



Online-Version
inklusive

Theile · Eggert

Jahresabschluss der kleinen Kapitalgesellschaften

Praxishandbuch zur Aufstellung und Offenlegung

- Bilanzierung und Bilanzpolitik
- Handelsbilanz und Steuerbilanz
- Bearbeitungshinweise und Plausibilisierung
inkl. AG, GmbH & Co. KG, UG (haftungsbeschränkt) und Genossenschaft

3. Auflage

**Checklisten und
Praxishinweise**

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Jahresabschluss der kleinen Kapitalgesellschaften“
ISBN 978-3-482-**64843-4**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2020
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

VORWORT ZUR 3. AUFLAGE

Die gesetzlichen Vertreter der über eine Million kleinen Kapitalgesellschaften und der kleinen haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG) müssen einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, feststellen und im Bundesanzeiger offen legen. Kleinstkapitalgesellschaften können von der Hinterlegungsoption Gebrauch machen.

Das vorliegende Buch soll helfen, die bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses auftretenden Fragen, die sich den gesetzlichen Vertretern und ihren (Steuer-)Beratern gelegentlich stellen, zu beantworten. Es ist eine Handreichung für die Praxis mit dem Themenfokus „rund um den Jahresabschluss“ der kleinen Gesellschaften. Aussagen über die Prüfung des Jahresabschlusses, über den Lagebericht oder gar über Besonderheiten der kapitalmarktorientierten Unternehmen werden Sie daher hier nicht finden – dafür aber genau die Themen, die für kleine Gesellschaften von besonderer Bedeutung sind.

Das Buch ist prozessual aufgebaut: Nach einer kurzen Einführung zum einschlägigen Bilanzrecht geht es um den persönlichen Anwendungsbereich (Rechtsformen, Größenklassen), um die Bilanzierung und schließlich um die Aufstellung des Jahresabschlusses und seine Offenlegung. Dabei finden Sie die Hilfestellungen und Gestaltungshinweise „auf den Punkt“ gebracht; hier seien nur einige Beispiele genannt:

- ▶ Sie finden eine Liste, wer zu den Arbeitnehmern zählt, damit die Größeneinstufung zutreffend gelingt.
- ▶ Sie erfahren in Beispielen über die Bedeutung des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags auf die zur Größeneinstufung wichtige Bilanzsumme.
- ▶ Checklisten zu *jedem* Bilanzposten unterstützen Sie in Ihrer praktischen Arbeit für eine zutreffende Bilanzierung.
- ▶ Ein ABC der Umsatzerlöse klärt Zweifelsfragen beim korrekten Ausweis der Erträge.
- ▶ Die Checkliste für den Anhang hilft Ihnen zielgenau bei dessen Aufstellung.

Im Vergleich zu den Vorauflagen hat sich nicht nur der Titel geändert (bisher „Jahresabschluss der Klein- und Kleinstkapitalgesellschaften“), wir haben ebenso den Bilanzierungsteil – es sind jetzt die Kapitel sechs und sieben – erheblich erweitert. Es ist mir eine große Freude, für die Bearbeitung dieses Teils Herrn WP/StB Wolfgang Eggert gewonnen zu haben, der hier seine jahrzehntelange Erfahrung bei der Bilanzierung und Abschlusserstellung von kleinen Gesellschaften eingebracht und dabei auch regelmäßig die Verbindung zur Steuerbilanz hergestellt hat. Herr Eggert ist daher ab dieser Auflage als Mitverfasser genannt.

Dem Verlag, insbesondere Frau Melanie Wagner, Frau Kristina Arndt, Herrn Christoph Linemann und Herrn Daniel Knorr, sind wir für die erneut sehr konstruktive Zusammenarbeit dankbar.

Mögliche Fehler gehen allein zu Lasten der Autoren, die sich auch über Anregungen, Kritik und Verbesserungsvorschläge freuen.

Bochum, im Juni 2020

Carsten Theile

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 3. Auflage	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Tabellenverzeichnis	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXVII

1 Überblick: Aufstellung des Jahresabschlusses und Offenlegung	1
---	----------

1.1 Handelsrechtliche Bedeutung des Jahresabschlusses	1
1.2 Größenklasse „Kleinstkapitalgesellschaften“	1
1.3 Die wesentlichen Pflichten zum Jahresabschluss nach HGB	2

2 Das HGB-Bilanzrecht	5
------------------------------	----------

2.1 Skizze zur Rechtsentwicklung des HGB unter dem Einfluss der EU	5
2.1.1 Harmonisierungsbeginn: 4. EG-Richtlinie und BiRiLiG	5
2.1.2 Bestimmte Personenhandelsgesellschaften „wie“ Kapitalgesellschaften (KapCoRiLiG 1990)	6
2.1.3 Verschärfung der Offenlegungspflichten durch EHUG 2006, elektronische Registerführung	6
2.1.4 Neue Rechnungslegungspflichten durch BilMoG 2009	7
2.1.5 Neue Größenklasse und Erleichterungen für „Kleinstkapitalgesellschaften“: MicroBiLG 2012	8
2.1.6 Aktuelles Bilanzrecht: Bilanzrichtlinie 2013 und BilRUG 2015	9
2.2 Struktur und Inhalt der Bilanzrechtsvorschriften im HGB	12
2.2.1 Überblick	12
2.2.2 Alle Kaufleute (Abschnitt 1)	12
2.2.3 Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (Abschnitt 2)	14
2.2.4 Eingetragene Genossenschaften (Abschnitt 3)	15
2.2.5 Banken und Versicherungen; Rohstoffsektor (Abschnitt 4)	15
2.2.6 DRSC, Enforcement (Abschnitte 5 und 6)	16

3 Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften	19
--	-----------

3.1 Kapitalgesellschaften	19
3.2 Bestimmte Personenhandelsgesellschaften – Erscheinungsformen	20
3.2.1 Übersicht	20
3.2.2 Klassische GmbH & Co. KG	20

3.2.3	Beteiligungsidentische GmbH & Co. KG	21
3.2.4	Personen- und beteiligungsverschiedene GmbH & Co. KG	22
3.2.5	Einheitsgesellschaft	22
3.2.6	Doppel- und mehrstöckige GmbH & Co. KG	23
3.2.7	Stiftung & Co. KG	23
3.2.8	OHG	24
3.3	Umkehrschluss: „reine“ Personenhandelsgesellschaften – Vermeidungsstrategien der Offenlegung	24
3.3.1	Übersicht	24
3.3.2	Eigenschaften der natürlichen Person als pHG	25
3.3.2.1	Geschäftsfähigkeit, Nationalität	25
3.3.2.2	Wirtschaftliche Verhältnisse	26
3.3.2.3	Ausschluss von der Vertretung	26
3.3.3	Zeitpunkt des Ein- und Austritts der natürlichen Person als pHG	27
3.3.3.1	Übersicht	27
3.3.3.2	Fall (a): Eintritt einer natürlichen Person als pHG	27
3.3.3.3	Fall (b): Austritt einer natürlichen Person als pHG	28
4	Prozess und Verantwortlichkeit der Abschlussaufstellung	29
4.1	Aufstellungsverpflichtete	29
4.2	Aufstellungsfrist, Unterzeichnung	29
4.3	Aufstellungsumfang	30
4.4	Sanktionen	30
4.5	Prozess	30
5	Größenklassen	33
5.1	Prüfschema zur Klassifizierung	33
5.2	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	34
5.2.1	Definition und Rechtsfolgen	34
5.2.2	Holdinggesellschaften	34
5.3	Konzernverbundene Kapitalgesellschaft	35
5.3.1	Befreiung von kapitalgesellschaftlichen Jahresabschlusspflichten (unter bestimmten Voraussetzungen)	35
5.3.2	Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	35
5.3.2.1	Überblick	35
5.3.2.2	Mutterunternehmen	37
5.3.2.3	Einbeziehung als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss, Angabe der Befreiung im Konzernabschluss	37
5.3.2.4	Zustimmung der Gesellschafter	38
5.3.2.5	Einstandspflicht für Verpflichtungen	38

5.3.2.6	Einklangerfordernis von Konzernabschluss und -lagebericht mit EU-Recht	40
5.3.2.7	Offenlegung	40
5.3.2.8	Befreiung bei Einbeziehung in einen Konzernabschluss nach PublG (§ 264 Abs. 4 HGB)	40
5.3.3	Wirkung der Einbeziehung und Angabepflichten im Konzernabschluss	40
5.4	Größenkriterien	41
5.4.1	Überblick	41
5.4.2	Persönlicher Anwendungsbereich der Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften	43
5.4.3	Bilanzsumme	44
5.4.3.1	Übersicht	44
5.4.3.2	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag und ausstehende Einlagen	45
5.4.3.3	Latente Steuern	47
5.4.4	Umsatzerlöse	48
5.4.5	Arbeitnehmer	49
5.4.5.1	Anwendung allgemeiner Grundsätze des Arbeitsrechts	49
5.4.5.2	Unternehmensgründung, Rumpfgeschäftsjahr	51
5.5	Anwendungsfälle	52
5.5.1	Übersicht	52
5.5.2	Kleine Kapitalgesellschaft und Wechsel nach oben und unten	52
5.5.2.1	Grundfall	52
5.5.2.2	Konsequenzen bei Erreichen des Mittelformats	53
5.5.2.3	Übergang von der kleinen Kapitalgesellschaft zur Kleinstkapitalgesellschaft	55
5.5.3	Neugründung, Umwandlung	55
5.6	Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen	58
5.7	Gestaltungsmöglichkeiten	58
5.7.1	Problemstellung	58
5.7.2	Sachverhaltsgestaltung	59
5.7.3	Abbildungsgestaltung	60
5.8	Voraussetzung zur Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Kleinstkapitalgesellschaft	61
5.8.1	Bewertung saldierungspflichtigen Deckungsvermögens	61
5.8.2	Bedeutung der Generalnorm des true and fair view bei der Kleinstkapitalgesellschaft: Angaben unter der Bilanz erforderlich?	62

6 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung	65
6.1 Überblick	65
6.2 Die Dokumentationsgrundsätze	65
6.3 Saldierungsverbot, Vergleichbarkeit	66
6.4 Beurteilung der Going Concern-Annahme (unter spezieller Berücksichtigung der Corona-Krise)	67
6.4.1 Gesetzliche Regelung	68
6.4.1.1 Gesetzestext	68
6.4.1.2 Regelvermutung	68
6.4.1.3 Tatsächliche Gegebenheiten	69
6.4.1.3.1 Finanzielle Umstände	69
6.4.1.3.2 Betriebliche Umstände	69
6.4.1.3.3 Sonstige Umstände	69
6.4.1.4 Rechtliche Gegebenheiten	70
6.4.2 Ansatz und Bewertung	70
6.4.2.1 Grundsätze	70
6.4.2.2 Zeitpunkt des Wegfalls der Going Concern-Annahme und Prognosezeitraum	71
6.4.2.3 Vermögensgegenstände	72
6.4.2.4 Latente Steuern	72
6.4.2.5 Schuldpositionen	73
6.4.2.6 Steuerbilanz	73
6.4.3 Anhang	73
6.4.4 Auswirkungen der Verbreitung des Coronavirus	74
6.4.4.1 Coronavirus als wertbegründendes Ereignis	74
6.4.4.2 Folgen für die Jahresabschlusserstellung 2019 unter Going Concern-Annahme	75
6.4.4.3 Folgen für die Jahresabschlusserstellung 2019 bei Wegfall der Going Concern-Annahme	76
6.4.5 Fazit	77
6.5 Pagatorik	77
6.6 Vorsichtsprinzip (Imparitätsprinzip, Wertaufhellung, Realisationsprinzip, Anschaffungskostenprinzip)	77
6.7 Einzelbewertung und Saldierungsverbot; Stichtagsprinzip und Geschäftsjahr	79
6.8 Vollständigkeitsgebot (Bilanzansatz)	80

7 Bilanzierung	81
7.1 Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz	81
7.1.1 Das praktische Bedürfnis	81
7.1.2 Systematik der steuerlichen Gewinnermittlung	81
7.1.3 Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit	82
7.2 Einzelfragen der Bilanzierung	85
7.2.1 Qualitätsmanagement beim Jahresabschluss	85
7.2.1.1 Auftragsart	85
7.2.1.1.1 Erstellung ohne Beurteilungen	85
7.2.1.1.2 Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen	86
7.2.1.1.3 Erstellung mit umfassenden Beurteilungen	86
7.2.1.2 Rechtlicher Rahmen	88
7.2.1.2.1 Ansatz und Ausweis	88
7.2.1.2.2 Bewertung	88
7.2.1.3 Unternehmenskenntnis und -verständnis	90
7.2.1.4 Fazit	92
7.2.2 Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände	92
7.2.2.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis	92
7.2.2.1.1 Handelsbilanz	92
7.2.2.1.2 Steuerbilanz	93
7.2.2.2 Begriff und Abgrenzung	93
7.2.2.3 Bewertung und Anhangangaben	94
7.2.2.3.1 Bewertung	94
7.2.2.3.2 Anhangangaben	95
7.2.2.4 Checklisten zur Jahresabschlusserstellung	96
7.2.2.5 Fazit	97
7.2.3 Ansatz und Bearbeitung des Geschäfts- oder Firmenwerts	98
7.2.3.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis	98
7.2.3.2 Begriff, Abgrenzung und Bewertung	98
7.2.3.2.1 Handelsbilanz	98
7.2.3.2.2 Abweichungen in der Steuerbilanz	100
7.2.3.3 Anhangangaben	101
7.2.3.4 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	102
7.2.3.5 Fazit	103
7.2.4 Bearbeitung und Plausibilisierung von Sachanlagen	103
7.2.4.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis	104
7.2.4.2 Begriff und Abgrenzung	104
7.2.4.2.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	104
7.2.4.2.2 Technische Anlagen und Maschinen	105
7.2.4.2.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	105
7.2.4.2.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	105
7.2.4.2.5 Abgrenzung im Steuerrecht	106

7.2.4.3	Bewertung	107
7.2.4.3.1	Zugangs- und Folgebewertung	107
7.2.4.3.2	Abschreibungen (bzw. AfA) im Erstjahr	107
7.2.4.3.3	Anschaffungsnahe Herstellungskosten	107
7.2.4.3.4	Leasing	108
7.2.4.4	Anhangangaben	109
7.2.4.5	Checklisten zur Jahresabschlusserstellung	109
7.2.4.6	Fazit	111
7.2.5	Bilanzierung von Finanzanlagen	111
7.2.5.1	Gesetzliche Regelung zum Ausweis	111
7.2.5.1.1	Bilanz	111
7.2.5.1.2	Gewinn- und Verlustrechnung	112
7.2.5.2	Begriff und Abgrenzung	112
7.2.5.2.1	Anteile an verbundenen Unternehmen	112
7.2.5.2.2	Beteiligungen	113
7.2.5.2.3	Wertpapiere des Anlagevermögens	113
7.2.5.2.4	Besonderheit: Anteile an Komplementärgesellschaften	114
7.2.5.3	Bewertung	114
7.2.5.3.1	Zugangs- und Folgebewertung in der Handelsbilanz	114
7.2.5.3.2	Zugangs- und Folgebewertung in der Steuerbilanz	115
7.2.5.4	Anhangangaben	116
7.2.5.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	116
7.2.5.6	Fazit	117
7.2.6	Bilanzierung von Vorräten	118
7.2.6.1	Gesetzliche Regelung zum Ausweis	118
7.2.6.1.1	Bilanz	118
7.2.6.1.2	Gewinn- und Verlustrechnung	119
7.2.6.2	Begriff und Abgrenzung	119
7.2.6.2.1	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	119
7.2.6.2.2	Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	120
7.2.6.2.3	Fertige Erzeugnisse, Waren	120
7.2.6.2.4	Geleistete Anzahlungen	121
7.2.6.3	Bewertung	121
7.2.6.3.1	Zugangsbewertung	121
7.2.6.3.2	Folgebewertung	121
7.2.6.3.3	Primat der Abschreibung	122
7.2.6.3.4	Verlustfreie Bewertung	122
7.2.6.3.5	Bewertung im Rahmen der Inventur	123
7.2.6.4	Anhangangaben	123
7.2.6.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	124
7.2.6.6	Fazit	125

7.2.7	Bilanzierung von Forderungen	125
7.2.7.1	Gesetzliche Regelung zum Ausweis	126
7.2.7.2	Begriff und Abgrenzung	126
7.2.7.2.1	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	126
7.2.7.2.2	Ausleihungen sowie Forderungen aus verbundenen Unternehmen	127
7.2.7.2.3	Ausleihungen sowie Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	127
7.2.7.2.4	Weitere Positionen	127
7.2.7.2.5	Sonstige Vermögensgegenstände	128
7.2.7.3	Bewertung	128
7.2.7.3.1	Zugangsbewertung	128
7.2.7.3.2	Folgebewertung	128
7.2.7.3.3	Forderungsausbuchung, Einzel- und Pauschalwertberichtigungen	129
7.2.7.3.4	Positionen in fremder Währung	130
7.2.7.4	Anhangangaben	131
7.2.7.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	131
7.2.7.6	Fazit	133
7.2.8	Bilanzierung von Wertpapieren	134
7.2.8.1	Gesetzliche Regelung zum Ausweis	134
7.2.8.1.1	Bilanz	134
7.2.8.1.2	Gewinn- und Verlustrechnung	134
7.2.8.2	Begriff und Abgrenzung	135
7.2.8.3	Bewertung	136
7.2.8.3.1	Zugangs- und Folgebewertung in der Handelsbilanz	136
7.2.8.3.2	Zugangs- und Folgebewertung in der Steuerbilanz	136
7.2.8.4	Anhangangaben	137
7.2.8.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	138
7.2.8.6	Fazit	139
7.2.9	Bilanzierung von liquiden Mitteln	139
7.2.9.1	Gesetzliche Regelung zum Ausweis	139
7.2.9.2	Begriff und Abgrenzung	140
7.2.9.2.1	Kassenbestand	140
7.2.9.2.2	Bundesbankguthaben	141
7.2.9.2.3	Guthaben bei Kreditinstituten	141
7.2.9.2.4	Schecks	141
7.2.9.3	Bewertung	141
7.2.9.4	Anhangangaben	143
7.2.9.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	143
7.2.9.6	Fazit	145

7.2.10 Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten	145
7.2.10.1 Gesetzliche Regelung und Ausweis	145
7.2.10.1.1 Rechnungsabgrenzungsposten	145
7.2.10.1.2 Disagio	145
7.2.10.1.3 Zölle und Verbrauchsteuern	145
7.2.10.1.4 Umsatzsteuer auf Anzahlungen	146
7.2.10.1.5 Unwesentliche Rechnungsabgrenzungsposten	147
7.2.10.2 Begriff und Abgrenzung	148
7.2.10.2.1 Definition	148
7.2.10.2.2 Zeitraumbezug	148
7.2.10.2.3 Begriff der Ausgaben und Einnahmen	149
7.2.10.2.4 Transitorisch vs. antizipativ	149
7.2.10.3 Bewertung	150
7.2.10.4 Anhangangaben	151
7.2.10.5 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	151
7.2.10.6 Fazit	153
7.2.11 Bilanzierung latenter Steuern	153
7.2.11.1 Begriff der latenten Steuern	153
7.2.11.2 Gesetzliche Regelung und Ausweis	154
7.2.11.2.1 Aktives Wahlrecht und passive Pflicht	154
7.2.11.2.2 Größenabhängige Erleichterung und Folgen	155
7.2.11.2.3 Gewinn- und Verlustrechnung	156
7.2.11.2.4 Temporäre, quasi-permanente und permanente Differenzen	156
7.2.11.3 Bewertung, Beispiel und Schemata	157
7.2.11.3.1 Bilanzpostenvergleich	157
7.2.11.3.2 Maßgeblicher Steuersatz	157
7.2.11.3.3 Folgen von latenten Steuern	158
7.2.11.3.4 Beispiel	158
7.2.11.3.5 Schemata	159
7.2.11.4 Anhangangaben	160
7.2.11.5 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	161
7.2.11.6 Fazit	162
7.2.12 Bilanzierung des Eigenkapitals	162
7.2.12.1 Begriff	162
7.2.12.2 Gesetzliche Regelung und Ausweis	163
7.2.12.2.1 Kapitalgesellschaften	163
7.2.12.2.2 Eigene Anteile	166
7.2.12.2.3 Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG	168
7.2.12.3 Bewertung	169
7.2.12.4 Anhangangaben	170
7.2.12.5 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	171
7.2.12.6 Fazit	173

7.2.13 Bilanzierung von Rückstellungen	174
7.2.13.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis	174
7.2.13.1.1 Untergliederung und deren Unterscheidung	174
7.2.13.1.2 Handelsbilanz	174
7.2.13.1.3 Steuerbilanz	175
7.2.13.2 Begriff und Abgrenzung	176
7.2.13.2.1 Begriff	176
7.2.13.2.2 Abgrenzung von den Verbindlichkeiten	176
7.2.13.2.3 Abgrenzung von Rücklagen	176
7.2.13.2.4 Wahrscheinlichkeit	176
7.2.13.3 Bewertung	177
7.2.13.3.1 Handelsbilanz	177
7.2.13.3.2 Steuerbilanz	178
7.2.13.3.3 Besonderheiten des Plan- bzw. Deckungsvermögens	178
7.2.13.3.4 Besonderheiten bei steuerlichen Pensionsrückstellungen	179
7.2.13.4 Anhangangaben	181
7.2.13.5 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	181
7.2.13.6 Fazit	182
7.2.14 Bilanzierung von Verbindlichkeiten	183
7.2.14.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis	183
7.2.14.1.1 Untergliederung	183
7.2.14.1.2 Unterscheidung	183
7.2.14.2 Begriff und Abgrenzung	185
7.2.14.3 Bewertung	186
7.2.14.3.1 Handelsbilanz	186
7.2.14.3.2 Steuerbilanz	187
7.2.14.4 Anhangangaben	187
7.2.14.5 Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	188
7.2.14.6 Fazit	190
7.2.15 Gewinn- und Verlustrechnung	190
7.2.15.1 Erlösrealisierung	190
7.2.15.1.1 Grundsatz	190
7.2.15.1.2 Kaufverträge	191
7.2.15.1.3 Werkverträge	191
7.2.15.1.4 Leistungen	192
7.2.15.2 Ausweisfragen	192
7.2.15.2.1 Umsatzerlöse	192
7.2.15.2.2 Personalaufwand	193
7.2.15.2.3 Steuern	193
7.2.15.2.4 Weitere Positionen	194

7.2.15.3	Erleichterungen	194
7.2.15.3.1	Aufstellung	194
7.2.15.3.2	Hinterlegung bzw. Offenlegung	194
7.2.15.4	Anhangangaben	195
7.2.15.5	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	195
7.2.15.6	Fazit	196
7.2.16	Anhang	196
7.2.16.1	Allgemeine Angaben	197
7.2.16.2	Bilanz	197
7.2.16.3	Weitere Angaben	198
7.2.16.4	Checkliste zur Jahresabschlusserstellung	199
7.2.16.5	Fazit	199
7.3	Anpassungen durch Betriebsprüfung	199
7.3.1	Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung	199
7.3.1.1	GoB als Grundlage zur Bp-Anpassung	200
7.3.1.2	Noch nicht festgestellte Jahresabschlüsse	201
7.3.1.3	Festgestellte Jahresabschlüsse	201
7.3.1.4	Subjektiver Fehlerbegriff	202
7.3.1.5	Nichtige Jahresabschlüsse	202
7.3.1.6	Zeitpunkt und Art der Korrektur	203
7.3.1.6.1	Grundsätze	203
7.3.1.6.2	Auswirkungen einer steuerlichen Außenprüfung	203
7.3.1.7	Fazit	205
7.3.2	Korrektur der Steuerbilanz nach einer Betriebsprüfung und Abweichungen zur Handelsbilanz	205
7.3.2.1	Gesetzliche Regelung und deren Auslegung	205
7.3.2.2	Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs	206
7.3.2.3	Korrektur nicht mehr änderbarer Veranlagungen	207
7.3.2.4	Korrekturbeispiele	208
7.3.2.5	Abgrenzung zur Bilanzänderung	209
7.3.2.6	Fazit	209
7.3.3	Mehr- und Weniger-Rechnung zur Ermittlung der Auswirkungen einer Bilanzberichtigung	209
7.3.3.1	Methoden der Mehr- und Weniger-Rechnung	210
7.3.3.1.1	Abgrenzungskriterium	210
7.3.3.1.2	Gewinn- und Verlust-Methode	210
7.3.3.1.3	Bilanzpostenmethode	210
7.3.3.2	Fallbeispiel zur GuV-Methode	211
7.3.3.2.1	Sachverhalt	211
7.3.3.2.2	Lösung	211

7.3.3.3	Fallbeispiel zur Bilanzpostenmethode	212
7.3.3.3.1	Sachverhalt	212
7.3.3.3.2	Lösung	213
7.3.3.4	Fazit	214
7.3.4	Methodik der Anpassungsarbeiten nach einer Betriebsprüfung	214
7.3.4.1	Umfang der Anpassungen in der Handelsbilanz	214
7.3.4.2	Praxisfall	215
7.3.4.2.1	Sachverhalt	215
7.3.4.2.2	Ermittlung der Auswirkung im Anpassungsjahr	216
7.3.4.2.3	Ermittlung von Folgeauswirkungen	217
7.3.4.2.4	Folgen für die Gewinnverteilung	218
7.3.4.3	(Freiwillige) Anpassung der Steuerbilanz	219
7.3.4.4	Zwischenjahre und steuerlicher Antrag	219
7.3.4.5	Fortführung des Praxisfalls	219
7.3.4.5.1	Sachverhalt	219
7.3.4.5.2	Gewinn Auswirkungen	220
7.3.4.6	Ausnahmetatbestände bei nicht üblichen Vorgängen	221
7.3.4.6.1	Gravierende Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	221
7.3.4.6.2	Nichtige Abschlüsse	221
7.3.4.7	Fazit	222
7.3.5	Änderungen von Aktivbilanzposten durch die steuerliche Außenprüfung	222
7.3.5.1	Gründe für die Erhöhung von Aktiva	222
7.3.5.1.1	Rechtliche Gründe	222
7.3.5.1.2	Wirtschaftliche Gründe	222
7.3.5.2	Systematik der Anpassung	223
7.3.5.3	Praxisfall	223
7.3.5.3.1	Sachverhalt	223
7.3.5.3.2	Feststellung des Betriebsprüfers und Prüferbilanz	223
7.3.5.3.3	Steuerbescheide aufgrund der Betriebsprüfung	225
7.3.5.3.4	Anpassung der Handelsbilanz	226
7.3.5.3.5	Anpassung der Steuerbilanz	226
7.3.5.4	Verminderung von Aktiva	227
7.3.5.5	Fazit	228
7.3.6	Änderungen von Passivbilanzposten durch die steuerliche Außenprüfung	228
7.3.6.1	Gründe für die Verminderung von Passiva	228
7.3.6.1.1	Ansatzfragen	228
7.3.6.1.2	Bewertungsfragen	230

7.3.6.2	Ausgangssachverhalt	230
7.3.6.3	Anpassung der Handelsbilanz	232
7.3.6.3.1	Erstellung einer Einheitsbilanz	232
7.3.6.3.2	Systematik der Anpassung	233
7.3.6.3.3	Folgeauswirkungen	234
7.3.6.4	Fazit	235
7.3.7	Änderungen beim Eigenkapital durch die steuerliche Außenprüfung	235
7.3.7.1	Systematische Einordnung	235
7.3.7.1.1	Saldierende Änderung	235
7.3.7.1.2	Umgliederung	235
7.3.7.2	Kapitaländerungen bei Personenunternehmen	236
7.3.7.3	Kapitaländerungen bei Kapitalgesellschaften	237
7.3.7.4	Außerbilanzmäßige Korrekturen	237
7.3.7.5	Zeitliche Verschiebungen	238
7.3.7.6	Fazit	239
7.3.8	Bilanzberichtigung als Anlass für eine Bilanzänderung	239
7.3.8.1	Gesetzliche Regelung und Begriffe	239
7.3.8.1.1	Abgrenzung Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	239
7.3.8.1.2	Auslöser einer Bilanzänderung	240
7.3.8.2	Voraussetzungen einer Bilanzänderung	240
7.3.8.3	Fallbeispiel	241
7.3.8.3.1	Sachverhalt	241
7.3.8.3.2	Beurteilung der Prüferfeststellung	243
7.3.8.3.3	Sachverhaltsergänzung	243
7.3.8.3.4	Lösung der Sachverhaltsergänzung	243
7.3.8.4	Fazit	244
7.3.9	Vermeidung von Feststellungen durch die steuerliche Außenprüfung	244
7.3.9.1	Diskussionspotenzial in KMU	244
7.3.9.2	Bilanzposten im Aktiva	245
7.3.9.2.1	ERP-Software	245
7.3.9.2.2	Erschließungsbeiträge	246
7.3.9.2.3	Wertminderung im Anlagevermögen	246
7.3.9.2.4	Renovierung durch Mieter sowie Einbau	247
7.3.9.3	Bilanzposten im Passiva	248
7.3.9.3.1	Bodenverunreinigung	248
7.3.9.3.2	Urlaubsrückstellung	249
7.3.9.3.3	Darlehensvereinbarung mit nicht volljährigem Kind	250
7.3.9.4	Fazit	251

8 Bilanz	253
8.1 Gliederung bei der kleinen Kapitalgesellschaft	253
8.2 Gliederung bei der Kleinstkapitalgesellschaft	253
8.3 Gliederungserweiterungen	254
8.3.1 Allgemeine Gliederungsgrundsätze nach § 265 HGB	254
8.3.2 Einzelne Bilanzposten	256
8.3.2.1 Größenabhängige Erleichterungen (§ 274a HGB)	256
8.3.2.2 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB)	256
8.3.2.3 Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	256
8.3.2.4 Restlaufzeitenvermerke bei Forderungen und Verbindlichkeiten	257
8.3.2.5 Erhaltene Anzahlungen (§ 268 Abs. 5 Satz 2 HGB)	257
8.3.2.6 Investitionszuschüsse	258
8.4 Rechtsformspezifische Gliederungsfragen	260
8.4.1 § 264a-Gesellschaften	260
8.4.2 GmbH (§ 42 GmbHG)	263
8.4.3 UG (haftungsbeschränkt)	264
8.4.4 Besondere Gliederungsfragen bei der AG	264
8.4.5 Kleinstgenossenschaft	264
8.5 Angaben „unter der Bilanz“ bei der Kleinstkapitalgesellschaft (& Co.)	265
8.6 Angaben „unter der Bilanz“ bei der Kleinstgenossenschaft	265
8.7 Identifikation des Unternehmens	265
9 Gewinn- und Verlustrechnung	267
9.1 Gliederung bei der kleinen Kapitalgesellschaft	267
9.2 Gliederung bei der Kleinstkapitalgesellschaft	270
9.3 Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge	272
9.3.1 Abgrenzung der Umsatzerlöse von anderen Erträgen	272
9.3.2 ABC der Umsatzerlöse und sonstigen betrieblichen Erträgen	274
9.4 Ergebnisverwendungsrechnung für Aktiengesellschaften	276
10 Anhang	277
10.1 Bedeutung und Funktionen	277
10.1.1 Übersicht, Anwendungsbereich	277
10.1.2 Erläuterungs- und Interpretationsfunktion	278
10.1.3 Korrekturfunktion	279
10.1.4 Entlastungsfunktion	280
10.1.5 Ergänzungsfunktion	280

10.2	Aufstellungsgrundsätze	281
10.2.1	Vollständigkeit, Verständlichkeit	281
10.2.2	Wesentlichkeit	281
10.2.3	Vergleichszahlen der Vorperiode, Fehlanzeigen	282
10.3	Gliederung des Anhangs	282
10.4	Formen der Angaben	283
10.5	Anhangcheckliste für die kleine Kapitalgesellschaft	284
10.5.1	Rechtsformunabhängig	284
10.5.2	GmbH	290
10.5.3	GmbH & Co. KG	290
10.5.4	AG	290
10.5.5	Genossenschaft	292
10.5.6	Übergangsvorschriften BilMoG	293
10.6	Anhangcheckliste für die Kleinstkapitalgesellschaft (& Co.)	294
11	Feststellung und Ergebnisverwendung bei der GmbH	295
11.1	Feststellung des Jahresabschlusses	295
11.2	Gewinnausschüttungen – insbesondere deren Zulässigkeit	295
11.2.1	Regelungen des GmbHG	295
11.2.2	Vorabausschüttungen	296
11.2.3	Inkongruente Gewinnausschüttungen	296
11.2.4	Betriebliche Handhabung bei formal unzulässigen Ausschüttungen	297
11.3	Unzulässige Gewinnausschüttungen	298
11.3.1	Gesetzliche Ausschüttungssperren	298
11.3.1.1	UG haftungsbeschränkt	298
11.3.1.2	Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB	298
11.3.1.3	Beschränkung nach § 253 Abs. 6 HGB	299
11.3.1.4	Gewinnausschüttungssperre gem. § 272 Abs. 5 HGB	299
11.3.2	Gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Rücklagendotierung	300
11.3.3	Treuepflicht der Gesellschafter	300
11.4	Steuerliche Folgen auf Gesellschaftsebene	300
11.5	Buchungsbeispiele nach dem SKR 04	301
11.5.1	Ausweis Jahresüberschuss und Minderung Gewinnvortrag vor Verwendung	301
11.5.2	Ausweis Jahresüberschuss und Minderung Gewinnvortrag nach Verwendung aus dem Vorjahr	302
11.5.3	Vorabausschüttung	302
11.6	Fazit	303

12 Offenlegung, Hinterlegung	305
12.1 Offenlegungs- und Hinterlegungsfrist	305
12.2 Offenzulegende Unterlagen bei der kleinen Kapitalgesellschaft	305
12.3 Zu hinterlegende Unterlagen bei der Kleinstkapitalgesellschaft	306
12.4 Offenlegungsverfahren, Hinterlegungsverfahren	307
12.5 Erhältlichkeit der Abschlüsse	308
13 Pflichtverletzungen und Sanktionen	309
13.1 Aufstellung des Jahresabschlusses	309
13.1.1 Fristüberschreitung	309
13.1.2 Unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse, Verschleierung	309
13.1.3 Bilanzdelikte in der Unternehmenskrise	310
13.2 Rechtsfolgen bei Verletzung der Offenlegungspflicht	311
Anhang: Drittes Buch Handelsbücher (Auszug)	315
Literatur- und Quellenverzeichnis	365
Stichwortverzeichnis	371

7 Bilanzierung

7.1 Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

7.1.1 Das praktische Bedürfnis

Kleine, operativ tätige Kapitalgesellschaften (& Co.) sind häufig eigentümergeführt: Ein überschaubarer Gesellschafterkreis führt zugleich die Geschäfte.

Für diese Personengruppe ist traditionell die Handelsbilanz eher von geringem Interesse. Nicht selten wird sie als notwendiges Übel angesehen. Die Aufstellung verursacht Aufwand, die Offenlegung des Jahresabschlusses (bei der kleinen Kapitalgesellschaft Bilanz und Anhang, dieser aber ohne die Angaben zur GuV) bzw. Hinterlegung einer Bilanz (bei der Kleinstkapitalgesellschaft) ist unerwünscht.

Von deutlich größerem Interesse ist dagegen die steuerliche Situation mit dem Ziel einer möglichst geringen Steuerzahllast. Also wird das Thema Bilanzierung nicht zuerst aus handelsrechtlicher, sondern aus steuerlicher Perspektive angegangen. Zwar sind rein rechtlich betrachtet handelsrechtliche GoB das führende System, aus dem die Steuerbilanz abgeleitet werden soll. Faktisch dreht die Praxis die Sichtweise aber um. Zuerst wird steuerlich „gedacht“ und daraus – mit möglichst wenig Abweichungen – die Handelsbilanz erstellt. Fast böswillig könnte man formulieren: Die Handelsbilanz wird zum Abfallprodukt aus der Steuerbilanz.

Bei Licht besehen bleiben allerdings mitunter Chancen ungenutzt, wenn quasi ausschließlich die steuerliche Brille aufgesetzt wird. Seit BilMoG 2009 bestehen erhebliche Möglichkeiten, Handels- und Steuerbilanz getrennt zu optimieren. Ein gut aufbereiteter, informativer Jahresabschluss, der auch im Zwiegespräch mit Geldgebern, Lieferanten oder Abnehmern eingesetzt wird, kann im Finanzierungs- und operativen Bereich helfen, bislang ungenutztes Potenzial zu heben, ohne die steuerlichen Ziele zu vernachlässigen. Damit werden mögliche Mehraufwendungen bei der Aufstellung von Handels- und Steuerbilanz auch leicht überkompensiert. Die Kunst für den Berater der Kapitalgesellschaft (& Co.) besteht darin, dies dem Gesellschafter-Geschäftsführerkreis deutlich zu machen. Die Handelsbilanz verliert dann ihren Schrecken, und sie ist beileibe kein Abfallprodukt.

7.1.2 Systematik der steuerlichen Gewinnermittlung

Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen; das ist das Einkommen nach § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG (§ 7 Abs. 1, 2 KStG). § 8 Abs. 1 KStG verweist für den Einkommensbegriff und die Ermittlung des Einkommens wiederum auf die Vorschriften des EStG und des KStG.

Der Generalverweis auf das EStG bezieht auch die EStDV mit ein. Welche Vorschriften aus dem EStG und der EStDV im Einzelnen anzuwenden sind, konkretisiert R 8.1 KStR 2015.¹⁵⁶

Im hier interessierenden Zusammenhang sind das vor allem der Gewinnbegriff (§ 4 Abs. 1 EStG) und die Bestimmung des Betriebsvermögens (= steuerlicher Begriff für das Eigenkapital, § 5

¹⁵⁶ Vom 6.4.2016, BStBl II Sondernummer 1/2016.

Abs. 1 EStG). Dabei ist das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen, es sei denn,

- infolge eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt oder
- steuerliche Ge- oder Verbote erzwingen einen anderen Ansatz.

In der **ersten Stufe der Gewinnermittlung** ist also, ausgehend vom handelsrechtlichen Jahresergebnis, durch steuerliche Korrekturen auf den steuerlichen Gewinn überzuleiten (sog. Mehr- oder Weniger-Rechnung). Es kann auch von vornherein eine Steuerbilanz aufgestellt werden (§ 60 Abs. 2 EStDV). Nach der Gewinnermittlungsformel (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) ergibt sich der steuerliche Gewinn wie folgt:

- Betriebsvermögen (= steuerliches Eigenkapital) am Schluss des Wirtschaftsjahres
- Betriebsvermögen (= steuerliches Eigenkapital) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
- + Entnahmen
- Einlagen
- = Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG.

Da die beiden Eigenkapitalstände um Entnahmen und Einlagen korrigiert werden, ist der Gewinn auch gleich dem, der sich bei Anwendung der doppelten Buchführung unter Berücksichtigung der Mehr- oder Weniger-Rechnung aus der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt, also der steuerbilanzielle Gewinn. Bei Kapitalgesellschaften sind anstatt der Entnahmen die Gewinnausschüttungen vom Betriebsvermögen abzuziehen und anstatt der Einlagen die Zuführungen zum Eigenkapital aus dem Kreis der Gesellschafter (z. B. Stammkapitalerhöhung oder sog. andere Zuzahlungen, also diejenigen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) hinzuzurechnen.

Sodann folgt die **zweite Stufe der Gewinnermittlung**, in der der steuerbilanzielle Gewinn außerhalb der Steuerbilanz zum zu versteuernden Einkommen übergeleitet wird. Die hierbei anzuwendenden Vorschriften enthält R 7.1 KStR 2015, beispielsweise Korrekturen um verdeckte Gewinnausschüttungen und nicht abziehbare Betriebsausgaben. Solche Korrekturen betreffen nur jene Beträge, die in der ersten Gewinnermittlungsstufe erfolgswirksam erfasst worden sind. Also sind etwa Einlagen (nur) dann zu korrigieren, wenn sie auf der ersten Gewinnermittlungsstufe erfolgswirksam vereinnahmt worden sind.¹⁵⁷

Im hier vorliegenden Buch geht es ausschließlich um die Gewinnermittlung in der ersten Stufe.

7.1.3 Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit

Die umgekehrte Maßgeblichkeit, also die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz, wurde mit dem BilMoG aufgehoben.¹⁵⁸ Sie existiert nicht mehr.

Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz lässt sich seitdem in einem vierstufigen System darstellen. Die gesetzliche Grundlage dafür findet sich in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG:

¹⁵⁷ Vgl. *Schiffers*, in: *Schiffers/Theile*, Bilanzrecht, Rz. 256.

¹⁵⁸ Bei Interesse können Details zur Altregelung in der Voraufgabe nachgelesen werden.

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

Die Regelung sagt aus, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss die Grundlage für die Besteuerung darstellt. Das ist typischerweise ein nach den Regelungen des HGB und den GoB aufgestellter Abschluss, kann im Ausnahmefall aber auch einer sein, der nach ausländischen Rechtsnormen erstellt wurde.¹⁵⁹

Zu erwähnen ist zudem, dass es sich bei der Maßgeblichkeit um eine materielle und keine konkrete Maßgeblichkeit handelt, d. h. nicht der konkrete Inhalt der Handelsbilanz setzt die Maßgeblichkeit, sondern die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung.

BEISPIEL: In der Handelsbilanz fehlt eine Rückstellung, die aber zweifelsfrei anzusetzen gewesen wäre. Diese Rückstellung ist in der Steuerbilanz anzusetzen, das Finanzamt darf sie nicht mit dem Hinweis auf die Maßgeblichkeit nicht anerkennen.¹⁶⁰

Bei der Maßgeblichkeit ist ohne Zweifel von einer Ansatzmaßgeblichkeit auszugehen, ob eine Bewertungsmaßgeblichkeit gegeben ist, gilt als umstritten. Eine wesentliche praktische Bedeutung hat diese Frage angesichts der eigenen Bewertungsvorschriften des EStG in den §§ 6 und 7 (ff.) EStG aber nicht.

4-STUFEN-SYSTEM DER MAßGEBLICHKEIT¹⁶¹

- (a) §§ 238 ff. HGB und die HGB sind geltendes Recht für die Steuerbilanz.
- (b) Der Beschluss des GrS des BFH (2/68) ist ergänzend zu beachten.
- (c) Steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.
- (d) Steuerlich zwingende Abweichungen sind zu beachten.

Stufe 1 - zu (a) §§ 238 ff. HGB und die HGB sind geltendes Recht für die Steuerbilanz

Die zwingende Folge aus § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative EStG ist, dass die Vorschriften §§ 238 ff. HGB (sowie die GoB) geltendes Recht für die Steuerbilanz darstellen. Insbesondere dann, wenn keine eigene steuerliche Regelung vorhanden ist, erfolgt die unmittelbare Anwendung in der Steuerbilanz.

BEISPIEL 1: Die Festwert- und die Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB) wurde im EStG nicht geregelt. Die Vorschriften zur Handelsbilanz sind unmittelbar auch für die Steuerbilanz gültig.

BEISPIEL 2: Nach § 272 Abs. 1b HGB werden eigene Anteile im Veräußerungsfall erfolgsneutral behandelt. Die Buchungen erfolgen ausschließlich im Eigenkapital, aber nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung. Steuerlich „fehlt“ eine Regelung zu den eigenen Anteilen, sodass aufgrund der Maßgeblichkeit der Vorgang auch steuerlich erfolgsneutral zu behandeln ist.¹⁶²

¹⁵⁹ BFH, Urteil vom 14.11.2108 - I R 81/16.

¹⁶⁰ BFH, Urteil vom 13.6.2006 - I R 58/05.

¹⁶¹ Auch wenn der hier verwendete Begriff des 4-Stufen-Systems nicht von der Finanzverwaltung verwendet wird, stehen die Ausführung dennoch im Einklang mit dem maßgeblichem BMF-Schreiben vom 12.3.2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001.

¹⁶² BMF, Schreiben vom 27.11.2013 - IV C 2 - S 2742/07/10009.

Stufe 2 - zu (b) Der Beschluss des GrS des BFH (2/68) ist ergänzend zu beachten.

Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss 2/68¹⁶³ folgende Systematik verlangt:

Handelsbilanz gemäß §§ 238ff. HGB und GoB	Folge Steuerbilanz
Aktivierungsgebot	Aktivierungspflicht
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
Passivierungsgebot	Passivierungspflicht
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot

Mit der bemerkenswerten Begründung, es stünde nicht im Belieben des Kaufmann „sich ärmer zu rechnen, als er ist“, hat der BFH „festgelegt“, dass handelsrechtliche Wahlrechte in der Steuerbilanz immer zu den Folgen führen, die einen höheren Gewinn in der Steuerbilanz ergeben.

Folgende, z.T. banale Beispiele, vermögen das Prinzip des BFH zu erläutern:

- Im Eigentum einer GmbH stehendes Vermögen unterliegt einer Ansatzpflicht (Aktivierungsgebot) in der Handels- und der Steuerbilanz.
- Das Disagio-Wahlrecht in der Handelsbilanz (vgl. § 250 Abs. 3 HGB) wird zum Pflichtansatz in der Steuerbilanz.
- Passive Rechnungsabgrenzungsposten müssen sowohl in der Handels- wie in der Steuerbilanz angesetzt werden.
- Beim Passivierungswahlrecht muss auf eine mittlerweile aufgehobene Regelung zurückgegriffen werden. Früher war es möglich, Instandhaltungen, die nicht nur innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag erbracht worden sind, sondern über diesen Zeitraum hinaus zurückzustellen. Dieses Passivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führte zu einem Passivierungsverbot steuerlicher Art.

Zu der Systematik sind mittlerweile drei wichtige Ausnahmen zu beachten:

Für bestimmte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (sog. Entwicklungskosten, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) besteht ein Ansatzwahlrecht. In der Steuerbilanz besteht ein Ansatzverbot (§ 5 Abs. 2 EStG, siehe auch Stufe 4)

Für sog. Altzusagen von Pensionsverpflichtungen, das sind diejenigen, die vor dem 1.1.1987 erteilt worden sind, existiert ein Ansatzwahlrecht in der Handelsbilanz (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) und ebenso eines in der Steuerbilanz (R 6a Abs. 1 Satz 3 EStR 2012).

Zinsen für Fremdkapital dürfen im Herstellungsfall aktiviert werden (siehe - auch zu den Voraussetzungen - § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB). Dieses Aktivierungswahlrecht existiert nach der R 6.3 Abs. 5 Satz 1 EStR 2012 auch für die Steuerbilanz.

Stufe 3 - zu (c) Steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Die Bedeutung der Aussage erklärt sich letztlich durch die früher geltende umgekehrte Maßgeblichkeit. Bei dieser mussten steuerliche Wahlrechte auch in der Handelsbilanz beachtet werden. Da das Prinzip nicht mehr gilt, sind steuerliche Wahlrechte ausschließlich in der Steuerbilanz

163 BFH, Beschluss vom 3.2.1969 - GrS 2/68.

auszuüben. Ein Gleichklang in der Handelsbilanz ist a) nicht notwendig und b) sogar nicht zulässig. Die Stufe 3 unterscheidet sich von der Stufe 4 dadurch, dass hier steuerliche Wahlrechte vorhanden sind, während die Abweichungen in der Stufe 4 zwingend vorhanden sind.

Das steuerliche Wahlrecht benötigt eine eigene gesetzliche Regelung im EStG, mindestens aber eine in den EStR.

BEISPIEL: Die Rücklage nach § 6b EStG kann (Wahlrecht) in der Steuerbilanz gebildet werden; in der Handelsbilanz ist sie unzulässig.

Stufe 4 - zu (d) Steuerlich zwingende Abweichungen sind zu beachten.

Auf der Stufe 4 sind die steuerlichen Abweichungen nicht mehr im Belieben der Gesellschaft zu berücksichtigen, sondern zwingend, d.h. es besteht ein Zwang zur Abweichung. Auch dieser Zwang benötigt eine gesetzliche Regelung.

BEISPIELE: Der Ansatz und die Bewertung der Pensionsrückstellungen muss in der Steuerbilanz zwingend nach § 6a EStG erfolgen. Eine Übernahme des Handelsbilanzwerts ist nicht zulässig.

Die Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern ist in der Steuerbilanz nicht zulässig (§ 5 Abs. 2 EStG), während für die Handelsbilanz in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Wahlrecht vorhanden ist.

7.2 Einzelfragen der Bilanzierung

7.2.1 Qualitätsmanagement beim Jahresabschluss

Bei der qualifizierten Jahresabschlussbearbeitung bestehen vor allem in kleinen Unternehmen und bei deren Beratern gelegentlich Unsicherheiten über den Umfang der Arbeiten, welche sinnvollerweise geleistet werden sollten. Um dem zu begegnen, werden in diesem und den folgenden Kapiteln Vorschläge zur Jahresabschlusserstellung im Sinne einer „Best Practice“ gemacht, beginnend mit Ausführungen zu den Auftragsarten sowie zu den grundlegenden Voraussetzungen für die Jahresabschlusserstellung in einer Steuerkanzlei.¹⁶⁴ In der Folge werden dann die einzelnen Positionen des Jahresabschlusses besprochen.

7.2.1.1 Auftragsart

Der Arbeitsumfang bestimmt sich danach, welchen Auftrag der Mandant erteilt hat bzw. wie die Arbeitsteilung im Unternehmen zwischen Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung definiert ist. Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und auch das IDW unterscheiden in zwei nahezu inhaltsgleichen Veröffentlichungen folgende Auftragsarten:¹⁶⁵

7.2.1.1.1 Erstellung ohne Beurteilungen

Bei der Erstellung ohne Beurteilungen handelt es sich um den Mindestumfang einer Jahresabschlusserstellung. Die zur Verfügung stehenden Unterlagen, insbesondere die Finanzbuchführung, werden entwickelt nach den gesetzlichen Vorgaben, den Bestimmungen des Gesell-

¹⁶⁴ Diese Vorschläge richten sich ebenso an Unternehmen, die ihren Jahresabschluss selbst erstellen.

¹⁶⁵ Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Februar 2011, abrufbar unter www.bstbk.de; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW S 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen, vom 27.11.2009, FN-IDW 12/2009 S. 623.

schaftsvertrags und den diesen Rahmen beachtenden Anweisungen des Auftraggebers – insbesondere zu Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten.

HINWEIS:

Eine Qualitätsgrenze ist gegeben, wenn erkennbar unzulässige Wertansätze und Darstellungen im Jahresabschluss vorhanden sind. Schon aus Eigeninteresse ist hiervon Abstand zu nehmen, solche fehlerhaften Darstellungen zu akzeptieren. Aber auch die BStBK und das IDW fordern das (aus verständlichen Gründen), womit auch eine Zulässigkeitsgrenze gegeben ist.

7.2.1.1.2 Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Bei der Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen werden über den Arbeitsumfang der „Erstellung ohne Beurteilungen“ hinaus die Belege, Bücher und Bestandsnachweise durch Befragungen und analytische Beurteilungen auf ihre Plausibilität hin beurteilt. Ziel ist es, mit einer „gewissen Sicherheit“ auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind. Angestrebt wird also ein Negativurteil.

Sucht der Jahresabschlussersteller nach einer Definition der analytischen Prüfungshandlungen, gelangt er zur folgenden Erläuterung:¹⁶⁶ Es handelt sich um den Vergleich von „Finanzinformationen“ (also Zahlen des Jahresabschlusses) mit denen vorhergehender Zeiträume, aber auch mit zu erwartenden Werten. Ein anderer Begriff für den vergangenheitsbasierten Vergleich ist innerer und äußerer Betriebsvergleich. Der äußere Betriebsvergleich zieht z. B. Branchenwerte zur Beurteilung heran. Der innere Betriebsvergleich beschränkt sich auf das zu betrachtende Unternehmen.

Analytische Prüfungshandlungen eignen sich immer dann besonders gut zur Qualitätssicherung, wenn große Volumen vorhanden sind, also z. B. hohe Umsätze oder eine große Anzahl an Vorgängen. Sind dagegen nur wenige Vorgänge vorhanden, im Extremfall ein einziger Umsatz im Geschäftsjahr, wird sich ausnahmsweise eine Einzelfallprüfung anbieten.

BEISPIELE:

- (a) Entwicklung des Rohgewinns – im Vergleich zum Vorjahr, aber auch im Vergleich zur Branche;
- (b) Vergleich der Arbeitnehmerzahl im Anhang mit dem Personalaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung;
- (c) Verhältnis der Löhne und Gehälter zum Sozialversicherungsaufwand.

7.2.1.1.3 Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen muss durch geeignete Maßnahmen die Überzeugung gewonnen werden, dass die Belege, Bücher und Bestandsnachweise ordnungsmäßig sind. Gefordert ist also – im Gegensatz zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen – ein positives Urteil.

HINWEIS:

Der Autor weigert sich zu formulieren, dies wäre vergleichbar mit der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung – denn die Jahresabschlussprüfung schließt die Erstellung und Prüfung eines Abschlusses durch eine Person kategorisch aus, während bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen dies gerade nicht der Fall ist. Lediglich das Positivurteil ist in beiden Fällen gegeben und somit vergleichbar (aber nicht gleich).

166 IDW HFA ISA E-DE 520 vom 15.12.2009, Rz. A1. Ff., abrufbar unter www.idw.de.

Bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen kommen neben den analytischen Prüfungshandlungen auch zunehmend Einzelfallprüfungen zum Einsatz.

BEISPIELE:

- (a) Anforderung von Saldenbestätigungen bei Kreditoren und Debitoren;
- (b) Einholung von Bankbestätigungen;
- (c) sog. Cut-off-Prüfung, also insbesondere, ob die Umsätze am Ende des Geschäftsjahres tatsächlich die Voraussetzungen für eine Erfolgswirksamkeit erfüllen oder ob der Ertrag erst im folgenden Jahr realisiert worden ist;
- (d) Inventurteilnahme (und selbstverständlich auch die Überprüfung der Inventurbewertung).

Es ist unschwer zu erkennen, dass der Arbeitsumfang in der dargestellten Reihenfolge der einzelnen Erstellungsarten wächst. Damit verbunden ist, sofern die geeigneten Befragungen durchgeführt, die „richtigen“ Plausibilitätsbeurteilungen vorgenommen und die angemessenen Nachweise herangezogen werden, eine wachsende Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Jahresabschlusses.

Der Berufsstand der Steuerberater und der den Auftrag erteilende Mandant sollten sich dessen bewusst sein, dass insbesondere Banken sehr genau zur Kenntnis nehmen, welche Art von Jahresabschlusserstellung durchgeführt wurde. Dies ist anhand der Bescheinigung¹⁶⁷ unzweifelhaft nachvollziehbar.

HINWEIS:

Nach der Berufserfahrung der Autoren wird insbesondere der höchsten Qualitätsstufe – Erstellung mit umfassenden Beurteilungen – eine deutlich erhöhte Glaubwürdigkeit von den Kreditinstituten zugemessen.

Die folgenden Ausführungen zu den einzelnen Jahresabschlusspositionen geben Hinweise dazu, welche Befragungsinhalte, Plausibilitätsbeurteilungen und Nachweise (immer in Abhängigkeit von der Jahresabschlussposition) sachgerecht sind oder sein können. Der Umfang und die Intensität der zu erbringenden Arbeiten sind dabei einerseits abhängig vom Fehlerisiko, also dem Risiko, dass eine Jahresabschlussposition oder -darstellung einen Fehler enthalten kann und dieser im Unternehmen unentdeckt geblieben ist.

Der Jahresabschlussersteller andererseits hat zusätzlich das Entdeckungsrisiko einzubeziehen, also die Möglichkeit, durch seine Maßnahmen den Fehler nicht zu entdecken. Insbesondere bei der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen ist ein „hinreichend sicheres Urteil“ anzustreben.¹⁶⁸

Die Erstellung ohne Beurteilungen wird in der Folge im Wesentlichen ignoriert. Ebenfalls ist die gesetzliche Jahresabschlussprüfung gem. §§ 316 ff. HGB nicht Gegenstand der Darstellung. Der Schwerpunkt wird immer wieder auf der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen liegen, da der Autor der festen Auffassung ist, dass sich in Kanzleien erstellte Abschlüsse insbesondere qualitativ auszeichnen sollten.

¹⁶⁷ Vgl. Anlage 1 zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Februar 2011, abrufbar unter www.bstbk.de.

¹⁶⁸ Rz. 45 der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Februar 2011, abrufbar unter www.bstbk.de.

7.2.1.2 Rechtlicher Rahmen

Die Jahresabschlusserstellung hat sich ohne Zweifel an den Vorgaben zu orientieren, die sich aus den Vorschriften des HGB, der Steuergesetze und dabei insbesondere der §§ 4 ff. EStG sowie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) ergeben. Grundlage einer Buchführung und eines Jahresabschlusses sind die §§ 238 ff. HGB. Diese sind ebenso wie die GoB gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG maßgeblich, sofern keine eigenständige steuerliche Regelung (lex specialis) existiert. Ist eine solche vorhanden, ist zu unterscheiden, ob diese zwingend anzuwenden ist oder ob ein Wahlrecht existiert.

Folgende Reihenfolge hat sich in der Bearbeitung bewährt:

7.2.1.2.1 Ansatz¹⁶⁹ und Ausweis

Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Vermögensgegenstände sind grundsätzlich in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen. Ist jedoch ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB).

HINWEIS:

Damit kennt die Handelsbilanz den Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers vergleichbar zum Steuerrecht (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Kein Ansatz erfolgt, soweit ein Bilanzierungsverbot vorhanden ist (vgl. hierzu § 248 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 HGB).

Der Ausweis in der Bilanz („Gliederung“) erfolgt für Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personengesellschaften, die haftungsbeschränkt sind (§ 264a Abs. 1 HGB),¹⁷⁰ zwingend nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB. Bei der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist § 275 HGB einschlägig.

HINWEIS:

Da diese Vorschriften m. E. zugleich als GoB einzustufen sind,¹⁷¹ sollten auch Jahresabschlüsse, die von anderen Gesellschaften und Kaufleuten (bzw. Steuerpflichtigen) aufgestellt werden, auf diesen Gliederungsvorschriften – soweit sie infrage kommen – basieren.

7.2.1.2.2 Bewertung¹⁷²

7.2.1.2.2.1 Zugangsbewertung Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter)

Im Anschaffungsfall erfolgt die Zugangsbewertung mit den Anschaffungskosten, also den Aufwendungen, die geleistet werden, um den Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen

169 Gemeint ist der Ansatz dem Grunde nach, nicht der Ansatz der Höhe nach. Dieser wird vom Autor mit Bewertung bezeichnet.

170 GmbH & Co. KG, UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG sowie ähnliche Gesellschaftsformen.

171 Ebenso für die nicht haftungsbeschränkte Personengesellschaft IDW RS HFA 7, Tz. 41, FN-IDW 12/2009 S. 623.

172 Andere Bezeichnung „Ansatz der Höhe nach“.

betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. steuerlich i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Es ist erforderlich, dass die Kosten dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können; nur insoweit ist eine Aktivierung (= Berücksichtigung bei den Anschaffungskosten) möglich. Gemeinkosten gehören folglich nicht zu den Anschaffungskosten.

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Abzusetzen sind die Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Im Herstellungsfall erfolgt – soweit der Ansatz zulässig ist – die Aktivierung mit den Herstellungskosten. Nach § 255 Abs. 2 HGB gilt:

- ▶ Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- ▶ Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.
- ▶ Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.
- ▶ Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

Zinsen für Fremdkapital gehören grundsätzlich nach § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht zu den Herstellungskosten. Sie gelten jedoch insoweit als Herstellungskosten, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen und dürfen dann (Wahlrecht!) einbezogen werden.

7.2.1.2.2.2 Folgebewertung Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter)

Die Folgebewertung erfolgt bei den Vermögensgegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Abzug der Abschreibungen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V. mit § 253 Abs. 3 bis 5 HGB). Diese müssen planmäßig über die Geschäftsjahre vorgenommen werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Zusätzlich sind bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung auch außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich.

Die außerplanmäßige Abschreibung ist zugleich die einzige Abschreibungsart für Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist. Sie kommt folglich insbesondere bei Grund und Boden sowie bei Beteiligungen, aber auch dem Umlaufvermögen zur Anwendung. Darüber hinaus ist Umlaufvermögen bereits dann außerplanmäßig abzuschreiben, selbst wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist (§ 253 Abs. 4 HGB).

Steuerlich gelten vergleichbare Grundsätze für die Folgebewertung. Allerdings ist zu beachten, dass eine „außerplanmäßige Abschreibung“ – steuerlicher Begriff Teilwertabschreibung – immer nur dann zulässig ist, wenn die Wertminderung von Dauer ist; zudem stellt die Teilwertabschreibung lediglich ein Wahlrecht dar, muss also niemals zwingend vorgenommen werden.

HINWEIS:

Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (§ 255 Abs. 3 Satz 3 HGB). Das gilt auch für den im Rahmen eines *asset deals* erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert für die Verteilung seiner Anschaffungskosten.

Steuerlich ermittelt sich die Absetzung für Abnutzung (AfA) grundsätzlich nach § 7 Abs. 1 EStG und bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 EStG. Daneben kommen ggf. steuerliche Sondervorschriften wie § 7g EStG zur Anwendung. Auch eine Minderung auf den niedrigeren Teilwert ist in Form eines Wahlrechts möglich, vorausgesetzt, die Wertminderung ist von Dauer (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

7.2.1.2.2.3 Zugangsbewertung Schuldspositionen

Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Zu den weiteren Details wird auf die nachfolgenden Kapitel zu den entsprechenden Positionen verwiesen. Insbesondere steuerlich existiert eine Vielzahl von Vorgaben zur Bewertung von Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f HGB, aber auch zu unverzinslichen Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

7.2.1.2.2.4 Folgebewertung Schuldspositionen

Die Folgebewertung von Schuldspositionen kann zum einen dann abweichend von der Zugangsbewertung notwendig sein, wenn sich der Erfüllungsbetrag ändert. Sie kann sich aber zum anderen auch anders darstellen, falls bei Rückstellungen (und steuerlich auch bei Verbindlichkeiten) Abzinsungen im Zeitablauf abweichend vorzunehmen sind (Handelsbilanz: Differenzen bei der Restlaufzeit und dem Zinssatz; Steuerbilanz: nur Restlaufzeit, weil der Zins immer 5,5 % bzw. bei Pensionsrückstellungen 6 % beträgt).

7.2.1.3 Unternehmenskenntnis und -verständnis

Nach der „Checkliste zur Plausibilitätsbeurteilung bei der Erstellung von Jahresabschlüssen“¹⁷³ sind vor bzw. bei der Jahresabschlussbearbeitung folgende Bedingungen zu erfüllen:

Der Jahresabschlussersteller benötigt ein ausreichendes Verständnis über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld. Dazu gehören:

¹⁷³ Bundessteuerberaterkammer, Stand: 13.4.2017, abrufbar unter www.bstbk.de.

Verständnis der Geschäftstätigkeit:

Überblick über die Geschäftstätigkeit und deren Entwicklung sowie eine Information über die Besonderheiten der Branche (inkl. Auswirkungen und ggf. rechtliche Besonderheiten);
 Ziele und Strategien des Unternehmens (inkl. wesentlicher Geschäftsrisiken);
 Kenntnis über größere betriebliche Veränderungen und außergewöhnliche Geschäftsvorfälle; Klärung, ob *Going-concern*¹⁷⁴ anzunehmen ist.

Rechtliches Umfeld:

Kenntnis des Handelsregisterinhalts, des Gesellschaftsvertrags und der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung, aber auch des Geschäftsführervertrags;
 Eigentums-/Besitzverhältnisse der wesentlichen Betriebsgrundlagen und Überblick über wichtige Verträge und sonstige Rechtsgrundlagen;
 Gesellschafter- bzw. Konzernstruktur, auch Gesellschafter-Geschäftsführer sowie Geschäfte mit nahe stehenden Personen bzw. Unternehmen (vgl. zu Letzterem auch § 285 Nr. 21 HGB); steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse, Außenprüfungen, Rechtsmittel.

Wirtschaftliches Umfeld, also die Verhältnisse und Entwicklungen bei

Produkten,
 Absatzmärkten und Geschäftsgebieten,
 Kundenstruktur,
 Konkurrenz,
 Kapazitäten und Auftragsbestand,
 Lieferantenstruktur, Beschaffungsmärkte und Abnahmebedingungen,
 Investitionen und deren Finanzierung,
 Auftragsbedingungen.

Als Selbstverständlichkeit sollte die Kenntnis bezüglich der Rechnungslegung gelten:

Rechtsform- und branchenspezifische Vorschriften.

Buchführungssystem (inkl. Softwarebescheinigung)¹⁷⁵, vorhandene Nebenbücher zum Buchführungssystem bzw. – etwas moderner ausgedrückt – vorhandene Vor- und Nebensysteme.

Fachkenntnis und Zuverlässigkeit der Buchführungskräfte.

Organisation des Unternehmens.

Organigramm.

Kenntnis zu Systemabläufen, internen Kontrollen, Maßnahmen zur Risikofrüherkennung, Vorhandensein eines rechnungslegungsbezogenen Berichtswesens.

Keinen Zweifel kann es daran geben, dass die Punkte auch für eine Erstellung mit umfassenden Beurteilungen relevant sind.

HINWEIS:

Die Steuerberaterkammer weist zu Recht darauf hin, nur vorgelegte Unterlagen und erhaltene Auskünfte können hinsichtlich ihrer Plausibilität untersucht werden. Führt die Kanzlei die Bücher oder hat sie bei der Führung der Bücher mitgewirkt, ist insoweit eine Plausibilitätsbeurteilung bei der Jahresabschlusserstellung nicht möglich. Das bedeutet aber selbstverständlich nicht, dass kein ausreichendes Verständnis über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld erlangt werden muss. Eine Vielzahl der angegebenen Punkte (ggf. sogar alle) ist dennoch relevant; nur eben die Buchführung kann nicht mehr einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden.

¹⁷⁴ § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

¹⁷⁵ Der Punkt ist entbehrlich, wenn die Kanzlei ein System desselben Anbieters verwendet und deshalb die Softwarebescheinigung vorliegen hat.

7.2.1.4 Fazit

Der eine oder andere Leser mag überrascht sein angesichts des Umfangs, den er bei der Jahresabschlusserstellung, die über eine Erstellung ohne Beurteilungen hinausgeht, abdecken muss – zumindest, wenn er sich bisher mit den Anforderungen des Berufsstands noch nicht vertraut gemacht oder diese nicht mehr in Erinnerung hatte. Künftig nur noch Jahresabschlüsse ohne Plausibilitätsbeurteilungen zu erstellen, ist jedoch nach Auffassung des Autors keine angemessene Reaktion. Angesichts der bereits begonnenen Digitalisierung auch von Jahresabschlussarbeiten wird es sicherlich bei Standardvorgängen problemlos möglich sein, einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten oder eine Rückstellung IT-gestützt richtig zu bewerten. Die Kenntnis von Marktgegebenheiten und die Einschätzung etwa, dass eine Veränderung des Rohgewinns deshalb zu erwarten gewesen ist, wird aber noch lange Zeit der qualifizierten menschlichen Arbeit vorbehalten sein.

7.2.2 Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände

Die Jahresabschlussbearbeitung startet in ihrem bilanzpostenbezogenen Teil mit den immateriellen Vermögensgegenständen, wie sie in § 266 Abs. 2 A. I. Nr. 1 und 2 HGB beschrieben werden.¹⁷⁶

7.2.2.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis

Gemäß § 266 Abs. 2 A. I. HGB sind die immateriellen Vermögensgegenstände auszuweisen. Nach der Untergliederung in Nr. 1 bis Nr. 4 handelt es sich dabei um

1.	selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2.	entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3.	Geschäfts- oder Firmenwert;
4.	geleistete Anzahlungen.

Die kleine Kapitalgesellschaft kann aber auf diese Untergliederung verzichten.

Es erfolgt zunächst die Beschränkung auf die Nr. 1 und 2. Nr. 4 beschreibt die auf die Vermögensgegenstände der Nr. 1 bis 3 geleisteten Anzahlungen. Diese werden ausschließlich zusammen mit den Sachanlagen besprochen.

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind – unter den üblichen Voraussetzungen – zwingend zu aktivieren.¹⁷⁷

Zu differenzieren ist jedoch bei den nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen, also denjenigen, die selbst geschaffen worden sind, wie folgt:

7.2.2.1.1 Handelsbilanz

§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB regelt, dass diese selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden dürfen. Bei diesen Vermögensgegenständen handelt es sich um die Kosten, die bei der (Weiter-)Entwick-

¹⁷⁶ Der Geschäfts- oder Firmenwert wird nachfolgend behandelt.

¹⁷⁷ § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Handelsbilanz) bzw. i.V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG (Steuerbilanz).

lung eines Produkts oder Verfahrens angefallen sind (§ 255 Abs. 2a HGB) auch dann, wenn die Entwicklung am Abschlussstichtag noch nicht beendet worden ist („Anlage in Bau“). Es besteht ein Wahlrecht zur Aktivierung, welches zwar auf der Zeitachse stetig auszuüben ist, aber in der Regel für unterschiedlich Projekte auch unterschiedlich ausgeübt werden kann.

Für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht hingegen ein Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB).

HINWEIS:

Nachdrücklich ist zu erwähnen, dass das Aktivierungswahlrecht nur für die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt. Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind in allen Fällen als unfertige oder fertige Erzeugnisse anzusetzen. Ob diese entgeltlich erworben wurden oder selbst erstellt sind, ist ohne Bedeutung; ebenso, ob es sich um Marken u. ä. handelt.

7.2.2.1.2 Steuerbilanz

Die Steuerbilanz kennt das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht. Eine Aktivierung ist ausschließlich dann möglich, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (vgl. hierzu § 5 Abs. 2 EStG).

HINWEIS:

Dieses Ansatzverbot wirkt ganz erheblich streitvermeidend. Nach dem grundlegenden Beschluss des Großen Senats vom 3.2.1969¹⁷⁸ ergäbe nämlich ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht eine steuerliche Aktivierungspflicht. Somit wären viele Betriebsprüfer permanent auf der „Suche“ nach selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Und hätten sie solche identifiziert, gäbe es wohl erhebliche Diskussionen über die Frage der Werthaltigkeit. Durch das steuerliche Ansatzverbot stellen sich diese Fragen nicht.

7.2.2.2 Begriff und Abgrenzung

Immaterielle Vermögensgegenstände sind sowohl die im HGB wörtlich genannten Posten, also Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, als auch insbesondere Urheberrechte, Lizenzrechte, ungeschützte Erfindungen, Know-how, Software, Rechte aus vertraglichen Wettbewerbsverboten, Belieferungsrechte, Kauf- und Verkaufsoptionen.¹⁷⁹ Als immateriell einzustufen sind darüber hinaus z.B. auch Forderungen und Beteiligungen; diese sind aber in eigenen Positionen auszuweisen.¹⁸⁰

Die Formulierung „ähnliche Rechte und Werte“ soll deutlich machen, dass nicht nur Vermögensgegenstände aus gesicherten Rechtspositionen auszuweisen sind (Nr. 2 von § 266 Abs. 2 A. I. HGB) bzw. ausgewiesen werden können (Nr. 1 von § 266 Abs. 2 A. I. HGB), sondern auch Positionen, die „lediglich“ einen wirtschaftlichen Wert haben. Zu denken ist hierbei an ungeschützte Erfindungen, Know-how, Kundenkarteien und Archive.¹⁸¹

178 BFH, Beschluss v. 3.2.1969 - GrS 2/68, BStBl 1969 II S. 291, NWB UAAAA-90474.

179 Nachweise bei *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, S. 836. Ein ABC der immateriellen Vermögensgegenstände findet sich bei *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 246 Rz. 52.

180 § 266 Abs. 2 A. III. Nr. 3 HGB und § 266 Abs. 2 B. II. HGB.

181 *Schubert/Hubert*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 266 Rz. 60.

Abgrenzungsfragen bei den immateriellen Vermögensgegenständen können sich insbesondere dann ergeben, wenn die Aufwendungen für immaterielle und für materielle Vermögensgegenstände vermischt sind, wie dies z. B. bei Software der Fall ist, die auf einem Datenträger geliefert wird. Zur Klassifizierung sind insbesondere die Wertrelation (zwischen immateriellen und materiellen Anteilen) und die Frage, ob der materiellen Komponente eine eigenständige Bedeutung zuzumessen ist, heranzuziehen.

Meines Erachtens hat deshalb der BFH selbst für den Fall von sog. Standardsoftware zu Recht entschieden, dass diese als immateriell anzusehen ist.¹⁸² Er hat dies damit begründet, dass Computerprogramme jedweder Art unkörperlicher Natur sind und somit der materielle Anteil des Datenträgers nicht ins Gewicht fällt, weil dieser nur eine Transport- und Übertragungsfunktion hat. Der Datenträger hat aber – im Vergleich zur Software – keinen nennenswerten wirtschaftlichen Wert.

Diese Begründung kann auch für andere Zweifelsfälle hilfreich sein. Der Datenträger verliert (so der BFH) sogar mit der Übertragung des Programms seine Bedeutung und ist deshalb allenfalls mit einer schützenden Verpackung zu vergleichen.

HINWEIS:

Die Finanzverwaltung stuft sog. Trivialsoftware als materiell ein.¹⁸³ Hierbei handelt es sich wohl eher um eine großzügige Regelung zu Gunsten der Steuerpflichtigen, aber – nach der Auffassung des Autors – nicht um eine systematisch begründete Festlegung. Würde Trivialsoftware mit Anschaffungskosten von unter 800 € nicht als materiell gelten, könnte keine GWG-Vollabschreibung (§ 6 Abs. 2 EStG) vorgenommen werden, da diese den materiellen Wirtschaftsgütern vorbehalten ist.

7.2.2.3 Bewertung und Anhangangaben

7.2.2.3.1 Bewertung

Der Grundsatz entspricht den Vorgaben für alle Vermögensgegenstände: Die Zugangsbewertung erfolgt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Zu weiteren Details wird auf das Kapitel zuvor verwiesen.

Als *lex specialis* ist mit Geltung des BilMoG¹⁸⁴ Abs. 2a in § 255 HGB für die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands eingefügt worden. Dieser legt fest:

- Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen, wie sie in § 255 Abs. 2 HGB definiert sind.
- Abzugsgrenzen sind hierbei Forschung und Entwicklung, da nur die Entwicklungskosten aktivierungsfähig sind: Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über de-

182 BFH, Urteil v. 18.5.2011 - X R 26/09, BStBl 2011 II S. 865, NWB UAAAD-90413.

183 BMF, Schreiben v. 20.11.2013 - IV C 6 - S 2139 b/07/10002, BStBl 2013 I S. 1493, NWB WAAAE-49468, Rz. 2.

184 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.5.2009, BGBl 2009 I S. 1102.

ren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.

HINWEIS:

Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung insgesamt ausgeschlossen.

Die Folgebewertung erfolgt unter Abzug der Abschreibungen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V. mit § 253 Abs. 3-5 HGB). Diese können sowohl planmäßig über die Geschäftsjahre vorgenommen werden, die der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann, als auch außerplanmäßig, vorausgesetzt, die Wertminderung ist von Dauer.

HINWEIS:

Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (§ 255 Abs. 3 Satz 3 HGB).¹⁸⁵

Steuerlich ermittelt sich die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG. Daneben kommen ggf. steuerliche Sondervorschriften zur Anwendung. § 7g EStG ist allerdings nicht anwendbar, weil immaterielle Wirtschaftsgüter nicht als „beweglich“ gelten.¹⁸⁶ Dagegen ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert in Form eines Wahlrechts möglich, vorausgesetzt die Wertminderung ist von Dauer (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

7.2.2.3.2 Anhangangaben

Im Anhang sind insbesondere folgende Angaben zu machen:

§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB:	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie ggf. Abweichungen davon (Nr. 2 der genannten Vorschrift) und ggf. die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten (Nr. 4 der Vorschrift).
§ 284 Abs. 3 HGB:	Aufnahme in den sog. Bruttoanlagespiegel.
§ 285 Nr. 22 HGB:	Im Fall einer Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen müssen der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der aktivierte Betrag angegeben werden.
§ 285 Nr. 29 und 30 HGB:	Angaben zu latenten Steuern (soweit gegeben).

¹⁸⁵ Vgl. hierzu ausführlich *Eggert*, Nutzungsdauer der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände sowie des Geschäfts- oder Firmenwerts, BBK 17/2015 S. 809, NWB JAAAF-00488.

¹⁸⁶ Nur materielle Wirtschaftsgüter können nach der Rechtsprechung als beweglich angesehen werden; vgl. hierzu z. B. BFH, Urteil v. 22.5.1979 - III R 129/74, BStBl 1979 II S. 634, NWB YAAAA-91449.

Folgende größenabhängige Erleichterungen können bei der Anhangerstellung Beachtung finden:

- Die kleine Gesellschaft (§ 267 Abs.1 HGB) muss keinen Bruttoanlagespiegel erstellen. Sie braucht auch die Angaben zu Forschung und Entwicklung nicht zu machen und auch die zu den latenten Steuern nicht.
- Bei der mittelgroßen Gesellschaft besteht nur eine Befreiung für die Angaben zu latenten Steuern nach § 285 Nr. 29 HGB, nicht aber für die übrigen Punkte, auch nicht für die latenten Steuern nach § 285 Nr. 30 HGB.

7.2.2.4 Checklisten zur Jahresabschlusserstellung

HINWEIS:

Ziel der folgenden Bearbeitungshinweise ist es, den Fokus auf die wichtigsten Punkte zu lenken.

Der Gesetzgeber hat zu den selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen eine „skeptische Grundhaltung“¹⁸⁷. Diese zeigt sich u. a. an der Ausschüttungssperre, die der Aktivierung eines solchen Vermögensgegenstands folgt (§ 268 Abs. 8 HGB).

Auch der Jahresabschlussersteller sollte sich dieser Position mit der gebotenen Aufmerksamkeit nähern. Zunächst einmal gilt nach der Auffassung der BStBK bei der Bilanzerstellung nichts anderes als im gesamten Anlagevermögen; das bedeutet:¹⁸⁸

Notwendig¹⁸⁹ ist ein Überblick über das Anlageverzeichnis sowie über die Zu- und Abgänge durch Kaufverträge, Abganglisten, Eingangs- und Ausgangsrechnungen. Als Ziel ist zu definieren, die Veränderungen im Anlagevermögen vollständig zu erfassen.

Unerlässlich muss eine Überprüfung stattfinden, ob die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten korrekt ermittelt wurde (siehe hierzu insbesondere Kap. 7.2.2.3.1). Außerdem ist sicherzustellen, dass die Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge von den Instandhaltungsaufwendungen richtig unterschieden wurden.

Die Eigentumsnachweise müssen zumindest für die wesentlichen Anlagegüter vorliegen; zu prüfen ist zudem die Belastung von Anlagegütern durch Rechte Dritter. An dieser Stelle ist auch die Frage des wirtschaftlichen Eigentums zu überprüfen.

Die Anwendung der korrekten Abschreibungsmethoden ist sicherzustellen. Insbesondere bei einem Wechsel muss die Zulässigkeit dafür gegeben sein. Die Gründe für den Wechsel sind zudem zu klären. Wurden außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen, sind die Gründe nachzuvollziehen. Waren solche in der Vergangenheit vorhanden, ist zu prüfen, ob Wertaufholungen vorzunehmen sind, weil die Gründe entfallen sind.

Bei Personenunternehmen ist die korrekte Abgrenzung des Betriebs- vom Privatvermögen vorzunehmen.

187 Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 266 Rz. 21.

188 Bundessteuerberaterkammer, Checkliste zur Plausibilitätsbeurteilung bei der Erstellung von Jahresabschlüssen, Stand: 13.4.2017, Abschnitt IV.1, abrufbar unter www.bstbk.de.

189 Bearbeitungsschritte lt. BStBK

Des Weiteren empfiehlt es sich – wie generell beim Anlagevermögen, also nicht nur bei dessen immateriellem Teil – auch folgende Fragen zu klären:

Ist der Bilanzausweis entsprechend dem Gliederungsschema des § 266 HGB – hier Abs. 2 A. I. der Vorschrift – richtig? Die Standardkonten im SKR 03 sind im Bereich der Kontonummern 0010 bis 0048 vorgesehen, beim SKR 04 von 0100 bis 0179. Deren Verwendung hat den Vorteil, dass sich – im Fall der gleichzeitigen Verwendung von Standardzuordnungstabellen oder vergleichbaren Techniken – der korrekte Ausweis programmgesteuert ergibt.
Soll der Vermögensgegenstand auf Dauer dem Betrieb dienen?
Wird das Anlagevermögen noch genutzt oder ist es ggf. mangels Verwendung oder aus anderen Gründen wertlos geworden?
Entspricht der Eröffnungsbilanzwert dem Schlussbilanzwert des Vorjahres?
Sind eventuelle Besonderheiten bei der Ermittlung der Anschaffungskosten richtig berücksichtigt worden (Fremdwährungspositionen, Kauf gegen Raten, Kauf gegen Rentenzahlung, Investitionszulagen und -zuschüsse sowie ggf. Weiteres)?
Stimmt der (nur für interne Zwecke geführte, weil von der kleinen Kapitalgesellschaft nicht offenkundigspflichtige) Anlagespiegel mit den Zu- und Abgängen der Finanzbuchhaltung sowie den Kontenwerten und darüber hinaus den Vorträgen aus dem Vorjahr überein? Stimmen beide Rechenwerke (Finanzbuchführung bzw. Jahresabschluss und Anlagespiegel) mit der „Anlagenkartei“ (moderner: den Werten des Anlagenprogramms) überein?

Folgende, ausschließlich die immateriellen Vermögensgegenstände betreffenden Überprüfungen werden darüber hinaus empfohlen:

Wurde in der Handelsbilanz das Aktivierungsverbot von § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB beachtet (selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände)?
Wurde das Aktivierungsverbot für Forschungskosten beachtet (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)? Wurde auch beachtet, dass Entwicklungskosten ebenfalls nicht aktivierbar sind, falls sie von den Forschungskosten nicht zu unterscheiden sind (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB)?
Wurde die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB beachtet, falls selbst erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert wurden?
Wurde zwischen der Handels- und Steuerbilanz für den Fall unterschieden, dass eine Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen worden ist, weil diese steuerlich nicht zulässig ist (§ 5 Abs. 2 EStG)?
Falls sich die Ansätze dem Grunde und/oder der Höhe nach zwischen der Handels- und Steuerbilanz unterscheiden: Wurde die Folge bei den latenten Steuern berücksichtigt? Siehe hierzu auch Kap. 7.2.11.
Wurde im steuerlichen Abschluss beachtet, dass eine Anwendung von § 7g EStG nicht möglich ist, weil diese Vorschrift nur materielle Wirtschaftsgüter zum Gegenstand hat?

Sollten sich im Einzelfall, aus dessen Besonderheiten heraus begründet, weitere Plausibilitätsprüfungen als notwendig, sinnvoll oder gar unerlässlich ergeben, sind diese im erforderlichen Umfang zusätzlich vorzunehmen.

7.2.2.5 Fazit

Schon die erste Bilanzposition macht deutlich, dass eine qualifizierte Jahresabschlussbearbeitung weit darüber hinausgeht, die Abschreibungen des Anlagenprogramms (automatisch) zu buchen. Bereits die Checkliste zur Erstellung von Jahresabschlüssen von der Bundessteuerberaterkammer zeigt auf, welche zusätzlichen Arbeiten zu erledigen sind. Der Autor geht davon aus,

dass die Kammer auch seinen weiteren Überprüfungsmaßnahmen, insbesondere bei der Erstellung eines Abschlusses mit Plausibilitäts- oder gar mit umfassenden Beurteilungen, nicht als überflüssig widersprechen würde. Zu beachten sind bei der Bearbeitung insbesondere der Unterschied zwischen der Handels- und der Steuerbilanz bezüglich der selbst erstellten immateriellen Positionen sowie ggf. die Folgen bei latenten Steuern. Nicht vergessen werden darf aber auch, dass immaterielle Positionen steuerlich als nicht beweglich gelten.

7.2.3 Ansatz und Bearbeitung des Geschäfts- oder Firmenwerts

Nach den immateriellen Vermögensgegenstände folgt nunmehr die rechtliche Einordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts sowie die Erläuterung der sinnvollen Jahresabschlussarbeiten.

7.2.3.1 Gesetzliche Regelung zum Ausweis

Nach § 266 Abs. 2 A. I. HGB sind die immateriellen Vermögensgegenstände wie folgt auszuweisen:

1.	selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2.	entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3.	Geschäfts- oder Firmenwert;
4.	geleistete Anzahlungen.

Aus der gesetzlichen Formulierung wird ersichtlich, dass der Geschäfts- oder Firmenwert eine gesonderte Position im Bilanzgliederungsschema hat.

Ein Ausweis (Ansatz) ist nur dann geboten und zulässig, wenn es sich um einen entgeltlichen Erwerb des (derivativen) Geschäfts- oder Firmenwerts handelt. Der selbst geschaffene (originäre) Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht aktiviert werden, was mit der Regelung in § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zu begründen ist: Diese definiert nämlich zum einen den Geschäfts- oder Firmenwert für Zwecke der Bilanzierung (siehe Kap. 7.2.3.2.1) und formuliert zugleich, dass die Gegenleistung, also der Kaufpreis für ein Unternehmen, in die Bemessung des Geschäfts- oder Firmenwerts eingeht. Im Umkehrschluss bedeutet dies, ohne einen Kaufpreis oder – anders ausgedrückt – ohne einen entgeltlichen Erwerb darf keine Aktivierung erfolgen.

7.2.3.2 Begriff, Abgrenzung und Bewertung

7.2.3.2.1 Handelsbilanz

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist in § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB wie folgt definiert:

„Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.“

BEISPIEL: Die AB-GmbH erwirbt das Einzelunternehmen von C. Gegenstand des Erwerbs sind Aktiva mit einem beizulegenden Zeitwert von 50.400 €. Außerdem werden betriebliche Schulden i. H. von 12.800 € übernommen. Der Kaufpreis beträgt 55.000 €.

LÖSUNG: Der Geschäfts- oder Firmenwert ist wie folgt zu ermitteln:

Kaufpreis		55.000 €
Beizulegender Zeitwert der Vermögensgegenstände	50.400 €	
abzüglich übernommene Schulden	-12.800 €	
	<hr/>	
	37.600 €	-37.600 €
		<hr/>
= Zugangsbewertung Geschäfts- oder Firmenwert		17.400 €

Beim Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich „eigentlich“ nicht um einen Vermögensgegenstand, da er nicht einzeln verwertbar ist. Das Gesetz definiert ihn aber als solchen, er „gilt“ deshalb als Vermögensgegenstand und ist diesen somit gleichgestellt. Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann nur beim Erwerb eines Unternehmens (bzw. Teilen davon)¹⁹⁰ in Form von einzelnen Vermögensgegenständen – „assets“ – (und ggf. der Übernahme der Schulden) entstehen, im handelsrechtlichen Einzelabschluss aber niemals bei der Übernahme der Anteile – „shares“. Beim sog. *share-deal* werden Anteile erworben, bei deren einheitlicher Bilanzierung (= eine Bilanzposition) der Geschäfts- oder Firmenwert im Wert enthalten ist.

Hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen zur Zugangsbewertung mit den Anschaffungskosten kann auf die üblichen Grundlagen zurückgegriffen werden. Auch bei der Folgebewertung gelten zunächst keine Besonderheiten: Da die „Nutzung“ des Geschäfts- oder Firmenwerts zeitlich begrenzt ist, sind, ausgehend vom Wert der Zugangsbewertung (Anschaffungskosten), planmäßige und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. mit § 253 Abs. 3 und 5 HGB).

Problematisch kann es allerdings sein, die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts sachgerecht zu bestimmen. Nach dem Gesetz (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB) ist es erforderlich, Abschreibungen auf die Geschäftsjahre zu verteilen, in denen der Geschäfts- oder Firmenwert voraussichtlich genutzt werden kann. Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden, ist von einer Nutzungsdauer über zehn Jahre auszugehen (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB). Der Gesetzgeber hat jedoch eindeutig zum Ausdruck gebracht, die zehnjährige Nutzungsdauer kommt nur dann infrage, wenn eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist. Die Regelung darf deshalb keinesfalls so verstanden werden, dass generell von einem zehnjährigen Verteilungszeitraum ausgegangen werden kann.

Hinweise zur sachgerechten Schätzung der Nutzungsdauer finden sich in der Fachliteratur;¹⁹¹ siehe insbesondere auch DRS 23.121.

HINWEIS:

Falls insbesondere die zehnjährige Nutzungsdauer zu einem zu hohen Wertansatz führt, sind nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Dies gilt immer dann und zwar zwingend, wenn die Wertminderungen dauerhaft sind.

¹⁹⁰ Zur Abgrenzung vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 246 Rz. 383 ff.

¹⁹¹ Ausführlich zu dem Thema, aber auch zur Schätzung der Nutzungsdauer Eggert, Nutzungsdauer der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände sowie des Geschäfts- oder Firmenwerts, BBK 17/2015 S. 809, NWB JAAAF-00488.

Nach der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung ist im Fall der anschließenden Werterholung eine Zuschreibung auf den planmäßigen Restbuchwert nicht zulässig. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB schließt dies, anders als bei den anderen Vermögensgegenständen, bei denen die Zuschreibung bei einer Werterholung geboten ist, ausdrücklich aus. Die Regelung ist auch verständlich, da die Werterholung vom Unternehmen selbst geschaffen wurde. Ein originärer Geschäfts- oder Firmenwert darf aber nicht bilanziert werden (vgl. Kap. 7.2.3.1).

7.2.3.2.2 Abweichungen in der Steuerbilanz

7.2.3.2.2.1 Grundlagen

Neben den bekannten grundlegenden Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz ist insbesondere § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zu beachten. Danach gilt von Gesetzes wegen – im Fall von Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie aus Land- und Forstwirtschaft – eine Nutzungsdauer von 15 Jahren für den Geschäfts- oder Firmenwert in der Steuerbilanz. Führt diese im Laufe der Jahre zu einer zu hohen Bewertung, kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG eine Minderung auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen werden (Wahlrecht).¹⁹²

HINWEIS:

Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Wertminderung von Dauer sein muss, was nach der übereinstimmenden Definition von BFH und BMF bedeutet, dass der Wert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen muss.¹⁹³

BEISPIEL: Bei der EF-KG wurde am 1.1.01 ein Geschäfts- oder Firmenwert mit 150.000 € in der Steuerbilanz bilanziert (Zugangsbewertung). Der Teilwert des Geschäfts- oder Firmenwerts beträgt am 31.12.03

- a) 70.000 €,
- b) 30.000 €.

Ist eine Teilwertabschreibung zulässig?

LÖSUNG: Der planmäßige Restbuchwert nach der halben Restnutzungsdauer beträgt am 31.12.03 $120.000 € - 6 \text{ Jahre} \cdot 10.000 € \text{ planmäßige AfA} = 60.000 €$. Im Fall a) liegt der Teilwert über diesem Betrag und die Teilwertabschreibung ist unzulässig. Im Fall b) liegt der Teilwert unter dem Wert von 60.000 €. Die Teilwertabschreibung kann vorgenommen werden.¹⁹⁴

HINWEIS:

Als Folge der regelmäßig vorhandenen Differenzen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz ist die Bilanzierung von latenten Steuern gem. § 274 HGB zu prüfen.

¹⁹² BMF, Schreiben v. 20.11.1986 - IV B 2 - S 2172 - 13/86, BStBl 1986 I S. 532, NWB RAAAA-76968.

¹⁹³ BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995, NWB BAAAF-81512, Rz. 8 ff. In dem Schreiben finden sich auch Nachweise zur BFH-Rechtsprechung.

¹⁹⁴ Die steuerliche Teilwertabschreibung ist niemals zwingend; es handelt sich immer (nur) um ein Wahlrecht (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG: „kann dieser angesetzt werden“).

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187 e
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de
Der einfachste und schnellste Weg!

Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende
Adresse

E-Mail: info@deubner.de

Telefon: 0800 . 33 82 637 (gebührenfrei)

Fax: 0800 . 11 19 934 (gebührenfrei)

Ja, ich bestelle zur sofortigen Lieferung bzw. direkt nach Erscheinen:

Anz.	Titel	Bestell -Nr. / ISBN	Preis* in €

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

☐ Herr ☐ Frau

Firma

Vorname

Straße/Postfach

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187 e, 50825 Köln Fax 0800 . 11 19 934 | info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

* Preise und Umfang von noch nicht erscheinenden Werken können sich bis zum Zeitpunkt des Erscheinens noch ändern. Es gelten jeweils die bei Erscheinen fest gebundenen Ladenpreise des herausgebenden Verlages.

Vielen Dank für Ihre Bestellung!