

Beck'scher Bilanz-Kommentar

Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. Bernd Grottel, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Stefan Schmidt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wolfgang J. Schubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Prof. Dr. Norbert Winkeljohann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Begründet von Dr. Wolfgang Dieter Budde, Dr. Hermann Clemm, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Max Pankow, und Prof. Dr. Manfred Sarx, Unter besonderer Mitwirkung von Michael Deubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Verfasser: Prof. Dr. Gerrit Adrian, Steuerberater, Prof. Dr. Christopher Almeling, Wirtschaftsprüfer, Prof. Dr. Kai C. Andrejewski, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Ernst-August Baldamus, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Jens Berberich, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Jens Briese, LL.M. (taxation), Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Certified Public Accountant, Stephan Buchholz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Thomas Büssow, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bettina Deicke, Dipl.-Ökonomin, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Dr. Christian Feldmüller, Rechtsanwalt, Stephan Heinz, Assessor, Stephan Gadek, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Dr. Jochen Haußer, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Heiko Hoffmann, Rechtsanwalt, Steuerberater und Solicitor (England & Wales) n.p., Karl Hoffmann, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Franz Prinz zu Hohenlohe, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Certified Public Accountant und Fachberater für Internationales Steuerrecht, Bettina Holland, Dipl.-Kaufmann, Frank Huber, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Alexander Hutzler, Dipl.-Betriebswirt (FH), Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Andreas Johannlewing, Dipl.-Mathematiker, Aktuar, Andreas Johannlewing, Dipl.-Mathematiker, Aktuar, Matthias Koeplin, M.Sc., Wirtschaftsprüfer, Dr. Markus Kreher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Matthias Kroner, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Thomas Küster, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Certified Public Accountant, Sascha Kristina Larenz, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Dr. Lars Lawall, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Stefan Lewe, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Thomas Nagel, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Michael Peun, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Prof. Dr. Holger Philipps, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Norbert Ries, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dirk Rimmelspacher, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Nina Schäfer, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Prof. Dr. Mathias Schellhorn, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Prof. Dr. Tobias Taetzner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Rainer Usinger, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Patrick N. Waubke, Dipl.-Kaufmann und Wirtschaftsprüfer

11. Auflage 2018. Buch. LVIII, 2946 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 71060 5

Besonderheiten bei der Bilanzierung von AVers- bzw Pensionsverpflichtungen für Freistellungsverpflichtungen bei einem Schuldbeitritt keine Anwendung finden.

Im Rahmen der Überarbeitung und Neufassung seiner Stellungnahme zur handelsrechtlichen Bilanzierung von AVersVerpflichtungen vom 16.12.2016 hat der HFA des IDW den Begriff der betrieblichen AVers für Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung über den (arbeits-)rechtlichen Umfang hinaus erweitert. Danach wird nicht mehr die Tätigkeit für das bilanzierende Unt und damit die Arbeitgeberstellung als entscheidendes Merkmal für das Vorliegen von AVersVerpflichtungen angesehen, sondern darauf abgestellt, dass diese Verpflichtungen unmittelbar gegenüber Versorgungsberechtigten eines (anderen) Unt bestehen (IDW RS HFA 30 nF Tz 7) und die zugesagten Leistungen dem Grunde und ihrem Charakter nach unter das BetrAVG fallen. Tritt somit ein Unt den AVersVerpflichtungen eines Dritten bei und übernimmt zudem aufgrund einer Vereinbarung im Innenverhältnis die Erfüllung dieser Gesamtschuld, so hat die beim Beitretenden entstandene Freistellungsverpflichtung bei wirtschaftlicher Betrachtung den gleichen Charakter wie die „Primärschuld“ beim ursprünglich Alleinverpflichteten (IDW RS HFA 30 nF Tz 101). Dieser Auffassung des IDW folgend ist die Freistellungsverpflichtung in diesem Fall handelsrechtlich wie eine unmittelbar entstandene (primäre) Pensions- bzw AVersVerpflichtung (§ 266 Abs 3 B Nr 1) zu behandeln (IDW RS HFA 30 nF Tz 101).

Verpflichtungen aus einer alleinigen Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis stellen dagegen unverändert in Ermangelung einer direkt bestehenden rechtlichen Verpflichtung gegenüber den Versorgungsberechtigten keine AVersVerpflichtungen dar (§ 266 Abs 3 B Nr 3) und sind somit nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten (IDW RS HFA 30 nF Tz 103 f).

Sowohl finanzielle VG (zB Bankguthaben, Wertpapiere, Rückdeckungsversicherungsansprüche) als auch Sachanlagen (zB Grundstücke und Gebäude) kommen grds als Deckungsvermögen in Betracht, sofern diese im Verhältnis zu Dritten **unbelastet** sind und **jederzeit zur Verwertung zwecks Erfüllung** der AVersVerpflichtungen uä zur Verfügung stehen. Betriebsnotwendige VG erfüllen regelmäßig nicht das zuletzt genannte Kriterium und können daher kein zweckgebundenes Vermögen iSd Abs 2 S 2 darstellen (IDW RS HFA 30 Tz 27 f).

Der Tatbestand, dass das Deckungsvermögen ausschließlich der Erfüllung von AVersVerpflichtungen uä dienen muss (**Zweckexklusivität**), bedingt, dass diese VG zB durch dauerhafte Verpfändung an die begünstigten Arbeitnehmer oder Übertragung auf einen Treuhänder vom übrigen Vermögen des Bilanzierenden separiert werden müssen. Diese Vermögenstrennung muss so ausgestaltet sein, dass die zweckgebundenen VG im Insolvenzfall bzw im Rahmen der Zwangsvollstreckung dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind (**Vollstreckungs- bzw Insolvenzschutz**). Von der geforderten Insolvenzfestigkeit kann dann ausgegangen werden, wenn die Voraussetzungen des § 7e Abs 2 SGB IV erfüllt sind (vgl IDW RS HFA 30 nF Tz 26).

Der erforderliche **Insolvenzschutz** wird im Regelfall dann bestehen, wenn dem Versorgungs- bzw Anspruchsberechtigten im Sicherungsfall an dem VG ein Aussonderungs- (§ 47 InsO) oder Absonderungsrecht (§ 49 InsO) zusteht (IDW RS HFA 30 nF Tz 23 f). Ein Absonderungsrecht wird im Regelfall durch eine unbefristete und nicht unter einer aufschiebenden Bedingung stehenden Verpfändung von VG (zB Wertpapierdepots, RDVersAnsprüche) oder durch die Übertragung von VG auf einen Treuhänder im Rahmen einer doppelseitigen Treuhandlösung oder anderer Treuhandmodelle (CTA-Konstruktionen; *Contractual trust Arrangement*) begründet (vgl PWC BilMoG Komm C Anm 37 ff mwN).

Das Erfordernis der erforderlichen **Zweckexklusivität** des Deckungsvermögens bedingt, dass auch die laufenden Erträge sowie die Erträge aus der Realisierung stiller Reserven aus diesen VG zur Erfüllung der AltVersVerpflichtungen zur Verfügung stehen müssen. Aus dem gleichen Grund müssen Rückführungen von VG, die im Rahmen eines CTA-Modells von dem bilanzierenden Unt auf einen Treuhänder übertragen wurden, für die Anerkennung als Deckungsvermögen ausgeschlossen sein (vgl IDW RS HFA 30 nF Tz 33), solange die dazugehörigen Verpflichtungen noch nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt nur, wenn es sich hierbei um Erstattungen von seitens des Treugebers an die Versorgungsberechtigten geleisteten Beträgen handelt oder die Rückgewährungen dem Abbau einer Überdotierung des Treuhandvermögens dienen.

F. Ansatzstetigkeit (Abs 3)

- 125** Der rechtsformunabhängig für alle KfI geltende Grundsatz der Ansatzstetigkeit (vgl IDW RS HFA 38, Tz 2) besagt, dass die auf den vorherigen JA angewandten Ansatzmethoden beizubehalten sind (**zeitliche** Ansatzstetigkeit) und dass bei vergleichbaren und damit gleichartigen Sachverhalten die gleichen Ansatzmethoden (**sachliche** Ansatzstetigkeit) Anwendung finden müssen. Ansatzmethoden umfassen sowohl das planvolle Vorgehen bei der Ausübung von gesetzlichen Ansetzrechten (zB Passivierung von AVersVerpflichtungen und mittelbare Versorgungszusagen iSv Art 28 Abs 1 EGHGB, Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des Anlagevermögens (§ 248 Abs 2), Ansatz eines Überhangs aktiver latenter Steuern (§ 274 Abs 1 S 2), Behandlung eines Disagios gem § 250 Abs 3) als auch die Ausübung von Ermessensspielräumen im Rahmen der Entscheidung über den Ansatz von Vermögens- und Schuldposten sowie von RAP und Sonderposten (zB Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten; s auch IDW RS HFA 38 Tz 7).
- 126** Die **stetige** Ausübung von **Ansetzrechten** setzt uE nicht voraus, dass vergleichbare Sachverhalte in jedem Gj und damit regelmäßig neu vorkommen müssen. Der KfI ist auch dann im lfd Gj an eine Ansatzmethode gebunden, wenn diese bei art- und funktionsgleichen Tatbeständen letztmalig in Vj zur Anwendung kam (glA *Kleindiek* in GroßKomm HGB⁵ § 246 Anm 109).
- 127** Da sich die Ansatzstetigkeit lediglich auf **vergleichbare Sachverhalte** bezieht, darf zB das Aktivierungsrecht bei den selbst **geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen** in Abhängigkeit von den vorhandenen art- und funktionsgleichen Gruppen (zB selbsterstellte Software und selbstentwickelte Patente) unterschiedlich ausgeübt werden, wobei innerhalb einer Gruppe die Wahlrechtsausübung einheitlich vorzunehmen ist. Zu den möglichen Kriterien zur Bestimmung der Gleichartigkeit bei **mittelbaren und unmittelbaren Altersversorgungszusagen** iSd Art 28 Abs 1 EGHGB (zB Differenzierung nach Rentnern und Anwärtern, nach arbeitgeber- und arbeitnehmerfinanzierten Zusagen, nach der Tätigkeit der Mitarbeiter in inländischen und ausländischen Betriebsstätten) s IDW RS HFA 30 nF Tz 79b und *Fey/Ries/Lewe* BB 2012, 826. Aufgrund der Gesamtdifferenzenbetrachtung gem § 274 HGB bezieht sich das Wahlrecht bei den **aktiven latenten Steuern** auf den Saldo der voraussichtlichen künftigen Steuerbe- und -entlastungen und nicht auf einzelne Sachverhalte, die aktive latente Steuern auslösen (*PwC* BilMoG Komm G Anm 11).
- 128** Hinsichtlich der Zulässigkeit einer **Durchbrechung der Stetigkeit** in begründeten Ausnahmefällen verweist Abs 3 auf die diesbzgl Regelungen zur Bewertungstetigkeit des § 252 Abs 2 (vgl § 252 Anm 72ff; IDW RS HFA 38,

Tz 14f). Eine Stetigkeitsdurchbrechung ist danach insbes dann zulässig, wenn diese zu einer Verbesserung der Darstellung der VFELage führt oder zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsrichtlinien vorgenommen wird (vgl auch *Thiele/Turowski* in Bilanzrecht § 264 Anm 280.65). Um eine zulässige Durchbrechung der Ansatzstetigkeit wird es sich infolge einer besseren Darstellung der VFE-Lage eines Unt regelmäßig auch dann handeln, wenn im Zuge der BilMoG-Umstellung im Rahmen der Ausübung von Wahlrechten des Art 67 EGHGB Bilanzposten zunächst fortgeführt und beibehalten wurden und in einem Folgejahr vorzeitig aufgelöst werden (zB Auflösung einer gem Art 67 Abs 3 EGHGB im Zuge der BilMoG-Umstellung beibehaltenen Aufwandsrückstellung [§ 249 Abs 2 aF] in Folgejahren, obwohl diese bislang nicht bestimmungsgemäß verbraucht wurde und der ursprüngliche Grund für die Rückstellungsbildung nicht entfallen ist).

Hinsichtlich des Ansatzes von **selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen** des Anlagevermögens ist bei einer zulässigen Durchbrechung der Ansatzstetigkeit zu beachten, dass dieses Wahlrecht nur einmalig im Rahmen der Erstellung eines VG ausgeübt werden darf. Insofern hat eine Durchbrechung der Ansatzstetigkeit in dem aktuellen Gj keine Auswirkungen auf die bisherige Behandlung der HK vergleichbarer selbst erstellter immaterieller VG in Vj und zeigt nur prospektive (in die Zukunft gerichtete) Bindungswirkungen. Aktiviert somit ein Unt in einem Gj erstmalig zulässigerweise bestimmte selbst erstellte immaterielle VG, dürfen in Vj für vergleichbare Sachverhalte angefallene Aufwendungen nicht nachträglich aktiviert werden („Nachhol- bzw Zuschreibungsverbot“). Andererseits müssen die Restbuchwerte von in Vj aktivierten selbst erstellten immateriellen VG auch dann fortgeführt werden, wenn aufgrund einer zulässigen Durchbrechung der Ansatzstetigkeit ab dem Gj bei vergleichbaren VG eine Aktivierung unterbleibt.

Bislang unterlassene Zuführungen zu **Altersversorgungsverpflichtungen** **iSd Art 28 Abs 1 EGHGB** (sog „Altzusagen“ und mittelbare Pensionsverpflichtungen) dürfen aufgrund eines verbesserten Einblicks in die VFE-Lage jederzeit ganz oder teilweise nachgeholt werden (zu Einzelheiten s IDW RS HFA 30 nF Tz. 79ff sowie *Fey/Ries/Lewe* BB 2010, 1011ff sowie BB 2012, 827). Die nachträgliche Ausübung des Passivierungswahlrechts bindet das Unt unter Beachtung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit jedoch im Hinblick auf gleichartige Verpflichtungen für die dem Gj, auf das sich die Nachholung bezieht, folgenden Gj (IDW RS HFA 30 nF Tz 79d). Für Altzusagen und für mittelbare Pensionszusagen (Art 28 Abs 1 EGHGB) gebildete Rückstellungen dürfen auch im Falle der zulässigen Durchbrechung der Stetigkeit (keine Passivierung von neu verdienten Pensionsansparungen) nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (IDW RS HFA 30 nF Tz 13). Auch ist zu beachten, dass die in der Vergangenheit unter Inanspruchnahme des Wahlrechts gem Art 28 EGHGB freiwillig passivierten Verpflichtungen in den Folgejahren an eingetretenen Bewertungsänderungen (Veränderungen des notwendigen Erfüllungsbetrags nach § 253 Abs 1 S 2 und Aufzinsungen nach § 253 Abs 2) anzupassen sind (vgl IDW RS HFA 30 nF Tz 79ff).

Bei dem Erwerb ganzer Unt (Kauf von Betrieben und Betriebsteilen) ist ein vereinbarter Gesamtkaufpreis beim Erwerber auf die übergegangenen, einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen VG und Schulden aufzuteilen (vgl § 255 Anm 84). Hierbei sind auch die bis zum Erwerbszeitpunkt verursachten Verpflichtungen aus Altzusagen und mittelbaren Pensionszusagen zu erfassen, selbst wenn der Erwerber für bereits bestehende vergleichbare Zusagen gem Art 28 EGHGB in der Vergangenheit zulässiger Weise keine Pensionsrückstellungen gebildet hat (vgl *ADS*⁶ § 255 Anm 268). Der Ansatz von Verpflichtungen

§ 247

Jahresabschluss (Ansatzvorschriften)

aus Altzusagen und mittelbaren AVersZusagen im Rahmen der **Kaufpreisallokation** steht nicht im Ermessen des Bilanzierenden („Passivierungspflicht“), so dass hier das Passivierungswahlrecht gem Art 28 Abs 1 EGHGB keine Anwendung findet. Unter Beachtung der bisherigen bilanziellen Behandlung von vergleichbaren Pensionszusagen (sachliche und zeitliche Ansatzstetigkeit) hat der Bilanzierende im Rahmen der nächsten Folgebilanzierung ua zu entscheiden, ob die nach dem UntErwerb neu erdienten Anwartschaften bezüglich dieser Pensionszusagen gem Art 28 Abs 1 EGHGB passiviert werden sollen oder nicht. Die zu passivierenden Beträge für den im Rahmen der Kaufpreisallokation ermittelten Verpflichtungsumfang dürfen nur aufgelöst werden, sofern der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist (§ 249 Abs 2 S 2).

- 131 Die Effekte aus der Änderung der Ansatzmethoden sind **erfolgswirksam** zu erfassen. Ferner sind im Rahmen der **Berichtspflicht** nach § 284 Abs 2 Nr 3 Stetigkeitsdurchbrechungen anzugeben und zu begründen sowie deren Auswirkung auf die VFELage im Anhang gesondert darzustellen (IDW RS HFA 38 Tz 18 ff).
- 132 Aus **steuerrechtlicher Sicht** ist der Grundsatz der Ansatzstetigkeit faktisch irrelevant, da handelsrechtliche Ansatzwahlrechte steuerrechtlich nicht zwingend zum Ansatz eines entspr WG führen (vgl BMF 12.3.2010 DStR, 601).

G. Rechtsfolgen einer Verletzung des § 246

- 135 Spezielle zivilrechtliche Rechtsfolgen einer Verletzung des § 246 sieht das HGB (außer für KapGes/KapCoGes) nicht vor. Bei KapGes/KapCoGes stellt eine Verletzung des § 246 (insb eine solche des Vollständigkeitsgebots) grds zugleich eine Verletzung der Generalklausel des § 264 Abs 2 dar. Bzgl der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen s § 264 Anm 56 ff. Wegen möglicher straf- und bußgeldrechtlicher Folgen s die Erl zu den §§ 331 und 334.

H. Zur steuerrechtlichen Bedeutung des § 246

- 136 Das Vollständigkeitsgebot des Abs 1 ist – soweit es die Bilanz betrifft – auch steuerrechtlich von entscheidender Bedeutung, da es gem § 5 Abs 1 EStG gleichzeitig die Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung bildet. Dagegen sind das Vollständigkeitsgebot betr die GuV und das Saldierungsverbot des Abs 2 steuerrechtlich ohne größere Relevanz, da die handelsrechtliche GuV für die Besteuerung nahezu unerheblich ist und Saldierungen in der Bilanz oder in der GuV das Jahresergebnis nicht beeinflussen. Das handelsrechtliche Verrechnungsgebot in besonderen Fällen des Abs 2 S 2 (AVersVerpflichtungen mit dem dazugehörigen Deckungsvermögen) wird steuerrechtlich durch § 5 Abs 1a EStG unterbunden (s auch § 274 Anm 121 ff).

§ 247 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.**

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

Übersicht

	Anm
Grundsatzregelung (Abs 1)	
A. Ausweisgrundsatz und Mindestgliederung	1–17
B. Anlagevermögen	20
C. Umlaufvermögen	51–132
I. Allgemeines	51–53
II. Mindestgliederung in der Bilanz	55
III. Vorräte	60–72
1. Begriff	60
2. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	61
3. Unfertige und fertige Erzeugnisse	62, 63
4. Unfertige Leistungen	64–67
5. Waren	68, 69
6. Geleistete Anzahlungen	70–72
IV. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	75–124
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
a) Allgemeines	
b) Der Zeitpunkt des Zugangs von Forderungen	
aa) Forderungsrealisierung bei Kaufverträgen	
bb) Forderungsrealisierung bei Werkverträgen	
cc) Forderungsrealisierung bei Dienstleistungen	99, 100
c) Der Zeitpunkt	
2. Sonstige Vermögensgegenstände	120–124
V. Wertpapiere	125–128
VI. Flüssige Mittel	130–132
D. Eigenkapital	150–196
I. Überblick	
II. Ausweis des Eigenkapitals beim Einzelkaufmann	155
III. Abgrenzung Eigenkapital zu Verbindlichkeiten/ Forderungen	160–163
IV. Einlagen und Entnahmen	170–180
1. Einlagen	170–173
2. Entnahmen	174–180
V. Bewertung von Einlagen und Entnahmen	190–193
VI. Rechte der Gesellschafter beim Jahresabschluss	195, 196
E. Schulden	201–241
I. Der bilanzrechtliche Schuldbegriff	201–207
II. Rückstellungen	211
III. Einzelfragen zu Verbindlichkeiten	221–239
1. Mit Rechtsmängeln behaftete Verbindlichkeiten	221, 222
2. Bedingte Verbindlichkeiten	223–226
3. Genussrechtskapital	227–230
4. Kapitalersetzende Darlehen	231
5. Verbindlichkeiten mit Rangrücktritt	232
6. Besserungsscheine	233, 234
7. Einlagen stiller Gesellschafter	235, 236
8. Abgang von Verbindlichkeiten	237–239
IV. Gliederung der Schulden	240, 241
F. Rechnungsabgrenzungsposten	310
G. Haftungsverhältnisse	320

	Anm
Anlagevermögen (Abs 2)	
A. Grundsätzliches	350–370
I. Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen	350–357
II. Wechsel der Vermögensart	360, 361
III. Gliederung des Anlagevermögens	370
B. Immaterielle Vermögensgegenstände	372–430
I. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	375–381
1. Aktivierungswahlrecht	375
2. Voraussetzungen der Aktivierung	376–379
3. Aktivierungszeitpunkt	380, 381
II. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	383–394
1. Begriffsbestimmung und Beispiele	383–388
2. Voraussetzungen der Aktivierung	389–394
III. Geschäfts- oder Firmenwert (GFW)	400–424
1. Regelung durch das HGB	400
2. Begriff des Geschäfts- oder Firmenwerts	405–411
3. Voraussetzungen der Aktivierung	420–424
IV. Geleistete Anzahlungen	430
C. Sachanlagen	450–561
I. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten ein-	
II. Technische Anlagen und Maschinen	480–482
III. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	500, 501
IV. Geleistete Anzahlungen	545–555
V. Anlagen im Bau	
D. Finanzanlagen	570
E. Rechtsfolgen einer Verletzung des § 247	580

Exkurs 1: Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und reine Personengesellschaften

A. Funktion der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und reine Personengesellschaften	600–605
B. Allgemeine Aufstellungsgrundsätze	620–626
I. Überblick	620–622
II. Klarheit und Übersichtlichkeit	623–625
III. Vollständigkeitsgrundsatz und Verrechnungsverbot	626
C. Sonderfragen bei reinen Personengesellschaften	640–653
I. Ausweis des Steueraufwands	640–643
II. Behandlung von Vergütungen	645–647
III. Ergebnisabhängige Vergütungen und Vergütungsverzichte	648–650
IV. Ausweis des Jahresergebnisses	652, 653
D. Alternative Gliederungsformen und Gliederungsverfahren	660–667
I. Konto- oder Staffelform	660, 661

	Anm
II. Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren	662, 663
III. Gliederungsschemata	664–667
1. Interne Gliederungen	666
2. Vorlage an Dritte	667
Exkurs 2: Die Steuerbilanz der Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft	
A. Allgemeines	700–731
I. Handelsrecht	700–709
II. Steuerrecht	710–731
1. Einkünftequalifikation	711–718
2. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko ..	719, 720
3. Gewinnerzielungsabsicht	721, 722
4. Arten der Mitunternehmerschaft	723–729
a) Personenhandelsgesellschaft	723
b) Atypisch stille Gesellschaft	724
c) Unterbeteiligungen	725
d) Treuhandverhältnisse	726
e) Nießbrauch	727
f) Personengesellschaften ausländischen Rechts	728
g) Verdeckte Mitunternehmerschaft	729
5. Beginn und Ende	
B. Die Steuerbilanz der Personengesellschaft (Mitunter- nehmerschaft)	732–799
I. Die Einkünfteermittlung	732–735
II. Steuerliche Gesamthandsbilanz	736–743
1. Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft	736, 737
2. Betriebsvermögen der Gesellschaft (Gesamthandsver- mögen)	738–740
3. Verteilung des Bilanzgewinns bzw -verlusts	741–743
a) Gewinnverteilungsabrede	741
b) Änderung der Gewinnverteilung	742
c) Verlustabzugsbeschränkung nicht unbeschränkt haf- tender Gesellschafter	743
III. Die Ergänzungsbilanz(en)	744–756
1. Begriff und Anwendungsbereich	744–747
2. Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	748–750
3. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunter- nehmeranteils in eine Personengesellschaft, Verschmel- zung von Personengesellschaften, Abspaltung bzw Aus- gliederung auf Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) ...	751–753
4. Personenbezogene Steuervergünstigungen	754–756
IV. Die Sonderbilanz(en)	757–799
1. Sonderbetriebsvermögen	760–768
a) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen	760, 761
b) Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	762
c) Konkurrenz zwischen Betriebsvermögen und Son- derbetriebsvermögen	763–766
d) Entnahme von Sonderbetriebsvermögen	767, 768
2. Sondervergütungen § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Hs 2	
EStG	769–791
a) Sachlicher Anwendungsbereich	769–772
b) Zeitlicher Anwendungsbereich	773
c) Zeitpunkt der Zurechnung	774
d) Mittelbare Beteiligung und unmittelbare Leistung ...	775, 776

	Anm
e) Unmittelbare Beteiligung und mittelbare Leistung ..	777–779
f) Tätigkeitsvergütung	780–784
g) Darlehensvergütung	785, 786
h) Nutzungsvergütung	787, 788
i) Sonstige Zurechnung	789–791
3. Übertragung von Wirtschaftsgütern	792–799
a) Übertragung zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer	793, 794
b) Übertragung zwischen Mitunternehmern	795–797
c) Übertragung innerhalb der Vermögenssphäre eines Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen, Privatvermögen, Eigenbetriebsvermögen)	798
d) Übertragung zwischen Mitunternehmerschaften mit teilweiser oder vollständiger Mitunternehmeridentität	799
C. Besonderheiten der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)	800–865
I. Familienpersonengesellschaft	800–814
1. Familien-KG	802–811
a) Anerkennung als Mitunternehmerschaft	802–807
aa) Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags	803
bb) Tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsvertrags	804
cc) Inhaltliche Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags	805
dd) Folgen des Fehlens der Mitunternehmerschaft ..	806, 807
b) Anerkennung der Gewinnverteilung	808–811
aa) Angemessenheit bei schenkungsweise übertragenen KG-Anteilen	810
bb) Angemessenheit bei entgeltlich erworbenen KG-Anteilen	811
2. Familien-GmbH & Co KG	812
3. Familien-OHG	813
4. Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen ..	814
II. GmbH & Co KG	815–830
1. Anerkennung der Mitunternehmerschaft	815, 816
2. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter	817–820
a) Komplementär-GmbH	817
b) Kommanditisten	818–820
3. Tätigkeitsvergütung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH	821–825
4. Gewinn- und Verlustverteilung	826–830
a) Angemessene Gewinnverteilung	826–829
b) Änderung der Gewinnverteilung	830
III. Betriebsaufspaltung	831–851
1. Begriff	831–835
2. Tatbestandsvoraussetzungen	836–845
a) Rechtsform von Besitz- und Betriebsunternehmen ..	836–838
aa) Besitzunternehmen	836
bb) Betriebsunternehmen	837, 838
b) Verflechtung der Unternehmen	839–845
aa) Sachliche Verflechtung	839, 840
bb) Personelle Verflechtung	841–845
3. Rechtsfolgen	846–851
IV. Sonstige Besonderheiten	852–865