

Rechnungslegung nach deutschem Handelsrecht (HGB)

Kapitel 3 – Gewinn- und Verlustrechnung

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

Auf einen Blick ...

- In diesem Kapitel geht es um den Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).
- Wir beschreiben die einzelnen Ertrags- und Aufwandpositionen und illustrieren sie mit Beispielen.
- Außerdem erläutern wir die beiden gebräuchlichen Verfahren zur Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung – das Gesamt- und das Umsatzkostenverfahren.

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	2
Abkürzungsverzeichnis	3
3 Gewinn- und Verlustrechnung	4
3.1 Gliederungsvorschriften und Aufbau	4
3.2 Erläuterung wichtiger GuV-Positionen	4
3.2.1 GuV nach dem Gesamtkostenverfahren	4
3.2.2 GuV nach dem Umsatzkostenverfahren	13

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Kostenarten beim Gesamtkostenverfahren und Unternehmensbereich beim Umsatzkostenverfahren	13
---	----

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	Alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz)
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
KapCoGes	Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (insbesondere GmbH & Co. KG)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
PublG	Publizitätsgesetz
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP	US-amerikanische Generally Accepted Accounting Principles

3 Gewinn- und Verlustrechnung

3.1 Gliederungsvorschriften und Aufbau

Vgl. „Grundlagen des Jahresabschlusses“, Punkte 2.5 und 3.3

3.2 Erläuterung wichtiger GuV-Positionen

3.2.1 GuV nach dem Gesamtkostenverfahren

Position Nr. 1. Umsatzerlöse

Der Posteninhalt ist in § 277 Abs. 1 HGB umschrieben. Hierzu gehören Umsatzerlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen, nach Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer. Hierzu gehört das übliche Liefer- und Leistungsangebot, mit dem die Gesellschaft am Markt als Wettbewerber auftritt. Der Posteninhalt bestimmt sich nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen und ist branchenunterschiedlich zu bestimmen.

Demnach können Umsatzerlöse sein:

Bei Produktions- und Handelsunternehmen

- selbst produzierte Erzeugnisse, Zwischen-, Kuppel-, Spalt-, Abfall- und Schrottprodukte, Handelswaren, nicht mehr benötigte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Bei Miet- und Pachtunternehmen

- Mieten, Pachten, Leasingerlöse

Bei Dienstleistungsunternehmen

- Erlöse aus den angebotenen Dienstleistungen, bei Speditionen auch weiterberechnete Fremdleistungen, Patent-, Lizenz- und Know-how-Gebühren, Vermittlungs- und Provisionserlöse

Von den Umsatzerlösen abzusetzen sind

- Skonti, Rabatte, Boni, Treueprämien, Nachlässe, Umsatzvergütungen, zurückgewährte Entgelte, Rücklieferungen, Gutschriften aufgrund von Mängelrügen, Gutschriften für Preisdifferenzen

Position Nr. 2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

Als Bestandsveränderungen sind sowohl Mengen- als auch Wertänderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen zu erfassen. Wertänderungen dürfen hier nur

ausgewiesen werden, soweit sie die sonst "üblichen" Abschreibungen nicht überschreiten. Unübliche Wertänderungen sind unter Position Nr. 7b auszuweisen.

Diese Bestandsveränderungen sind bei produzierenden Unternehmen relevant, weil aus der Position ersichtlich wird, ob mehr produziert als verkauft wurde und sich somit der Lagerbestand erhöht hat oder umgekehrt.

Position Nr. 3. Andere aktivierte Eigenleistungen

Andere aktivierte Eigenleistungen sind in der Regel selbst hergestellte Vermögensgegenstände, die nicht verkauft worden sind, sondern im Unternehmen bleiben und dort genutzt werden (Aktivierungen im Anlagevermögen). Diese selbst produzierten Vermögensgegenstände müssen zu Herstellungskosten aktiviert und über die planmäßige Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Übliche andere aktivierte Eigenleistungen sind z. B. Maschinen oder Gegenstände, die zur Betriebs- und Geschäftsausstattung zählen.

Ein Beispiel: Ein Unternehmen, das Küchen herstellt, behält im Geschäftsjahr insgesamt fünf selbst produzierte Küchen, die auf den Büroetagen als Teeküchen für das Unternehmen genutzt werden.

Position Nr. 4. Sonstige betriebliche Erträge

Erträge werden als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen, wenn keine der oben aufgeführten oder der unten angesprochenen Ertragspositionen in Betracht kommt und es sich um Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt.

Im Einzelnen sind dies:

- Erlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die nicht zum typischen Liefer- und Leistungsangebot gehören, das können in Abhängigkeit von dem Geschäftszweig sein: Miet- und Pachteinnahmen, Patent- und Lizenzgebühren, Personalverkäufe, Kantineerlöse, Mieteinnahmen aus Werkswohnungen u. Ä., Erlöse aus Anlageverkäufen, soweit sie zu Buchgewinnen geführt haben, Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung und von Einzelwertberichtigungen zu Forderungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Erträge aus Buchgewinnen bei dem Verkauf von Wertpapieren, Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgeschriebene bzw. ausgebuchte Forderungen, überhöhte und nicht rückerstattete Zahlungen von Kunden, Kursgewinne aus Währungsgeschäften, Kostenerstattungen und Gutschriften für frühere Geschäftsjahre, Versicherungsentschädigungen und Schadensersatzansprüche, Zulagen und Zuschüsse, Erträge aus Zuschreibungen zum Anlagevermögen und sonstigen Zuschreibungen aufgrund von Wertaufholungen, Erträge aus Sozialeinrichtungen der Gesellschaft, Ausbuchungen unbezahlter verjährter Verbindlichkeiten, Erträge aus privater Kfz-Nutzung, Telefonnutzung u. Ä. im Sinne von Eigenverbrauchstatbeständen

Position Nr. 5. Materialaufwand

Position Nr. 5a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Im Materialaufwand sind alle Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu zeigen, die im Geschäftsjahr be- oder verarbeitet, verbraucht oder entnommen sind sowie alle eingekauften und wieder veräußerten Handelswaren.

Je weniger ein direkter Bezug zu den Umsatzerlösen, den Bestandsveränderungen oder den anderen aktivierten Eigenleistungen besteht, desto eher kommt ein Ausweis unter sonstige betriebliche Aufwendungen in Betracht, wie z. B. beim Büro- und Werbematerial.

Position Nr. 5b) Aufwendungen für bezogene Leistungen

Fremdleistungen sind hier auszuweisen, wenn sie den auszuweisenden Materialaufwendungen entsprechen oder diesen gleichzusetzen sind (Subunternehmerleistungen).

Aus der Unterposition Aufwendungen für bezogene Leistungen wird ersichtlich, ob und in welchem Umfang umsatzrelevante Aufträge an fremde Unternehmen erteilt worden sind. Die Höhe von Fremdvergabekosten und Kosten für Leiharbeitnehmer können insbesondere für personalwirtschaftliche Themen interessant sein.

Position Nr. 6. Personalaufwand

Hierunter fallen sämtliche durch die Arbeitnehmer direkt oder indirekt verursachten Aufwendungen (Geld- und Sachleistungen), unabhängig davon, ob auf vertraglicher oder freiwilliger Basis, für welche Arbeit, in welcher Form und unter welcher Bezeichnung sie geleistet werden. Es muss sich um eigene Arbeitnehmer, so genannte "primäre Personalaufwendungen", handeln, nicht dagegen um "sekundäre Personalaufwendungen", die im Zusammenhang mit Fremdarbeiten anfallen, z. B. um Fremdpersonal beim Personalleasing. Der Ausweis von Leistungen aufgrund eines Sozialplans sowie von Abfindungen an ausscheidende Arbeitnehmer kann unter dem Gesichtspunkt, dass Abfindungszahlungen letztlich ihren Ursprung im Dienstverhältnis haben unter Position Nr. 6a) erfolgen. Hat die Abfindung jedoch nicht den Charakter einer Nachzahlung für geleistete Dienste oder soll durch sie ein lästiger Arbeitnehmer zum Ausscheiden veranlasst werden, ist der Ausweis unter Position Nr. 8 vorzuziehen.

Position Nr. 6a) Löhne und Gehälter

Hier erfolgt der Ausweis aller Leistungen an Arbeitnehmer, das sind Arbeiter, Angestellte, Mitglieder der Geschäftsführung und des Vorstands, einschließlich der gewährten Neben- und Sachleistungen, dazu gehören auch Nachzahlungen für Vorjahre, soweit hierfür keine Rückstellungen gebildet wurden. Die Aufwendungen müssen aus einem Dienstvertrag resultieren und können sich im Einzelnen zusammensetzen aus:

- Grundlöhnen und Gehältern, und zwar als Bruttobeträge, Überstundenentgelte, Zulagen und Zuschläge aller Art, Urlaubs- und Feiertagsbezügen, Gefahrenzulagen, Weihnachtsgeld, Ausstandsgeld, Deputaten, Jubiläumsgeld, Dienstalterszulagen, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Zahlungen aufgrund des Vermögensbildungsgesetzes, Aufwands- und Trennungsentschädigungen, Provisionen, Gratifikationen, Tantiemen, Erfolgs- und Gewinnbeteiligungen, kostenlose Überlassung von Dienstwohnungen, private Firmen-Kfz-Nutzung, übernommene Versicherungsprämien und Lohnsteuer

Aufsichtsratsbezüge sind nicht hier, sondern unter Position Nr. 8 auszuweisen, weil Aufsichtsratsmitglieder in keinem Dienst- oder Anstellungsverhältnis zur Gesellschaft stehen. Gleiches gilt für Vergütungen an Beiratsmitglieder.

Position Nr. 6b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung, davon für Altersversorgung

Zu den **sozialen Abgaben** gehören:

- Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, das sind Beiträge zur Rentenversicherung, zur Kranken-, Pflege und Arbeitslosenversicherung, Berufsgenossenschaftsbeiträge

Zu den **Aufwendungen für Altersversorgung** gehören:

- laufende Pensionszahlungen, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Zahlungen oder Zuweisungen an Pensions- und Unterstützungskassen, Versicherungsprämien für künftige Altersversorgung der Mitarbeiter, Beiträge an den Pensionssicherungsverein

Zu den **Aufwendungen für Unterstützung** gehören:

- Zuweisungen an Sozialkassen und Unterstützungseinrichtungen, soweit sie nicht der Altersversorgung dienen, freiwillige Zahlungen an tätige oder im Ruhestand lebende Arbeitnehmer und deren Hinterbliebene, Beihilfen zu Arzt-, Kur- oder Krankenhauskosten, Aufwendungen für verunglückte Arbeitnehmer, Notstandsbeihilfen an Arbeitnehmer, Erholungsbeihilfen und Familienfürsorgezahlungen

Position Nr. 7. Abschreibungen

Nicht sämtliche Abschreibungen sind an dieser Stelle auszuweisen. Hierher gehören Abschreibungen auf das Anlagevermögen sowie Abschreibungen auf das Umlaufvermögen, soweit sie unüblich sind. Übliche Abwertungen des Vorratsvermögens sind im Materialaufwand oder bei den Bestandsveränderungen, übliche Forderungsabschreibungen unter sonstige betriebliche Aufwendungen zu zeigen. Abschreibungen auf das Finanzanlage- oder Finanzumlaufvermögen sind dagegen im Finanzergebnis zu zeigen.

Position Nr. 7a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

Hier sind sämtliche planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen auf das immaterielle Anlagevermögen und das Sachanlagevermögen zu erfassen. Gesondert auszuweisen sind außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, um sie mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist.

Position Nr. 7b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten

Die auf das Umlaufvermögen vorzunehmenden Abschreibungen - mit Ausnahme der Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens - müssen "unüblich" sein, d. h. vom Umfang her selten vorkommen und daher ungewöhnlich sein. Das kann sich sowohl auf die Abschreibungshöhe als auch die -ursache beziehen.

Als selten vorkommende Abschreibungsursachen sind

beim **Vorratsvermögen** denkbar:

- Wertminderungen aufgrund eines außergewöhnlichen Preisverfalls auf den Beschaffungsmärkten, wesentliche Abwertungen aufgrund verlustfreier Bewertung

bei den **Forderungen**:

- ungewöhnlich hohe Forderungsausfälle und Abschreibungen aufgrund von Kursverlusten sowie

bei den **liquiden Mitteln**:

- Abschreibungen aufgrund von Kursverlusten bei in ausländischer Währung geführten Guthaben bei Kreditinstituten

Position Nr. 8. Sonstige betriebliche Aufwendungen

Sonstige betriebliche Aufwendungen umfassen ausschließlich Aufwendungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die in keine andere Aufwandsposition fallen. Beispiele für sonstige betriebliche Aufwendungen sind:

- Ausgangsfrachten, Beiträge und Gebühren, Bewirtungs-, Werbe-, Repräsentationskosten, Buchführungs- und EDV-Kosten, Bürgschaftsentgelte, Bürobedarf, Einstellung in die Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen, Erbbauzinsen, Grundstücksaufwendungen, Instandhaltungen, Fachliteratur, Forderungsabschreibungen (soweit nicht unüblich), Gründungskosten, Hausverwaltungskosten, Kfz-Kosten (ohne Kfz-Steuer), Konzernumlagen, Konzessionsabgaben, Kosten des Aufsichtsrats und der Haupt-/Gesellschafterversammlung, Kosten der Jahresabschlussveröffentlichung, Kosten für Fremdpersonal, soweit nicht dem Materialaufwand gleichzustellen, Kursverluste aus Devisentermingeschäf-

ten und der Umrechnung von Fremdwährungen, Leasingkosten, Lizenzgebühren, Mieten und Mietnebenkosten, auch auf den Verwaltungsbereich entfallende Energiekosten, Reinigung, Nebenkosten des Geldverkehrs, Pachten, Rechtsschutzkosten, Rechts- und Beratungskosten, Reisekosten, Rückdeckungsversicherungsbeiträge, Rückstellungszuführungen für Wechsel- und Scheckobligo, für Garantien, Spenden, Geschenke, Telefon, Telefax und Porti, Verluste aus Anlageabgängen, Verluste aus Schadensfällen, soweit nicht außerordentlich, Versicherungen, Vertriebskosten, Zuschüsse zu Kantinen.

Position Nr. 9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen

Hierunter sind Erträge aus Beteiligungen wie Dividenden von Kapitalgesellschaften einschließlich Abschlagszahlungen auf den Bilanzgewinn, Gewinnanteile an Personhandelsgesellschaften, Gewinnanteile an stillen Gesellschaften u. Ä. auszuweisen. Gewinne aus dem Verkauf einer Beteiligung sind dagegen unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen.

Position Nr. 9.a) Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen

Ein gesonderter Ausweis unter entsprechender Bezeichnung ist gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB vorgeschrieben. Es handelt sich um Erträge aus Gewinngemeinschaften, auch Interessengemeinschaftsverträgen, Gewinnabführungsverträgen und Teilgewinnabführungsverträgen.

Position Nr. 10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

Sämtliche Zins-, Dividenden- und ähnliche Erträge aus Ausleihungen und Wertpapieren des Anlagevermögens sind hier zu erfassen. Auch Aufzinsungen von im Finanzanlagevermögen ausgewiesenen Ausleihungen, die wegen Un- oder Niedrigverzinslichkeit abgezinst bilanziert wurden, können hier ausgewiesen werden.

Position Nr. 11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen

Dies ist ein Sammelposten für Zinsen und ähnliche Erträge, insbesondere aus Forderungen und Wertpapieren. Dazu gehören:

- Zinsen aus Forderungen an Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter und sonstige Personen, soweit es sich nicht um Ausleihungen handelt, Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens, Erträge aus Aufzinsungen von Forderungen und Darlehen des Umlaufvermögens, Zinsen auf Bankguthaben, Termingelder und andere Einlagen bei Kreditinstituten, weiterberechnete Diskont- und Verzugszinsen, Zinserträge auf Steuerguthaben gemäß § 233a AO

Erträge aus der Abzinsung von Rückstellungen sind hierunter gesondert auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB). Dies kann in der GuV oder im Anhang erfolgen.

Beispiel

Der Barwert einer Pensionsrückstellung betrage T€ 100 zum Bilanzstichtag. Infolge einer Zinssatzänderung ergab sich zum Vorjahresbetrag eine Abzinsung in Höhe von T€ 5 (Zinsertrag).

Buchungssatz:

Pensionsrückstellung 5.000 an Erträge aus der Abzinsung (Zinsertrag) 5.000

Position Nr. 12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

Sämtliche Abschreibungen auf das Finanzanlagevermögen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sind hier auszuweisen.

Position Nr. 12.a) Aufwendungen aus Verlustübernahme

Ein gesonderter Ausweis unter entsprechender Bezeichnung ist gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB vorgeschrieben. Derartige Aufwendungen entstehen, wenn die Gesellschaft aufgrund eines Gewinn- oder Teilgewinnabführungsvertrages Verluste von Tochtergesellschaften übernehmen muss.

Position Nr. 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

Sämtliche für Fremdkapital zu zahlenden Aufwendungen sind hier auszuweisen. Im Einzelnen sind dies:

- Zinsen für Bankkredite, Hypothekendarlehen, Schuldverschreibungen, sonstige Darlehen, Lieferantenkredite, Abschreibungen auf ein aktiviertes Disagio oder Damnum, unabhängig von einer Sofortabschreibung oder Aufwandsverteilung über die Darlehenslaufzeit

Zinsähnliche Aufwendungen, die zu den Nebenkosten der Kreditaufnahme gerechnet werden, wie

- Kreditprovisionen, Bürgschafts- und Avalprovisionen, Kreditbereitstellungsgebühren, Überziehungszinsen und -gebühren

Als Nebenkosten des Geldverkehrs sind unter Position Nr. 8 Bankspesen auszuweisen.

Der Zinsanteil der Zuführungen (Aufzinsungen) zur Pensionsrückstellung sowie zu sonstigen Rückstellungen ist gemäß § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB hierunter gesondert auszuweisen. Dies kann in der GuV oder im Anhang erfolgen.

Beispiel

Der Barwert einer Pensionsrückstellung betrage T€ 100 zum Bilanzstichtag. Infolge einer Zinssatzänderung ergab sich zum Vorjahresbetrag eine Aufzinsung in Höhe von T€ 5 (Zinsaufwand).

Buchungssatz:

Aufwendungen aus der Aufzinsung (Zinsaufw.) 5.000 an Pensionsrückstellung 5.000

Position Nr. 14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Das ist die Zwischensumme aus den vorhergegangenen Positionen der GuV.

Position Nr. 15. Außerordentliche Erträge

Hierzu gehören alle Erträge, die ungewöhnlich sind, selten vorkommen, sich in absehbarer Zukunft nicht wiederholen werden und nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszusondern sind. Im Einzelnen können hierzu - vorstehende Kriterien vorausgesetzt - gehören:

- Gewinne aus dem Verkauf von Teilbetrieben, Zweigniederlassungen oder Geschäftsstellen, Gewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen, Gewinne aus dem Verkauf von Betriebsgrundstücken, die eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, Zuschüsse oder Darlehensverzichte von Gesellschaftern, Erträge aus Sanierungen, außergewöhnliche Schadensersatzleistungen, Erträge aus Kapitalherabsetzungen, Erträge aus Verschmelzungen, erhebliche Zuschreibungen aufgrund von Betriebsprüfungsergebnissen

Erträge, die durch den Übergang auf die Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG entstehen, sind in der GuV gesondert unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ anzugeben (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Der Posten ist hinsichtlich seines Betrags und seiner Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Position Nr. 16. Außerordentliche Aufwendungen

Es gelten dieselben Kriterien wie bei den außerordentlichen Erträgen. Dies vorausgesetzt kommen in Betracht:

- Verluste aus dem Verkauf oder der Stilllegung von Teilbetrieben, Zweigniederlassungen oder Geschäftsstellen, Verluste aus dem Verkauf von Beteiligungen, Verluste aus dem Verkauf von Betriebsgrundstücken, die eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, Aufwendungen für einen Sozialplan im Rahmen von Betriebs- oder Teilbetriebsstilllegungen, ggf. auch Abfindungen aufgrund von Personalfreisetzungen, soweit damit keine bestehenden Gehaltsansprüche abgegolten werden, außergewöhnliche Schadensfälle, hohe Geldbußen und Geld-

strafen wie bei Verstößen gegen das Kartellrecht, Verluste aus Verschmelzungen

Aufwendungen, die durch den Übergang auf die Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG entstehen, sind in der GuV gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ anzugeben (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Zur Erläuterungspflicht im Anhang gelten die Ausführungen unter Position Nr. 15.

Position Nr. 17. Außerordentliches Ergebnis

Dies ist der Saldo von außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen.

Eine Beurteilung oder Vergleichbarkeit dieser Position ist bei unterschiedlichen Unternehmen kaum möglich, da sich dieses Ergebnis zu sehr unternehmensspezifisch zusammensetzt. Es ist aber durchaus sinnvoll, die einzelnen Positionen näher zu betrachten, um sicherzustellen, dass die Abgrenzung zwischen den außergewöhnlichen und geschäftsgewöhnlichen Aufwendungen und Erträgen ordnungsgemäß erfolgt ist.

Position Nr. 18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Dies sind die Ertragsteuern, die die Gesellschaft als Steuerschuldner zu entrichten hat, wie Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer; im Zusammenhang mit Erträgen anfallende und dort nach dem Bruttoprinzip ausgewiesene anrechnungsfähige Steuern, wie Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, ausländische Ertragsteuern; latente Steuern. Erträge aus latenten Steueransprüchen sind mit den hier auszuweisenden Steueraufwendungen zu verrechnen. Die Aufwendungen bzw. Erträge aus latenten Steuern sind im Rahmen des BilMoG gesondert unter den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB). Steuerstrafen und Säumniszuschläge sind nicht hier, sondern unter Position Nr. 8, soweit sie Zinscharakter haben, unter Position Nr. 13 auszuweisen.

Unerheblich ist, ob es sich um Steueraufwendungen des laufenden Jahres oder um Steuernachzahlungen handelt. Auch Steuererstattungen aufgrund eines Verlustrücktrags oder infolge einer steuerlichen Außenprüfung sind hier zu zeigen, ein entsprechender Ertragssaldo ist kenntlich zu machen.

Kapitalgesellschaften haben im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben, in welchem Umfang diese Position das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belastet.

Position Nr. 19. Sonstige Steuern

Zu den ertragsunabhängigen Steuern gehören: Grundsteuer sowie alle Verbrauch- und Verkehrssteuern, bei denen die Gesellschaft alleiniger Steuerschuldner ist, z. B. Kfz-Steuer, Biersteuer u. Ä.

Nicht zu den sonstigen Steuern gehören Steuerstrafen, Bußgelder, Säumnis- und Verspätungszuschläge, die unter Position Nr. 8 auszuweisen sind. Umsatzsteuer ist, auch soweit sie auf erhaltene Anzahlungen zu entrichten ist, als durchlaufender Posten zu behandeln, der die GuV nicht berührt. Nicht abzugsfähige Vorsteuer gehört zu den Anschaffungskosten oder ist Kostenbestandteil und sachbezogen mit den zugehörigen Aufwendungen auszuweisen.

Position Nr. 19.a) Erträge aus Verlustübernahme

Das sind aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages von der Obergesellschaft (Organträger) übernommene Verluste der Organgesellschaft. Auch freiwillige Verlustübernahmen gehören hierher.

Position Nr. 19.b) Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinn- oder Teilgewinnabführungsvertrags abgeführte Gewinne

Hierunter fallen aufgrund der in der Postenbezeichnung aufgeführten Verträge an die Obergesellschaft abgeführte Gewinne. Es gelten die Ausführungen zu Position Nr. 9.a).

Position Nr. 20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Das ist der Saldo der Gesamterträge und Gesamtaufwendungen vor Rücklagenbewegungen. Ein Jahresüberschuss ist Basis für die Gewinnverwendung.

3.2.2 GuV nach dem Umsatzkostenverfahren

§ 275 Abs. 3 HGB erlaubt, die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Die Gegenüberstellung von Gesamt- und Umsatzkostenverfahren in „Grundlagen des Jahresabschlusses“, Punkte 2.5 und 3.3 zeigt - unter Außerachtlassung der Gliederungsverkürzung bei kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften -, dass beide Verfahren bis auf wenige (allerdings wichtige) Posten gliederungsidentisch sind.

Die beim Umsatzkostenverfahren fehlenden Posten des Gesamtkostenverfahrens sind auf die einzelnen Unternehmensbereiche mit Hilfe von Kostenzurechnungsverfahren zu verteilen.

Kostenarten beim Gesamtkostenverfahren	Unternehmensbereich beim Umsatzkostenverfahren
Materialaufwand	Produktion
Personalaufwand	Vertrieb
Abschreibungen	Verwaltung

Tabelle 1: Kostenarten beim Gesamtkostenverfahren und Unternehmensbereich beim Umsatzkostenverfahren

Wegen der oben angesprochenen Gliederungsidentität werden hier nur die im Gesamtkostenverfahren nicht enthaltenen und deshalb vom Inhalt neu zu bestimmenden Positionen behandelt. Es sind dies die folgenden Positionen Nr. 2 bis 7.

Position Nr. 2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen

Unter dieser Position werden nur die Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen ausgewiesen.

Es handelt sich dabei um **Herstellungskosten der in der abgelaufenen Periode veräußerten Produkte**. Dabei sind die "Herstellungskosten" umfassender als in § 255 Abs. 2 HGB definiert. Während § 255 Abs. 2 HGB Herstellungskosten für die Bewertung der Vorratsbestände/Sachanlagen definiert, sind unter Position Nr. 2 nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) die Herstellungskosten nach den Grundsätzen einer Kostenstellenrechnung auf Vollkostenbasis zu ermitteln.

Da die Herstellungskosten angesetzt werden, umfasst diese Position - gemessen am Gesamtkostenverfahren - insbesondere Teile des Materialaufwands, Teile des Personalaufwands und Teile der Abschreibungen auf Sachanlagevermögen.

Der Vorteil besteht darin, dass ein unmittelbarer Vergleich zwischen Erlösen und hierzu benötigten Aufwendungen möglich ist. Dagegen gewährt das Umsatzkostenverfahren jedoch keinen Einblick in die Struktur der Kosten (Kostenarten).

Position Nr. 3. Bruttoergebnis vom Umsatz

Hierbei handelt es sich um das erste Zwischenergebnis, das sich als Ergebnis der Herstellung darstellt.

Position Nr. 4. Vertriebskosten

Zu den Vertriebskosten gehören alle Aufwendungen der Verkaufs-, Werbe-, Marketingabteilungen, des Vertreternetzes und sonstige Kosten der Absatzförderung. Ermittlungsgrundlage ist - ebenso wie bei den Herstellungskosten - die nach Kostenrechnungsgrundsätzen vorzunehmende Kostenverteilung auf den Bereich Vertrieb. Die Vertriebseinzelkosten beinhalten die den einzelnen Produkten direkt zurechenbaren Verpackungs- und Transportkosten sowie Verkaufsprovisionen. Zu den Vertriebsgemeinkosten gehören die Personalkosten der vorgenannten Abteilungen, Kosten der Marktforschung, Werbung und Absatzförderung, Verkaufsschulungen, Messe- und Ausstellungskosten, Präsentationen, Reisekosten, Kosten der Auslieferung und Verteilungsläger, des Fuhrparks, der anteiligen Abschreibungen und Materialkosten sowie ein angemessener Teil der Verwaltungskosten, soweit er auf den Vertriebsbereich entfällt, wie Telefon, Porti, Mieten, Versicherungen.

Position Nr. 5. Allgemeine Verwaltungskosten

Allgemeine Verwaltungskosten sind Aufwendungen, die weder unmittelbar im Rahmen der Erstellung von Gütern und Dienstleistungen (des Unternehmens zwecks) noch im Rahmen des Vertriebs anfallen.

Zu den allgemeinen Verwaltungskosten gehören die Kosten der Geschäftsführung und anderer Unternehmensorgane, des Rechnungswesens und eines Rechenzentrums, der Personalverwaltung, der Finanzabteilung, der Stabsabteilungen wie Rechtsabteilungen, Steuerabteilung, Revisionsabteilung u. Ä. Außerdem sind Gemeinkosten, soweit sie auf den Verwaltungsbereich entfallen, hier auszuweisen, wie Abschreibungen auf Verwaltungsgebäude, Bürobedarf, Energiekosten, Telefon, Post, Mieten, Versicherungen.

Position Nr. 6. Sonstige betriebliche Erträge

Der Posten stimmt weitestgehend mit dem Inhalt von Position Nr. 4 nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV) überein. Soweit Aufwendungen für andere aktivierte Eigenleistungen angefallen sind, sind diese direkt im Anlagevermögen zu aktivieren und belasten nicht die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV).

Position Nr. 7. Sonstige betriebliche Aufwendungen

Es handelt sich um einen Sammelposten für alle nicht unter anderen Posten der GuV auszuweisenden Aufwendungen, ähnlich wie beim Gesamtkostenverfahren (GKV), jedoch mit der Einschränkung, dass hier nur solche Aufwendungen auszuweisen sind, die nicht den drei Unternehmensbereichen Herstellung, Vertrieb oder Verwaltung direkt zuordenbar sind. Hierzu gehören:

- Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens; Forschungs- und Entwicklungskosten, soweit sie nicht im Zusammenhang mit dem Test, der Verbesserung oder der Änderung existierender Produkte anfallen; Kosten der Grundlagenforschung; nicht zuordenbare Verluste aus Schadensfällen, soweit nicht außerordentlich; Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit sonstigen betrieblichen Erträgen stehen

Alle weiteren Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren entsprechen den Positionen nach dem Gesamtkostenverfahren.