Leseprobe zu

Schiffers/Theile

Bilanzrecht der GmbH

BilRUG, Handels- und Steuerbilanz, Konzernbilanz, GmbH und GmbH & Co. KG
2016, 877 Seiten, broschiert, Handbuch, 16 x 24cm
ISBN 978-3-504-32202-1
99,00 €

Die Leseprobe enthält folgende Auszüge:

S. 25-44: BilRUG allgemein, Größenmerkmale
S. 127-138: Gliederung von Bilanz- und GuV
S. 269-273: GuV: Umsatzerlöse
S. 348-357: neue Anhangsangaben
S. 423-432: Offenlegung
S. 452-483: GmbH & Co. KG

Um den Übergang auf das neue Bilanzrecht zu erleichtern, wurden in Art. 67 EGHGB **Wahlrechte zur Beibehaltung oder Fortführung von Bilanzposten** für die Fälle, in denen die frühere bilanzielle Behandlung nicht fortgeführt werden konnte, verankert. Diese betreffen: 104

- Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
- Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB idF vor BilMoG),
- Sonderposten mit Rücklageanteil nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB idF vor BilMoG,
- Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB idF vor BilMoG,
- Vermögensgegenstände mit niedrigeren Wertansätzen, die auf Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 oder §§ 254, 279 Abs. 2 HGB idF vor BilMoG beruhen,
- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB idF vor BilMoG.

3. EU-Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) und Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

a) Neuordnung des EU-Bilanzrechts

Am 29.6.2013 wurde die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht[1]. Der Richtlinie gingen zwei Vorschläge aus den Jahren 2011 und 2012 voraus. Ziel dieser Richtlinie soll die Umsetzung einer „besseren Rechtsetzung in der EU unter besonderer Berücksichtigung der Bedürfnisse kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU)" sein[2]. Durch die bessere Rechtsetzung im Bereich der Rechnungslegung sollen „grenzüberschreitende Investitionen erleichtert, die unionsweite Vergleichbarkeit verbessert und das öffentliche Vertrauen in die Abschlüsse und Berichte gestärkt werden, was nur auf Ebene der Union hinreichend verwirklicht werden könne"[3]. Die IFRS for SMEs wurde dabei bewusst nicht freigegeben, bilden also nicht den Rahmen für den Einzelabschluss. 105

Die neue EU-Bilanzrichtlinie führt zu einer grundlegenden formalen Neuordnung des EU-Bilanzrechts. Die bisher getrennten Regelungen für den Jahresabschluss („4. Richtlinie") und für den Konzernabschluss („7. Richtlinie") werden in einer systematisch aufgebauten neuen Richtlinie zusammengefasst. Die 4. und die 7. Richtlinie wurden aufgehoben[4]. Es bleibt allerdings dabei, dass die Richtlinie unmittelbar nur für haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften gilt[5]. 106

Diese ist gem. Art. 54 am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der EU vom 29.6.2013 in Kraft getreten.

1 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 182 v. 29.6.2013, S. 19), zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL 2014/102/EU v. 7.11.2014 (ABl. EU Nr. L 334 v. 21.11.2014, S. 86).
2 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU, Erwägungsgrund 1–3.
3 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU, Erwägungsgrund 55.
4 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU, Erwägungsgrund 56 und Art. 52.
5 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU, Erwägungsgrund 5 und Art. 1 iVm. Anhang 1.

107 Die **Richtlinie 2013/34/EU** hat folgenden Aufbau:

- Art. 1: Anwendungsbereich
- Art. 2: Wesentliche Begriffsdefinitionen
- Art. 3: Definition der Unternehmens- bzw. Konzernkategorien anhand der bekannten Größenkriterien (Umsatz, Bilanzsumme, Mitarbeiter).
- Art. 4 bis 8: allgemeine Grundsätze und Bewertungsregelungen der Rechnungslegung
- Art. 9 bis 14: Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) sowie postenbezogene Bilanzierungsvorschriften
- Art. 15 bis 18: Anhang
- Art. 19 bis 20: Lagebericht
- Art. 21 bis 29: Konsolidierungsregelungen für die Aufstellung des Konzernabschlusses
- Art. 30 bis 33: Offenlegung
- Art. 34 bis 35: Regelungen zur Abschlussprüfung
- Art. 36 bis 40: Befreiungsvorschriften für den Jahresabschluss, insbesondere für Kleinstunternehmen und Konzernsachverhalte
- Art. 41 bis 48: sog. „Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen" (sog. „Country-by-Country-Reporting") für bestimmte Unternehmen der Rohstoff- und Forstwirtschaft
- Art. 49 bis 55: Schlussbestimmungen.

b) Umsetzung in nationales Recht durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

108 Die Umsetzung in nationales Recht erfolgte mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.7.2015, welches im Bundesgesetzblatt vom 22.7.2015[1] verkündet wurde. Das Gesetz verfolgt mehrere **Ziele**[2]:

- In erster Linie dient das Gesetzgebungsverfahren der Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6. 2013 in nationales Recht.
- Daneben erfolgte eine „Feinjustierung" hinsichtlich der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften: Die bestehenden Erleichterungen wurden einerseits auf sehr kleine Genossenschaften ausgeweitet, andererseits wurden Beteiligungsgesellschaften aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgenommen.
- Schließlich wurde das Gesetz dazu genutzt, „Redaktionsversehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen".

1 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.

2 So BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 2.

Die Tragweite des Gesetzesvorhabens ist keinesfalls vergleichbar mit den durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeführten Änderungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Dennoch sind für den Einzelabschluss folgende wesentliche Punkte herauszuheben: 109

- **Deutliche Anhebung der Schwellenwerte** der §§ 267 und 293 HGB und damit einhergehende Erleichterungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung – hierzu ausführlich unter Rz. 124–126;
- **größere Bedeutung des Anhangs**, in dem Vermerkpflichten und Aufgliederungen weitgehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) herausgenommen und verpflichtend in den Anhang aufgenommen werden; teilweise erfolgt auch eine Erweiterung der Anhangsangaben;
- **bislang nicht kodifizierte GoB** basierend auf Verlautbarungen und der praktischen Übung werden teilweise gesetzlich festgeschrieben;
- **maßvolle, ganz punktuelle Fortentwicklung des Bilanzrechts**, so zB hinsichtlich der Abschreibungsdauer aktivierter selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und für derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, inhaltliche Erweiterung der Definition der Umsatzerlöse, bei der Gliederung von Bilanz und GuV können Zwischensummen eingefügt und unwesentliche Posten zusammengefasst werden und der gesonderte Ausweis außerordentlicher Aufwendungen und Erträge in der GuV entfällt.

➲ **Beratungshinweis:** Die Tragweite ist im Einzelfall sehr unterschiedlich. Bedeutend können insbesondere die Anhebung der Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittelgroßen Gesellschaften und die Neudefinition der Umsatzerlöse sein. Für den Einzelfall müssen die konkreten Auswirkungen auf den Jahresabschluss und auch auf mögliche Bilanzkennziffern sorgfältig geprüft werden.

Im Übrigen bleiben die wesentlichen **Grundsätze des Handelsbilanzrechts unverändert**. Insbesondere wird in der Richtlinie 2013/34/EU eine Anwendung der IFRS für KMUs nicht vorgeschrieben und auch nicht wahlweise für die EU-Mitgliedstaaten erlaubt[1]. Es verbleibt dabei, dass der Jahresabschluss verpflichtend nach den handelsrechtlichen Vorschriften zu erstellen ist; lediglich für Offenlegungszwecke kann zusätzlich ein IFRS-Abschluss erstellt werden. 110

Hinsichtlich der **erstmaligen Anwendung der Änderungen durch das BilRUG** gelten folgende Regelungen: 111

- Nach Art. 75 Abs. 1 EGHGB sind die Änderungen durch das BilRUG erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Damit gelten die Neuregelungen uneingeschränkt für den **Jahresabschluss zum 31.12.2016** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahres 2016/2017.
- Die geänderten §§ 267, 267a Abs. 1 und 277 Abs. 1 sowie § 293 HGB – also insbesondere die angehobenen Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse – können nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB wahlweise („dürfen" – **Unternehmenswahlrecht**) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt. Damit können die Erleichterungen aus der Anhebung der Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung zwischen klei-

1 Hierzu *Wulf*, DStZ 2014, 635 (637).

nen und mittleren Gesellschaften bereits auf den **Jahresabschluss zum 31.12. 2014** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahres 2014/2015 angewandt werden. Dies setzt allerdings voraus:

- dass auch die neue Umsatzdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB in diesem Jahresabschluss zum 31.12.2014 angewandt wird (Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB: „jedoch nur insgesamt").
- Weiterhin ist im Anhang oder Konzernanhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 HGB idF des BilRUG ergeben haben würde, zu erläutern (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB). Dh. auch die Umsatzerlöse des Vorjahres sind nach der neuen Umsatzdefinition zu ermitteln und nachrichtlich anzugeben (vgl. Rz. 2383).

Das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB lässt ebenso eine vorzeitige Anwendung auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu[1].

➲ **Beratungshinweis:** Das im Gesetzgebungsverfahren geplante **Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung aller Änderungen** durch das BilRUG für ein vor dem 1.1.2016 beginnendes Geschäftsjahr ist dagegen **nicht umgesetzt worden**. Insoweit waren vor allem befürchtete Probleme hinsichtlich der elektronischen Übermittlung der Bilanz nach § 5b EStG ausschlaggebend, da die aktuelle Taxonomie die Änderungen durch das BilRUG nicht beinhaltet[2].

112 Folgende Änderungen des BilRUG sind für die GmbH und die hiesigen Ausführungen von Bedeutung:

- Anhebung der Schwellenwerte nach § 267 HGB (Rz. 116ff. und Rz. 124ff. zur erstmaligen Anwendung),
- Abgrenzung des Kreises der Kleinstkapitalgesellschaften (Ausschluss von Finanzholdinggesellschaften) – § 267a HGB (Rz. 120ff.),
- Verzicht auf die erweiterten Rechnungslegungspflichten bei Einbezug in einen Konzernabschluss (§ 264 Abs. 3 HGB – Rz. 150ff.),
- Möglichkeit der Einfügung von Zwischensummen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (§ 265 Abs. 5 HGB – Rz. 915.1),
- Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 HGB); Wegfall des gesonderten Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträge (Rz. 937; Rz. 1683ff.; Rz. 1700),
- Abschreibungsdauer bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und eines Geschäfts- oder Firmenwertes (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB – Rz. 1128 und Rz. 1133),
- Anlagenspiegel/Anlagegitter (§ 284 Abs. 3 HGB – Rz. 1243ff.; Rz. 2154),
- Rücklage für noch nicht zahlungswirksam vereinnahmte Gewinnausschüttungen (§ 272 Abs. 5 HGB – Rz. 1427ff.),
- Entschließungsantrag hinsichtlich des Abzinsungssatzes bei Pensionsrückstellungen (Rz. 1517),

1 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729.
2 Vgl. BT-Drucks. 18/4351 v. 18.3.2015 (Stellungnahme des Bundesrates zum RegE des BilRUG).

- Restlaufzeitenvermerk bei Verbindlichkeiten (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB – Rz. 1535; Rz. 2164),
- Erläuterungen zu Eventualverbindlichkeiten (Rz. 2175 ff.; Rz. 2320; Rz. 1568),
- Geänderte Abgrenzung der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB – Rz. 1596 ff.; Rz. 1267; Rz. 1623),
- Anhang: Erleichterungen für kleine Gesellschaften (§ 288 Abs. 1 HGB – Rz. 2104; Rz. 2386 f.),
- Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss (§ 264 Abs. 1a HGB – Rz. 2111),
- Reihenfolge der Anhangserläuterungen (§ 284 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 HGB – Rz. 2118),
- Angaben zu außerbilanziellen Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB – Rz. 2167),
- Angaben zur Steuerlatenzrechnung (§ 285 Nr. 30 HGB – Rz. 2307 ff.),
- Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung (§ 285 Nr. 31 HGB – Rz. 2315 ff.),
- Anhangsangabe zu periodenfremden Erträgen und Aufwendungen (§ 285 Nr. 32 HGB – Rz. 2324),
- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind (§ 285 Nr. 33 HGB – Rz. 2328),
- Vorschlag/Beschluss über die Gewinnverwendung (§ 285 Nr. 34 HGB – Rz. 2334),
- Fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse bei erstmaliger Anwendung des BilRUG (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB – Rz. 2383),
- Offenzulegende Unterlagen (§ 325 HGB – Rz. 2766 ff.),
- Offenlegungsfrist (§ 325 Abs. 1a Satz 2 HGB – Rz. 2795),
- GmbH & Co. KG: Befreiung von den erweiterten Rechnungslegungspflichten bei Einbezug in einen Konzernabschluss (§ 264b HGB – Rz. 3037 ff.).

Hinzuweisen ist darauf, dass folgende Punkte der Richtlinie 2013/34/EU **nicht im BilRUG berücksichtigt** wurden[1]: 113

- Bilanzierung und Darstellung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalls (Art. 6 Abs. 1 (h) Richtlinie 2013/34/EU). Dh. die Geschäftsvorfälle sind im Zweifel nicht nach deren rechtlichen, sondern deren wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. Allerdings dürfte dies auch nach bisherigem Verständnis zu den nicht-kodifizierten GoB zu zählen sein[2], wobei die Reichweite dieses Grundsatzes durchaus unterschiedlich beurteilt wird.
- Nicht gesetzlich kodifiziert ist der Grundsatz der Wesentlichkeit (Art. 6 Abs. 1 (j) Richtlinie 2013/34/EU)[3]. Der Wesentlichkeitsgrundsatz gehört allerdings nach hM zu den nicht-kodifizierten GoB[4]. Hierzu auch Rz. 173 f.
- Bewertung von Rückstellungen zum besten Schätzwert (Art. 12 Abs. 12 Richtlinie 2013/34/EU). Das HGB spricht in § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB dage-

1 Vgl. *Lüdenbach/Freiberg*, StuB 2015, 563 f.
2 Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731 ff.
3 Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731.
4 Vgl. *Marx*, FR 2011, 267 mwN.

gen von dem Ansatz „des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages". Dies wird nach bisher hM so verstanden, dass dann, wenn sich eine Bandbreite möglicher Werte ergibt, nach dem Vorsichtsprinzip der höchste dieser Werte zu passivieren ist. Dies wäre nun allerdings möglicherweise nicht mehr richtlinienkonform[1]. Insoweit könnten sich über den Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch Konsequenzen für die steuerliche Gewinnermittlung ergeben.

➲ **Beratungshinweis:** Soweit diese Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU nicht in deutsches Recht umgesetzt wurden, gilt für den Bilanzierenden unmittelbar die Richtlinie. Welche Auswirkungen dies auf die Bilanzierungspraxis hat, bleibt abzuwarten.

II. Bestandteile der jährlichen Rechnungslegung

1. Überblick

114 Für alle Kaufleute besteht der Jahresabschluss aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB). Die GmbH muss den Jahresabschluss um einen **Anhang** erweitern, der mit der **Bilanz** und der **Gewinn- und Verlustrechnung** eine Einheit bildet (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB). Daneben ist nach § 264 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz HGB ein **Lagebericht** aufzustellen. § 264 Abs. 1a HGB bestimmt ausdrücklich, dass im Jahresabschluss anzugeben sind die Firma, der Sitz[2], das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, und falls sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung befindet, diese Tatsache. Offen ist, an welcher Stelle diese **allgemeinen Angaben zum Unternehmen** zu machen sind. ME sollten diese an den Anfang des Anhangs gestellt werden (vgl. Rz. 2111) bzw. bei Kleinstkapitalgesellschaften mangels Anhang im Kopfteil der Bilanz ausgewiesen werden. Möglich wäre aber auch ein separates Deckblatt zum Jahresabschluss.

115 Kapitalmarktorientierte Gesellschaften iS des § 264d HGB, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, haben ihren Jahresabschluss um eine **Kapitalflussrechnung und** einen **Eigenkapitalspiegel** zu erweitern, die mit der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang eine Einheit bilden (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Darüber hinaus wird diesen Gesellschaften ein Wahlrecht gewährt: Sie können den Jahresabschluss um eine **Segmentberichterstattung** erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz HGB).

➲ **Beratungshinweis: Nichtkapitalmarktorientierte Gesellschaften** brauchen weder eine Kapitalflussrechnung noch eine Segmentberichterstattung aufzustellen. Diese Angaben sind allerdings auf freiwilliger Basis im Anhang oder Lagebericht möglich.

1 Vgl. *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219. Dagegen aber auch *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731 ff.

2 ME ist insoweit auf den satzungsmäßigen Sitz der Gesellschaft, welcher auch im Handelsregister eingetragen ist, abzustellen. Dieser kann im Einzelfall vom Verwaltungssitz der Gesellschaft abweichen.

2. Größenklassen und Größenmerkmale

a) Größenklassen

aa) Definition der Größenklassen nach den §§ 267 und 267a HGB

Im Hinblick darauf, dass kleinen und mittelgroßen Gesellschaften **Erleichterungen hinsichtlich der Rechnungslegung, Prüfung und Publizität** gewährt werden (vgl. hierzu im Einzelnen die Ausführungen unter Rz. 144 ff.), ist die Unterscheidung in drei Größenklassen – und zusätzlich der weiteren Untergliederung der kleinen Gesellschaft in Kleinstkapitalgesellschaften – für die praktische Anwendung der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht von erheblicher Bedeutung. 116

Die Definition der **kleinen Gesellschaft** ist in § 267 Abs. 1 HGB enthalten. Die **mittelgroße Gesellschaft** wird in § 267 Abs. 2 HGB definiert. **Große Gesellschaften** werden schließlich in § 267 Abs. 3 HGB abgegrenzt. § 267a HGB definiert die Größenmerkmale für die **Kleinstkapitalgesellschaften**, als Untergruppe der kleinen Gesellschaft. 117

Mit dem **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)**[1] erfolgte in Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU[2] eine **Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB**. Dabei hat der Gesetzgeber den Rahmen der Richtlinie 2013/34/EU vollständig zu Gunsten der Unternehmen ausgeschöpft. Die Schwellenwerte stellen sich wie folgt dar: 118

	Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB)	kleine Gesellschaft (§ 267 Abs. 1 HGB)	mittelgroße Gesellschaft (§ 267 Abs. 2 HGB)	große Gesellschaft (§ 267 Abs. 3 HGB)
Bilanzsumme	≤ 350 000 Euro	≤ 6 000 000 Euro (vor BilRUG: ≤ 4 840 000 Euro)	≤ 20 000 000 Euro (vor BilRUG: ≤ 19 250 000 Euro)	> 20 000 000 Euro (vor BilRUG: > 19 250 000 Euro)
Jahresnettoumsatz	≤ 700 000 Euro	≤ 12 000 000 Euro (vor BilRUG: ≤ 9 680 000 Euro)	≤ 40 000 000 Euro (vor BilRUG: ≤ 38 500 000 Euro)	> 40 000 000 Euro (vor BilRUG: > 38 500 000 Euro)
Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 10 Personen	≤ 50 Personen	≤ 250 Personen	> 250 Personen

➲ **Beratungshinweis:** Bei der Abgrenzung der kleinen Gesellschaften iS des § 267 Abs. 1 HGB nach BilRUG ist zu beachten, dass gegenläufig zur Anhebung der Schwellenwerte im Einzelfall die Ausweitung der Umsatzerlösabgrenzung wirken kann. Die **Schwellenwerte des § 267a HGB** zur Abgrenzung der Kleinstkapitalgesellschaften sind durch das BilRUG unverändert geblieben, abgesehen davon, dass über den Verweis in § 267a Abs. 1 Satz 2 HGB nun auch eventuell aktivierte latente Steuern in die Bilanzsummenberechnung mit einzubeziehen sind, was allerdings nur in seltenen Fällen relevant sein dürfte[3]. Merklich (um ca. 24 %) wurden die **Grenzen zwischen kleinen und mittelgroßen Gesellschaften** angehoben. Dies führt – wie die Erläuterung zum Gesetzentwurf des BilRUG[4] richtig ausführt – zu einer deutlichen Entlastung kleinerer Unternehmen. Die Schwellenwerte zur Abgrenzung der mittelgroßen von den großen

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
2 Richtlinie 2013/34/EU, ABl. EU Nr. L 182 v. 29.6.2013, S. 19.
3 Vgl. *Theile*, GmbHR 2015, 172 (174).
4 BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 60.

Gesellschaften sind dagegen – entsprechend der Richtlinienvorgabe – nur um ca. 4 % angehoben worden.

119 Einschränkend ist zu beachten, dass eine Kapitalgesellschaft stets als große Gesellschaft gilt, wenn sie einen organisierten Markt iS des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere iS des § 2 Abs. 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist. Der Begriff „**kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft**" wird in § 264d HGB definiert. Auch für GmbH, an denen die **öffentliche Hand** (Bund, Länder, Gemeinden) beteiligt ist, gelten grundsätzlich die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften[1].

➲ **Beratungshinweis:** Die deutliche Anhebung der Schwellenwerte durch das BilRUG hinsichtlich der Abgrenzung der kleinen Gesellschaften iS des § 267 Abs. 1 HGB in Verbindung mit der Ausdehnung der Anhangserleichterungen für die kleinen Gesellschaften, führen zu einer deutlich stärkeren Skalierung der Anforderungen an die Rechnungslegung. Dies dürfte in der Praxis der mittelständischen Unternehmen große Bedeutung erlangen, ist es doch regelmäßiges Ziel, die Rechnungslegungspflichten mit möglichst geringem Aufwand (und damit geringen Kosten) zu erfüllen und möglichst wenige Informationen offen zu legen. Zu den Erleichterungen für kleine Gesellschaften vgl. Rz. 147.

bb) Ausschluss von (Finanz-)Holdinggesellschaften aus den Kleinstkapitalgesellschaften

120 Mit dem BilRUG[2] erfolgte eine Änderung des Anwendungsbereichs des § 267a HGB:

1. Einbezogen werden nach § 336 Abs. 2 Satz 3 HGB auch **Genossenschaften**.
2. Ausdrücklich ausgenommen werden nach § 267a Abs. 3 Nr. 1 HGB **Investmentgesellschaften** iS des § 1 Abs. 11 KAGB und nach § 267a Abs. 3 Nr. 2 HGB Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iS des § 1a Abs. 1 UBGG. Dies ist im Ergebnis keine Änderung zum Rechtsstand vor BilRUG, da diese Ausnahmen bislang in den Spezialgesetzen bereits verankert waren.
3. Ebenso ausgenommen sind **Beteiligungsgesellschaften**, welche abgegrenzt werden als „Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt" (§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB).

121 Mit der Einfügung des § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB wurde Art. 2 Nr. 15 iVm. Art. 36 Abs. 7 der Richtlinie 2013/34/EU umgesetzt. Die Abgrenzung nach § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB übernimmt wörtlich die Definition der „Beteiligungsgesellschaft" in Art. 2 Nr. 15 der Richtlinie 2013/34/EU. Besondere Relevanz wird diese Änderung für **(Finanz-)Holding-/Beteiligungsgesellschaften** haben, welche nach dem Rechtsstand vor BilRUG mangels Umsatzerlöse und Arbeitnehmer regelmäßig als Kleinstkapitalgesellschaft eingestuft wurden und damit insbesondere im Hinblick auf die Jahresabschlusspublizität erhebliche Vorteile in Anspruch nehmen konnten[3]. Nicht

1 Vgl. hierzu im Einzelnen WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 76.
2 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
3 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877; *Theile*, Jahresabschluss der Klein- und Kleinstgesellschaften, Herne 2013, S. 32 f.

betroffen von der Gesetzesänderung sind solche Holding-/Beteiligungsgesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen – sog. Führungs- oder Funktionsholding[1].

Der Ausschluss aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB ist wegen der verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe auslegungsbedürftig. Hier sollten folgende Leitlinien gelten[2]: 122

- Der „**Unternehmenszweck**" ergibt sich im Grundsatz aus der satzungsmäßigen Festlegung des Unternehmensgegenstandes nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG[3]. Diese Begriffswahl ist insoweit unglücklich gewählt, da der Unternehmenszweck im Zweifel meist schlicht die Gewinnerzielung oder in Ausnahmefällen die Verfolgung gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke, sein kann. Gemeint ist nach dem gesellschaftsrechtlichen Verständnis wohl eher der Unternehmensgegenstand. Dieser lässt sich auch für Außenstehende festmachen, da der Unternehmensgegenstand aus der Eintragung im Handelsregister ersichtlich ist (vgl. für die GmbH: § 10 Abs. 1 Satz 1 GmbHG). Der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand ist insofern allerdings mE nur ein Indiz. Letztlich maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Gesellschaft.
- Der Begriff der „**Verwaltung von Beteiligungen**" ist mE eng auszulegen in dem Sinne, dass dies das Halten der Beteiligung einschließlich Sammeln von beteiligungsrelevanten Daten, Berichterstattung über die Beteiligung und Überwachung, ob die Beteiligung die an diese gesteckten Ziele erreicht und daneben die Ausübung der Beteiligungsrechte, umfasst. Dies schließt auch ein übliches Beteiligungs-Controlling mit ein. Wird die Geschäftsführung ausgeübt oder werden Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaften in nicht unwesentlichem Umfang erbracht, wie bspw. Buchhaltung, Marketing oder Rechtsberatung, so geht dies mE über die Verwaltung von Beteiligungen hinaus[4], so dass die Ausnahmeregelung des § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB nicht erfüllt ist. Im Übrigen würde auch jede andere vom Umfang her nicht unwesentliche operative Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft die Anwendung der Ausnahmeregelung ausschließen (Gesetzeswortlaut: „… deren einziger Zweck …")[5].
- Die Stellung eines Komplementärs und die damit verbundene Haftungsübernahme und Geschäftsführung dürfte ebenfalls über die „Verwaltung" von Beteiligungen hinausgehen, so dass reine **Komplementär-GmbHs** weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaften in Frage kommen[6].
- Ein Ausschluss von dem Anwendungsbereich des § 267a HGB liegt dann nicht vor, wenn über die Gesellschaftsrechte hinaus unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft eingegriffen wird. Insoweit ist auf die tatsächliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft abzustellen. Die bloße Möglichkeit der Einflussnahme dürfte nicht ausreichen. Wichtiges Indiz für eine Einflussnahme ist ein bestehender **Beherrschungsvertrag** oder eine Personenidentität in der Geschäftsführung. Voraussetzung für eine solche Einflussnahme sind entsprechende Ressourcen, wobei dies nicht zwingend eigene Arbeitnehmer sein müssen, sondern bspw. in Fällen der Betriebsführung kann auch der Rückgriff auf Arbeitnehmer eines anderen genügen.

1 Vgl. *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2221).
2 Vgl. *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877 f.
3 Vgl. *Wälzholz* in GmbH-Handbuch, Rz. I 220: „Der Gegenstand des Unternehmens ist die Haupterkenntnisquelle für den Gesellschaftszweck …".
4 AA: *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877.
5 Hierzu *Henckel/Rimmelspacher*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36, S. 37 (38).
6 Ebenso *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877.

123 ➲ **Beratungshinweis: Komplementär-GmbHs** sind infolge der gesellschaftsvertraglichen Regelung zur Ausübung der Geschäftsführung bei der Beteiligungsgesellschaft berechtigt und verpflichtet und werden daher grds. nicht als „schädliche Beteiligungsgesellschaft" eingestuft, so dass diese nach wie vor bei Erfüllen der Größenkriterien als Kleinstkapitalgesellschaft eingestuft werden und damit insbesondere die deutlichen Erleichterungen bei der Jahresabschlusspublizität in Anspruch nehmen können[1].

cc) Erstmalige Anwendung der Größenmerkmale nach BilRUG

124 Hinsichtlich der **erstmaligen Anwendung der Änderungen durch das BilRUG** kann auf die Erläuterungen unter Rz. 111 verwiesen werden. An dieser Stelle ist nochmals ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die geänderten §§ 267, 267a Abs. 1 und 277 Abs. 1 sowie § 293 HGB – also insbesondere die angehobenen Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse – nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB wahlweise („dürfen" – **Unternehmenswahlrecht**) erstmals auf Jahresabschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt. Damit können die Erleichterungen aus der Anhebung der Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften bereits auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2014** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahres 2014/2015 angewandt werden. Das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB lässt ebenso eine vorzeitige Anwendung auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu[2].

125 ➲ **Beratungshinweis:** Sollen in Anwendung des Wahlrechts nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB die Erleichterungen für kleine Gesellschaften bereits zum 31.12.2015 in Anspruch genommen werden, so sind die maßgeblichen Schwellenwerte sorgfältig zu beobachten. Insbesondere die Bilanzsumme zum 31.12.2015 kann durch **bilanzpolitische Maßnahmen** mittels Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst werden. Zu denken ist – unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes – bspw. an den Aufschub von Außenfinanzierungen, Tilgung von Verbindlichkeiten aus vorhandener Liquidität, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen[3]. Nach dem Bilanzstichtag – und dies betrifft ggf. noch den Jahresabschluss zum 31.12.2014 – können nur noch – unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes-bilanzpolitische Wahlrechte genutzt werden, wie bspw. Bewertungswahlrechte beim Anlagevermögen, zB die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter, Ermessensspielräume bei der Abschreibungsbemessung oder Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert beim Finanzanlagevermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB).

126 Für die Feststellung der Größenklassen sind die **neuen Schwellenwerte rückwirkend auf die zu betrachtenden Jahre anzuwenden**, dh. für das Geschäftsjahr mit Abschlussstichtag 31.12.2015 (31.12.2014) sind zusätzlich die Werte für das vorhergehende Geschäftsjahr zum 31.12.2014 (31.12.2013) in die Schwellenwertermittlung gem. § 267 HGB einzubeziehen[4]. Erfolgt eine wahlweise Anwendung der neuen Schwellenwerte bereits auf den Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder zum 31.12.

1 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 (1730f.).
2 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729.
3 Vgl. zu Gestaltungsmöglichkeiten auch *Marx/Dollmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht – Kommentar, § 267 HGB Rz. 22.2 (Stand: Oktober 2012).
4 Auch der Hinweis auf die Richtlinie 2003/38/EG des Europäischen Rates v. 13.5.2003 zur Überprüfung der Schwellenwerte. Ebenso *Wulf*, DStZ 2014, 635 (638).

2015, so muss auch die Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB zwingend vorzeitig angewendet werden. Die Vergleichszahlen der Vorjahre (31.12. 2014 [31.12.2013]) sind daher mE auch auf Basis der neuen Umsatzdefinition zu ermitteln[1].

b) Größenmerkmale

aa) Bilanzsumme

127 Die Bilanzsumme setzt sich nach der durch das BilRUG in § 267 Abs. 4a Satz 1 HGB eingefügten (klarstellenden) Definition zusammen aus den Posten, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Abs. 2 HGB aufgeführt sind, also Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 Buchstabe A HGB), Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 Buchstabe B HGB), Rechnungsabgrenzungsposten (§ 266 Abs. 2 Buchstabe C HGB), Aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 Buchstabe D HGB) und Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (§ 266 Abs. 2 Buchstabe E HGB).

128 Ein **auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag** nach § 268 Abs. 3 HGB (vgl. Rz. 1346) ist nach § 267 Abs. 4a Satz 2 HGB ausdrücklich nicht einzubeziehen. Verluste mindern ohnehin die Bilanzsumme aufgrund des Ausweises des Eigenkapitals.

➲ **Beratungshinweis:** Maßgebend ist die Bilanzsumme der aufgestellten Bilanz, die folglich durch Ausweis, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, so bspw. das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern, beeinflusst werden kann[2]. Nicht zulässig ist, für Zwecke der Anwendung der Vorschrift des § 267 HGB Korrekturen außerhalb der Bilanz im Hinblick auf die beanspruchten Wahlrechte durchzuführen[3].

bb) Umsatzerlöse

129 Die Definition der Umsatzerlöse ergibt sich aus § 277 Abs. 1 HGB. Zur Abgrenzung vgl. Rz. 1596ff. Abgestellt wird auf die Umsatzerlöse in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag (§ 267 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 HGB). Im Falle von Rumpfgeschäftsjahren (bei Änderung des Geschäftsjahrs) sind daher – rückwärts vom Abschlussstichtag aus – die Umsätze der fehlenden Monate hinzuzurechnen, bis die Zahl von 12 Monatsumsätzen erreicht ist[4]. Bei Rumpfgeschäftsjahren anlässlich von Neugründungen wird auf die Ausführungen unter Rz. 141 verwiesen.

➲ **Beratungshinweis:** Hinsichtlich des Merkmals Umsatzerlöse ist die Neudefinition in § 277 Abs. 1 HGB (hierzu Rz. 1596ff.) zu beachten. Da die Neudefinition der Umsatzerlöse im Einzelfall zu einer deutlich weiteren Abgrenzung zu Lasten der Position sonstige betriebliche Erträge führen kann, muss im Einzelfall sorgfältig geprüft werden, welche Konsequenzen sich insoweit auf die Einstufung nach § 267 HGB ergeben[5].

---

1 So auch *Röser/Roland/Rimmelspacher*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36, S. 4 (7).
2 Vgl. mit Beispielen *Marx/Dollmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht – Kommentar, § 267 HGB Rz. 22.2 (Stand: Oktober 2012).
3 So auch *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 6.
4 Vgl. auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 267 HGB Rz. 12.
5 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877.

cc) Zahl der Arbeitnehmer

130 Bei der Zahl der Arbeitnehmer wird auf den Jahresdurchschnitt abgestellt (§ 267 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31.3., 30.6., 30.9. und 31.12. beschäftigten Arbeitnehmer **einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer**, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten (§ 267 Abs. 5 HGB).

131 Bei einem vom Kalenderjahr **abweichenden Geschäftsjahr** ist hinsichtlich der Ermittlungsmethode zu beachten: Da die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten zugrunde gelegt werden soll (vgl. auch die Formulierung unter (12) der Erwägungsgründe der RL 2013/34/EU), ist rückwärts vom Abschlussstichtag die Zahl der Beschäftigten an den vier im Gesetz genannten Quartalsenden in der Berechnung zu berücksichtigen. Endet zB das Geschäftsjahr am 30.9. eines Kalenderjahres, so ist in die Ermittlung der im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmer die Zahl der Beschäftigten am 30.9., 30.6., 31.3. und 31.12. (des Vorjahres) einzubeziehen.

132 Ähnlich ist im Falle eines **Rumpfgeschäftsjahrs** vorzugehen. Bei einem Rumpfgeschäftsjahr zum 31.3. ist daher die Zahl der Arbeitnehmer am 31.3. und am 31.12., 30.9. und 30.6. des Vorjahres zu berücksichtigen[1].

133 Die **Qualifizierung** der Mitarbeiter **als Arbeitnehmer** iS der gesetzlichen Vorschrift richtet sich nach dem Arbeitsrecht, nicht nach steuerlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften[2]. Folglich zählen zu den Arbeitnehmern iS der Größenmerkmale auch: Schwerbehinderte, wegen Mutterschaftsurlaub Abwesende, Heimarbeiter, zu Wehrübungen freigestellte Arbeitnehmer, Reisende.

134 **Nicht zu den Arbeitnehmern** werden gerechnet:

- Geschäftsführer der Gesellschaft (GmbH, Komplementär-GmbH),
- den Grundwehrdienst leistende Wehrpflichtige,
- Leiharbeitnehmer (sind Arbeitnehmer des Verleihers)[3] – anders dagegen im Konzern gegen vollständigen Aufwandsersatz überlassene Arbeitnehmer[4],
- aufgrund eines Werkvertrages überlassene Beschäftigte,
- Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis wegen Erziehungsurlaub ruht,
- zur Berufsausbildung Beschäftigte,
- aufgrund von Vorruhestandsregelungen ausgeschiedene Arbeitnehmer,
- freie Mitarbeiter, die nicht als Arbeitnehmer aufgrund eines Dienstvertrages gelten.

➲ **Beratungshinweis:** Der bislang nach der hM erfolgende Nichteinbezug **von Leiharbeitnehmern** kann zu einer deutlichen Verfälschung der Verhältnisse führen. Aus diesem Grunde wird vorgeschlagen, solche Leiharbeitnehmer, die nicht nur zur Abdeckung von Produktionsspitzen eingesetzt werden und orga-

1 So wie hier auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 267 HGB Rz. 15.
2 Vgl. *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 9.
3 So auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 9; *Marx/Dollmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht – Kommentar, § 267 HGB Rz. 29 (Stand: Oktober 2012).
4 So auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 9 mwN.

nisatorisch in den Betrieb eingegliedert sind, den angestellten Arbeitskräften gleichzustellen[1]. Im Hinblick auf die durch den Jahresabschluss zu erfüllende Informationsfunktion ist dieser Ansicht zuzustimmen. Dann müsste konsequenterweise aber auch der Aufwand aus dem Einsatz von Leiharbeitnehmern in der Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Personalaufwand gezeigt werden[2]. Andererseits spielt auch im Übrigen, so bspw. bei der Zählung von Teilzeitbeschäftigten, eine wirtschaftliche Betrachtung keine Rolle, sondern es wird ausschließlich an die arbeitsrechtliche Einstufung angeknüpft.

Teilzeitbeschäftigte sind voll zu zählen, eine Umrechnung auf Vollzeitkräfte kommt nicht in Betracht[3]. 135

c) Einstufung in die Größenklassen – zeitliche Anforderungen an die Über-/Unterschreitung der Schwellenwerte

Kleine Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei vorstehend genannten Größenmerkmale nicht überschreiten (§ 267 Abs. 1 Satz 1 HGB). **Mittelgroße Gesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei für die kleine GmbH relevanten Größenmerkmale überschreiten, jedoch jeweils mindestens zwei der drei für die große Gesellschaft maßgeblichen Merkmale nicht überschreiten (§ 267 Abs. 2 Satz 1 HGB). 136

Die Rechtsfolgen der Qualifizierung als kleine oder mittelgroße Gesellschaft treten nur ein, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren (vgl. die nachfolgende Abb.) die maßgeblichen Größenmerkmale über- oder unterschritten werden (§ 267 Abs. 4 Satz 1 HGB). Dabei zählen Rumpfgeschäftsjahre als volle Geschäftsjahre[4]. 137

Abb.: Rechtsfolgen der Größenmerkmale

	Voraussetzungen für kleine Gesellschaft erfüllt (zwei der drei Größenmerkmale nicht überschritten)			Qualifizierung als „klein" im Zeitpunkt
Zeitpunkt 31.12.	x1	x2	x3	x3
Beispiel 1:	–*)	ja	Ja	ja
Beispiel 2:	ja	ja	Nein	ja
Beispiel 3:	nein	nein	Ja	nein

*) Da an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen die Größenmerkmale entweder überschritten oder nicht überschritten waren, kommt es auf dieses Jahr nicht mehr an.

Sind an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die maßgeblichen Größenmerkmale über- oder unterschritten, so ist die Qualifizierung relativ problemlos. Zur Verdeutlichung sei auf das **Beispiel 1** in der Abbildung verwiesen. Im Beispiel 1 ist die Gesellschaft im Zeitpunkt 31.12.x3 als klein zu qualifizieren. Der Grund hierfür ist, dass im Beispiel 1 am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Bilanzstichtag zwei der drei relevanten Größenmerkmale nicht überschritten waren.

1 So *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 9.
2 So dann auch konsequent *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 9 und § 275 HGB Rz. 34.
3 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 267 HGB Rz. 13; *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 12; *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 7.
4 *Marx/Dollmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht – Kommentar, § 267 HGB Rz. 21 (Stand: Oktober 2012).

138 Sind die Größenmerkmale nur am Abschlussstichtag oder nur am vorhergehenden Abschlussstichtag überschritten oder nicht überschritten, so dehnt sich der Betrachtungszeitraum aus, da die Rechtsfolgen der Größenmerkmale nur dann eintreten, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden (§ 267 Abs. 4 Satz 1 HGB).

Im **Beispiel 2** in der Abbildung sind die Größenmerkmale für die kleine Gesellschaft am Abschlussstichtag x3 überschritten. Ob die Gesellschaft nunmehr als mittelgroß zu qualifizieren ist, hängt davon ab, wie sie am vorhergehenden Bilanzstichtag zu qualifizieren war. War sie am vorhergehenden Bilanzstichtag als klein zu bezeichnen, so verbleibt es bei der Qualifizierung als klein. Im Beispiel 2 ist die Gesellschaft am 31.12.x2 klein, da sie an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen die Größenmerkmale nicht überschritten hatte.

Im **Beispiel 3** in der Abbildung sind die Größenmerkmale nicht am Abschlussstichtag x3, wohl aber am Abschlussstichtag x2 überschritten. Da die Gesellschaft am Abschlussstichtag x2 nicht als klein zu qualifizieren ist, weil an den beiden vorhergehenden Abschlussstichtagen die Voraussetzungen für die kleine Gesellschaft nicht erfüllt waren, kann eine Umqualifizierung in klein zum Abschlussstichtag x3 noch nicht erfolgen.

139 Wird damit erstmals zum **Abschlussstichtag x3** entsprechend den vorgenannten Grundsätzen eine Qualifizierung als klein oder mittelgroß durchgeführt, so kann in den nachfolgenden Jahren an der Qualifizierung festgehalten werden, bis an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen zwei der maßgeblichen Größenmerkmale überschritten sind.

140 Besonderheiten ergeben sich im Falle der **Umwandlung oder Neugründung**. In diesen Fällen wird nicht auf zwei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage abgestellt. Vielmehr wird eine Gesellschaft bereits dann als klein oder mittelgroß qualifiziert, wenn die entsprechenden Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen (§ 267 Abs. 4 Satz 2 HGB).

141 Bei der **Neugründung** stellen sich Fragen hinsichtlich der Umsatzerlöse und der Zahl der Arbeitnehmer als **zeitraumbezogene Größe**.

Läuft bei einer Neugründung das Rumpfgeschäftsjahr über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, so kommt uE eine Hochrechnung der Umsatzzahlen auf einen Jahresumsatz von zwölf Monaten nicht in Betracht[1].

Ähnliches gilt für die Ermittlung der Zahl der Arbeitnehmer. Die Quartalszahlen, die in das Rumpfgeschäftsjahr fallen, sind zu berücksichtigen. Enthält im Extremfall das Rumpfgeschäftsjahr keine Quartalszahl, ist die Arbeitnehmerzahl am Bilanzstichtag zu berücksichtigen[2].

142 Unter **Umwandlung** ist der Formwechsel, die Verschmelzung und die Spaltung zu verstehen (vgl. hierzu Rz. 4151, Rz. 4351, Rz. 4401). Hinsichtlich des **Formwechsels** einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, bei der sich lediglich das Rechtskleid der Gesellschaft ändert, überrascht, dass insoweit auch die beson-

1 Vgl. *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 8; *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 12; aA *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 267 HGB Rz. 19.

2 Vgl. *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 13; *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267 HGB Rz. 12.

dere Regelung des § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB ähnlich wie bei der Verschmelzung und Spaltung gilt[1].

Bei der Ermittlung der Umsatzerlöse ist auf den Zeitraum der letzten zwölf Monate vor dem Abschlussstichtag der jeweiligen Nachfolgegesellschaft abzustellen. Entsprechendes gilt für die durchschnittliche Zahl der Mitarbeiter der Nachfolgegesellschaft. 143

3. Erleichterungen hinsichtlich der Jahresabschlusserstellung für kleine und mittlere Gesellschaften

a) Differenzierte Anforderungen an die Rechnungslegung

Die Pflichten der Gesellschaften im Rahmen der Rechnungslegung sind nach Größenklassen differenziert. Die gewährten Erleichterungen werden an verschiedensten Stellen im HGB genannt. Im Überblick gelten folgende Grundsätze: 144

Abb.: Überblick über die Pflichten und Erleichterungen für die GmbH und GmbH & Co. KG

	KleinstkapGes/ PersGes iS des § 267a HGB	**Kleine KapGes/ PersGes iS des § 267 Abs. 1 HGB**	**Mittelgroße KapGes/PersGes iS des § 267 Abs. 2 HGB**	**Große KapGes/ PersGes iS des § 267 Abs. 3 HGB**
Bestandteile des Jahresabschlusses	Bilanz, GuV – ganz stark zusammengefasst; kein Anhang	Bilanz, GuV, Anhang (stark vereinfacht)	Bilanz, GuV, Anhang (vereinfacht)	Bilanz, GuV, Anhang
Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV	§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB und § 275 Abs. 5 HGB – ganz stark zusammengefasst	§§ 266 und 275 HGB (vereinfacht)	§§ 266 und 275 HGB	§§ 266 und 275 HGB
Lagebericht	nein	nein	ja	ja
Aufstellungsfrist	6 Monate	6 Monate	3 Monate	3 Monate
Prüfungspflicht	nein	nein	ja	ja
Offenlegung (Publizität)	Bundesanzeiger (Vereinfachungen und ohne GuV) oder wahlweise Hinterlegung	Bundesanzeiger (Vereinfachungen und ohne GuV)	Bundesanzeiger (Vereinfachungen)	Bundesanzeiger

➲ **Beratungshinweis I:** Der **Gesellschaftsvertrag** kann unabhängig von der Größe der Gesellschaft verschärfte Regelungen, insbesondere die Anwendung der Vorschriften für die große GmbH, vorsehen, was insoweit vorrangig ist.

➲ **Beratungshinweis II:** § 267 Abs. 6 HGB bestimmt ausdrücklich, dass „**Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmer** nach anderen Gesetzen" von den größenabhängigen Anforderungen an die Rechnungslegung unberührt bleiben. So werden bspw. die Informationsrechte der Arbeitnehmervertreter nach dem Betriebsverfassungsgesetz (insbesondere §§ 106 ff. BetrVG) nicht dadurch einge-

1 Vgl. *Winkeljohann/Lawall* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 267 HGB Rz. 26.

schränkt, dass bspw. bei einer kleinen Gesellschaft die Gewinn- und Verlustrechnung nicht der Offenlegung unterliegt.

b) Keine Erleichterungen für große Gesellschaften

145 Die großen Gesellschaften haben einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und einen Lagebericht aufzustellen; diese Unterlagen sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Jahresabschluss, Lagebericht, Vorschlag für bzw. Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses und der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über dessen Versagung sind im Bundesanzeiger bekannt zu machen. Für die HGB-Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung ist ein gesetzlich verbindliches Gliederungsschema vorgeschrieben.

Für große Kapitalgesellschaften wird ein Unternehmenswahlrecht begründet, den im Bundesanzeiger bekannt zu machenden Einzelabschluss nach IAS/IFRS-Rechnungslegungsstandards aufzustellen (§ 325 Abs. 2a HGB). Dieser informationsorientierte Einzelabschluss tritt neben den weiterhin aufzustellenden (dann aber nicht offenzulegenden) HGB-Jahresabschluss.

➲ **Beratungshinweis:** Erleichterungen bei der Bilanzierung, Prüfung und Offenlegung existieren für große Gesellschaften somit nicht. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass für **kapitalmarktorientierte Unternehmen** punktuell noch erweiterte Vorschriften gelten, so bspw. nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB hinsichtlich der Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und eines Eigenkapitalspiegels.

c) Erleichterungen für mittelgroße Gesellschaften

146 Der mittelgroßen Gesellschaft werden verschiedene Erleichterungen gewährt. So müssen sie lediglich eine verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen (§ 276 Satz 1 HGB). Dies bedeutet, dass die Gewinn- und Verlustrechnung mit dem sog. Rohergebnis beginnen kann (vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 941), dh., die Umsatzerlöse und die Bestandsveränderung sowie die sonstigen betrieblichen Erträge können mit dem Materialaufwand saldiert werden und sind damit nicht separat offenzulegen. Auch der Anhang kann in etwas verkürzter Form aufgestellt werden entsprechend § 288 Satz 2 HGB. Weitere Erleichterungen werden bei der Offenlegung gewährt. So ist lediglich eine verkürzte Bilanz nach § 327 Nr. 1 HGB und ein noch zusätzlich verkürzter Anhang nach § 327 Nr. 2 HGB offenzulegen.

d) Erleichterungen für kleine Gesellschaften

147 Deutlich weitergehende Erleichterungen werden den kleinen Gesellschaften iS des § 267 Abs. 1 HGB gewährt:

- Bilanz: Beschränkung des gesonderten Ausweises auf die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Positionen (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB);
- GuV: Zusammenfassung bestimmter Positionen zum Rohergebnis (§ 276 Abs. 1 HGB);
- Anhang: kann stark verkürzt aufgestellt werden (§ 288 Abs. 1 HGB);
- keine Pflicht zur Erstellung eines Anlagegitters (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB);
- nach § 274a Nr. 4 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung des § 274 HGB über die Abgrenzung latenter Steuern befreit;
- die Abschlussprüfung entfällt nach § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB;

- keine Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
- die Gewinn- und Verlustrechnung und die hierzu gemachten Anhangsangaben brauchen nicht offengelegt zu werden (§ 326 Abs. 1 HGB).

e) Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Für Kleinstkapitalgesellschaften iS des § 267a HGB gelten zunächst alle vorstehend für kleine Gesellschaften dargestellten Erleichterungen. Daneben können (Wahlrecht) folgende Erleichterungen in Anspruch genommen werden: 148

- nach § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB können Kleinstkapitalgesellschaften die Darstellung der Bilanz auf Buchstabenposten verkürzen;
- deutlich verkürztes Gliederungsschema für die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 5 HGB);
- nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB sind Kleinstkapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs befreit; Voraussetzung ist allerdings, dass folgende Angaben dann – soweit vorhanden – unterhalb der Bilanz gemacht werden:
  1. Haftungsverhältnisse,
  2. Angaben zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung oder Aufsichtsorgane und
  3. bei Aktiengesellschaften und der KGaA auch Angaben zu eigenen Aktien;
- Nach § 326 HGB können Kleinstkapitalgesellschaften wählen, ob sie die Offenlegungspflicht
  1. durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder
  2. durch Hinterlegung der Bilanz beim Bundesanzeiger erfüllen, wobei dann interessierte Dritte eine Abschrift der Bilanz verlangen können.

Es besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Inanspruchnahme und diese Erleichterungen müssen nicht zwingend insgesamt, sondern können auch einzeln angewandt werden[1]. Dabei ist allerdings der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten. 149

➲ **Beratungshinweis:** Nach Art. 70 Abs. 1 EGHGB gelten die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften hinsichtlich der Aufstellung des Jahresabschlusses erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2012 enden, also für das Geschäftsjahr 2012 (Bilanz auf den 31.12.2012) bzw. das Geschäftsjahr 2012/2013.

4. Verzicht auf die erweiterten Rechnungslegungspflichten bei Einbezug in einen Konzernabschluss

§ 264 Abs. 3 HGB enthält eine Erleichterung für bestimmte Kapitalgesellschaften, die in einen Konzernabschluss einbezogen sind. Nach dieser Vorschrift können unter bestimmten Voraussetzungen GmbH-Tochterunternehmen eines nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens von der Anwendung der für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Rechnungslegungs- (§§ 264–289 HGB), Prüfungs- (§§ 316–324 HGB) und Offenlegungspflichten 150

1 Vgl. *Hoffmann*, StuB 2012, 729; *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 267a HGB Rz. 1.

(§§ 325–329 HGB) **befreit** werden. Die Befreiung ist als **Wahlrecht** ausgestaltet („… braucht …"). Die Befreiung greift auch, wenn die GmbH Tochterunternehmen eines nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens ist, falls dieses von dem Wahlrecht nach § 13 Abs. 3 Satz 1 PublG nicht Gebrauch gemacht hat (§ 264 Abs. 4 HGB). Vorgaben des Gesellschaftsvertrages hinsichtlich der Rechnungslegung sind allerdings vorrangig zu beachten, können dieses Wahlrecht also einschränken[1]. Der § 264 Abs. 3 und 4 HGB findet keine Anwendung auf die GmbH & Co. KG; insoweit ist aber die Parallelvorschrift des § 264b HGB einschlägig.

➲ **Beratungshinweis:** Mit dem BilRUG wurde nun klargestellt, dass mit der Anwendung des § 264 Abs. 3 HGB – anders als bei der Parallelvorschrift des § 264b HGB für die GmbH & Co. KG (vgl. Rz. 3037) – keine Selbstbefreiung für das Mutterunternehmen verbunden ist („Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen …")[2].

151 Die **Befreiung** von den erweiterten Rechnungslegungspflichten für Kapitalgesellschaften ist gem. § 264 Abs. 3 HGB an folgende **fünf Bedingungen** geknüpft:

1. Zustimmung aller Gesellschafter des Tochterunternehmens zur Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr;
2. Erklärung des Mutterunternehmens, dass dieses bereit ist, „für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen";
3. Einbeziehung der Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss der Mutter und der Konzernabschluss muss im Einklang mit den Richtlinien 2013/34/EU und 2006/43/EG stehen;
4. Die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben und
5. für das Tochterunternehmen sind nach § 325 Abs. 1 bis 1b HGB offengelegt worden:
   a) der Beschluss nach vorstehender Nr. 1,
   b) die Erklärung nach vorstehender Nr. 2,
   c) der Konzernabschluss,
   d) der Konzernlagebericht und
   e) der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach vorstehnder Nr. 3.

152 Zentrale Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung ist die **Einstandspflicht des Mutterunternehmens** nach § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB. Die Einstandspflicht umfasst nach dem Gesetzeswortlaut alle bei dem Tochterunternehmen zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen, und zwar unabhängig davon, wann diese begründet wurden. Die Einstandspflicht ist zeitlich befristet auf das folgende Geschäftsjahr. Durch das **BilRUG**[3] erfolgte mit Wirkung erstmals für Jahresabschlüsse sowie Lageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr (also das Geschäftsjahr 2016 bzw. 2016/2017)[4] eine **Anpassung dieser Voraus-**

1 So auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 264 HGB Rz. 39.
2 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729.
3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
4 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.

setzung an den Richtlinientext. Nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB idF vor BilRUG lautete die Voraussetzung: „das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes oder nach dem für das Mutterunternehmen maßgeblichen Recht verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat und diese Erklärung nach § 325 offengelegt worden ist". Nach der Gesetzesbegründung zum BilRUG[1] soll insoweit keine Änderung der bisherigen Praxis eintreten. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt: „Gemeint ist damit nicht zwingend eine Außenhaftung des Mutterunternehmens gegenüber Gläubigern des Tochterunternehmens. Es reicht eine Innenhaftung gegenüber dem Tochterunternehmen. Eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen reicht für diese Einstandspflicht im Regelfall aus. Entscheidend ist, dass das Mutterunternehmen sicherstellt, dass das Tochterunternehmen jederzeit zur Erfüllung seiner Verpflichtungen in der Lage ist und es bei Bedarf mit den notwendigen Mitteln ausstattet. Der Ausschuss geht daher davon aus, dass mit der Streichung des Hinweises auf § 302 AktG keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig ist.". Festzustellen ist allerdings zunächst, dass die bisherige Gesetzesfassung mit dem Verweis auf § 302 AktG auf den Ausgleich bilanzieller Jahresfehlbeträge und die neue Gesetzesfassung auf den Ausgleich von „Verpflichtungen" abstellt, was im Einzelfall durchaus nicht deckungsgleich sein muss[2]. Der Begriff Verpflichtungen stellt auf Liquiditätsbelastungen ab und umfasst neben bilanzrechtlichen Schulden zB auch Haftungsverhältnisse oder Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften, andererseits aber keine noch nicht zahlungswirksam gewordenen Aufwendungen[3]. Allerdings schlagen sich Liquiditätsbelastungen in aller Regel auch in bilanziellen Aufwendungen nieder. Entscheidend dürfte sein, dass das Mutterunternehmen sicherstellt, dass die Tochtergesellschaft bei Bedarf finanziell so ausgestattet wird, dass dieses den Verpflichtungen nachkommen kann[4]. Nach derzeitigen Erkenntnissen kann die Verpflichtungserklärung in Form einer Nachschusspflicht oder einer harten Patronatserklärung oder auch durch Einbezug in einen vom Mutterunternehmen garantierten und für das Folgejahr unkündbaren cash pool erfolgen, ist also als Innenhaftung gegenüber dem Tochterunternehmen und nicht etwa als Außenhaftung gegenüber den Gläubigern des Tochterunternehmens ausgestaltet[5].

➲ **Beratungshinweis:** Besteht kein Gewinnabführungsvertrag, sondern wird die Voraussetzung nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB durch eine **freiwillige Verlustübernahmeverpflichtung** erfüllt[6], so ist zu prüfen, ob die eingegangene Verpflichtung den neuen gesetzlichen Anforderungen entspricht. Insoweit bestehen noch Unsicherheiten hinsichtlich der Gesetzesauslegung[7]. 153

Sind die oa. Bedingungen erfüllt, ist die GmbH lediglich verpflichtet, nach den §§ 238–263 HGB Bücher zu führen und einen Jahresabschluss (Bilanz und GuV **ohne Anhang** gem. § 242 HGB), also nach den für alle Kaufleute geltenden Regeln, aufzustellen. Dieser Einzelabschluss hat für die GmbH Bedeutung für eine etwaige Ausschüttungsbemessung bzw. Gewinnabführung bei Bestehen eines Gewinn- 154

1 BT-Drucks. 18/5256 v. 17.6.2015, S. 82.
2 Hierzu auch *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2220).
3 Vgl. *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 197 (198).
4 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BR-Drucks. 18/5256, S. 80.
5 Vgl. *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 197 (198); *Kühne/Richter*, BB 2015, 878; *Bode*, DB 2015, 818; *Deubert*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36, S. 41 (42 f.).
6 Hierzu im Einzelnen *Förschle/Deubert* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264 HGB Rz. 133.
7 Vgl. hierzu *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 f.

abführungsvertrages und für die Ermittlung der **steuerlichen Bemessungsgrundlage**. Da somit auch für eine GmbH, die von der Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch macht, Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach dem HGB besteht, gilt, dass nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns das Betriebsvermögen anzusetzen ist, dass nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist.

155 ➲ **Beratungshinweis:** Zu beachten ist, dass die Erleichterungen für die einbezogene GmbH nach den **gesellschaftsvertraglichen Regelungen** eingeschränkt sein können. So kann der Gesellschaftsvertrag bspw. eine Pflichtprüfung oder gar die Anwendung der erweiterten Vorschriften für Kapitalgesellschaften zwingend vorsehen, so dass § 264 Abs. 3 HGB ins Leere laufen würde. Soll von den – oder ggf. einzelnen – Erleichterungen Gebrauch gemacht werden, ist daher ggf. eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages erforderlich.

156 Die angeführte Befreiung gilt auch dann, wenn der Konzernabschluss freiwillig aufgestellt wird[1]. Ferner steht der Inanspruchnahme der Befreiungsregelung nicht entgegen, dass das **Mutterunternehmen seinerseits eine Tochtergesellschaft** ist und wegen § 291 HGB auf die Aufstellung eines eigenen Konzernabschlusses verzichtet. Dasselbe gilt, wenn ein deutsches Mutterunternehmen gem. Art. 4 EU-VO bzw. § 315a Abs. 2 HGB einen Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellt (vgl. Rz. 5170ff.). Durch das MicroBilG wurde der Anwendungsbereich des § 264 Abs. 3 HGB dahingehend erweitert, dass der befreiende Konzernabschluss nicht länger nur von einem inländischen, sondern auch von einem Mutterunternehmen mit Sitz in der EU/EWR aufgestellt werden darf[2].

157 ➲ **Beratungshinweis:** Die Bedeutung der Befreiungsregelung für eine betroffene konzernverbundene GmbH ist allerdings zu relativieren, da es für die GmbH nicht bei der Aufstellung eines Abschlusses nach den §§ 238–263 HGB – also den weniger strengen Vorschriften für alle Kaufleute – bleiben kann. Die Tochter-GmbH muss nämlich eine den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der Muttergesellschaft entsprechende HB II aufstellen, die die Grundlage für die Konsolidierung bildet[3]. Diese ist nach § 317 Abs. 3 HGB durch den Konzernabschlussprüfer zu prüfen. Als wichtiger Vorteil bei Inanspruchnahme der Befreiungsregelung des § 264 Abs. 3 HGB verbleibt aber der **Verzicht auf die Offenlegung des HGB-Jahresabschlusses**. Damit bestehen in diesem Fall also erhebliche Publizitätserleichterungen, was insbesondere im Mittelstand sehr bedeutend sein kann.

III. Rahmenbedingungen für den Jahresabschluss

1. Aufgaben des Jahresabschlusses

158 Die Weiterentwicklung des HGB-Bilanzrechts durch das BilMoG über eine maßvolle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS hat zu einer **Stärkung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses** geführt. Die Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses als Grundlage der Gewinn-

1 Strittig, hierzu nur *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 264 HGB Rz. 40b mwN.
2 Erstmalige Anwendung: Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen; Art. 70 Abs. 2 Satz 1 EGHGB.
3 So auch *Förschle/Deubert* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264 HGB Rz. 109.

- Aktivierung latenter Steuern (vgl. Rz. 1546 ff.);
- Aktivierung des Disagio (vgl. Rz. 1345);
- Passivierungswahlrecht nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB (vgl. Rz. 1479 ff.).

Das Prinzip der Ansatzstetigkeit impliziert, dass die vorgenannten Ansatzwahlrechte sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht jeweils nur einheitlich ausgeübt werden können[1]. Voraussetzung ist jedoch, dass jeweils **art- oder funktionsgleiche Vermögensgegenstände** einer Bilanzierungskategorie vorliegen. 857

Ansatzstetigkeit gilt auch für **Ermessensspielräume beim Ansatz**, so bspw. bei der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten oder bei der Schätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus bestehenden Verpflichtungen[2]. 858

Liegt ein **begründeter Ausnahmefall** von der allgemeinen Ansatzstetigkeit nach § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. § 252 Abs. 2 HGB vor, ist hierüber im **Anhang** gem. § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB zu berichten und die Abweichung vom Grundsatz zu begründen. Der Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. 859

Einstweilen frei. 860–900

B. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

I. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

Im Gegensatz zu Personenunternehmen ist bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften iS des § 264a HGB die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung anhand der in den §§ 266 und 275 HGB **gesetzlich festgelegten Schemata** vorgegeben. Allerdings bestehen insoweit größenabhängige Erleichterungen, insbesondere geringere Gliederungsanforderungen für kleine Gesellschaften und für Kleinstkapitalgesellschaften iS des § 267a HGB. 901

Die **Allgemeinen Grundsätze für die Gliederung** sind in § 265 HGB festgeschrieben. Diese Grundsätze gelten ausdrücklich sowohl für die Bilanz als auch für die Gewinn- und Verlustrechnung. 902

1. Gliederungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB)

Zur Erleichterung der Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse wird neben einer Stetigkeit hinsichtlich der Ansatzmethoden und der Bewertungsmethoden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) auch eine Stetigkeit hinsichtlich der Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gefordert (sog. **formelle Stetigkeit** oder auch **Darstellungsstetigkeit**). Die formelle Stetigkeit umfasst Bezeichnung, Inhalt und Reihenfolge der Einzelposten und Bildung von Zwischensummen sowie die Aufteilung der Darstellung zwischen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang[3]. 903

1 Vgl. *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1493).
2 IDW RS HFA 38, Tz. 7.
3 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 265 HGB Rz. 8; *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 2.

904 **Änderungen** hinsichtlich der Gliederung sind zulässig, wenn die Schwellenwerte nach § 267 HGB unterschritten und damit verbundene Erleichterungen in Anspruch genommen werden, und Gliederungsänderungen sind im umgekehrten Fall, also wenn durch Überschreiten von Schwellenwerten bisher in Anspruch genommene Erleichterungen wegfallen, zwingend. Abweichungen von der Gliederungsstetigkeit sind nach § 265 Abs. 1 Satz 1, letzter Teilsatz HGB zwingend, „soweit in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind". Zu nennen sind bspw. Änderungen in der Geschäftstätigkeit, die die Aufnahme neuer Gliederungsposten oder die Zusammenfassung bestehender Positionen erfordern oder auch die erstmalige Einbindung in einen Konzern und eine damit einhergehende Anpassung an die Gliederungsgepflogenheiten der Konzernmutter[1]. Ebenso auch der Wechsel der Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung vom Gesamtkosten- zum Umsatzkostenverfahren oder umgekehrt. Erfolgen Abweichungen hinsichtlich der Darstellung, so sind diese nach § 265 Abs. 1 Satz 2 HGB im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen.

2. Angabe der Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 HGB)

905 Um die Entwicklung der Gesellschaft leichter beurteilen zu können, müssen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend Vorjahresbeträge angegeben werden. Dies gilt auch für Untergliederungen von Posten, sowie für „davon"-Vermerke[2]. Ist eine Position entweder im Vorjahr oder im aktuellen Jahr nicht besetzt, so muss für das entsprechende Jahr ein Nullwert angegeben werden.

906 Anhangangaben sind in zwei Fällen erforderlich:

(1) Wenn **Vorjahresbeträge nicht vergleichbar** sind, ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB). Ein solcher Anwendungsfall kann bspw. gegeben sein, wenn ein verbundenes Unternehmen bestehende Bankverbindlichkeiten übernimmt und diese damit nicht mehr als Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, sondern gegenüber verbundenen Unternehmen auszuweisen sind[3]. Ebenso dann, wenn sich die Struktur der Geschäftstätigkeit ändert und dadurch Positionen neu hinzukommen oder wegfallen oder sich wesentlich verändern, wie bspw. bei Erwerb oder Veräußerung ganzer Unternehmensteile oder bei Umwandlungsvorgängen[4].

(2) Die Erläuterungspflicht nach § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB betrifft dagegen **Anpassungen der Vorjahresbeträge** zur Herstellung der Vergleichbarkeit. Anwendungsfall ist bspw. eine Änderung der Bilanzgliederung wegen geänderter Größenklasseneinstufung[5].

➲ **Beratungshinweis:** Zur Anhangsangabe bei erstmaliger Anwendung der durch das BilRUG geänderten Definition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB vgl. Rz. 2383.

907 Technisch kann die Vergleichbarkeit anstelle zusätzlicher Angaben im Anhang auch durch eine **Dreispaltendarstellung** hergestellt werden, wobei in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung neben den Vorjahreszahlen und den Zahlen

1 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 265 HGB Rz. 14.
2 IDW RS HFA 39, Tz. 1.
3 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 5.
4 Auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 265 HGB Rz. 23.
5 IDW RS HFA 39, Tz. 10.

des aktuellen Geschäftsjahres auch die angepassten Vorjahreszahlen angegeben werden[1].

Änderungen der Ansatz- und Bewertungsmethoden berühren dagegen die Vergleichbarkeit nicht, lösen aber eine Anhangangabepflicht nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB aus[2]. Dagegen beeinträchtigen wesentliche Umgliederungen (**Ausweisänderungen**) die Vergleichbarkeit[3]. Unterschiedliche Vergleichszeiträume (**Rumpfgeschäftsjahr**) sind dagegen kein Grund für eine Anpassung der Vorjahreszahlen[4]; erforderlich ist aber ein Hinweis auf die fehlende Vergleichbarkeit wegen der unterschiedlichen Dauer der Geschäftsjahre[5]. 908

3. Mehrfache Zuordnung eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld (§ 265 Abs. 3 HGB)

Vermögensgegenstände und Schulden sind unter der Position auszuweisen, deren Charakter diese am ehesten entsprechen. Lässt sich ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld mehreren Bilanzposten zuordnen, so erfordert § 265 Abs. 3 HGB unter der Voraussetzung, dass dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist, eine zusätzliche Angabe. Der **zusätzlichen Angabepflicht** kann wahlweise (1) durch einen „davon"-Vermerk oder (2) eine Angabe im Anhang Genüge getan werden. Hinsichtlich dieses Darstellungswahlrechts gilt der Stetigkeitsgrundsatz nach § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB. 909

Bei der GmbH hat diese Angabepflicht vor allem Relevanz hinsichtlich der in der Bilanz darzustellenden **Beziehungen zu Gesellschaftern**. Nach **§ 42 Abs. 3 GmbHG** sind Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern gesondert auszuweisen. Dabei stehen drei Ausweisvarianten zur Auswahl[6], wobei in aufeinander folgenden Jahresabschüssen der Grundsatz der Ausweisstetigkeit zu beachten ist: 910

1. Bildung gesonderter Bilanzpositionen, also einer Erweiterung des Bilanzgliederungsschemas, für Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern;
2. Zuordnung zu den bestehenden Bilanzpositionen, aber Angabe im Anhang, oder
3. Zuordnung zu den bestehenden Bilanzpositionen, aber Kenntlichmachung durch einen „davon"-Vermerk in der Bilanz: „davon gegenüber Gesellschaftern … Euro".

Eine separate Bilanzposition bzw. ein Anhangsvermerk ist auf der Aktivseite getrennt für Ausleihungen (Anlagevermögen) und Forderungen (Umlaufvermögen) vorzunehmen. Im Umlaufvermögen wird nicht weiter differenziert. Allerdings ist dann bei der im Umlaufvermögen auszuweisenden Position „Forderungen gegen Gesellschafter" wegen der **Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposition(en)** wiederum ein „davon"-Vermerk erforderlich, bspw. „davon Forderungen aus Lieferungen …; davon sonstige Vermögensgegenstände …". 911

Sind Gesellschafter **zugleich verbundene Unternehmen** bzw. besteht zwischen dem Gesellschafter und der GmbH ein Beteiligungsverhältnis, so kommt es zu Überschnei- 912

1 Zur Dreispaltendarstellung vgl. IDW RS HFA 44, Tz. 15.
2 IDW RS HFA 39, Tz. 5.
3 IDW RS HFA 39, Tz. 5.
4 IDW RS HFA 39, Tz. 11.
5 Auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 265 HGB Rz. 25.
6 So auch *Crezelius* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 42 Rz. 19.

dungen mit den vorgeschriebenen Sonderausweisen. In diesem Fall ist die Zuweisung nach § 42 Abs. 3 GmbHG vorrangig und die Mitzugehörigkeit ist durch einen „davon"-Vermerk kenntlich zu machen[1]. Beispiel: Bilanzposition „Forderungen gegen Gesellschafter …" und dazu der Vermerk „davon gegen verbundene Unternehmen …".

913 Hinsichtlich der **Abgrenzung des Kreises der Gesellschafter** ist nicht die Gesellschafterliste, sondern die zum Bilanzstichtag bestehende materiell-rechtliche Gesellschafterposition maßgebend[2]. Stille Gesellschafter sind keine Gesellschafter iS des § 42 Abs. 3 GmbHG. Eine stille Beteiligung ist allerdings nach § 42 Abs. 3 GmbHG gesondert auszuweisen, wenn ein Gesellschafter der GmbH auch eine stille Beteiligung hingegeben hat (so bspw. bei der klassischen GmbH & Still)[3].

4. Weitere Untergliederung und neue Posten sowie Zwischensummen (§ 265 Abs. 5 HGB)

914 Wenn die gesetzliche Gliederung einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht erlaubt, sind **bestehende Posten zu untergliedern** oder **neue Posten einzufügen**. Die Hinzufügung neuer Posten zum gesetzlichen Gliederungsschema ist daneben erforderlich, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden, Aufwendungen oder Erträge inhaltlich von gesetzlich vorgesehenen Posten nicht erfasst werden[4].

915 In der Praxis üblich ist zB der gesonderte Ausweis für Schiffe, Flugzeuge, Tankstellenanlagen, Abraumvorrat, Filmvermögen, selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Entstehen, bei Leasingunternehmen der gesonderte Ausweis des Leasingvermögens, von Gesellschafterdarlehen, von stillen Beteiligungen und der Ausweis von Aufwendungen und Erträgen aus Verlustübernahmen und von erhaltenen oder abgeführten Gewinnen nach § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB[5]. Dabei handelt es sich teilweise um neue Posten, teilweise aber auch nur um die Aufgliederung bestehender Positionen, zB im Anlagevermögen.

915.1 Mit dem BilRUG[6] wurde mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[7], § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB dahingehend ergänzt, dass in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung auch **Zwischensummen** eingefügt werden dürfen. Damit wurde die mit Art. 9 Abs. 2 Satz 3 der Richtlinie 2013/34/EU eingeführte Möglichkeit ergänzender Zwischensummen an die Kapitalgesellschaften weitergegeben[8].

➲ **Beratungshinweis:** Gerade in der Gewinn- und Verlustrechnung bietet sich durch Einfügen von Zwischensummen die Möglichkeit, weitergehende Informationen zu geben, bspw. über die Erfolgsquellen.

5. Abweichende Gliederung und Bezeichnung (§ 265 Abs. 6 HGB)

916 Bei Unternehmen mit **branchenspezifischen Besonderheiten** kann ein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oftmals nur durch eine an-

1 So auch *Crezelius* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 42 Rz. 20.
2 Hierzu *Crezelius* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 42 Rz. 22 mwN und Rz. 26.
3 Vgl. *Crezelius* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 42 Rz. 27.
4 *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 15.
5 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 15.
6 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
7 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
8 So auch die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 59.

gepasste Gliederung oder Postenbezeichnung erreicht werden. In manchen Branchen, wie Verkehrsunternehmen oder Wohnungsunternehmen, wird dies bereits durch die Vorgabe von **Formblättern (§ 330 HGB)** gewährleistet. Insoweit können auch Kurzbezeichnungen von Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung gewählt werden, wenn dies zur Klarheit und Übersichtlichkeit beiträgt[1].

➲ **Beratungshinweis:** Insbesondere kann bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen eine Anpassung von Postenbezeichnungen angezeigt sein, da das Gliederungsschema der Abs. 2 und 3 des § 266 HGB auf Fertigungsunternehmen abgestellt ist. Hierzu Rz. 1262.

6. Zusammenfassung mehrerer Posten (§ 265 Abs. 7 HGB)

Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können, wenn nicht besondere Formblätter vorgeschrieben sind, zusammengefasst ausgewiesen werden, wenn 917

- § 265 Abs. 7 Nr. 1 HGB: sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes iS des § 264 Abs. 2 HGB nicht erheblich ist (Grundsatz der **Wesentlichkeit**), oder
- § 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB: dadurch die **Klarheit der Darstellung** vergrößert wird; in diesem Falle müssen die zusammengefassten Posten jedoch im Anhang gesondert ausgewiesen werden.

In der Praxis wird die Zusammenfassung von mehreren Positionen eher selten vorkommen[2]. 918

7. Kein Ausweis von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB)

Ist sowohl im aktuellen Geschäftsjahr als auch im Vorjahr unter einer Position nichts anzugeben, so kann der Posten entfallen. Ist im aktuellen Geschäftsjahr bei einem Posten kein Ausweis vorhanden und handelt es sich bei der Vorjahreszahl um einen unwesentlichen Betrag und könnte dieser gem. § 265 Abs. 7 Nr. 1 HGB mit anderen Posten zusammengefasst werden, darf auf den Leerposten unter Anpassung der Vorjahreszahl verzichtet werden[3]. 919

Gleiches gilt für **„davon"-Vermerke**; auch insoweit sind keine Leerposten erforderlich[4]. 920

8. Steuerliche Bedeutung der handelsrechtlichen Gliederungsvorgaben

Eine Maßgeblichkeit der **Gliederungsvorschriften** für die steuerliche Gewinnermittlung besteht mE grundsätzlich nicht, da diese für die Steuerbilanz als Instrument der Erfolgsermittlung und nicht der Dokumentation keine Bedeutung haben[5]. Jedoch hat die Zuordnung zu bestimmten Bilanzposten (zB die Unterscheidung zwischen 921

1 Ebenso *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 16.
2 Auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 265 HGB Rz. 48 ff.
3 *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 18.
4 So auch *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 265 HGB Rz. 18.
5 So auch *Dziadkowski* in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 120 Rz. 27 (Stand: Februar 1992). AA *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 5 Rz. 92 und 306.

Anlage- und Umlaufvermögen) Bedeutung hinsichtlich der Bewertung, so dass den handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften in dieser Hinsicht auch steuerliche Bedeutung zukommt[1].

922 In der Praxis wird die Steuerbilanz aber sinnvollerweise genauso gegliedert wie die Handelsbilanz, damit die Überleitung und Abstimmung erleichtert wird. Davon zu unterscheiden ist dann wiederum die Darstellungstiefe der sog. E-Bilanz, welche durch die Taxonomie vorgegeben ist (hierzu Rz. 401 ff.).

II. Gliederung der Bilanz

1. Gliederungsschemata für große und mittelgroße GmbH

923 Das für die große und mittelgroße Gesellschaft maßgebliche gesetzliche Gliederungsschema findet sich in § 266 Abs. 2 und 3 HGB (soweit nicht nach § 330 HGB bestimmte Formblätter vorgeschrieben sind). Die im Gliederungsschema bezeichneten Posten der Aktiv- und Passivseite sind **gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge** auszuweisen (§ 266 Abs. 1 Satz 2 HGB). Diese gesetzlichen Gliederungsvorgaben sind zwingend[2]. Für die Darstellung der Bilanz ist nach § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB zwingend die **Kontoform** zu wählen; Staffelform ist nicht zulässig.

924 **Abweichungen** von der gesetzlichen Vorgabe in § 266 Abs. 2 und 3 HGB sind insbesondere zulässig nach § 265 HGB und zwar

(1.) Untergliederungen gesetzlicher Posten; Hinzufügen neuer Posten oder von Zwischensummen (§ 265 Abs. 5 HGB – vgl. Rz. 914 ff.),

(2.) Bezeichnungsänderungen zwecks größerer Klarheit der Darstellung (§ 265 Abs. 6 HGB – vgl. Rz. 916),

(3.) Zusammenfassung mehrerer Posten aus Gründen der Wesentlichkeit oder zur Verbesserung der Klarheit der Darstellung (§ 265 Abs. 7 HGB – vgl. Rz. 917) und

(4.) Wegfall von Leerposten, falls auch für das Vorjahr kein Ausweis (§ 265 Abs. 8 HGB – vgl. Rz. 919).

925 Zu den inhaltlichen Abgrenzungen der einzelnen Positionen der Bilanz vgl. Rz. 1101 ff.

➲ **Beratungshinweis:** Das gesetzliche Gliederungsschema stellt eine Mindestnorm für die Vorlage an die Gesellschafter dar; durch den Gesellschaftsvertrag können Erweiterungen vorgesehen werden[3]. Im Übrigen bestehen für die **mittelgroße GmbH** bei der **Offenlegung** der Bilanz (nicht bei der Aufstellung) nach § 327 Nr. 1 HGB Erleichterungen.

2. Erleichterungen für kleine GmbH

926 Die **kleine Gesellschaft** braucht (Wahlrecht) nur eine **verkürzte Bilanz** aufzustellen, in die nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten der Abs. 2 und 3 des § 266 HGB gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden müssen (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB):

1 Vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781 = GmbHR 1996, 304.
2 Vgl. *Schubert/Krämer* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 266 HGB Rz. 5.
3 Vgl. *Schubert/Krämer* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 266 HGB Rz. 6.

Abb.: Gliederung der Bilanz der kleinen Gesellschaft nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

Aktiva

A. Anlagevermögen:
   I. Immaterielle Vermögensgegenstände
   II. Sachanlagen
   III. Finanzanlagen
B. Umlaufvermögen:
   I. Vorräte
   II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
   III. Wertpapiere
   IV. Kassenbestand, Bundesbank-Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks
C. Rechnungsabgrenzungsposten
D. Aktive latente Steuern
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Passiva

A. Eigenkapital:[1]
   I. Gezeichnetes Kapital
   II. Kapitalrücklage
   III. Gewinnrücklagen
   IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
   V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
B. Rückstellungen
C. Verbindlichkeiten
D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Passive latente Steuern

927 Während der mittelgroßen Gesellschaft nur hinsichtlich der **Offenlegung** eine Erleichterung gewährt wird, darf die kleine Gesellschaft die Bilanz auch in verkürzter Form **aufstellen**. Dieser Unterschied ist sicher nicht bedeutsam für die Durchführung der Bilanzerstellung, da die weitergehenden Angaben im Regelfall aufgrund des Kontenplanes vorhanden sind; von Wichtigkeit ist diese Erleichterung für die kleine Gesellschaft jedoch für das Verhältnis zwischen Geschäftsführung, die zuständig ist für die Bilanzaufstellung (§ 264 HGB), und den Gesellschaftern, die den Jahresabschluss **festzustellen** haben (vgl. insoweit auch Rz. 2701 ff.). Nur im Falle der kleinen Gesellschaft können die Geschäftsführer den Gesellschaftern zum Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses die Bilanz in verkürzter Form vorlegen (§ 42a GmbHG). Im Hinblick auf § 108 BetrVG (Rechte des Wirtschaftsausschusses) wird auf Rz. 2818 verwiesen – soweit dies bei als kleine Gesellschaft eingestuften GmbH aufgrund der Arbeitnehmerzahl ausnahmsweise relevant ist.

3. Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

928 Nach § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB können (Wahlrecht) Kleinstkapitalgesellschaften die **Darstellung der Bilanz auf Buchstabenposten verkürzen**. Damit brauchen lediglich folgende sieben Bilanzposten ausgewiesen zu werden[2], was den Informationsgehalt der Bilanz deutlich einschränkt:

Aktiva

A. Anlagevermögen
B. Umlaufvermögen
C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passiva

A. Eigenkapital
B. Rückstellungen
C. Verbindlichkeiten
D. Rechnungsabgrenzungsposten

➲ **Beratungshinweis:** Mit dieser stark verkürzten Bilanzgliederung wird insbesondere das Jahresergebnis nicht gesondert ausgewiesen. Da diese Gesellschaften die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenlegen müssen, wird dem außenstehenden Bilanzleser kein Einblick in die Ertragslage gewährt[3].

1 Zum Ausweis des Eigenkapitals der GmbH & Co. KG vgl. § 264c Abs. 2 HGB und Rz. 3053.
2 Ggf. ist auf der Aktivseite der Bilanz noch die Position „D. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung" anzufügen. Hinsichtlich latenter Steuern wird davon ausgegangen, dass diese aufgrund des Wahlrechts nicht ausgewiesen werden.
3 Ebenso *Hoffmann*, StuB 2012, 729 (730).

929 Nach § 42 Abs. 3 GmbHG sind **Forderungen, Ausleihungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern** entweder in der Bilanz zu vermerken oder im Anhang anzugeben. Das MicroBilG hat für Kleinstkapitalgesellschaften keine Erleichterung von dieser Vorgabe gebracht, so dass diese Vorschrift grundsätzlich zu beachten ist[1]. Da aber diese Gesellschaften einen Anhang nicht aufstellen müssen, wäre ein gesonderter Ausweis in der Bilanz notwendig. Dies steht allerdings im Widerspruch zu der expliziten Regelung für Personengesellschaften in § 264c Abs. 1 iVm. Abs. 5 HGB (hierzu Rz. 3052). Aus diesem Grunde dürfte davon auszugehen sein, dass ein gesonderter Ausweis in der Bilanz nicht erforderlich ist[2].

➲ **Beratungshinweis:** Möglich ist bei der Kleinstkapitalgesellschaft auch die Aufstellung der Bilanz nach der üblichen Gliederung des § 266 Abs. 2 und 3 HGB und eine Reduzierung der zur Offenlegung bestimmten Bilanz auf die verkürzte Gliederung nach § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB. Mit dieser Vorgehensweise würde gegenüber Gesellschaftern oder zB auch Banken eine ausreichende Information erfolgen, wohingegen die fremden Dritten zugänglichen Informationen beschränkt werden.

III. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

1. Verfahren der Darstellung und ihre Vor- und Nachteile

a) Staffelform, Mindestgliederung

930 Nach dem HGB ist ausschließlich die – auch international übliche – Staffelform zulässig (vgl. § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die gesetzlich vorgeschriebenen Positionen sind in § 275 Abs. 2 HGB für das Gesamtkostenverfahren und in § 275 Abs. 3 HGB für das Umsatzkostenverfahren gesetzlich festgelegt – **Mindestgliederung**. Diese Posten müssen nach § 275 Abs. 1 Satz 2 HGB in der angegebenen Reihenfolge gesondert ausgewiesen werden.

931 Eine **Anpassung der gesetzlichen Gliederung** an die spezifischen Vorgaben der Gesellschaft ist nach § 265 Abs. 6 HGB (Änderung von Gliederung und Bezeichnung) oder § 265 Abs. 5 HGB (weitergehende Gliederung, insbesondere auch Zwischensummen, wie das operative Ergebnis oder das Finanzergebnis) – hierzu oben Rz. 914ff. – unter bestimmten Bedingungen zulässig. Aus Gründen der Klarheit kann es allerdings geboten sein, zusätzliche Aufgliederungen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung selbst, sondern im Anhang vorzunehmen[3]. Insbesondere kann bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen eine Anpassung von Postenbezeichnungen angezeigt sein, da das Gliederungsschema der Abs. 2 und 3 des § 275 HGB auf Fertigungsunternehmen abgestellt ist[4]. Teilweise wird auch eine Änderung der Postenreihenfolge gefordert, so soll bspw. bei Holdingunternehmen die Gewinn- und Verlustrechnung mit den dann bedeutenderen Posten des Finanzergebnisses beginnen[5]. Dies erscheint mE allerdings zu weitgehend, da dann die Vergleichbarkeit verschiedener Abschlüsse gefährdet erscheint.

1 Vgl. *Hoffmann*, StuB 2012, 729 (730).
2 So auch *Küting/Eichenlaub*, DStR 2012, 2615 (2617); *Hoffmann*, StuB 2012, 729 (730). Beide Autoren empfehlen allerdings bei wesentlichen Positionen einen Vermerk unter der Bilanz.
3 Vgl. *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 17.
4 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 275 HGB Rz. 5.
5 So *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 275 HGB Rz. 5.

b) Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren

Beim **Gesamtkostenverfahren** (auch Produktionsrechnung genannt) stehen die Aufwendungen der Periode der gesamten Betriebsleistung (Produktion) der Periode gegenüber, ohne Rücksicht darauf, ob sie Umsatz geworden ist oder nicht. Bei dem Umsatzkostenverfahren (auch Umsatzrechnung genannt) werden den Umsatzerlösen die Umsatzaufwendungen unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen als Aufwand gegenübergestellt. 932

Damit werden beim Gesamtkostenverfahren die Bestandsveränderungen als Korrekturgröße dem Umsatz zugerechnet (Bestandserhöhung) bzw. vom Umsatz abgezogen (Bestandsminderung). Dagegen werden beim **Umsatzkostenverfahren** dem Umsatz die darauf entfallenden anteiligen Aufwendungen gegenübergestellt, dh., die Bestandsveränderungen stellen sich als eine Korrektur der in der abgelaufenen Periode angefallenen Aufwendungen (Lohn, Material, Abschreibungen etc.) dar. 933

§ 275 Abs. 1 Satz 1 HGB gewährt den Gesellschaften die Wahl zwischen Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) und Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB). Insoweit ist das Stetigkeitsgebot zu beachten[1]. Hinsichtlich der **praktischen Umsetzung** hat das Gesamtkostenverfahren Vorteile: Das Gesamtkostenverfahren zeichnet sich dadurch aus, dass die Zahlen der Gewinn- und Verlustrechnung relativ problemlos aus der Finanzbuchhaltung übernommen werden können, da die Aufwandsarten dort bereits kontenmäßig gegliedert sind. Beim Umsatzkostenverfahren können sich dagegen in diesem Zusammenhang – vor allem bei Produktionsbetrieben – Probleme ergeben, weil bestimmte Aufwandsarten den Funktionsbereichen nicht direkt zugeordnet werden können. Erinnert sei an die Problematik der verursachungsgerechten Zurechnung der Kosten nach Bereichen in der Kostenrechnung (Betriebsabrechnung). Die üblicherweise mit Hilfe von Schlüsseln vorgenommene Umlage derartiger Kostenarten ist relativ schwierig wegen des häufigen Fehlens objektiver und allgemein gültiger Maßstäbe. Ohne eine entsprechende Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie Nachkalkulation kann das Umsatzkostenverfahren in einem Fertigungsbetrieb nicht praktiziert werden. Für die Gesellschaften jedoch, die über ein ausgebautes internes Rechnungswesen verfügen, ist die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ohne Schwierigkeiten möglich, da die vorstehend angesprochene **Überführung von primären Kosten in sekundäre Kosten** innerhalb der Kostenrechnung dann schon durchgeführt wird. 934

Hinsichtlich der **betriebswirtschaftlichen Aussagefähigkeit** beider Verfahren gehen die Meinungen in der Literatur auseinander[2]. Die Entscheidung, welches Verfahren die Gesellschaft anwendet, kann sich daher jeweils an den betrieblichen Gegebenheiten und Zielsetzungen orientieren[3]. 935

Als nachteilig wird beim Umsatzkostenverfahren empfunden, dass für die Beurteilung der Ertragskraft wichtige Aufwandsarten (zB **Personal- und Materialaufwand**) nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erkennbar sind. Diesem Mangel wird dadurch abgeholfen, dass bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens der Materialaufwand des Geschäftsjahres und der Personalaufwand des Geschäftsjahres jeweils untergliedert nach den Vorschriften zum Gesamtkostenverfahren im Anhang anzugeben sind (§ 285 Nr. 8 HGB), vgl. Rz. 2205. 936

1 Vgl. *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 38.
2 Vgl. hierzu im Einzelnen *Niehus*, DB 1982, 657 ff.; *Coenenberg*, DB 1986, 1581 ff.; *Chmielewicz*, DBW 1987, 165.
3 Zu den Vor- und Nachteilen beider Verfahren auch *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 34 f.

2. Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung

a) GuV-Gliederung nach § 275 HGB

937 Aus dem Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB kann folgende Struktur abgeleitet werden:

Abb.: Die Grobstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung

	Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
Betriebsergebnis	(Posten Nr. 1– 8)	(Posten Nr. 1– 7)
Finanzergebnis	(Posten Nr. 9–13)	(Posten Nr. 8–12)
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	(Posten Nr. 14)	(Posten Nr. 13)
Ergebnis nach Steuern	(Posten Nr. 15)	(Posten Nr. 14)
Sonstige Steuern	(Posten Nr. 16)	(Posten Nr. 15)
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	(Posten Nr. 17)	(Posten Nr. 16)

938 ➲ **Beratungshinweis:** Mit dem **BilRUG**[1] erfolgte eine Änderung der bisherigen Nrn. 14 bis 20 des § 275 Abs. 2 bzw. Nrn. 13 bis 19 des § 275 Abs. 3 HGB. Insbesondere ist mit Wirkung erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12. 2015 beginnen[2], der gesonderte Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge weggefallen. Insoweit ist nunmehr nach § 285 Nr. 31 HGB eine Anhangsangabe vorgesehen. Die Problematik der Abgrenzung außerordentlicher Aufwendungen und Erträge wurde damit in den Anhang verlagert. Vgl. hierzu Rz. 2315 ff.

939 Weiterhin ist mit dem BilRUG der zwingende gesonderte Ausweis der Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" (bisherige Nr. 14 nach dem Gesamtkostenverfahren bzw. Nr. 13 bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) entfallen. Da nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB nunmehr aber Zwischensummen zulässig sind, kann diese Zwischensumme zukünftig ergänzend zu dem Mindestgliederungsschema eingefügt werden. Nach Wegfall des gesonderten Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträge würde diese aber auch bisher als außerordentlich eingestufte Posten umfassen. Gerade in der Gewinn- und Verlustrechnung bietet sich durch Einfügen von Zwischensummen die Möglichkeit, weitergehende Informationen zu geben, zB über die Erfolgsquellen.

940 Insgesamt bedarf die geänderte Definition der Umsatzerlöse und die Änderungen in der GuV-Gliederung einer Anpassung des Kontenrahmens bzw. der Zuordnungstabellen.

b) Größenabhängige Erleichterungen (§ 276 HGB) für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften

941 Bereits bei der **Aufstellung** der Gewinn- und Verlustrechnung werden der **kleinen und mittelgroßen GmbH** Erleichterungen gewährt. Die Erleichterung besteht darin, dass verschiedene GuV-Posten miteinander saldiert werden dürfen und die Gewinn- und Verlustrechnung dann mit dem sog. „Rohergebnis" beginnt (§ 276 Satz 1 HGB). Die Gesellschafter der kleinen und mittelgroßen GmbH haben daher insoweit *nur* Anspruch auf Vorlage einer gekürzten Gewinn- und Verlustrechnung.

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
2 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.

➲ **Beratungshinweis:** Im Falle des **Gesamtkostenverfahrens** dürfen folgende GuV-Posten miteinander saldiert und der Ausweis auf die Saldogröße beschränkt werden:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. Andere aktivierte Eigenleistungen
4. Sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand

= Rohergebnis

➲ **Beratungshinweis:** Im Falle des **Umsatzkostenverfahrens** gehen folgende GuV-Posten in den Saldo Rohergebnis ein:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse **erbrachten Leistungen**
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
6. Sonstige betriebliche Erträge

= Rohergebnis

Klarstellend sei erwähnt, dass damit die **„Vertriebskosten" und „Allgemeine Verwaltungskosten"** beim Umsatzkostenverfahren **gesondert** auszuweisen sind. Die Darstellung könnte dann folgendermaßen aufgebaut werden:

1. Rohergebnis
2. Vertriebskosten
3. Allgemeine Verwaltungskosten
4. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen.

Es folgen dann die weiteren GuV-Posten entsprechend dem gesetzlichen Gliederungsschema.

➲ **Beratungshinweis:** Nach den Recht vor BilRUG, also für Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2016 beginnen, gilt darüber hinaus: Nach § 276 Satz 2 HGB aF entfällt für **kleine Kapitalgesellschaften** die **Erläuterungspflicht** hinsichtlich außerordentlicher Posten gem. § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB aF im Anhang. Entsprechendes gilt für die Erläuterungspflicht periodenfremder Posten gem. § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB aF. Beide Erleichterungen sind mit dem BilRUG entfallen, da diese Erläuterungen nun nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im Anhang erfolgen (§ 285 Nr. 31 und Nr. 32 HGB), wobei kleine Gesellschaften die nunmehrigen Anhangsangaben nicht zu machen brauchen.

Zu den Erleichterungen bei der **Offenlegung** vgl. Rz. 2757 ff. 942

c) Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

943 Nach § 275 Abs. 5 HGB kann (Wahlrecht) die Gewinn- und Verlustrechnung nach folgendem **vereinfachten Gliederungsschema** aufgestellt werden:

1. Umsatzerlöse
2. Sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. Sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

944 Dabei nehmen die Positionen 2 und 6 folgende Positionen der GuV-Gliederung des § 275 Abs. 2 HGB auf, ohne diese gesondert zu zeigen:

Position „2. sonstige Erträge“	• Bestandserhöhungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB), • andere aktivierte Eigenleistungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 3 HGB), • sonstige betriebliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB), • Zinserträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 11 HGB), Wertpapiererträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 10 HGB) und Beteiligungserträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 9 HGB).
Position „6. sonstige Aufwendungen“	• Bestandsminderungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB), • sonstige betriebliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB), • Zinsen und ähnliche Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB), Abschreibungen auf Finanzanlagen (§ 275 Abs. 2 Nr. 12 HGB).

945 Nach § 276 Satz 2 HGB dürfen Kleinstkapitalgesellschaften, die die verkürzte Gliederung nach § 275 Abs. 5 HGB wählen, nicht die Erleichterungen des § 276 Satz 1 HGB, also eine Zusammenfassung der ersten Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung zur Saldogröße „Rohergebnis“, in Anspruch nehmen.

➲ **Beratungshinweis:** Bei Handelsunternehmen, die als Kleinstkapitalesellschaft iS des § 267a HGB eingestuft werden, kann es daher vorteilhafter sein, auf die vereinfachte Gliederung nach § 275 Abs. 5 HGB zu verzichten, um die Nr. 1–5 des § 275 Abs. 2 HGB zur Saldogröße Rohergebnis zusammenfassen zu dürfen[1]. Ob dies allerdings in der Praxis eine große Rolle spielen wird, ist fraglich, da – wegen der Einstufung als kleine Kapitalgesellschaft – in jedem Fall die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden braucht, so dass diese Informationen auch nicht an fremde Dritte gehen müssen.

946–960 Einstweilen frei.

1 Vgl. *Küting/Eichenlaub*, DStR 2012, 2615 (2617).

➲ **Beratungshinweis:** Wird im Falle der Umwandlung ein handelsrechtlicher Wertansatz gewählt, der zur Aufdeckung stiller Reserven führt, in der Steuerbilanz jedoch an den geringeren Buchwerten festgehalten, sind die zu passivierenden latenten Steuern erfolgsneutral gegen das Eigenkapital einzubuchen.

V. Eventualverbindlichkeiten

Das bisherige Wahlrecht, Angaben zu Eventualverbindlichkeiten entweder unter der Bilanz oder im Anhang zu machen, wurde mit dem BilRUG[1] gestrichen. Mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[2], sind diese Angaben zwingend im Anhang zu machen. Hierzu Rz. 2178 ff. und Rz. 2365. 1568

Einstweilen frei. 1569–1594

F. Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

Zu den Gliederungsmöglichkeiten nach dem Gesamt- oder dem Umsatzkostenverfahren oben Rz. 932 ff. 1595

I. Gliederungsschema nach dem Gesamtkostenverfahren

1. Umsatzerlöse (GuV-Posten Nr. 1)

a) Rechtsstand nach BilRUG

Durch das **BilRUG**[3] wurde die Abgrenzung der unter Nr. 1 der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Umsatzerlöse **grundlegend neu geregelt**. Die Neufassung von Absatz 1 beruht auf Art. 2 Nr. 5 der Richtlinie 2013/34/EU und stellt gegenüber dem bisherigen Recht eine wesentliche Änderung dar. Im Unterschied zum bisherigen Recht sieht Art. 2 Nr. 5 der Richtlinie 2013/34/EU nicht mehr vor, dass Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnisse und Waren bzw. Dienstleistungen beschränkt sind. Auch der Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit generiert künftig Umsatzerlöse und keine sonstigen betrieblichen Erträge. Produkte sind dabei als Zusammenfassung von Waren und Erzeugnissen zu verstehen. 1596

Diese **Änderung gilt grds. erstmals** für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[4], also für das **Geschäftsjahr 2016** bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Abschlussstichtag für das Geschäftsjahr 2016/2017. Sollen die angehobenen Schwellenwerte des § 267 HGB nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB schon vorzeitig auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden (Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder 31.12.2015), so muss auch die Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB vorzeitig angewendet werden (hierzu Rz. 126 ff.). 1597

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
2 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
4 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.

➲ **Beratungshinweis:** Nach Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB ist bei der **erstmaligen Anwendung der geänderten Umsatzabgrenzung** im Anhang „auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Absatz 1 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz ergeben haben würde, zu erläutern". Dh. auch die Umsatzerlöse des Vorjahres sind nach der neuen Umsatzdefinition zu ermitteln und nachrichtlich anzugeben. Hierzu Rz. 2383.

1598 Die nunmehr geltende **Definition der Umsatzerlöse** in § 277 Abs. 1 HGB lautet wie folgt: „Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.". Gegenüber der früheren Definition ergeben sich folgende Änderungen[1]:

- Für Erzeugnisse und Waren wird der Oberbegriff „Produkte" verwendet. Im Ergebnis soll hierdurch keine Änderung eintreten[2].
- Die Begrenzung der Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typische Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen entfällt[3]. Bei der Abgrenzung der Umsatzerlöse ist also nicht mehr auf die typische Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens abzustellen.
- Neben Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer sind von den Umsatzerlösen auch sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen.

➲ **Beratungshinweis:** Durch den Wegfall der unternehmensbezogenen Abgrenzung tritt eine Vereinfachung[4] und Verminderung der Ermessensspielräume[5] ein. Insoweit ist mit einer Verbesserung der zwischenbetrieblichen und periodenübergreifenden Vergleichbarkeit zu rechnen[6]. Entscheidend ist nun aber die Abgrenzung des Begriffs „Produkte"[7].

1599 Die Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse geht einher mit der Aufhebung der Regelung zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen als gesonderte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 und § 277 Abs. 4 HGB idF vor BilRUG)[8]. Auch insoweit ist im Einzelfall eine Ausweitung der Umsatzerlösabgrenzung erfolgt, wobei bislang als außerordentliche Erträge ausgewiesene Positionen zukünftig regelmäßig unter die sonstigen betrieblichen Erträge fallen dürften.

➲ **Beratungshinweis:** Die Ausweitung der Umsatzerlöse durch das BilRUG erfolgt im Wesentlichen zu Lasten der Position sonstige betriebliche Erträge. Im Einzelfall kann dies zu **beachtlichen Folgewirkungen** führen:

- Zu denken ist zunächst an Auswirkungen auf die Abgrenzung der Schwellenwerte nach § 267 HGB, bei der auf die Umsatzerlöse abgestellt wird.
- Daneben können sich Unternehmenskennziffern deutlich verändern: Die Größe „Umsatzerlöse" ist an sich schon eine wichtige Kennziffer bei der Be-

1 *Richter*, DB 2015, 385 (386).
2 Begründung Gesetzentwurf BilRUG, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 63.
3 So ausdrücklich Begründung Gesetzentwurf BilRUG, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 63.
4 So auch *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2221.
5 So auch *Theile*, BBK 2014, 827.
6 So auch *Richter*, DB 2015, 385 (386).
7 Hierzu *Peun/Rimmelspacher*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36, S. 12 f.
8 Begründung Gesetzentwurf BilRUG, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 63.

urteilung einer Unternehmung. Die Umsatzerlöse als solche können deutlich steigen, wohingegen die Umsatzrendite (Jahresüberschuss bzw. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bezogen auf die Umsatzerlöse) entsprechend sinken kann. Dies ist im Einzelfall sorgfältig zu prüfen und kann einer Erläuterung im Lagebericht bedürfen.

- Die deutlich ausgeweitete Abgrenzung der Umsatzerlöse führt daneben zu einer vermehrten Zuordnung von Forderungen zu den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, so bspw. Mietforderungen aus der Überlassung von Werkswohnungen oder aus anderen Nebengeschäften, da Forderungen aus Umsatzerlösen unter der Bilanzposition „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" auszuweisen sind[1].
- Ebenso ergeben sich Austrahlungen auf die Abgrenzung zwischen dem Materialaufwand und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen[2]. Die Zuordnung zum Materialaufwand geht grds. einher mit der Zuordnung der entsprechenden Erlöse zu den Umsatzerlösen. So werden zukünftig also bspw. Vorleistungen einer Holdinggesellschaft aus Dienstleistungen im Konzern unter den Materialaufwendungen (Aufwendungen für bezogene Leistungen) auszuweisen sein.
- Im Ergebnis ergeben sich tiefgreifende Änderungen hinsichtlich der Kontenzuordnung. Die Zuordnungstabelle ist anzupassen und in Einzelfällen ist auch eine Aufteilung bestehender Konten geboten.
- Schließlich können sich Auswirkungen auf vertragliche Vereinbarungen, wie Kreditverträge (Covenants-Vereinbarungen) oder Tantieme-/Bonusregelungen ergeben, soweit diese auf die Größe Umsatzerlöse Bezug nehmen[3]. Dies gilt im Übrigen auch für den Wegfall des gesonderten Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträge, die nun in das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einfließen und damit bspw. auch in die Bemessungsgrundlage von Tantieme-/Bonusregelungen. Derartige Regelungen sind zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Unter der Position der Umsatzerlöse **sind zu erfassen**[4]: 1600

- Erlöse aus dem Verkauf von Produkten (Erzeugnissen und Waren),
- Erlöse aus dem Verkauf nicht mehr benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie von Abfallprodukten, soweit diese als „Produkte" iS von § 277 Abs. 1 HGB eingestuft werden,
- Erlöse aus Dienstleistungen (klassisch bei Dienstleistungsunternehmen),
- Erlöse aus Vermietung und Verpachtung,
- Erlöse aus nicht betriebstypischen Dienstleistungen, wie Kantinenerlöse oder Erlöse aus Vermietung und Verpachtung von Werkswohnungen oder Maschinen,
- Erlöse von Industrieunternehmen aus Beratungsleistungen und Personalüberlassung,
- Patent- und Lizenzgebühren,
- Zuschüsse mit Gegenleistungsverpflichtung,

1 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385 (388).
2 Vgl. *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 (1732 f.).
3 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385 (388); *Kolb/Roß*, WPg 2015, 869 (876).
4 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385 (386 ff.).

- Erlöse aus Konzernumlagen, die nicht primär in der Eigenschaft als Gesellschafter erbracht werden, sondern im Rahmen eines Leistungsaustauschs, also bspw. Übernahme von Buchhaltungstätigkeiten, Beratungs-/Servicedienstleistungen, Personalüberlassung oder die Nutzungsüberlassung an Patenten, Marken und Lizenzen.

➲ **Beratungshinweis:** Im Einzelfall könnten unwesentliche Sachverhalte mE aber auch weiterhin den sonstigen betrieblichen Erträgen zugeordnet werden[1].

1601 Dagegen ist **nicht unter den Umsatzerlösen**, sondern unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen (weitergehend unten Rz. 1623):

- Erlöse aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (insoweit handelt es sich nicht um „Produkte" iS des § 277 Abs. 1 HGB)[2],
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Erträge aus Zuschreibungen oder Erträge aus Währungsumrechnung und Erträge aus Schadensersatzleistungen oder Versicherungserstattungen,
- Konzernumlagen, die das Mutterunternehmen in der Eigenschaft als Gesellschafter erhält, wie bspw. die Vergütung für die Übernahme der persönlichen Haftung[3].

➲ **Beratungshinweis:** Unverändert geht die Zuordnung zu den Finanzerträgen (Nr. 9 bis 13 nach dem Gesamtkostenverfahren) der Zuordnung zu den Umsatzerlösen vor, was bspw. für Erträge aus der Überlassung von Kapital gilt[4].

➲ **Beratungshinweis:** Im Hinblick auf die Ausweitung der Position Umsatzerlöse im Zuge des BilRUG weist der Gesetzgeber richtigerweise auf Folgendes hin: „Ergänzend weist der Ausschuss darauf hin, dass eine weitere **Untergliederung der Umsatzerlöse** nach § 265 Abs. 5 Satz 1 HGB zulässig ist, falls in der Praxis Bedarf am gesonderten Ausweis der Umsatzerlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bestehen sollte."[5] Insofern kann eine Abgrenzung der Umsatzerlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit als Unterposten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder als Erläuterung im Anhang erfolgen[6].

1602 Als abzusetzende **Erlösschmälerungen** kommen in Betracht: Rabatte, Skonti, umsatzabhängige Sondervergütungen, Treueprämien etc. Zu den Erlösschmälerungen sind jedoch auch zurückgewährte Entgelte zu rechnen, also Gutschriften für Mängelrügen, Rückwaren, Preisdifferenzen etc.

1603 Erlösschmälerungen, die Umsatz der Vorperiode betreffen und für die keine Rückstellung gebildet wurde, können auch im Jahr des Anfalls gegen Umsatzerlöse verrechnet werden. Werden Forderungen aus Warenlieferungen oder Leistungen langfristig zinslos gestundet, so ist der hieraus resultierende Aufwand aus der Abzinsung derartiger Forderungen unter Erlösschmälerungen auszuweisen. In den nachfolgenden Perioden erfolgen durch die Aufzinsungen entsprechende Zinserträge.

1604 Die Definition in § 277 Abs. 1 HGB stellt klar, dass die Einbeziehung der **Umsatzsteuer** in die Umsatzerlöse nicht zulässig ist. Der Ausweis der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) in einer Vorspalte wird jedoch als weitergehende Glie-

1 So auch *Fink/Heyd*, StuB 2015, 611 (613).
2 So auch *Richter*, DB 2015, 385 (387).
3 Anders: *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 (1732).
4 So auch *Richter*, DB 2015, 385 (387); *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 (1732).
5 BT-Drucks. 18/5256 v. 17.6.2015, S. 82.
6 Vgl. auch *Haaker*, DB 2015, 1545 (1547) und *Haaker*, PiR 2015, 142.

derung nach § 265 Abs. 5 HGB für zulässig angesehen[1]. Neben Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer sind von den Umsatzerlösen auch sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen. Relevanz hat dies insbesondere für Verbrauchs- und Verkehrssteuern, wie zB Tabaksteuer, Biersteuer, Energiesteuer, Schaumweinsteuer und Stromsteuer[2]. Letzteres war bislang strittig[3].

Hinsichtlich der Einbeziehung von **Umsätzen mit Arbeitsgemeinschaften**, an denen die Gesellschaft als Mitglied beteiligt ist, sind verschiedene Fallgestaltungen zu unterscheiden: 1605

(1) Schließen die Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Leistungsverträge unmittelbar mit dem Auftraggeber ab, so sind die entsprechenden Leistungen an die Auftraggeber unter den Umsatzerlösen und die zugehörigen Aufwendungen unter den entsprechenden Aufwandsposten zu erfassen.

(2) Der Auftraggeber tritt nur mit einem Mitglied der Arbeitsgemeinschaft in Vertragsbeziehungen. Die übrigen Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft rechnen nur mit dem vorbezeichneten Mitglied ab. Auch in diesem Fall sind sämtliche Leistungen der Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft unter den Umsatzerlösen zu erfassen. Die zugehörigen Aufwendungen werden in den jeweiligen Aufwandsposten berücksichtigt[4].

(3) Tritt die Arbeitsgemeinschaft als „Joint-Venture-Unternehmen" nach außen auf, so sind die Leistungen der Mitglieder, die sie gegenüber der Arbeitsgemeinschaft erbringen, als Umsatzerlöse zu erfassen.

➲ **Beratungshinweis:** Der Ausweis eines Ergebnisanteils aus einer Arbeitsgemeinschaft als **Umsatzerlös** kommt jedoch nur in Betracht, wenn die Anteile an der Arbeitsgemeinschaft dem **Umlaufvermögen** zugeordnet werden, da das Partnerunternehmen die Ausübung eines Teils seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit rechtlich ausgelagert hat und keine Einlagen geleistet wurden[5]. Dies setzt wiederum voraus, dass die Arbeitsgemeinschaft nur von kurzfristiger Dauer ist, ihre Existenz sich also nicht über mehr als zwei Bilanzstichtage erstreckt.

b) Rechtsstand vor BilRUG

Bis zum Inkrafttreten des BilRUG[6], also grds. (hierzu auch Rz. 124 ff.) letztmals für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2016 begonnen haben[7], galten folgende Grundsätze: Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem **Verkauf** und der **Vermietung** oder **Verpachtung** von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen **Dienstleistungen** nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen – so die ausdrückliche Definition in § 277 Abs. 1 HGB. Der Gegenstand der GmbH laut Gesellschaftsvertrag kann für diese Abgrenzung hilfreich sein, ist insoweit aber nicht entscheidend[8]. 1606

1 Vgl. WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 509.
2 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385 (386).
3 Vgl. WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 509 (Abzug verneinend); *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rz. 66 (Abzug befürwortend).
4 Vgl. hierzu im Einzelnen *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 57.
5 Vgl. IDW/HFA 1/1993: Zur Bilanzierung von Joint-Ventures in WPg 1993, 441 ff. (hier Abschnitt 3.4).
6 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
7 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
8 So auch *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 48.

Formulierungsbeispiel 3

2304 *„…*

Gründe für eine Inanspruchnahme des Haftungsobligos sind aufgrund des bereits jahrelang bestehenden Obligos ohne Inanspruchnahme der Gesellschaft nicht ersichtlich."

29. Angaben zur Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB (§ 285 Nr. 28 HGB)

2305 Die Vorschrift verpflichtet dazu, im Anhang den Gesamtbetrag der Beträge iS des § 268 Abs. 8 HGB, aufgegliedert in

- Beträge aus der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 248 Abs. 2 HGB,
- Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern und
- aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert (Zeitwertbewertung des Deckungsvermögens gem. § 246 Abs. 2 HGB) anzugeben (vgl. zu den Einzelheiten Rz. 1483 ff.). Damit wird transparent, in welchem Umfang im Jahresergebnis Erträge enthalten sind, die nicht ausgeschüttet werden können, soweit nicht in zumindest derselben Höhe jederzeit auflösbare Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags in der Gesellschaft vorhanden sind (Angaben iS der Gläubigerschutzfunktion). Zu kürzen sind die auf diese Sachverhalte entfallenden passiven latenten Steuern[1].

Nähere Angaben zur Darstellung dieser Angaben enthält das Gesetz nicht. Ausreichend wird eine Angabe im Fließtext sein, wie etwa: „Zum 31.12.x1 beträgt die Kapitalrücklage unverändert zum Vorjahr TEuro xxx und der Gewinnvortrag TEuro yy. Der ausschüttungsgesperrte Betrag beläuft sich zum Stichtag auf TEuro zzz und resultiert ausschließlich aus der Aktivierung aktiver latenter Steuern."

2306 Diese Angabe braucht nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB von **kleinen Gesellschaften** nicht gemacht zu werden. Diese Erleichterung für kleine Gesellschaften wurde mit dem BilRUG[2] mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[3], eingefügt.

30. Angaben zur Steuerlatenzrechnung (§ 285 Nr. 29 und Nr. 30 HGB)

2307 § 285 Nr. 29 HGB ergänzt die Anwendung der Vorschrift zur Abbildung von latenten Steuern (§ 274 HGB) im Jahresabschluss. Anzugeben ist, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Dies erfordert die Angabe der Vermögensgegenstände und Schuldposten, bei denen **temporäre Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz** bestehen, die zu der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB führen (zB Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, steuerlich nicht abzugsfähige Drohverlustrückstellungen). Zulässig wird es sein, Vermögensgegenstände und Schulden, die gleichartig sind, **zusammenzufassen**[4].

1 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 285 HGB Rz. 461.
2 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
3 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
4 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 285 HGB Rz. 471.

Mit dem BilRUG[1] wurde mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[2], mit § 285 Nr. 30 HGB die Verpflichtung eingeführt, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden anzugeben. Damit sind künftig auch **quantitative Angaben** zu den latenten Steuersalden und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr zu machen. Das bedeutet, dass insbesondere anzugeben ist, wie sich die entsprechenden latenten Steuern im Geschäftsjahr abgebaut oder aufgebaut haben. Diese Vorgabe ist entsprechend der Richtlinie auf die angesetzten latenten Steuerschulden begrenzt.

Kleine und mittelgroße Gesellschaften sind von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 29 HGB bei der Aufstellung und Offenlegung befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB). Mittelgroße Gesellschaften müssen aber die Angaben nach § 285 Nr. 30 HGB machen. Keine Erläuterungspflicht ergibt sich für Gesellschaften, die Organgesellschaft iS von § 14 KStG und § 2 GewStG sind, da deren zu latenten Steuern führenden Differenzen beim Organträger zu berücksichtigen sind[3]. 2308

Die Angabe nach § 285 Nr. 29 HGB, auf welchen temporären Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, ist unabhängig davon vorzunehmen, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden oder nicht. Gerade wenn dies aufgrund der Gesamtdifferenzenbetrachtung nicht der Fall ist (vgl. Rz. 1553), ist anzugeben, aufgrund welcher Differenzen oder steuerlicher Verlustvorträge per Saldo ein Ausweis unterbleibt. Die Angabepflicht ist damit im Hinblick auf das bestehende Aktivierungs- und Saldierungswahlrecht unabhängig vom gewählten **bilanziellen Ausweis** der latenten Steuern (aktiv oder passiv) und unabhängig von der Ausübung des Saldierungswahlrechts nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB (vgl. Rz. 1555 ff.)[4]. Die Angabepflicht besteht folglich auch, wenn aufgrund der Saldierung insgesamt ein Ausweis in der Bilanz unterbleibt. Anzugeben sind damit die temporären Differenzen, die zu latenten Steuern führen, so wie sie sich vor Saldierung der latenten Steuern darstellen. Über den Saldierungsbereich hinausgehende Latenzen, die zu aktiven latenten Steuern führen würden, aber in Ausübung des Wahlrechts nicht aktiviert werden, bedürfen keiner Erläuterung im Anhang. Zu erläutern sind damit jedoch **mindestens** die aktiven Latenzen, die in den Saldierungsbereich mit den passivierten Latenzen einbezogen werden. 2309

§ 285 Nr. 29 HGB verlangt nicht, die bestehenden temporären Differenzen zu **quantifizieren**. **Qualitative Angaben** sind nach hM ausreichend[5]. Diese Diskussion ist allerdings nun durch die Einfügung des § 285 Nr. 30 HGB (hierzu unten Rz. 2312) obsolet geworden. Bei nach § 285 Nr. 29 HGB anzugebenden „Differenzen" handelt es sich nur um **temporäre und quasi-permanente Differenzen**, nicht jedoch um permanente Differenzen, da letztere nicht zu latenten Steuern führen. Dies ist anders bei der Überleitungsrechnung, vgl. insoweit Rz. 2312. 2310

Anknüpfend an das Beispiel in Rz. 1556 ff. könnte im Anhang wie folgt berichtet werden, wobei zunächst die **Alternative I** der Ausweisalternativen erläutert wird, die den Ansatz des saldierten Aktivüberhangs von 240 auf der Aktivseite betrifft: 2311

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
2 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
3 Vgl. DRS 18.32; *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 285 HGB Rz. 470.
4 Vgl. DRS 18.64; *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 285 HGB Rz. 471; *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 285 HGB Rz. 187.
5 Nur *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 285 HGB Rz. 471; *Oser/Holzwarth* in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., §§ 284–288 HGB Rz. 554. Zweifelnd *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 285 HGB Rz. 189.

Formulierungshilfe

„Für aktivierte selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wurden passive latente Steuern erfasst. Für steuerlich nicht abzugsfähige Drohverlustrückstellungen und für Abwertungen auf Vorräte wurden aktive latente Steuern abgegrenzt. Der saldierte Aktivüberhang wurde auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen."

Würde die **Ausweisalternative II** in der Bilanz Anwendung finden (vgl. Rz. 1556), würde der 3. Satz in der vorbezeichneten Formulierungshilfe wie folgt formuliert werden können:

„Über den Saldierungsbereich hinausgehende aktive Steuerlatenzen werden in Ausübung des Wahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht aktiviert."

Käme die **Alternative III** (vgl. Rz. 1556) zur Anwendung, so könnte Satz 3 wie folgt formuliert werden:

„Die Gesellschaft hat von dem Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB keinen Gebrauch gemacht und weist folglich sämtliche aktiven latenten Steuern und sämtliche passiven latenten Steuern brutto aus."

2312 Mit dem BilRUG[1] wurde mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[2], mit **§ 285 Nr. 30 HGB** die Verpflichtung eingeführt, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden anzugeben. Damit sind künftig auch **quantitative Angaben** zu den latenten Steuersalden und deren Bewegungen im Geschäftsjahr anzugeben. Das bedeutet, dass insbesondere anzugeben ist, wie sich die entsprechenden latenten Steuern im Geschäftsjahr abgebaut oder aufgebaut haben. Diese Vorgabe ist entsprechend der Richtlinie auf die angesetzten latenten Steuerschulden begrenzt.

Es ist aber davon auszugehen, dass nicht lediglich die Veränderung des passivierten Saldos der latenten Steuern anzugeben ist, sondern alle angesetzten aktiven und passiven latenten Steuersalden, also vor einer etwaigen Verrechnung nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB[3]. Die Angabepflicht dürfte sich aber eben auf die Steuersalden beschränken und nicht auf Einzelposten (Sachverhalte), auf die die latenten Steuersalden beruhen, beziehen. Der Aussagegehalt dieser quantitativen Anhangsangabe dürfte daher begrenzt sein.

➲ **Beratungshinweis:** Die Angabe nach § 285 Nr. 30 HGB liefert damit nur wenig über die Bilanz hinausgehende Informationen. Die international übliche **Überleitungsrechnung**[4] wird durch die Angabepflicht nach § 285 Nr. 30 HGB nicht (und erst Recht nicht durch § 285 Nr. 29 HGB) verlangt. Als Grundlage zur (freiwilligen) Erhöhung der Transparenz kann sie jedoch in Betracht gezogen werden. Empfehlenswert ist es auf jeden Fall, eine solche Überleitungsrechnung **zur Verprobung** der latenten Steuern für interne Zwecke zu erstellen.

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
2 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
3 So auch *Rimmelspacher/Meyer*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36, S. 23 (27).
4 Vgl. hierzu *Pawelzik* in Heuser/Theile, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rz. 4000ff.

Im Gegensatz zu den Angaben nach § 285 Nr. 29 HGB sind Gegenstand der Überleitungsrechnung nicht die temporären Differenzen nach § 274 HGB (aktive und passive Steuerlatenzen), sondern die **permanenten Differenzen**, die dazu führen, dass der **effektive**, in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Steueraufwand nicht mit dem nominellen Steueraufwand übereinstimmt, der aufgrund der nominellen Steuersätze zu erwarten ist. Folgendes Beispiel kann die **Zusammenhänge** illustrieren. 2313

Beispiel 2314

		T €
Ergebnis vor Ertragsteuern		10000
• Teilwertabschreibungen auf GmbH-Beteiligung	2000	
• ausländisches Betriebsstättenergebnis (Gewinn)	1000	
• Dividendenertrag aus inländischer Beteiligungsgesellschaft	3000	
• Bildung einer Drohverlustrückstellung	2000	
• erwarteter Ertragsteueraufwand: 30 %		
• ausländischer Steuersatz (für Betriebsstätte) 40 %		

Damit stellt sich die Ermittlung der Ergebnisse in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz wie folgt dar:

	HB T €	**StB** T €
Vorläufiges Ergebnis vor Steuern	10000	10000
Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligung	2000	–
Zwischensumme	8000	10000
Dividendenertrag aus inländischer Beteiligungsgesellschaft	3000	150
Zwischensumme	11000	10150
Drohverlustrückstellung	2000	–
Ergebnis vor Steuern	9000	10150
Aufteilung der Ergebnisse		
Inland	8000	9150
Ausland	1000	1000
Ergebnis vor Steuern zusammen	9000	10150
Steuerermittlung		
30 % von 9150 (Inland)		2745
40 % von 1000 (Ausland)		400
Tatsächliche Steuerschuld		3145

Damit entwickelt sich die **handelsrechtliche GuV** wie folgt:

	T €
Ergebnis vor Steuern	9000
Ertragsteuern	
• tatsächliche Steuern	3145
• aktive latente Steuern(30 % vom Drohverlust 2000)	– 600
Steueraufwand gesamt	2545
Ergebnis nach Steuern	**6455**

	T €
Damit entwickelt sich die **Überleitungsrechnung** wie folgt:	
Ergebnis vor Ertragsteuern	**9 000**
erwarteter Ertragsteueraufwand: 30 %	2 700
Überleitung	
– steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen 30 % von T € 2 000 (Teilwertabschreibung)	600
– abweichende ausländische Steuermehrbelastung 10 % von T € 1 000 (Betriebsstättenergebnis)	100
– steuerfreie Erträge 95 % von T € 3 000 × 30 %	./. 855
Ausgewiesener Ertragsteueraufwand s. oben GuV[1]	**2 545**
Effektiver Steuersatz: 28,28 % $= \frac{2\,545}{9\,000} \times 100$	

1)	30 % von 3 000 Beteiligungserträge	= 900
	./. Korrektur	./. 855
	30 % von 5 % von 3 000	**= 45**

31. Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung (§ 285 Nr. 31 HGB)

2315 In der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB ist die Unterscheidung zwischen gewöhnlicher und außergewöhnlicher Geschäftstätigkeit mit dem BilRUG[1] mit Wirkung erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[2], entfallen. Vielmehr sind nach § 285 Nr. 31 HGB nunmehr die Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung zu machen, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

➲ **Beratungshinweis:** Da auch über Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung zu berichten ist, geht die zukünftige Berichtspflicht über die bisherige separate Darstellung der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge hinaus.

2316 Die Angaben nach § 285 Nr. 31 HGB sind **von allen Gesellschaften** zu machen, größenabhäbgige Erleichterungen existieren nicht.

2317 Die Angabepflicht bezieht sich auf **Betrag und Art der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten** von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung. Erfoderlich ist also eine Einzeldarstellung bezogen auf den Geschäftsvorfall. Nicht ausreichend ist die Angabe eines Gesamtbetrages je GuV-Posten[3]. Allerdings braucht nicht zwingend eine Erläuterung der Positionen zu erfolgen, sondern ausreichend ist eine „Angabe", also Nennung der Beträge[4].

➲ **Beratungshinweis:** Gegenüber dem bisherigen Ausweis des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung dürfte sich die Erkennbarkeit von Sondereffekten im Jahresabschluss durch die Darstellung von Betrag und

1 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl I 2015, 1245.
2 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
3 So auch die Gesetzesbegründung, BT-Druck. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67. So auch *Fink/Theile*, DB 2015, 753 (756).
4 So auch Bericht des 6. Ausschusses, BT-Drucks. 18/5256 v. 17.6.2015, S. 83.

Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung verbessern[1]. Allerdings erfordert die Erfolgsspaltung zukünftig eine entsprechende Aufbereitung der Gewinn- und Verlustrechnung. Der Bilanzleser ist zukünftig vermehrt gefordert, den Anhang auszuwerten[2]. Auch muss gesehen werden, dass aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe für den Bilanzierenden letztlich bei der Abgrenzung der zu berichtenden Aufwendungen und Erträge ein erheblicher Ermessensspielraum besteht.

Eine Angabepflicht ergibt sich nach dem Gesetz nur, „soweit die Beträge **nicht von untergeordneter Bedeutung** sind". Es ist also der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. 2318

Hinsichtlich des Merkmals „**außergewöhnliche Größenordnung**" führt die Gesetzesbegründung an: „Die außergewöhnliche Größenordnung dürfte im Hinblick auf die das Unternehmen ansonsten prägenden Grö- ßenordnungen zu bestimmen sein, kann aber im Unterschied zum geltenden Recht auch Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit erfassen."[3] 2319

Hinsichtlich des Merkmals „**außergewöhnliche Bedeutung**" führt die Gesetzesbegründung an: „Die außergewöhnliche Bedeutung nimmt Bezug auf die das Unternehmen prägenden Vorgänge. Dabei kann die von der Praxis bisher entwickelte Abgrenzung nach der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit indiziell weiter heran- gezogen werden, zumal der bisherige § 277 Absatz 4 HGB in der Praxis häufig teleologisch reduziert worden sein dürfte."[4] Weiterhin erläutert der 6. Ausschuss: „Entscheidend ist dabei, dass der Vergleichsmaßstab für die „Außergewöhnlichkeit" von Größe und Bedeutung dabei die konkreten Verhältnisse im Unternehmen und insbesondere die allgemein üblichen Vorgänge in diesem Unternehmen sind. Aus der Perspektive der Nutzer der Rechnungslegung ist daher zu beurteilen, ob der einzelne Ertrag oder die einzelne Aufwendung aus den sonstigen Erträgen oder Aufwendungen aufgrund seiner Größenordnung oder aufgrund seiner Bedeutung so deutlich hervortritt, dass eine gesonderte Erläuterung notwendig erscheint."[5] 2320

Nach der früheren Definition der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen in § 277 Abs. 4 HGB idF vor BilRUG wurde der Inhalt dieser Posten nach angelsächsischem bzw. amerikanischem Vorbild abgegrenzt[6]. Unter den Posten außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, „**die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**" in der Gesellschaft anfallen. Nach angelsächsischen Vorstellungen sind Aufwendungen und Erträge dann außerordentlich, wenn sie **ungewöhnlich** (unusual nature) **und selten** (infrequent) sind. Ungewöhnlichkeit liegt dann vor, wenn das zugrundeliegende Ereignis in hohem Maße außergewöhnlich für den normalen Geschäftsablauf des Unternehmens ist oder rein zufällig eintrat. Als selten ist ein Ereignis dann anzusehen, wenn in absehbarer Zukunft nicht mit einer Wiederholung gerechnet werden kann[7]. Außerordentliche Posten sind danach Aufwendungen und Erträge, die auf Er- 2321

1 So auch Bericht des 6. Ausschusses, BT-Drucks. 18/5256 v. 17.6.2015, S. 83.
2 Kritisch hierzu *Jaufmann/Velte*, NWB 2015, 2492 (2495).
3 Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67.
4 Gesetzesbegründung, BT-Druck. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67.
5 Bericht des 6. Ausschusses, BT-Drucks. 18/5256 v. 17.6.2015, S. 83.
6 Vgl. hierzu *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 219.
7 Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) No. 6: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. „Extraordinary items, for the purposes of this Statement, are those items, which derive from events or transactions outside the ordinary activities of the

eignisse zurückzuführen sind, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegen, wesentlich sind und die sich weder häufig wiederholen noch regelmäßig sind.

➲ **Beratungshinweis:** Auch für das HGB ist empfehlenswert, sich bei der Abgrenzung der außerordentlichen Posten an den beiden Kriterien „ungewöhnlich", dh. außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegend, und „selten" zu orientieren[1]. Herauszustellen ist, dass **aperiodische Erträge und Aufwendungen** nicht per se zu den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen gehören, es sei denn, dass sie außerdem außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit angefallen sind.

2322 Ein Ereignis liegt dann außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wenn es eine „**wesentliche Veränderung der Geschäftsgrundlage**" der Gesellschaft mit sich bringt[2]. Als **Beispiele** für Ereignisse, die außerhalb „der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" liegen und außerhalb des durch das Going-Concern-Prinzip[3] gesteckten Rahmens anfallen, können genannt werden: Aufnahme bzw. Aufgabe von Arbeitsgebieten, Einführung neuer bzw. Aufgabe bisheriger Produkte, Hinzufügung bzw. Aufgabe bisheriger Geschäftszweige, Erwerb bzw. Verkauf von Beteiligungen (soweit Geschäftsgrundlagen betreffend), Eindringen in bzw. Aufgabe bestimmter Märkte, Aufwendungen (zB Abschreibungen auf Vorräte und Sachanlagen, Abfindungen an Mitarbeiter und sonstige Restrukturierungskosten) und Erträge im Zusammenhang mit solchen Ereignissen (zB Veräußerungsgewinne).

Beispielhaft zur Abgrenzung:

Vorfall	Einstufung als außerordentlicher Vorgang
– laufende Verluste/Gewinne aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	nein
– Verluste/Gewinne aus dem Verkauf eines Teilbetriebs	ja
– Verluste/Gewinne aus dem Verkauf von Wertpapieren	nein
– Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen	nein
– Währungs- und Kursgewinne sowie -verluste	nein
– Verluste aufgrund von Enteignungen	ja
– Aufwand aus Inventurdifferenzen	nein
– Einzelabwertungen auf Vorräte	nein
– außerplanmäßige Abschreibungen	nein
– Zuschreibungen	nein
– Kantinenumsätze	nein
– Steuernachzahlungen	nein
– Großreparaturen	nein
– Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen	nein
– Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	nein

Business and which are both material and expected not to recur regularly. They do not include items which, though exceptional on account of size and incidence (and which may therefore require separate disclosure), derive from the ordinary activities of the Business. Neither do they include prior year items because they relate to a prior year."

1 So auch *Förschle/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 275 HGB Rz. 217.

2 Vgl. bereits *Jonas*, Die EG-Bilanzrichtlinie 1980, S. 47, 127, 156 ff.

3 Vgl. auch *Heuser/Seitz*, GmbHR 1979, 152 ff.

GmbH-spezifische Fälle außerordentlicher Erträge bzw. Aufwendungen sind Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung, wie bspw. der **Forderungsverzicht durch den Gesellschafter**, soweit nicht in die Kapitalrücklage einzustellen[1], bzw. auf Seiten des Gesellschafters Aufwand aus derartigen Geschäftsvorfällen, soweit nicht nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vorliegen (hierzu auch oben Rz. 1425)[2]. 2323

32. Periodenfremde Erträge und Aufwendungen (§ 285 Nr. 32 HGB)

Nach § 285 Nr. 32 HGB ist eine Erläuterung der einzelnen Erträge und Aufwendungen vorzunehmen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind. Diese Angabepflicht wurde mit dem BilRUG[3] mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[4], eingeführt und ersetzt den bisherigen § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB idF vor BilRUG in inhaltlich unveränderter Weise[5]. 2324

Die Angabepflicht gilt nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB **nicht für kleine Gesellschaften** und nach § 288 Abs. 2 HGB **nicht für mittelgroße Gesellschaften**. 2325

Die Angabepflicht bezieht sich nach dem Gesetzeswortlaut auf die einzelnen Erträge und Aufwendungen und nicht etwa auf einzelne Posten der Gewinn- und Verlustrechnung und erfordert jeweils die Angabe des Betrags und der Art der Erträge und Aufwendungen. Eingeschränkt wird die Angabepflicht nach der gesetzlichen Vorgabe auf Beträge die „nicht von untergeordneter Bedeutung" sind. 2326

Als **periodenfremde Aufwendungen und Erträge** können zB in Betracht kommen[6]: 2327

- Buchgewinne oder -verluste aus der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens,
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
- Eingang auf in Vorjahren abgeschriebene Forderungen,
- Zuschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen,
- Rückvergütungen und Gutschriften für frühere Geschäftsjahre,
- Steuererstattungen aufgrund eines Verlustrücktrags oder aus anderem Grund,
- Steuernachzahlungen für Vorjahre, die nicht durch Rückstellungen abgedeckt waren.

33. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind (§ 285 Nr. 33 HGB)

Nach § 285 Nr. 33 HGB sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen anzugeben. Diese Angabepflicht wurde mit dem BilRUG[7] mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[8], ein- 2328

1 Vgl. HFA 2/1996, WPg 1996, 709 ff., Abschn. 22.
2 Vgl. HFA 2/1996, WPg 1996, 709 ff., Abschn. 32.
3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
4 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
5 So die Gesetzesbegründung, BT-Druck. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67.
6 Vgl. WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 906.
7 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
8 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.

geführt und ersetzt die bisherige, inhaltlich ähnliche Berichterstattungspflicht im Lagebericht nach § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB idF vor BilRUG.

➲ **Beratungshinweis:** Im Grundsatz wurde eine solche Angabepflicht bislang im Lagebericht gefordert – sog. **Nachtragsbericht**. Inhaltlich ergeben sich aber Unterschiede, wie die Gesetzesbegründung verdeutlicht: „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung schon berücksichtigt sind, müssen nicht noch einmal im Anhang dargestellt werden. § 289 Absatz 2 Nummer 1 HGB sieht diese Einschränkung bisher nicht vor. Auf der anderen Seite sind künftig zusätzlich auch Art und finanzielle Auswirkung der Vorgänge von besonderer Bedeutung zu erläutern."[1]

2329 Nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB gilt die Angabepflicht **nicht für kleine Gesellschaften**.

2330 Derartige Vorgänge sind dann berichtspflichtig, wenn sie in den Zeitraum zwischen Ende des Geschäftsjahres und dem **Zeitpunkt der Aufstellung** von Jahresabschluss und Lagebericht, in ganz wichtigen Fällen auch dem **Zeitpunkt der Feststellung** des Jahresabschlusses fallen[2]. Es geht also um wertbegründende Ereignisse.

2331 Ein Vorgang dürfte dann von besonderer Bedeutung sein, wenn er, hätte er im Jahresabschluss berücksichtigt werden können, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich (positiv oder negativ) beeinflusst. Zu solchen Vorgängen von besonderer Bedeutung können zB gehören: Abschluss wichtiger Verträge, Verlust/Gewinn wichtiger Kunden, Wechselkursentwicklungen, Erweiterung oder Einschränkung des Betriebs, Erwerb von Beteiligungen, Ausgang wichtiger Prozesse, Neuentwicklung von Produkten, Kurzarbeit etc.

2332 ➲ **Beratungshinweis:** Werden keine derartigen Vorgänge gesehen, so ist mE eine **Negativerklärung** nicht aufzunehmen. Insofern unterscheidet sich dies von der bisherigen Handhabung bei der Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

2333 Von Bedeutung ist, dass von der Berichtspflicht nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich ausgenommen sind Vorgänge, die in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in der Bilanz „berücksichtigt sind". Dies kann bspw. durch Rückstellungsbildung erfolgt sein.

34. Vorschlag/Beschluss über die Gewinnverwendung (§ 285 Nr. 34 HGB)

2334 Nach § 285 Nr. 34 HGB ist der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung im Anhang anzugeben. Die mit dem BilRUG[3] mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[4], neu aufgenommene Nr. 34 setzt Art. 17 Abs. 1 Buchst. o der Richtlinie 2013/34/EU um. Im HGB idF vor BilRUG war der Vorschlag für die Ergebnisverwendung oder der entsprechende Beschluss nicht Bestandteil des Jahresabschlusses; sie waren aber nach § 325 Abs. 1 Satz 3 HGB idF vor BilRUG offenzulegen, wobei für die GmbH nach § 325 Abs. 1 Satz 4 HGB idF vor BilRUG eine weitgehende Schutzklausel existierte, welche mit dem BilRUG gestrichen wurde.

1 Gesetzesbegründung, BT-Druck. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67.
2 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 289 HGB Rz. 64.
3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
4 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.

Kleine Gesellschaften brauchen diese Angabe nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht zu machen. 2335

Die Vorgabe beschränkt sich inhaltlich auf die Ergebnisverwendung. Darzustellen dürfte sein, wie das gesamte Ergebnis verwendet werden soll. Angaben zu den Bezugsberechtigten der Gewinnausschüttung sind nicht erforderlich[1]. Ausreichend dürfte bspw. folgende Formulierung sein: „Die Geschäftsführung schlägt vor, den Jahresüberschuss auf neue Rechnung vorzutragen." 2336

Im Gegensatz zu §§ 170 Abs. 2, 175 Abs. 2 AktG statuiert § 42a GmbHG keine Verpflichtung der Geschäftsführung, einen Vorschlag zur Ergebnisverwendung vorzulegen, es sei denn die GmbH hat einen (fakultativen) Aufsichtsrat (dann gilt nach § 52 Abs. 1 GmbHG die Vorschrift des § 170 AktG), einen obligatorischen Aufsichtsrat (§ 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 MitbestG, der auch einen Verweis auf § 170 AktG enthält) oder die Geschäftsführer sind aufgrund einer Satzungsbestimmung oder einer Anweisung der Gesellschafterversammlung zur Vorlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses verpflichtet[2]. Die Angabepflicht nach § 285 Nr. 34 HGB **läuft bei der GmbH damit in der Regel ins Leere**. 2337

➲ **Beratungshinweis:** Nach § 325 Abs. 1b HGB muss der Beschluss über die Ergebnisverwendung **offengelegt werden** – hierzu Rz. 2728.

Erfolgt die Darstellung der Ergebnisverwendung bereits bei Aufstellung der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung (hierzu unten Rz. 2713 ff.), dürfte im Anhang ein entsprechender Hinweis ausreichend sein. 2338

Einstweilen frei. 2339–2349

V. Unterlassen von Angaben (§ 286 HGB)

1. Schutzklausel nach § 286 Abs. 1 HGB

Nach der Schutzklausel in § 286 Abs. 1 HGB hat die Berichterstattung im Anhang insoweit zu unterbleiben, als es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist. 2350

Es handelt sich hierbei um eine **Muss-Vorschrift**. Die Geschäftsführer haben nach pflichtmäßigem Ermessen zu entscheiden, ob das Wohl des Staates und ob öffentliche Interessen durch die Offenlegung im Anhang berührt werden[3].

Nach vorherrschender Auffassung[4] ist die Schutzklausel eng auszulegen. Das Interesse der Bilanzadressaten ist gegen die Interessen des Staates abzuwägen. Als Sachverhalt, der das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder berührt, kann das Eingehen einer Beteiligung zusammen mit der öffentlichen Hand oder der Abschluss eines Kauf- oder Liefervertrages mit dem Bund oder einem Land genannt werden.

Die Anwendung der Schutzklausel darf im Anhang **nicht** erwähnt werden[5].

1 So die Gesetzesbegründung, BT-Druck. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 67.
2 Vgl. *Crezelius* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 42a Rz. 16 mwN.
3 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 286 HGB Rz. 2.
4 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 286 HGB Rz. 3.
5 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 286 HGB Rz. 4.

desanzeigers und die Bekanntmachung der Unterlagen der Rechnungslegung im Bundesanzeiger und im Unternehmensregister (sog. einstufiges Einreichungsverfahren[1]).

Hinterlegung: Kleinstunternehmen können alternativ zur Veröffentlichung beim Bundesanzeiger die Jahresabschlussunterlagen auch beim Bundesanzeiger hinterlegen, mit der Folge, dass interessierte Dritte diesen nicht unmittelbar im Internet einsehen können, sondern beim Bundesanzeiger gegen Gebühr eine Abschrift anfordern können.

Veröffentlichung: Veröffentlichung ist der Oberbegriff für jede Form einer Information, die an die Öffentlichkeit gerichtet ist.

Einreichung: Verpflichtung, die Unterlagen der Rechnungslegung bei dem Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen.

Bekanntmachung: Offenlegung der Unterlagen der Rechnungslegung im Bundesanzeiger (www.bundesanzeiger.de) und im Unternehmensregister (www.unternehmensregister.de).

III. Die Offenlegungspflichten der GmbH und GmbH & Co. KG

1. Kreis der offenlegungspflichtigen Gesellschaften

Nach § 325 Abs. 1 Satz 1 HGB sind **Kapitalgesellschaften** zur Offenlegung verpflichtet. Von den Offenlegungspflichten sind bestimmte Tochterkapitalgesellschaften im Vertragskonzern befreit (§ 264 Abs. 3 HGB). Zu den Einzelheiten und zu den Bedingungen dieser Erleichterung vgl. Rz. 150 ff. 2757

Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die unter § 264a HGB fallen, sind ebenfalls zur Offenlegung der Unterlagen der Rechnungslegung verpflichtet. Hierzu Rz. 3037 ff. 2758

Im Zusammenhang mit der Publizitäts-Vermeidungspraxis war die Rechtsfrage umstritten, von welchem Zeitpunkt an und mit welcher Wirkung die Offenlegungspflicht bei der **GmbH & Co. KG** wegfällt, wenn eine natürliche Person als Komplementär der GmbH & Co. KG beitritt. 2759

Beispiel

- Bilanzstichtag: 31.12.x7.
- Die Jahresabschlüsse x6 und x7 sind noch nicht offengelegt.
- Eintragung von Herrn Mustermann als weiterer persönlich haftender Gesellschafter am 15.2.x8.

Da die Eintragung des weiteren persönlich haftenden Gesellschafters (neben einer GmbH) erst nach dem Bilanzstichtag x7 erfolgt, ist rechtlich umstritten, ob die noch nicht offengelegten Abschlüsse x6 und x7 noch nach § 325 HGB offenzulegen sind.

➲ **Beratungshinweis:** Mit Eintragung des Beitritts einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter der GmbH & Co. KG entfällt die Offenlegungspflicht nach § 325 HGB mit Wirkung für die Vergangenheit dergestalt, dass sämtliche, noch nicht offengelegte Jahresabschlüsse nicht mehr offenzule-

1 Vgl. hierzu *Maul/Seidler*, Offenlegung der Unterlagen der Rechnungslegung, in Noack (Hrsg.), Das neue Gesetz über elektronische Handels- und Unternehmensregister – EHUG, 2007, S. 140.

gen sind[1]. In dem Beschluss wird der rückwirkende Wegfall der Offenlegungspflicht damit begründet, dass der beitretende neue Gesellschafter auch die volle Haftung für Altverbindlichkeiten aus vergangenen Jahren übernimmt (§§ 161 Abs. 2, 130 Abs. 1 HGB)[2].

2760 Inländische Zweigniederlassungen von **Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat** der europäischen Union oder Vertragsstaat des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum haben die Unterlagen der Rechnungslegung **der Hauptniederlassung** nach § 325a HGB beim Bundesanzeiger offenzulegen. Grundsätzlich sind die Unterlagen in deutscher Sprache einzureichen. Soweit dies nicht die Amtssprache am Sitz der Hauptniederlassung ist, können die Unterlagen der Hauptniederlassung auch in englischer Sprache eingereicht werden (§ 325a Abs. 1 Satz 3 HGB).

2. Größenabhängige Erleichterungen

2761 Die **Offenlegungspflichten** der Gesellschaft werden im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs, und zwar in § 325 HGB und § 325a HGB, normiert. Die für die Praxis bedeutsamen **Erleichterungen** bei der Offenlegung werden für die **kleine Gesellschaft** und **Kleinstkapitalgesellschaften** in § 326 HGB und für die **mittelgroße Gesellschaft** in § 327 HGB kodifiziert.

Hinsichtlich der Erleichterungen ist zu unterscheiden zwischen solchen, die bereits bei der **Aufstellung** gewährt werden oder aber erst bei der **Offenlegung** beansprucht werden können. Der Vollständigkeit halber werden die bereits bei der Aufstellung möglichen Erleichterungen vorweg noch einmal zusammengefasst.

2762 **Erleichterungen (bereits) bei der Aufstellung:**

	Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung	Anhang	Lagebericht
Kleinstkapitalgesellschaften	ganz stark verkürzte Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB)	ganz stark verkürzte GuV (§ 275 Abs. 5 HGB)	keine Aufstellungspflicht (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB)	keine Aufstellungspflicht (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)
kleine Gesellschaften	stark verkürzte Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB)	verkürzte GuV (§ 276 Satz 1 HGB)	stark verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 1 HGB)	keine Aufstellungspflicht (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)
mittelgroße Gesellschaften	keine	verkürzte GuV (§ 276 Satz 1 HGB)	etwas verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 2 HGB)	keine
große Gesellschaften	keine	keine	keine	keine

2763 Neben den in § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB enthaltenen Erleichterungen für die kleine Gesellschaft finden sich in § 274a HGB weitere Erleichterungen. **Kleine Gesellschaften** sind von der Anwendung der folgenden Vorschriften befreit:

- Pflicht zur Erläuterung bestimmter Forderungen im Anhang (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB);

1 Vgl. LG Osnabrück v. 1.7.2005 – 15 T 6/05, GmbHR 2005, 1618.
2 Vgl. auch *Schmidt*, Komm. zu LG Osnabrück v. 1.7.2005 – 15 T 6/05, GmbHR 2005, 1619.

- Erläuterung bestimmter Verbindlichkeiten im Anhang (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB);
- Ausweis des Unterschiedsbetrags im Rechnungsabgrenzungsposten (§ 268 Abs. 6 HGB);
- Abgrenzung latenter Steuern (§ 274 HGB).

Hinsichtlich der **Aufstellungserleichterungen** ist zu beachten: 2764

- Erleichterungen bei der Aufstellung schlagen auf die Offenlegung durch, dh., grundsätzlich sind die offenzulegenden Unterlagen in der aufzustellenden Form zu veröffentlichen, es sei denn, es kommen noch zusätzliche Erleichterungen bei der Offenlegung nach §§ 326 und 327 HGB in Betracht.
- Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, die Aufstellungserleichterungen – ganz oder auch nur teilweise – nur für Zwecke der Offenlegung nachzuholen[1].
- Umgekehrt besteht aber auch die Möglichkeit, verkürzt aufgestellte Jahresabschlüsse in unverkürzter Form offen zu legen[2].

➲ **Beratungshinweis:** Insoweit kann dem **unterschiedlichen Ziel** der Weitergabe von Informationen Rechnung getragen werden. Für Zwecke der Information der Gesellschafter und bspw. der Hausbank wird ein unverkürzter Jahresabschluss aufgestellt und bei der Jahresabschlusspublizität – Information Dritter, wie Arbeitnehmer, Lieferanten und Kunden – wird ein verkürzter und damit weniger aussagekräftiger Jahresabschluss eingesetzt[3].

3. Offenzulegende Unterlagen (§ 325 HGB)

Welche **Unterlagen** im Einzelnen von der Gesellschaft offenzulegen sind, ergibt sich aus § 325 HGB; die gewährten **Erleichterungen** sind für die mittelgroße Gesellschaft in § 327 HGB und für die kleine Gesellschaft und Kleinstkapitalgesellschaften in § 326 HGB verankert. Nachfolgend werden für die drei Größenklassen und die Kleinstkapitalgesellschaft jeweils die **offenzulegenden Unterlagen** angegeben: 2765

1 So auch *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 326 HGB Rz. 15 mwN; *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh. zu § 42a Rz. 15.
2 So auch *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 326 HGB Rz. 16.
3 Vgl. auch *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 326 HGB Rz. 6.

Kleinstkapitalgesellschaft iS des § 267a HGB	**Kleine Gesellschaft iS des § 267 Abs. 1 HGB**	**Mittelgroße Gesellschaft iS des § 267 Abs. 2 HGB**	**Große Gesellschaft iS des § 267 Abs. 3 HGB**
Jahresabschluss: • ganz stark verkürzte Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB), • keine Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB), • Anhang entfällt (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB – unter Bedingungen)	Jahresabschluss: • stark verkürzte festgestellte oder gebilligte Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB), • keine Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB), • stark verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 1 HGB und § 326 Abs. 1 Satz 2 HGB); der Anhang braucht die Gewinn- und Verlustrechnung betreffende Angaben nicht zu enthalten	Jahresabschluss: • etwas verkürzte festgestellte oder gebilligte Bilanz (§ 327 Nr. 1 HGB), • verkürzte festgestellte oder gebilligte Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 HGB), • etwas verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 2 und § 327 Nr. 2 HGB)	festgestellter oder gebilligter Jahresabschluss (einschließlich Anhang)
Lagebericht entfällt (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Lagebericht entfällt (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Lagebericht	Lagebericht
Bestätigungsvermerk entfällt, da keine Pflichtprüfung (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Bestätigungsvermerk entfällt, da keine Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Bestätigungsvermerk oder Vermerk über Versagung	Bestätigungsvermerk oder Vermerk über Versagung
Bericht des Aufsichtsrats entfällt (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Bericht des Aufsichtsrats entfällt (§ 326 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Bericht des Aufsichtsrats (sofern ein solcher besteht)	Bericht des Aufsichtsrats (sofern ein solcher besteht)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses: nein, da keine Pflicht zur Angabe nach § 285 Nr. 34 HGB	Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses: nein, da keine Pflicht zur Angabe nach § 285 Nr. 34 HGB	Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses, soweit dieser nicht bereits im Anhang enthalten ist (§ 326 Abs. 1b Satz 2 HGB)	Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses, soweit dieser nicht bereits im Anhang enthalten ist (§ 326 Abs. 1b Satz 2 HGB)

a) Jahresabschluss

2766 Die Offenlegungspflicht betrifft die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Anhang.

➲ **Beratungshinweis:** Der Jahresabschluss umfasst nicht etwa Kontennachweise oder Debitoren- und Kreditorensaldenlisten. Solche zusätzlichen Angaben können beim Bundesanzeiger eingereicht werden. Sinnvoll dürfte dies allerdings regelmäßig nicht sein. Daneben wäre dies auch mit zusätzlichen Kosten verbunden.

Der Jahresabschluss muss in **festgestellter oder gebilligter Fassung** offengelegt werden. Nach § 328 Abs. 1a Satz 1 HGB ist das Datum der Feststellung oder der Billigung anzugeben. 2767

➲ **Beratungshinweis:** Die Tatsache, dass innerhalb der Offenlegungsfrist geprüfte und festgestellte bzw. gebilligte Abschlüsse eingereicht werden müssen, wurde mit dem BilRUG eingeführt. Nach § 325 Abs. 1 Satz 5 HGB idF vor BilRUG war dagegen auch eine Offenlegung in Stufen möglich, dh. es wurde zunächst der ungeprüfte und nicht festgestellte Jahresabschluss innnerhalb der Offenlegungsfrist offengelegt und der Bestätigungsvermerk wurde dann nachträglich offengelegt. Dies ist nun erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, nicht mehr möglich. Problematisch ist dies insbesondere dann, wenn sich die Gesellschaft in einer Krisensituation befindet und damit Zweifel an der Fortführungsprämisse bestehen, was die Jahresabschlussprüfung erheblich verzögern kann[1].

Zum offenzulegenden Jahresabschluss gehören nicht Sonderbilanzen wie die **Eröffnungsbilanz** nach § 242 HGB oder die Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG, wohl aber Jahresabschlüsse im Liquidationsstadium und der Abschluss für ein Rumpf-Geschäftsjahr[2]. Offenlegungspflichtig ist auch die GmbH i.L. für die Liquidationsschlussbilanz[3]. 2768

Wird der **Jahresabschluss** bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung **geändert**, ist auch die Änderung beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen (§ 325 Abs. 1b Satz 1 HGB). 2769

➲ **Beratungshinweis:** Auch wenn erst weit nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Änderung des Jahresabschlusses erfolgt, ist der geänderte Jahresabschluss offenzulegen. Im Bundesanzeiger ist ersichtlich, dass eine Änderung der eingereichten Unterlagen erfolgte.

§ 328 Abs. 1 HGB bestimmt ausdrücklich, dass der Jahresabschluss so wiederzugeben ist, dass er den für seine Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entspricht, soweit nicht Erleichterungen aufgrund der Offenlegungsvorschriften für kleine und mittelgroße Gesellschaften in Anspruch genommen werden oder bei der Aufstellung mögliche, aber nicht beanspruchte Erleichterungen für Zwecke der Offenlegung nachgeholt werden (vgl. Rz. 2760). Die Angaben müssen **vollständig und richtig** sein (§ 328 Abs. 1 Satz 2 HGB). 2770

Einstweilen frei. 2771–2777

b) Lagebericht

Die Verpflichtung zur Offenlegung des Lageberichts ergibt sich aus § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB. Zu der Frage, welche Gesellschaften hierzu nicht verpflichtet sind bzw. welche Erleichterungen bei der Offenlegung bestehen, wird auf Rz. 2761 ff. verwiesen. 2778

1 So auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729 (1737).
2 So auch *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 9.
3 So LG Bonn v. 23.7.2010 – 11 T 246/10, GmbHR 2010, 986.

c) Bestätigungsvermerk

2779 Die Pflicht zur Offenlegung besteht naturgemäß nur, wenn eine Prüfungspflicht besteht (vgl. hierzu Rz. 2601 ff.). Bei einer **freiwilligen Prüfung** braucht der Bestätigungsvermerk nicht offengelegt zu werden.

2780 Wird ein gegenüber dem aufgestellten und geprüften Jahresabschluss **verkürzter Jahresabschluss offengelegt**, so bedarf dies eines Hinweises im offenzulegenden Bestätigungsvermerk, da sich dieser ja nicht auf den (verkürzten) offengelegten, sondern auf den (vollständig) aufgestellten Jahresabschluss bezieht (§ 328 Abs. 1a Satz 2 HGB). In der Offenlegung ist dann bspw. folgender Hinweis anzubringen: „Der Bestätigungsvermerk wurde zum vollständigen Jahresabschluss und Lagebericht erteilt und betrifft nicht die vorliegende, unter Inanspruchnahme der Offenlegungserleichterungen des § 327 HGB verkürzte Fassung“[1].

2781 Ein solcher Hinweis ist auch dann geboten, wenn bei einer **freiwilligen Abschlussprüfung** der Bestätigungsvermerk mit veröffentlicht werden soll[2].

2782 Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk richtig offengelegt werden. Es ist aber darauf zu achten, dass das Vertrauen in den Bestätigungsvermerk nicht leidet. Wenn der Abschlussprüfer aber von einer mit dem Bestätigungsvermerk versehenen unvollständigen oder abweichenden Veröffentlichung erfährt, die nicht in Einklang mit den §§ 325 bis 328 HGB steht, ist das Unternehmen aufzufordern, eine Richtigstellung zu veranlassen[3].

d) Bericht des Aufsichtsrats

2783 Die Offenlegung des Berichts des Aufsichtsrats nach § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB besteht nur dann, wenn eine **gesetzliche Verpflichtung zur Bildung eines Aufsichtsrats** und eine entsprechende Berichtspflicht des Aufsichtsrats besteht. Eine solche Verpflichtung ergibt sich zB nach § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 MitbestG oder § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG, die auf § 171 AktG verweisen.

➲ **Beratungshinweis:** Ob auch bei einem **fakultativen Aufsichtsrat** eine Offenlegungspflicht des Berichts des Aufsichtsrat besteht, ist rechtlich umstritten[4]. Es wird empfohlen, bei einem fakultativen Aufsichtsrat von der Möglichkeit Gebrauch zu machen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 GmbHG), die Anwendung der aktienrechtlichen Vorschriften zum Aufsichtsrat (Berichterstattung entsprechend § 171 AktG) im Gesellschaftsvertrag abzubedingen[5]. Besteht ein Beirat, Verwaltungsrat oÄ und hat dieser Überwachungskompetenz und damit auch Prüfungspflicht entsprechend § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG, so ist der entsprechende Bericht nach § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB offenzulegen[6].

---

1 *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 328 HGB Rz. 9. Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400), Stand: 9.9.2009, Rz. 15, WPg 2005, 1382 und WPg 2009, 113.

2 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 328 HGB Rz. 10.

3 So IDW PS 450, Rz. 16.

4 Vgl. *Grottel* bejaht die Offenlegungspflicht im Falle des fakultativen Aufsichtsrats aufgrund des Verweises in § 52 Abs. 1 GmbHG auf Anwendung der aktienrechtlichen Vorschriften zum Aufsichtsrat, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmt, vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 11.

5 Vgl. auch *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 11.

6 *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 11.

e) Ergebnisverwendungsbeschluss

Nach § 285 Nr. 34 HGB ist der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung im Anhang anzugeben. Da die GmbH aber nicht zur Erstellung eines Ergebnisverwendungs**vorschlags** gesetzlich verpflichtet ist, läuft diese Anhangsangabepflicht regelmäßig ins Leere – vgl. oben Rz. 2337. § 325 Abs. 1b Satz 2 HGB bestimmt allerdings ausdrücklich: „Ist im Jahresabschluss nur der Vorschlag für die Ergebnisverwendung enthalten, ist der **Beschluss über die Ergebnisverwendung** nach seinem Vorliegen nach Absatz 1 Satz 1 offenzulegen.". Hieraus folgt auch, dass die Offenlegung des Ergebnisverwendungsbeschlusses nicht zwingend in der Jahresfrist nach § 321a Satz 1 HGB erfolgen muss, sondern eben nach dessen Vorliegen. 2784

➲ **Beratungshinweis:** Durch das BilRUG sind für die GmbH Änderungen in zweierlei Hinsicht eingetreten: 2785

1. GmbH konnten nach dem Recht vor BilRUG auf die Angabe über die Ergebnisverwendung verzichten, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen, die Gesellschafter sind, feststellen ließen (§ 325 Abs. 1 Satz 4 HGB idF vor BilRUG). Durch Einblick in die beim Handelsregister einzureichende Gesellschafterliste (§ 40 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) und dem dort vorliegenden Gesellschaftsvertrag (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG) können die Namen der Gesellschafter, ihre Geschäftsanteile, die Regeln zur Gewinnverteilung festgestellt und damit auch im Fall der Offenlegung der Ergebnisverwendung der Gewinnanteil des Gesellschafters bestimmt werden. Im Hinblick auf das datenschutzwürdige Interesse der Gesellschafter konnte danach auf die Offenlegung der Ergebnisverwendung bereits dann verzichtet werden, wenn auch nur „eine" natürliche Person Gesellschafter ist[1]. Diese Schutzklausel ist mit dem BilRUG[2] mit Wirkung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen[3], weggefallen.
2. Nach § 326 Abs. 1 HGB idF vor BilRUG waren kleine Gesellschaften generell von der Offenlegung des Gewinnverwendungsbeschlusses ausgenommen. An dieser Situation dürfte sich durch das BilRUG nichts geändert haben, weil kleine Kapitalgesellschaften nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB von der entsprechenden Anhangsangabe befreit sind und daher auch keine Offenlegung in Betracht kommt. Zwar verweist § 326 Abs. 1 HGB unverändert nur auf § 325 Abs. 1 HGB und nicht auf den neuen § 325 Abs. 1b HGB, doch regelt § 325 HGB nur, welche der aufzustellenden Unterlagen auch offenzulegen sind und begründet mE keine darüber hinausgehende Offenlegungspflicht.

Da die GmbH gesetzlich verpflichtet ist (§ 42a Abs. 2, § 46 Nr. 1 GmbHG), über die Ergebnisverwendung einen Beschluss herbeizuführen, besteht eine entsprechende Verpflichtung zur Offenlegung dieses Beschlusses gem. § 325 Abs. 1b Satz 2 HGB. Dies ist anders bei einer § 264a HGB-Gesellschaft (zB **GmbH & Co. KG**). Bei diesen Gesellschaften ist ein Beschluss über die Verwendung des Jahresüberschusses und damit dessen Offenlegung nur dann erforderlich, wenn die Gewinnverwendung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelungen einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss erfordert (hierzu Rz. 3117) und damit ist im Regelfall kein Ergebnisverwendungsvorschlag offenzulegen[4]. 2786

1 So wie hier *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 21.
2 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.
3 Art. 75 Abs. 1 EGHGB.
4 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 15.

4. Art der Einreichung und Offenlegung (§ 325 HGB)

2787 Die nach § 325 HGB offenlegungspflichtigen Unterlagen sind beim Betreiber des Bundesanzeigers in elektronischer Form einzureichen (§ 325 Abs. 1 Satz 1 HGB) und auf dessen Internetseiten bekannt machen zu lassen (§ 325 Abs. 1Satz 2 HGB). Der Betreiber des Bundesanzeigers leitet die bei ihm eingereichten Unterlagen an das Unternehmensregister weiter (§ 8b Abs. 3 Nr. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 4 HGB).

2788 ➲ **Beratungshinweis:** Die „Einreichung" der offenlegungspflichtigen Unterlagen erfolgt **einstufig** ausschließlich beim Betreiber des Bundesanzeigers und die „Offenlegung" der Unterlagen ist weiterhin zweistufig durch den Bundesanzeiger und das Unternehmensregister. Die Offenlegung im Unternehmensregister wird dadurch erreicht, dass der Betreiber des Bundesanzeigers gem. § 8b Abs. 3 Nr. 1 HGB verpflichtet ist, die von den Gesellschaften erhaltenen Unterlagen der Rechnungslegung an das Unternehmensregister zu übermitteln. Hierdurch sind die Unterlagen der Rechnungslegung und deren Bekanntmachung über die Internetseiten des Unternehmensregisters zugänglich (§ 8b Abs. 2 Nr. 4 HGB).

2789 **Kleinstkapitalgesellschaften** haben nach § 326 Abs. 2 Satz 1 HGB hinsichtlich der Jahresabschlusspublizität ein **Wahlrecht** zwischen:

- Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder
- Hinterlegung der Bilanz beim Bundesanzeiger, wobei dann interessierte Dritte eine Abschrift der Bilanz verlangen können. Nach § 9 Abs. 6 HGB erfolgt die Einsichtnahme nur auf Antrag gegen Entrichtung einer Gebühr (4,50 Euro) und durch Übermittlung einer Kopie der hinterlegten Bilanz. In diesem Fall muss dem Betreiber des Bundesanzeigers mitgeteilt werden, dass die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschritten werden (§ 326 Abs. 2 Satz 3 HGB).

➲ **Beratungshinweis:** Generell beschränken sich die Mindestunterlagen bei der Offenlegung für Kleinstkapitalgesellschaften auf die hinsichtlich der Gliederung stark verkürzte Bilanz und den Beschluss über die Ergebnisverwendung. Weitere Informationen brauchen nicht offengelegt zu werden. Wird die Bilanz dann nur beim Bundesanzeiger hinterlegt, so wird eine weitere Hürde zum Schutz der Jahresabschlussdaten gegenüber fremden Dritten aufgebaut.

5. Verpflichtete Personen

2790 Nach § 325 Abs. 1 Satz 1 HGB trifft die Offenlegung die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft, bei einer GmbH also die Geschäftsführer (§ 35 Abs. 1 GmbHG) bzw. bei einer GmbH & Co. KG die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Intern kann die Offenlegungspflicht einem Mitglied der Geschäftsführung übertragen werden. Dies ändert allerdings für die anderen Mitglieder der Geschäftsführung nichts an der Pflicht, auf eine ordnungsgemäße und fristgerechte Offenlegung hinzuwirken[1].

2791 Für die verpflichtenden Personen sind grundsätzlich die gesetzlichen Vorgaben maßgebend. Hiervon abweichende Satzungsbestimmungen oder auch Gesellschafterbeschlüsse können das vertretungsberechtigte Organ nur insoweit binden, als diese zusätzliche Offenlegungspflichten bestimmen; satzungsmäßige Einschränkungen sind hingegen nicht möglich[2].

1 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 32.
2 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 33.

6. Form der Einreichung und Offenlegung (§ 328 HGB)

Nach § 325 Abs. 1 Satz 2 HGB sind die Rechnungslegungsunterlagen in einer Form einzureichen, die ihre Bekanntmachung im Bundesanzeiger ermöglicht. Damit müssen die einzureichenden Unterlagen in eine elektronische Datei transformiert werden. 2792

➲ **Beratungshinweis:** Bei der Transformation der Daten in eine elektronische Datei müssen keine elektronischen Vorkehrungen getroffen werden, die die Authentizität oder Integrität des elektronischen Dokuments sichern. Die einzureichenden Unterlagen haben nur noch die Qualität einer einfachen Abschrift[1].

Im Hinblick darauf, dass eine „Abschrift" eingereicht werden muss, kommen verschiedene Möglichkeiten der Einreichung und des Anlieferungsformats für die Abschlüsse und Lageberichte sowie die Bestätigungsvermerke in Betracht. Zulässig für den Upload via Internet sind folgende Datenformate: PDF; Word, RTF, MS-Excel und XML-Format basierend auf der XBRL-Taxonomie. 2793

Zu den Veröffentlichungsentgelten und der Erscheinungsweise im Bundesanzeiger wird verwiesen auf „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für die entgeltliche Einreichung zur Publikation im Bundesanzeiger" auf www.unternehmensregister.de[2]. Die Internetplattform des Bundesanzeigerverlags für die Einreichung elektronischer Unterlagen findet sich unter https://publikations-plattform.de. Weitere Informationen unter unter www.bundesanzeiger.de und www.unternehmensregister.de.

Der **Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers** (sog. Testatsexemplar) ist ungeachtet des Umstandes, dass dieses Testat elektronisch beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen ist, weiterhin in Papierform durch den Wirtschaftsprüfer an das geprüfte Unternehmen auszuliefern. Das Testatsexemplar enthält auch die originalen Unterschriften des Aufstellungsorgans neben den originalen Unterschriften des Abschlussprüfers sowie dessen Berufssiegel[3]. 2794

Für die Offenlegung des Testats ist es nicht erforderlich, dass die Authentizität des elektronischen Dokuments durch eine qualifizierte elektronische Signatur gesichert werden muss, da das Testat nicht ein notariell zu beurkundendes Dokument oder eine öffentlich beglaubigte Abschrift darstellt (§ 39a BeurkG)[4].

7. Fristen und Zeitpunkt der Offenlegung

Die Geschäftsführer haben die offenzulegenden Unterlagen nach § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag der Gesellschaft einzureichen. Die Offenlegungsfrist beginnt mit dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, auf das sich die Offenlegung bezieht, und endet ein Jahr später. 2795

1 So IDW Fachausschuss Recht: „Aufgaben des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Offenlegung von Abschlussunterlagen nach dem EHUG" in IDW Nr. 6/2007, S. 323 (324 linke Spalte).

2 Die Hausanschrift der Bundesanzeigerverlagsgesellschaft mbH lautet: Bundesanzeiger Verlagsges. mbH, Amsterdamer Str. 192, 50735 Köln, Tel. 0221/97668-0, www.bundesanzeiger.de.

3 So IDW Fachausschuss Recht, Aufgaben des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Offenlegung von Abschlussunterlagen nach dem EHUG, in IDW Fachnachrichten Nr. 6/2007, S. 323.

4 Vgl. IDW Fachausschuss Recht, Aufgaben des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Offenlegung von Abschlussunterlagen nach EHUG, in IDW Fachnachrichten Nr. 6/2007, S. 323 (324 linke Spalte).

2796 ➲ **Beratungshinweis:** Die bisherige Vorgabe, den Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Vorlage bei den Gesellschaftern offenzulegen (§ 325 Abs. 2 HGB idF vor BilRUG), besteht nach der Neufassung durch das BilRUG nicht mehr.

2797 Der Fall, dass der Jahresabschluss bei **nachträglicher Prüfung oder Feststellung** geändert wird, ist im Gesetz dergestalt geregelt, dass auch die Änderung des Jahresabschlusses entsprechend § 325 Abs. 1 Satz 1 HGB einzureichen ist (§ 325 Abs. 1b Satz 1 HGB).

2798 Bei der Frage, ob die Frist nach § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB gewahrt ist oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen abzustellen.

➲ **Beratungshinweis:** Wegen der elektronischen Einreichung sollte dieser Zeitpunkt anhand des Sendeprotokolls ermittelt werden. Es ist daher anzuraten, das Sendeprotokoll oder die vom Bundesanzeiger per Mail versandte Auftragsbestätigung, welche Datum und Uhrzeit der Übermittlung enthält, aufzubewahren[1].

Da der Bundesanzeiger nicht überwachen kann, ob die Einreichung unmittelbar nach Vorlage des Jahresabschlusses an die Gesellschafter erfolgt, wird in der Praxis nur die Zwölfmonatsfrist überwacht und ggf. geahndet[2].

2799 Für kapitalmarktorientierte Gesellschaften iS von § 264d HGB enthält § 325 Abs. 4 Satz 1 HGB eine Verschärfung dahingehend, dass die Offenlegungsfrist längstens vier Monate beträgt.

2800–2808 Einstweilen frei.

IV. Offenlegung des IAS/IFRS-Einzelabschlusses

1. Übersicht

2809 Art. 5 der IAS-Verordnung[3] ermächtigt die Mitgliedsstaaten, die Anwendung der IFRS auch auf den Einzelabschluss zu gestatten. Der deutsche Gesetzgeber hat ein entsprechendes **Unternehmenswahlrecht** in § 325 Abs. 2a HGB kodifiziert, das erlaubt, den nach § 325 Abs. 1 HGB im Bundesanzeiger bekannt zu machenden Einzelabschluss nach IAS/IFRS-Rechnungslegungsstandards aufzustellen. Ein solcher IFRS-Einzelabschluss kann den HGB-Jahresabschluss nicht ersetzen; lediglich für Zwecke der Offenlegung nach § 325 HGB im Bundesanzeiger kann ein solcher Jahresabschluss verwendet werden.

➲ **Beratungshinweis:** Die befreiende Wirkung der Offenlegung durch einen IFRS-Einzelabschluss (§ 325 Abs. 2b HGB) tritt nur ein, wenn

(1) der **IFRS-Einzelabschluss** vom Abschlussprüfer testiert ist und

(2) der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses unter Angabe des **HGB-Jahresüberschusses** offengelegt werden und

1 Vgl. *Maul/Seidler* in Noack (Hrsg.), Das neue Gesetz über elektronische Handels- und Unternehmensregister – EHUG, 2007, S. 145.
2 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* in NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl. 2013, § 325 HGB Rz. 15.
3 IAS-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.7.2002 betreffend internationale Rechnungslegungsstandards, ABl. EG Nr. L 243 v. 11.9.2002, S. 1.

wie die Verwaltung eigenen Vermögens (zB Grundstücke, die verpachtet werden) oder eine eigene geschäftliche Betätigung mit allen damit verbundenen Rechtsgeschäften sowie mit dem damit verbundenen Betriebsvermögen einschließlich der Betriebsschulden, bringen für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG die Notwendigkeit des größeren Umfangs des Rechnungswesens mit einem größeren Kontenplan mit sich. Zur Organisation des Rechnungswesens s. ausführlich Rz. 22 ff.

3019–3024 Einstweilen frei.

B. Der Jahresabschluss der KG

I. Handelsrecht

1. Anwendung der erweiterten Vorschriften für Kapitalgesellschaften

a) KG ohne natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter (§ 264a HGB)

aa) Anwendungsvoraussetzungen

3025 Die GmbH & Co. KG, bei der nicht wenigstens eine natürliche Person – unmittelbar oder mittelbar über eine andere Personengesellschaft – persönlich haftender Gesellschafter ist, ist nach § 264a Abs. 1 HGB **hinsichtlich der Rechnungslegungspflichten den Kapitalgesellschaften gleichgestellt**. Damit sollen Personengesellschaften, deren Haftungsstruktur der GmbH weitgehend vergleichbar ist, insbesondere also die typische GmbH & Co. KG, hinsichtlich der Rechnungslegung wie Kapitalgesellschaften behandelt werden. Damit wird vom Gesetzgeber der Grundsatz „Publizität ist der Preis für die Haftungsbeschränkung“[1] umgesetzt. Eingefügt wurde § 264a HGB durch das KapCoRiLiG[2] mit Wirkung erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.1999 begonnen haben (Art. 48 Abs. 1 Satz 1 EGHGB).

3026 Die Ausdehnung der erweiterten Rechnungslegungsvorschriften auf bestimmte Personengesellschaften gilt nur für solche Personengesellschaften, die in der **Rechtsform der OHG oder KG** organisiert sind. Für andere Personengesellschaftsrechtsformen, wie bspw. die GbR gelten die erweiterten Rechnungslegungsvorschriften dagegen nicht[3].

3027 Des Weiteren gelten die erweiterten Rechnungslegungsvorschriften nur für OHG oder KG, „bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter ist“.

➲ **Beratungshinweis:** Die Gleichstellung der GmbH & Co. KG mit der GmbH **lässt sich vermeiden**, wenn – ggf. neben der GmbH – eine natürliche Person die Stellung eines Komplementärs einnimmt. Dann fällt die GmbH & Co. KG aus dem Anwendungsbereich des § 264a HGB heraus und unterliegt nur noch den Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB, also insbesondere besteht dann keine Pflicht zur Erstellung von Anhang und Lagebericht, es besteht keine Prüfungs-

1 Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucks. 14/2353 v. 14.12.1999, S. 26.
2 KapCoRiLiG v. 24.2.2000, BGBl. I 2000, 154.
3 Nur *Patt*, DStZ 2000, 77; *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 264a HGB Rz. 4 (Stand: September 2007).

pflicht und der Jahresabschluss ist nicht im Bundesanzeiger offen zu legen. Erweiterte Anforderungen an die Rechnungslegung, insbesondere Prüfungs- und Offenlegungspflichten können sich in diesem Fall ausnahmsweise dann ergeben, wenn die Größenmerkmale des § 1 Abs. 1 PublG überschritten werden.

Die Vermeidung der Anwendung der erweiterten Rechnungslegungsvorschriften setzt die (ggf. mittelbare) Beteiligung einer natürlichen Person als vollhaftender Gesellschafter voraus. Erforderlich ist, dass die Beteiligung sowohl auf Namen als auch auf Rechnung der natürlichen Person erfolgt[1]. Eine **Beteiligung lediglich als Treuhänder** oder für Rechnung einer Kapitalgesellschaft reicht nicht aus[2]. 3028

➲ **Beratungshinweis:** Ausreichend ist – abgesehen von Fällen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung (§ 826 BGB) – die **Aufnahme einer mittellosen und von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossenen natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter**, da der Gesetzgeber hinsichtlich der Haftungsverpflichtung lediglich auf den rechtlichen Bestand und nicht auf die Werthaltigkeit abstellt[3]. Verkannt werden darf allerdings nicht, dass von einem solchen Gesellschafter erhebliches Störpotenzial ausgehen kann[4]. Ebenso müssen steuerliche Aspekte beachtet werden; so kann bspw. die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entfallen[5].

Abgestellt wird insoweit auch nur auf das Bestehen eines persönlichen Haftungsverhältnisses im Außenverhältnis. Damit ist es unerheblich, wenn der persönlich haftende Gesellschafter **im Innenverhältnis** seitens eines anderen Gesellschafters oder eines Dritten **von der Haftung freigestellt** ist[6]. 3029

Die Frage, zu welchem *Zeitpunkt* beurteilt werden muss, ob bei einer GmbH & Co. KG noch mindestens eine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter auftritt, lässt der Gesetzestext des § 264a HGB offen. Da die Rechnungslegung auf den **Bilanzstichtag** (Ende des Geschäftsjahres) erfolgt, ist zur Prüfung der Voraussetzungen des § 264a HGB der jeweilige Jahresabschlussstichtag entscheidend[7]. 3030

➲ **Beratungshinweis:** Die **Nichtbeachtung der Rechtsfolgen des § 264a HGB** führt durch einen Verweis in § 335b HGB zur Anwendung der §§ 331 bis 335 HGB (Zwangsgeld, Straf- und Bußgeldvorschriften).

bb) Wirkung des Ein- oder Austritts einer persönlich haftenden natürlichen Person nach dem Bilanzstichtag

Fraglich ist, wie der Ein- oder Austritt einer natürlichen Person als persönlich haftende Gesellschafterin **nach dem Bilanzstichtag** zu beurteilen ist. 3031

1 *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 264a HGB Rz. 4 (Stand: September 2007).
2 Vgl. *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264a HGB Rz. 20.
3 Hierzu *Bitter/Grashoff*, DB 2000, 833 (838); *Dorozala/Söffing*, DStR 2000, 1567 (1569); *Waßner*, GmbHR 2002, 412; *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264a HGB Rz. 27.
4 Vgl. *Schindhelm/Hellwege/Stein*, StuB 2000, 72 (76).
5 Ausführlich *Patt*, DStZ 2000, 77 (80 f.); *Grüter/Mitsch*, INF 2001, 174.
6 Ebenso *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264a HGB Rz. 26.
7 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 4; *Dorozala/Söffing*, DStR 2000, 1567 (1569); *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, § 264a HGB Rz. 51 (Stand: September 2007); WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 22; *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264a HGB Rz. 29.

3032 Wegen der Nachhaftungsvorschriften (§§ 130, 160 ff. HGB) ist der **Austritt** einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter nach dem Abschlussstichtag nach hM nicht schädlich, wirkt also nicht auf den Bilanzstichtag zurück[1]. Dies gilt auch dann, wenn der Austritt vor Erfüllung der Rechnungslegungspflichten erfolgt[2]. Nichtsdestoweniger verlangen *Adler/Düring/Schmaltz*[3], dass die Vollhafterfunktion der natürlichen Person zur Abwendung der Folgen von § 264a HGB zumindest bis zu dem Zeitpunkt bestehen muss, an dem die Gesellschaft ihre Rechnungslegungspflichten wie die Aufstellung des Jahresabschlusses zu erfüllen hat.

3033 Der **Eintritt** einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter nach dem Bilanzstichtag hat nach dem Beschlusses des LG Osnabrück vom 1.7.2005[4] wegen des rückwirkenden Wegfalls des bisher bestehenden Haftungsprivilegs auch den rückwirkenden Wegfall der Offenlegungspflicht zur Folge. Wurde allerdings wegen der Nichteinreichung des Jahresabschlusses beim Bundesanzeiger ein Ordnungsgeld nach § 335 Abs. 3 und 4 HGB bereits verhängt, so entfällt dieses wegen des Sanktionscharakters nicht rückwirkend[5].

Beispiel

- Bilanzstichtag 31.12.x1
- Eintritt einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter im Februar x2

Die Offenlegung des Jahresabschlusses zum 31.12.x1 ist nicht mehr erforderlich, da der persönlich haftende Gesellschafter mit seinem Vermögen auch für Altverbindlichkeiten der Gesellschaft (§§ 130 Abs. 1, 61 Abs. 2 HGB) haftet, also auch für die vor Eintritt in die Gesellschaft entstandenen Verbindlichkeiten. Der Eintritt einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter beeinflusst nicht nur die Verpflichtung zur Offenlegung, sondern auch die übrigen erweiterten Rechnungslegungsvorschriften, also die Vorschriften zur Aufstellung des Jahresabschlusses und zur Prüfung des Jahresabschlusses. Auch diese Pflichten entfallen mit Wirkung für den früheren Abschluss, soweit dessen Prüfung bzw. Offenlegung noch nicht erfolgt ist[6].

3034 ➲ **Beratungshinweis:** Der **Eintritt** einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter **wird wirksam** zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit den übrigen Gesellschaftern (analog § 123 Abs. 2 HGB), sofern die Gesellschaft ihre Geschäfte mit (ausdrücklicher oder konkludenter) Zustimmung des Eintretenden fortsetzt[7]. Auf die Handelsregistereintragung kommt es insoweit *nicht* an; diese ist vielmehr nur deklaratorisch.

3035 Ist bisher bei einer GmbH & Co. KG eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter gewesen und **tritt diese aus der Komplementärstellung aus**, fällt die GmbH & Co. KG ggf. erstmals in den Anwendungsbereich des § 264a HGB. Im umgekehrten Fall – eine GmbH & Co. KG im Anwendungsbereich des § 264a HGB fällt durch Eintritt einer natürlichen Person als Komplementär aus dem Anwendungs-

1 So IIDW RS HFA 7, Rz. 5 sowie *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264a HGB Rz. 29; *Bitter/Grashoff*, DB 2000, 838.
2 Vgl. WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 22 mwN.
3 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Ergänzungsband zur 6. Aufl. 2001, § 264a HGB Rz. 36.
4 LG Osnabrück v. 1.7.2005 – 15 T 6/05, GmbHR 2005, 1618.
5 Vgl. LG Bonn v. 13.11.2009 – 30 T 1279/09, BB 2010, 306.
6 Vgl. *von Kanitz*, WPg 2008, 1059 sowie IDW RS HFA 7, Rz. 4.
7 Vgl. BFH v. 12.2.2004 – IV R 70/02, GmbHR 2004, 679 (680) mwN und IDW RS HFA 7, Rz. 5; *von Kanitz*, WPg 2003, 324 (326).

bereich der Vorschrift heraus – sind keine besonderen Überlegungen einschlägig: Die GmbH & Co. KG ist dann vor allem nicht mehr offenlegungs- und prüfungspflichtig.

Unabhängig von den vorstehenden Fragen des Ein- oder Austritts einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter ist die Komplementär-GmbH zur Aufstellung eines Jahres- und ggf. Konzernabschlusses nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften verpflichtet. Auch dieser Abschluss ist grundsätzlich offenzulegen und ab Einstufung als mittelgroße Kapitalgesellschaft muss dieser geprüft werden (vgl. Rz. 3170ff.). 3036

b) Befreiung bei Einbezug in einen Konzernabschluss (§ 264b HGB)

aa) Anwendungsvoraussetzungen

Nach § 264b HGB ist eine Personengesellschaft iS des § 264a HGB von der Anwendung der erweiterten Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften befreit, wenn diese **in einen Konzernabschluss einbezogen wurde**, der bestimmten Anforderungen genügt. Die Vorschrift des § 264b HGB ist § 264 Abs. 3 HGB nachgebildet, welcher eine entsprechende Regelung für Kapitalgesellschaften enthält, wobei § 264b HGB hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen weniger restriktiv ist[1]. So wird im Gegensatz zu § 264 Abs. 3 HGB insbesondere auf die Verlustübernahmeverpflichtung des Mutterunternehmens verzichtet. 3037

➲ **Beratungshinweis:** § 264b HGB bietet haftungsbeschränkten Personengesellschaften die Möglichkeit, die Publizitätspflicht für den Jahresabschluss zu vermeiden. Liegen die Voraussetzungen des § 264b Nr. 1 bis 4 HGB kumulativ vor, so darf die Personengesellschaft auf die Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verzichten. Damit entfällt vor allem die Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs und Lageberichts, die Einhaltung der ergänzenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften und die Prüfungspflicht. Da allerdings Voraussetzung insoweit ist, dass die Personengesellschaft in einen befreienden Konzernabschluss einbezogen wird, setzt dies regelmäßig voraus, dass die Personengesellschaft selbst einen Jahresabschluss nach den erweiterten Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufstellt und auch prüfen lässt[2]. Im Ergebnis verbleibt für die KG aber die Befreiung von der Publizitätspflicht. Allerdings greift die Befreiung nach § 264b HGB – anders als bei der Parallelvorschrift nach § 264 Abs. 3 HGB – auch, wenn die Personenhandelsgesellschaft selbst den Konzernabschluss mit befreiender Wirkung aufstellt („Selbstbefreiung")[3].

Die **Befreiung von den erweiterten Rechnungslegungsvorschriften** gilt unter folgenden Bedingungen: 3038

1. Einbezug der KG in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht
   a) eines persönlich haftenden Gesellschafters der Gesellschaft oder
   b) eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU/EWR, „wenn in diesen Konzernabschluss eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist";

1 Im Detail *Förschle/Deubert* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264b HGB Rz. 3.

2 Vgl. *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 264b HGB Rz. 21.1 (Stand: September 2007).

3 So bestätigend Gesetzesbegründung zum BilRUG, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 59. Hierzu auch IDW RS HFA 7, Tz. 6 und bestätigend LG Bonn v. 30.9.2009 – 30 T 848/09, BB 2010, 1208.

2. Der Konzernabschluss muss im Einklang mit den entsprechenden EU-Richtlinien aufgestellt sein (Verweis auf § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB);
3. Die Befreiung der KG muss im Anhang des Konzernabschlusses angegeben sein und
4. für die Personengesellschaft sind der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk nach § 325 Abs. 1 bis 1b HGB offengelegt worden.

3039 Der Einbezug der KG in einen Konzernabschluss nach § 264b Nr. 1 Buchst. b HGB setzt voraus, dass zwischen der KG und dem Mutterunternehmen ein **Mutter-Tochter-Verhältnis iS des § 290 HGB** vorliegt. Die KG muss im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden; der Einbezug im Wege der Quotenkonsolidierung oder mittels der Equity-Methode ist nicht ausreichend[1]. Zur Frage, ob und unter welchen Bedingungen ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Komplementär-GmbH und der KG vorliegt, vgl. unten Rz. 3183 ff.

➲ **Beratungshinweis:** Mit dem BilRUG wurde der Gesetzeswortlaut dahingehend geändert, dass Voraussetzung für die Befreiung der Einbezug in einen Konzernabschluss ist, der „eine **größere Gesamtheit von Unternehmen**" umfasst. Nach der Gesetzesbegründung soll es sich insoweit lediglich um eine klarstellende Änderung halten und „dürfte mindestens drei in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen erfordern"[2]. Insoweit müsste neben der GmbH & Co. KG und deren Komplementär-GmbH mindestens ein weiteres, also zB eine Vertriebs-Tochtergesellschaft der GmbH & Co. KG, in den Konzernabschluss im Wege der Vollkonsolidierung einbezogen werden. Ebenso wäre das Kriterium erfüllt, wenn die Beteiligung an der GmbH & Co. KG und an der Komplementär-GmbH wiederum von einem Unternehmen gehalten würde, welches dann Mutterunternehmen iS von § 290 HGB wäre. Letztlich bleibt aber offen, wie dieser unbestimmte Rechtsbegriff auszulegen ist.

3040 Befreiungswirkung entfaltet nach § 264b Nr. 1 Buchst. a HGB auch der **Einbezug der KG in den Konzernabschluss des persönlich haftenden Gesellschafters**. Damit wird einer Komplementär-GmbH, die nicht Mutterunternehmen der Personengesellschaft ist, ermöglicht, einen befreienden Konzernabschluss aufzustellen[3]. Ausreichend ist also der Einbezug der Personengesellschaft in einen freiwilligen konsolidierten Abschluss des persönlich haftenden Gesellschafters, soweit dieser Abschluss die Voraussetzungen des § 264b Nr. 2 bis 4 HGB erfüllt. Insoweit ist durch das BilRUG keine Änderung gegenüber der früheren Rechtslage eingetreten.

➲ **Beratungshinweis:** Bei dieser Alternative spielt es keine Rolle, wo der **Sitz der Komplementär-Gesellschaft** ist. Dieser kann sowohl innerhalb der EU/EWR, als auch im sonstigen Ausland liegen, da eine Anknüpfung an den Sitz innerhalb der EU/EWR nur die Alternative b der Nr. 1 enthält[4]. Allerdings muss der befreiende Konzernabschluss zwingend im Einklang mit den europäischen Bilanzrichtlinien stehen.

3041 Inhaltlich verlangt § 264b Nr. 2 HGB über den Verweis auf § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB, dass der befreiend wirkende Konzernabschluss und Konzernlagebericht

1 IDW RS HFA 7, Rz. 8–9. Vgl. *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 264b HGB Rz. 36 (Stand: September 2007).
2 Gesetzesbegründung zum BilRUG, BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015, S. 59.
3 So auch *Förschle/Deubert* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264b HGB Rz. 24.
4 Vgl. *Theile*, GmbHR 2000, 215 (220).

nach dem für das den Konzernabschluss aufstellende Unternehmen maßgeblichen Recht, dh. mit dem jeweiligen Landesrecht, dem das Mutterunternehmen oder der persönlich haftende Gesellschafter unterliegt, aufgestellt ist und im Einklang mit den Richtlinien 2013/34/EU und 2006/43/EG steht. Dies gilt auch für die Abschlussprüfung und die Offenlegung.

Die Befreiung der GmbH & Co. KG von den **Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten** setzt weiterhin voraus (§ 264b Nr. 3 HGB), dass die Befreiung im Anhang des Konzernabschlusses angegeben wird und nach § 264b Nr. 4 HGB für die Personenhandelsgesellschaft der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk offengelegt werden. 3042

Der **befreiende Konzernabschluss** muss nach § 264b Nr. 4 HGB zwingend **in elektronischer Form zugänglich gemacht werden**. 3043

➲ **Beratungshinweis:** Die Inanspruchnahme des § 264b HGB ist bereits für die mittelgroße GmbH & Co. KG zu erwägen und für große GmbH & Co. KG zu empfehlen[1], denn im Konzernabschluss leben alle Ansatz- und Bewertungswahlrechte wieder auf. Somit ist eine **eigenständige Konzernbilanzpolitik** möglich, völlig losgelöst etwa von im Jahresabschluss möglicherweise ansonsten sichtbaren steuerlichen Erwägungen. 3044

bb) Gestaltungsmöglichkeit durch Aufstellung eines Konzernabschlusses

Die Aufstellung eines **Konzernabschlusses** der Komplementär-GmbH bzw. der GmbH & Co. KG bietet eine interessante Gestaltungsmöglichkeit: 3045

➲ **Beratungshinweis:** Die GmbH & Co. KG ist von der Anwendung der strengen Vorschriften für Kapitalgesellschaften im Hinblick auf ihren Jahresabschluss **befreit** (§ 264b HGB), wenn sie in den **Konzernabschluss** (auch wenn freiwillig aufgestellt)

1. eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder in einem anderen EWR-Vertragsstaat *oder*
2. in den Konzernabschluss eines persönlich haftenden Gesellschafters dieser Personenhandelsgesellschaft

einbezogen ist.

Damit gilt: 3046

(1) Die Befreiung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG nach den strengen Vorschriften für Kapitalgesellschaften kann immer dann in Anspruch genommen werden, wenn die GmbH als **persönlich haftende Gesellschafterin** einen Konzernabschluss (nach den Anforderungen des § 264b HGB) aufstellt, und zwar unabhängig davon, ob sie nach § 290 HGB tatsächlich Mutterunternehmen der KG ist und auch unabhängig von ihrem Sitz. Der Komplementär-GmbH wird ein Wahlrecht mit befreiender Wirkung für die KG eingeräumt[2].

(2) Dennoch ist es nicht unerheblich, ob die Komplementär-GmbH auch Muttergesellschaft ist und wo sie ihren Sitz hat. Ist sie nämlich **Mutterunternehmen** mit Sitz in der Bundesrepublik und werden die Größenkriterien des § 293 HGB

1 Zu Vor- und Nachteilen vgl. *Theile*, GmbHR 2000, 215 ff.
2 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 19.

überschritten, besteht für sie kein Wahlrecht mehr, sondern eine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 290 HGB; s. hierzu unten Rz. 3183 ff.

(3) Die Befreiung hinsichtlich des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG nach den strengen Vorschriften für Kapitalgesellschaften kann grundsätzlich aber auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die persönlich haftende Gesellschafterin nicht Mutterunternehmen ist und auch keinen Konzernabschluss aufstellt. In diesem Fall ist Voraussetzung, dass die Kommanditanteile bei einem anderen Unternehmen mit den entsprechenden Leitungs- oder Kontrollbefugnissen liegen, so dass dieses Unternehmen Mutterunternehmen ist und die KG in dessen Konzernabschluss einbezogen wird. Das Mutterunternehmen muss dann seinen Sitz in der EU oder einem EWR-Vertragsstaat haben. Dasselbe gilt, wenn die KG nach § 290 HGB Mutterunternehmen ihrer eigenen Komplementär-GmbH ist; dann kann die KG den Konzernabschluss mit entsprechender befreiender Wirkung aufstellen[1]. Die befreiende Wirkung des § 264b HGB tritt jedoch dann nicht ein, wenn die Personenhandelsgesellschaft als **Gemeinschaftsunternehmen** im Wege der Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens oder eines anderen Unternehmens, das persönlich haftender Gesellschafter dieser Personenhandelsgesellschaft ist, einbezogen wird. Entsprechendes gilt im Falle eines **assoziierten Unternehmens**[2].

(4) Schließlich ist denkbar, dass das den Konzernabschluss mit befreiender Wirkung aufzustellen berechtigte bzw. verpflichtete Unternehmen seinerseits Tochterunternehmen einer anderen Gesellschaft ist. Auch in diesem Fall kann die andere Gesellschaft als Mutterunternehmen einen befreienden Konzernabschluss aufstellen[3], wenn sie ihren Sitz in der EU oder in einem EWR-Vertragsstaat hat. Im Ergebnis entfällt bei Anwendung des § 264b HGB vor allen Dingen die **Offenlegung des Jahresabschlusses der KG**, nicht jedoch die Verpflichtung, einen Abschluss nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB **aufzustellen** (ohne dass dieser veröffentlicht werden muss). Außerdem muss sie eine HB II nach dem für den Konzernabschluss maßgeblichen Recht des Mutterunternehmens aufstellen und prüfen lassen.

3047 Im Regelfall kommt die Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses durch die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin in Betracht. Hat diese ihren Sitz in der Bundesrepublik, ist für den befreienden Konzernabschluss entweder das HGB oder es sind die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS (s. hierzu Rz. 601) anzuwenden. Zu diesem Wahlrecht s. Rz. 601, 150.

2. Besonderheiten der Rechnungslegung der GmbH & Co. KG

a) Überblick

3048 Da für den Jahresabschluss der KG bei der **klassischen GmbH & Co. KG** ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter grundsätzlich die **Vorschriften für Kapitalgesellschaften** anzuwenden sind (zu Abgrenzungsfragen s. oben Rz. 3025 ff.), kann generell auf die Ausführungen im Zweiten Abschnitt, Rz. 101 ff., verwiesen werden. Im Folgenden wird nur auf **rechtsformspezifische Besonderheiten** eingegan-

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 6.
2 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 8.
3 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 19 sowie IDW RS HFA 7, Rz. 7.

gen, welche sich insbesondere aus § 264c HGB ergeben. Dabei stehen folgende Aspekte im Vordergrund:

- Ausweis von Ansprüchen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (hierzu unten Rz. 3049 ff.);
- Ausweis des Eigenkapitals (hierzu unten Rz. 3053 ff.);
- Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital (hierzu unten Rz. 3076 ff.);
- Ausweis von Anteilen an Komplementärgesellschaften und Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile (hierzu unten Rz. 3079 ff.);
- Abgrenzung des Gesamthandsvermögens vom Privatvermögen (hierzu unten Rz. 3081 ff.);
- Besondere Angabepflichten im Anhang der GmbH & Co. KG (hierzu unten Rz. 3096 f.).

b) Ausweis von Ansprüchen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Gem. § 264c Abs. 1 HGB sind **Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern** entweder 3049

- als solche jeweils gesondert auszuweisen oder
- als solche im Anhang zu vermerken oder
- bei einem Ausweis unter anderen Posten mit einem Vermerk ihrer Eigenschaft kenntlich zu machen.

Die **Vorschrift ist inhaltsgleich mit § 42 Abs. 3 GmbHG**. In der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf wird betont, dass die Rechtsbeziehungen zwischen einer Personenhandelsgesellschaft und ihren Gesellschaftern, die zB zu Zinsen, Tätigkeitsvergütungen, Miete, Pacht usw. führen können, auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Ebene vereinbart sein können. Bei schuldrechtlichen Vereinbarungen sind die betreffenden Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wohingegen diese bei gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen erst im Rahmen der Ergebnisverwendung zu berücksichtigen sind[1].

Der gesonderte Ausweis umfasst sowohl die Beziehungen zur Komplementär-GmbH als auch zu den Kommanditisten. Insoweit ist aber nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift eine Trennung hinsichtlich des Ausweises nicht erforderlich[2]. Erfasst werden dagegen nicht lediglich **mittelbar beteiligte Gesellschafter**, wie bspw. Gesellschafter der Komplementär-GmbH, die nicht zugleich Kommanditisten sind. **Stille Gesellschafter** sind keine Gesellschafter in diesem Sinne, da nur die Kommanditisten und Komplementäre erfasst werden[3]. 3050

Hinsichtlich der Frage, ob Ansprüche oder Verbindlichkeiten vorliegen, ist ausschließlich die **handelsrechtliche Abgrenzung maßgebend**. Eine hiervon abweichende steuerliche Einstufung (zB als Sonderbetriebsvermögen) ist unbeachtlich. 3051

1 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 20.
2 So auch *Theile*, BB 2000, 555 (556).
3 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 8; *Thiele/Sickmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 264c HGB Rz. 21.1 (Stand: März 2008).

3052 Zu Einzelheiten über die Rangfolge der in § 264c Abs. 1 HGB genannten **Ausweisalternativen** und über das Problem, wenn die GmbH (als Mutterunternehmen) ein verbundenes Unternehmen ist, s. Rz. 1210ff.

➲ **Beratungshinweis:** Der gesonderte Ausweis gilt auch für kleine Personenhandelsgesellschaften iS des § 267 Abs. 1 HGB[1]. Machen aber kleine Gesellschaften oder Kleinstkapitalgesellschaften iS des § 267a HGB von den Möglichkeiten der verkürzten Gliederung der Bilanz nach den § 266 Abs. 1 Satz 3 oder Satz 4 HGB Gebrauch, so brauchen diese nach § 264c Abs. 5 HGB keinen zusätzlichen Bilanzposten für die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern einzufügen. In diesem Fall müssen kleine Gesellschaften diese Angaben – soweit die Bilanz nicht freiwillig erweitert wird – im Anhang machen bzw. bei Kleinstkapitalgesellschaften, die auf die Aufstellung eines Anhangs verzichten, entfällt die Angabepflicht vollständig.

c) Ausweis des Eigenkapitals

aa) Gliederungsvorgaben

3053 Nach § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB ist das **Eigenkapital der GmbH & Co. KG** wie folgt zu untergliedern:

I. Kapitalanteile

II. Rücklagen

III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Damit entfallen die nach § 266 Abs. 3 HGB vorgesehenen Posten „Gezeichnetes Kapital", „Kapitalrücklage" sowie die Aufteilung der „Gewinnrücklagen". Diese Lösung trägt den besonderen Anforderungen an den Kapitalausweis der kapitalistischen GmbH & Co. KG Rechnung und gewährt die erforderliche Flexibilität für die Praxis. Die Sätze 2 bis 5 des § 264c Abs. 2 HGB erläutern den Eigenkapitalausweis und sind sowohl für die Komplementäre als auch die Kommanditisten einschlägig (§ 264c Abs. 2 Satz 6 HGB).

3054 Für den Eigenkapitalausweis sind regelmäßig auch die **Regelungen des Gesellschaftsvertrags** von besonderer Bedeutung. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG enthält im Regelfall Vorgaben, welche Kapitalkonten für die Gesellschafter zu führen sind.

bb) Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter

3055 Für die **Komplementär-GmbH** ist nach dem HGB ein einheitliches und variables Kapitalkonto zu führen, auf dem ggf. Einlagen und Entnahmen sowie Gewinn- und Verlustanteile zu führen sind (§ 120 Abs. 2 iVm. § 161 Abs. 2 HGB). Wegen der persönlichen Haftung des Komplementärs ist eine Untergliederung dieses Kontos entbehrlich.

3056 Dieses Konto ist unter „Kapitalanteile" **gesondert** von den Kapitalanteilen der Kommanditisten auszuweisen. Empfehlenswert ist der Ausweis als „**Kapitalanteile des persönlich haftenden Gesellschafters**". Bei mehreren persönlich haftenden Gesell-

1 Ebenso *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 12.

schaftern dürfen deren Kapitalkonten zusammengefasst werden. Die Saldierung positiver und negativer Kapitalanteile bei mehreren persönlich haftenden Gesellschaftern kommt nicht in Betracht[1].

Für die Komplementär-GmbH ist die bedungene Einlage auszuweisen. Soweit die bedungene Einlage noch nicht eingezahlt ist, gilt § 272 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB entsprechend, wonach 3057

(1) die **ausstehende und noch nicht eingezahlte Einlage** offen auf der Passivseite vom Kapitalanteil abzusetzen ist und

(2) die **eingeforderte und noch nicht eingezahlte Einlage** unter den Forderungen gesondert auszuweisen ist.

Führen Entnahmen dazu, dass der **Kapitalanteil unter die bedungene Einlage absinkt**, so ist zu differenzieren: 3058

(1) Handelt es sich um gesellschaftsvertraglich unzulässige Entnahmen, so entsteht eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter, die gesondert auf der Aktivseite auszuweisen ist[2].

(2) Handelt es sich um gesellschaftsvertraglich zulässige Entnahmen, so ist weiter zu differenzieren:

- sollen die Entnahmen zu einer Herabsetzung der bedungenen Einlage führen, so ist der Kapitalanteil zu vermindern,
- bleibt die bedungene Einlage unverändert, so ist eine Behandlung wie bei einer ausstehenden Einlage vorzunehmen[3].

➲ **Beratungshinweis:** Die Frage, ob ein debitorisches Entnahmekonto in Folge gesellschaftsrechtlich zulässiger Entnahmen als Forderung der Gesellschaft auszuweisen ist, ist noch nicht abschließend geklärt[4]. Eine Forderung gegen den Gesellschafter wird sich jedenfalls dann ergeben, wenn das Kapitalkonto durch nicht durch den Gesellschaftsvertrag oder einen Gesellschafterbeschluss gedeckte Entnahmen debitorisch geworden ist[5].

Verluste des Geschäftsjahres sind von den Kapitalanteilen abzuschreiben (§ 264c Abs. 2 Satz 3 HGB). Nicht geregelt ist, ob die Absetzung offen zu erfolgen hat oder ob eine verdeckte Absetzung ausreichend ist. Zu folgen ist der Ansicht des IDW[6], wonach es bei Verlusten, die den Kapitalanteilen der **persönlich haftenden Gesellschafter** zuzurechnen sind, **entbehrlich** ist, diese Verluste offen abzusetzen. 3059

Wird der **Kapitalanteil** durch gesellschaftsrechtlich zulässige Entnahmen oder auch durch Verlustanteile **negativ** und ergibt sich keine Forderung gegenüber dem Gesellschafter, so ist der Betrag als letzter Posten auf der Aktivseite auszuweisen, etwa mit der Bezeichnung „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen per- 3060

1 Vgl. *Theile*, BB 2000, 555 (557); IDW RS HFA 7, Rz. 44; *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 21; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 2001, § 264c HGB Rz. 22.
2 So auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272 = GmbHR 2009, 274.
3 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 24.
4 Aktuell hierzu FG Hamburg v. 10.10.2012 – 2 K 171/11, Rev. BFH: IV R 41/12, EFG 2013, 197.
5 Hierzu *Wälzholz*, DStR 2011, 1861.
6 IDW Stellungnahme zum KapCoRiLiG, WPg 1999, 936.

sönlich haftender Gesellschafter" oder „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile und Entnahmen persönlich haftender Gesellschafter"[1].

3061 Sollte ausnahmsweise eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung bestehen, wonach die Komplementär-GmbH verpflichtet ist, den Verlust durch eine Einzahlung auszugleichen, ist diese Zahlungsverpflichtung auf der Aktivseite unter der Bezeichnung „**Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter**" unter den Forderungen gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 2 Satz 4 HGB). Da es sich hierbei um eine Forderung gegenüber einem Gesellschafter handelt, kann diese auch gesondert im Anhang gezeigt werden; s. insoweit Rz. 3105.

➲ **Beratungshinweis:** Bei der typischen GmbH & Co. KG ist die Komplementär-GmbH nicht am Kapital beteiligt, so dass kein Kapitalanteil auszuweisen ist.

cc) Kapitalanteile der Kommanditisten

3062 Die Kapitalanteile der Kommanditisten sind gesondert von den Kapitalanteilen der Komplementäre auszuweisen. Hinsichtlich der **Kommanditisten** geht das HGB davon aus, dass für jeden ein Kapitalkonto eingerichtet wird (§ 167 Abs. 1, 2 HGB). Auf diesem Konto sind die gesellschaftsvertraglich vereinbarten Pflichteinlage und, falls diese noch nicht erreicht ist, etwaige Gewinne zu erfassen. Nicht maßgeblich ist die vereinbarte Hafteinlage.

3063 Bei der bilanziellen Behandlung der festen Kapitalkonten der Kommanditisten ist zwischen **Hafteinlagen und Pflichteinlagen** zu unterscheiden. Die im Handelsregister einzutragende Hafteinlage gibt an, mit welchem Betrag der Kommanditist gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft, also im Außenverhältnis, einzustehen hat. Soweit der Kommanditist seine Hafteinlage der Gesellschaft gegenüber geleistet hat und sie nachfolgend nicht zurückgezahlt wurde, ist seine Haftungsverpflichtung erloschen. Dagegen ist die Pflichteinlage der Betrag, den der Kommanditist nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, also im Innenverhältnis, tatsächlich zu leisten hat. Häufig entsprechen sich Haft- und Pflichteinlagen in der Praxis. Wegen der Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG übersteigt jedoch gelegentlich die Hafteinlage die Pflichteinlage, um steuerlich ein größeres Verlustpotenzial ausschöpfen zu können (sog. „überschießende Außenhaftung").

3064 In der Bilanz werden als Kapitalanteile der Kommanditisten nur die **Pflichteinlagen** (bedungene Einlagen) abgebildet[2]. Pflichteinlagen (bedungene Einlagen) von Gesellschaftern, die nicht eingefordert sind, sind nach der so genannten Nettomethode (§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB) offen von den Kapitalanteilen abzusetzen (vgl. Rz. 1413 ff.). Pflichteinlagen, die eingefordert, aber noch ausstehend sind, sind analog § 272 Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 3 HGB unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

➲ **Beratungshinweis:** Besteht für nicht geleistete Pflichteinlagen *keine* Einzahlungsverpflichtung des Kommanditisten, ist der Betrag der noch nicht eingeforderten ausstehenden Pflichteinlage analog zu § 272 Abs. 1 Satz 3 HGB offen von den Kapitalanteilen abzusetzen (vgl. Rz. 1413 ff.).

1 Ebenso *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 26.
2 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 20.

Übersteigt die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage die in der Bilanz ausgewiesene Pflichteinlage, ist die Differenz im **Anhang** anzugeben (§ 264c Abs. 2 Satz 9 HGB). Der Betrag kann für alle Kommanditisten zusammengefasst werden. Eine Fehlanzeige bei voll eingezahlter Hafteinlage ist nicht erforderlich[1]. Zu Einzelheiten s. Rz. 3098 ff. Hinsichtlich der Anhangsangabe ist der Betrag der zum Bilanzstichtag im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage maßgebend[2]. 3065

Verluste werden von der Kapitaleinlage abgeschrieben (auch wenn buchhalterisch diese Verluste auf einem gesonderten Verlustkonto)[3]. Damit kann nicht von einem festen Kapitalkonto gesprochen werden. Sobald die Pflichteinlage erreicht ist, sind weitere Gewinne auf einem anderen Konto zu buchen (§ 167 Abs. 2 HGB). Der Kommanditist kann – vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesellschaftsvertraglichen Regelung – aus früheren Jahren stehengelassene Gewinnanteile jederzeit entnehmen[4]. Daher handelt es sich bei solchen stehengelassenen Gewinnanteilen nicht um Eigenkapital, sondern um eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Das zweite Gesellschafterkonto des Kommanditisten ist aus der Sicht der Gesellschaft ein Fremdkapitalkonto. 3066

➲ **Beratungshinweis:** Im Hinblick auf die Verteilung des Restgewinns nach Gesellschaftervertrag, der Verrechnung von Verlusten und des Ausweises einer festen Pflichteinlage ist es empfehlenswert, für jeden Kommanditisten drei Arten von Gesellschafterkonten vorzusehen: 3067

- festes Kapitalkonto (Kapitalkonto I),
- Verlustkonto (Kapitalkonto II),
- Verrechnungskonto (Privatkonto, Kapitalkonto III),
- Darlehenskonto (falls Darlehen gewährt werden).

Formulierungsvorschlag

„1. Für die Gesellschafter werden feste Kapitalkonten sowie Verrechnungskonten geführt. Die Kapitaleinlagen werden auf dem festen Kapitalkonto verbucht. Etwaige Verluste werden auf einem in diesem Fall zusätzlich einzurichtenden Verlustvortragskonto gebucht, ohne dass sich die festen Einlagen verringern. Das Verlustvortragskonto ist aus Gewinnanteilen späterer Jahre vorab auszugleichen. 3068

2. Auf dem Verrechnungskonto werden Gewinnanteile, Zinsen, Einlagen und Entnahmen verbucht."

Die gängige Bilanzierungs- und Vertragspraxis unterscheidet daher für jeden Kommanditisten das feste Kapitalkonto (Kapitalkonto I) und das Verlustkonto (Kapitalkonto II) als echte Eigenkapitalkonten sowie das sog. Verrechnungskonto, das häufig auch Privatkonto, Kapitalkonto III genannt wird und als **echtes Fremdkapital** zu qualifizieren ist. 3069

1 Vgl. WP-Handbuch 2012, Band I, 14. Aufl. 2012, Rz. F 1049.
2 Ausführlich *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 61.
3 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 50.
4 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 167 Rz. 3.

Es stellt sich die Frage, wie die vorbezeichneten Konten in das Gliederungsschema nach § 264c HGB einzuordnen sind. Offensichtlich ist, dass jedes Verrechnungskonto (Fremdkapital) mit seinen vielfältigen Ausprägungen unter § 264c Abs. 1 HGB zu erfassen ist; insoweit wird auf die Ausführungen unter Rz. 3076ff. verwiesen.

Das **feste Kapitalkonto** des Kommanditisten wird als Kapitalanteil nach § 264c Abs. 2 Satz 1 I HGB abgebildet.

3070 Im Verlustfall ist zu fragen, ob das **Verlustkonto** offen bzw. verdeckt vom Kapitalanteil nach § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB abgesetzt wird. Bei Kommanditisten mit festen Kapitalkonten ist es zweckmäßig und sachgerecht, Verluste und einen Verlustvortrag **offen** auszuweisen. Dies bedeutet, dass ein Jahresverlust unter § 264c Abs. 2 Satz 1 IV HGB ausgewiesen wird. Soweit er aus dem Vorjahr stammt und noch nicht durch Gewinne abgedeckt werden konnte, wird er unter III. Verlustvortrag erfasst.

Erfolgt die Verlustabsetzung nach § 264c Abs. 2 Satz 3 iVm. Satz 6 HGB jedoch **verdeckt**, wird der um den Verlust verminderte Kapitalanteil ausgewiesen.

dd) Gewinn- und Verlusterfassung

3071 In der Bilanzgliederung sind weiterhin die Posten **„Gewinnvortrag"** (III) sowie „**Jahresüberschuss**" (IV) vorgesehen. Gesellschaftsrechtlich ist bei der GmbH & Co. KG zu beachten, dass eine Dotierung dieser Posten nur insoweit zulässig ist, als nach dem Gesellschaftsvertrag eine Gewinnverwendung noch von einer entsprechenden Beschlussfassung der Gesellschafter abhängig ist[1].

Dies erklärt sich daraus, dass bei einer Personengesellschaft der erzielte Gewinn (oder Verlust) den Gesellschaftern unmittelbar zuzurechnen ist und nach Feststellung der Bilanz grundsätzlich auch entnommen werden kann, es sei denn, der Gesellschaftsvertrag sieht besondere Regelungen für die Ergebnisverteilung und das Gewinnentnahmerecht vor (vgl. Rz. 3243ff.).

3072 Ein Gewinnvortrag bzw. Jahresüberschuss wird daher von einer GmbH & Co. KG in der **Bilanz** nur dann ausgewiesen, wenn aufgrund Gesellschaftsvertrag vom gesetzlichen Regelstatut abgewichen wird, wenn also der Jahresüberschuss nach dem Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Gewinnverwendung noch eine entsprechende Beschlussfassung der Gesellschafter erfordert. Anderenfalls ist Gewinn**erzielung** und Gewinn**verwendung** bei der Personengesellschaft – im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft (vgl. Rz. 2708ff.) – **ein Vorgang** (uno actu). In diesem Fall sind die Posten Gewinnvortrag und Jahresüberschuss nicht erforderlich.

➲ **Beratungshinweis:** Im Regelfall entspricht der Gewinnausweis in der Bilanz einer Bilanzierung nach vollständiger Ergebnisverwendung. Im Eigenkapital werden dann nur die Kapitalanteile (und ggf. gesamthänderisch gebundene Rücklagen) ausgewiesen.

3073 In der Praxis werden gelegentlich **Verluste** fälschlich auf Verrechnungs- bzw. Darlehenskonten gebucht, obwohl diese Verluste keine Forderungen gegen den Gesellschafter der GmbH & Co. KG darstellen. Ursache für diese Fehlbehandlung ist, dass steuerlich die genannten drei Gesellschafterkonten zusammengefasst werden. Nunmehr stellt § 264c Abs. 2 Satz 7 HGB ausdrücklich klar, dass Verluste bilanziell mit dem Kapitalkonto zu verrechnen sind und der Ausweis einer Forderung nur noch in Betracht kommt, wenn eine Einzahlungsverpflichtung besteht. Ergibt sich dem-

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 48.

gegenüber eine bilanzielle Unterdeckung (Verluste größer als Kapital), so ist der Betrag als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil der Kommanditisten" zu bezeichnen und am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite gesondert auszuweisen (§ 268 Abs. 3 HGB). Nach Ansicht des IDW sind die Bestimmungen des § 264c Abs. 2 Satz 3–6 HGB eine Spezialvorschrift gegenüber § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB mit der Folge, dass es in der **Bilanz** der KG nicht zum Ausweis eines **Jahresfehlbetrages** oder **eines Verlustvortrags** kommt[1].

Der Gesellschaftsvertrag kann – zB zur Vermeidung von Liquiditätsabflüssen – festlegen, dass aus Gewinnanteilen nicht jederzeit entnahmefähige **Rücklagen** zu bilden sind oder dass die Gesellschafter nicht jederzeit entnahmefähige Einlagen – über die Pflichteinlage hinaus – leisten müssen. Diese sind auf einem vierten Konto[2] zu erfassen und im Jahresabschluss als Rücklagen auszuweisen. Die Rücklagen brauchen nicht in Kapital- und Gewinnrücklagen aufgeteilt zu werden, da § 264c HGB eine derartige Aufteilung nicht vorschreibt[3]. 3074

Falls das Jahresergebnis aus der Bilanz nicht ersichtlich ist, wird empfohlen, in Fortführung der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang die Verwendung des Jahresergebnisses wie folgt darzustellen[4]: 3075

	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
–/+	Gutschrift/Belastung auf Rücklagenkonten
–/+	Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten
–/+	Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitenkonten
=	Ergebnis nach Verwendungsrechnung/Bilanzgewinn

d) Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital

Auf der Passivseite der Bilanz ist zwischen Eigen- und Fremdkapital zu differenzieren. Dies gilt auch hinsichtlich der Kapitalhingabe durch die Gesellschafter. Diese können die KG mittels Eigen- und mittels Fremdkapital finanzieren. Gesellschafterguthaben (Gesellschafterkonten) können nur dann als **Eigenkapital** iS von Verlustdeckungspotenzial ausgewiesen werden, 3076

- wenn künftige Verluste mit diesen Konten bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind und wenn
- sie im Falle eines Insolvenzverfahrens der Gesellschaft nicht als Forderung geltend gemacht werden können oder wenn sie bei einer Liquidation der Gesellschaft erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger auszugleichen sind[5].

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist ein Ausweis als **Darlehen (Fremdkapital) der Gesellschafter** vorzunehmen. Das in der Begründung zum Gesetzentwurf des KapCoRiLiG genannte weitere Merkmal der Dauerhaftigkeit[6] ist zur Abgrenzung von Fremdkapital schon deshalb ungeeignet, weil auch langfristiges Fremdkapital dauerhaft überlassen wird[7] und Entnahmen zulasten des Eigenkapi- 3077

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 50.
2 Sog. „Vier-Konten-Modell", vgl. *Mueller-Thuns* in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl. 2016, Rz. 7101 ff.
3 Vgl. auch IDW RS HFA 7, Rz. 46.
4 IDW RS HFA 7, Rz. 56.
5 So eindeutig IDW RS HFA 7, Rz. 13.
6 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 20.
7 Vgl. *Theile*, BB 2000, 555 (556).

tals jederzeit von den Gesellschaftern beschlossen werden können[1]. Auch wenn der Komplementär kapitalmäßig nicht an der Kommanditgesellschaft beteiligt ist, gelten die vorgenannten Abgrenzungskriterien ebenso für die Frage, ob Eigenkapital oder Fremdkapital durch den Komplementär zur Verfügung gestellt wurde.

3078 In der Praxis finden sich häufig **Privatkonten** in den Personengesellschaften, bei denen fraglich ist, ob sie als Eigenkapital oder Fremdkapital zu betrachten sind. Der BFH stellt in einer Entscheidung klar, dass es auf die Bezeichnung des Kontos (zB Kapitalkonto, Verrechnungskonto oder Darlehenskonto) nicht ankommt. Entscheidend sind die gesellschaftsrechtlich verabredeten Regelungen hinsichtlich Behandlung der Ansprüche des Gesellschafters in der Insolvenz, die Behandlung der Verlustanteile des Gesellschafters und die Art der Einbeziehung der Forderungsrechte des Gesellschafters in die Ermittlung des Abfindungsguthabens[2].

e) Ausweis von Anteilen an Komplementärgesellschaften und Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile

3079 Hält die GmbH & Co. KG Anteile ihrer eigenen Komplementär-GmbH (sog. „Einheitsgesellschaft", wenn sie *alle* Anteile hält), sind diese auf der Aktivseite im Finanzanlagevermögen entweder unter „**Anteile an verbundenen Unternehmen**" oder „**Beteiligungen**" auszuweisen (§ 264c Abs. 4 Satz 1 HGB). Die Abgrenzung richtet sich hierbei nach § 271 HGB; s. insoweit ausführlich Rz. 1210ff. Der Ausweis als Beteiligung erfolgt auch dann, wenn die Anteile den fünften Teil des Nennkapitals der GmbH unterschreiten. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Anteile stets gesondert ausgewiesen werden[3]. Da aber ohnehin über den Anteilsbesitz im Anhang zu berichten ist, kann die Angabe mE auch dort erfolgen; s. hierzu unten Rz. 3104.

3080 § 272 Abs. 4 HGB (= Rücklage für eigene Anteile bei Kapitalgesellschaften) ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass in Höhe des aktivierten Betrages der Anteile an der eigenen Komplementär-GmbH nach dem Eigenkapital ein Sonderposten unter der Bezeichnung „**Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile**" zu bilden ist (§ 264c Abs. 4 Satz 2 HGB). Nach der Begründung zum Gesetzentwurf ersetzt dieser Sonderposten „eine mit dem Recht der Personenhandelsgesellschaften nur schwer vereinbare ausschüttungsgesperrte Rücklage"[4]. Der Sonderposten kann aus einer Verminderung der Rücklagen gespeist werden. Reichen diese und ein laufender Jahresüberschuss nicht aus, müssen die Kapitalanteile entsprechend gemindert werden[5].

f) Abgrenzung des Gesamthandsvermögens vom Privatvermögen

3081 In der Handelsbilanz der Personenhandelsgesellschaft dürfen nur diejenigen Vermögensgegenstände bilanziert werden „die nach § 246 Abs. 1 HGB als Gesamthandsvermögen anzusetzen sind. Dabei macht es für die Bilanzierung keinen Unterschied, ob die Vermögensgegenstände betrieblich genutzt werden oder nicht"[6]. Insoweit hat § 264c Abs. 3 Satz 1 HGB, wonach das sonstige Vermögen der Gesellschafter (Privatvermögen) nicht in die Bilanz aufgenommen werden darf, nur **klarstellenden Charakter**.

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 14.
2 Vgl. zu den Einzelheiten BFH v. 26.6.2007 – IV R 29/06, GmbHR 2008, 162.
3 Vgl. BT-Drucks. 14/1806, S. 21; dies entspricht auch der Empfehlung zum *früheren* Recht, vgl. IDW/HFA 2/1993, WPg 1994, 24, nach dem allerdings noch *kein* Anhang aufzustellen war.
4 BT-Drucks. 14/1806, S. 21.
5 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 16.
6 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 10.

Das **wirtschaftliche Eigentum** über einen Vermögensgegenstand liegt idR dann bei der Gesellschaft, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei ihr Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen[1]. Andererseits können Vermögensgegenstände, die einzelnen Gesellschaftern gehören, aber nicht Gesellschaftsvermögen sind, „handelsrechtlich auch dann nicht von der Personenhandelsgesellschaft bilanziert werden, wenn sie dem Geschäftsbetrieb dieser Gesellschaft dienen (zB von einem Gesellschafter an die Gesellschaft vermietetes oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages zur Nutzung, jedoch nicht dem Werte nach überlassenes Grundstück)"[2], auch wenn es sich steuerlich um Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen I, vgl. Rz. 3150) handelt. Hinsichtlich der Überlassung von Vermögensgegenständen eines Gesellschafters seiner Gesellschaft gegenüber ist daher für die Bilanzierung 3082

- die Einbringung „dem Werte nach", die bei Personenhandelsgesellschaften besonders bei Grundstücken praktische Bedeutung hat, von der
- Einbringung „zu Eigentum" und der
- Einbringung „zur Nutzung" zu unterscheiden.

Bei der **Einbringung zu Eigentum** ist die Auflassung und Umschreibung der Grundstücke und Gebäude auf die Gesellschaft erforderlich (notarielle Beurkundung). Das Eigentum geht auf die Gesellschaft über. 3083

Bei den anderen beiden Einbringungsvarianten geht das dingliche Eigentum nicht auf die Personengesellschaft über, sondern verbleibt beim Gesellschafter. Allerdings sind bei einer Einbringung „dem Werte nach" (**quoad sortem**) die anderen Gesellschafter im Innenverhältnis nicht nur an den Erträgen des Grundstücks beteiligt, sondern auch an seinen Wertsteigerungen. Demgegenüber ist bei der Einbringung zur Nutzung **(quoad usum)** der Wert des einzubringenden Grundstücks ausschließlich dem Einbringenden zuzurechnen. Deshalb wird die Auffassung vertreten, dass nicht nur bei einer Einbringung zu Eigentum, sondern auch bei einer Einbringung dem Werte nach der Vermögensgegenstand bei der Personengesellschaft zu bilanzieren ist. Im letzteren Fall kann auf das Fehlen zivilrechtlichen Eigentums der Personengesellschaft im Interesse der Bilanzklarheit durch einen Bilanzvermerk hingewiesen werden[3]. 3084

Schulden dürfen in der Bilanz der GmbH & Co. KG nur in dem Umfang ausgewiesen werden, als es sich um sog. **Gesamthandsverbindlichkeiten** handelt, die Verbindlichkeiten also im Namen der Gesellschaft begründet worden sind[4]. Auch persönliche Schulden der Gesellschafter hinsichtlich Einkommensteuer dürfen nicht passiviert werden. 3085

Sonderposten mit Rücklageanteil dürfen aufgrund des BilMoG nicht mehr gebildet werden (vgl. Rz. 1446). Gleichwohl wird dieser Posten noch häufig in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen ausgewiesen werden, da aufgrund der Übergangsvorschriften (vgl. Rz. 104) derartige Posten beibehalten werden können und damit auch unter Geltung des BilMoG zu bilanzieren sind. 3086

Als Unterfall der Schulden dürfen auch **Rückstellungen** nach § 249 HGB nur in dem Maße gebildet werden, wie sie das **Gesamthandsvermögen** der Gesellschaft belasten. Passivierungspflichtig sind auch Pensionszusagen an Geschäftsführer und Ge- 3087

1 Vgl. auch *Förschle/Ries* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 6.
2 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 12.
3 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 11.
4 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 23.

sellschafter[1]. Auch für Verpflichtungen gegenüber den Gesellschaftern, insb. für Altersversorgungszusagen der Gesellschaft an Gesellschafter, sind nach § 249 HGB Rückstellungen zu bilden[2].

3088 Die GmbH & Co. KG (Personenhandelsgesellschaft iS des § 264a Abs. 1 HGB) muss, soweit sie nicht klein iS des § 267 HGB ist (§ 274a Nr. 5 HGB), die Vorschriften zum Ansatz latenter Steuern nach § 274 HGB beachten. Die kleine GmbH & Co. KG darf freiwillig § 274 HGB anwenden. Nach IDW führt die freiwillige Anwendung des § 274 HGB nicht dazu, dass auch alle sonstigen Vorschriften, die für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gelten, zur Anwendung kommen[3].

3089 Da bei der GmbH & Co. KG selbst nur **Gewerbesteuer** anfällt, erstreckt sich die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB auch nur auf die Gewerbesteuer. Auch für die GmbH & Co. KG gilt, dass für quasi-permanente Differenzen (vgl. Rz. 1549 f.) latente Steuern abzugrenzen sind. Hierbei handelt es sich bei der GmbH & Co. KG vor allem um solche latenten Steuern, die sich erst bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters abbauen[4].

3090 Bei der Ermittlung des abzugrenzenden Betrages ist zu unterstellen, dass die Zugehörigkeit von Gesellschaftern zu einer Personenhandelsgesellschaft zeitlich unbegrenzt ist, es sei denn, dass bis zum Abschlussstichtag eine Kündigung des Gesellschaftsvertrages oder eine Anteilsveräußerung vorliegt[5].

3091 Zu den steuerlichen Wertansätzen, die nach dem Temporary-Konzept mit den Handelsbilanzwerten zu vergleichen sind, gehören auch die **Mehr- oder Minderwerte aus einer steuerlichen Ergänzungsbilanz**[6]. Steuerliches **Sonderbetriebsvermögen** einzelner Gesellschafter wird jedoch bei der Ermittlung der Steuerabgrenzung nicht berücksichtigt, da es sich hierbei nicht um **Gesamthandsvermögen der Gesellschaft** handelt[7].

3092 Die kleine GmbH & Co. KG, die nicht freiwillig § 274 HGB anwendet, muss im Einzelfall prüfen, ob die Steuerabgrenzung aufgrund von **§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB** geboten ist[8].

3093 Im Hinblick auf § 7 Satz 2 GewStG kann auch der Verkauf eines Anteils an einer Personenhandelsgesellschaft zur Gewerbesteuerbelastung der Gesamthand führen. Dies ist nach § 7 GewStG immer dann der Fall, wenn Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist oder die Veräußerung durch eine nur **mittelbar beteiligte natürliche Person** erfolgt. In diesen Fällen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesamthand ein entsprechender Gewerbesteueraufwand zu erfassen.

➲ **Beratungshinweis:** Auch bei Anfall von Gewerbesteuer auf die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (bei Verkauf durch GmbH oder nur mittelbar beteiligter natürlicher Person) ist § 274 HGB anzuwenden mit der Folge, dass erfolgswirksam werdende latente Steuern auf abzugsfähige temporäre Differen-

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 24.
2 IDW RS HFA 7, Rz. 24.
3 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 18.
4 Vgl. auch IDW RS HFA 7, Rz. 19.
5 Vgl. dazu IDW RS HFA 7, Rz. 19.
6 Vgl. DRS 18, Rz. 39.
7 Vgl. DRS 18, Rz. 39.
8 So IDW RS HFA 7, Rz. 26.

zen zu ermitteln sind, die in Ergänzungsbilanzen in den Folgejahren fortzuentwickeln sind[1].

g) Besonderheiten hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung

Die GmbH & Co. KG hat für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung § 275 HGB anzuwenden. Zu den Erläuterungen hierzu s. Rz. 930ff. 3094

Zusätzlich ist auf drei Besonderheiten hinzuweisen: 3095

(1) Zwischen der GmbH & Co. KG und ihren Gesellschaftern können **zivilrechtlich wirksame Verträge** abgeschlossen werden (zB Dienst-, Darlehens- und Überlassungsverträge). Da steuerlich Vergütungen aus derartigen Verträgen wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG **nicht** als **Betriebsausgaben** abzugsfähig sind, ist in der Praxis gelegentlich darauf verzichtet worden, sie als Aufwand der Gesellschaft zu buchen. Derartige Vergütungen wurden dann lediglich bei der Gewinnverteilung vorab dem leistenden Gesellschafter zugerechnet. Diese Vorgehensweise ist bei schuldrechtlich wirksamen Vertragsbeziehungen nicht zulässig (Umkehrschluss aus § 264c Abs. 3 Satz 1 HGB). Ungeachtet der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen sind diese in der Gewinn- und Verlustrechnung als **Aufwand auszuweisen**.

(2) Unter den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag ist nur die **Gewerbesteuer** auszuweisen. Ein Ausweis des Steueraufwandes unter sonstige Aufwendungen kommt nicht in Betracht[2]. **Persönliche Steuern der Gesellschafter** werden nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH & Co. KG aufgenommen, da diese nicht Steuersubjekt ist.

(3) **Nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" darf aber ein dem Steuersatz der Komplementärgesellschaft entsprechender **Steueraufwand der Gesellschafter** offen abgesetzt oder hinzugerechnet werden (§ 264c Abs. 3 Satz 2 HGB). Diese wahlweise Zusatzinformation soll „im Interesse der Vergleichbarkeit des Abschlusses einer Personenhandelsgesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft"[3] liegen. Dabei ist der Steuersatz der Körperschaftsteuer von 15 % (zzgl. SolZ) zu Grunde zu legen[4]. Hinsichtlich der der Berechnung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage dürfte auf eine schätzweise ermittelte fiktive Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zurück zu greifen sein, da dies dem Sinn und Zweck der Vorschrift am nächsten kommt[5]. Der fiktive Steueraufwand ist in der GuV nach dem Jahresüberschuss in einem separaten Posten auszuweisen. Die Postenbezeichnung muss klar werden lassen, dass es sich um einen fiktiven Steueraufwand handelt. Empfohlen wird die Bezeichnung „Fiktive Körperschaftsteuerbelastung"[6]. Der dann noch verbleibende Jahresüberschuss kann bezeichnet werden mit „Jahresüberschuss nach fiktivem Körperschaftsteueraufwand"[7].

---

1 Vgl. hierzu im Einzelnen IDW RS HFA 7, Rz. 22.
2 Vgl. ausdrücklich BT-Drucks. 14/1806, S. 21.
3 BT-Drucks. 14/1806, S. 21.
4 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 73.
5 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 74 mwN.
6 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 75.
7 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 75. Etwas anders IDW RS HFA 7, Rz. 58: „verbleibender Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach fiktivem Steueraufwand der Gesellschafter".

h) Besondere Angabepflichten im Anhang der GmbH & Co. KG

3096 Die GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB hat gem. § 264 Abs. 1 HGB den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern. Damit sind die entsprechenden, schon für die GmbH geltenden Vorschriften analog anzuwenden; s. hierzu die Erläuterungen unter Rz. 821 ff. Auf die **Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG** wird im Folgenden eingegangen.

3097 Die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gelten als gesetzliche Vertreter der Personenhandelsgesellschaft iS des § 264a Abs. 1 HGB mit der Folge, dass diese Gesellschaften auch die Angabepflicht hinsichtlich der Gesamtbezüge der gesetzlichen Vertreter nach § 285 Nr. 9 HGB zu beachten haben. Insoweit wird auf Rz. 2208 ff. und hinsichtlich der Erleichterungen im mittelständischen Bereich wegen § 286 Abs. 4 HGB auf Rz. 2214 ff. verwiesen.

aa) Angaben zur nicht geleisteten Hafteinlage

3098 Im Anhang ist nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB der Betrag der im **Handelsregister** gem. § 172 Abs. 1 HGB **eingetragenen Kommanditeinlagen** (Hafteinlagen) anzugeben, soweit die Kommanditisten noch persönlich für Schulden der KG haften. Nach der Gesetzesbegründung soll hierdurch deutlich werden, „inwieweit neben dem in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital noch eine Haftung besteht“[1] (sog. „überschießende Außenhaftung“). Damit soll deutlich werden, mit welchem Betrag die Kommanditisten den Gläubigern der KG noch persönlich haften. Entspricht die Pflichteinlage auch der Hafteinlage, ist demzufolge keine Angabe erforderlich. Maßgebend ist die am Bilanzstichtag eingetragene Hafteinlage[2].

3099 ➲ **Beratungshinweis:** Missverständlich ist jedoch die gesetzliche Formulierung „soweit diese nicht geleistet sind“. ME kann damit nur die Differenz zwischen niedrigerer Pflicht- und höherer Hafteinlage gemeint sein, die dann anzugeben ist. Demgegenüber kann es nicht darauf ankommen, ob die Pflichteinlage bereits eingezahlt worden ist oder nicht, denn die ausstehenden Einlagen auf die Pflichteinlagen ergeben sich auch nach der sog. Nettomethode bereits aus der Bilanz[3].

Beispiel

	T €
• Pflichteinlage gemäß Gesellschaftsvertrag	1 000
• bisher geleistete Pflichteinlage	800
• Hafteinlage gemäß Handelsregister	1 100

Im Beispiel beläuft sich die Angabepflicht nach § 264c Abs. 2 HGB auf den Betrag von T € 100 (Überschuss der Hafteinlage über die Pflichteinlage gemäß Gesellschaftsvertrag) und nicht auf T € 300.

Der Betrag kann für alle Kommanditisten zusammengefasst werden. Eine **Fehlanzeige** bei voll eingezahlter Hafteinlage ist nicht erforderlich.

3100 Ob auch eine Differenz zwischen Pflichteinlage und bisher geleisteter Pflichteinlage (im Beispiel T € 200) eine in dem Anhang offenzulegende Angabe nach § 264c

1 BT-Drucks. 14/1806, S. 20.
2 Vgl. *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 61.
3 Vgl. bereits *Theile*, BB 2000, 555 (560); ebenso *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 2001, § 264c HGB Rz. 17.

Abs. 2 HGB ist, ist umstritten. Das IDW spricht sich für die Angabe der Differenz zwischen den im Handelsregister eingetragenen Hafteinlagen der Kommanditisten und den **geleisteten Einlagen** aus[1].

Neben der vorstehend skizzierten überschießenden Außenhaftung kann eine Anhangangabe nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB auch dadurch erforderlich werden, dass die Kommanditisten Entnahmen tätigen und hierdurch die Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB wieder auflebt[2]. Die Haftung des Kommanditisten lebt auf, soweit die Einlage eines Kommanditisten zurückbezahlt wird (§ 172 Abs. 4 Satz 1 HGB). Das Gleiche gilt, soweit ein Kommanditist Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird (§ 172 Abs. 4 Satz 2 HGB). Ob ein Fall von § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB vorliegt, ist auf der Grundlage der Handelsbilanz zu fortgeführten **Buchwerten** und nicht zu Verkehrswerten zu beurteilen[3]. 3101

bb) Ausschüttungssperren versus Anhangangaben

Nach § 285 Nr. 28 HGB ist der Ausschüttungssperrbetrag nach § 268 Abs. 8 HGB aufzugliedern in seine drei Komponenten, nämlich die Beträge aus der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern und aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert (vgl. im Einzelnen Rz. 853 ff.). Diese Angabepflicht betrifft nur Kapitalgesellschaften, nicht jedoch auch die Gesellschaften nach § 264c HGB (zB GmbH & Co. KG). Derartige Gesellschaften unterliegen keiner Haftungsbeschränkung wie die Kapitalgesellschaft und folglich wurde der diese Materie früher regelnde § 264c Abs. 4 Satz 3 HGB idF vor BilMoG durch das BilMoG aufgehoben. 3102

Die Materie ist nunmehr geregelt in § 172 Abs. 4 HGB, und zwar durch Satz 3 in § 172 Abs. 4 HGB, der lautet: „Bei der Berechnung des Kapitalanteils nach Satz 2 sind Beträge im Sinne des § 268 Abs. 8 nicht zu berücksichtigen." Im Hinblick auf § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB verlangt das IDW: Wenn bei einer Personenhandelsgesellschaft ergebniswirksam erfasste Bilanzierungssachverhalte gem. § 268 Abs. 8 HGB vorliegen und es in der Folge zu einer Herabminderung des Kapitalanteils unter die eingetragene Haftsumme nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB kommt, so ist dieser Tatbestand im Rahmen der Angabepflicht nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass bei der Ermittlung des Umfangs der wiederaufgelebten Haftung Beträge von der bestehenden Einlage in Abzug zu bringen sind, die bei einer Kapitalgesellschaft nach § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre unterliegen würden (§ 172 Abs. 4 Satz 3 HGB)[4]. 3103

cc) Angaben nach § 285 Nr. 15 HGB und § 264c Abs. 1 HGB

Aufgrund von § 285 Nr. 15 HGB sind **Name und Sitz der persönlich haftenden Gesellschafter** (Komplementär-GmbH) sowie deren **gezeichnetes Kapital** anzugeben. 3104

1 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 35 sowie *Förschle/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264c HGB Rz. 60.
2 Vgl. IDW RS HFA 7, Rz. 36.
3 Vgl. BGH v. 11.12.1989 – II ZR 78/89, BGHZ, 109, 334 ff. = GmbHR 1990, 209 sowie IDW RS HFA 7, Rz. 36.
4 So auch ausdrücklich IDW RS HFA 7, Rz. 39.

Hält die GmbH & Co. KG Anteile ihrer eigenen Komplementär-GmbH, kann der Betrag der Anteile statt gesondert in der Bilanz auch im Anhang angegeben werden. Betragen die Anteile mindestens den fünften Teil des Stammkapitals, ist gem. § 285 Nr. 11 HGB zusätzlich das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt. Die Angaben nach § 285 Nr. 11 und Nr. 15 HGB sollten dann zweckmäßigerweise zusammengefasst gemacht werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Schutzvorschrift des § 286 Abs. 3 HGB (s. hierzu Rz. 2227) nur für § 285 Nr. 11 HGB, nicht jedoch für § 285 Nr. 15 HGB greift.

3105 **Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern** sind, wenn sie nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesen werden, im Anhang anzugeben (§ 264c Abs. 1 HGB). Vgl. oben Rz. 3049 ff.

i) Lagebericht

3106 Mittelgroße und große GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB haben einen Lagebericht aufzustellen. Es bestehen keine rechtsformspezifischen Besonderheiten, so dass auf die Ausführungen unter Rz. 2501 ff. verwiesen werden kann.

j) Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht

3107 Der Jahresabschluss und der Lagebericht von mittelgroßen und großen GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB sind durch einen **Abschlussprüfer** zu prüfen. Es bestehen keine rechtsformspezifischen Besonderheiten, so dass auf die Ausführungen unter Rz. 2601 ff. verwiesen werden kann. Hinzuweisen ist darauf, dass bei einer Publikumsgesellschaft als GmbH & Co. KG keine Pflicht zur Übersendung des Prüfungsberichts an die Kommanditisten besteht[1].

k) Feststellung des Jahresabschlusses und Ergebnisverwendung

3108 Hinsichtlich der **zeitlichen Abfolge** gilt für den Jahresabschluss der GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB analog zur GmbH:

1. Aufstellung
2. Bei mittelgroßen und großen Gesellschaften: Prüfung
3. Feststellung
4. Ergebnisverwendung

3109 Für die **Aufstellung** des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG ist die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH zuständig. Zu der Frage der Rubrizierung des **Feststellungsbeschlusses** als „Grundlagengeschäft" liegt ein Urteil des BGH vom 15.1.2007[2] vor, das die frühere Rechtsprechung des BGH vom 29.3.1996[3] aufgegeben hat. Die Bilanzfeststellung bei Personengesellschaften ist daher nicht mehr ein Grundlagengeschäft, das grundsätzlich der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf, vielmehr ist die Feststellung des Jahresabschlusses **durch Mehrheitsbeschluss** eine den Gesellschaftern obliegende Angelegenheit der laufenden Verwaltung. Folglich erachtet der BGH für die Feststellung des Jahresabschlusses eine einfache gesellschaftsvertragliche Mehrheitsklausel für ausreichend. Der BGH hat jedoch offengelassen, ob eine mit der Feststellung des Jahresabschlusses einhergehende Mehrheits-

1 BGH v. 3.2.2015 – II ZR 105/13, WM 2015, 763.
2 BGH v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, GmbHR 2007, 437.
3 BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, GmbHR 1996, 456.

entscheidung auch dann ausreicht, wenn der Gesellschafterbeschluss eine vorweggenommene Ergebnisverwendung (zB die Bildung offener Rücklagen) zum Gegenstand hat, die als „**bilanzrechtliches Grundlagengeschäft**" zu qualifizieren ist, das wegen seiner „Kernbereichsrelevanz" einer besonderen **Mehrheitsermächtigung** im Gesellschaftsvertrag mit Begrenzung nach Ausmaß und Umfang bedarf.

➲ **Beratungshinweis:** Bei diesem Befund wird den Gesellschaftern einer Personengesellschaft empfohlen, im Gesellschaftsvertrag verbindlich zu regeln, inwieweit die Ergebnisverwendung als Beschluss einer Mehrheitsentscheidung unterliegt oder Einstimmigkeit erforderlich ist[1].

3110 Die Kommanditisten haben Anspruch auf **Entnahme** des ihnen zukommenden Gewinns (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB), der sich nach § 168 HGB bestimmt. Der Kommanditist darf seinen Gewinnanteil jedoch nicht entnehmen, wenn sein Kapitalanteil durch **Verlust** unter dem Betrag der von ihm zugesagten Pflichteinlage liegt oder durch die **Auszahlung** unter diesen Betrag käme (§ 169 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Ist die Pflichteinlage noch nicht geleistet, so hat er zwar dennoch den Anspruch auf Entnahme seines Gewinnanteils, es kommt jedoch nicht zur Auszahlung, da die Gesellschaft diese Auszahlungsverpflichtung gegen den Einlagenanspruch aufrechnet. Ist die Einlage des Kommanditisten jedoch noch nicht fällig (§ 387 BGB), kann nicht aufgerechnet werden und folglich kann der Kommanditist die Gewinnanteile entnehmen[2].

In der Praxis wird im Gesellschaftsvertrag den Kommanditisten häufig das Steuerentnahmerecht zugebilligt und die **Verwendung des Jahresergebnisses** im Übrigen nach Interessenlage geregelt.

3111 Bei der **GmbH** entsteht ein Zahlungsanspruch der Gesellschafter erst mit dem **Beschluss über die Ergebnisverwendung** (zu Einzelheiten s. Rodewald in GmbH-Handbuch, Rz. I 1223 ff.). Demgegenüber bedarf es eines solchen Ausschüttungsbeschlusses gesellschaftsrechtlich bei der GmbH & Co. KG nicht. Nach der Rechtsprechung[3] ergibt sich gegenüber den rechtlichen Verhältnissen bei der GmbH insoweit eine Annäherung, als der Gewinnanspruch des Gesellschafters rechtlich erst mit und gemäß Feststellung des Jahresabschlusses der Personengesellschaft entsteht[4]. Damit ist deutlich zwischen der Bilanzaufstellung durch den geschäftsführenden Gesellschafter mit dem Ziel der **Ergebnisermittlung** und der Bilanzfeststellung zum Zwecke der **Ergebnisverwendung** zu unterscheiden. Ungeachtet dessen, dass der Gewinnanspruch des Gesellschafters einer Personengesellschaft erst mit Feststellung des Jahresabschlusses entsteht, ist es aufgrund der für die Bilanzierung gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zulässig, den Beteiligungsertrag der Personengesellschaft **phasengleich** zu vereinnahmen, wenn das künftige Entstehen eines Rechtsanspruchs hinreichend sicher ist[5]. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen und den tatsächlichen konkreten Verhältnissen.

3112 So muss das Geschäftsjahr der Personenhandelsgesellschaft spätestens mit dem des Gesellschafters enden. Weiterhin muss der Jahresabschluss der Personengesellschaft innerhalb des für den Gesellschafter maßgeblichen Wertaufhellungszeitraums festgestellt werden, damit der Gewinnanspruch hinreichend konkretisiert ist[6].

1 Vgl. *Binz/Mayer*, DB 2007, 1739 sowie *Priester*, DStR 2007, 28.
2 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 169 Rz. 4.
3 Vgl. BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, JZ 1996, 856 m. Anm. *Moxter* (860).
4 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 121 Rz. 3.
5 Vgl. IDW RS HFA 18, Rz. 13.
6 Vgl. IDW RS HFA 18, Rz. 14 f., sowie *von Kanitz*, WPg 2007, 57 ff.

3113 Enthält der Gesellschaftsvertrag jedoch Verabredungen, die darauf hinauslaufen, dass Gewinnanteile der individuellen Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen werden können (zB durch Rücklagenbildung), ist die phasengleiche Gewinnvereinnahmung nur dann zulässig, wenn ein Gesellschafter über die für die Gewinnverwendung notwendige Mehrheit der Stimmrechte verfügt[1].

3114 Nach Feststellung des Jahresabschlusses darf der Kommanditist in folgenden Fällen den ihm zukommenden Gewinn grundsätzlich **entnehmen** (also sich auszahlen lassen)[2]:

- Nach dem Gesellschaftsvertrag setzt die Entnahme **keinen** entsprechenden **Gewinnverwendungsbeschluss** voraus.
- Es besteht keine Beschränkung, gemäß **Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss** über den Gewinnanspruch verfügen zu können.
- Kraft Gesetzes (zB infolge von Verlusten in den Vorjahren oder durch Auszahlung der Kapitaleinlage unter die bedungene Einlage) besteht **keine Beschränkung** des Anspruchs gem. § 169 HGB auf Auszahlung des dem Kommanditisten zukommenden Gewinnanteils[3].

3115 ➲ **Beratungshinweis: Entnahmefähige Gewinne** sollten dem Verrechnungskonto (Privatkonto) des Gesellschafters gutgebracht werden und nicht dem Kapitalkonto I, um den schuldrechtlichen Verpflichtungscharakter des Guthabens gegenüber dem Gesellschafter bereits in der Buchhaltung zu dokumentieren[4].

l) Offenlegung (Publizität)

3116 Der Jahresabschluss und (ab Mittelformat) der Lagebericht der GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB sind offen zu legen, soweit von der **Befreiungsmöglichkeit des § 264b HGB** (Einbeziehung in einen Konzernabschluss, s. Rz. 3037 ff.) kein Gebrauch gemacht wird. Bei der Offenlegung können die größenabhängigen Erleichterungen in Anspruch genommen werden. Zu Einzelheiten s. Rz. 2761 ff.

3117 Eine Besonderheit ergibt sich hinsichtlich der **Angaben über die Ergebnisverwendung** (vgl. auch Rz. 2786 ff.). Bei der GmbH & Co. KG bedarf es gesellschaftsrechtlich nicht eines förmlichen Gewinnverwendungsbeschlusses, soweit dies nicht ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag festgelegt ist. Daher ist grundsätzlich auch kein Ergebnisverwendungsbeschluss offenzulegen[5].

➲ **Beratungshinweis:** Die GmbH & Co. KG ist damit weder verpflichtet, einen **Beschluss über die Ergebnisverwendung** noch eine entsprechende gesellschaftsvertragliche **Vereinbarung zur Ergebnisverwendung** offenzulegen[6].

m) Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangs- und Ordnungsgeldvorschriften

3118 Nach § 335b HGB sind die Strafvorschriften der §§ 331 bis 333 HGB, die Bußgeldvorschrift des § 334 HGB sowie die Ordnungsgeldvorschrift des § 335 HGB auch für

1 Vgl. IDW RS HFA 18, Rz. 21.
2 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 169 Rz. 2. Zur Frage der Grenzen des Entnahmerechts aufgrund der Treuepflicht des Kommanditisten Hinweis auf *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 169 Rz. 3.
3 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 169 Rz. 4 ff.
4 Vgl. auch *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl. 2014, § 120 Rz. 20.
5 Vgl. *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 21.
6 So auch *Grottel* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 325 HGB Rz. 21.

die GmbH & Co. KG iS des § 264a HGB einschlägig; insoweit kann auf die Rz. 2820 ff. verwiesen werden.

Einstweilen frei. 3119–3139

II. Steuerrecht

1. Verhältnis von Steuerbilanz zu Handelsbilanz

In der Bilanzierungspraxis hat die **steuerrechtliche Gewinnermittlung** eine erhebliche Bedeutung, da die BFH-Rechtsprechung die Personenhandelsgesellschaft in begrenztem Umfang als „Steuerrechtssubjekt" iS eines Subjekts der Gewinnerzielung und -ermittlung anerkennt[1]. 3140

2. Steuerliche Bilanzen der Mitunternehmerschaft

a) Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung

Steuerlich wird nicht von einer Personenhandelsgesellschaft GmbH & Co. KG gesprochen, sondern von einer **Mitunternehmerschaft**. Eine Mitunternehmerschaft liegt vor, wenn ein Gesellschafterverhältnis gegeben ist und die Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko übernehmen[2]. Die Mitunternehmerstellung wird für jeden Gesellschafter einzeln geprüft. Sollte einer der Gesellschafter ausnahmsweise nicht als Mitunternehmer eingestuft werden, so ist dessen Gewinnanteil bei der Gesellschaft auch in der Steuerbilanz als Aufwand zu behandeln. 3141

Die GmbH & Co. KG ist zwar Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung, nicht aber einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig. Besteuert wird nicht der Gewinn der Gesellschaft, sondern der jeweilige Gewinnanteil der Gesellschafter (transparente Besteuerung)[3]. Dieser wird in zwei Stufen ermittelt[4]: 3142

(1) **Erste Gewinnermittlungsstufe:** Sie beinhaltet den Anteil des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Mitunternehmerschaft, wie er sich aus der Steuerbilanz der **Gesellschaft** ergibt, zuzüglich des Ergebnisses einer etwaigen Ergänzungsbilanz.

(2) **Zweite Gewinnermittlungsstufe:** Auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe werden – in „Sonderbilanzen" – das Sonderbetriebsvermögen und in den Sonder-GuV **Sonderbetriebseinnahmen** erfasst, die der Mitunternehmer für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), und den entsprechenden **Sonderbetriebsausgaben** gegenübergestellt.

b) Steuerliche Gesamthandsbilanz

Ausgangspunkt ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die Handelsbilanz (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz). Ausgehend von der Handelsbilanz wird nach Maßgabe der steuerli- 3143

1 Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761) = GmbHR 1984, 355.
2 Ausführlich zur Mitunternehmerschaft s. *Eckl* in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl. 2016, Rz. 6.32 ff.
3 Zu Reformüberlegungen nur *Brandenberg*, *Hennrichs*, *Prinz*, FR 2010, 721 ff., 731 ff. und 736 ff.
4 Nur BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, GmbHR 1998, 553; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163 = GmbHR 1999, 199. Vgl. zB *Eckl* in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl. 2016, Rz. 6.85 ff.

chen Vorschriften die **steuerliche Gesamthandsbilanz** oder mittels Überleitungsrechnung der steuerliche Gesamthandsbilanzgewinn entwickelt, woraus sich der Gewinnanteil des Gesellschafters ergibt. Grundsätzlich rechnen zum notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich oder wirtschaftlich iS des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als Gesamthandsvermögen zu qualifizieren sind.

3144 Da die Personengesellschaft selbst Subjekt der Gewinnermittlung ist, sind **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** einheitlich für alle Gesellschafter auszuüben[1]. Personenbezogene Steuervergünstigungen werden ggf. über steuerliche Ergänzungsbilanzen abgebildet.

3145 Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern werden grundsätzlich wie solche zwischen fremden Dritten behandelt. **Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter**, wie Darlehens- oder Miet-/Pachtverhältnisse oder Geschäftsführerverträge führen daher in der Handelsbilanz und auch in der steuerlichen Gesamthandsbilanz zu entsprechendem Aufwand. Allerdings wird auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe in der Sonder-GuV des Mitunternehmers ein entsprechender Ertrag erfasst, so dass dieser Aufwand im Ergebnis nicht den steuerlichen Gewinn mindert, sondern in die Gewinnverteilung eingeht.

c) Ergänzungsbilanzen

3146 Die Ergänzungsbilanz eines Mitunternehmers hat die Aufgabe, die Werte der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in der Gesamthandsbilanz erfasst sind, in dem Maße zu korrigieren, wie sich aus der Sicht des Gesellschafters **Differenzen zu den Werten des Gesamthandsvermögens** ergeben („ergänzende Bilanzierung zur steuerlichen Gesamthandsbilanz"[2]). Die Notwendigkeit, Ergänzungsbilanzen aufzustellen, ergibt sich regelmäßig dann, wenn ein **Gesellschafterwechsel** stattfindet oder aber ein Gesellschafter neu in die Gesellschaft eintritt. Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist im Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht anders zu behandeln als der Erwerb eines Einzelunternehmens[3]. Dies bedeutet, dass der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil Ausgangspunkt für den in der Folge vom Gesellschafter erzielten Gewinn ist, wie das auch für den Erwerber eines Einzelunternehmens zutrifft. Da der Erwerber eines Mitunternehmeranteils aber die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto seines Vorgängers übernimmt, lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers für seinen Anteil am Reinvermögen der Personengesellschaft nur darstellen, indem in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird. Die Differenz zwischen dem vom Gesellschafter übernommenen Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz und dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis (Mehrwert oder in Ausnahmefällen auch Minderwert) wird in der Ergänzungsbilanz erfasst, so dass der steuerliche Wert des gesamthänderisch gebundenen Kapitals des Gesellschafters sich aus seinem Kapital in der Gesamthandsbilanz und in der Ergänzungsbilanz ergibt. Übersteigt der Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil dessen Buchwert, so ergibt sich ein Mehrbetrag (Agio); im umgekehrten Falle errechnet sich ein Minderbetrag (Disagio). Der Mehr- oder Minderwert ist den bilanzierten und den nicht bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden zuzuordnen. Nicht bilanzierte Vermögensgegenstände

1 Vgl. BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910.
2 Vgl. *Bolk*, DStZ 2015, 472. Hierzu auch ausführlich *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 505 (Stand: Mai 2013).
3 Vgl. BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, GmbHR 2015, 334.

und Schulden sind bspw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder Drohverlustrückstellungen. Ein Mehrbetrag führt zu sog. **Aufstockungen** der Werte aktiver Wirtschaftsgüter bzw. zur **Abstockung** passiver Wirtschaftsgüter (zB überhöhter Rückstellungen) der Gesamthandsbilanz. Entsprechendes gilt mit umgekehrten Vorzeichen für einen Minderbetrag. Ein nach Auf- bzw. Abstockung der bilanzierten und der nicht bilanzierten Vermögensgegenstände und Schulden verbleibender Wert ist als Firmenwert auszuweisen und steuerlich über 15 Jahre abzuschreiben. In der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind nach der Rechtsprechung des BFH[1] so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird[2]. Deshalb sind Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte. Eine Bindung an die Gesamthandsbilanz besteht insoweit nicht.

Die Werte in der Ergänzungsbilanz werden jährlich fortgeführt, die Wertänderungen in einer sog. **Ergänzungs-GuV** festgehalten. Dabei teilen die Werte der Ergänzungsbilanz das Schicksal der korrespondierenden Positionen in der Gesamthandsbilanz, was insbesondere die Abschreibung dieser Werte betrifft. 3147

Ergänzungsbilanzen kommen weiterhin bei **personenbezogenen Steuervergünstigungen**, wie steuerlichen Sonderabschreibungen oder Rücklagenübertragungen nach § 6b EStG zum Einsatz, wenn die Voraussetzungen für diese nur von einzelnen Mitunternehmern erfüllt werden. Dann werden die steuerlichen Sonderabschreibungen bzw. die Rücklagenübertragungen in Ergänzungsbilanzen für die einzelnen Mitunternehmer abgebildet. 3148

Das Ergebnis dieser Ergänzungsbilanz ergibt zusammen mit dem Anteil am Gesamthands-Steuerbilanzgewinn der Mitunternehmerschaft den Gewinnanteil des Mitunternehmers gemäß erster Gewinnermittlungsstufe. 3149

d) Sonderbilanzen

Zu unterscheiden ist zwischen dem Sonderbetriebsvermögen I und II[3]. 3150

Zum **Sonderbetriebsvermögen I** gehören die Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehen und als notwendiges oder gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Beispiel: Der Gesellschafter überlässt seiner Gesellschaft ein Gebäude, das betrieblich genutzt wird.

Sonderbetriebsvermögen II liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden und der Beteiligung damit förderlich sind. Das klassische Beispiel hierfür ist die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH.

1 Vgl. BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, GmbHR 2015, 334.
2 Hierzu auch ausführlich *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 505 (Stand: Mai 2013).
3 Vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 15 Rz. 327 und *Wacker* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rz. 506ff. jeweils mit zahlreichen Rechtsprechungshinweisen.

3151 Ein Wirtschaftsgut ist **notwendiges Sonderbetriebsvermögen**, wenn es unmittelbar für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt wird. Das gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut der Gesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Beitragspflicht oder aufgrund eines neben dem Gesellschaftsvertrag bestehenden Mietvertrags, Pachtvertrags, Leihvertrags oder anderen Rechtsverhältnisses zur Nutzung überlassen wird[1].

3152 **Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen** können grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter sein, die objektiv geeignet sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen, und den Betrieb der Personengesellschaft fördern und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen, was erfordert, dass das Wirtschaftsgut in der Sonderbilanz ausgewiesen wird (Widmungsakt).

3153 Ist ein Wirtschaftsgut sowohl einem steuerlichen Betriebsvermögen des Gesellschafters, als auch dem steuerlichen Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen, so wird dieses Konkurrenzverhältnis zu Gunsten des Sonderbetriebsvermögens gelöst (**Vorrang des Sonderbetriebsvermögens**). Dies führt dazu, dass dieses Wirtschaftsgut in der Handelsbilanz zB für das Einzelunternehmen des Gesellschafters auszuweisen ist, in der Steuerbilanz für dieses Einzelunternehmen aber zu eliminieren ist und dafür in der Sonderbilanz des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft zu erfassen ist. Entsprechendes gilt für alle mit diesem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge.

3154 Bei den im Rahmen der Sonderbilanzen zu erfassenden **Sondervergütungen** gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG handelt es sich um Vergütungen für Tätigkeiten, Darlehensgewährungen und Nutzungsüberlassungen durch die Gesellschafter der GmbH & Co. KG. Die Gesellschafter erzielen damit keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen bzw. aus Vermietung und Verpachtung, sondern **gewerbliche Einkünfte**. Diese Vergütungen sind bei schuldrechtlichen Vereinbarungen handelsrechtlich als **Aufwand** zu erfassen, so dass durch die Einbeziehung dieser Vergütungen in die **– konsolidierte – steuerliche Ergebnisermittlung** insoweit eine steuerliche Neutralisierung des Ergebnisses der Mitunternehmerschaft erreicht wird.

3155 Ausgaben im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen führen zu den sog. **Sonderbetriebsausgaben** (zB Reparaturaufwendungen für Gebäude, Grundsteuer für Gebäude, Zinsen aus der Refinanzierung der Mitunternehmerschaft gewährten Gesellschafterdarlehen). Sonderbetriebseinnahmen entstehen zB aus Tätigkeitsvergütungen, Zinsen auf Gesellschafterdarlehen und Mietzahlungen, aber auch als Erträge der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens II (zB die Ausschüttungen der Komplementär-GmbH).

3156 Bei der GmbH & Co. KG ist zu beachten, dass **Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH** wegen der Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der KG regelmäßig als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG auszuweisen sind[2]. Die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen setzt allerdings voraus, dass der Kommanditist tatsächlich Einfluss ausüben kann. So hat der BFH entschieden, dass die Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10 % nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen ist, wenn – ausgehend vom gesetzlich normierten

1 R 4.2 (2) EStR 2012.
2 Hierzu ausführlich OFD NRW v. 17.6.2014 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, DB 2014, 1646; auch BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667.

Regelfall – in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Abstimmung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt. Eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen erfolgt[1]. auch dann nicht, wenn die Komplementär-GmbH eine eigene Geschäftstätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung ausübt. Dies bedeutet insbesondere, dass etwaige **Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH** steuerlich im Sonderbetriebsvermögen zu erfassen sind und diese daher nicht der Abgeltungsteuer, sondern dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Im Falle der Veräußerung der Anteile an der Komplementär-GmbH kommt nicht § 17 EStG zur Anwendung, da dieser nur für Anteile im steuerlichen Privatvermögen gilt, sondern der Veräußerungsgewinn wird in der Sonder-GuV erfasst und unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beim Gesellschafter besteuert.

Ist der Kommanditist auch Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und erhält er für diese Tätigkeit eine Vergütung, so wird diese als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in der Sonder-GuV der KG erfasst und daher als Gewinnbestandteil aus der KG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst[2]. 3157

Die Zusammenhänge zwischen handelsrechtlichem Jahresabschluss, steuerlichem Sonderbetriebsvermögen und steuerlicher Gewinnermittlung sollen an nachfolgendem **Beispiel** erläutert werden[3]: 3158

Eine GmbH & Co. KG hat zwei Kommanditisten (A und B), die jeweils mit 50 % am Vermögen und am Gewinn bzw. Verlust der Kommanditgesellschaft beteiligt sind. Vollhafter der Kommanditgesellschaft ist eine GmbH, die nicht am Vermögen und am Gewinn der Kommanditgesellschaft partizipiert. An der Komplementär-GmbH sind A und B ebenfalls mit jeweils 50 % beteiligt.

Der Gesellschafter A ist gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH; er erhält eine jährliche Vergütung von 200000 Euro für seine Geschäftsführungstätigkeit. Dieser Betrag wird unmittelbar bei der Kommanditgesellschaft als Aufwand verbucht und an ihn ausbezahlt. Darüber hinaus hat A der Gesellschaft ein Darlehen zur Finanzierung von Investitionen iH von 1000000 Euro gewährt. Für dieses Darlehen erhält er eine Vergütung iH von 9 % (90000 Euro pa.). Seine Pflichteinlage, die er auch eingezahlt hat, beläuft sich auf 500000 Euro. Zur Finanzierung seines Engagements hat A ein Bankdarlehen iH von 400000 Euro aufgenommen, das mit 8 % pa. (= 32000 Euro) zu verzinsen ist.

Die A für sein der GmbH & Co. KG gewährtes Darlehen zustehenden Zinsen iH von 90000 Euro werden handelsrechtlich als Aufwand der Kommanditgesellschaft verbucht.

Der Gesellschafter B hat der Kommanditgesellschaft aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages ein bebautes Grundstück zur Nutzung überlassen. Die jährliche Pacht beträgt 50000 Euro, sie wird handelsrechtlich im Abschluss der GmbH & Co. KG als Aufwand gebucht. Die Haus- und Grundstücksaufwendungen (Grundsteuer, Reparaturen etc.) hat B entsprechend den vertraglichen Regelungen persönlich zu tragen (10000 Euro).

---

1 BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/22, GmbHR 2015, 827. Hierzu auch OFD Frankfurt aM v. 13.2.2014 – S 2134 A - 14 - St 213, DStR 2014, 746, Rz. 8.

2 Nur BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 = GmbHR 2003, 302; BFH v. 8.9.2005 – IV B 23/04, BFH/NV 2006, 51.

3 Die Höhe der Zahlungen und die angegebenen Prozentsätze dienen lediglich der Illustration und sind kein Hinweis auf tatsächliche Verhältnisse, es sei denn, dies ist gesondert angegeben.

Da die Komplementär-GmbH am Vermögen der GmbH & Co. KG nicht beteiligt ist, beschränken sich ihre Vergütungen auf eine Prämie für das Haftungsrisiko sowie auf Erstattung sämtlicher Kosten im Zusammenhang mit der Geschäftsführung. Als angemessene Haftungsvergütung wird in der Praxis oftmals ein Betrag von 5 % des Stammkapitals (50 000 Euro) angenommen (= 2 500 Euro pa.). Im Grundsatz muss die Haftungsvergütung der nach dem Risiko des Einzelfalles im Wirtschaftsleben für einen solchen Fall üblichen Avalprovision entsprechen[1], vgl. hierzu *Neumann* in GmbH-Handbuch, Rz. III 1397. Die Haftungsvergütung für die Komplementär-GmbH wird handelsrechtlich als Aufwand erfasst. Die Geschäftsführervergütungen werden aus Vereinfachungsgründen unmittelbar von der KG ausgezahlt.

Die Sonderbilanzen, Sondergewinn- und Verlustrechnungen der Gesellschafter haben damit folgendes Aussehen:

Aktiva	**Sonderbilanz A zum 31.12.x1**			Passiva
	€		€	€
Darlehen GmbH & Co. KG	1 000 000	Mehrkapital		
		Stand am		
Geschäftsanteile an der		1.1.x1	625 000	
Komplementär-GmbH	25 000	+ Einlagen	32 000	
	1 025 000	./. Entnahmen	290 000	
		+ Gewinn	258 000	625 000
		Bankdarlehen		400 000
				1 025 000

Sonder-GuV A

	€		€
Bankzinsen	32 000	Geschäftsführervergütung	200 000
Gewinn	258 000	Gesellschafterzinsen	90 000
	290 000		290 000

Aktiva		**Sonderbilanz B zum 31.12.x1**			Passiva
	€	€		€	€
Grund und			Mehrkapital		
Boden		100 000	Stand am		
Gebäude	400 000		1.1.x1	525 000	
./. AfA	8 000	392 000	+ Einlagen	10 000	
			./. Entnahmen	50 000	
Geschäftsanteile an der			+ Gewinn	32 000	517 000
Komplementär-GmbH		25 000	Bankdarlehen		
		517 000			517 000

Sonder-GuV B

	€		€
Haus- und Grundstücksaufw.	10 000	Pacht	50 000
AfA – Gebäude	8 000		
Gewinn	32 000		
	50 000		50 000

1 Vgl. BFH v. 3.2.1977 – IV R 122/73, BStBl. II 1977, 346.

Zur Sonderbilanz A und zur Sonder-GuV A: Es wird unterstellt, was in der Praxis regelmäßig der Fall ist, dass die von A zu zahlenden Bankzinsen über sein Privatkonto bezahlt werden. Hieraus folgt die Buchung: Sonder-GuV-Aufwand (Zinsen) an Einlage 32 000 Euro. Dem Zinsabfluss steht damit eine Einlage gegenüber, so dass das Kapital unverändert bleibt. Die Geschäftsführervergütung von 200 000 Euro und die Gesellschafterzinsen von 90 000 Euro sollen ebenfalls auf ein Privatkonto des A überwiesen werden. Dem in gleicher Höhe entstehenden Ertrag der Sonder-GuV steht damit eine Entnahme iH von 290 000 Euro gegenüber, so dass sich vermögensmäßig keine Änderung für A ergibt. Buchung: per Kapital 290 000 Euro an Sonder-GuV-Ertrag 290 000 Euro.

Ähnliches gilt für die Sonderbilanz und Sonder-GuV des B. Auch in diesem Fall sollen die Haus- und Grundstücksaufwendungen sowie die Pachtzahlungen über das Privatkonto des B abgewickelt werden und kapitalmäßig durch Einlagen und Entnahmen entsprechend berücksichtigt werden.

Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Darstellung einer Sonder-GuV für die Komplementär-GmbH, in der die Vergütung von 2 500 Euro zu erfassen wäre, verzichtet.

Der Gewinn lt. Handelsbilanz der GmbH & Co. KG soll 1 000 000 Euro betragen. Dieser Gewinn wurde gemindert um die Geschäftsführervergütung für A iH von 200 000 Euro, um die ihm gezahlten Gesellschafterzinsen von 90 000 Euro sowie um die an B bezahlte Pacht von 50 000 Euro und die an die GmbH entrichtete Haftungsvergütung von 2 500 Euro. Damit gestaltet sich die Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft wie folgt:

	€	
Gewinn lt. Handelsbilanz/Steuerbilanz der Gesellschaft (der ersten Stufe)	1 000 000	Gewinnermittlung der 1. Stufe
zzgl. Ergebnis Sonder-GuV A	258 000	Gewinnermittlung der 2. Stufe
zzgl. Ergebnis Sonder-GuV B	32 000	
zzgl. Ergebnis Sonder-GuV GmbH	2 500	
Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (gemäß Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft/Steuerbilanz der zweiten Stufe)	1 292 500	

Gewinnverteilung

	zusammen €	A €	B €	GmbH €
1. Gewinnanteile gemäß Handelsbilanz (zivilrechtlich)	1 000 000	500 000	500 000	–
2. Ergebnisse Sonder-GuV	292 500	258 000	32 000	2 500
3. Steuerliches Ergebnis/Gewerbeertrag	1 292 500	758 000	532 000	2 500

3. E-Bilanz

a) Elektronische Übermittlung von Bilanz und GuV

Nach § 5b EStG ist die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln 3159

Ausführlich zur E-Bilanz s. Rz. 401 ff.

Da die Komplementär-GmbH einerseits und die KG andererseits eigenständige Rechts- und Steuersubjekte sind, ist erforderlich, dass für beide eine **separate E-Bi-** 3160

lanz übermittelt werden muss. Gerade bei einer typischen Komplementär-GmbH dürfte der Nutzen der E-Bilanz für die Komplementär-GmbH für die Finanzverwaltung in keinem Verhältnis zu dem vergleichsweise großen Aufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen stehen.

➲ **Beratungshinweis: Kleinere GmbH oder GmbH & Co. KG**, die über keinerlei eigene EDV verfügen und die Steuererklärungen selber fertigen, können sich auf die Härtefallregelung des § 5b Abs. 2 EStG berufen. Nach dem BFH-Urteil vom 14.3.2012[1] kann insoweit nicht auf die EDV-Ressourcen einer anderen Gesellschaft einer Unternehmensgruppe verwiesen werden, so dass eine Komplementär-GmbH, welche typischerweise ja keine eigene EDV-Ressourcen hat, durchaus in den Anwendungsbereich der Härtefallregelung des § 5b Abs. 2 EStG fallen kann und damit von der elektronischen Übermittlung befreit ist.

b) Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG

3161 Im Rahmen der E-Bilanz erfolgt die Erfassung der außerbilanziellen Korrekturen in der Einkommensteuererklärung einerseits und der Körperschaftsteuererklärung andererseits in unterschiedlicher Weise:

- **Körperschaftsteuer:** Erfassung im Rahmen der Steuererklärung (Formular „KSt 1A“: Ausgehend von dem Gewinn laut Bilanz/GuV wird das zvE entwickelt);
- **Einkommensteuer:** Im Formular „G“ werden lediglich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst – die Erfassung der außerbilanziellen Korrekturen ist im XBRL-Datensatz vorgesehen.

Hieraus ergibt sich:

- **GmbH:** In dem E-Bilanzdatensatz der GmbH sind keine Informationen zu außerbilanziellen Korrekturen aufzunehmen.
- **GmbH & Co. KG:** In dem E-Bilanz-Datensatz der GmbH & Co. KG ist zwingend auch eine steuerliche Gewinnermittlung aufzunehmen.

Dies führt nicht zuletzt dazu, dass bei der GmbH der überwiegende Teil der Daten des E-Bilanzdatensatzes dem Rechnungswesen entnommen werden kann, bei den Personenunternehmen dagegen auch die gesamte **steuerliche Gewinnermittlung** zu erfassen ist. Die Daten gehen also deutlich über die der „Bilanz“ hinaus[2]. Die steuerliche Gewinnermittlung betrifft vor allem die außerbilanziellen Korrekturen wie nicht abziehbare Betriebsausgaben und steuerfreie Erträge.

3162 Bei der GmbH & Co. KG ist eine **Kapitalkontenentwicklung** im E-Bilanzdatensatz abzubilden. Dies erfordert eine sorgfältige Abgrenzung der verschiedenen Kapitalkonten in der Buchhaltung[3]. Insbesondere kommt einer sauberen Abgrenzung zwischen Kapitalkonten einerseits und Darlehenskonten andererseits eine große Bedeutung zu.

➲ **Beratungshinweis:** Die im Bereich der Kapitalkontenentwicklung für Mitunternehmerschaften als Mussfelder gekennzeichneten Positionen sind für eine verpflichtende Übermittlung erst für Wj. vorgesehen, die nach dem 31.12.2014 (Übergangsphase) beginnen[4]. In der Übergangsphase werden von der Finanzver-

1 BFH v. 14.3.2012 – XI R 33/09, BStBl. II 2012, 477.
2 So auch *Ley*, KÖSDI 2012, 17889 (17895).
3 Hierzu ausführlich *Ley*, KÖSDI 2012, 17889 (17901); *Ley*, KÖSDI 2015, 19317 ff.; *Schäperclaus/Hülshoff*, DB 2014, 2781.
4 BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Rz. 20. Zu den Einführungserleichterungen ausführlich *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 2509.

waltung die nach Gesellschaftergruppen zusammengefassten Mussfelder der Kapitalkontenentwicklung in der Bilanz erwartet, sofern keine Übermittlung im eigenen Teil „Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften" erfolgt.

c) Sonder- und Ergänzungsbilanzen

3163 Der steuerliche Gesamtgewinn der GmbH & Co. KG setzt sich zusammen aus dem Ergebnis der (steuerlichen) Gesamthandsbilanz und den Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Nach den Vorgaben der Finanzverwaltung sind – zumindest nach Ablauf der Übergangsfrist, also erstmals für 2015 – die **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** jeweils als separater E-Bilanz-Datensatz elektronisch zu übermitteln. Dies erfordert in der Praxis[1]:

- eine Gliederung dieser Bilanzen nach den Vorgaben der Steuer-Taxonomie einschließlich der separaten Fortschreibung der jeweiligen Kapitalkonten und
- vielfach zur rationellen Abwicklung eine Erfassung dieser Bilanzen im Rechnungswesen, um aus diesem heraus die Werte übermitteln zu können, was allein schon wegen der dort vorhandenen Daten für das GCD-Modul (Stammdaten) sehr sinnvoll erscheint.

Im Zweifel kann die Erfassung dieser Bilanzwerte in der Praxis durch Nutzung von Auffangpositionen handhabbar gemacht werden.

➲ **Beratungshinweis:** Für Wj., die vor dem 1.1.2015 enden, wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn Sonder- und Ergänzungsbilanzen noch nicht als separater Datensatz, sondern in dem Freitextfeld „Sonder- und Ergänzungsbilanzen" im Berichtsteil „Steuerliche Modifikationen" übermittelt werden[2].

Einstweilen frei. 3164–3169

C. Der Jahresabschluss der Komplementär-GmbH

I. Einzelabschluss

1. Kleinstkapitalgesellschaft als Regelfall

3170 Auch wenn die GmbH & Co. KG iS von § 264a HGB als Personenhandelsgesellschaft in die Regelung der Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften einbezogen worden ist, unterliegt die Komplementär-GmbH weiterhin wie jede Gesellschaft dieser Rechtsform den Bestimmungen der Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften einschließlich Abschlussprüfung und Offenlegung.

Im Fall der typischen GmbH & Co. KG beschränkt sich allerdings die Funktion der Komplementär-GmbH auf die Haftungsübernahme. Eine kapitalmäßige Beteiligung an der KG besteht in der Regel nicht. Daher wird die Komplementär-GmbH im Regelfall als kleine GmbH iS von § 267 Abs. 1 HGB bzw. als Kleinstkapitalgesellschaft iS von § 267a HGB eingestuft, so dass umfangreiche Erleichterungen gelten. Bilanz und GuV können hinsichtlich der Gliederung stark zusammengefasst werden, auf Anhang und Lagebericht kann verzichtet werden, es braucht keine Jahresabschluss-

1 Vgl. ausführlich *Ley*, KÖSDI 2012, 17889 (17903); *Ley*, KÖSDI 2015, 19317 ff.
2 BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Rz. 22.