

Aufsichts- und Verwaltungsrat im öffentlichen Unternehmen

Heller / Kerst

2022

ISBN 978-3-406-77568-0

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

schäftsjahr, in dem der Erfolg eintritt, wird der Rechnungsabgrenzungsposten mit Wirkung auf den Gewinn dieses Geschäftsjahrs aufgelöst.

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden; der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (§ 250 Abs. 3 HGB).

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, 404 Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung als **aktive latente Steuern** nach näherer Maßgabe des § 274 HGB in der Bilanz anzusetzen. Damit wird deutlich gemacht, dass bestimmte Aufwendungen in der handelsrechtlichen Bilanz höher sind und damit der Gewinn geringer als in der Steuerbilanz, weil die steuerlichen Vorschriften darauf angelegt sind, den Gewinnausweis so hoch wie möglich zu gestalten, da an die Höhe des Gewinns auch die Höhe der Steuer anknüpft.

5. Die Passivseite der Bilanz analysieren

a) Eigenkapital feststellen

Beispiel aus der Bilanz der ROMOWOG auf der Grundlage der Gliederungsvorgabe 405 des § 266 HGB:⁴⁴⁵

		Jahr 02 TEUR	Jahr 01 TEUR
A.	Eigenkapital:		
I.	Gezeichnetes Kapital:	17.970	17.970
II.	Kapitalrücklage;		
III.	Gewinnrücklagen:		
1.	gesetzliche Rücklage;	1.797	1.797
2.	Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen;		
3.	satzungsmäßige Rücklagen;		
	<i>Bauerneuerungsrücklage</i>	3.653	3.653
4.	andere Gewinnrücklagen;	73.210	60.811
IV.	Gewinnvortrag/Verlustvortrag		
	<i>Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter</i>	20.158	21.571
V.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	9.321	7.732
	Eigenkapital gesamt	126.110	113.536
	<i>Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung</i>	2.803	2.803

⁴⁴⁵ Kursiv sind die für die ROMOWOG zusätzlich aufgenommenen Untergliederungen, Spalten ohne Wert treffen auf die ROMOWOG nicht zu.

aa) Gezeichnetes Kapital ansetzen

406 Mit welchem Betrag muss das Stammkapital der GmbH in der Bilanz angesetzt werden?

Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist und das im Handelsregister eingetragen ist. Bei der GmbH heißt es **Stammkapital** (§ 42 Abs. 1, § 5 GmbHG), bei der AG **Grundkapital** (§ 152 Abs. 1, § 6 AktG); im Übrigen sind entsprechende Bezeichnungen oder schlicht die Bezeichnung gezeichnetes Kapital gebräuchlich.

Die Höhe des gezeichneten Kapitals ist in der Satzung, im Gesellschaftsvertrag,⁴⁴⁶ im Errichtungsgesetz oder in der Betriebssatzung (zB § 22 Abs. 2 EigVO NRW)⁴⁴⁷ festgelegt.

Es ist mit dem **Nennbetrag** anzusetzen (§ 272 Abs. 1, 1a, 1b HGB). Nicht zum gezeichneten Kapital rechnen stille Einlagen und Gesellschafterdarlehen – auch dann nicht, wenn diese kapitalersetzenden Charakter haben.⁴⁴⁸

bb) Kapital- und Gewinnrücklagen abgrenzen

407 Was ist der Unterschied zwischen Kapital- und Gewinnrücklagen?

Rücklagen dienen verschiedenen Zwecken: Sie gleichen ggf. auftretende Verluste aus, ohne das gezeichnete Kapital zu reduzieren; sie stärken die Eigenkapitalbasis über das gezeichnete Kapital hinaus und erhöhen die Haftungsbasis. Rücklagen werden durch sämtliche Vermögensgegenstände auf der Aktivseite gedeckt.

Es sind offene und stille Rücklagen zu unterscheiden. Offene Rücklagen sind die Kapital- und Gewinnrücklagen. Stille Rücklagen sind aus der Bilanz nicht ersichtliche Bestandteile des Eigenkapitals, zB steigende Marktwerte, die über den Anschaffungskosten im Anlagevermögen liegen.

Kapitalrücklagen sind der Teil des außen finanzierten Eigenkapitals, der den Nennbetrag übersteigt (§ 272 Abs. 2–4 HGB). Als Kapitalrücklage sind insbes. Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital auszuweisen (vgl. § 272 Abs. 2 HGB, § 270 Abs. 1 HGB).

Als **Gewinnrücklagen** dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind, dh nicht aus dem Gewinn ausgeschüttet worden sind (§ 272 Abs. 3 S. 2 und Abs. 4 HGB). Dazu gehören aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB).

Die Bildung von Gewinnrücklagen hängt mit den Entscheidungen zur Gewinnverwendung zusammen (→ Rn. 479).

cc) Gewinnvortrag/Verlustvortrag bestimmen

408 Bei dieser Position werden die Summen der in den Vorjahren angesammelten Gewinne und Verluste dargestellt (vgl. § 270 Abs. 2 HGB).

dd) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag feststellen

409 Diese Position gibt das Ergebnis der GuV wieder, also das Ergebnis des laufenden Jahres vor Gewinnverwendung und vor Steuern. Dieser Posten ist der Ausgangspunkt für die Gewinnverwendung (→ Rn. 479).

⁴⁴⁶ S. § 3 GV.

⁴⁴⁷ S. zB § 11 Abs. 1 Muster-Betriebssatzung für Eigenbetriebe NW.

⁴⁴⁸ S. Fabry/Augsten Öffentl. Unternehmen-HdB/Dengler Teil 7 Anl. 2.

ee) Angemessene Eigenkapitalausstattung beurteilen

Gerade bei öffentlichen Unternehmen spielt die Frage der angemessenen Eigenkapitalausstattung eine besondere Rolle, da öffentliche Unternehmen idR nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind, sondern auf die Erfüllung öffentlicher Zwecke. 410

Anhaltspunkt für die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats kann die im Fragenkreis 13 des Fragenkatalogs zu § 53 HGrG angesprochene Eigenkapitalausstattung sein:

a) Bestehen Finanzierungsprobleme aufgrund einer evtl. zu niedrigen Eigenkapitalausstattung?

Finanzierungsprobleme bestehen dann, wenn das Unternehmen benötigtes Kapital nicht oder nur zu ungünstigen Konditionen beschaffen kann, ohne dabei – etwa in Form von Garantieerklärungen – auf den Träger, dh die Gebietskörperschaft, zurückzugreifen.⁴⁴⁹

Für die **Eigenbetriebe** werden gesetzliche Vorgaben gemacht, wie die EigVO NRW 411 beispielhaft zeigt:

- Das in der Betriebsatzung festzusetzende Stammkapital und die Rücklagen haben eine angemessene Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs darzustellen (§ 9 Abs. 2 EigVO NRW).
- Eigenkapital und Fremdkapital sollen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen (§ 10 Abs. 3 S. 3 EigVO NRW).
- Die Gemeinde darf das Eigenkapital zum Zwecke der Rückzahlung nur vermindern, wenn dadurch die Erfüllung der Aufgaben und die erforderliche Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs nicht gefährdet werden (§ 10 Abs. 4 S. 1 EigVO NRW).

Die Höhe der angemessenen Eigenkapitalausstattung ist stets im **Einzelfall** zu beurteilen. Es gibt verschiedene Kriterien (zB Rentabilitätsaspekte, Aspekte der Haftung und Kreditwürdigkeit sowie steuerliche Aspekte), die in gleichen Situationen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Zwar lässt sich eine optimale Kapitalstruktur nicht formelhaft bestimmen, doch gilt tendenziell, dass eine steigende Schwankung der Unternehmenserträge mit einer höheren Eigenkapitalquote einhergehen sollte.⁴⁵⁰ 412

Für die Beurteilung der Eigenkapitalausstattung kann das Aufsichtsratsmitglied auf die Darlegungen des Abschlussprüfers zurückgreifen. Er wird idR auf bestehende Finanzierungsprobleme hinweisen und auf die sich daraus ergebenden Risiken. Falls die geringe Eigenkapitalausstattung den Fortbestand des Unternehmens gefährden oder dessen Entwicklung wesentlich beeinträchtigen kann, hat der Abschlussprüfer von Gesetzes wegen darüber zu berichten (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB).

Das Aufsichtsratsmitglied sollte sich nicht mit dem pauschalen Verweis auf den Lagebericht bzw. auf den Prüfungsbericht zur Jahresabschlussprüfung begnügen. Auf jeden Fall sollte der Abschlussprüfer insbes. im Hinblick auf die Interessen des Gesellschafters auf das Thema Eigenkapitalausstattung besonders eingehen. Denn der Gesellschafter hat häufig das Interesse, Gewinne in den allgemeinen Haushalt zu transferieren und nicht zur Verbesserung der Eigenkapitalausstattung im Unternehmen zu belassen.⁴⁵¹

Die **Eigenkapitalrendite** bzw. Eigenkapitalrentabilität ist dabei für den Gesellschafter eine wichtige Zielgröße. Sie ist eine relative Größe, die angibt, mit welcher Rate sich das während einer Periode eingesetzte Eigenkapital verzinst.⁴⁵² Danach kann zB bestimmt werden, in welchem Umfang aus dem Gewinn Beiträge an den Haushalt der Gebietskörperschaft abgeführt werden können. 413

Insofern besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewinnverwendung und der Eigenkapitalausstattung (→ Rn. 479).

⁴⁴⁹ Kaufmann/Tebben Prüfung kommunaler Unternehmen S. 155.

⁴⁵⁰ Kaufmann/Tebben Prüfung kommunaler Unternehmen S. 155; s. auch § 11 Abs. 4 der Hinweise zur Anwendung der EigVO Mecklenburg-Vorpommern (EigVO M-V).

⁴⁵¹ S. auch → Rn. 490.

⁴⁵² Gabler Wirtschaftslexikon online, Stichwort „Eigenkapitalrendite“, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/rentabilitaet-45028/version-268328>.

b) Rückstellungen bewerten

- 414 Beispiel aus der Bilanz der ROMOWOG auf der Grundlage der Gliederungsvorgabe des § 266 HGB:⁴⁵³

		Jahr 02 TEUR	Jahr 01 TEUR
B.	Rückstellungen:		
1.	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;	9.859	9.294
2.	Steuerrückstellungen;	1.400	1.193
3.	sonstige Rückstellungen.	5.522	4.739

- 415 Was ist der Unterschied zwischen Rücklagen und Rückstellungen?

Rücklagen gehören zum Eigenkapital, Rückstellungen zum Fremdkapital. Rückstellungen sind Verbindlichkeiten, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind (§ 249 HGB).

- 416 In welchen Fällen sind Rückstellungen zu bilden?

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB). Ferner sind Rückstellungen zu bilden für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 S. 2 HGB). Für andere als diese Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden (§ 249 Abs. 2 S. 1 HGB).

Die Höhe der Rückstellungen wird idR anhand von Erfahrungswerten bestimmt. Anhaltspunkt sind Erfahrungen der vorangegangenen Jahre.

„Die Steuerrückstellungen und sonstigen Rückstellungen sind so bemessen, dass erkennbare Risiken und ungewisse Verpflichtungen berücksichtigt sind. Die Bewertung erfolgt jeweils in Höhe des Erfüllungsbetrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich ist, um künftige Zahlungsverpflichtungen abzudecken. Künftige Preis- und Kostensteigerungen werden berücksichtigt, sofern ausreichende objektive Hinweise für deren Eintritt vorliegen. So beinhalten sie auch empfangene, aber noch nicht abgerechnete Bauleistungen, weil diese Verbindlichkeiten ihrer Höhe nach ungewiss sind.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen werden nur gebildet, soweit deren Nachholung in den Monaten Januar bis März des Folgejahres erfolgt. Außerdem werden unter dieser Bilanzposition für nicht bebaubare Erbbaugrundstücke die abgezinsten künftigen Erbbauzinszahlungen unter Berücksichtigung von Erbbauzinsanpassungen zurückgestellt. Gem. § 253 Abs. 2 HGB werden die von der Bundesbank bekannt gegebenen fristadäquaten Abzinsungssätze entsprechend der Restlaufzeit verwendet.

Die Jubiläumsrückstellungen werden auf Basis versicherungsmathematischer Berechnungen mit dem Zinssatz der Deutschen Bundesbank von 1,60 % für 2020 und einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren abgezinst. Dabei wurden ein Gehaltstrend von jährlich

⁴⁵³ Kursiv sind die für die ROMOWOG zusätzlich aufgenommenen Untergliederungen, Spalten ohne Wert treffen auf die ROMOWOG nicht zu.

3,50 %, jährliche Tarifsteigerungen von 2,50 % und eine Fluktuation von 3,00 % p.a. berücksichtigt.“⁴⁵⁴

An dieser Stelle können in Bezug zur Bilanzpolitik stille Reserven entstehen, wenn die sonstigen Rückstellungen sehr vorsichtig angesetzt werden. 417

Welche Besonderheiten gelten für Pensionsrückstellungen?

418

Gem. § 285 Nr. 24 HGB sind im Anhang Pflichtangaben zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln, zu machen.

Ein Wahlrecht bezüglich des Ansatzes bzw. Nicht-Ansatzes von Pensionsverpflichtungen räumt Art. 28 EGHGB ein. In der Praxis gibt der Gesellschafter idR vor, in welcher Weise von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht wird, um eine Gleichbehandlung aller öffentlichen Unternehmen der Gebietskörperschaft sicherzustellen.

Warum ist der Abzinsungssatz für die Steuerbilanz höher als für die handelsrechtliche Bilanz?

419

Pensionsrückstellungen werden mit ihrem **Barwert** passiviert. Der Barwert drückt aus, wie viel eine bestimmte zukünftige Verpflichtung aus heutiger Sicht wert ist.⁴⁵⁵ Deshalb muss der Wert abgezinst werden. Für die Steuerbilanz gilt dabei ein Zinssatz von mind. 6%, für die handelsrechtliche Bilanz kann ein niedrigerer Zinssatz festgelegt werden. Der höhere Prozentsatz führt dazu, dass nach der Formel ein geringerer Barwert berechnet wird und dadurch auch der Aufwand niedriger ist; durch den niedrigeren Aufwand entsteht relativ ein höherer Gewinn, der Grundlage für die Besteuerung ist. Altersversorgungsverpflichtungen werden mit einem zehnjährigen Durchschnittszinssatz der Deutschen Bundesbank abgezinst (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB).

Üblicherweise wird die Beteiligungsverwaltung für ihre öffentlichen Unternehmen einen einheitlichen Zinssatz vorgeben. Die Höhe des Zinssatzes ist in jedem Fall in der Aufsichtsratssitzung zu thematisieren, weil je nach Umfang der Pensionsrückstellungen ein Prozentpunkt schon eine große Summe ausmachen kann.

Das nachfolgende Beispiel zeigt, welche Angaben bei der Erörterung im Aufsichtsrat für das Verständnis der Höhe der Pensionsrückstellungen thematisiert werden können. Stille Reserven können dadurch entstehen, dass Beschäftigte nicht das regelmäßige Pensionsalter erreichen, etwa weil sie vorzeitig aus dem Unternehmen ausscheiden. Danach wäre dann in der Aufsichtsratssitzung zu fragen. 420

„Rückstellungen für Pensionen werden auf der Grundlage versicherungsmathematischer Berechnung nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Method) unter Berücksichtigung der Richttafeln 2018 G von Prof. Dr. Heubeck bewertet. Sie berücksichtigen sowohl die unternehmensinternen Richtlinien zur betrieblichen Altersversorgung, die durch das RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz 2007 geänderten Zugangsfaktoren als auch das Näherungsverfahren zur Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die Rückstellungen für Pensionen wurden pauschal mit dem von der Deutschen Bundesbank im Dezember 2020 veröffentlichten durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Jahre abgezinst, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 Abs. 2 S. 2 HGB). Dieser Zinssatz beträgt 2,30 % p.a. Bei der Ermittlung der Rückstellungen für Pensionen wurden jährliche Tarifsteigerungen von

⁴⁵⁴ Aus: GB 2020 der SAGA-Unternehmensgruppe S. 48, <https://www.saga.hamburg/unternehmensgruppe/ueber-uns/geschaeftsbericht>.

⁴⁵⁵ → Rn. 399.

2,50 %, ein Karrieretrend von 1,0 % p.a. und Rentensteigerungen von jährlich 2,00 % bzw. 2,50 % sowie eine Fluktuation in Höhe von 3,00 % p.a. zugrunde gelegt.⁴⁵⁶

421 Wann dürfen Rückstellungen aufgelöst werden?

Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§ 249 Abs. 2 S. 2 HGB).

c) Verbindlichkeiten bewerten

422 Beispiel aus der Bilanz der ROMOWOG auf der Grundlage der Gliederungsvorgabe des § 266 HGB:⁴⁵⁷

		Jahr 02 TEUR	Jahr 01 TEUR
C.	Verbindlichkeiten:		
1.	Anleihen		
	davon konvertibel		
2.	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	166.730	177.293
	<i>Verbindlichkeiten gegenüber anderen Kreditgebern</i>	21.777	22.048
3.	erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;	33.616	33.369
4.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.668	1.602
	<i>Verbindlichkeiten aus Vermietung</i>	1.536	1.640
	<i>Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit</i>	1	1
5.	Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel		
6.	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;	87	63
7.	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht		
8.	sonstige Verbindlichkeiten	2.453	1.338
	davon aus Steuern	852	110
	davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	65	85
	Verbindlichkeiten gesamt	227.871	237.356
	Rechnungsabgrenzungsposten	271	316
	Bilanzsumme	373.840	369.239

⁴⁵⁶ Aus: GB 2020 der SAGA-Unternehmensgruppe S. 48, <https://www.saga.hamburg/unternehmensgruppe/ueber-uns/geschaeftsbericht>.

⁴⁵⁷ Kursiv sind die für die ROMOWOG zusätzlich aufgenommenen Untergliederungen, Spalten ohne Wert treffen auf die ROMOWOG nicht zu.

Hinzuweisen ist noch auf den sog. „**davon** ...“-Vermerk. Soweit dieser in den Gliederungsschemata vorgegeben ist, ist dort auszuweisen, in welcher Höhe diese Posten in der dargestellten Gesamtsumme enthalten sind. 423

Zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten müssen **im Anhang** als Pflichtangaben gem. § 285 Nr. 1 HGB gemacht werden:

- der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
- der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten.

Die Angaben sind für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema auszugliedern (§ 285 Nr. 2 HGB).

Mit welchem Wert werden Verbindlichkeiten in der Bilanz passiviert? 424

Die meisten Verbindlichkeiten werden grds. mit ihrem **Nennwert** bzw. Nominalwert, dh den Anschaffungskosten, angesetzt. Abweichungen hiervon, zB bei Währungsverbindlichkeiten, sollten im Aufsichtsrat durch den Abschlussprüfer erläutert werden (vgl. § 256a HGB).

Was ist ein Verbindlichkeitenspiegel? 425

Mit dem Verbindlichkeitenspiegel werden ähnlich wie schon beim Forderungsspiegel (→ Rn. 400) die Verbindlichkeiten **im Anhang** übersichtlich erläutert.

d) Weitere Passivposten abgrenzen

Was sind passive Rechnungsabgrenzungsposten? 426

Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB).

Was sind passive latente Steuern? 427

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer nach näherer Maßgabe des § 274 HGB in der Bilanz anzusetzen.

IV. Gewinn- und Verlustrechnung beurteilen

Beispiel aus der GuV der ROMOWOG auf der Grundlage der Gliederungsvorgabe des § 275 Abs. 2 HGB (Gesamtkostenverfahren):⁴⁵⁸ 428

		Jahr 02 TEUR	Jahr 01 TEUR
1.	Umsatzerlöse		
	<i>aus der Hausbewirtschaftung</i>	82.603	81.436
	<i>aus dem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens</i>	4.728	2.679

⁴⁵⁸ Kursiv sind die für die ROMOWOG zusätzlich aufgenommenen Untergliederungen, Spalten ohne Wert treffen auf die ROMOWOG nicht zu.

	<i>aus Betreuungstätigkeit</i>	4.465	5.274
	<i>aus anderen Lieferungen und Leistungen</i>	226	155
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	1.116	-390
3.	andere aktivierte Eigenleistungen	177	165
4.	sonstige betriebliche Erträge	2.460	2.693
5.	Materialaufwand:		
a)	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren.		
b)	Aufwendungen für bezogene Leistungen		
	<i>Aufwendungen für Hausbewirtschaftung (Betriebskosten, Instandhaltungskosten einschließlich Aufwandsmodernisierung, andere Aufwendungen der Hausbewirtschaftung)</i>	44.796	44.698
	<i>Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke im Anlagevermögen</i>	1.115	700
	<i>Aufwendungen für andere Lieferungen und Leistungen</i>	3.113	3.661
	Rohergebnis	46.752	42.955
6.	Personalaufwand:		
a)	Löhne und Gehälter	4.074	3.967
b)	soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung,	1.400	722
	davon für Altersversorgung	662	5
7.	Abschreibungen:		
a)	auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	9.136	9.367
b)	auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	27	38
8.	sonstige betriebliche Aufwendungen	3.162	2.768
9.	Erträge aus Beteiligungen,	390	343
	davon aus verbundenen Unternehmen		
	<i>Erträge aus Gewinnabführungsverträgen</i>	134	141
10.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,	0	1
	davon aus verbundenen Unternehmen		