

Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018

Bearbeitet von

Dr. Jürgen Pelka, Karl Petersen, Dr. Klaus Beckmann, Dr. Corinna Boecker, Dr. Julia Busch, Dr. Panagiotis Dodos, Dr. Ben P. Elsner, Dr. Sebastian Geringhoff, Jöran Gesinn, Stefan Groß, Stephan Hettler, Dr. Michael Hoheisel, Dr. Alexander Hollerbaum, Dr. Marc Jülicher, Dr. Peter Jürgens, Beate König, Dr. Melanie Köstler, Günter Koslowski, Kai Peter Künkele, Susanne Küsters, Christoph Mösllein, Matthias Müller, Karl Nagengast, Dr. Walter Niemann, Gerhard Paix, Dr. Mag. Roland Pliger, Stefan Prechtl, Dr. Karsten Randt, Ago Reinholdt, Wolf-Georg Rohde, Hans-Martin Sandleben, Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Prof. Dr. Harald Schaumburg, Verena Scheufele, Dr. Norbert Schneider, Dr. Ulrich Schrömbges, Prof. Dr. Alain Steichen, Dr. Michael Tippelhofer, Dr. Wolf Wassermeyer, Dr. Hans Weggenmann, Markus Wittmann, Prof. Dr. Michael Wohlgemuth, Dr. Joachim Wüst, Gregor Zimny, Prof. Dr. Christian Zwirner

16. Auflage 2017. Buch. XXX, 2522 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 70600 4

Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Vorbemerkung

für die Gliederung der Bilanz geltende Hinweis, dass eine „hinreichende“ Aufgliederung vorzunehmen ist. Aus dem auch für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften 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.

Für **Personenhandelsgesellschaften** gelten aufgrund ihrer Rechtsnatur **besondere Anforderungen** an die Gliederung (siehe auch IDW RS HFA 7 Rn. 40ff.).

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.

Die **Bewertung** der Vermögensgegenstände im Jahresabschluss von Personenhandelsgesellschaften ist in §§ 252–256a HGB geregelt. Im Übrigen wird im Hinblick auf die Gliederung und Bewertung der Positionen des Jahresabschlusses der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften auf die Erläuterungen zu den einzelnen Posten des Jahresabschlusses in Rn. 1ff. verwiesen.

Das HGB enthält in §§ 264 bis 289a HGB rechtsformabhängige **ergänzende Vorschriften** zur Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften, die zusätzlich durch weitere Regelungen im AktG, GenG und GmbHG erweitert werden, sowie für KapCo-Gesellschaften. 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 Konzernabschlusses 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/Winkeljohann/Deubert HGB § 264 Rn. 115ff. 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. 67f.) 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. 1ff. 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**.

010 Die Gliederung der Bilanz von Kapitalgesellschaften erlaubt einen detaillierteren Einblick in die **Finanzlage** als sie bei den Bilanzen von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften 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. 986ff.
- **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. 1743ff.
- 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. 1911ff.
- 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.

011 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. **Ge samtkostenverfahren** 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. 2238) 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, 1191ff.

012 Außerdem sind bei Kapitalgesellschaften die **Beziehungen zu Beteiligungs gesellschaften 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 ande-

Vorbemerkung

ren 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. 371ff., 707ff., 721ff., 774ff., 1834ff., 1853ff., 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, 1834ff., 1862ff. 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.

Der dritte Teil des Jahresabschlusses, der **Anhang** (vgl. Rn. 2501ff.), 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:

- a) Generelle Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen.
- b) 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.
- c) Ergänzende Informationen, die iW Beschäftigte, Leistungen an Organe und Unternehmensverbindungen betreffen.
- d) Angabe des Prüferhonorars.

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 eingehen auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind,

Nach §§ 264a–c HGB finden die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen auch auf **KapCo-Gesellschaften** Anwendung (vgl. zu Einzelheiten BeBiKo/*Winkeljohann ua* HGB §§ 264a–264c; IDW RS HFA 7; *Hermann* WPg 2001, 271ff.). 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 §§ 265f. HGB auch die §§ 284ff. 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.

- 017** 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.
- 018** Nach § 267 HGB sind drei **Größenklassen** zu unterscheiden (HGB idF des BilRUG):

Größenklassen der Kapital- gesellschaften	Bilanzsumme € (Mio.)	Umsatz € (Mio.)	Arbeitnehmer (Jahres- durchschnitt)
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.

- 019** 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 Rn. 018), 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. Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die mind. zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 350 000 € Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehl- betrags (§ 268 Abs. 3 HGB);
2. 700 000 € 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 Neu gründungen 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 Unternehmensbeteili gungsgesellschaften iSd § 1a Abs. 1 UBGG – aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen (vgl. zu Einzelheiten BeBiKo/Winkeljohann/Lawall HGB § 267a Rn. 13f. und Syst. Prax-Kom/Petersen/Zwirner/Zimny HGB § 267a Rn. 17f.).

- 020** Der Zwangsscharakter 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.

- 021** 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,

Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs

124 B

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).

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 (§§ 199ff. BewG), es sei denn, es handele sich um nicht betriebsnotwendiges Vermögen, um Wirtschaftsgüter des „jungen Betriebsvermögens“ (Erwerb innerhalb der letzten 2 Jahre vor dem Bewertungstichtag 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.

Im Folgenden werden bei den einzelnen Posten des Jahresabschlusses auch die wesentlichen Konsolidierungsschritte behandelt, die zur Erstellung des **Konzernabschlusses** erforderlich sind. Dabei wird von einer HB II, die in Euro aufgestellt ist, ausgegangen. Die Probleme der Herstellung der konzerneinheitlichen Bewertung (vgl. dazu C Rn. 15ff.) sowie einer ggf. nötigen Währungsumrechnung bei ausländischen Abschlüssen, die nicht auf Euro lauten, (vgl. dazu C Rn. 230ff.) werden somit nicht postenbezogen behandelt. Ebenfalls unberücksichtigt bleiben die nur in Ausnahmefällen anzuwendende Quotenkonsolidierung (§ 310 HGB), sowie die sehr speziellen Probleme der Entkonsolidierung.

Die Auflösung stiller Reserven im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wird bei denjenigen Posten angesprochen, bei denen sie idR Bedeutung besitzt. Dies schließt nicht aus, dass in Einzelfällen auch in anderen Posten stille Reserven auftreten können. Die sehr selten auftretenden stillen Lasten, die dann auch als „negative stille Reserven“ interpretiert werden können, werden nicht ausdrücklich erwähnt.

Auf den unter bestimmten Voraussetzungen möglichen Verzicht sowohl auf die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 Abs. 2 HGB, vgl. C Rn. 183) als auch auf die Schuldenkonsolidierung (§ 303 Abs. 2 HGB, vgl. C Rn. 214), der grds. bei allen betroffenen Posten eine Rolle spielen könnte, weil diese Konsolidierungen nicht bedeutsam für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns sind, wird nicht jeweils gesondert hingewiesen.

Zu den Grundlagen des Konzernabschlusses vgl. Teil C.

1. Unterabschnitt: Erläuterungen zu den Bilanzposten

Aktiva

Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

1. Behandlung nach Handelsrecht

Vor der Änderung des HGB durch das BilMoG waren „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ der idR wichtigste Fall einer Bilanzierungshilfe (vgl. A Rn. 40). Mit dem Wegfall der Bilanzierungshilfen im Jahresabschluss und der Aufhebung von § 269 HGB ab dem Geschäftsjahr 2010 entfällt das bis dahin bestehende Aktivierungswahlrecht ersatzlos, dh die früher als Ingangsetzungs- oder Erweiterungsaufwendungen einzustufenden Beträge belasten in voller Höhe zwingend in der Periode ihres Auftretens das Periodenergebnis.

1

2. Behandlung nach Steuerrecht

- 2 Handelsrechtliche Bilanzierungshilfen – wie es die Ingangsetzungsaufwendungen waren – sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht anzusetzen, da sie kein Wirtschaftsgut sind (vgl. Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 102 mwN). Es handelt sich damit schon immer um **abzugsfähige Betriebsausgaben** der Periode.

3. Behandlung im Konzernabschluss

- 3 Die Positionen „Aufwendungen für die Ingangsetzung“ und „Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ gibt es seit dem BilMoG im Konzernabschluss ebenso wenig wie im Einzelabschluss.

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 Vermögensgegenstände 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.
- 52 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.
- 53 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.
- 54 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 Zeitalters die Umbuchung erforderlich wird, hängt von der Art des Vermögensgegenstandes und von den Problemen ab, die der Verwirklichung der Absicht einer Veräußerung entgegenstehen. Solange noch die Absicht besteht, einen gegenwärtig nicht betrieblich genutzten Vermögensgegenstand später 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.

Anlagevermögen (Vorbemerkungen)

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. §§ 1228ff. BGB), wird er zum wirtschaftlichen Eigentümer und muss entspr. dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit das Pfandgut 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 Sicherungsnachmers ist jedoch nach § 246 Abs. 1 S. 3 HGB eine Bareinlage aufzunehmen, die Sicherungszwecken dient (vgl. BeBiKo/Schmidt/Ries HGB § 246 Rn. 19f.).

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

Das Anlagevermögen kann vertikal und horizontal gegliedert werden.

58

a) Vertikale Gliederung

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.

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.

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. 7ff.).

Für kleine Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften sieht § 266 Abs. 1 S. 3 HGB Erleichterungen bei der Gliederung vor. Wenn die in § 267 HGB aufgeführten Merkmale für kleine Kapitalgesellschaften erfüllt sind, dann brauchen diese Gesell-

B 62–64

Die Posten des Jahres- und Finanzabschlusses

schaften 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 lediglich die mit Buchstaben bezeichneten Posten enthält (vgl. bspw. *Zwirner/Froschhammer Stbg 2013, 227ff.*). Sie dürfen also das gesamte Anlagevermögen in einer Summe zusammenfassen.

62
Gliederung und Offenlegung des Anlagevermögens

Große und mittelgroße Gesellschaften		Kleine Gesellschaften	
Gliederung	Offenlegung große mittel- Ges. große Ges.	Gliederung	Offen- legung
A. Anlagevermögen:		A. Anlagevermögen:	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände:	×	I. Immaterielle Vermögensgegenstände	×
1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	×		
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;	×		
3. Geschäfts- oder Firmenwert;	×		
4. geleistete Anzahlungen	×		
II. Sachanlagen:		II. Sachanlagen	×
1. Grundstücke, grundstücks-gleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;	×		
2. technische Anlagen und Maschinen;	×		
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;	×		
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;	×		
III. Finanzanlagen:		III. Finanzanlagen	×
1. Anteile an verbundenen Unternehmen;	×		
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;	×		
3. Beteiligungen;	×		
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;	×		
5. Wertpapiere des Anlagevermögens;	×		
6. Ausleihungen an Gesellschafter (nur bei GmbH) ¹	×	Ausleihungen an Gesellschafter (nur bei GmbH) ¹	×
7. Sonstige Ausleihungen.	×		

¹ alternativ Angabe im Anhang möglich

63 Abweichungen vom handelsrechtlichen Gliederungsschema des § 266 HGB

können sich aufgrund von nach § 330 HGB erlassenen Formblättern oder anderen Vorschriften für die Gliederung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften, zB nach § 340a HGB für Kreditinstitute (umfasst auch Nicht-Kapitalgesellschaften) ergeben. Darauf hinaus kann durch Vorschriften anderer Gesetze eine Verpflichtung zur Abweichung vom Gliederungsschema des HGB eintreten. So zB nach § 42 Abs. 3 GmbHG und § 55 Abs. 5 VAG für Versicherungsunternehmen. Zu Einzelheiten vgl. BoHR/Brösel/Haaker HGB § 330; BeBiKo/Winkeljohann/Lawall HGB § 330.

64 Zum Inhalt der Bilanz von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften, die keine KapCo-Gesellschaften sind, enthält das HGB die folgende Vorschrift: § 247 Abs. 1 HGB: „In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das