

DAA Wirtschafts-Lexikon

Bilanz und Bilanzierung

■ Bilanzbegriff

Der Terminus „Bilanz“ wurde aus dem italienischen Wort „*bilancia*“ abgeleitet, was mit „Waage“ bzw. „Gleichgewicht“ übersetzt werden kann.

Wir interessieren uns jedoch nicht einen allgemeinen Bilanzbegriff, der auch auf solche Sachverhalte wie Außenhandelsbilanz, Öko-Bilanz u. a. zutrifft, sondern für den handelsrechtlichen Bilanzbegriff nach den §§ 242 und 247 HGB. Danach gilt:

Unter **Bilanz** ist eine *stichtagsbezogene wertmäßige* Gegenüberstellung von *Vermögen* und *Kapital* eines Unternehmens in *Kontoform* zu verstehen.

Das *Vermögen* wird auf der *linken* Seite der Bilanz, unterteilt nach Anlagevermögen und nach Umlaufvermögen ausgewiesen.

Es repräsentiert die AKTIVA im Geschäftsbetrieb eines Unternehmens.

Das *Kapital* ist der *abstrakte Gegenwert des Vermögens*. Es wird auf der *rechten* Seite der Bilanz, unterteilt nach Eigenkapital und nach Fremdkapital, ausgewiesen. Es repräsentiert die PASSIVA im Geschäftsbetrieb des Unternehmens .

In diesem Sinne ist die Bilanz eine Grundform der Abbildung der wirtschaftlichen Lage des betreffenden Unternehmens zum jeweiligen Bilanzstichtag.

Die erste Bilanzgleichung lautet: **Vermögen = Kapital**.

Damit dies in der Tat auch immer gilt, muss von den vier Grundgrößen (Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital) eine Grundgröße als Saldo bestimmt werden, und dies ist inhaltlich das „Eigenkapital“!

Die aus der ersten Bilanzgleichung abgeleitete zweite Bilanzgleichung lautet somit:

$$\text{Eigenkapital} = \text{Vermögen} \text{ ./. Fremdkapital.}$$

■ Vermögensgegenstände

Vermögensgegenstände sind all jene Mittel, über die ein Unternehmen *wirtschaftlich* verfügt und die es für die Verwirklichung seiner Zweckbestimmung, d. h. zur Durchführung seines Geschäftsbetriebs einsetzen kann, um daraus *Nutzen* zu erzielen.

Vermögensgegenstände sind dann in das Inventar bzw. in die Bilanz eines Unternehmens aufzunehmen, wenn sie folgende Merkmale aufweisen:

- Die betreffenden Vermögensgegenstände stellen *wirtschaftliche Werte* dar und spiegeln *künftige Nutzenpotenziale* des Unternehmens wider.
- Sie sind *selbständig bewertbar*.

- Sie sind *selbständig verkehrsfähig*, d. h. sie sind einzeln nutzbar und veräußerbar.

Zur Beachtung:

Vermögensgegenstand ist ein *handelsrechtlicher* Begriff. Im Steuerrecht wird hingegen von einem (*positiven*) *Wirtschaftsgut* gesprochen.

Eine besondere Bedeutung im Hinblick auf die Bilanzierung von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern kommt dem Merkmal "*wirtschaftliches Eigentum*" zu.

■ Vermögen

Unter **Vermögen** eines Unternehmens ist - im betriebswirtschaftlichen Sinne - die Summe der im Geldausdruck bewerteten materiellen und immateriellen Güter zu verstehen, über die das betreffende Unternehmen stichtagsbezogen verfügt bzw. die ihm zuzurechnen sind und die es in seinem Geschäftsbetrieb einsetzen kann, um daraus Nutzen zu ziehen.

Zusammensetzung und Umfang des Vermögens eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag werden nach Art, Menge und Wert im Inventar und nach Wert in der *Bilanz* dargestellt.

Das Vermögen repräsentiert hierbei die AKTIVA eines Unternehmens, wobei die einzelnen Vermögensgegenstände höchstens zu ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ggf. vermindert um Abschreibungen, auszuweisen sind.

Je nach Dauer und Zweck des Einsatzes der betreffenden Güter im Geschäftsbetrieb des Unternehmens wird eine Zuordnung zum

- *Anlagevermögen* oder zum
- *Umlaufvermögen*

vorgenommen.

■ Kapital

Unter **Kapital** ist – im betriebswirtschaftlichen Sinne – der *abstrakte Gegenwert* des Vermögens eines Unternehmens zu verstehen.

Das Kapital erklärt die *Herkunft* jener Mittel, die als Vermögen ausgewiesen werden und begründet damit den *Umfang des Anspruchs* der Kapitalgeber am Vermögen vom „Grunde“ und von der „Höhe“ her.

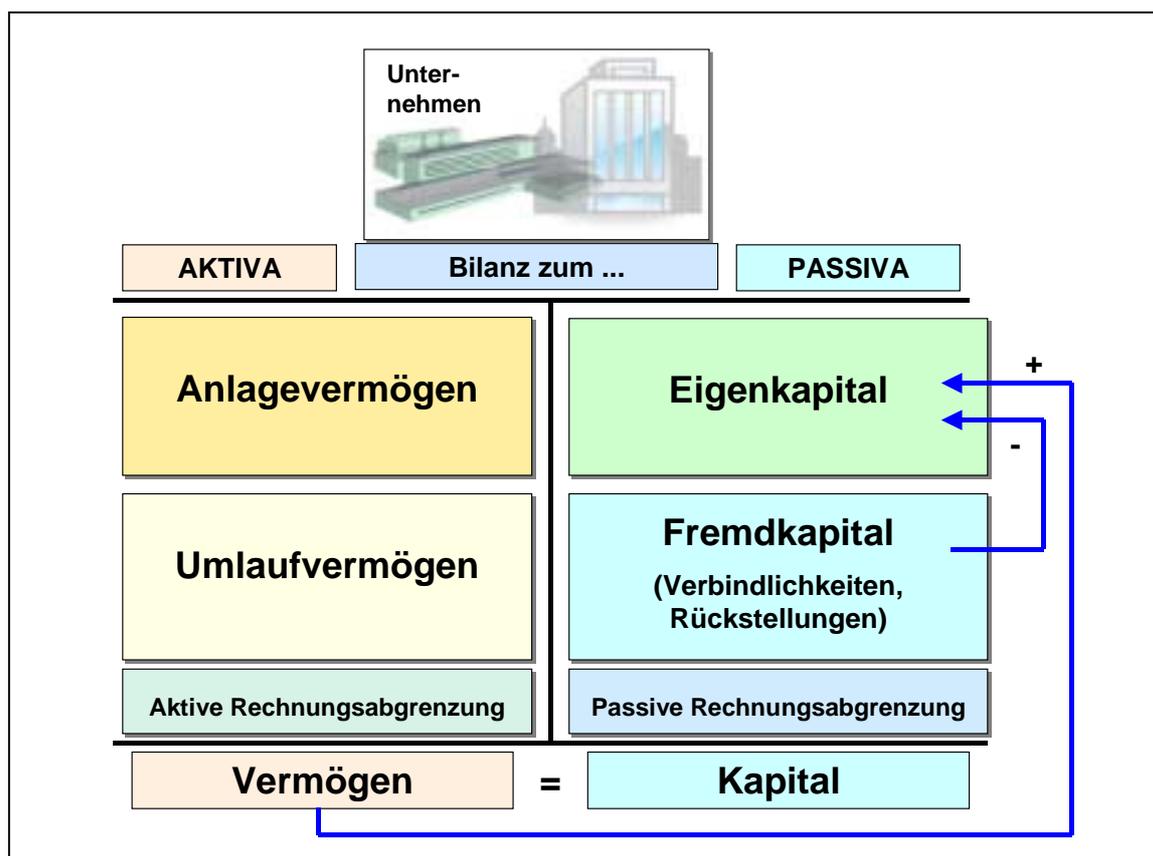
Das Kapital repräsentiert die PASSIVA im Geschäftsbetrieb eines Unternehmens. Dabei darf folgende Grundbeziehung niemals durchbrochen werden:

$$\text{Vermögen} = \text{Kapital.}$$

Das Kapital wird hinsichtlich seiner Quellen

- als Eigenkapital und
- als Fremdkapital (Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

ausgewiesen.



Bilanz (Prinzipschema)

■ Fremdkapital

Hinsichtlich des **Fremdkapitals** (= *Schulden* des Unternehmens) wird in der Bilanz zwischen

- Verbindlichkeiten und
- Rückstellungen

unterschieden.

Verbindlichkeiten sind dabei jene Schulden, die sowohl dem wirtschaftlichen Grunde als auch der *Höhe* und der *Fälligkeit* nach *gewiss* sind (zum Beispiel: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen u. a.).

Rückstellungen sind hingegen jene Schulden, die dem wirtschaftlichen Grunde nach im Wesentlichen bestimmt, jedoch hinsichtlich der *Höhe* und/oder *Zeitpunkt der Fälligkeit* nach *gewiss* sind (zum Beispiel: Rückstellungen aus Pensionsverpflichtungen, Rückstellungen für Gewährleistungsansprüche, aber auch Rückstellungen für im Abschlussjahr unterlassene Instandhaltungen, die im Folgejahr nachgeholt werden).

■ Eigenkapital

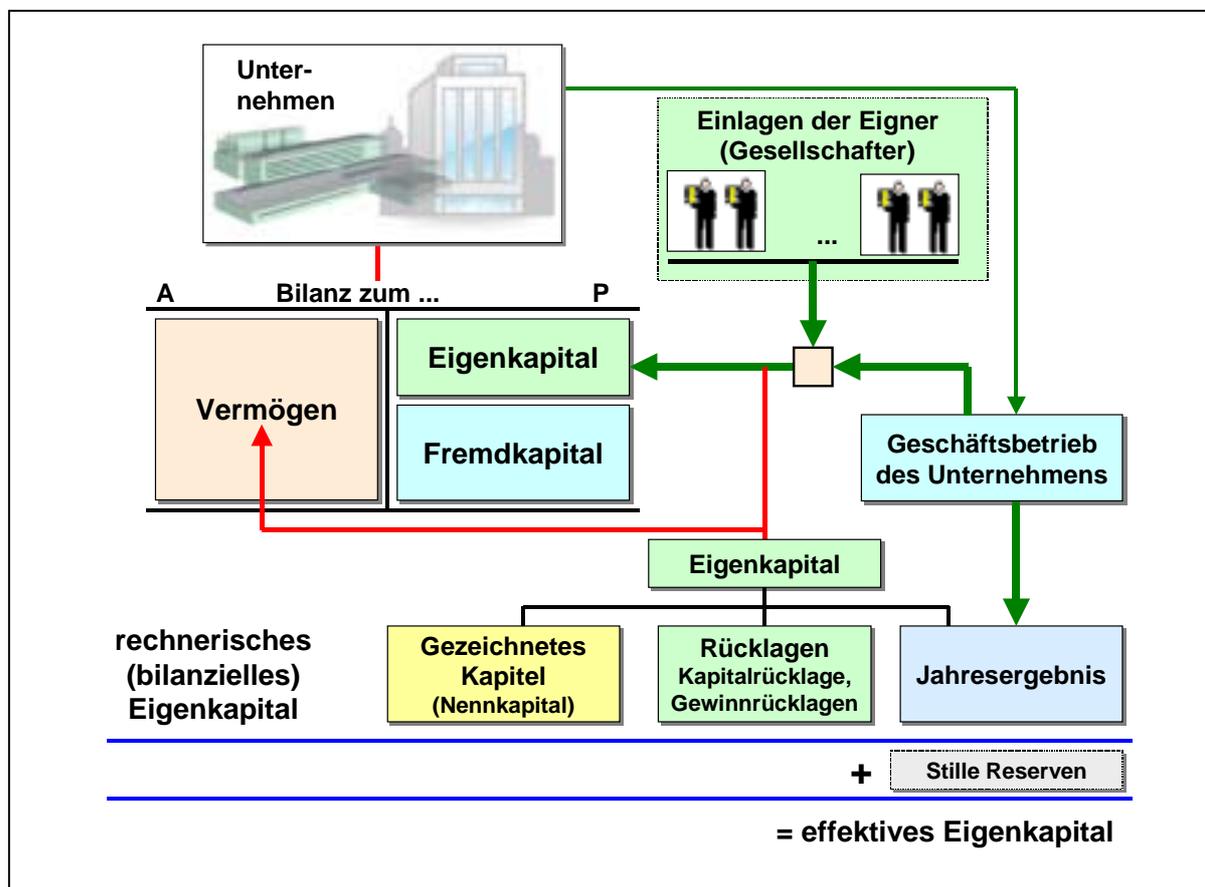
Das **Eigenkapital** erklärt die Herkunft jenes Teiles des Vermögens eines Unternehmens, der

- a) von den rechtlichen Eigentümern des Unternehmens zur Ingangsetzung, Aufrechterhaltung und ggf. zur Erweiterung des Geschäftsbetriebes in Form von Einlagen zur Verfügung gestellt wurde (Außenfinanzierung) bzw. der
- b) im Geschäftsbetrieb des Unternehmens in Form von Überschüssen (nach Steuern) erwirtschaftet und der nicht bzw. vorerst nicht zur Ausschüttung/Entnahme kommt (Innenfinanzierung).¹

Grundlage der rechnerischen Ermittlung des Eigenkapitals bildet das sog. *bilanzielle Eigenkapital*. Diese Größe ergibt sich nach bereits genannten Beziehung "*Eigenkapital = Vermögen ./. Fremdkapital*".

Dabei ist allerdings zu beachten, dass das bilanzielle Eigenkapital und der wirkliche Vermögenswert der Anteilseigner (= *effektives Eigenkapital*) in der Regel nicht übereinstimmen.

Dies begründet sich daraus, dass es durch Wahl bestimmter Bewertungsansätze möglich ist, sog. *stille Reserven* zu bilden, die im Zahlenwerk der Bilanz nicht erkennbar sind.



Eigenkapital

Im *Steuerrecht* repräsentiert das Eigenkapital den *abstrakten Gegenwert des Betriebsvermögens*, denn bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich ist der Gewinn "... der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen." (§ 4 Abs. 1 EStG).

■ Rechnungsabgrenzungsposten

In der Praxis der Buchführung werden Aufwendungen und Erträge in der Regel immer dann gebucht, wenn entsprechende Zahlungen vorliegen bzw. veranlasst wurden.

Da mit dem Jahresabschluss zum Bilanzstichtag (z. B. zum 31.12. d. J.) – bildlich gesprochen – ein relativ willkürlicher „Stopp“ im Fluss des Geschäftsbetriebes vorgenommen wird, entstehen Probleme in der Zuordnung von Zahlungen zu den wirtschaftlichen Vorgängen, die sie verursachen.

Hier interessieren jene Fälle, in denen

- im *alten* Geschäftsjahr eine *Auszahlung* vorgenommen werden muss, obgleich der zugehörige wirtschaftliche Vorgang erst im *neuen* Geschäftsjahr wirksam wird bzw.
- im *alten* Jahr eine *Einzahlung* eingegangen ist, die jedoch eine Vorauszahlung zu einem Vorgang darstellt, der wirtschaftlich erst im *neuen* Geschäftsjahr vollzogen wird.

Um in diesen Fällen einen periodengerechten Erfolgsausweis zu sichern, müssen Rechnungsabgrenzungen vorgenommen werden.

Dazu heißt in **§ 250 HGB**:

"(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(2) Auf der Passivseite sind als Abgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag."

■ Pflicht zur Aufstellung der Bilanz

Die handelsrechtliche Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz wird in **§ 242 Abs. 1 HGB** bestimmt:

"(1) 1Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen.

2Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen..."

Betreffs des Inhalts der Bilanz wird in **§ 247 HGB** folgendes bestimmt:

"(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden [= Fremdkapital, der Autor] sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen."

Aufbau und Gliederung einer Bilanz ist davon abhängig, welche **Rechtsform** und welche Größe das betreffende Unternehmen aufweist

Dabei hat die Unterscheidung zwischen

- Personenunternehmen (Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften sowie Personen, die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind, aber nicht dem Publizitätsgesetz unterliegen) und
- Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie den Kapitalgesellschaften gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften).

Die Bestimmungen im **§ 247 HGB** gelten für *alle Kaufleute* (Personenunternehmen wie Kapitalgesellschaften), während die Bestimmungen im **§ 266 Abs. 2 und 3 HGB** nur durch *Kapitalgesellschaften* sowie für jene *Personenunternehmen*, die dem *Publizitätsgesetz* unterliegen, verbindlich anzuwenden sind.

■ Bilanzierung (im weiteren Sinne)

Unter **Bilanzierung** ist – im hier betrachteten Zusammenhang – der Ansatz und der stichtagsbezogene Ausweis

- a) des Vermögens (gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen) und
- b) der Schulden (= Fremdkapital)

eines Unternehmens in der entsprechenden Bilanz, einschließlich der Ermittlung und des Ausweises des Eigenkapitals zu verstehen.

Die Bilanzierung umfasst somit zwei komplexe Aufgaben:

- Erstens geht es um die Klärung der Frage, welche Vermögensgegenstände und welche Schulden dem *wirtschaftlichen Grunde* nach in die Bilanz aufzunehmen sind. Dies ist entsprechend den gültigen handelsrechtlichen *Ansatzvorschriften* zu entscheiden.
- Zweitens geht es um die Klärung der Frage, wie die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und welche Schulden *der Höhe nach* in die Bilanz aufzunehmen sind. Dies ist das Thema „*Bewertung*“ (von Vermögen und Schulden).

■ Bilanzierungsfähigkeit

Eine *abstrakte Bilanzierungsfähigkeit* ist dann gegeben, wenn sich die Positionen

- a) im *Handelsrecht* als Vermögensgegenstand oder als Verbindlichkeit oder als Rückstellung oder als Rechnungsabgrenzungsposten bzw.
- b) im *Steuerrecht* als positives Wirtschaftsgut oder als negatives Wirtschaftsgut oder als Rechnungsabgrenzungsposten

bestimmen und zuordnen lassen.

Eine *konkrete Bilanzierungsfähigkeit* bezieht sich auf folgende Klärungen:

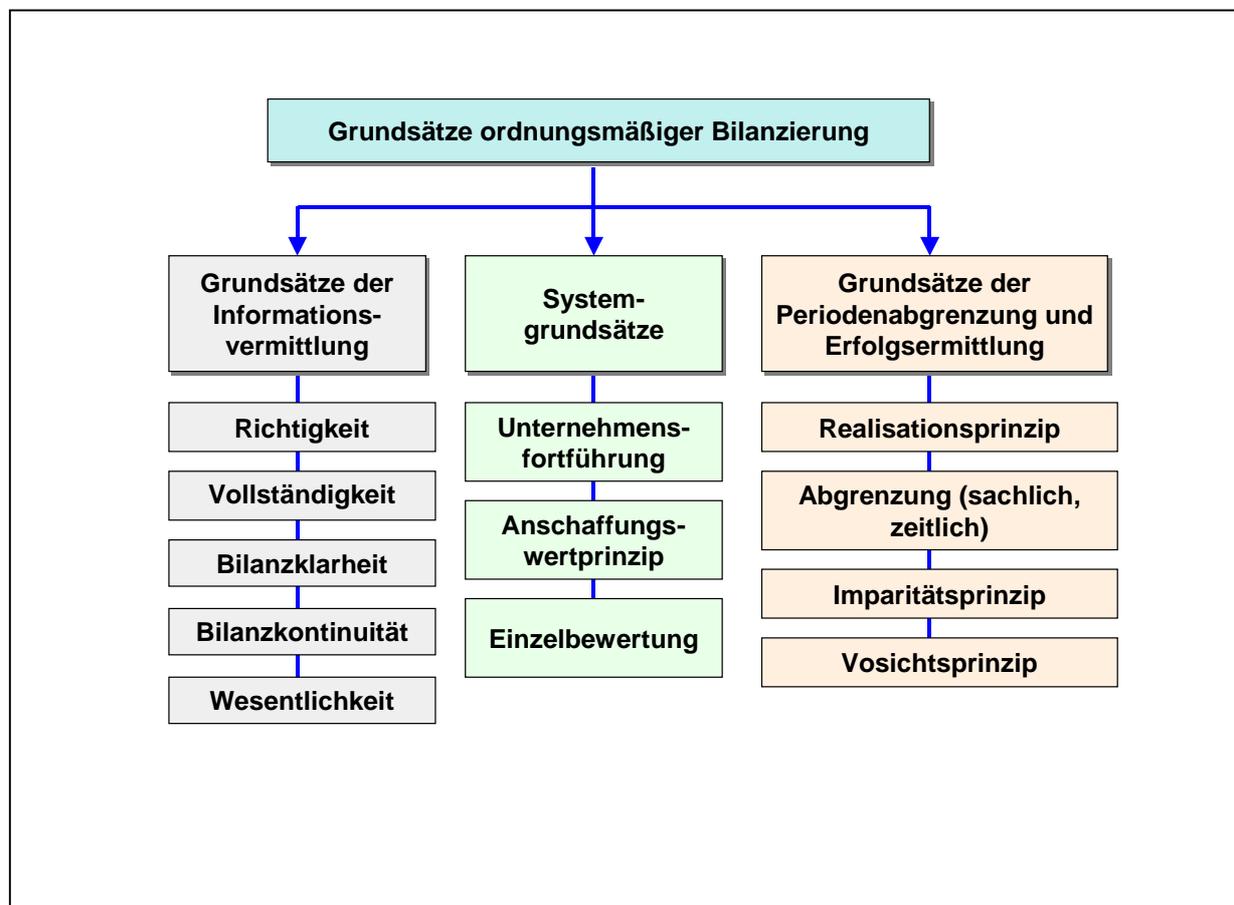
- a) persönliche Zuordnung der betreffenden Position zum Kaufmann,
- b) sachliche Zuordnung der Position zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens und
- c) Zutreffen oder Nichtzutreffen gesetzlicher Ansatzvorschriften (Bilanzierungsgebote, Bilanzierungsverbote, Bilanzierungswahlrechte).

■ Bilanzierungsgrundsätze

Die *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung* regeln

- den Ansatz,
- die Bewertung sowie
- den Ausweis

von Positionen der Bilanz, vor allem im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses von Unternehmen.



Bilanzierungsgrundsätze

Das **Bilanzierungsgebot** bestimmt, dass für alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und das Eigenkapital ein Ansatzgebot in der Bilanz (= Bilanzierung der wirtschaftlichen Grunde nach) besteht (vgl. §§ 240 (Inventar), 246 (Vollständigkeit) und 247 HGB (Inhalt der Bilanz)).

Unter dem **Bilanzierungsverbot** ist das handels- und/oder steuerrechtliche Verbot der Bilanzierung von bestimmten Vermögensgegenständen oder Schulden eines Unternehmens zu verstehen.

Folgende Sachverhalte werden hierzu im HGB explizit aufgeführt:

- Aktivierung von Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Eigenkapitalbeschaffung (§ 248 Abs. 1 HGB),
- Aktivierung von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 2),
- Passivierung von nicht in § 249 Abs. 1 HGB aufgeführte Rückstellungen.

Dagegen wurde mit Wirksamwerden des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände aufgehoben und nunmehr zu einem Wahlrecht gewandelt (siehe § 248 Abs. 2 HGB). Steuerrechtlich besteht hierzu jedoch weiterhin ein Aktivierungsverbot.

Über den *Grundsatz der Maßgeblichkeit* gelten handelsrechtliche Bilanzierungsverbote auch für die *Steuerbilanz*.

Unter **Bilanzierungswahlrechten** sind vom Gesetzgeber für bilanzierungspflichtige Unternehmen eingeräumte Wahlmöglichkeiten zur Aktivierung bestimmter Vermögensgegenstände und/oder Passivierung bestimmter Schulden zu verstehen. Demzufolge ist zwischen einem Aktivierungs- und einem Passivierungswahlrecht zu unterscheiden.

Durch die Wahrnehmung gesetzlich erlaubter Bilanzierungswahlrechte kann die Höhe des ausgewiesenen Vermögens, der Schulden und des Erfolges (Gewinn bzw. Verlust) eines Unternehmens beeinflusst werden. Daher können derartige Wahlrechte als Instrument der **Bilanzpolitik** eingesetzt werden.

Hinsichtlich der Bilanzierungswahlrechte nach HGB ist jedoch Folgendes zu beachten:

- *Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte* führen in der *Steuerbilanz* zu *Aktivierungspflichten*.
- *Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte* führen in der *Steuerbilanz* zu *Passivierungsverboten*.

Ansonsten gilt:

Gibt es ein handelsrechtliches Wahlrecht, dass steuerrechtlich jedoch verbindlich anders geregelt ist, dann kann das Wahlrecht in der Handelsbilanz unabhängig von dem Ansatz in der Steuerbilanz ausgeübt werden.

Ende des Skripts