

# RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

---

**Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer**

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



# FOLGE 2

---

## Aktivierungsfähigkeit



[Zum Video](#)



# Folge 2 – Aktivierungsfähigkeit

## Inhalt

---



- 2.1 Grundfragen der Bilanzierung
- 2.2 Aktivierungsgrundsatz
- 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften
- 2.4 Anwendungsbeispiel
- 2.5 Subjektive Zurechnung von Vermögensgegenständen

## 2.1 Grundfragen der Bilanzierung



### Ansatz



#### **Bilanzierung dem Grunde nach:**

Welche Sachverhalte dürfen bzw. müssen in die Bilanz als Vermögensgegenstände oder Schulden aufgenommen werden?

(Frage nach dem **Bilanzinhalt**)

### Bewertung



#### **Bilanzierung der Höhe nach:**

Mit welchen Werten sind die zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz anzusetzen?

(Frage nach den **Wertmaßstäben**)

### Ausweis



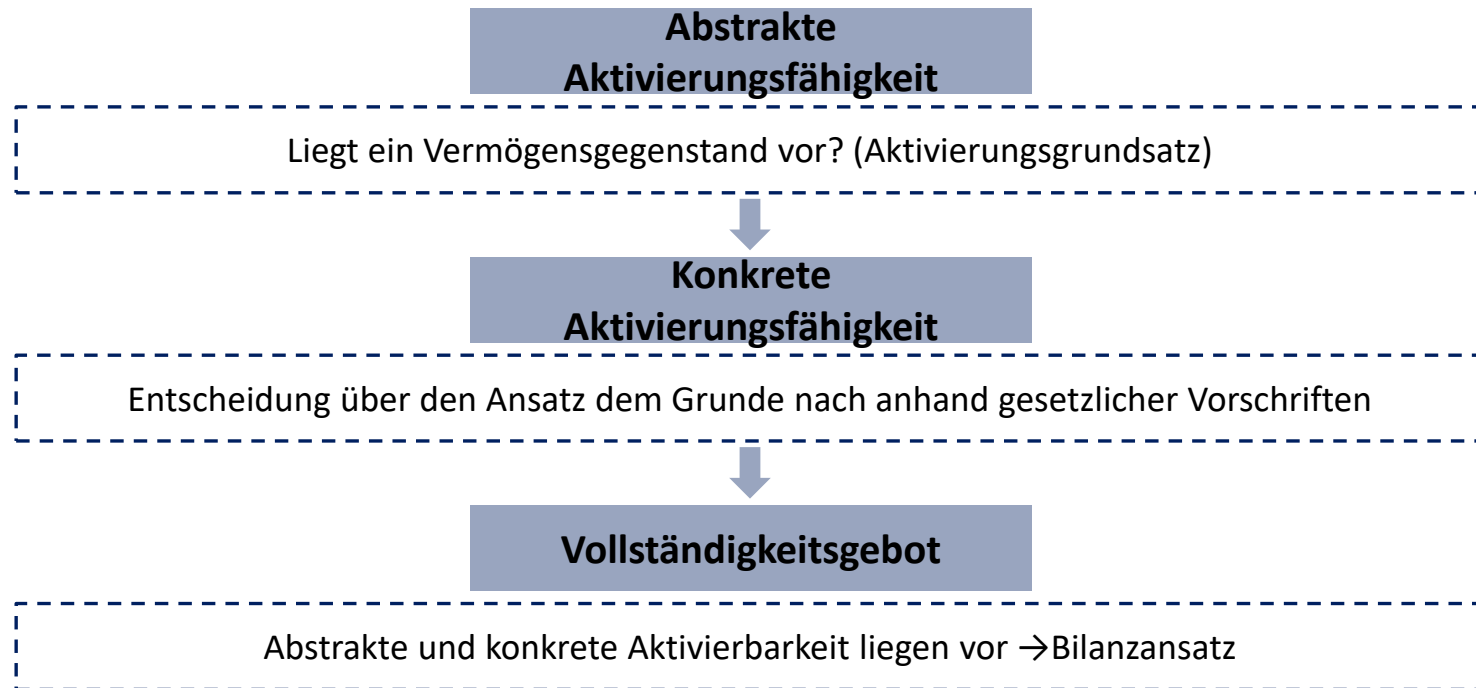
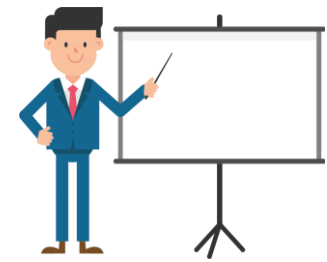
#### **Ausweis der Bilanzposten:**

Unter welchem Bilanzposten ist ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand oder eine Schuld auszuweisen?

(Frage nach der **Bilanzgliederung**)



## 2.2 Aktivierungsgrundsatz



### § 246 HGB – Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) <sup>1</sup>Der Jahresabschluss hat **sämtliche** Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, **soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.**

## 2.2 Aktivierungsgrundsatz



- Zentrale Frage für die abstrakte Aktivierungsfähigkeit: **Was ist ein Vermögensgegenstand?**



- **Fehlende Legaldefinition** des Aktivierungsgrundsatzes (nicht kodifizierter GoB)
- Erforderlich: Existenz eines **wirtschaftlich verwertbaren Potenzials zur Deckung der Schulden** des Unternehmens
  - Verwertung des wirtschaftlichen Vorteils gegenüber Dritten



Maßgebliches Kriterium für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes:  
**selbstständige Verwertbarkeit**

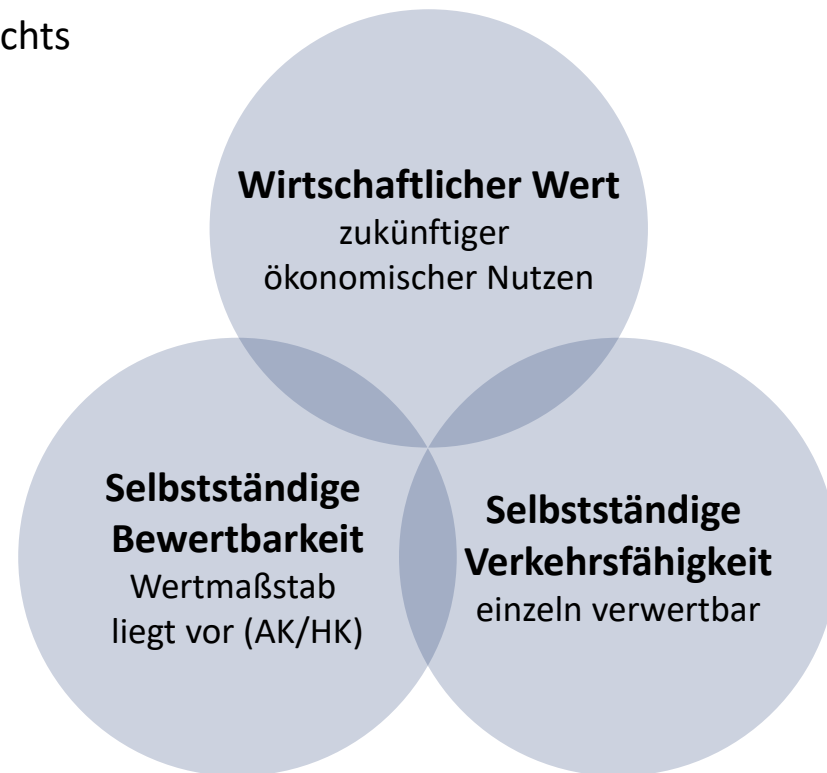


## 2.2 Aktivierungsgrundsatz



### Selbstständige Verwertbarkeit

- ... ist erfüllt, wenn das Gut **in Geld umgewandelt** werden kann, und zwar im Wege
  - der Veräußerung
  - der Einräumung eines Nutzungsrechts
  - des bedingten Verzichts oder
  - der Zwangsvollstreckung.



## 2.2 Aktivierungsgrundsatz

### Beispiel 1 zur abstrakten Aktivierbarkeit:

Ein Eismaschinenhersteller hat einen LKW zu Anschaffungskosten von 250.000 € erworben.  
Erfüllt dieser LKW die Charakteristika eines Vermögensgegenstands nach HGB?



**Wirtschaftlicher Wert**



**Selbstständige Bewertbarkeit**



**Selbstständige Verkehrsfähigkeit**





## 2.2 Aktivierungsgrundsatz

### Beispiel 2 zur abstrakten Aktivierbarkeit:

Das N.Icecream startet eine Werbekampagne (Printmedien und TV) für seine bereits am Markt etablierte Eiscreme. Das N.Icecream erwartet infolge der Kampagne eine weitere Steigerung des Absatzes um 10 %. Erfüllt die Werbekampagne die Charakteristika eines Vermögensgegenstands nach HGB?

Wirtschaftlicher Wert



Selbstständige Bewertbarkeit



Selbstständige Verkehrsfähigkeit



## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



### Konkrete Aktivierungsfähigkeit

#### 1. Aktivierungsgebot

- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **ja**
- Konkrete Aktivierungsfähigkeit: **ja**

#### 2. Aktivierungwahlrecht

- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **ja/nein**
- Konkrete Aktivierungsfähigkeit: **ja (Wahlrecht)**

#### 3. Aktivierungverbot

- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **ja/nein**
- Konkrete Aktivierungsfähigkeit: **nein**

#### 4. Aktivierungzwang\*

- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**
- Konkrete Aktivierungsfähigkeit: **ja**

\* In der Literatur wird der Aktivierungszwang i. d. R. ebenfalls Aktivierungsgebot genannt

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften

1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 1. Aktivierungsgebot

- Standardfall
- Folgt aus Vollständigkeitsgebot des § 246 HGB



#### **§ 246 HGB – Vollständigkeit. Verrechnungsverbot**

*(1) <sup>1</sup>Der Jahresabschluss hat **sämtliche** Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, **soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.***

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 2. Aktivierungswahlrecht (1/3)

- Für **selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände** des **Anlagevermögens**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **ja**



Die Bilanzierung **immaterieller Vermögensgegenstände** wird in **Folge 6** besprochen.

#### § 248 HGB – Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

(2) <sup>1</sup>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können** als **Aktivposten** in die Bilanz aufgenommen werden.

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 2. Aktivierungswahlrecht (2/3)

- Für das **Disagio**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**

Ein **Disagio** ist ein **Abschlag**, der **auf die Kreditauszahlung** vorgenommen wird.



#### § 250 HGB – Rechnungsabgrenzungsposten

(3) <sup>1</sup>Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so **darf** der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten **auf der Aktivseite aufgenommen werden**. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### Beispiel Disagio (1/3):

Das N.Icecream nimmt am 31.12.20X1 ein endfälliges Darlehen (Laufzeit: 5 Jahre) bei seiner Hausbank auf. Der Auszahlungsbetrag in Höhe von 30.000 € wird dem N.Icecream auf seinem Bankkonto gutgeschrieben. Der Rückzahlungsbetrag des Darlehens beläuft sich auf 32.500 €. Wie ist der Sachverhalt im HGB-Jahresabschluss 20X1 zu erfassen? Laufende Darlehenszinsen sind zu vernachlässigen.



Da der Auszahlungsbetrag des Darlehens niedriger ist als sein Rückzahlungsbetrag, liegt in Höhe des Unterschiedsbetrags (2.500 €) ein Disagio vor, für das das N.Icecream einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden darf. Bei Ausübung des Wahlrechts ergibt sich nachfolgender Buchungssatz:

Konto	Soll		Konto	Haben
Bank	30.000 €			
ARAP (Disagio)	2.500 €	an	Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	32.500 €

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### Beispiel Disagio (2/3):

Das N.Icecream nimmt am 31.12.20X1 ein endfälliges Darlehen (Laufzeit: 5 Jahre) bei seiner Hausbank auf. Der Auszahlungsbetrag in Höhe von 30.000 € wird dem N.Icecream auf seinem Bankkonto gutgeschrieben. Der Rückzahlungsbetrag des Darlehens beläuft sich auf 32.500 €. Wie ist der Sachverhalt im HGB-Jahresabschluss 20X1 zu erfassen? Laufende Darlehenszinsen sind zu vernachlässigen.



Wird das Wahlrecht dagegen **nicht** ausgeübt und das Disagio nicht in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt, so ist der Unterschiedsbetrag im Geschäftsjahr 20X1 als Aufwand zu erfassen:

Konto	Soll		Konto	Haben
Bank	30.000 €			
Zinsaufwand	2.500 €	an	Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	32.500 €

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### Beispiel Disagio (3/3):

Wie sind die bilanziellen Auswirkungen je nach Ausübung des Aktivierungswahlrechts?



Nichtausübung des Wahlrechts	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Zinsaufwand	-2.500 €	-	-	-	-	-
Ergebniswirkung	-2.500 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €

Ausübung des Wahlrechts	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Aktivierung Disagio	-2.500 €	-	-	-	-	-
Auflösung Disagio	-	-500 €	-500 €	-500 €	-500 €	-500 €
Ergebniswirkung	0 €	-500 €	-500 €	-500 €	-500 €	-500 €



## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 2. Aktivierungswahlrecht (3/3)

- Für **aktive latente Steuern**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**

Latente Steuern  
werden intensiv in  
Folge 11 behandelt.



#### § 274 HGB – Latente Steuern

(1) <sup>2</sup>Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung **kann als aktive latente Steuern** (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden.

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften

1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahlrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 3. Aktivierungsverbot (1/2)

- Für **bestimmte selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **ja** / **nein**



#### § 248 HGB – Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

*(2) <sup>2</sup>Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.*

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot

2. Aktivierungswahrecht

3. Aktivierungsverbot

4. Aktivierungszwang

### Beispiel Aktivierungsverbot selbst geschaffener Marken:

Die Cool AG fertigt hochwertige Kühlgeräte für Eisdielen. Das Unternehmen entschließt sich, eine neue Marke zu entwickeln, unter der zukünftig Gefrierschränke für Privathaushalte produziert und veräußert werden sollen. Ein bei einem Wirtschaftsprüfer in Auftrag gegebenes Gutachten bewertete den Wert dieser auch einzeln veräußerbaren Marke mit ca. 1 Mio. €. Beurteilen Sie den Bilanzansatz der Marke.



- **Abstrakte Aktivierbarkeit:**
    - **Selbstständige Verwertbarkeit** der Marke im Sinne einer Transformationsmöglichkeit in Zahlungsmittel oder -äquivalente liegt vor.
  - **Konkrete Aktivierbarkeit:**
    - **Explizites Aktivierungsverbot** für selbst geschaffene Marken in § 248 Abs. 2 S. 2 HGB
- Die Marke erfüllt zwar das Kriterium eines handelsrechtlichen **Vermögensgegenstandes**, sie unterliegt jedoch einem konkreten **Aktivierungsverbot**.

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot

2. Aktivierungswahlrecht

3. Aktivierungsverbot

4. Aktivierungszwang

### 3. Aktivierungsverbot (2/2)

- Für **bestimmte „Nicht-Vermögensgegenstände“**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**

**TANZVERBOT!**



#### § 248 HGB – Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

(1) In die Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden:

1. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens,
2. Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals und
3. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot

2. Aktivierungswahlrecht

3. Aktivierungsverbot

4. Aktivierungszwang

### 4. Aktivierungszwang (1/3)

- Für den **derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF)**
  - Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**
- fiktiver Vermögensgegenstand



**Achtung:**  
Für den **selbst-**  
**geschaffenen (originären)**  
GoF besteht ein  
Aktivierungs**verbot!**

### § 246 HGB – Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

*(1) <sup>4</sup>Der 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 (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.*

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 4. Aktivierungszwang (2/3)

- Für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF)
- Ermittlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts



Kaufpreis des Unternehmens

- Summe der Zeitwerte aller zu aktivierenden Vermögensgegenstände
  - + Summe der Zeitwerte aller zu passivierenden Schulden
- 
- = **derivativer Geschäfts- oder Firmenwert**



## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot

2. Aktivierungswahrecht

3. Aktivierungsverbot

4. Aktivierungszwang

### Beispiel derivativer Geschäfts- oder Firmenwert:

Die Cool AG erwirbt sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Freeze AG im Rahmen einer entgeltlichen Unternehmensübernahme für 430.000 €. Die Summe aller Vermögensgegenstände der Freeze AG beträgt 900.000 € und die Summe der Schulden beträgt insgesamt 490.000 €. Wie hoch ist der Geschäfts- oder Firmenwert?



Kaufpreis des Unternehmens	430.000 €
- Summe der Zeitwerte aller zu aktivierenden Vermögensgegenstände	900.000 €
+ Summe der Zeitwerte aller zu passivierenden Schulden	490.000 €
<b>= derivativer Geschäfts- oder Firmenwert</b>	<b>20.000 €</b>

## 2.3 Gesetzliche Aktivierungsvorschriften



1. Aktivierungsgebot	2. Aktivierungswahrecht
3. Aktivierungsverbot	4. Aktivierungszwang

### 4. Aktivierungszwang (3/3)

- Für **aktive (transitorische) Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)**
- Abstrakte Aktivierungsfähigkeit (Vermögensgegenstand): **nein**
- fiktiver Vermögensgegenstand



[zum Video](#)

#### § 250 HGB – Rechnungsabgrenzungsposten

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



## 2.4 Anwendungsbeispiel

	Beispiel 1	Beispiel 2
<b>Problemstellung</b>	Bilanzierung einer erworbenen Eismaschine	Bilanzierung einer etablierten, selbsterstellten Eismarke
<b>abstrakte Aktivierbarkeit</b>	<b>Selbstständige Verwertbarkeit</b> durch den Erwerbsvorgang bereits nachgewiesen, weiterer Verkauf ist möglich	<b>Selbständige Verwertbarkeit</b> sowohl durch Veräußerung der Marke als auch durch entgeltliche Nutzungsüberlassung (z.B. Markenlizenzierung) möglich
<b>konkrete Aktivierbarkeit</b>	Kein Aktivierungsverbot aufgrund gesetzlicher Vorschriften → <b>Aktivierungsgebot</b>	Konkretes <b>Aktivierungsverbot</b> nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für selbstgeschaffene Marken
<b>Ergebnis</b>	<b>Aktivierung</b> der Eismaschine und aufwandswirksame Abschreibung über die Nutzungsdauer	<b>Ergebniswirksame</b> Erfassung etwaiger (Entwicklungs-)Aufwendungen



## 2.5 Subjektive Zurechnung von Vermögensgegenständen



### Persönliche Zuordnung von Vermögensgegenständen

Zivilrechtlicher Eigentümer

Wirtschaftlicher Eigentümer

Eigentümer im Sinne des **BGB**

Derjenige, bei dem **Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten** liegen

- Die bilanzielle Zuordnung richtet sich **in erster Linie** nach dem **juristischen** (=zivilrechtlichen) Eigentum.
- Weicht dieses rechtliche vom wirtschaftlichen Eigentum ab, so erfolgt die Bilanzierung beim **wirtschaftlichen Eigentümer** (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB).  
→ Gewährleistet, dass **stets** beim **wirtschaftlichen** Eigentümer bilanziert wird



# Übersicht der Kurzvideos zur Folge 2

---



[Rechnungsabgrenzung](#)



[Zum Kanal](#)





*Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.*

1. Aktivierungsgrundsatz
  - S. 127-129
  - S. 159-168
  
2. Gesetzliche Aktivierungsvorschriften
  - S. 168-174