

Beck'sches Steuerberater-Handbuch **2021/2022**

18. Auflage 2021
ISBN 978-3-406-76534-6
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

3. Unterabschnitt: Anhang

	R.n.		R.n.
I. Grundlagen	2501–2509	III. Checkliste zur Erstellung des Anhangs	2515
II. Form und Aufbau des Anhangs .	2511–2513		

Literatur: *Adler/Düring/Schmaltz* (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht (Bilanzrecht), Bonn 2002, Stand nach der 92. Ergänzungslieferung (Juni 2020); Beck'scher Bilanzkommentar (BeBiKo), Handels- und Steuerbilanz, 12. Aufl., München 2020; *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, München 2012, Stand nach der 152. Ergänzungslieferung (Mai 2020); *Böcking et al.* (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Beck HdR), 62. Aufl., München 2020, Stand nach der 62. Ergänzungslieferung (Juli 2020); *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart 1986, Stand nach der 99. Ergänzungslieferung (Juni 2020); *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Düsseldorf 2009; *Herrmann/Heuer/Raupach* (HHR), EStG KStG, Stand nach der 298. Ergänzungslieferung (Juli 2020), München; *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, 2. Aufl., Bonn 1994, Stand nach der 103. Ergänzungslieferung (Mai 2020), (BoHR); *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung (Bilanzierung), 11. Aufl., Herne 2019; *Hoffmann-Becking* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts (MüHdb GesR), 5. Aufl., München 2020; *Hüttemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl., Düsseldorf 1976; IDW, Wirtschaftsprüfer-Handbuch (WPH) 2021, 17. Aufl., Düsseldorf 2021; *Kütting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung (HdR), 5. Aufl., Stuttgart 2014, Stand nach der 30. Ergänzungslieferung (Juni 2020); *Lutter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, Kommentar, 20. Aufl., Köln 2020; *Petersen/Zwirner*, BilMoG, München 2009; *Petersen/Zwirner/Brösel* (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht (Syst. Prax-Kom), 4. Aufl., Köln 2020; *Petersen/Zwirner/Künkele*, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, 2. Aufl., Herne 2010; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl., Herne 2012; *Schmidt*, EStG, 39. Aufl., München 2020; *Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann* (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), Köln 2012, Stand nach der 74. Ergänzungslieferung (April 2020); *Westermann/Wertenbuch*, Handbuch Personengesellschaften, 4. Aufl., Köln 2012, Stand nach der 76. Ergänzungslieferung (März 2020); *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, 5. Aufl., München 2015.

Vorbemerkung zum Jahresabschluss

Die Rechnungslegung (Aufstellung, Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses) **1** ist im HGB sowie in ergänzenden Gesetzen – AktG, GenG, GmbHG, PubLG – geregelt. Das HGB enthält in §§ 238 bis 263 **rechtsformunabhängige Regelungen**, die absch. für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften maßgebend sind. Für Personengesellschaften gelten insoweit Ausnahmen, als diese unter das PubLG fallen. Darüber hinaus sieht das HGB Sonderregelungen für **Kapitalgesellschaften** sowie für offene Handels- und Kommanditgesellschaften vor, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (KapCo-Gesellschaften). Ebenfalls gelten die Sondervorschriften für Unternehmen bestimmter Branchen (zB Kreditinstitute, Versicherungen, gemeinnützige Wohnungsunternehmen).

Von kaufmännischen Buchführungs- (§ 241a HGB) und Bilanzierungspflichten (§ 241a HGB iVm § 242 HGB) befreit sind Einzelkaufleute, die an zwei aufeinander folgenden Stichtagen bzw. beim ersten Abschlussstichtag nach Gründung weniger als 600 000 EUR Umsatzerlöse und 60 000 EUR Jahresüberschuss aufweisen.

Der **Jahresabschluss der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften**, **2** die nicht dem PubLG unterliegen,* nicht KapCo-Gesellschaften sind oder für deren Jahresabschluss nicht aufgrund der Art des Geschäftszweiges** besondere Vorschriften gelten, ist **zweigeteilt**. Er besteht aus einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 HGB). Sie müssen idR keinen Anhang und Lagebericht aufstellen.

Für die **Gliederung** der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gelten **keine bestimmten Gliederungsschemata**. **3** Da aber der Jahresabschluss nach den Zwecken der Rechnungslegung klar und übersichtlich (§ 243 Abs. 2 HGB) einen Überblick über

* Für Inhalt, Gliederung und Behandlung einzelner Posten des Jahresabschlusses der dem **Publizitätsgesetz** unterliegenden Unternehmen gelten die wesentlichen Vorschriften, die Kapitalgesellschaften anzuwenden haben, sinngemäß (vgl. § 5 Abs. 1 S. 2 PubLG). Zur Rechnungslegung bei Personengesellschaften vgl. IDW RS HFA 7.

** Sonderregelungen gelten bspw. für Kreditinstitute (KWG) und Versicherungsunternehmen (VAG).

- Vermögen und Schulden,
 - die Posten des Eigenkapitals,
 - den Periodenerfolg sowie die Quellen des Erfolgs
- ermöglichen soll, ist die Gliederung des Jahresabschlusses nach den vorgenannten Zwecken auszurichten. Folgende **Grundregeln** sind zu beachten:
- Der Jahresabschluss hat **klar und übersichtlich** das Verhältnis des Vermögens und der Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des Unternehmens darzustellen (§ 243 Abs. 2 iVm § 242 Abs. 1, 2 HGB).
 - Dem Zweck der Klarheit und Übersichtlichkeit dient auch das sog. **Verrechnungsverbot** gem. § 246 Abs. 2 HGB: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden“.
 - Nicht nur **gesondert auszuweisen**, sondern auch **hinreichend aufzugliedern** sind
 - das Anlagevermögen,
 - das Umlaufvermögen,
 - das Eigenkapital,
 - die Schulden sowie
 - die Rechnungsabgrenzungsposten.
 - Unter der Bilanz sind die nicht auf der Passivseite der Bilanz auszuweisenden **Haftungsverhältnisse zu vermerken**; diese dürfen in einem Betrag angegeben werden (§ 251 HGB).
 - Für die **Gewinn- und Verlustrechnung** verlangt das Gesetz lediglich eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (§ 242 Abs. 2 HGB). Eine bestimmte Spezifizierung ist nicht vorgeschrieben; es fehlt sogar der für die Gliederung der Bilanz geltende Hinweis, dass eine „hinreichende“ Aufgliederung vorzunehmen ist. Aus dem auch für Einzelkaufleute und Personenhandels-gesellschaften geltenden Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist jedoch abzuleiten, dass unabhängig von dem Fehlen einer entspr. Spezialvorschrift die Gewinn- und Verlustrechnung so zu gliedern ist, dass die Quellen des Erfolgs deutlich werden. In Abhängigkeit von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit und unter Berücksichtigung etwaiger besonderer Umstände, die das Jahresergebnis maßgeblich beeinflusst haben, ist hiernach eine zweckentsprechende Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.
- 4 Für **Personenhandelsgesellschaften** gelten aufgrund ihrer Rechtsnatur **besondere Anforderungen** an die Gliederung (siehe auch IDW RS HFA 7 Rn. 40 ff.). Hierzu gehören beispielsweise:
- bei der **Gliederung der Kapitalkonten** kann lediglich die Zusammenfassung von Konten mit gleichen Rechten und Pflichten als zulässig angesehen werden,
 - des Weiteren sind **Kommanditeinlagen** getrennt von den Einlagen der Komplementäre auszuweisen,
 - **Gesellschafterdarlehen**, die Gläubigerrechte ggü. der Gesellschaft begründen, sollen nicht unter den Eigenkapitalposten ausgewiesen werden,
 - ebenfalls sollten **negative Kapitalkonten**, die aus Verlusten entstanden sind, und **eingeforderte ausstehende Kommanditeinlagen** gesondert von Forderungen aus Leistungsabrechnungen mit Gesellschaftern ausgewiesen werden.
- 5 Die **Bewertung** der Vermögensgegenstände im Jahresabschluss von Personenhandels-gesellschaften ist in §§ 252–256a HGB geregelt. Im Übrigen wird im Hinblick auf die Gliederung und Bewertung der Positionen des Jahresabschlusses der Einzelkauf-leute und Personenhandelsgesellschaften auf die Erläuterungen zu den einzelnen Pos-ten des Jahresabschlusses in Rn. 1 ff. verwiesen.
- 6 Das HGB enthält in §§ 264 bis 289f HGB rechtsformabhängige **ergänzende Vor-schriften** zur Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften, die zusätzlich durch wei-tere Regelungen im AktG, GenG und GmbHG erweitert werden, sowie für KapCo-Gesellschaften und kapitalmarktorientierte Unternehmen. Diese führen im Vergleich zu denen der Einzelkaufleute und der übrigen Personenhandelsgesellschaften zu einer erheblich differenzierteren Rechnungslegung. Lediglich Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlus-ses verpflichteten Mutterunternehmens sind, unterliegen nach § 264 Abs. 3 HGB

unter den dort genannten Voraussetzungen bzgl. ihrer Rechnungslegung nicht den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Sie haben vorbehaltlich gesellschaftsvertraglicher Sonderregelungen lediglich die für alle Kaufleute verbindlichen Regelungen zu beachten. Vgl. zu weiteren Einzelheiten BeBiKo/*Störk/Deubert* HGB § 264 Rn. 115 ff. Entsprechendes gilt nach § 264b HGB für KapCo-Gesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 264b HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, sofern die in § 264b genannten Voraussetzungen vorliegen.

Der **Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften** und diesen gleichgestellten KapCo-Gesellschaften ist **dreigeteilt**. Er besteht aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang. Zusätzlich zum Jahresabschluss ist ein **Lagebericht** aufzustellen. Nach § 264 Abs. 1 S. 5 HGB brauchen sog. Kleinstkapitalgesellschaften iSv § 267a HGB keinen Anhang aufzustellen, wenn Sie die dort genannten Voraussetzungen erfüllen.

Der Jahresabschluss hat mit seinen drei Teilen nach der **Generalnorm** des § 264 Abs. 2 HGB (vgl. A Rn. 66b) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. § 266 HGB sehen für die Bilanz und § 275 HGB für die Gewinn- und Verlustrechnung von Kapitalgesellschaften eine detaillierte Gliederung vor, deren Einzelposten in Rn. 1 ff. im Einzelnen besprochen sind.

Die **Gliederung der Bilanz** macht zum einen die **Vermögens- und Kapitalstruktur** bei Kapitalgesellschaften deutlich, indem die Aktivseite in die Hauptposten **A. Anlagevermögen** (darunter: I. Immaterielle Vermögensgegenstände, II. Sachanlagen, III. Finanzanlagen), **B. Umlaufvermögen** (darunter: I. Vorräte, II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, III. Wertpapiere, IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks), **C. Rechnungsabgrenzungsposten**, **D. Aktive latente Steuern** und **E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung** eingeteilt wird. Die Passivseite umfasst die Hauptposten **A. Eigenkapital** (darunter: I. Gezeichnetes Kapital, II. Kapitalrücklage, III. Gewinnrücklagen, IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag, V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag), **B. Rückstellungen**, **C. Verbindlichkeiten**, **D. Rechnungsabgrenzungsposten** und **E. Passive latente Steuern**.

Die Gliederung der Bilanz von Kapitalgesellschaften erlaubt einen detaillierteren Einblick in die **Finanzlage** als sie bei den Bilanzen von Einzelkaufleuten und Personhandelsgesellschaften üblich ist. Dies erfolgt bspw. durch folgende Regelungen:

- Kapitalgesellschaften, bei denen das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht ist und bei denen sich danach ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt, haben die bilanzielle Unterdeckung auf der Aktivseite gesondert in der Position „**Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**“ auszuweisen (§ 268 Abs. 3 HGB); vgl. Rn. 986 ff.
- **Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr** sind bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken (§ 268 Abs. 4 HGB); vgl. Rn. 656.
- Bei jedem einzelnen Posten der Verbindlichkeiten sind die **Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr** gesondert zu vermerken (§ 268 Abs. 5 S. 1 HGB). Hinzu kommt, dass der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren** im Anhang zu nennen ist. Des Weiteren ist im Anhang der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von **Art und Form der Sicherheiten** anzugeben (§ 285 Nr. 1 HGB); mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen diese Angaben für jeden einzelnen Posten der Verbindlichkeiten machen; vgl. iE Rn. 1743 ff.
- Art und Zweck sowie Risiken Vorteile und finanzielle Auswirkungen von **außerbilanziellen Geschäften** (§ 285 Nr. 3 HGB), sofern sie für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, müssen im Anhang dargestellt werden, wobei kleine Kapitalgesellschaften hiervon vollständig ausgenommen sind und mittelgroße Kapitalgesellschaften Risiken und Vorteile nicht darzustellen brauchen, vgl. Rn. 2515.
- Die **Eventualverpflichtungen** aus Haftungsverhältnissen sind unter der Bilanz anzugeben (§ 251 HGB); vgl. Rn. 1911 ff.

- Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben **aus der Bilanz nicht erkennbare finanzielle Verpflichtungen** anzugeben, sofern diese Verpflichtungen für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind (§ 285 Nr. 3a HGB); vgl. Rn. 1743, 2515.
- 11 Die **Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung** von Kapitalgesellschaften ermöglicht einen ggü. Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften verbesserten **Einblick in die Ertragslage**. Dabei werden nach § 275 HGB zwei verschiedene Verfahren angeboten, um die Erfolgsquellen deutlich zu machen. Das sog. **Gesamtkostenverfahren** folgt dem sog. Primärprinzip, dh der Gliederung nach Aufwands- bzw. Ertragsarten. Das **Umsatzkostenverfahren** folgt iW dem sog. Sekundärprinzip, dh der Gliederung nach Funktionsbereichen: Betrieb, Vertrieb, Verwaltung. Der Einblick in die Ertragslage wird auch durch eine Gruppenbildung der Komponenten des Jahreserfolgs gewährt. So wird das **Ergebnis nach Steuern** (Nr. 15 bzw. Nr. 14 der Gliederungsschemata unter Berücksichtigung des BilRUG; vgl. Rn. 2280) gesondert gezeigt. Es kann untergliedert werden in ein Ergebnis vor Beteiligungsergebnissen und Zinsen (Saldo nach Nr. 8 bzw. Nr. 7 der Gliederungsschemata) und ein Beteiligungs- und Zinsergebnis (Zwischensumme nach Nr. 13 bzw. Nr. 12 der Gliederungsschemata). Das bisherige **außerordentliche Ergebnis** wird gem. der Änderung durch das BilRUG nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert gezeigt, sondern im Anhang detailliert (§ 285 Nr. 31 HGB). Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften ermöglicht auch einen Einblick in die **Ergebnisverwendung**, vgl. Rn. 1181, 1191 ff.
- 12 Außerdem sind bei Kapitalgesellschaften die **Beziehungen zu Beteiligungsgesellschaften und verbundenen Unternehmen** hervorgehoben darzustellen. So müssen sämtliche Kapitalgesellschaften nicht nur ihre Beziehungen zu verbundenen Unternehmen iSv § 271 Abs. 2 HGB angeben, sondern auch Beziehungen zu anderen Beteiligungen darstellen. In der Bilanz sind bspw. bei bestimmten Finanzanlagen sowie bei Forderungen und Verbindlichkeiten der gesonderte Ausweis der Beträge vorgeschrieben, die auf verbundene Unternehmen oder auf Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, entfallen; vgl. Rn. 371 ff., 707 ff., 721 ff., 774 ff., 1834 ff., 1853 ff., 1918. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind bei den einzelnen Erträgen aus Finanzanlagen die Beträge anzugeben, die aus der finanziellen Verflechtung mit anderen Unternehmen resultieren, vgl. Rn. 2164, 2188, 1834 ff., 1862 ff. Im Anhang sind bestimmte Einzelangaben zu Unternehmen, an denen die Kapitalgesellschaft mittelbar oder unmittelbar mind. zu 20% beteiligt ist, zu machen (darunter: die Beteiligungsquote, das Eigenkapital und das letzte vorliegende Jahresergebnis); s. Rn. 2515.
- 13 Der dritte Teil des Jahresabschlusses, der **Anhang** (vgl. Rn. 2501 ff.), ergänzt die Angaben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Außerdem stellt dieses Rechnungslegungsinstrument zusätzliche Informationen über das Unternehmen zur Verfügung. Die dort geforderten Angaben lassen sich iW wie folgt systematisieren:
- Generelle Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen.
 - Einzelangaben zu Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei können bestimmte Angaben auch wahlweise in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen. Hieran wird auch deutlich, dass der Anhang integraler Bestandteil des Jahresabschlusses ist.
 - Ergänzende Informationen, die iW Beschäftigte, Leistungen an Organe und Unternehmensverbindungen betreffen.
 - Angabe des Prüferhonorars.
- 14 Der **Lagebericht** (vgl. Kap. D) hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entspr. Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen (und bei großen Kapitalgesellschaften auch nicht-finanziellen) Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Des Weiteren soll der Lagebericht auf Risikomanagementziele und -methoden sowie auf Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie Cash-Flow-Risiken, auf den Bereich Forschung und Entwicklung und auf bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft eingehen. Zudem enthält er Sonderregelungen für börsennotierte Aktiengesellschaften, für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die einen organisierten Markt iSd § 2 Abs. 7 WpÜG in Anspruch nehmen und für Kapitalgesellschaften iSd § 264d HGB.

Nach §§ 264a–c HGB finden die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen auch auf **KapCo-Gesellschaften** Anwendung (vgl. zu Einzelheiten BeBiKo/Schmidt ua HGB §§ 264a–264c; IDW RS HFA 7; Hermann WpG 2001, 271 ff.). KapCo-Gesellschaften haben danach unter den Voraussetzungen, die für Kapitalgesellschaften gelten, einen Anhang sowie einen Lagebericht zu erstellen (§ 264 Abs. 1 HGB). Zudem sind neben den Vorschriften über die Gliederung der Bilanz in §§ 265 f. HGB auch die §§ 284 ff. HGB zu beachten.

Aufgrund der gesellschaftsrechtlich bedingten Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften sind für KapCo-Gesellschaften in § 264c HGB ua folgende **Sonderregelungen** vorgesehen:

- Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muss diese Eigenschaft vermerkt werden;
- als Eigenkapital sind die folgenden Posten gesondert auszuweisen
 - I. Kapitalanteile
 - II. Rücklagen
 - III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
 - IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Vgl. iE § 264c HGB sowie die nachstehenden Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen.

Die Regelungen über die Gliederung des Jahresabschlusses haben für die Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften **Zwangsscharakter**. Umfang und Detaillierung der Einzelangaben, die in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und im Anhang zu erfolgen haben, hängen für die einzelnen Gesellschaften von ihrer Größe ab.

Nach § 267 HGB sind drei **Größenkategorien** zu unterscheiden (HGB i dF des BilRUG):

Größenklassen der Kapitalgesellschaften	Bilanzsumme EUR (Mio.)	Umsatz EUR (Mio.)	Arbeitnehmer (Jahresdurchschnitt)
a) kleine	6,0	12,0	50
b) mittelgroße	> 6,0 und ≤ 20,0	> 12,0 und ≤ 40,0	> 50 und ≤ 250
c) große	> 20,0	> 40,0	> 250

Zu a): Kleine Gesellschaften sind solche, die mind. zwei der drei Merkmale in Zeile a) nicht überschreiten.

Zu b): Mittelgroße Gesellschaften sind solche, die mind. zwei der drei in Zeile a) bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mind. zwei der drei Merkmale in Zeile b) nicht überschreiten.

Zu c): Große Gesellschaften sind solche, die mind. zwei der drei in Zeile c) bezeichneten Merkmale überschreiten. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften iSv. § 264d HGB gelten dabei immer als große Kapitalgesellschaften.

Die **Rechtsfolgen der vorstehenden Merkmale** treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- bzw. unterschritten werden. Besonderheiten gelten für die Fälle der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung.

Durch das MicroBilG, das eine EU-Richtlinie umsetzte, wurde eine weitere Größenkategorie in das HGB, neben den drei bekannten (s. oben R.n. 18), eingeführt, die für Geschäftsjahre gilt, die nach dem 30.12.2012 beginnen. Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 267a HGB können bei der Aufstellung (kein Anhang, verringerte Gliederungstiefe für Bilanz und GuV) und Offenlegung (Hinterlegungsbekanntmachung statt Offenlegung) von Erleichterungen Gebrauch machen. Kleinstkapitalgesellschaf-

ten sind kleine Kapitalgesellschaften, die mind. zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 350 000 EUR Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB);
2. 700 000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

Über § 267a Abs. 1 S. 2 HGB gelten die sonstigen Voraussetzungen des § 267 Abs. 4 bis 6 HGB zum Überschreiten der Schwellenwerte und in den Fällen von Neugründungen und Umwandlungen entsprechend. Durch die Neuregelung des § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB im Rahmen des BilRUG werden (Finanz-) Holdinggesellschaften – neben Investmentgesellschaften iSd § 1 Abs. 11 KAGB und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iSd § 1a Abs. 1 UBGG – aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen (vgl. zu Einzelheiten BeBiKo/*Störk/Lawall* HGB § 267a Rn. 13 f. und Syst. Prax.-Kom./*Petersen/Zwirner/Zimny* HGB § 267a Rn. 17 f.).

- 20 Der Zwangscharakter der für Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften vorgeschriebenen Gliederungen für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung dient der **Vergleichbarkeit** der Abschlüsse
- mit den Abschlüssen anderer Gesellschaften und
 - mit dem Vorjahresabschluss.
- 21 Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit dem Abschluss für das vorangegangene Geschäftsjahr sind **zwei Grundsätze** von Bedeutung:
- die Gliederungen der aufeinander folgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen sind beizubehalten. Abweichungen kommen nur dann in Betracht, wenn sie in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände erforderlich sind. Im Übrigen müssen diese Abweichungen im Anhang angegeben und begründet werden (§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB).
 - die entspr. Beträge des vorhergehenden Geschäftsjahres sind anzugeben. Bei fehlender Vergleichbarkeit sind Angaben und Erläuterungen im Anhang erforderlich (§ 265 Abs. 2 S. 2 und 3 HGB).
- 24 Auf Unterschiede bei der **steuerlichen Behandlung** im Gegensatz zur handelsrechtlichen Regelung wird eingegangen und zwar sowohl in der (Ertrags-) **Steuerbilanz** als auch bei der Bewertung nach dem **BewG**. Bewertungsrechtlich erfolgt die Bewertung von Betriebsvermögen insgesamt mittels des Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG), es sei denn, es handelte sich um nicht betriebsnotwendiges Vermögen, um Wirtschaftsgüter des „jungen Betriebsvermögens“ (Erwerb innerhalb der letzten 2 Jahre vor dem Bewertungsstichtag gem. § 200 Abs. 4 BewG, beim vereinfachten Ertragswertverfahren), um Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei Personenhandelsgesellschaften oder um die Substanzwertermittlung zur Ermittlung der Untergrenze des Ertragswerts, § 11 Abs. 2 S. 3 BewG. Hier ist jeweils separat der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zu berücksichtigen, § 109 Abs. 1, 2 BewG.

1. Unterabschnitt: Erläuterungen zu den Bilanzposten

Aktiva

A. Anlagevermögen

Vorbemerkungen

1. Begriff des Anlagevermögens

- 51 Unter den Posten des Anlagevermögens sind „nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“ (§ 247 Abs. 2 HGB). Die Zugehörigkeit richtet sich nach der betriebsindividuellen Zweckbestimmung des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes. Als allg. Regel gilt, dass die Vermögens-

gegenstände des Anlagevermögens Nutzungen über eine gewisse Zeit abgeben, während die des Umlaufvermögens durch eine nur einmalige Nutzung (Verbrauch, Verarbeitung, Verkauf; bei Forderungen Überführung in liquide Form) gekennzeichnet sind.

Mit dem **Begriff der „dauernden Nutzung“** ist naturgemäß keine unbeschränkte Nutzungsdauer gemeint; der Begriff beinhaltet nicht einmal eine Mindestnutzungsdauer. Es ist lediglich erforderlich, dass das Unternehmen die Absicht verfolgt, den Vermögensgegenstand durch (weiteren) Gebrauch zu nutzen. Dies bedeutet, dass primär die Nutzung nicht in Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aus dem Unternehmen stehen darf. Unbeachtlich ist jedoch, dass ein späteres Ausscheiden des Vermögensgegenstandes dem Unternehmen einen zusätzlichen Nutzen bringen kann.

Für die Zuordnung zum Anlagevermögen ist vorrangig die im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögensgegenstandes beabsichtigte Nutzung entscheidend. Die Absicht, eine Maschine, Immobilie etc. nach Ablauf der betrieblichen Nutzung zu veräußern, ist dabei ohne Bedeutung.

Soll ein dem Anlagevermögen zugeordneter Vermögensgegenstand aus der Unternehmung **ausscheiden**, so spielt die veränderte Nutzungsabsicht erst dann eine Rolle, wenn auch tatsächlich nachhaltig eine veränderte Nutzung erfolgt. Solange beispielsweise die erwähnte Maschine, Immobilie etc. noch genutzt wird, führt der Veräußerungsentschluss zu keiner Umbuchung des Vermögensgegenstandes. Für die Zuordnung zum Anlagevermögen ist es ebenfalls noch unbeachtlich, wenn die Maschine stillgelegt oder die Immobilie nicht mehr genutzt wird, sofern es sich dabei um eine vorübergehende Phase, die dem Verkauf vorgeschaltet ist, handelt.

Erst wenn die **zum Ausscheiden bestimmten Vermögensgegenstände** längere Zeit nicht mehr betrieblich genutzt werden, verliert die ursprüngliche Zielsetzung ihre Bedeutung, und die Vermögensgegenstände sind der neuen Zielsetzung entspr. in das Umlaufvermögen zu übernehmen. Wann aufgrund des Zeitablaufs die Umbuchung erforderlich wird, hängt von der Art des Vermögensgegenstandes und von den Problemen ab, die der Verwirklichung der Absicht einer Veräußerung oÄ entgegenstehen. Solange noch die Absicht besteht, einen gegenwärtig nicht betrieblich genutzten Vermögensgegenstand später uU wieder einzusetzen und ihn bis dahin in Reserve zu halten, ist ein Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aus dem Anlagevermögen nicht gerechtfertigt; dies gilt auch dann, wenn während der Dauer der Reservehaltung Möglichkeiten des Verkaufs des Vermögensgegenstandes geprüft werden.

Jeder Vermögensgegenstand muss aufgrund seiner **unternehmensindividuellen Zweckbestimmung** beurteilt werden. Die Art des jeweiligen Vermögensgegenstandes ist für seine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen nicht entscheidend. Sogar Immobilien können zum Umlaufvermögen gehören, wenn die Absicht ihrer Weiterveräußerung besteht (zB bei Bauunternehmungen). Bei einer Automobilfabrik gehören die hergestellten PKW grds. zum Umlaufvermögen; dies gilt jedoch nicht für solche selbsterstellten PKW, die im eigenen Fuhrpark genutzt werden sollen. Diese sind Bestandteil des Anlagevermögens, auch wenn die Nutzung nur für wenige Monate vorgesehen sein sollte.

Eine **Verpfändung** von Vermögensgegenständen führt grds. zu keiner Änderung bei der Bilanzierung. Der Pfandgeber bleibt wirtschaftlicher Eigentümer, da er nach Erlöschen des Pfandrechts die Rückgabe des verpfändeten Vermögensgegenstandes verlangen kann (vgl. § 1223 BGB). Ist jedoch aufgrund der Fälligkeit der Forderung der Pfandgläubiger zum Verkauf des Pfandes berechtigt (vgl. §§ 1228 ff. BGB), wird er zum wirtschaftlichen Eigentümer und muss das Pfandgut entspr. dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bilanzieren.

Sicherungsübereignete und zur **Sicherung abgetretene Vermögensgegenstände** sind im Jahresabschluss grds. gleich den verpfändeten Vermögensgegenständen zu behandeln. Auch in diesen Fällen ist weder ein gesonderter Ausweis noch ein Vermerk erforderlich (vgl. aber § 285 Nr. 1 Buchstabe b HGB bzgl. der Angaben zu den besicherten Verbindlichkeiten des Sicherungsgebers). In die Bilanz des Sichernehmers ist jedoch nach § 246 Abs. 1 S. 3 HGB eine Bareinlage aufzunehmen, die Sicherungszwecken dient (vgl. BeBiKo/Schmidt/Ries HGB § 246 Rn. 19f.).

57 Die **Definition des Anlagevermögens** ist rechtsformunabhängig und erfolgt somit zurecht in dem für alle Kaufleute geltenden Abschnitt des HGB. Im **Steuerrecht** findet sich keine Definition des Anlagevermögens. Wegen der Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips kommt die dargestellte handelsrechtliche Abgrenzung auch steuerlich zum Zuge (vgl. auch BFH v. 5.2.1987, BStBl. II 448 mwN).

2. Gliederung des Anlagevermögens

58 Das Anlagevermögen kann vertikal und horizontal gegliedert werden.

a) Vertikale Gliederung

59 Als vertikale Gliederung des Anlagevermögens bezeichnet man die Einteilung des Anlagevermögens in bestimmte Gruppen artverwandter Vermögensgegenstände. Nach der vertikalen **Grobgliederung** (§ 266 Abs. 2 HGB) wird das Anlagevermögen in die folgenden drei Gruppen aufgeteilt:

- Immaterielle Vermögensgegenstände,
- Sachanlagen,
- Finanzanlagen.

In dieser Aufteilung kommt ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zum Ausdruck. Sie ist daher für alle Unternehmen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform verbindlich.

60 Die vertikale **Feingliederung** nach § 266 Abs. 2 HGB ist dagegen kein GoB. Sie ist nach § 266 Abs. 1 S. 2 HGB nur für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) und KapCo-Gesellschaften vorgeschrieben. Für mittelgroße Gesellschaften, die die Größenmerkmale nach § 267 Abs. 2 HGB erfüllen und nicht unter § 267 Abs. 3 S. 2 HGB fallen, bestehen bzgl. der Aufstellung des Jahresabschlusses keine Erleichterungen ggü. den großen Gesellschaften.

61 **Erleichterungen** werden mittelgroßen Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften nur bei der **Offenlegung** (elektronische Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers) gewährt. Nach § 327 Nr. 1 HGB darf die Bilanz in der für kleine Gesellschaften vorgesehenen Form veröffentlicht werden, wobei allerdings eine ganze Reihe von Zusatzangaben verlangt wird (zu Einzelheiten der Offenlegung siehe Rn. 62 und insbes. E Rn. 7 ff.).

Für kleine Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften sieht § 266 Abs. 1 S. 3 HGB Erleichterungen bei der Gliederung vor. Wenn die in § 267 Abs. 1 HGB aufgeführten Merkmale für kleine Kapitalgesellschaften erfüllt sind, dann brauchen diese Gesellschaften nur die Posten in ihre Bilanz gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufzunehmen, die in § 266 Abs. 2 HGB mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichnet sind. Sog. Kleinstkapital- und KapCo-Gesellschaften (§ 267a HGB) müssen nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB nur eine verkürzte Bilanz aufstellen, die sogar lediglich die mit Buchstaben bezeichneten Posten enthält (vgl. bspw. *Zwirner/Froschhammer* Stbg 2013, 227 ff.). Sie dürfen also das gesamte Anlagevermögen in einer Summe zusammenfassen.