

Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020

Bearbeitet von

Gesamtverantwortung: Dr. Jürgen Pelka, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, und Karl Petersen, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bearbeitet von Dr. Klaus Beckmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Corinna Boecker, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Dr. Julia Busch, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Dr. Panagiotis Dodos, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Ben P. Elsner, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Sebastian Geringhoff, LL.M. (International Taxation, NYU), Rechtsanwalt und Steuerberater, Jöran Gesinn, Rechtsanwalt, Stefan Groß, Steuerberater und CISA (Certified Information Systems Auditor), Stephan Hettler, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Steffen Heyd, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Dr. Michael Hoheisel, Steuerberater, Dr. Alexander Hollerbaum, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Peter Jürgens, Rechtsanwalt und Steuerberater, Beate König, Steuerberaterin, Dr. Melanie Köstler, Steuerberaterin, Günter Koslowski, Hans-Joachim Krei, Kai Peter Künkele, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Susanne Küsters, Rechtsanwältin, Simon Lindmayr, Christoph Mösllein, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, Matthias Müller, Rechtsanwalt und Steuerberater, Karl Nagengast, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Walter Niemann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Gerhard Paix, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Mag. Roland Pliger, Rechtsanwalt, Stefan Prechtl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Karsten Randt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Strafrecht, Ago Reinholdt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wolf-Georg Rohde, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hans-Martin Sandleben, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und CPA (IL, USA), Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Prof. Dr. Harald Schaumburg, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Verena Scheufele, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Dr. Norbert Schneider, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Ulrich Schrömbges, Rechtsanwalt und Steuerberater, Prof. Dr. Alain Steichen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Michael Tippelhofer, Steuerberater, Michael Vodermeier, M.Sc., Dr. Wolf Wassermeyer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Hans R. Weggenmann, Steuerberater, Markus Wittmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Prof. Dr. Michael Wohlgemuth, Steuerberater, Dr. Joachim Wüst, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, Dr. Hannes Ziegelmäier, Steuerberater, Gregor Zimny, M.Sc., und Prof. Dr. Christian Zwirner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

17. Auflage 2019. Buch. XXX, 2522 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 72880 8

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

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

[Zu Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

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.

Übersicht

B

	Rn.		Rn.
II. (Kapitalgesellschaften:) Kapitalrücklage/(KapCo-Gesellschaften:) Rücklagen	1081–1103	6. Bildung und Auflösung von Rückstellungen	1287
1. Behandlung nach Handelsrecht	1081–1094	7. Nachholung von Rückstellungen.....	1288, 1289
2. Behandlung nach Steuerrecht	1099, 1100	8. Besondere Ausweis- und Vermerkpflichten	1290–1294
3. Behandlung im Konzernabschluss	1101–1103	II. Erläuterung der Einzelposten	1295–1640r
III. (Kapitalgesellschaften:) Gewinnrücklagen	1111–1162	1. Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	1295–1351
1. Gesetzliche Rücklage	1117–1127	a) Behandlung nach Handelsrecht	1295–1322
a) Behandlung nach Handelsrecht	1117–1123	b) Behandlung nach Steuerrecht	1326–1350
c) Behandlung im Konzernabschluss	1127	c) Behandlung im Konzernabschluss.....	1351
2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen	1131–1133	2. Steuerrückstellungen	1365–1373
a) Behandlung nach Handelsrecht	1131	a) Behandlung nach Handelsrecht	1365–1368
b) Behandlung nach Steuerrecht	1132	b) Behandlung im Konzernabschluss	1373
c) Behandlung im Konzernabschluss	1133	Rückstellungen für latente Steuern	1385–1397
3. Rücklage für unrealisierte Beteiligungsverträge	1135, 1136	a) Behandlung nach Handelsrecht	1385
a) Behandlung nach Handelsrecht	1135	b) Behandlung nach Steuerrecht	1396
b) Behandlung nach Steuerrecht	1136	c) Behandlung im Konzernabschluss	1397
4. Satzungsmäßige Rücklagen	1141–1146	3. Sonstige Rückstellungen	1410–1640r
a) Behandlung nach Handelsrecht	1141–1143	a) Vorbemerkungen	1410–1415
b) Behandlung nach Steuerrecht	1145	b) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	1420–1429
c) Behandlung im Konzernabschluss	1146	c) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	1436–1441
5. Andere Gewinnrücklagen (davon Rücklagen nach § 58 Nr. 2a AktG; § 29 Abs. 4 GmbHG)	1150–1162	d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften	1445–1461
a) Behandlung nach Handelsrecht	1150–1154	e) Aufwandsrückstellungen	1471–1484
b) Behandlung nach Steuerrecht	1158	f) Behandlung der sonstigen Rückstellungen im Konzernabschluss	1497
c) Behandlung im Konzernabschluss	1159–1162	g) ABC der Sonstigen Rückstellungen	1501–1640r
IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	1171–1174		
V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	1181–1184		
VI. (–) Bilanzgewinn/Bilanzverlust	1191–1193		
Sonderposten mit Rücklageanteil	1208–1259		
1. Behandlung nach Handelsrecht	1208	C. Verbindlichkeiten	1641–1748
2. Behandlung nach Steuerrecht	1214–1258	I. Vorbemerkungen	1641–1748
a) Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b EStG	1218–1230	1. Merkmale und Abgrenzung zu anderen Bilanzposten	1641–1655
b) Sonderposten für Investitionszulagen und -zuschüsse zum Anlagevermögen (EStR 6,5)	1232–1234	a) Zwang zur Leistung	1644–1649
c) Rücklage für Ersatzbeschaffung (EStR 6,6)	1236–1240	b) Quantifizierbarkeit der Leistung	1651, 1652
d) Sonderabschreibungen und Ansparsabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG	1243	c) Wirtschaftliche Belastung und Verursachung	1654, 1655
e) Erhöhte Abschreibungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG	1249	2. Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach Handels- und Steuerrecht	1658–1697
f) Erhöhte Absetzung bei Baudenkmälern nach § 7i EStG	1250	a) Passivierungspflicht	1658–1664
g) Rücklage nach § 6 Abs. 1 UmwStG	1253	b) Saldierungsverbot	1665–1668
h) Auslaufende Anwendungsfälle	1257, 1258	c) Betriebliche Verbindlichkeiten und Privatschulden	1669–1681
3. Behandlung im Konzernabschluss	1259	d) Bedingte Verbindlichkeiten	1682, 1683
B. Rückstellungen		e) Gewinnabhängige Verbindlichkeiten	1685–1690
I. Vorbemerkungen	1271–1294	f) Verbindlichkeiten aus Treuhandverhältnissen	1691–1693
1. Begriff	1271, 1272	g) Leasingverbindlichkeiten	1695–1697
2. Katalog nach § 249 Abs. 1 HGB	1273–1275	3. Bewertung von Verbindlichkeiten	1700–1735
3. Zeitpunkt der Rückstellungsbildung	1276–1278	a) Allgemeine Bewertungsvorschriften	1700–1705
4. Bewertung von Rückstellungen	1279–1285	b) Bewertung von Rentenverpflichtungen	1706–1709
5. Wertaufhellung	1286	c) Verbindlichkeiten mit Wertsicherungsklauseln	1710, 1711
		d) Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten	1712–1716
		e) Überverzinsliche Verbindlichkeiten	1720–1724
		f) Verbindlichkeiten mit steigender Verzinsung	1725
		g) Unterverzinsliche Verbindlichkeiten	1726–1731
		h) Wertschulden	1733–1735
		4. Gliederung der Verbindlichkeiten	1740–1742

B

Die Posten des Jahres- und Konzernabschlusses

	Rn.		Rn.
5. Besondere Vermerk- und Erläuterungspflichten	1743–1748	8. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	1862–1870
II. Erläuterung der Einzelposten	1761–1882	a) Behandlung nach Handelsrecht	1862–1864
1. Anleihen	1761–1768	b) Behandlung nach Steuerrecht	1865–1869
a) Behandlung nach Handelsrecht	1761–1765	c) Behandlung im Konzernabschluss	1870
b) Behandlung nach Steuerrecht	1766, 1767	9. Sonstige Verbindlichkeiten	1873–1882
c) Behandlung im Konzernabschluss	1768	a) Behandlung nach Handelsrecht	1873–1877
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1776–1783	b) Behandlung nach Steuerrecht	1878, 1881
a) Behandlung nach Handelsrecht	1776–1778	c) Behandlung im Konzernabschluss	1882
b) Behandlung nach Steuerrecht	1779–1782		
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	1789–1797		
a) Behandlung nach Handelsrecht	1789–1793		
b) Behandlung nach Steuerrecht	1794–1796		
c) Behandlung im Konzernabschluss	1797		
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1804–1811		
a) Behandlung nach Handelsrecht	1804–1809		
b) Behandlung nach Steuerrecht	1810		
c) Behandlung im Konzernabschluss	1811		
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogenen Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	1820–1827		
a) Behandlung nach Handelsrecht	1820–1824		
b) Behandlung nach Steuerrecht	1825, 1826		
c) Behandlung im Konzernabschluss	1827		
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	1834–1848		
a) Behandlung nach Handelsrecht	1834–1837		
b) Behandlung nach Steuerrecht	1838–1846		
c) Behandlung im Konzernabschluss	1848		
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	1853–1858		
a) Behandlung nach Handelsrecht	1853–1856		
b) Behandlung nach Steuerrecht	1857		
c) Behandlung im Konzernabschluss	1858	2. Behandlung im Konzernabschluss	1947

D. Rechnungsabgrenzungsposten

1. Behandlung nach Handelsrecht
2. Behandlung nach Steuerrecht
3. Behandlung im Konzernabschluss

E. Passive latente Steuern

1. Behandlung nach Handelsrecht
2. Behandlung nach Steuerrecht
3. Behandlung im Konzernabschluss

Eventualverbindlichkeiten

I. Vorbemerkung	1911–1927
II. Erläuterung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse	1931–1947
1. Behandlung im Einzelabschluss	1931–1946
a) Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln	1931–1934
b) Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften	1935–1937
c) Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen	1938–1944
d) Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	1945, 1946
2. Behandlung im Konzernabschluss	1947

2. Unterabschnitt: Erläuterungen zu den Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

	Rn.		Rn.
A. Überblick	2001–2008	Anlagevermögens und Sachanlagen	2133–2138
B. Gesamtkostenverfahren	2015–2345	b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	2140–2144
1. Umsatzerlöse	2016–2034	8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	2150–2158
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	2041–2051	a) Behandlung im Einzelabschluss	2150–2156
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	2057–2061	b) Behandlung in der Konzern-GuV	2158
4. Sonstige betriebliche Erträge	2067–2079	9. Erträge aus Beteiligungen	2164–2169
a) Behandlung im Einzelabschluss	2067–2075	Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene Gewinne	2176–2182
b) Behandlung in der Konzern-GuV	2079	10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	2188, 2189
5. Materialaufwand	2088–2097	11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	2196–2201
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	2090–2095	12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	2207–2210
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	2097	Aufwendungen aus Verlustübernahme	2216–2221
6. Personalaufwand	2101–2127		
a) Löhne und Gehälter	2104–2112		
b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung	2125–2127		
7. Abschreibungen	2133–2144		
a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des			

Übersicht

B

	Rn.		Rn.
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	2226–2232	C. Besonderheiten der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	2351–2444
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	2264–2272	I. Vorbemerkungen	2351–2353
15. Ergebnis nach Steuern	2280	II. Erläuterung der einzelnen Positionen	2354–2433
16. Sonstige Steuern	2282–2287	1. Umsatzerlöse	2354
Erträge aus Verlustübernahme..... Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungs- vertrags abgeführt Gewinne	2293–2295 2301	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leis- tungen	2355–2379
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	2307–2310	3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2385, 2386
18. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr	2314–2316	4. Vertriebskosten	2392–2398
19. Entnahmen aus der Kapitalrücklage	2321, 2322	5. Allgemeine Verwaltungskosten	2404–2406
20. Entnahmen aus Gewinnrücklagen	2327, 2328	6. Sonstige betriebliche Erträge	2412, 2413
21. Einstellungen in Gewinnrücklagen	2333	7. Sonstige betriebliche Aufwendun- gen	2418–2426
22. Einstellung in die Kapitalrücklage	2338, 2339	8.–16. Restliche Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	2432, 2433
23. Bilanzgewinn/Bilanzverlust	2345	III. Angabepflichten im Anhang	2441–2444

3. Unterabschnitt: Anhang

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

4. Unterabschnitt: Weitere Rechenwerke (Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel, Segmentberichterstattung)

	Rn.		Rn.
I. Regelung des § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB	2551–2553	IV. Formvorschriften der weiteren Rechenwerke	2562–2573
II. Kapitalmarktorientierte Unter- nehmen	2554	1. Allgemeines	2562–2564
III. Aufstellung eines Konzernab- schlusses	2555–2561	2. Kapitalflussrechnung	2565–2567
		3. Eigenkapitalspiegel	2568–2670
		4. Segmentberichterstattung	2571–2573

Literatur: *Adler/Düring/Schmaltz* (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht (Bilanzrecht), Bonn 2002, Stand nach der 83. Ergänzungslieferung (Januar 2019); Beck'scher Bilanzkommentar (BeBiKo), Handels- und Steuerbilanz, 11. Aufl., München 2018; *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, München 2012, Stand nach der 143. Ergänzungslieferung (August 2018); *Böcking et al.* (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Beck HdR), 56. Aufl., München 2018, Stand nach der 56. Ergänzungslieferung (August 2018); *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart 2018; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Düsseldorf 2009; *Hermann/Heuer/Raupach* (HHR), EStG KStG, Stand nach der 288. Ergänzungslieferung, München November 2018; *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, 2. Aufl., Bonn 1994, Stand nach der 94. Ergänzungslieferung (Dezember 2018), (BoHR); *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung (Bilanzierung), 9. Aufl., Herne 2017; *Hoffmann-Becking* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts (MuHdb GesR), 4. Aufl., München 2013; *Hüttmann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl., Düsseldorf 1976; IDW, Wirtschaftsprüfer-Handbuch (WPH) 2019, 16. Aufl., Düsseldorf 2019; *Küting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung (HdR), 5. Aufl., Stuttgart 2014, Stand nach der 27. Ergänzungslieferung (April 2018); *Lüter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, Kommentar, 19. Aufl., Köln 2016; *Petersen/Zwirner*, BilMoG, München 2009; *Petersen/Zwirner/Brösel* (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht (Syst. Prax-Kom), 3. Aufl., Köln 2016; *Petersen/Zwirner/Künkele*, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, 2. Aufl., Herne 2010; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl., Herne 2012; *Schmidt*, EStG, 37. Aufl., München 2018; *Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wistemann* (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (Hdj), Köln 2012, Stand nach der 70. Ergänzungslieferung (November 2018); *Wüstermann*, Handbuch Personengesellschaften, 4. Aufl., Köln 2012, Stand nach der 71. Ergänzungslieferung; *Winnfeld*, Bilanzhandbuch, 5. Aufl., München 2015.

Vorbemerkung zum Jahresabschluss

- 1 Die Rechnungslegung (Aufstellung, Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses) ist im HGB sowie in ergänzenden Gesetzen – AktG, GenG, GmbHG, PublG – geregelt. Das HGB enthält in §§ 238 bis 263 **rechtsformunabhängige Regelungen**, die abschl. 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 Sondervorschriften gelten für Unternehmen bestimmter Branchen (zB Kreditinstitute, Versicherungen, gemeinnützige Wohnungsunternehmen). Von kaufmännischen Buchführungs- (§ 241a HGB) und Bilanzierungspflichten (§ 241a 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.
- 2 Der **Jahresabschluss** der **Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften**, 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.
- 3 Für die **Gliederung** der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gelten **keine bestimmten Gliederungsschemata**. Da aber der Jahresabschluss nach den Zwecken der Rechnungslegung klar und übersichtlich (§ 243 Abs. 2 HGB) einen Überblick über
 - Vermögen und Schulden,
 - die Posten des Eigenkapitals,
 - den Periodenerfolg sowie die Quellen des Erfolgsermöglichen 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 **Haf-tungsverhältnisse zu vermerken**; diese dürfen in einem Betrag angegeben werden (§ 251 HGB).
 - Für die **Gewinn- und Verlustrechnung** verlangt das Gesetz lediglich eine Ge-genüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (§ 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 vorgesehen ist.

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

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

derung 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 289f HGB rechtsformabhängige **ergänzende Vorschriften** zur Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften, die zusätzlich durch weitere 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 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. Rechnungs-**

B 10-12

Die Posten des Jahres- und Konzernabschlusses

abgrenzungsposten, 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**.

- 10 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. 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 Beteiligungsge-sellschaften 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. 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:

- 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.
- Ärgänzende Informationen, die iW Beschäftigte, Leistungen an Organe und Unternehmensverbindungen betreffen.
- 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.

B 17-21

Die Posten des Jahres- und Konzernabschlusses

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

- 17 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.
- 18 Nach § 267 HGB sind drei **Größenkategorien** zu unterscheiden (HGB idF 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.

- 19 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 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/Winkeljohann/Lawall HGB § 267a Rn. 13f. und Syst. Prax-Kom/Petersen/Zwirner/Zimny HGB § 267a Rn. 17f.).

- 20 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.

- 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