dabei jedoch sowohl dem Gesetzeswortlaut als auch der Intention des Gesetzgebers (s. BT-Drucks. 16/10067, 99) zufolge ausschließlich auf GoB-inkonforme steuerrechtliche Wahlrechte, mit der Folge, dass im Falle GoB-konformer Wahlrechte nach wie vor das Maßgeblichkeitsprinzip zum Tragen kommen müsste. Dies würde bedeuten, dass die Entscheidung für die Ausübung eines parallelen handels- und steuerrechtlichen Wahlrechts weiterhin bereits in der Handelsbilanz zu treffen ist. **404**

Strittig ist jedoch u. a. die Maßgeblichkeit bei der fehlenden Aktivierung von Verwaltungsgemeinkosten als Herstellungskosten in der Handelsbilanz (s. hierzu *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 356; zum temporären steuerlichen Ansatzwahlrecht s. BMF vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239; BMF vom 22.06.2010, BStBl I 2010, 597; BMF vom 25.03.2013, **405**

BStBl I 2013, 296; R 6.3 EStR 2012). Die h. M. im Schrifttum (s. etwa *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 929 f.; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976), wonach sich die von der Handelsbilanz losgelöste Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte sowohl auf GoB-konforme als auch GoB-inkonforme Wahlrechte bezieht, ist nach einer objektiv-teleologischen Reduktion des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG kritikwürdig.

406 Abb. 3 gibt einen zusammenfassenden Überblick über die konkrete Aktivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht, wobei insb. Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufgezeigt werden. Bei den Aktivierungswahlrechten werden aus Vereinfachungsgründen lediglich die expliziten Wahlrechte angeführt.

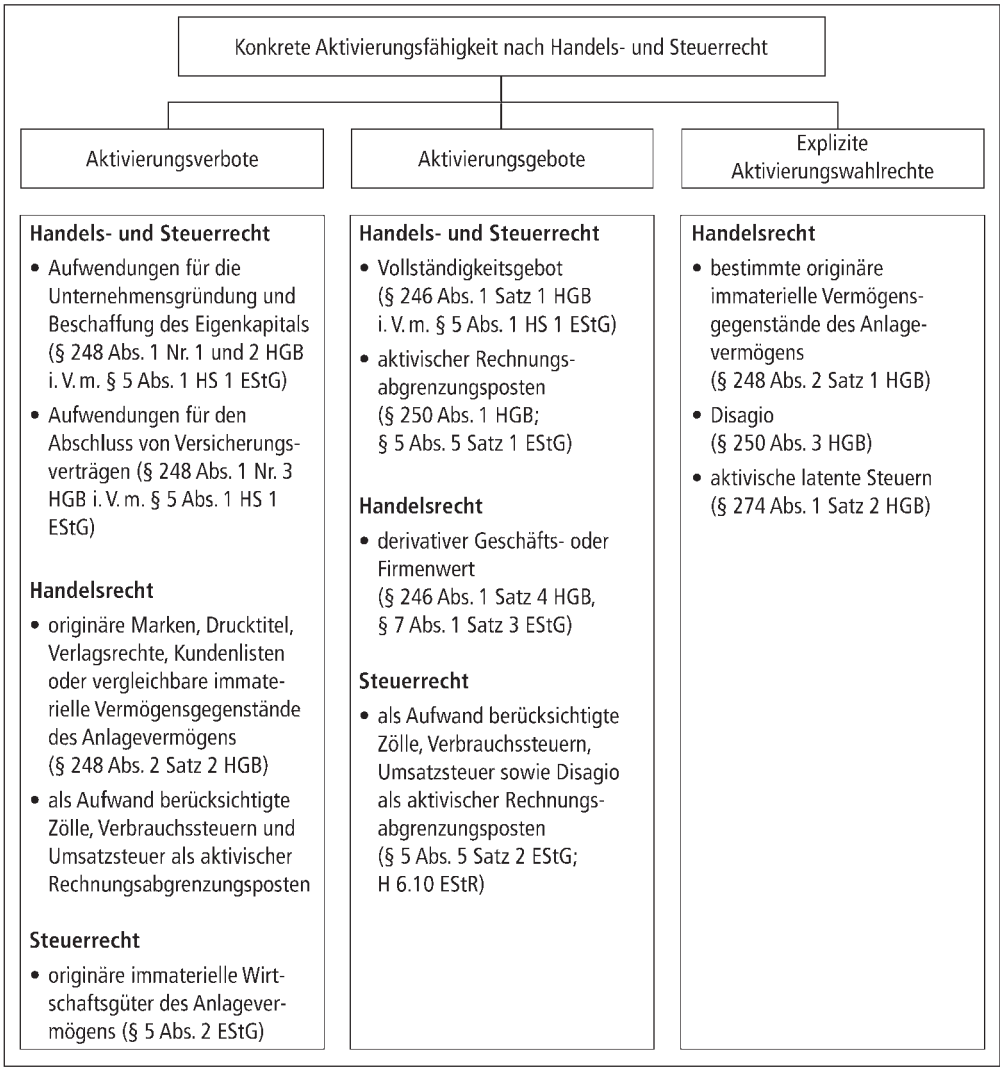

Abb. 3: Konkrete Ansatzfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht

1.1.2 IFRS-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Streim, Internationalisierung von Gewinnermittlungsregeln zum Zwecke der Informationsvermittlung, in: *Meffert/Krawitz* (Hrsg.), Unternehmensrechnung und Besteuerung, Wiesbaden 1998.

Streim/Bieker/Leippe, Anmerkungen zur theoretischen Fundierung der Rechnungslegung nach International Accounting Standards, in: *Schmidt u. a.* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Wolfgang Stützel, Tübingen 2001, 177.

1.1.2.1 Grundlegendes

In Übereinstimmung mit der handels- und steuerrechtlichen Vorgehensweise (vgl. Rn. 379) erfolgt ebenfalls nach IFRS eine Unterteilung in eine abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit. Weitreichende Unterschiede ergeben sich jedoch insb. bei der Konkretisierung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit, da das IFRS-Regelwerk im Gegensatz zur HGB-Rechnungslegung kasuistisch angelegt ist und bislang über kein vergleichbares GoB-System verfügt (Rule Based Accounting). **407**

Als Deduktionsgrundlage dient hierbei das Rahmenkonzept (Conceptual Framework) des International Accounting Standards Board (IASB), welches in Framework Ziff. 4.4 i. V. m. IAS 1 Ziff. 15 die abstrakten Voraussetzungen für die Ansatzfähigkeit eines Vermögenswertes (Asset) benennt. Dagegen sind die konkreten Aktivierungsvoraussetzungen in den jeweiligen Einzelstandards des IFRS-Regelwerks, z. B. in IAS 38, aufgeführt (s. Abb. 4). **408**

1.1.2.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

1.1.2.2.1 Verfügungsmacht des Unternehmens

Das Aktivierungskriterium der Verfügungsmacht über den Asset bezweckt den Ausschluss Dritter von zukünftigen wirtschaftlichen Vorteilen des Unternehmens (s. *Heidemann*, 2005, 79; *Streim/Bieker/Leippe*, in: *Schmidt u. a.*, 2001, 189). Die Verfügungsmacht muss dabei auf juristisch durchsetzbaren oder u. U. faktischen (Kontroll-)Rechten begründet sein (s. *ADS Int.*, Abschn. 8, Immaterielle Vermögenswerte, Rn. 43). **409**

Zudem steht nach Framework Ziff. 4.12 die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen und nicht des zivilrechtlichen Eigentums im Vordergrund. Innerhalb der IFRS-Rechnungslegung wird nach Maßgabe der dynamischen Bilanztheorie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Substance over Form) eine überragende Bedeutung beigemessen. Die Tatsache, dass dem Unternehmen das zivilrechtliche Eigentum oder diesem spezielle Verfügungsrechte zuzusprechen sind, stellt dementsprechend für sich genommen noch kein hinreichendes Kriterium für die Einordnung als Vermögenswert dar. **410**

vorläufig frei **411**

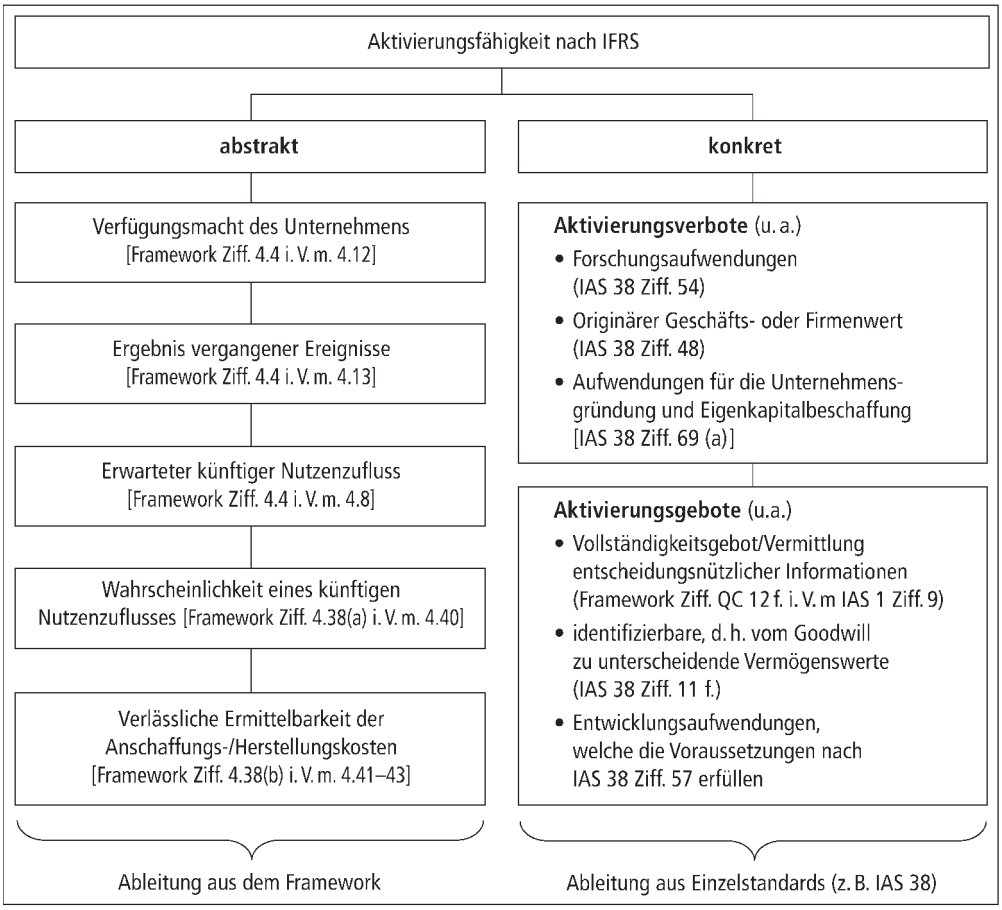

Abb. 4: Aktivierungsfähigkeit nach IFRS

1.1.2.2.2 Ergebnis vergangener Ereignisse

412 Die Beschränkung auf Ereignisse der Vergangenheit nach Framework Ziff. 4.13 verdeutlicht, dass die Nutzenstiftung nicht einzig auf finanzwirtschaftlichen Erwartungen beruht, sondern durch bereits stattgefundene Vorgänge oder Ereignisse begründet wird (s. *ADS Int.*, Abschn. 1, Konzeptionelle Grundlagen, Rn. 147). Dies knüpft an die bis zum Bilanzstichtag vorzunehmende Herstellung oder den Erwerb des Vermögenswerts an. Dabei muss dieser Vorgang tatsächlich durchgeführt worden sein, eine bloße Absicht ist als nicht ausreichend zu bewerten (s. *ADS Int.*, Abschn. 1, Konzeptionelle Grundlagen, Rn. 147). Eine derartige Absichtserklärung ist häufig in einem sog. Letter of Intent niedergelegt (s. *Heidemann*, 2005, 61). Vergleichbar mit der handels- und steuerrechtlichen Konzeption finden schwebende Geschäfte grundsätzlich keine bilanzielle Berücksichtigung.

1.1.2.2.3 Erwarteter künftiger Nutzenzufluss

413 Ein erwarteter künftiger Nutzenzufluss ist nach Framework Ziff. 4.8 immer dann zu unterstellen, wenn der Vermögenswert in der Lage ist, direkt oder indirekt zum Zufluss von Zahlungsmitteln

bzw. Zahlungsmitteläquivalenten (Cashflows) beizutragen (Einnahmenerzielung) oder wenigstens deren Abfluss zu verhindern (Ausgabenersparnis). Das IASB geht hierbei u. a. von Ausschüttungen an die Investoren, der Begleichung von Verbindlichkeiten und von einem Tausch gegen anderweitige Vermögenswerte aus (s. *ADS Int.*, Abschn. 1, Konzeptionelle Grundlagen, Rn. 148). Ferner lassen sich Kostenersparnisse aufgrund verbesserter Produktionsabläufe und sonstige Vorteile aus der internen Nutzung anführen. Diese Tatbestandsvoraussetzung entstammt wiederum der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs*, wonach die zukünftigen Vermögensvorteile, die sich aus der Nutzung ableiten lassen, maßgeblich für die Einordnung als Vermögenswert sind (s. *Schmalenbach*, 1962, 106). Der Nachweis für einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen des Asset wird i. d. R. durch die Ermittlung eines positiven beizulegenden Zeitwertes erbracht. Die Generierung künftiger Cashflows als Voraussetzung für das Vorliegen eines Vermögenswertes deckt sich mit der übergeordneten Zielsetzung gem. Framework Ziff. OB2, OB3 i. V. m. IAS 1 Ziff. 9, den Adressaten entscheidungsnützliche Informationen über zukünftige Zahlungsströme zur Verfügung zu stellen (Decision Usefulness), die eine Abschätzung der nachhaltigen künftigen Ertragskraft des Unternehmens ermöglichen. Im Gegensatz zur HGB-Rechnungslegung und in Übereinstimmung zur steuerrechtlichen Konzeption wird nach IFRS keine selbstständige Verwertbarkeit gefordert.

1.1.2.2.4 Wahrscheinlicher künftiger Nutzenzufluss

414 Das IFRS-Rahmenkonzept gibt in Ziff. 4.38 (a) i. V. m. 4.40 hinsichtlich des Kriteriums der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses keine konkreten Hinweise. Es wird vielmehr eine sachverhaltsabhängige Festlegung der Wahrscheinlichkeitsgrenze unterstellt, wobei eine maximale Wahrscheinlichkeit von 100 % nicht einzufordern ist. Vielmehr ist von der sog. »50 % + «-Klausel i. S. d. IAS 37 Ziff. 23 auszugehen, d. h., die Wahrscheinlichkeit eines Nutzenzuflusses muss größer sein als ihre Gegenwahrscheinlichkeit (s. hierzu ebenfalls *Coenenberg* et al., 2014, 87).

1.1.2.2.5 Verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten

415 Die verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten gem. Framework Ziff. 4.38 (b) knüpft an den Fundamentalgrundsatz der glaubwürdigen Darstellung an, der neben der Entscheidungsrelevanz die Entscheidungsnützlichkeit der Unternehmensinformationen determiniert. Dies impliziert eine objektivierbare und von Dritten nachprüfbare Schätzung derjenigen Kosten, die für den Vermögenswert notwendig sind, wobei die Verwendung von Schätzgrößen zulässig bzw. ggf. erforderlich ist (s. Framework Ziff. 4.41). Sofern dieser Grundsatz nicht erfüllt wird, gleichzeitig jedoch von einer wesentlichen Bedeutung des betreffenden Geschäftsvorfalls für die wirtschaftliche Lage des Unternehmens auszugehen ist, ist ein Bilanzansatz zwar ausgeschlossen, allerdings bedarf es gem. Framework Ziff. 4.43 einer zwingenden Angabe im Anhang. Hierbei lassen sich weitreichende Parallelen zur verlässlichen Bewertbarkeit nach Maßgabe des Steuerrechts feststellen.

416 Im Mittelpunkt der Asset-Konzeption steht in einer Gesamtschau die Erwartung zukünftiger Vermögensvorteile im Zusammenhang mit der Nutzung der Ressource und weniger seine derzeitigen Eigenschaften. Der Vermögenswertbegriff folgt somit der dynamischen Bilanzauffassung von *Schmalenbach* und grenzt sich vom statisch geprägten handelsrechtlichen Vermögensverständnis ab. Zurückzuführen ist dies auf die unterschiedlichen konzeptionellen Ausrichtungen der IFRS im Vergleich zum HGB. Während die IFRS kapitalmarktorientierte Rechnungslegungsstandards repräsentieren, die primär den Informationsbedürfnissen der Investoren Rechnung tragen sollen, erfüllt der nach dem Handelsrecht gefertigte Jahresabschluss eine Ausschüttungs- und Zahlungsbemessungsfunktion, die durch das Gläubigerschutzprinzip (HGB) und das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (EStG) bestimmt wird.

1.1.2.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

1.1.2.3.1 Aktivierungsgebote

417 Da sich die konkrete Ansatzfähigkeit aus den Einzelstandards ableitet, wird diese im Folgenden exemplarisch an IAS 38 verdeutlicht. Angesichts der Tatsache, dass die Zielsetzung einer entscheidungsnützlichen Rechnungslegung mit einem vollständigen Bilanzausweis einhergeht (Framework Ziff. QC12 f. i. V. m. IAS 1 Ziff. 9), besteht ein grundsätzliches Ansatzgebot für sämtliche Vermögenswerte, welche die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllen und im Hinblick auf immaterielle Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert unterschieden werden können (Identifizierbarkeit; IAS 38 Ziff. 11 f.).

418 Ein (immaterieller) Vermögenswert ist dabei immer dann identifizierbar, wenn er entweder separierbar ist (Separierbarkeitskriterium) oder auf vertraglichen oder gesetzlichen Rechten beruht (s. IAS 38 Ziff. 12 sowie hierzu *Heyd/Lutz-Ingold*, 2005, 34). Das Separierbarkeitskriterium beinhaltet die Möglichkeit einer externen Verwertbarkeit, auch in Kombination mit anderen Vermögenswerten (s. *v. Keitz*, 1997, 197). Diesbezüglich ergeben sich Parallelen zur abstrakten steuerrechtlichen Aktivierungsfähigkeit, da keine Einzelverwertbarkeit von Vermögenswerten gefordert wird (s. *Streim*, in: *Meffert/Krawitz*, 1998, 336).

419 In konzeptioneller Hinsicht werden Sachverhalte durch den weit gefassten Asset-Begriff nach IFRS eingeschlossen, die handels- und steuerrechtlich Rechnungsabgrenzungsposten darstellen, mit einem Aktivierungsverbot belegt sind oder aus handelsrechtlicher Sicht einen Sonderposten eigener Art bilden (aktive latente Steuern; Asset nach IAS 12 Ziff. 24) (s. weiterführend *Baetge u. a.*, in: *Baetge u. a.*, Rechnungslegung nach IFRS Bd. 1, Abschn. III, Rn. 74; *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 50; ähnlich *Velte*, 2008, 156). Durch die stärkere Betonung des Vollständigkeitsprinzips wird im Vergleich zum Handelsrecht das auf die statische Bilanztheorie zurückzuführende Prinzip der vorsichtigen Aktivierung – mit Ausnahme der im Folgenden noch darzustellenden Aktivierungsverbote – zurückgedrängt.

420 Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass das IFRS-Regelwerk wie auch das Handelsrecht kein dem § 5 Abs. 2 EStG vergleichbares pauschales Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets) des Anlagevermögens vorsieht. Dies zeigt sich u. a. an dem bedingten Ansatzgebot für Entwicklungsaufwendungen, sofern die in IAS 38 Ziff. 57 (a)–(f) benannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Infolge der abweichenden steuerbilanziellen Erfassung entstehen in der IFRS-Bilanz bei Einhaltung der Ansatzkriterien latente Steuern.

1.1.2.3.2 Aktivierungswahlrechte

421 Explizite Aktivierungswahlrechte sind in Übereinstimmung zum Steuerrecht und in Abgrenzung zum Handelsrecht nach den IFRS nicht vorhanden. Allerdings liegen den Einzelstandards häufig unbestimmte Rechtsbegriffe zugrunde, die ein rechnungslegungspolitisches Ermessens- und Gestaltungspotenzial in Form impliziter Wahlrechte für den Bilanzierenden eröffnen. Dies trifft u. a. für Entwicklungsaufwendungen nach IAS 38 Ziff. 57 zu, die lediglich bei kumulativer Erfüllung der aufgeführten Voraussetzungen in die Bilanz aufgenommen werden dürfen (u. a. Fähigkeit der »verlässlichen« Bewertbarkeit der dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben).

1.1.2.3.3 Aktivierungsverbote

422 Zahlreiche Bilanzierungsverbote schränken die Aktivierungsfähigkeit von selbst erstellten immateriellen langfristigen Vermögenswerten nach IFRS wiederum erheblich ein. Insofern kann dem Vollständigkeitsprinzip nur bedingt Rechnung getragen werden. Demnach ist eine bilanzielle Berücksichtigung von Forschungsaufwendungen (IAS 38 Ziff. 54), eines originären Geschäfts- oder Firmenwertes (IAS 38 Ziff. 48) sowie von Aufwendungen für die Unternehmensgründung und Eigenkapitalbeschaffung, für Ausbildungs- und Weiterbildungsaktivitäten, Werbung, Ver-

kaufsförderung, Verlegung oder Umorganisation des Unternehmens (IAS 38 Ziff. 69 (a)–(d)) generell untersagt (s. synoptisch auch *Velte*, 2008, 160). Gleiches gilt für originäre Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte nach IAS 38 Ziff. 63. Dieses Aktivierungsverbot nähert sich der handelsrechtlichen Regelung des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB an, wobei infolge der unterschiedlichen Vermögenskonzeptionen (Vermögensgegenstand versus Vermögenswert) keine Korrespondenz erzielt wird. Da das steuerrechtliche Aktivierungsverbot sämtliche selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einbezieht, lässt sich ebenfalls keine Übereinstimmung zum Steuerrecht erzielen. Die Implementierung der vorstehend genannten Aktivierungsverbote wird mit Objektivierungserfordernissen begründet und dient der Gewährleistung einer glaubwürdigen Rechnungslegung.

1.1.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

423 Während die statische Bilanzauffassung nach *Simon* primär auf die selbstständige Verwertbarkeit der in Rede stehenden Vermögensgüter abstellt, um den Objektivierungserfordernissen an eine bilanzielle Erfassung Rechnung zu tragen, fokussiert die dynamische Bilanztheorie nach *Schmalenbach* den Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung und die Erzielung eines künftigen Nutzenpotenzials. Die Analyse zeigt, dass das Handelsrecht i. R. d. abstrakten Aktivierungsfähigkeit primär statischer Natur ist. Das Steuerrecht dagegen verfolgt einen weniger statischen Ansatz, da lediglich eine selbstständige Be- und keine Verwertbarkeit eingefordert wird.

424 Das IASB legt tendenziell das dynamische Bilanzverständnis zugrunde, da der Erzielung eines zukünftigen und wahrscheinlichen Nutzenzuflusses ein fundamentaler Stellenwert beigemessen wird. Insofern sind der steuerrechtliche (Wirtschaftsgut) und der IFRS-Vermögensbegriff (Vermögenswert) weiter gefasst als der handelsrechtliche (Vermögensgegenstand). Dadurch, dass nach IFRS Sachverhalte z. T. dem Vermögen subsumiert werden, die nach Handels- und Steuerrecht einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten darstellen, folgt das IFRS-Regelwerk i. R. d. abstrakten Aktivierungsfähigkeit stärker der dynamischen Sichtweise.

425 Hinsichtlich der konkreten Aktivierungsfähigkeit ist bei allen Rechnungslegungssystemen ein gemischtes Konzept aus statischer und dynamischer Bilanzauffassung zu konstatieren. Dies zeigt sich insb. an der Durchbrechung des Vollständigkeitsprinzips infolge zahlreicher Aktivierungsverbote, u. a. für bestimmte (HGB) oder sämtliche (EStG) selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Handels- und Steuerrecht) bzw. mangels verlässlicher Bewertbarkeit für ausgewählte originäre Intangible Assets (IFRS).

426 Die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS sind in Tab. 1 aufgeführt. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Kriterien für eine abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit von Vermögenspositionen nach IFRS in der Tendenz mehr der dynamischen Bilanztheorie entsprechen als der statisch geprägte Begriff des handelsrechtlichen Vermögensgegenstands (s. auch *Marx*, 2004, 60; *Streim*, in: *Meffert/Krawitz*, 1998, 335). Das Steuerrecht nimmt dabei eine Zwischenposition ein (s. *Velte*, 2008, 156).

	Handelsrecht	Steuerrecht	IFRS
abstrakte Aktivierungsfähigkeit	selbstständige Verwertbarkeit	selbstständige Bewertbarkeit und Greifbarkeit	• Verfügungsmacht des Unternehmens, • Ergebnis vergangener Ereignisse, • erwarteter und wahrscheinlicher künftiger Nutzenzufluss • verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs-/ Herstellungskosten
konkrete Aktivierungsfähigkeit	• Aktivierungsgebote (§ 246 Abs. 1, § 250 Abs. 1 HGB) • explizite Aktivierungswahlrechte (§ 248 Abs. 2 Satz 1, § 250 Abs. 3, § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) • implizite Aktivierungswahlrechte • Aktivierungsverbote (§ 248 Abs. 1 Nr. 1–3 Abs. 2 Satz 2 HGB)	• Aktivierungsgebote (§ 5 Abs. 1, Abs. 5 EStG) • keine expliziten Aktivierungswahlrechte • implizite Aktivierungswahlrechte • Aktivierungsverbote (§ 5 Abs. 1, 2 EStG)	• Aktivierungsgebote (Framework Ziff. QC 12 f. i. V. m. IAS 1 Ziff. 9; u.a. IAS 38 Ziff. 11 f. und Ziff. 57) • keine expliziten Aktivierungswahlrechte • implizite Aktivierungswahlrechte • Aktivierungsverbote (u. a. IAS 38 Ziff. 48, Ziff. 54 und Ziff. 69)
bilanztheoretische Einordnung	statisch		dynamisch

Tab. 1: Aktivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS

1.2 Passivierungsfähigkeit

1.2.1 HGB-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Freidank/Noori, Rechnungslegungspolitik im Spiegel der Reform des deutschen Bilanzrechts, in: *Freidank* (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung, Berlin 2010, 77.
Freidank/Velte, Quo vadis Maßgeblichkeit?, StuW 2010, 185.

Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG. Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926.
Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976.

1.2.1.1 Grundlegendes

427 Hauptgegenstand der Passivierung in der Handelsbilanz stellen die Schulden dar (§§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Diese umfassen neben Verbindlichkeiten auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Außenverpflichtungen) sowie Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtungen) (der Einbezug von Aufwandsrückstellungen wird nach Maßgabe der statischen Bilanztheorie z. T. abgelehnt, s. hierzu beispielsweise *Bieg/Kußmaul/Waschbusch*, 2012, 82; *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 120 f.). Zu den übrigen Passivposten zählen Eigenkapitalpositionen, passive Rechnungsabgrenzungsposten sowie passive latente Steuern als Sonderposten eigener Art.

428 Analog zur Aktivierung wird bei der Passivierung zwischen der abstrakten und konkreten Passivierungsfähigkeit unterschieden. Die abstrakte Passivierungsfähigkeit, im Schrifttum auch als Passivierungsgrundsatz bezeichnet (s. *Baetge/Zülch*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.2, Rn. 87), ist – ob einer fehlenden Legaldefinition für den Begriff Schuld – aus den GoB abzuleiten (s. stellvertretend *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 120 m. w. N.).

429 Nach weitgehender Übereinstimmung im Schrifttum (s. etwa *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 181; *Hinz*, 2005, 121 sowie ähnlich *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 103–106; *Freericks*, 1976, 226–231) ist eine abstrakte Passivierungsfähigkeit und damit eine Schuld gegeben, wenn

1. eine rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens im Außen- oder Innenverhältnis vorliegt,
2. die Verpflichtung eine wirtschaftliche Belastung darstellt, d. h., die Verpflichtung zum Zeitpunkt ihres Eintritts zu einer Bruttovermögensminderung führt, und
3. die Verpflichtung quantifizierbar ist.

430 Die Schuld im handelsrechtlichen Sinne entspricht dabei terminologisch dem negativen (passiven) Wirtschaftsgut im Steuerrecht (s. *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 79). Im Gegensatz zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern (vgl. Rn. 384–390) existieren hinsichtlich der abstrakten Passivierungsfähigkeit von Schulden und negativen Wirtschaftsgütern keine Unterschiede (s. stellvertretend *Bieg/Kußmaul/Waschbusch*, 2012, 83 f.).

431 Die konkrete Passivierungsfähigkeit ergibt sich aus den handels- und steuerrechtlichen Normierungen (§§ 249, 250 Abs. 2, 274 Abs. 1 HGB, §§ 5, 6a EStG), welche die abstrakte Passivierungsfähigkeit ergänzen bzw. konkretisieren (s. stellvertretend *Baetge/Zülch*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.2, Rn. 90). Die in Rede stehenden Passivierungsvorschriften lassen sich – analog zur Aktivseite – in konkrete Passivierungsgebote, -verbote sowie -wahlrechte unterscheiden. Abb. 5 fasst die bisherigen Ausführungen zur Passivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht grafisch zusammen.

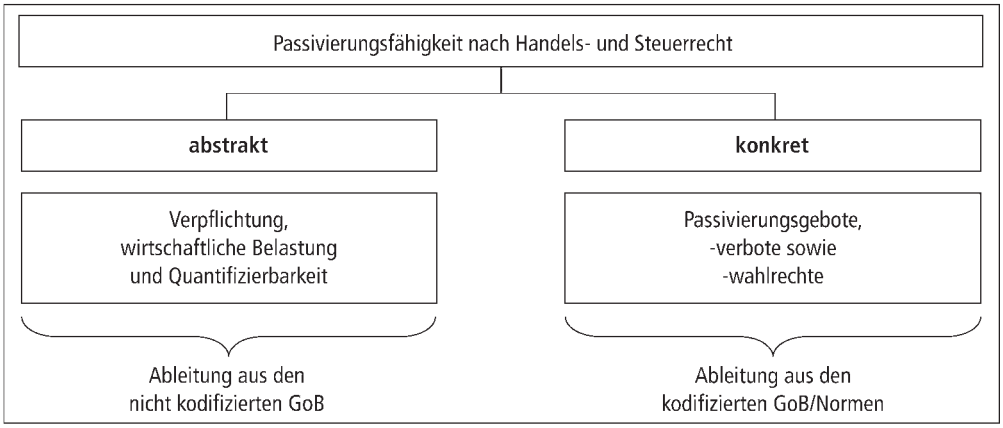

Abb. 5: Passivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht

432 Eine Schuld muss bzw. kann in der Bilanz angesetzt werden, wenn sowohl eine abstrakte als auch eine konkrete Passivierungsfähigkeit in Gestalt eines Passivierungsgebots (z. B. Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB) bzw. -wahlrechts (z. B. Pensionsrückstellungen aus Altzusagen gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) vorliegt (s. Fallgruppe B in Abb. 6). Eine Passivierung ist dagegen untersagt, wenn zwar die Kriterien der abstrakten Passivierungsfähigkeit kumulativ erfüllt sind, jedoch ein gesetzliches Passivierungsverbot existiert (s. Fallgruppe A in Abb. 6). Ein solcher Fall findet sich im Steuer- (z. B. explizit für Drohverlustrückstellungen gem. § 5 Abs. 4a EStG) und im Handelsrecht (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB).

433 Des Weiteren kann es aufgrund abweichender rechtlicher Passivierungsvorschriften dazu kommen, dass ein abstrakt nicht passivierungsfähiger Sachverhalt dennoch zu bilanzieren ist (z. B. ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 2 HGB oder passive latente Steuern als Sonderposten eigener Art nach § 274 Abs. 1 HGB) bzw. bilanziert werden darf (s. Fallgruppe C in Abb. 6).

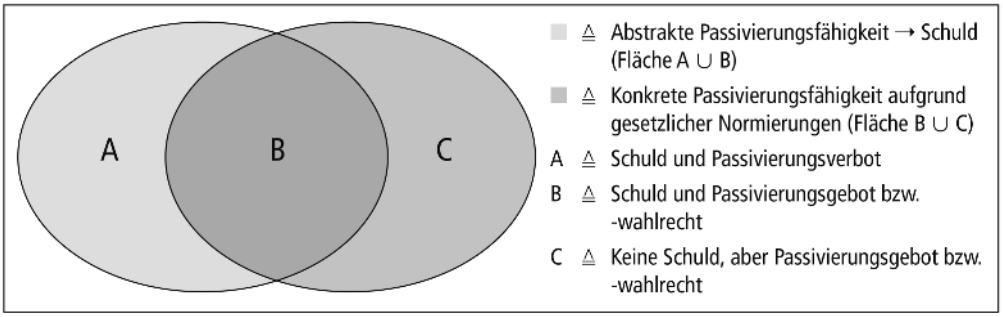

Abb. 6: Zusammenhang zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit, Quelle: *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 186

1.2.1.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit

1.2.1.2.1 Verpflichtung

Die Verpflichtung des bilanzierenden Unternehmens, eine Leistung (Geld-, Sach- oder Dienstleistung) zu erbringen, liegt vor, wenn **434**

- sich das Unternehmen aus rechtlichen oder wirtschaftlichen (faktischen) Gründen der Leistungsabgabe nicht entziehen kann, d. h., ein Zwang zur Leistungserbringung besteht und zudem
- der Leistungszwang hinreichend konkret, d. h. greifbar, ist (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 182; *Ballwieser*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 131, Rn. 74; *Freericks*, 1976, 228 f.).

Ein Zwang zur Leistungserbringung gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) kann sich zum einen aus zivil- und öffentlich-rechtlichen sowie zum anderen aus wirtschaftlichen Verpflichtungen ergeben (s. *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 104). **435**

Eine zivilrechtliche Verpflichtung kann z. B. in einem Tun oder Unterlassen i. S. v. § 241 BGB bestehen oder sich etwa aus einer Produzentenhaftung ergeben (s. hierzu weiterführend *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 128 f.). Als typisches Beispiel für das Entstehen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ist die von der Erfüllung bestimmter gesetzlicher Tatbestände abhängige Pflicht zu einer Geld-, Sach- oder Dienstleistung, wie etwa die Zahlung von KSt bei Erfüllung der entsprechenden Tatbestandsmerkmale des KStG (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 183), zu nennen. Rein wirtschaftliche Leistungszwänge ohne rechtliche Verpflichtung liegen vor, wenn sich der Bilanzierende dem Leistungsverlangen aus geschäftlich-wirtschaftlichen, sittlichen, sozialen oder sonstigen Gründen nicht entziehen kann oder will. Zu diesem Bereich zählen etwa die Zahlung trotz Verjährung oder auch Kulanzleistungen (s. *Freericks*, 1976, 228 f. sowie weiterführend *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 247 HGB, Rn. 204). **436**

Eine Notwendigkeit zur Leistungserbringung des Bilanzierenden gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) resultiert – ähnlich wie bei Außenverpflichtungen ohne rechtliche Grundlage – aus rein wirtschaftlichen Zwängen. Die Passivierung von Innenverpflichtungen in Gestalt von Aufwandsrückstellungen lässt sich aus den Grundgedanken der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs* ableiten, die eine sachgerechte Periodenabgrenzung des Aufwands aufgrund der Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses fordert (s. hierzu *Freericks*, 1976, 237 f.). Ungeachtet dessen wird im Schrifttum häufig die Auffassung vertreten, dass eine Schuld im bilanzstatischen Sinne nur durch eine Außenverpflichtung begründet werden könne (s. u. a. *Bieg/Kußmaul/Waschbusch*, 2012, 82; *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 247 HGB, Rn. 201; widersprüchlich *Angermayer/Oser*, in: Ballwieser u. a., HWRP, 3. Aufl., Sp. 2155 f.). Da jedoch § 249 HGB, dessen Bedeutungszusammenhang zu den §§ 246, 247 HGB und die Entstehungsgeschichte des Rückstellungsbegriffs zeigen, dass die handelsrechtlichen Rückstellungen i. S. d. dynamischen Bilanztheorie ausgedehnt wurden, ist eine rein statische Auslegung des Schuldbegriffs i. S. d. Vollständigkeitsprinzips der Rückstellungen für Innenverpflichtungen i. S. d. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB verfehlt. **437**

Das Passivierungskriterium der Verpflichtung setzt – wie einleitend dargelegt – neben dem grundsätzlichen Bestehen eines rechtlichen oder faktischen Leistungszwangs voraus, dass dieser Leistungszwang hinreichend konkretisiert, d. h. greifbar, ist. Insofern muss das Entstehen der Verpflichtung vorhersehbar sein. Dieses Kriterium ist nach Ansicht des BFH erfüllt, wenn mehr Gründe für als gegen den Eintritt der Verpflichtung sprechen (s. BFH vom 01.08.1984, BStBl II 1985, 44–47). Diese steuerrechtliche Konkretisierung ist auch aus handelsrechtlicher Sicht als geeignet anzusehen, zumal hierdurch eine Abgrenzung der Schulden von den Eventualverbindlichkeiten i. S. d. § 251 HGB vorgenommen werden kann, bei denen mehr Gründe gegen als für den Eintritt der Verpflichtung sprechen (s. in diesem Sinne auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 184). **438**

1.2.1.2.2 Wirtschaftliche Belastung

439 Eine wirtschaftliche Belastung i. S. d. abstrakten Passivierungsfähigkeit ist als gegeben anzusehen, wenn

- sich durch die Verpflichtung für das bilanzierende Unternehmen eine künftige Bruttovermögensminderung ergibt und
- die künftige Bruttovermögensminderung hinreichend konkret ist (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 185 sowie im Ergebnis *Freericks*, 1976, 227).

440 Bei Außenverpflichtungen resultiert die wirtschaftliche Belastung bei Vorliegen von gegenseitigen Verträgen daraus, dass aufgrund der Leistung eines Dritten eine Gegenleistung vom bilanzierenden Unternehmen noch erbracht werden muss. Liegt kein gegenseitiger Vertrag vor oder steht der Leistung keine Gegenleistung gegenüber, so kann eine wirtschaftliche Belastung beispielsweise in Form einer Patentverletzung und daraus resultierender Schadensersatzansprüche (kein gegenseitiger Vertrag) oder in der Entstehung einer Steuerschuld bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen (keine Gegenleistung) bestehen (s. hierzu und in der Folge *Freericks*, 1976, 227 f.). Bei Innenverpflichtungen besteht die wirtschaftliche Belastung beispielsweise bei unterlassenen Aufwendungen für eine Instandhaltung darin, dass diese zu Auszahlungen führen wird. Bis zur Zahlung des Entgelts für die unterlassene und nachzuholende Instandhaltung und bis zu der damit verbundenen zukünftigen Bruttovermögensminderung ist i. S. d. dynamischen Bilanztheorie eine Aufwandsrückstellung zu passivieren, sofern in dem folgenden Geschäftsjahr die Wartung innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt wird, d. h. bis dahin im Wesentlichen abgeschlossen ist.

441 Die wirtschaftliche Belastung muss – wie auch die Verpflichtung – hinreichend konkretisiert, d. h. vorhersehbar, sein. Die Vorhersehbarkeit der wirtschaftlichen Belastung ist dabei immer dann von Relevanz, wenn das Ent- oder Bestehen einer Verpflichtung sicher, gleichzeitig jedoch noch unbestimmt ist, ob das bilanzierende Unternehmen aus dieser Verpflichtung auch tatsächlich in Anspruch genommen wird (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 185). I. d. R. ist jedoch davon auszugehen, dass der Gläubiger von seinem aus der Verpflichtung resultierenden Recht Gebrauch machen wird und die wirtschaftliche Belastung somit vorhersehbar ist. Nur wenn aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls ausnahmsweise mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist, hat die Passivierung einer Schuld zu unterbleiben (s. *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 247 HGB, Rn. 207 sowie weiterführend *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 128 f.).

1.2.1.2.3 Quantifizierbarkeit

442 Das dritte Kriterium der abstrakten Passivierungsfähigkeit besagt, dass die das Unternehmen belastende und zumindest faktisch bestehende Leistungsverpflichtung quantifizierbar sein muss (s. stellv. *ADS*, Tb. 6., 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 103; *Freericks*, 1976, 230; ablehnend hingegen *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 126). Eine Schuld ist dann quantifizierbar, wenn die Verpflichtung zum Bilanzstichtag hinsichtlich ihrer Höhe eindeutig punktuell bestimmt oder aber zumindest im Rahmen einer Bandbreite angegeben werden kann, somit der Höhe nach ungewiss, jedoch vorhersehbar ist. Ist eine eindeutige Quantifizierbarkeit möglich, dann erfolgt eine Passivierung unter den Verbindlichkeiten bzw. unter den Rückstellungen (s. *Freericks*, 1976, 230).

1.2.1.3 Konkrete Passivierungsfähigkeit

1.2.1.3.1 Passivierungsgebote

443 Sind die Voraussetzungen der abstrakten Passivierungsfähigkeit erfüllt und liegen keine Gründe vor, welche die konkrete Passivierungsfähigkeit verhindern, dann resultiert für die entsprechenden Schulden, d. h. Verbindlichkeiten, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Außenverpflichtungen) und Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtungen), aus dem Vollständig-

keitsgebot des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB eine grundsätzliche Passivierungspflicht (zu Besonderheiten bei Verbindlichkeiten s. weiterführend *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 110–159; *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 247 HGB, Rn. 221–239).

444 Eine dahingehende Einschränkung erfährt der Vollständigkeitsgrundsatz über § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB in Bezug auf Aufwandsrückstellungen. Danach erstreckt sich die Passivierungspflicht nur auf Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, sofern diese innerhalb von drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird, und auf Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung, sofern eine Nachholung im nächsten Geschäftsjahr erfolgt. Darüber hinaus besteht im Umkehrschluss des Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i. V. m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ein Passivierungsgebot für unmittelbare Pensionszusagen, die nach dem 31.12.1986 gegeben wurden (sog. Neuzusagen).

445 Neben den Schulden umfasst der Vollständigkeitsgrundsatz des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB auch das Eigenkapital, passive latente Steuern und die passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Beim Eigenkapital handelt es sich um eine abstrakte Rechengröße und damit auch um den abstrakten Ausdruck des konkreten Vermögens. Die rechtsformabhängige Kapitalaufgliederung zeigt die rechtlichen Ansprüche der am Unternehmen beteiligten Personen und eröffnet damit einen Einblick in die Beteiligungs-, Schuld- und Haftungsverhältnisse (s. hierzu weiterführend *Freericks*, 1976, 244–246). Zu berücksichtigen ist, dass sich die Höhe des Kapitals unter vollständiger oder teilweiser Verwendung des Bilanzgewinns (§ 270 Abs. 2 HGB) und auch nach der Überschuldungssituation des Unternehmens richtet. Als zentraler Bestandteil des Eigenkapitals fungiert bei Kapitalgesellschaften das Gezeichnete Kapital. Nach § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB ist hierunter das Kapital zu verstehen, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber den Gläubigern beschränkt ist.

446 Ferner sind passive latente Steuern nach Maßgabe des § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB für Steuerbelastungen zu bilden, die aus Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und entsprechenden steuerrechtlichen Wertansätzen resultieren, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich auflösen. Obgleich passiven Steuerlatenzen zumindest teilweise ein Schuldcharakter zuzusprechen ist, so gilt dies jedoch nicht für den Posten in seiner Gesamtheit (s. hierzu und in der Folge BT-Drucks. 16/10067, 67). So sind etwa bei Vorliegen von nach dem Temporary-Konzept (auch) zu erfassenden quasi-permanenten Differenzen Fälle denkbar, in denen es an einer »greifbaren« Verpflichtung des Kaufmanns (zur Entrichtung von Steuern) fehlt, so dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer Schuld nicht erfüllt sind. Aus diesem Grunde werden passive latente Steuern im Handelsrecht in ihrer Gesamtheit nicht als Schulden, sondern als Sonderposten eigener Art eingestuft.

447 Passive Rechnungsabgrenzungsposten stellen terminologisch ebenfalls keine Schulden im vorstehend definierten Sinne, sondern betriebswirtschaftlich betrachtet Korrekturposten dar (s. *Freericks*, 1976, 241) und unterliegen demzufolge nicht den Zugangs- und Folgebewertungsregelungen. Ihre Definition ergibt sich aus § 250 Abs. 2 HGB in Analogie zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Danach sind auf der Passivseite als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Rechnungsabgrenzung). Antizipative Rechnungsabgrenzungen sind dagegen ihrem Charakter nach Schulden und unter den entsprechenden Verbindlichkeiten darzustellen (s. *Freericks*, 1976, 241). Die Passivierung von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten wird in erster Linie mit der sachgerechten Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen gem. dem Periodisierungs- und Realisationsprinzip nach der dynamischen Bilanzauffassung begründet (s. *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 161).

1.2.1.3.2 Passivierungswahlrechte

448 Explizite Passivierungswahlrechte sieht der handelsrechtliche Gesetzgeber ausschließlich im Bereich der Rückstellungen vor. So besteht gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB ein in seiner Bedeu-

tung sinkendes Passivierungswahlrecht für unmittelbare Pensionszusagen, die vor dem 01.01.1987 gegeben wurden (sog. Altzusagen). Für mittelbare Pensionszusagen darf nur dann eine Rückstellung zum Ansatz kommen, wenn die Mittel der mit der Altersversorgung beauftragten Unterstützungskasse nicht ausreichen, den Pensionsverpflichtungen nachzukommen und damit zu rechnen ist, dass für die Unterdeckung eine Einstandspflicht besteht. In diesem Fall liegt eine abstrakt passivierungsfähige Schuld vor, für die nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ebenfalls ein Passivierungswahlrecht besteht (s. hierzu auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 187). Daneben bestehen implizite Passivierungswahlrechte durch eine Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe im Handels- und Steuerrecht (z. B. »drohende Verluste« nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bei der Bildung von Rückstellungen).

1.2.1.3.3 Passivierungsverbote

449 Im HGB existiert ein explizites Passivierungsverbot nur für Rückstellungen. So dürfen nach § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB für andere als die in § 249 Abs. 1 HGB bezeichneten Zwecke keine Rückstellungen gebildet werden. Diesem Passivierungsverbot kommt dabei lediglich ein klarstellender Charakter zu (s. hierzu *ADS*, Tb. 6, 6. Aufl., § 246 HGB, Rn. 107; *Kußmaul*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 1, 5. Aufl., § 246 HGB, Rn. 17). Die Bildung von Rückstellungen ist aus Objektivierungsgesichtspunkten beispielsweise unzulässig für ein allgemeines Unternehmerrisiko, Finanzierungsrisiko, künftiges Umweltrisiko oder Konjunkturrisiko (s. weiterführend *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 1, 5. Aufl., § 249 HGB, Rn. 252). Sowohl die Passivierungswahlrechte als auch die -verbote schränken das Vollständigkeitsprinzip ein.

1.2.1.3.4 Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen

450 Hinsichtlich der Verzahnung zwischen dem Handels- und Steuerrecht kommt im deutschen Rechtsraum – wie bereits im Kontext der konkreten Aktivierungsfähigkeit zum Ausdruck gebracht (s. hierzu Rn. 401–406) – dem Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) eine besondere Bedeutung zu. Unter Zugrundelegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG könnte dabei zunächst von einer Übereinstimmung der konkreten Passivierungsfähigkeit im Handels- und Steuerrecht ausgegangen werden.

451 Die konkreten Passivierungsregelungen im HGB und EStG sind indes nicht deckungsgleich, denn das Steuerrecht ist » allenfalls an […] Passivierungsgebote gebunden, nicht dagegen an Bilanzierungswahlrechte« (BFH vom 24.06.1969, BStBl II 1969, 584). So gilt nach dem Beschluss des Großen Senats und der gesicherten Rechtsprechung des BFH folgender Grundsatz: » […] was handelsrechtlich nicht passiviert werden muss, darf steuerrechtlich im allgemeinen nicht passiviert werden« (BFH vom 24.06.1969, BStBl II 1969, 584). Der Große Senat führt als Begründung seiner Entscheidung an, dass es vor dem Hintergrund des Gleichheitsprinzips nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen kann, »sich durch […] den Ansatz eines Passivpostens, der handelsrechtlich nicht geboten ist, ärmer zu machen, als er ist« (BFH vom 03.02.1969, BStBl II 1969, 293). Diese fiskalpolitisch motivierte Auslegung der BFH-Rechtsprechung löste vielfältige Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips aus. In dessen Folge wurden im Ertragsteuerrecht eine Reihe eigenständiger, die konkrete Passivierungsfähigkeit betreffende Regelungen kodifiziert (steuerrechtliche Passivierungsvorbehalte).

452 Eigenständige Sonderregelungen sieht das Steuerrecht für Rückstellungen für die Verletzung von Schutzrechten (§ 5 Abs. 3 EStG), Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4 EStG) und für Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG) vor. Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für die gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB handelsrechtlich zwingend eine Rückstellung zu bilden ist, darf nach § 5 Abs. 4a i. V. m. § 52 Abs. 13 EStG für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.1996 keine Rückstellung gebildet werden. Eigenständige steuerrechtliche Vorschriften, die weitgehend den HGB-Regelungen entsprechen, betreffen das Passivierungswahlrecht für die sog. Altzusagen (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i. V. m. § 6a EStG) und die Pflicht zur Passivierung transitorischer Rech-

nungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Abweichend vom Handelsrecht sieht das Steuerrecht darüber hinaus die Bildung sog. steuerfreier Rücklagen vor. Hierzu zählen die Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3 EStG), die Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) sowie die Rücklage für im Voraus gewährte Zuschüsse (R 6.5 EStR; zu den steuerrechtlichen Passivierungsregelungen s. weiterführend *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 140.)

453 Wenngleich – wie bereits in Rn. 404 ausgeführt – der Maßgeblichkeitsgrundsatz bislang fortbesteht, führt die Eliminierung der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F.) zu einer weiteren Abkopplung der Handels- von der Steuerbilanz. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG sieht grds. die Möglichkeit vor, steuerrechtliche (Ansatz- und Bewertungs-)Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz auszuüben. Die Option zur autonomen Wahlrechtsausübung bezieht sich dabei jedoch sowohl dem Gesetzeswortlaut als auch der Intention des Gesetzgebers (s. BT-Drucks. 16/10067, 99) zufolge ausschließlich auf GoB-inkonforme steuerrechtliche Wahlrechte (wie insb. zur Bildung steuerfreier Rücklagen), mit der Folge, dass im Falle GoB-konformer Wahlrechte nach wie vor das Maßgeblichkeitsprinzip zum Tragen kommen müsste. So würde die Entscheidung für die Ausübung eines parallelen handels- und steuerrechtlichen Wahlrechts (wie etwa bei der Bildung von Rückstellungen für sog. Altzusagen gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i. V. m. § 6a EStG) nach wie vor in der Handelsbilanz zu treffen sein.

454 Die h. M. im Schrifttum (s. etwa *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 929 f.; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976), wonach sich die von der Handelsbilanz losgelöste Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte sowohl auf GoB-konforme als auch GoB-inkonforme Wahlrechte bezieht, ist nach einer objektiv-teleologischen Reduktion des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG kritikwürdig (s. hierzu *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185).

455 Sofern es zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommt, ist die latente Steuerabgrenzung zu beachten (s. Abb. 7).

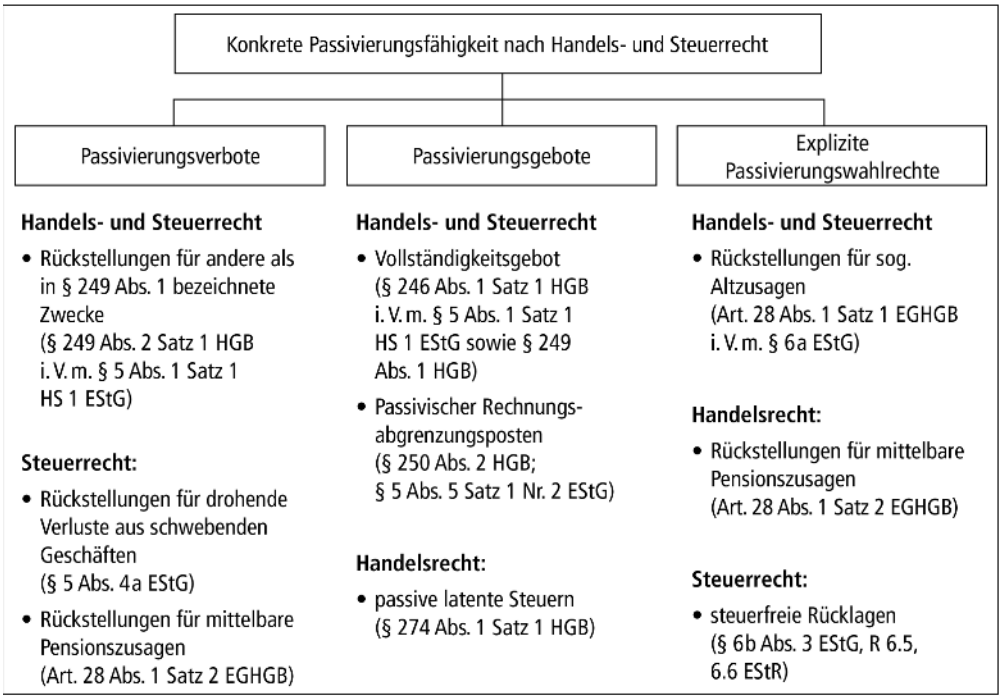

Abb. 7: Konkrete Passivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht

1.2.2 IFRS-Rechnungslegung

1.2.2.1 Grundlegendes

456 Die Passivseite der IFRS-Bilanz besteht zum einen aus dem Eigenkapital und zum anderen aus den Schulden (Liabilities) (Framework Ziff. 4.4 (b) i. V. m. 4.15–19), wobei Letztere nicht dem Schuldbegriff des HGB entsprechen. Nach IAS 32 Ziff. 11 stellt ein Eigenkapitalinstrument einen Vertrag dar, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörenden Schulden begründet. Dabei dürfen insb. keine vertraglichen Verpflichtungen bestehen, flüssige Mittel oder finanzielle Verpflichtungen zu übertragen (IAS 32 Ziff. 16 (a)–(i)).

457 Bei der Passivierung von Schulden wird – analog zur Aktivierung – zwischen der abstrakten und konkreten Passivierungsfähigkeit unterschieden. Eine abstrakte Passivierungsfähigkeit ist gegeben, wenn sowohl die im Framework enthaltenen Definitionsmerkmale als auch die Ansatzkriterien einer Schuld erfüllt sind (Framework Ziff. 4.4 (b)).

458 Erfüllt ein Sachverhalt die Definitionsmerkmale einer Schuld nach Framework Ziff. 4.4 (b), so ist dieser abstrakt passivierungsfähig, wenn – analog zu den Vermögenswerten – die Ansatzkriterien nach Framework Ziff. 4.38 erfüllt sind.

459 Die konkrete Passivierungsfähigkeit ergibt sich aus den jeweiligen Einzelstandards. Zu nennen ist hier insb. IAS 37, jedoch auch IAS 12, IAS 19, IFRS 3 und IFRS 4. Die in den Einzelstandards kodifizierten Definitions- und Ansatzkriterien stimmen dabei weitestgehend mit denen des Framework überein, werden jedoch teilweise ergänzt oder konkretisiert (s. etwa IAS 37 Ziff. 10 für die Definition von Rückstellungen). Die Regelungen in den IFRS-Einzelstandards gehen im Zweifel denen des Framework vor (s. *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 158).

460 Die Passivierungsvorschriften der einzelnen IFRS lassen sich in Passivierungsgebote und -verbote systematisieren; explizite Passivierungswahlrechte sieht das IFRS-Regelungswerk in Übereinstimmung zu den Aktiva nicht vor (s. *Lutz/Schlag*, in: *v. Wysocki u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.4, 156). Abb. 8 gibt einen Überblick zur Passivierungsfähigkeit i. R. d. IFRS.

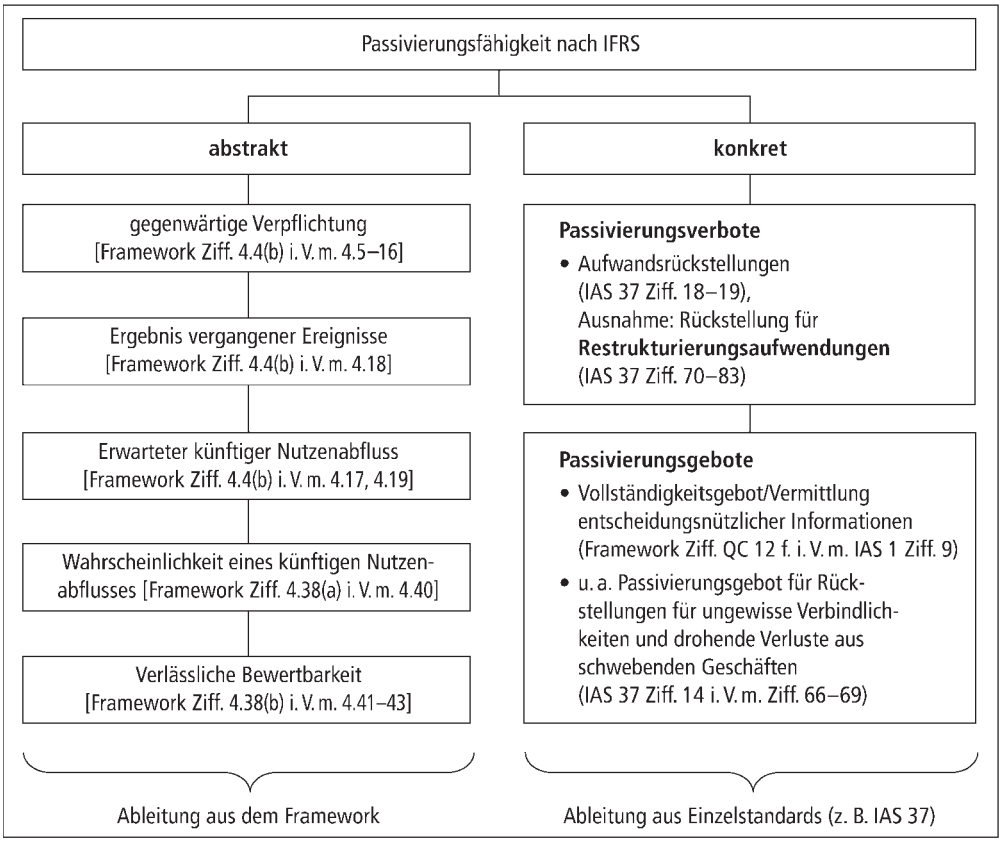

Abb. 8: Passivierungsfähigkeit nach IFRS

1.2.2.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit

1.2.2.2.1 Gegenwärtige Verpflichtung

Ein Unternehmen hat eine Verpflichtung (Obligation), wenn es in einer bestimmten Art und Weise zu handeln oder eine Leistung zu erbringen hat (Framework Ziff. 4.15). Bei der Verpflichtung kann es sich zum einen um eine rein rechtliche Verpflichtung handeln, die beispielsweise aus einem bindenden Vertrag oder aus einer gesetzlichen Vorschrift resultiert. Zum anderen kann die Verpflichtung rein faktischer Natur sein und aus dem normalen Geschäftsgebaren oder dem Wunsch des Unternehmens entstehen, gute Geschäftsbeziehungen zu pflegen (z. B. Kulanzleistungen) (Framework Ziff. 4.15). **461**

Die Passivierung einer Verpflichtung als Schuld setzt zudem voraus, dass sie gegenwärtig, d. h. zum Abschlussstichtag (s. etwa *Hinz*, 2005, 97), besteht. Potenzielle Verpflichtungen, die lediglich auf Absichtserklärungen der Unternehmensleitung beruhen und zum Abschlussstichtag noch nicht verursacht werden, sind nicht passivierungsfähig, weil das Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung ausschließlich mit dem Abschluss unwiderruflicher Vereinbarungen konstituiert wird (Framework Ziff. 4.16). So erfüllt beispielsweise die Entscheidung des Managements, einen Kredit aufzunehmen, noch nicht die Ansatzvoraussetzungen einer Schuld; erst wenn dieser tatsächlich aufgenommen wurde und ein rechtlicher Anspruch der Kreditgeber auf künftige Zins- **462**

und Tilgungszahlungen entstanden ist, kommt in Übereinstimmung zum Handels- und Steuerrecht eine Passivierung in Betracht (s. *Pellens u. a.*, 2014, 98).

463 Im Framework wird keine Unterscheidung zwischen Innen- und Außenverpflichtungen vorgenommen (Framework Ziff. 4.15). Die h. M. leitet jedoch aus den Beispielen des Framework ab, dass es sich bei einer Schuld um eine Außenverpflichtung handeln muss. Im Umkehrschluss resultiert hieraus – aufgrund der fehlenden abstrakten Passivierungsfähigkeit – im Gegensatz zum HGB ein grundsätzliches Ansatzverbot von Aufwandsrückstellungen in der IFRS-Rechnungslegung (s. etwa *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 161; *Ballwieser*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 131, Rn. 103; *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 134; *Schruff*, in: *Ballwieser u. a.*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 1499). Diese Sichtweise wird für die konkrete Passivierungsfähigkeit i. R. v. Einzelstandards bestätigt (s. etwa IAS 37 Ziff. 17, 20). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht bei Restrukturierungen, die unter restriktiven Voraussetzungen gem. IAS 37 Ziff. 70–83 als Rückstellung zu passivieren sind.

1.2.2.2.2 Ergebnis vergangener Ereignisse

464 Die Einordnung eines Sachverhaltes als Schuld setzt weiterhin voraus, dass die aus ihm entstandene gegenwärtige Verpflichtung das Ergebnis einer in der Vergangenheit liegenden Transaktion oder eines anderen Ereignisses ist (Framework Ziff. 4.18). Verpflichtungen rechtlicher Art beruhen dabei i. d. R. auf Verträgen, Gesetzen oder Verordnungen, so dass sich der Zeitpunkt der Entstehung der gegenwärtigen Verpflichtung ohne Schwierigkeiten ermitteln lässt. Dabei gilt – wie auch nach HGB und EStG – der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (s. auch *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 162). Somit unterbleibt bei Käufen auf Ziel die Passivierung einer Schuld bis zur tatsächlichen Lieferung oder Gewährung der Leistung (Framework Ziff. 4.18). Nur wenn aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, ist in Übereinstimmung mit dem HGB i. H. d. erwarteten Verlustes eine Rückstellung zu bilden (s. etwa *Hinz*, 2005, 97 f.).

1.2.2.2.3 Erwarteter künftiger Nutzenabfluss

465 Der Begriff Schuld setzt – wie einleitend dargelegt – als drittes Tatbestandsmerkmal voraus, dass die Erfüllung der Verpflichtung mit dem Abfluss von Ressourcen verbunden ist, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern. Analog zu den Überlegungen auf der Aktivseite (vgl. Rn. 413) entspricht dieses Kriterium einer Schuld der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs*, wonach künftige Vermögensminderungen, die sich aus der Nutzung ableiten lassen, konstitutiv für die Einordnung als Schuld sind. Die Erfüllung einer Verpflichtung kann dabei beispielsweise durch die Zahlung flüssiger Mittel, die Übertragung von Vermögenswerten, die Erbringung von Dienstleistungen, den Ersatz der Verpflichtung infolge einer anderen oder der Umwandlung der Verpflichtung in Eigenkapital erfolgen (Framework Ziff. 4.17). Eine Schuld kann jedoch auch ohne den Abfluss von Ressourcen erlöschen. Dies ist beispielsweise bei einem Forderungsverzicht des Gläubigers oder bei einem Forderungsverlust durch Erhebung der Einrede der Verjährung nach Ablauf der Verjährungsfrist der Fall (Framework Ziff. 4.17).

466 Der Umstand, dass die Höhe einer gegenwärtigen Verpflichtung lediglich geschätzt werden kann, ist für die Klassifizierung als Schuld unerheblich, sofern die Verpflichtung die beiden erstgenannten Tatbestandsmerkmale (gegenwärtige Verpflichtung, Ergebnis vergangener Ereignisse) erfüllt. Demzufolge gehören zu den Schulden i. S. d. IFRS-Regelwerks – unter Beachtung der genannten Einschränkungen – neben Verbindlichkeiten (Liabilities) auch Rückstellungen (Provisions), die hinsichtlich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind (Framework Ziff. 4.19).

1.2.2.2.4 Wahrscheinlicher künftiger Nutzenabfluss

467 Eine Schuld ist gem. Framework Ziff. 4.38 (a) i. V. m. 4.40 nur dann ansatzfähig, wenn es wahrscheinlich ist, dass die den künftigen wirtschaftlichen Nutzen repräsentierende Ressource aus dem Unternehmen abfließt. Die Wahrscheinlichkeit soll dabei als Erfassungskriterium dem Grad

der Unsicherheit des tatsächlichen Abflusses Rechnung tragen und gleichzeitig verhindern, dass der Ansatz lediglich aufgrund einer Unsicherheit unterbleibt.

468 Trotz des Umstandes, dass dem Begriff Wahrscheinlichkeit bzgl. der Ansatzpflicht eine zentrale Bedeutung zukommt, wird dieser im Framework nicht näher präzisiert. Eine Konkretisierung enthält lediglich IAS 37 Ziff. 23, wonach von einem wahrscheinlichen Eintritt auszugehen ist, wenn die Eintrittswahrscheinlichkeit mehr als 50 % beträgt (sog. »50 + «-Klausel). In IAS 37 Ziff. 23 wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Konkretisierung nicht zwangsläufig auf andere IFRS-Standards übertragbar ist. In der Literatur differieren daher die Auffassungen bzgl. der Auslegung des Wahrscheinlichkeitskriteriums, wobei die h. M. von der sog. »50 + «-Klausel für alle Schulden ausgeht (s. stellvertretend *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 195 m. w. N.).

469 Ist einerseits die Voraussetzung eines wahrscheinlichen Eintritts nicht erfüllt, d. h. sprechen mehr Gründe dagegen als dafür, und ist andererseits der Eintritt des entsprechenden Ereignisses auch nicht absolut unwahrscheinlich, hat ein Ausweis einer Eventualverbindlichkeit (Contingent Liability) im Anhang zu erfolgen (IAS 37 Ziff. 27–30). Diese Regelung entspricht im Ergebnis dem entsprechenden Kriterium der abstrakten Passivierungsfähigkeit im HGB und EStG (vgl. Rn. 438).

1.2.2.2.5 Verlässliche Bewertbarkeit

470 Ein weiteres Kriterium für die abstrakte Passivierungsfähigkeit einer Schuld stellt – wie auch nach HGB und EStG (vgl. Rn. 442) – deren verlässliche Bewertbarkeit dar (Framework Ziff. 4.38 (b) i. V. m. Ziff. 4.41–43). Handelt es sich um eine rechtliche Verpflichtung, so ist deren Höhe meist vertraglich oder gesetzlich fixiert und demnach eine verlässliche Bewertbarkeit ohne Schwierigkeiten möglich. Bei anderen Verpflichtungen ist die Höhe im Wege der Schätzung zu ermitteln (s. *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 167). Die Vornahme von Schätzungen ist ein wesentlicher Bestandteil der Aufstellung des IFRS-Abschlusses und widerspricht nicht dem Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung (Framework Ziff. 4.41). Als zuverlässig ist eine Schätzung dann anzusehen, wenn die Vermeidung wesentlicher Fehler und bewusster Verzerrungen gewährleistet ist. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn der Schätzung eine Vielzahl gleich gelagerter Fälle zugrunde liegt oder die verwendeten Prämissen der Schätzung plausibel und intersubjektiv nachprüfbar sind (s. *Hinz*, 2005, 106 f.). Nur sofern eine hinreichend genaue Schätzung nicht möglich ist, scheidet eine Passivierung der Schuld aus. In diesem Fall sind erläuternde Angaben im Anhang zu tätigen (Framework Ziff. 4.41).

1.2.2.3 Konkrete Passivierungsfähigkeit

1.2.2.3.1 Passivierungsgebote

471 Sind die Tatbestandsmerkmale der abstrakten Passivierungsfähigkeit erfüllt und existieren keine Bestimmungen i. R. d. IFRS-Einzelstandards, welche eine konkrete Passivierungsfähigkeit verhindern, dann resultiert für die entsprechenden Schulden aus dem Vollständigkeitsgebot (Framework Ziff. QC12 f.) und der Zielsetzung eines IFRS-Abschlusses, den Adressaten entscheidungsnützliche Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zur Verfügung zu stellen (IAS 1 Ziff. 9), eine Passivierungspflicht. Von diesem Gebot sind neben Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch passive Rechnungsabgrenzungsposten betroffen, da der Schuldbegriff i. S. d. IFRS-Regelwerks – im Gegensatz zum HGB – diese mit einschließt (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 558 f.). Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind i. R. d. IFRS nicht als eigenständige Abschlussposten vorgesehen; ihr Ausweis erfolgt im Zweifel unter den übrigen Schulden (s. *Hayn/Waldersee*, 2014, 65).

472 Hinsichtlich der Rückstellungen bezieht sich das Passivierungsgebot grds. lediglich auf derartige mit Außenverpflichtungscharakter (IAS 37 Ziff. 17, 20). Hierbei handelt es sich insb. um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden

Geschäften (IAS 37 Ziff. 14 i. V. m. 66–69; für eine komprimierte Übersicht passivierungspflichtiger Rückstellungsarten s. *Hayn/Waldersee*, 2014, 255).

1.2.2.3.2 Passivierungswahlrechte

473 Während die IFRS keine expliziten Passivierungswahlrechte vorsehen, existieren implizite Wahlrechte durch eine Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe (z. B. die in IAS 37 Ziff. 14 (c) geforderte »verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung«).

1.2.2.3.3 Passivierungsverbote

474 Ein explizites Passivierungsverbot besteht nach IFRS grds. für Aufwandsrückstellungen, welchen nach h. M. aufgrund ihres fehlenden Außenverpflichtungscharakters keine abstrakte Passivierungsfähigkeit zukommt (vgl. Rn. 463). Auch auf der Grundlage einer periodengerechten Erfolgsermittlung wird die Bildung von Aufwandsrückstellungen abgelehnt, da IAS 1 Ziff. 28 eine Periodenabgrenzung nur für Passivposten vorsieht, welche die Tatbestandsmerkmale einer Schuld i. S. d. Framework erfüllen (s. hierzu auch *Pellens u. a.*, 2014, 99). In IAS 37 Ziff. 18–19 ist vor diesem Hintergrund auch ein grundsätzliches Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen kodifiziert. Eine Ausnahme von diesem Passivierungsverbot existiert für bestimmte Restrukturierungsmaßnahmen, mit denen das Ziel verfolgt wird, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit wesentlich zu verändern (s. hierzu IAS 37 Ziff. 70–83). Sofern die restriktiven Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, besteht eine Passivierungspflicht (s. hierzu weiterführend *Schrimpf-Dörges*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 13, Rn. 168–189).

1.2.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

475 Aus einer bilanztheoretischen Perspektive heraus betrachtet kommen nach der statischen Bilanztheorie *Simons* als Passivposten nur sichere oder unsichere Schulden zum Ansatz, die mit großer Wahrscheinlichkeit zu Vermögensabflüssen führen und eine Außenverpflichtung darstellen. Nach der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs* sind hingegen in der Bilanz sämtliche (Passiv-)Posten aufzunehmen, die einer exakten periodengerechten Erfolgsermittlung dienen, ohne Rücksicht darauf, ob sie Schulden im statischen Sinne darstellen. Diese Betrachtungsweise des dynamischen Ansatzes führt u. a. zum Ansatz von passiven Rechnungsabgrenzungsposten und Aufwandsrückstellungen, die i. R. d. statischen Bilanztheorie keine Berücksichtigung finden (s. *Freidank/Velte*, 2013, 370).

476 Wie bereits ausgeführt, beinhalten die Kriterien der abstrakten Passivierungsfähigkeit sowohl nach Handels- und Steuerrecht als auch nach den IFRS eine Kombination aus statischen und dynamischen Elementen. Die IFRS sind im Vergleich zum Handels- und Steuerrecht dahingehend dynamischer ausgerichtet, da auch passive Rechnungsabgrenzungsposten den Schulden i. S. d. Framework subsumiert werden. Die abstrakte Passivierungsfähigkeit nach IFRS ist indes dahingehend statischer als diejenige nach Handels- und Steuerrecht, als das IASB grds. eine Außenverpflichtung bei Rückstellungen einfordert.

477 Bzgl. der konkreten Passivierungsfähigkeit lässt sich konstatieren, dass das Handelsrecht aufgrund der – wenn auch begrenzten – Möglichkeiten zur Bildung von Aufwandsrückstellungen dynamischer ausgerichtet ist als die IFRS.

478 In Tab. 2 erfolgt eine zusammenfassende Darstellung der abstrakten und konkreten Passivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht sowie nach den IFRS. Im Ergebnis ist festzustellen, dass – im Gegensatz zur Aktivierungsfähigkeit – keine eindeutige Tendenzaussage hinsichtlich einer bilanztheoretischen Einordnung im Hinblick auf den statischen oder dynamischen Ansatz möglich ist.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IFRS
Abstrakte Passivierungsfähigkeit	• Verpflichtung • wirtschaftliche Belastung • Quantifizierbarkeit	• Verpflichtung • wirtschaftliche Belastung • Quantifizierbarkeit	• gegenwärtige Verpflichtung • Ergebnis vergangener Ereignisse • erwarteter und wahrscheinlicher künftiger Nutzenabfluss • verlässliche Bewertbarkeit
Konkrete Passivierungsfähigkeit	• Passivierungsverbote (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB) • Passivierungsgebote (§ 246 Abs. 1, Satz 1, § 249 Abs. 1, § 250 Abs. 2, § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB) • explizite Passivierungswahlrechte (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 EGHGB) • implizite Passivierungswahlrechte	• Passivierungsverbote (u. a. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 4a EStG) • Passivierungsgebote (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) • explizite Passivierungswahlrechte (u. a. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i. V. m. § 6a EStG, § 6b EStG) • implizite Passivierungswahlrechte	• Passivierungsverbote (IAS 37 Ziff. 18 f.) • Passivierungsgebote (Framework Ziff. QC12 f. i. V. m. IAS 1 Ziff. 9, IAS 37 Ziff. 14 i. V. m. 66–69) • keine expliziten Passivierungswahlrechte • implizite Passivierungswahlrechte
Bilanztheoretische Einordnung	statisch		
	dynamisch		

Tab. 2: Passivierungsfähigkeit nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS

2 Bewertungskonzeptionen

2.1 Bewertungsmaßstäbe – Überblick

2.1.1 HGB-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Freidank/Velte, Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), SteuerStud 2009, 318.

Freidank/Velte, Quo vadis Maßgeblichkeitsprinzip?, StuW 2010, 185.

Freidank/Velte, Wahlrechte im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten, StuW 2010, 356.

Haaker/Velte, Zu den Problemen einer generellen absatzmarktorientierten Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 2014, 97.

Schick/Indenkämpen, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, DStR 2006, 650.

Velte/Haaker, Bewertungseinheiten bei kompensatorischen Risikosicherungsbeziehungen im Handels- und Steuerrecht, StuW 2013, 182.

479 Die handelsrechtlichen Bewertungsmaßstäbe lassen sich nach Abb. 9 wie folgt systematisieren:

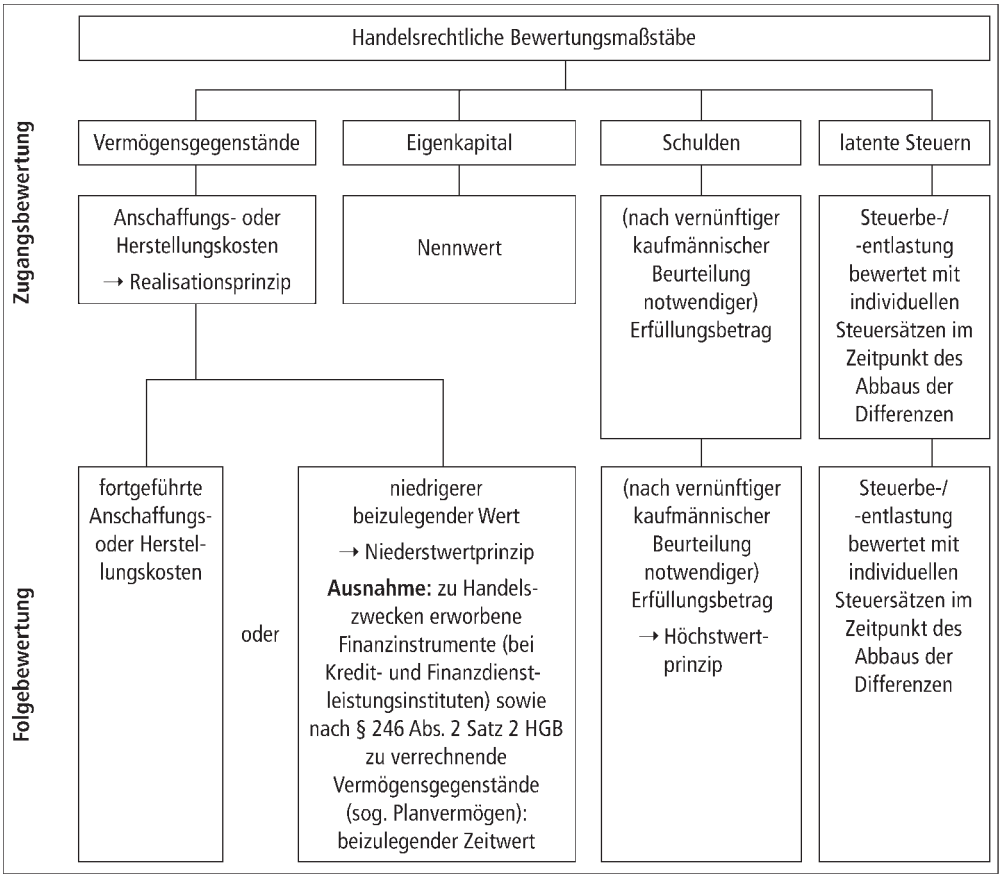

Abb. 9: Handelsrechtliche Bewertungsmaßstäbe

480 Ein prägender Einfluss auf die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsmaßstäbe geht vom sog. Vorsichtsprinzip aus, welches in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB kodifiziert ist (s. hierzu und in der Folge auch *Freidank/Velte*, 2013, 464 f.). Diesem Postulat entspringt zunächst das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB), wonach Erfolge grundsätzlich nur dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie am Abschlussstichtag i. R. d. Umsatzprozesses bereits verwirklicht wurden. Der Realisationsgrundsatz hat seinen Niederschlag im Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) gefunden (s. ebenso *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 7), wonach Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten (s. hierzu im Einzelnen Rn. 520–531), ggf. vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen sowie ggf. erhöht um Zuschreibungen (im Einzelnen vgl. Rn. 579–595), anzusetzen sind (s. hierzu auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 201).

481 Dem Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip kommt im Handels- und Steuerrecht eine überragende Bedeutung zu (s. ebenso *Schubert/Gadek*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar,

9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 1) und es entspricht im Wesentlichen sowohl dem Gedankengut der statischen Bilanztheorie *Simons* als auch der dynamischen Bilanztheorie *Schmalenbachs* (s. zu dieser Einordnung auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 17 f. und 24 f.).

482 Aus dem Postulat der vorsichtigen Bewertung lässt sich neben dem Realisationsprinzip auch das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB) ableiten, welches hinsichtlich der Folgebewertung von Vermögensgegenständen konkret im Niederstwertpostulat des § 253 Abs. 3 und 4 HGB zum Ausdruck kommt (s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 467 f.). Dieses besagt, dass außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden müssen (strenges Niederstwertprinzip) oder können (gemildertes Niederstwertprinzip), um die Vermögensgegenstände mit dem – im Vergleich zu den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten – niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen. Wie Abb. 10 verdeutlicht, kann Letzterer die dort angegebenen Ausprägungen annehmen.

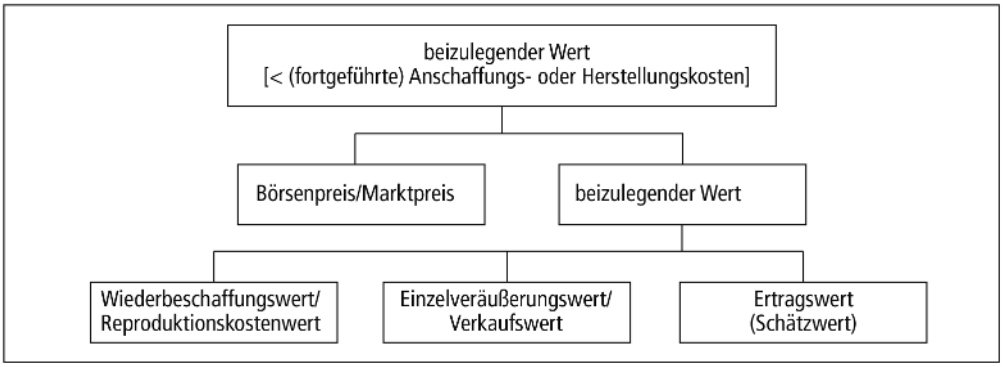

Abb. 10: Ausprägungen des niedrigeren beizulegenden Werts nach HGB

483 Als beizulegender Wert ist bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens der Börsen- oder Marktpreis anzusetzen, sofern ein solcher vorhanden ist (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB). Während der Börsenpreis sich nach dem an einer Börse oder im Freiverkehr festgestellten Kurs (Preis) richtet, wird unter dem Marktpreis derjenige Preis verstanden, »… der an einem Handelsplatz für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt im Durchschnitt gewährt wurde« (*IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, E, Rn. 432). Sofern sich jedoch ein niedrigerer Börsen- oder Marktpreis nicht ermitteln lässt, ist ersatzweise auf den niedrigeren »beizulegenden Wert« abzustellen (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). Seine Konkretisierung ist mit Schwierigkeiten verbunden, da die GoB ein bestimmtes Wertfindungsverfahren nicht zwingend vorschreiben (s. stellv. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 454). Die entsprechenden Hilfswerte sind entweder vom Beschaffungsmarkt (z. B. für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Erzeugnisse, wenn Fremdbezug möglich ist) oder vom Absatzmarkt (z. B. für Erzeugnisse und unfertige Leistungen sowie Wertpapiere) abzuleiten (*Haaker/Velte*, DStR 2014, 970).

484 Im ersten Fall (Beschaffungsmarkt) kommt der Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskostenwert in Betracht. Im zweiten Fall (Absatzmarkt) ist auf den Verkaufswert abzüglich der bis zum Absatz noch anfallenden Aufwendungen (z. B. für Verwaltung und Vertrieb) abzustellen (s. hierzu auch *Freidank/Velte*, 2013, 469 sowie im Einzelnen *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 481–502 und 513–536; *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 177–192).

485 Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist ebenfalls auf den beizulegenden Wert abzustellen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Seine Bestimmung kann – wie auch im Umlaufvermögen – aus Käufer- oder Verkäufersicht erfolgen. Da grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens künftig weiter genutzt werden, sind zunächst die

Verhältnisse des Beschaffungsmarktes maßgebend. Dementsprechend ist der Wiederbeschaffungs- bzw. Reproduktionskostenwert relevant (s. etwa *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 119). Bei Vermögensgegenständen, für die ein Börsen- oder Marktpreis feststellbar ist, wird dabei der Wiederbeschaffungswert durch den Börsen- oder Marktpreis zum Abschlussstichtag repräsentiert (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 459).

486 Der Einzelveräußerungswert (bereits bekannter oder geschätzter Nettoverkaufspreis abzüglich Veräußerungskosten) ist beim Anlagevermögen nur im Ausnahmefall als Wertmaßstab von Bedeutung (s. *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 160). Der Ertragswert (Barwert aller zukünftigen Einnahmenüberschüsse) als dritter möglicher Hilfswert kommt insb. dann als Bestimmungsgröße in Betracht, wenn sich für Vermögensgegenstände aus Käufersicht (Börsen- oder Marktwert, Wiederbeschaffungswert) bzw. aus Verkäufersicht (Einzelveräußerungswert) kein Wert bestimmen lässt. Anwendung findet der Ertragswert in erster Linie bei Beteiligungen und immateriellen Vermögensgegenständen (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 464–466; *Schubert/Andrejewski/Roscher*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 310; *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 161).

487 Bei nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu verrechnenden Vermögensgegenständen (sog. Planvermögen) und – begrenzt auf Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute – bei Finanzinstrumenten des Handelsbestands (§ 340e Abs. 3 Satz 1 HGB) wird das strenge Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip durch die Heranziehung des beizulegenden Zeitwerts nach § 255 Abs. 4 HGB »nach oben« durchbrochen. Hierbei gelangen positive Wertdifferenzen zwischen dem beizulegenden Zeitwert und den Anschaffungskosten und mithin unrealisierte Gewinne zum Ausweis. Folgerichtig sind die unrealisierten Gewinne aus verrechnetem Planvermögen mit einer gesetzlichen Ausschüttungssperre gem. § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB belegt. Bei der Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum (höheren) beizulegenden Zeitwert ist nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB ein Risikoabschlag vorzunehmen; zudem sind gem. § 340e Abs. 4 HGB 10% der Nettoerträge des Handelsbestands in einen Sonderposten »Fonds für allgemeine Bankrisiken« einzustellen (s. synoptisch *Freidank/Velte*, SteuerStud 2009, 320). Eine Durchbrechung des strengen Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzips »nach unten« stellt die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen nach dem Niederstwertprinzip dar.

488 Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) gelten die handelsrechtlichen Niederstwertnormen prinzipiell auch für die steuerrechtliche Bewertung (s. auch § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG), wobei in diesem Zusammenhang dem sog. Teilwert herausragende Bedeutung beizumessen ist. Der Teilwert ist definiert als der Betrag, »den ein Erwerber des ganzen Betriebs i. R. d. Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut einsetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt« (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Obwohl beide Werte aus völlig unterschiedlichen theoretischen Grundlagen hergeleitet werden, ist der steuerrechtliche Teilwert grundsätzlich deckungsgleich mit dem handelsrechtlichen beizulegenden Wert (s. *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 163; sowie zu den Ausnahmen *Freidank/Velte*, 2013, 469 f.). Allerdings wird die Einschätzung, dass der Teilwert Ausdruck des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips ist, zunehmend durch die Finanzverwaltung und Rechtsprechung verworfen (Rn. 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; BFH vom 29.04.1999, BStBl II 1999, 681).

489 Im Steuerrecht wird infolge der Dominanz des Prinzips der Einzelbewertung die Verrechnung i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB und ein Ansatz des Planvermögens zum beizulegenden Zeitwert nicht nachvollzogen (§ 5 Abs. 1a Satz 1 EStG). Es erfolgt vielmehr ein Bruttoausweis und eine Bewertung des Planvermögens zu (fortgeführten) Anschaffungskosten i. S. d. § 6 Abs. 1 EStG. In Analogie zu den handelsrechtlichen Vorschriften wird jedoch auch im Steuerrecht eine Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert lediglich bei Unternehmen zugelassen, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, unter Vornahme

eines Risikoabschlags (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG), sodass zumindest in diesem Bereich eine Einheitsbilanzierung möglich ist.

490 Ähnlich wie die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Wertmaßstab für Vermögensgegenstände herangezogen werden, findet die Zugangsbewertung des Eigenkapitals mit dem Nennwert (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB) und von Schulden mit dem (nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen) Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) statt. Unter Erfüllungsbetrag wird dabei der sichere bzw. wahrscheinliche Betrag verstanden, welchen der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufwenden muss (s. *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 51). Er wird für verschiedene Arten von Schulden in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB näher konkretisiert (vgl. Rn. 537–544). I. R. d. Folgebewertung von Schulden kommt dem Höchstwertprinzip als Ausfluss des Imparitätsprinzips herausragende Bedeutung zu (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG). So ist grundsätzlich von zwei am Abschlussstichtag vorhandenen Schuldwerten stets der höhere Wert anzusetzen (s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 472).

491 Eine zentrale Stellung für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nimmt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) ein, der wiederum aus dem Vorsichtsprinzip resultiert. Nach diesem Grundsatz ist jeder Bilanzposten einzeln zu bewerten, damit Wertminderungen nicht mit Wertsteigerungen im Zuge einer Globalbewertung der betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden verrechnet werden und insofern notwendige Ab- und Zuschreibungen unterbleiben (s. hierzu auch *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 93 f.; *Schick/Indenkämpen*, DStR 2006, 650 m. w. N.).

492 Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz sieht der handelsrechtliche Gesetzgeber in § 256 HGB (Verbrauchsfolgeverfahren) und in § 240 Abs. 3 und 4 i. V. m. § 256 Satz 2 HGB (Verfahren der Fest- und Gruppenbewertung für bestimmte Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens) vor. Zudem ist es sowohl handels- als auch steuerrechtlich möglich, unter Durchbrechung des Einzelbewertungsprinzips bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten das Grund- und Sicherungsgeschäft durch die Bildung einer Bewertungseinheit zusammenzufassen, um die gegenläufigen Erfolgsentwicklungen aufzurechnen und nur den Nettoeffekt in der Rechnungslegung zu erfassen (§ 254 HGB, § 5 Abs. 1a EStG; hierzu im Einzelnen *Velte/Haaker*, StuW 2013, 182).

493 Die handelsrechtlichen Bewertungsnormen sind im Zuge des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HGB) grundsätzlich auch i. R. d. steuerlichen Gewinnermittlung zu beachten. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird jedoch immer dann durchbrochen, wenn die steuerrechtlichen Normen zwingend den Ansatz eines von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichenden Betrages i. R. d. steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG) vorschreiben. Weitere Abweichungen zwischen der handels- und steuerrechtlichen Bewertung können sich zumindest aus der im Zuge des BilMoG gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG eingeführten Möglichkeit einer autonomen Ausübung GoB-inkonformer steuerrechtlicher Wahlrechte ergeben (s. hierzu *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 356).

493a Bei einer Abweichung von Handels- und Steuerrecht können (müssen) in der Handelsbilanz aktive (passive) latente Steuern gebildet werden (§ 274 Abs. 1 Sätze 1, 2 HGB). Diese sind mit den individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB).

2.1.2 IFRS-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Fischer, IFRS 13 – Fair Value Measurement, PiR 2011, 235.
Große, IFRS 13 »Fair Value Measurement« – Was sich (nicht) ändert, KoR 2011, 286.
Hitz/Zachow, Vereinheitlichung des Wertmaßstabs »beizulegender Zeitwert« durch IFRS 13 »Fair Value Measurement«, WPg 2011, 964.

Moxter, Zur Klärung der Teilwertkonzeption, in: *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht. Verfassungsrecht. Finanzpolitik, Köln 1994, 827.
Schmidt, Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft, Leipzig 1921.
Tanski/Zeretzke, Die Fair Value-Fiktion, DStR 2006, 53.
Theile/Pawelzik, Auswirkungen von IFRS 13 auf den impairment-Test nach IAS 36, PiR 2012, 210.

494 Vergleichbar mit der Ansatzfähigkeit lassen sich abstrakte und konkrete Bewertungsmaßstäbe nach IFRS unterscheiden. Während die abstrakten Bewertungsmaßstäbe für Assets und Liabilities wiederum im Framework enthalten sind, werden die konkreten Bewertungskonzepte in den jeweiligen Einzelstandards kodifiziert. Die vier (abstrakten) Basisbewertungsmaßstäbe, die in unterschiedlichem Ausmaß und auch in Verbindung miteinander im Jahresabschluss Berücksichtigung finden, sind in Abb. 11 dargestellt.

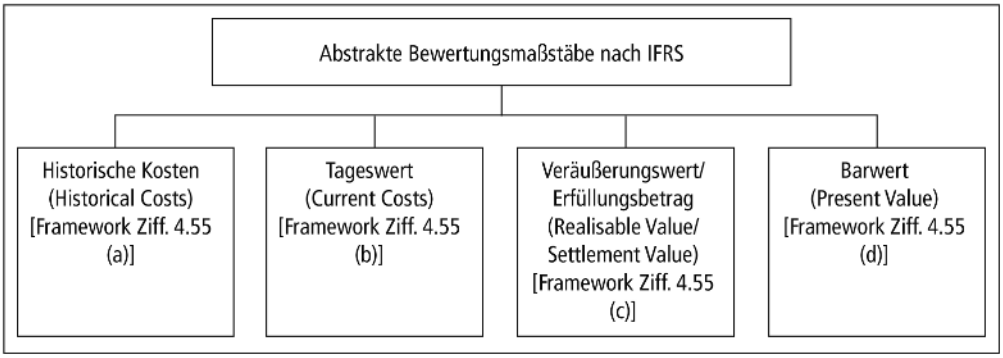

Abb. 11: Abstrakte Bewertungsmaßstäbe nach IFRS

495 Die historischen Kosten (Historical Costs) stellen den allgemeinen Bewertungsmaßstab für das Anschaffungs- oder Herstellungskostenprinzip dar, dem – wie bereits ausgeführt – ein überragender Stellenwert im Handels- und Steuerrecht zuzusprechen ist. Nach dem historischen Kostenprinzip werden Assets mit dem Betrag angesetzt, der den zum Zeitpunkt ihres Erwerbs zu entrichtenden Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten (Cash or Cash Equivalents) oder dem beizulegenden Zeitwert einer sonstigen zu ihrem Erwerb hingegebenen Gegenleistung entspricht (s. Framework Ziff. 4.55 (a) sowie weiterführend *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 228). Die Historical Costs von Liabilities werden im Gegensatz zum HGB ebenfalls explizit definiert als Betrag, den der Abschlussersteller durch das Eingehen der Verpflichtung erhalten oder den er für die Schuldentilgung bei Unterstellung eines normalen Geschäftsgangs ggf. aufzuwenden hat (z. B. bei Steuerschulden) (Framework Ziff. 4.55 (a)).

496 Bei der Bestimmung von Tageswerten (Current Costs) ist derjenige Betrag heranzuziehen, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt aufgewendet werden muss, um einen identischen oder vergleichbaren Asset zu beschaffen (Framework Ziff. 4.55 (b)). Dieser Terminus weist Parallelen zu den handels- und steuerrechtlichen Wiederbeschaffungskosten auf (s. *ADS Int.*, Bd. 1, Abschn. 1, Rn. 232). Eine entsprechende Anwendung erfolgt bei Liabilities, wobei der Betrag für die aufgewendeten nicht diskontierten Zahlungsmittel oder -äquivalente bestimmt wird, um die Verpflichtung zum gegenwärtigen Zeitpunkt begleichen zu können.

497 Der Veräußerungswert (Realisable Value) entspricht – im Ergebnis ähnlich dem HGB – der Summe der liquiden oder sonstigen Mittel, die bei einem Verkauf des Asset zum gegenwärtigen Zeitpunkt im Rahmen eines ordnungsgemäßen Veräußerungsgeschäfts erzielt werden können (Framework Ziff. 4.55 (c)). Bei einer Aufgabe des Geschäftsbetriebs und einer damit einhergehenden Durchbrechung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung (Going Concern-Prinzip) sind Liquidationswerte zu verwenden.

Der Erfüllungsbetrag (Settlement Value) entspricht bei Liabilities der undiskontierten Summe aller Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente, die erwartungsgemäß bei Unterstellung eines normalen Geschäftsgangs für die Begleichung der Verpflichtung aufgewendet werden müssen (Framework Ziff. 4.55 (c)). **498**

Bei der Bestimmung des Barwertes (Present Value), der streng genommen eine Konkretisierung der jeweils übergeordneten Bewertungsmaßstäbe beinhaltet, ist der diskontierte zukünftige Nettomittelzufluss (Net Cash Inflow) zugrunde zu legen, der bei Unterstellung eines normalen Geschäftsgangs voraussichtlich durch den Asset erzeugt wird (Framework Ziff. 4.55 (d)). Liabilities werden i. R. d. Present-Value-Konzeption entsprechend mit dem Barwert des bei einem normalen Geschäftsgang zu erwartenden Nettomittelabflusses (Net Cash Outflows) bewertet, der zur Begleichung der Verpflichtung notwendig ist (Framework Ziff. 4.55 (d)). Wesentliche Ermessensspielräume bestehen bei der Schätzung der Höhe der Nettomittelzuflüsse bzw. -abflüsse sowie in der Wahl des Diskontierungszinssatzes. **499**

Das IASB folgt mithin einem sog. Mixed Model, da die Tagesbewertung, welche der organischen Bilanzauffassung (s. *Schmidt* 1921) entstammt, und das historische Kostenprinzip der statischen Bilanztheorie als gleichwertige Bewertungsmaßstäbe fungieren. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei der Bewertung eines Vermögenswertes oder einer Schuld zwei abstrakte Bewertungskonzepte miteinander kombiniert werden können, z. B. als Vergleichsmaßstäbe. Diese Dualität findet ebenfalls im Handels- und Steuerrecht bei der Bestimmung des niedrigeren beizulegenden Werts bzw. Teilwerts Anwendung, da die Wertfindung je nach Vermögensgut aus Sicht des Absatz- oder Beschaffungsmarkts vorgenommen werden kann (vgl. Rn. 483–488). Die Bewertung eines Abschlusspostens erfolgt nicht zwingend nach nur einer der aufgeführten Konzeptionen. **500**

Eine Konkretisierung wird – wie bereits angedeutet – nach Maßgabe des zu bewertenden Bilanzpostens vorgenommen. Dabei lassen sich die Konzeptionen wie in Abb. 12 dargestellt unterscheiden. **501**

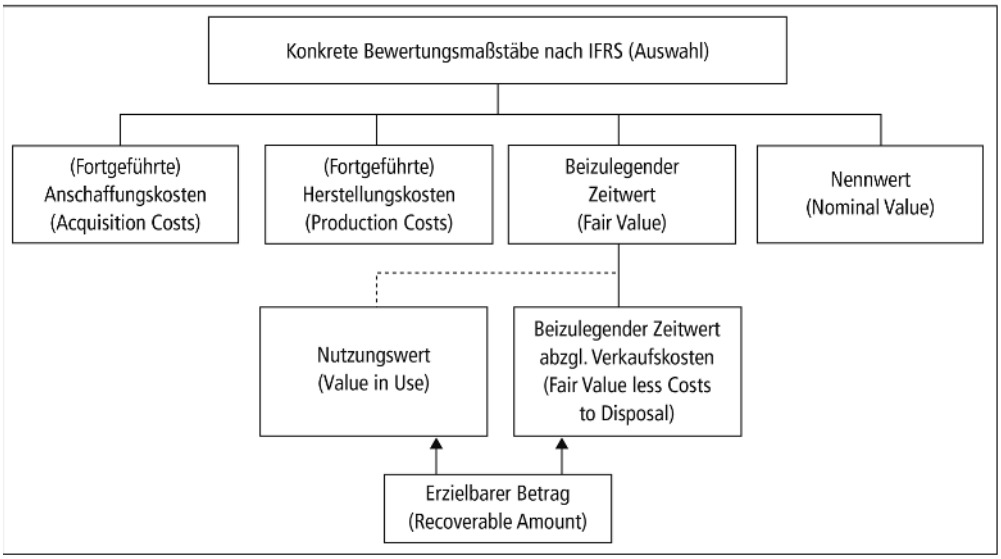

Abb. 12: Konkrete Bewertungsmaßstäbe nach IFRS (Auswahl)

502 Wie bei den abstrakten Bewertungsmaßstäben ist es ebenfalls möglich, dass mehrere konkrete Bewertungskonzeptionen für ein und denselben bilanziellen Sachverhalt herangezogen werden. Als Beispiel lässt sich das Bewertungswahlrecht nach IAS 16 Ziff. 29 oder IAS 38 Ziff. 72 anführen, welches eine Bewertung zu (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder (erfolgsneutral) zum (höheren) beizulegenden Zeitwert ermöglicht. Hiervon ausgenommen ist das Gezeichnete Kapital als Bestandteil des Eigenkapitals, welches stets zum Nennwert (Nominal Value) zu bewerten ist.

503 Der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) wird nach den IFRS ein überragender Stellenwert beigemessen. Dies gilt de lege lata u. a. für die Bewertung von Sachanlagen (IAS 16), von immateriellen Vermögenswerten (IAS 38), von Financial Instruments (IFRS 9), von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (IAS 40) und von biologischen Vermögenswerten (IAS 41). Idealtypisch würde dies einen langfristigen Ersatz des bisherigen Mixed Model aus Anschaffungs-/Herstellungskosten und beizulegendem Zeitwert durch ein sog. Full Fair Value Accounting implizieren. Der Zielsetzung einer Decision Usefulness könnte mit einem Full Fair Value Accounting besser entsprochen werden, da der Fair Value die Adressaten der Rechnungslegung über die Höhe, den zeitlichen Anfall und die Unsicherheit der Cashflows informiert (s. *Velte*, in: *Freidank/Lachnit/Tesch*, 2007, 453). Nach der letzten Finanzkrise ist diese Sichtweise jedoch umstritten.

504 Ursächlich hierfür sind die weit reichenden Ermessensspielräume bei der Bestimmung des Fair Value. So gilt das Fair-Value-Modell lediglich in den restriktiven Grenzen eines aktiven Marktbezugs im kapitalmarkttheoretischen Sinne als entscheidungsnützlich (s. *Velte*, 2008, 453). Die Orientierung des Fair Value an der jeweiligen Marktsituation (s. u.) impliziert ferner, dass die Wertentwicklung nicht von beeinflussbaren Störgrößen verzerrt wird (z. B. Zinsänderungen oder Konjunkurschwankungen). Die Qualität des Accounting wird somit entscheidend durch die Fähigkeit des Abschlusserstellers determiniert, Störgrößen bei der Ableitung des Fair Value frühzeitig zu antizipieren und entsprechende Korrektur- oder Planungsrechnungen vorzunehmen.

505 Dem Grunde nach stellt der beizulegende Zeitwert als Oberbegriff ein Konglomerat der im Framework aufgeführten abstrakten Bewertungsmaßstäbe (Barwert, Tageswert, Veräußerungswert) dar (s. kritisch zum Wertkonglomerat *Jacobi*, 2003, 122). Der Charakter des Fair Value wird dabei durch den zu beurteilenden Sachverhalt determiniert. Insb. i. R. d. Folgebewertung stellt der erzielbare Betrag (Recoverable Amount), welcher als höherer Betrag aus dem Nutzungswert (Value in Use) und dem beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (Fair Value less Costs of Disposal) definiert ist, als Vergleichsmaßstab zum Buchwert eine Ausprägung der Rechnungslegung zum beizulegenden Zeitwert dar (vgl. Abb. 12).

506 Mit dem IFRS 13 »Fair Value Measurement« wurde der wachsenden Bedeutung der Zeitwertbilanzierung Rechnung getragen. Da die Fair-Value-Definition und seine Bestimmung vormals in den Einzelstandards verstreut und uneinheitlich waren, bestand die Zielsetzung in der Vorgabe einheitlicher Leitlinien für das Fair Value Accounting (IFRS 13 Ziff. IN2). Neben der Einführung einer »Fair-Value-Hierarchie« soll der Fair Value einheitlich aus einer Marktperspektive heraus beurteilt werden.

507 IFRS 13 Ziff. 9 definiert den beizulegenden Zeitwert (Fair Value) als denjenigen Preis, der im Rahmen eines geordneten Geschäftsvorfalls unter Marktteilnehmern zum Bewertungszeitpunkt beim Verkauf eines Vermögenswerts erzielt werden würde oder der bei einer Schuldübertragung zu leisten wäre. Der Fair Value ist demgemäß als Markt- oder Verkehrswert in Gestalt eines Verkaufspreises (Exit Price) zu begreifen, wobei eine hypothetische Transaktion angenommen wird (s. ebenso *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 210; *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 238–240 sowie weiterführend *Fischer*, PiR 2011, 235 f.; *Große*, KoR 2011, 287 f.). Das Fair-Value-Konzept nach IFRS stellt dabei auf beliebige Marktteilnehmer ab, die unabhängig sind, über ein hinreichendes Wissen bzw. Informationen verfügen (vollständiges Wissen ist nicht erforderlich) sowie willens und fähig sind, die Transaktion einzugehen, d. h. nicht gezwungener-

maßen reagieren (IFRS 13 Ziff. 22 f. i. V. m. IFRS 13 Appendix A sowie weiterführend zu den einzelnen Definitionsmerkmalen des Fair Value *Große*, KoR 2011, 287 f.; *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 241–243).

Im Schrifttum wird der Fair Value u. a. mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 EStG in Verbindung gebracht (s. etwa *Velte*, in: *Freidank/Lachnit/Tesch*, 2007, 453). Beide Bewertungsgrößen gehen von fiktiven Märkten, Transaktionen und informierten Vertragspartnern aus, die ausgehend von hypothetischen Marktpreisen den Teilwert bzw. den Fair Value ermitteln (s. u. a. *Moxter*, in: *Kirchhoff/Offerhaus/Schöberle*, FS Klein, 1994, 830). Ebenso verhält es sich mit den Fair-Value- bzw. Teilwertvermutungen, auf die immer dann zurückgegriffen werden muss, wenn keine eindeutigen Marktdaten generiert werden können. **508**

Abb. 13 gibt einen grundlegenden Überblick über das »Stufenmodell« zur Ableitung des Fair Value nach IFRS. **509**

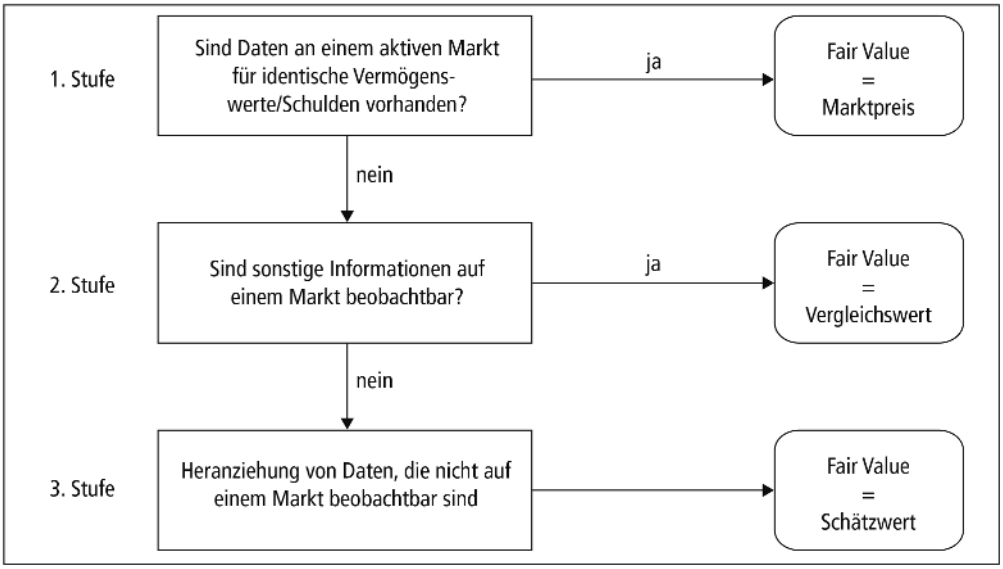

Abb. 13: Stufenmodell der Fair-Value-Ermittlung

In der ersten Stufe sind diejenigen Preise heranzuziehen, die an einem aktiven, für das Unternehmen am Bemessungsstichtag zugänglichen Markt für mit dem Bewertungsgegenstand identische Vermögenswerte oder Schulden vorliegen (IFRS 13 Ziff. 76), z. B. Aktienpreise (s. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 260). Es handelt sich hierbei um die verlässlichste Form der Fair Value-Ermittlung (IFRS 13 Ziff. 77). **510**

Diese Situation ist jedoch bei der Bewertung vieler Bewertungsgegenstände (insb. bei Intangible Assets) nicht in der betrieblichen Praxis vorzufinden (s. u. a. *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 210; *Velte*, 2008, 285). Daher bedarf es eines Rückgriffs auf Bewertungsverfahren in den nachfolgenden Stufen, wobei der Übergang von einer Stufe zur nächsten mit einem Verlust an Verlässlichkeit einhergeht. Auf der zweiten Stufe sind als Inputfaktoren für die Bewertung alle sonstigen Marktinformationen heranzuziehen, die auf einem Markt für den Vermögenswert oder die Schuld (direkt oder indirekt) beobachtbar sind (IFRS 13 Ziff. 81), insb. Preise für ähnliche Vermögenswerte bzw. Schulden in aktiven Märkten (IFRS 13 Ziff. 82). **511**

Für einen Großteil der zum Fair Value bewerteten Abschlussposten ist, da weder Stufe 1 noch Stufe 2 herangezogen werden kann, ein Rückgriff auf die dritte Stufe erforderlich. In diesem Fall **512**

sind Inputfaktoren für den Vermögenswert bzw. für die Schuld nicht beobachtbar (IFRS 13 Ziff. 86), weshalb i. d. R. auch eigene Annahmen des bewertenden Unternehmens in die Ermittlung der Inputfaktoren für die Bewertungsverfahren einfließen müssen (IFRS 13 Ziff. 89).

513 Als Bewertungsverfahren kommen gem. IFRS 13 Ziff. B5–B33 marktpreisbasierte Verfahren (z. B. Multiplikatoren, Vergleichsverfahren), kostenbasierte Verfahren (z. B. Wiederbeschaffungskosten) und einkommensbasierte Verfahren (z. B. DCF-Verfahren) in Betracht. Es soll dabei dasjenige Bewertungsverfahren zugrunde gelegt werden, für das zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ausreichend Daten zur Verfügung stehen, wobei der Grundsatz gilt, dass die Nutzung öffentlich beobachtbarer Marktparameter maximiert und die Nutzung nicht beobachtbarer Marktparameter minimiert werden soll (IFRS 13 Ziff. 67 i. V. m. BC142; ergänzend *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 254, 258).

514 IFRS 13 enthält keine Hinweise darauf, dass eine Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts u. U. nicht möglich sein könnte. Vor allem durch die Verwendung von Inputfaktoren auf der dritten Stufe des Stufenmodells der Fair Value-Ermittlung, d. h. geschätzte, jedoch nicht am Markt beobachtbare Daten, scheint die Unmöglichkeit einer Bestimmung des Fair Value ausgeschlossen (s. ebenso *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 213). Selbst bei Vorliegen völlig inaktiver Märkte soll an einer Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts festgehalten werden (IFRS 13 Ziff. 87). Hierin ist jedoch ein Widerspruch zu Einzelstandards zu sehen. So ist etwa eine Neubewertung von immateriellen Vermögenswerten u. a. gerade an die restriktive Voraussetzung eines aktiven Marktes geknüpft (IAS 38 Ziff. 75).

515 In Übereinstimmung mit dem Handels- und Steuerrecht stellen die IFRS i. R. d. Folgebewertung grundsätzlich auf die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten ab. Allerdings sehen die postenspezifischen Standards zahlreiche Abweichungen von diesem Prinzip vor.

516 Bei immateriellen Vermögenswerten und beim Sachanlagevermögen wird die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten (Cost Model) oder alternativ zum (höheren) Fair Value (Revaluation Model) zugelassen (IAS 38 Ziff. 72, IAS 16 Ziff. 29). Eine derartige Regelung ist nach Maßgabe des HGB und EStG nicht vorgesehen.

517 Eine Wertsteigerung über die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus ist – vgl. Rn. 601 – grundsätzlich erfolgsneutral zu verbuchen. Die Vorgehensweise lässt sich auf die organische Bilanztheorie nach *Schmidt* zurückführen.

518 Nicht zu Handelszwecken gehaltene Eigenkapitalinstrumente sind nach IFRS wahlweise erfolgswirksam oder -neutral zum Fair Value zu bewerten. Dagegen sind Derivate zwingend erfolgswirksam zum Fair Value zu bewerten. Bei Schuldinstrumenten kann unter bestimmten Voraussetzungen das Anschaffungskostenprinzip angewendet werden.

519 Eine dem Handelsrecht vergleichbare Regelung, wonach die auftretenden unrealisierten Gewinne aus der Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands mit einer gesetzlichen Ausschüttungssperre für Kapitalgesellschaften versehen sind, liegt nach IFRS mangels Zahlungsbemessungsfunktion nicht vor. Ein Bewertungswahlrecht zum Fair Value mit erfolgswirksamer Verbuchung von Wertsteigerungen über den Anschaffungskosten besteht gem. IAS 40 Ziff. 30 für Immobilien, die als Finanzinvestitionen gehalten werden. Die Folgebewertung von Vermögenswerten und Schulden nach IFRS ist zusammenfassend in Abb. 14 dargestellt.

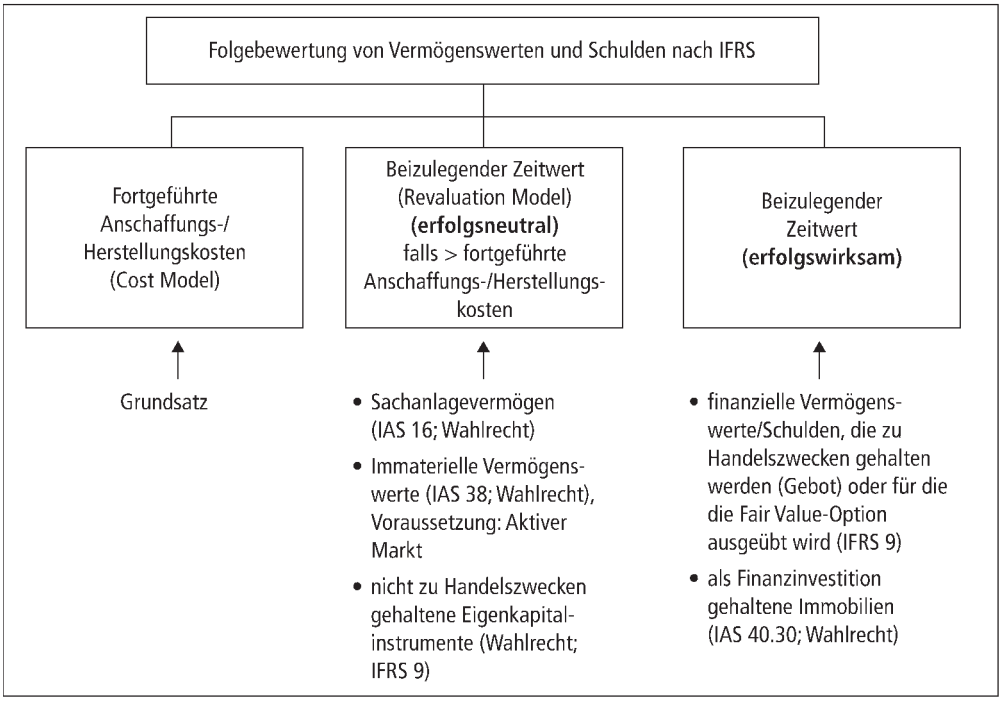

Abb. 14: Folgebewertung von Vermögenswerten und Schulden nach IFRS

2.2 Zugangsbewertung

2.2.1 HGB-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Drinhausen/Ramsauer, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, DB 2009, Beilage Nr. 5/2009 zu Heft 23, 46.

Freidank, Die Abweichungsverrechnung im Falle der Ableitung von aktien- und steuerrechtlichen Herstellungskosten aus Plankostensystemen, DB 1983, 1375 und 1454.

Freidank, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29.

Freidank, Analyse des Herstellungskostenbegriffs aus betriebswirtschaftlicher Sicht, WiSt 1985, 105.

Freidank, Der Ansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten zum Barwert in der Handels- und Steuerbilanz, WiSt 1995, 494.

Freidank/Noori, Rechnungslegungspolitik im Spiegel der Reform des deutschen Bilanzrechts, in: *Freidank* (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung von Unternehmen, Berlin 2010, 77.

Freidank/Velte, Wahlrechte im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten, StuW 2010, 356.

Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen der Bilanrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976.

Oser/Orth/Wirtz, Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz. Wesentliche Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung, DB 2015, 1729.

Petersen/Zwirner, Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch: Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht. Veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), KoR 2009, Beihefter Nr. 1/2009 zu Heft 5, 145.

Prinz, Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG. Überblick über die geplanten Änderungen ab 2009, BBK 2008, Fach 12, 7049.
Tanski/Zeretzke, Die Fair Value-Fiktion, DStR 2006, 53.
Theile/Stahnke, Bilanzierung sonstiger Rückstellungen nach dem BilMoG-Regierungsentwurf, DB 2008, 1757.
Velte, Herstellungskosten und Rückstellungen nach den EStÄR 2012, StBp 2013, 235.
Velte, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, StuW 2013, 197.
Wagenhofer, Fair Value-Bewertung im IFRS-Abschluss und Bilanzanalyse, IRZ 2006, 31.

2.2.1.1 Vermögensgegenstände

2.2.1.1.1 Anschaffungskosten

520 Anschaffungskosten stellen den Bewertungsmaßstab für erworbene Vermögensgegenstände dar. Gem. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zählen hierzu sämtliche Aufwendungen, »… die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können«.

521 Darüber hinaus gehören zu den Anschaffungskosten auch Anschaffungsnebenkosten sowie nachträglich anfallende, mit dem Beschaffungsvorgang im Zusammenhang stehende Aufwendungen (nachträgliche Anschaffungskosten); Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind hingegen abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB). Für die Ermittlung der Anschaffungskosten entgeltlich erworbener Vermögensgegenstände ergibt sich nach Handelsrecht – und aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich auch im Steuerrecht – folgendes Schema (zu den Sonderfällen des Tausches und des unentgeltlichen Erwerbs s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 255 HGB, Rn. 89–94; *Schubert/Gadek*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 90–97; *Knop/Küting*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 255 HGB, Rn. 106–115; *Wohlgemuth/Radde*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 162, Rn. 51–66)

	Anschaffungspreis (Bruttorechnungsbetrag)
./.	Anschaffungspreisminderungen (z. B. Skonti, Rabatte, Boni, abzugsfähige Vorsteuer)
+	Anschaffungsnebenkosten (z. B. Frachten, Zölle, Transportversicherungen, Grunderwerbsteuer, Fundamentierungs- und Montagekosten, Kosten für Probeläufe, ggf. Fremdkapitalzinsen)
=	ursprüngliche Anschaffungskosten
+	nachträgliche Anschaffungskosten
=	Anschaffungskosten

522 Der Anschaffungspreis als Ausgangsgröße der Anschaffungskosten entspricht grundsätzlich dem im Kaufvertrag oder in der Rechnung genannten Betrag (s. etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 255 HGB, Rn. 19; *Hommel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 78). Aus dem Grundsatz der Erfolgsneutralität des Beschaffungsvorgangs folgt, dass den Anschaffungskosten nur diejenigen Beträge subsumiert werden dürfen, die das Unternehmen für die Anschaffung tatsächlich aufwenden musste (s. *Knop/Küting*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 255 HGB, Rn. 55). Dementsprechend sind Anschaffungspreisminderungen bei der Bestimmung der Anschaffungskosten vom Anschaffungspreis abzuziehen, wenn diese einem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB). Andernfalls hat eine Erfassung der Anschaffungspreisminderungen unmittelbar erfolgswirksam als Umsatzerlöse zu erfolgen (s. ebenso *Orth/Oser/Wirtz*, DB 2015, 1733). Bei den Anschaffungspreisminderungen lassen sich Nachlässe (z. B. Boni, Skonti und Rabatte) und Zuwendungen (z. B. Subventionen und Zuschüsse Dritter) differenzieren (s. hierzu weiterführend *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 203–205). Eine Erfassung (mengen- oder umsatzabhängiger) Boni als Anschaffungspreisminderungen (und nicht als Umsatzerlöse) sollte als zulässig angesehen werden, wenn ein Bonus auf Grundlage einer Verbrauchsfolgefiktion auf am Bilanzstichtag nachweislich noch im Bestand befindliche Vermögensgegenstände zuordenbar ist. Im Sinne des Grundatzes der Erfolgsneutralität von An-

schaffungsvorgängen sollte insofen keine zu restriktive Auslegung des Tatbestandsmerkmals »einzeln« erfolgen (s. ebenfalls *Orth/Oser/Wirth*, DB 2015, 1733). Trägt die Vorsteuer abzugsfähigen Charakter, dann zählt sie nach § 9b Abs. 1 EStG ebenfalls nicht zu den Anschaffungskosten, d. h. sie weist in diesem Fall keine Kosteneigenschaft auf (s. hierzu weiterführend *Freidank/Velte*, 2013, 480 f.).

523 Aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten können dem Unternehmen zum einen anlässlich des Erwerbs (z. B. Frachten, Zölle, Transportversicherungen, Grunderwerbsteuer) und zum anderen i. R. d. Versetzung des Vermögensgegenstands in seinen betriebsbereiten Zustand (z. B. Fundamentierungs- und Montagekosten, Kosten für Probeläufe) entstehen (s. etwa *Schubert/Gadek*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 70; *Hommel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 80). Wie dem Wortlaut des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zu entnehmen ist, fallen Anschaffungskostenbestandteile jedoch nur dann unter die Einbeziehungspflicht des § 255 Abs. 1 HGB, wenn sie dem Vermögensobjekt direkt zurechenbar sind, d. h., Einzelkostencharakter tragen. Folglich kommen sog. Anschaffungsgemeinkosten nicht für eine Aktivierung in Betracht (s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 479).

524 Sofern vom Erwerber Kredite aufgenommen werden, um die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes zu ermöglichen (z. B. Bank-, Teilzahlungs- oder Wechselkredite), zählen die anfallenden Fremdkapitalzinsen nicht zu den Anschaffungskosten, weil der Wert der beschafften Gegenstände durch die Inanspruchnahme fremder Mittel keine Erhöhung erfährt. Eine andere Vorgehensweise ergibt sich dann, wenn der Käufer dem Verkäufer Vorauszahlungen geleistet hat, für die Fremdkapitalzinsen zu entrichten sind (Kreditaufnahme zur Bestreitung der Vorauszahlungen). In diesem Fall trägt der Abnehmer einen Teil der Anschaffungskosten (nämlich die Zinskosten) selbst, wodurch der ihm vom Lieferanten in Rechnung gestellte Anschaffungspreis einen entsprechend niedrigeren Betrag annimmt. Aus diesem Grunde unterstellt die h. M. im Schrifttum bei derartigen Konstellationen ein Einbeziehungswahlrecht von Fremdkapitalzinsen in die Anschaffungskosten (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 255, Rn. 35–39; *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 93).

525 Nachträglichen Anschaffungskosten werden Aufwendungen subsumiert, die für einen bereits angeschafften Vermögensgegenstand anfallen, soweit sie sich ihm einzeln zurechnen lassen. Sie können auf einer rückwirkenden Erhöhung des Anschaffungspreises (z. B. aufgrund eines Schiedsspruches) oder der Anschaffungsnebenkosten (z. B. Erhöhung einer Einkaufsprovision oder einer Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer) beruhen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind darüber hinaus auch durch Ausgaben denkbar, die den Vermögensgegenstand in einen nachweislich höherwertigen betriebsbereiten Zustand versetzen (wie etwa infolge von Erschließungsbeiträgen bei Grundstücken) (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 255, Rn. 40–48; *Hommel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 80 f.).

2.2.1.1.2 Herstellungskosten

526 Im Gegensatz zu den Anschaffungskosten repräsentieren Herstellungskosten den Bewertungsmaßstab für selbst erstellte Vermögensgegenstände. Herstellungskosten stellen nach Maßgabe des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu leistende Aufwendungen dar, »… die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen«. Der bilanzielle Herstellungskostenbegriff (s. *Freidank*, WiSt 1985, 105–111) ist pagatorischer Natur; er ist auf aufwandsgleiche Kosten beschränkt (s. ebenfalls *Schubert/Pastor*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 335; *Oestreicher*, in: Beck'sches HdR, B 163, Rn. 20 f.; *Siegel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 1119, 1125 f.).

527 Das HGB sieht i. R. d. Bemessung der Herstellungskosten einen angenäherten Vollkostenansatz vor. Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB werden als Pflichtbestandteile zum einen die Materialeinzel-

kosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung genannt (zu diesen Kostenkategorien s. *Freidank/Velte*, 2013, 633). Zum anderen besteht ein Einbeziehungsgebot für angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (handelsrechtliche Wertuntergrenze). Für die Kosten allgemeiner Verwaltung, der Altersversorgung und der freiwilligen sozialen Leistungen (zu diesen Kostenkategorien s. *Freidank/Velte*, 2013, 633) besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Einbeziehungswahlrecht (handelsrechtliche Wertobergrenze). Bei einer Unterbeschäftigung dürfen nur die Nutzkosten, d. h. der ausgenutzte Teil der Fixkosten, berücksichtigt werden, während die Leerkosten nicht aktivierungsfähig sind (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 255, Rn. 161; *Freidank*, BB 1984, 29–36; *Knop/Küting*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 255 HGB, Rn. 224; *Siegel*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 1126). Bei einer Überschreitung des zugrunde gelegten normalen oder geplanten Beschäftigungsniveaus ist darauf zu achten, dass die formal errechneten Nutzkosten nur insoweit in die Herstellungskosten eingerechnet werden, als diese die tatsächlichen Fixkosten nicht übersteigen (s. stellv. *Wohlgemuth*, in: *Schulze-Osterloh u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I.10, Rn. 96).

528 Aufwendungen für Fremdkapital sind nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB bedingt ansatzfähig, wenn sie direkt zurechenbar sind, d. h. wenn das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung des Vermögensgegenstandes verwendet wird und die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Ein generelles handelsrechtliches Einbeziehungsverbot besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB für Forschungs- und Vertriebskosten und für allgemeine Fremdkapitalzinsen.

529 Bei wahlweise nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bilden die auf die Entwicklungsphase entfallenden Aufwendungen die bilanziellen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB). Sofern eine verlässliche Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase nicht gegeben ist, können die betreffenden Entwicklungsaufwendungen gem. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB nicht aktiviert werden.

530 Aus steuerlicher Sicht waren gem. R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 ebenfalls neben den Einzelkosten lediglich die notwendigen Fertigungs- und Materialgemeinkosten sowie der zurechenbare Werteverzehr des Anlagevermögens zwingend als Herstellungskosten zu berücksichtigen (steuerrechtliche Wertuntergrenze). Das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht für Verwaltungskosten, Sozialkosten und Kosten der Altersversorgung nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie die Einbeziehung herstellungsbezogener Fremdkapitalzinsen wurden in R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008 analog zum HGB als Einbeziehungswahlrechte behandelt. Wenngleich R 6.3 Abs. 3 EStR 2012 nunmehr einen Vollkostenansatz im Sinne einer steuerlich zwingenden Einbeziehung der vorstehend genannten Kosten mit Ausnahme der Fremdkapitalzinsen vorsieht (s. ebenfalls BMF vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239; BMF vom 22.06.2010, BStBl I 2010, 597; kritisch hierzu *Freidank/Velte*, StuW 2010, 356), »wird es nicht beanstandet, wenn bis zur Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwands, spätestens aber bis zu einer Neufassung der Einkommensteuerrichtlinien«, auf eine Einbeziehung bei entsprechender handelsrechtlicher Vorgehensweise i. R. d. steuerlichen Gewinnermittlung verzichtet wird (s. BMF vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296; hierzu *Velte*, Stbp 2013, 235). Insofern besteht aktuell das frühere Wahlrecht für den Ansatz von Verwaltungskosten, Sozialkosten und Kosten der Altersversorgung nach den EStR 2008 de facto fort. Das handelsrechtliche Einbeziehungsverbot für Sondereinzelkosten des Vertriebs, Vertriebsgemeinkosten sowie für Forschungsaufwendungen gilt entsprechend für die Steuerbilanz, wobei im Gegensatz zum HGB auch Entwicklungsaufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gem. § 5 Abs. 2 EStG generell keine bilanzielle Berücksichtigung finden dürfen.

531 Tab. 3 gibt einen Überblick über diejenigen Kategorien der Herstellungskosten, für die aus handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht eine Aktivierungspflicht, ein -verbot oder ein -wahl-

recht besteht. Hierbei wird deutlich, dass die Untergrenzen des handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskostenansatzes grds. identisch sind. Demnach sind die vollen Material- und Fertigungskosten einzubeziehen. Unterschiede können im Falle der Unterbeschäftigung entstehen, da das Steuerrecht eine andere Eliminierung der Leerkosten erfordert. Da nach aktueller oben dargestellter Rechtslage für die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kostenbestandteile ein Einbeziehungswahlrecht und für Forschungs- und Vertriebskosten ein Einbeziehungsverbot in die handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten unfertiger und fertiger Erzeugnisse sowie aktivierbarer innerbetrieblicher Leistungen besteht, könnte eine Übereinstimmung der Obergrenzen in der Handels- und Steuerbilanz vermutet werden. Durch die handelsrechtliche Einbeziehung von Entwicklungsaufwendungen von aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in die Herstellungskosten können die Obergrenzen zwischen Handels- und Steuerrecht jedoch auseinanderfallen.

	Kostenkategorie	Handelsbilanz	Steuerbilanz
+	Materialeinzelkosten	Gebot = Untergrenze	Gebot = Untergrenze
+	Fertigungseinzelkosten		
+	Sondereinzelkosten der Fertigung		
+	Materialgemeinkosten		
+	Fertigungsgemeinkosten		
	Werteverzehr des Anlagevermögens		
+	Allgemeine Verwaltungskosten, Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs	Wahlrecht	temporäres Wahlrecht (EStR 2012 i. V. m. BMF vom 25.03.2013)
+	Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen)	Wahlrecht	Wahlrecht
=	Obergrenze der Herstellungskosten		
	Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot
	Forschungs- und Vertriebsgemeinkosten	Verbot	Verbot

Tab. 3: Komponenten der Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz

2.2.1.1.3 Barwert

Der aus der Finanzmathematik stammende Begriff des Barwerts bezeichnet ganz allgemein auf einen bestimmten Zeitpunkt abgezinste Zahlungen. Er bringt mithin unter Berücksichtigung von Zinswirkungen den Gegenwartswert von Ein- und Auszahlungen zum Ausdruck, die erst in künftigen Rechnungsperioden anfallen. Hieraus folgt, dass der Barwert i. R. d. bilanzrechtlichen Konventionen vor allem als die Anschaffungs- und Herstellungskosten konkretisierender Wertmaßstab für den handels- und steuerrechtlichen Ansatz lang- und mittelfristiger Forderungen Relevanz besitzt, die einen un- oder niedrigverzinslichen Charakter aufweisen. Die Pflicht zur Diskontierung wird dabei von der Auffassung getragen, dass bei einem Bilanzansatz zum Nennwert ein noch nicht realisierter zukünftiger Zinsgewinn ausgewiesen würde (s. *ebenfalls Schubert/Gadek*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 256). Von einer Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Forderungen mit einer Laufzeit bis zu einem Jahr kann handels- und steuerrechtlich i. d. R. abgesehen werden. **532**

Nach h. M. bildet im Falle langfristig unverzinslicher oder niedrigverzinslicher Stundung von (gewinnrealisierenden) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Barwert die Anschaffungskosten dieser Forderungen (s. etwa IDW, WP-Handbuch 2012, Bd. I, E, Rn. 571; *Schubert/Gadek*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 256). Der Diskontierungsbetrag ist dabei als Erlösschmälerung zu erfassen, wodurch Umsatzerlöse dann nur im Umfange des abgezinsten Gegenwartswerts der Forderung vorliegen. I. H. d. Zinsunterschieds entstehen **533**

während der Laufzeit der Forderung Zinserträge, die nach dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung durch Aufdiskontierung des Barwerts der Forderung sukzessive realisiert werden, um die jeweiligen Anschaffungskosten zum Ausweis bringen zu können. Da in diesem Fall keine Entgeltminderung vorliegt und die als Erlösschmälerung erfasste Zinsdifferenz in den Folgeperioden wieder ausgeglichen wird, besteht kein Erfordernis zu einer Korrektur der Umsatzsteuer i. S. v. § 17 Abs. 1 UStG.

534 Aus handelsrechtlicher Sicht kann die Diskontierung auf der Basis des landesüblichen Zinssatzes für festverzinsliche Wertpapiere mit entsprechender Restlaufzeit erfolgen. Bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung ist der Forderungsbewertung hingegen nach der Rechtsprechung gem. § 12 Abs. 3 BewG grundsätzlich höchstens ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde zu legen. Bei niedrig verzinslichen Forderungen ist der Diskontierung die Differenz zwischen dem landesüblichen bzw. steuerrechtlichen Zinssatz und dem niedrigeren effektiven Zinssatz für den geleisteten Kapitaldienst zugrunde zu legen. Eine Abzinsung sollte stets dann vorgenommen werden, wenn der Vergleichszinssatz den Effektivzinssatz um mehr als 1 % überschreitet. Sofern in der Handels- und Steuerbilanz bei der Auf- und Abzinsung von Forderungen mit unterschiedlichen Zinssätzen gearbeitet wird, handelt es sich um eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips i. S. d. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

535 Eine andere Betrachtungsweise ergibt sich hingegen bei der Bewertung langfristig unverzinslicher bzw. niedrigverzinslicher Darlehensforderungen, die in der Bilanz als Finanzanlagen unter dem Posten »Sonstige Ausleihungen« auszuweisen sind (§ 266 Abs. 2 Posten A. III. 6. HGB). Diese nicht gewinnrealisierenden Forderungen gelten als mit dem Auszahlungsbetrag, d. h. nicht mit dem Barwert, angeschafft (s. bestätigend *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 341 f.). Die Un- bzw. Unterverzinslichkeit betrifft hier den niedrigeren beizulegenden Wert, der gem. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB i. R. d. gemilderten Niederstwertprinzips angesetzt werden kann, da es sich aufgrund der Erhöhung des niedrigen Bilanzwertes in den Folgeperioden nicht um eine dauernde Wertminderung der Darlehensforderung handelt. Da ein niedrigerer Teilwert in der Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nur im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung angesetzt werden kann, bleibt mithin kein Raum, eine Abwertung der unverzinslichen bzw. niedrigverzinslichen Darlehensforderung i. H. d. Zinsanteils in der Steuerbilanz vorzunehmen.

536 vorläufig frei

2.2.1.2 Schulden

2.2.1.2.1 (Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger) Erfüllungsbetrag

537 Der handelsrechtliche Bewertungsmaßstab für Verbindlichkeiten ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB der Erfüllungsbetrag. Bei Geldleistungsverpflichtungen entspricht der Erfüllungsbetrag grundsätzlich dem Nennbetrag, bei Sachleistungsverpflichtungen dem voraussichtlich aufzuwendenden Geldwert derjenigen Aufwendungen, die zur Bewirkung der geschuldeten Leistung erforderlich sind (s. *Angermayer/Oser*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2157 sowie *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 72 und *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 103 m. w. N.). Die Aufwendungen sind dabei nach h. M. mit den Vollkosten zu bewerten (s. *Angermayer/Oser*, a. a. O., Sp. 2157; *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 93). Verbindlichkeiten in fremder Währung (sog. Valutaverbindlichkeiten) sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen (§ 256a Satz 1 HGB).

538 In der Steuerbilanz sind Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG mit ihrem Anschaffungswert oder höheren Teilwert anzusetzen. In Übereinstimmung mit dem HGB gilt bei einer Geldleistungsverpflichtung als Anschaffungswert der Nennwert, bei Sachleistungsverpflich-

tungen der Geldwert der Aufwendungen (Vollkosten), die zur Bewirkung der Sachleistung erforderlich sind (*Kulosa*, in: *Schmidt*, EStG, 33. Aufl., § 6, Rn. 441, 447.). Der Teilwert einer Verbindlichkeit stellt den Mehrbetrag dar, den der Erwerber des gesamten Betriebs zahlen würde, wenn die Verbindlichkeit nicht bestünde oder wenn er sie vom Verkäufer nicht zu übernehmen bräuchte (s. hierzu *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 53).

539 Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i. H. d. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Mit dieser Formulierung gibt der Gesetzgeber lediglich einen Schätzmaßstab vor, der insb. dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) Rechnung trägt (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 189–191). Vor diesem Hintergrund sind Rückstellungen mit dem Betrag anzusetzen, mit dem das Unternehmen unter Berücksichtigung des Gesichtspunktes der Vorsicht voraussichtlich in Anspruch genommen wird oder den es zur Abdeckung der Aufwendungen benötigt. Bei Rückstellungen für Preisnachlässe sind im Ausnahmefall nicht die Aufwendungen betroffen. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips (§ 242 HGB i. V. m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – zu berücksichtigen, sofern ausreichend objektive Hinweise auf ihren Eintritt schließen lassen (s. BT-Drucks. 16/10067, 52 sowie ergänzend *Kessler*, in: *Kessler/Leinen/Strickmann*, 2010, 277; *Küting/Cassel/Metz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, 2009, 326 f.; *Theile/Stahnke*, DB 2008, 1758 f.). Bei Einzelverpflichtungen ist bei mehreren Schätzalternativen möglichst pessimistisch zu bewerten. Liegen Massenverpflichtungen vor, so hat der wahrscheinlichste Betrag zum Ansatz zu kommen (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 192 m. w. N.; *Scheffler*, in: Beck'sches HdR, B 233, Rn. 52).

540 Die Erfüllung einer Verpflichtung kann nicht nur in Geld-, sondern auch in Sachleistungen erfolgen. Als Erfüllungsbetrag von Sachleistungsverpflichtungen ist handelsrechtlich der Geldwert anzusetzen, der für die Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich erforderlich ist. Die Bewertung der eigenen Leistung hat dabei nach h. M. – analog zu den Verbindlichkeiten – grundsätzlich mit den Vollkosten zu erfolgen (s. etwa *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 226; zu den Besonderheiten bei Drohverlustrückstellungen s. *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 169).

541 Eine eigenständige gesetzliche Konkretisierung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages besteht für Altersversorgungsverpflichtungen, deren Höhe sich ausschließlich nach dem Zeitwert von Wertpapieren i. S. d. § 266 Abs. 2 Posten A.III.5 HGB bestimmt (sog. wertpapiergebundene Pensionszusagen; BT-Drucks. 16/12407, 168). Gem. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB sind die Rückstellungen für diese Verpflichtungen mit dem beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt.

542 Dem Rückstellungserfordernis kann nach HGB je nach Lage des Einzelfalls durch die Bildung von Einzelrückstellungen, Sammelrückstellungen (§ 240 Abs. 4 i. V. m. § 256 Satz 2 HGB) oder durch eine kombinierte Bildung von Einzel- und Sammelrückstellungen Rechnung getragen werden (s. hierzu ausführlich *Scheffler*, in: Beck'sches HdR, B 233, Rn. 90–93). Damit wird das handelsrechtliche Einzelbewertungsprinzip durchbrochen.

543 In der Steuerbilanz sind Rückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG – analog zu den Verbindlichkeiten – mit ihrem Anschaffungswert oder höheren Teilwert anzusetzen. Der Anschaffungs- bzw. der Teilwert entspricht dabei grundsätzlich dem handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag (s. hierzu *Scheffler*, in: Beck'sches HdR, B 233, Rn. 80). Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass das Steuerrecht in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG für die Bewertung von Rückstellungen eigenständige Regelungen vorsieht, die das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) insoweit einschränken und Abweichungen zur HGB-Bewertung induzieren. So bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG unter Buchst. a zunächst, dass bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen ist, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird. Ferner schreibt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG vor, dass Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den

angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten, somit u. U. niedriger als nach HGB (s. *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 160; a. A. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 226 f.), zu bewerten sind. I. R. d. steuerrechtlichen Bewertung von Rückstellungen sind zudem künftige Vorteile zu berücksichtigen, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG). Des Weiteren müssen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig in gleichen Raten angesammelt werden, was der h. M. im Handelsrecht entspricht (s. *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 1, 5. Aufl., § 249 HGB, Rn. 267).

544 Schließlich sind bei der steuerrechtlichen Rückstellungsbewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag zugrunde zu legen; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen – im Gegensatz zum Handelsrecht – demzufolge unter strenger Auslegung des Stichtagsprinzips keine Berücksichtigung finden. Seit den EStR 2012 legt die Finanzverwaltung ferner eine »asymmetrische« Maßgeblichkeit i. R. d. Rückstellungsbewertung zugrunde (s. hierzu *Velte*, StuW 2013, 197, *Velte*, StBp 2013, 236). So wurde in R 6.11 Abs. 3 EStR 2012 ein Passus eingefügt, wonach »mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten« darf. Hierbei können die Unternehmen eine Gewinnrücklage bilden, um die mit der Auflösung der Rückstellungsbeträge verbundenen steuerlichen Mehrbelastungen auf einen Zeitraum von 15 Jahren zu verteilen.

2.2.1.2.2 Barwert

545 Verbindlichkeiten dürfen nach HGB grundsätzlich nicht abgezinst werden (s. *Freidank*, WiSt 1995, 496–499). Eine Ausnahme hiervon gilt lediglich für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist. Diese sind nach Maßgabe des § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB zum Barwert anzusetzen. Die Ermittlung des Barwerts hat dabei unter Anwendung der von der Deutschen Bundesbank monatlich bekannt zu gebenden laufzeitadäquaten durchschnittlichen Marktzinssätzen zu erfolgen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 Sätze 1, 2 und 4 HGB).

546 Steuerrechtlich sind Verbindlichkeiten – im Gegensatz zum HGB – grundsätzlich mit einem Festzins von 5,5 % abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG); dies gilt gleichermaßen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen. Ausgenommen von diesem steuerrechtlichen Abzinsungsgebot sind kurzfristige Verbindlichkeiten (Laufzeit von weniger als einem Jahr), verzinsliche Verbindlichkeiten und Verbindlichkeiten, die auf einer Anzahlung oder einer Vorausleistung beruhen (s. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG sowie ergänzend *IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, E, Rn. 593). Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind zum Barwert anzusetzen, welcher mangels eines Nennwerts zugleich den Anschaffungswert und den Teilwert der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt ihrer Begründung darstellt. In Anlehnung an das BewG ist der Rentenbarwert i. d. R. mit einem Zinssatz von 5,5 % zu ermitteln, der regelmäßig vom handelsrechtlich zu verwendenden durchschnittlichen Marktzinssatz abweichen dürfte.

547 Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr handelsrechtlich abzuzinsen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Rückstellungen für Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen gebildet werden oder ob ein Zinsanteil enthalten ist (s. auch *Prinz*, BBK 2008, 7054). Die Abzinsung hat – unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen bzw. der diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen – mit den von der Deutschen Bundesbank monatlich bekannt zu gebenden laufzeitadäquaten durchschnittlichen Marktzinssätzen der vergangenen sieben Geschäftsjahre zu erfolgen (§ 253 Abs. 2 Sätze 1, 4 HGB). Aus § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB folgt im Umkehrschluss, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von

bis zu einem Jahr nicht abzuzinsen sind (s. *Drinhausen/Ramsauer*, DB 2009, 50; *Petersen/Zwirner*, KoR 2009, 13; anderer Ansicht sind BT-Drucks. 16/10067, 54 sowie *Küting/Cassel/Metz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, 2009, 330, die von einem Abzinsungswahlrecht ausgehen).

548 In der Steuerbilanz sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG Rückstellungen mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen; dies gilt gleichermaßen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen. Rückstellungen, die auf einer verzinslichen Verpflichtung oder auf einer Anzahlung oder Vorleistung beruhen, sind hingegen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 i. V. m. Nr. 3 Satz 2 EStG explizit von der Abzinsung ausgenommen; eine korrespondierende handelsrechtliche Regelung existiert nicht (s. auch *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 979).

549 Sondervorschriften liegen zudem für Pensionsrückstellungen vor (§ 6a EStG). Durch die vielfältigen steuerrechtlichen Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips sind latente Steuern zu beachten.

2.2.1.3 Latente Steuern als Sonderposten eigener Art

550 Die Bewertung latenter Steuern als Sonderposten eigener Art hat – entsprechend dem Temporary-Konzept – gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen zum Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu erfolgen (Liability-Methode). Dem Wortlaut des § 274 HGB ist dabei nicht zu entnehmen, welche Anforderungen an die zukünftigen Steuersätze zu stellen sind. Aus der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG ergibt sich jedoch, dass diejenigen Steuersätze zugrunde zu legen sind, die zum Bilanzstichtag vom Steuergesetzgeber verabschiedet wurden. Davon ist auszugehen, wenn der Bundesrat dem Steuergesetz seine Zustimmung erteilt hat (s. BT-Drucks. 16/10067, 68). Im Ergebnis wird somit dem Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) Rechnung getragen.

551 Latente Steuern sind nach Maßgabe des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB trotz der mehrperiodigen Betrachtungsweise nicht abzuzinsen. Dieses Abzinsungsverbot korrespondiert mit dem bilanziellen Verständnis der latenten Steuern als Sonderposten eigener Art (s. hierzu BT-Drucks. 16/10067, 68).

2.2.1.4 Eigenkapital

552 Das Gezeichnete Kapital bei Kapitalgesellschaften ist aus handels- und steuerrechtlicher Sicht zum Nennbetrag zu bewerten (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), der dem Nennwert des Grund- bzw. des Stammkapitals entspricht, das wiederum aus den in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag niedergelegten Bestimmungen entnommen werden kann. Laut § 9 Abs. 2 AktG ist aber die Ausgabe von Aktien zu einem höheren Betrag als dem Nennwert möglich.

553 Die Differenz zwischen dem höheren Betrag und dem Nennwert (Agio) ist in die Kapitalrücklage einzustellen (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB), wodurch das Grundkapital auch in diesem Fall zum Nennwert ausgewiesen wird. Ferner stellt § 272 Abs. 1 Satz 2 HGB klar, dass ein Ansatz des Gezeichneten Kapitals mit einem unter dem Nennwert liegenden Betrag nicht zulässig ist und damit Jahresfehlbeträge nicht zu einer Minderung des Grund- oder Stammkapitals führen, sondern gesondert auszuweisen sind (§ 266 Abs. 3 Posten A. V. HGB). Ferner wird eine automatische Verlustdeckung, die zu Lasten des Gezeichneten Kapitals geht, verhindert.

554 Diese Bewertungsvorschrift vermeidet im Grundsatz den Abfluss ausschüttbarer Ergebnisse zu Lasten des Grund- oder Stammkapitals. Sie trägt somit ebenfalls zur Kapitalerhaltung i. S. d. statischen Bilanztheorie bei. Eine dem Fremdkapital vergleichbare Folgebewertung des Eigenkapitals findet nicht statt.

2.2.2 IFRS-Rechnungslegung

Ergänzender Literaturhinweis
Gehrer/Krakuhn/Schüz, IFRS 9 Financial Instruments – die finale Fassung im Überblick, IRZ 2014, 385.

2.2.2.1 Vermögenswerte

2.2.2.1.1 Anschaffungskosten (Acquisition Costs)

555 Die Anschaffungskosten (Acquisition Costs) bilden den Bewertungsmaßstab für von Dritten erworbene Assets und sind u. a. bei der Bewertung des Vorratsvermögens (IAS 2), des Sachanlagevermögens (IAS 16) oder des immateriellen Vermögens (IAS 38) heranzuziehen. Dazu zählen analog zum HGB neben dem Anschaffungspreis auch Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige (Erwerbs-) Steuern, Transport- und Verbringungskosten sowie alle sonstigen Kosten (Anschaffungsnebenkosten), die sich dem Anschaffungsvorgang direkt zurechnen lassen und dazu dienen, den Vermögenswert in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (IAS 2 Ziff. 10 f.; IAS 16 Ziff. 16 f.; IAS 38 Ziff. 27). Rabatte, Boni und Skonti stellen analog zum Handels- und Steuerrecht Anschaffungskostenminderungen dar und sind in Abzug zu bringen (IAS 2 Ziff. 11; IAS 16 Ziff. 16; IAS 38 Ziff. 27). Ferner kommt unter bestimmten Voraussetzungen eine Minderung um staatliche Zuschüsse (Government Grants) gem. IAS 20 in Betracht (IAS 16 Ziff. 28; IAS 38 Ziff. 44). Aufwendungen, die im Zusammenhang mit betriebsbereiten oder erworbenen Vermögenswerten anfallen, stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar, sofern diese verlässlich bestimmbar und dem Asset direkt zurechenbar sind (IAS 16 Ziff. 13; IAS 38 Ziff. 27 f.).

556 Finanzierungskosten (Borrowing Costs) sind nach IAS 23 abweichend vom HGB und EStG zwingend als Bestandteil der Anschaffungskosten zu sehen, sofern die Fremdkapitalkosten direkt der Anschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts (Qualifying Asset) dienen (IAS 23 Ziff. 8). Ein solcher liegt vor, wenn das Versetzen des Vermögenwerts in einen betriebs- oder verkaufsbereiten Zustand einen längeren Zeitraum in Anspruch nimmt (IAS 23 Ziff. 5). Ferner muss ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen für das Unternehmen wahrscheinlich sein und die Kosten müssen zuverlässig ermittelt werden können (IAS 23 Ziff. 8 f.). Der Anteil der aktivierungsfähigen Finanzierungskosten lässt sich dabei als Aufwendungen umschreiben, die ohne die entsprechende Anschaffung vermieden worden wären (IAS 23 Ziff. 10). Den Finanzierungskosten können grundsätzlich nicht nur Fremdkapitalzinsen, sondern auch andere mit der Fremdkapitalaufnahme in Verbindung stehende Nebenkosten subsumiert werden. Mit der Aktivierung von Finanzierungskosten ist zu beginnen, sobald Ausgaben für den Qualifying Asset vorliegen, Kosten entstanden sind und die notwendigen Tätigkeiten, um den Asset seiner Zweckbestimmung zuzuführen, eingeleitet wurden (IAS 23 Ziff. 17). Die Möglichkeit einer Aktivierung endet beim Abschluss der wesentlichen Tätigkeiten (IAS 23 Ziff. 22). Die darüber hinausgehenden sonstigen Finanzierungskosten sind in der Periode ihres Entstehens erfolgswirksam zu berücksichtigen.

557 Verwaltungs- und sonstige Gemeinkosten sind von den aktivierungsfähigen Anschaffungskosten ausgenommen, soweit sie nicht direkt dem Erwerbsvorgang oder der Versetzung des Asset in seinen betriebsbereiten Zustand zugerechnet werden können (IAS 2 Ziff. 15; IAS 16 Ziff. 19 (d); IAS 38 Ziff. 29 (c)). Ein analoges Vorgehen erfolgt für Anlauf- und Vorproduktionskosten, die aus dem Betrieb eines Asset vor Erreichen seiner geplanten Leistung resultieren. Diese sind unverzüglich erfolgswirksam zu erfassen (IAS 16 Ziff. 19 f.). Erwartete Aufwendungen für Abbruch, Rückbau oder Entsorgung erhöhen allerdings die Anschaffungskosten (IAS 16 Ziff. 16 (c)), soweit eine entsprechende Verpflichtung besteht, für die gem. IAS 37 eine Rückstellung zu bilden ist (s. *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 304). Diese Bilanzverlängerung lässt sich nicht mit der nationalen Rechnungslegung vereinbaren (s. *Grottel/Pastor*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB, Rn. 571).

Abgesehen von der Möglichkeit einer Aktivierung von Abbruch- und Wiederherstellungskosten und Fremdkapitalkosten bestehen zu den handels- und steuerrechtlichen Anschaffungskosten im Grundsatz keine wesentlichen Unterschiede. Das folgende Schema fasst wesentliche Komponenten der Anschaffungskosten nach IFRS zusammen: **558**

	Anschaffungspreis (Bruttorechnungsbetrag)
./.	Anschaffungspreisminderungen (z. B. Skonti, Rabatte, Boni, ggf. staatliche Zuschüsse, abzugsfähige Vorsteuer)
+	Anschaffungsnebenkosten (z. B. Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige (Erwerbs-) Steuern, Transport- und Verbringungskosten, Abbruch- und Wiederherstellungskosten)
=	ursprüngliche Anschaffungskosten
+	nachträgliche Anschaffungskosten
+	Fremdkapitalkosten (bei Vorliegen eines Qualifying Asset nach IAS 23)
=	Anschaffungskosten

2.2.2.1.2 Herstellungskosten (Production Costs)

Eine Bewertung zu den Herstellungskosten (Production Costs) als zweite Konkretisierung des historischen Kostenprinzips nach IFRS kommt insb. für unfertige und fertige Erzeugnisse und Leistungen sowie sonstige selbst erstellte Assets in Betracht (s. auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 236). Sie beinhalten alle Kosten, die in direkter Beziehung zum Produktionsvorgang stehen (Costs of Conversion), sowie sonstige Kosten (Other Costs), die zur Versetzung des Asset an ihren gegenwärtigen Ort und in ihren gegenwärtigen Zustand anfallen (IAS 2 Ziff. 10; IAS 16 Ziff. 22; IAS 38 Ziff. 66). **559**

In Übereinstimmung mit der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung erfolgt eine strikte Trennung in Einzel- und Gemeinkosten. Die IFRS-Rechnungslegung basiert jedoch unter Betonung des Matching Principle auf einem weitergehenden produktionsbezogenen Vollkostenprinzip (s. *Lachnit*, in: *Freidank/Schreiber*, 2003, 167). **560**

Neben den Material- und Fertigungseinzelkosten sowie Sondereinzelkosten der Fertigung (Direct Costs) als den der Produktionseinheit direkt zurechenbaren Kosten sind zwingend die produktionsbezogenen und auf den Herstellungszeitraum bezogenen fixen und variablen Material- und Fertigungsgemeinkosten des Herstellungsvorgangs (Production Overheads) gem. IAS 2 Ziff. 12 zu berücksichtigen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Kostenbestandteile einen Bezug zur Produktion aufweisen, andernfalls gilt ein striktes Einbeziehungsverbot. Die Verteilung der fixen Gemeinkosten ist auf der Grundlage einer normalen Auslastung der Produktionskapazitäten durchzuführen. Im Handelsrecht ist sowohl eine Heranziehung des normalen als auch des geplanten Beschäftigungsniveaus denkbar (vgl. Rn. 527). Im Falle einer niedrigeren Auslastung sind nicht verrechenbare fixe Gemeinkosten in der Periode, in der sie angefallen sind, als Aufwand zu berücksichtigen. Bei einer ungewöhnlich hohen Kapazitätsauslastung müssen die auf die einzelne Produkteinheit verrechneten fixen Gemeinkosten gemindert werden, um eine Bewertung über die tatsächlichen Kosten hinaus zu vermeiden. Die variablen Gemeinkosten sind dagegen auf Basis der tatsächlichen Kapazitätsauslastung der Produktionsanlagen auf die einzelnen Produkteinheiten zu verteilen (IAS 2 Ziff. 13). Eine Einbeziehung sonstiger Kosten in die Herstellungskosten ist lediglich dann angezeigt, wenn sie angefallen sind, um den Asset in seinen Endzustand und zu seinem Einsatzort zu bringen. So kann es beispielsweise auch sachgerecht sein, nicht fertigungsbezogene Gemeinkosten einzubeziehen (IAS 2 Ziff. 15). **561**

Die Verwaltungskosten sowie die Kosten für soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs müssen nach IAS 2 Ziff. 15 in einen produktionsbezogenen Teil, für den ein Aktivierungsgebot gilt, und in einen nicht produktionsbezogenen Teil, der außer Ansatz bleibt, aufgespalten werden. Hierbei ergeben sich Divergenzen zum generellen Einbeziehungswahlrecht in der Handelsbilanz, das temporär auch weiterhin in der Steuerbilanz gilt. **562**

563 Die bilanzielle Berücksichtigung von Kosten für Fremdkapital ist abweichend zum HGB und EStG gem. IAS 2 Ziff. 17 i. V. m. IAS 23 Ziff. 8 f. geboten, wenn sie direkt der Herstellung eines Qualifying Asset zugerechnet werden können, es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen aus den Fremdkapitalkosten ein künftiger Nutzen zufließt und die Kosten verlässlich ermittelt werden können.

564 Ein grundsätzliches Ansatzverbot gilt gem. IAS 2 Ziff. 16 (a) bis (d) z. B. für Vertriebskosten und Sondereinzelkosten des Vertriebs, überhöhte Ausschussmengen sowie überhöhte Arbeits- und sonstige Produktionskosten und Lagerkosten, soweit sie nicht für notwendige Zwischenlager vor einer nachgelagerten Produktionsstufe anfallen. Zudem sind bei der Herstellung immaterieller Vermögenswerte lediglich die auf die Entwicklungsphase entfallenden Aufwendungen ansatzfähig, wobei für die Forschungsaufwendungen ein Einbeziehungsverbot besteht (IAS 38 Ziff. 53, 57). Hierbei ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zur handelsrechtlichen Rechnungslegung. In Tab. 4 werden die vorstehenden Ausführungen zusammengefasst.

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IFRS
Material- und Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Material- und Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fremdkapitalzinsen	**Wahlrecht** (unter bestimmten Voraussetzungen)	**Wahlrecht** (unter bestimmten Voraussetzungen)	Pflicht (bei Vorliegen eines Qualifying Asset)
Verwaltungsgemeinkosten	**Wahlrecht**	**Wahlrecht** (temporär)	Pflicht (anteilig)
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs	**Wahlrecht**	**Wahlrecht**	Pflicht (anteilig)
Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot	Verbot
Forschungs- und Vertriebsgemeinkosten	Verbot	Verbot	Verbot

Tab. 4: Komponenten der Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS im Vergleich

2.2.2.1.3 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)

565 Für alle finanzielle Vermögenswerte gilt grds. der Fair Value als Zugangswert (IFRS 9 Ziff. 5.1.1). Es kann dabei davon ausgegangen werden, dass bei Zugang der Fair Value i. d. R. den Anschaffungskosten, d. h. dem Fair Value des hingegebenen Gegenstands, entspricht (IFRS 9 Ziff. B5.1.1, B5.1.2 A). Bei der Zuordnung eines finanziellen Vermögenswertes zur Kategorie »fortgeführte Anschaffungskosten« oder zur Kategorie »Beizulegender Zeitwert mit Erfassung von Wertänderungen im Sonstigen Ergebnis« werden zudem direkt der Anschaffung zuzurechnende Transaktionskosten aktiviert, während bei einer Zuordnung zur Kategorie »Beizulegender Zeitwert mit Erfassung von Wertänderungen in der GuV« diese Art von Kosten als Aufwand zu erfassen sind (IFRS 9 Ziff. 5.1.1).

2.2.2.1.4 Barwert (Present Value)

565a Nach IFRS sind unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen mit dem Barwert zum Zeitpunkt der Ausreichung oder des Erwerbs anzusetzen, wenn der Abzinsungseffekt wesentlich ist (s. ebenso *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 271). Von einer Abzinsung kurzfristiger (unverzinslicher oder niedrig verzinslicher) Forderungen kann abgesehen werden, wenn der Abzinsungseffekt unwesentlich ist (IFRS 13 Ziff. BC138A). Dies kann regelmäßig bei Forderungen mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr angenommen werden. Zur Abzinsung ist ein Zinssatz

zugrunde zu legen, der für Finanzinstrumente gleicher Bedingungen, Laufzeit, Bonität, Währung und weiterer den Zinssatz beeinflussenden Faktoren verwendet wird (IFRS 13 Ziff. 13 B19).

2.2.2.2 Schulden

2.2.2.2.1 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)/Erfüllungsbetrag (Settlement Value)

Das IFRS-Regelwerk unterscheidet in finanzielle und sonstige Verbindlichkeiten. Finanzielle Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung zum Fair Value zu bewerten (IFRS 9 Ziff. 5.1.1). Sofern eine Klassifizierung einer finanziellen Verbindlichkeit als zu »fortgeführten Anschaffungskosten« bewertet erfolgt, sind zudem die Transaktionskosten mit einzubeziehen (IFRS 9 Ziff. 5.1.1). Die Bewertung erfolgt regelmäßig auf Basis des zugrunde liegenden Transaktionspreises, der dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Gegenleistung für den Austausch der Verpflichtung entspricht (s. IFRS 9 Ziff. B5.1.1, B5.1.2A sowie ergänzend *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 63). Gem. IFRS 13 Ziff. 72 bieten bei Vorliegen eines aktiven Marktes notierte Preise den bestmöglichen und objektivsten Hinweis zur Ermittlung des Fair Value. Handelt es sich um eine Bartransaktion, entspricht der beizulegende Zeitwert dabei i. d. R. dem zufließenden Geldbetrag bzw. den Anschaffungskosten. Liegt ein bargeldloser Vorgang vor, ist der Fair Value der erhaltenen Gegenleistung aus dem Transaktionspreis, d. h. dem Rechnungs- bzw. Vertragspreis, oder sonstigen Marktpreisen abzuleiten (s. ebenso *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 63). Sofern Transaktions-, Vertrags- oder Marktpreise nicht verlässlich ermittelbar sind (kein aktiver Markt), ist der beizulegende Zeitwert gem. IFRS 13 Ziff. 61–90 auf der Grundlage einer geeigneten Bewertungsmethode zu ermitteln (s. hierzu Rn. 512–513 sowie weiterführend *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 65–69). **566**

Den sonstigen Verbindlichkeiten werden als Residualgröße sämtliche nicht finanziellen Verbindlichkeiten subsumiert. Hierzu zählen in erster Linie Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen, erhaltene Anzahlungen, Steuerverbindlichkeiten, Verbindlichkeit i. R. d. sozialen Sicherheit sowie passive Rechnungsabgrenzungsposten (s. *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 25–28). Sie sind zu ihrem Erfüllungsbetrag (Settlement Value) zu bewerten, der sich aus dem zukünftig zu erwartenden Ressourcenabfluss ergibt (Framework Ziff. 4.38, 4.55). Dabei kann der Erfüllungsbetrag einzelfallabhängig sowohl auf den historischen Kosten, dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) als auch dem Barwert beruhen (s. Framework Ziff. 4.55 f. sowie auch *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 452). **567**

2.2.2.2.2 Nach bestmöglicher Schätzung notwendiger Erfüllungsbetrag (Best Estimate)

Rückstellungen sind mit ihrem bestmöglichen Schätzwert (Best Estimate) des notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten (IAS 37 Ziff. 36). Dieser stellt denjenigen Betrag dar, der aufgrund vernünftiger kaufmännischer Betrachtung zur stichtagsbezogenen Verpflichtungserfüllung oder Übertragung auf einen Dritten notwendig ist (s. IAS 37 Ziff. 37 sowie ergänzend *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 455; *Scheffler*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 233, Rn. 620). Das Management hat vor diesem Hintergrund eine Schätzung auf der Grundlage von Erfahrungswerten bei ähnlichen Transaktionen oder Expertenaussagen vorzunehmen (IAS 37 Ziff. 38). **568**

Bei Einzelverpflichtungen (Single Obligations) ist im Gegensatz zum HGB nicht eine etwas pessimistischere Sichtweise einzunehmen, sondern grundsätzlich die wahrscheinlichste Ergebnisalternative anzusetzen (IAS 37 Ziff. 40). Bei einer Bandbreite möglicher gleichwahrscheinlicher Ergebnisse ist der Mittelwert zu bilden (IAS 37 Ziff. 39). Eine bewusst vorsichtige Rückstellungsbewertung wird explizit abgelehnt, da das Vorliegen von Unsicherheit keine Überdotierung rechtfertigt (IAS 37 Ziff. 43 sowie hierzu auch *Pellens u. a.*, 2014, 445). Eine differenzierte Vorgehensweise ergibt sich bei der Bewertung von Massenverpflichtungen, für die eine Wahrscheinlichkeitsverteilung möglicher Ergebnisse vorliegt. Hierbei ist der Erwartungswert bzw. der Erfül- **569**

lungsbarwert heranzuziehen (s. IAS 37 Ziff. 39 sowie hieran anknüpfend *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 455).

570 Künftige Ereignisse (Future Events), die einen möglichen Einfluss auf die Höhe der Verpflichtung haben (z. B. kostenbeeinflussende Gesetzes- und Technologieänderungen) sind – wie auch nach HGB und in Abgrenzung zum EStG – zu berücksichtigen, wenn ausreichende objektive Hinweise für ihren Eintritt vorliegen (IAS 37 Ziff. 48). Dagegen sind Erstattungsansprüche (Reimbursements) nicht zu berücksichtigen, sondern ggf. separat zu aktivieren (s. IAS 37 Ziff. 53).

571 *(vorläufig frei)*

2.2.2.2.3 Barwert (Present Value)

572 Finanzielle Verbindlichkeiten sind im Gegensatz zum HGB immer dann mit dem Zinssatz eines vergleichbaren Finanzinstruments zu diskontieren, wenn der Abzinsungseffekt wesentlich ist. Bei kurzfristigen Verbindlichkeiten trifft dies häufig nicht zu (IFRS 13 Ziff. BC138A). Dies kann regelmäßig bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr angenommen werden.

573 Eine Bewertung von Rückstellungen zum Barwert (Present Value) ist ebenso immer dann vorzunehmen, wenn gem. IAS 37 Ziff. 45 ein wesentlicher Abzinsungseffekt anzunehmen ist. Sofern der Ausweis der Rückstellungen sowie das Jahresergebnis erheblich verändert werden, liegt der Tatbestand der Wesentlichkeit vor. Eine Abzinsung wird bei Erfüllung der Verpflichtung innerhalb eines Jahres nicht für erforderlich gehalten (s. *Scheffler*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 233, Rn. 631). Die Auswirkung des Zinseffektes bemisst sich nach der Höhe und Fristigkeit der Verpflichtung sowie nach der Höhe des Zinses (s. *Scheffler*, a. a. O., B 233, Rn. 630). Zugrunde zu legen ist ein fristadäquater Kalkulationszinssatz vor Steuern (Pre Tax Rate), der die aktuelle Marktlage im Hinblick auf den Zinseffekt und die spezifischen Risiken abbildet (s. IAS 37 Ziff. 47 sowie *Scheffler*, a. a. O., B 233, Rn. 632).

2.2.2.3 Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden

574 Die Bewertung latenter Steuern erfolgt – analog zum HGB – nach der Liability-Methode, welche der statischen Bilanztheorie entspricht. Demzufolge hat grundsätzlich eine Verwendung der künftigen Steuersätze, die im Zeitpunkt der Umkehr temporärer Bewertungsdifferenzen voraussichtlich gelten werden, zu erfolgen (IAS 12 Ziff. 47). Einschränkend ist jedoch zu betonen, dass die Berücksichtigung von Steuersätzen, die von den am Bilanzstichtag geltenden abweichen, ähnlich wie nach dem HGB nur dann zulässig ist, wenn entsprechende Steueränderungen verabschiedet oder zumindest angekündigt sind (IAS 12 Ziff. 48). Bei der Bewertung latenter Steuern ist gem. IAS 12 Ziff. 51 zudem zu berücksichtigen, in welcher Art und Weise die entsprechenden Vermögenswerte realisiert und die entsprechenden Schulden beglichen werden sollen, sofern die Art und Weise der Realisation respektive des Ausgleichs zu Unterschieden in der Besteuerung führt.

575 Analog zum HGB besteht für latente Steuern auch nach IFRS ein ausdrückliches Abzinsungsverbot (IAS 12 Ziff. 53). Begründet wird dieses Barwertverbot insb. mit den Objektivierungsproblemen einer Abzinsung, da hierfür komplexe Prognosen über die Zeitpunkte der Umkehr temporärer Bilanzierungsdifferenzen erforderlich wären (IAS 12 Ziff. 54).

2.2.2.4 Eigenkapital

576 Das Gezeichnete Kapital (Issued Capital) wird in Übereinstimmung zum Handels- und Steuerrecht entsprechend der statischen Bilanztheorie zum Nennwert bewertet (s. ebenso *Clemens*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 12, Rn. 31).

577 Hinsichtlich der Zugangsbewertung von Eigenkapitalinstrumenten beim Emittenten enthalten die IFRS grundsätzlich keine spezifischen Regelungen (s. *IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, N,

Rn. 431). Aus der Perspektive des Emittenten fallen diese insb. nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 9. Vor diesem Hintergrund ist bei Eigenkapitalinstrumenten im Emissionszeitpunkt eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) der Gegenleistung vorzunehmen, wobei eine dem Fremdkapital vergleichbare Folgebewertung entfällt (s. *IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, N, Rn. 431). In IFRS 2 sind spezifische Bewertungsregelungen für als anteilsbasierte Vergütungen ausgegebene Eigenkapitalinstrumente enthalten.

2.2.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

In Tab. 5 sind die in den vorherigen Abschnitten aufgezeigten Regelungen zur Zugangsbewertung der Aktiva und Passiva synoptisch zusammengefasst. **578**

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IFRS
Konzeptionen	**Vermögensgegenstände:** Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1–3 HGB)	**Wirtschaftsgüter:** Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1–3 i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)	**materielle und immaterielle Vermögenswerte:** Anschaffungs- und Herstellungskosten (u. a. IAS 2 und 16) **Finanzielle Vermögenswerte:** Fair Value des hingegebenen Gegenstands; entspricht i. d. R. den Anschaffungskosten (IFRS 9)
Komponenten der Anschaffungskosten	• Anschaffungspreis ./. Anschaffungspreisminderungen • Anschaffungsnebenkosten • Nachträgliche Anschaffungskosten • (ggf. Fremdkapitalzinsen)	• Anschaffungspreis ./. Anschaffungspreisminderungen • Anschaffungsnebenkosten • Nachträgliche Anschaffungskosten • (ggf. Fremdkapitalzinsen)	• Anschaffungspreis ./. Anschaffungspreisminderungen • Anschaffungsnebenkosten (einschl. Abbruch- und Wiederherstellungskosten) • Nachträgliche Anschaffungskosten • Fremdkapitalkosten (bei Qualifying Asset)
Komponenten der Herstellungskosten	• Angenäherter Vollkostenansatz • Einzelkosten: Pflicht • Gemeinkosten: Pflicht • Verwaltungskosten herstellungsbezogen: Pflicht, allgemeine: Wahlrecht • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs: Wahlrecht • Fremdkapitalzinsen: bedingtes Wahlrecht • Forschungs- und Vertriebskosten: Verbot	• Angenäherter Vollkostenansatz • Einzelkosten: Pflicht • Gemeinkosten: Pflicht • Verwaltungskosten herstellungsbezogen: Pflicht, allgemeine: Wahlrecht • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs: Wahlrecht (temporär) • Fremdkapitalzinsen: bedingtes Wahlrecht • Forschungs- und Vertriebskosten: Verbot	• Produktionsbezogener Vollkostenansatz • Einzelkosten: Pflicht • Gemeinkosten: Pflicht • Verwaltungskosten herstellungsbezogen: Pflicht, allgemeine: Verbot • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung und für soziale Einrichtungen des Betriebs: Pflicht (anteilig) • Fremdkapitalzinsen: Pflicht bei Qualifying Asset • Forschungs- und Vertriebskosten: Verbot

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IFRS
Abzinsung	**unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen:** grds. Abzinsungsgebot für gewinnrealisierende Forderungen; Ausnahme: kurzfristige Forderungen (≤ 1 Jahr); Abzinsungsverbot bei Darlehensforderungen	**unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen:** grds. Abzinsungsgebot für gewinnrealisierende Forderungen; Ausnahme: kurzfristige Forderungen (≤ 1 Jahr); Abzinsungsverbot bei Darlehensforderungen	**unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen:** generelles Abzinsungsgebot, sofern der Abzinsungseffekt wesentlich ist; Ausnahme: kurzfristige Forderungen (≤ 1 Jahr)
Konzeptionen	**Verbindlichkeiten:** Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) **Rentenverpflichtungen:** Barwert (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) **Rückstellungen:** nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)	**Verbindlichkeiten:** Anschaffungskosten oder höherer Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG) **Rentenverpflichtungen:** Barwert **Rückstellungen:** Anschaffungskosten oder höherer Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG); entspricht i. A. dem Erfüllungsbetrag; Beachtung der Sondervorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG	**Finanzielle Verbindlichkeiten:** Fair Value der erhaltenen Gegenleistung der Verbindlichkeit; entspricht i. d. R. den Anschaffungskosten (IFRS 9) **Sonstige Verbindlichkeiten und Rückstellungen:** Sonstige Verbindlichkeiten: Erfüllungsbetrag (Framework Ziff. 4.38, 4.55); Rückstellungen: bestmöglicher Schätzwert (Best Estimate) des notwendigen Erfüllungsbetrags (IAS 37 Ziff. 36)
Konzeptionen	**Latente Steuern als Sonderposten eigener Art:** Steuerbe-/entlastung bewertet mit individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB) **Eigenkapital (Gezeichnetes Kapital):** Nennwert (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB)	– **Eigenkapital (Gezeichnetes Kapital):** Nennwert (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HGB)	**Latente Steuern als Vermögenswert/Schuld:** Steuerbe-/entlastung bewertet mit individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen (IAS 12 Ziff. 47) **Eigenkapital (Gezeichnetes Kapital):** Nennwert
Abzinsung	**Verbindlichkeiten:** Abzinsungsverbot **Rückstellungen:** grundsätzlich Abzinsungsgebot; Ausnahme: kurzfristige Rückstellungen (≤ 1 Jahr) (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB) **Latente Steuern:** Abzinsungsverbot (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB)	**Verbindlichkeiten:** grundsätzlich Abzinsungsgebot; Ausnahme u. a. kurzfristige Verbindlichkeiten (< 1 Jahr) (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) **Rückstellungen:** grundsätzlich Abzinsungsgebot; Ausnahme u. a. kurzfristige Rückstellungen (< 1 Jahr) (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG) –	**Finanzielle Verbindlichkeiten:** generelles Abzinsungsgebot, sofern der Abzinsungseffekt wesentlich ist; Ausnahme: kurzfristige Verbindlichkeiten (≤ 1 Jahr) **Rückstellungen:** generelles Abzinsungsgebot, sofern der Abzinsungseffekt wesentlich ist (IAS 37 Ziff. 45); Ausnahme: kurzfristige Rückstellung (≤ 1 Jahr) **Latente Steuern:** Abzinsungsverbot (IAS 12 Ziff. 53)

Tab. 5: Zugangsbewertung in der Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS im Vergleich

2.3 Folgebewertung

2.3.1 HGB-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Freidank, Der Ansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten zum Barwert in der Handels- und Steuerbilanz, WiSt 1995, 494.

Freidank/Noori, Rechnungslegungspolitik im Spiegel der Reform des deutschen Bilanzrechts, in: *Freidank* (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung von Unternehmen, Berlin 2010, 77.

Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976.

Velte, Auswirkungen des BilMoG-RefE auf die Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, KoR 2008, 61.

2.3.1.1 Vermögensgegenstände

2.3.1.1.1 Planmäßige Abschreibungen

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (analog § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG für das Steuerrecht). Der um planmäßige Abschreibungen verminderte Wertansatz wird dabei unter den Terminus fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten gefasst. **579**

Ziel der aufwandswirksamen Verrechnung von planmäßigen Abschreibungen ist es, den ordentlichen Werteverzehr des abnutzbaren Anlagevermögens zu berücksichtigen (s. *Freidank/Velte*, 2013, 503). Des Weiteren kommt der Verrechnung von Abschreibungen unter besonderer Berücksichtigung des Going-Concern-Prinzips eine wesentliche Innenfinanzierungsfunktion zu (s. *Böcking/Orth*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 13). Aus der Perspektive der statischen Bilanztheorie besteht die Funktion der planmäßigen Abschreibungen primär in der Erfassung der Verringerung des Nutzenpotenzials eines Gutes, da die Abschreibung den Wertansatz dieses Gutes in der Bilanz mindert. Aus Sicht der dynamischen Bilanztheorie wird die Funktion der planmäßigen Abschreibungen hingegen in der periodengerechten Aufwandsverteilung gesehen (s. hierzu auch *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 342 f.; *Böcking/Orth*, a. a. O., Sp. 16). **580**

Den mit bestimmten Abschreibungsmethoden zu berücksichtigenden Wertminderungen können verschiedene Ursachen zugrunde liegen, die i. d. R. nicht exakt eruierbar sind, sondern auf Hypothesen beruhen (s. hierzu im Einzelnen *Freidank/Velte*, 2013, 503). Die im Einzelfall anzuwendende Abschreibungsmethode ist handelsrechtlich nicht festgeschrieben; ihre Wahl hat jedoch unter Beachtung der GoB und mithin nach dem Vorsichtsprinzip zu erfolgen (s. etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 384 mit Verweis auf § 243 HGB). Handelsrechtlich stehen als GoB-konforme Methoden grundsätzlich die lineare, geometrisch-degressive, arithmetisch-degressive und die progressive Abschreibung als Verfahren der Zeitabschreibung sowie die Leistungsabschreibung oder eine Kombination dieser Methoden zur Auswahl (s. etwa BT-Drucks. 16/10067, 56 sowie ergänzend *Böcking/Orth*, a. a. O., Sp. 16; *Schubert/Andrejewski/Roscher*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 238–247; zu den Methoden s. im Einzelnen etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 390–409; *Freidank/Velte*, 2013, 506–513). **581**

Den planmäßigen Abschreibungen i. S. d. HGB entsprechen steuerrechtlich die Absetzungen für Abnutzung (AfA). Das Steuerrecht ist hinsichtlich der Methodenwahl infolge des Gleichheitsgrundsatzes der Besteuerung restriktiver als das Handelsrecht und sieht grundsätzlich nur die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode vor (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Neben der linearen konnten bewegliche Anlagegüter für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011 nach der geometrisch-degressiven Methode abgeschrieben werden, sofern **582**

diese das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibungen und den Höchstsatz von 25% nicht übersteigt (§ 7 Abs. 2 EStG). In § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG gestattet das Steuerrecht zudem die AfA nach Maßgabe der Leistung, sofern diese wirtschaftlich begründet ist und entsprechende Aufzeichnungen als Leistungsnachweise erbracht werden. Die steuerliche Anerkennung des handelsrechtlich zulässigen progressiven und arithmetisch-degressiven Abschreibungsverfahrens wird generell versagt (s. Bewertungsvorbehalt gem. § 5 Abs. 6 EStG).

583 Bezogen auf das Sachanlagevermögen sind handelsrechtlich die lineare, die geometrisch- und arithmetisch-degressive Abschreibung sowie die Leistungsabschreibung zulässig. Steuerrechtlich kommen hingegen nur die lineare Abschreibung sowie die Leistungsabschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in Betracht. Immaterielle Vermögensgegenstände sind steuerrechtlich zwingend linear abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG), während handelsrechtlich nach h. M. aufgrund der schnellen Verflüchtigung nach dem Vorsichtsprinzip grundsätzlich eine degressive Abschreibung zur Anwendung kommen soll (s. etwa *Fasselt/Brinkmann*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 211, Rn. 195; *IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, E, Rn. 494), jedoch auch die lineare Abschreibung als zulässig angesehen wird (s. hierzu ausführlich *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 131 f.). Für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert ist als fiktiver Vermögensgegenstand eine planmäßige (lineare) Abschreibung über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Handelsrecht vorgesehen (§ 246 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB).

584 Zu Beginn der Nutzungszeit ist für jedes Anlagegut ein Abschreibungsplan zu erstellen, in dem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die Bestimmung der Nutzungsdauern der einzelnen Anlagegüter hat in diesem Zusammenhang auf dem Schätzungsweg zu erfolgen (s. etwa *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 157). Handelsrechtlich wird die Nutzungsdauer durch die GoB beschränkt (s. etwa *Böcking/Orth*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 24). Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens oder eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden, ist eine typisierte Nutzungsdauer von zehn Jahren zugrunde zu legen (§ 253 Abs. 3 Sätze 3, 4 HGB). Das Steuerrecht legt im Gegensatz dazu typisierend eine lineare Abschreibung über eine unwiderrufliche Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG), so dass latente Steuern entstehen. I. R. d. Steuerrechts geben darüber hinaus sog. AfA-Tabellen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vor, von denen nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf (s. *Freidank/Velte*, 2013, 505 f.). Handelsrechtlich entfalten die AfA-Tabellen zwar keine zwingende Bindung, jedoch dienen diese häufig als komplexitätsmindernde Orientierungshilfe, zumal sie auch als vorsichtige Schätzung handelsrechtlich anerkannt sind (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 379; *Schubert/Andrejewski/Roscher*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 231).

585 Die Abschreibung beginnt handels- und steuerrechtlich grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Lieferung bzw. Fertigstellung des Vermögensgutes (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 439; *Schubert/Andrejewski/Roscher*, a. a. O., § 253 HGB, Rn. 224). Im Jahr des Zugangs sind sowohl handels- als auch steuerrechtlich grundsätzlich nur die auf den Zeitraum zwischen Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt und dem Bilanzstichtag entfallenden planmäßigen Abschreibungen zu verrechnen (pro rata temporis), wobei auf volle Monate aufgerundet werden muss (s. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG sowie *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 158).

2.3.1.1.2 Außerplanmäßige Abschreibungen

586 Außerplanmäßige Abschreibungen dienen, im Gegensatz zu den planmäßigen Abschreibungen, der Berücksichtigung außergewöhnlicher Wertminderungen, wodurch eine Überbewertung von Vermögensgegenständen i. S. d. Kapitalerhaltung verhindert werden soll. Als Ursachen für außer-

gewöhnliche Wertminderungen kommen beispielsweise negative Veränderung der Bodenbeschaffenheit bei Grundstücken, gesunkene Wiederbeschaffungspreise oder mangelnde Verwendungsmöglichkeiten von Vermögensgegenständen infolge technischen Fortschritts in Betracht.

587 Der Anwendungsbereich der außerplanmäßigen Abschreibungen des Anlagevermögens ist unabhängig von der Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, sodass sie für Anlagegüter, die nicht der Abnutzung unterliegen (z. B. Grundstücke), die einzige Abschreibungsmöglichkeit darstellen. Bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens erfassen sie die Wertminderungen, die nicht bereits durch planmäßige Abschreibungen berücksichtigt wurden (s. ebenso *Böcking/Orth*, a. a. O., Sp. 19). Bei einer vorübergehenden Wertminderung besteht gem. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB (gemildertes Niederstwertprinzip) für Finanzanlagen ein Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (zu dessen möglichen Ausprägungen vgl. Rn. 485–486 sowie kritisch ebenfalls *Velte*, KoR 2008, 70 f.). Liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, so besteht gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB eine rechtsformunabhängige Abwertungspflicht. Es ist »davon auszugehen, dass eine voraussichtlich nicht dauernde Wertminderung grundsätzlich nur dann angenommen werden kann, wenn die begründete Aussicht besteht, dass die Anhaltspunkte dafür innerhalb von zwölf Monaten wegfallen« (BMJ, 2007, 111).

588 Die Auffassung des Gesetzgebers deckt sich damit wohl nicht mit den bislang gängigen Kommentarmeinungen, die unter einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung ein nachhaltiges Absinken des beizulegenden Wertes unter den Buchwert versteht (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 476). Eine dauernde Wertminderung wird beim abnutzbaren Anlagevermögen nach h. M. angenommen, wenn während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer der beizulegende Wert des Vermögensgegenstandes unter dem Wert liegt, der sich bei einer planmäßigen Abschreibung ergibt (s. *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 253 HGB, Rn. 165). Als zeitlicher Grenzwert für den »erheblichen Teil« wird häufig analog zur Sichtweise der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 14.03.2006, BStBl. II 2006, 680) die halbe Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Wertminderung angenommen (s. m. w. N. *Schubert/Andrejewski/Roscher*, a. a. O. 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 316).

589 Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens hat eine besonders sorgfältige Prüfung der Wertminderung zu erfolgen. Im Zweifel ist nach dem Vorsichtsprinzip eher eine dauernde Wertminderung anzunehmen, da hier ein möglicher Bewertungsfehler nicht automatisch durch planmäßige Abschreibungen im Zeitablauf korrigiert wird (s. stellvertretend *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 478).

590 Im Umlaufvermögen gilt im Gegensatz zum Anlagevermögen gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB stets das strenge Niederstwertprinzip entsprechend der statischen Bilanztheorie. Danach sind bestehende Wertansätze zwingend mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Stichtag ergibt. Sofern Börsen- oder Marktpreise nicht festzustellen sind und der niedrigere beizulegende Wert die Anschaffungs- und Herstellungskosten unterschreitet, ergibt sich nach § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB eine Abschreibungspflicht auf diesen Wert (zu den möglichen Ausprägungen des beizulegenden Werts vgl. Rn. 482–484).

591 Abb. 15 fasst die Systematik der außerplanmäßigen Abschreibungen nach HGB schematisch zusammen.

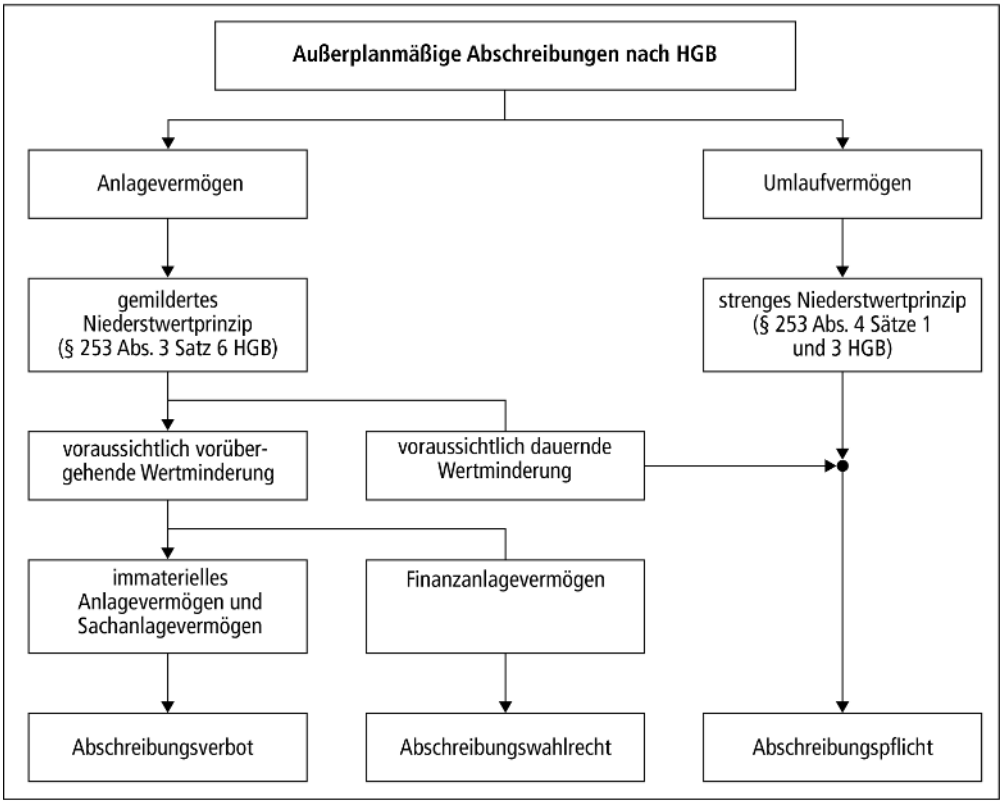

Abb. 15: Außerplanmäßige Abschreibungen nach HGB

592 Den außerplanmäßigen Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert entspricht im Steuerrecht die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) i. S. d. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG für abnutzbare und die Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG für abnutzbare und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (s. ebenso *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 164 f.; zur Differenzierung der AfaA und Teilwertabschreibung s. ausführlich *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, 5. Aufl., Rn. 162 f.).

593 Die AfaA hat dabei gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG Vorrang vor der Teilwertabschreibung, d. h., der Teilwert (zum Begriff vgl. Rn. 488) darf erst dann zum Ansatz kommen, wenn er niedriger als der Wert ist, der sich bei Vornahme einer AfaA ergäbe (s. *Coenenberg/Haller/Schultze*, 2014, 165). Während eine AfaA auch bei einer nur vorübergehenden Wertminderung vorgenommen werden darf, kommt das Wahlrecht zu einer Teilwertabschreibung nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung in Betracht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG). Neben den Teilwertvermutungen des BFH hat die Finanzverwaltung im sog. »Teilwerterlass« eine Strukturierung der wichtigsten Anwendungsfälle vorgelegt (BMF vom 16.07.2014, BStBl I 2014, 1162).

2.3.1.1.3 Wertaufholungen

594 Wenn die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung in späteren Jahren wieder entfallen, sieht das Handelsrecht – mit Ausnahme des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts – ein rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot vor (§ 253 Abs. 5 Sätze 1, 2 HGB). Als absolute Wert-

obergrenze für Wertaufholungen (Zuschreibungen) gelten bei Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abzuschreiben sind, grundsätzlich die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 603; *Winkeljohann/Taetzner*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 648). Beim abnutzbaren Anlagevermögen darf eine Wertaufholung höchstens bis zu dem Betrag erfolgen, der sich nach dem Abschreibungsplan ohne die außerplanmäßigen Abschreibungen ergeben hätte (fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten; s. etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 604; *Böcking/Orth*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 19; *Winkeljohann/Taetzner*, a. a. O., § 253 HGB, Rn. 648). Wertaufholungen sind nach h. M. nur zur Rückgängigmachung außerplanmäßiger Abschreibungen, nicht hingegen zur Korrektur überhöhter planmäßiger Abschreibungen zulässig (s. etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 605).

595 Das handelsrechtliche Wertaufholungsgebot korrespondiert mit der steuerrechtlichen Regelung, dass Teilwertabschreibungen nur dann beibehalten werden dürfen, wenn auch weiterhin eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung nachgewiesen werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG). Allerdings ist kein explizites Zuschreibungsverbot für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert in § 6 EStG kodifiziert. Bei einer Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips ließe sich ein entsprechendes Verbot auch für die steuerliche Gewinnermittlung rechtfertigen.

2.3.1.2 Schulden

596 Sofern nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag der (nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige) Erfüllungsbetrag einer Schuld gestiegen ist, so ist der Wertansatz dieser Schuld nach h. M. gem. dem Höchstwertprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu erhöhen (s. etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 253 HGB, Rn. 75; *Angermayer/Oser*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2157; *Freidank/Velte*, 2013, 580). Der Ansatz des höheren Stichtagswertes hat dabei – analog zum strengen Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB auf der Aktivseite – zu erfolgen, wenn die werterhöhenden Umstände voraussichtlich von dauerhafter Natur sind. Eine Verminderung des Wertansatzes aufgrund einer am Bilanzstichtag geringeren Belastung ist nur zulässig, solange der ursprüngliche (nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige) Erfüllungsbetrag nicht unterschritten wird, da ansonsten ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB) vorläge (s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 582 sowie *Coenenberg/Haller/Schulze*, 2014, 121; a. A. *Schubert*, in: Beck´scher Bilanzkommentar, 9. Aufl., § 253 HGB, Rn. 152 in Bezug auf Rückstellungen). Eine Verminderung einer Schuld steht daher im Ergebnis nur dann zur Disposition, wenn die Gründe, die zu einer früheren Aufwertung geführt haben, entfallen sind; diese Vorgehensweise entspricht einer analogen Anwendung des für Vermögensgegenstände geltenden § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB. Entsprechendes gilt für den Barwert bei diskontierten Schuldposten.

597 Steuerrechtlich kommt bei Verbindlichkeiten – wie im Handelsrecht – eine Wertansatzerhöhung (Teilwerterhöhung) nur dann in Betracht, wenn der Teilwert voraussichtlich dauernd über dem Zugangswert liegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG). Wurde wegen eines Anstiegs des Teilwerts der Verbindlichkeit eine Teilwertzuschreibung vorgenommen und sinkt der Teilwert in den folgenden Wirtschaftsjahren wieder, so ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG zwingend der niedrigere Teilwert anzusetzen (strenges Wertminderungsgebot); die ursprünglichen Anschaffungskosten dürfen dabei jedoch – analog zum HGB – nicht unterschritten werden (s. hierzu auch *Angermayer/Oser*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2161; *Kiesel/Baun*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Bd. 5, Rn. 1138–1140). Bzgl. der Rückstellungen sind auch i. R. d. Folgebewertung die Sonderregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu beachten (s. hierzu *Kiesel/Baun*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Bd. 5, Rn. 1163).

2.3.1.3 Latente Steuern als Sonderposten eigener Art

598 Bilanzierte latente Steuern sind zu jedem Bilanzstichtag im Hinblick auf die erwarteten Steuerbe- und -entlastungen zu untersuchen und gegebenenfalls in ihrer Höhe anzupassen oder in Gänze aufzulösen. Insb. hinsichtlich aktiver latenter Steuern (auf steuerliche Verlustvorträge) hat nach Maßgabe des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) eine sorgfältige Überprüfung der Werthaltigkeit zu erfolgen (s. hierzu explizit BT-Drucks. 16/10067, 67). Sofern die Tatbestandsmerkmale einer Aktivierung nicht mehr erfüllt sind, d. h., eine Verlustverrechnung nicht mehr wahrscheinlich ist, sind die aktiven latenten Steuern in entsprechender Höhe aufzulösen (s. hierzu weiterführend BT-Drucks. 16/10067, 67).

599 Eine Neubewertung bereits gebildeter latenter Steuern kann sich bei Anwendung der Liability-Methode auch im Zuge geänderter Steuersätze ergeben. Die Auflösungsbeträge werden analog zur Bildung latenter Steuern erfolgswirksam, in diesem Fall als sonstiger betrieblicher Ertrag beziehungsweise sonstiger betrieblicher Aufwand erfasst (s. auch *Küting/Seel*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, 2009, 517).

2.3.2 IFRS-Rechnungslegung

Ergänzende Literaturhinweise

Ertel, Fair-Value – Relevanz in Deutschland. Eine empirische Untersuchung der HDAX- und SDAX-Unternehmen, PiR 2014, 175.
Freiberg, Nutzungsdauern von immateriellen Vermögenswerten nach IFRS, PiR 2006, 119.
Gehrer/Kakuhn/Schüz, IFRS 9 Financial Instruments – die finale Fassung im Überblick, IRZ 2014, 385.
Klingels, Der Impairment-Test einer geschäftswerttragenden Cash Generating Unit, KoR 2006, 276.
Kümpel/Döbel, Identifizierung einer cash generating unit nach IAS 36, Der Betriebswirt 2005, 22.
Pottgießer/Velte/Weber, Ermessensspielräume i. R. d. Impairment-Only-Approach, DStR 2005, 1748.
Theile/Pawelzik, Auswirkungen von IFRS 13 auf den impairment-Test nach IAS 36, PiR 2012, 210.
Velte, Impairment only approach des IASB und Einheitstheorie des RFH/BFH, PiR 2006, 55.
Zülch/Teuteberg, Änderungen an IAS 16 und IAS 38 zur Angemessenheit von Abschreibungsmethoden – kein striktes Verbot der Umsatzbasierung, DB 2014, 1629.

2.3.2.1 Vermögenswerte

2.3.2.1.1 Grundlegendes

600 Wie in Abb. 14 (vgl. Rn. 519) dargestellt, erfolgt die Folgebewertung von Vermögenswerten einerseits auf Basis des Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodells, welches analog zum HGB die zum Erwerbs- bzw. Herstellungsvorgang aktivierten Kosten und die im Zeitablauf verrechneten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen umfasst, und andererseits zum beizulegenden Zeitwert, wobei bezüglich der zweiten Alternative eine erfolgsneutrale (Neubewertung) sowie eine erfolgswirksame Erfassung möglich sind.

2.3.2.1.2 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)

601 Die Neubewertungsmethode impliziert eine Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) am Stichtag abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und eventuell entstandener außerplanmäßiger Wertminderungen (Impairment). Das Charakteristikum der Neubewertungsmethode ist die erfolgsneutrale Erfassung einer festgestellten positiven Wertdifferenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) und dem Buchwert in einer Neubewertungsrücklage (Revaluation Surplus), vorausgesetzt, es ist in der Vergangenheit kein Neubewertungsverlust erfolgswirksam verrechnet worden (IAS 38 Ziff. 85; IAS 16 Ziff. 39). Sofern der Fair Value den Buchwert unterschreitet, ist – wie auch beim Cost Model – eine erfolgswirksame Erfassung erforderlich, es sei denn, in den Vorperioden wurde ein Neubewertungsgewinn erfolgs-

neutral in die entsprechende Rücklage eingestellt. Die erfolgsneutrale Verbuchung der »Scheingewinne« entspringt der organischen Bilanztheorie nach *Schmidt*.

Es ist allerdings davon auszugehen, dass die Neubewertungsmethode sowohl im Sachanlagenbestand als auch bei den immateriellen Vermögenswerten von den Unternehmen aufgrund der strengen Voraussetzungen und spezifischer Nachteile selten in Anspruch genommen wird (s. zur geringen Inanspruchnahme des Neubewertungswahlrechts vom Unternehmen des HDAX und SDAX *Ertel*, PiR 2014, 175–180). Selbst nach der Einschätzung des IASB wird bei immateriellen Vermögenswerten die Tatbestandsvoraussetzung eines aktiven Marktes nur in Ausnahmefällen erfüllt sein (IAS 38.78), womit der Neubewertung in diesem Falle nur geringe praktische Relevanz beigemessen wird. Im Sachanlagevermögen hingegen scheint die Möglichkeit einer Neubewertung gem. IAS 16 nahe liegender, weil nicht auf die Existenz eines aktiven Marktes als Tatbestandsvoraussetzung abgestellt wird (s. auch *Freidank/Velte*, 2013, 477). **602**

In IAS 36 Ziff. 34 i. V. m. IAS 38 Ziff. 79 ist geregelt, dass die Häufigkeit der Neubewertung vom Ausmaß der Schwankungen (Volatilität) des Fair Value abhängt. Bei bedeutenden und starken Schwankungen ist eine jährliche Neubewertung in Betracht zu ziehen, in den anderen Fällen ist ein Zyklus von drei bis fünf Jahren gerechtfertigt. Die Charakteristika der Neubewertung lassen sich in Abb. 16 ablesen. **603**

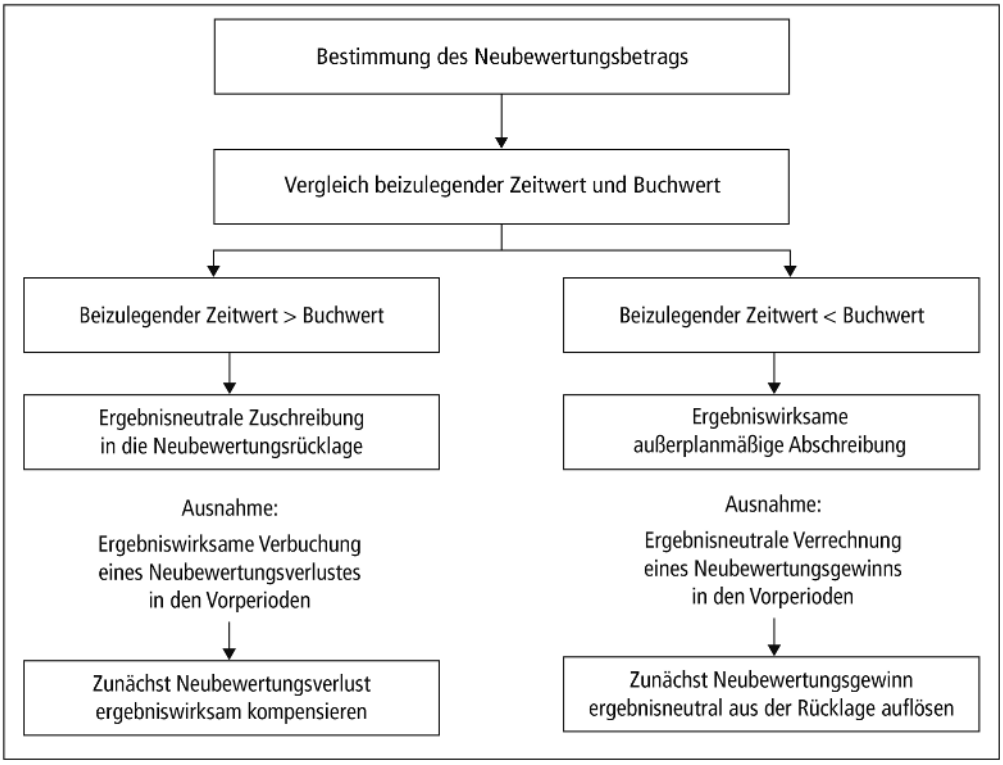

Abb. 16: Ermittlung des Neubewertungsbetrags zum Neubewertungszeitpunkt, Quelle: *Pellens u. a.*, 2014, 366

Für bestimmte Vermögenswerte (z. B. finanzielle Vermögenswerte, die einem Geschäftsmodell »Verkaufen« zugeordnet wurden, Anlageimmobilien, biologische Vermögenswerte) ist eine erfolgswirksame Verbuchung zum Fair Value vorgesehen, die sich ebenfalls auf positive Wertdiffe- **604**

renzen zwischen dem Fair Value und dem Buchwert erstreckt. Sämtliche resultierenden Wertänderungen werden sofort in der Erfolgsrechnung erfasst.

2.3.2.1.3 Planmäßige Abschreibungen

605 Bei der planmäßigen Abschreibung des Sachanlagevermögens (Depreciation) besteht in Übereinstimmung mit dem HGB ein grundsätzliches Methodenwahlrecht (IAS 16 Ziff. 62). Als zulässige Verfahren kommen die Methoden der linearen (Straight Line Method), der geometrisch-degressiven (Diminishing Balance Method) und der leistungsabhängigen (Sum of the Units Method) Abschreibung sowie Kombinationsformen in Betracht, sofern diese im Einzelfall geeignet sind, den tatsächlichen Nutzungsverlauf des Asset gem. IAS 16 Ziff. 60 sinnvoll wiederzugeben. Klarstellend hebt dabei das IASB hervor, dass die umsatzbasierte Abschreibungsmethode unzulässig ist (IAS 16 Ziff. 62A).

606 Bei immateriellen Vermögenswerten ist grundsätzlich die lineare, geometrisch-degressive und leistungsabhängige Abschreibung zulässig (IAS 38 Ziff. 98). Im Gegensatz zum strikten Verbot umsatzbasierter Abschreibungsmethoden für das Sachanlagevermögen (vgl. Rn. 605) besteht für immaterielle Vermögenswerte lediglich die widerlegbare Vermutung, dass umsatzbasierte Abschreibungsmethoden nicht sachgerecht sind (IAS 38 Ziff. 98A). Eine umsatzbasierte Abschreibung ist nur dann zulässig, wenn sich entweder der immaterielle Vermögenswert direkt anhand von Umsatzerlösen ausdrücken lässt oder eine starke Korrelation zwischen den Umsatzerlösen und dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des immateriellen Vermögenswerts nachgewiesen werden kann (IAS 38 Ziff. 98A).

606a Im Hinblick auf die Wahl der sachgerechten Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte enthält IAS 38 Ziff. 98B den Hinweis, dass es hilfreich sein kann, den maßgeblichen begrenzenden Faktor (»predominant limiting factor«) des Vermögenswerts zu ermitteln. Beispielhaft wird ausgeführt, dass die Verwendung eines immateriellen Vermögenswerts durch das Unternehmen vertraglich derart geregelt sein kann, dass die Anzahl der Nutzungsjahre (d. h. die Dauer), die Anzahl der zu produzierenden Einheiten oder eine festgelegte Gesamtsumme an zu erzielenden Umsatzerlösen vorherbestimmt ist. Die Identifikation eines solchen maßgeblichen begrenzenden Faktors kann folglich als Ansatzpunkt für die Wahl der sachgerechten Abschreibungsbasis dienen. Sofern jedoch eine andere Basis den Verlauf der Nutzenrealisierung besser widerspiegelt, kann vom maßgeblichen begrenzenden Faktor abgewichen werden. Ist der Verlauf der Nutzenrealisierung nicht zuverlässig bestimmbar, so ist der Vermögenswert linear abzuschreiben (IAS 38 Ziff. 97).

606b Daneben gilt die widerlegbare Vermutung, dass immaterielle Vermögenswerte im Allgemeinen keinem planmäßigen Werteverzehr unterliegen. Dies entspricht der Auffassung des IASB, wonach diese Posten häufig über eine unbestimmbare Nutzungsdauer (Indefinite Useful Life) verfügen, sodass lediglich eine außerplanmäßige Abschreibung in Frage kommt (s. hierzu auch *Freiberg*, PiR 2006, 119).

607 Im Gegensatz zu den steuerlichen AfA-Tabellen, die ebenfalls i. R. d. HGB-Rechnungslegung als Orientierungshilfe dienen, sieht das IASB keine standardisierten Nutzungsdauern für einzelne Vermögenswerte vor. Vielmehr hat der Bilanzersteller unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Nutzung, des physischen Verschleißes, technischer Überholung und rechtlicher oder ähnlicher Nutzungsbeschränkungen die Abschreibungsdauer (Useful Life) zu schätzen (IAS 16 Ziff. 56, IAS 38 Ziff. 88–96). Angesichts der erhöhten Objektivierungsprobleme und der Gefahr einer raschen technischen Veralterung bei bestimmten (originären) immateriellen Vermögenswerten ist eine möglichst kurze Abschreibungsdauer zu wählen (IAS 38 Ziff. 92).

608 Die gewählte Abschreibungsmethode sowie die unterstellte Nutzungsdauer sind jährlich an ggf. eintretende Veränderungen anzupassen (IAS 16 Ziff. 51, 61; IAS 38 Ziff. 104). Die Abschreibung beginnt nach Maßgabe der Nutzung (IAS 16 Ziff. 55; IAS 38 Ziff. 97), sodass eine zeitanteilige Amortisation (pro rata temporis) in Übereinstimmung mit dem HGB und EStG angezeigt ist.

2.3.2.1.4 Außerplanmäßige Abschreibungen

2.3.2.1.4.1 Wertminderungstest für einzelne Vermögenswerte

Für die Bilanzierung von Wertminderungen (Impairments) ist grds. für alle Vermögenswerte IAS 36 anzuwenden (IAS 36 Ziff. 2). Vom Anwendungsbereich des IAS 36 sind jedoch bestimmte Vermögenswerte ausgenommen, für die Spezialregelungen gelten (IAS 36 Ziff. 2). Dies betrifft u. a. Vorräte (s. hierzu IAS 2 Ziff. 28–34) und finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallen (s. hierzu IFRS 9 Ziff. 5.5.1–5.5.20). **609**

Unter Zugrundelegung vom IAS 36 als Grundnorm für Wertminderungen ist die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen, z. B. auf Gegenstände des Sachanlagevermögens und immateriellen Vermögens, an die Durchführung eines Werthaltigkeitstests (Impairment-Tests) gebunden. Hierbei besteht gem. IAS 36 Ziff. 9 eine grundsätzliche Verpflichtung, an jedem Bewertungsstichtag zu überprüfen, ob Anzeichen eines Asset Impairment vorliegen. Dabei lassen sich die in Tab. 6 aufgeführten unternehmensexternen und -internen Indikatoren unterscheiden. Es ergeben sich keine wesentlichen materiellen Unterschiede zur HGB-Rechnungslegung. Die Indikatoren stellen das Minimum dar, das bei der Prüfung der Werthaltigkeit heranzuziehen ist (IAS 36 Ziff. 12 (a) bis (g)). **609a**

Unternehmensexterne Anzeichen	Unternehmensinterne Anzeichen
wesentlicher Rückgang des Werts eines Asset	substanzielle Hinweise für eine Veralterung oder einen physischen Schaden des Asset
wesentliche nachteilige Veränderungen des technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder rechtlichen Umfelds, dem sich das Unternehmen oder der Vermögenswert zuordnen lässt	wesentliche nachteilige Veränderungen in Ausmaß oder Art der Nutzung eines Vermögenswerts (einschließlich der Änderung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts von unbestimmter Nutzungsdauer auf endliche Nutzungsdauer)
Erhöhung des Marktzinses oder anderer Marktrenditen, die dazu dienen, den Value in Use des Asset zu beeinflussen	substanzielle Hinweise aus dem internen Berichtswesen für eine schlechtere ökonomische Leistung des Asset als ursprünglich erwartet
der Buchwert der Reinvermögenswerte des Bericht erstattenden Unternehmens übersteigt seine Marktkapitalisierung	

Tab. 6: Anhaltspunkte für eine Wertminderung nach IAS 36 Ziff. 12

Liegt(en) ein oder mehrere Indikator(en) für ein Impairment vor, ist zwingend ein Wertminderungstest durchzuführen (IAS 36 Ziff. 9). Unabhängig davon, ob ein oder mehrere Indikatoren für ein Impairment gegeben ist (sind), ist bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer bzw. bei immateriellen Vermögenswerten, die noch nicht zur Nutzung bereitstehen (IAS 36 Ziff. 10 (a)), sowie beim derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (IAS 36 Ziff. 10 (b)) ein jährlicher Wertminderungstest durchzuführen. Eine Ausnahme von dem Prinzip, dass die genannten Assets jährlich im Hinblick auf ihre Wertminderung untersucht werden müssen, ergibt sich aufgrund des Wesentlichkeitsprinzips. **610**

Eine außerplanmäßige Abschreibung ist vorzunehmen, falls der erzielbare Betrag (Recoverable Amount) geringer als der Buchwert (Carrying Amount) des betreffenden Vermögenswertes ausfällt (IAS 36 Ziff. 59). Die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung (Impairment Loss) stellt demnach die Differenz zwischen Buchwert und erzielbarem Betrag dar (IAS 36 Ziff. 6). Letzterer ermittelt sich gem. IAS 36 Ziff. 6 i. V. m. 8 aus dem höheren Betrag des beizulegenden Zeitwertes abzüglich Veräußerungskosten (Fair Value less Costs of Disposal) und dem Wert aus der fortgesetzten Nutzung des Asset (Value in Use) (s. hierzu im Einzelnen Abb. 17). **611**

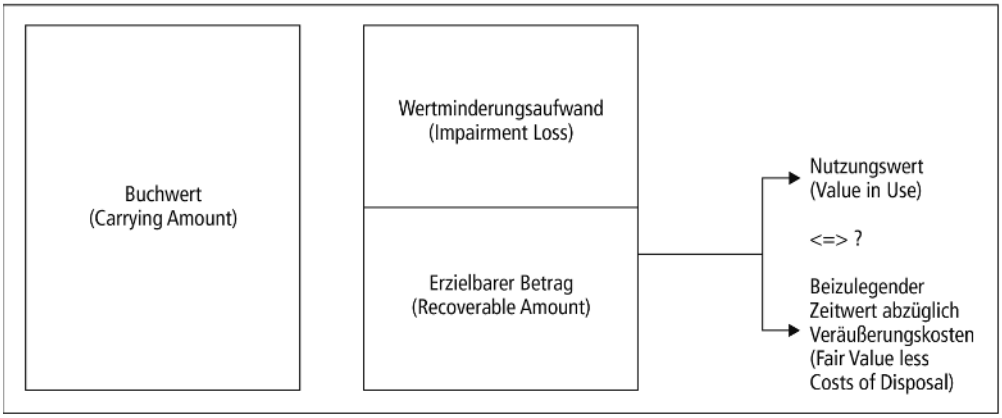

Abb. 17: Impairment-Test nach IAS 36

612 Der Recoverable Amount ist grundsätzlich für einzelne Assets zu bestimmen. Sollte ein betrachteter Vermögenswert allerdings für sich genommen keine Cashflows aus seiner fortlaufenden Nutzung generieren (z. B. der derivative Goodwill), die weitestgehend unabhängig von den Cashflows anderer Assets sind, ist der erzielbare Betrag abweichend von der strengen Auslegung des Einzelbewertungsprinzips im Handels- und Steuerrecht für die zahlungsmittelgenerierende Einheit (Cash Generating Unit (CGU)), zu der der betrachtete Asset gerechnet wird, zu bestimmen (IAS 36 Ziff. 22).

613 Darauf kann nur dann verzichtet werden, wenn entweder der Fair Value less Costs of Disposal des einzelnen Asset höher als dessen Buchwert ist oder wenn erwartet werden kann, dass sein Value in Use nahezu dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten entspricht und Letzterer nicht verlässlich ermittelt werden kann (IAS 36 Ziff. 22 (a) und (b)).

614 Die Konzeption des Impairment-Tests nach IAS 36 unterscheidet sich ferner von der HGB-Rechnungslegung, indem das IFRS-Regelwerk nicht die grundlegende Klassifikation eines strengen und gemilderten Niederstwertprinzips im Umlauf- und Anlagevermögen vorsieht. So ist nach IFRS – wie bereits ausgeführt – unabhängig von der jeweiligen Dauer der Wertminderung bei Eintritt von Wertminderungsindikatoren ein generelles Abschreibungsgebot zu beachten.

615 Der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (Fair Value less Costs of Disposal) misst den in einer Markttransaktion aus dem Verkauf des betreffenden Asset resultierenden Betrag nach Abzug der Veräußerungskosten. Bei dem (fiktiven) Verkauf wird angenommen, dass er unter marktüblichen Bedingungen zwischen sachverständigen und vertragswilligen Geschäftspartnern zustande kommt (IAS 36 Ziff. 6).

616 Zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes ist das in Abb. 13 (vgl. Rn. 509) dargelegte Stufenmodell heranziehen (IAS 36 Ziff. 6 i. V. m. IFRS 13 Ziff. 76–86). Ist eine verlässliche Schätzung des beizulegenden Zeitwertes auf der dritten Stufe, z. B. durch den Einsatz von DCF-Verfahren, nicht möglich, liegt ein Befreiungstatbestand vor, den Value in Use als erzielbaren Betrag anzusetzen (IAS 36 Ziff. 20). IFRS 13 enthält dagegen keinen Hinweis darauf, dass eine Fair-Value-Bewertung ggf. nicht möglich sein könnte (vgl. Rn. 514). Mit Einführung von IFRS 13 wird somit kein Anwendungsbereich von IAS 36 Ziff. 20 mehr gesehen (s. bestätigend *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 213).

617 Der Nutzungswert (Value in Use) ist definiert als der Barwert der künftigen Cashflows, der durch die fortlaufende Nutzung des Asset im Unternehmen erwartet wird (IAS 36 Ziff. 6). Bei der Ermittlung des Value in Use sind neben den erwarteten Cashflows auch Prognosen im Hinblick auf die Veränderungen dieser Cashflows, der Zeitwert des Geldes in Form eines risikolosen Dis-

kontierungszinssatzes und der Preis für die dem Asset innewohnende Unsicherheit sowie sonstige Faktoren, die Marktteilnehmer in ihre Überlegungen einbeziehen würden, zu berücksichtigen (IAS 36 Ziff. 30).

618 Zunächst hat eine Schätzung der mit der Nutzung und dem Abgang des betrachteten Asset verbundenen Zahlungsreihe zu erfolgen. Im Anschluss daran ist diese Zahlungsreihe mit einem angemessenen Zinssatz (Discount Rate) auf ihre Cashflows abzuzinsen (IAS 36 Ziff. 31). Die Prognose künftiger Cashflows muss auf vernünftigen Annahmen des Managements und auf den aktuellsten Finanzplanungen basieren. Mögliche Veränderungen der künftigen Cashflows und die dem Asset innewohnende Unsicherheit können entweder bei der Schätzung der künftigen Cashflows oder bei der Bestimmung des für die Abzinsung verwendeten Zinssatzes berücksichtigt werden (IAS 36 Ziff. 40). Während in der klassischen Unternehmensbewertung ein Diskontierungszinssatz nach Steuern zugrunde gelegt wird, stellen die IFRS zur Diskontierung der geschätzten Zahlungsreihe aus Gründen der Objektivierung auf einen Bruttozinssatz vor Steuern ab, welcher die gegenwärtigen Einschätzungen des Marktes hinsichtlich des Geldzeitwerts und des spezifischen Risikos widerspiegelt (IAS 36 Ziff. 55).

619 Sofern zum Bewertungsstichtag der erzielbare Betrag des in Rede stehenden Asset seinen Buchwert unterschreitet, ist Letzterer auf den erzielbaren Betrag abzuschreiben; der Differenzbetrag führt zu einem Wertminderungsaufwand (IAS 36 Ziff. 59).

620 Ein festgestellter Impairment Loss muss im Allgemeinen sofort ergebniswirksam in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden, es sei denn, für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte wird die Neubewertungsmethode zugrunde gelegt (IAS 36 Ziff. 60). Übersteigt der Abwertungsverlust den bisherigen Buchwert, ist – soweit in einem anderen IFRS verlangt – die Passivierung einer Schuld erforderlich (IAS 36 Ziff. 62). Hierbei ist vor allen Dingen die Bildung einer Rückstellung in Betracht zu ziehen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen des IAS 37 erfüllt sind. Die planmäßigen Abschreibungsbeträge sind nach erfolgter Abwertung für künftige Perioden an den neuen Buchwert anzupassen (IAS 36 Ziff. 63).

2.3.2.1.4.2 Wertminderungstest auf Basis von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten am Beispiel des derivativen Goodwill

621 Das IFRS-Regelwerk stellt vergleichbar mit den handels- und steuerrechtlichen Normen grds. auf eine Einzelbewertung der Vermögenswerte ab. Ist die verlässliche Bestimmung des erzielbaren Betrags für einen einzelnen Vermögenswert allerdings nicht möglich, muss dieser im Rahmen eines Impairment-Tests für eine oder mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheit(en) (CGU) ermittelt werden (s. IAS 36 Ziff. 66 sowie hierzu im Einzelnen *Freidank/Velte*, 2013, 529). Die CGU-Aufteilung stellt somit eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes dar und geht grds. über die entsprechenden Vorschriften des HGB und EStG hinaus (s. zu den Ausnahmen einer Bildung von Bewertungseinheiten § 254 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG).

622 Eine CGU stellt die kleinstmögliche Gruppe von Assets innerhalb eines Unternehmens dar, die (weitgehend) unabhängig von anderen Vermögenswerten Cashflows generiert. Als Abgrenzungshilfe sieht IAS 36 Ziff. 70 eine CGU dann als gegeben an, wenn durch einen Asset oder eine Gruppe von Assets ein Ergebnis produziert wird, das in einem aktiven Markt gehandelt wird. Dass dieser Output tatsächlich möglicherweise unternehmensintern genutzt und nicht auf dem Markt angeboten wird, ist in diesem Zusammenhang bedeutungslos. Die künftig zu erwartenden Marktpreise sind von der Geschäftsleitung zu schätzen und sowohl der Prognose der künftigen Einzahlungen der betreffenden CGU als auch der Prognose der Auszahlungen anderer CGUs, die den Output unternehmensintern abnehmen, zugrunde zu legen (IAS 36 Ziff. 71).

623 Im Gegensatz zum handels- und steuerrechtlichen Kombinationsmodell aus planmäßiger und ggf. außerplanmäßiger Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung ist beim derivativen Geschäfts- oder Firmenwert nach IFRS lediglich ein jährlicher und ggf. unterjähriger Impairment-Test durch-

zuführen (Impairment Only Approach) (s. IAS 36 Ziff. 90 sowie ergänzend *Freidank/Velte*, 2013, 529).

624 Im Mittelpunkt des Impairment Only Approach steht nicht der bilanziell ausgewiesene Goodwill auf Ebene der Gesamtunternehmung; dieser wird vielmehr gem. IAS 36 Ziff. 80 auf eine oder mehrere firmenwerttragende CGU heruntergebrochen (s. hierzu u. a. *Velte*, PiR 2006, 55 f.; *Velte*, in: *Freidank/Tanski*, Management Handbuch ACF, 4; *Pottgießer/Velte/Weber*, DStR 2005, 1749 f.). Der Zeitpunkt des Impairment-Tests jeder CGU, die einen Geschäfts- oder Firmenwert enthält, ist während des Geschäftsjahres frei wählbar und muss für jede CGU jährlich zur gleichen Zeit erfolgen (IAS 36 Ziff. 96).

625 Bei der Durchführung des jährlichen Impairment-Tests dürfen die letzten Ergebnisse eines in einer früheren Periode durchgeführten Niederstwerttests herangezogen werden, wenn sich die Assets und Liabilities der betreffenden CGU seit dem letzten Test nicht wesentlich verändert haben, der letzte Test zu dem Ergebnis geführt hat, dass der erzielbare Betrag den Buchwert der CGU erheblich überstiegen hat, und eine Analyse der Umstände seit dem letzten Niederstwerttest ergibt, dass es unwahrscheinlich ist, dass der Buchwert der CGU unter ihrem erzielbaren Betrag liegt (IAS 36 Ziff. 99).

626 Der Goodwill ist auf diejenigen CGUs zu verteilen, die erwartungsgemäß von den Synergieeffekten eines Unternehmenszusammenschlusses in Form von Cashflows profitieren werden und deren Cashflows weitgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte sind. Als Höchstgrenze wird bei der Bildung von CGUs gefordert, dass diese die Größe eines Segments nicht überschreiten dürfen (Bottom Up Approach) (s. *Freidank/Velte*, 2013, 530). Eine im Zuge von Reorganisationsmaßnahmen notwendige Änderung der Zusammensetzung einer oder mehrerer CGUs zieht ebenfalls eine Anpassung der Goodwill-Zuordnung auf die von der Reorganisation betroffenen CGUs nach sich. Die Neuzuordnung hat, wie bei der Veräußerung von Teilen einer CGU, auf Grundlage der Wertverhältnisse der von der Reorganisation betroffenen Einheiten zu erfolgen (IAS 36. Ziff. 87).

627 Sofern nach der Durchführung des Wertminderungstests eine positive Differenz zwischen dem Buchwert und dem erzielbaren Betrag festgestellt wird, ist diese unter Berücksichtigung einer zweistufigen Hierarchieabfolge in der GuV als Wertminderungsaufwand zu berücksichtigen (IAS 36 Ziff. 104). In einem ersten Schritt ist der Wertansatz des Goodwill vollständig mit dem Impairment Loss zu verrechnen. Ein darüber hinausgehender Restbetrag bedingt eine anteilige Absenkung der Wertansätze der der CGU zugewiesenen Vermögenswerte auf Basis der jeweiligen Buchwerte. Dabei stellt der höhere Wert aus Null und dem geschätzten Recoverable Amount die absolute Untergrenze für die Erfassung des Wertminderungsaufwands dar.

2.3.2.1.5 Wertaufholungen (Reversal of Impairment Losses)

628 Das Unternehmen hat an jedem Bewertungsstichtag zu beurteilen, ob diejenigen Umstände, die ursprünglich zur Erfassung eines Wertminderungsaufwandes geführt haben, nicht länger fortbestehen oder gemindert sind (IAS 36 Ziff. 110). Es lassen sich in Analogie zur Wertminderung (s. Tab. 6, Rn. 609) folgende unternehmensexterne und -interne Indikatoren für eine Wertaufholung feststellen (IAS 36 Ziff. 111).

Unternehmensexterne Anzeichen	Unternehmensinterne Anzeichen
wesentliche Steigerung des Werts des Vermögenswerts	wesentliche vorteilhafte Veränderungen in Ausmaß oder Art der Nutzung eines Vermögenswerts
wesentliche vorteilhafte Veränderungen des technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder rechtlichen Umfelds, dem sich das Unternehmen oder der Vermögenswert zuordnen lässt	substanzielle Hinweise aus dem internen Berichtswesen für eine bessere ökonomische Leistung des Asset als ursprünglich erwartet

Unternehmensexterne Anzeichen	Unternehmensinterne Anzeichen
Minderung des Marktzinses oder anderer Marktrenditen, die dazu dienen, den Value in Use des Asset zu beeinflussen	
Marktkapitalisierung übersteigt den Buchwert der Vermögenswerte des Bericht erstattenden Unternehmens	

Tab. 7: Anhaltspunkte für eine Wertaufholung nach IFRS 36 Ziff. 111

Beim Vorliegen einer oder mehrerer Anzeichen wird der Recoverable Amount des in Rede stehenden Asset bestimmt (IAS 36 Ziff. 110). Dabei ist zu beurteilen, ob sich die zugrunde liegenden Parameter auch tatsächlich geändert haben (IAS 36 Ziff. 99). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist eine Zuschreibung des Buchwerts auf den erzielbaren Betrag vorzunehmen (IAS 36 Ziff. 114). Dieses generelle Wertaufholungsgebot deckt sich insoweit prinzipiell mit den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. **629**

Abweichend ist eine Zuschreibung des derivativen Goodwill jedoch explizit ausgeschlossen, da eine Nachaktivierung des originären Goodwill befürchtet wird (s. IAS 36 Ziff. 124 sowie hieran anknüpfend *Freidank/Velte*, 2013, 534). Dies entspricht der handelsrechtlichen Vorgehensweise, wonach eine Wertaufholung für eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts in § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB explizit unterbunden wird. Als Begründung wird ebenfalls die Einhaltung des Aktivierungsverbotes für den originären Goodwill sowie des Vorsichtsprinzips angeführt (s. u. a. für eine Würdigung *ADS*, 6. Aufl., § 255 HGB, Rn. 287). Abweichungen ergeben sich hierbei im Vergleich zu den steuerrechtlichen Regelungen, welche die Wertaufholung für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG nicht explizit verbieten. Bei Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips ließe sich ein steuerrechtliches Zuschreibungsverbot rechtfertigen. **630**

Die Wertobergrenze der generellen Wertaufholung stellt nach den IFRS – wie auch im Handels- und Steuerrecht – derjenige Betrag dar, welcher sich bei Vornahme planmäßiger Abschreibungen ohne zwischenzeitliche Abwertung ergeben hätte (IAS 36 Ziff. 117). Hinsichtlich der Ergebniswirksamkeit einer Wertaufholung gelten die Regelungen für die Wertminderung analog, d. h. die Wertaufholung wird für alle Assets, die nicht zu Neubewertungsbeträgen bilanziert werden, sofort ertragswirksam vorgenommen (IAS 36 Ziff. 119 f.). Der Abschreibungsplan ist für die Restnutzungsdauer des Vermögenswerts an den Buchwert nach Wertaufholung anzupassen (IAS 36 Ziff. 121). **631**

Die Zuschreibung einer CGU hat anteilig auf die in der CGU enthaltenen Assets – mit Ausnahme des derivativen Goodwill – zu erfolgen. Die Korrektur der Buchwerte der in der CGU enthaltenen Assets wird durch die jeweiligen Regelungen für die Wertaufholung einzelner Assets determiniert (IAS 36 Ziff. 122). Bei der Verteilung der Wertaufholung auf die Buchwerte der Assets der CGU gilt es zu beachten, dass diese Buchwerte nach der Wertaufholung den geringeren Betrag aus ihrem Recoverable Amount (soweit bestimmbar) und dem Buchwert, der sich bei planmäßiger Abschreibung ergeben hätte, wenn bei dem Vermögenswert in früheren Perioden kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre, nicht übersteigen dürfen. Darüber hinausgehende Beträge sind anteilig auf die anderen Vermögenswerte – mit Ausnahme eines Goodwill – der CGU zu verteilen (IAS 36 Ziff. 123). **632**

2.3.2.2 Schulden

Die Folgebewertung von finanziellen Verbindlichkeiten hat grundsätzlich unter Anwendung der Effektivzinsmethode mit den fortgeführten Anschaffungskosten zu erfolgen (IFRS 9 Ziff. 5.3.1 i. V. m. 4.2.1). Die fortgeführten Anschaffungskosten entsprechen dabei den historischen Anschaffungskosten abzüglich bereits erfolgter Tilgungen zuzüglich/abzüglich der kumulierten **633**

Amortisation eines etwaigen Agios/Disagios und abzüglich einer ggf. eingetretenen außerordentlichen Verringerung der Verbindlichkeit (s. ebenso *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 81). Als Ausnahme von diesem Grundsatz hat dagegen eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) u. a. bei denjenigen finanziellen Verbindlichkeiten zu erfolgen, welche der Kategorie »Beizulegender Zeitwert mit Erfassung von Wertänderungen in der GuV (IFRS 9 Ziff. 5.3.1 i. V. m. 4.2.1) zugeordnet sind. Dies impliziert, dass eine Unterschreitung des Zugangswerts im Gegensatz zum Handels- und Steuerrecht i. R. d. Folgebewertung möglich ist und das Realisationsprinzip durchbrochen wird. Bezüglich der sonstigen Verbindlichkeiten ergeben sich keine grundlegenden Änderungen zur Zugangsbewertung (s. ebenso *Schulze Osthoff*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 14, Rn. 1068).

634 Rückstellungen sind i. R. d. Folgebewertung – analog zur Erstbewertung – mit ihrem bestmöglichen Schätzwert (Best Estimate) des notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen (IAS 37 Ziff. 36). Rückstellungen sind dabei zu jedem Abschlussstichtag hinsichtlich ihres Ansatzes sowie ihrer Höhe zu überprüfen und im Einzelfall anzupassen (IAS 37 Ziff. 59). Neue Erkenntnisse sowie Änderungen der Eintrittswahrscheinlichkeiten und der Risiken sowie sonstiger Prämissen sind hierbei zu berücksichtigen. Der Zugangswert kann i. R. d. Folgebewertung – im Gegensatz zum Handels- und Steuerrecht – sowohl über- als auch unterschritten werden, wobei im letzteren Fall das Realisationsprinzip durchbrochen wird. Anpassungen sind mit Ausnahme von Entsorgungsverpflichtungen jeweils erfolgswirksam zu behandeln. Wenn der Zinseffekt wesentlich ist, sind Rückstellungen zu ihrem Barwert anzusetzen (IAS 37 Ziff. 45).

2.3.2.3 Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden

635 Zu jedem Bilanzstichtag hat – analog zum deutschen Handelsrecht – eine Überprüfung zu erfolgen, ob sich Veränderungen in den Bewertungsgrundlagen der bereits bilanzierten latenten Steuern ergeben haben (IAS 12 Ziff. 56). Auch wenn bezüglich der Höhe temporärer Differenzen keine Änderungen eintreten, kann sich der Wertansatz latenter Steuern ändern. Als Gründe hierfür kommen primär Variationen in der Einschätzung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern, Änderungen des der Bewertung zugrunde liegenden Steuersatzes oder auch Änderungen im Hinblick auf die voraussichtliche Art und Weise der Realisation respektive des Ausgleichs der latenten Steuern in Betracht (s. hierzu auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, 2014, 635).

636 Eine Anpassung der Bewertung latenter Steuern hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem sich die Bewertungsgrundlagen geändert haben. Die Folgen im Zuge von Steuersatzänderungen sind grundsätzlich in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen (IAS 12 Ziff. 60). Eine diesbezügliche Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn latente Steuern in den Vorperioden erfolgsneutral gebildet wurden; in diesen Fällen hat die Erfassung der Auswirkungen von Steuersatzänderungen in analoger Weise erfolgsneutral zu erfolgen (IAS 12 Ziff. 60 i. V. m. 63).

2.3.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

637 Tab. 8 fasst die Folgebewertung der Aktiva und Passiva in der Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS synoptisch zusammen.

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IFRS
Konzeptionen	**Vermögensgegenstände:** (fortgeführte) Anschaffungs- und Herstellungskosten oder niedrigerer beizulegender (Zeit-) Wert **Ausnahmen:** beizulegender Zeitwert bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (begrenzt auf Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute; § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB) und bei zu verrechnendem Planvermögen i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB	**Wirtschaftsgüter:** (fortgeführte) Anschaffungs- und Herstellungskosten oder niedrigerer Teilwert **Ausnahme:** beizulegender Zeitwert bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (begrenzt auf Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute; § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG)	**Vermögenswerte:** Mixed Model aus (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie beizulegendem Zeitwert (erfolgswirksam und -neutral)
planmäßige Abschreibungen	**Sachanlagen:** linear, geometrisch-degressiv, arithmetisch-degressiv, progressiv, leistungsbezogen (GoB-konforme Ausübung des Methodenwahlrechts) **Immaterielles Anlagevermögen:** grds. bestimmbare Nutzungsdauer und linear oder geometrisch-degressiv; falls unbestimmbare Nutzungsdauer, Zugrundelegung einer typisierten Nutzungsdauer von 10 Jahren und lineare Abschreibung (analog bei einem derivativen Geschäfts- oder Firmenwert) (§ 253 Abs. 3 Sätze 3, 4 HGB)	**Sachanlagen:** linear, geometrisch-degressiv (temporär) oder leistungsbezogen (Einschränkung des Methodenwahlrechts durch § 7 EStG) **Immaterielles Anlagevermögen:** zwingend linear (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG)	**Sachanlagen:** linear, geometrisch-degressiv, leistungsbezogen (IAS 16 Ziff. 62) (Methodenwahlrecht i. S. d. True and Fair View) **Immaterielles Anlagevermögen:** unbestimmbare Nutzungsdauer (widerlegbar), ansonsten linear, geometrisch-degressiv, leistungsbezogen; linear bevorzugte Methode (IAS 38 Ziff. 97 f.)
	Schätzung der Nutzungsdauer grundsätzlich frei, Orientierung an AfA-Tabellen	Bindung an AfA-Tabellen	Schätzung der Nutzungsdauer nach Maßgabe von IAS 16 Ziff. 56, IAS 38 Ziff. 88–96
	Grundsätzlich zeitanteilig (pro rata temporis)	Zeitanteilig (pro rata temporis); (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)	Nach h. M. zeitanteilig (pro rata temporis) gem. True and Fair View
außerplanmäßige Abschreibungen	**Anlagevermögen:** Gebot bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, Wahlrecht bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung bei Finanzanlagen, ansonsten Verbot (§ 253 Abs. 3 Sätze 5, 6 HGB) **Umlaufvermögen:** Gebot; Dauer der Wertminderung dem Grunde nach bedeutungslos (§ 253 Abs. 4 HGB)	Wahlrecht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG)	Gebot bei Existenz von Wertminderungsindikatoren, Dauer der Wertminderung bedeutungslos (IAS 36)

	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IFRS
außerplanmäßige Abschreibungen	**Vergleichsgrößen:** Buchwert versus niedrigerer beizulegender (Zeit-)Wert	**Vergleichsgrößen:** Buchwert versus niedrigerer Teilwert	**Vergleichsgrößen:** Buchwert (Carrying Amount) versus erzielbarer Betrag (Recoverable Amount) (IAS 36 Ziff. 59) **Erzielbarer Betrag:** Maximum aus Nutzungswert (Value in Use) und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (Fair Value less Costs of Disposal) (IAS 36.6 i. V. m. 8)
Einzel-/Gesamtbewertung	Grundsätzlich Einzelbewertung **Ausnahme:** u. a. Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)	Grundsätzlich Einzelbewertung **Ausnahme:** u. a. Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 1a Satz 2 EStG)	Grundsätzlich Einzelbewertung **Ausnahme:** u. a. Bewertungseinheiten (Hedge Accounting nach IFRS 9); Zahlungsmittelgenerierende Einheiten bei Corporate Assets und beim derivativen Goodwill
Wertaufholung	Allgemein: Gebot (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB) Derivativer Goodwill: Verbot (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB)	Allgemein: Gebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG) Derivativer Goodwill: strittig	Allgemein: Gebot (IAS 36 Ziff. 114) Derivativer Goodwill: Verbot (IAS 36 Ziff. 124)
Konzeptionen	**Schulden:** Ansatz des höheren Stichtagswertes (nur) bei voraussichtlich dauernder Werterhöhung (strenges Höchstwertprinzip; § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB analog)	**Schulden:** Ansatz des höheren Teilwerts (nur) bei voraussichtlich dauernder Werterhöhung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG; strenges Höchstwertprinzip)	**Schulden:** **Finanzielle Verbindlichkeiten:** Anschaffungskostenmodell bzw. Fair Value (für die Kategorie »Beizulegender Zeitwert mit Erfassung von Wertminderungen in der GuV« (IFRS 9 Ziff. 5.3.1 i. V. m. 4.2.1) **Sonstige Verbindlichkeiten und Rückstellungen:** Sonstige Verbindlichkeiten: Erfüllungsbetrag; Rückstellungen: bestmöglicher Schätzwert (Best Estimate) (IAS 37 Ziff. 36)
	Verminderung des Wertansatzes zulässig, solange der ursprüngliche Wertansatz nicht unterschritten wird (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB)	Verminderung des Wertansatzes zulässig, solange die ursprünglichen Anschaffungskosten nicht unterschritten werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG); bei Rückstellungen Beachtung der Sondervorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG	Erhöhungen und Verminderungen des Wertansatzes (ggf. auch unter den ursprünglichen Wertansatz) möglich
	Latente Steuern als Sonderposten eigener Art: Steuerbe-/entlastung bewertet mit individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB)	–	**Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden:** Steuerbe-/entlastung bewertet mit individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen (IAS 12 Ziff. 47, 56, 60)

Tab. 8: Folgebewertung in der Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS im Vergleich

3 Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Ergänzende Literaturhinweise

Küting/Kaiser, Aufstellung oder Feststellung: Wann endet der Wertaufhellungszeitraum? Implikationen für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips bei Berichtigung, Änderung und Nichtigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, WPg 2000, 577.

Kropf, Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg 2000, 1137.

3.1 HGB-Rechnungslegung

638 Durch das Stichtagsprinzip wird – im Zusammenspiel mit dem Prinzip der Einzelbewertung – für alle Vermögensgegenstände und Schulden der Zeitpunkt des Ansatzes und der Bewertung festgelegt (s. *Ballwieser*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 105, Rn. 64). Das Stichtagsprinzip besagt, dass i. R. d. Bilanzansatzes diejenigen Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, die bis zum Bilanzstichtag stattgefunden haben, und dass für die Bewertung die Verhältnisse am Abschlussstichtag maßgeblich sind (§ 242 HGB i. V. m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; s. hierzu auch *Winkeljohann/Philipps*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 242 HGB, Rn. 6; zu Einschränkungen des Stichtagsprinzip *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 45–47).

639 Hinsichtlich der nach dem Bilanzierungszeitpunkt bekannt werdende Ereignisse sind grundsätzlich nur sog. wertaufhellende (auch: werterhellende), nicht jedoch wertbeeinflussende (auch: wertbegründende) Tatsachen im Jahresabschluss zu berücksichtigen; hinsichtlich Letzterer besteht jedoch für Kapitalgesellschaften und ihnen gesetzlich gleichgestellte Unternehmen gem. § 285 Nr. 33 HGB eine Berichterstattungspflicht im Anhang, sofern es sich um Vorgänge von besonderer Bedeutung im neuen Geschäftsjahr handelt und diese weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind (s. hierzu etwa *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 38; 123 f.; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, in: *Schulze-Osterloh u. a.*, HdJ, Bd. 1, Kap. I/7, Rn. 120, 128; *Rückle*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2307; *Fülbier/Kuschel/Selchert*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 252 HGB, Rn. 70 f.; *Pittroff/Schmidt/Siegel*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 161, Rn. 119 f.). Unter wertaufhellenden Tatsachen sind dabei solche Ereignisse zu verstehen, die im Bilanzierungszeitpunkt begründet waren. Dies ist unabhängig davon, ob sie negativer (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) oder positiver Art sind. Den wertbeeinflussenden Tatsachen sind Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu subsumieren, die keinen Rückschluss auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen (s. hierzu ausführlich *Rückle*, 2002, Sp. 2307; *Fülbier/Kuschel/Selchert*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 252 HGB, Rn. 70 f.; *Pittroff/Schmidt/Siegel*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 161, Rn. 119 f.).

640 Bzgl. der zu berücksichtigenden wertaufhellenden Tatsachen ist umstritten, bis zu welchem Zeitpunkt diese bekannt geworden sein müssen (s. etwa den Meinungsstreit zwischen *Kropf*, WPg 2000, 1137–1147 und *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 577–596; zum Diskussionsstand s. ausführlich *Rückle*, in: *Ballwieser u. a.*, 2002, Sp. 2307 f.). Als Ende des Wertaufhellungszeitraums dürfte dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zufolge grundsätzlich das Ende der Bilanzaufstellung maßgebend sein, jedoch kann im Einzelfall auch die Fertigstellung der Unterlagen für eine Bilanzgruppe (z. B. Sachanlagen) entscheidend sein, wenn das danach eintretende Ereignis nur einen unerheblichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat (s. etwa auch *ADS*, 1995, Rn. 77; *Winkeljohann/Büssow*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 252 HGB, Rn. 39).

641 Liegen wesentliche Risiken und Wertminderungen vor, wird der Zeitraum der Berücksichtigung entgegen dem Gesetzeswortlaut nach h. M. auch über das Ende der Aufstellung hinaus – ggf. bis zur Feststellung des Jahresabschlusses – auszudehnen sein (s. auch *ADS*, Tb. 1,

6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 78; *Winkeljohann/Büssow*, in: a. a. O., § 252 HGB, Rn. 39; a. A. *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 596).

642 Die dargestellten Grundsätze gelten – auch in der verwendeten Terminologie – grundsätzlich ebenfalls für das Steuerrecht (s. hierzu *Winkeljohann/Büssow*, in: a. a. O., § 252 HGB, Rn. 40). In § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f HS 1 EStG findet sich eine ausdrückliche Festschreibung des Stichtagsprinzips. Es wird in diesem Zusammenhang klargestellt, dass die Einschränkung des handelsrechtlichen Stichtagsprinzips durch die Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen i. R. d. Bewertung von Rückstellungen steuerrechtlich nicht nachvollzogen wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f HS 2 EStG). Der Wertaufhellungsgrundsatz spielt auch bei der BFH-Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung eine wesentliche Rolle.

3.2 IFRS-Rechnungslegung

643 Analog zum HGB ist auch nach den IFRS von der Gültigkeit des Stichtagsprinzips für Ansatz und Bewertung auszugehen (s. auch *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, in: *Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann*, HdJ, Bd. 1, Abt. I/7, Rn. 129; *Rückle*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2306; *Pittroff/Schmidt/Siegel*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 161, Rn. 15). Während jedoch das Stichtagsprinzip im HGB explizit kodifiziert ist (§ 242 HGB i. V. m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), ergibt sich dieses i. R. d. IFRS-Regelwerks nur mittelbar aus IAS 10, der durch Einzelfallregelungen (z. B. IAS 1 Ziff. 72, 74 und 76) ergänzt wird (s. hierzu auch *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 104).

644 Wie im HGB- haben auch im IFRS-Abschluss nach dem Bilanzstichtag bekannt werdende – vorteilhafte oder nachteilige – wertaufhellende Tatsachen Berücksichtigung zu finden (IAS 10 Ziff. 3 (a)). Wertbeeinflussende Tatsachen sind hingegen – analog zum HGB – nicht zu berücksichtigen (IAS 10 Ziff. 3 (b)), bedürfen allerdings i. S. d. Grundsatzes der Relevance jeweils einer Angabe in den Notes, wenn sie für die Entscheidungsfindung der Rechnungslegungsadressaten wesentlich sind (IAS 10 Ziff. 21).

645 Sofern eine Genehmigungspflicht der Gesellschafter besteht, wird nach IFRS als Ende des Wertaufhellungszeitraums die Genehmigung des Abschlusses durch das Aufsichtsgremium als maßgeblich erachtet, sofern eine Vorlagepflicht an das Aufsichtsgremium besteht, die Freigabe der Veröffentlichung durch den Vorstand (IAS 10 Ziff. 5 f.). Für deutsche prüfungspflichtige Unternehmen ist das Datum der Freigabe der Veröffentlichung durch den Vorstand im Regelfall das Datum des Bestätigungsvermerks, da der Vorstand im Allgemeinen erst zu diesem Zeitpunkt den Abschluss an den Aufsichtsrat weiterleitet (s. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 106 sowie ähnlich *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, in: *Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann*, HdJ, Bd. 1, Abt. I/7, Rn. 133). Insoweit ist eine Abweichung zum HGB festzustellen, wonach der Wertaufhellungszeitraum grundsätzlich nicht über das Ende der Aufstellung des Abschlusses hinaus reicht.

3.3 Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

646 Tab. 9 fasst die Gültigkeit des Stichtagsprinzips und die Behandlung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag gem. HGB/EStG und IFRS synoptisch zusammen.

	Handels- und Steuerbilanz	IFRS
Stichtagsprinzip	explizit kodifiziert (§§ 242 i. V. m. 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; steuerrechtlich § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG); gilt für Ansatz und Bewertung	ergibt sich mittelbar aus IAS 10, ergänzt durch Einzelfallregelungen (z. B. IAS 1 Ziff. 72, 74, 76); gilt für Ansatz und Bewertung
Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	Wertaufhellende Tatsachen: sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen	Wertaufhellende Tatsachen: sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen (IAS 10 Ziff. 3 (a))
	Wertbeeinflussende Tatsachen: dürfen im Abschluss nicht berücksichtigt werden, u. U. jedoch Berichterstattungspflicht im Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB)	Wertbeeinflussende Tatsachen: dürfen im Abschluss nicht berücksichtigt werden (IAS 10 Ziff. 3 (b)), ggf. jedoch Berichterstattungspflicht in den Notes (IAS 10 Ziff. 21)
	Ende des Wertaufhellungszeitraums: grundsätzlich Ende der Bilanzaufstellung, u. U. auch darüber hinaus (h. M.)	Ende des Wertaufhellungszeitraums: Genehmigung des Abschlusses durch Aufsichtsorgan, sofern eine Genehmigungspflicht der Gesellschafter besteht (IAS 10 Ziff. 5); Freigabe der Veröffentlichung durch den Vorstand, sofern eine Vorlagepflicht an das Aufsichtsgremium besteht (IAS 10 Ziff. 6)

Tab. 9: Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag in der Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS im Vergleich

4 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit

Ergänzende Literaturhinweise

IDW RS HFA 38: Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss, FN-IDW 2011, 560.

Küting/Tesche, Der Stetigkeitsgrundsatz im verabschiedeten neuen deutschen Bilanzrecht, DStR 2009, 1491.

Küting/Tesche/Tesche, Der Stetigkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, 655.

Löffler/Roß, Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss – Ein Überblick zu IDW RS HFA 38, WPg 2012, 363.

Velte, Entwicklungslinien des Stetigkeitsprinzips in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, StuW 2014, 240.

4.1 HGB-Rechnungslegung

Der Grundsatz der Bilanzverknüpfung wird im Schrifttum in die Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) und die Bilanzkontinuität (Stetigkeitsgrundsatz i. S. d. §§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) aufgespalten (s. *Freidank/Velte*, 2013, 614). Die Begründung für die Einhaltung der Bilanzidentität, d. h. die Übereinstimmung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres mit denen der vorangegangenen Schlussbilanz, lässt sich daraus ableiten, dass zumindest gedanklich von einer Totalrechnung für die gesamte Lebensdauer des Unternehmens auszugehen ist (s. hierzu *Leffson*, 1987, 225). Wenngleich das Abstellen auf eine Totalrechnung abgelehnt wird, ist das Postulat der Bilanzidentität insofern gerechtfertigt, als andernfalls einzelne Aufwen- **647**

dungen und Erträge von der Rechnungslegung ausgenommen und ggf. damit zusammenhängende Gewinne den Eignern vorenthalten werden (s. *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 9).

648 Mit dem Stetigkeitsgrundsatz als zweites Element der Bilanzverknüpfung wird generell das Ziel verfolgt, die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen aufeinander folgender Perioden eines Unternehmens (zeitlicher Vergleich) zu gewährleisten. Dem Grundsatz der Stetigkeit fällt somit – unter Einschränkung der Bilanzpolitik – eine Objektivierungsfunktion zu, welche die Aufgabe der Informationsvermittlung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse unterstützt (s. *Gross*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2259 f. m. w. N.; *Leffson*, 1987, 432). Das Stetigkeitspostulat bezieht sich nach h. M. nicht nur auf die bilanzielle Behandlung desselben Aktiv- oder Passivpostens in den Jahresabschlüssen aufeinander folgender Geschäftsjahre (zeitliche Dimension), sondern ebenfalls auf gleiche neu in den Jahresabschluss aufzunehmende Posten, sofern diese vergleichbaren Nutzungs- und Risikobedingungen unterworfen sind (sachliche Dimension) (s. IDW RS HFA 38, Rn. 4; *Löffler/Roß*, WPg 2012, 364; *Küting/Tesche/Tesche*, StuB 2008, 655; *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, in: *Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann*, HdJ, Bd. 1, Abt. I/7, Rn. 241 sowie ausführlich *Pittroff/Schmidt/Siegel*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 161, Rn. 60–74; a. A. *Fülbier/Kuschel/Selchert*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 252 HGB, Rn. 141).

649 Ein explizites Stetigkeitsgebot für Ansatzmethoden ist in § 246 Abs. 3 HGB kodifiziert. Die Reichweite der Ansatzstetigkeit lässt sich nicht aus § 246 Abs. 3 HGB eindeutig ableiten. Aus der Anordnung des Gebots der Ansatzstetigkeit in § 246 Abs. 3 HGB ist jedoch zu schließen, dass sich dieses auf die in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB genannten Posten, d. h. Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, zu beziehen hat.

650 Im Hinblick auf Kapitalgesellschaften und ihnen gesetzlich gleichgestellte Unternehmen ist von einer Geltung der Ansatzstetigkeit auch für (aktive) latente Steuern als Sonderposten eigener Art (§ 274 Abs. 1 HGB) auszugehen (s. IDW RS HFA 38, Rn. 7; *Löffler/Roß*, WPg 2012, 364 sowie im Ergebnis auch *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1493). Hierfür spricht zum einen, dass die latente Steuern noch im Regierungsentwurf des BilMoG in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB explizit genannt und in der endgültigen Fassung nur aus Gründen der Gesetzessystematik eliminiert wurden. Es sollte mit der Streichung lediglich klargestellt werden, »dass der (pflichtige) Anwendungsbereich des § 274 HGB auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist« (BT-Drucks. 16/12407, 165). Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass es sich bei latenten Steuern vor dem Hintergrund der immer weiter fortschreitenden Entfernung der Handels- von der Steuerbilanz i. d. R. um wesentliche Posten handeln dürfte und demzufolge eine Verneinung des Postulats der Ansatzstetigkeit für latente Steuern dem True-and-Fair-View-Prinzip (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) entgegen stünde.

651 Neben der Ansatzstetigkeit sieht das deutsche Handelsrecht auch hinsichtlich der Bewertungsmethoden in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB ein explizites Stetigkeitsgebot vor (»…Bewertungsmethoden sind beizubehalten«). Unter dem Terminus Bewertungsmethode sind dabei alle Abgrenzungs-, Ermittlungs- und Berechnungsschritte zu verstehen, die zur Festlegung des Bilanzansatzes unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Wertkategorien führen (z. B. Anschaffungs- und Herstellungskosten, niedrigerer beizulegender Wert, Abschreibungs- und Verbrauchsfolgeverfahren) (s. hierzu *Freidank/Velte*, 2013, 615 sowie ausführlich *Fülbier/Kuschel/Selchert*, in: *Küting/Pfitzer/Weber*, HdR, Bd. 2, 5. Aufl., § 252 HGB, Rn. 122–128). Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit engt im Ergebnis die Wahl unter mehreren möglichen Bewertungsmethoden auf eine einzige ein: ceteris paribus auf die des Vorjahres oder – bei Neuerwerben – auf die im Jahresabschluss enthaltenen vergleichbaren Posten (s. hierzu auch *Gross*, in: *Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 2262; *IDW*, WP-Handbuch 2012, Bd. I, E, Rn. 306).

652 Die Bewertungsstetigkeit bezieht sich dem Wortlaut des Einleitungssatzes in § 252 Abs. 1 HGB zufolge auf Vermögensgegenstände und Schulden; die Stetigkeit spielt bei Rechnungsabgrenzungsposten im Hinblick auf die Bewertung hingegen keine Rolle (s. stellvertretend *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 103 f.), da diese handelsrechtlich nicht »bewertet«, sondern an jedem

Abschlussstichtag neu berechnet werden (s. *Schubert/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 250 HGB, Rn. 29).

653 In Bezug auf Kapitalgesellschaften und ihnen gesetzlich gleichgestellte Unternehmen ist – obgleich in § 252 Abs. 1 HGB nicht genannt – auch von einer Geltung der Bewertungsstetigkeit für latente Steuern auszugehen. So sind latente Steuern dem Wortlaut des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB zu »bewerten«, so dass der Ausschlussgrund für Rechnungsabgrenzungsposten entfällt. Für die Erstreckung der Bewertungsstetigkeit auf latente Steuern spricht des Weiteren, dass diese aufgrund des pflichtigen Anwendungsbereichs des § 274 HGB auf Kapitalgesellschaften – also aus rein gesetzessystematischen Gründen – in § 252 Abs. 1 HGB nicht explizit genannt werden können.

654 Schließlich ist – analog zu den Überlegungen zur Ansatzstetigkeit (vgl. Rn. 650) – zu berücksichtigen, dass es sich bei latenten Steuern vor dem Hintergrund der immer weiter fortschreitenden Abkopplung der Handels- von der Steuerbilanz regelmäßig um wesentliche Posten handeln dürfte und demzufolge eine Negierung des Gebots der Bewertungsstetigkeit für latente Steuern dem True-and-Fair-View-Prinzip (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) abträglich wäre.

655 Gem. § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB i. V. m. § 252 Abs. 2 HGB kann in begründeten Ausnahmefällen vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen werden. Darüber hinaus weist auch die Pflicht zur Angabe, Begründung und Darstellung der Änderung der Ansatz- und Bewertungsmethoden im Anhang gem. § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB (s. hierzu im Einzelnen *Grottel*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 284 HGB, Rn. 151–157, 170) auf die Möglichkeit der Durchbrechung des Stetigkeitspostulats hin (sog. Prinzip der Publizität von Stetigkeitsdurchbrechungen; s. *Freidank/Velte*, 2013, 617).

656 Ein Ausnahmefall von der Ansatzstetigkeit ist i. d. R. nur dann denkbar, wenn ein Bilanzierungsproblem unregelmäßig auftritt und das entsprechende Ansatzwahlrecht aufgrund einer sachlogischen Begründung unterschiedlich ausgeübt wird (s. ähnlich *Leffson*, 1987, 445). Eine Ausnahme vom Prinzip der Bewertungsstetigkeit ist nach h. M. im Schrifttum insb. in folgenden Fällen in Betracht zu ziehen (s. hierzu *ADS*, Tb. 1, 6. Aufl., § 252 HGB, Rn. 113; *Winkeljohann/Büssow*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 252 HGB, Rn. 61):

- Änderung von Gesetzen und Rechtsprechung,
- Anpassung an die Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung,
- Einleitung von Sanierungsmaßnahmen,
- Änderung der Konzernzugehörigkeit,
- wesentliche Änderungen in der Gesellschafterstruktur,
- wesentliche Änderungen in der Finanz- und Kapitalstruktur,
- Änderung der Unternehmenskonzeption durch Wechsel des Managements (a. A. *Pittroff/Schmidt/Siegel*, in: Beck'sches HdR, Bd. 1, B 161, Rn. 69) oder
- Übergang oder Verzicht auf vereinfachte Bewertungsverfahren.

657 Änderungen von Ansatz- und Bewertungsmethoden werden auf der Jahresabschlussebene i. d. R. prospektiv berücksichtigt (s. *Blaum/Holzwarth/Wendlandt*, in: *Baetge u. a.*, Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8, Rn. 122). Eine retrospektive Korrektur ist in den meisten Fällen ausgeschlossen, da eine formelle Berichtigung früherer Jahresabschlüsse, die ordnungsgemäß festgestellt sind, im deutschen Handelsrecht auf Grenzen stößt (s. *Driesch*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 45, Rn. 55). Auf Ebene des Konzernabschlusses ist der Effekt aus einer Änderung von Ansatz- und Bewertungsmethoden gem. DRS 13 Ziff. 9–12 retrospektiv zu ermitteln und im laufenden Periodenergebnis zu erfassen.

658 Als materieller GoB besitzt das Stetigkeitsgebot über das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) prinzipiell auch für die steuerliche Gewinnermittlung Gültigkeit. Die höchstrichterliche Rechtsprechung entwickelte primär für Bewertungswahlrechte in diesem Zusammenhang ein spezielles steuerliches Willkürverbot (s. hierzu *Stobbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*,