

Die Unterzeichnungspflicht gilt analog für die Eröffnungsbilanz (§ 242 Abs. 1 S. 2) und den Konzernabschluss (§ 298 Abs. 1), nicht jedoch für den Lagebericht.⁶ Zur Erfüllung der Beweisfunktion ist aber auch dessen Unterzeichnung sinnvoll.⁷

Ob der aufgestellte oder der festgestellte Jahresabschluss unterzeichnet werden muss, wird unterschiedlich beurteilt.⁸ Üblich und zweckgerecht erscheint die Unterzeichnung des festgestellten, für den Kaufmann verbindlichen Jahresabschlusses.⁹ Seine Unterzeichnung macht zB neue Unterschriften, die bei üblichen Änderungen nach der Aufstellung nötig werden würden, überflüssig. Bei der Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang der Muttergesellschaft (§ 298 Abs. 2) reicht eine Unterschrift.¹⁰

Unterzeichnet werden muss das Original des Jahresabschlusses. Dieses hat der Kaufmann gem. § 257 Abs. 1 selbst aufzubewahren. Offenlegungspflichtige Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss gem. § 325 Abs. 1 so beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch einreichen, dass er den maßgeblichen Vorschriften für die Aufstellung entspricht. Wenn keine öffentlich beglaubigte Abschrift des Originals eingereicht wird, ist das zum Handelsregister einzureichende Exemplar ebenfalls zu unterzeichnen.¹¹

Bei der Unterzeichnung ist das Datum anzugeben. Es muss aus Gründen der Beweisfunktion Tag, Monat und Jahr enthalten.

III. Unterzeichnungspflichtige

Unterzeichnungspflichtig ist der Kaufmann. Damit stimmt der Kreis der Unterzeichnungspflichtigen mit demjenigen der Buchführungspflichtigen gem. § 238 überein (→ § 238 Rn. 2 ff.). Unterzeichnen müssen bei einem Einzelhandelsgeschäft der Einzelkaufmann, bei einer OHG alle Gesellschafter, bei einer KG alle Komplementäre, bei einer AG und Genossenschaft alle Vorstände, bei einer KGaA alle persönlich haftenden Gesellschafter, bei einer GmbH sämtliche Geschäftsführer, bei einer GmbH & Co. KG die GmbH, für die sämtliche Geschäftsführer handeln.¹² Die jeweilige Eigenschaft der Unterzeichnungspflichtigen muss zum Zeitpunkt der Erstellung bzw. Feststellung des Jahresabschlusses vorliegen.¹³

IV. Regelung nach IFRS

Die IFRS enthalten keine entsprechenden Anforderungen.

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

1) ¹Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. ²Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. ³Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. ⁴Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (ent-

⁶ Vgl. HKMS/Schüppen Rn. 5; aA Strieder DB 1998, 1679.

⁷ Vgl. ADS Rn. 3; BeBiKo/Kliem/Rimmelspacher § 264 Rn. 15; HKMS/Schüppen Rn. 5.

⁸ Vgl. die Argumente bei ADS Rn. 7; HdR/Ellerich/Swart Rn. 13, jeweils mwN.

⁹ Vgl. BGH BeckRS 2009, 10067; ADS Rn. 8; BeBiKo/Justenhoven/Meyer Rn. 10; Hopt/Merkt Rn. 1.

¹⁰ Vgl. ADS Rn. 3; HdR/Ellerich/Swart Rn. 17.

¹¹ Vgl. ADS Rn. 4; HdR/Ellerich/Swart Rn. 11.

¹² Vgl. BeBiKo/Justenhoven/Meyer Rn. 5.

¹³ Vgl. HdR/Ellerich/Swart Rn. 4.

geltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.

(2) ¹Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. ²Vermögensgegenstände, 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 verrechnenden Vermögen zu verfahren. ³Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.

(3) ¹Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten. ²§ 252 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

Schrifttum Allgemein: Bieg, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977; Böcking, Betriebswirtschaftslehre und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzrecht, FS Beisse, 1997, 85; Brezing, „True and Fair View“, Vollständigkeitsgebot und Ausweis des „vollen Gewinns“, DB 1981, 701; Döllerer, Handelsbilanz und Steuerbilanz nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in Mellwig/Moxter/Ordelheide, Einzelabschluß und Konzernabschluß, 1988, 91; Döllerer, Bilanz des Unternehmens oder des Betriebs?, BB 1981, 25; Ekkenga, Gibt es „wirtschaftliches Eigentum“ im Handelsbilanzrecht?, ZGR 1997, 262; Ehmcke, Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, DStZ 1995, 691; Freericks, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, 1976; Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009; Gruber, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, 1991; Haas, Das Verhältnis des Zivilrechts zum Steuerrecht und das wirtschaftliche Eigentum in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStZ 1975, 363; Herrmann, Zur Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften, WPg 1994, 500; IDW ERS HFA 7 nF, Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften, IDW Life 2017, 321; IDW RS HFA 18, Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss, IDW-FN 2012, 24; IDW RS HFA 38, Ansatz- und Bewertungstätigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss, IDW-FN 2011, 560; Kammann, Stichtagsprinzip und zukunftsorientierte Bilanzierung, 1988; Körner, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht, BB 1974, 797; Küting, Die Erfassung von erhaltenen und gewährten Zuwendungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, DStR 1996, 276, 313; Küting/Tesche, Wirtschaftliche Zurechnung, in Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, 183; Raupach/Herrmann/Heuer, Aktivierung und Passivierung bei wichtigen Rechtsverhältnissen, 1986; D. Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997; D. Schneider, Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 1980, 1225; Wiedmann, Die Bewertungseinheit im Handelsrecht, FS Moxter, 1994, 453; Woerner, Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 489.

Schrifttum Vermögensgegenstände: Babel, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997; Bareis/Brönnner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Aufl. 1991; BFA 1/1966, Pensionsgeschäfte mit eigenen Emissionen, WPg 1966, 159; Clausen, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen (insbesondere Miete, Pacht, Nießbrauch, Lizenzen), JbFSt 1976/77, 1977, 120; Euler, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Wirtschaftsgütern des immateriellen Anlagevermögens, FS Ballwieser, 2014, 143; Fabri, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986; Fülling, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, 1976; Groh, Einlegung und Ausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb 1988/89, 1989, 187; Gschwendtner, Mietereinbauten als Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut im Sinne des Handels- und Steuerbilanzrechts, FS Beisse, 1997, 215; Haas, Gesellschaftsrechtliche Kriterien zur Sacheinlagefähigkeit von obligatorischen Nutzungsrechten, FS Döllerer, 1988, 169; Hinz, Bilanzierung von Pensionsgeschäften, BB 1991, 1153; Hommel, Vermögenszurechnung und Ertragsrealisation nach HGB und IFRS, FS Ballwieser, 2014, 347; Hommel, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998; Jahn, Pensionsgeschäfte und ihre Behandlung im handelsrechtlichen Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften, 1990; Jorde/Wetzel, Bilanzierung von Dividenden bei Personenhandelsgesellschaften, WPg 1995, 444; Knapp, Was darf der Kaufmann als seine Vermögensgegenstände bilanzieren?, DB 1971, 1121; Körner/Weiken, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, BB 1992, 1033; Körner/Weiken, Aktivierung und Absetzung für Substanzverringerung bei Entdeckung von Bodenschätzen, BB 1988, 1006; Küppers, Der Firmenwert in Handels- und Steuerbilanz nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes – Rechtsnatur und bilanzpolitische Spielräume, DB 1986, 1633; Kußmaul, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, 1987; Kußmaul, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; Kusterer, Handelsrechtliche Bilanzierung von Bauten auf fremden Grund und Boden, DStR 1996, 438; Lamers, Aktivierungsfähigkeit

und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, 1981; Ley, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, 2. Aufl. 1987; Lorenz, Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, 2002; Lutz, Der Vermögensgegenstand – ein Abbild der Gewinnerwartung?, in IDW, Neuorientierung der Rechnungslegung, 1995, 81; Mathews, Bilanzierung von Treuhandvermögen, BB 1992, 738; Mathews, Das Treuhandvermögen und der Gesetzentwurf zur Durchführung der EG-Richtlinie, BB 1989, 435; Mathews, Die Behandlung von Treuhandverhältnissen im Bilanzrichtlinien-Gesetz, BB 1987, 642; Meyer-Scharenberg, Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 874; Mörsch, Wann ist der Anspruch auf den Gewinn aus einer Kapitalgesellschaft zu aktivieren?, DStR 1997, 1225; Moxter, Zur bilanzrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; Roland, Der Begriff des Vermögensgegenstandes im Sinne der handels- und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, 1980; Roß, Gemeinsamkeiten und Unterschiede handels- und steuerrechtlicher Aktivierungskonzeptionen, in Baetge, Rechnungslegung und Prüfung 1996, 231; Roß, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluß, 1994; Tiedchen, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991; von Treuberg/Scharpf, Pensionsgeschäfte und deren Behandlung im Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften nach § 340b HGB, DB 1991, 1233; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum: Grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht, 1983; Westerfelhaus, Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, DB 1998, 885; Wichmann, Der Vermögensgegenstand als Bilanzierungsobjekt nach dem HGB, DB 1988, 192; Winter, Aktivierungsfähigkeit von Finanzderivaten, BB 1996, 2083.

Schrifttum Leasinggegenstände: Arbeitskreis „Leasing“ der Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V. (GEFIU), Die Behandlung von Leasingverträgen in der Rechnungslegung, DB 1995, 333; Baetge/Ballwieser, Ansatz und Ausweis von Leasing-Objekten in Handels- und Steuerbilanz, DBW 1978, 3; Bähr/Weigell, Auswirkungen der vorzeitigen Kündigung eines Leasingvertrags im Jahresabschluß, DB 1989, 1633; Bink, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasing-Restwertansprüchen, DB 1994, 1304; Bink, Teilwert bei Leasinggütern?, DB 1989, 1984; Bink, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; Blauburger, Die sachgerechte Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens aus der Forfaitierung von Leasingforderungen, DStR 1994, 148; Döllner, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 535; Fahrholz, Leasing in der Bilanz, 1979; Forster, Grundsätze für die Abgrenzung von Leasingraten, FS Döllner, 1988, 147; Grewe, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; Hastedt, Gewinnrealisation beim Finanzierungs-Leasing, 1992; Havermann, Leasing: Eine betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Untersuchung, 1965; Helmschrott, Leasinggeschäfte in der Handels- und Steuerbilanz, 1997; HWR/Mellwig, Leasing, Sp. 1347; Knaus, Passivierungsverbot bei Rückzahlungspflichten des Leasinggebers?, BB 1988, 666; IDW HFA 1/1989, Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1989, 625; Köhlertz, Die Bilanzierung von Leasing, 1989; Leffson, Die Darstellung von Leasingverträgen im Jahresabschluß, DB 1976, 637; Milatz, Forfaitierung von Andienungsrechten bei Teilamortisations-Mobilien-Leasingverträgen, DB 1996, 841; Pinkos, Rechtssicherheit gefragt: Anmerkungen zum neuen Leasingerlaß der Finanzverwaltung, DB-Beil. 7/1992, 20; Runge, Leasing im Steuerrecht des letzten Jahrzehnts, DB 1990, 959; Schimmelschmidt/Happe, Off-Balance-Sheet-Finanzierung am Beispiel der Bilanzierung von Leasingverträgen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss nach HGB, IFRS und US-GAAP, DB-Beil. 9/2004 zu Heft 48; Schirduan, Finanzierungs-Leasing in der Bilanz des Leasinggebers, 1994; Schnoor, Ist Paragraph 251 HGB (Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten) nicht auf Leasinggesellschaften anzuwenden?, DB 1988, 2421; Schulz, Wirtschaftliches Eigentum beim Immobilien-Leasing, BB 1986, 2173; Stobbe, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; Stoll, Leasing: Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2. Aufl. 1977; Tacke, Tendenzen des Software-Leasing, DB-Beil. 7/1991, 6; Tonner, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2014.

Schrifttum Eigenkapital: → § 247 Rn. 1.

Schrifttum Schulden: Bigus, Zur bilanziellen Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, BFuP 2007, 7; Christiansen, Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung ungewisser Verbindlichkeiten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Versuch einer kritischen Analyse, BFuP 1994, 25; Döllner, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, 1541; Eifler, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, 1976; Glaubig, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerrechtsverhältnisse, 1993; Graf v. Kanitz, Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften – Anmerkungen zu IDW RS HFA 7, WPg 2003, 324; Gosch, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; Hüttemann, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976; HWR/Sigloch, Schulden, Sp. 1769; IDW RS HFA 7 nF, Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften, IDW Life 2018, 258; Korth, Zur Aufwands- und Ertragskompensation bei Rückstellungen, FS Claussen, 1997, 639; Kußmaul, Kapitalersatz: Der Rangrücktritt in der Krise?, DB 2002, 2258; Matschke/Schellhorn, Gibt es einen neuen Verbindlichkeitsbegriff?, FS Sieben, 1998, 447; Moxter, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen?, DStR 2004, 1057, 1098; Moxter, Rückstellungskriterien im Streit, ZbF 1995, 311; Moxter, Rückstellungen: Neuere höchstrichterliche Rechtsprechung, in Baetge, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1990, 1; Ossendot, Die Bildung von Rückstellungen für Rekultivierung, Sanierung und Nachsorge bei oberirdischen Deponien nach Handels- und Steuerrecht, 1996; Schulze zur Wiesch, Zur Bilanzierung von typischen stillen Beteiligungen, FS Budde,

1995, 579; Siegel, Rückstellungsbildung nach dem Going-Concern-Prinzip – eine unzweckmäßige Innovation, DStR 2002, 1636; Siegel, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1; Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996; Wassermeyer, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, WPg 2002, 10; Weber-Grellet, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; Woerner, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen, FS Moxter, 1994, 483; Woerner, Der schwebende Vertrag im Gefüge der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Vollständigkeitsgebot, Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip, in Mellwig/Moxter/Ordelheide, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 33; Woerner, Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften – Vollständigkeitsgebot, Vorsichts- und Realisationsprinzip, BB 1988, 769.

Schrifttum Rechnungsabgrenzungsposten: → § 250 Rn. 1.

Schrifttum Verrechnungsverbot: HuRB/Ebke Verrechnungsverbot 365.

Schrifttum GuV: Beck HdR/Castan/Böcking, Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, 2016, B 300; Förschle/Kropp, Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personenhandelsge-
sellschaften, DB 1989, 1037.

Schrifttum Altersversorgungsverpflichtungen und Deckungsvermögen: Hasenburg/Hausen, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (insbesondere aus Pensionszusagen) und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen unter Einbeziehung der Verrechnung mit Planvermögen, DB-Beil. 5/2009, 28; Höfer/Rhiel/Veit, Die Rechnungslegung für betriebliche Altersversorgung im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), DB 2009, 1605; IDW RS HFA 30, Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen, IDW Life 2017, 102; Küting/Kessler/Keßler, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, in Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, 339; Reitmeier/Peun/Schönberger, Anwendungsfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen. Mehr als nur Klarstellungen – Die Neufassung von IDW RS HFA 30, WPg 2017, 813.

Schrifttum IFRS: Ballwieser, IFRS-Rechnungslegung, Konzept, Regeln und Wirkungen, 3. Aufl. 2013; Ballwieser, Die Konzeptionslosigkeit des International Accounting Standards Board (IASB), FS Röhrich, 2005, 727; Barckow/Schmidt, Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital – Der Entwurf des IASB zu Änderungen an IAS 32, WPg 2006, 950; Cairns, IASC – Individual Accounts, in Ordelheide/KPMG, Transnational Accounting, Vol. 2, 2001, 1661; Götz/Spanheimer, Nutzungsrechte im Anwendungsbereich von IAS 17, BB 2005, 259; Hachmeister, Verbindlichkeiten nach IFRS – Bilanzierung von kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualschulden, 2006; Hommel, Vermögenszurechnung und Ertragsrealisation nach HGB und IFRS, FS Ballwieser, 2014, 347; Kampmann, Zur aktuellen Diskussion um die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital in der internationalen Rechnungslegung: Abkehr von der dichotomen Kapitalgliederung als Lösungsansatz?, KoR 2007, 185; KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft, Eigenkapital versus Fremdkapital nach IFRS, 2006; Kümpel, Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertung, 2005; Kümpel/Becker, Leasing nach IFRS – Beurteilung, Bilanzierung und Berichtspflichten, 2006; Küting/Hellen/Koch, Das Leasingverhältnis: Begriffsabgrenzung nach IAS 17 und IFRIC 4 sowie kritische Würdigung, KoR 2006, 649; Matena, Bilanzielle Vermögenszurechnung nach IFRS, 2004; Mellwig, Die bilanzielle Darstellung von Leasingverträgen nach den Grundsätzen des IASC, DB-Beil. 12/1998; Mellwig/Weinstock, Die Zurechnung von mobilen Leasingobjekten nach deutschem Handelsrecht und den Vorschriften des IASC, DB 1996, 2345; Scheffler, Eigenkapital im Jahres- und Konzernabschluss nach IFRS – Abgrenzung, Konsolidierung, Veränderung, 2006; Schildbach, Das Eigenkapital deutscher Unternehmen im Jahresabschluss nach IFRS – Analyse eines Problems, BFuP 2006, 325; Vater, Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IAS 17: Eldorado bilanzpolitischer Möglichkeiten, DStR 2002, 2094; Weinstock, Die Bilanzierung von Leasingverträgen nach IASC, 2000.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Normzweck	1	a) Betriebliche und private Vermögensgegenstände	11
1. GoB-Konkretisierung	1	b) Eigenschaften von Vermögensgegenständen	13
2. Vollständigkeitsgebot	3	c) Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Verträge	30
3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	7	d) Problemfälle	32
4. Verrechnungsverbot	9		
II. Vollständigkeit der Bilanz	10	3. Persönliche Zuordnung von Vermögensgegenständen	35
1. Bilanzinhalt	10	a) Wirtschaftliche Betrachtungsweise ...	35
2. Sachliche Charakterisierung von Vermögensgegenständen	11	b) Treuhandgegenstände	37
		c) Leasinggegenstände	44

	Rn.		Rn.
d) Pensionsgeschäfte	52	2. Aufwendungen	118
e) Kommissionsgeschäfte	55	a) Begriff und Eigenschaften	118
f) Factoring	57	b) Komponenten	119
g) Bauten auf fremdem Grund	59	3. Erträge	120
4. Zeitliche Entstehung von Vermögensge- genständen	60	a) Begriff und Eigenschaften	120
a) Wirtschaftliche Betrachtungsweise ...	60	b) Komponenten	121
b) Das Entstehen von Forderungen	61	4. Weitere GuV-Posten	122
5. Sachliche Charakterisierung von Schul- den	68	5. Keine Ausnahmen von der Vollständig- keit	123
a) Betriebliche und private Schulden ...	68	6. Regelungen nach IFRS	124
b) Eigenschaften von Schulden: wirt- schaftliche Betrachtungsweise	69	IV. Verrechnungsverbot	128
c) Verbindlichkeiten	71	1. Zwecksetzung	128
d) Rückstellungen	72	2. Inhalt	130
6. Persönliche Zuordnung von Schulden	73	3. Regelungen nach IFRS	135
7. Zeitliche Entstehung von Schulden ...	75	V. Ausnahme vom Verrechnungsverbot bei Deckungsvermögen für Schul- den aus Altersversorgungsverpflich- tungen	137
a) Wirtschaftliche Betrachtungsweise ...	75	1. Zwecksetzung	137
b) Verbindlichkeiten	77	2. Anwendungsbereich und Voraussetzun- gen	140
c) Rückstellungen	78	3. Vermögenstrennung und -dokumenta- tion	143
8. Rechnungsabgrenzungsposten	79	4. Vermögens- und Schuldenbewertung ..	145
9. Weitere Bilanzposten	80	5. Saldierung und Bilanzierungskonsequen- zen	146
a) Eigenkapital	80	6. GuV-Wirkungen	148
b) Korrekturposten zu Aktiva	90	7. Regelungen nach IFRS	149
c) Bilanzierungshilfen	91	VI. Ansatzmethodenstetigkeit	157
10. Ausnahmen von der Vollständigkeit	96	1. Zwecksetzung	157
a) Gesetzesverweis	96	2. Ansatzmethode	160
b) Unvollständigkeit der Erfassung von Vermögensgegenständen	97	3. Konsequenzen der Stetigkeitsdurchbre- chung	161
c) Unvollständigkeit der Erfassung von Schulden	100	4. Regelungen nach IFRS	163
d) Unvollständigkeit der Erfassung akti- ver Rechnungsabgrenzungsposten ...	102		
11. Vermögenswerte und Schulden nach IFRS	103		
a) Definition der Vermögenswerte	103		
b) Abweichungen gegenüber HGB	106		
c) Definition der Schulden	115		
d) Abweichungen gegenüber HGB	116		
III. Vollständigkeit der GuV	117		
1. GuV-Inhalt	117		

I. Normzweck

1. **GoB-Konkretisierung.** § 246 konkretisiert wichtige GoB: das Vollständigkeitsgebot, die wirtschaftliche Betrachtungsweise und das Verrechnungsverbot. Sie dienen der Dokumentationsaufgabe der Rechnungslegung, der richtigen Ermittlung der Ausschüttungsbemessungsrichtgröße und der geforderten Rechenschaft und darüber hinausgehenden Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Kaufmanns (→ § 243 Rn. 4 f.).

Das Vollständigkeitsgebot und das Verrechnungsverbot beziehen sich auf den Jahresabschluss des Kaufmanns, dh Bilanz und GuV (§ 242 Abs. 3). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise äußert sich in Abs. 1 S. 2, wonach der Nichteigentümer einen Vermögensgegenstand in seiner Bilanz ausweisen muss, wenn er ihm wirtschaftlich zuzurechnen ist. Trotz der im Wortlaut nicht eindeutigen Regelung, wonach Schulden in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen sind (Schuldner im Rechtssinne oder Schuldner im wirtschaftlichen Sinne?), geht die wirtschaftliche Betrachtungsweise über die Aktivseite hinaus, weil nicht nur Schul-

den im Rechtssinne, dh mit anspruchsberechtigtem Dritten, sondern auch rein faktische Verpflichtungen passiviert werden müssen. Das macht insbesondere die in § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 enthaltene Ansatzpflicht für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzen) deutlich.

3 2. Vollständigkeitsgebot. Bilanz und GuV müssen vollständig sein, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Zu Ausnahmen der Vollständigkeit → Rn. 96 ff.

4 Inhalt der Bilanz sind Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und, als Saldo, das Eigenkapital (§ 247 Abs. 1). Nur auf diese Posten bezieht sich das Vollständigkeitsgebot. Tatsächlich kann der Bilanzinhalt über die genannten Posten hinausgehen. Das Gesetz kennt ein Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 2), die noch bis zum Inkrafttreten des BilMoG explizit als Bilanzierungshilfe bezeichnet wurden (§ 274 Abs. 2 S. 1 aF), die Ansatzpflicht für passive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 1), die nicht mehr unter Rückstellungen, sondern in einem eigenen Posten (§ 266 Abs. 3 E.) auszuweisen sind und nach der Begründung des BilMoG-RegE einen „Sonderposten eigener Art“¹ darstellen, und weitere, nicht näher ausgeführte Sonderposten (vgl. auch die Aufzählung in § 300 Abs. 1 S. 2 zur Kapitalkonsolidierung im Konzernabschluss). Letztere beziehen sich zB auf den in § 246 Abs. 2 S. 3 durch das BilMoG neu geschaffenen aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung und den schon früher in § 268 Abs. 3 geregelten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“. Anders als diese Sonderposten sind die Ansatzwahlrechte für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 1) und für das Disagio (§ 250 Abs. 3 S. 1) zu sehen. Sie erfüllen die Eigenschaften von Vermögensgegenständen oder Rechnungsabgrenzungsposten und werden explizit vom Vollständigkeitsgebot ausgenommen. Sonderposten begründen hingegen über Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten hinausgehende Bilanzposten. Weiterhin gibt es uU Korrekturposten zu Aktiva, zB den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes auf der Passivseite gegenübergestellte Zuschüsse.

5 Dem Vollständigkeitsgebot wird bereits Genüge getan, wenn ein Vermögensgegenstand mit seinem Erinnerungsposten erscheint.²

6 Inhalt der GuV sind Aufwendungen und Erträge und, als Saldo, der Erfolg, dh Gewinn oder Verlust. Auch hier geht der Inhalt über die genannten Posten hinaus. → Rn. 122 zu Gewinn- und Verlustvorträgen und zu Entnahmen aus und Einstellungen in Rücklagen (§ 275 Abs. 4). Die vollständige Erfassung der Aufwendungen und Erträge ist geboten, um die Eigenkapitaländerungen der Periode richtig abzubilden.

7 3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Forderung nach vollständiger Erfassung der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz lässt offen, was diese Posten inhaltlich auszeichnet und wer sie wann anzusetzen hat. Notwendig werden sachliche, persönliche und zeitliche Zuordnungsregeln. Die persönliche Zuordnung wird in Abs. 1 S. 2 und 3 konkretisiert: Auch wenn grds. der Eigentümer den Vermögensgegenstand aktiviert, wird dieser Grundsatz durchbrochen, wenn der Vermögensgegenstand ihm wirtschaftlich nicht zuzurechnen ist. Gleichmaßen durchbricht § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 eine rein formalrechtliche Betrachtungsweise von Schulden.

8 Abs. 1 S. 2 konkretisiert einerseits eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die im Gegensatz zu einer denkbaren formalrechtlichen Betrachtungsweise steht, die auf das Eigentum als Zuordnungsregel für zu aktivierende Vermögensgegenstände abstellt. Sie ist andererseits Resultat des Realisationsprinzips als maßgebliche Gewinnermittlungsnorm (§ 252 Abs. 1 Nr. 4). Gewinnbeiträge gelten danach grundsätzlich mit Lieferung oder Leistung als realisiert (→ § 243 Rn. 24 ff., → § 252 Rn. 63 ff.). Zu diesem Zeitpunkt bucht der Lieferant seinen Umsatzerlös ein und seinen Vermögensgegenstand aus. Da dies auch für unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Vermögensgegenstände gilt, muss der Empfänger den gelie-

¹ BR-Drs. 344/08, 146; Petersen/Zwirner BilMoG S. 226.

² Vgl. Kirsch, Rechnungslegung Kommentar 1994 Rn. 41; BeBiKo/Justenhoven/Meyer Rn. 3.

ferten Gegenstand aktivieren. Andernfalls würde der Lieferant Forderung und Vermögensgegenstand zugleich ausweisen. Bei sicherungsübereigneten Vermögensgegenständen hat der Erwerber des Gegenstands einen Kredit aufgenommen und dafür Geld erhalten. Der Tausch des Geldes in den damit erworbenen Vermögensgegenstand muss beim Käufer erfolgen. Der Kreditgeber hat bereits die Forderung gegenüber dem Kreditnehmer aktiviert und kann nicht noch den mit dem Kredit erworbenen Vermögensgegenstand ausweisen. Entsprechendes gilt für verpfändete Vermögensgegenstände.³

4. Verrechnungsverbot. Während das Vollständigkeitsgebot und die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Höhe des Gewinns festlegen, bestimmt das Verrechnungsverbot die **Darstellung der Gewinnermittlung.** Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Das dient der in § 243 Abs. 2 geforderten Klarheit des Jahresabschlusses und der damit verbundenen Pflicht zu gesondertem Ausweis und hinreichender Aufgliederung der Bilanzposten (§ 247 Abs. 1). Obwohl das Verrechnungsverbot – anders als das Vollständigkeitsgebot – keinen Hinweis auf Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Vorschriften enthält, wird es zB bei der Ermittlung latenter Steuern außer Kraft gesetzt, wenn aktive und passive Steuerabgrenzungen saldiert werden (§ 274 Abs. 1 S. 1 und 2). Gleichermaßen sorgt die Verrechnung von Planvermögen mit Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen gem. Abs. 2 S. 2 und 3 für eine Ausnahme vom Verrechnungsverbot.

II. Vollständigkeit der Bilanz

1. Bilanzinhalt. Die Bilanz muss – vorbehaltlich von Ausnahmeregelungen – sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten sowie das Eigenkapital enthalten. Sie kann – wie in → Rn. 4 ausgeführt – Sonder- und Korrekturposten aufnehmen.

2. Sachliche Charakterisierung von Vermögensgegenständen. a) Betriebliche und private Vermögensgegenstände. Sachlich ist nach betrieblichen und privaten Vermögensgegenständen zu unterscheiden; in der Bilanz des Kaufmanns ist nur Betriebsvermögen anzusetzen. Dies ergibt sich aus der Funktion, die Vermögenslage des Kaufmanns darzustellen (§ 238 Abs. 1, § 242 Abs. 1),⁴ und aus der in § 5 Abs. 4 PublG enthaltenen Regelung, dass in die Bilanz einer nach diesem Gesetz publizitätspflichtigen Großunternehmung „das sonstige Vermögen des Einzelkaufmanns oder der Gesellschafter (Privatvermögen)“ nicht aufgenommen werden darf. Personengesellschaften dürfen damit nur Gesamthandsvermögen ausweisen. Bei Kapitalgesellschaften stellt das gesamte in ihrem (wirtschaftlichen) Eigentum befindliche Vermögen Betriebsvermögen dar.

Das Handelsrecht verwendet den Ausdruck Betriebsvermögen nicht explizit, anders als die § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG und §§ 95, 97 BewG. Steuerrechtlich werden notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen und gewillkürtes Betriebsvermögen unterschieden.⁵ Bei unterstellter Deckungsgleichheit des handels- und steuerrechtlichen Vermögensausweises⁶ sind handelsrechtlich das notwendige und das gewillkürte Betriebsvermögen vollständig zu erfassen (→ § 242 Rn. 9).

b) Eigenschaften von Vermögensgegenständen. aa) Gesetzeshinweise. Das Gesetz unterscheidet Vermögensgegenstände und aktive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 246 Abs. 1, § 247 Abs. 1). Innerhalb der Vermögensgegenstände sind zB Anlagevermögen vom Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 1), immaterielle von materiellen (§ 248 Abs. 2) und abnutzbare Vermögensgegenstände von nicht abnutzbaren (§ 253 Abs. 2) Vermögensgegen-

³ Vgl. Bareis/Brönnner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Aufl. 1991, Rn. 232; Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 154; BeBiKo/Justenhoven/Meyer Rn. 31.

⁴ Krit. hierzu D. Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, 101.

⁵ Vgl. Schmidt/Loschelder EStG § 4 Rn. 34–53; Hopt/Merkt Rn. 24.

⁶ Vgl. aber Weber-Grellet SteuerBilanzR 6 f. zu möglichen Ansatz- und Bewertungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerrecht.

ständen zu trennen. Jedoch fehlt eine Legaldefinition für Vermögensgegenstände. Lediglich die Bilanzgliederung für Kapitalgesellschaften enthält in § 266 Abs. 2 Hinweise darauf, dass zu den Vermögensgegenständen Sachen, Rechte und Werte zählen können. Aus der fehlenden Legaldefinition resultiert ein Streit um die Merkmale von Vermögensgegenständen. Diskutiert werden insbesondere die selbstständige oder Einzelverkehrsfähigkeit,⁷ die selbstständige oder Einzelverwertbarkeit,⁸ die Einzelvollstreckbarkeit⁹ und die Kriterien der Steuer-Rechtsprechung.¹⁰ Die Abgrenzung wird insbesondere für die immateriellen Vermögensgegenstände nötig, weil sie im Allgemeinen die kritische Menge darstellen.

- 14 bb) Einzelverkehrsfähigkeit.** Einzelverkehrsfähigkeit bedeutet, dass man einen Gegenstand einzeln beschaffen und einzeln veräußern kann. Zum Teil wird das Kriterium auf die Einzelveräußerbarkeit venengt.¹¹ Für die Einzelverkehrsfähigkeit werden das Realisationsprinzip,¹² der Gläubigerschutz¹³ und die Objektivierungswirkung des Kriteriums¹⁴ angeführt. Danach entsteht Gewinn aus dem Marktumsatz einzelner Güter, verlangt der Gläubigerschutz im Konkurs- wie Fortführungsfall einzelverkehrsfähige Güter und beschert die alternative Vorstellung, statt einzelverkehrsfähiger Güter „Ausgaben, die einen künftigen Nutzen stiften,“ zu aktivieren, den Rechnungslegenden zu viel Täuschungspotential.
- 15** Versteht man das Kriterium eng im Sinne der konkreten Einzelverkehrsfähigkeit, sind durch Vertrag oder Gesetz an der einzelnen Verkehrsfähigkeit gehinderte Posten, wie zB Gebäude, personengebundene Konzessionen und – bis zur Aufhebung des § 8 WZG durch das seit 1.1.1995 geltende MarkenG – das nicht isoliert handelbare Warenzeichenrecht, ebenso wenig Vermögensgegenstände wie der derivative Geschäfts- oder Firmenwert (Abs. 1 S. 4), der aus der Natur der Sache heraus nicht einzeln verkehrsfähig ist. Letzterer „gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand“ (Abs. 1 S. 4), wobei die Betonung nicht auf der zeitlichen Begrenzung liegen dürfte, sondern auf der Geltung als Vermögensgegenstand. Das ergibt sich insbesondere aus der Gesetzessystematik, wonach der derivative Geschäfts- oder Firmenwert nunmehr gegenüber § 255 Abs. 4 aF im Zusammenhang mit dem Vollständigkeitsgebot und damit unter Ansatzvorschriften anstelle von Bewertungsvorschriften geregelt wird. Um die mit den oben beispielhaft genannten Posten einhergehenden Beschränkungen des Vermögensgegenstandsbegriffs zu umgehen, hat die Literatur den Begriff der „abstrakten Einzelverkehrsfähigkeit“ entwickelt.¹⁵ Hiernach müssen die Posten nur „ihrer Natur nach“ einzelverkehrsfähig sein; gesetzliche und vertragliche Verbote belegen dies gerade. Diese Erweiterung ist zwar bezüglich einiger Posten hilfreich, enthält aber auch eine starke Unschärfe und lässt die Zuordnung von Posten zu Vermögensgegenständen gelegentlich willkürlich werden.¹⁶ Insbesondere sind die Grenzen abstrakter Einzelverkehrsfähigkeit unbestimmt. Damit werden die Objektivierungswirkung des Kriteriums, der Beitrag zum Gläubigerschutz und zur sachgerechten Information über die Vermögenslage entwertet. Auch folgt aus dem Realisationsprinzip nicht allein die Einzelverkehrsfähigkeit; es lässt sich auch mit anderen Eigenschaften für Vermögensgegenstände vereinbaren. Die

⁷ Zust. Freericks, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, 1976, S. 142 und 145; Wichmann DB 1988, 192.

⁸ Zust. ADS Rn. 28; Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 162–165; Fabri, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986, S. 39 f.; Lamers, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, 1981, S. 205–216.

⁹ Zust. Tiedchen, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, S. 44–59.

¹⁰ Vgl. hierzu Moxter Bilanzrechtsprechung S. 6–34; Weber-Grellet SteuerBilanzR S. 88–120.

¹¹ Vgl. D. Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 123.

¹² Vgl. D. Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 123.

¹³ Vgl. ADS Rn. 27; Lutz in IDW (Hrsg.), Neuorientierung der Rechenschaftslegung, 1995, S. 81 (82); Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher Jahresabschluss S. 185.

¹⁴ Vgl. ADS Rn. 27; Küppers DB 1986, 1634; D. Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 123 f.

¹⁵ Zust. ADS Rn. 19; BeBiKo/Schubert/Hargarten § 247 Rn. 291; Knobbe-Keuk S. 77.

¹⁶ Vgl. Beck HdR/Ballwieser B 131 Rn. 11; Tiedchen, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, S. 6; Hommel, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, S. 93 f. mwN.