

ABC wichtiger Begriffe zum Jahresabschluss

Inhalt

Abschreibungen.....	3
Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	4
Andere aktivierte Eigenleistungen	4
Anlagespiegel (Anlagegitter)	4
Anlagevermögen.....	6
Anschaffungskosten	6
Aufbewahrungspflichten	7
Außergewöhnliche sowie periodenfremde Erträge bzw. Aufwendungen	7
Ausstehende Einlagen	8
Beteiligungen.....	8
Betriebsergebnis.....	9
Bewertungsgrundsätze.....	9
Bewertungsvereinfachungsverfahren	10
Disagio	10
E-Bilanz	11
Eigene Anteile.....	11
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	12
Eventualverbindlichkeiten.....	12
Finanzergebnis.....	13
Firmenwert	13
Forderungen	14
Geringwertige und Pool-Wirtschaftsgüter	14
Herstellungskosten.....	15
Immaterielle Wirtschaftsgüter	16
Latente Steuern	17
Maßgeblichkeitsprinzip	18
Rechnungsabgrenzungsposten.....	18
Rücklagen	19
Rückstellungen	20
Sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge	22
Sonstige Steuern.....	22

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	23
Taxonomie	23
Umlaufvermögen.....	24
Umsatzerlöse	24
Verbindlichkeiten	24
Übersicht: Verbindlichkeitspiegel.....	25
Verbundene Unternehmen	26
Währungsumrechnung	26
Zuschreibungen (Wertaufholung)	26
Gesetze, Richtlinien und Urteile	27

Abschreibungen

Abschreibungen dienen dazu, die Wertminderungen, denen die Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens unterliegen, zu erfassen. Dabei ist handelsrechtlich zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen zu differenzieren. Die Begriffe im Steuerrecht unterscheiden sich von denen im Handelsrecht. So werden **planmäßige Abschreibungen** in § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG als "Absetzung für Abnutzung" (AfA) bezeichnet, **außerplanmäßige Abschreibungen** in § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG als "Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung" (AfaA) oder in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG als "Teilwertabschreibungen".

Handelsrechtlich gelten folgende Abschreibungsregelungen:

- Abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind planmäßig abzuschreiben.
- Sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen außerplanmäßig abgeschrieben werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.
- Auf Finanzanlagen dürfen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, auch wenn nur eine vorübergehende Wertminderung vorliegt.
- Sämtliche Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens müssen auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegenden Wert abgeschrieben werden.

Seit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit muss sich das Unternehmen in der Handelsbilanz nicht mehr an den steuerrechtlichen Abschreibungsmethoden und Nutzungsdauern orientieren.

Steuerrechtlich zulässige planmäßige Abschreibungen sind insbesondere

- die lineare Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für alle Wirtschaftsgüter, ausgenommen Gebäude,
- die lineare Abschreibung auf zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude in Höhe von 3 %,
- die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten nach § 7b EStG,
- die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG für kleine und mittlere Betriebe.

Steuerrechtlich konnten Unternehmen die degressive Abschreibung letztmals für vor dem 1.1.2011 angeschaffte Wirtschaftsgüter in Anspruch nehmen. In diesen Fällen darf die degressive Abschreibung auch in den Folgejahren fortgeführt werden. Für nach dem 31.12.2010 angeschaffte Wirtschaftsgüter kann die degressive Abschreibung handelsrechtlich dagegen weiterhin verwendet werden. Dabei besteht keine Bindung an die vorgegebenen Abschreibungssätze und Nutzungsdauern.

Grundsätzliche Regeln:

- Bei der handelsrechtlichen Wahl der Abschreibungsmethode ist der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten und darf die Nutzungsdauer nicht willkürlich gewählt werden. Es empfiehlt sich daher, betriebsindividuelle Nutzungsdauern zu ermitteln.
- Gleiche Sachverhalte müssen gleich abgeschrieben werden. Es ist nicht zulässig, einige Pkw linear, andere degressiv abzuschreiben – sofern es dafür keine stichhaltige Begründung gibt.

Achtung

Doppelte Anlagebuchhaltung bei unterschiedlichen Abschreibungen

Weichen die handels- und steuerrechtlichen Abschreibungsmethoden voneinander ab, muss die Anlagebuchhaltung insoweit doppelt, nämlich einmal für handelsrechtliche und einmal für steuerrechtliche Zwecke, geführt werden.

Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Der Unterschiedsbetrag erfasst nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB den Saldo aus Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen und unbelastet sind sowie ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, und den damit in Zusammenhang stehenden Schulden. Die Vermögensgegenstände sind dabei gemäß § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB mit dem Zeitwert anzusetzen.

Diese Position wird bei der GmbH dann relevant, wenn den Geschäftsführern Pensionszusagen erteilt wurden.

Andere aktivierte Eigenleistungen

Andere aktivierte Eigenleistungen im Sinne der Gewinn- und Verlustrechnung erfassen die Aufwendungen des Geschäftsjahres, die für die Erstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens des Unternehmens angefallen sind. Solche aktivierten Eigenleistungen sind z. B. für eigene Zwecke erstellte Gebäude, Maschinen, Werkzeuge oder aktivierte Großreparaturen. Außerdem kann das Unternehmen auch selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivieren.

Anlagespiegel (Anlagegitter)

Mittelgroße und große GmbHs müssen die wertmäßige Entwicklung des Anlagevermögens im Anhang im sog. Anlagespiegel (Anlagegitter) nach § 284 Abs. 3 HGB dokumentieren. Dazu sind bei jeder Position des Anlagevermögens die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die Zugänge und Abgänge des abgelaufenen Geschäftsjahres, die Umbuchungen, die insgesamt vorgenommenen Abschreibungen sowie die Zuschreibungen und der Jahresendwert zu vermerken. Kleinste und kleine GmbHs sind von dieser Verpflichtung befreit.

Ein Anlagespiegel kann folgendermaßen aufgebaut werden, wobei Spalten, in denen keine Angaben zu machen sind, entfallen können:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Beginn des Geschäftsjahres	Zugänge des Geschäftsjahres	Abgänge des Geschäftsjahres	Umbuchungen des Geschäftsjahres	Anschaffungs- und Herstellungskosten am Ende des Geschäftsjahres	Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahres	Abschreibungen des Geschäftsjahres
	+	–	+/-		+	–

(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
Zuschreibungen des Geschäftsjahres	Änderungen der gesamten Abschreibungen i. V. m. Zugängen	Änderungen der gesamten Abschreibungen i. V. m. Abgängen	Änderungen der gesamten Abschreibungen i. V. m. Umbuchungen	Abschreibungen am Ende des Geschäftsjahres	Stand Geschäftsjahr	Stand Vorjahr
+	+	–	+/-			

Wurden Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten einbezogen, muss für jede Position des Anlagevermögens der im Geschäftsjahr aktivierte Zinsbetrag ausgewiesen werden.

Anlagevermögen

Das Anlagevermögen umfasst nur die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Ein Vermögensgegenstand, der dem Anlagevermögen zugerechnet werden soll, muss demnach 2 Voraussetzungen erfüllen:

- Er muss dem Geschäftsbetrieb des bilanzierenden Unternehmens – unmittelbar oder mittelbar – dienen.
- Dieses Dienen muss "auf Dauer" angelegt sein.

Die handelsrechtliche Zuordnung ist auch steuerrechtlich maßgeblich.

Die Abgrenzung des Anlagevermögens gegenüber dem Umlaufvermögen ist wichtig, weil

- beide Vermögensarten auf der Aktivseite der Bilanz getrennt ausgewiesen werden,
- beide Vermögensarten nach unterschiedlichen Vorschriften bewertet werden,
- nur Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in eine steuerfreie Rücklage nach § 6b EStG eingestellt werden dürfen,
- nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens steuerrechtlich Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG beansprucht werden können.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind nach folgenden Grundsätzen zu bewerten:

- Sie sind grundsätzlich höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Ist die Nutzung der Anlagegüter begrenzt, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu mindern.
- Treten bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens voraussichtlich dauernde Wertminderungen ein, so müssen diese durch außerplanmäßige Abschreibungen erfasst werden. Für Finanzanlagen besteht darüber hinaus ein Wahlrecht, bei einer nur vorübergehenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.
- Steuerlich wird zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern unterschieden. Die Wertobergrenze bilden auch hier die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Absetzungen für Abnutzung. Liegt der Teilwert eines Anlagegutes voraussichtlich dauernd unter den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so darf er angesetzt werden.

Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind neben den Herstellungskosten der wichtigste Bewertungsmaßstab für das Anlage- und Umlaufvermögen in der Handels- und Steuerbilanz. Definiert werden die Anschaffungskosten in § 255 Abs. 1 HGB als *"die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen."* Einzeln zuordenbare Anschaffungspreisminderungen sind vor allem mengen- und umsatzabhängig Boni."

Formel für die Ermittlung der Anschaffungskosten:

	Anschaffungspreis (ohne Umsatzsteuer, sofern das Unternehmen vorsteuerabzugsberechtigt ist)
./.	Anschaffungspreisminderungen
+	Anschaffungsnebenkosten
+	nachträgliche Anschaffungskosten
=	Anschaffungskosten

Praxis-Tipp**Richtige Erfassung von Anschaffungspreisminderungen**

Anschaffungspreisminderungen sind vor allem Rabatte, Boni und Skonti. Deren unmittelbarer Abzug von den Anschaffungskosten hat gegenüber der immer wieder anzutreffenden gewinnerhöhenden Erfassung den Vorteil, dass sie sich nicht im Anschaffungsjahr in voller Höhe, sondern während der Gesamtnutzungsdauer über geringere Abschreibungsbeträge auswirken.

Aufbewahrungspflichten

Jedes bilanzierende Unternehmen muss u. a. Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Belege für die Buchführung und die nach § 238 Abs. 1 HGB zu führenden Bücher gemäß § 257 Abs. 1 HGB 10 Jahre lang aufbewahren.

Praxis-Tipp**Rückstellung für Aufbewahrungspflichten**

Für den Aufwand für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sind handels- und steuerrechtlich Rückstellungen zu bilden.

Außergewöhnliche sowie periodenfremde Erträge bzw. Aufwendungen

Außerordentliche Erträge bzw. Aufwendungen fallen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der GmbH an. Ursprünglich waren sie gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Dieser Ausweis wurde jedoch für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre durch eine Pflichtangabe für außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen im Anhang ersetzt.

Beispiele für außergewöhnliche Erträge: Gewinne aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen, Währungsgewinne, Gewinne aus Enteignungen, aus Kapitalherabsetzungen, aus Forderungsverzichten der Gesellschafter oder Schenkungen.

Beispiele für außergewöhnliche Aufwendungen: außerplanmäßige Abschreibungen, Verluste aus Abgängen von Vermögensgegenständen, Verluste aus nicht betriebstypischen Geschäften, Abfindungen, Aufwendungen infolge Unfällen oder Katastrophen.

Zu außergewöhnlichen bzw. periodenfremden Erträgen und Aufwendungen sind folgende Pflichtangaben im Anhang nach § 285 Nrn. 31 und 32 HGB zu machen:

- Anzugeben sind jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Hierunter fallen nicht nur Beträge mit außerordentlichem Charakter, sondern auch solche aus dem Bereich der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.
- Erläuterungsbedürftig sind einzelne Erträge und Aufwendungen hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art, die einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen sind, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Ausstehende Einlagen

Ausstehende Einlagen auf das Stammkapital der GmbH müssen auf der Passivseite der Bilanz vom gezeichneten Kapital offen abgesetzt werden. Es ist nicht zulässig, ausstehende Einlagen aktivisch auszuweisen. Der verbleibende Betrag ist als "eingefordertes Kapital" in der Hauptspalte der Passivseite zu erfassen. Er schließt auch eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte ausstehende Einlagen ein; deren Gegenposition findet sich im Umlaufvermögen unter "Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände".

Praxis-Beispiel

Bilanzielle Abbildung von ausstehenden Einlagen

Eine GmbH hat ein Stammkapital von 100.000 EUR. Davon wurden 50.000 EUR eingezahlt, 20.000 EUR sind eingefordert, am Abschlussstichtag aber noch nicht überwiesen worden.

Aktiva			Passiva		
B.	Umlaufvermögen		A.	Eigenkapital	
II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	20.000 EUR	I.	Gezeichnetes Kapital 100.000 EUR Nicht eingeforderte Einlagen 30.000 EUR	70.000 EUR

Beteiligungen

Beteiligungen sind nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB Anteile der GmbH an anderen Unternehmen, die dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung dienen sollen. Unter diese Position fallen nicht nur Anteile an Kapitalgesellschaften, sondern auch an Genossenschaften, Anteile als Komplementär oder Kommanditist einer KG, selbst an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, sofern diese über Gesamthandsvermögen verfügt.

Nach § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB wird eine Beteiligung dann vermutet, wenn Anteile an einem Unternehmen insgesamt 20 % des Nennkapitals bzw. 20 % der Summe aller Kapitalanteile überschreiten. Ab dieser Größenordnung ist dann davon auszugehen, dass eine Beteiligung vorliegt. Allerdings

kann diese Vermutung widerlegt werden, wenn trotz der Beteiligungshöhe keine dauernde Verbindung angestrebt wird.

Betriebsergebnis

Das Betriebsergebnis ist eine (gesetzlich nicht vorgesehene) Zwischensumme in der Gewinn- und Verlustrechnung, die sich ergibt, wenn man sämtliche Größen von den Umsatzerlösen bis zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen addiert. Als Kennzahl dient das Betriebsergebnis der Abgrenzung vom Finanzergebnis. Dies gilt für das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren.

Bewertungsgrundsätze

Die Bewertungsgrundsätze des Handelsrechts legen fest, mit welchen Werten die in die Bilanz aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden anzusetzen sind.

Zu den allgemeinen Grundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB zählen

- das **Identitätsprinzip**: Die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
- das **Going-Concern-Prinzip**: Bei der bilanziellen Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern keine tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten entgegenstehen.
- das **Prinzip der Einzelbewertung**: Vermögensgegenstände und Schulden sind einzeln zu bewerten. Es gibt jedoch Ausnahmen, etwa in Form der Sammel- oder Gruppenbewertung bzw. der Bildung von Bewertungseinheiten.
- das **Vorsichtsprinzip**: Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, müssen berücksichtigt werden.
- das **Realisationsprinzip**: Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzprozess realisiert worden sind.
- das **Imparitätsprinzip**: Unrealisierte Verluste sind bereits bei der Bewertung zu berücksichtigen.
- das **Niederstwertprinzip**: Von 2 möglichen Wertansätzen, z. B. den Anschaffungskosten und dem Marktpreis eines Vermögensgegenstandes, muss oder darf der niedrigere angesetzt werden.
- das **Höchstwertprinzip**: Umkehrung des Niederstwertprinzips für die Bewertung von Verbindlichkeiten.
- das **Periodisierungsprinzip**: Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Zahlung in den Jahresabschluss einzubeziehen. Hieraus resultiert die Rechnungsabgrenzung nach § 250 HGB.
- das **Stetigkeitsprinzip**: Die auf den vorherigen Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden müssen beibehalten werden, um sicherzustellen, dass Jahresabschlüsse aufeinanderfolgender Jahre miteinander vergleichbar sind.

Bewertungsvereinfachungsverfahren

Für die Handels- und Steuerbilanz gilt grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung. Abweichend davon dürfen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen sog. Bewertungsvereinfachungsverfahren eingesetzt werden.

Zu diesen Bewertungsvereinfachungsverfahren zählen

- die **Gruppenbewertung** nach § 240 Abs. 4 HGB, § 256 HGB: Bei der Gruppenbewertung dürfen einerseits gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, andererseits gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in Bilanz und Inventur jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst werden. Beispiel: Waren von gleicher Qualität und Preisklasse.
- die **Durchschnittsbewertung** nach § 240 Abs. 4 HGB: Hierbei dürfen gleichartige Vermögensgegenstände, die zu unterschiedlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschafft wurden, mit einem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.
- die **Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren** nach § 256 Satz 1 HGB: Diese Verfahren gelten für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und dürfen, soweit sie den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen, in der Handelsbilanz uneingeschränkt eingesetzt werden. In der Steuerbilanz ist dagegen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nur das sog. Lifo-Verfahren zulässig. Bei diesem Verfahren wird unterstellt, dass die zuletzt beschafften Vorräte zuerst verbraucht wurden.
- die **Festbewertung** nach § 240 Abs. 3 HGB, § 256 HGB: Dieses Verfahren vereinfacht die Inventur-, Buchführungs- und Bilanzierungsarbeiten für Sachanlagen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und deren Bestand in Menge, Wert und Zusammensetzung nur geringen Änderungen unterliegt. Die Festbewertung wird beispielsweise von Bauunternehmen für Gerüst- oder Schalungsmaterial oder von Hotels für Geschirr angewendet.

Praxis-Tipp

Vorteilhaftes Lifo-Verfahren

Die Anwendung des Lifo-Verfahrens ist immer dann von Vorteil, wenn die Anschaffungskosten für die Vorräte steigen, denn dann können stille Reserven gebildet werden.

Disagio

Die Differenz zwischen dem Ausgabebetrag und dem höheren Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit darf nach § 250 Abs. 3 HGB in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Diese Differenz wird als **Disagio oder Damnum** bezeichnet. Wird das Wahlrecht in Anspruch genommen und das Disagio aktiviert, dann ist es planmäßig abzuschreiben. Als Abschreibungszeitraum kann die Laufzeit des Darlehens oder ein kürzerer Zeitraum gewählt werden. Steuerrechtlich besteht eine Pflicht zur Aktivierung des Disagios.

Für die Abschreibung des Disagios gelten steuerrechtlich folgende Grundsätze:

- Bei einem endfälligen Darlehen, das erst am Ende der Laufzeit zu tilgen ist, wird das Disagio in gleichen Raten über die Kreditlaufzeit verteilt.

- Bei einem Tilgungsdarlehen kommt dagegen eine degressive Abschreibung des Disagios in Betracht. Diese Abschreibung kann bei jährlich gleich hohen Tilgungsbeträgen in arithmetisch degressiver Form erfolgen. Handelt es sich dagegen um ein Annuitätendarlehen, bei dem der Tilgungsanteil in der Anfangsphase relativ niedrig ist, im Zeitablauf aber steigt, kommt auch eine geometrisch degressive Auflösung des Disagios in Betracht.

E-Bilanz

Der Begriff "E-Bilanz" steht für die elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen an die Finanzverwaltung nach § 5b EStG. Zu dieser elektronischen Übermittlung sind sämtliche bilanzierende Unternehmen verpflichtet. Sie umfasst jedoch nicht nur die elektronische Übermittlung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eines Wirtschaftsjahres, sondern einen von der Finanzverwaltung vorgegebenen Datensatz, der wesentlich umfangreichere Daten enthält. S. gesonderter Abschnitt..

Von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung macht die Finanzverwaltung nur in begründeten Härtefällen eine **Ausnahme**, etwa wenn das betroffene Unternehmen nicht über einen Internetzugang oder die erforderliche EDV-Ausstattung verfügt. GmbHs können sich daher gegen die E-Bilanz kaum zur Wehr setzen. Bei einem Verstoß gegen diese steuerliche Erklärungspflicht kann das Finanzamt ein Zwangsgeld festsetzen und den Gewinn des Unternehmens ggf. schätzen.

Eigene Anteile

Eigene Anteile darf die GmbH nach § 33 Abs. 2 GmbHG erwerben, wenn sie voll eingezahlt sind, sofern sie im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb bilden könnte, ohne das Stammkapital oder eine andere nach der Satzung vorgeschriebene Rücklage zu mindern, die nicht an Gesellschafter ausgezahlt werden darf. Weiterhin ist der Erwerb von eigenen Anteilen zur Abfindung von Gesellschaftern in bestimmten Umwandlungsfällen zulässig.

Für erworbene eigene Anteile gilt nach § 272 Abs. 1a HGB, dass

- deren Nennbetrag offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen ist;
- der den Nennbetrag übersteigende Teil der Anschaffungskosten für die eigenen Anteile mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen ist;
- Nebenkosten in Verbindung mit dem Erwerb der eigenen Anteile als Aufwand des Geschäftsjahrs zu erfassen sind.

Werden die eigenen Anteile später wieder veräußert, hat das nach § 272 Abs. 1b HGB zur Folge, dass

- die beim Kauf vorgenommene Kürzung des gezeichneten Kapitals wieder rückgängig gemacht wird;
- die Differenz zwischen dem Nennbetrag und den Anschaffungskosten wieder den frei verfügbaren Rücklagen gutgeschrieben wird;
- die mit dem Verkauf verbundenen Kosten als Aufwand des Geschäftsjahrs zu erfassen sind.

Veräußert die GmbH die eigenen Anteile zu einem Preis,

- der höher als die ursprünglichen Anschaffungskosten ist, ist der übersteigende Betrag in die Kapitalrücklage einzustellen. Der entsprechende Gewinn bleibt steuerfrei;

- der niedriger als die ursprünglichen Anschaffungskosten ist, werden die frei verfügbaren Rücklagen nicht in voller Höhe aufgefüllt. Der daraus resultierende Verlust wirkt sich steuerlich nicht aus.

Die Finanzverwaltung hat sich der vorstehend dargestellten handelsrechtlichen Handhabung grundsätzlich angeschlossen und behandelt den Erwerb bzw. die Veräußerung eigener Anteile letztlich ebenfalls wie eine Kapitalherabsetzung bzw. Kapitalerhöhung. Dabei sind jedoch die Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis der GmbH zu beachten.

Das FG Münster hat dagegen in einem rechtskräftigen Urteil die Auffassung vertreten, dass Kauf und Verkauf eigener Anteile Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäfte darstellen, auf die § 8b Abs. 2 und 3 KStG anzuwenden sind, es handele sich nicht um Kapitalmaßnahmen. Sollte sich diese Auffassung durchsetzen, wären Anschaffungsneben- und Veräußerungskosten nicht aufwandswirksam, es läge kein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto vor und 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben wären anzusetzen.

Praxis-Tipp

Verkauf eigener Anteile an Gesellschafter

Die Veräußerung eigener Anteile einer GmbH an einen Gesellschafter kann auch dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, wenn die GmbH die Anteile zuvor zum Buchwert von einem anderen Gesellschafter erworben hat. Werden eigene Anteile zeitgleich und zu gleichen Konditionen an einen fremden Dritten veräußert, entkräftet dies die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nur dann, wenn diese Veräußerung zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist.

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultiert aus der Gewinn- und Verlustrechnung und setzt sich aus dem Betriebsergebnis und dem Finanzergebnis zusammen.

Eventualverbindlichkeiten

Eventualverbindlichkeiten bezeichnen Haftungsverhältnisse einer GmbH, die sich nicht aus der Bilanz, sondern "unter dem Strich" ergeben. Es handelt sich dabei um eingegangene Verpflichtungen, die sich weder zu einer Verbindlichkeit noch zu einer Rückstellung verdichtet haben.

Obwohl am Bilanzstichtag mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist, müssen nach § 251 HGB die folgenden Haftungsverhältnisse angegeben werden:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln.
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften; hierunter fallen z. B. Bürgschaften für Bankkredite von Tochtergesellschaften.
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen; dies betrifft die Gewährleistung für eigene wie für fremde Leistungen, jedoch jeweils nur auf vertraglicher, nicht auf gesetzlicher Grundlage; ein Anwendungsfall sind Mietgarantien eines Bauträgers.

- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten, etwa die Sicherungsabtretung von Waren oder Forderungen für Kredite von Tochterunternehmen.

Die Angaben müssen nach § 268 Abs. 7 HGB im Anhang gemacht werden. Muss – wie im Fall von Kleinst-GmbH – kein Anhang erstellt werden, erfolgt der Ausweis unter der Bilanz. § 268 Abs. 7 HGB fordert im Anhang folgende Informationen zu den Haftungsverhältnissen nach § 251 HGB:

- Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen;
- Angabe der einzelnen Haftungsverhältnisse samt gewährter Pfandrechte und sonstiger Sicherheiten;
- gesonderte Angabe von Verpflichtungen aus der Altersversorgung bzw. gegenüber verbundenen bzw. assoziierten Unternehmen.

Finanzergebnis

Finanzergebnis im Sinne der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Saldo der Positionen 9 bis 13 des Gesamtkostenverfahrens bzw. der Positionen 8 bis 12 des Umsatzkostenverfahrens. Unter diesem Begriff werden somit alle Erträge und Aufwendungen in Verbindung mit Kapitalanlagen des Unternehmens erfasst. Das Finanzergebnis wird in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht gesondert ausgewiesen.

Firmenwert

Der Wert einer GmbH setzt sich aus der Summe der Zeitwerte aller aktivierten und passivierten Wirtschaftsgüter, dem Zeitwert nicht bilanzierter Wirtschaftsgüter sowie dem Geschäftswert zusammen.

Der Geschäftswert repräsentiert dabei nicht messbare, den Gesamtwert aber erhöhende Faktoren wie z. B. den guten Ruf der GmbH, deren Organisation, ihre Produktpalette, die Qualifikation der Mitarbeiter, den Standort, die Kreditwürdigkeit und vieles mehr. Ein von der GmbH selbst geschaffener Firmenwert darf nicht in der Bilanz aktiviert werden. Zahlt die GmbH jedoch beim Kauf eines anderen Unternehmens einen Betrag, der über den Zeitwert von dessen Vermögen hinausgeht, so muss der Firmenwert aktiviert und über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Daneben kommt eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht.

Für die planmäßige Abschreibung gilt Folgendes:

- Das HGB gibt keine Nutzungsdauer vor, diese ist vielmehr zu schätzen. Kann keine Schätzung vorgenommen werden, ist nach § 253 Abs. 3 Satz 3, 4 HGB von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen. Der Zeitraum, über den der Firmenwert abgeschrieben wird, ist nach § 285 Nr. 13 HGB im Anhang zu erläutern.
- Steuerrechtlich ist der Geschäftswert eines gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren linear abzuschreiben. Diese Nutzungsdauer darf weder über- noch unterschritten werden, selbst wenn in der Handelsbilanz von einem anderen Zeitraum ausgegangen wird.

Praxis-Tipp

Kürzere Laufzeit bei Freiberufler-GmbH

Handelt es sich um eine Freiberufler-GmbH, die beim Kauf eines Unternehmens einen Firmenwert gezahlt hat, so muss steuerlich nicht auf die 15-jährige Laufzeit, sondern kann auch kürzer – zwischen 5 und 10 Jahren – abgeschrieben werden.

Forderungen

Forderungen bezeichnen Rechte des Unternehmens, von Dritten aufgrund von Schuldverhältnissen eine Leistung zu verlangen, in der Regel aus Kauf-, Miet-, Darlehens- oder Werkverträgen. Die Forderungen sind im Umlaufvermögen auszuweisen, wobei nach § 268 Abs. 4 Satz 1 HGB jeweils der Betrag der Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr gesondert zu nennen ist. Bewertet werden Forderungen zu ihren Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer, jedoch nach Abzug von Rabatten, Prämien oder sonstigen Preisnachlässen. Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr müssen steuerlich auf den Barwert abgezinst werden; dazu wird ein Zinssatz von 5,5 % verwendet. Solange eine Forderung werthaltig ist, ist der so ermittelte Wertansatz beizubehalten. Verliert die Forderung jedoch auf Dauer an Wert, etwa infolge der Insolvenz eines Kunden, so ist sie abzuschreiben.

Geringwertige und Pool-Wirtschaftsgüter

Für selbstständig nutzbare, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gelten unterschiedliche Abschreibungsregeln in § 6 Abs. 2, 2a EStG. Ausschlaggebend ist der Nettowert, also die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Umsatzsteuer.

1. **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 250 EUR:** Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können wahlweise aktiviert und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben oder in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Dieses Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut individuell in Anspruch genommen werden.
2. **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 250 EUR, aber nicht mehr als 800 EUR:** Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können wahlweise aktiviert und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben oder in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgesetzt oder in einen Sammelposten eingestellt werden. Bei Sofortabschreibung ist für jedes Wirtschaftsgut in einem gesonderten Verzeichnis der Tag der Anschaffung bzw. Herstellung und die Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu vermerken; dieses gesonderte Verzeichnis ist nicht notwendig, wenn sich die Angaben ohnehin aus der Buchführung ergeben. Werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einen Sammelposten eingestellt, muss dieser einheitlich für alle im betreffenden Jahr mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 1.000 EUR zugegangenen Wirtschaftsgüter gebildet werden.
3. **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 800 EUR, aber nicht mehr als 1.000 EUR:** Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können wahlweise einzeln aktiviert und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben oder in einen – einheitlich für alle in diese Wertkategorie fallenden Wirtschaftsgüter zu bildenden – Sammelposten einbezogen werden. Der Sammelposten ist im Jahr seiner Bildung sowie

den folgenden 4 Jahren zu je 20 % abzuschreiben. Die vorzeitige Auflösung oder außerordentliche Abschreibung des Sammelpostens ist steuerlich auch dann nicht zulässig, wenn ein darin erfasstes Wirtschaftsgut veräußert oder wegen eines Defekts verschrottet wird.

Praxis-Tipp

Einschränkungen für Sammelposten

Während die Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 800 EUR ungeachtet der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit auch handelsrechtlich uneingeschränkt zulässig ist, darf ein Sammelposten handelsrechtlich nur dann gebildet werden, wenn eine Überbewertung ausgeschlossen ist und die erfassten Wirtschaftsgüter keine wesentliche Bedeutung für das Unternehmen haben. Danach scheidet der Ansatz des Sammelpostens in der Handelsbilanz beispielsweise dann aus, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter unter 5 Jahren liegt, wenn der Sammelposten bereits abgegangene Wirtschaftsgüter enthält oder wenn das Unternehmen in einer Branche mit einer Vielzahl geringwertiger Wirtschaftsgüter, etwa als Hotelbetrieb, tätig ist.

Herstellungskosten

Herstellungskosten dienen der Bewertung der hergestellten Produkte bzw. aktivierten Eigenleistungen. Die Herstellungskosten setzen sich aus einer Vielzahl von Einzelkomponenten zusammen. Sie eröffnen Gestaltungsmöglichkeiten, weil bei ihrer Bemessung – allerdings in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeprägte – Wahlrechte bestehen. Das folgende Schema zeigt, aus welchen Komponenten sich die Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB zusammensetzen und welche Positionen in Handels- und Steuerbilanz angesetzt werden dürfen bzw. müssen.

Zusammensetzung der Herstellungskosten

	Position	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Materialeinzelkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
+	Fertigungseinzelkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
+	Sondereinzelkosten der Fertigung	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
+	Materialgemeinkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
+	Fertigungsgemeinkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
+	Wertverzehr des Anlagevermögens der Fertigung	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
=	Untergrenze der Herstellungskosten laut Handelsbilanz		
+	Kosten der allgemeinen Verwaltung	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
+	Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht

+	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
+	Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
=	Untergrenze der Herstellungskosten laut Steuerbilanz		
+	Wertverzehr des Anlagevermögens außerhalb der Fertigung	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungswahlrecht
+	Fertigungsbezogene Fremdkapitalzinsen	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungswahlrecht
=	Obergrenze der Herstellungskosten laut Handels- und Steuerbilanz		

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz aktiviert werden. Das gilt hinsichtlich der Forschungskosten auch dann, wenn in der Handelsbilanz selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden.

Praxis-Tipp

Aktivierungspflichtige Herstellungskosten – niedriger Gewinn

Soll in der Handelsbilanz ein möglichst niedriger Gewinn ausgewiesen werden (z. B. um einer höheren Ausschüttung zu entgehen), empfiehlt es sich, die zu aktivierenden Produkte nur mit den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten anzusetzen. Die übrigen Herstellungskosten mindern dann den ausschüttungsfähigen Gewinn. Dann muss steuerlich jedoch zwingend mit höheren Herstellungskosten und damit einem höheren steuerpflichtigen Gewinn gerechnet werden.

Wird umgekehrt in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Gewinnausweis angestrebt, indem die Aktivierungswahlrechte genutzt werden, hat das auch eine steuerliche Auswirkung. So gilt etwa das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Wurden Fremdkapitalzinsen handelsrechtlich in die Herstellungskosten einbezogen, sind sie auch Teil der steuerrechtlichen Herstellungskosten

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Zu den immateriellen Wirtschaftsgütern rechnen z. B. Rechte, Lizenzen und Konzessionen. Werden derartige Wirtschaftsgüter erworben, müssen sie zu ihren Anschaffungskosten aktiviert werden. Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind zu den Herstellungskosten zu aktivieren. Bei selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist dagegen wie folgt zu unterscheiden:

- Steuerrechtlich dürfen deren Herstellungskosten nicht aktiviert werden. Sie sind sofort als Betriebsausgaben abzusetzen.
- Handelsrechtlich besteht dagegen ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter.

Dieses Aktivierungswahlrecht bezieht sich auf alle immateriellen Wirtschaftsgüter, ausgenommen Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter.

Die Ermittlung der Herstellungskosten der selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter regelt § 255 Abs. 2a HGB. Danach dürfen diese nur mit ihren Entwicklungskosten angesetzt werden; Forschungskosten sind nicht aktivierungsfähig. Können Entwicklungs- und Forschungskosten nicht getrennt werden, scheidet die Aktivierung aus.

Latente Steuern

Latente Steuern sind im Regelfall nur für Handelsbilanzen **mittelgroßer und großer GmbHs** von Bedeutung. Die Bilanzierung latenter Steuern kommt immer dann in Betracht, wenn der Gewinn laut Handelsbilanz von dem laut Steuerbilanz abweicht, weil die steuer- und handelsrechtlichen Wertansätze für Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten voneinander abweichen. Da die Steuerbilanz für die Berechnung der Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie des Solidaritätszuschlags maßgebend ist und der daraus resultierende Steueraufwand sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz auszuweisen ist, wird in der Handelsbilanz bei einer Gewinnabweichung letztlich ein Steueraufwand ausgewiesen, der betragsmäßig nicht zum handelsrechtlichen Gewinn "passt". Die Anpassung erfolgt, indem künftige Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt in der Handelsbilanz angesetzt werden.

Ist der Gewinn laut Handelsbilanz höher als der laut Steuerbilanz, ist der Steueraufwand in der Handelsbilanz zu niedrig. Für diesen Fall schreibt § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB den Ausweis der Differenz als "passive latente Steuern" in der Handelsbilanz vor. Ist der Gewinn laut Handelsbilanz dagegen niedriger als der laut Steuerbilanz, ist der Steueraufwand in der Handelsbilanz zu hoch. Dann besteht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht, "aktive latente Steuern" in der Handelsbilanz auszuweisen. Liegen in einem Wirtschaftsjahr sowohl aktive als auch passive latente Steuern vor, können diese getrennt oder saldiert bilanziert werden. Es ist allerdings nicht zulässig, auf die Erfassung aktiver latenter Steuern zu verzichten und nur passive latente Steuern auszuweisen.

Für den Ausweis und die Berechnung latenter Steuern gelten darüber hinaus folgende Regeln:

- Erfasst werden nur temporäre Differenzen, also solche, die sich im Zeitablauf wieder ausgleichen. Eine derartige Differenz tritt beispielsweise ein, wenn ein Wirtschaftsgut in der Handelsbilanz über eine kürzere Nutzungsdauer als in der Steuerbilanz abgeschrieben wird. Resultieren Differenzen dagegen aus nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben oder steuerfreien Einnahmen, gelten diese als permanent und führen nicht zum Ansatz latenter Steuern.
- Zur Berechnung der latenten Steuern ist der individuelle Steuersatz des Unternehmens heranzuziehen, bei Kapitalgesellschaften also der Körperschaftsteuersatz von 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag sowie die Gewerbesteuer-Messzahl von 3,5 % und der Hebesatz der betreffenden Gemeinde.
- Bei der Berechnung aktiver latenter Steuern sind körperschaft- und gewerbesteuerliche Verlustvorträge insoweit zu berücksichtigen, als sie voraussichtlich in den nächsten 5 Jahren ausgeglichen werden können.
- Bilanzierte aktive bzw. passive latente Steuern sind aufzulösen, sobald die Steuerent- oder -belastung eintritt bzw. nicht mehr mit ihr zu rechnen ist.
- Der Aufwand bzw. Ertrag aus Änderungen der bilanzierten latenten Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Position "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen.
- Werden latente Steuern aktiviert, besteht insoweit eine Ausschüttungssperre. Nach § 268 Abs. 8 Satz 2 HGB dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der

Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den aktivierten latenten Steuern entsprechen.

- Große Kapitalgesellschaften müssen die Herkunft der aktiven und passiven latenten Steuern nach § 285 Nr. 29 HGB im Anhang erläutern und die der Bewertung zugrunde liegenden Steuersätze angeben.
- Darüber hinaus müssen mittelgroße und große Kapitalgesellschaften nach § 285 Nr. 30 HGB im Fall der Passivierung latenter Steuerschulden im Anhang angeben, wie hoch die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres waren und wie sie sich im Laufe des Geschäftsjahres geändert haben.

Kleine und Kleinst-GmbHs müssen latente Steuern nur dann passivieren, wenn diese gleichzeitig die Voraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllen. Davon ist auszugehen, wenn sich die zu versteuernden Differenzen im Zeitablauf automatisch umkehren. Anwendungsfälle für solche Differenzen sind etwa

- die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und
- die Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG.

Maßgeblichkeitsprinzip

Die GmbH muss nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für den Schluss des Geschäftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, "das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist". Dieser Grundsatz wird als Maßgeblichkeitsprinzip der Handels- für die Steuerbilanz bezeichnet und bewirkt, dass die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften auch für die Steuerbilanz verbindlich sind, soweit steuerlich nichts anderes vorgeschrieben ist. Entsprechend sind handelsrechtliche Bilanzierungsgebote und -verbote auch steuerlich zu berücksichtigen. Dieses Prinzip wird aber durchbrochen, wenn handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte bestehen: Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte werden – ausgenommen Bilanzierungshilfen – steuerlich als Aktivierungsgebote aufgefasst; handelsrechtliche Passivierungswahlrechte führen dagegen steuerlich zu Passivierungsverboten.

Grundsätzlich sind auch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften für die Steuerbilanz maßgeblich. Dies wird allerdings durch § 5 Abs. 6 EStG eingeschränkt, der die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften fordert. Weichen handels- und steuerrechtliche Vorschriften voneinander ab, etwa bei außerplanmäßigen Abschreibungen und Teilwertabschreibungen oder bei der Bewertung von Rückstellungen, fallen Handels- und Steuerbilanz auseinander.

Rechnungsabgrenzungsposten

Die Bilanzierung **aktiver Rechnungsabgrenzungsposten** regelt § 250 Abs. 1, 3 HGB. Ausgaben, die vor dem Abschlussstichtag anfallen, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, müssen aktiviert werden.

Praxis-Beispiel

Mietvorauszahlungen

Eine GmbH muss Mietvorauszahlungen leisten, z. B. eine Mietzahlung am 1.10.01 für den Zeitraum bis zum 30.9.02. In diesem Fall sind Ausgaben und Aufwendungen nur zu 1/4 deckungsgleich, nämlich soweit sie auf den Mietzeitraum vom 1.10. bis 31.12.01 entfallen. Die übrigen 3/4 der Mietzahlung stellen Aufwand des folgenden Geschäftsjahres dar und sind entsprechend in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen.

Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Praxis-Beispiel

Vorausbezahlte Mieteinnahmen

Eine GmbH hat Geschäftsräume vom 1.10.01 bis zum 30.9.02 vermietet. Die Miete wird am 1.10.01 für den gesamten Zeitraum gezahlt. Soweit der Mietertrag auf den Zeitraum vom 1.10. bis zum 31.12.01 entfällt, stellt er Einnahme und Ertrag der Periode dar. Dagegen ist der auf den Zeitraum vom 1.1. bis 30.9.02 entfallende Mietertrag Ertrag des nächsten Geschäftsjahres und damit in den **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** einzustellen. Hat die GmbH dagegen am 31.12.01 noch Löhne für das abgelaufene Geschäftsjahr zu zahlen und zahlt diese erst am 31.1.02, so sind die Aufwendungen dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen, die Ausgaben dagegen erst dem folgenden Geschäftsjahr. Entsprechend ist dieser Betrag unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Rücklagen

Rücklagen können bei der GmbH in Form von Gewinn- und Kapitalrücklagen vorkommen. In beiden Fällen handelt es sich um Eigenkapital. In die **Kapitalrücklage** sind alle Einlagen der Gesellschafter einzustellen, die kein Stammkapital sind. Es kann sich handeln um

- ein **Ausgabeaufgeld** oder **Agio**, das bei einer Sachgründung oder der Ausgabe neuer Anteile anfällt,
- **Nachschüsse** nach den §§ 26–28 GmbHG,
- **andere Zuzahlungen**, die die Gesellschafter leisten, etwa um Verluste auszugleichen oder den Ausweis eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags zu verhindern.

Unter den **Gewinnrücklagen** dürfen nur die Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Gewinn gebildet wurden. Für die GmbH kommen Gewinnrücklagen in Betracht in Form einer

- **Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen.** Die Höhe dieser Rücklage entspricht dem Wert, mit dem die GmbH die entsprechenden Anteile auf der Aktivseite der Bilanz ausweist. Diese Rücklage fungiert als Ausschüttungssperre;
- **satzungsmäßigen oder gesellschaftsvertraglichen Rücklage;**

- **anderen Gewinnrücklage**, die alle Zuweisungen aus dem Gewinn aufnimmt, die nicht gesondert auszuweisen sind. Die Gesellschafter können Beträge in die Gewinnrücklage einstellen, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorschreibt;
- einer **Rücklage für ausstehende Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften**. Diese Regelung in § 272 Abs. 5 HGB betrifft die phasengleiche Erfassung von Gewinnansprüchen gegen Tochtergesellschaften. Die Rücklage ist in Höhe der positiven Differenz zwischen dem in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Gewinn und der tatsächlich bereits ausgezahlten Dividende bzw. einem Gewinnanspruch zu bilden. Die Rücklage ist beim Zufluss der Dividende bzw. beim Erwerb eines Zahlungsanspruchs aufzulösen.

Unternehmergesellschaften (haftungsbeschränkt) müssen in der Bilanz nach § 5a Abs. 3 GmbHG eine gesetzliche Rücklage bilden, in die 25 % des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen sind.

Rückstellungen

Rückstellungen dienen dazu, Aufwendungen, die erst in einem späteren Geschäftsjahr zu einer in ihrer Höhe oder ihrer genauen Fälligkeit noch nicht feststehenden Mindereinnahme oder Auszahlung führen, in der Bilanz dem Geschäftsjahr ihrer Verursachung zuzurechnen. Typisches Beispiel dafür ist die Pensionsrückstellung, die der GmbH-Geschäftsführer alljährlich verdient, die jedoch erst ab Erreichen der Altersgrenze zur Auszahlung gelangt.

Darüber hinaus dürfen Rückstellungen zumindest handelsrechtlich aus zahlreichen weiteren Anlässen gebildet werden:

- Abraumbeseitigung,
- Altersteilzeit,
- Aufbewahrungspflichten,
- Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern,
- Ausbildungskosten,
- Berufsgenossenschaftsbeiträge,
- Betriebsprüfungsrisiken,
- Bonus- und Rabattverpflichtungen,
- Bürgschaftsübernahmeverpflichtungen,
- Devisen- und Termingeschäfte,
- Garantieverpflichtungen,
- Gewährleistung,
- Gratifikationen,
- Haftpflichtrisiken,
- Jahresabschlusskosten,
- Jubiläumsaufwendungen,
- Kündigungsschutz,
- Kulanzleistungen,
- Kundendienstaufwendungen,
- Lohnfortzahlung im Krankheitsfall,

- Pachterneuerungsverpflichtungen,
- Patentverletzungen,
- Pensionsverpflichtungen,
- Prozess- und Gerichtskosten,
- Rekultivierungsaufwendungen,
- Sozialpläne,
- Steuern,
- Tantiemen,
- Umwelthaftung,
- Umweltschutzmaßnahmen,
- Urlaubsverpflichtungen und
- Weihnachtsgeld.

Da die Bildung von Rückstellungen den Gewinn mindert, sind die Anforderungen an die Zulässigkeit von Rückstellungen in der Steuerbilanz strenger als in der Handelsbilanz.

Überblick über die Passivierungspflichten, -wahlrechte und -verbote für Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz:

Rückstellungsart	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Passivierungspflicht	Passivierungsverbot
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung		
• 3-Monats-Frist • 12-Monats-Frist	Passivierungspflicht Passivierungsverbot	Passivierungspflicht Passivierungsverbot
Rückstellungen für Abraumbeseitigung	Passivierungspflicht	Passivierungsverbot
Rückstellungen für Gewährleistung ohne rechtliche Verpflichtung	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Aufwandsrückstellungen	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot
Pensionsrückstellungen	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Steuerrückstellungen	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Rückstellungen für latente Steuern	Passivierungspflicht	–

Für Rückstellungen enthält § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG gegenüber dem HGB, das in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB lediglich eine Bewertung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung fordert und in § 253 Abs. 2 HGB nur Abzinsungsregelungen aufführt, dezidierte Bewertungsregelungen:

- Bei der **Berechnung von Rückstellungen** ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu berücksichtigen. Dies gilt z. B. für Wechselrückstellungen und entspricht der handelsrechtlichen Praxis.

- **Sachleistungsrückstellungen**, z. B. Garantierückstellungen, sind mit Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten anzusetzen. Handelsrechtlich dürfen Vollkosten angesetzt werden.
- **Künftige Vorteile**, die mit der Erfüllung der Verbindlichkeit, für die die Rückstellung gebildet wurde, verbunden sind, mindern den Ansatz einer Rückstellung. Ein Beispiel hierfür sind Rekultivierungsrückstellungen bei Abbaubetrieben, die um vertraglich vereinbarte Kippentgelte aus der Verfüllung von Bauschutt zu mindern sind.
- **Ansammlungsrückstellungen**, z. B. Pachterneuerungsrückstellungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, sind zeitlich zu verteilen; d. h., steht der Ersatz des gepachteten Wirtschaftsgutes in 5 Jahren an, ist die Rückstellung in 5 Raten aufzubauen. Insoweit stimmen Handels- und Steuerbilanz überein. Entsprechendes gilt für Rückstellungen für Rücknahmeverpflichtungen, etwa für Fahrzeuge oder Elektrogeräte.
- Unter den gleichen Voraussetzungen wie Verbindlichkeiten sind auch Rückstellungen mit 5,5 % abzuzinsen. In der Handelsbilanz sind dagegen Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 7 Geschäftsjahre abzuzinsen. Der Marktzinssatz wird von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekanntgegeben.

Praxis-Tipp

Steuerecht/Handesrecht

Das FG Rheinland-Pfalz^[1] vertritt ebenso wie die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Höhe einer steuerbilanziellen Rückstellung auf den niedrigeren handelsrechtlichen Wert gedeckelt ist. Gegen diese Entscheidung ist die Revision beim BFH unter Az. XI R 46/17 anhängig.

Sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge

Sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge enthalten Beträge, die nicht an anderer Stelle der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet werden können. Derartige Erträge sind beispielsweise solche aus dem Verkauf von Anlagevermögen über dem Buchwert, aus der Herabsetzung von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen sowie aus der Auflösung von Rückstellungen. Dementsprechend sind als sonstige betriebliche Aufwendungen z. B. Verluste aus dem Abgang von Anlage- und Umlaufvermögen zu erfassen.

Sonstige Steuern

Sonstige Steuern erfassen in der Gewinn- und Verlustrechnung alle Steuern, für die das Unternehmen als Steuerschuldner einzustehen hat. Hierunter fallen die **Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Aufwand- und Verbrauchsteuern** sowie **Zölle**. Allerdings ist zu beachten, dass Steuern, die Anschaffungsnebenkosten darstellen, wie etwa die Grunderwerbsteuer, mit den jeweiligen Vermögensgegenständen zu aktivieren sind.

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag werden in der **Gewinn- und Verlustrechnung** gesondert erfasst. Hierunter fallen die Steuern, die das Unternehmen als Schuldner zu entrichten hat, vor allem die **Körperschaft- und die Gewerbesteuer sowie der Solidaritätszuschlag**. Steuerzahlungen der Gesellschafter einer GmbH – etwa die Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen – dürfen dagegen nicht hierunter ausgewiesen werden. Für den Ausweis ist es unerheblich, ob es sich um Steuervorauszahlungen für das laufende Geschäftsjahr, um Zuführungen zu den Steuerrückstellungen oder um Steuernachzahlungen für zurückliegende Geschäftsjahre handelt. Bei dieser Position wird das Saldierungsverbot für Aufwendungen und Erträge durchbrochen, da auch Steuererstattungen und Auflösungen von Steuerrückstellungen zu erfassen sind.

GmbH & Co. KGs, die nach § 264a HGB den Rechnungslegungsvorschriften für GmbHs unterliegen, schulden als Personengesellschaften **nur die Gewerbesteuer**. Schuldner der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind dagegen ihre Gesellschafter. Deshalb darf deren Steueraufwand **nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung** der GmbH & Co. KG ausgewiesen werden. Allerdings erlaubt § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB der GmbH & Co. KG in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag einen dem Steuersatz der Komplementär-GmbH entsprechenden Steueraufwand der Gesellschafter offen abzusetzen oder hinzuzurechnen.

Unter den "Steuern vom Einkommen und Ertrag" sind auch die Aufwendungen und Erträge aus den Veränderungen der aktivierten bzw. passivierten latenten Steuern zu erfassen.

Taxonomie

Bilanzierende Unternehmen sind nach § 5b EStG dazu verpflichtet, den Inhalt ihrer Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. S. gesonderter Abschnitt. In diesem Zusammenhang steht der Begriff "Taxonomie" für das von der Finanzverwaltung vorgegebene Datenschema, nach dem die Jahresabschlussdaten zu übermitteln sind. Im Regelfall wird die Verknüpfung zwischen den einzelnen Konten der Unternehmens-Buchhaltung und der Taxonomie der Finanzverwaltung durch die im Unternehmen eingesetzte Buchhaltungs-Software bewerkstelligt.

Ausgangspunkt ist die sog. Kerntaxonomie, die branchen- und rechtsformunabhängig ist. Die Kerntaxonomie für GmbHs sieht die Anwendung des Gesamtkostenverfahrens vor, daneben kann aber auch das Umsatzkostenverfahren für die Gewinn- und Verlustrechnung verwendet werden.

Darüber hinaus existieren Spezial- und Ergänzungstaxonomien, die branchenspezifische Besonderheiten berücksichtigen. Dies gilt z. B. für Unternehmen folgender Branchen:

- Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute,
- Versicherungsunternehmen,
- Pensionsfonds,
- Krankenhäuser,
- Pflegeeinrichtungen,
- Verkehrsunternehmen und
- Land- und Forstwirtschaft.

Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen erfasst alle Gegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb der GmbH dauernd zu dienen, sondern zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch vorgesehen sind. Die handelsrechtliche Begriffsbestimmung ist auch für die Steuerbilanz maßgebend. Der BFH hat das Umlaufvermögen negativ dahin abgegrenzt, dass ihm die Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind, die weder Anlagevermögen noch Rechnungsabgrenzungsposten darstellen.

Für die Bewertung des Umlaufvermögens in der Bilanz gilt:

- Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind handelsrechtlich höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn, der aus dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag abgeleitete Wert oder der den Vermögensgegenständen am Bilanzstichtag beizulegende Wert ist niedriger. Dann gilt das strenge **Niederstwertprinzip**, es muss der niedrigere Wertansatz gewählt werden.
- Auch steuerrechtlich wird von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgegangen. Während handelsrechtlich das strenge Niederstwertprinzip gilt, wird steuerrechtlich eine **Teilwertabschreibung** nur dann anerkannt, wenn die **Wertminderung** von Dauer ist, d. h., wenn der niedrigere Wert sich bei der Veräußerung bis zur Bilanzaufstellung niederschlägt bzw. bis zu diesem Zeitpunkt unverändert geblieben ist.

Umsatzerlöse

Umsatzerlöse im Sinne der Gewinn- und Verlustrechnung sind nach § 277 Abs. 1 HGB die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug der Umsatzsteuer, sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern sowie von Erlösschmälerungen, z. B. Skonti und Rabatte. Erlöse, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammen, sind den sonstigen betrieblichen Erträgen zuzurechnen.

Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind diejenigen Verpflichtungen der GmbH gegenüber Dritten, deren Bestehen, Höhe und Fälligkeit am Bilanzstichtag feststehen; sie unterscheiden sich insoweit von Rückstellungen, bei denen mindestens eines dieser Merkmale ungewiss ist.

Achtung

Bewertung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind steuerrechtlich grundsätzlich ebenso wie nicht abnutzbare Anlagegüter zu bewerten, allerdings mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Dies gilt auch für Darlehen, die die GmbH von ihren Gesellschaftern erhalten hat. Von der Abzinsungspflicht ausgenommen sind nur Verbindlichkeiten mit einer (Rest-)Laufzeit von weniger als 12 Monaten sowie Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung bzw. Vorleistung beruhen. Handels- und Steuerrecht weichen insoweit also wieder voneinander ab.

Angesichts des derzeitigen Zinsniveaus ist es fraglich, ob der Zinssatz von 5,5 % verfassungsgemäß ist. Das FG Hamburg^[1] bezweifelt dies und hat in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes insoweit Aussetzung der Vollziehung gewährt.

Verbindlichkeiten sind handelsrechtlich mit ihrem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen. Steigt die Verbindlichkeit in ihrem Wert, etwa weil sie in einer Fremdwährung zurückzuzahlen ist, muss der höhere Betrag angesetzt werden.

Praxis-Tipp

Abzinsung von Gesellschafterdarlehen

Die Abzinsung von Gesellschafterdarlehen kann vermieden werden, indem Darlehen nicht unverzinslich, sondern gegen einen niedrigen Zinssatz gewährt werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein Darlehen schon dann verzinslich, wenn der Zins mehr als 0 % beträgt. Diese Eigenschaft behält das Darlehen auch dann, wenn die Zinsen nicht ausbezahlt, sondern gestundet werden. Beherrschende Gesellschafter müssen allerdings berücksichtigen, dass die Zinsen als ihnen zugeflossen gelten, sobald sie fällig sind; auf die Gutschrift auf einem Verrechnungskonto oder die Auszahlung kommt es nicht an, solange die GmbH zahlungsfähig ist.

GmbHs müssen die Verbindlichkeiten im **Anhang** weiter aufgliedern, insbesondere nach § 268 Abs. 5 HGB bzw. § 285 Nr. 1 HGB die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr sowie diejenigen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren angeben. Außerdem müssen Sicherheiten für Verbindlichkeiten benannt werden. Zudem sind Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr gesondert anzugeben.

All diese Angaben lassen sich am übersichtlichsten in einem sog. **Verbindlichkeitspiegel** zusammenfassen, der in der Vertikalen dem Bilanzausweis der Verbindlichkeiten, in der Horizontalen nachstehendem Schema folgt:

Übersicht: Verbindlichkeitspiegel

	Davon mit einer Restlaufzeit von bis zu 1 Jahr	Davon mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr	Davon mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren	Davon durch Pfandrechte u. Ä. gesichert		Summe (Buchwert)	Vorjahreswert
				Sicherungsart	Sicherungsbeitrag		
Verbindlichkeiten nach Bilanzgliederung	Verbindlichkeiten je Position						

Verbundene Unternehmen

Verbundene Unternehmen sind nach § 271 Abs. 2 HGB solche, die als Mutter- oder Tochterunternehmen in den **Konzernabschluss** eines Mutterunternehmens einzubeziehen sind. Dies gilt auch dann, wenn die Aufstellung eines Konzernabschlusses wegen Nichterreichung der Größenmerkmale oder Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss unterbleibt.

Währungsumrechnung

Der Jahresabschluss ist nach § 244 HGB in EUR aufzustellen. Für Unternehmen, die außerhalb der Euro-Zone tätig sind, stellt sich daher die Frage der Währungsumrechnung. Hierzu enthält das Steuerrecht keine explizite, das Handelsrecht nur eine rudimentäre Regelung in § 256a HGB.

Für die Währungsumrechnung gelten folgende Grundsätze:

- Sind Vermögensgegenstände bzw. Schulden erstmals zu erfassen, etwa beim Kauf einer Maschine in Großbritannien oder der Aufnahme eines Darlehens in Schweizer Franken, erfolgt die Einbuchung in der Handels- und der Steuerbilanz mit den tatsächlichen Anschaffungskosten.
- Ist eine Währungsumrechnung auf den Abschlussstichtag erforderlich, ist diese mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag vorzunehmen. Grundsätzlich dürfen dabei die Anschaffungskosten von Forderungen nicht über-, die von Verbindlichkeiten nicht unterschritten werden.
- Bei einer Restlaufzeit von weniger als 1 Jahr gilt der vorstehende Grundsatz handelsrechtlich jedoch nicht mehr, sodass z. B. die Anschaffungskosten einer Forderung überschritten werden können, infolgedessen ein unrealisierter Gewinn auszuweisen ist. Steuerrechtlich bilden dagegen die Anschaffungskosten auch hier die Wertobergrenze.

Zuschreibungen (Wertaufholung)

Zuschreibungen sind das Gegenstück zu Abschreibungen. Wurde eine **außerplanmäßige Abschreibung** vorgenommen, deren Gründe später entfallen sind, kann oder muss bis maximal zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wieder zugeschrieben werden. Das Steuerrecht regelt die Zuschreibung nach einer nicht mehr begründeten Teilwertabschreibung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 sowie Nr. 2 Satz 2 EStG.

Handelsrechtlich gilt nach § 253 Abs. 5 HGB folgende Rechtslage:

- Wurden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB, Finanzanlagen nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB oder Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens nach § 253 Abs. 4 HGB außerplanmäßig abgeschrieben und ist der Grund für diese Abschreibung entfallen, muss eine Zuschreibung bis auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden.
- Zuschreibungen auf einen um eine außerplanmäßige Abschreibung geminderten Geschäfts- oder Firmenwert sind unzulässig.

Gesetze, Richtlinien und Urteile

Stichwort	Fundstelle
Abschreibungen	§ 253 Abs. 2, 3, 4 HGB; § 7 Abs. 1, 2, 4 EStG
Absetzung für Abnutzung	§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG
Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG
Abzinsung von Gesellschafterdarlehen	BMF, Schreiben v. 26.5.2005, IV B 2 – S 2175 7/05, BStBl 2005 I 699, Rz. 13; BFH, Urteil v. 8.5.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007, S. 2249; BFH, Beschluss v. 5.1.2011, I B 118/10, BFH/NV 2011, S. 986
Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB
Anlagespiegel	§ 268 Abs. 2 HGB; § 274a Nr. 1 HGB
Anlagevermögen	§ 247 Abs. 2 HGB
Anschaffungskosten	§ 255 Abs. 1 HGB
Aufbewahrungspflichten	§ 257 Abs. 1 HGB; § 147 AO; BFH, Urteil v. 11.10.2012, I R 66/11, BStBl II 2013, S. 676
Ausstehende Einlagen	§ 272 Abs. 1 HGB
Beteiligungen	§ 271 Abs. 1 HGB
Bewertung des Anlagevermögens	§ 253 HGB
Bewertungsgrundsätze	§ 252 HGB
Bewertungsvereinfachungsverfahren	§§ 240, 256 HGB
Disagio	§ 5 Abs. 5 EStG; § 250 Abs. 3 HGB
E-Bilanz	§ 5b EStG; BMF, Schreiben v. 28.9.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855
Eigene Anteile	§ 33 Abs. 2, 3 GmbHG; § 272 Abs. 4 HGB; BFH, Beschluss v. 27.7.2010, I B 61/10, BFH/NV 2010, S. 2119; BMF, Schreiben v. 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, S. 1615; FG Münster, Urteil v. 13.10.2016, 9 K 1087/14 K, G, F, EFG 2017, S. 423
Eventualverbindlichkeiten	§ 251 HGB
Firmenwert	§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; § 255 Abs. 4 HGB; § 285 Satz 1 Nr. 13 HGB

Geringwertige Wirtschaftsgüter	§ 6 Abs. 2 EStG; BMF, Schreiben v. 30.9.2010, IV C 6 – S 2180/09/10001, BStBl 2010 I 755; Gesetz vom 30.6.2017, BStBl 2017 I, S. 890
Gesellschafterdarlehen	BFH, Urteil v. 6.10.2009, I R 4/08, BFH/NV 2010, S. 302; BFH, Urteil v. 8.5.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007, S. 2249; BMF, Schreiben v. 26.5.2005, IV B 2 – S 2175 7/05, BStBl 2005 I 699, Rz. 13
Herstellungskosten	§ 255 Abs. 2, 2a HGB
Immaterielle Wirtschaftsgüter	§ 5 Abs. 2 EStG; § 248 Abs. 2 HGB; § 255 Abs. 2a HGB
Latente Steuern	§ 274 HGB; § 274a Nr. 5 HGB
Maßgeblichkeitsprinzip	§ 5 Abs. 1 EStG; BMF, Schreiben v. 12.3.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl 2010 I 239
Poolwirtschaftsgüter	§ 6 Abs. 2a EStG; BMF, Schreiben v. 30.9.2010, IV C 6 – S 2180/09/10001, BStBl 2010 I 755
Rechnungsabgrenzungsposten	§ 250 HGB
Rücklagen	§ 272 Abs. 2, 3, 4 HGB
Rückstellungen (allgemein)	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG; § 249 HGB; § 253 Abs. 2 HGB
Rückstellung für Aufbewahrungspflichten	BFH, Urteil v. 18.1.2011, X R 14/09, BFH/NV 2011, S. 909; OFD Hannover, Verfügung v. 27.6.2007, S 2137 – 106 – StO 222/221, n. v.
Taxonomie	§ 5b EStG; BMF, Schreiben v. 28.9.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855
Teilwertabschreibungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG
Umlaufvermögen	§ 247 Abs. 2 HGB
Verbindlichkeiten	§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; § 253 Abs. 1 HGB; § 285 Satz 1 Nr. 1, 2 HGB
Verbundene Unternehmen	§ 271 Abs. 2 HGB
Währungsumrechnung	§ 256a HGB
Zeitwertansatz	§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB
Zuschreibungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 2 EStG; § 253 Abs. 5 HGB