

Bolk

Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft

Leseprobe

Weitere Informationen zum Produkt mit
Bestellmöglichkeit erhalten Sie in unserem
Online-Angebot unter www.deubner-steuern.de/shop



Mit CD-ROM und
Online-Service

Deubner 
Steuern & Praxis

IMPRESSUM

© 2019 by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert. Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Werner Pehland

Deubner GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-recht.de

Umschlag geschützt als eingetragenes Design der
Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Satz: Barbara Brudlo, 25832 Tönning
Druck: Druckerei & Verlag Steinmeier GmbH & Co. KG, Deiningen

Printed in Germany
ISBN 978-3-88606-915-6

5. Eigenkapital in der Handelsbilanz

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
5.1 Eigenkapitalgliederung in der Bilanz	5.1	5.1.2.4 Gewinnvortrag/ Verlustvortrag	5.8
5.1.1 Form und Bezeichnung.....	5.1	5.1.2.5 Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	5.13
5.1.2 Anmerkungen zu den Positionen des Eigen- kapitals	5.2	5.2 Ausstehende Einlagen	5.15
5.1.2.1 Gezeichnetes Kapital	5.2	5.3 Eigenkapital in der Bilanz der UG (haftungsbe- schränkt)	5.16
5.1.2.2 Kapitalrücklage	5.3		
5.1.2.3 Gewinnrücklagen.....	5.5		

5.1 Eigenkapitalgliederung in der Bilanz

5.1.1 Form und Bezeichnung

- 5.1 Die Bilanz einer Kapitalgesellschaft ist nach § 266 Abs. 1 HGB in Kontoform aufzustellen. Die in der Bilanz auszuweisenden Posten sind gesondert und nach Maßgabe der in § 266 Abs. 2 und 3 HGB vorgeschriebenen Reihenfolge und Bezeichnung auf der Aktiv- bzw. Passivseite gegenüberzustellen. Diese Grundsätze gelten auch für die Passivierung des Eigenkapitals, das nach § 266 Abs. 3 A. HGB wie folgt zu gliedern ist:

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

5.1.2 Anmerkungen zu den Positionen des Eigenkapitals

5.1.2.1 Gezeichnetes Kapital

Das gezeichnete Kapital entspricht dem Betrag, auf den die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber deren Gläubigern beschränkt ist (§ 272 Abs. 1 HGB). Dies entspricht dem Grundkapital bei einer AG (§§ 6, 152 AktG) und dem Stammkapital bei einer GmbH (§§ 5, 42 Abs. 1 GmbHG). Der Bilanzausweis hat mit dem Nennbetrag zu erfolgen. Dieser ergibt sich aus der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag und der am Bilanzstichtag maßgeblichen Eintragung im Handelsregister (zu den Besonderheiten der Kapitalerhöhung bzw. Kapitalherabsetzung siehe Rdnr. 10.98, 11.1 ff., 12.1 ff.).

5.1.2.2 Kapitalrücklage

Als Kapitalrücklage sind nach § 272 Abs. 2 HGB, § 152 Abs. 2 AktG, § 42 Abs. 2 GmbHG insbesondere auszuweisen:

- Beträge, die bei der Ausgabe von Anteilen über den Nennbetrag hinaus erzielt werden (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
- Beträge anderer Zuzahlungen, die Gesellschafter freiwillig in das Eigenkapital leisten, ohne dafür eine Gegenleistung in Form von Vorzügen von der Gesellschaft zu bekommen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB)

Beispiele

- a) Bei der Ausgabe von Geschäftsanteilen leisten die Gesellschafter satzungsgemäß ein Agio über den Nennbetrag hinaus.
- b) Im Rahmen einer Sachgründung (§ 5 Abs. 4 GmbHG) überschreitet der gemeine Wert (Verkehrswert) der eingebrachten Vermögensgegenstände oder eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils den als Stammeinlage für den übernommenen Geschäftsanteil zu leistenden Betrag.
- c) Bei der Gründung einer GmbH leisten die Gesellschafter neben der Einzahlung zur Erlangung der Geschäftsanteile zum Nennbetrag (Stammeinlage) jeweils eine weitere Einlage, um die Liquidität zu Anfang der Geschäftstätigkeit zu sichern.

Obwohl § 272 Abs. 2 HGB vier verschiedene Gründe für eine Zuführung zur Kapitalrücklage regelt, erfolgt in der Bilanz dennoch nur ein zusammengefasster Bilanzausweis. Das Gesetz regelt die Bezeichnung für den (Gesamt-)Betrag aus diesem Grund auch nur im Singular.

5.1.2.3 Gewinnrücklagen

5.5 Während als Kapitalrücklage nur Einzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital in Betracht kommen, dürfen als Gewinnrücklagen nur Beträge ausgewiesen werden, die aus dem Ergebnis gebildet worden sind (§ 272 Abs. 3 HGB). Dabei setzt sich der Bestand aus den in früheren Geschäftsjahren und dem abgeschlossenen Geschäftsjahr zugeführten Beträgen zusammen, verringert um Entnahmen zugunsten des Bilanzgewinns.

5.6

Übersicht Bilanzausweis Gewinnrücklagen	
Anders als bei der Kapitalrücklage ist ein zusammengefasster Bilanzausweis unzulässig. § 266 Abs. 3 A. III. HGB verlangt eine Trennung in:	
Gesetzliche Rücklage	Zur Bildung gesetzlicher Rücklagen aus dem Ergebnis sind die AG nach § 150 AktG und die UG (haftungsbeschränkt) nach § 5a Abs. 3 GmbHG verpflichtet. Die AG muss 5 % des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses in die gesetzliche Rücklage einstellen. Dies gilt so lange, bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage zusammen 1/10 des Grundkapitals oder eines in der Satzung bestimmten höheren Betrags erreichen. Die UG (haftungsbeschränkt) muss 25 % des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses in die gesetzliche Rücklage einstellen. Insoweit greift keine Höchstbetragsbegrenzung. Die Dotierung unterbleibt erst dann, wenn die Gesellschaft ihr Stammkapital auf mindestens 25.000 € anhebt (§ 5a Abs. 5 GmbHG). Dabei kann die Stammkapitalerhöhung durch Einzahlung oder zu Lasten der gesetzlichen Rücklage nach § 57c GmbHG erfolgen (§ 5a Abs. 3 Nr. 1 GmbHG).
Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen	Die Bildung einer Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen ist zwingend (§ 272 Abs. 4 HGB). Die aus dem Ergebnis oder aus frei verfügbaren Rücklagen zu dotierende Rücklage hat die Wirkung einer Ausschüttungssperre. Mit der Zuführung zur Rücklage wird erreicht, dass der Erwerb von Anteilen an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen (vgl. dazu §§ 16, 17 AktG) nicht zur mittelbaren Rückzahlung von Einzahlungen in das gezeichnete Kapital oder von durch Satzung oder Zweck gebundene Rücklagen führt. Die Passivierung hat bereits in dem Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zu erfolgen, in dem die Anteile erworben wurden.

Satzungsmäßige Rücklagen	Gewinnrücklagen, deren Dotierung durch Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag der Höhe nach geregelt ist, müssen aus dem Ergebnis gebildet werden und als solche in der Bilanz ausgewiesen werden. Unbeachtlich dafür ist, ob die Bildung dieser Rücklage mit einer Zweckbestimmung verbunden ist. Zu den satzungsmäßigen Rücklagen gehören dagegen nicht Einstellungen, die auf einer bloßen gesellschaftsvertraglichen Ermächtigung der Gesellschafterversammlung beruhen und dieser einen entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss gestatten. Die auf einer solchen Ermächtigung beruhende Dotierung gehört zu den anderen Gewinnrücklagen i.S.d. § 266 Abs. 3 A. III. 4 HGB.
Andere Gewinnrücklagen	<p>Als andere Gewinnrücklagen sind Einstellungen in die Gewinnrücklagen auszuweisen, die weder auf Gesetz noch auf Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag beruhen. Es handelt sich um die erst durch Beschluss der Gesellschafterversammlung veranlasste Zuführung zu den Gewinnrücklagen und wird oftmals auch als freie Rücklage bezeichnet, obwohl eine solche Bezeichnung in der Bilanz unzulässig ist.</p> <p>In die anderen Gewinnrücklagen können auch die in das Ergebnis eingegangenen rechnerischen Eigenkapitalanteile aufgrund von Wertaufholungen nach § 253 Abs. 5 HGB bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens eingestellt werden (§ 58 Abs. 2a AktG; § 29 Abs. 4 GmbHG). Der Betrag dieser Rücklagen ist gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Entsprechendes gilt für ergebniswirksame Eigenkapitalanteile, die abweichend von der handelsrechtlichen Rechnungslegung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung als Passivposten ausgewiesen werden dürfen.¹</p>

Beispiel

Bei der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks wurde ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.000.000 € erzielt. In Höhe dieses Betrags wurde in der Steuerbilanz eine Rücklage nach § 6b EStG passiviert.

5.7

¹ WINKELJOHANN/K.HOFFMANN, in: Beck'scher-Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2018, § 272 HGB Rdnr. 258–259.

Lösung

Während die §-6b-Rücklage für Zwecke der Steuerbilanz gewinnmindernd passiviert wird, sind in der Gewinn- und Verlustrechnung für Zwecke der Handelsbilanz einerseits sonstige betriebliche Erträge i.H.v. 1.000.000 € und andererseits Aufwendungen aus der Zuführung zur Position für latente Steuern i.H.v. (vereinfacht) 300.000 € enthalten. In Höhe des Eigenkapitalanteils von 700.000 € kann eine Einstellung in die anderen Gewinnrücklagen erfolgen.

5.1.2.4 Gewinnvortrag/Verlustvortrag

- 5.8 Als Gewinnvortrag werden Beträge ausgewiesen, die aufgrund Beschlusses der Gesellschafterversammlung einer GmbH bzw. Hauptversammlung einer AG im Rahmen der Ergebnisverwendung weder in Gewinnrücklagen eingestellt noch an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Der Betrag wird auch als „Vortrag auf neue Rechnung“ bezeichnet und steht zur Ergebnisverwendung im Folgejahr zur Verfügung (§ 29 Abs. 1 GmbHG; § 174 AktG).

Beispiel

Jahresüberschuss 02	575.000 €
Gewinnvortrag aus 01	+ 15.000 €
Einstellung in andere Gewinnrücklagen	– 300.000 €
Ausschüttung für 02	– 250.000 €
Gewinnvortrag aus 02	<u>40.000 €</u>

- 5.9 Als Verlustvortrag wird der Jahresfehlbetrag (Verlust) des Vorjahres ausgewiesen, soweit dieser nicht durch Entnahmen aus den Gewinnrücklagen ausgeglichen wurde. Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgezehrt, muss auf der Aktivseite der Bilanz die Position „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen werden, wenn die Summe der Schuldposten und Rechnungsabgrenzungsposten sowie der passivierten latenten Steuern die Summe der Aktivposten für Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten übersteigt (§ 268 Abs. 3 HGB).
- 5.10 Die Positionen Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag sind nur Folge der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung im Rahmen der Ergebnisverwendung. Es ist unzulässig, erfolgswirksame Bilanzberichtigungen über diese Positionen abzuwickeln und die Gewinn- und Verlustrechnung unberührt zu lassen. Das Gleiche gilt für die gebotene Kapitalangleichung im ersten Jahresabschluss nach vorangehenden

Bilanzberichtigungen. Zutreffend dagegen sind die Folgen einer zulässigen Bilanzberichtigung unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. Erträgen ergebniswirksam in laufender Rechnung zu erfassen (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 und 8 HGB). Im Allgemeinen werden dafür besondere Konten für periodenfremde Erträge oder Aufwendungen in der Buchführung eingerichtet. Das gilt nicht für Steuernachzahlungen. Diese sind als Steueraufwand zu buchen (§ 275 Abs. 2 Nr. 14 HGB).² Fehler können dabei zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen und damit eine erneute Bilanzaufstellung erfordern, weil die Bilanzierung auf einem schwerwiegenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dem folgend gegen die Generalnorm (§ 264 Abs. 2 HGB) beruht (siehe Rdnr. 3.63 ff.).

Die in der Praxis vermeintlich aus Vereinfachungsgründen anzutreffende Anpassung des Gewinnvortrags im Rahmen einer Kapitalangleichung nach einer Betriebsprüfung, die dem Zweck dienen soll, die Doppelerfassung der Gewinnauswirkungen auf Ebene der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Kapitalgesellschaft nach § 8 KStG zu vermeiden, ist auch mit dieser Begründung nicht zu rechtfertigen. Vielmehr ist nach einer erfolgswirksamen Anpassung in laufender Rechnung mit Einfluss auf den Jahresüberschuss bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des ersten Jahres nach einer Bilanzberichtigung eine Hinzurechnung bzw. Kürzung außerhalb der Bilanz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens geboten. 5.11

Beispiel

Die Betriebsprüfung für die Jahre 01–03 hat zum 31.12.03 unwidersprochen zu Bilanzberichtigungen bei den Rückstellungen i.H.v. 100.000 € geführt. Die fehlerhafte Bewertung hat nicht dazu geführt, dass der Jahresabschluss 03 wegen Verstoßes gegen die Generalnorm (§ 264 Abs. 2 HGB) als nichtig anzusehen wäre.³

Ohne Kapitalangleichung beträgt der Jahresüberschuss 04 10.000.000 €. Aufgrund der Passivierung einer § 6b-Rücklage in der Steuerbilanz unterschreitet der Steuerbilanzgewinn nach Berücksichtigung der latenten Steuern den Jahresüberschuss um 400.000 €. Nach § 4 Abs. 5, 5b EStG und § 8b Abs. 5 und § 10 KStG sind außerhalb der Steuerbilanz Hinzurechnungen i.H.v. 3.500.000 € sowie nach §§ 8a, 8b KStG Kürzungen i.H.v. 1.000.000 € geboten. 5.12

Lösung

Nach Buchung der aufgrund Kapitalangleichung erforderlichen Anpassung der Rückstellung beträgt der Jahresüberschuss 10.100.000 €. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens hat nach folgenden Grundsätzen zu geschehen:

² SCHUBERT, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rdnr. 818; auch SCHMIDT/PEUN, ebd., § 275 HGB Rdnr. 171.

³ Vgl. dazu HFA RS HFA 6, IDW-FN 2007, 265, Rdnr. 16 und 17.

Jahresüberschuss	10.100.000 €
Abweichung HB/StB	– 400.000 €
Steuerbilanzgewinn	9.700.000 €
Hinzurechnungen	3.500.000 €
Kürzungen	– 1.000.000 €
Kapitalangleichung	– 100.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	12.100.000 €

5.1.2.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- 5.13 Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag zeigt das Ergebnis des Geschäftsjahres. Die Beträge entsprechen dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 Nr. 17 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens und § 275 Abs. 3 Nr. 16 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens. Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB können eine verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung entwickeln (§ 275 Abs. 4 HGB).
- 5.14 Einstellungen in Gewinnrücklagen sowie Entnahmen aus Gewinnrücklagen und der Kapitalrücklage dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag gezeigt werden.

Für die AG ist die Darstellung in Fortsetzung der Nummerierung entsprechend § 275 Abs. 2 HGB etwa beim Gesamtkostenverfahren wie folgt nach § 158 Abs. 1 AktG vorgeschrieben:

- 17. Jahresüberschuss
- 18. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus Vorjahr
- 19. Entnahmen aus der Kapitalrücklage
- 20. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
- 21. Einstellungen in Gewinnrücklagen
- 22. Bilanzgewinn

Dabei sind bei den Positionen 20. und 21. die Entnahmen bzw. Einstellungen getrennt entsprechend der Gliederung in § 266 Abs. 3 A. III. HGB zu zeigen.

Für eine GmbH ist diese strenge Darstellung der Ergebnisverwendung nicht vorgeschrieben. Dennoch ist die Übernahme dieser Grundsätze durchaus sachgerecht und wird regelmäßig zu Recht auch praktiziert.

5.2 Ausstehende Einlagen

Soweit die Einlagen auf das Stammkapital noch nicht geleistet wurden, ist dennoch das gezeichnete Kapital nach § 266 Abs. 3 A. I. HGB in Höhe des Stammkapitals zu passivieren. Soweit die Einlagen eingefordert, jedoch noch nicht gezahlt wurden, sind auf der Aktivseite Forderungen mit entsprechender Bezeichnung anzusetzen (§ 272 Abs. 1 Satz 3 letzter Halbsatz HGB).⁴ Die noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen mit der Folge, dass der verbleibende Betrag als „Eingefordertes Kapital“ zu passivieren ist (§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die früher zulässige aktive Darstellung der nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen ist seit Änderung des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz⁵ nicht mehr erlaubt.

5.15

Beispiel

Gezeichnetes Kapital	100.000 €		
Ausstehende Einlagen	27.500 €	davon eingefordert	7.500 €

Lösung

Andere Aktiva	xxx	Gezeichnetes Kapital	100.000 €
Eingeforderte noch ausstehende Einlagen	7.500 €	Ausstehende nicht eingeforderte Einlagen ⁶	- 20.000 €
Geldkonten	72.500 €	Eingefordertes Kapital	80.000 €
		Fremdkapital	xxx

5.3 Eigenkapital in der Bilanz der UG (haftungsbeschränkt)

Grundsätzlich entspricht die Bilanzgliederung der UG (haftungsbeschränkt) – vorbehaltlich der Darstellung im Rahmen der Offenlegung – den allgemeinen Grundsätzen (§§ 242, 264, 266 HGB). Abweichend von § 266 Abs. 3 HGB kommt allerdings während des Bestehens der UG (haftungsbeschränkt) ein Ausweis des Gewinnvortrags und des Jahresüberschusses nicht in Betracht. Ursächlich dafür ist, dass die UG (haftungsbeschränkt) nach § 5a Abs. 3 GmbHG verpflichtet ist, bereits bei der Bilanzaufstellung eine gesetzliche Rücklage zu bilden, siehe dazu auch

5.16

⁴ DATEV SKR 04 = Konto 1298.

⁵ Art. 66 Abs. 3 EHGB i.d.F. des BilMoG v. 25.05.2009, BGBl I, 1102.

⁶ DATEV SKR 04 = Konto 2910.

Rdnr. 22.5. In diese Rücklage ist 1/4 des Jahresüberschusses nach Abzug eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr einzustellen. Mit der Verpflichtung zur Passivierung dieser Gewinnrücklage (§ 266 Abs. 3 HGB) bereits bei der Bilanzaufstellung ist verbunden, dass die Bilanz unter Berücksichtigung einer teilweisen **Ergebnisverwendung** aufgestellt wird (§ 268 Abs. 1 i.V.m. § 270 Abs. 2 HGB). Folgerichtig ist anstelle von Gewinnvortrag und Jahresüberschuss der **Bilanzgewinn** nach teilweiser Ergebnisverwendung als Bilanzposition des Eigenkapitals auszuweisen (siehe dazu auch Rdnr. 6.6).