

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



FOLGE 3

Passivierungsfähigkeit



[Zum Video](#)



Folge 3 – Passivierungsfähigkeit

Inhalt



- 3.1 Passivierungsgrundsatz
- 3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften
- 3.3 Anwendungsbeispiel

3.1 Passivierungsgrundsatz



- Zentrale Frage: **Was ist eine Schuld?**
- Passivierungsgrundsatz
- **Aber: fehlende Legaldefinition** des Passivierungsgrundsatzes (nicht kodifizierter GoB)

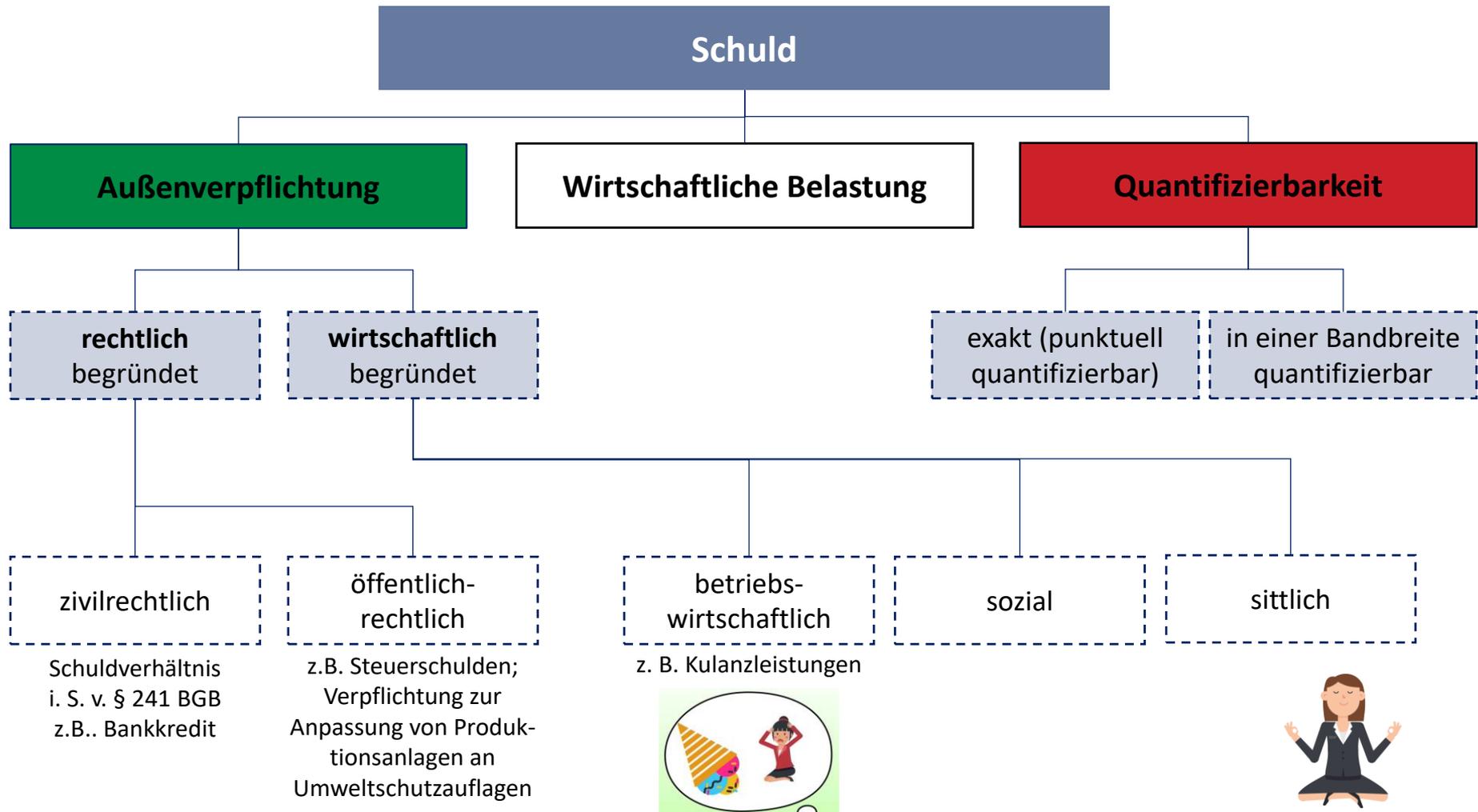


Kriterien der abstrakten Passivierungsfähigkeit

- Es muss eine **(Außen-)Verpflichtung** des bilanzierenden Unternehmens vorliegen.
- Mit der Verpflichtung muss eine **wirtschaftliche Belastung** für das bilanzierende Unternehmen verbunden sein.
- Diese Belastung muss **quantifizierbar** sein.



3.1 Passivierungsgrundsatz



3.1 Passivierungsgrundsatz



Das Kriterium der Verpflichtung

- Es besteht ein **hinreichend konkreter Zwang** zur Leistungserbringung



Außenverpflichtung

- Verpflichtung gegenüber **Dritten**
- **Rechtliche** bzw. **wirtschaftliche** Verpflichtung
- Abstrakt passivierbar



Handelsrechtliche Schuld



Innenverpflichtung

- **Wirtschaftliche** (keine rechtliche) Verpflichtung gegenüber **sich selbst** (z. B. Instandhaltung)
- **Nicht (!)** abstrakt passivierbar



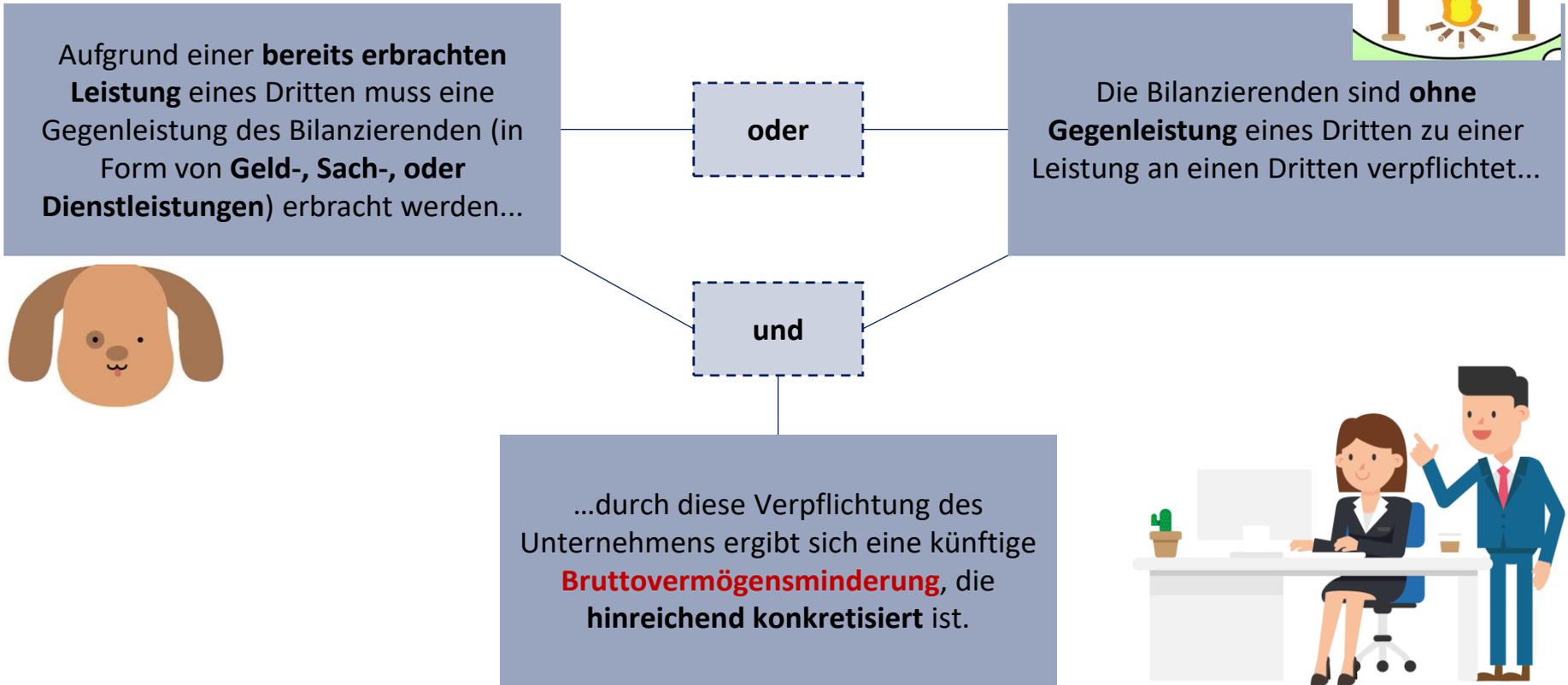
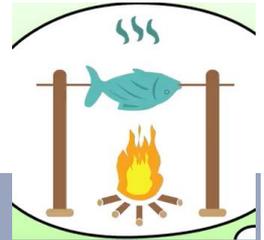
Keine handelsrechtliche Schuld
(siehe aber Passivierungszwang später)



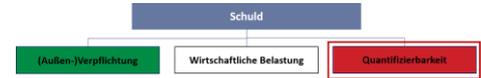
3.1 Passivierungsgrundsatz



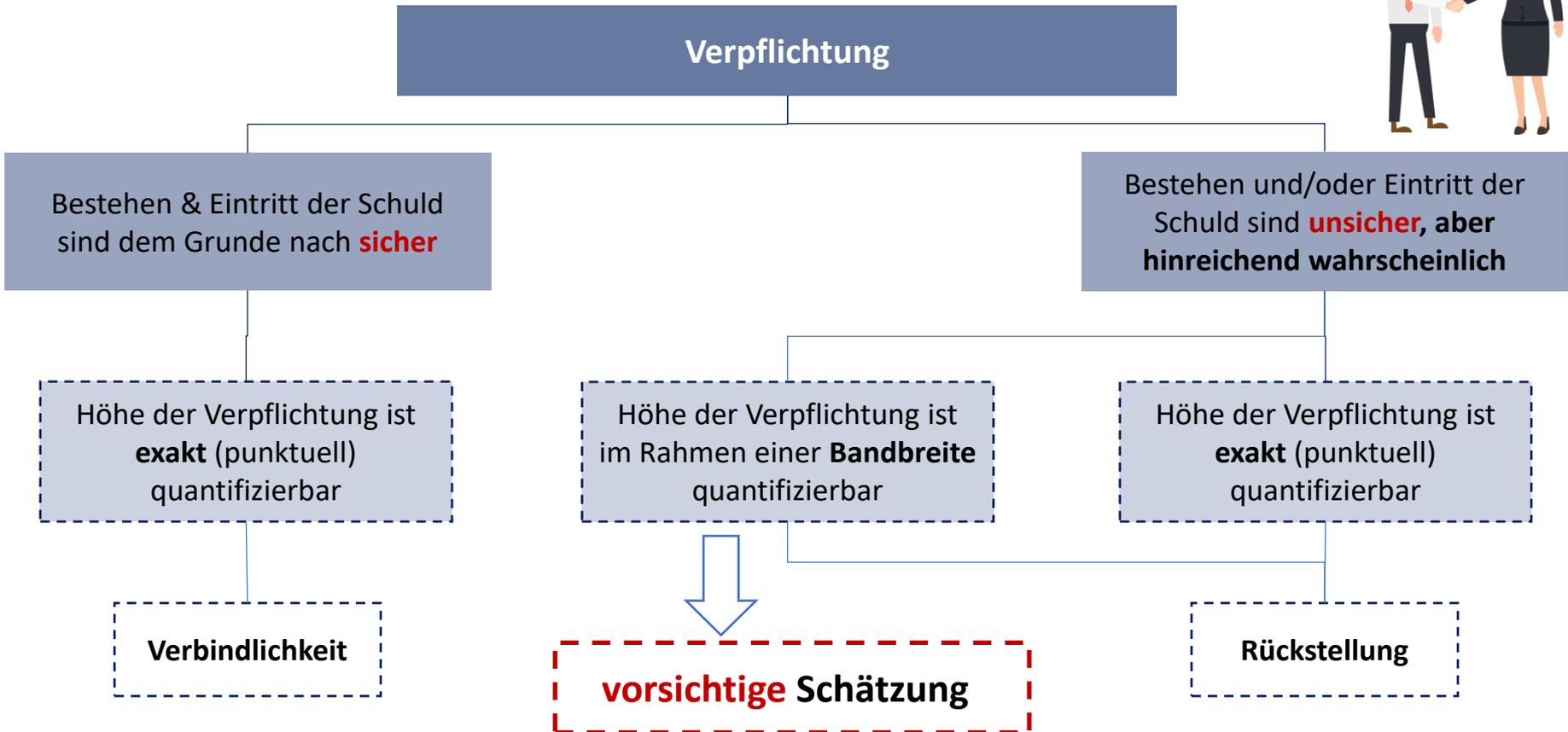
Das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung



3.1 Passivierungsgrundsatz



Das Kriterium der Quantifizierbarkeit



3.1 Passivierungsgrundsatz



Unterscheidung in Abhängigkeit von der Eintrittswahrscheinlichkeit



3.1 Passivierungsgrundsatz



Eventualverbindlichkeiten

- Bestehen der Schuld bzw. Inanspruchnahme dem Grunde nach **nicht hinreichend sicher** genug (es sprechen **keine guten Gründe** für das Vorliegen einer Schuld)
- **Beispiele** für Eventualverbindlichkeiten (§ 251 HGB):
 - Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften
 - Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen
- **Ausweis:**
 - Unter der Bilanz (kein Teil der Bilanzsumme)
 - Können in einem Betrag ausgewiesen werden
- **Besonderheiten:**
 - **Anhangangaben** erforderlich (§ 268 Abs. 7 HGB):
 - **Gründe** der **Einschätzung** des **Risikos** der Inanspruchnahme (§ 285 Nr. 27 HGB)





Konkrete Passivierungsfähigkeit

1. Passivierungsgebot

Abstrakte Passivierungsfähigkeit: **ja**
Konkrete Passivierungsfähigkeit: **ja**

2. Passivierungswahlrecht

- Abstrakte Passivierungsfähigkeit: **ja/nein**
- Konkrete Passivierungsfähigkeit: **ja (Wahlrecht)**

3. Passivierungsverbot

Abstrakte Passivierungsfähigkeit: **ja/nein**
Konkrete Passivierungsfähigkeit: **nein**

4. Passivierungszwang*

- Abstrakte Passivierungsfähigkeit: **nein**
- Konkrete Passivierungsfähigkeit: **ja**

* In der Literatur wird der Passivierungszwang i. d. R. ebenfalls Passivierungs**gebot** genannt

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften

1. Passivierungsgebot

2. Passivierungswahlrecht

3. Passivierungsverbot

4. Passivierungszwang

1. Passivierungsgebot (1/2)

- Standardfall
- Folgt aus Vollständigkeitsgebot des § 246 HGB
- Beispiel: Bankkredit



§ 246 HGB – Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

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

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften



1. Passivierungsgebot

2. Passivierungswahlrecht

4. Passivierungszwang



Mehr zu
Rückstellungen in
Folge 9!



1. Passivierungsgebot (2/2)

- Für Rückstellungen für
 - **ungewisse Verbindlichkeiten**
 - **drohende Verluste** aus schwebenden Geschäften
 - **Gewährleistungen**, die **ohne** rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen)

§ 249 HGB – Rückstellungen

(1) ¹Rückstellungen sind für **ungewisse Verbindlichkeiten** und für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** zu bilden. ²Ferner sind Rückstellungen zu bilden für (...)

2. **Gewährleistungen**, die **ohne** rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

- **Unmittelbare** Pensionsverpflichtungen, die **nach** dem 31.12.1986 begeben wurden (Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB)

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften



1. Passivierungsgebot

2. Passivierungswahlrecht

3. Passivierungsverbot

4. Passivierungszwang

2. Passivierungswahlrecht

- **Unmittelbare** Pensionsverpflichtungen, die vor dem 01.01.1987 begeben wurden, einschließlich evtl. nachträglicher Erhöhungen (Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB)
- **Mittelbare** Pensionsverpflichtungen sowie ähnliche mittelbare oder unmittelbare Verpflichtungen (Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB)

3. Passivierungsverbot

- Alle vermeintlichen Rückstellungen bzw. Sachverhalte, die nicht die in § 249 Abs. 1 HGB bezeichneten Zwecke erfüllen



§ 249 HGB – Rückstellungen

(2) ¹Für andere als die in **Absatz 1** bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen **nicht** gebildet werden.

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften



1. Passivierungsgebot	2. Passivierungswahrecht
3. Passivierungsverbot	4. Passivierungszwang

4. Passivierungszwang (1/3)

- Abstrakte Passivierungsfähigkeit: **nein**
- Passivierungszwang für insgesamt 4 Sachverhalte:
 1. **Eigenkapital**
 2. **Rechnungsabgrenzungsposten**



[zum Video](#)

§ 247 HGB – Inhalt der Bilanz

- (1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das **Eigenkapital**, die Schulden sowie die **Rechnungsabgrenzungsposten** gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

§ 250 HGB – Rechnungsabgrenzungsposten

- (2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften

1. Passivierungsgebot	2. Passivierungswahrecht
3. Passivierungsverbot	4. Passivierungszwang



4. Passivierungszwang (2/3)

- **3. Sachverhalt: passive latente Steuern**
- Hinweis: Oft erfüllen Steuerbelastungen auch die abstrakte Passivierungsfähigkeit, so dass dann das Passivierungsgebot greift. Für Steuerbelastungen, die die abstrakte Passivierungsfähigkeit nicht erfüllen, bestimmt der Gesetzgeber einen Passivierungszwang als „Sonderposten eigener Art“.



§ 274 HGB – Latente Steuern

*(1) Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so **ist** eine sich daraus insgesamt ergebende **Steuerbelastung als passive latente Steuern** (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen.*

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften



1. Passivierungsgebot	2. Passivierungswahrecht
3. Passivierungsverbot	4. Passivierungszwang

4. Passivierungszwang (3/3)

- 4. Sachverhalt: Rückstellungen für bestimmte Innenverpflichtungen, nämlich für:
 - unterlassene Instandhaltung**, die **innerhalb** der nächsten **drei Monate des folgenden Geschäftsjahres** nachgeholt werden, bzw.
 - Abraumbeseitigung**, die **im folgenden Geschäftsjahr** nachgeholt wird.



§ 249 HGB – Rückstellungen

(1) ²Ferner **sind** Rückstellungen zu bilden für

- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, (...).

3.2 Gesetzliche Passivierungsvorschriften



Beispiel: Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung

Die A-GmbH, deren Geschäftsjahr am 31.12. endet, bemerkt im Dezember 20X0 einen schwerwiegenden Schaden an einer ihrer Produktionsmaschinen. Da die technischen Voraussetzungen für eine Reparatur noch nicht gegeben sind, unterlässt sie die notwendigen Reparaturmaßnahmen in Höhe von voraussichtlich 4.000 € und plant, diese im Februar 20X1 nachzuholen. Wie ist der Sachverhalt im handelsrechtlichen Jahresabschluss der A-GmbH zum 31.12.20X0 abzubilden?



Es besteht keine Verpflichtung gegenüber fremden Dritten, sondern vielmehr gegenüber sich selbst. Daher liegt keine Außenverpflichtung sondern eine **Innenverpflichtung** vor, die **keine** handelsrechtliche Schuld begründet. Der Sachverhalt ist damit **nicht abstrakt** passivierungsfähig.

Da die A-GmbH jedoch plant, die Maßnahmen im Februar 20X1 – d.h. **innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres** – nachzuholen, **muss** sie gemäß § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB eine **Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen** ansetzen.

3.3 Anwendungsbeispiel



	Beispiel 1	Beispiel 2
Problemstellung	Bilanzierung des Einkaufs von Eiszutaten mit eingeräumtem Zahlungsziel – Zutaten wurden bereits geliefert	Bilanzierung einer im ersten Quartal des folgenden GJ durch Dritte nachzuholenden Inspektion einer Eismaschine ohne rechtliche Verpflichtung
abstrakte Passivierbarkeit		
Verpflichtung	Zivilrechtliche Außenverpflichtung aufgrund des zweiseitig verpflichtenden Vertrags 	Innenverpflichtung 
wirtschaftliche Belastung	Künftige Bruttovermögensminderung in Höhe der zu erbringenden Geldleistung 	künftige Bruttovermögensminderung, da Geldmittelabfluss bei Beauftragung eines spezialisierten Wartungsunternehmens 
Quantifizierbarkeit	exakte, punktuelle Quantifizierbarkeit in Höhe des Rechnungsbetrags 	Angabe im Rahmen einer Bandbreite möglich 
Ergebnis	abstrakt passivierbar	nicht abstrakt passivierbar

3.3 Anwendungsbeispiel

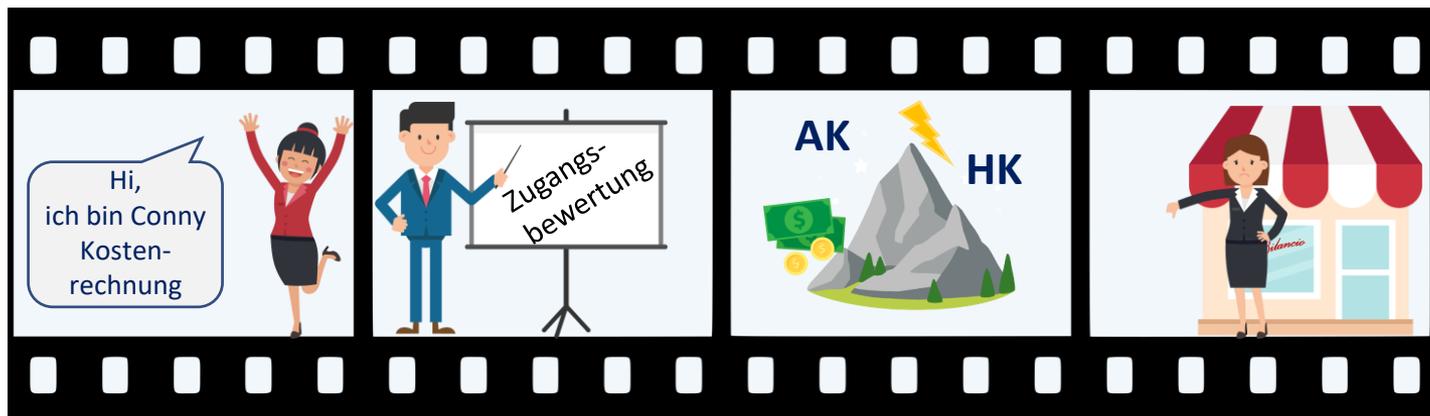


	Beispiel 1	Beispiel 2
Problemstellung	Bilanzierung des Einkaufs von Eiszutaten mit eingeräumtem Zahlungsziel – Zutaten wurden bereits geliefert	Bilanzierung einer im ersten Quartal des folgenden GJ durch Dritte nachzuholenden Inspektion einer Eismaschine ohne rechtliche Verpflichtung
abstrakte Passivierbarkeit		
Ergebnis	abstrakt passivierbar	nicht abstrakt passivierbar
konkrete Passivierbarkeit		
Gesetzliche Vorschriften	keine der Passivierung entgegenstehenden Vorschriften 	Passivierungspflicht durch konkrete Vorschrift des § 249 Abs. 1. S. 2 Nr. 1 HGB 
Ergebnis	Passivierung einer Verbindlichkeit in Höhe des noch zu zahlenden Rechnungsbetrags	Passivierung einer Rückstellung trotz nicht vorliegender abstrakter Passivierbarkeit

In der nächsten Folge sehen Sie...



[Zum Kanal](#)



Übersicht der Kurzvideos zur Folge 3



[Rechnungsabgrenzung](#)



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

1. Passivierungsgrundsatz
 - S. 174-180

2. Gesetzliche Passivierungsvorschriften
 - S. 180-182