

13. Seminarwerk (SW)

Erstellen der Bilanz nach § 265, §§ 266 ff. HGB iV. mit SKR DATEV 04/ Lagebericht / Plausibilitätsprüfung durch den Steuerberater

Herausgeber:

Ihre **Steuerberater(innen)** im **steuermonitor.de** [®]
immer besser beraten

Problemlösungen mit Links

& ggf. **ergänzendem Kollegen-Dialog** !

* Kostenfrei zugängliche Inhalte;
beachten Sie bitte das Urheberrecht !

13. SW, 2. Kapitel:

Leitfaden (Anleitung) für das Erstellen der Handels- und Steuerbilanz Bilanz nach § 265, §§ 266 ff. HGB (BilMoG) iV. mit Standardkontenrahmen (SKR) DATEV 04 sowie den Anhang

Gliederung:

- A. **Grundsätze zum Jahresabschluss und Gliederung der Bilanz (§§ 265, 266 HGB) mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen**
- B. **Gliederung in Anlehnung an den Standardkontenrahmen (SKR) DATEV 04 mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen**
- C. **Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen**
- D. **Checkliste zum Anhang nach §§ 284, 285 HGB für kleine Kapitalgesellschaften**

- A **Grundsätze zu Jahresabschluss und Gliederung der Bilanz (§§ 265, 266 ff. HGB) mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen**

Untergliederung:

- 1. **Allgemeine Grundsätze für zur Erstellung eines Jahresabschlusses**
- 2. **Gliederung der Bilanz nach § 266 ff. HGB (Allgemein)**
- 3. **Gliederungsschema nach § 266 HGB**

- 1. **Allgemeine Grundsätze für zur Erstellung eines Jahresabschlusses**

1.1. Der **Jahresabschluss** besteht aus der **Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung** für das vergangene Geschäftsjahr, § 242 Abs. 3 HGB.

1.1.1. Bei **Kapitalgesellschaften** und bestimmten **Handelspersonengesellschaften i.S. des § 264a HGB** (= KapGes. usw. ...) **kommen hinzu** ein ...

- ▶ **Anhang**, § 264 Abs. 1 S.1 iV. mit §§ 284 ff. HGB;
- ▶ **Lagebericht**, wenn es sich nicht um kleine Kapitalgesellschaften i.S. des HGB handelt, § 264 Abs. 1 S. 1 iV. mit §§ 289, 289a HGB.

1.2. Der **Jahresabschluss eines buchführungspflichtigen Kaufmanns iS. des HGB...**

- ▶ ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (**GoB**) aufzustellen,
- ▶ muss **klar und übersichtlich** sein,
- ▶ ist **innerhalb** der einem **ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit** aufzustellen,

§ 243 HGB (Grundsatz, die auch steuerlich gelten, vgl. ergänzend § 5 Abs. 1 EStG, [1. SW, 13. Kapitel/A](#)).

1.2.1. In der **Bilanz** sind gesondert **auszuweisen und** hinreichend **aufzugliedern** ...

- ▶ das Anlage- und das Umlaufvermögen,
 - ▶ das Eigenkapital, die Schulden sowie
 - ▶ die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern,
- § 247 Abs. 1 HGB.

1.2.1.1. Beim **Anlagevermögen** sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, § 247 Abs. 2 HGB.

1.2.2. **Besondere Ausweis und Vermerkbestimmungen** ergeben sich für **offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften** iS. § 264a aus § 264c HGB.

1.2.3. Für **Kapitalgesellschaften usw.** ergeben sich aus...

- ▶ § 264 Abs. 2 HGB über den **allgemeinen Aufstellungsgrundsatz** hinaus, dass grds. der Jahresabschluss - in Ausnahmefällen der Anhang - ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat, ("**true and fair view**");
- ▶ § 265 HGB, ergänzend **allgemeine Grundsätze für die Gliederung der Bilanz und der GuV**;
- ▶ § 266, § 275 HGB vorgegebene **Gliederungsgrundsätze**;
- ▶ Ergänzende **Pflichtangaben** im **Anhang** aus §§ 284 ff. HGB;
- ▶ § 264 Abs. 1 S. 3 und 4 HGB vorgegebene **Fristen** für die Erstellung des Jahresabschlusses.

1.2.3.1. Der **Jahresabschluss und der Lagebericht** sind von den gesetzlichen Vertretern **in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs** für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.

Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) ...

- ▶ brauchen den **Lagebericht nicht** aufzustellen;
- ▶ dürfen den **Jahresabschluss** auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht, jedoch **innerhalb der ersten sechs Monate** des Geschäftsjahres, § 264 Abs. 1 S. 3 und 4 HGB.

1.3. Eine **Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars** kommt für sog. **kleine Einzelkaufleute und Handelspersonengesellschaften** nach § 241a, § 264b HGB in Betracht.

1.3.1. Nach § 241a S. 1 HGB brauchen (nur) **Einzelkaufleute**,...

- ▶ die an den **Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren**
- ▶ nicht mehr als **500 000 Euro Umsatzerlöse und**
- ▶ **50 000 Euro Jahresüberschuß aufweisen**, die §§ 238 bis 241 HGB nicht anzuwenden.

1.3.1.1. Im Fall der **Neugründung** treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden, § 241a S. 2 HGB

1.4. Der **Steuererklärung** sind beizufügen...

- ▶ eine Abschrift der **Bilanz** und der **GuV** sowie ergänzende **Zusätze oder Anmerkungen** nach den Grundsätze der § 5b EStG, § 60 Abs. 1 und 2 EStDV beizufügen (s.u. Tz. **1.5.**),
- ▶ ein **Anhang** (§§ 284 ff. HGB), ein **Lagebericht** (§§ 289, 289a HGB) oder ein **Prüfungsbericht** (§§ 316 ff. HGB) **sofern sie vorliegen**, § 60 Abs. 3 EStDV.

1.5. Zur **Elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen**

1.5.1. Wird der **Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG, §§ 5 oder 5b EStG** ermittelt,...

- ▶ so ist der **Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung**
- ▶ grds. **nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln**, § 5b Abs. 1 S. 1 EStG.

1.5.2. Enthält die **Bilanz Ansätze oder Beträge**,...

- ▶ **die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen**,
- ▶ so sind diese **Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen und**

- ▶ nach **amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln**,
§ 5b Abs. 1 S. 1 EStG.

Vgl. ergänzend [1. SW, 6b. Kapitel](#).

- 1.6.** Zu den **Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten** vgl. ergänzend auch [1. SW, 6a. Kapitel](#).

Vgl. auch [1. SW, 13. Kapitel](#) mwH.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

2. Gliederung der Bilanz nach § 266 ff. HGB (Allgemein)

Die Bilanz ist in **Kontoform** aufzustellen, § 266 Abs. 1 S. 1 HGB.

Dabei haben **große und mittelgroße Kapitalgesellschaften** (§ 267 Abs. 3, 2 HGB)...

- ▶ auf der **Aktivseite** die in § 266 Abs. 2 HGB und auf der **Passivseite** die in § 266 Abs. 3 HGB **bezeichneten Posten**
- ▶ **gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen**, § 266 Abs. 1 S. 2 HGB.

2.1. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) brauchen **nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen**,...

- ▶ in die nur die in den Abs. 2 (**Aktiva**) und 3 (**Passiva**) mit **Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten**
- ▶ **gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge** aufgenommen werden, § 266 Abs. 1 S. 3 HGB.

2.1.1. Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die **mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten**.

1. 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB);
2. 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer; § 267 Abs. 1 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

3. Gliederungsschema nach § 266 HGB

Gliederung Aktivseite (mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen, [§ 266 Abs. 2 HGB](#))

*** Kursiv gedruckte Positionen brauchen von kleinen Kapitalgesellschaften nicht aufgenommen werden**

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

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

II. Sachanlagen:

1. *Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;*
2. *technische Anlagen und Maschinen;*
3. *andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;*
4. *geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;*

III. Finanzanlagen:

1. *Anteile an verbundenen Unternehmen;*
2. *Ausleihungen an verbundene Unternehmen;*
3. *Beteiligungen;*
4. *Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;*
5. *Wertpapiere des Anlagevermögens;*
6. *sonstige Ausleihungen;*

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. *Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;*
2. *unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;*
3. *fertige Erzeugnisse und Waren;*
4. *geleistete Anzahlungen;*

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;*
2. *Forderungen gegen verbundene Unternehmen;*
3. *Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;*
4. *sonstige Vermögensgegenstände;*

III. Wertpapiere:

1. *Anteile an verbundenen Unternehmen;*
2. *sonstige Wertpapiere;*

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

C. Rechnungsabgrenzungsposten

D. Aktive latente Steuern

E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

Gliederung Passivseite (mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen, [§ 266 Abs. 3 HGB](#))

*** *Kursiv gedruckte Positionen brauchen von kleinen Kapitalgesellschaften nicht aufgenommen werden***

A. Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital;

II. Kapitalrücklage;

III. Gewinnrücklagen:

1. *gesetzliche Rücklage;*
2. *Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen;*
3. *satzungsmäßige Rücklagen;*
4. *andere Gewinnrücklagen;*

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;

V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen

1. *Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;*
2. *Steuerrückstellungen;*
3. *sonstige Rückstellungen;*

C. Verbindlichkeiten

1. *Anleihen, davon konvertibel;*
2. *Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;*
3. *erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;*
4. *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;*
5. *Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;*
6. *Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;*
7. *Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;*
8. *sonstige Verbindlichkeiten,*

davon aus Steuern,
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit;

D. Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

B. Gliederung in Anlehnung an den Standardkontenrahmen (SKR) DATEV 04 mit Links zu den Erläuterungen der einzelnen Bilanzpositionen

Gliederung:

1. **SKR: 0059:** [Nicht aktivierbare Aufwendungen/ Bilanzierungsverbote](#)
2. **SKR: 0100/0170:** [Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ohne Geschäfts- oder Firmenwert](#)
3. **SKR: 0150/ 0179:** [Geschäfts- oder Firmenwert](#)
4. **SKR: 0200-0700.:** [Sachanlagen](#)
5. **SKR: 0800-0990:** [Finanzanlagen](#)
6. **SKR: 1000-1180:** [Umlaufvermögen \(Vorräte\)](#)
7. **SKR: 1200:** [Umlaufvermögen \(Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände\)](#)
8. **SKR: 1500:** [Wertpapiere](#)
9. **SKR: 0000:** [Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks](#)
10. **SKR: 1900:** [Aktive Rechnungsabgrenzungsposten](#)
11. **SKR: 1950:** [Aktive latente Steuern](#)
12. **SKR: 0000:** [Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung](#)
13. **SKR: 2000-49:** [Eigenkapital, Entnahmen, Einlagen, Einkünfteermittlung \(voll haftender\) Einzelunternehmer](#)
14. **SKR: 2050-59:** [Ergänzungen zum Eigenkapital, den Entnahmen und Einlagen Mitunternehmerschaften](#)
15. **SKR: 2900-79:** [Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft nach HGB](#)
16. **SKR: 2980-99:** [Steuerlicher Sonderposten mit Rücklagenanteil](#)
17. **SKR: 3000-99:** [Rückstellungen](#)
18. **SKR: 3100-854:** [Verbindlichkeiten](#)
19. **SKR: 3900:** [Passive Rechnungsabgrenzungsposten](#)
20. **SKR: 0000:** [Passive latente Steuern](#)
21. [Vermerkpflichtige Haftungsverhältnisse](#)
22. [Bilanzberichtigung / Bilanzänderung](#)
23. [Übergang von der Überschussrechnung zum Bestandsvergleich](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

C. Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen

Aktivseite ([§ 266 Abs. 2 HGB](#)):

Anlagevermögen:

1. SKR: 0059: Nicht aktivierbare Aufwendungen/ Bilanzierungsverbote

- 1.1.** Aufwendungen für die Gründung (einschließlich Ingangsetzung, Erweiterung) eines Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen sind, soweit sie nicht bilanzierungsfähig sind, als solche nicht aktivierungsfähig, [§ 248 Abs. 1 HGB](#).
- 1.2.** Nicht aktivierbar sind selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens einschließlich (originärer) selbst geschaffener Firmenwert, [§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB](#).
- 1.3.** Im Übrigen Nichtaktivierung nach den allgemeinen GoB-Grundsätzen im Rahmen der [§§ 252 bis 256a HGB](#), [1. SW, 13. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

2. SKR: 0100: Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögen ohne Geschäfts- oder Firmenwert, [§ 266 Abs. 2 A I HGB](#)

- 2.1.** Umschreibung Anlagevermögen, [§ 247 Abs. 2 HGB](#) (R 6.1 Abs. 1 EStR), [1. SW, 15. Kapitel/A](#).
- 2.2.** Ansatzwahlrecht besteht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Marken- bzw. Warenzeichen, Verkehrsgenehmigungen, Verlagsrechte) ohne selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, [§ 248 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB](#), vgl. [1. SW, 17. Kapitel](#).
 - ▶ Herstellungskostenermittlung für selbst geschaffene immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens, [§ 255 Abs. 2a HGB](#).
 - ▶ Im Fall der Aktivierung nach [§ 248 Abs. 2 HGB](#) ist bei Kapitalgesellschaften...
 - ▶ der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag im Anhang anzugeben, [§ 285 Nr. 22, 28 HGB](#).
 - ▶ Ansatzgebot für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, [§ 246 Abs. 1 HGB](#), [§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG](#).
 - ▶ Zuschreibungsgebot nach außerplanmäßiger Abschreibung, [§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB](#).

2.2.1. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen ([§ 5 Abs. 6 EStG](#))...

- ▶ Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Steuerbilanz, § 5 Abs. 2 EStG, R 5.5 EStR.

2.2.2. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.
- ▶ Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahrs entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung, § 268 Abs. 2 S. 3 HGB anzugeben.

2.2.3. Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst geschaffener immateriellen Vermögensgegenständen nach § 268 Abs. 8 HGB.

2.2.4. Aktivierung geleisteter Anzahlungen nach den allgemeinen Regelungen (§§ 252 bis 256a HGB) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Vgl. [1. SW, 17. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

3. SKR: 0150: Geschäfts- oder Firmenwert, § 266 Abs. 2 A I 3 HGB

- ▶ Der entgeltlich erworbene Firmenwert gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand, §§ 246 Abs. 1 S. 3, 253 Abs. 3 und 5 HGB.
- ▶ Aktivierung nach den allgemeinen Regelungen der §§ 252 bis 256a HGB, [1. SW, 13., 15. Kapitel](#).
- ▶ Handelsrechtliches Zuschreibungsverbot nach außerplanmäßiger Abschreibung für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes, § 253 Abs. 5 S. 2 HGB.

3.1. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen (§ 5 Abs. 6 EStG)...

- ▶ Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz nach dem allgemeinen Ansatzregelungen, §§ 252 bis 256a HGB; 15jährige lineare Abschreibung, § 5 Abs. 2 iV. mit § 7 Abs. 1 S. 3 EStG, R 5.5 EStR.
- ▶ Steuerrechtliches Zuschreibungsgebot nach Teilwertabschreibung für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG.

Vgl. [1. SW, 18. Kapitel](#)

3.2. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.
- ▶ Angabe der Gründe im Anhang, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes von mehr

als fünf Jahren rechtfertigen, § 285 Nr. 13 HGB.

3.3. Aktivierung geleisteter Anzahlungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert nach den allgemeinen Regelungen (§§ 252 bis 256a HGB).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

4. Sachanlagen, § 266 Abs. 2 A II HGB

4.1. SKR: 0200: Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, § 266 Abs. 2 A II 1 HGB

- ▶ Umschreibung Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 EStR).
- ▶ Zur Abgrenzung von Grund und Boden und Gebäude einerseits und sonstige baulichen Maßnahmen andererseits, die auch als selbständige unbewegliche Vermögensgegenständen (z.B. Außenanlagen, Einfriedungen, Hofbefestigungen) sind, wenn sie weder technische oder andere (abnutzbare bewegliche) Anlagen iS. der Tz. **4.2.** sind, vgl. AfA-Tabellen „AV“ des BMF und 1. SW, 7. Kapitel/D.
- ▶ Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze, §§ 252 bis 256a HGB, § 6 Abs.1 Nr. 1 und Nr. 1a iV. mit § 7 EStG, 1. SW, 13., 15. Kapitel.
- ▶ Zugangs- und Folgebewertung, § 253 Abs. 1 und 3 HGB.
- ▶ Zuschreibungsgebot nach außerplanmäßiger bzw. Teilwertabschreibung, § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG.
- ▶ Nur handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB.
- ▶ Aktivierung von Bauzeitinsen wie Herstellungskosten, § 255 Abs. 3, § 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB.
- ▶ Nur steuerliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter und Zuschüsse, § 6b EStG, R 6.6, EStR, R 6.5 EStR, vgl. 1. SW, Kapitel 20, 24.
- ▶ Steuerliche Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, §§ 7a bis k EStG, § 4 FördergebietsG.

4.1.1. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.
- ▶ Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahrs entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung, § 268 Abs. 2 S. 3 HGB anzugeben.
- ▶ Angaben über die Aktivierung von Bauzeitinsen wie Herstellungskosten, § 255 Abs. 3, § 284 Abs. 2 Nr. 5 (Anhang) HGB.

4.1.2. Weitere ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen (§ 5 Abs. 6 EStG)...

- ▶ Für die Zuordnung zu den einzelnen Positionen und die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vgl. auf AfA-Tabellen „AV“ des BMF,
- ▶ Ertragsteuerliche Unterteilung von Grundstücken selbst in mehrere selbständige Wirtschaftsgüter, vgl. [1. SW, 7. Kapitel/D](#),
- ▶ Erbbaurecht: Begriff - [5. SW, 9. Kapitel](#); Aktivierung - [1. SW, 15. Kapitel/B](#),
 - ▶ Zur Behandlung von Zahlungen des Erbbauberechtigten an den Erbbauperpflichteten vgl. ergänzend [1. SW, 23. Kapitel/C](#).
- ▶ Gebäude auf fremden Grund und Boden (Begriff), [5. SW, 9. Kapitel](#); Ansatz [1. SW, 28. Kapitel](#),
- ▶ Bodenschätze, [1. SW, 19. Kapitel](#),
- ▶ Ertragsteuerliche Nutzungsrechte (bzw. Nutzungsmöglichkeiten), wie ein Gebäude(-teil) behandelt werden, vgl. [§ 7 Abs. 5a EStG](#), R 7.1 Abs. 6 EStR, [1. SW, 28. Kapitel](#),
- ▶ Leasing-Verträge über bebaute Grundstücke, [1. SW, 27. Kapitel](#),
- ▶ Mieterein- und Mieterumbauten, [1. SW, 28. Kapitel](#),
- ▶ Ehegattengrundstücke, [1. SW, 29. Kapitel](#),
- ▶ Zuordnung eines Grundstücks bzw. Grundstücksteils zum Betriebs- oder Privatvermögen, [1. SW, 7. Kapitel/D](#),
- ▶ Häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten der Ausstattung, [1. SW, 25b Kapitel](#).

4.1.2.1. Vgl. auch die steuerlichen Fälle „fiktiver Anschaffungskosten“, [1. SW, 15. Kapitel/B](#).

4.2. SKR: 0400/0500/0600: Technische Anlagen und Maschinen und andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA), § 266 Abs. 2 A II 2, 3 HGB

- ▶ Abgrenzung vom Grund und Boden und Gebäude und sonstige baulichen Maßnahmen, die auch selbständige unbewegliche Vermögensgegenständen (z.B. Außenanlagen, Einfriedungen, Hofbefestigungen) sind, wenn sie weder technische oder andere (abnutzbare bewegliche) Anlagenderen sind, vgl. [1. SW, 7. Kapitel/D](#).
- ▶ Betriebsvorrichtung ([§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG](#), R 1 Abs.6 ErbStR, R 7.1 Abs. 3, H 7.1 EStR, die ertragsteuerlich auch dann nicht Teil des Gebäudes sind, wenn sie zivilrechtlich wesentlicher Gebäudebestandteil i.S. von [§§ 93, 94 BGB](#) sind), [1. SW, 28. Kapitel](#),
- ▶ Scheinbestandteile, d.h. Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind und weder das Gebäude erst als Gebäude nutzbar machen, noch unmittelbar betriebsbezogen genutzt werden sind, [§ 95 BGB](#), R und H 7.1 Abs. 4 EStR, [1. SW, 7. Kapitel/D](#), [1. SW, 28. Kapitel](#).
- ▶ Übrige Betriebs- und Geschäftsausstattung (BgA), die nicht als Betriebsvorrichtung der Produktion dienen (Sammelposten).
- ▶ Zugangs- und Folgebewertung als abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach [§ 253 Abs. 1 und 3 HGB](#) , [§ 6 Abs. 1 Nr. 2 iV. mit § 7 Abs.2 und 3 EStG](#) (Grundnormen).
- ▶ Zuschreibungsgebot nach außerplanmäßiger bzw. Teilwertabschreibung, [§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB](#), [§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG](#).

- ▶ Bewertungsvereinfachungsverfahren: Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB, R 5.4 Abs. 2 EStR), Festwertbildung (§ 240 Abs. 3 HGB, R 5.4 Abs. 4 EStR, vgl. [1. SW, 15 Kapitel/H](#)).
- ▶ Bewertungsfreiheit in der Handelsbilanz nach GoB und steuerlich für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG's), wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten (oder der an die Stelle tretende Wert), vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG) 410 EUR für das einzelne Wirtschaftsgut nicht übersteigt, § 6 Abs. 2 EStG, [1. SW, 15 Kapitel/G](#).
- ▶ Anstelle der steuerlichen Bewertungsfreiheit in der Steuerbilanz ein Sammelposten für alle GWG's des Wj, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (oder der an die Stelle tretende Wert), vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG) für das einzelne Wirtschaftsgut 150 EUR, aber nicht 1 000 EUR übersteigen, d.h. GWG' unter 150 EUR können bewertungsfrei bleiben, [1. SW, 15 Kapitel/G, 14. Kapitel](#).

4.2.1. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.
- ▶ Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahrs entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung, § 268 Abs. 2 S. 3 HGB anzugeben.

4.2.2. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen (§ 5 Abs. 6 EStG)...

- ▶ Nur steuerliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter und Zuschüssen, § 6b EStG, R 6.6, EStR, R 6.5 EStR, vgl. [1. SW, Kapitel 20, 24](#).
- ▶ Nur steuerliche Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, § 7g EStG, [1. SW, 20a. Kapitel](#).
- ▶ Mietkaufverträge über bewegliche Wirtschaftsgüter, [1. SW, 26a. Kapitel](#),
- ▶ Leasing-Verträge über bewegliche Wirtschaftsgüter, [1. SW, 27. Kapitel](#),
- ▶ Mieterein- und Mieterumbauten, [1. SW, 28. Kapitel](#).

4.3. SKR: 0700: Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau, § 266 Abs. 2 A II 4 HGB

4.3.1. Geleistete Anzahlungen auf eine vom anderen Vertragsteil noch zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung (§ 266 II HGB) sind grds. mit dem Nennbetrag auch dann auszuweisen, wenn die Gegenleistung des Gegenanspruch (noch) kein aktivierungsfähiges WiG ist, [1. SW, 15 Kapitel/B](#);

handelt es sich bei den Zahlungen um zeitbezogene Vorausleistungen vgl. auch zur RAP, [23. Kapitel](#)

4.3.2. Anlagen im Bau (bzw. halbfertige Bauten)

- 4.3.2.1. Beim Bauunternehmer sind Anlagen im Bau (bzw. halbfertige Bauten) auf fremden Grund und Boden als Forderungen gegen den Bauherrn ohne Gewinnrealisierung mit den Teilanschaffungs- bzw. Teilerstellungskosten im

Umlaufvermögen auszuweisen, [1. SW, 15 Kapitel/B](#);

4.3.2.2. Eine Teilwertabschreibung auf unfertige Erzeugnisse (z.B. auf Bauten auf fremden Grund und Boden) ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden Anteils, sondern in Höhe des vollständig zu erwartenden Verlusts zulässig, d.h. sie wird nicht durch § 5 Abs. 4a EStG begrenzt, [1. SW, 15 Kapitel/D](#).

4.3.2.3. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

5. SKR: 0800-0990: Finanzanlagen, § 266 Abs. 2 A III HGB

1. **Anteile an verbundenen Unternehmen;**
2. **Ausleihungen an verbundene Unternehmen;**
3. **Beteiligungen;**
4. **Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;**
5. **Wertpapiere des Anlagevermögens;**
6. **sonstige Ausleihungen.**

5.1. Begriffsinhalte iS. der Gliederung

5.1.1. Anteile (iS. von § 266 A III 1 HGB) sind Finanz-Investitionen bei anderen Unternehmen zwecks Herstellung einer im Sinne von § 247 Abs. 2 HGB auf Dauer angelegten Verbindung, z.B. in Aktien, GmbH-Anteile oder auch Anteile an Komplementärgesellschaften (vgl. § 264a Abs. 4 HGB).

5.1.2. Verbundenen Unternehmen (iS. von § 266 A III 1 HGB) sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290 HGB) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des HGB (§§ 290 bis 315a HGB) aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 HGB oder nach einer nach § 292 HGB erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 296 HGB nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen, § 271 Abs. 2 HGB.

5.1.2.1. Zur steuerlichen Organschaft vgl. [3. SW, 12. Kapitel](#).

5.1.3. Ausleihungen (iS. von § 266 A III 2 HGB) sind Finanz- und Kapitalforderungen in Form von Hypotheken- Grund- und Rentenforderungen sowie Darlehen.

5.1.4. Beteiligungen (iS. von § 266 A III 3 HGB) sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 AktG entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches, § 271 Abs. 1 HGB.

5.1.4.1. Hierunter können z.B. einbezogen werden: Anteile an persönlich haftenden Gesellschaften (GbR, OHG, KG, KGAA, Kommanditanteile, Beteiligung als stiller Gesellschafter sowie beteiligungsähnliche Darlehen).

5.1.5. Wertpapiere (iS. von § 266 A III 5 HGB) sind der dauernde Finanzanlage dienenden Inhaber- und Orderpapiere, die nach Art und Ausstattung übertragbar und im Bedarfsfall verwertbar sind. Hierunter sind z.B. auszuweisen:

- ▶ Wertpapiere mit Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten am Gewinn oder Liquidationserlös, wie z.B. Aktien, Kuxe, GmbH-Anteile;
- ▶ Kapitalmarktpapiere, wie z.B. Bundesanleihen, Pfandbriefe, Kommunal-, Industrie- und Bankobligationen einschl. Zero-Bonds, Investmentanteile, Anteile an offenen Immobilienfonds, Genussscheine als Inhaberpapiere, Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen.

5.1.5.1. Keine Wertpapiere sind sog. qualifizierte Legitimationspapiere (§ 808 BGB), z.B. Sparbücher, Schuldscheine.

5.1.6. Sonstige Ausleihungen (iS. von § 266 A III 6 HGB) als Sammel- oder Auffangposten, wie z.B.:

- ▶ gesicherte und ungesicherte Kredite, die aufgrund ihrer Laufzeit von mehr als einem Jahr dem Anlagevermögen zuzuordnen sind (§ 247 Abs. 2 HGB, § 286 Abs. 4 S. 1 HGB).
- ▶ Genossenschaftsanteile, auch wenn sie Beteiligungscharakter haben (§ 271 Abs. 1 S. 5 HGB).
- ▶ Ausleihungen an Mitarbeiter, Organmitglieder und Gesellschafter (§ 285 Nr. 9c HGB, § 42 Abs. 3 GmbHG, §§ 89, 115 AktG).

5.1.6.1. Handelt es sich um zeitbezogene Vorleistungen (z.B. um Vorauszahlungen auf längerfristige Mietverträge), vgl. zu aktiven RAP, [1. SW. 23. Kapitel](#).

5.2. Exkurs: Finanzinstrument

5.2.1. Unter einem **Finanzinstrument** (iS. von § 285 Nr. 18, 19 HGB) sind alle vertraglichen Ansprüche und Verpflichtungen zu verstehen, die unmittelbar oder mittelbar den Austausch von Zahlungsmitteln zum Gegenstand haben; die aus Verträgen oder Vereinbarungen resultierenden Rechte bzw. Pflichten müssen dabei auf finanziellen Sachverhalten beruhen, s.u.

5.2.2. Finanzinstrumente lassen sich gemäß IAS 39 folgendermaßen **einteilen**:

- ▶ **Finanzielle Vermögenswerte**
- ▶ **Finanzielle Verbindlichkeiten**
- ▶ **Eigenkapitalinstrumente**

5.2.3. Finanzielle Vermögenswerte umfassen gemäß IAS 39.11 folgende Positionen und Rechte:

- ▶ Geld- bzw. Kassenbestände (cash),
- ▶ ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens,
- ▶ ein vertragliches Recht,
 - ▶ Zahlungsmittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert von einem anderen Unternehmen zu erhalten oder
 - ▶ finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Schulden mit einem anderen Unternehmen unter potenziell vorteilhaften Bedingungen auszutauschen.
- ▶ einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und bei dem
 - ▶ ein nicht-derivatives Finanzinstrument eine Verpflichtung des Unternehmens beinhaltet, oder beinhalten kann, eine variable Anzahl an eigenen Eigenkapitalinstrumenten zu erhalten.
 - ▶ ein derivatives Finanzinstrument auf andere Weise erfüllt werden wird oder kann als durch den Austausch eines festen Betrags oder eines anderen finanziellen Vermögenswerts gegen eine feste Anzahl an eigenen Eigenkapitalinstrumenten.

5.2.4. Finanzielle (Schulden) Verbindlichkeiten umfassen gemäß IAS 39.11 eine vertragliche Verpflichtung,...

- ▶ flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen zu liefern.
- ▶ finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu möglicherweise ungünstigen Bedingungen mit einem anderen Unternehmen zu tauschen.
- ▶ ein Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und bei dem
 - ▶ ein nicht-derivatives Finanzinstrument eine Verpflichtung des Unternehmens beinhaltet, oder beinhalten kann, eine variable Anzahl an eigenen Eigenkapitalinstrumenten abzugeben.
 - ▶ ein derivatives Finanzinstrument auf andere Weise erfüllt werden wird oder kann als durch den Austausch eines festen Betrags oder eines anderen finanziellen Vermögenswerts gegen eine feste Anzahl an eigenen Eigenkapitalinstrumenten.

5.2.5. Eigenkapitalinstrumente (Equity-Instrument) sind nach IAS 32 und IAS 39 eine vertragliche Vereinbarung, die einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller Verpflichtungen zum Gegenstand hat.

5.2.5.1. Gemäß IAS 39.9 liegt ein Derivat dann vor, wenn bei einem Finanzinstrument...

- ▶ der Wert abhängig von einem Basisobjekt bzw. Underlying (Zinssatz, Aktie, Fremdwährung etc.) ist.
- ▶ im Vergleich zu anderen Instrumenten, die in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, keine oder nur eine kleine Nettoinvestition notwendig ist.
- ▶ die Fälligkeit in der Zukunft liegt.

5.2.6. Vermerkplichten zu Finanzinstrumenten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang für Finanzinstrumente, die über dem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, § 285 Nr. 18 HGB.
- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang für derivative Finanzinstrumente, deren beizulegender Zeitwert nicht bestimmt werden kann, § 285 Nr. 19 HGB.
- ▶ bei Anwendung des § 254 HGB (betr.: zur Bewertungseinheit zusammengefasste Finanzinstrumente, § 285 Nr. 23 HGB).

5.3. Ansatz dem Grunde und der Höhe nach

- ▶ Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze, §§ 252 bis 256a HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, 1. SW, 13., 15. Kapitel.
- ▶ Zugangs- und Folgebewertung, § 253 Abs. 1 und 3 HGB.
- ▶ Zur steuerlichen Bewertung...
 - ▶ von Wertpapiere und Anteile nach §11 BewG,
 - ▶ unverzinslicher oder zu niedrig verzinslicher Forderungen nach § 12 BewG, vgl. 5. SW, 1. Kapitel.
- ▶ Zuschreibungsgebot nach außerplanmäßiger bzw. Teilwertabschreibung, § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG.

5.3.1. Ergänzung zu Vermögensgegenständen iS. des § 246 Abs. 2 S. 2 EStG (Saldo aus Altersvorsorgeansprüchen und – Verpflichtungen) vgl. Tz. **12.**)

5.4. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Anlagespiegel: Darstellung und Entwicklung der einzelnen Posten in der Bilanz oder im Anhang, § 268 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB.
- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang zu Anteilen oder Anlageaktien an bestimmten Investmentfonds nach, § 285 Nr. 26 HGB.

5.5. Beim Erwerb eigener Anteile vgl. zur Kapitalrücklage § 272 Abs. 1a und 2a HGB, Tz. **15.4.**

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

B. Umlaufvermögen

6. Umlaufvermögen (Vorräte), § 266 Abs. 2 B I HGB

6.1. SKR: 1000-39: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, § 266 Abs. 2 B I 1 HGB

- ▶ Umschreibung Umlaufvermögen als Umkehrung des Anlagevermögens, § 247 Abs. 2 HGB (R 6.1 Abs. 1 EStR), 1. SW, 15. Kapitel/A.
- ▶ Bestandsaufnahme aufgrund der Stichtagsinventur oder Inventur- und Bewertungserleichterungen ...
 - ▶ die Festwertbildung (§ 240 Abs. 3 HGB, R 5.4 Abs.4 EStR),
 - ▶ die Inventarisierung mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben (§ 241 Abs. 1 HGB),
 - ▶ die permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB, R 5.3 Abs.3 EStR),
 - ▶ die Bestandsaufnahme für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Gj (= zeitverschobene Inventur) und entsprechende Fortschreibung oder Rückrechnung auf den Bilanzstichtag (§ 241 Abs. 3 HGB, R 5.3 Abs.2, R 6a Abs.18 EStR),
 - ▶ die ausgeweitete Stichtagsinventur für das Vorratsvermögen nach R 5.3 Abs. 1 EStR;
 - ▶ Unterlassen der Inventur bei fortlaufendem Bestandsverzeichnis (R 5.4 Abs.5 EStR), 1. SW, 13. Kapitel.
- ▶ Aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 253 Abs.1 iV. mit § 255 Abs. 1 und 2 S. 1 und 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, 1. SW, 15. Kapitel/B/C.
- ▶ Nur handelsrechtlich aktivierbare Gemeinkosten als Herstellungskosten aktiviert, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB; Steuerrecht Aktivierungsgebot, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, 1. SW, 13. Kapitel.
- ▶ strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) bzw. Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.
- ▶ Bewertungsverfahren:
 - ▶ Durchschnittsbewertung, § 240 Abs. 4 HGB, R 6.8 Abs. 3, R 6.9 Abs. 4 ESt;
 - ▶ Gruppenbewertung, § 240 Abs. 4 HGB, R 6.9 Abs. 3, R 6.8 Abs. 4 ESt;
 - ▶ Festwertbildung, § 240 Abs. 3 HGB, R 5.4, H 6.8 EStR;
 - ▶ Verbrauchsfolgebewertung, § 256 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.9 EStR;vgl. 1. SW, 15 Kapitel/H.
- ▶ Wertaufholungsgebot, § 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs.1 Nr. 2 S. 3 EStG.

6.1.1. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Im Anhang müssen bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4 HGB, § 256 S. 1 HGB die Unterschiedsbeträge pauschal für die jeweilige Gruppe ausgewiesen werden, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist, § 284 Abs. 2 Nr. 4 (Anhang) HGB.

6.2. SKR: 1040-49:Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, § 266 Abs. 2 B I 2 HGB

- ▶ Aktivierung, der bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten, soweit nicht von ihrer Einbeziehung abgesehen werden kann, H 6.3 EStR
- ▶ Eine Teilwertabschreibung auf unfertige Erzeugnisse (z.B. auf Bauten auf fremden Grund und Boden) ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden Anteils, sondern in Höhe des vollständig zu erwartenden Verlusts zulässig, d.h. sie wird nicht durch § 5 Abs. 4a EStG begrenzt, [1. SW, 15 Kapitel/D](#).

6.2.1. Auch immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (z.B. sich in Produktion befindliche Filme) können zu dieser Position rechnen, [1. SW, 17. Kapitel](#).

6.3. SKR: 1100-79: Fertige Erzeugnisse und Waren, § 266 Abs. 2 B I 3 HGB

- ▶ Hierzu gehören neben körperlichen auch immaterielle Vermögenswerte, [1. SW, 17. Kapitel](#).
 - ▶ Bestandsaufnahme aufgrund der Stichtagsinventur.
 - ▶ Aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 253 Abs. 1 iV. mit § 255 Abs. 1 und 2 S. 1 und 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG.
 - ▶ Nur handelsrechtlich aktivierbare Gemeinkosten als Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB; Steuerrecht Aktivierungsgebot, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, [1. SW, 13. Kapitel](#).
 - ▶ Inventur- und Bewertungserleichterung: die Zusammenfassung zu einer Gruppe (§ 240 Abs. 4 HGB, R 5.4 Abs.2, R 6.8 Abs.4 EStR, Gruppenbewertung), [1. SW, 15 Kapitel/H](#).
 - ▶ Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) bzw. Teilwertabschreibung § 6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG.
 - ▶ Wertaufholungsgebot, § 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG.
- Vgl. [1. SW, 15 Kapitel](#).

6.3.1. Vermerkpfllichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Im Anhang müssen bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4 HGB, § 256 S.1 HGB die Unterschiedsbeträge pauschal für die jeweilige Gruppe ausgewiesen werden, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist, § 284 Abs. 2 Nr. 4 (Anhang) HGB.

6.4. SKR: 1180: Geleistete Anzahlungen, § 266 Abs. 2 B I 4 HGB

- ▶ Geleistete Anzahlungen auf eine vom anderen Vertragsteil noch zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung sind grds. mit dem Nennbetrag, § 255 Abs. 1, § 244 HGB anzusetzen.
 - ▶ Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) bzw. Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.
 - ▶ Wertaufholungsgebot, § 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG.
- Vgl. [1. SW, 15 Kapitel](#).

6.4.1. Anzahlungen auf am Bewertungsstichtag abgenommene Leistungen sind nicht mehr unter dieser Position zu erfassen (vgl. z.B. **4.1.**, **4.2.**).

6.5. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit...

- ▶ Anzahlungen auf Vorräte, die nicht von dem Posten "Vorräte" offen abgesetzt werden,
- ▶ sind unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen, § 268 Abs. 5 S. 2 HGB; Ausnahme vom Saldierungsverbot, § 246 Abs. 2 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

7. SKR: 1200-1400: Umlaufvermögen (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände), § 266 Abs. 2 B II HGB

7.1. SKR: 1200: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, § 266 Abs. 2 B II 1 HGB

- ▶ Eine Forderung i.S. von § 240 Abs. 2 iV. mit Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB verkörpert eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungsanspruch nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags, die erzwingbar ist und zudem eine wirtschaftliche Vorteil darstellt.
- ▶ Sachlich handelt es sich hierbei um Forderungen aus der unternehmerischen Haupttätigkeit, die in der GuV unter Umsatzerlöse auszuweisen sind, § 275 Abs. 2 Nr. 1. HGB, z.B. Forderungen aus Kauf-, Werk-, Dienst- Mietverträgen.
- ▶ Aktivierbar (realisiert) mit Leistungserbringung im wirtschaftlichen Sinne nach UStG-Grundsätzen, 1. SW, 13. Kapitel/A.
- ▶ Anschaffungskosten sind der Nennbetrag, § 255 Abs. 1, § 244 HGB (ggf. einschließlich USt, s.u.).
- ▶ Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) bzw. Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG; Teilwertermittlung aufgrund Einzel- oder Pauschalwertberichtigung, 1. SW, 16. Kapitel.
- ▶ Wertaufholungsgebot, § 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG.
- ▶ Nach Umwandlung (auch gestundeter) Forderungen in ein Darlehen erfolgt der Ausweis unter sonstigen Ausleihungen, § 266 Abs. 2 A III 6 HGB (Tz. **5.1.6.**).

7.1.1. Zur Umsatzsteuer im Forderungsbestand aus Lieferungen und sonstigen Leistungen (= Leistung); Leistung...

- ▶ nicht steuerbar, 2. SW, 2. Kapitel/A -M;
- ▶ durch Kleinunternehmer, 2. SW, 15 Kapitel;
- ▶ ist steuerfrei, 2. SW, 4. Kapitel;
- ▶ unterliegt Optionsfällen zur Steuerpflicht, 2. SW, 5. Kapitel;
- ▶ unterliegt Regelsteuersatz (19%) bzw. ermäßigten Steuersatz (7%), 2. SW, 6. Kapitel;

- ▶ unterliegt beim Luf-Unternehmer der Durchschnittsbesteuerung, [2. SW, 13. Kapitel](#).

7.1.2. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken, [§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB](#).
- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang für Finanzinstrumente, die über dem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, [§ 285 Nr. 18 HGB](#).
- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang für derivative Finanzinstrumente, deren beizulegender Zeitwert nicht bestimmt werden kann, [§ 285 Nr. 19 HGB](#).
- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang zu Anteilen oder Anlageaktien an bestimmten Investmentfonds nach, [§ 285 Nr. 26 HGB](#).

7.1.3. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) **Regelungen** ([§ 5 Abs. 6 EStG](#))...

- ▶ Forderungsabtretung (sog. echtes und unechtes Factoring) [1. SW, 26. Kapitel](#).
- ▶ Forfaitierung von Forderungen aus Leasing-Verträgen, [27/B Kapitel](#).
- ▶ Zur Rückstellungsbildung bei Besitzwechsel, [1. SW, 21. Kapitel](#).
- ▶ Forderungen im Rahmen von Mitunternehmerschaften aus [§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG](#), [1. SW, 31. Kapitel/D](#).

7.1.4. Zur Abgrenzung einer sonstigen Forderung zum aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) vgl. Tz. **10.1.**, [1. SW, 23. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

7.2. SKR: 1260: Forderungen gegen verbundene Unternehmen, [§ 266 Abs. 2 B II 2 HGB](#)

7.2.1. Verbundenen Unternehmen sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen ([§ 290 HGB](#)) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des HGB ([§§ 290 bis 315a HGB](#)) aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach [§ 291 HGB](#) oder nach einer nach [§ 292 HGB](#) erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach [§ 296 HGB](#) nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen, [§ 271 Abs. 2 HGB](#).

7.2.1.1. Zur ertragsteuerlichen Organschaft vgl. [3. SW, 12. Kapitel](#).

7.2.2. Im übrigen gelten zum Forderungsansatz die Regelungen zu Tz. **7.1.**

7.3. SKR: 1280: Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, § 266 Abs. 2 B II 3 HGB

7.3.1. Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 AktG entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches, § 271 Abs. 1 HGB.

7.3.1.1. Hierunter können z.B. einbezogen werden: Anteile an persönlich haftenden Gesellschaften (GbR, OHG, KG, KGAA, Kommanditanteile, Beteiligung als stiller Gesellschafter sowie beteiligungsähnliche Darlehen).

7.3.2. Im übrigen gelten zum Forderungsansatz und der Vermerkspflicht die Regelungen zu Tz. **7.1.**

7.4. SKR: 1300: Sonstige Vermögensgegenstände ohne abziehbare Vorsteuern, § 266 Abs. 2 B II 4 HGB

- ▶ Sammel- bzw. Auffangposten von entstandenen Ansprüchen iS. der GoB (1. SW, 13. Kapitel.) unterschiedlichster Art, sofern sie nicht zu den „flüssige Mittel“ rechnen, vgl. Tz. **9**.
- ▶ Zum Realisationszeitpunkt von Forderungen aus Beteiligungserträgen vgl. 1. SW, 26. Kapitel.
- ▶ Zum Ansatz dem Grunde und der Höhe nach sowie der Vermerkspflicht vgl. entsprechend zu **7.1**.

7.4.1. Vermerkpflichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Werden unter dem Posten "sonstige Vermögensgegenstände" Beträge für Vermögensgegenstände ausgewiesen, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden, § 268 Abs. 4 S. 2 HGB.

7.4.2. Handelt es sich um zeitbezogene Vorleistungen (Ausgaben) (z.B. um Vorauszahlungen auf längerfristige Mietverträge), vgl. zu aktivem RAP, 1. SW, 23. Kapitel.

7.5. SKR: 1400: Sonstige Vermögensgegenstände - abziehbare Vorsteuern, § 266 Abs. 2 B II 4 HGB

- ▶ Zu abziehbaren Vorsteuern nach § 15 UStG vgl. 2. SW, 9. Kapitel.
- ▶ Zu mehr Vorsteuerabzügen aus der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG vgl. 2. SW, 10. Kapitel.
- ▶ Zu mehr Vorsteuerabzügen aus der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG vgl. 2. SW, 12. Kapitel.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

8. SKR: 1500: Wertpapiere, § 266 Abs. 2 B III HGB

8.1. Anteile an verbundene Unternehmen, § 266 Abs. 2 B III 1 HGB § 266 Abs. 2 A III 1 HGB,

- ▶ Anteile: Begriffsinhalt wie zu § 266 Abs. 2 A III 1 HGB (Tz. **5.**), jedoch sind sie nicht dazu bestimmt dem Unternehmen iS. im Sinne von § 247 Abs. 2 HGB dauernd zu dienen.
- ▶ Verbundenen Unternehmen: Begriffsinhalt wie zu § 266 Abs. 2 A III 1 HGB (Tz. **5.**), jedoch sind sie nicht dazu bestimmt dem Unternehmen iS. im Sinne von § 247 Abs. 2 HGB dauernd zu dienen.

8.2. Sonstige Wertpapiere, § 266 Abs. 2 B III 1 HGB

- ▶ Begriffsinhalt wie zu § 266 Abs. 2 A III 5 HGB (Tz. **5.**), jedoch sind sie nicht dazu bestimmt dem Unternehmen iS. im Sinne von § 247 Abs. 2 HGB dauernd zu dienen.

8.2.1. Beim Erwerb eigener Anteile vgl. zur Kapitalrücklage § 272 Abs. 1a und 2a HGB.

8.3. Ansatz dem Grunde und der Höhe nach - Vermerkplichten

- ▶ Allgemeine Ansatz- und Bewertungsgrundsätze, §§ 252 bis 256a HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, 1. SW, 13., 15. Kapitel.
- ▶ Zugangs- und Folgebewertung, § 253 Abs. 1 und 4 HGB.
- ▶ Zur steuerlichen Bewertung...
 - ▶ von Wertpapiere und Anteile nach §11 BewG,
 - ▶ unverzinslicher oder zu niedrig verzinslicher Forderungen nach § 12 BewG, vgl. 5. SW, 1. Kapitel.
- ▶ Zuschreibungsgebot nach außerplanmäßiger bzw. Teilwertabschreibung, § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG.

8.3.1. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Zusätzliche Angaben im Anhang für derivative Finanzinstrumente, deren beizulegenden Zeitwert nicht bestimmt werden kann, § 285 Nr. 19 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

9. SKR: 1550-1850 : Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks („flüssige Mittel“), § 266 Abs. 2 B III 3 HGB

9.1. Zum **Kassenbestand** gehören...

- ▶ alle EUR-Noten und Sorten sowie die kurrenten in- und ausländischen Münzen in Hauptkassen, Nebenkassen und Automaten;
- ▶ nach HGB auch Wertzeichen wie z.B. Postwertzeichen.

9.2. Zu den **Bankguthaben** gehören auch Festgelder, wenn sie jederzeit vorzeitig frei gegeben werden, andernfalls gehören sie zu den sonstigen Vermögensgegenständen, vgl. Tz. **7.4.**

9.3. Zu den **Schecks** gehören alle Arten von Bar- und Verrechnungsschecks, auch wenn sie nach Art. 28 Abs. 2 SchG vordatiert werden.

9.3.1. Dem Aussteller oder Einreicher zurückgesandte sowie mit einem Protestvermerk versehene Schecks sind bei den Forderungen anzusetzen, vgl. Tz. **7.4.**

9.4. Der **Ansatz** erfolgt unter Beachtung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze, §§ 252 bis 256a HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit dem Nennbetrag, [1. SW, 13.](#), [15. Kapitel](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

10. **SKR: 1900: Rechnungsabgrenzungsposten**, § 266 Abs. 2 C HGB

10.1. Als aktive **Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)** sind abzugrenzen...

- ▶ Ausgaben für zeit- bzw. zeitraumbezogene Dauergegenleistungen
- ▶ vor dem Bilanzstichtag,
- ▶ soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag darstellen, § 250 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, R 5.6 EStR (Grundnorm), [1. SW, 23. Kapitel/A.](#)

10.2. Handelsrechtlich darf das **Disagio** einer Darlehensverbindlichkeit als aktiver RAP abgegrenzt werden (§ 250 Abs. 3 S. 1 HGB).

10.2.1. Das Disagio ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, d.h. es kann auch ein kürzerer Zeitraum gewählt werden, § 250 Abs. 3 S. 2 HGB.

10.2.2. Das aktivierte Disagio ist nach § 268 Abs. 6 HGB vermerkpflichtig.

10.3. **Steuerrechtlich...**

10.3.1. sind (neben Tz. **10.1.**) auch **aktivierungspflichtig...**

- ▶ das Disagio, das über die gesamte Laufzeit des Darlehens zu verteilen ist;
- ▶ als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,

▶ als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen,
§ 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 und 2 EStG, [1. SW, 23. Kapitel/B](#).

10.3.2. Es besteht ein Aktivierungswahlrecht nach § 4d Abs. 2 S. 3 EStG für Zuwendungen an Unterstützungskassen, soweit sie den jährlich zulässigen Betrag übersteigen.

10.3.3. Zu zeitbezogenen Ausgaben gegenüber Gesellschaftern (Mitunternehmern), die aus Vorwegvergütungen herrühren, vgl. [1. SW, 31. Kapitel/D](#).

10.4. Zur Behandlung von **Zahlungen des Erbbauberechtigten an den Erbbauperpflichteten** vgl. ergänzend [1. SW, 23. Kapitel/C](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

11. SKR: 1950: Aktive latente Steuern

11.1. Persönlicher Anwendungsbereich

11.1.1. Befreit von der Steuerlatenzabgrenzung sind...

- ▶ Einzelunternehmern, Personengemeinschaften und -gesellschaften, die nicht Handelsgesellschaften sind;
- ▶ Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter § 264a HGB fallen;
- ▶ kleine Kapitalgesellschaften einschließlich kleine, unter § 264a HGB fallende Gesellschaften (§§ 274a Nr. 5, 288 Abs. 1 HGB).

11.1.2. Mittelgroße Kapital- und unter § 264a HGB fallende Gesellschaften...

- ▶ haben zwar § 274 HGB zu beachten,
- ▶ sind aber von den Angabepflichten nach § 285 Nr. 29 HGB befreit.

11.1.3. Große Kapital- und unter § 264a HGB fallende Gesellschaften...

- ▶ unterliegen vollumfänglich der Steuerlatenzabgrenzung
- ▶ nach BilMoG.

11.1.4. Zur gesetzlichen Umschreibung der Größenklassen vgl. § 267 HGB.

11.2. Ursache für aktive latente Steuern sind, dass...

- ▶ handelsrechtliche Erträge später anfallen, als die steuerlichen Erträge, oder
- ▶ Aufwendungen das handelsrechtliche Ergebnis früher mindern, als den steuerlichen Gewinn,

d.h. das steuerliche Betriebsvermögen iS. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG höher als das handelsrechtliche ist oder Verluste durch Abzugsbegrenzungen sich künftig

voraussichtlich steuermindernd ausgleichen.

11.3. Gründe für aktive latente Steuern können z.B. sein...

- ▶ Passivierungsverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 5 Abs. 4a EStG, [1. SW, 21. Kapitel](#);;
- ▶ höhere Abschreibungen in der Handels- als in der Steuerbilanz, vgl. [1. SW, 15. Kapitel/F](#);
- ▶ abweichende Verbrauchsfolgebewertungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, vgl. [1. SW, 15. Kapitel/H](#);
- ▶ Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG und Bewertungsfreiheit nach GoB in der Handelsbilanz, [1. SW, 15. Kapitel/G](#);
- ▶ steuerliche Aktivierungspflicht der RAP nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG, [1. SW, 23. Kapitel](#);
- ▶ Aktivierung von Zuwendungen an die Unterstützungskasse, [§ 4d Abs. 3 EStG](#), [10. SW, 4. Teil](#);
- ▶ Aktivierung von Beiträgen an Pensionsfonds, [§ 4e Abs. 3 EStG](#), [10. SW, 4. Teil](#);
- ▶ Verlustvorträge, vgl. § 274 Abs. 1 S. 3 HGB, [1. SW, 56. Kapitel](#).

11.4. Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist die **Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 S. 1 HGB auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern (vgl. Tz. **20.**) übersteigen, § 268 Abs. 8 S. 2 HGB.

11.5. In der **Steuerbilanz** sind latente Steuern nicht darstellbar, vgl. § 38 AO

11.6. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Im Anhang ist anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist, § 285 Nr. 29 HGB.

Vgl. auch [1. SW, 14. Kapitel/3](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

12. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

12.1. Der **aktive Unterschiedsbetrag** aus der Vermögensverrechnung ist die **Differenz aus:**

- + Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen ([10. SW, 4. Teil](#)) oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen
- ./dazugehörigen Schulden,

= aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung, § 246 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB.

12.1.1. Zu bewerten ist Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung mit den beizulegenden Zeitwerten, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB.

12.2. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren, § 246 Abs. 2 S 3 HGB.
- ▶ Vermerkplichten für die Werte der Vermögensverrechnung iS. des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB, § 285 Nr. 25 HGB.

12.3. Bei Vermögensgegenständen iS. des § 246 Abs. 2 S 2 HGB ist die **Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 S. 1 HGB auf den angesetzten Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt, § 268 Abs. 8 S. 3 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

Passivseite(§ 266 Abs. 3 HGB):

13. Eigenkapital, Entnahmen, Einlagen, Einkünfteermittlung (voll haftender) Einzelunternehmer

13.1. Steuerliches Betriebsvermögen bzw. Eigenkapital am Schluss des Wirtschaftsjahres (Wj):

Steuerliche Aktiva im Bewertungsstichtag

./. **Steuerliche Passiva im Bewertungsstichtag**

= Betriebsvermögen bzw. steuerliches Eigenkapital im Bewertungsstichtag,
§ 4 Abs. 1 S.1 iV. mit § 5 Abs. 6 EStG.

13.2. Das **Gewinn- und Einkünftermittlungsschema** für den **Betriebsvermögensvergleich** gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG iV. mit § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG lautet:

+ Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres (BVE)
Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
./. (BVA)

= Betriebsvermögensunterschied (BVU)

+ Wert der Entnahmen (s.u. Tz. **13.3.**)

./. Wert der **Einlagen** (s.u. Tz. **13.3.**)

= Gewinn lt. Schema § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bzw. lt. **Steuerbilanz**

- + **Hinzurechnungen** nicht ausgleichsfähiger Verluste des Wirtschaftsjahres (WJ), [1. SW, 56. Kapitel](#)
 - ./ **Kürzungen** nicht ausgeglichener Verluste vorangegangener Wj, [1. SW, 56. Kapitel](#)
 - + **nicht abziehbarer Betriebsausgaben** (s.u. Tz. **13.4.**)
 - ./ **steuerfreie Betriebseinnahmen**, z.B. nach [§ 3 Nr. 40 EStG](#)
-
- = **Einkünfte** (bzw. **Einkünfteanteil des Betriebs**) iS. von [§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG](#)

13.3. Zu **Entnahmen und Entnahmen gleichgestellte Vorgänge** vgl. [§ 4 Abs. 1 S. 2 bis 6 EStG](#), [1. SW, 7. Kapitel/E](#);

zur **Bewertung** vgl. [§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG](#), [1. SW, 15a. Kapitel](#).

13.3.1. Zu **Einlagen und Einlagen gleichgestellte Vorgänge** vgl. [§ 4 Abs. 1 S. 7 EStG](#), [1. SW, 7. Kapitel/F](#).

zur **Bewertung** vgl. [§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG](#), [1. SW, 15a. Kapitel](#).

13.4. **Ganz oder teilweise nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**, z.B. nach ...

- ▶ [§ 12 Nr. 1 EStG](#), vgl. [1. SW, 48. Kapitel](#),
- ▶ [§ 3c EStG](#),
- ▶ [§ 4 Abs. 4a EStG](#), vgl. [1. SW, 7a. Kapitel](#),
- ▶ [§ 4 Abs. 5 und 7 S. 2 EStG](#), vgl. [1. SW, 25. Kapitel](#),
- ▶ [§ 4 Abs. 5b EStG](#), vgl. [6. SW](#),
- ▶ [§ 12 Nr. 3 und 4 EStG](#), vgl. [1. SW, 48. Kapitel](#)),
- ▶ [§ 160 AO](#),
- ▶ **Treu und Glauben** bei willkürlich unterlassener AfA (H 4.4 EStR, [1. SW, 11. Kapitel](#)),
- ▶ **SteuerhinterziehungsbekämpfungsvVO**, [1. SW, 66. Kapitel](#).

13.5. Als **sonstige Korrekturen** bei der **Einkünfteermittlung** kommen z.B. in Betracht...

- ▶ [§ 4 Abs. 4a EStG](#) vgl. [1. SW, 7a. Kapitel](#),
- ▶ [§ 6b Abs. 7 EStG](#), vgl. [1. SW, 20. Kapitel](#),
- ▶ [§ 7g Abs. 5 EStG](#), vgl. [1. SW, 20a. Kapitel](#),
- ▶ [16 Abs. 4 EStG](#), vgl. [1. SW, 35. Kapitel](#),
- ▶ **DBA und AStG**, vgl. [9. SW](#).

13.6. **Außerdem** sind bei Ermittlung des **Gewinns bzw. der Einkünfte** ergänzend z.B. folgende **Sonderregelungen zu berücksichtigen**...

- ▶ Zu- und Abrechnungen infolge des **Übergangs der Gewinnermittlung von der Gewinnermittlung** nach [§ 4 Abs. 3](#) zu [§ 4 Abs. 1](#) iV. mit [§ 5 EStG](#), vgl. [1. SW, 10. Kapitel](#);
- ▶ **Veräußerungs- und Aufgabegewinne** nach [§ 16 EStG](#), vgl. [1. SW, 35. Kapitel](#);

- ▶ **Einbringungs- bzw. Umwandlungsgewinne** z.B. nach §§ 20, 24 UmwStG, vgl. 11. SW, 6., 7. Kapitel.

13.6.1. An die Stelle des BVE bzw. BVA...

- ▶ tritt bei **Übergang** zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG, **Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs** sowie bei **Einbringung**
- ▶ das **BV**, das im Zeitpunkt der Verwirklichung des jeweiligen Tatbestands vorhanden ist.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

14. Ergänzungen zum Eigenkapital, den Entnahmen und Einlagen Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften)

14.1. Bei Mitunternehmern (z.B. in Form einer KG) setzt sich der steuerliche Betriebsvermögensanteil ggf. zusammen aus...

dem **Gesellschaftsvermögensanteil**
+ Kapital aus der **Ergänzungsbilanz**
+ Vermögen der **Sonderbilanz**
vgl. 1. SW, 31. Kapitel/C, 32. Kapitel

14.2. Entnahmen und Einlagen können geleistet werden in das...

- ▶ **Gesellschaftsvermögen**
 - ▶ **Sonderbetriebsvermögen**,
1. SW, 31. Kapitel/C

14.2.1. Bei Einlagen in das **Gesellschaftsvermögen** sind zu unterscheiden **offene** und **verdeckte Einlagen**, 1. SW, 31. Kapitel/C.

14.2.2. **Eingeforderte**, aber **noch nicht** (z.B. durch den Kommanditisten) **tatsächlich geleistete Einlagen** in das Haftungskapital iS. von § 15a Abs. 1 EStG sind noch **keine Einlagen**, vgl. 1. SW, 33a. Kapitel.

14.3. Zum **Ausweis des Eigenkapitals**...

- ▶ **in der Handelsbilanz**
 - ▶ für **offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften** iS. des § 264a HGB,
- vgl. § 264c HGB und zu Tz. **15.**

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

15. SKR 2900: Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft nach HGB

15.1. Buchmäßiges Eigenkapital zum Schluss des Wj lt. **Handelsbilanz** ist (vgl. § 266 Abs. 3 Abschnitt A, § 272 HGB, § 150 ff. AktG):

gezeichnetes Kapital (§ 272 Abs. 1 S. 1 HGB)

./ ausstehende Einlagen (§ 272 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB)
+ Kapitalrücklagen (§ 272 Abs. 2 HGB)
+ Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)
+ Rücklagen für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (§ 272 Abs. 4 HGB)
+ Gewinnvortrag
+ Jahresüberschuß
./ Verlustvortrag
./ Jahresfehlbetrag
= **Eigenkapital**, falls negativ s.u. Tz. **15.10.**

=====

15.2. Gezeichnetes Kapital ist das Kapital,...

- ▶ auf **das** die **Haftung der Gesellschafter** für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft
- ▶ **gegenüber den Gläubigern beschränkt** ist, § 272 Abs. 1 S. 1 HGB.

15.2.1. Das gezeichnete Kapital ist mit dem **Nennbetrag anzusetzen**, § 272 Abs. 1 S. 2 HGB.

15.3. Die **nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen** auf das gezeichnete Kapital **sind** von dem **Posten „Gezeichnetes Kapital“** **offen abzusetzen**;

der **verbleibende Betrag** ist als **Posten „Eingefordertes Kapital“** in der Hauptspalte der **Passivseite** **auszuweisen**;

der **eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag** ist unter den **Forderungen** **gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen**, § 272 Abs. 1 S. 2 HGB.

15.4. Der **Nennbetrag** oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert **von erworbenen eigenen Anteilen** ist in der **Vorspalte** offen von dem Posten **„Gezeichnetes Kapital“** **abzusetzen**, § 272 Abs. 1a S. 1 HGB.

15.4.1. Der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Nennbetrag** oder dem rechnerischen Wert **und den Anschaffungskosten** der eigenen Anteile **ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen**, § 272 Abs. 1a S. 2 HGB.

15.4.1.1. **Aufwendungen**, die **Anschaffungsnebenkosten** der eigenen Anteile sind, sind **Aufwand des Geschäftsjahrs**, § 272 Abs. 1a S. 3 HGB.

15.4.2. Nach der **Veräußerung der eigenen Anteile** entfällt der **Ausweis** nach Tz. **15.4.**, § 272 Abs. 1b S. 1 HGB.

15.4.2.1. Ein den **Nennbetrag** oder den rechnerischen Wert **übersteigender Differenzbetrag** aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrages in die jeweiligen **Rücklagen** einzustellen, § 272 Abs. 1b S. 2 HGB.

15.4.2.2. Ein darüber **hinausgehender Differenzbetrag** ist in die **Kapitalrücklage** gemäß Absatz 2 Nr 1 (vgl. Tz. **15.5.**) einzustellen, § 272 Abs. 1b S. 3 HGB.

15.4.2.3. Die **Nebenkosten** der Veräußerung sind **Aufwand** des Geschäftsjahrs, § 272 Abs. 1b S. 4 HGB.

15.5. Als **Kapitalrücklage** sind gem. § 272 Abs. 2 HGB **auszuweisen...**

1. der **Betrag, der bei der Ausgabe** von Anteilen einschließlich von Bezugsanteilen über den **Nennbetrag** oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, über den rechnerischen Wert **hinaus erzielt** wird;
2. der **Betrag**, der bei der **Ausgabe** von Schuldverschreibungen für **Wandlungsrechte und Optionsrechte** zum Erwerb von Anteilen **erzielt** wird;
3. der **Betrag** von **Zuzahlungen**, die Gesellschafter **gegen Gewährung eines Vorzugs** für ihre Anteile leisten;
4. der **Betrag** von **anderen Zuzahlungen**, die Gesellschafter **in das Eigenkapital** leisten.

15.5.1. Einstellungen in die Kapitalrücklage und deren Auflösung sind bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen, § 270 Abs. 1 HGB.

15.6. Als **Gewinnrücklagen** dürfen **nur Beträge** ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr **aus dem Ergebnis** gebildet worden sind, § 272 Abs. 3 S. 1 HGB.

15.6.1. Dazu gehören aus dem Ergebnis **zu bildende gesetzliche oder** auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und **andere Gewinnrücklagen**, § 272 Abs. 3 S. 2 HGB.

15.7. Für **Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen** ist eine **Rücklage** zu bilden, § 272 Abs. 4 S. 1 HGB.

15.7.1. In diese Rücklage ist ein **Betrag** einzustellen, der dem auf der **Aktivseite** der Bilanz für die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen **angesetzten Betrag entspricht**, § 272 Abs. 4 S. 2 HGB.

15.7.2. Diese **Rücklage**, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu bilden ist, **darf aus vorhandenen frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden**, § 272 Abs. 4 S.

3 HGB.

15.7.3. Die **Rücklage ist aufzulösen, soweit die Anteile** an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen **veräußert, ausgegeben oder eingezogen werden oder auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird**, § 272 Abs. 4 S. 4 HGB.

15.8. Wird die **Bilanz...**

- ▶ unter **Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses** aufgestellt,
- ▶ so tritt an die Stelle der Posten "**Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag**" und "**Gewinnvortrag/Verlustvortrag**"
- ▶ der Posten "**Bilanzgewinn/Bilanzverlust**",
vgl. § 268 Abs. 1 HGB.

15.8.1. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so sind Entnahmen aus Gewinnrücklagen sowie Einstellungen in Gewinnrücklagen, die nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorzunehmen sind oder auf Grund solcher Vorschriften beschlossen worden sind, bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu berücksichtigen, § 270 Abs. 2 HGB.

15.9. Der **bisherige Sonderposten mit Rücklagenanteil** (z.B. § 6b-Rücklage) gehörte **nicht** (auch **nicht** anteilig) zum **Eigenkapital**, § 273 HGB (**aufgehoben**, vgl. Tz. **16.**).

15.9.1. In der **Steuerbilanz** sind z.B. sind **Rücklagen und Ausgleichposten mit Rücklagencharakter** weiterhin ansetzbar, vgl. z.B. § 6b EStG, R 6.6 EStR, vgl. [1. SW, 20. Kapitel](#) und Tz. **16.**

15.10. Bilanzierung bei verbrauchtem (negativen) Kapital

15.10.1. Ist das **Eigenkapital** durch Verluste **aufgebraucht und** ergibt sich ein **Überschuss der Passivposten über die Aktivposten**, ...

- ▶ so ist dieser **Betrag am Schluss der Bilanz** auf der **Aktivseite**
- ▶ **gesondert** unter der Bezeichnung "**Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**" **auszuweisen**,
§ 268 Abs. 3 HGB.

15.11. Bilanzierungsverbot für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs.

15.12. Zu steuerrechtlichen Ergänzungen

15.12.1. Das **steuerliche** (Buchwert-) **Eigenkapital** ergibt sich **unter ergänzender Berücksichtigung** des § 5 Abs. 6 EStG iV. mit § 8 Abs. 1 KStG, [3. SW, 3. Kapitel](#).

15.12.2. Im Anwendungsbereich des § 8a KStG iV. mit § 4h EStG (**Zinsschranke**, [1. SW, 7c. Kapitel](#)) **normiert das Gesetz eine eigenständige Eigenkapitalumschreibung.**

15.12.3. In §§ 27 ff. KStG wird ergänzend normiert...

- ▶ das **steuerlichen Einlagenkonto** und der
 - ▶ **ausschüttbarer Gewinn**,
- vgl. [3. SW, 14. Kapitel](#).

15.13. Zu **verdeckte Einlagen** und deren **Behandlung** bei **Gewährung** und **Rückzahlung** vgl. [3. SW, 5. Kapitel](#).

15.14. Zu **eigenkapitalersetzenden Darlehen** iS. von §§ 30, 31 GmbHG und deren **Behandlung** vgl. [3. SW, 5. Kapitel](#).

15.15. **Außerdem** sind bei **Ermittlung des Gewinns bzw. der Einkünfte** ergänzend z.B. folgende **Sonderregelungen zu berücksichtigen**...

- ▶ bei **Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung** § 13 KStG, [3. SW, 2. Kapitel](#);
- ▶ bei **Ermittlung des Auflösungs- bzw. und Abwicklungsgewinns (Liquidation)**, § 11 KStG, [3. SW, 10. Kapitel](#);
- ▶ **Entstrickungstatbestände** nach § 12 KStG, [3. SW, 11. Kapitel](#);
- ▶ **Übertragungs- und Übernahmegewinne** nach §§ 3, 4 UmwStG sowie **Übernahmefolgegewinne** nach § 6 UmwStG, vgl. [11. SW, 2. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

16. SKR: 2980-99: Steuerliche Sonderposten mit Rücklagenanteil

16.1. Der „Sonderposten mit Rücklageanteil“ ...

- ▶ wird (**nur**) für **Zwecke der Steuern** (d.h. nicht nach GoB)
- ▶ **gewinn- und einkommensmindernd gebildet** und
- ▶ **ist nach Maßgabe der** einzelnen steuerlichen Vorschriften **aufzulösen bzw. zu übertragen**

Vgl. auch [1. SW, 22. Kapitel](#).

16.1.1. Weil sich der **Betrag dieses Postens** aus...

- ▶ **Fremdschuld-** (= **Steuerschuld-**)
und
 - ▶ **Eigenkapital-** (= **Rücklagen-**)
- anteil** zusammensetzt, wurde für ihn der **Begriff „Sonderposten mit Rücklagenanteil“** geprägt.

16.2. **Einzelfälle** sind z.B....

- ▶ § 6b EStG-Rücklage, vgl. [1. SW, 20. Kapitel](#);
- ▶ Anspar- und Existenzgründerrücklage nach § 7g EStG (a.F.), R 7g EStR, BMF-Schr. vom 25.2.2004, BStBl 2004 I S. 337, vgl. [1. SW, 20. Kapitel](#);
- ▶ Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR, vgl. [1. SW, 20. Kapitel](#);
- ▶ Rücklagen für im Voraus gewährte Zuschüsse nach R 6.5 Abs. 4 EStR, vgl. [1. SW, 24. Kapitel](#);
- ▶ Rücklagen für Übernahmegewinne zweiter Stufe nach § 6 Abs. 1 UmwStG, vgl. [11. SW, 2. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

17. SKR: 3000-99: Rückstellungen

17.1. Systemuntergliederung der in § 249 Abs. 1 HGB genannten Rückstellungen

17.1.1. Ausweispflichtige Rückstellungen, die vorwiegend Fremd- bzw. Außenschuldcharakter haben:

- ▶ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (einschließlich Gewährleistungsrückstellung) und
- ▶ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 249 Abs. 1 S., Abs. 2 Nr. 2 HGB, [1. SW, 21. Kapitel/C](#).

17.1.1.1. Zur Abgrenzung der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten und sonstigen Verbindlichkeit (Tz. **18.1.**) und zum passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP, vgl. Tz. **19.1.**), [1. SW, 21. Kapitel/B](#).

17.1.2. Ausweispflichtige Rückstellungen, die vorwiegend Eigenschuld bzw. Vorsorgecharakter haben:

- ▶ Rückstellungen für im Gj unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, und
- ▶ Rückstellungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Gj nachgeholt werden, § 249 Abs. 2 Nr. 1 HGB, [1. SW, 21. Kapitel/F](#).

17.1.3. Rückstellungsverbot für andere Zwecke, § 249 Abs. 3 HGB.

17.1.4. Auch steuerliche Ausweispflicht bzw. Ausweisverbot (Grundsatz, s.u.), § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.

17.2. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

- ▶ Fallgruppe § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB, § 6a EStG, [1. SW, 21. Kapitel/H](#), [10. SW, 4. Teil/B](#).
- ▶ Verrechnungsgebot zum Zeitwert mit Vermögensgegenständen iS. des § 246 Abs. 2 S. 2, § 253 Abs. 1 S. 4 HGB, vgl. Tz. **12.**.

17.3. Steuerrückstellungen

- ▶ Fallgruppe § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB.
- ▶ Berechnungsgrundlage grds. der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses, § 278 HGB.

17.3.1. Die festzusetzende und die verbleibende Körperschaftsteuer sind wie folgt zu ermitteln (vgl. R 30 KStR):

- 1 Steuerbetrag nach Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG, 3. SW, 3 Kapitel) bzw. Sondersteuersätzen (z. B. § 26 Abs. 6 S. 1 KStG iV. mit § 34 c Abs. 5 EStG):
- 2 – anzurechnende ausländische Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 12 AStG
- 3 = **Tarifbelastung**
- 4 – Körperschaftsteuerminderung nach § 37 Abs. 2 KStG (3. SW, 17. Kapitel), § 16 UmwStG, 11. SW, 5. Kapitel
- 5 + Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG (3. SW, 18. Kapitel), § 16 UmwStG
- 6 + Körperschaftsteuererhöhung nach § 37 Abs. 3 KStG (3. SW, 17. Kapitel)
- 7 = **festzusetzende Körperschaftsteuer**
- 8 – anzurechnende Kapitalertragsteuer einschließlich Zinsabschlag
- 9 = **verbleibende Körperschaftsteuer**

17.4. Sonstige Rückstellungen, s.o. Tz. 17.1.

17.4.1. Der Ansatz dem Grunde nach erfolgt unter Beachtung der allgemeinen GoB, 1. SW, 13. Kapitel.

17.4.2. Der Höhe nach der einzelnen sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB (**Grundsatz**).

Abweichende Regelungen:

- ▶ Soweit sich Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren iS. § 266 Abs. 2 A. III. 5 HGB (Tz. 5.) bestimmt, sind Rückstellungen hierfür zum beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt, § 253 Abs. 1 S. 3 HGB.
- ▶ Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben GJ abzuführen, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB; abweichend davon dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem

durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, § 253 Abs. 2 S. 2 HGB; der anzuwendende Abzinsungszinssatz wird nach Maßgabe der § 253 Abs. 2 S. 4 und 5 HGB von der Deutschen Bundesbank festgelegt.

17.4.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren

- ▶ Pauschrückstellung aufgrund GoB, z.B. für Garantieleistungen, vgl. H 5.7 Abs. 4 S.2 EStR 2007 ("Garantierückstellungen") oder für das Wechselobligo, 1. SW, 21. Kapitel/I (Einzelfälle).

17.5. Vermerkpflichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Angaben, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten, § 285 Nr. 6 HGB;
- ▶ Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten "sonstige Rückstellungen" nicht gesondert ausgewiesen werden, sind zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben, § 285 Nr. 12 HGB;
- ▶ zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen ist das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln anzugeben, § 285 Nr. 24 HGB.

17.6. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen (§ 5 Abs. 6 EStG)

17.6.1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten...

- ▶ für Zwecke, die nicht in Einkünfteabsicht erfolgen (z.B. § 12 Nr. 1 oder § 10b EStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (vGA, 1. SW, 4. Kapitel);
- ▶ für nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. nach § 4 Abs. 5 EStG, 1. SW, 25. Kapitel, § 10 Nr. 2 KStG, 3. SW, 7. Kapitel);
- ▶ die aus künftigen Einnahmen zu tilgen sind, § 5 Abs. 2a EStG, 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ für bestimmte Schutzrechte, § 5 Abs. 3 EStG, 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ für Jubiläen, § 5 Abs. 4 EStG, 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ für erst künftig entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskostenaufwand, § 5 Abs. 4 b EStG, 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ wegen Pensionsverpflichtungen, § 6a EStG, 1. SW, 21. Kapitel/H;
- ▶ für die mittelbare betriebliche Altersversorgung §§ 4b, 4c, 4d EStG, 10. SW, 4. Teil/B;
- ▶ gegenüber Gesellschaftern (Mitunternehmern), die aus Vorwegvergütungen herrühren, vgl. 1. SW, 31. Kapitel/D;
- ▶ bei Betriebsverpachtung für die Reinvestitionsverpflichtung des Pächters, 1. SW, 38. Kapitel;
- ▶ beim Organträger für Verlustübernahme, 3. SW, 12. Kapitel;
- ▶ vgl. ergänzend auch 1. SW, 21. Kapitel/I (weitere Einzelfälle).

17.6.1.1. Zur Bewertung (Dotierung) der Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a) bis e) EStG.

17.6.2. Grds. Rückstellungsverbot für Drohverlustrückstellung, § 5 Abs. 4a S. 1 EStG; Ausnahme § 5 Abs. 4a S. 2 EStG.

17.7. Grundsätze zur **Auflösung** der Rückstellung

17.7.1. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit am Bewertungsstichtag der Grund (= rechtsbegründende Tatsache) hierfür entfallen ist, § 249 Abs. 2 S.2 HGB, R 5.7 Abs. 13 EStR; d.h. es gilt zu jedem Bilanzstichtag entsprechendes wie für deren Bildung.

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

18. SKR: 3100-854: Verbindlichkeiten

18.1. Eine **Verbindlichkeit** i.S. von § 240 Abs. 2 iV. mit Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB verkörpert eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungspflicht nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags, die erzwingbar ist und zudem eine wirtschaftliche Belastung darstellt (sog. negatives Wirtschaftsgut), 1. SW, 7. Kapitel/C.

18.1.1. Zur Abgrenzung einer sonstigen Verbindlichkeit zur Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. Tz. **17.1.**) und zum passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP, vgl. Tz. **19.1.**), 1. SW, 21. Kapitel/C.

18.2. Ergänzungen zum Inhalt der einzelnen Positionen lt. Bilanzgliederungsschema „Verbindlichkeiten“

1. Anleihen, davon konvertibel;

- ▶ Anleihen sind langfristige, am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommene Verbindlichkeiten, z.B. in Form von Schuldverschreibungen (Obligationen), Wandelschuldverschreibungen, Optionsschuldverschreibungen, Genussscheine, sofern das Genussrecht Fremdkapital darstellt.

2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;

- ▶ Hierunter fallen alle Verbindlichkeiten ggü. inländischen Banken und Sparkassen sowie vergleichbare und ausländische Institute (§ 1 Abs. 1 KWG).

3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;

- ▶ Voraussetzung für den Ansatz ist, dass ein wirksamer Vertrag bzw. Vorvertrag abgeschlossen oder ein bindendes Angebot abgegeben wurde.
- ▶ Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von dem Posten "Vorräte" offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen, § 268 Abs. 5 S. 2 HGB.

4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

- ▶ Der Ansatzzeitpunkt richtet sich nach dem Realisationszeitpunkt des Vertragspartners iS. von § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, [1. SW, 13. Kapitel](#).
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
 - ▶ Durch die Annahme des Wechsels tritt die Wechselverbindlichkeit rechtlich selbständig neben die weiterhin bestehende ursprüngliche (z.B. Kaufpreis-) Verbindlichkeit und ist daher unter dieser Position anzusetzen.
 - ▶ Der Gläubiger verpflichtet sich durch die Hereinnahme des Wechsels zuerst Befriedigung aus dem Wechsel zu suchen.
 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
 - ▶ Zu „verbundenen Unternehmen“ vgl. zu Tz. **5.1**.
 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
 - ▶ Zu „Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ vgl. zu Tz. **5.1**.
 8. sonstige Verbindlichkeiten,

Auffangposten für nicht unter einem vorher aufgeführten Posten ausgewiesene Verbindlichkeiten, z.B. auch...

 - ▶ Eigenkapitalersetzenden Darlehen iS. von §§ 30, 31 GmbHG, vgl. [3. SW, 5. Kapitel](#),
 - ▶ sonstige Gesellschafterdarlehen,
 - ▶ stille Gesellschafter-Darlehen (§§ 230 ff. HGB),
 - ▶ sog. typische partiarische Darlehen, vgl. zu § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, [1. SW, 50. Kapitel](#).

davon aus Steuern, z.B....

- ▶ Steuern der Kapitalgesellschaft (insbesondere KStG (vgl. zur Berechnung Tz. **17.3.1.**), UStG (vgl. **18.4.**), GewSt (vgl. [6. SW](#)),
- ▶ einbehaltene und noch abzuführende Abzugssteuern (insbesondere LSt (vgl. §§ 38 ff. EStG), Kapitalertragsteuern (§§ 43 ff. EStG, [1. SW, 63a. Kapitel](#)), Abzugssteuern bei beschränkter ESt-Pflicht (§ 50a EStG, [1. SW, 64. Kapitel](#)).

davon im Rahmen der sozialen Sicherheit, z.B.

- ▶ Verbindlichkeiten aus der internen und externen betrieblichen Altersversorgung, vgl. [10. SW, 4. Teil](#).

18.3. Zu **bewerten** (anzusetzen) sind Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag, d.h. einschließlich der USt (Grundsatz), § 253 Abs. 1 S. 2 HGB.

18.3.1. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB.

18.3.1.1. Abweichend von Satz 1 dürfen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer

angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt § 253 Abs. 2 S. 2 HGB.

18.3.2. Die Bewertung lt. Tz. **18.3.1.** gilt entsprechend für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, § 253 Abs. 2 S. 3 HGB.

18.3.3. Der anzuwendende Abzinsungszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben, § 253 Abs. 2 S. 4 HGB.

18.4. Verbindlichkeiten aus der Umsatzsteuerschuld

18.4.1. Entstehung der Steuer, § 13 UStG, 2. SW, 7. Kapitel

18.4.2. Umsatzsteuerschuld dem Grunde und der Höhe nach:

- ▶ der Unternehmer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG als derjenige, der den steuerpflichtigen Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt hat, 2. A-M, 3., 6. Kapitel;
- ▶ der Unternehmer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 iV. mit § 14c Abs. 1 UStG, soweit er einen höheren als nach dem Gesetz für den Umsatz entstandenen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, 2. SW, 8. Kapitel;
- ▶ der innergemeinschaftliche Erwerber gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 iV. mit § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, 2. SW, 2Kapitel/H;
- ▶ der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung gem. § 13a Abs. 1 Nr. 3 iV. mit § 6a Abs. 4 UStG, 2. SW, 21. Kapitel;
- ▶ der Rechnungsaussteller bei unberechtigtem Steuerausweis nach § 13a Abs. 1 Nr. 4 iV. mit § 14c Abs. 2 UStG, 2. SW, 8. Kapitel;
- ▶ der letzte Abnehmer bei der Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25 b UStG, § 13a Abs.1 Nr. 4 iV. mit § 25 b Abs. 2 UStG, 2. SW, 18. Kapitel;
- ▶ der Auslagerer des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 iV. mit § 4 Nr. 4a UStG; 2. SW, 4. Kapitel;
- ▶ der dritte Unternehmer gem. § 17 Abs.1 S. 6 UStG, 2. SW, 12. Kapitel;
- ▶ der Leistungsempfänger beim grenzüberschreitenden Leistungsverkehr gem. § 13b Abs.2, 3, Abs. 4 S. 3 iV. mit § 27 Abs. 4 UStG für die in § 13b Abs. 1 UStG genannten Fälle bis 30.6.2010, 7. Kapitel, ab 1.7.2010 2. SW, 7a. Kapitel;
- ▶ der Empfänger der Frachtsendung bei unfreien Frachtsendungen gem. § 30a UStDV iV. mit § 13b Abs. 6 UStG.

18.4.2.1. Bei umsatzsteuerlicher Organschaft ist der Organträger als Unternehmer Steuerschuldner, wenn er seine Geschäftsleitung im Inland hat, ansonsten der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland, vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 4 UStG, 2. SW, 2. Kapitel/L.

18.4.2.2. Daneben kommen Unternehmer auch als Haftende der USt in Betracht, z.B. nach § 25d UStG, §§ 69, 71, 73 AO, § 25 HGB, 2. SW, 20. Kapitel, 4. SW, 6. Kapitel.

18.5. Ergänzende steuerliche (ggf. Vorbehalts-) Regelungen (§ 5 Abs. 6 EStG)

18.5.1. Zum Ansatz der Verbindlichkeiten...

- ▶ für Zwecke, die nicht in Einkünfteabsicht erfolgen (z.B. § 12 Nr. 1 oder § 10b EStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (vGA, vgl. 1. SW, 4. Kapitel);
- ▶ für nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. nach § 4 Abs. 5 EStG, § 10 Nr. 2 KStG), vgl. 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ die aus künftigen Einnahmen zu tilgen sind, § 5 Abs. 2a EStG, vgl. 1. SW, 21. Kapitel/E;
- ▶ gegenüber Gesellschaftern (Mitunternehmern), die aus Vorwegvergütungen iS. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG herrühren, vgl. 1. SW, 31. Kapitel/D;
- ▶ die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, § 5 Abs. 2a EStG, 1. SW, 21. Kapitel/E.

18.5.2. Ergänzungen zur Bewertung der Verbindlichkeiten

- ▶ Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs.1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; zur Abzinsung nach § 12 BewG vgl. 5. SW, 1. Kapitel.
- ▶ Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

18.6. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

18.6.1. Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken, § 268 Abs. 5 S. 1 HGB.

18.6.2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von dem Posten "Vorräte" (vgl. Tz. 6.) offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen, § 268 Abs. 5 S. 2 HGB.

18.6.3. Sind unter dem Posten "Verbindlichkeiten" Beträge für Verbindlichkeiten ausgewiesen, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden, § 268 Abs. 5 S. 3 HGB.

18.6.4. Im Anhang anzugeben:

1. zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten
 - a) der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
 - b) der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten;
2. die Aufgliederung der in Nummer 1 verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema,

§ 285 Nr.1 und 2 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

19. SKR: 3900: Passive Rechnungsabgrenzungsposten

19.1. Als passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind abzugrenzen...

- ▶ Einnahmen für zeit- bzw. zeitraumbezogene Dauergegenleistungen
- ▶ vor dem Bilanzstichtag,
- ▶ soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag darstellen,
§ 250 Abs. 2 S. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 EStR, 1. SW, 23. Kapitel/A.

19.1.1. Zur Abgrenzung der passiven RAP zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Tz. **17.1.**) und sonstigen Verbindlichkeiten (Tz. **18.1.**) vgl., [1. SW, 21. Kapitel/C.](#)

19.2. Zur Behandlung von Zahlungen des Erbbauberechtigten an den Erbbauperpflichteten vgl. ergänzend [1. SW, 23. Kapitel/C.](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

20. Passiver latente Steuern

20.1. Persönlicher Anwendungsbereich, vgl. Tz. **11.1.**

20.2. Ursache für passive latente Steuern sind, dass...

- ▶ handelsrechtliche Aufwendungen später anfallen, als die steuerlichen Aufwendungen
- ▶ Erträge, das handelsrechtliche Ergebnis früher (z.B. durch höhere Abschreibungen) mindern, als den steuerlichen Gewinn,
d.h. das steuerliche Betriebsvermögen iS. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG niedriger als das handelsrechtliche ist und sich künftig voraussichtlich steuererhöhend ausgleicht.

20.3. Gründe für passive latente Steuern können sein, dass...

- ▶ Aktivierung nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB, aber Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG, vgl. [1. SW 17. Kapitel](#);
- ▶ niedrigere Abschreibungen in der Handels- als in der Steuerbilanz, vgl. [1. SW, 15. Kapitel/F](#);
- ▶ niedrigere Werte bei Verbrauchsfolgebewertungen zwischen in der Steuer- als in der Handelsbilanz, vgl. [1. SW, 15. Kapitel/H](#);
- ▶ Passivierung steuerlicher Sonderposten mit Rücklagenanteil (vgl. Tz. **16.**), [1. SW, 22. Kapitel](#);

- ▶ Bildung eines nur steuerlichen Ausgleichspostens bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG nach § 4g Abs. 2 EStG, [1. SW, 14. Kapitel](#);
- ▶ nur steuerliche passive Bilanzierungshilfen, [1. SW, 14. Kapitel](#).

20.4. Bei Vermögensgegenständen iS. des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB (Saldierung von Ansprüchen und Verpflichtungen aus Altersvorsorgeverträgen vgl. Tz. **12.**) ist die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 S. 1 HGB infolge der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB, vgl. Tz. **2.**) auf den angesetzten Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt, § 268 Abs. 8 S. 3 HGB.

20.5. In der **Steuerbilanz** sind latente Steuern nicht darstellbar, vgl. § 38 AO

20.6. Vermerkpfllichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

- ▶ Im Anhang ist anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist, § 285 Nr. 29 HGB.

Vgl. auch [1. SW, 14. Kapitel/3](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

21. Vermerkpflichtige Haftungsverhältnisse

21.1. Zu vermerken sind gem. § 251 HGB unter der Bilanz, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind,...

- ▶ **Verbindlichkeiten** aus der Begebung und Übertragung von **Wechseln** (= **Wechselobligo**), aus **Bürgschaften**, Wechsel- und Scheckbürgschaften **und** aus **Gewährleistungsverträgen**
sowie
- ▶ **Haftungsverhältnisse** aus der **Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten**

(§ 251 S. 1 Hs. 1 HGB), und **zwar auch, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen** gegenüberstehen, § 251 S. 2 HGB.

21.1.1. Sie **dürfen in einem Betrag angegeben werden**, § 251 S. 1 Hs. 2 HGB.

21.2. Ergänzungen

21.2.1. Als Wechselobligo ist der Gesamtbetrag anzugeben, für den der Aussteller gem. § 9 WG bei Begebung bzw. der Indossant gem. § 15 WG bei Übertragung und Nichteinlösung haftet.

21.2.1.1. Zur Einzel- oder Pauschalrückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus den Wechselobligo vgl. [1. SW, 21. Kapitel/I](#).

21.2.2. Neben Bürgschaft iS. von §§ 765 ff. BGB, fällt hierunter z.B. auch das Schuldversprechen (§§ 780 ff. BGB) und die Schuldübernahme in Form des Schuldbeitritts.

21.2.2.1. Zur Inanspruchnahme vgl. ergänzend § 191 AO, [4. SW, 6. Kapitel](#).

21.2.3. Grundlage von Garantieverpflichtungen können sein das Gesetz (z.B. §§ 459 BGB beim Kaufvertrag, §§ 633 BGB beim Werkvertrag), Vertrag oder kaufmännische Übung.

21.2.3.1. Zur Einzel- oder Pauschalrückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus Gewährleistungen vgl. [1. SW, 21. Kapitel/I](#).

21.2.4. Als Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten kommen z.B. in Betracht die dingliche Sicherung durch eigene Vermögensgegenstände, und zwar Grundpfandrechte (Hypotheken, Grund- und Rentenschulden, Schiffshypothek), Pfandbestellungen an beweglichen Sachen und Rechten, Sicherungsübereignung von Vermögen, Sicherungsabtretung von Forderungen und sonstige Rechten.

21.3. Vermerkplichten (in der Bilanz bzw. im Anhang)

21.3.1. Die in § 251 HGB **bezeichneten Haftungsverhältnisse** sind **jeweils gesondert** unter der Bilanz oder im Anhang unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten **anzugeben**, § 285 Nr. 27 iV. mit § 268 Abs. 7 Hs. 1 HGB.

21.3.2. Bestehen solche Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, so sind sie gesondert anzugeben, § 268 Abs. 7 Hs. 2 HGB.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

22. Bilanzberichtigung / Bilanzänderung ([1. SW, 11. Kapitel](#))

22.1. Begriffsbestimmungen (§ 4 Abs. 2 EStG, R 4.4 EStR)

- ▶ **Bilanzberichtigung:** § 4 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 EStG;
- ▶ **Bilanzänderung:** § 4 Abs. 2 S. 2 EStG.

22.2. Bilanzberichtigung

- ▶ **Voraussetzung** einer Berichtigungspflicht ist fehlerhafter Bilanzansatz nach GoB bzw. Steuerrecht (§ 4 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 EStG);
- ▶ **Verfahren** der Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 EStG);
- ▶ **Buch- und bilanztechnische Behandlung** der **Berichtigungsbeträge**, vgl. [1. SW, 8. Kapitel](#) (Mehr- und Weniger-Rechnung).

22.3. Bilanzänderung

- ▶ **Voraussetzung** ist enger zeitlicher und sachlicher **Zusammengang mit einer Berichtigungspflicht**;
- ▶ vom **Umfang** her auf den **Berichtigungsumfang begrenzt**,
§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG.

22.4. Geschäftsvorfälle, die weder durch **Bilanzberichtigung noch** durch **Bilanzänderung** berücksichtigungsfähig sind.

22.5. Zur **sinngemäßen Anwendung** des § 4 Abs. 2 EStG auf die **Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG, vgl auch [1. SW, 10. Kapitel](#).

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

23. Übergang von der Überschussrechnung zum Bestandsvergleich

Vgl. [1. SW, 10. Kapitel](#)

23.1. Voraussetzungen für die **Gewinnermittlung durch Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG;

Übergangsfälle von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG).

23.2. Ermittlung der **Zu- und Abrechnungen infolge des Übergangs**;

Verteilung des Übergangsergebnisses.

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

D.Checkliste zum Anhang nach §§ 284, 285 HGB für kleine Kapitalgesellschaften

** **Kursiv gedruckte Positionen brauchen von kleinen Kapitalgesellschaften nicht aufgenommen bzw. erläutert werden, § 288 Abs. 1 HGB.***

Untergliederung:

1. [Allgemeine Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 284 HGB](#)
2. [Sonstige Pflichtangaben nach § 285 HGB](#)

1. Allgemeine Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 284 HGB

1.1. In den **Anhang** sind diejenigen **Angaben aufzunehmen**,...

- ▶ die zu den einzelnen **Posten der Bilanz** oder der Gewinn- und Verlustrechnung **vorgeschrieben** oder die im Anhang zu machen sind,
 - ▶ **weil** sie in Ausübung eines **Wahlrechts** nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden (z.B. Tz. **C./2., 4.**)
- § 284 Abs. 1 HGB.

1.2. Im Anhang müssen nach § 284 Abs. HGB...

1. die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** (Tz. **C.** und § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) angegeben werden;
2. die **Grundlagen** für die **Umrechnung in Euro** (vgl. § 244 HGB) angegeben werden, soweit der Jahresabschluss Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten;
3. **Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** angegeben und **begründet werden**; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 264 Abs. 2 HGB, "true and fair view");
4. bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4 HGB (Gruppenbewertung, Tz. **C./4.2., 6.1.**) § 256 S. 1 HGB (Verbrauchsfolgewertung, Tz. **C./6.1.**) die Unterschiedsbeträge pauschal für die jeweilige Gruppe ausgewiesen werden, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist;
 - ▶ Ausfluss von § 264 Abs. 2 HGB, "true and fair view").
5. Angaben über die Einbeziehung von **Zinsen für Fremdkapital** in die **Herstellungskosten** gemacht werden.
 - ▶ Vgl. § 255 Abs. 3 HGB, Tz. **C./4.1.**

[Zurück zum Dokumentenanfang D](#)

2. Sonstige Pflichtangaben nach § 285 HGB

2.1. Ferner sind nach § 285 HGB im Anhang anzugeben:

1. zu den in der Bilanz ausgewiesenen **Verbindlichkeiten** (Tz. **C./18.2.**)
 - a) der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit** von **mehr als fünf Jahren**,
 - b) der Gesamtbetrag der **Verbindlichkeiten**, die durch **Pfandrechte** oder **ähnliche Rechte gesichert** sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten;
2. *die Aufgliederung der in Nummer 1 verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema;*

3. *Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;*
- 3a. *der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 oder Nummer 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist; davon sind Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gesondert anzugeben;*
4. *die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;*
5. *(weggefallen)*
6. *in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten;*
7. *die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen;*
8. *bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 275 Abs. 3)*
 - a) *der Materialaufwand des Geschäftsjahrs, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 5,*
 - b) *der Personalaufwand des Geschäftsjahrs, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 6;*
9. *für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe*
 - a) *die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluss angegeben worden sind. Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen sind mit ihrer Anzahl und dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt ihrer Gewährung anzugeben; spätere Wertveränderungen, die auf einer Änderung der Ausübungsbedingungen beruhen, sind zu berücksichtigen. Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft sind zusätzlich unter Namensnennung die Bezüge jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, gesondert anzugeben. Dies gilt auch für:*
 - aa) *Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall einer vorzeitigen Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind;*
 - bb) *Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall der regulären Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind, mit ihrem Barwert, sowie den von der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs hierfür aufgewandten oder zurückgestellten Betrag;*
 - cc) *während des Geschäftsjahrs vereinbarte Änderungen dieser Zusagen;*
 - dd) *Leistungen, die einem früheren Vorstandsmitglied, das seine Tätigkeit im Laufe des Geschäftsjahrs beendet hat, in diesem Zusammenhang zugesagt und im Laufe des Geschäftsjahrs gewährt worden sind.*

Leistungen, die dem einzelnen Vorstandsmitglied von einem Dritten im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied zugesagt oder im Geschäftsjahr gewährt worden sind, sind ebenfalls anzugeben. Enthält der Jahresabschluss weitergehende Angaben zu bestimmten Bezügen, sind auch diese zusätzlich einzeln anzugeben;

b) die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen. Buchstabe a Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden. Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppe gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen anzugeben;

c) die gewährten **Vorschüsse und Kredite** unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge (Tz. **C./5., 7.**) **sowie** die zugunsten dieser Personen eingegangenen **Haftungsverhältnisse** (Tz. **C./21.**);

10. alle **Mitglieder** des **Geschäftsführungsorgans** und eines **Aufsichtsrats**, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich des ausgeübten Berufs und bei börsennotierten Gesellschaften auch der Mitgliedschaft in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien im Sinne des § 125 Abs. 1 S. 5 AktG. Der Vorsitzende eines Aufsichtsrats, seine Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des Geschäftsführungsorgans sind als solche zu bezeichnen;

11. **Name** und **Sitz** (§ 11 AO) anderer Unternehmen, von denen die Kapitalgesellschaft oder eine für Rechnung der Kapitalgesellschaft **handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt**; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluß vorliegt; auf die Berechnung der Anteile ist § 16 Abs. 2 und 4 AktG entsprechend anzuwenden; ferner sind von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten;

11a. **Name, Sitz** (§ 11 AO) und **Rechtsform** der Unternehmen (§ 1 Abs. 1 KStG) , deren **unbeschränkt haftender Gesellschafter** die Kapitalgesellschaft ist;

12. *Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten "sonstige Rückstellungen" nicht gesondert ausgewiesen werden, sind zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben;*

13. die **Gründe**, welche die Annahme einer **betrieblichen Nutzungsdauer** eines entgeltlich erworbenen **Geschäfts- oder Firmenwertes** von **mehr als fünf Jahren** rechtfertigen (Tz. **C./3.**);

14. **Name** und **Sitz** (§ 11 AO) des **Mutterunternehmens** der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluß für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluß für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie im Falle der Offenlegung der von diesen

Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse der Ort, wo diese erhältlich sind;

15. soweit es sich um den **Anhang** des Jahresabschlusses einer **Personenhandelsgesellschaft** iS. des § 264a Abs. 1 HGB handelt, **Name** und **Sitz** der Gesellschaften, die **persönlich haftende Gesellschafter** sind, sowie deren **gezeichnetes Kapital**;
16. dass die nach § 161 AktG (**Erklärung zum Corporate Governance Kodex**) vorgeschriebene **Erklärung abgegeben und wo sie öffentlich zugänglich gemacht** worden ist;
17. *das von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für*
 - a) *die Abschlussprüfungsleistungen,*
 - b) *andere Bestätigungsleistungen,*
 - c) *Steuerberatungsleistungen,*
 - d) *sonstige Leistungen,*

soweit die Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind;
18. für zu den **Finanzanlagen** (§ 266 Abs. 2 A. III., (Tz. **C./5.**) gehörende **Finanzinstrumente** (Tz. **C./5.2.3.**), die über ihrem beizulegenden **Zeitwert** ausgewiesen werden, da eine **außerplanmäßige Abschreibung** nach § 253 Abs. 3 S. 4 HGB **unterblieben** ist,
 - a) der **Buchwert** (§ 6b Abs. 2 S. 2 EStG) und der beizulegende **Zeitwert** (entspricht idR. dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3, Nr. 2 S. 2 EStG) **der einzelnen Vermögensgegenstände** oder angemessener Gruppierungen sowie
 - b) die **Gründe** für das **Unterlassen der Abschreibung** einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die **Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer** (vgl. entsprechend zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3, Nr. 2 S. 2 EStG) ist;

vgl. auch zu Nr. 26 (s.u.)
19. *für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente*
 - a) *deren Art und Umfang,*
 - b) *deren beizulegender Zeitwert, soweit er sich nach § 255 Abs. 4 verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode,*
 - c) *deren Buchwert und der Bilanzposten, in welchem der Buchwert, soweit vorhanden, erfasst ist, sowie*
 - d) *die Gründe dafür, warum der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann;<*
20. für gemäß § 340e Abs. 3 S. 1 HGB **mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente** (Tz. **C./5.2.**)

- a) die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrunde gelegt wurden, sowie
 - b) Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können;
21. *zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind; ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen; Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist;*
22. *im Fall der Aktivierung nach § 248 Abs. 2 der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag;*
23. bei Anwendung des § 254 HGB (betr.: zur **Bewertungseinheit zusammengefasste Finanzinstrumente**, Tz. **C./5.2.**),
- a) mit welchem Betrag jeweils Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte und mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zur Absicherung welcher Risiken in welche Arten von Bewertungseinheiten einbezogen sind sowie die Höhe der mit Bewertungseinheiten abgesicherten Risiken,
 - b) für die jeweils abgesicherten Risiken, warum, in welchem Umfang und für welchen Zeitraum sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme künftig voraussichtlich ausgleichen einschließlich der Methode der Ermittlung,
 - c) eine Erläuterung der mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in Bewertungseinheiten einbezogen wurden, **soweit die Angaben nicht im Lagebericht gemacht werden (§§ 289, 289a HGB)**;
24. zu den **Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen** (Tz. **C./17.2.**) das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafel;
25. im Fall der **Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden** nach § 246 Abs. 2 S. 2 HGB (Tz. **C./12.**) die **Anschaffungskosten** und der beizulegende **Zeitwert** der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die **verrechneten Aufwendungen** und **Erträge**; Nr. 20 Buchst. a) ist entsprechend anzuwenden;
26. zu **Anteilen oder Anlageaktien** (Tz. **C./5., 7.**) an inländischen Investmentvermögen iS. des § 1 Investmentgesetzes oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen iS. des § 2 Abs. 9 des Investmentgesetzes

von mehr als dem zehnten Teil, aufgliedert nach Anlagezielen, deren Wert iS. des § 36 des Investmentgesetzes oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften über die Ermittlung des Marktwertes, die Differenz zum Buchwert und die für das Geschäftsjahr erfolgte Ausschüttung sowie Beschränkungen in der Möglichkeit der täglichen Rückgabe; darüber hinaus die Gründe dafür, dass eine Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 S. 4 HGB unterblieben ist, einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist; **Nr. 18 ist insoweit nicht anzuwenden**;

27. für nach § 251 HGB unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 Hs. 1 HGB im Anhang ausgewiesene **Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse** die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme (Tz. C./21.);
28. der **Gesamtbetrag** der Beträge iS. des § 268 Abs. 8 HGB, aufgliedert in Beträge aus der Aktivierung **selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** (Tz. C./2.), Beträge aus der **Aktivierung latenter Steuern** (Tz. C./11.) und aus der **Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert**;
29. *auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.*

[Zurück zum Dokumentenanfang](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang DATEV 04](#)

[Zurück zum Dokumentenanfang D](#)