

## 7 Bilanzierung

### LEHRZIELE:

Sie sollen nach Durchsicht dieses Kapitels verstehen, wann man einen Vermögensgegenstand oder eine Schuld **bilanziert**. Insb. sollen Sie also die abstrakte Aktivierungsfähigkeit, Aktivierungsverbote und -wahlrechte kennen.

Es geht also um die Frage

- ob (!) eine Sache in die Bilanz gelangt (= Bilanzierung),
- wo sie hingelangt (= Ausweis) und
- in welcher Höhe sie in die Bilanz Eingang findet (= Bewertung)

Wichtig ist,

- den Bilanzansatz (= **Bilanzierung dem Grunde nach**)
- von der Bilanzbewertung (= **Bilanzierung der Höhe nach**)

zu unterscheiden. Der Bilanzansatz beschreibt die Frage, **ob** etwas in eine Bilanz gehört oder nicht. Die Frage, *mit welchem Wert* etwas in die Bilanz muss, regelt vielmehr die Bewertung, die später noch diskutiert wird. Für die Frage des Ansatzes sind drei Unterpunkte zu beachten.

### LAMBERT – REGEL:

Für die Frage, ob ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld in die Bilanz gelangt, sind also folgende Fragen zu beantworten:

1. Ist der Gegenstand **abstrakt bilanzierungsfähig**? Ist er also
  - a) abstrakt aktivierungsfähig oder
  - b) abstrakt passivierungsfähig?
2. Existieren **Bilanzierungsverbote** im Konkreten?
3. Gibt es **Bilanzierungswahlrechte**?

### 7.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit heißt

- abstrakte Aktivierungsfähigkeit bzw.
- abstrakte Passivierungsfähigkeit.

### 7.1.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit gliedert sich auf in:

- selbstständige Veräußerbarkeit und
- bilanzielle Greifbarkeit

Bei der Frage der **selbstständigen Veräußerbarkeit** ist zu prüfen, ob der Gegenstand als Einzelheit am Absatzmarkt veräußerbar ist. Bei der Frage der **bilanziellen Greifbarkeit** ist vielmehr wichtig, ob er als Einzelheit ins Gewicht fällt. Hierzu das

#### **BEISPIEL 15:**

Die X-AG verkauft ein Gebäude.

Dieses verkaufte Gebäude ist beim Käufer zu bilanzieren, weil es selbstständig veräußert wurde und als Einzelheit ins Gewicht fällt. Sollte also das kaufende Unternehmen veräußert werden, so steigt nicht lediglich der Gesamtwert des kaufenden Unternehmens durch das Gebäude, sondern bereits dieser einzelne Posten fällt ins Gewicht.

#### **BEISPIEL 16:**

Die X-AG denkt darüber nach, den Aufzugsschacht zu verkaufen.

Hier handelt es sich um einen Gegenstand, der nicht selbstständig veräußerbar ist. Ein Aufzugsschacht lässt sich nicht ohne das darumliegende Gebäude verkaufen, insofern kann keine Bilanzierung (konkret Aktivierung) des Gebäudeschachts erfolgen.

Der Ausdruck **bilanzielle Greifbarkeit** bedeutet, dass sich der Gegenstand nicht ins Allgemeine verflüchtigt, d.h. dass er nicht lediglich den Goodwill einer Unternehmung bei Verkauf des gesamten Vermögens erhöht. Dies heißt damit, dass der Gegenstand **als Einzelheit ins Gewicht fällt**. Beim Verkauf des gesamten Unternehmens wird also nicht lediglich der Goodwill einer Unternehmung (also der *Gesamtunternehmung*) erhöht.

**BEISPIEL 17:**

Die X-AG möchte das Unternehmen restrukturieren und holt sich Unternehmensberater ins Haus. Ist die Beratungsleistung abstrakt aktivierungsfähig?

Die Beratungsleistung ist zwar selbstständig veräußerbar, nicht aber bilanziell greifbar, denn sie fällt nicht als Einzelheit ins Gewicht. Durch die Beratungsleistung nämlich (neuer Prozess, Restrukturierung der Unternehmung, besseres Management) steigt zwar der Gesamtwert der Unternehmung bei Veräußerung, nicht aber ein einzelner Wert. Das heißt, lediglich der Gesamtwert der Unternehmung würde bei Veräußerung der X AG steigen. Insofern erhöht sich lediglich der Goodwill, d.h. der gesamte Unternehmenswert, die Beratungsleistung, verflüchtigt sich ins Allgemeine und ist also nicht abstrakt aktivierungsfähig.

### 7.1.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit

Auf der Passivseite der Bilanz werden nach § 247 I HGB lediglich das Eigenkapital, die Schulden und die passivischen Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen. Was eine Schuld ist, wird durch den Passivierungsgrundsatz konkretisiert. Die **abstrakte Passivierungsfähigkeit** wiederum bedeutet:

- Verpflichtung
- bilanzielle Greifbarkeit
- wirtschaftliche Belastung
- Quantifizierbarkeit.

Bei der **bilanziellen Greifbarkeit** kommt es wiederum darauf an, dass eine Schuld einzeln ins Gewicht fällt und sich nicht ins Allgemeine verflüchtigt.

**Wirtschaftliche Belastung** bedeutet, dass es in der Zukunft zu einer Verminderung des Vermögens kommen wird.

**Quantifizierbarkeit** wiederum existiert in unterschiedlicheren Ausprägungen:

- eindeutig feststehend oder
- mindestens in Bandbreiten angebbar.

Hierbei ist die Interpretation des Vorsichtsprinzips fraglich. Muss man bei Schulden immer den höchsten Wert dessen ansetzen, was

zu befürchten ist? Vorsichtsprinzip bedeutet nicht, dass immer der niedrigste Wert anzugeben ist. Vielmehr bedeutet Vorsichtsprinzip, dass man den wahrscheinlichsten Wert anzusetzen hat. Der Passivierungsgrundsatz legt, abschließend gesagt, lediglich fest, ob es sich um eine Schuld handelt oder nicht. Unter Schulden wiederum sind auf der Passivseite der Bilanz dann allerdings zwei Punkte aufzulisten:

- Verbindlichkeiten und
- Rückstellungen.

Eine Verbindlichkeit kommt hierbei dann in Betracht, wenn

- die Grundlage der Schuld sicher *und*
- ihr Betrag bestimmt ist.

Wenn einer dieser beiden Bedingungen nicht erfüllt ist, wenn also die Grundlage der Schuld unsicher *oder* der Betrag unbestimmt ist, dann ist vielmehr von einer Rückstellung und nicht von einer Verbindlichkeit auszugehen. Beim Wort "oder" ist hier von einem einschließenden "oder" auszugehen, nicht von einem "entweder-oder".

### **LAMBERT-REGEL**

#### **UNTERSCHIED VERBINDLICHKEITEN UND RÜCKSTELLUNGEN:**

Bei einer Verbindlichkeit ist das Bestehen (oder das Entstehen) *und* die Höhe der Verpflichtung bestimmt, bei der Rückstellung hingegen ist das Bestehen *oder* die Höhe der Verpflichtung unsicher.

## **7.2 Bilanzierungsverbote**

Nach der Klärung der Frage der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit ist ein zweiter Punkt sehr entscheidend: nämlich ob es ein Bilanzierungsverbot im Konkreten gibt. Hierbei existieren sowohl

- Aktivierungsverbote und
- Passivierungsverbote.

### 7.2.1 Aktivierungsverbote

Die Aktivierungsverbote listet § 248 HGB auf:

- Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und die Beschaffung des Eigenkapitals (§ 248 I Nr. 1,2 HGB)
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 III Nr. 3 HGB)
- Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 II 2 HGB).

Kommen wir zu diesen Aktivierungsverboten im Einzelnen.

#### 7.2.1.1 Originärer Geschäfts- oder Firmenwert

Ein weiteres Aktivierungsverbot behandelt den originären Geschäftswert (= **originärer Goodwill**), der im Gegensatz zum derivativen Geschäftswert nicht aktiviert werden darf.

**MERKE:**

Auf den originären Geschäftswert besteht ein Aktivierungsverbot, auf den derivativen Geschäftswert hingegen ein Aktivierungswahlrecht.

Zum originären Geschäftswert gehören z.B. folgende Punkte:

- Qualität des Managements
- Kundenstamm
- Image.

Schwer bis unmöglich ist es, für das Image bzw. den Kundenstamm einen halbwegs objektiven Wert zu finden. Dieser darf nach HGB nicht angesetzt werden, obwohl er sehr wohl ein großes Nutzenpotenzial und damit einen großen Wert für die Unternehmung für die Zukunft darstellt. Auf den derivativen Geschäftswert werden wir im nächsten Abschnitt über die Aktivierungswahlrechte eingehen.