

1. Brennpunkt Anhang: Ausgewählte Einzelangaben und Empfehlungen für die Umsetzung in der Praxis

1.1 Grundlagen zur Anhangerstellung

1.1.1 Bedeutung des Anhangs

- Der Anhang ist – wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung – ein **gleichrangiger Teil** des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft / KapCoGes.
- Die **Bedeutung** des Anhangs wird von Unternehmen und Wirtschaftsprüfern häufig **unterschätzt**.
- Nichtbeanstandungen des Fehlens einzelner oder mehrerer Anhangangaben gehören zu den häufigsten **Feststellungen der Abschlussdurchsicht der WPK**.
- Bei unsorgfältiger Prüfung durch den Abschlussprüfer kann dies häufig zu **fehlerhaft erteilten Prüfungsurteilen** führen.



1.1.2 Aufgaben des Anhangs¹

- Bereitstellung von zusätzlichen weiteren Informationen**, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens betreffen, sowie Angaben, die nicht im direkten inhaltlichen Zusammenhang mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung stehen
- Entlastung** der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Übernahme von **(Wahl)pflichtangaben** in den Anhang
→ Sicherstellung der Vermittlung eines den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**



1.1.3 Form des Anhangs

Form des Anhangs ist insbesondere geprägt durch folgende allgemeine **GoB**:

- Grundsatz** der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit**²
- Grundsatz** der **Vollständigkeit**³
- Seit BilRUG sind die Pflichtangaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten jeweils getrennt**



¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 6-9

² §§ 238 Abs. 1, S. 2, 243 Abs. 2 HGB

³ §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB, Hinweis: Ausnahmen ergeben sich aufgrund der §§ 286 und 288 HGB

nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.⁴

- Sollten **umfangreiche Aufstellungen** erforderlich sein (z. B. Anteilsbesitzliste oder Anlagenspiegel), so können dem Anhang weitere Aufstellungen als **Anlage** beigefügt werden.⁵
- In diesem Fall ist ein **Verweis** innerhalb des Anhangs auf die betreffende Anlage bei den Erläuterungen zu diesem Posten erforderlich.

1.1.4 Inhalt des Anhangs

- Unterscheidung:
 - Pflichtangaben, die **stets** im Anhang zu machen sind
 - Pflichtangaben, die aufgrund der **Ausübung** eines **Wahlrechts** nicht in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im Anhang gemacht werden (Wahlpflichtangaben)
 - **Sofern Wahlpflichtangaben im Anhang erfolgen, sind auch Vorjahresangaben erforderlich**⁶
 - **Freiwillige Angaben** im sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss sind zulässig, soweit **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** nicht beeinträchtigt werden
- **Formelle Gliederungsstetigkeit**⁷ bei Wahlpflichtangaben: Ein einmal gewählter Ausweis ist **grundsätzlich in den Folgejahren unverändert beizubehalten**
- Zentrale Vorschriften zu Anhangangaben sind die **§§ 284 und 285 HGB**
- Daneben existieren zahlreiche **weitere Vorschriften** in HGB, EGHGB, GmbHG und AktG mit Relevanz für den Anhang



1.1.5 Aufbau des Anhangs⁸

- Allgemeine Angaben
- Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
- Erläuterungen zur Bilanz
- Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung
- Sonstige Angaben

1.2 Firmenangaben

Firma, Sitz, Registergericht und **Handelsregisternummer** sind nach § 264 Abs. 1a HGB im **Jahresabschluss** anzugeben.



⁴ § 284 Abs. 1, S. 1, 2. HS HGB

⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 32

⁶ Vgl. IDW RS HFA 39, Tz. 1; 2 S. 1, § 265 Abs. 2 HGB, vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 28

⁷ § 265 Abs. 1 HGB

⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 284 HGB, Tz. 25-32

Sofern geboten, ist ein weiterer Hinweis zur **Liquidation** oder **Abschöpfung** erforderlich.

Grundsätzlich besteht ein **Wahlrecht**, an welcher Stelle die Angaben innerhalb des Jahresabschlusses erfolgen. Im Allgemeinen bietet es sich an, diese Angaben **im Anhang** unter den **Allgemeinen Angaben** zu machen.

Achtung bei Kleinstgesellschaften:

Hier besteht keine Pflicht zur Offenlegung bzw. Hinterlegung des ggf. freiwillig aufgestellten Anhangs. In diesem Fall sollten die Angaben in der **Bilanz** erfolgen, da sonst die Gefahr besteht, dass die Angaben bei der Offenlegung bzw. Hinterlegung vergessen werden.

1.3 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

1.3.1 Beachtung der Einhaltung der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang

Seit **BilRUG** sind die **Pflichtangaben** zu den einzelnen **Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten jeweils getrennt nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen**.⁹

Da die nach § 285 HGB anzugebenden Erläuterungen nicht in der nach § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB geforderten Reihenfolge „sortiert“ sind, können im Rahmen der Aufstellung des Anhangs schnell **Fehler bei der Einhaltung der richtigen Reihenfolge entstehen**.



Insbesondere unter dem Punkt **Sonstige Angaben** wurden im Anhang in der Vergangenheit (vor BilRUG) nicht selten Angaben gemacht, die nunmehr und künftig (seit BilRUG) im Zusammenhang mit den zu **erläuternden Posten der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung** vorzunehmen sind.

Anwendungsbeispiel:

Nach § 285 Nr. 11 HGB sind „Name und Sitz anderer Unternehmen, die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen, für das ein Jahresabschluss vorliegt, soweit es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1 handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird“ anzugeben.	Nach § 285 Nr. 14 bzw. 14a HGB sind „Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten bzw. kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist“ anzugeben.
--	---

⁹ § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB

Während die Angaben zu den **Mutterunternehmen** nach § 285 Nr. 14 und 14a HGB mangels Zugehörigkeit zu einer Bilanzposition unter den **Sonstigen Angaben** zu erfolgen haben, sind die Angaben zu den **Beteiligungsunternehmen** entsprechend der Bilanzzugehörigkeit als Erläuterung zu der Bilanzposition § 266 A. Anlagevermögen III. Finanzanlagen 3. Beteiligungen zu machen.

1.4 Erläuterung der Abschreibungen von Geschäfts- oder Firmenwerten

1.4.1 Gesetzeslage vor BilRUG

- Die Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt über die **individuelle Nutzungsdauer** nach § 253 Abs. 3 a.F. HGB.
- Sofern der Geschäfts- oder Firmenwert über eine Nutzungsdauer von **mehr als fünf Jahren** abgeschrieben wurde, waren im **Anhang** die **Gründe** für die **längere Nutzungsdauer** anzugeben.
→ Anhangangabe lediglich erforderlich bei einer **Abschreibungsdauer von mehr als fünf Jahren** (§ 285 Nr. 13 HGB)

1.4.2 Änderungen durch BilRUG

- Die Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt grundsätzlich weiterhin über die **individuelle Nutzungsdauer** (§ 253 Abs. 3, S. 2 HGB).
- § 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB:
 „Kann in **Ausnahmefällen** die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens **nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen**. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen **Geschäfts- oder Firmenwert** entsprechend Anwendung.“
- „Ferner sind im Anhang anzugeben:¹⁰
 (...)
Nr. 13 jeweils eine **Erläuterung des Zeitraums**, über den ein entgeltlich erworberer Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“

¹⁰ § 285, Nr. 13 HGB

1.4.3 Zwischenfazit 1

- **Der Gesetzgeber** geht davon aus, dass die **Nutzungsdauer in der Regel verlässlich geschätzt** werden kann. Die Abschreibungsdauer von zehn Jahren soll lediglich den Ausnahmefall darstellen.
- Nach **BilRUG** ist in **jedem Fall** eine Erläuterung der Abschreibungsdauer im Anhang vorzunehmen.
- Die Erläuterungen umfassen die „**Voraussetzungen und Ursachen**¹¹ für den gewählten **Abschreibungszeitraum**.

1.4.4 Praxiswirklichkeit

- In der Praxis haben die Unternehmen kleiner und mittelgroßer Unternehmer **regelmäßig keine verlässliche Schätzung der individuellen Nutzungsdauer** eines Geschäfts- oder Firmenwertes vorgenommen.
- Vereinfachend wurde in der Vergangenheit regelmäßig auf die **steuerliche Nutzungsdauerfiktion von 15 Jahren** zurückgegriffen.

1.4.5 Lösungsansätze für die Praxis

1.4.5.1 Fall 1: 15 Jahre

Die **steuerliche Nutzungsdauerfiktion von 15 Jahren** wird als **realistisch** eingeschätzt

Mögliche **Indikatoren**¹²:

- Die Branche weist eine **lange Bestandsdauer** und eine **hohe Stabilität** auf
- **Absatz- und Beschaffungsmärkte** sowie **wirtschaftliche Rahmenbedingungen** weisen eine hohe Stabilität auf
- Erworbenes Unternehmen hat sich branchenkongruent oder besser entwickelt
- Es bestehen langfristig laufende Absatz- und Beschaffungsverträge
- **Fluktuationsrate** von **wichtigen Mitarbeitern** wird als **sehr gering** eingeschätzt

Konsequenzen für den Jahresabschluss:

- Diese Indikatoren können dementsprechend als **Erläuterungen** der geschätzten Nutzungsdauer von 15 Jahren zu grunde gelegt werden.

¹¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441

¹² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441

1.4.5.2 Fall 2: 5 Jahre

Die Nutzungsdauer wird z. B. auf **lediglich 5 Jahre** geschätzt

Mögliche Indikatoren:¹³

- **Angespannte Geschäftslage** des übernommenen Unternehmens
- **Lebenszyklus** der bestehenden Produkte ist von **kurzer Dauer**
- Wirtschaftliche Rahmenbedingungen unterliegen größeren **Schwankungen**
- Voraussichtliche Änderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte
- Voraussichtlich **hohe Fluktuationsrate wichtiger Mitarbeiter**

Konsequenzen für den Jahresabschluss:

- In der **Handelsbilanz** erfolgt eine Abschreibung über fünf Jahre mit entsprechender Erläuterung im Anhang
- In der **Steuerbilanz** ist zwar grundsätzlich eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren vorgeschrieben, welche nicht verkürzt werden kann. Bei Vorliegen von Gründen für eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, kann diese jedoch vorgenommen werden.¹⁴
- Eine **Teilwertabschreibung** ist regelmäßig nur möglich, wenn eine **dauernde Wertminderung** vorliegt.
- Hiervon kann bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens ausgegangen werden, „wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts **zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.**“¹⁵

1.5 Erläuterungen zur Bilanz

1.5.1 Sonstige Rückstellungen¹⁶

„Ferner sind im Anhang anzugeben:¹⁷

(...)

Nr. 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 Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 441; Neufang, Otto „Teilwertabschreibung bei einem Geschäfts- oder Firmenwert“, DST 2012, S. 225 ff.

¹⁴ Vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 7 Rn. 110

¹⁵ BMF vom 02.09.2016, BStBl. 2016-I-0995, Rz. 8

¹⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 430-431

¹⁷ § 285 Nr. 12 HGB

- Das Wahlrecht nach § 265 Abs. 5 HGB zur **Untergliederung** des Postens „Sonstige Rückstellungen“ **in der Bilanz**, wird in der Praxis in der Regel **nicht** genutzt.
- Grundsätzlich müssen die Erläuterungen im **Anhang** zwar nur **verbal** erfolgen, jedoch müssen hierbei **zwingend Angaben zur Größenordnung** erfolgen.
- In der **Praxis** erfolgen häufig detaillierte **Zahlenangaben**, **ohne** weitere verbale Erläuterungen. Es bietet sich jedoch an, den Posten großzügig zu untergliedern und dafür informative verbale Erläuterungen zu geben.
- Von nicht **unerheblichem Umfang**: **Vergleichskriterien** sind der **Gesamtbetrag** der sonstigen Rückstellungen oder auch die **Ergebnisauswirkung** der Rückstellungsbildung.

Das folgende Beispiel zeigt, wie sich Einzelangaben zusammenfassen lassen. In vielen Fällen reicht eine Angabe der Größenordnung nicht aus, sondern es sind weitere verbale Angaben zu machen.

Ausreichende Erläuterung?	Bessere Darstellung?
Die Sonstigen Rückstellungen in Höhe von TEUR 300 enthalten Rückstellungen für Tantieme (TEUR 50), für Urlaub (TEUR 30), für Überstunden (TEUR 20), für Prozesskosten (TEUR 150) für externe Jahresabschlusskosten (TEUR 20), für interne Jahresabschlusskosten (TEUR 10), für Archivierungskosten (TEUR 10) und sonstige ausstehende Eingangsrechnungen (TEUR 10)	Die Sonstigen Rückstellungen in Höhe von TEUR 300 enthalten insbesondere Rückstellungen in Höhe von TEUR 150 für die geschätzten anfallenden Prozesskosten in einem Patentrechtsstreit mit einem Konkurrenten. Weiterhin sind hier Rückstellungen für Personalkosten (TEUR 100) sowie für die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (TEUR 30) enthalten.

- Eine weitere verbale Erläuterung zu den Personalkosten und den Jahresabschlusskosten kann regelmäßig unterbleiben, sofern sie **sich im üblichen Rahmen** des Unternehmens bewegen.
- Hinweis:** Mittelgroße KapGes und KapCoGes sind nach § 327 Nr. 2 HGB von der **Offenlegung** der **Anhangangaben zu den Sonstigen Rückstellungen** **befreit**.
- In dem obigen Beispiel werden **Angaben zu den Prozesskosten** im Anhang jedoch auch für mittelgroße KapGes und KapCoGes zu erfolgen haben. Die Rückstellungsbildung in Höhe von TEUR 150 stellt eine Aufwendung von **außergewöhnlicher Größenordnung** oder **außergewöhnlicher Bedeutung** nach **§ 285 Nr. 31 HGB** dar und ist damit im Anhang als Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

1.5.2 Angaben zu den Verbindlichkeiten

1.5.2.1 Pflichtangaben in Bilanz und Anhang zu den Verbindlichkeiten

Pflichtangaben zu den Verbindlichkeiten sind grundsätzlich auf die Bilanz und den Anhang aufgeteilt:

a. Pflichtvermerk in Bilanz nach § 268 Abs. 5 S. 1 HGB:

„Der Betrag der **Verbindlichkeiten** mit einer Restlaufzeit **bis zu einem Jahr** und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **von mehr als einem Jahr** sind bei **jedem gesondert ausgewiesenen Posten** zu vermerken.“

b. Pflichtangaben im Anhang nach § 285 Nr. 1 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 1 zu den **in der Bilanz** ausgewiesenen **Verbindlichkeiten**

a) der **Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren**,

→ Restlaufzeiten entsprechend der **Fälligkeiten zum Bilanzstichtag** sind für Aufteilung entscheidend

b) der **Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten, die durch **Pfandrechte oder ähnliche Rechte** gesichert sind, unter Angabe von **Art und Form** der Sicherheiten;

→ **Nur Pfandrechte sowie ähnliche Rechte für eigene Verbindlichkeiten sind anzugeben**

→ **Empfehlung: Hinweis auf branchenübliche oder kraft Gesetzes entstehende Sicherheiten:**

„Darüber hinaus bestehen für die Verbindlichkeiten im üblichen Umfang branchenübliche bzw. kraft Gesetz entstehende Sicherheiten.“¹⁸

1.5.2.2 Verbindlichkeitenspiegel

Pflichtangaben im Anhang nach § 285 Nr. 2 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 2 die **Aufgliederung** der in Nummer 1 verlangten Angaben für **jeden Posten** der Verbindlichkeiten **nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema**;“

¹⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 25

- Aufgrund der Grundsätze der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** wird die **Verlagerung** der in der Bilanz zu machenden Vermerke in den Verbindlichkeitenriegel im Anhang für zulässig erachtet.¹⁹
- **Da es sich hierbei grundsätzlich um Bilanzvermerke handelt, sind bei der Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und von mehr als einem Jahr auch die Vorjahresbeträge anzugeben.**²⁰

Gesetzliche Vorgabe zu jedem Unterposten: ²¹	Empfehlung zur Erhöhung der Klarheit und Übersichtlichkeit zu jedem Unterposten: ²²
<p>In Bilanz: Restlaufzeit von bis zu einem Jahr (inkl. Vorjahresbetrag) Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (inkl. Vorjahresbetrag)</p> <p>Im Anhang: Davon Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</p>	<p>Im Anhang: Restlaufzeit von bis zu einem Jahr Restlaufzeit ein bis fünf Jahre Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren</p> <p>Jeweils unter Angabe der Vorjahresbeträge</p>

1.5.3 Angaben zu den latenten Steuersalden

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

Nr. 29 auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist;

Nr. 30 wenn **latente Steuerschulden** in der Bilanz **angesetzt werden**, die latenten Steuersalden am **Ende des Geschäftsjahrs** und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten **Änderungen dieser Salden**;“

1.5.3.1 Passivierungspflicht latenter Steuerschulden

- Nach § 274 Abs. 1 S. 1 HGB besteht für mittelgroße und große KapGes sowie KapCoGes die Pflicht zur **Passivierung latenter Steuern**
- Ansatz erforderlich, sofern innerhalb der **Bilanz**
 - auf der Aktivseite der Wertansatz in der Handelsbilanz höher ist als in der Steuerbilanz oder
 - auf der Passivseite der Wertansatz in der Handelsbilanz geringer ist als in der Steuerbilanz

¹⁹ Vgl. BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB Nr. 38

²⁰ IDW RS HFA 39, Tz. 1; 2 S. 1, § 265 HGB Abs. 2 analog

²¹ § 268 Abs. 5 S. 1 HGB, § 285 Nr. 1 HGB

²² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 39

- und diese Wertdifferenz voraussichtlich nicht von Dauer ist (**Temporary-Konzept**)

Entstehung aktiver / passiver latenter Steuern		
Aktive latente Steuern		Passive latente Steuern
Aktivposten (Vermögen)	HB < StB	HB > StB
Passivposten (Rückstellungen/Verbindl.)	HB > StB	HB < StB
⇒ Steuerlich noch abzugsfähige Differenz		⇒ noch zu versteuernde Differenz

- Latente Steuerbe- bzw. -entlastungen sind nach § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit den **unternehmensindividuellen Steuersätzen zum Zeitpunkt des Abbaus** der Differenz zu bewerten
 - Bei **Personenhandelsgesellschaften** ist auf Unternehmensebene nur die **Gewerbesteuer** zu erfassen
- Grundsätzlich ist eine **Saldierung** mit ggf. bestehenden **aktiven latenten Steuern** vorgesehen, so dass Passivierung nur bei **Überhang** von passiven latenten Steuern notwendig ist.
- Nach § 274 Abs. 1 S. 3 HGB besteht jedoch ein **Wahlrecht**, die jeweiligen Steuerent- und -belastungen **unsaldierte** anzusetzen.

1.5.3.2 Entstehung aktiver/passiver latenter Steuersalden²³

- a) **Unterschiedliche Wertansätze auf der Passivseite der Bilanz**
Temporäre Steuerentlastungen, welche durch spezielle **steuerliche** Vorschriften zur Bildung von **Rücklagen, Rückstellungen** bzw. **Ausgleichsposten** in der **Steuerbilanz** führen, für die in der Handelsbilanz kein entsprechender Ansatz vorgesehen ist:
 - **Rücklage für Ersatzbeschaffung** nach EStÄR 2012 6.6 für Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens, die aufgrund infolge **höherer Gewalt** oder zur **Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung** aus dem Betriebsvermögen ausscheiden;
 - **§ 6b-Rücklage: Steuerstundung** von **Veräußerungsgewinnen bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** durch Bildung einer Rücklage in der Steuerbilanz;
 - **Rückstellung nach § 4d Abs. 2 EStG** in der Steuerbilanz für **Zuwendungen eines Trägerunternehmens an eine Unterstützungsstiftung**; Voraussetzung ist, dass die Zuwendung im ersten Monat des neuen Geschäftsjahrs getätigt wird;

²³ Vgl. Beck BK, Grottel/Larenz, 11. Aufl. 2018, § 274 HGB, Tz. 21-27

- **Steuerlicher Ausgleichsposten** nach § 4g EStG für aufgedeckte stille Reserven aus der **Verlagerung einzelner Wirtschaftsgüter in ausländische Betriebsstätten der EU**.
- b) Unterschiedliche Wertansätze auf der Aktivseite der Bilanz**
- **Übertragung einer Rücklage** für Ersatzbeschaffung bzw. einer § 6b-Rücklage auf entsprechende Wirtschaftsgüter; Die Wirtschaftsgüter haben entsprechend in der Steuerbilanz einen niedrigeren Wertansatz als in der Handelsbilanz;
 - Ausübung des **Aktivierungswahlrechts** in der Handelsbilanz für **selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** (Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG);
 - Bewertung von **Vorräten in der Handelsbilanz** bei **steigenden Preisen** nach der sog. **Fifo-Methode**; in der Steuerbilanz ist nur die **Lifo-Methode** oder eine **Durchschnittsbewertung** möglich;
 - **Negative steuerliche Ergänzungsbilanzen** der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft²⁴.

1.5.3.3 Voraussetzung für eine Angabepflicht im Anhang

Voraussetzung für die Angabepflicht ist, dass eine **Steuerschuld** angesetzt wurde.

Bei einem **Aktivüberhang** von aktiven latenten Steuern mit entsprechender **Saldierung**, kommt es nicht zu einem Ansatz von passiven latenten Steuern, so dass eine **Anhangangabe** nach überwiegender Literaturmeinung **nicht erforderlich** ist.²⁵

Bei einem **Aktivüberhang** von aktiven latenten Steuern **ohne Saldierung** werden passive latente Steuern ausgewiesen, so dass **Anhangangabepflicht** besteht.

→ Sofern **kleine Unternehmen** passive latente Steuern ausweisen, obwohl sie hierzu nach § 274a Nr. 4 HGB nicht verpflichtet sind, ist eine **Anhangangabe** gleichwohl **nicht erforderlich**.

1.5.3.4 Die Angabepflichten im Einzelnen

Es sind die **jeweiligen Steuersalden** (sowohl aktive als auch passive) zum **Ende des Geschäftsjahres** sowie deren **Änderungen** innerhalb des Geschäftsjahres anzugeben.

²⁴ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 20

²⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 846 m.w.N., a.A. Rimmelspacher/Meyer DB Beil 5/2015, 27

Diese Pflicht besteht auch, wenn die Steuersalden **unsalviert** ausgewiesen wurden und sich die Angaben indirekt aus der Bilanz ergeben.²⁶

Empfehlung zur Wahrung der Klarheit und Übersichtlichkeit:²⁷

	Saldo Beginn des Geschäftsjahrs	Veränderung im Geschäftsjahr	Saldo Ende des Geschäftsjahrs
Aktive latente Steuern	100	-20	80
Passive latente Steuern	150	-30	120
Gesamtsaldo (sofern Saldierung erfolgt ist)	50	-10	40

1.6 Angaben zu den Haftungsverhältnissen

1.6.1 Definition der Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB

Die Haftungsverhältnisse umfassen Verbindlichkeiten

- Aus der Begebung und Übertragung von **Wechseln**
- aus **Bürgschaften**, Wechsel- und Scheckbürgschaften und
- aus **Gewährleistungsverträgen** sowie
- **Haftungsverhältnisse** aus der Bestellung von Sicherheiten für **fremde Verbindlichkeiten**
 - Gewährte Sicherheiten für **eigene Verbindlichkeiten** sind nicht hier sondern im Zusammenhang mit den bilanzierten Verbindlichkeiten zu erläutern.
 - Die Haftungsverhältnisse sind nach § 251 S. 2 HGB auch dann **unsalviert** anzugeben, „wenn ihnen **gleichwertige Rückgriffsforderungen** gegenüberstehen“.
 - Sobald **Inanspruchnahme** für **wahrscheinlich** gehalten wird, **Passivierung** erforderlich, kein Ausweis als Haftungsverhältnis.

1.6.2 Verlagerung der Angaben zu den Haftungsverhältnissen von „unter der Bilanz in den Anhang“ bei KapGes und KapCoGes

§ 268 Abs. 7 HGB:

„Für die in § 251 bezeichneten Haftungsverhältnisse **sind**

²⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 850

²⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 850

1. die Angaben zu nicht auf der Passivseite ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse **im Anhang** zu machen
 2. dabei die Haftungsverhältnisse **jeweils gesondert** unter Angabe der **gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten** anzugeben **und**
 3. dabei Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** und Verpflichtungen gegenüber **verbundenen oder assoziierten Unternehmen** **jeweils gesondert** zu vermerken.“
- Trotz Verlagerung der Angaben in den Anhang sind entsprechend § 265 Abs. 2 HGB **Vorjahresangaben** erforderlich (da originär Angaben unterhalb der Bilanz).
- Ggf. **Davon-Vermerk** für die zugunsten von Mitgliedern des **Geschäftsführungsorgans**, eines Aufsichtsrats oder einer ähnlichen Einrichtung eingegangenen Haftungsverhältnisse nach § 285 Nr. 9c HGB.
- Ggf. **Davon-Vermerk** für entsprechende Verpflichtungen gegenüber **Gesellschaftern** entsprechend § 42 Abs. 3 GmbHG.

1.6.3 Angaben zu den Gründen der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme

§ 285 Nr. 27 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 27 für nach **§ 268 Abs. 7 HGB** im Anhang ausgewiesene **Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse** die **Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme**.“

- Das Risiko der Inanspruchnahme muss als **unwahrscheinlich, sehr unwahrscheinlich oder quasi ausgeschlossen** eingestuft werden (s.o., da andernfalls Passivierung zwingend)
- **Die Gründe und Entscheidungskriterien** für eine Nichtpassivierung der Haftungsverhältnisse sind zu erläutern; diese können sowohl auf **Erfahrungswerten** aus der Vergangenheit als auch auf Einschätzungen **zukünftiger Entwicklungen** beruhen.²⁸
- Sofern für die ggf. zu erwartende Inanspruchnahme eine **pauschale Rückstellung** in Höhe eines geschätzten Prozentsatzes gebildet wird:
→ Nur der **Restbetrag** ist als Haftungsverhältnis anzugeben.

²⁸ Vgl. Beck, BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 791

→ Die Wahrscheinlichkeit der **geschätzten Teilinanspruchnahme** ist zu erläutern.²⁹

Anwendungsbeispiel:

Bürgschaft für Kredit eines verbundenen Unternehmens in Höhe von TEUR 1.000; Unternehmen weist seit Jahren Jahresüberschüsse in Höhe von rund TEUR 200 aus. Auch die Vermögens- und Finanzlage ist positiv:	Bürgschaft für Kredite mehrerer verbundener Unternehmen in Höhe von insgesamt TEUR 1.000. In der Vergangenheit sind ca. 20 % der Kredite ausgefallen, so dass die Gesellschaft hierfür aus der Bürgschaft in Anspruch genommen worden ist:
Ausweis von TEUR 1.000 als Haftungsverhältnis gegenüber eines verbundenen Unternehmens sowie Erläuterung, dass aufgrund der sehr guten Ertragslage sowie der guten Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens nicht mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.	Rückstellungsbildung in Höhe von TEUR 200 ; Ausweis Haftungsverhältnis in Höhe von TEUR 800 gegenüber verbundenen Unternehmen sowie Erläuterung , dass aufgrund von Erfahrungen aus der Vergangenheit mit einer 20 %-igen Inanspruchnahme gerechnet wird, so dass das Haftungsverhältnis mit 80 %-igem Betrag ausgewiesen wird.

1.7 Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung

1.7.1 Außergewöhnliche Aufwands- und Ertragsposten

§ 285 Nr. 31 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 31 jeweils der **Betrag** und die **Art** der **einzelnen** Erträge und Aufwendungen von **außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung**, soweit die Beträge **nicht von untergeordneter Bedeutung** sind;“

Notwendigkeit der Vorschrift ergibt sich aus **Streichung** der **außerordentlichen Aufwendungen und Erträge** in der **Gewinn- und Verlustrechnung**.

1.7.1.1 Außergewöhnliche Größenordnung oder außergewöhnliche Bedeutung

- **Außergewöhnliche Größenordnung**
 - **Vergleichsmaßstab** für Beurteilung, ob außergewöhnliche Größenordnung vorliegt: nach h.M. **Größenordnung** der „**üblichen Geschäftsvorfälle**“³⁰

²⁹ Vgl. Beck, BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 793

³⁰ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 875

- Neu: Auch **Geschäftsvorfälle der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** können angabepflichtig werden, wenn sie eine **gewöhnliche Größenordnung überschreiten**
 - Also auch Geschäftsvorfälle **innerhalb der Umsatzerlöse, des Material- oder Personalaufwands**



oder

- **Außergewöhnliche Bedeutung**
 - **Vergleichsmaßstab** für Beurteilung, ob außergewöhnliche Bedeutung vorliegt: Geschäftsvorfälle fallen **nicht** in der **gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** an.
 - **Indizien:**³¹
 - **Seltenheit (nicht regelmäßig)**
 - **Außergewöhnliche Art**
 - **Materielle Bedeutung**
 - Grundsätzlich **deckungsgleich** mit Geschäftsvorfällen, die nach alter Rechtslage als **außerordentliche Erträge oder Aufwendungen** in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen waren.

1.7.1.2 Jeweils Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen

- Die Angabe der einzelnen Aufzählung ist erforderlich.
- Sowohl **Betrag** als auch **Art** der einzelnen Erträge und Aufwendungen sind zu nennen.
- Die Einzelangaben beziehen sich **nicht auf einzelne Posten** der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auf **einzelne Geschäftsvorfälle**.³²
- Die **Angabe** ist im Gegensatz zur zusätzlichen Erläuterungspflicht für periodenfremde Erträge und Aufwendungen **ausreichend**.
- **Da angabepflichtige Geschäftsvorfälle mehrere Posten der Gewinn- und Verlustrechnung betreffen können: Empfehlung einer geschlossenen Darstellung der einzelnen Geschäftsvorfälle mit Hinweis auf einzelne Gewinn- und Verlustrechnungsposten.**

³¹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 880, ADS § 277 a.F. Anm. 79

³² Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 865 m.w.N.

1.7.1.3 Soweit **nicht von untergeordneter Bedeutung**

Keine Angabepflicht:

- Geschäftsvorfälle von **außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung** sind zwar identifiziert
- aber**
- **Beträge** des jeweiligen Geschäftsvorfalls sind von **untergeordneter Bedeutung** für die Vermögens- Finanz- und **Ertragslage** des Unternehmens
- Sowohl für die Beurteilung von Geschäftsvorfällen von **außergewöhnlicher Größenordnung** als auch von **außergewöhnlicher Bedeutung**: Quantitative Wesentlichkeitsaspekte von Bedeutung
- Widerspruch?
- Für Beurteilung der Geschäftsvorfälle von **außergewöhnlicher Größenordnung** oder Bedeutung: **relative Quantität zu anderen Geschäftsvorfällen**
- Für Beurteilung der **untergeordneten** Bedeutung: **relative Quantität** in Bezug auf die **gesamte Vermögens- Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens
- Geeignete **Bezugsgrößen**: z. B. Umsatz, Bilanzsumme

Beispiele für Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung:

- **Umsatzerlöse**: Gewinn oder Wegfall eines gewichtigen Liefer- oder Leistungsvertrages
- **Materialaufwand**: Wesentliche Preiserhöhung eines wichtigen Rohstoffs
- **Personalaufwand**: Kosten einer bedeutsamen Unterbeschäftigung
- **Abschreibungen**: Außerplanmäßige Abschreibungen
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen**: Aus Abgängen von Gegenständen des AV, Erträge / Aufwendungen aus Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten
- **Steuern vom Einkommen und vom Ertrag**: Steuernachzahlungen / -erstattungen

Beispiele für Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Bedeutung

- **Personalaufwand**: Sozialplankosten
- **Abschreibungen**: Außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund eines Ereignisses
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen**: Aus Abgängen von bedeutsamen Gegenständen des AV, Erträge /

Aufwendungen / Rückstellungen bedeutsamer Rechtsstreitigkeiten

1.7.2 Periodenfremde Erträge und Aufwendungen

§ 285 Nr. 32 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 32 eine **Erläuterung** der **einzelnen** Erträge und Aufwendungen hinsichtlich ihres **Betrags** und ihrer **Art**, die einem **anderen Geschäftsjahr** zuzurechnen sind, soweit die Beträge **nicht von untergeordneter Bedeutung** sind;“

1.7.2.1 Periodenfremde Erträge und Aufwendungen

- Resultieren i. d. R. aus **Fehleinschätzung** des Unternehmens in der Vergangenheit.
- **Werterhellende** Tatsachen führen zu **periodenfremden Erträgen und Aufwendungen**.
- **Wertbegründende** Tatsachen führen **nicht** zu periodenfremden Erträgen und Aufwendungen.
- Prüfung, ob ggf. gleichzeitig Erträge oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung vorliegen.

1.7.2.2 Erläuterung der einzelnen Erträge und Aufwendungen hinsichtlich Betrag und Art

- **Einzelne** Aufzählung erforderlich.
- Sowohl **Betrag** als auch **Art** der einzelnen Erträge und Aufwendungen sind zu nennen **und zu erläutern (Sachverhalts-erläuterung)**.
- Einzelangabe bezieht sich hier auf Erträge und Aufwendungen **gleicher Art**.³³
- Da erläuterungspflichtige Geschäftsvorfälle **mehrere Posten** der Gewinn- und Verlustrechnung betreffen können: Empfehlung einer **geschlossenen Darstellung der einzelnen Geschäftsvorfälle mit Hinweis** auf einzelne **Gewinn- und Verlustrechnungsposten**.

1.7.2.3 Soweit nicht von untergeordneter Bedeutung

- Für Beurteilung der **untergeordneten Bedeutung**: relative **Quantität** in Bezug auf die **gesamte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens.
- Geeignete **Bezugsgrößen**: z. B. Umsatz, Bilanzsumme.

³³ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 922

Beispiele für periodenfremde Erträge und Aufwendungen:

- **Abschreibungen:** Nachholung von Abschreibungen
- **Sonstige betriebliche Erträge / Aufwendungen:** Buchgewinne /-verluste aus Abgängen von Gegenständen des AV, Erträge / Aufwendungen für Rückstellungen Rechtsstreitigkeiten
- **Steuern vom Einkommen und vom Ertrag:** Steuernachzahlungen / -erstattungen
 - Mittelgroße KapGes und KapCoGes sind von der Angabepflicht der periodenfremden Erträge und Aufwendungen nach § 285 Nr. 32 **nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB** befreit.

1.8 Sonstige Angaben

1.8.1 Sonstige finanzielle Verpflichtungen

1.8.1.1 Gesetzeswortlaut und Zweck des § 285 Nr. 3a HGB

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 3a der **Gesamtbetrag** der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die **nicht in der Bilanz enthalten** sind und die **nicht nach § 268 Absatz 7 oder Nummer 3** anzugeben sind, sofern diese Angabe für die **Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung** ist; davon sind Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** und Verpflichtungen gegenüber **verbundenen oder assoziierten Unternehmen** jeweils gesondert anzugeben;“

- **Zweck der Regelung: Zusätzliche Informationen zur Finanzlage des Unternehmens**

1.8.1.2 Definition der sonstigen finanziellen Verpflichtungen³⁴

a) **Positive** Abgrenzungsmerkmale

- **Finanzielle Ansprüche**
- **Dritter**, die
- in der **Zukunft** zu **Liquiditätsabflüssen** führen
- zum **Bilanzstichtag** bereits **entstanden** sind und
- denen sich das Unternehmen **nicht einseitig entziehen** kann

b) **Negative** Abgrenzungsmerkmale (**Subsidiaritätsprinzip**)

- Nicht in der **Bilanz** enthalten

³⁴ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 922

- Nicht nach § 268 Abs. 7 (**Haftungsverhältnisse** i. S. § 251 HGB) anzugeben
- Nicht nach § 285 Nr. 3 HGB als **außerbilanzielle Geschäfte** anzugeben

1.8.1.3 Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen ist für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung

- **Finanzlage** setzt sich aus der **aktuellen Liquidität** und den in der **Zukunft** erwarteten Finanzmittelzu- und -abflüssen der Gesellschaft zusammen³⁵
- **Wesentlichkeit** als Maßstab zur Angabepflicht: Für die Beurteilung von der Finanzlage von Bedeutung sind diejenigen finanziellen Verpflichtungen, die
 - „**außerhalb des üblichen Rahmens** liegen und
 - zu einer **wesentlichen Belastung der Finanzlage** führen“³⁶

→ **Sofern sich die Finanzlage des Unternehmens in einer krisenbehafteten Situation befindet, ist die Wesentlichkeitsgrenze niedrig zu setzen, so dass ggf. auch Verpflichtungen innerhalb des üblichen Rahmens angabepflichtig werden**
- Nach dem Gesetzeswortlaut ist zwar lediglich der **Gesamtbetrag** zu nennen, die Aufzählung einzelner finanzieller Verpflichtungen wird aber in vielen Fällen zur **Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Finanzlage** notwendig sein.³⁷

1.8.1.4 Gesonderte Angabe der finanziellen Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen

- Anwendungsfälle für die Anhangangabe nach Nr. 3 für finanzielle Verpflichtungen betreffend die **Altersversorgung** eher **unbedeutend**, da Verpflichtungen entweder bereits **passiviert** sind oder nach § 268 Abs. 7 als **Haftungsverhältnis** i. S. § 251 HGB erläutert werden.
- Gesonderter Vermerk der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen:
 - Angabe des Gesamtbetrags der finanziellen Verpflichtungen mit einem **Davon-Vermerk** des jeweiligen Betrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen oder

³⁵ Vgl. IDW RS HFA 32, Tz. 9

³⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 100 m.w.N.

³⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 103 HGB, § 265 Abs. 5 S. 1

- **Jeweils getrennte Angabe** des Gesamtbetrags der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **Dritten**, des Gesamtbetrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **verbundenen Unternehmen** und des Gesamtbetrages der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **assoziierten Unternehmen**.
- Gesonderter Vermerk der finanziellen Verpflichtungen gegenüber **Gesellschaftern** einer GmbH oder KapCoGes wird in der Literatur empfohlen.³⁸

Praxishinweis:

In der Praxis wird oft das Unterlassen einer Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen damit begründet, dass alle Verpflichtungen lediglich „im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebs“ bestehen. Dies kann im Einzelfall zutreffen, jedoch ist unter Berücksichtigung der Finanzlage (des finanziellen Spielraums) die Beurteilung dessen was „üblich“ ist ggf. eng auszulegen).

Praxisbeispiel:

Eine Brauerei schließt seit Jahren im Herbst Lieferkontrakte für Hopfen und Malz (Abnahmeverpflichtung) ab, um die Produktion des Folgejahres sicherzustellen. Eine Angabe als sonstige finanzielle Verpflichtung unterbleibt bisher mit der Begründung, dass die Abnahmeverpflichtungen i. R. d. üblichen Geschäftsbetriebs eingegangen werden und für die Finanzlage nicht von Bedeutung sind.

Am Bilanzstichtag 2017 hat das Unternehmen aufgrund von Verlusten eine sehr angespannte Liquiditätssituation. Eine Angabe des Kontraktvolumens als sonstige Verpflichtung erscheint nun aus Sicht des Abschlussprüfers geboten.

Anmerkung: Evtl. gebildete Drohverlustrückstellungen

(aufgrund der zum Bilanzstichtag gesunkenen Hopfen-/Malzpreise) sind bei der Ermittlung des Betrags der Abnahmeverpflichtung mindernd zu berücksichtigen.

1.8.2 Angabe der Organbezüge

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 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** (...)
- b) Die **Gesamtbezüge** (...) der **früheren Mitglieder** der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen. (...) Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppe

³⁸ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 120

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 oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse;“
(hierzu vgl. oben unter 1.6.4.: Angaben zu Haftungsverhältnissen)

1.8.2.1 Anzugebende Bezüge der aktiven Organmitglieder

- Die Bezüge umfassen entsprechend Gesetzeswortlaut **Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art.**
- Die Bezüge des jeweiligen Geschäftsjahrs sind in **einer Summe** für die **jeweilige Personengruppe** anzugeben.
- Die Gesamtbezüge umfassen sämtliche Bezüge, die sie **als Gegenleistung für ihre Tätigkeit** als Mitglied des jeweiligen Gremiums erhalten haben.³⁹
- Zu den Gesamtbezügen gehören auch **Sachbezüge** und andere geldwerte Vorteile.
- **Tantiemen** sind in dem Jahr als Bezug zu erfassen, für das sie gewährt werden; dies erfolgt i. d. R. durch eine entsprechende Zuführung zu den sonstigen Rückstellungen.
→ Sofern **Auszahlungsbetrag höher oder niedriger** ausfällt, ist der entsprechende Differenzbetrag im Jahr der Auszahlung entsprechend zu berücksichtigen.

1.8.2.1.1 Anzugebende Bezüge der ehemaligen Organmitglieder

- Die **Gesamtbezüge** umfassen entsprechend Gesetzeswortlaut **Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge** sowie **Leistungen verwandter Art.**
- Die anzugebenden **Pensionsrückstellungen** umfassen **so- wohl die gebildeten Rückstellungen** vor einer evtl. Verrechnung mit Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 HGB als auch ggf. nach Art. 28 EGHGB **nicht gebildeten Rückstellungen.**

³⁹ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 246

→ Der **gesamte Rückstellungsbetrag** – ohne Abzug anteiliger Beträge, die vor Organmitgliedschaft verdient wurden – ist anzugeben.⁴⁰

1.8.2.2 Ausnahmen von einer Angabepflicht

- a. **Größenabhängige** Erleichterung nach **§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB**:

→ **Kleine KapGes und KapCoGes** sind von der Anhangangabe ohne Erfüllung weiterer Voraussetzungen befreit.

- b. **Datenschutzrechtliche** Erleichterung für **nicht börsennotierte Aktiengesellschaften** nach § 286 Abs. 4 HGB:

„Bei Gesellschaften, die keine börsennotierte Aktiengesellschaften sind, können die in § 285 Nr. 9 Buchstabe a und b verlangten Angaben über die **Gesamtbezüge** der dort bezeichneten Personen **unterbleiben**, wenn sich anhand dieser Angaben die **Bezüge eines Mitglieds** dieser Organe **feststellen lassen**.“

→ **Die Möglichkeit der Inanspruchnahme ist für jedes Organ und für jedes Geschäftsjahr jeweils zu prüfen.**

Ausgewählte Praxisbeispiele hierzu unter Berücksichtigung BMJ 1995 und 2010⁴¹, HFA 2011⁴² sowie LG Köln.⁴³

Nr.	Fallbeispiel	Angabepflicht	Begründung
1	Eine GmbH hat nur ein Geschäftsführer mit Bezügen	Nein	Gesetzeswortlaut Schutzklausel
2	Innerhalb des Geschäftsjahres erfolgt Wechsel des alleinigen Geschäftsführers , die Bezüge des jeweiligen Geschäftsführers sind nicht erkennbar	Ja	Gesetzeswortlaut Schutzklausel, Beck'scher Bil.Komm. 11. Aufl. § 286 HGB, Tz. 43
3	Eine GmbH hat zwei Geschäftsführer mit homogenen Bezügen	Nein	Schutzklausel i. V. m. BMJ 1995 und HFA 2011

⁴⁰ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 321

⁴¹ Schreiben des BMJ vom 06.03.1995 – Transformation der Mittelstandsrichtlinie in Bezug auf die Angabe von Organbezügen (§ 286 Abs. 4 HGB) sowie Schreiben des BMJ vom 20.04.2010

⁴² Berichterstattung über die 223. Sitzung des HFA, Auslegung des § 286 Abs. 4 HGB zur Nichtangabe der Organbezüge, FN-IDW 2011, S. 339 ff.

⁴³ Vgl. LG Köln vom 18.12.1996 – Az. 91 O 147/96

Nr.	Fallbeispiel	Angabepflicht	Begründung
4	Eine GmbH hat zwei Geschäftsführer mit inhomogenen Bezügen	Nein Ja	HFA 2011 LG Köln 1996
5	Eine GmbH hat drei Geschäftsführer mit homogenen Bezügen	Nein Ja	BMJ 1995, HFA 2011 LG Köln 1996
6	Eine GmbH hat drei Geschäftsführer mit insoweit inhomogenen Bezügen, als der Vorsitzende 30 % mehr verdient	Nein Ja	BMJ 1995, HFA 2011 LG Köln 1996
7	Eine (nicht börsennotierte) AG hat vier Vorstandsmitglieder mit inhomogenen Bezügen; die Vergütungsregeln wurden durch die Hauptversammlung beschlossen	Nein	Gesetzeswortlaut Schutzklausel, Beck'scher Bil.Komm. 11. Aufl. § 286 HGB, Tz. 45
8	Eine GmbH hat vier Geschäftsführer, nur ein Geschäftsführer erhält Bezüge von dieser GmbH; im Anhang der GmbH ist dies angegeben	Nein	U.E. Gesetzeswortlaut Schutzklausel

1.8.3 Vorgänge nach Schluss des Geschäftsjahres

§ 285 Nr. 33 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben: (...)

Nr. 33 Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen;“

- Formale Verlagerung **des Nachtragsberichts** mit **BilRUG** vom Lagebericht in den Anhang.
- **Dementsprechend keine Fehlanzeige mehr nötig,**⁴⁴ **wird aber von DRS 20.114 empfohlen.**

⁴⁴ § 265 Abs. 8 HGB analog

1.8.3.1 Vorgänge von besonderer Bedeutung

- Sowohl **positive** als auch **negative** Vorgänge fallen unter die Vorschrift
- **Realisation** der Vorgänge entscheidend
→ **Nicht** ausreichend: **Planungen** oder **Verhandlungen**
- Vorgänge eignen sich dazu, **das tatsächliche Bild**, „das der Jahresabschluss zum Bilanzstichtag vermittelt, zu beeinflussen“⁴⁵ bzw. führen zu einer wesentlichen **unterschiedlichen Beurteilung**.

1.8.3.2 Nach dem Schluss des Geschäftsjahres und Berücksichtigung weder in Bilanz noch Gewinn- und Verlustrechnung gegeben

- Vorschrift erfasst lediglich **wertbegründende** Tatsachen
- Durch **Begrenzung** auf Vorgänge, die **weder in Bilanz noch in Gewinn- und Verlustrechnung** berücksichtigt wurden: Vermeidung von zweifacher Ausführung

Beispiel der zweifachen Ausführung vor BiRUG:

- Erläuterung im Anhang innerhalb der sonstigen Rückstellungen von nicht unerheblichen Drohverlustrückstellungen nach **§ 285 Nr. 12 HGB und**
- zusätzlich im Lagebericht, sofern Drohverlust bis Bilanzaufstellung realisiert wurde.

1.8.3.3 Art und finanzielle Auswirkung

- Darstellung der Art nach dem den Vorgang betreffenden Vermögensgegenstand wie z. B. Immobilienleasing / Mobilienleasing oder nach Vertragsart wie z. B. Leasing / Sale and lease back
- Erläuterungen sollen möglichst **qualitativ und quantitativ** erfolgen und die **Auswirkungen** auf die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** umfassen

1.8.4 Gewinnverwendungsvorschlag oder -beschluss

§ 285 Nr. 34 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben:

(...)

Nr. 34 der **Vorschlag** für die **Verwendung des Ergebnisses** oder der Beschluss über seine Verwendung;“

- Bisher: § 325 Abs. 1 S. 3 a. F. HGB: **Gewinnverwendungsvorschlag** und **Gewinnverwendungsbeschluss** waren offen zu legen

⁴⁵ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 936

- Durch Einführung der Anhangangabevorschrift **entfällt** i.d.R. die Offenlegung des **Gewinnverwendungsvorschlags**
- Nach **Offenlegung** des **Gewinnverwendungsbeschlusses** entfällt Anhangangabepflicht (für Folgeabschluss), da Adressaten bereits **informiert** sind
- Sofern **ausnahmsweise** bei Jahresabschlussaufstellung ein **Gewinnverwendungsbeschluss** vorliegt, reicht die **Angabe des Beschlusses im Anhang**

1.8.4.1 Abgrenzung der Angabepflicht⁴⁶

Anzugeben:

Gesamte Ergebnisverwendung, d.h.

- Vorschlag über den **Ausschüttungsbetrag**
- Vorschlag über den **Einstellungsbetrag in Rücklagen**
- Vorschlag über den **Gewinnvortragsbetrag**

Nicht anzugeben:

- Ergebnisverwendung aufgrund **statutarischer** oder **gesetzlicher** Vorschriften
- **Bezugsberechtigte(r)**

1.8.4.2 Ausnahmen von der Angabepflicht⁴⁷

- § 288 Abs. 1 S. 1 HGB: Befreiung für **kleine Kapitalgesellschaften**
- Gesellschaften, bei denen ein Beschluss über die Ergebnisverwendung nicht notwendig ist (z. B.: **KapCoGes mit gesetzlichem Normalstatut**)
- Bei Vorliegen **Bilanzverlust**
- Bei Vorliegen **Ergebnisabführungsvertrag**
- Vorschlag über Ergebnisverwendung ist nicht vorgesehen (**GmbH** ohne Aufsichtsrat oder eines funktionsgleichen Beirats):
 - Im Ergebnis wird die Mehrheit der **GmbHs** hierdurch von der Angabe eines Gewinnverwendungsvorschlags **befreit!**
- Ergebnisvorschlag erfolgt lediglich **freiwillig** oder **aufgrund Gesellschaftsvertrag**.
- Beschluss über **Vorbauschüttung**, wenn aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich.



⁴⁶ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 965 – 966

⁴⁷ Vgl. Beck BK, Grottel, 11. Aufl. 2018, § 285 HGB, Tz. 970 – 972

Strittig: Wenn sich aus Angaben, **Gewinnanteile natürlicher Personen als Anteilseigner**, feststellen lassen.⁴⁸

⁴⁸ Für Angabepflicht, auch wenn sich dadurch Gewinnanteile natürlicher Personen feststellen lassen: Oser/Orth/Wirtz DB 2015, 200 a.A. Rimmelspacher / Reitmeier Wpg 2015, 1009