

## **Kapitel 3:**

### **Erläuterung der Bilanzposten**

In Kapitel 3 werden die einzelnen Bilanzposten erläutert, die im kommunalen Bereich eine gewisse Rolle spielen. Dabei steht bei der Auswahl der Sachverhalte die Praxisnähe im Vordergrund. Unter den verschiedenen Stichworten werden so nähere Ausführungen hinsichtlich der gebotenen Bilanzierung gemacht.

Maßgeblicher Rechtsstand ist dabei die Fassung des HGB nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl I S. 1102). Nach Art. 66 EGHGB ist das BilMoG zu verschiedenen Zeitpunkten erstmals anzuwenden (Kronawitter, Versorgungswirtschaft 2010, S. 265–284). Jedenfalls sind alle BilMoG-Vorschriften auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Kommunale Betriebe müssen so im Jahresabschluss zum 31.12.2010 sämtliche Neuerungen beachten.

Die Bilanzgliederung des § 266 HGB richtet sich auf der Aktivseite in erster Linie nach der Liquidierbarkeit im fortschreitenden Produktionsprozess und auf der Passivseite nach der fallenden Fristigkeit. Die Reihenfolge der einzelnen Posten darf nicht verändert werden. Die genannten Bilanzposten sind nach § 266 Abs. 1 Satz 2 HGB gesondert auszuweisen, soweit nicht eine Zusammenfassung vom Gesetz erlaubt ist. Kleine Gesellschaften können so eine verkürzte Bilanz aufstellen. Sie brauchen nur die Posten aufzunehmen, die mit Buchstaben und römischen Ziffern bezeichnet sind.

#### **I. Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

##### **1. Rechtslage vor Inkrafttreten des BilMoG**

Vor Inkrafttreten des BilMoG durften von Kapital- und KapCo-Gesellschaften Aufwendungen für die Inangasetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung, soweit sie nicht bilanzierungsfähig sind, als Bilanzierungshilfe aktiviert werden.

Betroffen waren z. B. die Aufwendungen für

- die Errichtung von Produktionsstätten oder Verwaltungsgebäuden,

- die Auswahl von Arbeitnehmern oder
- die Erschließung neuer Absatzmärkte.

Sinn und Zweck der Vorschrift ist der Versuch, einerseits einen periodengerechteren Ausweis von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen zu erreichen sowie andererseits die bilanzielle Überschuldung in der Wachstumsphase der Gesellschaft zu vermeiden. Im Steuerrecht wurden die Bilanzierungshilfen nicht anerkannt.

Der Posten ist in der Bilanz unter der Bezeichnung „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ **vor dem Anlagevermögen auszuweisen** und von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 274a Nr. 5 i. V. mit § 269 HGB a. F.) im Anhang unter Darstellung der Entwicklung zu erläutern.

Die Bilanzierungshilfe unterliegt einer Ausschüttungssperre. Ziel der Ausschüttungssperre ist es, insbesondere bei Kapital- und KapCo-Gesellschaften zu vermeiden, dass noch nicht realisierte Erträge an Anteilseigner ausgeschüttet oder abgeführt werden. Nicht zuletzt deshalb sind die ausschüttungsgesperreten Beträge im Anhang aufzugliedern (§ 285 Nr. 28 HGB). Von daher können Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen (§§ 269, 268 Abs. 2 HGB a. F.).

Nach § 282 HGB a. F. müssen die aktivierten Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs in jedem der Aktivierung folgendem Geschäftsjahr **zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen getilgt** werden. Die Abschreibungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a HGB a. F. als Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen auszuweisen. Die Entwicklung des Bilanzpostens ist nach § 268 Abs. 2 HGB a. F. im Anlagegitter der mittelgroßen und großen Gesellschaften (§ 274a Nr. 1 HGB a. F.) abzubilden.

## 2. Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG

Die Bilanzierungshilfe des § 269 HGB a. F. ist **mit der Bilanzrechtsmodernisierung aufgehoben** worden. Konsequenterweise wurde zugleich die Regelung des § 282 HGB a. F. gestrichen. Mithin können die Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs **ab dem Geschäftsjahr 2010** nicht mehr aktiviert und über die folgenden Perioden verteilt wer-

den. Entsprechendes gilt auch, wenn die Aufwendungen bereits in 2009 angefallen sind.

Für Altfälle wurde eine **Übergangsregelung** geschaffen. Ist im Jahresabschluss für ein vor dem 1.1.2010 beginnendes Geschäftsjahr eine Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs gebildet worden, so darf diese (einheitlich für den gesamten Posten) unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften in der bis zum 28.5.2009 geltenden Fassung fortgeführt werden (Art. 67 Abs. 5 EGHGB). Deshalb muss angenommen werden, dass weiterhin die Regelungen über die Erläuterungspflichten und die Ausschüttungssperre gelten. Angesichts der Tatsache, dass der Aktivposten zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen ist, taucht er ohnehin nur noch während einer kurzen Übergangszeit in der HGB-Bilanz auf.

Möchte das Unternehmen den Bilanzposten „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ nicht nach der Übergangslösung fortführen, also die **Bilanzierungshilfe auflösen**, sind gemäß Art. 67 Abs. 7 EGHGB die Aufwendungen aus der Auflösung in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ auszuweisen (Kronawitter, Versorgungswirtschaft 2010, S. 273).

## II. Anlagevermögen

### 1. Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen

Unter Anlagevermögen sind gemäß § 247 Abs. 2 HGB jene Gegenstände zu verstehen, die dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt sind. Sie stehen dem Unternehmen nicht nur für kurze Zeit zur Verfügung („**dauernd**“). Vielmehr gehören die Güter zum Gebrauch, nicht zum Verbrauch, wie es beim Umlaufvermögen anzunehmen wäre. Im Zweifelsfall kann die Dauer der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ein Indiz für Anlagevermögen sein. Zudem sollen die Wirtschaftsgüter helfen, den eigentlichen Zweck des Unternehmens zu erreichen („dienen“). Ihre beabsichtigte oder tatsächliche Verwendung im jeweiligen Betrieb, die anhand von objektiven Merkmalen nachvollziehbar zu sein hat, entscheidet über die Zuordnung zum Anlagevermögen („bestimmt sind“). Ändert sich – ausgehend von der Einschätzung am Bilanzstichtag – die Verwendungsabsicht eines Vermögensgegenstandes, ist bei Bedarf auch dessen Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen anzupassen.

Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist nicht nur für die Darstellung in der Bilanz (§§ 247 Abs. 1, 266 Abs. 2 HGB), sondern vor allem für die Bewertung von Bedeutung. Während für das Anlagevermögen das sog. gemilderte Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) gilt, ist das Umlaufvermögen dem strengen Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) zu unterwerfen. Bei Gütern des Umlaufvermögens sind mit Ausnahme der Teilwertabschreibung keine Abschreibungen statthaft. Darüber hinaus gewährt der Steuergesetzgeber für Anlagevermögen zahlreiche Steuervergünstigungen, insbesondere die §-6b-EStG-Rücklage, Rücklagen für Ersatzbeschaffung gemäß R 6.6 EStR, Investitionszuschüsse oder die Sonderabschreibung nach § 7g EStG.

### 2. Anlagennachweis, Anlagenkartei

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens ist gemäß § 268 Abs. 2 HGB in der Bilanz oder im Anhang zu erläutern. Der Einfachheit halber erfolgt die Darstellung mit Hilfe eines **Anlagennachweises**.

Darin sind, ausgehend von den

- gesamten (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten,
- die Zugänge,
- Abgänge,
- Umbuchungen (Ausweisänderung innerhalb des Anlagevermögens, z. B. von „Anlagen im Bau“ auf „Technische Anlagen“) und
- Zuschreibungen des Geschäftsjahrs (insbesondere Rückgängigmachung von außerplanmäßigen Abschreibungen oder Korrekturen infolge einer Betriebsprüfung) sowie die
- Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe und des laufenden Geschäftsjahrs (Letztere haben mit dem Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung übereinzustimmen).

gesondert zu zeigen.

Durch Anwendung jener Bruttomethode wird versucht, dem Jahresabschlussadressaten Aussagen über die Altersstruktur der Anlagen und die Entwicklung der Anlagen zu ermöglichen.

Kleine Kapitalgesellschaften i. S. des § 267 Abs. 1 HGB brauchen das Anlagengitter laut § 274a Nr. 1 HGB eigentlich nicht erstellen. Wie bereits angemerkt spielen im öffentlichen Bereich die handelsrechtlichen Größenerleichterungen eher selten eine Rolle. In den Gemeindeordnungen der Bundesländer finden sich Einschränkungen hinsichtlich der wirtschaftlichen

Betätigung von Kommunen in Unternehmen privater Rechtsform. So ist eine Einrichtung, Übernahme, Erweiterung und Beteiligung an einem Privatunternehmen meist nur zulässig, sofern gewährleistet sei, dass der Jahresabschluss und Lagebericht entsprechend der für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Dritten Buchs des HGB aufgestellt und geprüft werden (Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BayGO; § 122 Abs. 1 Nr. 4 HessGO; § 108 Abs. 1 Nr. 8 NRW-GO; § 110 Abs. 1 Nr. 4 SaarKSVG; § 102 Abs. 1 Nr. 4 SH-GO; § 75 Abs. 4 Nr. 1 ThürKO). Gleiches trifft auf Eigenbetriebe (z. B. § 20 BayEBV) und Kommunalunternehmen (Art. 91 Abs. 1 BayGO; § 114a Abs. 10 NRW-GO; § 35 Abs. 1 i. V. mit § 22 Abs. 2 RP-EigAnVO; § 7 Abs. 1 LSA-AnstG; § 22 SH-KUVO) zu. Somit haben fast alle kommunalen Unternehmen ein Anlagengitter zu erstellen.

Nach § 240 Abs. 2 HGB, §§ 140, 141 AO besteht auch für steuerliche Zwecke die Verpflichtung, für jeden Bilanzstichtag ein Verzeichnis der Gegenstände des Anlagevermögens aufzustellen (**Bestandsverzeichnis**). In das Bestandsverzeichnis müssen sämtliche (beweglichen) Gegenstände des Anlagevermögens, selbst wenn sie bereits in voller Höhe abgeschrieben sind, aufgenommen werden. Das gilt nicht für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG), für Wirtschaftsgüter, die in einem Sammelposten erfasst werden (§ 6 Abs. 2a EStG), sowie für die mit einem Festwert angesetzten Wirtschaftsgüter. Das Bestandsverzeichnis muss die genaue Bezeichnung des Gegenstandes und seinen Bilanzwert am Bilanzstichtag enthalten. Es ist aufgrund einer jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme aufzustellen (R 5.4 Abs. 1 EStR).

Gegenstände, die eine geschlossene Anlage bilden, können statt in ihren einzelnen Teilen als Gesamtanlage in das Bestandsverzeichnis eingetragen werden (z. B. die einzelnen Teile eines Hochofens einschließlich Zubehör, die Überlandleitungen einschließlich der Masten eines Elektrizitätswerks, die entsprechenden Anlagen von Gas- und Wasserwerken sowie die Wasser-, Gas- und sonstigen Rohrleitungen innerhalb eines Betriebs). Voraussetzung ist, dass die Abschreibung auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen wird. Gegenstände der gleichen Art können unter Angabe der Stückzahl im Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, falls sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft sind, die gleiche Nutzungsdauer und die gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden (R 5.4 Abs. 2 EStR).

Ein Unternehmen braucht die jährliche körperliche Bestandsaufnahme für steuerliche Zwecke nicht durchzuführen, wenn er jeden Zugang und jeden Abgang laufend in das Bestandsverzeichnis einträgt und die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des beweglichen Anlagevermö-