

## **Handels- und Steuerbilanzrecht**

„Welche Vorteile gewährt die doppelte Buchhaltung dem Kaufmanne! Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder gute Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.“

Goethe, Wilhelm Meisters Lehrjahre, 1. Buch, 10. Kapitel.

### **§ 1 Grundlagen der kaufmännischen Buchführung und Gewinnermittlung**

#### **A. Buchführung und Bilanztechnik**

##### **I. Begriff**

Vollständige und systematische Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle eines Unternehmens

##### **II. Doppelte Buchführung**

1. Doppelte Erfassung (Buchung) jedes Geschäftsvorfalles auf mindestens zwei Konten (Soll/Haben)

#### Schema der doppelten Buchführung

##### Links (Soll, Belastung, per)

1. Erhöhungen der Aktivposten
2. Minderungen der Passivposten
3. Erhöhungen der Aufwendungen
4. Minderungen der Erträge

##### Rechts (Haben, Gutschrift, an)

1. Minderungen der Aktivposten
2. Erhöhungen der Passivposten
3. Minderungen der Aufwendungen
4. Erhöhungen der Erträge

2. Gewinnermittlung (Erfolgsermittlung) durch Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

### III. Grundlagen der Gewinnermittlung

1. Gewinnermittlung durch Bilanzen; bilanzieller Gewinnbegriff

- a) Handelsrecht

Keine gesetzliche Regelung; keine Vorschriften zur Abgrenzung zwischen der unternehmerischen (betrieblichen) und privaten (außenbetrieblichen) Vermögenssphäre

- b) Steuerrecht

- aa) Gesetzliche Regelung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG)

- bb) Grundsatz; Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital (Betriebsvermögen) am Ende des Wirtschaftsjahres und dem Eigenkapital am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (= Anfang des laufenden Wirtschaftsjahrs); Bestandsvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG)

- cc) Korrektur durch Einlagen (Eigenkapitalerhöhung aus privatem Anlass) und Entnahmen (Eigenkapitalminderung aus privatem Anlass) zur Abgrenzung zwischen der betrieblichen (unternehmerischen) und der privaten (außenbetrieblichen) Vermögenssphäre; keine betriebliche Veranlassung; Abzug der Einlagen und Hinzurechnung der Entnahmen, weil sie den Gewinn (Verlust) nicht beeinflussen dürfen

- c) Entnahmen und Einlagen

- aa) Handelsrecht

- Keine gesetzliche Regelung für den Einzelkaufmann
- Einzelne gesetzliche Regelungen für Personenhandelsgesellschaften (§§ 121 Abs. 2, 171 Abs. 1 HGB; §§ 121 Abs. 2, 122 HGB) und Kapitalgesellschaften (§§ 5 Abs. 4, 9, 55 ff. GmbHG; §§ 27, 57 Abs. 1, 182 Abs. 1, 183 AktG; Verbot der Entnahmen durch Rückgewähr von Einlagen; § 30 Abs. 1 GmbHG; § 57 AktG)

bb) Steuerrecht

- Gesetzliche Regelung der Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7 1. Halbs. EStG)
- Die Regelungen sind auf den Gewerbetreibenden (Einzelkaufmann) zugeschnitten; tatsächlicher Vorgang (Realakt; keine rechtsgeschäftliche Übertragung); bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften dagegen Übertragung von Vermögensgegenständen auf rechtsgeschäftlicher oder gesellschaftsrechtlicher Grundlage
- Arten der Entnahme
  - Barentnahme
  - Sachentnahme
  - Nutzungsentnahme (Gebrauchsvorteile)
  - Leistungsentnahme (Dienstleistungen)
- Arten der Einlage
  - Bareinlage
  - Sacheinlage
  - Nutzungen und Leistungen können nicht Gegenstand einer Einlage sein; Ausnahme: Nutzung eigenen betriebsfremden (privaten) Vermögens (Aufwandseinlage; Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG); kein Ansatz eines Drittaufwands

2. Gewinnermittlung durch Gewinn- und Verlustrechnung; Gewinnbegriff der Gewinn- und Verlustrechnung

a) Handelsrecht

- aa) Unterschiedsbetrag zwischen den Aufwendungen und Erträgen eines Geschäftsjahrs (§ 242 Abs. 2 HGB)
- bb) Ertrag; Werterhöhungen (Wertzugänge), die keine Einlage sind
- cc) Aufwand; Wertverminderungen (Wertabgänge), die keine Entnahme sind

b) Steuerrecht

Keine gesetzliche Regelung; Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und den Betriebseinnahmen eines Wirtschaftsjahres

3. Das Unternehmen (der Betrieb) als Gegenstand der Gewinnermittlung (Erfolgsermittlung)
  - a) Handelsrecht
    - aa) Handelsgewerbe; Gewerbebetrieb; Unternehmen (§ 1 Abs. 1 und 2 HGB); keine gesetzliche Definition
    - bb) Beim Einzelkaufmann unternehmensbezogene Gewinnermittlung, d.h. Gewinnermittlung für das einzelne Handelsgewerbe; bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften Gewinnermittlung für die Gesellschaft (§§ 120 bis 122 HGB; § 264 Abs. 2 HGB)
  - b) Steuerrecht
    - aa) Betrieb; Gewerbebetrieb; keine gesetzliche Regelung
    - bb) Beim Gewerbetreibenden betriebsbezogene Gewinnermittlung, d.h. Gewinnermittlung für den einzelnen Betrieb; bei gewerblichen Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften steuerliche Gewinnermittlung für die gewerbliche Mitunternehmerschaft und die Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 2 KStG)
4. Gewinnermittlungszeitraum
  - a) Begriff
  - b) Handelsrecht: Geschäftsjahr (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB)
  - c) Steuerrecht: Wirtschaftsjahr (§ 4 a Abs. 1 Satz 1 EStG); bei Gewerbetreibenden, die in das Handelsregister eingetragen sind, entspricht das Wirtschaftsjahr dem Geschäftsjahr (§ 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 EStG)

## **B. Auflösung der Bilanz in Bestandskonten**

### **I. Aktive Bestandskonten (Aktivkonten)**

## **II. Passive Bestandskonten (Passivkonten)**

## **III. Geschäftsvorfälle ohne Auswirkung auf die Bilanz (schwebende Geschäfte)**

1. Grundsatz: keine bilanzielle Auswirkung
2. Ausnahme: Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; anders nach § 5 Abs. 4 a EStG)

## **IV. Geschäftsvorfälle ohne Gewinnauswirkung (erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle)**

1. Aktivtausch
2. Passivtausch
3. Bilanzverlängerung
4. Bilanzverkürzung

## **V. Geschäftsvorfälle mit Gewinnauswirkung (erfolgswirksame Geschäftsvorfälle)**

1. Aufwand
2. Ertrag
3. Gemischter Vorgang

## **VI. Geschäftsvorfälle aus außerbetrieblichem Anlass**

1. Arten
  - a) (Privat-)Einlage
  - b) (Privat-)Entnahme
  - c) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

2. Konsequenzen
  - a) Einlage: Bilanzverlängerung
  - b) Entnahme: grundsätzlich Bilanzverkürzung

## **C. Auflösung der Gewinn- und Verlustrechnung in Erfolgskonten**

### **I. Aufwandskonten**

### **II. Ertragskonten**

### **III. Geschäftsvorfälle ohne Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung (schwebende Geschäfte)**

1. Grundsatz: keine Auswirkung
2. Ausnahme: Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; anders nach § 5 Abs. 4 a EStG)

### **IV. Geschäftsvorfälle ohne Gewinnauswirkung (erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle)**

1. Aktivtausch
2. Passivtausch
3. Bilanzverlängerung
4. Bilanzverkürzung

### **V. Geschäftsvorfälle mit Gewinnauswirkung (erfolgswirksame Geschäftsvorfälle)**

1. Aufwand
2. Ertrag
3. Gemischter Vorgang

## **VI. Geschäftsvorfälle aus außerbetrieblichem Anlass**

### 1. Arten

- a) (Privat-)Einlage
- b) (Privat-)Entnahme
- c) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

### 2. Konsequenzen

- a) Grundsatz: keine Gewinnauswirkung
- b) Ausnahme: Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG); im Steuerrecht Ansatz des Teilwerts (= Aufdeckung stiller Reserven; § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

## **D. Eigenkapital(konto) und Privatkonto**

### **I. Eigenkapital(konto)**

- 1. Saldo aus Vermögensgegenständen und Schulden
- 2. Erfassung des Gewinns (Jahresüberschusses) oder Verlustes (Jahresfehlbetrages)

### **II. Privatkonto**

- 1. Unterkonto zum Eigenkapitalkonto
- 2. (Privat-)Einlage
- 3. (Privat-)Entnahme

## **E. Buchführungspflichtige Personen**

### **I. Handelsrecht**

- 1. Kaufmann (§ 238 Abs. 1 HGB)

- a) Betrieb eines Handelsgewerbes (§ 1 Abs. 1 und 2 HGB)
  - b) Handelsgewerbe kraft Eintragung im Handelsregister (§ 2 HGB)
2. Personenhandelsgesellschaften (§ 6 Abs. 1 HGB)
- a) OHG
    - aa) Betrieb eines Handelsgewerbes (§§ 105 Abs. 1, 1 Abs. 2 HGB)
    - bb) Handelsgewerbe kraft Eintragung (§§ 105 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB)
  - b) KG
    - aa) Betrieb eines Handelsgewerbes (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 1, 1 Abs. 2 HGB)
    - bb) Handelsgewerbe kraft Eintragung (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB)
  - c) Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG)
    - aa) Betrieb eines Handelsgewerbes (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 1, 1 Abs. 2 HGB)
    - bb) Handelsgewerbe kraft Eintragung (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB)
3. Kapitalgesellschaften
- a) GmbH (§ 6 Abs. 1 HGB, § 13 Abs. 3 GmbHG)
  - b) AG, KGaA (§ 6 Abs. 1 HGB, § 3 Abs. 1 AktG; §§ 3 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG)

## **II. Steuerrecht**

- 1. Derivative steuerrechtliche Buchführungspflicht; Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (§ 140 AO)
- 2. Originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht gewerblicher Unternehmer u.a. (§ 141 Abs. 1 AO)
  - a) Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze von mehr als EUR 500.000 im Kalenderjahr (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder



- b) Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als EUR 50.000 im Wirtschaftsjahr (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO)
3. Inhalt der Buchführungspflichten
- a) Aufstellung einer Bilanz, nicht einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 242 Abs. 1 HGB)
  - b) Geltung bestimmter Vorschriften über die handelsrechtliche Rechnungslegung (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 und §§ 243 bis 256 HGB), d.h. Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
4. Exkurs: andere Methoden der steuerlichen Gewinnermittlung; Einnahmen-Überschussrechnung
- a) Rechtsgrundlagen (§ 4 Abs. 3 EStG)
  - b) Zufluss- und Abflussprinzip
  - c) Betriebseinnahmen- und -ausgaben
  - d) Durchbrechungen des Zufluss- und Abflussprinzips
  - e) Einlagen und Entnahmen
  - f) Wechsel der Gewinnermittlungsart

## **F. Zweck, Form und Inhalt der Buchführung**

### **I. Zweck und Funktion der Buchführung**

- 1. Handelsrecht
  - a) Dokumentation der Geschäftsvorfälle
  - b) (Selbst-)Information des Kaufmanns und Dritter über den Geschäftsverlauf und den Stand der Handelsgeschäfte
  - c) Grundlage für die handelsrechtliche Gewinnermittlung (Erfolgsermittlung)
- 2. Steuerrecht

Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung (Erfolgsermittlung)

## **II. Buchführungssystem**

1. Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung; doppelte Buchführung als maßgebliches System (Umkehrschluss aus § 242 Abs. 2 HGB)
2. Doppelte Buchführung als gängiges System der Praxis
3. Generelle Anforderung an die Buchführung (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB)

## **III. Anforderungen an die Buchführung**

1. Buchführung in einer lebenden Sprache (§ 239 Abs. 1 HGB); beachte: der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB)
2. Vollständige, richtige, zeitgerechte (zeitnahe) und geordnete Aufzeichnungen (§ 239 Abs. 2 HGB)
3. Belegprinzip (keine Buchung ohne Beleg; vgl. § 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
4. Keine nachträgliche Veränderung einer Buchung in der Weise, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr festgestellt werden kann (§ 239 Abs. 3 HGB)
5. Führung von Büchern und Aufzeichnungen in Form einer geordneten Belegablage (sog. Offene-Posten-Buchführung; § 239 Abs. 4 Satz 1 HGB)

## **IV. Aufbewahrungspflichten; Vorlage**

1. Handelsrecht
  - a) Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (§ 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
  - b) Empfangene Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
  - c) Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

- d) Buchungsbelege (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- e) Aufbewahrung (Speicherung) bestimmter Unterlagen auf Datenträgern (§ 257 Abs. 3 HGB)
- f) Aufbewahrungsfristen (§ 257 Abs. 4 HGB)
  - aa) Unterlagen nach § 257 Abs. 1 Nr. 1 und 4 HGB: zehn Jahre (§ 257 Abs. 4 HGB)
  - bb) Unterlagen nach § 257 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB: sechs Jahre (§ 257 Abs. 4 HGB)
- g) Vorlegung im Rechtsstreit (§ 258 Abs. 1 und 2 HGB); Beweismittel

## 2. Steuerrecht

- a) Identische Aufbewahrungspflichten (§ 147 Abs. 1 und 2 AO)
- b) Grundsätzlich identische Aufbewahrungsfristen (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO); aber Aufbewahrungsfrist, solange die vierjährige steuerliche Festsetzungsfrist (Verjährungsfrist) noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO)

## **G. Inventur**

### **I. Begriff**

1. Bestandsmäßige (mengenmäßige) Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden des Handelsgewerbes zu einem bestimmten Stichtag; technischer Erfassungsvorgang
2. Grundsatz: körperliche Bestandsaufnahme der einzelnen Vermögensgegenstände (zählen, messen, wiegen); nur möglich bei körperlichen (materiellen) Vermögensgegenständen (§§ 240 Abs. 1 und 2, 241 Abs. 2 HGB)
3. Ausnahme: Buchinventur (Beleginventur); Erfassung nichtkörperlicher (immaterieller) Vermögensgegenstände, die ihrer Natur nach nicht körperlich aufgenommen werden können; Forderungen, Rechte und Schulden; Erfassung in Bestandslisten, (Salden-)Listen u.ä.; Kontobestätigungen (Saldenbestätigungen); vielfach gleichzeitig wertmäßige Erfassung; keine gesetzliche Regelung

#### 4. Besonderheiten

- a) Anlagevermögen; Erfassung durch Anlagenkartei, aus der sich der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert (Anlagenverzeichnis) ergibt (Buchinventur); eine körperliche Bestandsaufnahme alle zwei bis drei Jahre genügt (h.M.)
- b) Unfertige Leistungen, unfertige Erzeugnisse (Vorratsvermögen), insbesondere in der Bauindustrie, Werftindustrie und beim Kraftwerksbau (langfristige Auftragsfertigung); Erfassung durch Bestandsverzeichnis (Buchinventur)

## II. Inventurverfahren

- 1. Stichtagsinventur; körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag (Beginn des Handelsgewerbes und Ende eines jeden Geschäftsjahres; § 240 Abs. 1 und 2 HGB); ausnahmsweise Buchinventur; vollständige Inventur
- 2. Ausgeweitete Stichtagsinventur; körperliche Bestandsaufnahme max. zehn Tag vor oder nach dem Bilanzstichtag (Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründe; mengenmäßige Erfassung der Veränderungen in der Zwischenzeit); ausnahmsweise Buchinventur; vollständige Inventur
- 3. Inventurvereinfachungsverfahren
  - a) Stichprobeninventur (§ 241 Abs. 1 HGB)
    - aa) Verwendung anerkannter mathematisch-statistischer Methoden (§ 241 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - bb) Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 241 Abs. 1 Satz 2 HGB)
    - cc) Aussageäquivalenz, d.h. Gleichwertigkeit der Stichprobeninventur mit der vollständigen Inventur (§ 241 Abs. 1 Satz 3 HGB)
    - dd) Bestandszuverlässigkeit der Lagerbuchführung
  - b) Andere Inventurverfahren (§ 241 Abs. 2 HGB)
    - aa) Permanente Inventur

- Erfassung der Bestände und Bewegungen (Zu- und Abgänge) nach Tag, Art und Menge
  - Belegmäßiger Nachweis der einzelnen Bewegungen
  - Regelmäßige Kontrolle der Aufzeichnungen durch körperliche Bestandsaufnahme, Analyse festgestellter Abweichungen und Angleichung der Buchaufzeichnungen an die körperlichen Aufnahmen
  - Dokumentation der Aufzeichnungen und Aufnahmen sowie Aufbewahrung wie für Handelsbücher (zehn Jahre)
  - Körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände mindestens einmal im Geschäftsjahr (h.M.)
- bb) Einlagerungsinventur (Vollautomatische Lagersysteme; Hochregallager)
- cc) Systemgestützte Werkstattinventur (Produktionsplanungs- und Steuerungssysteme)
- c) Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur (§ 241 Abs. 3 HGB)
- aa) Bestandsaufnahme aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder eines nach § 241 Abs. 2 HGB zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahres aufgestellt ist (§ 241 Abs. 3 Nr. 1 HGB), und
- bb) aufgrund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, das der am Schluss des Geschäftsjahres vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann (§ 241 Abs. 3 Nr. 2 HGB); Wertfortschreibung und Wertrückrechnung genügt

### III. Anwendung und Kombination der Inventurverfahren

#### 1. Art der Aufnahme

- a) Körperliche Bestandsaufnahme
- b) Buch- und belegmäßige Bestandsaufnahme (Buchinventur; Beleginventur)

2. Umfang
  - a) Vollständige Erfassung (Vollinventur; § 240 Abs. 1 und 2 HGB)
  - b) Stichprobenweise Erfassung (Stichprobeninventur; § 241 Abs. 1 HGB)
3. Zeitliche Anordnung
  - a) Stichtagsinventur (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB)
  - b) Permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB)
  - c) Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur (§ 241 Abs. 3 HGB)
4. Kombination der verschiedenen Inventurverfahren
5. Entscheidungsfreiheit des Kaufmanns bei der Wahl der zulässigen Inventurverfahren für die Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden (Zweckmäßigkeit und Praktikabilität)

## **H. Inventar**

### **I. Begriff**

1. Ergebnis der Inventur
2. Bestandsverzeichnis nach Art, Menge und Wert der erfassten Vermögensgegenstände und Schulden (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB)

### **II. Unterschied zur Bilanz**

1. Im Gegensatz zur Bilanz Angaben zu
  - a) Menge (Maß, Zahl oder Gewicht)
  - b) Bezeichnung
  - c) Wert pro bewerteter Einheit
  - d) Gesamtwert unter Berücksichtigung der Menge

2. Grundlage für die Bilanz
  - a) Zusammenfassung der Vermögensgegenstände und Schulden
  - b) Wertmäßige Darstellung der Vermögensgegenstände und Schulden

## **§ 2 Grundlagen des Handelsbilanzrechts (der handelsrechtlichen Rechnungslegung) und des Steuerbilanzrechts (der steuerlichen Gewinnermittlung)**

### **A. Rechtsgrundlagen**

#### **I. Handelrecht**

1. Gesetz
  - a) Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (§§ 238 bis 263 HGB)
  - b) Kapitalgesellschaften (§§ 238 bis 263 HGB und ergänzend §§ 264 bis 289 HGB)
  - c) Großunternehmen (Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen; Publizitätsgesetz)
  - d) Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340 bis 340 o HGB)
  - e) Versicherungsunternehmen (§§ 341 bis 341 p HGB)
  - f) Eingetragene Genossenschaften (§§ 336 bis 339 HGB)
  - g) Konzernabschluss (§§ 290 ff., 315; 315 a HGB)
  - h) Rechtscharakter; öffentliches Recht
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)
  - a) Begriff
    - aa) Gesetzliche Grundlage: §§ 238 Abs. 1, 243 Abs. 1 HGB; § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB
    - bb) Allgemeine Grundsätze für die Buchführung (formelle GoB) und darüber hinausgehend für die Bilanzierung und Bewertung (materielle GoB)
    - cc) Gesetzlich geregelte Grundsätze (insbesondere § 252 Abs. 1 HGB); gesetzlich nicht geregelte Grundsätze

- b) Funktion: Ergänzung der gesetzlichen Regelungen
  - c) Herleitung
    - aa) Tatsächliche Übung und Handhabung der Kaufleute (sog. induktive Methode)
    - bb) Herleitung aus dem Zweck der gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften (sog. deduktive Methode)
3. Europarechtliche Grundlagen und Vorgaben
- a) Richtlinien
  - b) Entscheidungen des EuGH
  - c) Europarechtskonforme (richtlinienkonforme) Auslegung
4. Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung
- a) Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts durch sämtliche Unternehmen - auch die kapitalmarktorientierten (börsennotierten) Unternehmen (= Unternehmen, die einen organisierten Markt i.S.d. WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nehmen) - nach HGB (§§ 242 ff., 264 ff. HGB)
  - b) Wahlrecht für Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung (Publizität) des Jahresabschlusses und Lageberichts; statt der Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 325 Abs. 2 HGB können Kapitalgesellschaften - unabhängig davon, ob sie kapitalmarktorientiert (börsennotiert) sind - einen Einzelabschluss bekannt machen lassen, der nach den in § 315 a Abs. 1 HGB bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist (§ 325 Abs. 2 a und 2 b HGB); das gilt erstmals für den Jahresabschluss und Lagebericht zum 31.12.2005
  - c) Aufstellung des Konzernabschlusses
    - aa) Kapitalmarktorientierte (börsennotierte) Mutterunternehmen; Aufstellung des Konzernabschlusses nach den internationalen Rechnungslegungsstandards auf der Grundlage der IFRS-VO der EU (§ 315 a Abs. 1 und 2 HGB); das gilt grundsätzlich erstmals für den Konzernabschluss zum 31.12.2005



- bb) Nicht kapitalmarktorientierte (börsennotierte) Unternehmen; statt der Aufstellung des Konzernabschlusses und Lageberichts nach HGB (§§ 290 ff., 315 HGB) Aufstellung des Konzernabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards auf der Grundlage der IFRS-VO der EU (§ 315 a Abs. 3 HGB; Wahlrecht); das gilt erstmals für den Konzernabschluss zum 31.12.2005
- d) Konsequenzen der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung für den Jahresabschluss und Lagebericht nach HGB

## **II. Steuerrecht**

1. Gesetz
  - a) Gewerbetreibende und gewerbliche Mitunternehmerschaften (§§ 4 - 7 k EStG)
  - b) Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften (KStG)
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
  - a) Handelsrechtliche Rechnungslegung auf der Grundlage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); Grundsatz der Maßgeblichkeit
  - b) Ergänzende Vorschriften und Durchbrechungen (§ 4 Abs. 4 a, 5, 5 a und 5 b; § 5 Abs. 2 a bis 6 EStG)
3. Konsequenzen der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung für das Steuerbilanzrecht

## **B. Aufgabe und Funktion der Buchführung und des Handelsbilanzrechts (handelsrechtliche Rechnungslegung)**

### **I. Dokumentation und Selbstinformation des Kaufmanns**

1. Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB)

2. Grundlage für die Information Dritter (Arbeitnehmer, Kreditgläubiger, Lieferanten, Abnehmer)

## **II. Bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften Rechenschaftslegung gegenüber den Gesellschaftern**

1. Gegenstand der Information
  - a) Bei Personenhandelsgesellschaften: Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB) im Interesse der Gesellschafter (Rechenschaftslegung)
  - b) Bei Kapitalgesellschaften: unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) im Interesse der Gesellschafter (Rechenschaftslegung)
    - aa) Vermögenslage; Schuldendeckungspotenzial
    - bb) Finanzlage; Zahlungsfähigkeit und Liquidität
    - cc) Ertragslage; Erfolgslage (Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag)
2. Grundlage für die Information Dritter (Arbeitnehmer, Kreditgläubiger, Lieferanten, Abnehmer); interessierte Öffentlichkeit; Kapitalmarkt

## **III. Bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften Ermittlung des verteilungsfähigen Ergebnisses (Gewinns); Ausschüttungsbemessungsfunktion bei Kapitalgesellschaften**

1. Personenhandelsgesellschaften (§§ 120, 167 Abs. 1 HGB)
2. Kapitalgesellschaften
  - a) GmbH (§ 29 Abs. 1 GmbHG)
  - b) AG, KGaA (§§ 58 Abs. 4, 278 Abs. 3 AktG)
  - c) Ausschüttungsbemessungsfunktion

## **IV. Anzeigepflichten und Kapitalerhaltung bei Kapitalgesellschaften; Gläubigerschutz**

1. Anzeigepflichten

- a) Verlust der Hälfte des Stammkapitals (§ 49 Abs. 3 GmbHG); unverzügliche Einberufung der Gesellschafterversammlung durch die Geschäftsführer
- b) Verlust der Hälfte des Grundkapitals (§§ 92 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG); unverzügliche Einberufung der Hauptversammlung durch den Vorstand (AG) oder den persönlich haftenden Gesellschafter (KGaA)

2. Kapitalerhaltung

- a) GmbH (§§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 GmbHG)
- b) AG, KGaA (§§ 57 Abs. 1 und 3, 62 Abs. 1; § 278 Abs. 3 AktG)

**V. Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung (Grundsatz der Maßgeblichkeit)**

- 1. Maßgeblichkeit (Verbindlichkeit) der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (Bilanzierung und Bewertung) für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- 2. Zahlreiche Durchbrechungen im Steuerrecht (§ 4 Abs. 4 a und 5, § 5 Abs. 2 a bis 6 EStG)

**VI. Einwirkungen des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht (umgekehrte Maßgeblichkeit)**

- 1. Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- 2. Handelsrechtliche Rechtsgrundlage für die Einwirkung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht
  - a) §§ 247 Abs. 3, 273 HGB (Passivposten; Sonderposten mit Rücklageanteil)
  - b) §§ 254, 279 Abs. 2 HGB (steuerrechtliche Abschreibungen)

## **C. Aufgabe und Funktion des Steuerbilanzrechts (steuerliche Gewinnermittlung)**

### **I. Aufgabe, Funktion und Anforderungen**

1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
  - a) Totalgewinn
  - b) Periodengewinn; abschnittsweise Besteuerung
  - c) Unvermeidliche Ungenauigkeiten bei der Gewinnermittlung
    - aa) Vermögensvorteile, die nicht einzeln erfassbar und bewertbar sind (Grundsatz der Einzelbewertung), gehen in den Geschäfts- oder Firmenwert ein; sie dürfen nicht besteuert werden
    - bb) Wertzuwächse (Wertsteigerungen), die (noch) nicht durch den Markt bestätigt worden sind, dürfen nicht berücksichtigt werden (Realisationsprinzip; Vorsichtsprinzip)
    - cc) Unvermeidliche Schätzungen; Beurteilungsspielraum
2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung
  - a) Ausschluss von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten
  - b) Vereinfachungswahlrechte; Grundsatz der Wesentlichkeit (Wirtschaftlichkeit)
  - c) Unvermeidliche Schätzungen; Beurteilungsspielraum
3. Rechtssicherheit und Objektivierung
  - a) Einfache und klare (leicht handhabbare) Regelungen; objektiv nachprüfbare Werte
  - b) Unvermeidliche Schätzungen; Beurteilungsspielraum

### **II. Das Verhältnis zwischen Handelsbilanzrecht (handelsrechtlicher Rechnungslegung) und Steuerbilanzrecht (steuerlicher Gewinnermittlung)**

1. Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)

2. Einwirkungen des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht (umgekehrte Möglichkeit; § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

## **D. Bestandteile des Jahresabschlusses**

### **I. Kaufmann**

1. Bilanz
  - a) Begriff; Gegenüberstellung der Vermögensgegenstände und Schulden ergänzt um das Eigenkapital bezogen auf einen bestimmten Stichtag (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - b) Arten
    - aa) Eröffnungsbilanz (auf den Beginn eines Geschäftsjahres; § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - bb) (Schluss-)Bilanz (auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres; § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - cc) Die Bilanz ist zeitpunktbezogen.
2. Gewinn- und Verlustrechnung
  - a) Begriff; Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres ergänzt um den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag (§ 242 Abs. 2 HGB)
  - b) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist zeitraumbezogen.
3. Besonderheit: Kaufmann, der bestimmte Größenmerkmale überschreitet (§§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 PublG); Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 PublG)

### **II. Personenhandelsgesellschaften**

1. Behandlung wie Kaufmann

2. Ausnahme: Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG); Behandlung wie Kapitalgesellschaft, wenn keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist (§ 264 a Abs. 1 HGB)
3. Besonderheit: Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter § 264 a Abs. 1 HGB fallen und bestimmte Größenmerkmale überschreiten (§§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 PublG); Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) und Lageberichts nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PublG)

### **III. Kapitalgesellschaften**

1. Bilanz (§ 264 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 242 Abs. 1 HGB)
2. Gewinn- und Verlustrechnung (§ 264 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 242 Abs. 2 HGB)
3. Anhang (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - a) Begriff; verbale Rechnungslegung
  - b) Inhalt
    - aa) Erläuterung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 284 HGB)
    - bb) Sonstige Pflichtangaben (§ 285 HGB; zudem zahlreiche Einzelregelungen)
4. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang bilden den Jahresabschluss (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).
5. Lagebericht als zusätzliches Instrument der Rechnungslegung (§ 264 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 289 HGB)
  - a) Informationen zum Geschäftsverlauf und zur Lage der Kapitalgesellschaft; voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken (§ 289 Abs. 1 HGB)
  - b) fakultativ (Wahlrecht) für kleine Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 267 Abs. 1 HGB)
6. Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG)

- a) Begriff; Personenhandelsgesellschaft, bei der keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist
- b) Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
- c) Konsequenz: identische Anforderungen an die Rechnungslegung (Jahresabschluss und Lagebericht gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB)

#### IV. Größenklassen

##### 1. Bedeutung für Kapitalgesellschaften

- a) Kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 1 HGB); keine Überschreitung von mindestens zwei der drei nachstehenden Größenmerkmale
  - aa) Bilanzsumme bis EUR 4.015.000
  - bb) Umsatzerlöse bis EUR 8.030.000
  - cc) Im Jahresdurchschnitt Beschäftigung von höchstens 50 Arbeitnehmern
- b) Mittelgroße Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 2 HGB); Überschreitung von mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 1 HGB bezeichneten Größenmerkmale und keine Überschreitung von mindestens zwei der drei nachstehenden Größenmerkmale
  - aa) Bilanzsumme über EUR 4.015.000 bis EUR 16.060.000
  - bb) Umsatzerlöse über EUR 8.030.000 bis EUR 32.120.000
  - cc) Im Jahresdurchschnitt Beschäftigung von mehr als 50 und höchstens 250 Arbeitnehmern
- c) Große Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 Satz HGB); Überschreitung von mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 2 HGB bezeichneten Größenmerkmale
  - aa) Bilanzsumme über EUR 16.060.000
  - bb) Umsatzerlöse über EUR 32.120.000
  - cc) Im Jahresdurchschnitt Beschäftigung von mehr als 250 Arbeitnehmern
  - dd) Unabhängig von den Größenklassen: eine Kapitalgesellschaft gilt stets als große, wenn sie einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

- d) Die jeweiligen Größenmerkmale müssen an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten sein; es muss sich nicht notwendigerweise um dieselben Größenmerkmale handeln (§ 267 Abs. 4 HGB)
2. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
  3. Bedeutung des PubiG
    - a) Geltung u.a. für Kaufmann und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 PubiG)
    - b) Überschreitung von mindestens zwei der drei nachstehenden Größenmerkmale (§ 1 Abs. 1 PubiG)
      - aa) Bilanzsumme über EUR 65,0 Mio.
      - bb) Umsatzerlöse über EUR 130 Mio.
      - cc) Im Jahresdurchschnitt Beschäftigung von mehr als 5.000 Arbeitnehmern
    - c) Die jeweiligen Größenmerkmale müssen an den Abschlussstichtagen von drei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten sein; es muss sich nicht notwendigerweise um dieselben Größenmerkmale handeln
  4. Bedeutung der Größenklassen
    - a) Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts
      - aa) Größenabhängige Erleichterungen für Kapitalgesellschaften
        - Bilanz (§§ 266 Abs. 1 Satz 3, 274 a Nr. 1 und 4 HGB)
        - Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 HGB)
        - Anhang (§ 288 HGB)
        - Fakultative Aufstellung eines Lageberichts für die kleine Kapitalgesellschaft (Wahlrecht; § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)
      - bb) Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
      - cc) Kaufmann und bestimmte Personenhandelsgesellschaften: Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (§ 5 Abs. 1 PubiG)



- b) Prüfungspflicht
  - aa) Keine Prüfungspflicht für die kleine Kapitalgesellschaft (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - bb) Prüfungspflicht für die mittelgroße und große Kapitalgesellschaft (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - cc) Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
  - dd) Kaufmann und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§ 6 Abs. 1 PublG)
- c) Publizität (Offenlegung)
  - aa) Größenabhängige Erleichterungen
    - Mittelgroße Kapitalgesellschaft (§ 327 HGB)
    - Kleine Kapitalgesellschaft (§ 326 HGB)
    - Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
  - bb) Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
  - cc) Kaufmann und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§ 9 Abs. 1 PublG)

## **E. Aufstellung, Prüfung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts**

### **I. Aufstellung**

1. Begriff; technischer Vorgang der Ableitung des Jahresabschlusses aus der Buchführung und dem Inventar
2. Rechtliche Bedeutung; Entwurf des zuständigen Organs; Unterschrift der zuständigen Organs (§ 245 HGB)
3. Zuständiges Organ

- a) Kaufmann
- b) Personenhandelsgesellschaft
  - aa) OHG: Geschäftsführer (Gesellschafter)
  - bb) KG: Geschäftsführer (persönlich haftender Gesellschafter)
- c) Kapitalgesellschaften
  - aa) GmbH ( § 41 Abs. 1 GmbHG, § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB): Geschäftsführer
  - bb) AG (§ 91 Abs. 1 AktG, § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB): Vorstand
  - cc) KGaA (§§ 91 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG, § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB): persönlich haftender Gesellschafter

#### 4. Aufstellungsfristen

- a) Kaufmann
  - aa) Innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB)
  - bb) Spätestens bis zum Ende des folgenden Geschäftsjahres (h.M.)
  - cc) Ausnahme: in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PubLG)
- b) Personenhandelsgesellschaften
  - aa) Innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB)
  - bb) Spätestens bis zum Ende des folgenden Geschäftsjahres (h.M.)
  - cc) Ausnahme: in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PubLG)
- c) Kapitalgesellschaften
  - aa) Innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)
  - bb) Kleine Kapitalgesellschaften dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, je-

doch innerhalb der ersten sechs Monate des folgenden Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)

- d) Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
- e) Konsequenzen und Sanktionen bei Überschreitung der Aufstellungsfrist: keine; insbesondere keine Unwirksamkeit des Jahresabschlusses

5. Währung: Euro (§ 244 HGB)

## II. Prüfung

1. Prüfungspflichtige Unternehmen

- a) Kapitalgesellschaften, die nicht klein i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB sind, d.h. mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB); eine kleine Kapitalgesellschaft (insbesondere AG) gilt als groß, wenn sie einen organisierten Markt i.S.d. WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB)
- b) Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
- c) Kaufmann und bestimmte Personenhandelsgesellschaften, wenn sie bestimmte Größenkriterien überschreiten (§§ 6 Abs. 1, 1 Abs. 1 PublG)

2. Gegenstand und Umfang der Prüfung

- a) Gegenstand
  - aa) Jahresabschluss und Lagebericht (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - bb) Einbeziehung der Buchführung (§ 317 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - cc) Bei börsennotierter AG zusätzliche Prüfung der Existenz und Funktionsfähigkeit des (Risiko-)Überwachungssystems des Vorstands (§ 317 Abs. 4 HGB; § 91 Abs. 2 AktG)
- b) Umfang der Prüfung
  - aa) Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

- bb) Einhaltung der gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung (§ 317 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- cc) Prüfung des Lageberichts darauf, ob er mit dem Jahresabschluss (und ggf. dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2 a HGB) und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt; darüber hinaus Prüfung, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (§ 317 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB)
- dd) Kein Urteil über die kaufmännische (betriebswirtschaftliche) „Richtigkeit“ oder Vertretbarkeit unternehmerischer Entscheidungen oder der Geschäftsführung (Unternehmensführung) insgesamt

### 3. Bestellung des Abschlussprüfers

- a) Wahl durch die Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) oder Aktionäre (Hauptversammlung) (§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG); der Gesellschaftsvertrag der GmbH kann etwas anderes bestimmen (§ 318 Abs. 1 Satz 2 HGB); Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264a Abs. 1 HGB)
- b) Erteilung des Prüfungsauftrags durch die gesetzlichen Vertreter oder - bei der AG und KGaA - den Aufsichtsrat (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB; § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG)
- c) Annahme des Prüfungsauftrags

### 4. Auswahl des Abschlussprüfers; Personen

- a) Grundsatz; Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 319 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- b) Ausschlussgründe; Unabhängigkeit und Unbefangenheit
  - aa) Allgemeiner Ausschlussgrund: Befangenheit; Wirtschaftsprüfer (natürliche Person; § 319 Abs. 2 HGB) oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (§ 319 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 HGB)

- bb) Spezielle Ausschlussgründe; Wirtschaftsprüfer (§ 319 Abs. 3 HGB) oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (§ 319 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 HGB); besonders wichtig: Ausschlussgrund, wenn der Wirtschaftsprüfer (die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft mitgewirkt hat (§ 319 Abs. 3 Nr. 3 lit. a) und Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 3 lit. a) HGB)
- cc) Besondere Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei Unternehmen, die den organisierten Markt i.S.d. WpHG durch von ihnen ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nehmen (§ 319 a Abs. 1 HGB); besonders wichtig: Ausschlussgrund, wenn der Wirtschaftsprüfer (die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus Rechts- oder Steuerberatungsleistungen von Gewicht erbracht hat (§ 319 a Abs. 1 Nr. 2 HGB); im Einzelfall schwierige Abgrenzung

## 5. Schriftlicher Prüfungsbericht

- a) Verpflichtung zur Berichterstattung über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung (§ 321 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- b) Beurteilung der Lage des Unternehmens, insbesondere Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Lageberichts (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- c) Berichterstattung u.a. über Tatsachen, die den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB)

## 6. Prüfungsergebnis; Bestätigungsvermerk

- a) Begriff; Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses (§ 322 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB)
- b) Inhalt des Bestätigungsvermerks

- aa) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 HGB); ggf. hinweisender Zusatz (§ 322 Abs. 3 Satz 2 HGB)
  - bb) Eingeschränkter Bestätigungsvermerk auf Grund von Einwendungen (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4 HGB)
  - cc) Versagung des Bestätigungsvermerks auf Grund von Einwendungen (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 4 HGB)
  - dd) Versagung des Bestätigungsvermerks, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (§ 322 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 5 HGB)
  - ee) Widerruf des Bestätigungsvermerks
7. Nachtragsprüfung im Falle der Änderung des Jahresabschlusses (§ 316 Abs. 3 HGB)
8. Rechtsfolge einer fehlenden Prüfung
- a) Der Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB)
  - b) Der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses ist nichtig (vgl. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG; analoge Anwendung bei der GmbH; § 10 Satz 1 Nr. 1 PublG)
  - c) Weitere Konsequenz: Nichtigkeit des Beschlusses der Gesellschafterversammlung oder Hauptversammlung über die Ergebnisverwendung (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 AktG; analoge Anwendung bei der GmbH)
9. Haftung des Abschlussprüfers
- a) Vorsätzliche oder fahrlässige Pflichtverletzung (§ 323 Abs. 1 Satz 3 HGB)
  - b) Beschränkung der Haftung bei fahrlässiger Pflichtverletzung (§ 323 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB)
  - c) Prüfungsauftrag als Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte

### III. Feststellung

1. Begriff; rechtliche Verbindlichkeit des Jahresabschlusses und damit auch der Ergebnisverwendung, soweit sie sich im Jahresabschluss niedergeschlagen hat; Feststellung durch Beschluss des zuständigen Organs; Ausnahme: Kaufmann; rechtliche Verbindlichkeit mit Unterschrift
2. Wirtschaftliche Bedeutung; Festlegung der Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung; Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten; Ausübung von Ermessensspielräumen und Schätzungsbandbreiten
3. Zuständiges Organ
  - a) Kaufmann; keine förmliche Feststellung
  - b) Personenhandelsgesellschaft
    - aa) Grundlagengeschäft (§§ 119 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB); aber nicht notwendigerweise Zustimmung aller Gesellschafter (Einstimmigkeit); einfache Mehrheit kann genügen
    - bb) Abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag (einfache oder qualifizierte Mehrheit); allgemeine Mehrheitsklausel
  - c) GmbH
    - aa) Gesellschafterversammlung (§§ 42 a Abs. 2 Satz 1, 46 Nr. 1 GmbHG)
    - bb) Anderes Organ, sofern der Gesellschaftsvertrag das anordnet (gesetzlich vorgeschriebener Aufsichtsrat, freiwilliger Aufsichtsrat, Beirat)
  - d) AG
    - aa) Billigung des vom Vorstand aufgestellten Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat (§ 172 Satz 1 AktG)
    - bb) Beschluss der Hauptversammlung, wenn Vorstand und Aufsichtsrat beschließen, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen (§§ 172 Satz 1, 173 Abs. 1 Satz 1 AktG), oder wenn der Aufsichtsrat den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss nicht billigt (§ 173 Abs. 1 Satz 1 AktG)
  - e) KGaA

Beschluss der Hauptversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses; der Beschluss bedarf der Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafter (§ 286 Abs. 1 AktG)

- f) Konsequenzen und Sanktionen bei Überschreitung der Feststellungsfrist: keine, insbesondere keine Unwirksamkeit des Jahresabschlusses
4. Bindung des zuständigen Organs an die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften, d.h. die für die Aufstellung des Jahresabschlusses geltenden Vorschriften gelten auch für die Feststellung (§ 42 a Abs. 2 Satz 3 GmbHG; § 173 Abs. 2 Satz 1 AktG)

#### **IV. Offenlegung (Publizität)**

- 1. Kaufmann; Personenhandelsgesellschaft
  - a) Grundsatz: keine Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses
  - b) Ausnahme: Überschreitung bestimmter Größenkriterien (§ 9 Abs. 1 Satz 1 PubLG i.V.m. § 325 Abs. 1 HGB); keine Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung, wenn eine Anlage zur Bilanz die nach § 5 Abs. 5 Satz 3 PubLG erforderlichen Ausgaben enthält (§ 9 Abs. 2 PubLG)
- 2. Kapitalgesellschaft
  - a) Gegenstand der Publizität
    - Jahresabschluss (§ 325 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - Darüber hinaus offenzulegende Unterlagen, insbesondere Lagebericht (§ 325 Abs. 1 Satz 3 HGB)
  - b) Art der Offenlegung

Elektronische Einreichung der Unterlagen zum elektronischen Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB); anschließend Veranlassung der Bekanntmachung durch Einstellung der Unterlagen in das Unternehmensregister (§ 325 Abs. 2 HGB)
  - c) Elektronische Einreichung unverzüglich nach der Vorlage des Jahresabschlusses und Lageberichts an die Gesellschafter oder Aktionäre, jedoch spätestens



- vor Ablauf von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres (§ 325 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- d) Größenabhängige Erleichterungen
    - aa) Mittelgroße Kapitalgesellschaft (§ 327 HGB)
    - bb) Kleine Kapitalgesellschaft; keine Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 326 HGB)
  - e) Wahlrecht für Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung (Publizität); statt der Offenlegung nach § 325 Abs. 2 HGB können Kapitalgesellschaften - unabhängig davon, ob sie kapitalmarktorientiert (börsennotiert) sind - einen Einzelabschluss bekannt machen lassen, der nach den in § 315 a Abs. 1 HGB bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist (§ 325 Abs. 2 a i.V.m. Abs. 2 HGB); die befreiende Wirkung der Offenlegung des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2 a i.V.m. Abs. 2 HGB tritt nur ein, wenn die Kapitalgesellschaft den Jahresabschluss nach HGB elektronisch zum elektronischen Bundesanzeiger einreicht (§ 325 Abs. 2 b Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 bis 4 HGB)
  - f) Form und Inhalt der Unterlagen bei Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung
    - aa) Pflichtpublizität (§ 328 Abs. 1 HGB)
      - Offenlegung nach dem Gesetz
      - Veröffentlichung und Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung
    - bb) Freiwillige Publizität (§ 328 Abs. 2 HGB)
    - cc) Besonderheiten des Geschäftsberichts
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
4. Keine Prüfung durch das Registergericht auf inhaltliche Richtigkeit der Unterlagen; nur Vollständigkeitskontrolle und Prüfung der Bekanntmachung (§ 329 Abs. 1 HGB)

## V. Sanktionen

### 1. Handelsrecht

- a) Unrichtige Widergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluss oder im Lagebericht; Straftatbestand (§ 331 Nr. 1 HGB)
- b) Verletzung von Rechnungslegungspflichten (bestimmte Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften); Ordnungswidrigkeit (§ 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
- c) Verletzung der Pflicht, einen Jahresabschluss und Lagebericht aufzustellen oder den Prüfungsauftrag zu erteilen; Erzwingung durch Festsetzung eines Zwangsgelds (§ 335 Satz 1 Nr. 1 und 3 HGB); das Registergericht wird nur auf Antrag tätig; den Antrag kann jedermann stellen (§ 335 Satz 2 HGB)
- d) Verletzung der Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts sowie anderer Unterlagen der Rechnungslegung; Erzwingung durch Festsetzung eines Ordnungsgelds (§ 335 a Satz 1 Nr. 1 HGB); das Registergericht wird nur auf Antrag tätig; den Antrag kann jedermann stellen (§ 335 a Satz 3 HGB); im Gegensatz zum Zwangsgeld ist das Ordnungsgeld auch zu bezahlen, wenn die Offenlegung nachgeholt wird.
- e) Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses
  - aa) Eine gesetzliche Regelung besteht nur für die AG und KGaA (§§ 243 Abs. 1 und 2, 257 AktG); die Regelungen gelten - mit bestimmten Modifikationen - analog für die GmbH; stellen Vorstand und Aufsichtsrat den Jahresabschluss fest, ist er mangels Beschlusses der Hauptversammlung nicht anfechtbar
  - bb) Anfechtbarkeit wegen Verfahrensfehlern (§§ 243 Abs. 1, 257 Abs. 1 Satz 1 und 2 AktG)
  - cc) Anfechtbarkeit wegen Verstößen gegen das Gesetz oder den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung, d.h. wegen inhaltlicher Mängel (§ 243 Abs. 1 AktG); Ausschluss der Anfechtbarkeit bei der AG und KGaA nach § 257 Abs. 1 Satz 2 AktG; die Regelung gilt nicht analog für die GmbH
- f) Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses

- aa) Eine gesetzliche Regelung besteht nur für die AG und für KGaA (§ 256 AktG); die gesetzlichen Regelungen gelten - mit bestimmten Modifikationen - analog für die GmbH
- bb) Verletzung von Vorschriften, die ausschließlich oder überwiegend dem Schutz der Gläubiger dienen (§ 256 Abs. 1 Nr. 1 AktG)
- cc) Keine Prüfung nach § 316 Abs. 1 und 3 HGB trotz gesetzlicher Prüfungspflicht (§ 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG)
- dd) Prüfung durch Personen, die nicht zum Abschlussprüfer bestellt sind oder nicht Abschlussprüfer sein dürfen (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG)
- ee) Verletzung der Vorschriften des Gesetzes oder des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung über die Einstellung von Beträgen in Kapital- oder Gewinnrücklagen oder die Entnahme von Beträgen aus Kapital- oder Gewinnrücklagen (§ 256 Abs. 1 Nr. 4 AktG)
- ff) Keine ordnungsgemäße Mitwirkung des Vorstands oder des Aufsichtsrats bei der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern Vorstand und Aufsichtsrat den Jahresabschluss feststellen (§ 256 Abs. 2 AktG)
- gg) Besondere Nichtigkeitsgründe bei Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung oder Hauptversammlung (§ 256 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 AktG)
- hh) Verstoß gegen die Vorschriften über die Gliederung des Jahresabschlusses, wenn seine Klarheit und Übersichtlichkeit dadurch wesentlich beeinträchtigt sind (§ 256 Abs. 4 AktG)
- ii) Verstoß gegen Bewertungsvorschriften mit der Folge der
  - Überbewertung von Posten (= Überbewertung von Aktivposten und Unterbewertung von Schuldposten); Vermögen wird zu hoch ausgewiesen (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 AktG)
  - Unterbewertung von Posten (= Unterbewertung von Aktivposten und Überbewertung von Schuldposten), sofern dadurch die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiedergegeben oder verschleiert wird; Vermögen wird zu niedrig ausgewiesen (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3 AktG)

- jj) Heilungsmöglichkeiten; Differenzierung nach den verschiedenen Nichtigkeitsgründen (§ 256 Abs. 6 AktG)
- kk) Möglichkeit der Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses gegen die Gesellschaft (§ 256 Abs. 7 AktG)
- ll) Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung (§§ 258 ff. AktG)

## 2. Steuerrecht

- a) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (des steuerlichen Gewinns; § 162 Abs. 1 AO)
- b) Festsetzung eines Zwangsgelds (§ 328 Abs. 1 AO)

### **§ 3 Aufbau, Gliederung und Bestandteile des Jahresabschlusses und Lageberichts**

#### **A. Bilanz**

##### **I. Allgemeines Gliederungsprinzip**

###### 1. Aktivseite

- a) Die Aktivseite gibt Auskunft über die in dem Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände; Aussage über die Mittelverwendung
- b) Gliederung der Vermögensgegenstände nach der Verwertbarkeit (Umsetzbarkeit in Geld) und damit Liquidität; Anordnung der Posten in der Reihenfolge zunehmender Liquidität

###### 2. Passivseite

- a) Die Passivseite gibt Auskunft darüber, wie die in dem Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände finanziert sind; Finanzierung durch Eigenkapital oder durch Fremdkapital (Schulden; Verbindlichkeiten und Rückstellungen); Aussage über die Mittelherkunft
- b) Anordnung der Posten in der Reihenfolge zunehmender Fälligkeit; das Eigenkapital steht dem Unternehmen dauerhaft zur Verfügung; danach schließen sich die Schuldposten in der Reihenfolge zunehmender Fälligkeit an.

##### **II. Kaufmann; Personenhandelsgesellschaften**

###### 1. Gesetzliche Regelung: § 247 Abs. 1 HGB; gesonderter Ausweis und hinreichende Aufgliederung folgender Posten:

- a) Aktivseite
  - aa) Anlagevermögen
  - bb) Umlaufvermögen
  - cc) Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
- b) Passivseite

- aa) Eigenkapital
    - Festkapitalkonto (Kapitalkonto I)
    - Variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II; Gesellschafter-Verrechnungskonto); Problem der Qualifizierung als Eigenkapital
  - bb) Schulden
    - Rückstellungen
    - Verbindlichkeiten
  - cc) Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
2. Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 2 HGB)
  3. Annäherung an die und Orientierung an der Gliederung der Bilanz der Kapitalgesellschaft (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB)
  4. Weit gehende Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft, wenn bestimmte Größenkriterien erfüllt sind (§ 5 Abs. 1 PubiG)
  5. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)

### **III. Kapitalgesellschaft**

1. Aktivseite
  - a) Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 A. HGB)
    - aa) Begriff; Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB)
    - bb) Bedeutung der Zuordnung zum Anlagevermögen
      - Bilanzierung (Aktivierung) von immateriellen Vermögensgegenständen (§ 248 Abs. 2 HGB)
      - Bewertung (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB)
  - cc) Vertikale Gliederung

dd) Immaterielle Vermögensgegenstände (§ 266 Abs. 2 A. I. HGB)

- Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
- Geschäfts- oder Firmenwert
- geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

ee) Sachanlagen (§ 266 Abs. 2 A. II. HGB)

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken
- technische Anlagen und Maschinen
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

ff) Finanzanlagen (§ 266 Abs. 2 A. III. HGB)

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- Beteiligungen
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- sonstige Ausleihungen

gg) Horizontale Gliederung des Anlagevermögens

- Darstellung der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in horizontaler Gliederung (Anlagengitter; Anlagenspiegel; § 268 Abs. 2 Satz 1 HGB); Darstellung in der Bilanz oder im Anhang
- Beispiel

b) Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 B. HGB)

aa) Begriff; Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, nicht dauernd (vorübergehend) dem Geschäftsbetrieb zu dienen

bb) Bedeutung der Zuordnung zum Umlaufvermögen

- Bewertung (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB)
  - Bilanzierung (Aktivierung) von immateriellen Vermögensgegenständen (vgl. § 248 Abs. 2 HGB)
- cc) Vorräte (§ 266 Abs. 2 B. I. HGB)
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
  - unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
  - fertige Erzeugnisse und Waren
  - geleistete Anzahlungen
- dd) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (§ 266 Abs. 2 B. II. HGB)
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
  - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
  - Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - sonstige Vermögensgegenstände
- ee) Wertpapiere (§ 266 Abs. 2 B. III. HGB)
- Anteile an verbundenen Unternehmen
  - eigene Anteile
  - sonstige Wertpapiere
- ff) Flüssige Mittel (vgl. § 266 Abs. 2 B. IV. HGB)
- Kassenbestand
  - Bundesbankguthaben
  - Guthaben bei Kreditinstituten
  - Schecks
- c) Rechnungsabgrenzungsposten (§ 266 Abs. 2 C. HGB)
- aa) Begriff; streng genommen kein Vermögensgegenstand; Zweck: periodengerechte Erfolgsermittlung und -zuordnung (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB)



- bb) Zuordnung der Aufwendungen zu dem Geschäftsjahr, in dem sie verursacht worden sind
- d) Sonstige Posten
  - aa) Ausstehende Einlage auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB)
  - bb) Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 Satz 1 HGB)
  - cc) Aktiver Saldo latenter Steuern (§ 274 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB)
  - dd) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB)

## 2. Passivseite

- a) Eigenkapital (§ 266 Abs. 3 A. HGB)
  - aa) Begriff
    - Differenz (Saldo) zwischen den Vermögensgegenständen und den Schulden
    - Mittel, die die Gesellschafter oder Aktionäre der Kapitalgesellschaft i.d.R. dauerhaft überlassen; Haftungsfunktion; Verlust in der Insolvenz; Nachrangigkeit gegenüber den Gläubigern
  - bb) Negatives Eigenkapital (bilanzielle Überschuldung); Ausweis des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags auf der Aktivseite (Ausgleichsposten; § 268 Abs. 3 HGB)
  - cc) Gezeichnetes Kapital (§ 266 Abs. 3 A. I. HGB)
    - Betrag, den die Gesellschafter oder Aktionäre auf die von ihnen übernommene Stammeinlage (GmbH) oder das von ihnen übernommene Grundkapital (AG, KGaA) zu leisten haben; Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter oder Aktionäre für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Gläubigern beschränkt ist (§ 272 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB)

- Verbot der Rückgewähr von Einlagen; die Rückzahlung des zur Erhaltung des gezeichneten Kapitals (Stammkapitals, Grundkapitals) erforderlichen Vermögens an die Gesellschafter oder Aktionäre ist unzulässig (§ 30 Abs. 1 GmbHG; § 57 Abs. 1 AktG)

dd) Kapitalrücklage (§ 266 Abs. 3 A. II. HGB)

- Begriff; Leistungen der Gesellschafter oder Aktionäre in das Eigenkapital, die nicht das gezeichnete Kapital betreffen (§ 272 Abs. 2 HGB); bewusste und gewollte Erhöhung des Eigenkapitals
- wichtigste Fälle: Aufgeld (Agio) bei der Kapitalerhöhung (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB) und andere (sonstige) Zuzahlungen der Gesellschafter (Aktionäre) in das Eigenkapital (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
- Berücksichtigung bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 270 Abs. 1 HGB)

ee) Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. HGB)

- Begriff; Eigenkapital, das im Zuge der Ergebnisverwendung aus dem Jahresüberschuss gebildet wird (§§ 270 Abs. 2, 272 Abs. 3 HGB)
- Arten der Gewinnrücklage
  - gesetzliche Rücklage (§ 266 Abs. 3 A. III. 1. HGB; bei der AG und der KGaA; § 150 Abs. 1 und 2 AktG)
  - Rücklage für eigene Anteile (§ 266 Abs. 3 A. III. 2. HGB; §§ 270 Abs. 2, 272 Abs. 4 HGB)
  - satzungsmäßige Rücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. 3. HGB; § 270 Abs. 2 HGB)
  - andere Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. 4. HGB)

ff) Gewinnvortrag; Verlustvortrag (§ 266 Abs. 3 A. IV. HGB)

- Gewinnvortrag; Jahresüberschuss aus früheren Geschäftsjahren
- Verlustvortrag ; Jahresfehlbetrag aus früheren Geschäftsjahren

gg) Jahresüberschuss; Jahresfehlbetrag (§ 266 Abs. 3 A. V. HGB)

- Jahresüberschuss; positiver Saldo der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres (Gewinn)

- Jahresfehlbetrag; negativer Saldo der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres (Verlust)
- hh) Bilanzgewinn; Bilanzverlust (§§ 268 Abs. 1, 270 Abs. 2 HGB)
- Aufstellung des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der teilweisen oder vollständigen Verwendung des Jahresergebnisses (§ 268 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - Überleitung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags auf den Bilanzgewinn oder Bilanzverlust; Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen und Entnahme von Beträgen aus der Kapitalrücklage oder den Gewinnrücklagen (vgl. § 158 Abs. 1 AktG; § 275 Abs. 4 HGB)
- b) Schulden
- aa) Fremdkapital
  - bb) Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- c) Rückstellungen
- aa) Begriff; Verpflichtungen (Verbindlichkeiten), die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind (Außen- und Innenverpflichtungen)
  - bb) Arten der Rückstellungen (§ 266 Abs. 3 B. HGB)
    - Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
    - Steuerrückstellungen
    - sonstige Rückstellungen
- d) Verbindlichkeiten
- aa) Begriff; Verpflichtungen gegenüber Dritten, die dem Grunde und der Höhe nach bestimmt sind
  - bb) Arten der Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 C. HGB)
    - Anleihen
    - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
    - erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
    - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - sonstige Verbindlichkeiten
- e) Rechnungsabgrenzungsposten (§ 266 Abs. 3 D. HGB)
- aa) Begriff; streng genommen kein Schuldposten; Zweck: periodengerechte Erfolgsermittlung und -zuordnung (§ 250 Abs. 2 HGB)
  - bb) Zuordnung der Erträge zu dem Geschäftsjahr, in dem sie verursacht worden sind
- f) Sonstige Posten
- Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273; 281 Abs. 1 Satz 1 HGB)
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)
- a) Besonderheiten bei dem Ausweis des Eigenkapitals (§ 264 c Abs. 2 Satz 1 HGB)
    - aa) Kapitalanteile
      - der Komplementär-GmbH
      - der Kommanditisten
    - bb) Rücklagen
    - cc) Gewinnvortrag/Verlustvortrag
    - dd) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
  - b) Der anteilige Jahresfehlbetrag (Verlust) wird den Gesellschaftern von ihrem Kapitalanteil abgeschrieben (abgebucht; belastet; § 264 c Abs. 2 Satz 3 und 6 HGB). Soweit der Jahresfehlbetrag (Verlust) den Kapitalanteil übersteigt, ist er auf der Aktivseite wie folgt auszuweisen:

- Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter oder der Kommanditisten, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht (§ 264 c Abs. 2 Satz 4, 6 und 7 HGB)
- nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter oder der Kommanditisten (§ 264 c Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB); entspricht dem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag gem. § 268 Abs. 3 HGB

## **B. Gewinn- und Verlustrechnung**

### **I. Funktion, Aufbau und Gliederung**

1. Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten; Konzept der „Erfolgsspaltung“
2. Grundlage für die Analyse der Ursachen des Erfolges oder Misserfolges eines Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr; die Größe Jahresüberschuss (Gewinn) oder Jahresfehlbetrag (Verlust) allein gibt darüber keinen Aufschluss und ist daher unzureichend.
  - a) Aufbau und Gliederung
    - aa) Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)
 

Der gesamten Betriebsleistung - insbesondere Produktion - des Geschäftsjahres werden die gesamten Aufwendungen gegenübergestellt; zur Betriebsleistung gehören auch die unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen eines Geschäftsjahres, die das Unternehmen noch nicht veräußert oder abgesetzt hat.
    - bb) gängiges Verfahren in der deutschen Unternehmenspraxis
  - b) Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB)
    - aa) Den Umsatzerlösen werden die Aufwendungen gegenübergestellt, die bei der Herstellung der veräußerten Erzeugnisse und Erbringung der abgesetzten Leistungen angefallen sind; das Verfahren setzt wegen der Aufteilung

und Zuordnung der Aufwendungen eine detaillierte Kosten- und Leistungsrechnung voraus.

- bb) international gängiges Verfahren
- c) Gleichwertigkeit beider Verfahren

## **II. Kaufmann; Personenhandelsgesellschaften**

1. Keine gesetzliche Regelung
2. Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 2 HGB)
3. Annäherung an die und Orientierung an der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaft (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB)
4. Weitgehende Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft, wenn bestimmte Größenkriterien erfüllt sind (§ 5 Abs. 1 PubiG)

## **III. Kapitalgesellschaft**

1. Gliederung der Aufwendungen und Erträge nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten; Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)

Umsatzerlöse (Nr. 1)

+./.. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Nr. 2)

+ andere aktivierte Eigenleistungen (Nr. 3)

= Betriebsleistung; Ergebnis der produktiven betrieblichen Tätigkeit; Leistung im betriebswirtschaftlichen Sinne

+ sonstige betriebliche Erträge (Nr. 4)

= Gesamtleistung

./.. Materialaufwand (Nr. 5)

= Rohergebnis (§ 276 Satz 1 HGB)

- ./. Personalaufwand (Nr. 6)
- ./. Abschreibungen (Nr. 7)
- ./. sonstige betriebliche Aufwendungen (Nr. 8)
- = Betriebsergebnis; Saldo aus dem Ergebnis der produktiven betrieblichen Tätigkeit - streng genommen abgesehen von den sonstigen betrieblichen Erträgen (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB) - und den dadurch verursachten Aufwendungen (streng genommen ohne diejenigen sonstigen betrieblichen Aufwendungen, die nicht durch die Betriebsleistung veranlasst sind); Betriebsleistung abzüglich betriebliche Aufwendungen
- + Erträge aus Beteiligungen (Nr. 9)
- + Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens (Nr. 10)
- + sonstige Zinsen und ähnliche Erträge (Nr. 11)
- ./. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens (Nr. 12)
- ./. Zinsen und ähnliche Aufwendungen (Nr. 13)
- = Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (Nr. 14)
- + außerordentliche Erträge (Nr. 15)
- ./. außerordentliche Aufwendungen (Nr. 16)
- = außerordentliches Ergebnis (Nr. 17)
- +././. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (Nr. 18)
- +././. sonstige Steuern (Nr. 19)
- = Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (Nr. 20)

## 2. Erläuterungen der einzelnen Posten

### a) Umsatzerlöse (§ 275 Abs. 2 Nr. 1 HGB)

- aa) Erlöse (Erträge) aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft; Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnisse und Waren sowie aus den für die gewöhnliche Ge-

- schäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen (§ 277 Abs. 1 HGB)
- bb) Abzug von Erlösschmälerungen (Skonti, Boni, Rabatte) und der Umsatzsteuer (§ 277 Abs. 1 HGB)
- b) Erhöhung (Ertrag) oder Verminderung (Aufwand) des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB)
- aa) Berücksichtigung sowohl der Änderungen der Menge als auch des Wertes der im Laufe des Geschäftsjahres hergestellten fertigen und unfertigen Erzeugnisse (§ 277 Abs. 2 Satz 1 HGB); (außerplanmäßige) Abschreibungen sind nur zu berücksichtigen, soweit diese in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen nicht überschreiten (§ 277 Abs. 2 Satz 2 HGB)
- bb) Die bei Produktion der fertigen und unfertigen Erzeugnisse angefallenen Herstellungskosten (Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen) sind in den entsprechenden Aufwandsposten enthalten und haben daher das Ergebnis des Geschäftsjahres gemindert.
- c) Andere aktivierte Eigenleistungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 3 HGB)
- aa) Aufwendungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die die Kapitalgesellschaft selbst nutzt, bspw. selbst hergestellte technische Anlagen und Maschinen oder Werkzeuge
- bb) Die bei Produktion der aktivierten Eigenleistungen (selbst hergestellten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens) angefallenen Herstellungskosten (Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen) sind in den entsprechenden Aufwandsposten enthalten und haben daher das Ergebnis des Geschäftsjahres gemindert.
- d) Zwischensumme: Betriebsleistung
- aa) gesetzlich nicht geregelt
- bb) produktive betriebliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft; Leistung im betriebswirtschaftlichen Sinne
- e) Sonstige betriebliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
- aa) alle Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, soweit sie nicht unter einem anderen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind



- Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
  - Zuschreibungen zum Anlagevermögen
  - Kürzungen der Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
  - Auflösung von Rückstellungen
- bb) Sammelposten, der sowohl die periodischen als auch die aperiodischen Erträge erfasst
- bb) Die sonstigen betrieblichen Erträge sind Teil der Gesamtleistung, jedoch nicht der Betriebsleistung, d.h. der produktiven betrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft.
- f) Zwischensumme: Gesamtleistung
- aa) gesetzlich nicht geregelt
  - bb) Betriebsleistung und sonstige betriebliche Erträge
- g) Materialaufwand (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB)
- aa) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - bb) Aufwendungen für bezogene Leistungen
- h) Zwischensumme: Rohergebnis (§ 276 Satz 1 HGB)
- i) Personalaufwand (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB)
- aa) Löhne und Gehälter
  - bb) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
- j) Abschreibungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 7 HGB)
- aa) Begriff; Wertverzehr des Anlagevermögens infolge Abnutzung und Alters
  - bb) planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen
  - cc) Gegenstände
    - Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

- Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
- k) Sonstige betriebliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB)
- aa) Gegenstück zu den sonstigen betrieblichen Erträgen; alle Aufwendungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die nicht unter einem anderen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind
- Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens
  - Abschreibungen auf Forderungen im üblichen Rahmen; Einzelwertberichtigungen; Pauschalwertberichtigungen
  - Aufwendungen für Marketing und Vertrieb
  - Aufwendungen für betriebliche Ausbildung, Fortbildung und Weiterbildung
  - Aufwendungen für Gewährleistungen, Garantien, Kulanz
  - Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen
- bb) Sammelposten, der sowohl die periodischen als auch die aperiodischen sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst
- cc) Ebenso wie die bei den sonstigen betrieblichen Erträgen sind auch bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen nicht sämtliche Aufwendungen durch die Betriebsleistung verursacht (bspw. die Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens).
- l) Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen und - von einzelnen Ausnahmen abgesehen - sonstige betriebliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 bis 8 HGB) sind die Aufwendungen, die durch die Betriebsleistung verursacht sind; betriebliche Aufwendungen
- m) Zwischensumme: Betriebsergebnis
- aa) gesetzlich nicht geregelt
- bb) Saldo aus der Betriebsleistung, d.h. der produktiven betrieblichen Tätigkeit (abgesehen von den sonstigen betrieblichen Erträgen), und den Aufwendungen, die durch die Betriebsleistung verursacht sind (betriebliche Aufwendungen)

- n) Erträge aus Beteiligungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 9 HGB)
  - aa) Begriff der Beteiligung (§ 271 Abs. 1 HGB); Begriff des verbundenen Unternehmens (§ 271 Abs. 2 HGB)
  - bb) Anteile an Personenhandelsgesellschaften
  - cc) Anteile an Kapitalgesellschaften
- o) Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens (§ 275 Abs. 2 Nr. 10 HGB)
- p) Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 11 HGB)
- q) Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens (§ 275 Abs. 2 Nr. 12 HGB)
- r) Zinsen und ähnliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB)
- s) Zwischensumme zu § 275 Abs. 2 Nr. 9 bis 13 HGB: Finanzergebnis
  - aa) gesetzlich nicht geregelt
  - bb) Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens sowie Guthaben bei Kreditinstituten und bestimmten Verbindlichkeiten
- t) Zwischensumme: Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (§ 275 Abs. 2 Nr. 14 HGB)
- u) Außerordentliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 15 HGB)
  - aa) Erträge, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen (§ 277 Abs. 4 Satz 1 HGB)
  - bb) Kriterien
    - Geschäftsvorfall außerhalb des durch den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung bestimmten Unternehmensgegenstands; ungewöhnlich in der Art
    - einmaliger, d.h. nicht regelmäßig anfallender Geschäftsvorfall
    - Geschäftsvorfall von einigem wirtschaftlichen Gewicht
  - cc) aperiodische, d.h. einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnende Erträge sind nicht per se als außerordentliche Erträge zu qualifizieren

- v) Außerordentliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 16 HGB)
    - aa) Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen
    - bb) Kriterien
      - Geschäftsvorfall außerhalb des durch den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung bestimmten Unternehmensgegenstands; ungewöhnlich in der Art
      - einmaliger, d.h. nicht regelmäßig anfallender Geschäftsvorfall
      - Geschäftsvorfall von einigem wirtschaftlichen Gewicht
    - cc) aperiodische, d.h. einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen sind nicht per se als außerordentliche Aufwendungen zu qualifizieren
  - w) Zwischensumme zu § 275 Abs. 2 Nr. 15 und 16 HGB: außerordentliches Ergebnis (§ 275 Abs. 2 Nr. 17 HGB)
  - x) Zwischensumme zu § 275 Abs. 2 Nr. 9 bis 13 sowie 15 und 16 HGB: neutrales Ergebnis
    - aa) gesetzlich nicht geregelt
    - bb) Finanzergebnis und außerordentliches Ergebnis; Aufwendungen und Erträge außerhalb der produktiven betrieblichen Tätigkeit
  - y) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 18 HGB)
    - aa) Körperschaftsteuer; Gewerbesteuer
    - bb) Steuerschuldnerschaft der Kapitalgesellschaft
  - z) Sonstige Steuern (§ 275 Abs. 2 Nr. 19 HGB)
    - aa) Grundsteuer; Kraftfahrzeugsteuer; Mineralölsteuer
    - bb) Steuerschuldnerschaft der Kapitalgesellschaft
  - za) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 20 HGB)
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB); Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 18 HGB): nur Gewerbesteuer

## **C. Anhang**

### **I. Begriff**

1. Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB); Erläuterung einzelner Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
2. Zusatzinformationen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, so dass sie zusammen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB); im Einzelnen ist zu unterscheiden:
  - a) Interpretationsfunktion
  - b) Erläuterungsfunktion
  - c) Ergänzungsfunktion
  - d) Entlastungsfunktion
  - e) Korrekturfunktion

### **II. Betroffene Unternehmen**

1. Kaufmann, Personenhandelsgesellschaften; keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs; das gilt auch dann, wenn das PubLG eingreift (§ 5 Abs. 2 Satz 1 PubLG)
2. Kapitalgesellschaft (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB); größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 288 HGB)
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)

### **III. Bestandteile**

1. Angaben

- a) Angaben, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden (§ 284 Abs. 1 HGB; Wahlpflichtangaben)
- b) Pflichtangaben (§ 284 Abs. 2 HGB)
- c) Sonstige Pflichtangaben (§ 285 HGB)

## 2. Berichtspflichten von besonderer Bedeutung

- a) Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
- b) Angabe der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)
- c) Angaben zu den Verbindlichkeiten (§ 285 Satz 1 Nr. 1 und 2 HGB)
  - aa) Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren
  - bb) Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte o.ä. Rechte gesichert sind
  - cc) Aufgliederung für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem Gliederungsschema der Bilanz
  - dd) Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB)
  - ee) Zusammenfassung der Verbindlichkeiten in einer tabellarischen Übersicht (Verbindlichkeitspiegel); Fälligkeit, Liquidität
- d) Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen
  - aa) Begriff; Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen und auch nicht als Haftungsverhältnisse (§ 251 HGB) anzugeben sind (§ 285 Satz 1 Nr. 3 HGB)
  - bb) Zukünftige finanzielle (liquiditätsmäßige) Belastung aus - nicht bilanzierten - Dauerschuldverhältnissen und schwebenden Verträgen
    - Zahlungspflichten aus Miet-, Pacht- und Leasingverträgen

- Bestellung von Anlage- oder Umlaufvermögen (sog. Bestellobligo)
- e) Angaben zur Berücksichtigung steuerrechtlicher Einflüsse
    - aa) Beeinflussung des Jahresabschlusses durch Abschreibungen auf Grund von steuerrechtlichen Vorschriften - insbesondere Sonderabschreibungen - und durch die Bildung oder Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB); Beeinflussung des handelsrechtlichen Ergebnisses auf Grund des Grundsatzes der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG; §§ 254, 279 Abs. 2 HGB; §§ 247 Abs. 3, 273 HGB)
    - bb) Angabe der nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen (§ 281 Abs. 2 Satz 1 HGB); Angaben zur Bildung des Sonderpostens mit Rücklageanteil (§ 273 Satz 2 HGB)
    - cc) Angaben zu dem Ausmaß, in dem das Jahresergebnis dadurch beeinflusst worden ist, dass die Kapitalgesellschaft steuerrechtliche Abschreibungen (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB) in Anspruch genommen oder Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB) gebildet hat (§ 285 Satz 1 Nr. 5 HGB)
  - f) Angabe der für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung (§ 285 Satz 1 Nr. 9 lit. a) und b) HGB)
  - g) Aufstellung des Anteilsbesitzes; Angabe des Namens und Sitzes der Unternehmen, an denen die Kapitalgesellschaft mindestens 20 % der Anteile hält; ferner weitere Angaben in diesem Zusammenhang (§ 285 Satz 1 Nr. 11 HGB)
  - h) Detailangaben zu sonstigen Rückstellungen (§ 285 Satz 1 Nr. 12 HGB)
3. Zusätzliche Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
    - a) Grundsatz des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB; der Jahresabschluss muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln.

- b) Zusätzliche Angaben im Anhang, wenn der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB); Auffangvorschrift
- c) Konsequenz: Der Jahresabschluss und die ggf. erforderlichen zusätzlichen Angaben im Anhang müssen dazu führen, dass der Jahresabschluss insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt; Beispiele:
  - der Jahresüberschuss enthält in erheblichem Maße inflatorisch bedingte Scheingewinne;
  - bei einer Kapitalgesellschaft ist u.U. die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gefährdet;
  - die Kapitalgesellschaft befasst sich mit langfristiger Auftragsfertigung (Werftindustrie; Kraftwerksbau; Großanlagenbau);
  - in einzelnen Geschäftsjahren fallen erhebliche Aufwendungen für Großreparaturen an (Reederei).

#### 4. Unterlassung von Angaben (Schutzklausel)

- a) Schutz der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder (Pflicht zur Unterlassung der Angabe; § 286 Abs. 1 HGB)
- b) Erheblicher Nachteil für die Kapitalgesellschaft (Berechtigung zur Unterlassung der Angabe; § 286 Abs. 2 und 3 HGB); enge Auslegung
- c) Gesamtbezüge der Mitglieder des Geschäftsführungorgans u.a. nicht börsennotierter Aktiengesellschaften (§ 286 Abs. 4 HGB)
- d) Bestimmte Bestandteile der Gesamtbezüge der Mitglieder des Geschäftsführungorgans u.a. börsennotierter Aktiengesellschaften, wenn die Hauptversammlung dies beschlossen hat (§ 286 Abs. 5 HGB)



## **D. Lagebericht**

### **I. Begriff**

Ergänzung des Jahresabschlusses; Berichterstattung über das abgelaufene Geschäftsjahr; darüber hinaus Angaben über Vorgänge nach dem Abschlussstichtag und Prognosen für die Zukunft der Kapitalgesellschaft

### **II. Betroffene Unternehmen**

1. Kaufmann, Personenhandelsgesellschaften; keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; das gilt auch dann, wenn das PubLG eingreift (§ 5 Abs. 2 Satz 1 PubLG)
2. Kapitalgesellschaft (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB); keine Verpflichtung für kleine Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)

### **III. Bestandteile**

1. Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Kapitalgesellschaft; Einklang mit dem Jahresabschluss, d.h. Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes; Analyse des Geschäftsverlaufs und der Geschäftstätigkeit und der wesentlichen finanziellen Leistungsindikatoren; Beurteilung und Erläuterung der voraussichtlichen Entwicklung der Kapitalgesellschaft mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken; Angabe der zugrunde liegenden Annahmen; Versicherung der gesetzlichen Vertreter, dass nach bestem Wissen im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken beschrieben sind (§ 289 Abs. 1 HGB)
2. Weitere Gegenstände der Darstellung

- a) Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
  - b) Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen; Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken (§ 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB)
  - c) Der Bereich Forschung und Entwicklung (§ 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB)
  - d) Grundzüge des Vergütungssystems bei börsennotierten Aktiengesellschaften (§ 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB)
  - e) Weitere freiwillige Angaben
3. Zusätzliche Angaben für AG und KGaA, die einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 7 WpÜG durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen (§ 289 Abs. 4 HGB)
  4. Unterlassen von Angaben (§ 286 Abs. 1 bis 3 HGB analog)

## **§ 4 Das Unternehmensvermögen (Betriebsvermögen)**

### **A. Abgrenzung zwischen Unternehmensvermögen (Betriebsvermögen) und Privatvermögen**

#### **I. Abgrenzung nach Handelsrecht**

1. Bedeutung der Abgrenzung; Trennung der Vermögenssphären
  - a) Kaufmann
  - b) Personenhandelsgesellschaft (Gesamthandsvermögen ist Unternehmensvermögen)
  - c) Kapitalgesellschaft (nur Unternehmensvermögen)
2. Keine gesetzliche Regelung
3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden, die dem Unternehmen dienen (vgl. §§ 238 Abs. 1, 247 Abs. 2 HGB; § 264 c Abs. 3 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 4 PublG); Regel für die Praxis: Die Vermögensgegenstände, die zu mehr als 50 % dem Unternehmen dienen, sind Unternehmensvermögen. Die Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen, sind Unternehmensvermögen.
4. Erfassung der Aufwendungen und Erträge, die dem Unternehmen zuzuordnen sind (vgl. § 264 c Abs. 3 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 4 PublG)
5. Begründung der Eigenschaft als Unternehmensvermögen (Widmung; Einlage); Beendigung der Eigenschaft als Unternehmensvermögen (Entwidmung; Entnahme); keine gesetzliche Regelung

#### **II. Abgrenzung nach Steuerrecht**

1. Bedeutung der Abgrenzung; Trennung der Vermögenssphären; private und betriebliche Vermögenssphäre
  - a) Kaufmann; Gewerbetreibender

- b) Personenhandelsgesellschaft (Gesamthandsvermögen ist grundsätzlich Betriebsvermögen); gewerbliche Mitunternehmerschaft
  - c) Kapitalgesellschaft (nur Betriebsvermögen)
  
- 2. Gesetzliche Regelung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Begriff des Betriebsvermögens)
  
- 3. Erfassung der Wirtschaftsgüter und Schulden, die dem Betrieb dienen
  - a) notwendiges Betriebsvermögen (zu mehr als 50 % betriebliche Nutzung)
  - b) gewillkürtes Betriebsvermögen
    - aa) gewisser objektiver Zusammenhang des Wirtschaftsguts mit dem Betrieb (objektives Element)
    - bb) Absicht der Nutzung des Wirtschaftsguts für betriebliche Zwecke (subjektives Element)
    - cc) Widmungsakt; Verlautbarung durch Bilanzierung (Publizität)
  - c) notwendiges Privatvermögen (zu mehr als 90 % private Nutzung)
  - d) Besonderheit bei Grundstücken und Gebäuden
    - aa) Aufteilung in betrieblich genutzten Teil und privat genutzten Teil
    - bb) verschiedene Wirtschaftsgüter (Betriebsvermögen; Privatvermögen)
  - e) Zuordnung von Schulden; tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb
  
- 4. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
  - a) Betriebseinnahmen; Einnahmen (Zufluss) in Geld oder Geldwert, die durch den Betrieb veranlasst sind; keine gesetzliche Regelung
  - b) Betriebsausgaben; Aufwendungen (Abfluss) in Geld oder Geldwert, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG)
  - c) Sonderproblem: nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG)

5. Begründung der Eigenschaft als Betriebsvermögen (Widmung; Einlage; § 4 Abs. 1 Satz 7 1. Halbs. EStG); Beendigung der Eigenschaft als Betriebsvermögen (Entwidmung; Entnahme; § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)

## **B. Zurechnung des Unternehmensvermögens (Betriebsvermögens)**

### **I. Zurechnung nach Handelsrecht**

1. Ausgangspunkt: vollständiger Ausweis sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
2. Zurechnung nach zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Kriterien
  - a) Keine generelle gesetzliche Regelung; Gesetz deutet an einigen Stellen darauf hin, dass die Zurechnung nach zivilrechtlichen Kriterien maßgebend ist (vgl. §§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - b) Maßgeblichkeit wirtschaftlicher Kriterien (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB); Zurechnung an denjenigen, der die tatsächliche Sachherrschaft auf Dauer und in einer Weise ausübt, dass er wirtschaftlich über die Substanz und den Ertrag verfügen kann; Konsequenz: grundsätzliche Zurechnung
    - von Sachen an den zivilrechtlichen Eigentümer,
    - von Forderungen an den Gläubiger,
    - von immateriellen Vermögensgegenständen an den Berechtigten
    - Durchbrechung, wenn der Eigentümer auf den Vermögensgegenstand dauerhaft nicht einwirken kann und Ansprüche auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich wertlos sind; wirtschaftliches Eigentum
  - c) Einzelfälle wirtschaftlichen Eigentums
    - aa) Kauf unter Eigentumsvorbehalt; Bilanzierung durch den Käufer
    - bb) Verpfändung; Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung; Bilanzierung durch den Sicherungsgeber
    - cc) Treuhandverhältnisse; Bilanzierung durch den Treugeber

- dd) Miet- und Pachtverträge; Dauerschuldverhältnisse; schwebende Geschäfte; Bilanzierung durch den Vermieter oder Verpächter
- ee) Leasingverträge; unter bestimmten Voraussetzungen Zurechnung zum Leasingnehmer
- ff) Veräußerung von Vermögensgegenständen
  - Grundstücke; Übergang des Besitzes, der Gefahr, der Nutzungen und Lasten auf den Käufer; Übergang der tatsächlichen Sachherrschaft; wirtschaftlicher Ausschluss des Verkäufers von der Einwirkung auf das Grundstück
  - Rollende und schwimmende Ware; Übergang der Preisgefahr auf den Käufer (§§ 446, 447 Abs. 1 BGB), Bilanzierung beim Käufer erst mit Erlangung der Verfügungsmacht (tatsächlichen Sachherrschaft)

## **II. Zurechnung nach Steuerrecht**

1. Ausgangspunkt: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); allgemeine gesetzliche Regelung, die auch für die Zurechnung nach Steuerrecht gilt
2. Besondere gesetzliche Regelung
  - a) Grundsatz: Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum zivilrechtlichen Eigentümer (§ 39 Abs. 1 AO); keine Abweichung zum Handelsrecht
  - b) Durchbrechung: Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach wirtschaftlichen Kriterien (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO); keine Abweichung zum Handelsrecht
  - c) Einzelfälle wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO); grundsätzlich keine Abweichung zum Handelsrecht

## § 5 Bilanzierung (Aktivierung und Passivierung)

### A. Aktivierung

#### 1. Vermögensgegenstand (Handelsrecht)

- a) Keine gesetzliche Regelung
- b) Abstrakte Aktivierungsfähigkeit
- c) Voraussetzungen
  - aa) Sachen, Rechte und sonstige konkrete wirtschaftliche Vorteile
    - Sachen: körperliche Gegenstände
    - Rechte: Forderungen und sonstige Rechte; streng genommen geht es nicht um die Aktivierung (Bilanzierung) des Rechtes, sondern des damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteils; das jeweilige Recht konkretisiert den Vermögensvorteil
    - wirtschaftliche Vorteile: ungeschützte Erfindungen, Know-how, faktische Nutzungsmöglichkeiten; hinreichende Konkretisierung und Objektivierung (greifbarer wirtschaftlicher Vorteil)
  - bb) Eindeutige und klar abgrenzbare Aufwendungen des Kaufmanns
  - cc) Konkreter Nutzen über das Ende des Geschäftsjahres hinaus
  - dd) Selbstständige Bewertbarkeit (Bewertungsfähigkeit) und selbstständige Verkehrsfähigkeit (Veräußerbarkeit)
    - selbstständige Bewertbarkeit: konkrete Zuordnung der Aufwendungen; unbestimmtes Kriterium; im Einzelfall schwierige Abgrenzung
    - selbstständige Verkehrsfähigkeit: Schuldendeckungspotential; die abstrakte - nicht notwendigerweise konkrete - Verkehrsfähigkeit (Veräußerbarkeit) von Rechten und sonstigen wirtschaftlichen Vorteilen genügt; weite Auslegung des Begriffs; maßgebend ist, ob das Recht oder der sonstige wirtschaftliche Vorteil ohne das Unternehmen und damit einzeln veräußert (übertragen) werden kann; ist die Übertragung rechtlich nicht möglich, kommt es auf die individuelle wirtschaftliche Ver-

wertbarkeit an (Überlassung zur Ausübung, zum Gebrauch oder zur Nutzung); dadurch Abgrenzung vom Geschäfts- oder Firmenwert

- d) Konkrete Aktivierungsfähigkeit
  - aa) Kein Aktivierungsverbot; Verbot der Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB)
  - bb) Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte; Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

## 2. Wirtschaftsgut (Steuerrecht)

- a) Keine gesetzliche Regelung
- b) Ausgangspunkt: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); gleichwohl keine Identität der Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut
- c) Abstrakte Aktivierungsfähigkeit
- d) Voraussetzungen
  - aa) Sachen, Rechte und sonstige konkrete wirtschaftliche Vorteile
    - Sachen: körperliche Gegenstände
    - Rechte: Forderungen und sonstige Rechte; streng genommen geht es nicht um die Aktivierung (Bilanzierung) des Rechtes, sondern des damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteils; das jeweilige Recht konkretisiert den Vermögensvorteil
    - wirtschaftliche Vorteile: ungeschützte Erfindungen, Know-how, faktische Nutzungsmöglichkeiten; hinreichende Konkretisierung und Objektivierung (greifbarer wirtschaftlicher Vorteil)
  - bb) Eindeutige und klar abgrenzbare Aufwendungen des Kaufmanns
  - cc) Konkreter Nutzen über das Ende des Wirtschaftsjahres hinaus
  - dd) Selbstständige Bewertbarkeit (Bewertungsfähigkeit); auf die selbstständige Verkehrsfähigkeit (Veräußerbarkeit) kommt es nicht an; die Übertragbar-



keit (Veräußerbarkeit) im Zusammenhang mit dem Unternehmen (Betrieb) genügt

- selbstständige Bewertbarkeit: konkrete Zuordnung der Aufwendungen; unbestimmtes Kriterium; im Einzelfall schwierige Abgrenzung
- in der Tendenz ist der Begriff des Wirtschaftsguts weiter als derjenige des Vermögensgegenstands

e) Konkrete Aktivierungsfähigkeit

aa) Kein Aktivierungsverbot; Verbot der Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG)

bb) Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte; Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

3. Immaterielle Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter)

a) Begriff; unkörperliche Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter)

b) Bilanzrechtliche Behandlung

aa) Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 2 EStG); Hintergrund: schwere - objektiv nicht nachprüfbar - Bewertbarkeit derartiger Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter); Objektivierung und Konkretisierung ihres Wertes durch Veräußerung; Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

bb) Bei entgeltlichem Erwerb immaterieller Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) des Anlagevermögens besteht dagegen Aktivierungspflicht; Vorauszahlungen und Einmalzahlungen für Miete und Pacht begründen keinen immateriellen Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut); es ist ggf. ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB)

cc) Das Aktivierungsverbot erfasst nicht Forderungen und Rechte, die Finanzanlagen sind (§ 266 Abs. 2 A.III. HGB) und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) des Umlaufvermögens

dd) Beispiele für selbst geschaffene Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) des Anlagevermögens

- Forschungsaufwendungen; Aufwendungen für Grundlagenforschung
  - Aufwendungen für die Entwicklung von Patenten und Markenrechten
  - Aufwendungen für die Entwicklung von technischen Verfahren, ungeschützten Erfindungen, Know-how
  - Belieferungsrechte
- c) Besonderheiten bei Einlage
- aa) Keine Geltung des Aktivierungsverbots (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG) bei Übertragung durch die Gesellschafter oder Aktionäre im Wege der gesellschaftsrechtlichen Sacheinlage in eine Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sachgründung; Sachkapitalerhöhung); Tausch; entgeltlicher Erwerb durch die Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft
- bb) Darüber hinaus keine Geltung des Aktivierungsverbots im Falle einer schlichten (verdeckten) Einlage durch
- den Kaufmann in sein einzelkaufmännisches Unternehmen
  - die Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft
  - die Gesellschafter einer GmbH oder Aktionäre einer AG oder KGaA
- Es fehlt zwar an einem entgeltlichen Erwerb; die Regelungen über die Abgrenzung zwischen der privaten Vermögenssphäre und der betrieblichen Vermögenssphäre gehen dem Aktivierungsverbot vor (h.M.); das ist insbesondere für das Steuerrecht von Bedeutung; handelsrechtlich wegen des fehlenden entgeltlichen Erwerbs str.
- cc) Beispiel: Eine AG überträgt ein von ihr selbst geschaffenes Patent im Wege der schlichten (verdeckten) Einlage auf ihre 100 %ige Tochtergesellschaft in der Rechtsform der GmbH.

#### 4. Geschäfts- oder Firmenwert

- a) Begriff; sämtliche wertbildenden Faktoren und Elemente eines Unternehmens, die für sich betrachtet nicht aktivierungsfähig sind; Marktanteil, Kundstamm, Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, Produktionsverfahren, Ruf des Unternehmens, Kreditwürdigkeit, Standortvorteile, Geschäftsverbindungen,

Stellung im Wettbewerb, Qualität der Mitarbeiter, Fähigkeit der Unternehmensleitung, Effizienz der Organisation u.a.; isoliert, d.h. losgelöst von dem Unternehmen, ist der Geschäfts- oder Firmenwert nicht übertragbar; daher keine Verkehrsfähigkeit

- b) Ermittlung; Mehrwert des Unternehmens aufgrund seiner zukünftigen Ertragsaussichten, der über den Zeitwert der Aktiva abzüglich der Schulden hinausgeht; dieser Mehrwert kommt typischerweise im Kaufpreis für das Unternehmen, der sich an den Ertragsaussichten orientiert, zum Ausdruck (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB); der Geschäfts- oder Firmenwert ist eine Restgröße (Residualgröße)
- c) Bilanzrechtliche Behandlung
  - aa) Aktivierungsverbot für den selbst geschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwert (§§ 255 Abs. 4 Satz 1, 248 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 2 EStG); Hintergrund: schwere - objektiv nicht nachprüfbar - Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts; Flüchtigkeit und Unsicherheit des Geschäfts- oder Firmenwerts; Konkretisierung und Objektivierung durch Veräußerung des Unternehmens; Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
  - bb) Bei entgeltlichem (derivativem) Erwerb des Geschäfts- oder Firmenwerts - im Falle des Erwerbs eines einzelkaufmännischen Unternehmens - handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht für den Käufer (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB); Aktivierung des Unterschiedsbetrags (Mehr Betrags), um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen - bilanzierten und nichtbilanzierten - Vermögensgegenstände des Unternehmens (Aktiva) abzüglich der Schulden - auf der Basis von Zeitwerten - im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt; planmäßige Abschreibung im folgenden Geschäftsjahr mit mindestens einem Viertel (§ 255 Abs. 4 Satz 2 HGB); die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt wird (§ 255 Abs. 4 Satz 3 HGB; vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)

Macht der Erwerber von dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht keinen Gebrauch, handelt es sich bei dem Unterschiedsbetrag um Aufwand.

- cc) Steuerrechtlich besteht Aktivierungspflicht; ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht begründet steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht; steuerrechtlich gilt als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts ein Zeitraum von 15 Jahren (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG; lineare Abschreibung)
- d) Begriffliche Einordnung
  - aa) Geschäfts- oder Firmenwert ist streng genommen kein Vermögensgegenstand; er ist nicht selbstständig verkehrsfähig, sondern nur zusammen mit dem Unternehmen übertragbar; das Gesetz fingiert den entgeltlich erworbenen (derivativen) Geschäfts- oder Firmenwert handelsrechtlich als Vermögensgegenstand („als“ Geschäfts- oder Firmenwert; § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB)
  - bb) Steuerrechtlich besteht ein Wirtschaftsgut (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)

## 5. Bilanzierungshilfe

- a) Begriff
  - aa) Aufwendungen, die nicht zu einem Vermögensgegenstand führen; die mit den Aufwendungen verbundenen wirtschaftlichen Vorteile gehen vielmehr im selbst geschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwert auf
  - bb) Die nichtaktivierungsfähigen Aufwendungen dürfen gleichwohl unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden (Aktivierungswahlrecht als Bilanzierungshilfe)
- b) Einzelfälle
  - aa) Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 Satz 1 HGB)
    - Aufwendungen für die Rekrutierung und eine Ausbildung des Personals; Aufbau der Betriebsorganisation und des Vertriebsapparats u.a.; typische Anlaufkosten bei der Gründung oder Erweiterung eines Unternehmens; im Falle der Aktivierung Abschreibung des aktivierten Betrages ab dem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel (§ 282 HGB); Geltung der Regelung für den Kaufmann, Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften (h.M.)

- Optische Verbesserung des Bilanzbildes, insbesondere in der Anlauf- und Expansionsphase; Vermeidung eines Jahresfehlbetrags und einer bilanziellen Überschuldung (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag; § 268 Abs. 3 HGB); keine Vermeidung der insolvenzrechtlichen Überschuldung (Überschuldungsstatus)
- Bei Aktivierung der Aufwendungen als Bilanzierungshilfe dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zzgl. eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen (§ 269 Satz 2 HGB); Ausschüttungssperre bei Kapitalgesellschaften
- Keine steuerrechtliche Anerkennung; die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sind Betriebsausgaben

bb) Abgrenzung für latente Steuern im Jahresabschluss (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB)

## 6. Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung

- a) Begriff; Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens - insbesondere einer Kapitalgesellschaft - und für eine Kapitalerhöhung
- b) Handelsrechtliches Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 1 HGB); gleichermaßen steuerrechtliches Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG); ein Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut) wird durch die jeweiligen Aufwendungen nicht geschaffen

## 7. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

- a) Begriff
  - aa) Ausgaben (= Abfluss) vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB); Aktivierung von Aufwendungen (Ausgaben), die nicht zu einem Vermögensgegenstand geführt haben
  - bb) Ausgleichsposten, der der periodengerechten Gewinnabgrenzung dient; die mit den Ausgaben verbundenen Aufwendungen sind in dem Geschäftsjahr

zu erfassen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind; typischerweise Vorleistungen bei gegenseitigen Verträgen (Nutzungsüberlassungen; Dauerschuldverhältnisse), sofern es sich nicht um geleistete Anzahlungen auf Anlage- und Umlaufvermögen handelt

cc) Es muss sich um Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag handeln; es muss eindeutig feststehen, bis wann die bis zum Abschlussstichtag geleistete Ausgabe zu Aufwendungen und damit erfolgswirksam wird (vorausgezahlte Miete, Pacht, Leasingraten, Zinsen für einen bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag)

b) Disagio (Damnum)

aa) Sonderfall des aktiven Rechnungsabgrenzungsposten; der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit ist höher als der Ausgabebetrag; der Unterschiedsbetrag darf als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden (§ 250 Abs. 3 Satz 1 HGB); handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht; steuerrechtlich besteht Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG)

bb) Macht der Kaufmann von dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht keinen Gebrauch, handelt es sich bei dem Unterschiedsbetrag um Aufwand (Zinsaufwand); bei Aktivierung des Unterschiedsbetrags ist dieser durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (§ 250 Abs. 3 Satz 2 HGB); das gilt infolge der steuerlichen Aktivierungspflicht auch steuerrechtlich

8. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

a) Begriff; bilanzielle Überschuldung; die Schuldposten übersteigen die Aktivposten; der Betrag der Unterdeckung ist auf der Aktivseite auszuweisen (§ 268 Abs. 3 HGB); Ausgleichsposten

b) Warn- und Hinweisfunktion für die Unternehmensführung; Aufstellung eines Überschuldungsstatus zum Zwecke der Überprüfung, ob insolvenzrechtliche Überschuldung besteht; gesellschaftsrechtliche Konsequenzen (Verlust der Hälfte des Stammkapitals, § 49 Abs. 3 GmbHG; Verlust der Hälfte des Grundkapitals, § 92 Abs. 1 AktG)

## 9. Aktivierungsverbote

- a) Abstrakte Aktivierungsfähigkeit
  - aa) Vermögensgegenstand; Wirtschaftsgut
  - bb) Bilanzierungshilfe (§§ 269 Satz 1, 274 Abs. 2 Satz 1 HGB)
  - cc) Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - dd) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB)
- b) Konkrete Aktivierungsfähigkeit; an ihr fehlt es, wenn ein Aktivierungsverbot besteht
- c) Fälle des Aktivierungsverbots
  - aa) Selbst geschaffener (originärer) Geschäfts- oder Firmenwert (§§ 255 Abs. 4 Satz 1, 248 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 2 EStG)
  - bb) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 2 EStG)
  - cc) Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung (§ 248 Abs. 1 HGB)

## **B. Passivierung**

### **I. Eigenkapital**

#### 1. Kaufmann, Personenhandelsgesellschaft

- a) Keine gesetzliche Regelung (vgl. § 247 Abs. 1 HGB); das Gesetz erwähnt nur den Kapitalanteil des Gesellschafters (§§ 120 ff. , 167 ff. HGB)
- b) Festkapitalkonto (Kapitalkonto I)
- c) Variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II; Gesellschafter-Verrechnungskonto); Problem der Qualifizierung als Eigenkapital

#### 2. Kapitalgesellschaft

- a) Begriff

- aa) Differenz (Saldo) zwischen den Vermögensgegenständen und den Schulden
- bb) Mittel, die die Gesellschafter oder Aktionäre der Kapitalgesellschaft i.d.R. dauerhaft überlassen; Haftungsfunktion; Verlust in der Insolvenz; Nachrangigkeit gegenüber den Gläubigern
- b) Negatives Eigenkapital (bilanzielle Überschuldung); Ausweis des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags auf der Aktivseite (Ausgleichsposten; § 268 Abs. 3 HGB)
- c) Gezeichnetes Kapital (§ 266 Abs. 3 A. I. HGB)
  - aa) Betrag, den die Gesellschafter oder Aktionäre auf die von ihnen übernommene Stammeinlage (GmbH) oder das von ihnen übernommene Grundkapital (AG, KGaA) zu leisten haben; Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter oder Aktionäre für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Gläubigern beschränkt ist (§ 272 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - bb) Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB)
  - cc) Verbot der Rückgewähr von Einlagen; die Rückzahlung des zur Erhaltung des gezeichneten Kapitals (Stammkapitals, Grundkapitals) erforderlichen Vermögens an die Gesellschafter oder Aktionäre ist unzulässig (§ 30 Abs. 1 GmbHG; § 57 Abs. 1 AktG)
- d) Kapitalrücklage (§ 266 Abs. 3 A. II. HGB)
  - aa) Begriff; Leistungen der Gesellschafter oder Aktionäre in das Eigenkapital, die nicht das gezeichnete Kapital betreffen (§ 272 Abs. 2 HGB); bewusste und gewollte Erhöhung des Eigenkapitals
  - bb) wichtigste Fälle: Aufgeld (Agio) bei der Kapitalerhöhung (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB) und andere (sonstige) Zuzahlungen der Gesellschafter (Aktionäre) in das Eigenkapital (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
  - cc) Berücksichtigung bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 270 Abs. 1 HGB)
- e) Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. HGB)



- aa) Begriff; Eigenkapital, das im Zuge der Ergebnisverwendung aus dem Jahresüberschuss gebildet wird (§§ 270 Abs. 2, 272 Abs. 3 HGB)
  - bb) Arten der Gewinnrücklage
    - gesetzliche Rücklage (§ 266 Abs. 3 A. III. 1. HGB; bei der AG und der KGaA; § 150 Abs. 1 und 2 AktG; § 270 Abs. 2 HGB)
    - Rücklage für eigene Anteile (§ 266 Abs. 3 A. III. 2. HGB; §§ 270 Abs. 2, 272 Abs. 4 HGB)
    - satzungsmäßige Rücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. 3. HGB; § 270 Abs. 2 HGB)
    - andere Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A. III. 4. HGB)
  - f) Gewinnvortrag; Verlustvortrag (§ 266 Abs. 3 A. IV. HGB)
    - aa) Gewinnvortrag; Jahresüberschuss aus früheren Geschäftsjahren
    - bb) Verlustvortrag ; Jahresfehlbetrag aus früheren Geschäftsjahren
  - g) Jahresüberschuss; Jahresfehlbetrag (§ 266 Abs. 3 A. V. HGB)
    - aa) Jahresüberschuss; positiver Saldo der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres (Gewinn)
    - bb) Jahresfehlbetrag; negativer Saldo der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres (Verlust)
  - h) Bilanzgewinn; Bilanzverlust (§§ 268 Abs. 1, 270 Abs. 2 HGB)
    - aa) Aufstellung des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der teilweisen oder vollständigen Verwendung des Jahresergebnisses (§ 268 Abs. 1 Satz 1 HGB)
    - bb) Überleitung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags auf den Bilanzgewinn oder Bilanzverlust; Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen und Entnahme von Beträgen aus der Kapitalrücklage oder den Gewinnrücklagen (vgl. § 158 Abs. 1 AktG; § 275 Abs. 4 HGB)
3. Gleichstellung der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG) mit der Kapitalgesellschaft (§ 264 a Abs. 1 HGB)

- a) Besonderheiten bei dem Ausweis des Eigenkapitals (§ 264 c Abs. 2 Satz 1 HGB)
  - aa) Kapitalanteile
    - der Komplementär-GmbH
    - der Kommanditisten
  - bb) Rücklagen
  - cc) Gewinnvortrag/Verlustvortrag
  - dd) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- b) Der anteilige Jahresfehlbetrag (Verlust) wird den Gesellschaftern von ihrem Kapitalanteil abgeschrieben (abgebucht; belastet; § 264 c Abs. 2 Satz 3 und 6 HGB). Soweit der Jahresfehlbetrag (Verlust) den Kapitalanteil übersteigt, ist er auf der Aktivseite wie folgt auszuweisen:
  - Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter oder der Kommanditisten, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht (§ 264 c Abs. 2 Satz 4, 6 und 7 HGB)
  - nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter oder der Kommanditisten (§ 264 c Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB); entspricht dem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag gem. § 268 Abs. 3 HGB

## **II. Sonderposten mit Rücklageanteil**

1. Passivposten, der für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag bei der steuerlichen Gewinnermittlung gebildet werden darf (§ 247 Abs. 3 Satz 1 HGB); wichtigster Fall: Reinvestitionsrücklage nach § 6 b Abs. 3 EStG
2. Passivierung in der Bilanz
  - a) Kaufmann, Personenhandelsgesellschaft; Zulässigkeit der Passivierung (§ 247 Abs. 3 Satz 1 HGB); die Regelung ist Ausdruck der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)
  - b) Kapitalgesellschaft; Zulässigkeit der Passivierung; das gilt jedoch nur insoweit, als das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerlichen

Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass der Sonderposten in der Bilanz gebildet wird (§ 273 Satz 1 HGB); die Regelung ist Ausdruck der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit, wonach steuerrechtliche Wahlrechte (Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte) in Übereinstimmung mit der Jahresbilanz, d.h. der handelsrechtlichen Rechnungslegung, ausgeübt werden müssen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

### III. Rückstellungen

#### 1. Begriff

- a) Fremdkapital; Schuldposten
- b) Erfassung von Aufwendungen, die dem abgelaufenen oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind, jedoch erst in einem zukünftigen Geschäftsjahr zu Ausgaben führen
- c) Instrument zur periodengerechten Erfolgsermittlung (Gewinnabgrenzung); Bedeutung des Vorsichtsprinzips und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

#### 2. Arten

- a) Rückstellungen für Verbindlichkeiten; Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen)
  - aa) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB); handelsrechtliche und steuerrechtliche Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - bb) Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB); handelsrechtliche Passivierungspflicht; steuerrechtlich besteht dagegen ein Passivierungsverbot trotz handelsrechtlicher Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG; § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - cc) Rückstellung für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung - aus Kulanz - erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB); handelsrechtliche und steuerrechtliche Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 249 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB)

- b) Aufwandsrückstellungen; Berücksichtigung von Aufwendungen (und Ausgaben), denen sich der Kaufmann aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann (Innenverpflichtungen); eine Verbindlichkeit gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) besteht nicht
  - aa) Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 HGB)
    - Bei Nachholung der Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten besteht handelsrechtliche und steuerrechtliche Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)
    - Bei Nachholung der Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr nach Ablauf der Frist von drei Monaten (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB); handelsrechtliches Passivierungswahlrecht; steuerrechtliches Passivierungsverbot
  - bb) Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB); handelsrechtliche und steuerrechtliche Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB)
  - cc) Rückstellung für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen, die dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind (Aufwandsrückstellungen im engeren Sinne; § 249 Abs. 2 HGB); handelsrechtliches Passivierungswahlrecht; steuerrechtliches Passivierungsverbot
- c) Abschließende Regelung; für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden (§ 249 Abs. 3 Satz 1 HGB);
- d) Passivierungsbeschränkungen und Passivierungsverbote
  - aa) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (§ 5 Abs. 2 a EStG)
  - bb) Für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden; steuerrechtlich ist das ausdrücklich

geregelt (§ 5 Abs. 4 b Satz 1 EStG); Besonderheiten bei der Verwertung radioaktiver Reststoffe (§ 5 Abs. 4 b Satz 2 EStG)

cc) Rückstellungen für die Verletzung fremder Schutzrechte; steuerrechtlich bestehen besondere Anforderungen (§ 5 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG)

dd) Rückstellungen für Jubiläumswendungen; steuerrechtlich bestehen besondere Anforderungen (§ 5 Abs. 4 EStG)

e) Auflösung von Rückstellungen, wenn der Grund hierfür entfallen ist (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB); das gilt auch, wenn ein Passivierungswahlrecht besteht

### 3. Einzelheiten

a) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)

aa) Es besteht eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (rechtliche Entstehung) oder mit der zukünftigen Entstehung einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten ist ernsthaft zu rechnen (voraussichtlich zukünftige rechtliche Entstehung); die Verpflichtung kann auf vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage beruhen; hinreichende Konkretisierung der zukünftigen Verpflichtung

- bürgerlich-rechtliche Verpflichtung; Leistungs- und Erfüllungsrückstand
- tatsächliche Verpflichtung; faktischer Leistungszwang
- öffentlich-rechtliche Verpflichtung

bb) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung; wirtschaftliche Belastung

- Bei einer bis zum Abschlussstichtag rechtlich entstandenen Verpflichtungen gegenüber einem Dritten ist nach überwiegender Meinung die wirtschaftliche Verursachung nicht gesondert zu untersuchen; Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB), Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); keine abschließende Klärung in Rechtsprechung und Literatur
- Bei einer zukünftig entstehenden Verpflichtung gegenüber einem Dritten muss die wirtschaftliche Verursachung bis zum Abschlussstichtag gegeben sein; die Ursachen für die Entstehung der Verpflichtung müs-

sen im Wesentlichen im abgelaufenen oder einem früheren Geschäftsjahr liegen

- Kriterien für die wirtschaftliche Verursachung

-- Der Tatbestand, an den das Gesetz die Verpflichtung knüpft, ist im Wesentlichen verwirklicht; wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht, d.h. keine Gleichwertigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale; die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale müssen im abgelaufenen (oder einem früheren) Geschäftsjahr erfüllt sein; die Entstehung der Verbindlichkeit darf nur noch vom wirtschaftlich unwesentlichen Merkmalen abhängen; die wirtschaftliche Belastung muss eingetreten sein (h.M.)

-- Zusammenhang der - entstandenen (realisierten) oder zukünftigen - Aufwendungen (späteren Ausgaben) mit den Erträgen des abgelaufenen Geschäftsjahrs (Alimentationsgedanke); die Aufwendungen müssen realisierte Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahrs decken (alimentieren), dürfen also nicht mit - noch nicht realisierten - Erträgen zukünftiger Geschäftsjahre im Zusammenhang stehen; Anwendung des Realisationsprinzips auf der Passivseite (Teil der Literatur)

cc) Die Inanspruchnahme des Kaufmanns muss wahrscheinlich sein; es müssen mehr Gründe für die Inanspruchnahme sprechen als dagegen (Wahrscheinlichkeit > 50 %; str.)

- i.d.R. unproblematisch bei rechtlich bis zum Abschlussstichtag entstandenen Verpflichtungen

- Gesondert zu prüfen bei voraussichtlich zukünftig entstehenden Verpflichtungen

- i.d.R. Kenntnis des Anspruchsberechtigten

dd) Die Verpflichtung ist dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss.

ee) Beispiele:

- Interne Aufwendungen für die Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts, Konzernabschlusses und Konzernlageberichts; Vorbereitung der betrieblichen Steuererklärungen
- Externe Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts, Konzernabschlusses und Konzernlageberichts; Vorbereitung der betrieblichen Steuererklärungen
- Steuerrückstellungen
- Pensionsrückstellungen; steuerrechtlich sind die besonderen Anforderungen des § 6 a EStG zu beachten
- Rückstellungen für Jubiläumswendungen; steuerrechtlich sind die besonderen Anforderungen des § 5 Abs. 4 EStG zu beachten
- Aufwendungen für Prozessrisiken (Aktivprozesse, Passivprozesse)
- Fälle des Erfüllungsrückstands; Verpflichtungsüberhang; Restverpflichtung
- Erneuerungs-, Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen (insbesondere bei Miet- und Pachtverträgen)
- Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen (insbesondere bei Pacht- und Ausbeuteverträgen)
- Aufwendungen für Abfindungsverpflichtungen
- Aufwendungen auf Grund der Verletzung fremder Schutzrechte; steuerrechtlich ist die besondere Regelung für die Auflösung der Rückstellung in § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG zu beachten
- Provisionsverpflichtung; Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b Abs. 1 HGB; str.

ff) Bewertung

- Rückstellungen sind in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB); Erfordernis von Schätzungen
- besondere steuerrechtliche Anforderungen bei der Dotierung (Bewertung); § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG; Ziel: Objektivierung und Konkretisierung der Rückstellungen

- b) Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, insbesondere auf Grund umweltschutzrechtlicher Vorschriften
  - aa) Es besteht eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung oder mit der zukünftigen Entstehung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ist ernsthaft zu rechnen; siehe ergänzend unter a) aa)
  - bb) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung; siehe unter a) bb)
  - cc) Hinreichende Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung
    - Konkreter Gesetzesbefehl; inhaltlich genau bestimmtes Handeln; entweder Erlass einer behördlichen Verfügung oder verwaltungsrechtliche Vereinbarung
    - Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums
    - Sanktionsbewährung
    - Das öffentliche Interesse an der Erfüllung einer Obliegenheit darf nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden
  - dd) Hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
    - Erlass einer behördlichen Verfügung
    - Kenntnis der Behörde oder alsbaldige Kenntnis
  - ee) Die Verpflichtung ist dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss.
  - ff) Vorrang der außerplanmäßigen Abschreibung von Vermögensgegenständen (z.B. kontaminiertes Grundstück)
  - gg) Für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsgütern als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden; steuerrechtlich ist das ausdrücklich geregelt (§ 5 Abs. 4 b Satz 1 EStG)
- c) Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB)
  - aa) Unterfall der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten
  - bb) Tatsächliche Verpflichtung, der sich der Kaufmann aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann (Kulanz); faktischer Leistungszwang



- cc) Andere Fälle tatsächlicher Verpflichtungen
- d) Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)
  - aa) Ausgangspunkt: keine Bilanzierung schwebender Geschäfte, insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen; Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung
  - bb) Berücksichtigung (Vorwegnahme) zukünftiger negativer Erfolgsbeiträge (drohender Verluste); Vorsichtsprinzip, Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); Konkretisierung des Verlustes (Verpflichtungsüberschusses); Beurteilung jedes Rechtsgeschäfts; Einzelbetrachtung (keine Saldierung der Gewinne und Verluste aus mehreren Rechtsgeschäften); Verpflichtungsüberschuss als Saldogröße (Saldierung mit Vorteilen; Kompensationsbereich)
  - cc) Vorrang der außerplanmäßigen Abschreibung von Vermögensgegenständen; Grundsatz der verlustfreien Bewertung
  - dd) Vorrang der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (Leistungs- und Erfüllungsrückstand)
  - ee) Verkaufsgeschäfte; Absatzgeschäfte
    - Handelsunternehmen
      - vereinbarter Kaufpreis
      - ./. Anschaffungskosten
      - ./. noch anfallende Aufwendungen
      - 
      - = Rückstellung bei Unterdeckung (Verlust)
    - Produktionsunternehmen
      - vereinbartes Entgelt
      - ./. aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten
      - ./. noch anfallende Aufwendungen (Teilkostenansatz, Vollkostenansatz; str.)
      - 
      - = Rückstellung bei Unterdeckung (Verlust)
  - ff) Einkaufsgeschäfte; Beschaffungsgeschäfte
    - Differenz zwischen Entgelt (Kaufpreis) und niedrigerem Zeitwert

- Ausnahme: kein Verlust bei Weiterveräußerung; Berücksichtigung des voraussichtlichen Erlöses; Betrachtung der beiden schwebenden Geschäfte (Einkauf und anschließender Verkauf) als wirtschaftliche Einheit
- gg) Dauerschuldverhältnisse; Arbeitsverträge
  - Restwertbetrachtung
  - Ganzheitliche Betrachtung
- hh) Keine steuerrechtliche Anerkennung; Passivierungsverbot trotz handelsrechtlicher Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG); Ausnahme (§ 5 Abs. 4 a Satz 2 EStG)
- d) Aufwandsrückstellungen im engeren Sinne (§ 249 Abs. 2 HGB)
  - aa) Voraussetzungen
    - Ihrer Eigenart nach genau beschriebene Aufwendungen
    - Die Aufwendungen müssen dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sein.
    - Die Aufwendungen müssen am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sein.
    - Die Aufwendungen müssen hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sein.
  - bb) Weite Fassung des Tatbestands; Notwendigkeit der Objektivierung und Konkretisierung
  - cc) Fließende Grenze zwischen Ergebnisermittlung (Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses) und Ergebnisverwendung; Grenze zwischen Rückstellung und (Gewinn-)Rücklage
  - dd) Instrument der Bilanzpolitik (Ergebnissteuerung); Beeinträchtigung des Gewinnbezugsrechts der Minderheitsgesellschafter oder -aktionäre
  - ee) Keine steuerrechtliche Anerkennung; Passivierungsverbot

#### 4. Verbrauch (Inanspruchnahme) und Auflösung

- a) Verbrauch (Inanspruchnahme)

- b) Auflösung

#### **IV. Verbindlichkeiten**

1. Schuldposten; Fremdkapital
2. Verpflichtungen gegenüber Dritten, die dem Grunde und der Höhe nach bestimmt sind
  - a) Rechtliche Verpflichtungen
  - b) Tatsächliche Verpflichtungen, den sich der Kaufmann aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann
3. Arten (§ 266 Abs. 3 C. HGB)

#### **V. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten**

1. Begriff
  - a) Einnahmen (Zufluss) vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB); Passivierung von Erträgen (Einnahmen), die nicht zu einem Schuldposten (Verbindlichkeit oder Rückstellung) geführt haben
  - b) Ausgleichsposten, der der periodengerechten Gewinnabgrenzung dient; die mit den Einnahmen verbundenen Erträge sind in dem Geschäftsjahr zu erfassen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind; typischerweise Vorleistungen bei gegenseitigen Verträgen (Nutzungsüberlassung; Dauerschuldverhältnisse), sofern es sich nicht um empfangene Anzahlungen auf Anlage- und Umlaufvermögen handelt
  - c) Es muss sich um Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag handeln; es muss eindeutig feststehen, bis wann die bis zum Abschlussstichtag empfangene Einnahme zu Erträgen und damit erfolgswirksam wird (im Voraus empfangene Miete, Pacht, Leasingraten, Zinsen für einen bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag)