

6.2.4.2.3 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Nicht selten wird die Lieferung eines Produktes davon abhängig gemacht, dass der Besteller eine Anzahlung leistet. Solche Anzahlungen haben entweder den Hintergrund, dass auf diese Weise die Vertragsabwicklung gesichert werden soll oder bei aufwendigeren Aufträgen eine Anzahlung mit dem Kunden vereinbart wird, um die Finanzierungskosten zu reduzieren.

Die erhaltenen Anzahlungen sind in der Höhe zu passivieren, in der sie geleistet wurden (Nominalbetrag).

Der Ausweis erfolgt grundsätzlich unter Passiva C.3. „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“. Auch für die erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen ist zu dem Bilanzposten eine Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie von mehr als einem Jahr anzugeben. Dies kann wie bei den anderen Verbindlichkeiten zusätzlich auch im Anhang im Verbindlichkeitspiegel erfolgen. Ob es sich bei den erhaltenen Anzahlungen um Verbindlichkeiten handelt, die eine Restlaufzeit von weniger als einem Jahr haben, wird sich in der Regel danach richten, zu welchem Zeitpunkt das der Anzahlung zugrundeliegende Geschäft planmäßig bzw. vertragsgemäß abgeschlossen sein soll.

Im Anhang ist auch der Betrag anzugeben, welcher eine Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren hat. Derartig lange Restlaufzeiten einer erhaltenen Anzahlung dürften in der Praxis regelmäßig nicht vorkommen, sodass hier der Betrag mit 0 € anzugeben ist.

Der Ausweis der erhaltenen Anzahlungen kann alternativ offen von den Vorräten in einem gesonderten Posten abgesetzt werden. Dies lässt § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB ausdrücklich zu. Diese Vorschrift durchbricht also das Saldierungsverbot nach § 246 Abs. 2 HGB.

Denkbar ist, dass die offene Absetzung der erhaltenen Anzahlungen insoweit erfolgt, wie entsprechende Werte im Vorratsvermögen, bezogen auf den Auftrag, welcher der Anzahlung zugrunde liegt, bereits entstanden sind. Dies würde dazu führen, dass erhaltene Anzahlungen sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen sein könnten. Es spricht aber auch nichts dagegen, dass die erhaltenen Anzahlungen in voller Höhe offen unter den Vorräten abgesetzt werden. Die aktivische, offene Saldierung mit den Vorräten entbindet nicht von der Verpflichtung, die Restlaufzeiten bis zu einem Jahr und von mehr als fünf Jahren anzugeben.

Merke! Wenn Ihr Unternehmen viel mit erhaltenen Anzahlungen arbeitet, kann es unter bilanztaktischen Gründen sinnvoll sein, die Alternative der offenen Absetzung von den Vorräten zu wählen, da dies zu einer Kürzung der Bilanzsumme führen würde. Unter Umständen kann auf diese Weise auf die Größenkriterien nach § 267 HGB Einfluss genommen werden, sodass sich der Offenlegungsumfang für das Unternehmen reduziert und möglicherweise eine Prüfungspflicht des Jahresabschlusses legal umgangen werden kann. Die Absetzung der erhaltenen Anzahlungen von den Vorräten führt aber nicht dazu, dass die Angaben über die Restlaufzeiten unter dem Bilanzposten oder im Anhang unterbleiben könnten.

6.2.4.2.4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Alle Verbindlichkeiten, die aus Lieferungen und Leistungen stammen, sind unter diesem Posten auszuweisen. Entscheidend für den Zeitpunkt des Ausweises ist, dass der andere Vertragsteil bereits geleistet hat. Hat bisher keine der Vertragsparteien ihre vertragliche Verpflichtung erbracht, liegt ein schwebendes Geschäft vor. Ein **schwebendes Geschäft** ist nicht unter den Verbindlichkeiten zu passivieren. Hat der andere Vertragsteil (Lieferant) geleistet, liegt aber eine Schlechtleistung vor, so ändert dies zunächst nichts daran, dass für das empfangende Unternehmen eine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises entstanden ist. Hat der andere Vertragsteil jedoch eine Lieferung oder

Leistung erbracht, die das empfangende Unternehmen abgelehnt hat, da die vertragsgemäße Erfüllung der anderen Seite nicht vorliegt, so ist zu prüfen, ob eine Verpflichtung überhaupt gegeben ist.

Beispiel:

Lieferant und bilanzierendes Unternehmen haben einen Vertrag über die Lieferung eines Gegenstandes abgeschlossen. Der Lieferant liefert aber nicht den gewünschten Artikel, sondern einen anderen, nicht dem Vertrag entsprechenden Gegenstand. Der bilanzierende Unternehmer sendet diesen Artikel daher zurück.

Lösung:

In diesem Fall ist davon auszugehen, dass eine Leistung seitens des Lieferanten nicht erfolgt ist. Infolgedessen ist eine Passivierung nicht erforderlich, auch dann nicht, wenn der Lieferant eine Rechnung gestellt hat. Gleichwohl hat der bilanzierende Unternehmer zu prüfen, ob gegebenenfalls eine Rückstellung (z.B. wegen drohender Rechtsstreitigkeit aus dem Sachverhalt) zu bilden ist.

Die **Bewertung der Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen** hat mit dem Brutto-Rechnungsbetrag (Erfüllungsbetrag) zu erfolgen. Eine Kürzung wegen beabsichtigter Skontierung ist nicht zulässig, da die Voraussetzungen für den Skontoabzug erst gegeben sind, wenn die Rechnung fristgerecht (also innerhalb der Skontofrist) beglichen wird. In einem solchen Fall würde der Buchungssatz lauten: Kreditor an Bank an Skontoertrag.

Der **Ausweis** erfolgt unter Passiva C.4. „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“. Auch zu diesem Posten ist der Betrag mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie von mehr als einem Jahr anzugeben. Alternativ kann diese Angabe auch im Anhang im Verbindlichkeitspiegel erfolgen. Im Anhang muss des Weiteren der Betrag angegeben werden, der eine Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren hat. Hinsichtlich Art und Höhe der Besicherung wird im Zweifel anzugeben sein, dass handelsübliche Eigentumsvorbehalte in Höhe der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestehen.

6.2.4.2.5 Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel

Ein **Wechsel** ist ein Zahlungsverprechen, mit welchem sich der Schuldner verpflichtet, zu einem bestimmten Zeitpunkt einen bestimmten Betrag an denjenigen zu zahlen, der den Wechsel vorlegt. Der Posten „Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel“ steht in einer gewissen Konkurrenz zu den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, zumindest dann, wenn ein **Handelswechsel** vorliegt. Diese Konkurrenz begründet sich dadurch, dass bei einem Handelsgeschäft zunächst der Zahlungsverpflichtete eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen hat, die grundsätzlich erst mit Erfüllung (Zahlung) der Verbindlichkeit untergeht. Zwischen Lieferant und Schuldner kann jedoch vereinbart werden, dass die Zahlung durch Ziehen eines eigenen Wechsels des Schuldners oder durch Querschreiben eines Wechsels erfolgt. In einem solchen Fall besteht die Verbindlichkeit aus dem Grundgeschäft weiter. Es ist aber eine Umbuchung der Verbindlichkeit aus den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in den Posten Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel vorzunehmen. Der Posten der Wechselverbindlichkeiten hat Vorrang vor dem Posten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.

Auch **Gefälligkeitsakzepte** sind unter diesem Posten auszuweisen. In einem solchen Fall ist aber in gleicher Höhe eine Rückgrifforderung unter Aktiva B.II.4. „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu aktivieren. Wird ein Kautions-, Sicherungs- oder Depotwechsel ausgestellt, ist ein Ausweis unter den Wechselverbindlichkeiten grundsätzlich nicht erforderlich, da solche Wechsel nur Sicherungszwecken dienen. Die dem Sicherungszweck zugrundeliegende Verbindlichkeit muss selbstverständlich passiviert sein.

Die **Wechselverbindlichkeit** ist stets in Höhe der Wechselsumme (Nominalbetrag) zu bewerten.

Der **Ausweis der Wechselverbindlichkeiten** erfolgt unter Passiva C.5. „Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel“. Auch zu diesem Posten sind die Restlaufzeitvermerke anzugeben, nämlich der Betrag mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie von mehr als einem Jahr sind unter dem Bilanzposten oder im Anhang, und der Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren im Anhang (im Verbindlichkeitspiegel, vgl. Kapitel 10. Anlage VII.).

6.2.4.2.6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

Hinsichtlich der Definition des verbundenen Unternehmens wird auf Kapitel 6.1.1.3.1 verwiesen. Unter den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen sind alle Verbindlichkeiten auszuweisen, die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen. Der Ausweis unter diesem Posten hat Vorrang vor den anderen Verbindlichkeitsposten.

Beispiel:

Konzernunternehmen A hat gegenüber Konzernunternehmen B Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 100.000 €.

Lösung:

Der Ausweis der Verbindlichkeit des Unternehmens A gegenüber dem Konzernunternehmen B hat unter den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen zu erfolgen.

Es gelten die üblichen **Bewertungsgrundsätze**. Hierzu wird auf Kapitel 6.2.3.2.1 verwiesen.

Da bei den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ein Vorrang vor dem Ausweis unter anderen Verbindlichkeitsposten besteht, muss unter dem Posten Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ein sogenannter Mitzugehörigkeitsvermerk gemacht werden, aus welchem sich ergibt, welche Art der Verbindlichkeit vorliegt (§ 265 Abs. 3 HGB).

Beispiel:

Das Unternehmen weist Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen in Höhe von 100.000 € aus. Dabei handelt es sich in Höhe von 80.000 € um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und in Höhe von 20.000 € um sonstige Verbindlichkeiten.

Lösung:

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	100.000 €
davon mitzugehörig zu Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	80.000 €
davon mitzugehörig zu sonstigen Verbindlichkeiten	20.000 €

Da die Bilanz durch diese Mitzugehörigkeitsvermerke weiter „aufgebläht“ wird, empfiehlt es sich, die Mitzugehörigkeitsvermerke im Anhang zu machen. Darüber hinaus müssen die Restlaufzeiten

von bis zu einem Jahr und von mehr als einem Jahr in der Bilanz und von mehr als fünf Jahren im Anhang angegeben werden,

Der Ausweis erfolgt unter den Posten Passiva C.6. „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“.

6.2.4.2.7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Was ein Unternehmen ist, mit welchem ein Beteiligungsverhältnis besteht und wie dieses von einem verbundenen Unternehmen abzugrenzen ist, wurde ausführlich unter Kapitel 6.1.1.3.1 und 6.1.1.3.3 behandelt.

Hinsichtlich des Ansatzes, der Bewertung und des Restlaufzeitausweises kann auf die Ausführungen von Kapitel 6.2.3.2.6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen verwiesen werden. Der Ausweis erfolgt unter dem Posten Passiva C.7. „Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“.

6.2.4.2.8 Sonstige Verbindlichkeiten

Bei den sonstigen Verbindlichkeiten handelt es sich um einen Sammelposten, unter welchem die Verbindlichkeiten auszuweisen sind, die nicht schon zu einem anderen Verbindlichkeitenposten gehören. Zu diesem Sammelposten gehören auch die **Verbindlichkeiten aus Steuern** und die **Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit**.

Die **Bewertung** erfolgt in Höhe des Erfüllungsbetrages.

Der **Ausweis** erfolgt unter Passiva C.8. „Sonstige Verbindlichkeiten“. Die Verbindlichkeiten aus Steuern sind unter diesem Posten als Davon-Vermerk auszuweisen. Dasselbe gilt für die Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit. Auch zu diesem Posten ist der Betrag mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr sowie von mehr als einem Jahr in der Bilanz anzugeben. Es ist aber auch möglich, diese Angabe zusätzlich im Anhang vorzunehmen, in welchem auch der Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben ist (Verbindlichkeitspiegel, vgl. Kapitel 10. Anlage VII.).

6.2.4.3 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

Liegen Einnahmen vor dem Abschlussstichtag vor, die erst Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Abschlussstichtag darstellen, so ist dieser Betrag unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (§ 250 Abs. 2 HGB).

Die Bewertung der passiven Rechnungsabgrenzungen wirft hinsichtlich des Zugangs in der Regel keine Probleme auf. Einzustellen ist zunächst der Betrag, den das Unternehmen erhalten hat und der die zukünftigen Geschäftsjahre betrifft. Schwierigkeiten entstehen dann, wenn der Zeitraum, für den die Zahlung an das Unternehmen geleistet wurde, nicht feststeht. Dann ist gegebenenfalls eine sachgerechte Schätzung des Mindestzeitraums vorzunehmen, auf den der jährliche Verbrauch zu verteilen ist.

Der **Ausweis** erfolgt unter Passiva D. „Rechnungsabgrenzungsposten“. Wenn der Posten erheblich ist, kann es geboten sein, eine entsprechende Erläuterung im Anhang vorzunehmen.

Das System der Rechnungsabgrenzungsposten wurde bereits unter Kapitel 6.1.3 ausführlich erläutert.

6.2.4.4 Passive latente Steuern

Die grundsätzliche Systematik der Steuerabgrenzung wurde bereits unter Kapitel 6.1.4 ausführlich dargestellt. Für passive latente Steuern besteht nach § 274 Abs. 1 HGB eine Passivierungspflicht immer dann, wenn zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen, die sich in späteren Jahren abbauen. Eine sich daraus ergebende Steuerbelastung ist gesondert unter Passiva E. auszuweisen.

Die **Bewertung der Rückstellung für latente Steuern** erfolgt nach denselben Grundsätzen wie bei dem aktiven Abgrenzungsposten. Es wird daher auf diese Ausführungen verwiesen (siehe Kapitel 6.1.4).

6.2.4.5 Ansatz von Posten auf der Passivseite der Bilanz, die im Gliederungsschema des § 266 HGB nicht vorgesehen sind

Das Gesetz sieht eine Reihe von Sondertatbeständen vor, die dazu führen, dass ein zusätzlicher Posten in die Bilanz einzustellen ist. Der Gesetzgeber hat diese Posten, die nur in Ausnahmefällen zum Tragen kommen, aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht in das Gliederungsschema des § 266 Abs. 3 HGB aufgenommen.

6.2.4.5.1 Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile (§ 264c Abs. 4 Satz 2 HGB)

Der **Ansatz der Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile** ist wie folgt vorzunehmen:

Dieser Posten kann nur bei einer Personengesellschaft zum Ansatz kommen, und zwar immer dann, wenn die Kapital & Co. Anteile an der Komplementär-GmbH hält. Werden alle Anteile an der Komplementär-GmbH oder der Komplementär-AG von der Kommanditgesellschaft gehalten, spricht man von einer Einheitsgesellschaft. In einem solchen Fall, in welchem die Kommanditgesellschaft Anteile an der Komplementär-Gesellschaft hält, könnte das Risiko bestehen, dass das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital nicht vollständig vorhanden ist. Dieser Sachverhalt entsteht dann, wenn die Kommanditgesellschaft die Komplementär-Gesellschaft gründet, das gezeichnete Kapital dort einzahlt und die Komplementärin dieses Geld dazu verwendet, bei der Kommanditgesellschaft eine Einlage zu leisten.

Beispiel:

Die ABC-KG gründet die D-GmbH und zahlt das Stammkapital in Höhe von 25.000 € auf das Geschäftskonto der D-GmbH ein. In der Bilanz der ABC-KG wirkt sich dies durch einen Aktivtausch aus. Die liquiden Mittel sinken um 25.000 €, dafür werden 25.000 € unter den Finanzanlagen aktiviert.

Nun beteiligt sich die D-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin an der ABC-KG, die sodann als ABCD-GmbH & Co. KG firmiert. Die D-GmbH zahlt die 25.000 € als Kapitaleinlage an die ABCD-GmbH & Co. KG. Die Folge ist eine Bilanzverlängerung. Die liquiden Mittel wachsen wieder um 25.000 € an und der Eigenkapitalausweis steigt um 25.000 €.

Lösung:

Im Ergebnis weist die ABCD-GmbH & Co. KG auf der Aktivseite eine Beteiligung in Höhe von 25.000 € aus, was zu einer Erhöhung des Eigenkapitals in dieser Höhe geführt hat. Die Gesellschaft hat per Saldo hierfür nichts aufgewendet. § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB schreibt daher vor, dass in der Höhe einer Beteiligung an der Komplementär-Gesellschaft ein Ausgleichsposten für aktivierte Anteile zu bilden ist.

Denkbar ist, dass die liquiden Mittel im Fall einer Rückbeteiligung nicht zurückfließen. In einem solchen Fall wäre ein Ausgleichsposten eigentlich nicht gerechtfertigt. Gleichwohl lässt die Gesetzesformulierung hier keine Wahl: Der Posten ist unabhängig davon zu bilden, ob das Geld zurückfließt oder nicht.

Der Ausgleichsposten ist in Höhe des aktivierten Betrags anzusetzen. Wird die Beteiligung an der Komplementärin später abgeschrieben oder teilweise veräußert, so ist auch der Ausgleichsposten entsprechend abzuwerten. Es handelt sich um einen korrespondierenden Posten. Die Bildung des Posten soll grundsätzlich zu Lasten freier Rücklagen gebucht werden. Ist das nicht möglich, ist der Posten zu Lasten der Gewinnverteilung zu bilden. Hiergegen ist kritisch anzumerken, dass es nicht einleuchtend ist, warum den Kommanditisten Gewinnanteile vorenthalten werden sollen, obwohl sie ihre Einlagen voll erbracht haben. Konsequenter wäre es hier, die Bildung der Rücklage zu Lasten des Kapitalkontos der Komplementärin vorzunehmen. Bei einer Auflösung des Posten sollte entsprechend der Vorgehensweise bei der Bildung des Postens verfahren werden.

Der Posten „**Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile**“ ist in der Bilanz wie folgt zu gliedern:

Passivseite

A. Eigenkapital

I. Kapitalanteile

II. Rücklagen

III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile

B. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. sonstige Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten

6.2.4.5.2 Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 273 HGB a.F.)

Durch das BilMoG wurde die handelsrechtliche Bilanzierung steuerlicher Sonderposten und steuerlicher Bewertungswahlrechte abgeschafft. Die Streichung des § 247 Abs. 3 HGB a.F. ist die Folge der Aufgabe des bislang in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG verankerten „Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit“, nach dem „steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung (...) in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“ sind. Mit der Streichung sind folgende weitere handelsrechtliche Vorschriften weggefallen:

- § 254 HGB: Übernahme steuerrechtlicher Mehrabschreibungen in die Handelsbilanz;
- § 270 Abs. 1 Satz 2 HGB: Dotierung und Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil als Teil der Bilanzaufstellung;
- § 273 HGB: Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit für die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil, u.a. § 6b-EStG-Rücklage, Rücklage für Ersatzbeschaffung;
- § 279 Abs. 2 HGB: Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit für die Vornahme steuerrechtlicher Mehrabschreibungen nach § 254 HGB a.F.;
- § 280 Abs. 1 HGB: Zuschreibungsgebot bei Wegfall der Gründe für eine steuerrechtliche Mehrabschreibung nach § 254 HGB a.F.;

- § 281 HGB: Wahlrecht zur aktivischen oder passivischen Berücksichtigung steuerrechtlicher Mehrabschreibungen einschließlich zugehöriger Angabepflichten, sowie Ausweis- und Angabepflichten zum Sonderposten mit Rücklageanteil;
- § 285 Nr. 5 HGB: Angabepflicht für die Beeinflussung des handelsrechtlichen Jahresergebnisses als Folge der umgekehrten Maßgeblichkeit und für künftige Belastungen aus entsprechenden Bewertungen.

Ziel ist eine Vereinfachung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und eine Verbesserung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Nach bisherigem Recht gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil können unter Fortgeltung der einschlägigen Normen a.F. beibehalten werden (Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).

Alternativ eröffnet Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB die Möglichkeit, die entsprechenden Beträge unmittelbar (unter Abzug passiver latenter Steuern) in die Gewinnrücklagen einzustellen. Handels- und Steuerbilanz weichen dann ab 2010 in Bezug auf den, den Sonderposten ursprünglich auslösenden Sachverhalt, voneinander ab. Steuerlich ist ein besonderes Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG laufend zu führen, um die Nachvollziehbarkeit der Ableitung des steuerlichen Wertansatzes sicherzustellen. Das Verzeichnis ist an keine Form gebunden, ist aber Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Wahlrechtsausübung. Der Inhalt sollte aufzeigen: Tag der Anschaffung/Herstellung, Anschaffungskosten/Herstellungskosten, Vorschrift des ausgeübten Wahlrechts und die vorgenommene Abschreibung. Das Wahlrecht nach Art. 67 EGHGB ist aber einheitlich für den gesamten Sonderposten auszuüben, eine sachverhaltsbezogene teilweise Beibehaltung ist nicht möglich.

Nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB gilt das zuvor Gesagte auch für die Abschreibungen nach § 254 HGB und § 279 Abs. 2 HGB. Bei Verzicht auf das Beibehaltungswahlrecht ist in 2010 der Zuschreibungsgewinn unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen.

Als bilanzpolitische Konsequenz kann der Übergang auf das BilMoG dazu genutzt werden, per 1.1.2010 die Eigenkapitalquote durch folgende Maßnahme zu erhöhen:

Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil bei erfolgsneutraler Einstellung in die Gewinnrücklagen.

Bei Sonderabschreibungen, die in Form der Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil vorgenommen wurden, ist die anteilige Auflösung in den Folgejahren korrespondierend mit der Abschreibung des geförderten Wirtschaftsguts zu beachten.

Der Sonderposten mit Rücklageanteil ist auf der Passivseite nach dem Eigenkapital auszuweisen.

Passivseite

A. Eigenkapital

I. Kapitalanteile

II. Rücklagen

III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- Sonderposten mit Rücklageanteil

B. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. sonstige Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten

Die steuerlichen Vorschriften, nach welchen die Bildung des Postens erfolgt, müssen im Anhang angegeben werden. Beruht der Posten auf mehreren steuerlichen Vorschriften, so ist im Anhang eine Aufgliederung vorzunehmen, aus der sich die jeweiligen Beträge ergeben. Das gilt auch hinsichtlich der Vorjahresangaben. Handelt es sich bei dem Sonderposten um Sonderabschreibungen, so ist im Anhang der Betrag der Sonderabschreibung (Abschreibungen aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften) anzugeben, wenn nicht ein offener Ausweis in einer Vorspalte oder als Davon-Vermerk zu den Abschreibungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 7a HGB) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt.

6.2.4.5.3 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (§ 42 Abs. 3 GmbHG; § 264c Abs. 1 HGB)

Gesellschafter können gegenüber der Gesellschaft Forderungen haben, deren Herkunft unterschiedlicher Natur ist. Bei einer GmbH sind solche Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern gemäß § 42 Abs. 3 GmbHG gesondert auszuweisen. Dabei ist es völlig unerheblich, ob der Gesellschafter nur eine sehr kleine Beteiligung hält oder ob er Mehrheitsgesellschafter ist. Das Darlehensverhältnis ist wie unter fremden Dritten zu beurteilen. Der Unterschied besteht nur im Ausweis.

Bei Personengesellschaften ist der Sachverhalt etwas schwieriger zu beurteilen. Der Posten muss in Zusammenhang mit den Gesellschafterkonten gesehen werden. Häufig wird gesellschaftsvertraglich vereinbart, dass neben dem Festkapitalkonto ein Kapitalkonto II, auch variables Gesellschafterkonto oder Darlehenskonto genannt, geführt wird (siehe hierzu auch Kapitel 6.2.2.1). Entscheidend für die Beurteilung, ob Eigenkapital oder Fremdkapital vorliegt, ist die Natur dieser Konten. Hat das Konto Eigenkapitalcharakter, so ist der Ausweis nicht hier, sondern unter den Kapitalanteilen im Eigenkapital vorzunehmen. Liegt Fremdkapitalcharakter vor, ist der Ausweis unter den Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern vorzunehmen.

Die Bewertung erfolgt wie bei allen Verbindlichkeiten. Es ist der Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) anzusetzen. Das gilt auch dann, wenn die Verbindlichkeit eigenkapitalersetzenden Charakter hat. Für die Bilanzierung spielt das keine Rolle.

Hinsichtlich des **Ausweises** bestehen verschiedene Möglichkeiten. Für die GmbH und die Kapital & Co. ist der Sachverhalt identisch. Der Ausweis hat gesondert zu erfolgen. Wo der Ausweis genau vorzunehmen ist, lässt das Gesetz offen. Systematisch dürfte es wohl zutreffend sein, die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern nach den Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (Passiva C.7.) und vor den sonstigen Verbindlichkeiten (Passiva C.8.) auszuweisen. Zu beachten ist, dass der Ausweis unter den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen oder gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Vorrang hat.

Alternativ zu einem eigenen Posten können die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auch unter anderen Verbindlichkeitsposten ausgewiesen werden. Dann ist jedoch ein entsprechender Davon-Vermerk (davon gegenüber Gesellschaftern) unter dem Posten vorzunehmen oder es ist eine Anhangangabe zu machen. Die Restlaufzeit bis zu einem Jahr und die Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ist für die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern anzugeben. Das gilt ebenso für die Angaben über die Besicherung (§ 285 Nr. 1 und 2 HGB).

Tipp! In der Praxis wird es häufig sinnvoll sein, die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern gesondert auszuweisen, da die übrigen Angaben dann übersichtlich in einen Verbindlichkeitenspiegel integriert werden können.

6.2.4.6 Haftungsverhältnisse

Die Haftungsverhältnisse wurden bereits unter Kapitel 4.3.10 beschrieben. Es handelt sich um latente Verpflichtungen des Unternehmens, für die eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit nicht zu passivieren ist. Hierbei kann es sich um Verbindlichkeiten handeln:

- aus der Begebung und Übertragung von Wechseln (Wechselobligo),
- aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften,
- aus Gewährleistungsverträgen und
- aus Haftungsverhältnissen aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Das Scheckobligo braucht nicht genannt zu werden.

Die Haftungsverhältnisse sind in voller Höhe anzusetzen. Die Bonität spielt, wie in Kapitel 4.3.10 bereits erörtert, keine Rolle für die Höhe des Ausweises, es sei denn, dass Rückstellungen gebildet werden. In diesem Fall vermindert sich der Ausweis entsprechend.

Während die Unternehmen, die nicht nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften zu bilanzieren haben, die Haftungsverhältnisse gemäß § 251 HGB in einer Summe ausweisen dürfen, müssen die Kapitalgesellschaften und die Kapital & Co. gemäß § 268 Abs. 7 HGB die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter der Bilanz oder im Anhang anzugeben. Nicht zu beanstanden ist, wenn die Haftungsverhältnisse unter der Bilanz in einer Summe und detailliert im Anhang angegeben werden. Sofern in den Beträgen Haftungsverhältnisse gegenüber Konzernunternehmen enthalten sind, ist dies jeweils gesondert anzugeben. Auch hierfür können die entsprechenden Davon-Vermerke unter dem Ausweis der Haftungsverhältnisse in der Bilanz oder alternativ im Anhang erfolgen.