

# **Bedeutsame und themenübergreifende Sachverhalte bei der Prüfung von Wohnungsunternehmen**

**WP/StB Dipl.-Kfm. (Univ.) Jann de Vries**

Berlin, 03.11.2025 – 04.11.2025

# Agenda

- 
- 1. Immobilienbilanzierung**
  - 2. Modernisierung von Gebäuden – Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwand in der Handelsbilanz**
  - 3. Die Bilanzierung energetischer Sanierungen**
  - 4. Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften**
  - 5. Rückstellungen**
  - 6. Aktuelles**

# 1. Immobilienbilanzierung

# Agenda - Immobilienbilanzierung

1. Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen
2. Zugangs- und Folgebewertung

# Immobilienbilanzierung

## Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen

Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB	Umlaufvermögen Im Handelsrecht nicht eindeutig definiert
<p>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nur Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, <b>dauernd</b> dem Geschäftsbetrieb zu dienen.</p> <p>Immobilien, die dazu bestimmt sind, langfristig dem Betrieb durch Vermietung oder Verpachtung zu dienen, gehören grundsätzlich zum Anlagevermögen.</p> <p>Beispiele:</p> <p>Unbebaute Grundstücke Wohn- und Gewerbeimmobilien zur Vermietung</p>	<p>Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nicht dauerhaft für den Geschäftsbetrieb bestimmt.</p> <p>Beispiele:</p> <p>Wohnimmobilien zum Verkauf (Bauträgergeschäft)</p>

Langfristig > 1 Jahr

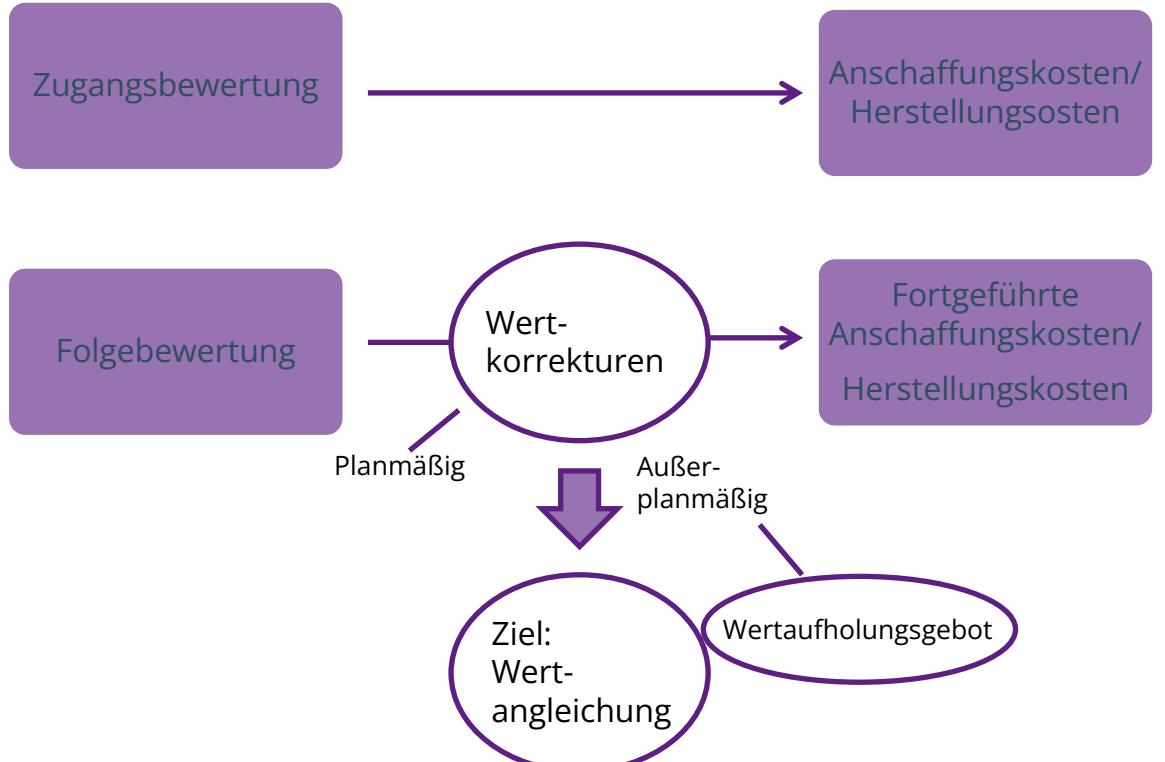


Kurzfristig < 1 Jahr



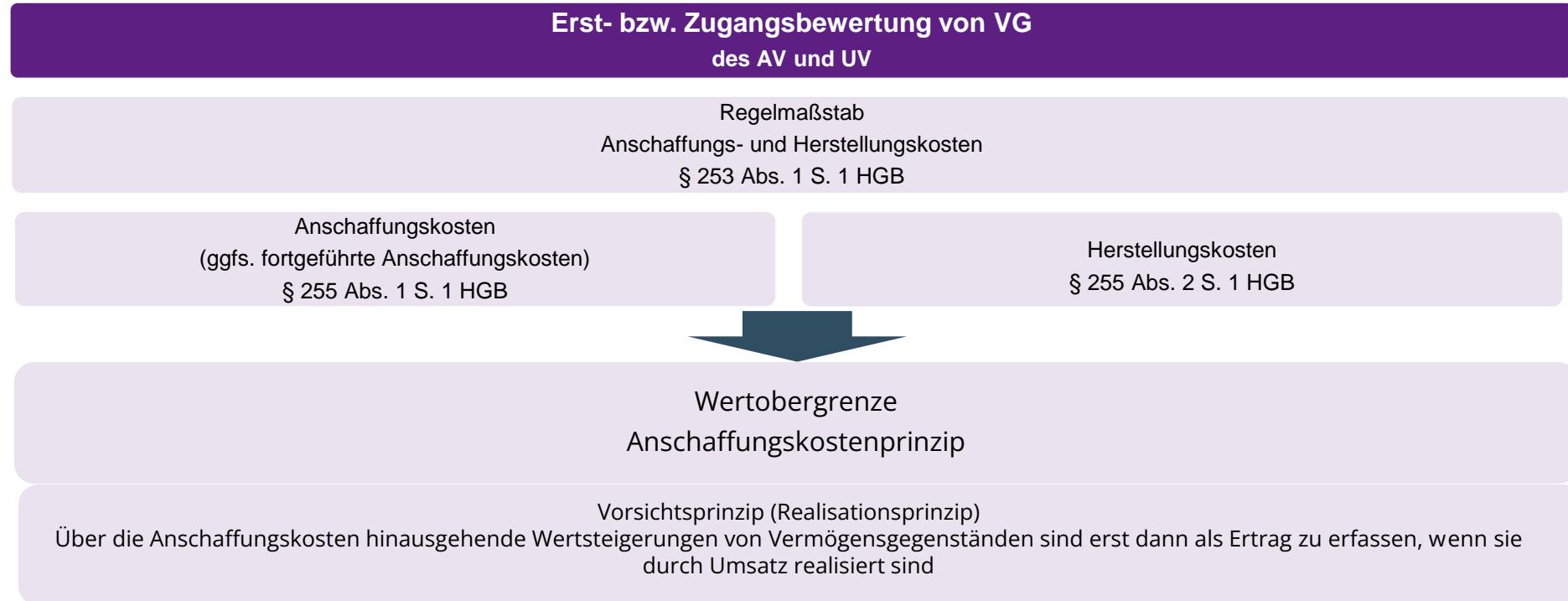
# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung



# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung



# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung von VG des AV bei vorhersehbaren Wertminderungen

§ 253 Abs. 1 u. 3 HGB

Vermögensgegenstände mit begrenzter Nutzungsdauer

z.B. Gebäude

planmäßige Abschreibung

Vermögensgegenstände mit unbegrenzter Nutzungsdauer

z.B. Grundstücke

Keine planmäßigen Abschreibungen



Vorsichtsprinzip (Imparitätsprinzip)  
"Verlustantizipation"

Es erfolgt eine Abschreibung auf die fortgeführten  
Anschaffungs- oder Herstellungskosten

# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung für VG des AV und UV

bei unvorhersehbaren Wertminderungen

Außenplanmäßige Abschreibung im AV § 253 Abs. 3 S. 3 HGB

Gemildertes Niederstwertprinzip  
Abschreibungsgebot bei  
dauerhafter Wertminderung (unabhängig von der ND des VG)

Ausnahme:  
Abschreibungswahlrecht für Finanzanlagen

Außenplanmäßige Abschreibung im UV § 253 Abs. 4 HGB

Strenge Niederstwertprinzip  
Abschreibungsgebot bei  
kurzfristiger Wertminderung

Vorsichtsprinzip (Imparitätsprinzip)

"Verlustantizipation"

Es erfolgt eine außerplanmäßige Abschreibung auf den.....

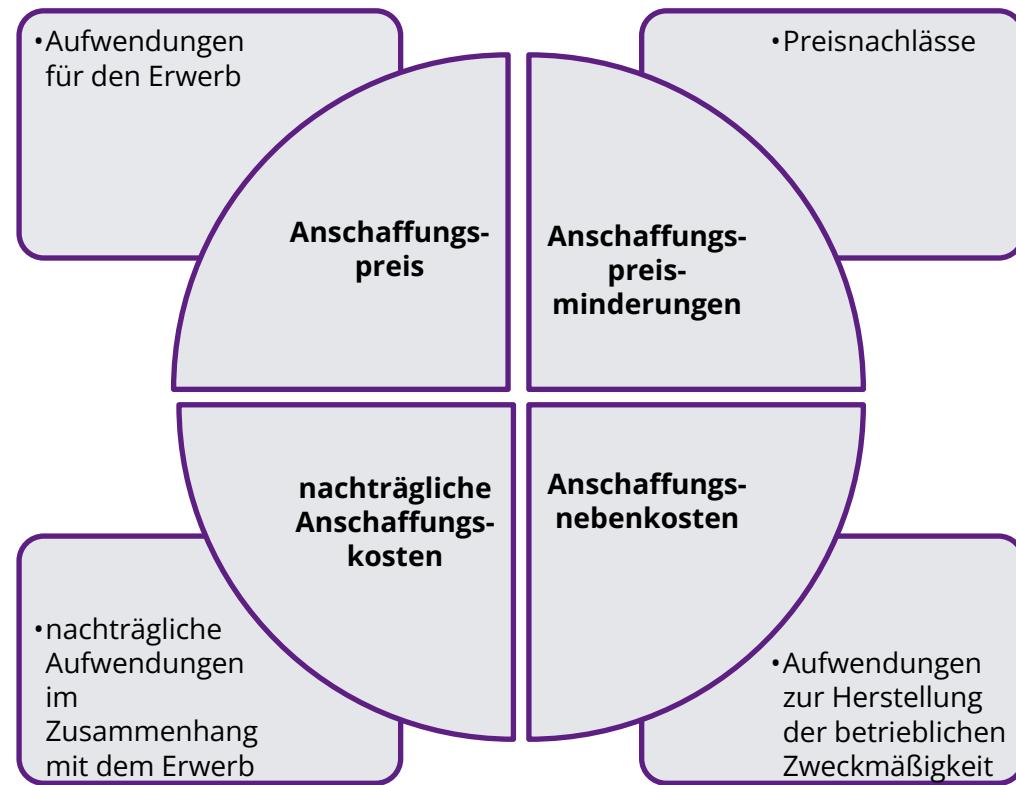
Niedrigeren Wert beizulegenden Wert

Börsen- oder Marktpreis

# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

Bestandteile der Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB



# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung



# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

**Herstellungskosten**  
(§ 255 Abs. 2 HGB)

Herstellung eines  
Vermögensgegenstandes

Erweiterung eines  
Vermögensgegenstandes

Wesentliche Verbesserung eines  
Vermögensgegenstandes

Quelle: IDW RS IFA 1

# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

Kostenart	HB § 255 Abs. II u. III HGB	StB § 6 Abs. 1 Nr. 1,2 EStG
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Material- und Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsbedingte Abschreibungen	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Pflicht
Sozialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fremdkapitalkosten (direkt zurechenbar)	Wahlrecht	Wahlrecht
Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot

# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

Beginn der Herstellung	Ende der Herstellung
<p>Die Herstellung beginnt gleichzeitig mit dem auf die Schaffung, die Erweiterung oder die wesentliche Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des zu bewertenden Vermögensgegenstands gerichteten Kombinationsprozess von Produktionsprozess.</p> <p>Vorbereitungshandlungen, die unmittelbar der Herstellung eines Vermögensgegenstands dienen, gehören bereits zum Herstellungsvorgang, sofern der betreffende Vermögensgegenstand - etwa durch externe Aufträge oder betriebsinterne Vorgaben – bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses hinreichend konkretisiert sind.</p>	<p>Der Herstellungszeitraum endet mit der Fertigstellung des Vermögensgegenstands, also mit der Möglichkeit seiner bestimmungsgemäßen Verwendung.</p> <p>→ Nutzungsbeginn</p> <p>z.B. Bauabnahme</p>

# Immobilienbilanzierung

## Zugangs- und Folgebewertung

### Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

#### IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2)

(Stand: 27.04.2015)<sup>1</sup>

1.	Vorbemerkungen	1
2.	Rechtliche und betriebswirtschaftliche Grundlagen	2
3.	Zugangsbewertung	3
4.	Folgebewertung	4
4.1.	Nachträgliche Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	5
4.2.	Planmäßige Abschreibungen von Gebäuden	5
4.2.1.	Beginn der Abschreibung	5
4.2.2.	Voraussichtliche Nutzungsdauer	6
4.2.3.	Abschreibungsmethode	6
4.2.4.	Bewertungstetigkeit	6
4.3.	Außerplanmäßige Abschreibungen von Grund und Boden sowie Gebäuden	7
4.3.1.	Grundlagen	7
4.3.2.	Bewertung bei dauerhafter Nutzungsabsicht	7
4.3.3.	Bewertung bei voraussichtlich nicht dauerhafter Nutzungsabsicht	7
4.4.	Wertaufholungen	9
		10

#### 1. Vorbemerkungen

Gegenstand dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung ist die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz. Sie konkretisiert dabei insb. auf welche Weise die in IDW S 10<sup>2</sup> dargelegten betriebs- wirtschaftlichen Grundsätze, nach denen Wirtschaftsprüfer Immobilien bewerten, bei der Bewertung für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu be- rücksichtigen sind. Diese Grundsätze sind auf den handelsrechtlichen Konzernab- schluss entsprechend anzuwenden.

Sie ersetzt zugleich die IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fach- ausschusses 1/1993: Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen sowie die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermie- tung vorgesehenen Wohngebäuden (IDW RS WFA 1).

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

#### Gegenstand

- Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz

#### Anlass

- Konkretisierung des IDW S 10 (betriebswirtschaftliche Grundsätze, nach denen Wirtschaftsprüfer Immobilien bewerten)
- Änderungsbedarf aufgrund des BilMoG (z.B. Komponentenansatz)

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

**IDW RS IFA 2** ersetzt die

IDW Stellungnahme  
des Fachausschusses 1/1993:

Abschreibungen auf Wohngebäude  
des Anlagevermögens in der  
Handelsbilanz von  
Wohnungsunternehmen

IDW Stellungnahme zur  
Rechnungslegung:

Berücksichtigung von strukturellem  
Leerstand bei zur Vermietung  
vorgesehenen Wohngebäuden  
(IDW RS WFA 1)

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

#### Klarstellungen und Ergänzungen

Unterscheidung zwischen **intersubjektiv nachprüfbarer** und subjektivem Immobilienwert

Erstmals Unterscheidung (in Anlehnung an IDW S 10) und Konkretisierung welcher Wert bezogen auf die Verwertungsabsicht zum Ansatz kommt.

Bezugnahme auf sämtliche Immobilien

Bezug auf Wohn- und Gewerbeimmobilien im Gegensatz zu bisherigen Stellungnahmen, die nur Ausführungen zu Wohngebäuden enthielten.

Ausführungen zur Zugangsbewertung

Kaufpreisaufteilung grds. nach Verhältnis der Verkehrswerte (soweit keine Aufteilung im Kaufvertrag) - Restwertmethode nur bedingt zulässig.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

#### Klarstellungen und Ergänzungen

Nutzungsdauer und Abschreibungsbeginn bei planmäßiger Abschreibung

Angaben zu Nutzungsdauern von Wohnimmobilien; Abschreibungsbeginn unabhängig von Zeitpunkt der Ingebrauchnahme.

Ergänzung zur voraussichtlich dauernden Wertminderung

Ergänzung, dass Beurteilungszeitraum bei Gebäuden mit besonders langer Restnutzungsdauer und dauerhafter Nutzungsabsicht auf bis zu zehn Jahre verlängert werden kann.

Aussagen in Bezug auf die Nutzung des Komponentenansatzes

Erstmaliges Eingehen auf Kaufpreisaufteilung und Bewertung sowie deren Umsetzung bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung (vgl. IDW RH HFA 1.016).

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

### Begriff: Immobilie

Grund und Boden bzw. das grundstücksgleiche Recht und das darauf errichtete Gebäude

- Grund und Boden sowie darauf errichtete Gebäude sind – soweit eine Zuordnung zum Anlagevermögen erfolgt – **zwei** selbständige Vermögensgegenstände.
- Bewertung unter Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).



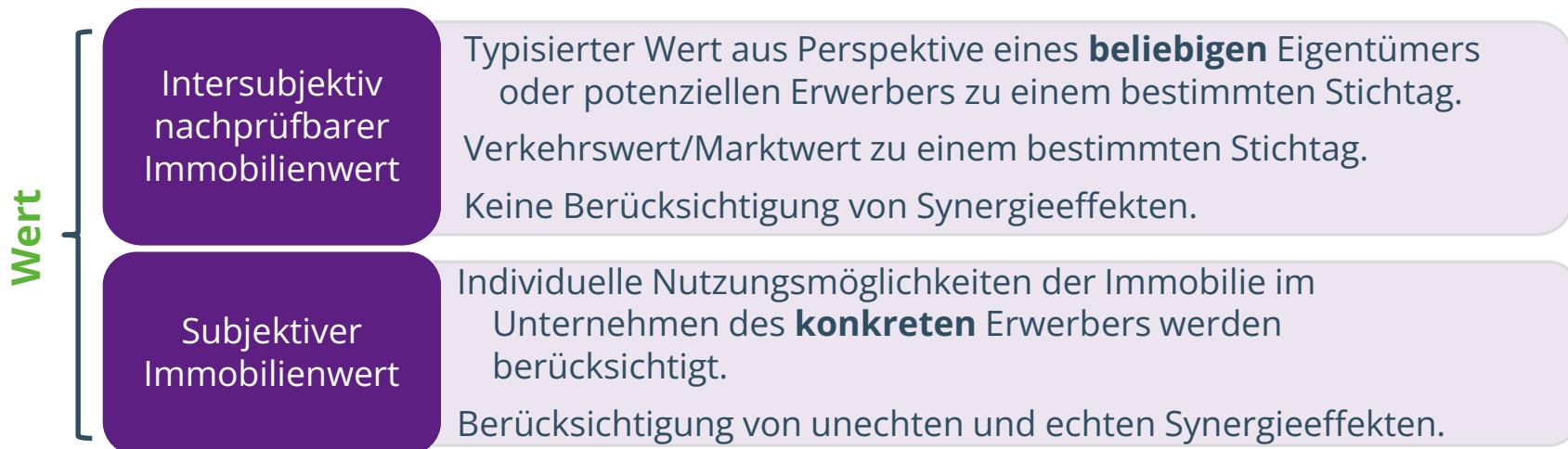
# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Allgemeine Einführung in den IDW RS IFA 2

#### Wertbegriffe

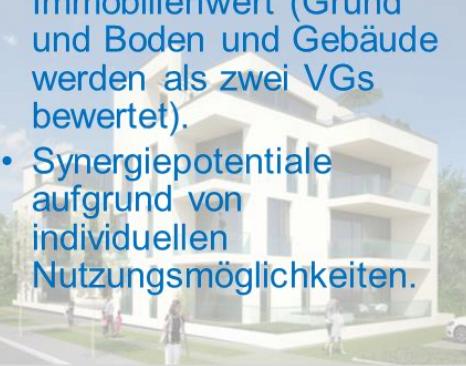
- Differenzierung der Immobilienwertbegriffe (auch IDW S 10. Tz. 7 ff.)



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Differenzierung des Immobilienbestands in

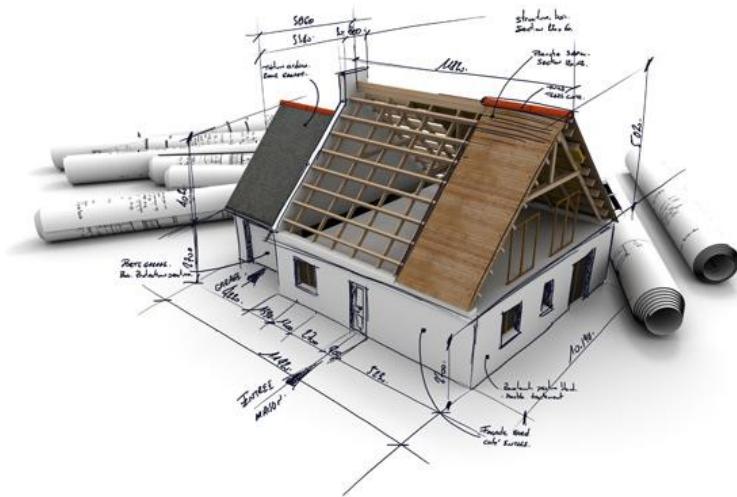
Dauerhafte Nutzung
<ul style="list-style-type: none"><li>• Subjektiver Immobilienwert (Grund und Boden und Gebäude werden als zwei VGs bewertet).</li><li>• Synergiepotentiale aufgrund von individuellen Nutzungsmöglichkeiten.</li></ul>


Vollständiger Abriss
<ul style="list-style-type: none"><li>• Intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert (Grund und Boden und Gebäude werden als zwei VGs bewertet).</li><li>• Kosten für Abriss sind Aufwand der Periode.</li><li>• Bei Pflicht zum Abriss § 249 HGB.</li></ul>


Verkaufsabsicht
<ul style="list-style-type: none"><li>• Intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert.</li><li>• Herleitung vom Absatzmarkt als einheitlicher Vermögensgegenstand.</li></ul>

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

# Zugangsbewertung von Grundstücken und Gebäuden



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Unbebaute Grundstücke

- Bewertung von Grund **und Boden** mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) inkl. Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### **Bebaute Grundstücke - Aufteilung Gesamtkaufpreis**

Aufteilung entsprechend der im Kaufvertrag enthaltenen Kaufpreisaufteilung, sofern diese nicht willkürlich erscheint

**ODER**

wenn keine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag enthalten ist - Aufteilung in einem angemessenen Verhältnis - grundsätzlich im Verhältnis der intersubjektiv nachprüfbaren Werte (Verkehrswerte).



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Übersicht Bewertungsverfahren

Ertragsorientierte Verfahren					Vergleichswertverfahren	Sachwertverfahren
Ertragswertverfahren gemäß ImmoWertV	Investment Method	DCF-Verfahren	Pachtwertverfahren	Residualwertverfahren		
<b>ANWENDUNGSBEREICH</b>  <b>BEWERTUNGSANLÄSSE</b>	<b>Bewertung von Immobilien die zur Erzielung von Erträgen geeignet sind; dies sind im Wesentlichen Gewerbeimmobilien und Wohnimmobilien</b>		<b>Bewertung von Spezialimmobilien z.B. Hotels und Pflegeheime</b>	<b>Bewertung von Immobilien, die einer anderen Nutzung zugeführt werden sollen, z.B. zur Vorbereitung auf Investitionsentscheidungen</b>	<b>Grundsätzlich für alle Immobilien geeignet, praktische Relevanz aber vor allem bei Ermittlung des Bodenrichtwerts, da bei Gebäudewerten häufig Vergleichsobjekte nicht ausreichend vorhanden sind</b>	<b>Bewertung von Immobilien, die üblicherweise nicht zur Erzielung von Erträgen geeignet sind, z.B. Ein- und Zweifamilienhäuser, spezielle Immobilien mit öffentlicher Zweckbindung</b>
	<b>Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen</b>			<b>Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen</b>	<b>Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen, Plausibilisierung anderer Werte</b>	<b>Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Ermittlung der Ersatzbeschaffungskosten, Rentabilitätsprüfung von Neubauprojekten</b>

Quelle: IDW S 10

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung

- Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach dem Verhältnis
  - Methode a.** des **Sachwerts** des Gebäudes zum **Verkehrswert** des unbebauten Grundstücks **oder**
  - Methode b.** der **Ertragswerte** des Gebäudes und des Grund und Bodens.
- **Restwertmethode** (Subtraktion eines Verkehrswertes vom Gesamtkaufpreis zur Ermittlung des anderen Verkehrswertes) - nur dann zulässig wenn der Wert eines der beiden Vermögensgegenstände im Verhältnis zum Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Übersicht Bewertungsverfahren

Ertragsorientierte Verfahren					Vergleichswertverfahren	Sachwertverfahren
ANWENDUNGSBEREICH	Ertragswertverfahren gemäß ImmoWertV	Investment Method	DCF-Verfahren	Pachtwertverfahren	Residualwertverfahren	
BEWERTUNGSANLÄSSE	Bewertung von Immobilien die zur Erzielung von Erträgen geeignet sind; dies sind im Wesentlichen Gewerbeimmobilien und Wohnimmobilien			Bewertung von Spezialimmobilien z.B. Hotels und Pflegeheime	Bewertung von Immobilien, die einer anderen Nutzung zugeführt werden sollen, z.B. zur Vorbereitung auf Investitionsentscheidungen	Grundsätzlich für alle Immobilien geeignet, praktische Relevanz aber vor allem bei Ermittlung des Bodenrichtwerts, da bei Gebäudewerten häufig Vergleichsobjekte nicht ausreichend vorhanden sind
	Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen			Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen	Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Immobilienbewertung im Rahmen von Unternehmensbewertungen, Plausibilisierung anderer Werte	Rechnungslegungsbezogene Bewertung von Immobilien, Transaktionen, Ermittlung der Ersatzbeschaffungskosten, Rentabilitätsprüfung von Neubauprojekten

Quelle: IDW RS IFA 2

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung – Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertmethode



Sachwert des  
Gebäudes

Verhältnis  
zum

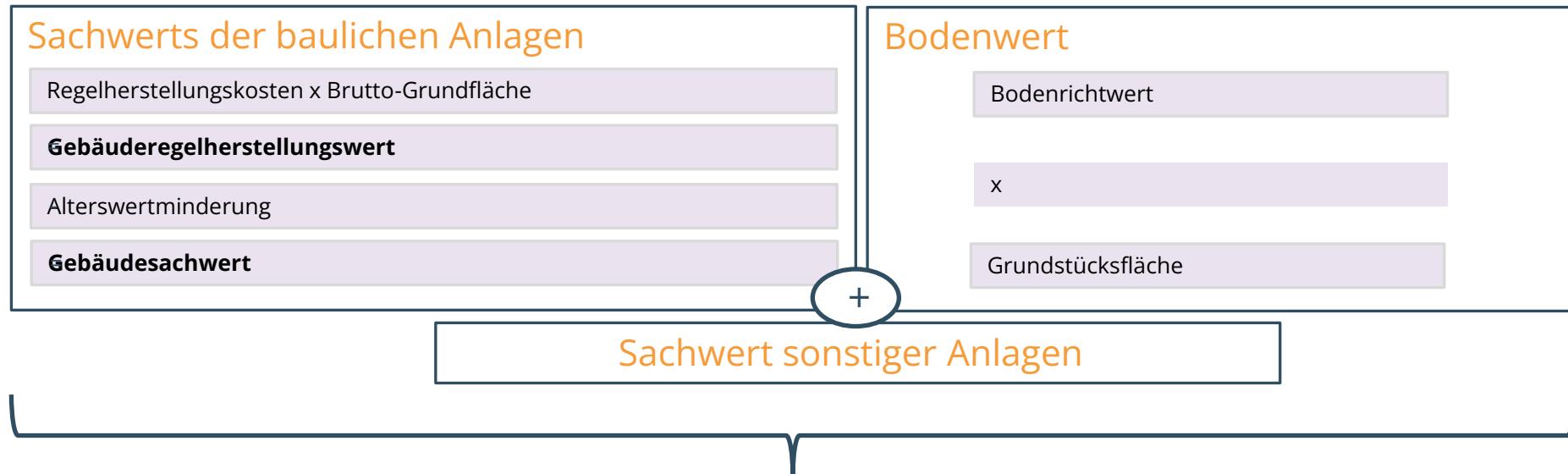


Verkehrswert des  
unbebauten  
Grundstücks

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertmethode



Quelle: IDW RS IFA 2

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung Sachwertmethode

Beispiel: Ankauf Mietobjekt - Gesamtkaufpreis € 2.700.000,00

Mehrfamilienhaus Baujahr:	1995
Anzahl der Wohneinheiten:	23 Wohnungen
Brutto-Grundfläche:	1.440 m <sup>2</sup>
Grundstücksfläche:	1.800 m <sup>2</sup>
NHK der baulichen Anlagen	2.000,00 €/m <sup>2</sup>
Restnutzungsdauer:	60 Jahre
Bodenwert:	375 €/m <sup>2</sup>

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertmethode

Ermittlung des Sachwerts	Anteil
Herstellungskosten der baulichen Anlagen (inkl. Außenanlagen)	€ 2.880.000,00
Wirtschaftliche Restnutzungsdauer in Jahren	60
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer in Jahren	80
Alterswertminderung linear	25,0%
Sachwert der baulichen Anlagen	€ 2.160.000,00
Wert der für die Bebauung erforderlichen Bodenfläche in unbebautem Zustand	€ 675.000,00
Sachwert gesamt	€ 2.835.000,00



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung Sachwertmethode



**Gesamtkaufpreis**  
€ 2.700.000,00

€ 2.052.000,00



€ 648.000,00



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung Methode b.



Ertragswert des  
Gebäudes

Verhältnis

zum

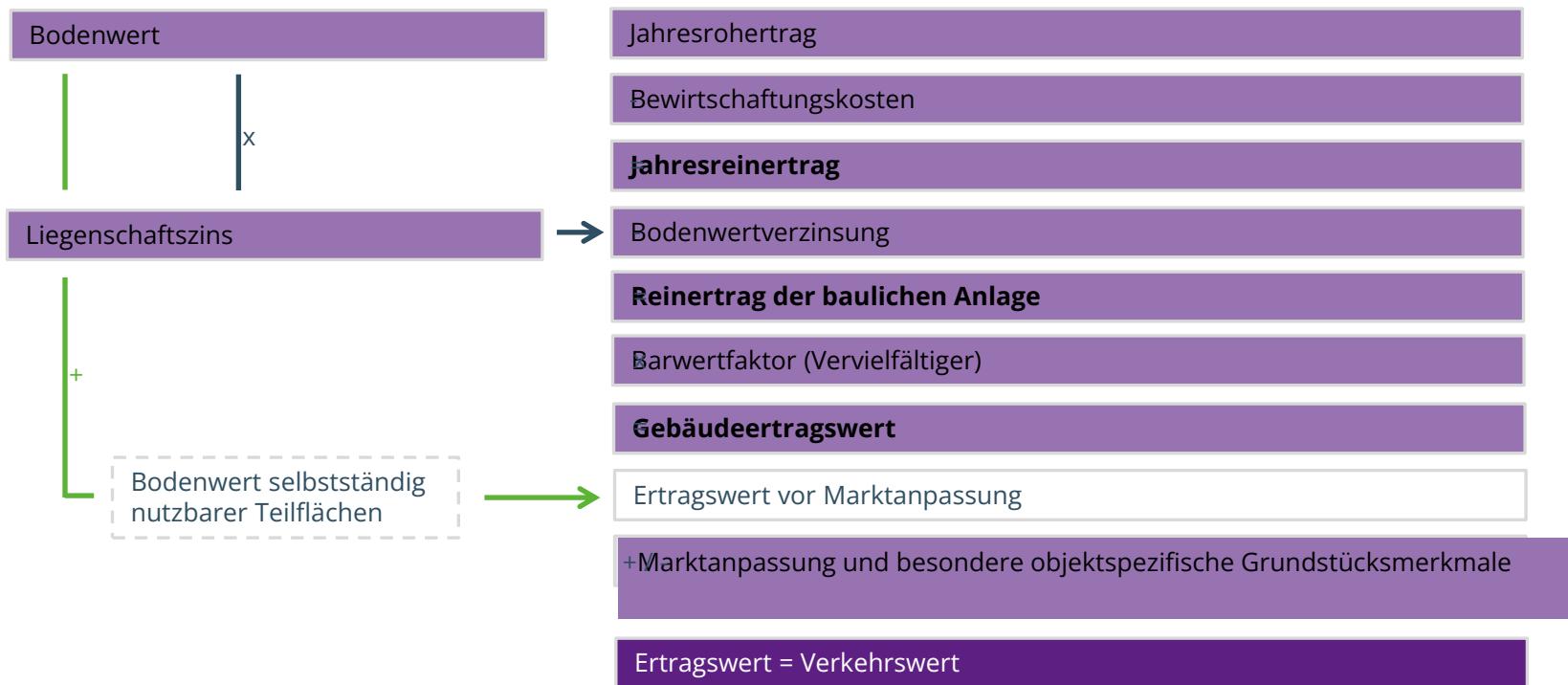


Ertragswert des  
Grund und Bodens

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung Ertragswertmethode



Quelle: IDW RS IFA 2

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Ertragswertmethode

Beispiel (analog Sachwertverfahren): **Gesamtkaufpreis € 2.700.000,00**

Mehrfamilienhaus Baujahr:	1995
Anzahl der Wohneinheiten:	23 Wohnungen
Wohnfläche:	1.440 m <sup>2</sup>
Grundstücksfläche:	1.800 m <sup>2</sup>
erzielbare Nettokaltmiete:	9,80 €/m <sup>2</sup>
Restnutzungsdauer:	60 Jahre
Liegenschaftszinssatz:	5,0%
Bodenwert:	375 €/m <sup>2</sup>
Bodenwert gesamt (=Wert mal Fläche)	675.000

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Ertragswertmethode

Ermittlung des Gebäudeertragswerts	Anteil
Jahresrohertrag ( $9,80 \text{ €/m}^2 \times 1.440 \text{ m}^2 \times 12 \text{ Monate}$ )	€ 169.344,00
Nicht umlegbare Bewirtschaftungskosten > Verwaltungskosten ( $23 \text{ Wohnungen} \times \text{€ 230,00}$ ) > Instandhaltungskosten ( $9,00 \text{ €/m}^2 \times 1.440 \text{ m}^2$ ) > Mietausfallwagnis ( $\text{€ 169.300,00} \times 2,0\%$ )	- € 5.290,00 - € 12.960,00 - € 3.380,00
<b>Jahresreinertrag</b>	<b>€ 147.714,00</b>
Bodenwertverzinsung ( $\text{€ 675.000,00} \times 5,0\%$ )	- € 33.750,00
<b>Gebäudereinertrag</b>	<b>€ 113.964,00</b>
Vervielfältiger bei 60 Jahren Restnutzungsdauer und Liegenschaftszinssatz von 5,0%	18,93
<b>Gebäudeertragswert</b>	<b>€ 2.157.338,52</b>

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Ertragswertmethode

Ermittlung des Bodenwerts	Anteil
Bodenwert (1.800 m <sup>2</sup> x 375 €/m <sup>2</sup> )	€ 675.000,00

Aufteilung	Anteil
Gebäudeertragswert	€ 2.157.338,52
Bodenwert	€ 675.000,00
Ertragswert gesamt	€ 2.832.338,52

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung nach der Ertragswertmethode



Gesamtkaufpreis  
€ 2.700.000,00

€ 2.052.000,00



€ 648.000,00



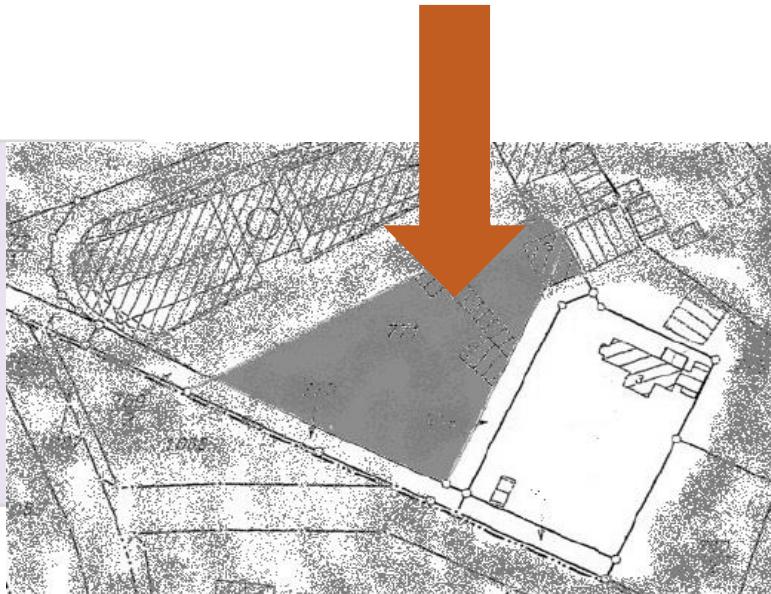
# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Zugangsbewertung - Restwertmethode

**Beispiel: Gesamtkaufpreis € 790.000,00**

Grundstücksfläche:	1.800 m <sup>2</sup>
Bodenwert:	375 €/m <sup>2</sup>
Mehrfamilienhaus Baujahr:	1955
Anzahl der Wohneinheiten:	4 Wohnungen
Zustand:	sanierungsbedürftig
Wohnfläche:	300 m <sup>2</sup>



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Zugangsbewertung - Kaufpreisaufteilung Restwertmethode

Ermittlung des Restwerts		Anteil
Kaufpreis gesamt	€ 790.000,00	100,0%
Bodenwert (1.800 m <sup>2</sup> x 375 €/m <sup>2</sup> )	- € 675.000,00	85,5%
<b>Restwert Gebäude</b>	<b>€ 115.000,00</b>	<b>14,5%</b>

#### Voraussetzungen:

- Gesamtkaufpreis ist marktüblich, d.h. intersubjektiv nachprüfbar
  - Es wurden nur zwei Vermögensgegenstände angeschafft (Grund und Boden & Gebäude)
  - Wert des Gebäudes ist im Verhältnis zum Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung.
- Restwertmethode hier zulässig

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises

**Beispiel (analog vorne): ursprünglicher Gesamtkaufpreis € 2.700.000,00**

Mehrfamilienhaus Baujahr:	1995
Anzahl der Wohneinheiten:	23 Wohnungen
Wohnfläche:	1.440 m <sup>2</sup>
Grundstücksfläche:	1.800 m <sup>2</sup>
Herstellungskosten der baulichen Anlagen auf der Basis der NHK:	2.000,00 €/m <sup>2</sup>
erzielbare Nettokaltmiete:	9,80 €/m <sup>2</sup>
Restnutzungsdauer:	60 Jahre
<u>Liegenschaftszinssatz:</u>	5,0%
<u>Bodenwert:</u>	375 €/m <sup>2</sup>
Vertragsklausel nach zwei Jahren	+ € 300.000,00
<b>Gesamtkaufpreis somit</b>	<b>€ 3.000.000,00</b>

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung - Nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises

Aufteilung des Zugangs analog erstmaliger Aufteilung des Kaufpreises		Anteil
Gebäudewert	€ 228.000,00	76,0%
Bodenwert	€ 72.000,00	24,0%
Gesamt	€ 300.000,00	100,0%

#### Hinweise:

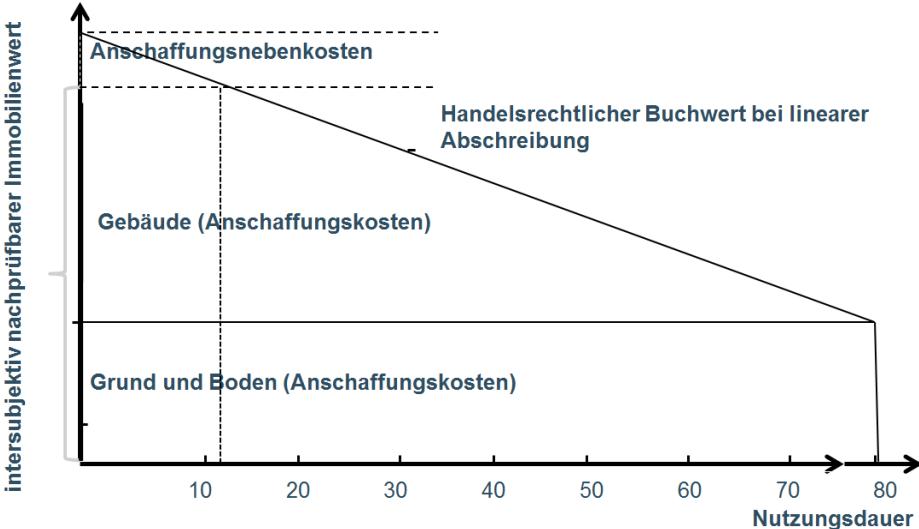
- Im Jahr der nachträglichen Kaufpreiserhöhung sind € 300.000,00 als **Zugang** (Erhöhung der ursprünglichen AK) zu erfassen.
- Beim Gebäude ist der neue Buchwert über die Restnutzungsdauer zu verteilen  
€ 2.052.000,00 ./ . € 68.400,00 = € 1.983.600,00 → Buchwert nach zwei Jahren  
€ 1.983.600,00 + € 228.000,00 = € 2.211.600,00 → über RND 58 Jahre zu verteilen

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung

#### Planmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB



- **Grund und Boden** unterliegen keiner Abnutzung und sind daher nicht planmäßig abzuschreiben.
- Die AK/HK von **Gebäuden** sind um planmäßige Abschreibungen über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu vermindern § 253 Abs. 3 S. 1 HGB.
- Nachträgliche AK/HK sind über die voraussichtliche Restnutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung

#### Planmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB

Beginn der planmäßigen Abschreibung für das Gebäude ab dem Zeitpunkt, ab dem das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

#### Hinweise:

- tatsächliche Ingebrauchnahme ist nicht entscheidend
- längerer Leerstand nach Herstellung der Nutzbarkeit ist evtl. durch Abschreibungsmethodik zu berücksichtigen
- außerplanmäßige Abschreibung auch zu Beginn möglich

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Auseinanderfallen von Nutzbarkeit und Ingebrauchnahme

Neubau Gewerbeobjekt (ND 50 Jahre ab Fertigstellung)

Baujahr/Fertigstellung: Januar 2013  
(bestimmungsgemäß nutzbar)

Ingebrauchnahme: Januar 2015

Grund der verzögerten Ingebrauchnahme:  
Bauaufsichtsrechtliche Freigabe wurde zwei Jahre lang (ungerechtfertigter Weise) versagt.

**IDW RS IFA 2 (Tz 22):**

*„Längere Leerstandszeiten vor Ingebrauchnahme können durch eine geeignete Abschreibungsmethode, die den Schwerpunkt der Abschreibung nicht auf den Nutzungsbeginn legt, berücksichtigt werden.“*

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

## Auseinanderfallen von Nutzbarkeit und Ingebrauchnahme

Herstellungskosten		€ 1.500.000,00
Abschreibung im Jahr 2013 → 1,00%	- € 15.000,00	€ 1.485.000,00
Abschreibung im Jahr 2014 → 1,00%	- € 15.000,00	€ 1.470.000,00
Abschreibung ab dem Jahr 2015 → 2,04%	- € 30.625,00	€ 1.439.375,00
...	...	...
Abschreibung im Jahr 2062 → 2,04%	- € 30.625,00	€ 0,00

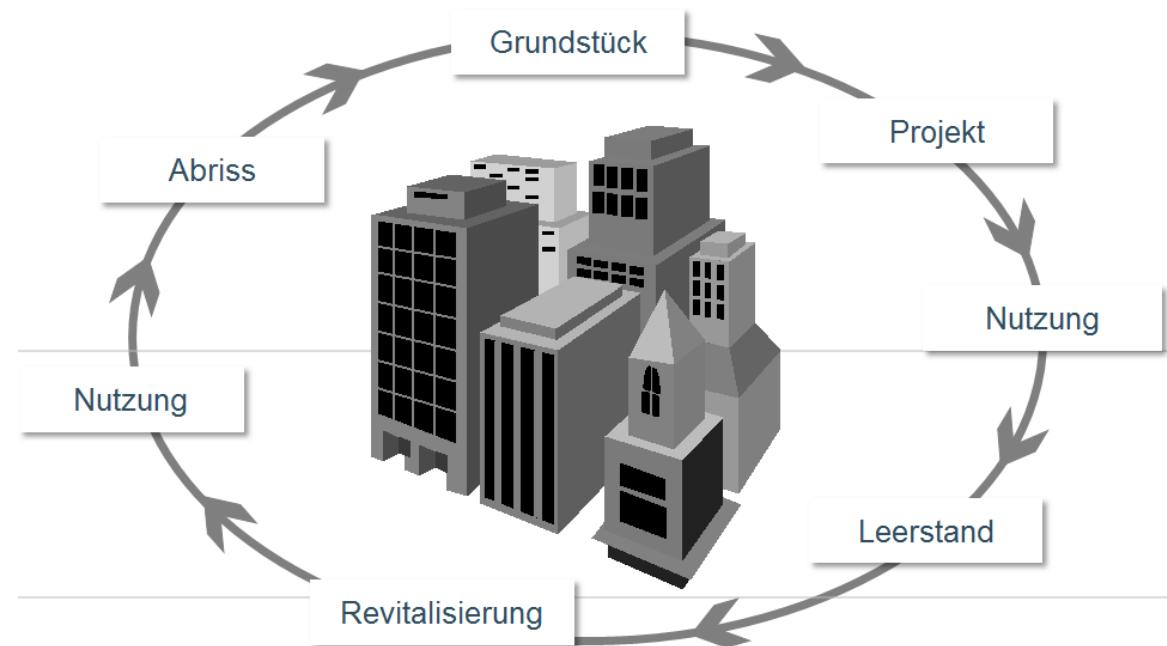
### Hinweis

Im Anhang ist das planmäßige Vorgehen bei der Ermittlung der Abschreibung für das Gewerbeobjekt zu beschreiben.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung - Dauernde Wertminderung

- Immobilien stellen **langfristige Vermögensgegenstände** dar und die Immobilienwerte können im Lebenszyklus der Immobilien (stark) schwanken.  
**Dennoch:** Die handelsrechtliche Bewertung des Immobilienvermögens ist von **temporären Wertschwankungen** entkoppelt.
- Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ist der Buchwert des Immobilienvermögens auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben § 253 Abs. 3 S. 3 HGB.
- Vorsichtsprinzip und Einzelbewertungsgrundsatz sind bei der Ermittlung des beizulegenden Wertes zu beachten. D.h. **keine Saldierung** von Wertveränderungen von Gebäude und dem bebauten Grundstück.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

Kriterien einer **dauernden** Wertminderung bei Gebäuden

- Beizulegender Wert liegt unter dem Buchwert und
- die diesem Wert zugrunde liegende Wertminderung ist voraussichtlich **nicht nur vorübergehend**.

**Negativabgrenzung**

- Innerhalb eines Zeitraumes von **drei** bis **fünf** Jahren erreicht der sich bei planmäßiger Abschreibung ergebende Buchwert den niedrigeren beizulegenden Wert des Bilanzstichtages.
- U.U. Verlängerung des Beurteilungszeitraumes auf **zehn** Jahre, wenn Gebäude eine besonders lange (voraussichtliche) Restnutzungsdauer besitzt, in der Regel **mindestens 40 Jahre**.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

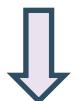
**Folgebewertung** - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung  
Vorgehen in der Praxis

**Buchwert > beizulegender Wert**



### **Untersuchung, ob dauernden Wertminderung**

Ermittlung des fortgeführten Buchwertes in den nächsten drei bis fünf Jahren (bzw. bis zu zehn Jahren).  
Vergleich des beizulegenden Werts zum Bilanzstichtag mit dem zuvor ermittelten fortgeführten Buchwert.



### **Außerplanmäßige Abschreibung des Buchwertes zum Bilanzstichtag auf den beizulegenden Wert**

Anhangangaben § 277 Abs. 3 HGB  
Berichterstattung im Lagebericht über Chancen & Risiken, und wenn wesentlich für Geschäftsverlauf § 289 HGB



### **Planmäßige Abschreibung an Folgestichtagen**

Prüfung der Pflicht zu (weiteren) außerplanmäßigen Abschreibungen  
Prüfung der Zuschreibungspflicht an Folgestichtagen

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

GdW Standard August 2022

- Beizulegender Wert nicht gesetzlich definiert
- Nach neuem Standard wird der beizulegende Wert dem Buchwert von Grund und Boden sowie Gebäuden gegenübergestellt

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

### Beispiel:

Ein Wohnungsunternehmen erstellt ein Wohngebäude auf einem Grundstück, das vor 30 Jahren angeschafft wurde und damals Bauerwartungsland war.

Grundstück: 1.000 m<sup>2</sup>, ursprünglich AK 20,00 €/m<sup>2</sup>

urspr. AK = BW am 31.12.2014: € 20.000,00

Bodenrichtwert 2014: 400,00 €/m<sup>2</sup>

Gebäude: 24 Wohnungen mit insgesamt 1.500 m<sup>2</sup> Wohnfläche  
(Fertigstellung Ende November 2014)

HK = € 4.500.000,00

Ermittlung des Verkehrswertes der Immobilie am 31.12.2014 nach ImmoWertV auf Basis einer nachhaltig erzielbaren Miete von 11,00 €/m<sup>2</sup> und einem Liegenschaftszins von 4,0%.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

<u>Bodenwert:</u> 1.000 m <sup>2</sup> x 400,00 €/m <sup>2</sup> =	€ 400.000,00
<u>Gebäudeertragswert:</u>	
Jahresrohertrag 11,00 €/m <sup>2</sup> x 1.500 m <sup>2</sup> x 12 Monate	€ 198.000,00
nicht umlegbare Bewirtschaftungskosten	- € 20.000,00
Jahresreinertrag des Grundstücks	€ 178.000,00
Bodenwertverzinsung (€ 400.000,00 x 4,0%)	<u>- € 16.000,00</u>
Gebäudereinertrag	€ 162.000,00
Vervielfältiger	24,5
Ertragswert des Gebäudes	<u>€ 3.969.000,00</u>
Verkehrswert nach ImmoWertV	<u>€ 4.369.000,00</u>

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

## Vorläufige Buchwerte zum 31.12.2014

Grund und Boden	€ 20.000,00
Gebäude	<u>€ 4.500.000,00</u>
<b>Gesamt</b>	<u>€ 4.520.000,00</u>

Beizulegender Wert	
Grund und Boden	400.000,00
Gebäude	<u>€ 3.969.000,00</u>
<b>Gesamt</b>	<u>€ 4.369.000,00</u>

## Frage:

Liegt beim Gebäude eine dauernde Wertminderung vor?



# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

### Variante a) - drei bis fünf Jahre

Voraussichtliche Buchwerte am 31.12.2018

Grund und Boden	€ 20.000,00
Gebäude (HK € 4.500.000,00 ./ Afa 1,25% x 5 Jahre = € 281.250)	<u>€ 4.218.750,00</u>
	<b><u>€ 4.238.750,00</u></b>

### Zwischenergebnis:

Bezogen auf die **Gesamtimmobilie** ergäbe sich kein Abwertungsbedarf zum 31.12.2014 (beizulegender Wert € 4.369.000,00).

**Aber:** Einzelbewertungsgrundsatz gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

Prüfung des Abwertungsbedarfs - Variante a) - drei bis fünf Jahre

	Buchwert	beizulegender Wert	Buchwert am 31.12.2018
Grund und Boden	€ 20.000,00	€ 400.000,00	€ 20.000,00
Gebäude	€ 4.500.000,00	€ 3.969.000,00	€ 4.218.750,00

Zum 31.12.2014 ist für das **Gebäude** eine **außerplanmäßige Abschreibung** von **€ 531.000,00** vorzunehmen ( $€ 4.500.000,00 \text{ ./ } € 3.969.000,00 = € 531.000,00$ ).

Beim **Grund und Boden** sind als Obergrenze weiterhin nur die ursprünglichen AK (€ 20.000,00) anzusetzen.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

### Variante b) - zehn Jahre

Voraussichtliche Buchwerte am 31.12.2023

Grund und Boden	€ 20.000,00
Gebäude (HK € 4.500.000,00 ./ Afa 1,25% x 10 Jahre = € 562.500,00)	<u>€ 3.937.500,00</u>
	<b><u>€ 3.957.500,00</u></b>

### Zwischenergebnis:

Bezogen auf die **Gesamtimmobilie** ergäbe sich kein Abwertungsbedarf zum 31.12.2014 (beizulegender Wert € 4.369.000,00).

**Aber:** Einzelbewertungsgrundsatz gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Dauernde Wertminderung - Dauerhafte Nutzung

### Prüfung des Abwertungsbedarfs - Variante b) - zehn Jahre

	Buchwert	beizulegender Wert	Buchwert am 31.12.2023
Grund und Boden	€ 20.000,00	€ 400.000,00	€ 20.000,00
Gebäude	€ 4.500.000,00	€ 3.969.000,00	€ 3.937.500,00

Zum 31.12.2014 ergibt sich für das **Gebäude** kein Abwertungsbedarf.

Beim **Grund und Boden** sind als Obergrenze weiterhin nur die ursprünglichen AK (€ 20.000,00) anzusetzen. ➔ Anschaffungskostenprinzip

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

### Folgebewertung - Wertaufholung - Zuschreibungspflicht

- Wird gem. § 253 Abs. 3 S. 3 HGB außerplanmäßig abgeschrieben und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe hierfür nicht mehr bestehen, ist zwingend bis maximal zu den **fortgeführten AK/HK** zuzuschreiben § 253 Abs. 5 S. 1 HGB.
- Die Wertaufholung ist im Geschäftsjahr vorzunehmen, in dem die Gründe für die frühere außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind.

### Beispiel:

In 2011 wurde bekannt, dass der Ausbau der Autobahn vorgenommen werden soll. Hiervon betroffen ist ein Wohnobjekt (Bj.: 1998, ND: 80 J., urspr. HK: € 2,4 Mio.), das dann direkt an der Autobahn liegen würde. Das Wohnobjekt wurde daraufhin in 2011 außerplanmäßig abgeschrieben.

Ende des Jahres 2014 werden die Pläne zum Ausbau der Autobahn verworfen, weshalb der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Wertaufholung - Zuschreibungspflicht

Wohnobjekt	Buchwert 1.1.	planmäßige Abschreibung	Außerplanmäßige Abschreibung (-)/ Zuschreibung (+)	Buchwert 31.12.
2011 (RND 67 J.)	€ 2.010.000,00	- € 30.000,00	- € 500.000,00	€ 1.480.000,00
2012 (RND 66 J.)	€ 1.480.000,00	- € 22.424,00		€ 1.457.576,00
2013 (RND 65 J.)	€ 1.457.576,00	- € 22.424,00		€ 1.435.152,00
2014 (RND 64 J.)	€ 1.435.152,00	- € 22.424,00	+ € 477.272,00	€ 1.890.000,00
2015 (RND 63 J.)	€ 1.890.000,00	- € 30.000,00		€ 1.860.000,00

→ Für Ermittlung des Zuschreibungsbetrags ist eine „Schattenrechnung“ erforderlich!

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Ermittlung des beizulegenden Werts

### Vollständiger Abriss

#### Gebäude nicht verschlossen:

Bei der Ermittlung des **beizulegenden Werts** zum Abschlussstichtag ist die Leerstandsentwicklung bis zum Abrisszeitpunkt und die verkürzte Restnutzungsdauer zu berücksichtigen.

#### Gebäude verschlossen:

Wenn Gebäude für eine Vermietung oder eigenbetriebliche Nutzung nicht mehr verwendbar ist, beträgt der beizulegende Wert am Abschlussstichtag → € 0,00

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Ermittlung des beizulegenden Werts

### Verkaufsabsicht

Für Zwecke der Ermittlung des **beizulegenden Werts** sind Grund und Boden und Gebäude wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand zu behandeln.

Der beizulegende Wert ist sowohl für den Grund und Boden als auch das Gebäude aus dem **Preis auf dem Absatzmarkt** zum Abschlussstichtag abzuleiten.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Subjektiver Wert - Dauerhafte Nutzung

### Beispiel:

Ein Wohnungsunternehmen baut im Wohnquartier eine neue Tiefgarage. Oberhalb der Tiefgarage wird eine kleine Parkanlage mit Ruhezonen und Kinderspielplatz angelegt.

TG-Stellplätze:	100
Gestehungskosten pro TG-Stellplatz:	€ 27.000,00 (Fertigstellung Ende November 2014)
Versorgungsradius:	sechs umliegende Wohnobjekte mit insgesamt 120 WE
TG-Stellplatzmiete:	€ 100,00 pro Monat
Bewirtschaftungs-/Instandhaltungskosten:	€ 32.000,00 pro Jahr

Ermittlung des beizulegenden Werts mittels DCF-Verfahren  
(Kapitalisierungszinssatz: 2,75%; Nutzungsdauer: 30 Jahre).

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Subjektiver Wert - Dauerhafte Nutzung

Buchwert am 31.12.2014

Tiefgarage	€ 2.700.000,00
------------	----------------

Beizulegender Wert (ohne Synergien) zum 31.12.2014

Tiefgarage	€ 2.045.299,20
------------	----------------

Außerplanmäßige Abschreibung (vorläufig) zum 31.12.2014	€ 654.700,80
---	--------------

## Zwischenergebnis:

Bezogen auf die **Tiefgarage** ergäbe sich ein Abwertungsbedarf zum 31.12.2014 - sofern subjektive Einflüsse nicht berücksichtigt werden.

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Subjektiver Wert - Dauerhafte Nutzung

**Noch Beispiel:**

## Identifizierung von Synergien:

Die Unternehmensleitung geht davon aus, dass das zusätzliche Stellplatzangebot in der Tiefgarage einen positiven Effekt auf die Vermietbarkeit der umliegenden Wohnobjekte haben wird. Zudem wird durch die neue Parkanlage die Attraktivität des Quartiers gesteigert.

Die Unternehmensleitung rechnet deshalb zukünftig nahezu mit Vollvermietung bei den umliegenden 120 WE. Darüber hinaus wird bei Neuvermietungen die Miete aufgrund der gesteigerten Attraktivität des Gesamtquartiers sukzessive angehoben werden können.

**Prognostizierte Ergebnisauswirkung für das Quartier:**      **+ € 30.000,00 pro Jahr**

# Immobilienbilanzierung - AV Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Subjektiver Wert - Dauerhafte Nutzung

Buchwert am 31.12.2014

Tiefgarage	€ 2.700.000,00
------------	----------------

Beizulegender Wert (mit Synergien) zum 31.12.2014

Tiefgarage	→ Subjektiver Wert	€ 2.742.560,29
------------	--------------------	----------------

Außerplanmäßige Abschreibung zum 31.12.2014	€ 0,00
---	--------

## Ergebnis:

Unter Berücksichtigung der Synergien (subjektive Einflüsse) aus der Steigerung der Quartiersattraktivität ergibt sich für die **Tiefgarage kein Abwertungsbedarf** zum 31.12.2014.

# Immobilienbilanzierung - AV

## Zugangs- und Folgebewertung

Folgebewertung - Subjektiver Wert - Dauerhafte Nutzung

### Wichtig und zu beachten

- Synergieansätze müssen willkürlich und intersubjektiv nachprüfbar sein
- Prämissen der Bewertung sind angemessen zu dokumentieren
- Werterwartungen müssen realistisch sein (Gläubigerschutz!)
- Berücksichtigung geplanter, aber noch nicht eingeleiteter Maßnahmen setzt eine fundierte Planung voraus (Ertrags- und Liquiditätsplanung)

# Immobilienbilanzierung - UV

## Zugangs- und Folgebewertung

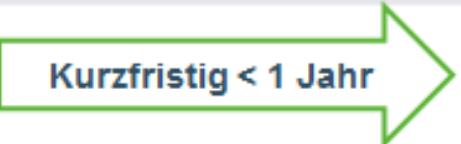


# Immobilienbilanzierung - UV

## Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB	Umlaufvermögen Im Handelsrecht nicht eindeutig definiert
Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nur Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, <b>dauernd</b> dem Geschäftsbetrieb zu dienen.	Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nicht dauerhaft für den Geschäftsbetrieb bestimmt.
Immobilien, die dazu bestimmt sind, langfristig dem Betrieb durch Vermietung oder Verpachtung zu dienen, gehören grundsätzlich zum Anlagevermögen.	
Beispiele:	Beispiele:
Unbebaute Grundstücke Wohn- und Gewerbeimmobilien zur Vermietung	Wohnimmobilien zum Verkauf (Bauträgergeschäft)

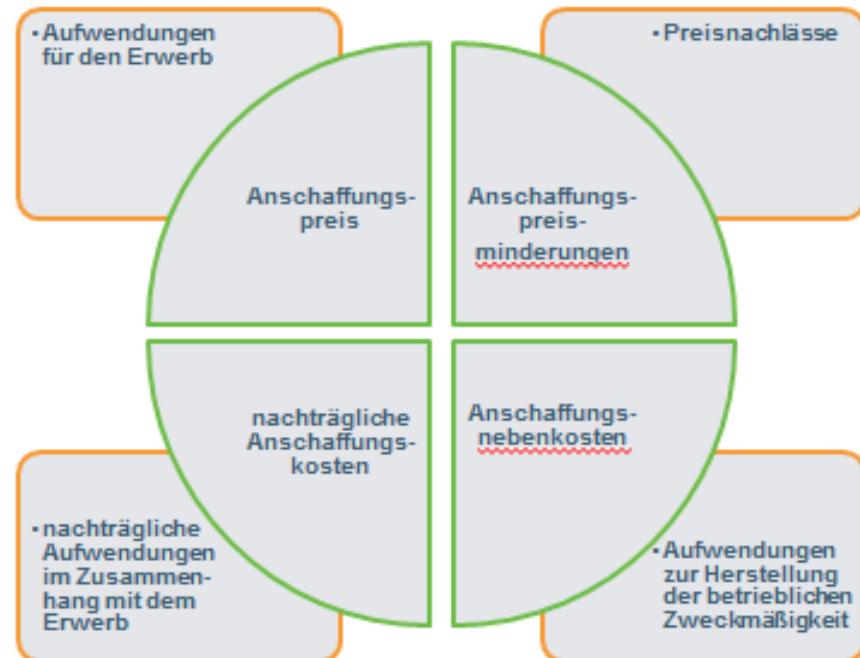
**Langfristig > 1 Jahr** 

**Kurzfristig < 1 Jahr** 

# Immobilienbilanzierung - UV

## Ansatz- und Bewertungsvorschriften

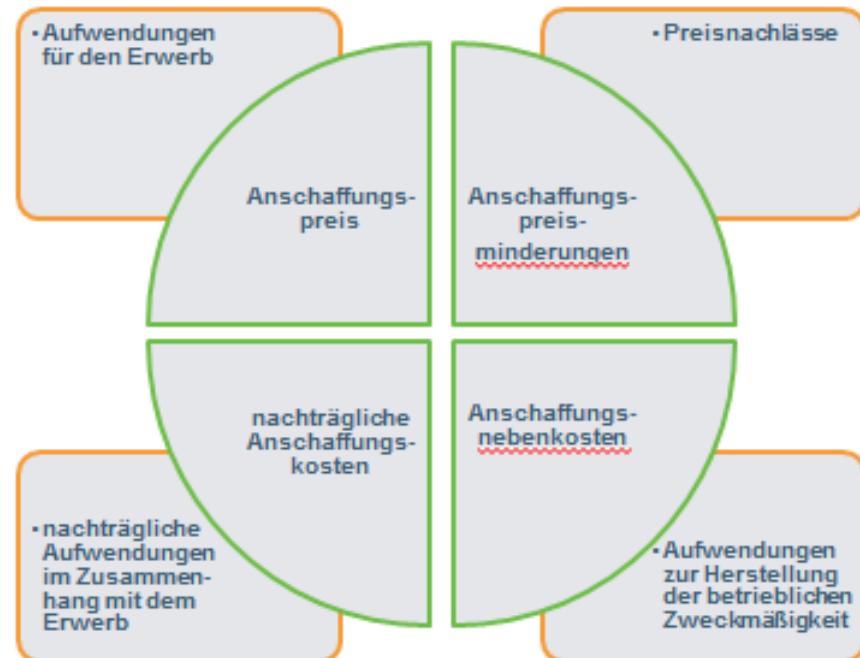
### Bestandteile der Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB



# Immobilienbilanzierung - UV

## Ansatz- und Bewertungsvorschriften

### Bestandteile der Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB



# Immobilienbilanzierung - UV

## Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Kostenart	Handelsbilanz § 255 Abs. II u. III HGB	Steuerbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 1,2 EStG
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Material- und Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsbedingte Abschreibungen	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Pflicht
Sozialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fremdkapitalkosten (direkt zurechenbar)	Wahlrecht	Wahlrecht
Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot

# Immobilienbilanzierung - UV Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Folgebewertung für VG im Umlaufvermögen  
bei unvorhersehbaren Wertminderungen

Außerplanmäßige Abschreibung im UV § 253 Abs. 4 HGB

Strenges Niederstwertprinzip

Abschreibungsgebot bei  
kurzfristiger Wertminderung

Vorsichtsprinzip (Imparitätsprinzip)  
"Verlustantizipation"

Es erfolgt eine außerplanmäßige Abschreibung auf den.....

Niedrigeren beizulegenden Wert

Börsen- oder Marktpreis

# Immobilienbilanzierung - UV Ansatz- und Bewertungsvorschriften

## Folgebewertung im Umlaufvermögen Unfertige Bauten im Umlaufvermögen



- Vergleich der Kostenschätzung mit voraussichtlich erzielbaren Erlösen inkl. Nebenkosten z.B. Vertriebskosten.
- Rücksprache mit der technischen Abteilung hinsichtlich etwaiger Kostenüberschreitungen.

# Immobilienbilanzierung - UV Ansatz- und Bewertungsvorschriften

## Ermittlungsschema für verlustfreie Bewertung

Verkaufserlös (abzgl. zu erwartende Preisnachlässe)

./. Angefallene und noch erwartete Herstellungskosten (einschl.  
Gemeinkosten)

./. Vertriebskosten (eigene und fremde)

./. eigene Verwaltungskosten

./. Zwischenfinanzierungskosten

./. Gewährleistungsrückstellung

./. sonstige Vorhaltekosten (z.B. Betriebskosten)

**= Verlustfreie Bewertung**

# Immobilienbilanzierung - UV

## Buchhalterische Erfassung des Immobilienvermögens



# Immobilienbilanzierung - UV

## Umlaufvermögen

### Bauvorbereitung und Bebauung (Bauphase)

- Die in der GuV unter „Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke“ auszuweisenden Aufwendungen für die Herstellung von Verkaufsobjekten werden über den Posten „Bestandserhöhungen“ aktiviert. Der auf die Herstellung von Verkaufsbauten entfallende Aufwand wird somit wieder neutralisiert

→ Ergebnisneutralität

81 Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke  
(8100) Kosten der Bauvorbereitung  
(8102) Kosten der Erschließung  
(8105) Kosten der Außenanlagen  
(8106) Kosten der zusätzlichen Maßnahmen  
(8107) Baunebenkosten  
(811) Kosten des Baugrundstücks

64 Bestandserhöhungen  
(640) Bestandserhöhungen aus aktivierten Fremdkosten  
(641) Bestandserhöhung aus der Übernahme  
unbebauter  
Grundstücke in die Bebauung  
(642) Bestandserhöhung aus aktivierten eigenen  
Architekten- und Verwaltungsleistungen  
(6430) Bestandserhöhung aus aktivierten Fremdzinsen  
....

# Immobilienbilanzierung - UV

## Buchhalterische Erfassung des Immobilienvermögens

### Erhaltene (Käufer-)Anzahlungen

- Ausweis unter Verbindlichkeiten\* „Erhaltenen Anzahlungen“
- Wahlrecht: Offenes Absetzen von Vorräten
- „Umbuchung auf „Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken“ mit Übergabe/Fertigstellung

\* Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag...anzusetzen

# Immobilienbilanzierung - UV

## Buchhalterische Erfassung des Immobilienvermögens

Zeitpunkt der Bilanzierung von erhaltenen Anzahlungen?



# Immobilienbilanzierung - UV Gewinnrealisierung

## Erhaltene Anzahlungen

**1. Möglichkeit:** Passivierung der Erhaltenen Anzahlung ohne Vereinnahmung?

- Rechtsanspruch (bereits vor Vereinnahmung)
- Vollständigkeitsgebot
- Doppelte Buchführung

**2. Möglichkeit:** Passivierung der Erhaltenen Anzahlung mit Vereinnahmung?

- Nach dem Grundsatz, dass schwebende Geschäfte nicht bilanziert werden
- Zahlungsmittelzugang ausschlaggebend für Passivierung  
(Geldeingang auf dem Konto des Gläubigers)

# Immobilienbilanzierung - UV

## Gewinnrealisierung

### Bruttoausweisprinzip im Umlaufvermögen

- Bauumsätze im Umlaufvermögen sind Teil des betrieblichen Leistungsprozesses und damit in der Gewinn- und Verlustrechnung sichtbar zu machen.
- Bruttoerlöse (vereinbarte Kaufpreise) abzgl. Erlösschmälerungen sind in der GuV unter dem Posten „Umsatzerlöse aus Verkauf von Grundstücken“ zu zeigen.
- Buchwert wird als „Aufwand für Verkaufsgrundstücke“ gezeigt

### Nettoausweisprinzip im Anlagevermögen (Regelfall)

- Nicht regelmäßige Verkäufe aus dem Anlagevermögen
- Nur Mehr- oder Mindererlös wird in GuV gezeigt

→ **Saldierter Ausweis**

### Bruttoausweisprinzip im Anlagevermögen im Ausnahmefall (nach BilRUG)

- Regelmäßig, wiederkehrende Verkäufe aus dem Anlagevermögen im Rahmen der Geschäftstätigkeit
- analog Vorgehensweise Umlaufvermögen

# Immobilienbilanzierung - UV Gewinnrealisierung

## Bruttoausweisprinzip im Umlaufvermögen

Ford. aus Verkauf v. Grundstücken (10)  
**T€ 100,0**

an

Umsatzerlöse aus dem Verkauf v.  
bebauten Grundstücken (610) **T€ 100,0**

Bestandsverminderungen aus  
Veräußerungen (644) **T€ 70,0**

an

Grundstücke mit fertigen Bauten (14)  
**T€ 70,0**

## Nettoausweisprinzip im Anlagevermögen (Regelfall)

Ford. aus Verkauf v. Grundstücken (21)  
**T€ 100,0**

an

Grundstücke und grundstücksgleiche  
Wohnbauten (00) **T€ 70,0**  
Erträge aus Anlagenverkäufen (660)  
**T€ 30,0**

# Immobilienbilanzierung - UV Gewinnrealisierung

## Werkvertrag

Die auf den Bau noch nicht fertig gestellten Wohnungen gerichteten Verträge sind Werkverträge.

## Handelsrecht/Steuerrecht

- Gewinnrealisierung mit Fertigstellung und Abnahme, (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB§ 5 Abs. 1 S.1 EStG).



## 2. Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwand in der Handelsbilanz

# Agenda

- 
- 1. Abgrenzung Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwand - Grundlagen**
  - 2. Herstellung eines Vermögensgegenstandes**
  - 3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes**
  - 4. Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus**
  - 5. Zusammenfassendes Prüfschema**
  - 6. Neuerungen**

# 1. Abgrenzung Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwand - Grundlagen

## (nachträgliche) Herstellungskosten

§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB:  
„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die... für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstands, seine **Erweiterung** oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen.“

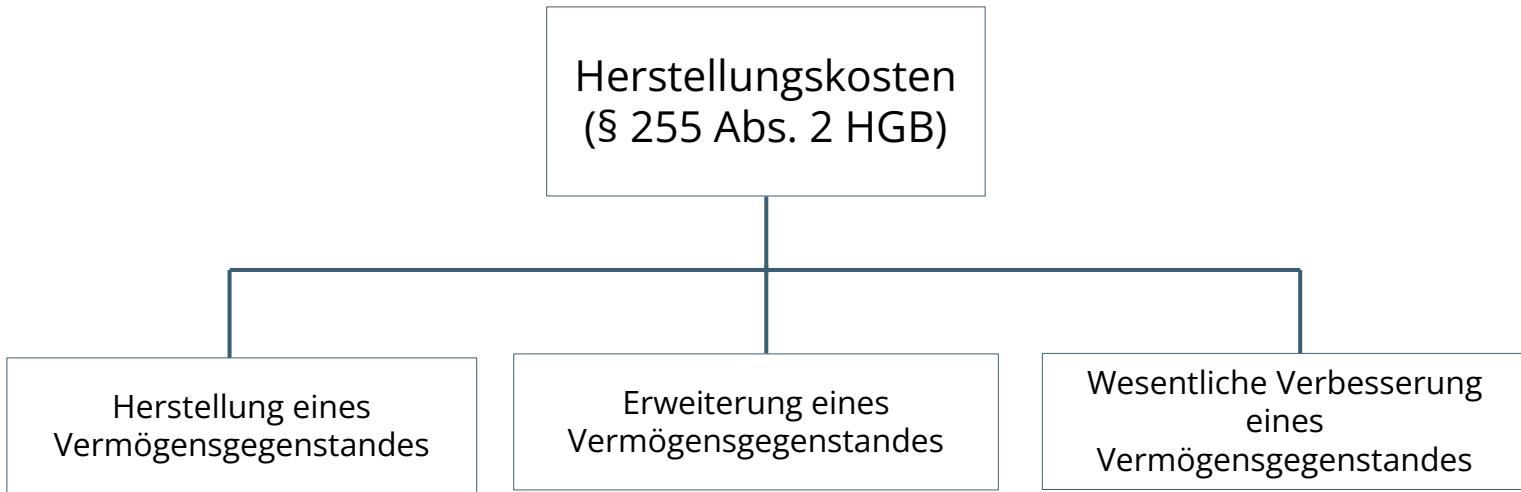
Aktivierung in der Bilanz  
(im Jahr der Aktivierung erfolgsneutral; aufwandwirksam in Folgejahren).

## Instandhaltungsaufwand

Aufwendungen, die dem **Erhalt eines bestehenden Vermögensgegenstands** dienen, **ohne** ihn in seiner Substanz zu mehren oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus **wesentlich zu verbessern**.

Aufwendungen in der GVR  
(erfolgswirksam im jeweiligen Geschäftsjahr).

# 1. Abgrenzung Herstellungskosten zu Instandhaltungsaufwand - Grundlagen



## 2. Herstellung eines Vermögensgegenstandes

hier: nach **Vollverschleiß**

Eine **bauliche Maßnahme an einem bestehenden Gebäude** hat den Charakter der Herstellung eines neuen Gebäudes, wenn wesentliche Teile des Gebäudes so sehr abgenutzt waren, dass das Gebäude – gänzlich oder in seiner bisherigen Funktion – unbrauchbar geworden ist (**Vollverschleiß**) und durch die Verwendung der noch nutzbaren Teile ein neues Gebäude hergestellt wird.

Voraussetzung für die Herstellung eines neuen Gebäudes ist, dass das Gebäude aufgrund baulicher Maßnahmen als in bautechnischer Hinsicht neu anzusehen ist, d.h., dass verschlissene Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind.

Liegt eine Herstellung vor, ist die Nutzungsdauer für den (neuen) Vermögensgegenstand neu zu schätzen.

### 3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes

Vergrößerung der nutzbaren Fläche

Aktivierungspflichtig sind nur unmittelbar durch die Vergrößerung verursachte Kosten  
z.B.: Einbeziehung ehemaliger Balkone in das beheizte Volumen, Dachgeschossausbau

Vermehrung der Substanz  
(ohne dass die nutzbare Fläche vergrößert wird)

z.B. erstmaliger Einbau von:  
Trennwänden, Thermostatventilen,  
Kaltwasserzähler, Gegensprechanlage,  
Breitbandkabelanschluss, Rauchwarnmelder,  
Außentreppe, Aufzugsanlagen, Anbauten für  
Barrierefreiheit

nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen

z.B. erstmalige Anbringung einer Wärmedämmung,  
Aufzugsanlagen, Anbauten für Barrierefreiheit  
(Ausnahme: Rollstuhlrampen, Treppen- bzw.  
Hublifte stellen „Technische Anlagen und  
Maschinen“ dar)

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

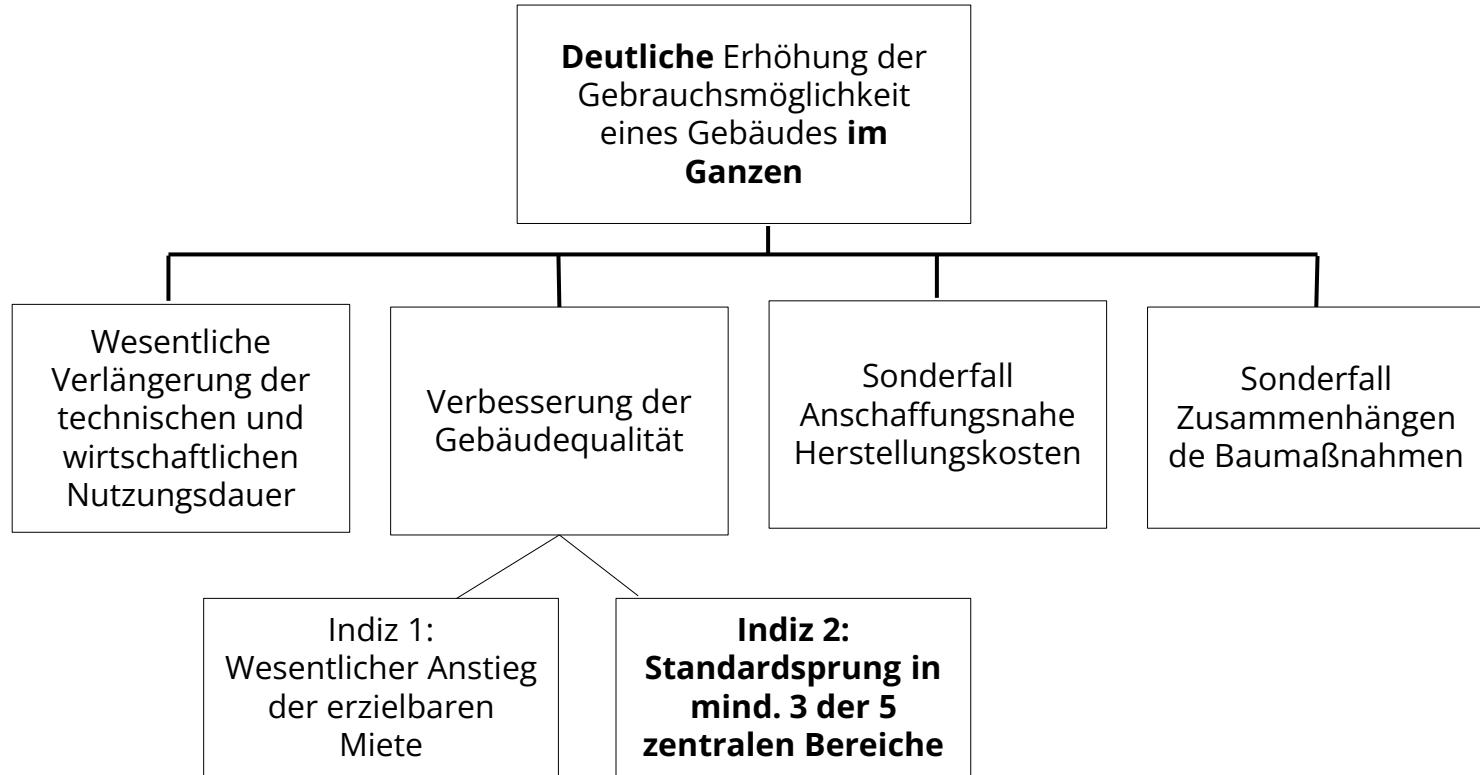
## Grundsätze

Folgende Voraussetzung bedingen eine wesentliche Verbesserung:

1. Gegenüber dem Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Aufnahme in das Vermögen, muss eine wesentliche Verbesserung stattgefunden haben
2. Über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus wird die Gebrauchsmöglichkeit des Gebäudes (Nutzungspotenzial) im Ganzen deutlich erhöht.
3. Maßgeblich sind die Lage, die Architektur, die Anzahl und Größe der Räume sowie die Ausstattung in den Bereichen **Wärme-, Energieerzeugung + Speicherung, Sanitärausstattung, Elektro-installation/Informationstechnik, Fenster und Wärmedämmung**

→ Von einer Wesentlichkeit ist nur auszugehen, wenn **mindestens in drei der fünf genannten zentralen Bereiche** (Gewerke) ein Standardsprung erfolgt

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands



# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands - Beispiel

## Energieeffizienzmaßnahmen im Bestand:

Wie bei anderen Modernisierungsmaßnahmen ist maßgeblich, ob die Aktivierungskriterien (Standardsprung bei drei Kriterien) vorliegen. In Betracht kommen vor allem Maßnahmen in den Bereichen Fenster, Heizung und Wärmedämmung.

Dies gilt auch für **serielle energetische Sanierungen** nach dem „Energiesprung-Prinzip“. Dabei werden vorgefertigte Fassaden- und Dachelemente im Baukostenprinzip montiert, wodurch eine zweite Gebäudehülle entsteht. Weiterhin werden zur technologischen und ökonomischen Optimierung regenerative Energieversorgungsanlagen (z.B. Wärmepumpe für Heizung und Warmwasser, Wärmespeicher, PV-Dachelemente zur Stromversorgung) eingesetzt.

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

## Sonderfall zusammenhängende Baumaßnahmen

Sind sowohl Arbeiten zur Erweiterung des Gebäudes oder Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, als auch Erhaltungs-aufwendungen durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen **grundsätzlich** in **Herstellungskosten** und **Erhaltungsaufwand** aufzuteilen.

### Ausnahme:

Maßnahmen, die für sich betrachtet lediglich eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung bewirken, werden mit anderen, zu Herstellungskosten führenden Maßnahmen im engen **räumlichen, zeitlichen, sachlichen** Zusammenhang durchgeführt und bilden insgesamt eine **einheitliche Baumaßnahme** → **sämtliche Kosten** sind zu **aktivieren**.

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

## Sonderfall zusammenhängende Baumaßnahmen

**räumlich**

Modernisierung **eines Gebäudes** durch einzelne Maßnahmen

**sachlich**

einzelne Baumaßnahmen greifen **bautechnisch** ineinander

**zeitlich**

Maßnahmen erstrecken sich **planmäßig** über mehrere Geschäftsjahre (Unternehmensplanung)

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands - Beispiel

## Dachgeschossausbau:

Für Baumaßnahmen an einem Dachgeschoss sind zunächst nur die unmittelbar durch die Vergrößerung der nutzbaren Fläche verursachten Kosten aktivierungsfähig (Substanzmehrung). Sofern z.B. Arbeiten an dem Dach nicht zwingende Voraussetzung für den Ausbau waren bzw. auch nicht durch diesen verursacht wurden, sind die Kosten z. B. für die **Erneuerung** von Dachziegeln, Dachlatten, Dachrinnen, Fallrohre etc. als **Instandhaltungsaufwand** zu qualifizieren.

Sofern die Änderung bzw. Erneuerung z. B. von Dachkonstruktion, Dacheindeckung, Versorgungsleitungen oder auch eine Verstärkung der Fundamente **zwingende Voraussetzung** der Maßnahme bzw. durch die Maßnahme verursacht sind, sind die Aufwendungen **insgesamt** als nachträgliche **Herstellungskosten** zu beurteilen.

# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

## Modernisierung in Raten

- Von einer wesentlichen Verbesserung ist auszugehen, wenn im Rahmen eines Gesamtkonzeptes (räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang) über einen längeren (Planungs-)Zeitraum im Rahmen von **Einzelmodernisierungen**
  - die Modernisierung der Wohnungen erfolgt und
  - daneben auch die Gemeinschaftseinrichtungen oder die Gebäudehülle modernisiert werden.
- Wobei deutlich **mehr als die Hälfte** aller Wohnungen bzw. der Wohn- und Nutzfläche eines Gebäudes im Rahmen von Einzelmodernisierungen einen Standardsprung erfahren.

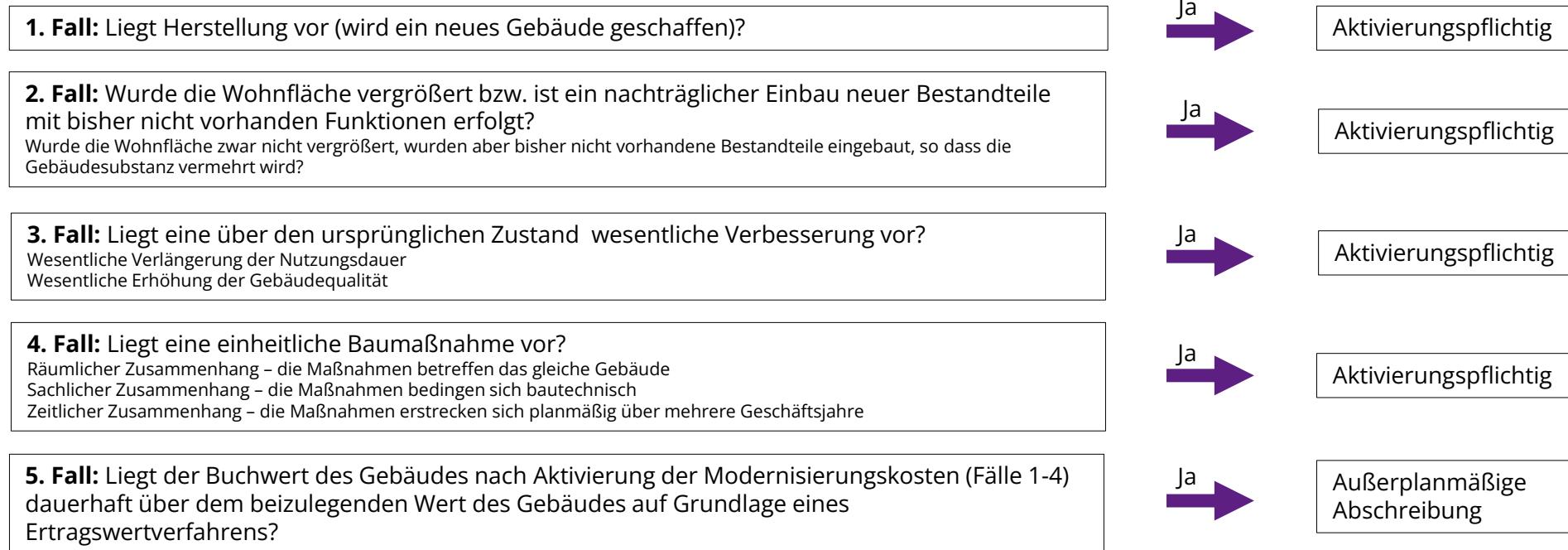
# 4. Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

## Verlängerung der Nutzungsdauer

- Nach umfassenden baulichen Maßnahmen an Gebäuden ist die Restnutzungsdauer zu überprüfen und die Gesamtnutzungsdauer sowie die jährlichen Abschreibungen neu zu bestimmen:  
(vgl. [vdwbayern.de/mitgliederbereich/downloads/wirtschaftspruefung/](http://vdwbayern.de/mitgliederbereich/downloads/wirtschaftspruefung/) -> „Ermittlung der modifizierten Restnutzungsdauer mittels Punktrasterverfahren nach der Durchführung von Modernisierungsmaßnahmen“)
- Die nachträglichen Herstellungskosten bilden mit den ursprünglichen Herstellungskosten **einen Vermögensgegenstand**, der die Grundlage für die Berechnung der neuen jährlichen Abschreibungen bildet.
- **Hinweis:** Die Modernisierung nur einzelner Wohnungen in Mehrfamilienhäusern führt nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes, es sei denn, die einzelne Modernisierungsmaßnahme ist Teil einer umfassenden baulichen Maßnahme im vorstehenden Sinne.

# 5. Zusammenfassendes Prüfschema

## Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungsaufwand



# 6. Neuerungen

## IDW RS IFA 1 n.F.

### Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden

#### Stärkere Berücksichtigung von Klimainvestitionen:

**Gleichwertig** zur Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung können auch Maßnahmen, die zu einer **deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs** führen, eine wesentliche qualitative Verbesserung des Gebäudes darstellen.

Jedenfalls dann, wenn der Endenergieverbrauch oder -bedarf um **mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand** gesenkt wird, kann von einer wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität ausgegangen werden. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklassen des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.

# 6. Neuerungen

## IDW RS IFA 1 n.F.

### Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden

#### Diskussion am Beispiel: Ersatz Gasheizung durch Wärmepumpe

##### Aufwand oder Aktivierung?

##### IFA 1 – bisheriger Stand:

- Erweiterung (neuer Bestandteil/neue Funktion)?
- Wesentliche Verbesserung:
  - Verlängerung Nutzungsdauer des Gebäudes?
  - Erhöhung Gebäudequalität?



**Ergebnis nach IFA 1  
aktuelle Fassung:**  
Aufwand!  
Ergebnisbelastung!  
„Nur“ Erhaltung des  
ursprünglichen Zustands

# 6. Neuerungen

## IDW RS IFA 1 n.F.

### Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden

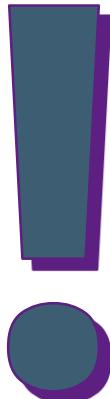
#### Diskussion am Beispiel: Ersatz Gasheizung durch Wärmepumpe

##### Aufwand oder Aktivierung?

##### IFA 1 – neue Interpretation:

- Wesentliche Verbesserung:
  - Erhöhung Gebäudequalität

Senkung des Endenergieverbrauchs oder –bedarfs um mindestens 30% ggü. dem ursprünglichen Zustand bzw. Verbesserung der Energieeffizienzklasse um mindestens 2 Stufen.



##### Ergebnis nach IFA 1 n.F.:

Qualitätssprung!  
Aktivierung!  
Keine sofortige  
Ergebnisbelastung!

### 3. Die Bilanzierung energetischer Sanierungen

# Agenda

- I. Einführung
- II. IDW RS IFA 1 n.F.
- III. Bilanzierungspraxis
  - 1. PV-Anlagen
  - 2. Heizungsaustausch
  - 3. Nahwärmenetz
  - 4. Wallboxen
  - 5. Überbauverpflichtung
- IV. Fazit

# I Einführung

## Wer legt die Leitplanken bei der energetischen Sanierung fest?

- Förderlandschaft (KfW)

Kredit Nr. 297, 298

### Klimafreundlicher Neubau – Wohngebäude

Haus und Wohnung energieeffizient und nachhaltig bauen

#### – Was fördern wir?

Wir fördern den Neubau und den Erstkauf  klimafreundlicher Wohngebäude und Eigentumswohnungen in Deutschland. Gefördert werden die Stufen:

#### Klimafreundliches Wohngebäude

Ein Wohngebäude erreicht diese Förderstufe, wenn es gemäß der technischen Mindestanforderungen

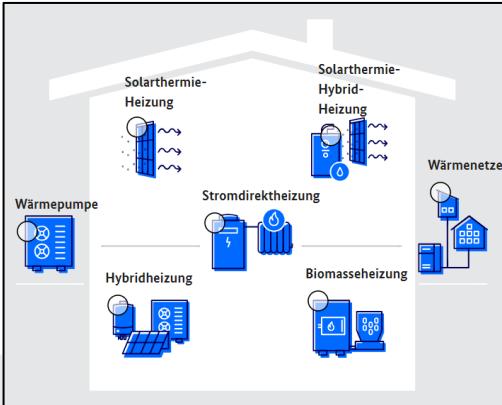
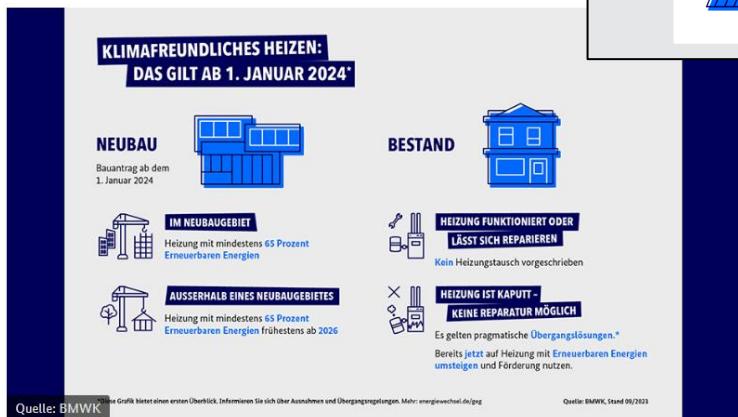
- die Effizienzhaus-Stufe 40 erreicht,
- in seinem Lebenszyklus so wenig CO<sub>2</sub> ausstößt, dass die Anforderung an Treibhausgasemissionen des „Qualitätssiegels Nachhaltiges Gebäude Plus“ erfüllt werden und
- nicht mit Öl, Gas oder Biomasse beheizt wird.

- Gesetzgebung (GEG)

# I Einführung

## Wer legt die Leitplanken bei der energetischen Sanierung fest?

- Förderlandschaft (KfW)
- Gesetzgebung (GEG)



### Solarpflicht Bayern

Am **15. November 2021** hat sich die Bayerische Landesregierung nach langen Verhandlungen auf ein überarbeitetes Bayerisches Klimaschutzgesetz geeinigt. Ende **Juni 2022** verabschiedete das Landeskabinett die **Novellierung des bayerischen Klimaschutzgesetzes** und eine Ergänzung der bayerischen Bauordnung (BayBO) um Artikel 44a, die die Vorgaben einer Solarpflicht für Bayern beinhaltet.

Die Veröffentlichung des entsprechenden Änderungsgesetzes erfolgte am **23. Dezember 2022**. Damit trat ab 2023 eine gesetzliche Solarpflicht für Bayern in drei Stufen in Kraft:

- Die bayrische Solardachpflicht gilt für neue Gewerbe- und Industriegebäude, deren Bauantrag oder vollständige Bauvorlagen ab dem **1. März 2023** bei der zuständigen Behörde eingehen.
- Ab dem **1. Juli 2023** wird diese Regelung auf alle sonstigen Nicht-Wohngebäude ausgeweitet. Hierunter fallen dann z.B. auch landwirtschaftliche Neubauten wie Maschinenhallen und Ställe.
- Bei einer umfassenden Dachsanierung greift die Vorschrift zudem ab dem **1. Januar 2025** auch für Bestandsgebäude von Nicht-Wohngebäuden.

### Solardachpflicht 2024 für Bundesländer bei Neubau & Dachsanierung

107

- In vielen Bundesländern wurden sogenannte **Solarpflichten** eingeführt. Diese sehen im Rahmen des EEG 2024 vor, dass bei Neubauten, aber auch bei Dachsanierungen von privat oder gewerblich genutzten Gebäuden eine **Solaranlage installieren muss**, um den steigenden Klimaschutz-Anforderungen Rechnung zu tragen. Die Solarpflichten sind jedoch **je nach Bundesland unterschiedlich** ausgestaltet.
- **Wann kommt die Solarpflicht?** Auch **bundesweit** soll es laut Koalitionsvertrag SPD, Grüne und FDP eine **Solarpflicht für gewerbliche Neubauten** geben, bei privaten Neubauten soll die Solarenergienutzung **„zur Regel“** werden. Beides wird jedoch nicht mit dem GEG 2024 umgesetzt.

# I Einführung

## Weiter steigende Anforderungen an Wohnungsunternehmen infolge Klimaschutz und Nachhaltigkeit



# II. IDW RS IFA 1 n.F.

## IDW RS IFA 1 n.F.

(Verabschiedung IFA 6.11.2024)

Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und  
Herstellungskosten bei Gebäuden

## IDW RS IFA 2

(Verabschiedung IFA 27.04.2015)

Bewertung von Immobilien des  
Anlagevermögens

## IDW RS IFA 3

(Verabschiedung IFA 20.01.2023)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und  
Umlaufvermögens

# II. IDW RS IFA 1 n.F.

## Weiterentwicklung Warum ?

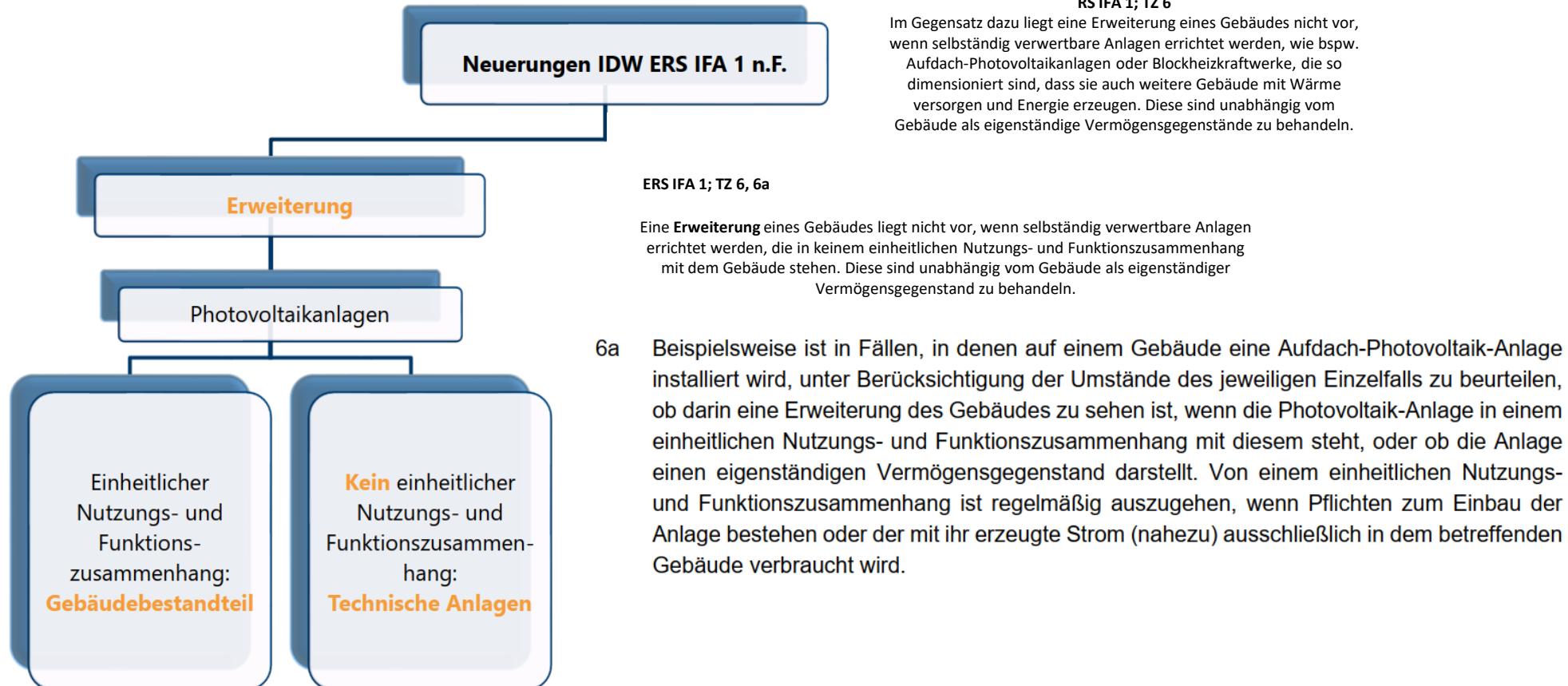
- Bewertung der zentralen Ausstattungsbereiche aus heutiger Sicht (bisher an die BFH-Rechtsprechung aus 1995 angelehnt)
- Klimaschutzinvestitionen angemessen würdigen
- Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2024 beginnen; frühere Anwendung ist zulässig, sofern die Regelungen vollständig beachtet werden

## Neuerungen

- Behandlung von Aufdach-Photovoltaikanlagen
- Zentrale Ausstattungsmerkmale (wesentlichen Verbesserung)
- Heizungsaustausch

# II. IDW RS IFA 1 n.F.

## Photovoltaikanlagen

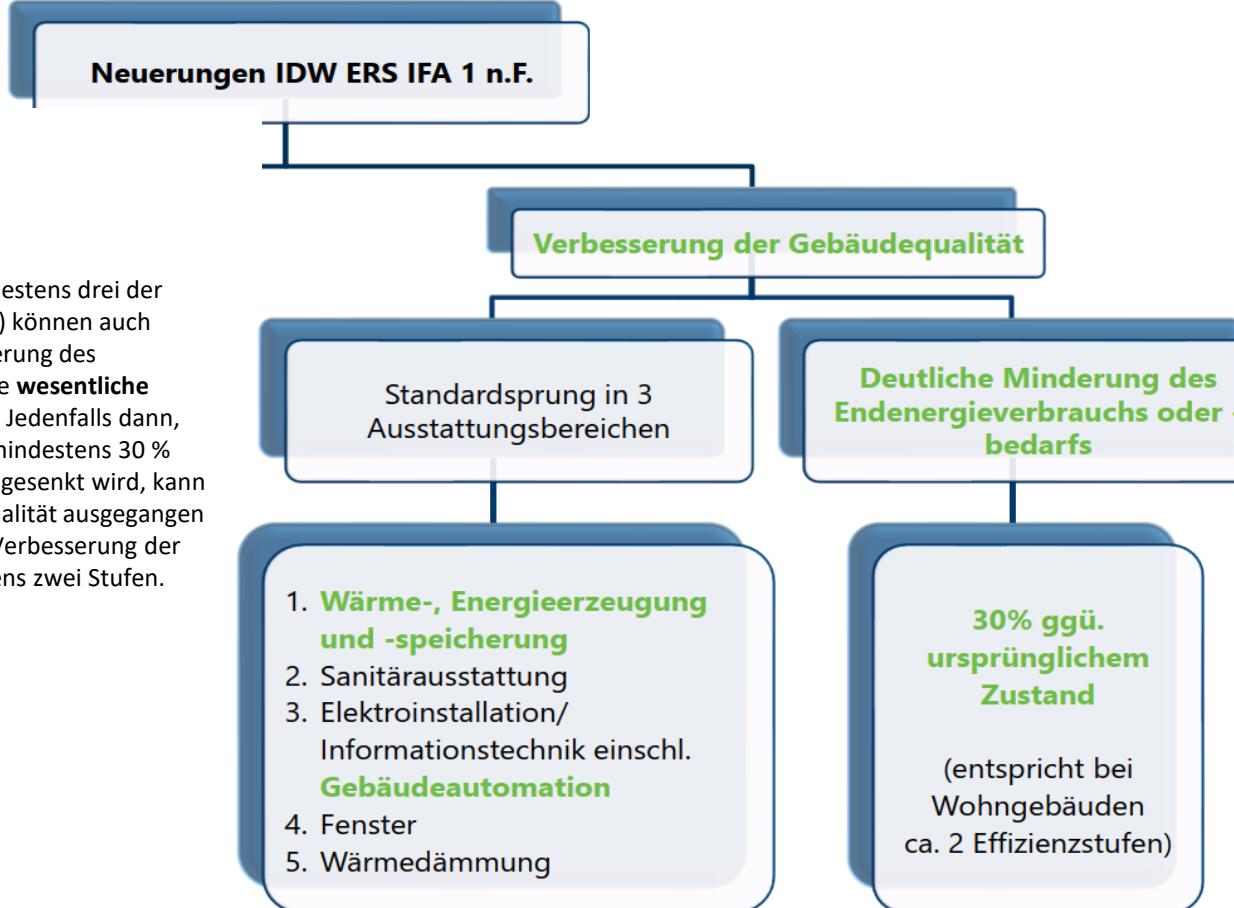


# II. IDW RS IFA 1 n.F.

## Ausstattungsmerkmale

### ERS IFA 1; TZ 6, 6a

Gleichwertig zur Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung (vgl. Tz. 13 f.) können auch Maßnahmen, die zu einer deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs führen, eine **wesentliche qualitative Verbesserung** des Gebäudes darstellen. Jedenfalls dann, wenn der Endenergieverbrauch oder -bedarf um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand (vgl. Tz. 7 ff.) gesenkt wird, kann von einer wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität ausgegangen werden. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.



## II. IDW RS IFA 1 n.F.

### Besonderer Stellenwert der Klimainvestition

- Standardsprung bei drei Ausstattungsbereichen entspricht deutliche Minderung des
  - **Endenergieverbrauchs** oder des
  - **Endenergiebedarfs**
- Senkung um mindestens 30% gegenüber dem ursprünglichen Zustand
- Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.

# II. IDW RS IFA 1 n.F.

## Nachweis der Verminderung

- Energieausweis zeigt Endenergiebedarf
- Berechnung des Endenergiebedarfs nach der Modernisierung muss vor Beginn der Maßnahme ermittelt werden.
- Energiesachverständige bzw. Energieberater; meist schon für die Beantragung der Fördermittel notwendig.
- Tendenzen aus der bautechnischen Beratung
  - Wärmepumpe erfüllt die 30%
  - Fernwärme liegt nur bei 3-5%

**ENERGIEAUSWEIS** für Wohngebäude  
gemäß den §§ 79 ff. Gebäudeenergiegesetz (GEG) vom 1. Januar 2024

Berechneter Energiebedarf des Gebäudes Registriernummer: 2

**Energiebedarf**

	Treibhausgasemissionen kg CO <sub>2</sub> -Äquivalent /m <sup>2</sup> ·a)										
	Endenergiebedarf dieses Gebäudes kWh/(m <sup>2</sup> ·a)										
	kWh/(m <sup>2</sup> ·a)										
A+	25	50	75	100	125	150	175	200	G	H	
C	0	25	50	75	100	125	150	175	200	225	>250

↓  
Endenergiebedarf dieses Gebäudes kWh/(m<sup>2</sup>·a)

↑  
Primärenergiebedarf dieses Gebäudes

Anforderungen gemäß GEG<sup>2</sup>

Ist-Wert kWh/(m <sup>2</sup> ·a)	Anforderungswert kWh/(m <sup>2</sup> ·a)
W/m <sup>2</sup> ·K	W/m <sup>2</sup> ·K

Für Energiebedarfsberechnungen verwendetes Verfahren

- Verfahren nach DIN V 1108-6 und DIN V 4701-10
- Verfahren nach DIN V 16599
- Regelung nach § 31 GEG („Modellgebäudeverfahren“)
- Vereinfachungen nach § 50 Absatz 4 GEG

Primärenergiebedarf dieses Gebäudes

Endenergiebedarf dieses Gebäudes [Pflichtangabe in Immobilienanzeigen] kWh/(m<sup>2</sup>·a)

**Angaben zur Nutzung erneuerbarer Energien**<sup>3</sup>

Art:	Deckungsanteil:	Anteil der Pflichterfüllung:
	%	%
	%	%
Summe:	%	%

**Vergleichswerte Endenergie**<sup>4</sup>

	A+	A	B	C	D	E	F	G	H		
	0	25	50	75	100	125	150	175	200	225	>250
Effizienzklasse	A+	A	B	C	D	E	F	G	H		
EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)	EFH 1 (Neubau)
MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)	MFH 1 (Neubau)

**Maßnahmen zur Einsparung**<sup>3</sup>

Die Anforderungen zur Nutzung erneuerbarer Energien zur Deckung des Wärme- und Kälteenergiebedarfs auf Grund des § 10 Absatz 2 Nummer 2 GEG erfüllt.

- Die Anforderungen nach § 45 GEG in Verbindung mit § 16 GEG sind eingehalten.
- Maßnahme nach § 45 in Kombination gemäß § 34 Absatz 2 GEG erfüllt. Die Anforderungen nach § 16 GEG werden um ... % unterschritten. Anteil der Pflichterfüllung: ... %.

Erläuterungen zum Berechnungsverfahren

Das GEG lässt für die Berechnung des Energiebedarfs unterschiedliche Verfahren zu, die im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Insbesondere wegen standardisierter Randbedingungen erlauben die angegebenen Werte keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Energieverbrauch. Die aufgezeigten Bedarfswerte der Skala sind speziell für Werte nach dem GEG. GEG = Gebäudeenergieeffizienzverordnung (A), die im Allgemeinen größer ist als die Wohnfläche des Gebäudes.

<sup>1</sup> siehe Fußnote 1 auf Seite 1 des Energieausweises  
<sup>2</sup> nur bei Neubau sowie bei Modernisierung im Fall des § 60 Absatz 2 GEG  
<sup>3</sup> nur bei Neubau  
<sup>4</sup> EFH: Einfamilienhaus, MFH: Mehrfamilienhaus

# III. Bilanzierungspraxis

## Photovoltaik-Anlagen

### Sachverhalt

Mehrfamilienhaus Gartenstraße

Installation einer PV-Anlage mit Speicher

RBW 31.12.2023: € 700.000,00

RND: 35 Jahre

Anschaffungskosten 2023: € 35.000,00

Bisher: eigenständiger Vermögensgegenstand

Ausweis: Technische Anlagen und Maschinen

Abschreibung planmäßig

auf 20 Jahre (01.01.2023): € 1.750,00

RBW 31.12.2023: € 33.250,00



# III. Bilanzierungspraxis

## Photovoltaik-Anlagen

### Sachverhalt

Mehrfamilienhaus Gartenstraße

Installation einer PV-Anlage mit Speicher

RBW 31.12.2023: € 700.000,00

RND: 35 Jahre

Anschaffungskosten 2023: € 35.000,00

neu: Beurteilung Nutzungs- und Funktionszusammenhang  
mit dem Gebäude

Ausweis: nachträglich HK beim Gebäude

Abschreibung planmäßig

auf 35 Jahre RND: € 21.000,00 (PV: € 714.000,00)

RBW 31.12.2023: € 1.000,00 (PV: € 34.000,00)

Pflicht zum Einbau

Strom wird (nahezu)  
ausschließlich in dem  
betreffenden Gebäude  
verbraucht

Afa € 1.750,00  
RBW € 33.250,00

# III. Bilanzierungspraxis

## Photovoltaik-Anlagen

### § 12 Abs. 3 UStG

#### Regelung bis zum 31.12.2022

Lieferung/Installation unterlag dem Regelsteuersatz von 19 %

#### Neuregelung ab 01.01.2023 - § 12 Abs. 3 UStG

Lieferung und Installation an den Endkunden unterliegen einem gesonderten Steuersatz von 0 %.

#### Wichtig:

- Die Stromeinspeisung unterliegt weiterhin 19 % USt
- Anreiz zum Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ist durch den Steuersatz von 0% weggefallen.

# III. Bilanzierungspraxis

## Heizungsaustausch

### Sachverhalt

Mehrfamilienhaus Gartenstraße

Austausch der Gasheizung durch eine Wärmepumpe

RBW 31.12.2023: € 700.000,00

RND: 35 Jahre

Kosten Wärmepumpe 2023: € 45.000,00

Bisher: keine aktivierungspflichtigen Kosten

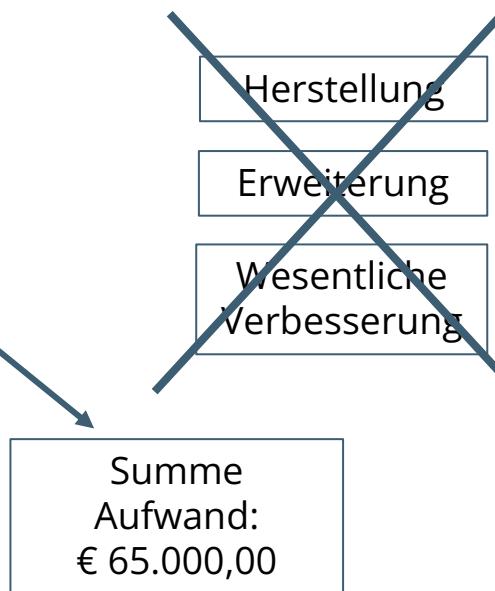
Ausweis: Instandhaltungskosten

Abschreibung planmäßig

auf 35 Jahre (01.01.2023):

RBW 31.12.2023: € 20.000,00

€ 680.000,00



# III. Bilanzierungspraxis

## Heizungsaustausch

### Sachverhalt

Mehrfamilienhaus Gartenstraße

Austausch der Gasheizung durch eine Wärmepumpe

RBW 31.12.2023: € 700.000,00

RND: 35 Jahre

Kosten Wärmepumpe 2023: € 45.000,00

neu: aktivierungspflichtige Herstellungskosten

Ausweis: nachträglich HK bei Grundstücken mit  
Wohnbauten

Abschreibung planmäßig

auf 35 Jahre (01.01.2023):

RBW 31.12.2023:

€ 21.285,00

€ 723.715,00

Endenergiebedarf  
vermindert sich um  
mehr als 30%

Wesentliche  
Verbesserung

Summe  
Aufwand:  
€ 21.285,00

Summe  
Aufwand:  
€ 65.000,00

# III. Bilanzierungspraxis

## Heizungsaustausch

### Zwischenfazit:

- Erhebliche Unterschiede in der Gewinnauswirkung
- Ohne diese Regelung würden Jahresfehlbeträge das Eigenkapital erheblich reduzieren
- Die Bilanzierung bzw. hier die Aktivierung in der Handelsbilanz schlägt auf die Steuerbilanz durch. Einige Unternehmen kommt ein Heizungsaustausch gelegen, da sich dadurch das steuerliche Ergebnis verringert
- ERS IFA1 n.F. anzuwenden, ab JA 2025; frühere Anwendung ist zulässig, dann aber vollständig
- Anhangsangabe: Im Einklang mit dem ERS IFA1 n. F. wurden .... aktiviert.

PV-Anlage  
Wärmepumpe

# III. Bilanzierungspraxis

## Nahwärmennetz

### Nahwärmesystem

- ↳ Versorgung weiterer Gebäude mit Wärme und Energie
- Ausweis unter Technischen Anlagen und Maschinen
- eigener Vermögensgegenstand (Aktivierung von Herstellungskosten)
- Planmäßige Abschreibung über 20 Jahre
- Nahwärmeleitungen zur Verteilung zwischen den Gebäuden sind Bestandteile des Nahwärmesystems
- Hausanschlüsse und Regelstationen in den Gebäuden dagegen sind unselbständige Gebäudebestandteile

# III. Bilanzierungspraxis

## Nahwärmenetz

### Nahwärmesystem

↳ Bilanzierung unproblematisch; keine Änderung durch ERS IFA 1 n.F.

### Hausanschlüsse und Regelstationen

- Kein eigener Vermögensgegenstand, sondern unselbständiger Gebäudeteil
- Liegen nachträgliche Herstellungskosten vor?
- Herstellung / Erweiterung / wesentliche Verbesserung  
ja      → Aktivierung  
nein    → Instandhaltungskosten

# III. Bilanzierungspraxis

## Nahwärmenetz

### Sachverhalt

Modernisierung eines Mehrfamilienhauses im Rahmen einer energetischen Gebietssanierung

Standardsprung

Durchgeführte Maßnahmen:

- Wärmedämmverbundsystem
- Austausch der Fenster
- Anschluss Nahwärme



**Ergebnis:** in Kombination mit der Nahwärme reichen zwei Standardsprünge; Aktivierung der Hausanschlüsse

Wenn Gebäude an moderne Fernwärme- oder **Nahwärme**-Systeme angeschlossen werden oder worden sind, reicht für die Entstehung von aktivierungspflichtigen Herstellungskosten ein Standardsprung bei **zwei Kriterien** aus, wenn davon ausgegangen werden kann, dass das dritte Kriterium "Heizung" auf dem **neuesten Standard** ist und **außerhalb** des eigentlichen "Gebäudes" angesiedelt ist.  
(GdW Standard - Modernisierung von Gebäuden)

# III. Bilanzierungspraxis

## Nahwärmenetz

### Sachverhalt

Modernisierung eines Mehrfamilienhauses  
im Rahmen einer energetischen Gebietssanierung

Standardsprung

Erweiterung

Durchgeführte Maßnahmen:

- Wärmedämmverbundsystem
- Anschluss Fernwärme

✓  
?

✓  
—

**ERS IFA1 n.F.**

der Anschluss an das Nahwärmenetz wird **nicht** zu einer deutlichen (30%)  
Minderung des Endenergiebedarfs führen

**Ergebnis:**

Aktivierung des WDVS  
Anschlusskosten im Gebäude landen in der Instandhaltung

# III. Bilanzierungspraxis

## Exkurs: nachträgliche HK

### Wie könnte ich doch noch in eine Aktivierung der Hausanschlusskosten kommen?

Schlagwort: „zeitliche Zusammenhang“

Ein enger zeitlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die Maßnahmen planmäßig über mehrere Geschäftsjahre erstrecken. Voraussetzung ist demnach, dass die zeitliche Planung der Maßnahmen in Übereinstimmung mit der Unternehmensplanung erfolgt.

Berücksichtigung von Baumaßnahmen, die über mehrere Jahre verteilt werden. Die Planung muss vor Beginn der Arbeiten vorliegen und dokumentiert sein.

Gewisse Steuerung des Aufwands durch eine Unternehmensplanung möglich (Standardsprung bei einem weiteren zentralen Ausstattungsmerkmal).

# III. Bilanzierungspraxis

## Exkurs: nachträgliche HK

### Darstellung der nachträglichen Herstellungskosten im Jahresabschluss

Die bisherige Nutzung wird **nicht fortgeführt**

(Aus- und Umbauten im entmieteten Zustand)

Restbuchwert zum Beginn der Modernisierungsmaßnahme wird auf Anlagen im Bau gebucht; Aussetzung der planmäßigen Abschreibung; Baukosten werden als Zugang bei AiB gezeigt.

Nach Abschluss der Maßnahme wird das Gebäude wieder auf Grundstücke mit Wohnbauten umgebucht.

Die bisherige Nutzung wird zumindest **teilweise** im Wege der Vermietung **weitergeführt**

→ Baukosten werden als Zugang bei dem jeweiligen Bilanzposten gezeigt; weiterhin planmäßige Abschreibung auf die Restnutzungsdauer; keine Aussetzung der Afa.

# III. Bilanzierungspraxis

## Exkurs: nachträgliche HK

**Problem:** Modernisierung dauert zwei Jahre  
Verlängerung der Restnutzungsdauer

- Möglichkeit a) Verlängerung der Restnutzungsdauer bereits im ersten Jahr
- pro: ab Beginn der Maßnahme werden die Kosten mit der neuen, korrekten RND abgeschrieben
  - contra: es wird bereits mit einer neuen RND abgeschrieben, obwohl die Maßnahme noch nicht abgeschlossen ist
- Möglichkeit b) Zugang bei Grundstücken mit Wohnbauten und Beginn der Abschreibung erst bei Fertigstellung
- pro: Abschreibung mit korrekter Restnutzungsdauer
  - contra: Ausweis bei Grundstücken mit Wohnbauten ohne laufende Afa

# III. Bilanzierungspraxis

## Exkurs: nachträgliche HK

## Grundstücke mit Wohnbauten

Ifd./Anwesen	Baujahr	Anzahl	Wohn- und		Herstellungs- kosten 01.01.2023	Zugang 2023	Herstellungs- kosten 31.12.2023	Abschreibungen			Gebäudekosten 31.12.2023	Grund und Boden per 31.12.2023	Bilanz- ausweis 31.12.2023	RND	
			Hs	WE				früherer Jahre	in 2023	insgesamt					
			qm	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	Jahre	
1 Gartenstr. 1-11 Modernisierung	1950	6	33	2.680,00	842.250,00		842.250,00	747.500,00	10.528,00	758.028,00	84.222,00	8.500,00	92.722,00	9	
					350.000,00		350.000,00			0,00	350.000,00		350.000,00		
			6	33	2.680,00	842.250,00	350.000,00	1.192.250,00	747.500,00	10.528,00	758.028,00	434.222,00	8.500,00	442.722,00	

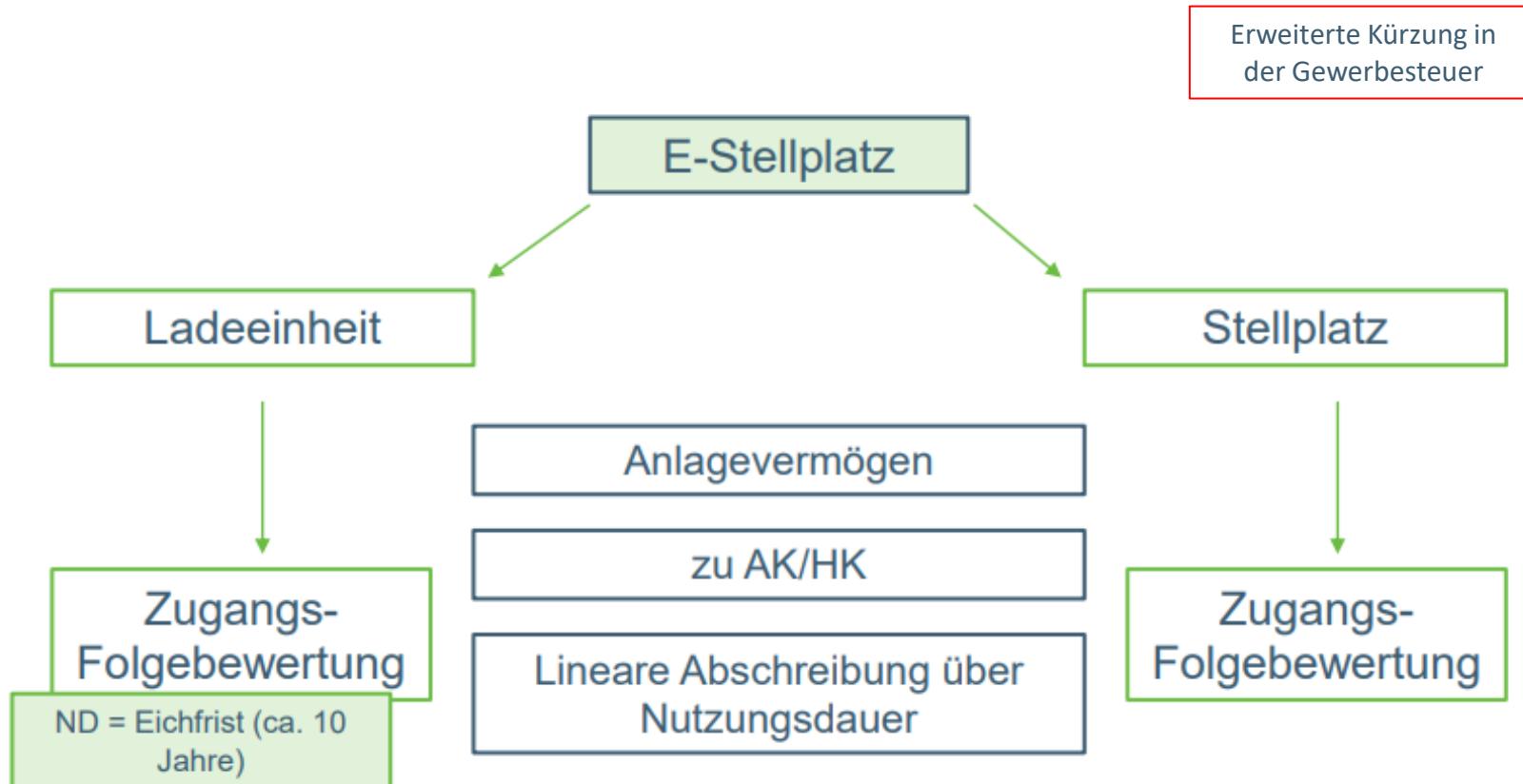
nur in Absprache mit der  
Wirtschaftsprüfung

## Grundstücke mit Wohnbauten

Ifd./Anwesen	Baujahr	Anzahl	Wohn- und		Herstellungs- kosten 01.01.2024	Zugang 2024	Herstellungs- kosten 31.12.2024	Abschreibungen			Gebäudekosten 31.12.2024	Grund und Boden per 31.12.2024	Bilanz- ausweis 31.12.2024	RND
			Hs	WE				früherer		in	insgesamt			
			Nutzfläche					Jahre	2024					
			qm	€				€	€	€	€		- unverändert -	
1 Gartenstr. 1-11 Modernisierung	1950	6	33	2.680,00	842.250,00 350.000,00		842.250,00 150.000,00	758.028,00 0,00	2.807,00 16.667,00	760.835,00 16.667,00	81.415,00 483.333,00	8.500,00 483.333,00	89.915,00 483.333,00	30 30
		6	33	2.680,00	1.192.250,00		150.000,00	1.342.250,00	758.028,00	19.474,00	777.502,00	564.748,00	8.500,00	573.248,00

# III. Bilanzierungspraxis

## Wallboxen



# III. Bilanzierungspraxis

## Überbauverpflichtung

### Sachverhalt:

Anbringung WDVS an der Außenwand eines Hauses, dass sich an der Grundstücksgrenze befindet. Dadurch kommt es zum Überbau.

Beispiel: 15 cm Gesamtstärke auf 12,10 m ( $1,815 \text{ m}^2$ )

Variante a):      Zahlung eines Einmalbetrages  
                         Aktivierung mit den HK für das WDVS

Variante b):      Die Eigentümerin erhält für ihre Duldung eine jährliche Überbaurente in Höhe von € 290,00, solange der Überbau besteht.

Ergebnis:      Aus der jährlichen Verpflichtung ist durch Barwertberechnung die Höhe der Verpflichtung zu ermitteln und zu aktivieren.  
                         Durch die jährliche Zahlung verringert sich die Verpflichtung.  
                         Herstellungskosten sind im Jahr des Anbringens vollständig erfasst.

# IV. Fazit

- Den RS IFA1 n.F. bietet eine neue Möglichkeit die Kosten für den Austausch der Heizung aktivieren.
- Ziel ist es, die zunehmende Bedeutung von Klimaschutzinvestitionen im Gebäudebereich angemessen zu würdigen. Dabei kommen zu den bekannten Aktivierungsvorschriften einige neue Spielregeln hinzu, die beachtet werden müssen.
- Wichtige Entwicklung für die Darstellung der energetischen Sanierungen im Jahresabschluss.

# 4. Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

# Agenda

- 1. Begriff des Eigenkapitals**
- 2. Gezeichnetes Kapital**
  - Ausweis
  - Bewertung
  - Ausstehende Einlagen / Eigene Anteile
- 3. Geschäftsguthaben**
- 4. Rücklagen**
- 5. Ergebnisverwendung**
- 6. Negatives Eigenkapital**
- 7. Anhangangaben**
- 8. Lagebericht**
- Anlage**

# 1. Begriff des Eigenkapitals (1)

Die Mittel, die einem Unternehmen von seinen Eigentümern unbefristet und nicht rückzahlbar zur Verfügung gestellt werden oder als erwirtschafteter Gewinn im Unternehmen belassen werden.

## Funktionen des Eigenkapitals (EK)

- Finanzierungsfunktion
- Haftungsfunktion/Verlustdeckung
  - strenge Kapitalerhaltungsvorschriften bei Kapitalgesellschaften (KapG) und Genossenschaften (eG)  
-> Rückzahlung, Gewinnausschüttungen)
  - bei Einzelkaufleuten (eK) und Personenhandelsgesellschaften (PHG) Haftung mit Privatvermögen
- Repräsentationsfunktion

# 1. Begriff des Eigenkapitals (2)

## Weitere Aspekte:

- Bildung:
  - von außen (Einlagen)
  - von innen (Thesaurierung von Gewinnen)
- Abgrenzung zu Fremdkapital (HFA 1/1994 zu Genussrechten):
  - Nachrangigkeit im Insolvenz- und Liquidationsfall
  - erfolgsabhängige Vergütung
  - Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe
  - Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung

# 1. Begriff des Eigenkapitals (3)

## Posten nach § 266 Abs. 3 HGB:

- A. Eigenkapital
  - I. Gezeichnetes Kapital
  - II. Kapitalrücklage
  - III. Gewinnrücklagen
    - 1. gesetzliche Rücklage
    - 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
    - 3. satzungsmäßige Rücklagen
    - 4. andere Gewinnrücklagen
  - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
  - V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag

## 2. Gezeichnetes Kapital

### Definition § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB a.F.

Gestrichen durch  
Aktienrechtsnovelle 2016!

„Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist.“

### Eigenkapitalähnliche Posten (nicht im EK ausgewiesen)

- Eigenkapitalersetzende Darlehen
  - bilanziell Fremdkapital (FK)
  - haftungsrechtlich Eigenkapital
- Einlagen stiller Gesellschafter
  - FK mit gesellschaftsähnlicher Ausgestaltung

## 2. Gezeichnetes Kapital Ausweis (1)

### Grundsätzliches:

- Gezeichnetes Kapital bedeutet gesellschaftsrechtlich:
  - bei Aktiengesellschaft das Grundkapital
  - bei GmbH das Stammkapital
- maßgeblich ist der im Handelsregister (HR) eingetragene Betrag (§ 189 AktG, § 54 Abs. 3 GmbHG)

## 2. Gezeichnetes Kapital Ausweis (2)

### **Kapitalerhöhung bei AG:**

- gegen Einlagen (§ 184 AktG)
- bedingte Kapitalerhöhung (§ 192 AktG)
  - z.B. Optionsrechte, Wandelanleihen
- genehmigtes Kapital (§ 202 AktG)
- aus Gesellschaftsmitteln (§ 207 AktG)

### **Kapitalerhöhung bei GmbH:**

- gegen Einlagen (§ 55 GmbHG)
- genehmigtes Kapital (§ 55a GmbHG)
- durch Umwandlung von Rücklagen (§ 57c GmbHG)

=> Beispiele vgl. **Anlage**

# 2. Gezeichnetes Kapital Bewertung

## **Gemäß § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB mit Nennbetrag**

- keine Verteilung vor Auflösung ohne Kapitalherabsetzungsbeschluss
- Verletzung der Vorschrift insbesondere bei nicht zeitgerechter Erfassung von Veränderungen des gezeichneten Kapitals
  - bei niedrigerem Betrag als Nennbetrag Nichtigkeit des JA wegen Überbewertung (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AktG)
  - bei höherem Betrag ggf. Nichtigkeit des JA wegen Unterbewertung (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AktG)
  - bei GmbH analoge Anwendung des AktG

## **Sonderfall Sacheinlagen:**

- höchstens mit dem Zeitwert
- auch niedrigere Ansätze sind zulässig

# 2. Gezeichnetes Kapital Sonderfälle

## Ausstehende Einlagen (Nettoausweis; § 272 Abs. 1 S. 2 HGB)

- Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen.
- Der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen.
- Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

### Beispiel:

- A-GmbH hat Nennkapital von T€ 1.000 und Rücklagen von T€ 2.000
- eingezahlt sind T€ 100
- eingefordert sind noch T€ 500

Wie und in welcher Höhe hat der Ausweis zu erfolgen?

# Ausstehende Einlagen Nettoausweis (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB)

<b>Aktivseite</b>		<b>Passivseite</b>	
Anlagevermögen	14.000	Eigenkapital	
Umlaufvermögen		Nennkapital	1.000
Unfertige Leistungen	1.500	nicht eingefordert	<u>-400</u>
<b>Eingeforderte Einlagen</b>	<b>500</b>	<b>Eingefordertes Kapital</b>	<b>600</b>
Sonstige Forderungen	1.000	Rücklagen	2.000
		Bilanzgewinn	<u>400</u>
		Rückstellungen	200
		Verbindlichkeiten	<u>13.800</u>
Bilanzsumme	<u>17.000</u>	Bilanzsumme	<u>17.000</u>

# 2. Gezeichnetes Kapital Sonderfälle

## Eigene Anteile (Nettoausweis; § 272 Abs. 1a HGB)

- Der Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile ist in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.
- Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen.

### Beispiel:

- A-GmbH hat Nennkapital von T€ 1.000 und Rücklagen von T€ 2.000
- Die Gesellschaft hält eigene Anteile im Nennwert von T€ 100 und zu Anschaffungskosten von T€ 500

Wie und in welcher Höhe hat der Ausweis zu erfolgen?

# Eigene Anteile Nettoausweis (§ 272 Abs. 1a HGB)

<b>Aktivseite</b>		<b>Passivseite</b>	
Anlagevermögen	14.000	Eigenkapital	
Umlaufvermögen		Nennkapital	1.000
Unfertige Leistungen	1.500	abzgl. Eigene Anteile	<u>-100</u>
Sonst. Forderungen	<u>1.000</u>		900
	<u>2.500</u>	And. Gewinnrückl.	<u>1.600</u>
			2.500
		Rückstellungen	200
Bilanzsumme	<u>16.500</u>	Verbindlichkeiten	<u>13.800</u>
		Bilanzsumme	<u>16.500</u>

### 3. Geschäftsguthaben (1)

- gem. § 337 Abs. 1 Satz 1 HGB an Stelle des gezeichneten Kapitals „Geschäftsguthaben“ (GGH)
- gesonderte Angabe der am Bilanzstichtag ausgeschiedenen Mitglieder (§ 337 Abs. 1 Satz 2 HGB)
  - zum Bilanzstichtag durch Kündigung oder Ausschluss ausscheidende Mitglieder
  - im Gj. verstorbene Mitglieder
    - Ausnahme: Fortsetzungsklausel in Satzung
- i.d.R. auch GGH aus gekündigten Geschäftsanteilen
  - nur für Kredit-Genossenschaften vorgeschrieben (RechKredV)

### 3. Geschäftsguthaben (2)

- Rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile
  - Bruttoausweis (§ 337 Abs. 1 Satz 3 HGB):
    - unter GGH und
    - auf Aktivseite vor AV
  - Nettoausweis (§ 337 Abs. 1 Satz 4 HGB):
    - Vermerk des Betrages bei den GGH

### 3. Geschäftsguthaben (3)

		Geschäftsjahr	Vorjahr
	EUR	EUR	EUR
<b>A Eigenkapital</b>			
<b>I Geschäftsguthaben</b>			
1 der mit Ablauf des Geschäftsjahres ausgeschiedenen Mitglieder	156.626,99		207.087,50
2 der verbleibenden Mitglieder	4.433.391,14		4.023.186,30
3 aus gekündigten Geschäftsanteilen	22.314,11	<b>4.612.332,24</b>	12.607,92
		<hr/>	
Rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile 21.408,86 EUR (VJ 22.413,70 EUR)			
<b>II Kapitalrücklage</b>		<b>67.378,04</b>	62.758,04

# 3. Geschäftsguthaben (4)

## Beispiel

Zum 31.12.

- haben 3.000 Mitglieder 12.000 Anteile zu € 500 gezeichnet
- wurden insgesamt T€ 5.850 eingezahlt, davon T€ 50 ohne dass Anteile gezeichnet wurden
- wurden über T€ 150 Ratenzahlungsvereinbarungen getroffen; davon sind T€ 20 entgegen der Vereinbarungen noch nicht bezahlt
- scheiden von den o.g. Mitgliedern 50 mit 200 Anteilen aus. Diese Anteile waren voll eingezahlt.

Wie ist das Geschäftsguthaben im Jahresabschluss abzubilden?  
(Die Verbindlichkeiten sind korrekt dargestellt!)

### 3. Geschäftsguthaben (5)

<b>Aktivseite</b>		<b>Passivseite</b>	
Anlagevermögen	18.900	Eigenkapital	
Umlaufvermögen		Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder	5.700
Unfertige Leistungen	1.500	ausscheidenden Mitglieder	<u>100</u>
Sonst. Forderungen	<u>1.000</u>	(Rückständig fällige Einzahlungen 20)	5.800
	2.500	Ergebnisrücklagen	1.100
		Bilanzgewinn	<u>500</u> 7.400
		Rückstellungen	200
		Verbindlichkeiten	<u>13.800</u>
Bilanzsumme	<u>21.400</u>	Bilanzsumme	<u>21.400</u>

### 3. Geschäftsguthaben (6)

- Zusammensetzung:
  - Einzahlungen
  - Gutschriften von Wohnungsbauprämiien
  - Dividendengutschriften
  - Gutschriften aus der Übertragung von Geschäftsguthaben
- Nennbetrag der übernommenen Geschäftsanteile darf nicht überschritten werden
- Satzungsänderungen über Erhöhung oder Herabsetzung des Geschäftsanteils sind erst ab Eintragung in GenR berücksichtigen

### 3. Geschäftsguthaben (7)

#### Beispiel:

Beschlussfassung über Erhöhung auf 10 Pflichtanteile in der Mitgliederversammlung vom 20.11.2023. Eintragung in das Genossenschaftsregister erfolgt unter dem 05.01.2025.

#### Was ist in dem Jahresabschluss zum 31.12.2023 bzw. 31.12.2024 zu berücksichtigen?

- Nach § 16 Abs. 6 GenG haben satzungsändernde Beschlüsse keine rechtliche Bindung vor Eintragung; auch nicht im Innenverhältnis oder rückwirkend ab Eintragung.
- Keine ausstehenden Anteile zu buchen.
- Anhangsangabe bei Mitgliederbewegung:

„Der Beschluss der Mitgliederversammlung vom 20.11.2023 über die Erhöhung der Pflichtanteile auf 10 wurde unter dem 05.01.2025 beim Genossenschaftsregister eingetragen.“

### 3. Geschäftsguthaben (8)

- Sonderfälle (Posten „Sonstige Verbindlichkeiten“):
  - Vorauszahlungen auf künftige Geschäftsanteile
  - Überzahlungen
  - Auseinandersetzungsguthaben
  - Guthaben der bereits in früheren Jahren verstorbenen Mitglieder, deren Tod erst später bekannt geworden ist
- Vorzeitige Auszahlung von Auseinandersetzungsguthaben
  - grundsätzlich erst nach Feststellung des JA, maximal nach sechs Monaten
  - vorher Kreditgewährung durch Vorstand
    - Prüfung § 49 GenG
    - Ggf. Haftung durch Vorstand bei Ausfall

# 4. Rücklagen Kapitalrücklage

## Eigenkapitalzuführungen über gezeichnetes Kapital hinaus (§ 272 Abs. 2 HGB)

- Agio bei Anteilsausgabe
- Agio bei Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen und Optionsrechten zum Erwerb von Anteilen
- Zuzahlungen für Gewährung eines Vorzugs, z.B. Vorzugsaktien
- Andere Zuzahlungen, die Gesellschafter in das EK leisten
  - Vorteil: jederzeit auflösbar
  - keine Schuldposten
  - Leistung muss „gewollt“ sein

⇒ gesellschaftsrechtliche Vereinbarung notwendig

⇒ bei eG auch Eintrittsgelder

# 4. Rücklagen

## Gewinn-/Ergebnisrücklagen (1)

- Offene Selbstfinanzierung
- aus dem Ergebnis gebildete Rücklagen
- KapG (§§ 272 Abs. 3, 266 Abs. 3 HGB)
  - gesetzliche Rücklage
  - Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
  - satzungsmäßige Rücklagen
    - andere Gewinnrücklagen
- eG (§ 337 Abs. 2 HGB)
  - gesetzliche Rücklage
  - andere Ergebnisrücklagen

# 4. Rücklagen Gewinn-/Ergebnisrücklagen (2)

- **Gesetzliche Rücklage:**
  - AG (§ 150 AktG)
    - 5 % des um Verlustvortrag aus dem Vj. geminderten JÜ,
    - bis gesetzliche Rücklage und Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB zusammen
    - 10 % oder den in Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals erreichen
    - bei Aufstellung vorzunehmen (Pflichteinstellung)
    - Verwendung nur zu den in § 150 Abs. 3 u. 4 AktG genannten Zwecken

# 4. Rücklagen

## Gewinn-/Ergebnisrücklagen (3)

- **Gesetzliche Rücklage:**
    - GmbH
      - Keine gesetzliche Vorschrift zur Bildung einer gesetzlichen bzw. gesellschaftsvertraglichen Rücklage
      - Satzung/Gesellschaftsvertrag kann Regelungen zur Bildung bzw. Verwendung einer Rücklage enthalten
- z.B. „Aus dem Jahresüberschuss abzüglich eines Verlustvortrages ist bei Aufstellung der Bilanz eine Rücklage zu bilden. In diese sind mindestens 10 % des Jahresergebnisses einzustellen, bis die Höhe des Stammkapitals erreicht ist. Diese Rücklage darf nur wie eine gesetzliche Rücklage des Aktienrechts verwandt werden. § 150 Abs. 3 und 4 AktG gelten entsprechend.“

# 4. Rücklagen

## Gewinn-/Ergebnisrücklagen (4)

- **Gesetzliche Rücklage:**
  - eG (§ 337 Abs. 2 HGB)
    - notwendiger Satzungsinhalt gem. § 7 Nr. 2 GenG
    - Höhe der Zuweisung ergibt sich aus Satzung
      - z. B. „...10% des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses zuführen, bis 50% der von den verbleibenden Mitgliedern übernommenen Geschäftsanteile erreicht sind ...“
    - bei Aufstellung vorzunehmen (Pflichteinstellung)
    - Verwendung nur zur Verlustdeckung

# 4. Rücklagen Gewinn-/Ergebnisrücklagen (5)

- **Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen (§ 272 Abs. 4 HGB; nur KapG):**
  - Ausschüttungssperrfunktion durch zwingende Bildung und Beschränkung der Auflösung
  - in Höhe der aktivierten Beträge für Anteile an einem herrschenden oder an einem mit Mehrheit beteiligten Unternehmen
  - Bildung aus
    - vorhandenen, freien Rücklagen (Umbuchung)
    - zu Lasten des laufenden Jahresergebnisses, auch wenn dadurch Bilanzverlust
  - bei Aufstellung des JA vorzunehmen
  - mindert nicht Bemessungsgrundlage für die Dotierung der
    - Gewinnrücklagen nach § 58 AktG
    - Gesetzlichen Rücklage
  - Auflösung bei Veräußerung der Anteile

# 4. Rücklagen Gewinn-/Ergebnisrücklagen (6)

- **satzungsmäßige/gesellschaftsvertragliche Rücklagen (nur KapG):**
  - Wahlbestandteil der Satzung/des Gesellschaftsvertrages
  - zweckgebundene oder zweckfreie Rücklagen
  - verpflichtende Wirkung durch GV/Satzung; Ermächtigung reicht nicht aus
- **Bauerneuerungsrücklage**
  - Deckung künftiger Instandhaltungskosten
  - bei AG gelten Beschränkungen nach § 58 AktG
  - bei GmbH und eG gelten Satzungsregelungen

# 4. Rücklagen Gewinn-/Ergebnisrücklagen (7)

- **andere Gewinn-/Ergebnisrücklagen:**
  - alle anderen Rücklagen
  - bei Aufstellung oder durch
    - Gesellschafterversammlung
    - Hauptversammlung
    - Generalversammlung
  - Einstellungen und Entnahmen richten sich nach Satzung/GV
    - Beschränkungen bei AG (§ 58 AktG; Halbteilungsgrundsatz) bei Aufstellung

# 5. Ergebnisverwendung (1)

- Wahlrecht nach § 268 Abs. 1 HGB: Aufstellung der Bilanz
  - vor Verwendung des Jahresergebnisses
  - nach teilweiser Ergebnisverwendung
  - nach vollständiger Ergebnisverwendung
- Maßnahmen der Ergebnisverwendung:
  - Ausschüttung
  - Einstellung und Auflösung von Gewinnrücklagen
  - Auflösung der Kapitalrücklage
  - Gewinnvortrag

⇒ Ergebnisverwendung (EV): Maßnahmen, die Entwicklung vom Jahresüberschuss zu Bilanzgewinn berühren (§ 158 Abs. 1 AktG)

## 5. Ergebnisverwendung (2)

- Darstellung auch in GuV möglich (§ 275 Abs. 4 HGB):
  - bei AG Pflicht (§ 158 Abs. 1 AktG); oder Anhang
  - bei GmbH und eG Wahlrecht
- Pflichtangaben bei eG (§ 337 Abs. 3 HGB; Bilanz oder Anhang)
  - Beträge, welche die Generalversammlung aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres eingestellt hat
  - Beträge, die aus dem JÜ des Gj. eingestellt wurden
  - Beträge, die für das Gj. entnommen wurden



Rücklagenspiegel  
vgl. Folgeseite

# 5. Ergebnisverwendung (2a)

- Rücklagenspiegel (eG)

	Bestand am Ende des Vorjahrs EUR	Einstellung aus dem Bilanzgewinn des Vorjahrs EUR	Einstellung aus dem Jahresüber- schuss des Geschäftsjahrs EUR	Entnahme für das Geschäftsjahr EUR	Bestand am Ende des Geschäftsjahrs EUR
--	---	---	---	---	---

## Ergebnisrücklagen

(1) gesetzliche Rücklage .....	_____	_____	_____	_____	_____
(2) Bauerneuerungsrücklage .....	_____	_____	_____	_____	_____
(3) Andere Ergebnisrücklagen .....	_____	_____	_____	_____	_____

# 5. Ergebnisverwendung (3)

- **teilweise** Ergebnisverwendung
  - Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ sowie „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ wird durch den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ersetzt (§ 268 Abs. 1 HGB)
  - Gründe:
    - gesetzliche Regelung (z.B. § 150 AktG)
    - Satzungsregelung
    - Gesellschafterbeschluss
  - ⇒ zwingend unter teilweiser Ergebnisverwendung aufstellen

# 5. Ergebnisverwendung (4)

- teilweise Ergebnisverwendung (Beispiel 1)

**GVR:**

<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	7.711.579,06
Verlustvortrag	-3.364.551,21
Einstellung in die gesetzliche Rücklage	-5.000,00
<b>Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	<b>4.342.027,85</b>

	EUR	EUR
<b>A. Eigenkapital</b>		
I. Gezeichnetes Kapital	50.000,00	
II. Gewinnrücklagen		
Gesetzliche Rücklage	5.000,00	
III. Bilanzgewinn	4.342.027,85	

# 5. Ergebnisverwendung (5)

- **teilweise** Ergebnisverwendung (Beispiel 2)

Im **Berichtsjahr** als auch im **Vorjahr** wurde die Bilanz unter teilweiser Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufgestellt (Einstellung in andere Gewinnrücklagen Vorjahr T€ 50,0; im Berichtsjahr T€ 70,0).

## **Bilanz:**

Passivseite	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
<b>Bilanzgewinn</b>	<b>210,0</b>	<b>200,0</b>

## **GVR:**

Gewinn- und Verlustrechnung	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
Jahresüberschuss	80,0	150,0
Gewinnvortrag	200,0	100,0
Einstellungen in Rücklagen	-70,0	-50,0
<b>Bilanzgewinn</b>	<b>210,0</b>	<b>200,0</b>

# 5. Ergebnisverwendung (6)

- **teilweise** Ergebnisverwendung (Beispiel 3)

Im **Vorjahr** wurde die Bilanz unter teilweiser Verwendung des Ergebnisses aufgestellt (Einstellung in andere Gewinnrücklagen T€ 50,0), im Berichtsjahr Aufstellung vor Ergebnisverwendung.

**Bilanz:**

Passivseite	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
Gewinnvortrag	200,0	-
Jahresüberschuss	80,0	-
Bilanzgewinn	-	200,0

**GVR:**

Gewinn- und Verlustrechnung	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
Jahresüberschuss	80,0	150,0
Gewinnvortrag	-	100,0
Einstellungen in Rücklagen	-	-50,0
Bilanzgewinn	-	200,0

# 5. Ergebnisverwendung (7)

- teilweise Ergebnisverwendung (Beispiel 4)

Im **Berichtsjahr** wurde die Bilanz unter teilweiser Ergebnisverwendung aufgestellt (Einstellung in andere Gewinnrücklagen T€ 130), im Vorjahr nicht.

## Bilanz:

Passivseite	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
Gewinnvortrag		100,0
Jahresüberschuss		150,0
Bilanzgewinn	200,0	-

## GVR:

Gewinn- und Verlustrechnung	Geschäftsjahr	Vorjahr
	T€	T€
Jahresüberschuss	80,0	150,0
Gewinnvortrag	250,0	-
Einstellungen in Rücklagen	130,0	-
Bilanzgewinn	200,0	-

# 5. Ergebnisverwendung (8)

- **keine** Ergebnisverwendung

Im **Berichtsjahr** erfolgte keine Ergebnisverwendungsbeschluss über das Jahresergebnis aus dem Vorjahr.

## Bilanz:

<b>Passivseite</b>	<b>Geschäftsjahr</b>	<b>Vorjahr</b>
	T€	T€
Unverteilter Jahresüberschuss	100,0	-
Gewinnvortrag	200,0	200,0
Jahresüberschuss	80,0	100,0

## GVR:

<b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>	<b>Geschäftsjahr</b>	<b>Vorjahr</b>
	T€	T€
Jahresüberschuss	80,0	100,0
Gewinnvortrag	200,0	200,0
Einstellungen in Rücklagen	-	-
Bilanzgewinn	280,0	300,0

# 5. Ergebnisverwendung (9)

- **vollständige** Ergebnisverwendung
  - es verbleibt weder „Bilanzgewinn“ noch „Bilanzverlust“
  - soweit nach Gesetz und Satzung/GV zulässig
  - bei GmbH: schon vor Aufstellung Gewinnverwendungsbeschluss erforderlich

# 6. Negatives Eigenkapital

- Jahresfehlbetrag und Verlustvortrag oder Bilanzverlust übersteigt alle anderen Posten des EK
  - kein „Minus“-Posten auf Passivseite
  - am Schluss der Aktivseite
  - „Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag“ (§ 268 Abs. 3 HGB)
  - buchmäßige Überschuldung
  - nicht unbedingt Überschuldung i.S.d. InsO; aber prüfen!
  - Erläuterung im Anhang geboten
- Unterbilanz (Verlust der Hälfte des gezKap/GGH)
  - sofortige Einberufung der HV/GV/GenV

# 6. Negatives Eigenkapital - Beispiel

- **Aktiva**

<u>RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN</u>	585,04	421.918,40
<u>NICHT DURCH EIGENKAPITAL GEDECKTER FEHLBETRAG</u>	6.274.169,01	6.527.988,49
	<u>8.376.562,40</u>	<u>9.115.636,86</u>

- **Passiva**

<u>PASSIVA</u>	31.12.2014	31.12.2013
	EUR	EUR
<u>EIGENKAPITAL</u>		
Gezeichnetes Kapital	2.556.459,41	2.556.459,41
Verlustvortrag	-9.084.447,90	-9.089.125,64
Jahresüberschuss	253.819,48	4.677,74
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	<u>6.274.169,01</u>	<u>6.527.988,49</u>
	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

# 7. Anhangsangaben

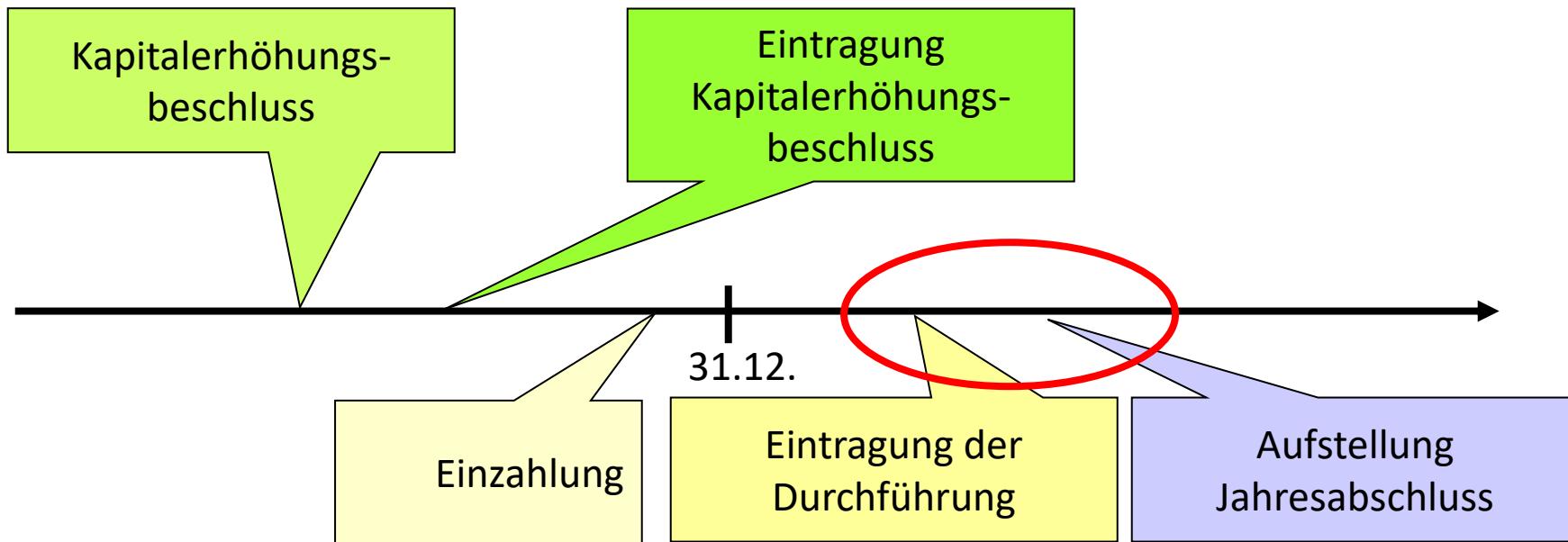
- AG:
  - § 160 AktG zu Vorratsaktien, eigenen Anteilen, Aktiengattungen u.a.
  - Darstellung Ergebnisverwendung statt in GuV (§ 158 Abs. 1 S. 2 AktG)
- eG (§§ 337, 338 HGB):
  - Veränderung der Ergebnisrücklagen statt in der Bilanz
  - Mitgliederentwicklung
  - Gesamtbetrag der Veränderung der Geschäftsguthaben
  - Gesamtbetrag der Veränderung der Haftsummen
  - Gesamtbetrag der Haftsummen

# 8. Lagebericht

- Eigenkapitalinstrumente, wie Aktien oder GmbH-Anteile, stellen beim Emittenten **keine Finanzinstrumente** dar.  
⇒ Keine Berichtspflichten gemäß § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB im Lagebericht

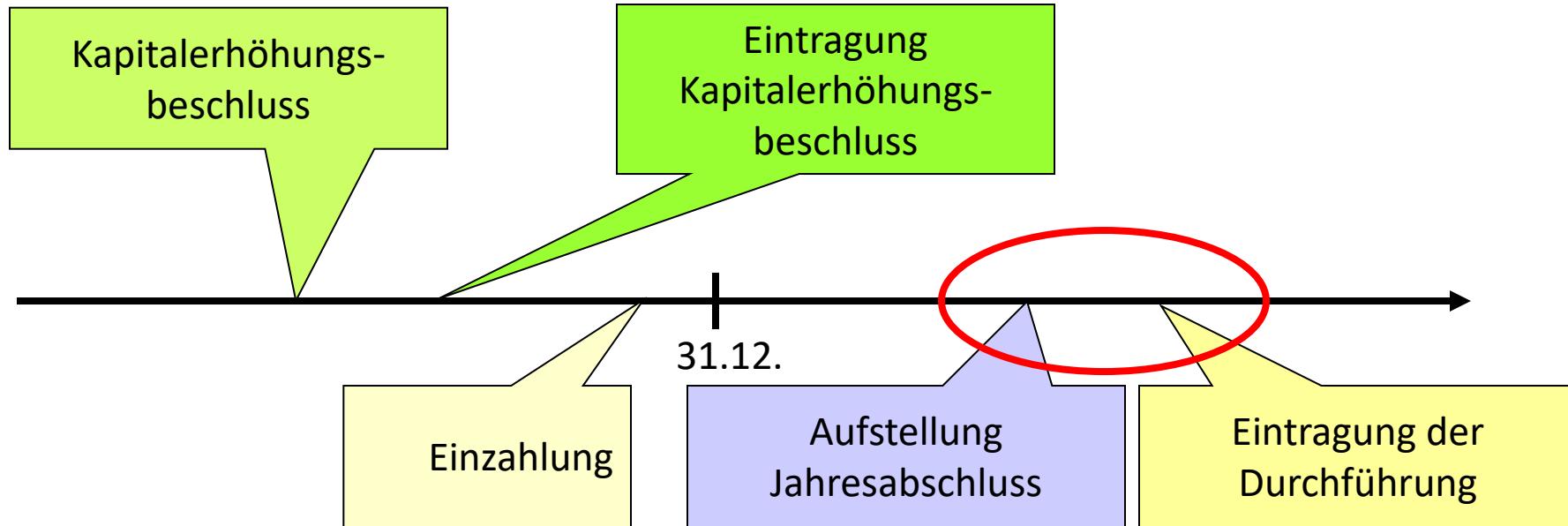
# Anlage

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der AG (1)



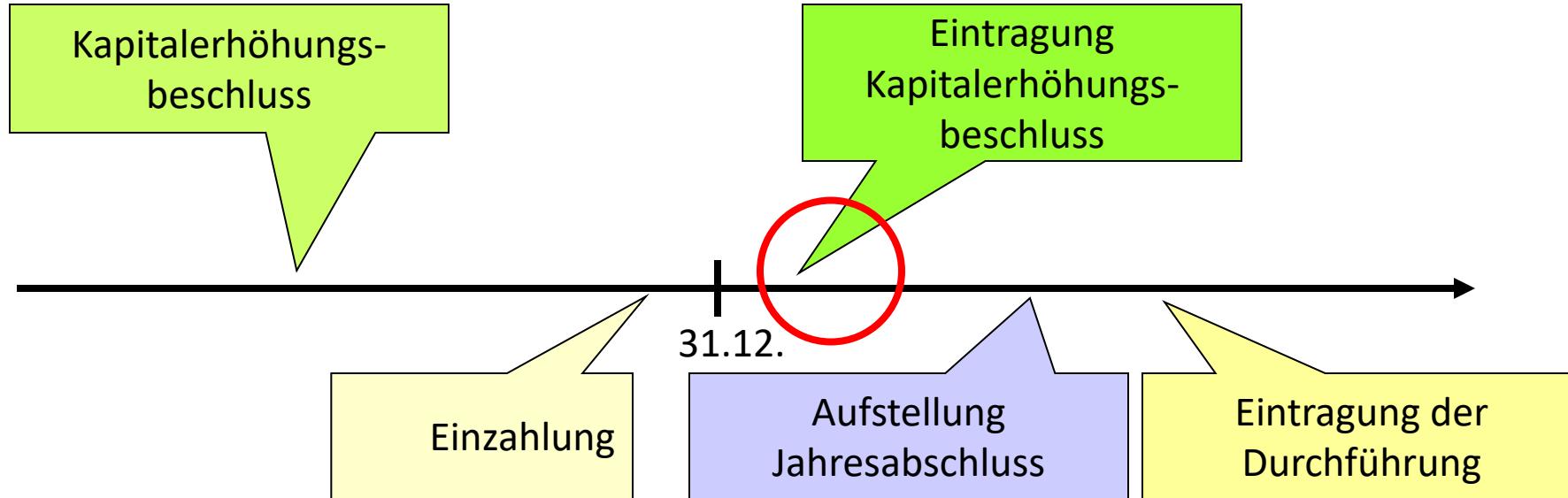
- gesonderter Posten direkt nach dem Eigenkapital:  
„Zur Durchführung der beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“
- **oder** soweit nach dem gezeichneten Kapital: Datum der Eintragung der Durchführung vermerken (Fußnote)

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der AG (2)



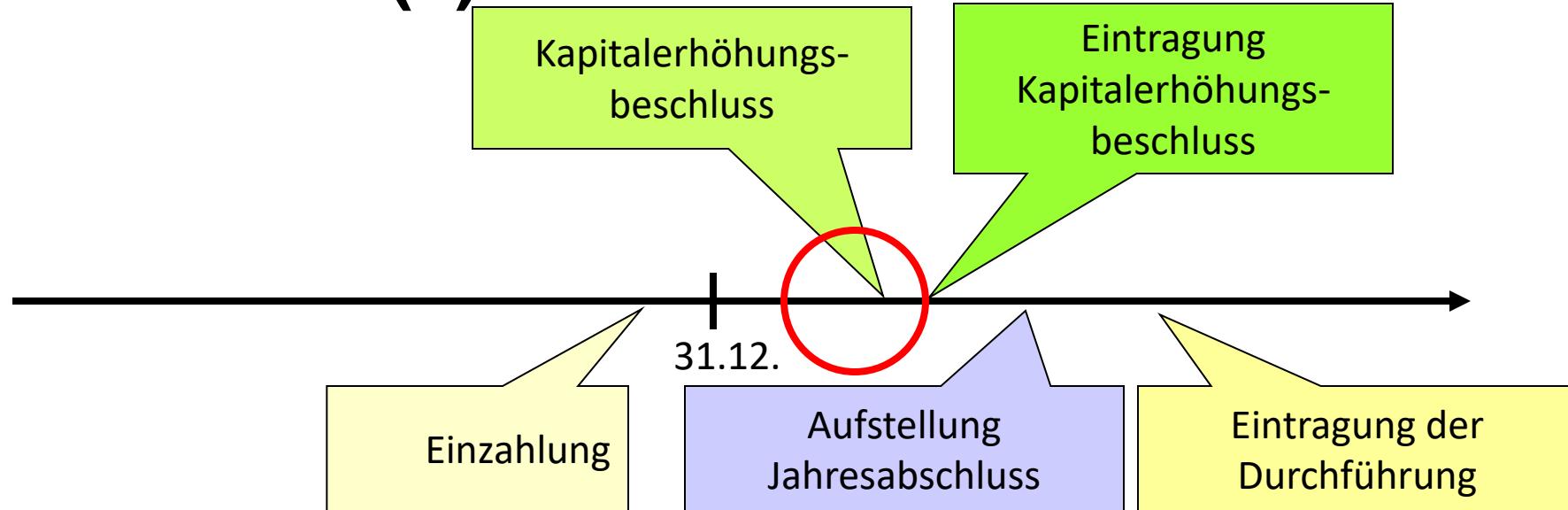
- **nur** gesonderter Posten direkt nach dem Eigenkapital:  
„Zur Durchführung der beschlossenen  
Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der AG (3)



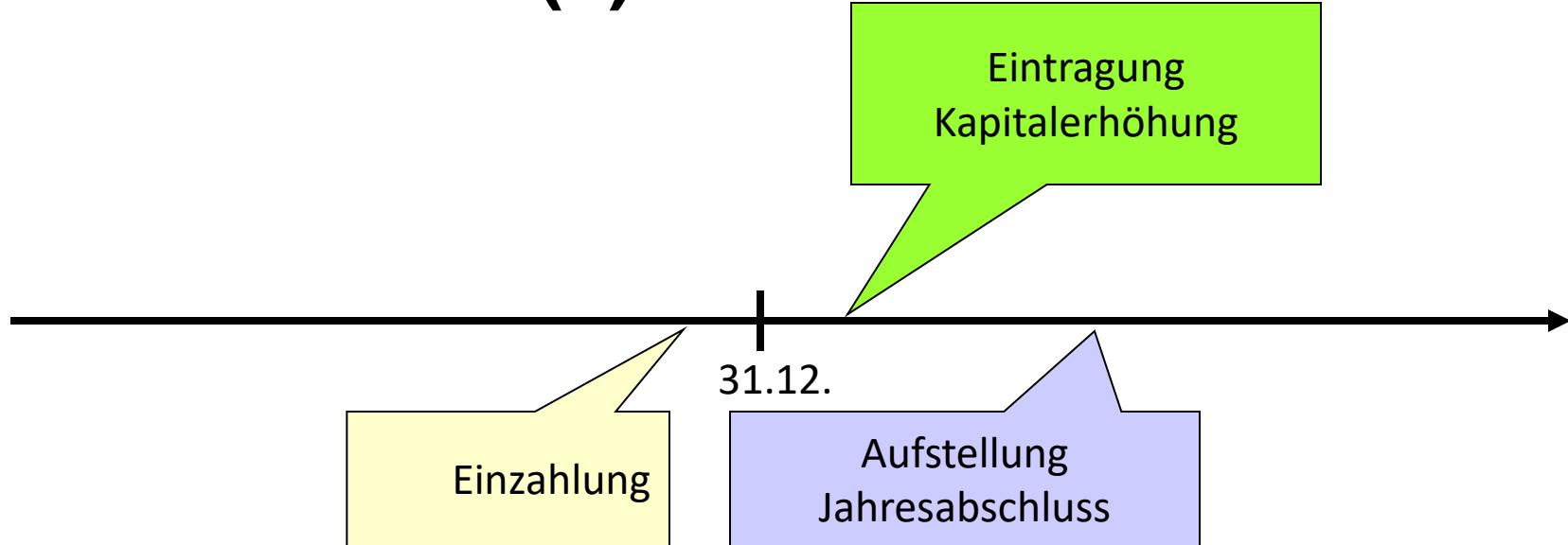
- Ausweis unter Verbindlichkeiten
  - Sonstige Verbindlichkeiten
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- **oder** gesonderter Posten direkt nach dem Eigenkapital

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der AG (4)



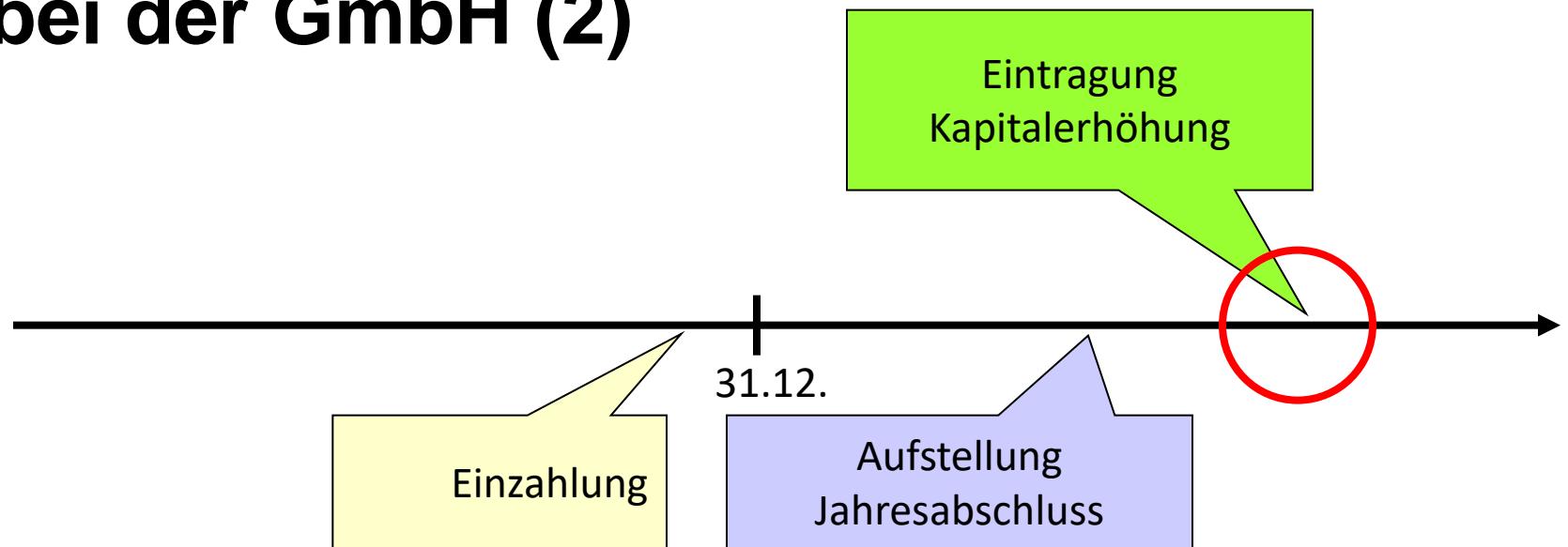
- Ausweis unter Verbindlichkeiten
  - Sonstige Verbindlichkeiten
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der GmbH (1)



- gesonderter Posten direkt nach dem Eigenkapital  
„Zur Durchführung der beschlossenen Kapitalerhöhung  
geleistete Einlagen“
- **oder** soweit nach dem gezeichneten Kapital: Datum der  
Eintragung der Durchführung vermerken (Fußnote)

# Anlage: geleisteten Zahlungen bei der Kapitalerhöhung bei der GmbH (2)



- Ausweis unter Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern oder
  - Sonstige Verbindlichkeiten
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - mit Davon-Vermerk

# 5. Rückstellungen

## § 249 HGB Rückstellungen

- (1) <sup>1</sup>Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. <sup>2</sup>Ferner sind Rückstellungen zu bilden für
1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
  2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.
- (2) <sup>1</sup>Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. <sup>2</sup>Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

# Agenda

- (1) Allgemeines**
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Allgemeines

- **Begriff:** Rückstellungen sind Passivposten, mit denen bestimmte künftige Vermögensabgänge (insbes. Ausgaben) oder Aufwendungsüberschüsse gewinnmindernd erfasst werden
- **Abgrenzungen:**
  - **Verbindlichkeiten:** Verpflichtung dem Grunde und der Höhe nach sicher bestimmbar
  - **Rückstellungen für drohende Verluste:** Antizipation zukünftiger Aufwandsüberschüsse aus schwebenden Geschäften
  - **Aufwandsrückstellungen:** bestimmte künftige Aufwendungen werden gewinnmindernd berücksichtigt, ohne Verpflichtung ggü. einem Dritten (unechte Schulden iSd § 247 Abs. 1 HGB) → Ansatzverbot (Ausnahme: Instandhaltungsrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 S. 2)
  - **Abschreibungen:** Abschreibungen verteilen Ausgaben als Aufwand auf die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, während Rückstellungen in Zukunft zu tätigen Ausgaben als Aufwand vorwegnehmen.
  - **Eigenkapital:** Rückstellungen dienen der Vorsorge für Verpflichtungen ggü. Dritten oder für bestimmte Innenverpflichtungen; Eigenkapital dient zur allgemeinen Vorsorge gegen Unternehmensrisiken

# Allgemeines

## Rückstellungskatalog des § 249 HGB:

	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
	Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden
	Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
	Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
	Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die nach Ablauf des Dreimonatszeitraums innerhalb der letzten neun Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden
	Spezielle Aufwandsrückstellungen

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung**
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung

## Rückstellungen sind **anzusetzen** bei:

- Vorliegen einer Außenverpflichtung
- Ungewissheit über Bestehen und/oder Höhe
- Zahlungszeitpunkt/Fälligkeit unsicher
- Verursachung rechtlich oder wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

# Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung

**Rückstellungen sind zu bewerten nach § 253 Abs. 2 HGB:**

- ... zum Erfüllungsbetrag
- ... bei Langfristigkeit unter Berücksichtigung von Abzinsung mit einem von der Deutschen Bundesbank bekannt gegebenen Zinssatz
- ... unter Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen

# Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung

## Methoden der Rückstellungsbildung

Bildung von Einzelrückstellungen	Bildung von Pauschalrückstellungen	Bildung von Einzel- und Pauschalrückstellungen
Für eindeutig abgrenzbare Einzelrisiken in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt (z.B. Rückstellung im Zusammenhang mit einem laufenden Prozess)	Für eine Vielzahl von Einzelrisiken; Zusammenfassung gewährleistet eine mit hoher Wahrscheinlichkeit zutreffende Bewertung (z.B. Garantiezusagen)	Kombination aus Rückstellungsbildung für konkret bekannte Einzelrisiken und latent vorhandene Risiken (z.B. Gewährleistungsrückstellungen für zum Abschlussstichtag eingegangene Reklamationen und Reklamationen, die erfahrungsgemäß erst zu einem späteren Zeitpunkt eingehen)

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen**
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen

- (1) Zeitpunkt der Rückstellungsbildung
- (2) Berücksichtigung von Erkenntnissen zwischen Bilanzstichtag und Tag der Bilanzaufstellung
- (3) Wesentlichkeitsgrundsatz
- (4) Nachholung unterlassener Rückstellungen
- (5) Auflösung von Rückstellungen

# Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

## ■ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

- sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtung ggü. einem Dritten ist am Bilanzstichtag rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht und
- mit einer Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen

## ■ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwierenden Geschäften

- Vorliegen konkreter Anhaltspunkte, die den Eintritt eines Verlustes als ernsthaft bevorstehend erscheinen lassen
- **Laufende Buchung**, sobald die jeweiligen Voraussetzungen der Passivierung erfüllt sind
- **Ansatzgebot**, § 246 Abs. 1 HGB: Sicherstellung der Vollständigkeit der Rückstellungen
- **StB**: Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der lfd. Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d S. 1 EStG)

# Exkurs: Abgrenzung von wertaufhellenden und wertbegründenden Tatsachen

- Berücksichtigung von **Erkenntnissen zwischen Bilanzstichtag und Tag der Bilanzaufstellung**
- Berücksichtigung von **wertaufhellenden Tatsachen**
  - Ereignisse, die am Bilanzstichtag begründet waren
  - Beispiele: Schuldner befindet sich bereits am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten, spätere Insolvenzeröffnung
  - Rückstellungen für Schadensersatzansprüche, wenn die Aufdeckung der zum Schadensersatz verpflichtenden Handlungen noch vor Bilanzerstellung geschah oder unmittelbar bevorsteht
- Keine Berücksichtigung **wertbegründender/wertbeeinflussender Tatsachen**
  - Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die keinen Rückschluss auf die Verhältnisse an dem Bilanzstichtag zulassen
  - Beispiele: Schadenereignis (Feuer) oder Schiffsuntergang, beide infolge höherer Gewalt kurz nach dem Bilanzstichtag (aber: Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, im Anhang darzustellen)

# Wesentlichkeitsgrundsatz

- Rückstellungen sind **unabhängig von ihrer Höhe** zu bilden, sofern die Voraussetzungen für die Bildung vorliegen
- selbst wenn für die Beurteilung der VFE-Lage unbedeutend (Grundsatz der vollständigen Schulden- und Aufwandserfassung)
- BFH hat seine bisherige Ansicht aufgegeben, wonach ein Ansatzwahlrecht bei unwesentlichem Aufwand besteht

# Nachholung unterlassener Rückstellungen

## ■ Handelsbilanz

- Nachholung zumindest im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss
- sofern eine Rückstellung in mehreren aufeinander folgenden Jahren fehlt und dies zur Nichtigkeit führt oder die JA mit Erfolg angefochten wurden, ist regelmäßig die Rückwärtsberichtigung aller JA bis zur eigentlichen Fehlerquelle erforderlich

## ■ Steuerbilanz

- grds. Nachholung, soweit eine Berichtigung oder Änderung vorhergehender Bilanzen (wegen fehlender Bestandskraft der Steuerveranlagung) noch zulässig
- Nachholung jedoch verboten, wenn die Grundsätze von Treu und Glauben entgegenstehen.
- Nachholverbot für Pensionsrückstellungen (anders in der HB)

# Auflösung von Rückstellungen

- **Wegfall des Rückstellungsgrundes**, § 249 Abs. 2 S. 2: Rückstellungen sind ganz oder teilweise aufzulösen, wenn bis zur Bilanzaufstellung bekannt wird, dass mit einer Inanspruchnahme nicht mehr bzw. nicht mehr vollständig zu rechnen ist, weil sich die Verhältnisse geändert haben oder neue Informationen vorliegen, die zu einer geänderten Beurteilung der sachlichen Verhältnisse führen
- Ggf. **Teilauflösung**, wenn Kläger einen geringeren Betrag geltend macht, als bei Rückstellungsbildung
- **Bilanzierungsfehler** sind nach den Grundsätzen der Bilanzänderung und Bilanzberichtigung zu korrigieren
- **Pflicht zur Auflösung** von Rückstellungen, wenn die Voraussetzungen für ihre Bildung nicht mehr bestehen, gilt sowohl für die Passivierung dem Grunde als auch der Höhe nach

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

... sind zu bilden

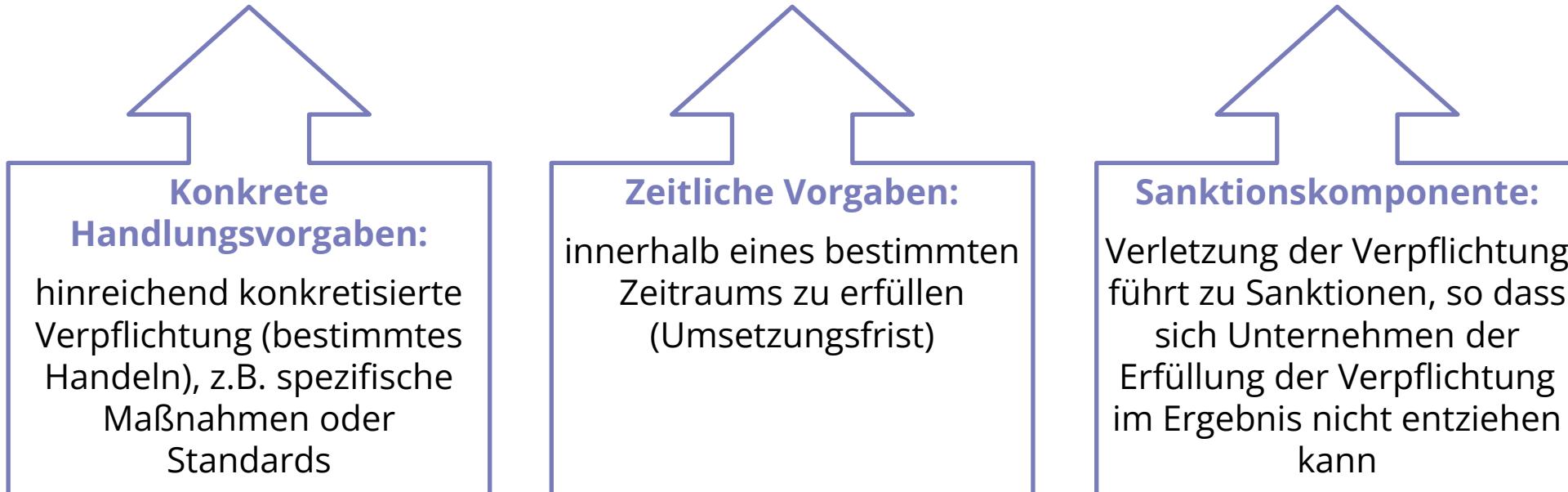
- (1) für sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtungen ggü. einem Dritten (**Außenverpflichtung**),
- (2) die **rechtlich oder wirtschaftlich verursacht** sind,
- (3) sofern mit der tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (**Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**),
- (4) wobei die künftigen Ausgaben **nicht als AK/HK aktivierungspflichtig** sein dürfen und
- (5) kein **Passivierungsverbot** besteht

# Außenverpflichtung

- Verpflichtung gegenüber einem **Dritten** ⇔ Innenverpflichtungen
- Ungewisse Verbindlichkeit muss **hinreichend konkretisiert** sein → mit Be- oder Entstehen muss ernsthaft zu rechnen sein (obj. nachvollziehbare Anhaltspunkte) → EXKURS
- **Unselbständige Nebenleistungen** und Nebenpflichten
- **Rechtliche** Begründung oder **faktischer** Leistungzwang
- Berücksichtigung eines eigenbetrieblichen Interesses bei der Rückstellungsbildung?

# Exkurs: Rückstellung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

Rückstellungen für **öffentlich-rechtliche Verpflichtungen** können unmittelbar auf dem Gesetz, auf einem besonderen Verwaltungsakt oder einem Urteil beruhen



# Rechtliche bzw. wirtschaftliche Verursachung

- **Rechtliche Entstehung:** wenn sämtliche die Leistungspflicht auslösende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind; Geltendmachung des Anspruchs durch den Anspruchsberechtigten nicht erforderlich
- **Wirtschaftliche Verursachung:** wenn der Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Verbindlichkeit ist, im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wird bzw. wenn die Ereignisse, die zum Entstehen der Verpflichtung führen, wirtschaftlich dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen sind
- Bei Auseinanderfallen dieser Zeitpunkte: **Vorsichtsprinzip**
- Berücksichtigung des **Realisationsprinzips** iRd Bewertung (**Verteilungs- oder Ansammlungsrückstellungen**)

# Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

- **Ernsthaftigkeit**: mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung muss ernsthaft zu rechnen sein; Ungewissheit über Zeitpunkt der Inanspruchnahme ist unerheblich
- **Unentdeckte Handlung des Gläubigers**: auch bei hinreichender Konkretisierung der Verpflichtung Inanspruchnahme nicht ohne weiteres wahrscheinlich, wenn nicht davon ausgegangen werden muss, dass Gläubiger seinen Anspruch bzw. Behörde den Grund für den Erlass einer Verfügung bereits kennt
- **Kenntnisnahme** des Gläubigers oder bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen der Behörde von Anspruch bereits bei Aufstellung der Bilanz jedoch **nicht erforderlich**

# Keine Aktivierungspflicht / kein Passivierungsverbot

- **Keine Aktivierungspflicht** der künftigen Ausgaben, vgl. auch § 5 Abs. 4b S. 1 EStG:  
*„Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden.“*
- **Passivierungsverbot:**
  - Rückstellungen für andere Zwecke nach § 249 Abs. 2 S. 1 HGB
  - Aufwandsrückstellungen
  - künftige, mit großer Wahrscheinlichkeit zu erwartende Verluste, die nicht einzelnen schwebenden Verträgen zugerechnet werden können
  - Rückstellungen für das allgemeine Unternehmensrisiko
  - ...

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste**
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungen für drohende Verluste

## Gegenstand:

Aufwands-/Verpflichtungsüberschuss  
aus schwebendem Geschäft

## Ziel:

Verlustantizipation und  
Vollständigkeit der  
Schuldenerfassung

**Durchbrechung** des  
Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

# Ansatz von Drohverlustrückstellungen

- **Begriff der schwebenden Geschäfte:** gegenseitige Verträge, die auf einen wirtschaftlichen Austausch gerichtet sind
- **Gegenstand schwebender Geschäfte:**
  - Lieferungen von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens (Kaufverträge, Werkverträge)
  - Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen (Mietverträge, Pachtverträge, Leasingverträge, Kreditverträge) oder sonstigem Tun oder Unterlassen (Dienstverträge, Arbeitsverträge uä)
  - einmalige Lieferungen oder Leistungen, Dauerschuldverhältnisse (z.B. Miete, Pacht) oder wiederkehrende Einzelleferungen oder -leistungen (z.B. Energielieferungen)
  - Beschaffungsgeschäfte (Bilanzierender als Empfänger der Sach- oder Dienstleistung) oder Absatzgeschäfte (Bilanzierender als Verpflichteter der Sach- oder Dienstleistung)
- **Beginn des Schwebezustands:** grds. mit rechtswirksamem Abschluss der einschlägigen Verträge
- **Ende des Schwebezustands:** mit Erfüllung der Sach- oder Dienstleistung (nicht Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung)

# Ansatz von Drohverlustrückstellungen

- **Begriff des drohenden Verlusts:** Wert der Leistungsverpflichtung des Bilanzierenden übersteigt den Wert seines Gegenleistungsanspruchs und aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen und der Umstände der Vertragsabwicklung (Marktverhältnisse uä) ist ernsthaft mit einem Verpflichtungsüberschuss zu rechnen
- **Abgrenzung zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**
  - Rückstellungen für drohende Verluste: künftiger Aufwand, nur Verpflichtungsüberschuss
  - Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: Aufwand aus der Vergangenheit, grds. in vollem Umfang zu passivieren
- **Vorrang außerplanmäßiger Abschreibungen**
  - VG, die unmittelbar Gegenstand eines schwebenden Absatzgeschäfts sind -> idR UV, strenges Niederstwertprinzip, DrohverlustRSt nur für darüber hinausgehenden Verlustanteil
  - VG, die mittelbar Gegenstand eines schwebenden Absatzgeschäfts sind -> idR AV, außerplanmäßige Abschreibung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

# Bewertung von Drohverlustrückstellungen

- Bewertung schwebender **Beschaffungsgeschäfte**
  - Schwebende Beschaffungsgeschäfte über **bilanzierungsfähige VG**
    - des Umlaufvermögens: strenges Niederstwertprinzip des § 253 Abs. 4 HGB
    - des Anlagevermögens: gemildertes Niederstwertprinzip des § 253 Abs. 3 S. 3 HGB
  - Schwebende Beschaffungsgeschäfte über **nicht bilanzierungsfähige Leistungen**: Verpflichtungsüberschuss aus Beitrag der Gegenleistung zum Unternehmenserfolg und Wert der vom Bilanzierenden zu erbringenden Leistung
- Bewertung schwebender **Absatzgeschäfte**: Verpflichtungsüberschuss aus Wert der vereinbarten, i.d.R. in Geld bestehenden Gegenleistung und Wert der zu erbringenden eigenen Leistung, d.h. der auf das schwebende Geschäft entfallenden aktivierten AK/HK zzgl. der voraussichtlich noch anfallenden Aufwendungen
- am Abschlussstichtag vorhersehbare künftige **Preis- u. Kostenänderungen** berücksichtigen
- **Abzinsung** bei RLZ von mehr als 1 Jahr, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB
- Grundsatz der **Bewertungsstetigkeit**

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung**
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

- **Funktion:** Erfassung solcher künftigen Aufwendungen, für die am Bilanzstichtag keine Verpflichtung ggü. einem Fremden besteht (sog. Innenverpflichtungen)
- **Instandhaltung** iSv Abs. 1 meint wiederkehrende Instandsetzungsmaßnahmen, Wartung und Inspektion von VG des Anlagevermögens (nicht aktivierungspflichtiger Erhaltungsaufwand)
- Ggf. außerplanmäßige Abschreibung (bei dauerhafter Wertminderung)
- **Voraussetzungen:**
  - Aufwand für Instandhaltung wurde unterlassen
  - im letzten Geschäftsjahr
  - Nachholung innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung**
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungen für Abraumbeseitigung

- **Abraumbeseitigung:** Rückstände von abgebauter Bodensubstanz für deren Beseitigung keine öffentlich-rechtliche oder vertragliche Verpflichtung besteht
- **Unterlassung:** aus betrieblichen Gründen im Geschäftsjahr erforderliche Beseitigung des Abraums wurde nicht durchgeführt
- **Nachholung** im folgenden Geschäftsjahr
- bei (öffentliche-rechtliche oder vertragliche) **Verpflichtungen zur Abraumbeseitigung:** Verbindlichkeitsrückstellung nach Abs. 1 S. 1 auch dann, wenn Abraumbeseitigung in einem früheren Geschäftsjahr unterlassen und/oder die Nachholung in einem späteren Geschäftsjahr erfolgen soll

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden**
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle

# Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung

- Passivierung einer **faktische Verpflichtung**, wenn Gewährleistungsaufwand iZm einer vorangegangenen Lieferung oder Leistung durch den Bilanzierenden selbst steht und gesetzliche oder vertragliche Grundlage fehlt
- Gewährleistungen, die nach Ablauf der vereinbarten oder gesetzlichen Garantiefrist oder über das vertraglich oder gesetzlich erforderliche Maß hinaus erbracht werden müssen
- Einzel- oder Pauschalrückstellungen
- Nicht rückstellungsfähig sind „reine Gefälligkeitsarbeiten“

# Agenda

- (1) Allgemeines
- (2) Rückstellungskriterien zu Ansatz und Bewertung
- (3) Einzelfragen zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen
- (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- (5) Rückstellungen für drohende Verluste
- (6) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
- (7) Rückstellungen für Abraumbeseitigung
- (8) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden
- (9) Ausgewählte Anwendungsfälle**

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Abbruchkosten.** Rückstellung für die voraussichtlichen Abbruchkosten wegen der vertraglichen oder öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zum Abbruch von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden; unabhängig, ob Zeitpunkt des Abbruchs oder der Entfernung bereits feststeht; Ansammlung des Erfüllungsbetrag verursachungsgerecht über die Jahre der voraussichtlichen Nutzung bzw. Vertragszeit

**Altlastensanierung.** Sanierungsverpflichtung (Dekontamination) kann sich aus öffentlichem Recht oder aus Zivilrecht ergeben; öffentlich-rechtliche Sanierungsverpflichtung ist nach hM bereits dann hinreichend konkretisiert, wenn der Bilanzierende weiß, dass eine Altlast vorliegt, für die er als Handlungs- oder Zustandsstörer in Anspruch genommen werden kann; Voraussetzung aber hinreichende Konkretisierung, d.h. wenn Gesetz (1) ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht, (2) ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums fordert und (3) Sanktionen vorsieht

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Anschaffungs- und Herstellungskosten.** Passivierungsverbot in StB § 5 Abs. 4b S. 1 EStG; in HB ist Drohverlustrückstellung für künftige AK/HK für VG des Anlagevermögens bei dauerhafter Wertminderung zulässig

**Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.** für künftigen Aufwand aus der öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Verpflichtung, Geschäftsunterlagen aufzubewahren, ist Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden; gesetzliche Verpflichtung auch iSd besonderen Konkretisierungsprinzips für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen ausreichend (konkreter, sanktionsbewehrter Gesetzesbefehl) Bewertung mit dem nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag, dh unter Berücksichtigung der voraussichtlich im Erfüllungszeitpunkt geltenden Kostenverhältnisse

**Aufsichtsratsvergütung.** Verpflichtung für die Tätigkeit im abgelaufenen Gj. am Bilanzstichtag rechtlich entstanden und wirtschaftlich verursacht; sofern Höhe der Vergütung noch nicht feststeht -> Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Ausstehende Rechnungen.** Sofern für Lieferungen oder Leistungen im abgelaufenen Gj. bis zur Bilanzaufstellung die Rechnungen noch nicht eingegangen sind, müssen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in HB und StB gebildet werden, sofern Unsicherheit über Höhe oder Zeitpunkt der Inanspruchnahme besteht

**Berufsgenossenschaftsbeiträge.** Rückstellung für die für das abgelaufene Geschäftsjahr zu leistenden Beiträge; keine Rückstellung für künftige Beiträge

**Betriebsprüfungskosten.** Für die Kosten der Betriebsprüfung ist in der HB und StB eine Rückstellung zu bilden, wenn ernsthaft mit einer Prüfung eines Veranlagungszeitraums zu rechnen ist

**Buchführungsarbeiten.** Verbindlichkeitsrückstellung für lfd. Buchführungsarbeiten nach dem Bilanzstichtag, die Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Gj. betreffen

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Bürgschaft.** bei drohender Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft oder einem ähnlichen Haftungsverhältnis ist für die Verpflichtung eine Verbindlichkeitsrückstellung in HB und StB zu bilden

**Bußgelder.** Rückstellungspflicht bei drohender Verhängung für im abgelaufenen Gj. begangene Rechtsverstöße

**Datenschutz.** Verstöße gegen das Bundesdatenschutzgesetz oder andere Vorschriften begründen Ansprüche, die zu Aufwendungen (zB zur Berichtigung oder Löschung von Daten) führen können. Einzelrückstellungen sind für die bei Bilanzaufstellung bekannten Fälle zu bilden, soweit eine Inanspruchnahme droht; darüber hinaus ggf. Pauschalrückstellung

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Entfernungsverpflichtungen.** Sofern eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass eine (hinreichend konkretisierte) Entfernungsverpflichtung be- oder entsteht, sind die zu erwartenden Ausgaben mit Auftreten des die Verpflichtung auslösenden Ereignisses über die Jahre der Verursachung in einer Rückstellung anzusammeln; Unterscheidung nach:

- für Bauten im Außenbereich, § 35 Abs. 5 BauGB: gesetzliche Rückbauverpflichtung, aber grds. kein hinreichend bestimmter Zeitraum für Rückbauverpflichtung; hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung, durch Eintrag einer Baulast ins Grundbuch oder Vorlage einer Bankbürgschaft
- für Bauten innerhalb eines Bebauungsplans: ggfs. vertragliche Rückbauverpflichtung

**Heimfall.** Soweit Heimfallrecht besteht und mit der Ausübung zu rechnen ist, ist dies grds. durch entspr. bemessene planmäßige Abschreibungen und nicht durch ratierliche Ansammlung einer Rückstellung zu berücksichtigen.

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Jahresabschluss/Prüfungskosten.** Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung sowie Veröffentlichung von JA und Lagebericht; auch für Verpflichtung zur Erstellung der das abgelaufene Gj. betr. Steuererklärungen

**Mietverträge.** Bei nachhaltiger Unausgeglichenheit von Mietverträgen (oder Pachtverträgen) während der unkündbaren Vertragslaufzeit kann sowohl beim Mieter als auch beim Vermieter eine Drohverlustrückstellung in der HB in Frage kommen

**Prozesskosten.** Rückstellung für Prozesse, die am Bilanzstichtag bereits anhängig sind; Prozesskosten sind sämtliche durch die Prozessvorbereitung und -führung entstehenden Aufwendungen; bei Passivprozessen auch wahrscheinliche Schadenersatzverpflichtungen und Bußgelder; ggfs. bestehende Rechtsschutzversicherung beachten

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Schadenersatz.** Rückstellung für gesetzliche oder vertragliche Schadenersatzverpflichtung, wenn nach den bis zur Bilanzaufstellung bekanntgewordenen Verhältnissen am Bilanzstichtag das Bestehen der Verbindlichkeit und die Inanspruchnahme wahrscheinlich

**Zinsen auf Steuernachforderungen.** Bei hinreichender Konkretisierung des Risikos von Steuernachforderungen, sind auch darauf nach § 233a AO anfallende Zinsen zu passivieren (in StB nur für steuerlich abzugsfähige Zinsen). Karenzzeitraum von 15 Monaten beachten

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Abfindung.** Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für zum Bilanzstichtag bestehende rechtliche oder faktische Verpflichtungen zur Gewährung von Abfindungszahlungen an Mitarbeiter

**Altersfreizeit.** Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus tarifvertraglicher Pflicht eines Arbeitgebers zur Gewährung zusätzlicher Altersfreizeit aufgrund eines Erfüllungsrückstands (kontinuierliche Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und Gegenleistung des Arbeitgebers erst in Zukunft führt zu Erfüllungsrückstand)

**Altersteilzeit.** Verpflichtungen, für die Rückstellungen zu bilden sind, ergeben sich einerseits aus den sog. Aufstockungsbeträgen (Zuschüsse zum regulären Arbeitsentgelt während der Altersteilzeit einschl. zusätzlicher Beiträge zur Rentenversicherung) und andererseits bei der Altersteilzeit nach dem Blockmodell aufgrund von Erfüllungsrückständen aus der zweiten Phase der ATZ Periode

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Arbeitnehmer.** im Regelfall Ausgewogenheit des Werts der Arbeitsleistung und der Höhe der Vergütung; Risiken, wenn Arbeitnehmer nicht mehr einsatzfähig oder für sein Gehalt zu geringer Anforderung stellende Tätigkeit und Kündigung oder Änderungskündigung nicht möglich; in StB keine Rückstellung zulässig

**Gratifikationen, Boni, Tantiemen.** Rückstellung, wenn die versprochene Leistung vorwiegend ein zurückliegendes Verhalten des Arbeitnehmers abgelten soll; ggfs. Fluktuationsabschlag bei Bewertung; für ertragsabhängige Leistungsprämien sind Rückstellungen in dem Gj. zu bilden, in dem der betr. Ertrag erwirtschaftet wird.

**Jubiläumszuwendungen (1).** Verpflichtung ist in den Jahren wirtschaftlich verursacht, in denen der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung erbracht hat; Umfang: soweit vertragliche Anspruchsvoraussetzungen durch die vergangene Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers bis zum Bilanzstichtag erfüllt sind; ggfs. Fluktuationsabschlag; in StB RSt für Dienstjubiläen nur eingeschränkt zulässig

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Jubiläumszuwendungen (2).** Urlaubsrückstellung für zugesagten Sonderurlaub, ab der Zusage bis zur Erreichung des Jubiläums zeitanteilig zu bemessen und abzuzinsen; Ansammlung ab Zeitpunkt der Zusage bei nicht unwesentlicher Dauer des Sonderurlaubs im Verhältnis zum gewöhnlichen Urlaub; entsprechend für Sachprämien

Freiwillige Gratifikationen zu Dienstjubiläen – ggf. Rückstellung aufgrund faktischer Verpflichtung aus betrieblichen Gründen

Rückstellung für künftige Zahlungen aus Anlass eines Firmenjubiläums erst wenn entspr. bekannt gemachter Beschluss

**Lohnfortzahlung im Krankheitsfall.** Rückstellung bei Anspruch des AN wegen bereits eingetretener Krankheit; keine Rückstellung für künftige Verpflichtungen

**Mutterschutz.** Rückstellungen für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften wenn am Bilanzstichtag eine Meldung der Schwangerschaft gem. § 5 MuSchG vorliegt

# Ausgewählte Anwendungsfälle

**Urlaub.** Rückstellung für am Bilanzstichtag zustehenden, noch nicht genommenen Urlaub, der im folgenden Gj. nachgewährt oder abgegolten werden muss; Höhe der Rückstellung bemisst sich nach dem Urlaubsentgelt (Bruttoarbeitsentgelt einschl. anteiligem Weihnachtsgeld bzw. sog. 13. Gehalt, das der Arbeitgeber den Arbeitnehmern für die Zeit zu zahlen hat, in der diese den rückständigen Urlaub nehmen) zuzüglich der auf dieses Urlaubsentgelt entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (gesetzliche und freiwillige Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung und Arbeitslosenversicherung); Änderungen des Arbeitslohns sind zu berücksichtigen (anders in StB), fest zugesagte Sondervergütungen, Urlaubsgeld einzubeziehen

**Weihnachtsgratifikation.** Sonstige Verbindlichkeit, wenn über Grund und Höhe der Verpflichtung Sicherheit besteht

## 6. Aktuelles

# Gesetzliche Neuerungen

## Formblattverordnung – handelsrechtliche Größenklassen

### Modifizierte Formblattverordnung

- Anwendungsbereich
- Aufgliederung und Umbenennung von Posten in Bilanz und GuV
- Anhang
- Handlungsempfehlungen

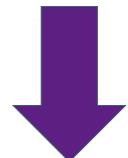
### Anpassung der handelsrechtlichen Größenklassen

- Neue Schwellenwerte
- Folgen der Einordnung als „klein, mittel, groß“
- Anwendungszeitpunkt und Wahlrechte

# Modifizierte Formblattverordnung

## Überblick

„Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen  
**(FormblattVO)**“



mit Ablauf des 30.6.2023  
aufgehoben !

„Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen **(JAbschIWUV)**“

anzuwenden für Geschäftsjahre,  
die **nach** dem 31.12.2023  
beginnen (**idR: GJ 2024**)

# Modifizierte Formblattverordnung

## Änderungen Anwendungsbereich

Die JAbschlWUV ist verpflichtend für **Wohnungsunternehmen (WU)** anzuwenden. Der Begriff des WU wurde **erweitert**.

- Rechtsformen: Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, **Personenhandelsgesellschaften (NEU)**
- Alle Unternehmen, die **tatsächlich (NEU)** oder gemäß Satzung in der WoWi tätig sind
- Tätigkeit in der WoWi: Bau, **Bewirtschaftung (NEU)**, Betreuung von Wohnungsbauten oder Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen
- Gültig auch für **Kleinstgesellschaften (Klarstellung)**

Alle Unternehmen, die bisher in den Anwendungsbereich der FormblattVO gefallen sind, fallen auch in den Anwendungsbereich der JAbschlWUV.

# Modifizierte Formblattverordnung

## Änderungen in der Bilanz

### FormblattVO (Alt)

#### C. Verbindlichkeiten

1. Anleihen  
davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Verbindlichkeiten gegenüber anderen Kreditgebern
4. **erhaltene Anzahlungen**
5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
6. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
7. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

### JAbschIWUV (NEU)

#### 5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- a) Verbindlichkeiten aus Vermietung
- b) Verbindlichkeiten aus Grundstücksverkäufen
- c) Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit
- d) Verbindlichkeiten aus anderen Lieferungen und Leistungen

#### IV. Flüssige Mittel und Bausparguthaben

1. Schecks, Kassenbestand, **Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten**
2. Bausparguthaben

#### IV. Flüssige Mittel und Bausparguthaben

1. Kassenbestand, **Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks**
2. Bausparguthaben

# Modifizierte Formblattverordnung

## Änderungen in der GuV

### FormblattVO (Alt)

„1.Umsatzerlöse

- a)aus der Hausbewirtschaftung
- b)aus Verkauf von Grundstücken
- c)aus Betreuungstätigkeit
- d)aus anderen Lieferungen und Leistungen“;

„5.Aufwendungen für bezogene Lieferungen und Leistungen

- a)Aufwendungen für Hausbewirtschaftung
- b)Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke
- c)Aufwendungen für andere Lieferungen und Leistungen“.

### JAbschlWUV (NEU)

„1. Umsatzerlöse

- a) aus Bewirtschaftungstätigkeit
- b) aus Verkauf von Grundstücken
- c) aus Betreuungstätigkeit
- d) aus anderen Lieferungen und Leistungen“.

„5. Aufwendungen für bezogene Lieferungen und Leistungen 33

- a) Aufwendungen für Bewirtschaftungstätigkeit
- b) Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke
- c) Aufwendungen für Betreuungstätigkeit
- d) Aufwendungen für andere Lieferungen und Leistungen“.

# Modifizierte Formblattverordnung

## Anpassung Vorjahreszahlen

Anwendung der JAbschlWUV idR ab GJ 2024.

Der Jahresabschluss 2024 enthält als Vorjahreswerte in der Bilanz und GuV die Werte aus 2023. Mangels gesonderter Übergangsvorschrift sollten diese unter Berücksichtigung von RS HFA 39 angepasst werden.

Die Anpassung der Vorjahreszahlen ist im Anhang anzugeben.



# Modifizierte Formblattverordnung

## Anpassungen Anhang

Im Anhang des Jahresabschlusses 2024 ergibt sich ebenfalls Änderungsbedarf:

- Anpassung Text unter „Allgemeine Angaben“ und Verweis auf Anwendung der Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV).
- Angabe eines Datums der Verordnung kann entfallen
- Hinweis auf Anpassung der Vorjahreszahlen

# Modifizierte Formblattverordnung

## Anhang - Formulierungsbeispiel

Formulierungsbeispiel für den Anhang 2024:

„Die ABC eG, Musterstadt ist beim Amtsgericht Musterstadt unter GenR 123 eingetragen. ....

Der vorliegende Jahresabschluss wurde gemäß §§ 242 ff. und §§ 264 ff. HGB sowie nach den einschlägigen Vorschriften des GenG und der Regelungen der Satzung aufgestellt. ....

Die Gewinn- und Verlustrechnung wurde nach dem Gesamtkostenverfahren gem. § 275 Abs. 2 HGB aufgestellt. ....

**Die Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) in der aktuellen Fassung wurde beachtet.**

**Die Vorjahreszahlen wurden entsprechend angepasst.“**

# Modifizierte Formblattverordnung

## Handlungsempfehlungen

Zur Umsetzung der Vorgaben der JAbschlWUV wurde vorbereitend **unterjährig** Folgendes empfohlen:

Anpassen der Postenbezeichnungen in Bilanz und GuV - Formatierung überarbeiten

Durchsicht der **Aufwandskonten** auf korrekte Zuordnung zu den neuen GuV-Posten

Prüfen, ob die neuen Postenbezeichnungen von Bilanz und GuV richtig in der Software hinterlegt sind (Update?)

Durchsicht der **Kreditorenlisten** auf korrekte Zuordnung der einzelnen Kreditoren zu den neuen Bilanzposten



Diese Punkte sind bei der Prüfung der JA 2024 zu beachten!



# Handelsrechtliche Größenklassen

## Überblick: Rechtsformen

Das HGB teilt in § 267 Unternehmen (Kapitalgesellschaften, bestimmte Personenhandelsgesellschaften) in drei Größenklassen ein: **kleine, mittlere** und **große** Unternehmen.

Als Unterkategorie von kleinen Gesellschaften werden in § 267a HGB noch die **Kleinstgesellschaften** genannt.

Merkmale gelten über § 336 Abs. 2 HGB auch für Genossenschaften.



# Handelsrechtliche Größenklassen

## Überblick: Gesetzgebungsverfahren



Basis für die letzte Anpassung der Schwellenwerte 2013 war die EU-Richtlinie 2013/34/EU mit der Verpflichtung für die Kommission diese Schwellenwerte regelmäßig zu überprüfen. Diese Prüfung fand am **21.12.2023** mittels der Richtlinie 2023/2775 statt. Entsprechend war Deutschland zur Umsetzung verpflichtet.



Die Umsetzung erfolgte in Deutschland mit dem „Zweiten Gesetz zur Änderung des DWD Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“. Nach Zustimmung des Bundesrates am 22.3.2024 wurde es am 16.4.2024 im BGBl (2024 I Nr. 120) verkündet und trat einen Tag später, d.h. am **17.4.2024** in Kraft.

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Überblick: Kenngrößen

Maßgebliche Werte zur Bestimmung der Größenklasse:

Umsatzerlöse

Bilanzsumme

Anzahl Mitarbeiter  
(Durchschnitt)

Es erfolgte zur Berücksichtigung der Inflation eine Anhebung der Werte

**Umsatzerlöse** und **Bilanzsumme**.

Zur Einordnung eines Unternehmens, sind die Merkmale jeweils am Bilanzstichtag zu betrachten. Dabei ist ein Über-/Unterschreiten von **mindestens zwei Merkmalen an mindestens zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen** notwendig.

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Gegenüberstellung

Größenklasse Unternehmen	Bilanzsumme		Umsatzerlöse		Mitarbeiterzahl	
	Neu	Alt	Neu	Alt	Neu	Alt
Kleinst	≤ 450 TSD	≤ 350 TSD	≤ 900 TSD	≤ 700 TSD	Unverändert	≤ 10
Klein	≤ 7,5 Mio	≤ 6,0 Mio	≤ 15,0 Mio	≤ 12,0 Mio	Unverändert	≤ 50
Mittel	≤ 25,0 Mio	≤ 20,0 Mio	≤ 50,0 Mio	≤ 40,0 Mio	Unverändert	≤ 250
Groß	> 25,0 Mio	> 20,0 Mio	> 50,0 Mio	> 40,0 Mio	Unverändert	> 250

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Folgen der Eingruppierung

Abhängig von der Größenklasse sind bei der **Aufstellung, Prüfung** und bei der **Offenlegung** des Jahresabschlusses verschiedene Erleichterungen zulässig.

Hinweis an Mandant ggf. bereits bei Prüfung  
2023



Beispiele:

- Prüfungspflicht (GmbH: § 316 Abs. 1 HGB ab mittelgroß)
- Pflicht zur Erstellung eines Lageberichtes (ab mittelgroß) (GmbH: § 264 HGB, Gen: §§ 336, 264 HGB)
- Verschiedene großenabhängige Erleichterungen (weniger Pflichtangaben im Anhang, Ausweis latenter Steuern, Offenlegung/Hinterlegung)
- Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (groß)

2

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Anwendungszeitpunkt (Art. 93 EGHGB)

Die neuen Schwellenwerte sind **verpflichtend** anzuwenden für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen – idR ab 2024

Wahlrecht:

Die neuen Schwellenwerte **dürfen** bereits **rückwirkend** für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen angewandt werden – idR ab 2023

Die neuen Schwellenwerte können separat nur für Zwecke der Offenlegung angewandt werden.



# Handelsrechtliche Größenklassen

## Anwendungszeitpunkt (Art. 93 EGHGB)

Die neuen Schwellenwerte sind bei Erstanwendung auf **alle** vergangenen Abschlussstichtage anzuwenden.

Die Erstanwendung der neuen Schwellenwerte kann zu einem sofortigen Wechsel der Größenklasse führen!



Beispiel:

Abschlussstichtage	Alte Schwellenwerte		Neue Schwellenwerte	
	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Größenklasse	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Größenklasse
31.12.2019	groß	groß	mittelgroß	groß
31.12.2020	groß	groß	mittelgroß	mittelgroß
31.12.2021	groß	groß	groß	mittelgroß
31.12.2022	groß	groß	mittelgroß	mittelgroß
31.12.2023	groß	groß	groß	mittelgroß

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Exkurs 1: Ausnahme Prüfung bei Kleinstgenossenschaften

Bei Kleinstgenossenschaften ist gemäß § 53a GenG jede zweite Prüfung als sogenannte „vereinfachte Prüfung“ durchzuführen.

Für die Anwendung der Vorschriften zur vereinfachten Prüfung sind die neuen Schwellenwerte für Kleinstgenossenschaften erstmals auf Prüfungen für frühestens am **31.12.2024** endende Geschäftsjahre anzuwenden (§ 176 GenG). Eine rückwirkende Anwendung ist für diese Fälle bezüglich der Art der durchzuführenden Prüfung **nicht** möglich.

# Handelsrechtliche Größenklassen

## Exkurs 2: Konzern

Auch die relevanten Größen, ab denen die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses greift (§§ 290, 293 HGB) wurden angehoben:

**Entweder bezogen auf den Konzernabschluss:**

- Bilanzsumme  $\leq$  25,0 € Mio. (bislang: 20,0 € Mio.)
- Umsatzerlöse  $\leq$  50,0 € Mio. (bislang: 40,0 € Mio.)
- Anzahl Arbeitnehmer  $\leq$  250.

**Oder bezogen auf den Summenabschluss:**

- Bilanzsumme  $\leq$  30,0 € Mio. (bislang: 24,0 € Mio.)
- Umsatzerlöse  $\leq$  60,0 € Mio. (bislang: 48,0 € Mio.)
- Anzahl Arbeitnehmer  $\leq$  250.



**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!**

**Dipl.-Kfm. (Univ.) Jann de Vries**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Telefon  
E-Mail

+49 89 / 29 00 20 - 421  
[jann.de-vries@vdwbayern.de](mailto:jann.de-vries@vdwbayern.de)