

Inge Wulf • René Pollmann

Bilanztraining

Jahres- und Konzernabschluss, Lage- und Nachhaltigkeitsbericht, Grundzüge der IFRS

16. Auflage



HAUFE.



Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

myBook+

Ihr Portal für alle Online-Materialien zum Buch!

Arbeitshilfen, die über ein normales Buch hinaus eine digitale Dimension eröffnen. Je nach Thema Vorlagen, Informationsgrafiken, Tutorials, Videos oder speziell entwickelte Rechner – all das bietet Ihnen die Plattform myBook+.

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Ihren Buchcode ein, um auf die Online-Materialien Ihres Buchs zu gelangen
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+ !



Bilanztraining

Prof. Dr. Inge Wulf, Dr. René Pollmann

Bilanztraining

Jahres- und Konzernabschluss, Lage- und Nachhaltigkeitsbericht, Grundzüge der IFRS

16. aktualisierte und überarbeitete Auflage

Haufe Group
Freiburg · München · Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-17313-8 Bestell-Nr. 01109-0009
ePub: ISBN 978-3-648-17314-5 Bestell-Nr. 01109-0102
ePDF: ISBN 978-3-648-17315-2 Bestell-Nr. 01109-0152

Prof. Dr. Inge Wulf, Dr. René Pollmann

Bilanztraining

16. aktualisierte und überarbeitete Auflage, Dezember 2023

© 2023 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

www.haufe.de

info@haufe.de

Bildnachweis (Cover): © iStock, g-stockstudio

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat: Juliane Sowah

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	11
1 Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung	13
1.1 Funktionen der Rechnungslegung	13
1.2 Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung	18
1.3 Informationsinstrumente der handelsrechtlichen Rechnungslegung	29
1.4 Handelsrechtliche Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten	34
1.5 Steuerrechtliche Einreichungspflichten	43
1.6 Aufgaben und Lösungen	46
1.7 Lernkontrolle	51
2 Grundlagen der Rechnungslegung	53
2.1 Begriffsbestimmungen	53
2.2 Inventur und Inventar	59
2.3 Zusammenhang zwischen Finanzbuchhaltung, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	70
2.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	74
2.5 Aufgaben und Lösungen	88
2.6 Lernkontrolle	92
3 Grundlegende Ansatzvorschriften	93
3.1 Allgemeine Ansatzregelungen	93
3.2 Ansatz von Aktiva	95
3.3 Ansatz von Passiva	102
3.4 Ansatzwahlrechte im Überblick	108
3.5 Aufgaben und Lösungen	108
3.6 Lernkontrolle	113
4 Grundlegende Bewertungsvorschriften	115
4.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze im Überblick	115
4.2 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen	119
4.3 Folgebewertung von Vermögensgegenständen	139
4.4 Bewertung von Schulden zum Erfüllungsbetrag	166
4.5 Bewertungseinheiten	170
4.6 Aufgaben und Lösungen	170
4.7 Lernkontrolle	174
5 Bilanzierung des Anlagevermögens	175
5.1 Strukturierung des Anlagevermögens	175

5.2	Immaterielles Anlagevermögen	179
5.3	Sachanlagevermögen	195
5.4	Finanzanlagevermögen	200
5.5	Bewertung des Anlagevermögens im Überblick	206
5.6	Ausweis des Anlagevermögens	207
5.7	Aufgaben und Lösungen	212
5.8	Lernkontrolle	216
6	Bilanzierung des Umlaufvermögens	217
6.1	Ausweis und Bewertung des Umlaufvermögens	217
6.2	Vorräte	218
6.3	Langfristige Fertigungsaufträge	224
6.4	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	227
6.5	Wertpapiere des Umlaufvermögens	231
6.6	Liquide Mittel	233
6.7	Ausweis und Bewertung des Umlaufvermögens im Überblick	233
6.8	Aufgaben und Lösungen	235
6.9	Lernkontrolle	238
7	Bilanzierung der Passiva	239
7.1	Verbindlichkeiten	239
7.2	Rückstellungen	247
7.3	Sonderposten mit Rücklageanteil	269
7.4	Eigenkapital	271
7.5	Aufgaben und Lösungen	281
7.6	Lernkontrolle	283
8	Spezielle Sachverhalte der Rechnungslegung	285
8.1	Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungen	285
8.2	Leasing	288
8.3	Derivative Finanzinstrumente	292
8.4	Latente Steuern	304
8.5	Haftungsverhältnisse, außerbilanzielle Geschäfte	311
8.6	Aufgaben und Lösungen	312
8.7	Lernkontrolle	316
9	Bestandteile der Rechnungslegung	319
9.1	Bilanz	319
9.2	Gewinn- und Verlustrechnung	322
9.3	Anhang	329
9.4	Segmentberichterstattung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel	332
9.5	Lagebericht	333

9.6	Aufgaben und Lösungen	339
9.7	Lernkontrolle	342
10	Nachhaltigkeitsberichterstattung	343
10.1	Entwicklungsstadien zur europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung	343
10.2	Berichtspflichtige Unternehmen, Verortung, Offenlegung und Prüfung	350
10.3	Verwendung europäischer Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	354
10.4	Anforderungen an den Nachhaltigkeitsbericht	357
10.5	Lernkontrolle	365
11	Grundsachverhalte der Konzernabschlussstellung	367
11.1	Notwendigkeit der Konzernrechnungslegung	367
11.2	Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	369
11.3	Abgrenzung des Konsolidierungskreises	373
11.4	Vereinheitlichung von Ansatz, Bewertung, Ausweis und Stichtag	378
11.5	Währungsumrechnung	383
11.6	Konsolidierungsbereiche	387
11.7	Aufgaben und Lösungen	403
11.8	Lernkontrolle	407
12	Grundsachverhalte der IFRS	409
12.1	Entwicklung der IFRS und rechtliche Verankerung im HGB	409
12.2	Durchsetzung der IFRS und Verankerung im HGB	413
12.3	Rahmenkonzept der IFRS	415
12.4	Ansatz und Bewertung nach IFRS	422
12.5	Bestandteile des IFRS-Abschlusses	428
12.6	Zentrale inhaltliche Unterschiede und Unvereinbarkeiten zwischen HGB und IFRS	431
12.7	Aufgaben und Lösungen	436
12.8	Lernkontrolle	440
	Lösungen zu den Lernkontrollen	441
	Literatur	451
	Gesetze, Richtlinien, Verordnungen	457
	Aufstellung der Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)	459
	Aufstellung der International Financial Reporting Standards (IFRS)	461
	Stichwortverzeichnis	463

Vorwort

Die Bilanzierung hat die Aufgabe, das Unternehmen in einem Jahresabschluss abzubilden, der handelsrechtlich für Kapitalgesellschaften unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat. Die Stakeholder des Unternehmens sind an entsprechenden Informationen über die wirtschaftliche Lage und deren Entwicklung interessiert. Deren Interessenslage beschränkt sich jedoch nicht nur auf die primär quantitative Abbildung im Jahres- oder Konzernabschluss, sondern erstreckt sich zunehmend auch auf nachhaltigkeitsbezogene Informationen, insbesondere betreffend Umwelt- und Sozialthemen, um nichtfinanzielle Leistungen von Unternehmen unter Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten bewerten zu können.

Das Buch erläutert zentrale Fragen zur Erstellung eines Jahres- und Konzernabschlusses nach HGB in gebotener Breite und Tiefe. Darüber hinaus vermitteln die Ausführungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie ein komprimierter Überblick zur Bilanzierung nach IFRS ein breites Grundverständnis. Bei der Bearbeitung der Themen helfen vor allem die Veranschaulichungen durch zahlreiche Übersichten und Beispiele sowie die zielgerichteten Übungsaufgaben und Lernkontrollfragen. Zentrale Inhalte werden zudem durch Praxisbeispiele konkretisiert. Ergänzend können Sie mit den digitalen Extras Ihr erlerntes Wissen weiter festigen.

Die Rechnungslegung ist in den letzten Jahren durch einen dynamischen Änderungsprozess gekennzeichnet. So wurde die 12. Auflage auf der Basis des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) völlig neu verfasst. In der 13. Auflage sind inzwischen erschienene Verlautbarungen zur Auslegung des BilMoG berücksichtigt sowie zahlreiche ergänzende Aufgaben eingefügt worden. Die 14. Auflage ergänzte die erneut grundlegend überarbeiteten Ausführungen noch konsequenter um Hinweise auf steuerrechtliche Abweichungen und wurde um ein Kapitel zu den Grundsachverhalten nach IFRS ergänzt. Zudem wurde die Entwurfsfassung des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) mit eingearbeitet. Weiterhin wurde in der überarbeiteten 15. Auflage insbesondere das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) eingearbeitet. In der jetzt vorliegenden 16. Auflage erfolgten umfassende Überarbeitungen und Ergänzungen sowie eine inhaltliche Erweiterung um das Thema der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die stufenweise ab dem Geschäftsjahr 2024 verpflichtend zu erstellen ist. Für große Kapitalgesellschaften gelten die Vorgaben bereits ab dem Geschäftsjahr 2025. Die hervorragenden Ausführungen von Herrn Dr. Schmidt, dessen erfolgreiches Buch wir seit der 11. Auflage freundlicherweise weiterführen dürfen, waren uns eine gute Vorlage. Mit der 16. Auflage gab es einen Autorenwechsel: Herr Prof. Dr. Müller hat seine Co-Autorenschaft an Herrn Dr. Pollmann übertragen.

Das Buch richtet sich an Studierende vor allem der Betriebswirtschaftslehre, des Wirtschaftsingenieurwesens, der Wirtschaftsinformatik, der Volkswirtschaftslehre und der Rechtswissenschaften, die an einer grundlegenden Einführung in die Rechnungslegung, Nachhaltigkeitsberichterstattung, Konzernabschlussstellung und internationale Rechnungslegung interessiert sind. Die Themen behandeln den relevanten Lehrstoff, der an Universitäten, Hochschulen Berufsakademien wie auch Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien im Bachelorstudiengang wie auch an Weiterbildungseinrichtungen vermittelt wird. Außerdem eignet sich das Buch für Praktiker des Rechnungswesens, die entweder eine Einführung in die behandelten Themenbereiche suchen oder ihre Kenntnisse auffrischen und/oder vertiefen wollen.

Die umfangreichen Aktualisierungen wären ohne den engagierten Einsatz von Mitarbeitern nicht möglich gewesen. Daher danken wir besonders den wissenschaftlichen Mitarbeitern Tim Friedrich (M.Sc.) und Lucas Kirste (M.Sc.) für ihre hervorragende Unterstützung bei der Erstellung der Neuauflage. Zudem gebührt unser Dank der Produktmanagerin, Frau Kathrin Menzel-Salpietro, und der Lektorin, Frau Juliane Sowah, für die außerordentlich gute Zusammenarbeit.

Verbesserungsvorschläge oder Anregungen jeder Art nehmen wir dankend entgegen.

Clausthal-Zellerfeld/Düsseldorf, im November 2023

*Inge Wulf
René Pollmann*

1 Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung

Nach Durcharbeiten dieses Kapitels

- kennen Sie die Bedeutung und die Funktionen der Rechnungslegung.
- sind Sie mit den rechtlichen Grundlagen zur Buchführungspflicht vertraut.
- wissen Sie, dass Kaufleute zur Buchführung verpflichtet sind.
- können Sie den Unterschied zwischen Ist-, Kann- und Formkaufmann erläutern.
- haben Sie die Bedeutung von Handels- und Steuerbilanz verinnerlicht.
- haben Sie einen Überblick über die Informationsinstrumente der Rechnungslegung.
- ist Ihnen die Gliederung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften bekannt.
- können Sie Beispiele für Bilanzposten der Aktiv- und Passivseite (Vermögen und Kapital) benennen und diese hinsichtlich Liquiditätsnähe bzw. Fälligkeit ordnen.
- wissen Sie, wie die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung strukturiert sind.
- können Sie eine Einteilung von Unternehmen in die Größenklassen vornehmen und größenabhängige Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften benennen.

1.1 Funktionen der Rechnungslegung

Unter den Begriff der **Rechnungslegung** werden alle verpflichtenden (und ggf. freiwilligen) primär monetären, also mit Geldeinheiten bezifferten Abbildungen von Unternehmen gefasst, die an externe Adressaten – wie Anteilseigner, Fremdkapitalgeber, Steuerbehörden usw. – gerichtet sind. Die Daten stammen aus dem Rechnungswesen, wobei die Rechnungslegung auch als externes Rechnungswesen bezeichnet wird. Dem internen Rechnungswesen werden Instrumente wie die Kosten- und Leistungs- (Erlös-)Rechnung zugerechnet, die primär der Unterstützung der Unternehmensführung mit Blick auf Entscheidungen oder Verhaltensbeeinflussungen dienen. Die Abgrenzung verliert an Trennschärfe, weil auch die externen Daten für die zielorientierte Steuerung von Unternehmen relevant sind und das interne Rechnungswesen ebenfalls umfangreiche Daten für die Rechnungslegung liefern muss.

In Deutschland ist die pflichtgemäße Rechnungslegung primär im Handelsgesetz geregelt; hinzukommen ergänzend oder mit entsprechenden Verweisen die steuerrechtlichen Vorschriften (insbesondere in den §§ 4 – 7 EStG) sowie börsenzugangs-, rechtsform-, größen- oder branchenspezifische Regelungen, bspw. für Kreditinstitute, die bei der Bilanzaufstellung u. a. das Gliederungsschema des Formblatts 1 der

Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung (RechKredV) berücksichtigen müssen, oder für Krankenhäuser, die auch den Rechnungslegungspflichten nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) unterliegen.

Im Zentrum der pflichtgemäßen Rechnungslegung steht der ordentliche **Jahresabschluss**. Der Jahresabschluss ist bei Unternehmen, die an einem geregelten Kapitalmarkt innerhalb der EU (§ 2 Abs. 11 WpHG) gehandelt werden, gem. WpHG um eine ordentliche unterjährige Berichterstattung in Form eines Halbjahresfinanzberichts und zweier Zwischenberichte zu ergänzen ist. Hinzu kommt eine Fülle von Rechnungen, die aufgrund spezieller Anlässe, wie z. B. Umwandlungen oder Liquidationen, zu erstellen sind.

Das Handelsrecht erklärt an keiner Stelle explizit das Ziel oder das Zielsystem der Jahresabschlusserstellung. Abgeleitet aus den Generalnormen in § 238 Abs. 1 S. 1 u. 2 HGB (Generalnorm für die Buchführung), § 243 Abs. 1 HGB (Generalnorm für den Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften) sowie § 264 Abs. 2 S. 1 HGB (Generalnorm für Kapitalgesellschaften) werden traditionell

- die Dokumentation der Geschäftsvorfälle,
- die Gewinnermittlungsfunktion für die Ausschüttungs- und Steuerbemessung (Letzteres jedoch nur unter Beachtung weiterer steuerrechtlicher Regelungen) und
- die Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung gegenüber den am Unternehmen beteiligten Gruppen

als Hauptaufgaben des Jahresabschlusses angesehen.

Die **Dokumentationsfunktion** kann aus § 238 Abs. 1 HGB abgeleitet werden. Danach ist jeder Kaufmann¹ verpflichtet, »Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.« In diesem Sinne ist unter Dokumentation zum einen die Buchführungspflicht, die ein übersichtliches, vollständiges, richtiges und systematisches Aufschreiben und Festhalten von Geschäftsvorfällen erfordert, zu subsumieren. Zum anderen erfüllt die Dokumentation eine präventive Wirkung als Beweisfunktion, weil Unterschlagungen (dolose Handlungen) durch das Management aufgrund der Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen verhindert oder zumindest erschwert werden. Die Aufzeichnungen können zur Beweissicherung im Streitfall herangezogen werden.² Insbesondere die

1 Nach § 241a HGB existiert für Kleinunternehmen von Einzelkaufleuten eine Befreiung von der Buchführungspflicht.

2 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 92 f.

strafrechtlichen Vorschriften verdeutlichen die Dokumentationsfunktion des Jahresabschlusses (§§ 283 u. 283 b StGB).

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung wird unter anderem der **Gewinn ermittelt, der die Basis für die Bemessung der Besteuerung und der Ausschüttungen** an Gesellschafter und Aktionäre bildet (**Gewinnermittlungsfunktion**). Vor allem bei Kapitalgesellschaften muss aufgrund der Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen zum Schutze der Gläubiger sichergestellt sein, dass die Haftungssubstanz nicht durch Ausschüttungen verringert wird, die über den Bilanzgewinn hinausgehen. Aus diesem Grunde bestehen Ausschüttungssperren bei Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei Aktivierung latenter Steuern und bei Aktivierung von Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB, die der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen dienen (§ 268 Abs. 8 HGB), sowie bei bestimmten phasengleich vereinnahmten Gewinnen aus Beteiligungen (§ 272 Abs. 5 HGB).³ Unter Beachtung der latenten Steuerwirkungen soll so der Ausschüttung von noch nicht realisierten Gewinnen vorgebeugt werden.

Der Jahresabschluss ist ein Instrument, mit dessen Hilfe die Höhe des Gewinns nach allgemein verbindlichen Normen unter Beachtung **der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)**⁴ ermittelt wird. Dabei ist zu beachten, dass sich viele Sachverhalte der **Bilanzierung einer objektiven Abbildung entziehen**. Insbesondere bei der Bewertung kommt ein hohes Maß an Subjektivität in die Bilanzierung, da viele Sachverhalte eingeschätzt werden müssen (Ist der Vermögensgegenstand noch werthaltig? Wie lange können abnutzbare Anlagen wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden? Muss für den Prozess eine Rückstellung gebildet werden und wie hoch wird der Schaden sein? ...). Die verbindlichen Normen sind daher als Leitlinien zu verstehen, die zumindest für eine hinreichende Objektivierung der Abbildungen sorgen sollen. »Richtig« kann ein Sachverhalt des Jahresabschlusses somit primär nur bezüglich der angewendeten Abbildungsnormen sein. Zum Zwecke der Sicherung des Unternehmensbestandes erfolgt die Gewinnermittlung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und unter Beachtung von Liquiditäts- und Substanzerhaltungsrestriktionen. Damit sorgen die handelsrechtlichen Normen dafür, dass die Entscheidungsspielräume für die Abbildung deutlich in Richtung einer eher das Jahresergebnis mindernde Wiedergabe der Realität eingegrenzt werden.

Das Problem, welcher Gewinn entnommen werden darf, steht im Mittelpunkt der **Unternehmenserhaltungskonzeptionen**. Inzwischen wurden verschiedene Konzepte wie die Nominalkapitalerhaltung, die Realkapitalerhaltung und die Substanz-

³ Vgl. Müller/Mühlbauer, StuB 2015, S. 691–697.

⁴ Vgl. das Kapitel 2.4 »Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)«.

erhaltung entwickelt.⁵ Im HGB wird formal die Nominalkapitalerhaltung verfolgt, die aber in Kombination mit dem Vorsichtsprinzip in Zeiten steigender Preise im Ergebnis in Richtung einer Realkapitalerhaltung tendiert, da im Durchschnitt Aufwendungen früher und Erträge später berücksichtigt werden, als sie realistisch zu erwarten sind. Somit entsteht eine im Unternehmen verbleibende stille Reserve, die zum Ausgleich der Preissteigerungen und damit zur realen Kapitalerhaltung eingesetzt werden kann.

Während Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften wegen der Vollhaftung auch mit dem Privatvermögen zumindest eines der Gesellschafter (Komplementär der KG) frei in ihren Entscheidungen bezüglich der Ausschüttungen sind, bestehen für **Kapitalgesellschaften** rechtsformspezifische Ausschüttungsregelungen, die bei Aktiengesellschaften in den §§ 58 u. 150 AktG und bei GmbHs in den §§ 29 u. 30 GmbHG verankert sind. So besteht die Pflicht, jährlich bestimmte Beträge des Jahresergebnisses in die gesetzlichen Rücklagen zu überführen. Außerdem ist vorgeschrieben, dass vor einer Auflösung der Gesellschaft nur der Bilanzgewinn ausgeschüttet werden darf; der Bilanzgewinn ist der nach Rücklagenbildung/ -auflösung und Gewinn-/Verlustvorträgen verbleibende Jahresüberschuss.

Dementsprechend steht einer **Mindestausschüttung** als Ausschüttungssicherung zum Zwecke des Gesellschafterschutzes eine Höchstausschüttung als Ausschüttungsbegrenzung zum Zwecke des Gläubigerschutzes gegenüber. Es wird somit als erforderlich angesehen, dass die Eigentümer bei entsprechender Erfolgslage des Unternehmens eine angemessene Gewinnausschüttung erhalten, womit einerseits dem Jahresabschluss die Aufgabe zukommt, die Gesellschafter gegen willkürliche Gewinnkürzungen und -einbehaltungen abzusichern. Andererseits kommt dem Jahresabschluss auch die Aufgabe zu, gläubigergefährdende Ausschüttungen, die das Mindesthaftungskapital verringern könnten, zu verhindern, weil die Haftung der Eigentümer gegenüber den Gläubigern bei Kapitalgesellschaften auf das Haftungskapital beschränkt ist.

Die handelsrechtliche Gewinnfeststellung im Einzelabschluss ist aufgrund des sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatzes** gem. § 5 Abs. 1 EStG – vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen und der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts (Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips) – die Basis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung zur Bestimmung der an den Fiskus zu leistenden Zahlungen. Die Gewinnfeststellungsfunktion des Jahresabschlusses dient daher auch den Zwecken der Besteuerung.⁶

Die **Rechenschaftslegung** ergibt sich gem. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB aus der Pflicht des Kaufmanns, die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Ebenso ist der Kauf-

5 Vgl. ausführlich Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 1354–1389.

6 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 100 ff.

mann gem. § 242 HGB verpflichtet, regelmäßig eine Bilanz als »einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss« (Abs. 1) aufzustellen. Die Rechenschaftslegung der Unternehmensführung erfolgt zum einen gegenüber sich selbst und zum anderen – allerdings rechtsformspezifisch höchst unterschiedlich ausgestaltet – gegenüber Dritten (Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit). Die Rechenschaft der Unternehmensführung vor sich selbst dient der Kontrolle getroffener Entscheidungen und hilft bei der weiteren Entscheidungsbildung (**Selbstinformation**). Der gesetzlich vorgeschriebene Zwang zur Rechnungslegung soll im Sinne des Gläubigerschutzes verhindern, dass der Kaufmann durch unzureichende Informationen über Schuldendeckungsmöglichkeiten in Zahlungsschwierigkeiten gerät. Die Rechnungslegung ist mit der Informationsfunktion verbunden. Die mit dem Jahresabschluss präsentierten Informationen geben vor allem Kapitalgebern Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel.

Dokumentation	Gewinnermittlung	Rechenschaft
<p>Buchführungspflicht: übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle.</p> <p>Beweisfunktion: Dolose Handlungen werden durch Dokumentation der realen Sachverhalte verhindert oder zumindest erschwert</p>	<p>(auch Zahlungsbemessung)</p> <p>Kapitalerhaltung zur Sicherung des Unternehmensbestandes</p> <p>Ausschüttungsbemessungsfunktion Mindestausschüttung/Ausschüttungssicherung: Gesellschafterschutz Höchstausschüttung/Ausschüttungsbegrenzung: Gläubigerschutz</p> <p>Handelsrechtlicher Jahresabschluss (nur der Einzelabschluss!) ist Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (Maßgeblichkeitsgrundsatz) und dient auch den Zwecken der Besteuerung</p>	<p>(auch Informationsfunktion)</p> <p>Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten (anvertrauten) Mittel</p> <p>Rechenschaft gegenüber sich selbst (Selbstinformation)</p> <p>Rechenschaft gegenüber Dritten, wie z. B. Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und Öffentlichkeit (Drittinformation)</p>

Abb. 1 – 1: Funktionen der Rechnungslegung im Überblick

Aufgrund der Vielfalt der am Unternehmen partizipierenden und interessierten Gruppen kann nur ein gesetzlich normierter Jahresabschluss eine zufriedenstellende Abwägung der zum Teil gegensätzlichen Interessen gewährleisten. Da der Jahresabschluss prinzipiell einen für alle Interessenten befriedigenden Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens geben soll, wird der handelsrechtliche Jahresabschluss zu einem gesetzlich vorgesehenen Informationskom-

promiss zwischen den verschiedenen am Unternehmen interessierten Gruppen.⁷ Das verdeutlicht die folgende Abbildung:

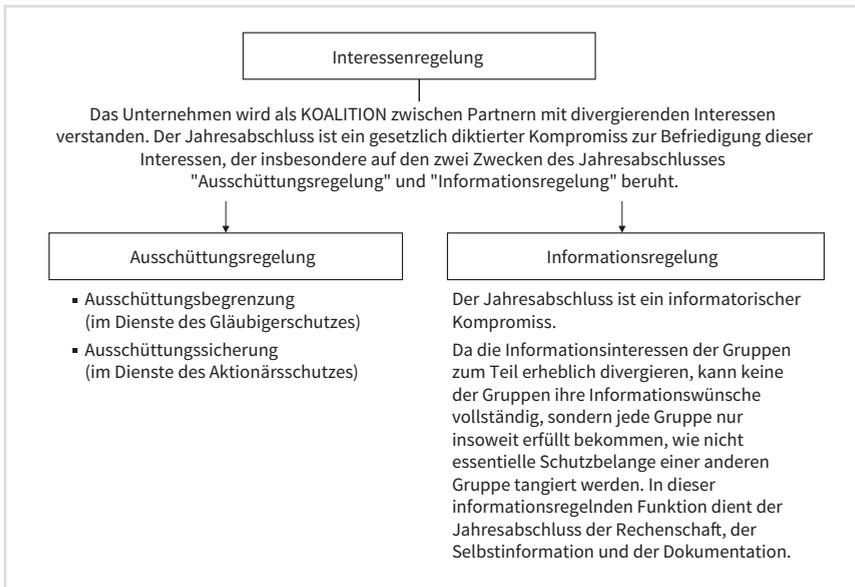


Abb. 1 – 2: System der Jahresabschlusszwecke

Trotz der durch den Kompromisscharakter bedingten Aussagebegrenzungen ist der Jahresabschluss ein zentrales, für viele Gruppen sogar das zentrale Instrument zur Unterrichtung über die wirtschaftliche Lage von Unternehmen. Er kann daher auch als eine Art Visitenkarte des Unternehmens bezeichnet werden.

1.2 Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung

1.2.1 Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist zunächst **jeder Kaufmann** verpflichtet, Bücher zu führen und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Kaufmann im Sinne des HGB ist jede Person, die ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder **Gewerbebetrieb**, der nach Art oder Umfang einen **in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb**, d. h. eine **kaufmännische Organisation**, erfordert. Anhaltspunkte einer kaufmännischen Organisation können bspw. die Höhe der erzielten Umsatzerlöse, die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer, die Vielfalt der herge-

⁷ Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 20.

stellten und verkauften Erzeugnisse, die Höhe des Betriebsvermögens oder Art und Umfang der Geschäftsvorfälle darstellen (Beispiel: Buchhandlung mit 10 Angestellten und eigener Buchhaltung). Die Definition eines Gewerbebetriebs ist nicht explizit im HGB aufgeführt. Wie auch in anderen Fällen der Bilanzierung geben steuerrechtliche Regelungen hier wichtige Hinweise. Nach § 15 Abs. 3 EStG wird ein Gewerbebetrieb definiert als eine selbstständige, auf Dauer angelegte Tätigkeit mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, es sei denn, es liegt die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder die Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbstständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) vor.

Die gewerbliche Tätigkeit ist vor allem von der **selbstständigen freiberuflichen Tätigkeit** abzugrenzen. Gemäß § 18 EStG zählen zur **selbstständigen Tätigkeit**:

1. Freiberufler:
 - selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten,
 - die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe,
2. staatliche Lotteriebetreiber (sonst nicht gewerblich),
3. sonstige selbstständige Arbeiten (Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsratsmitglieder),
4. Veräußerungsgewinne aus selbstständiger Arbeit.

Von der Buchführungspflicht sind grundsätzlich **Kleingewerbetreibende** befreit. Sie haben nachzuweisen, dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist (Beispiel: Copy-Shop mit Eigentümerin und zwei studentischen Mitarbeitern auf 400-EUR-Basis). Die Beurteilung erfolgt nach der Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse unter Anwendung der folgenden möglichen Kriterien:

- Art der gewerblichen Tätigkeit,
- Zahl der Beschäftigten,
- Vielfalt der Geschäftsvorfälle und -beziehungen,
- Höhe des Umsatzes und des Anlage-/Betriebskapitals.

Land- und Forstwirte, Freiberufler und Kleingewerbetreibende sind grundsätzlich keine Gewerbetreibenden und somit keine Kaufleute (**Nichtkaufmann**) nach § 1 HGB. Sie sind deshalb nicht handelsrechtlich buchführungspflichtig. Während diese Personengruppen **Nichtkaufleute** sind, handelt es sich bei den Gewerbetreibenden, bei denen

eine kaufmännische Organisation erforderlich ist, um **Istkaufleute**. Bei Istkaufleuten ist ein Eintrag ins Handelsregister gem. § 29 HGB verpflichtend; der Eintrag hat jedoch nur **deklaratorischen** Charakter. Demgegenüber können sich Land-/Forstwirte oder Gewerbetreibende ohne kaufmännische Organisation freiwillig und widerrufbar ins Handelsregister eintragen lassen; ihre Eintragung ist **konstitutiv**, d.h. rechtserzeugend. Da sie erst kraft Eintragung ins Handelsregister als Kaufleute gelten, handelt es sich um **Kannkaufleute**. Darüber hinaus existieren **Formkaufleute**, die kraft Rechtsform als Kaufleute gelten (§ 6 HGB); dazu zählen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.⁸ Ausnahmen nach § 241a HGB (Unterschreiten von Schwellenwerten) greifen hier nicht.

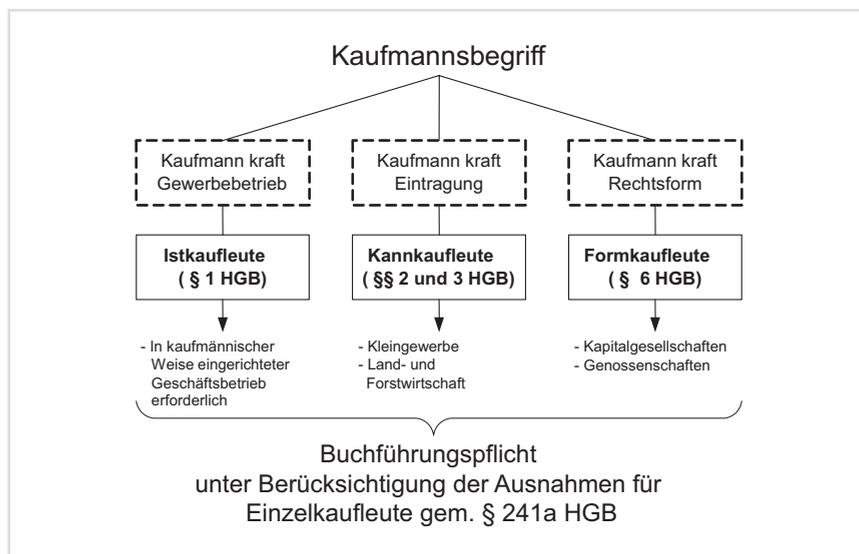


Abb. 1 – 3: Kaufmannseigenschaften⁹

Zur Abmilderung dieser wenig trennscharfen Einteilung hat der Gesetzgeber **Erleichterungen für bestimmte Einzelkaufleute im HGB verankert**. Konkret sind **Kleinstunternehmen** von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars befreit und müssen die Vorschriften der §§ 238 – 241 HGB nicht anwenden, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 EUR Umsatzerlöse und 60.000 EUR Jahresüberschuss¹⁰ aufweisen (§ 241a HGB). Dennoch haben diese Unternehmen für Zwecke der Gewinnermittlung und zur Beweiserbringung bei Rechtsstreitigkeiten faktisch zumindest einen rudimentären Jahresabschluss aufzustellen, sodass die Geschäftsvorfälle geordnet zu erfassen und

8 Vgl. Möller/Hüfner, Buchführung und Finanzberichte, S. 49–50.

9 Vgl. Coenenberg/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 48.

10 Die Werte wurden mit dem Bürokratieentlastungsgesetz von 500.000 EUR Umsatzerlöse und 50.000 EUR Jahresüberschuss ab dem Geschäftsjahr 2016 hochgesetzt, BGBl I 2015, S. 1400.

nachzuweisen sind. Zudem können steuerrechtliche Buchführungspflichten greifen, da die Kriterien für die Befreiung nicht deckungsgleich formuliert sind.¹¹

1.2.2 Steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

Eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke resultiert aus den Bestimmungen der Abgabenordnung. Nach § 140 AO ist die steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht zunächst an andere Gesetze gekoppelt; das wird als abgeleitete (**derivative**) **Buchführungspflicht** bezeichnet.

Darüber hinaus sind gem. § 141 AO Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte auch dann buchführungspflichtig (**originäre Buchführungspflicht**), wenn eine der folgenden Grenzen überschritten ist:

- Umsatz größer als 600.000 EUR p. a. oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert größer als 25.000 EUR oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb größer als 60.000 EUR oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft größer als 60.000 EUR im Kalenderjahr.

Durch die Bestimmungen des § 141 AO wird der Kreis der zur Buchführung und zum Erstellen von Jahresabschlüssen verpflichteten Personen auch auf Nicht-Kaufleute, die die genannten Größenkategorien überschreiten, ausgedehnt. Diese originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht gilt aber nicht für Freiberufler.¹²

Beispiel

In den folgenden Fällen ist zu prüfen, ob für die Personen eine Buchführungspflicht vorliegt oder nicht

1. Sarah Probst betreibt ein Großhandelsunternehmen für Wäschereibedarf in Varel. Sie beschäftigt insgesamt 17 Arbeitnehmer, von denen zwei für die eigene kaufmännische Organisation zuständig sind. Der jährliche Umsatz des Unternehmens beträgt ca. 600.000 EUR.

→ Sarah Probst betreibt einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Indiz hierfür ist die Größe des Unternehmens, insbesondere der Geschäftsumfang (Umsatz, Zahl der Arbeitnehmer). Somit betreibt sie ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB. Dadurch ist sie ein Kaufmann im Sinne des § 1 HGB

11 Vgl. Graf, in: Bertram/Kessler/Müller (Hrsg.): Haufe-HGB-Kommentar, § 241a, Rz. 3.

12 Vgl. Coenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 50.

(Istkaufmann). Frau Probst ist deshalb nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.

2. Lukas Braun betreibt einen Kiosk in Wiefelstede. Er beschäftigt eine Aushilfskraft. Sein Gewinn beträgt jedes Jahr ca. 65.000 EUR. Herr Braun spielt mit dem Gedanken, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen.
 - Der Kiosk des Herrn Braun ist zwar ein Gewerbebetrieb, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit erfordern jedoch keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Herr Braun besitzt somit kein Handelsgewerbe; er ist ein Kleingewerbetreibender. Somit ist er nach § 238 HGB nicht buchführungspflichtig. Da er jedoch die Gewinngrenze des § 141 AO überschreitet, ist Herr Braun steuerrechtlich buchführungspflichtig. Sollte er sein Unternehmen in das Handelsregister eintragen lassen, wäre er ab der Eintragung ein (Kann-)Kaufmann. Er wäre dann nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.
3. Maike B. ist eine selbstständige Tierärztin. Sie betreibt eine Praxis in Starnberg. Der Jahresumsatz beträgt ca. 800.000 EUR, der Gewinn liegt bei rund 100.000 EUR. Sie beschäftigt einen angestellten Tierarzt und zwei weitere Arbeitnehmerinnen ganztätig, von denen eine ausschließlich für die kaufmännische Büroorganisation zuständig ist.
 - Maike B. betreibt keinen Gewerbebetrieb, sondern eine freiberufliche Tierarztpraxis. Sie ist deshalb weder nach Handels- noch nach Steuerrecht buchführungspflichtig.

Auch wenn keine handels- oder steuerrechtliche Buchführungspflicht vorliegt, ist für die Bemessung der Steuerzahlungen eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, was ebenfalls mit einer rudimentären Buchführung und mit Dokumentationspflichten verbunden ist.

1.2.3 Kopplung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz

In Deutschland sind Handels- und Steuerbilanz eng miteinander verbunden. In § 5 Abs. 1 EStG ist der sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz** kodifiziert: »Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, [...] ist für den Abschluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist [...].« Hieraus folgt, dass für die steuerliche Rechnungslegung im Prinzip die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gelten (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Diese Maßgeblichkeit wird durch die Vorschriften in § 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 – 5 EStG in wesentlichen Teilen hinfällig. In § 5 Abs. 2 – 5 EStG ist kodifiziert, dass in vielen Fällen von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende spezielle steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung verpflichtend sind (**Durchbrechung der Maßgeblichkeit**). Das betrifft u.a. die handelsrechtlichen Wahlrechte, die im Steuerrecht nicht übernommen werden (z.B. die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens). Aus handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten wird überwiegend ein steuerliches Aktivierungsverbot (selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens). Für das Disagio gilt steuerrechtlich ein Aktivierungsgebot. Aus handelsrechtlichen Passivierungswahlrechten wird ein steuerliches Passivierungsverbot, wie etwa bei Nichtansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen (Art. 28 EGHGB).

Sofern steuerrechtliche Wahlrechte bestehen, können diese in bestimmten Fällen unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung ausgeübt werden (sog. Wahlrechtsvorbehalt). Wird in entsprechenden Ausnahmefällen steuerrechtlich ein anderer Ansatz gewählt, wird von sog. **eingeschränkter Maßgeblichkeit** gesprochen, da eine Abweichung möglich, aber nicht zwingend ist.

Die **umgekehrte Maßgeblichkeit** wurde mit dem BilMoG aufgehoben, sodass rein steuerrechtlich motivierte Regelungen nicht mehr in das Handelsrecht eingehen. Dementsprechend sind die in diesem Zusammenhang stehenden handelsrechtlichen Vorschriften (§ 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279 Abs. 2, § 280 Abs. 1, §§ 281, 285 S. 1 Nr. 5 HGB a. F.) aufgehoben oder geändert worden. Korrespondierend ist § 5 Abs. 1 EStG geändert worden. Durch die vom Gesetzgeber sehr weiche Ausgestaltung des Übergangs auf die neue Rechtslage gelten Teile dieser Vorschriften für Altfälle jedoch weiter, soweit gem. Art. 67 Abs. 3 u. 4 EGHGB die Unternehmen sich bei der Erstanwendung des BilMoG für die Beibehaltung der Altfälle entschieden haben.

Viele kleinere und mittlere Betriebe bzw. Nicht-Kapitalgesellschaften streben das Erstellen nur einer Bilanz an, die gleichzeitig für handels- und steuerrechtliche Zwecke genutzt wird. Deshalb werden die handelsrechtlichen Vorschriften bei einer großen Anzahl von Unternehmen von vornherein an die entsprechenden steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften angepasst, soweit es das Handelsrecht erlaubt. Gelingt das, wird gemeinhin von einer **Einheitsbilanz** gesprochen. Allerdings zementieren die Änderungen von Handels- und Steuerrecht in den letzten Jahren eher die Trennung der Rechenwerke, sodass es nur noch in wenigen Fällen möglich sein wird, eine Einheitsbilanz zu erstellen. Durch die Handelsrechtsvorschriften der §§ 238 ff. HGB und die Vorschriften des § 5 EStG ist die handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung für Vollkaufleute festgelegt.

1.2.4 Aufbau der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften

Das deutsche Bilanzrecht wurde als Folge entsprechender Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaft durch das am 19.12.1985 verabschiedete Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) strukturell und inhaltlich wesentlich reformiert. Das BiRiLiG ist auf die inzwischen aufgehobene 4. (Bilanzrichtlinie) und 7. (Konzernbilanzrichtlinie) EG-Richtlinie zurückzuführen. Änderungen dieser Richtlinien haben in der Folge zu vielen Anpassungen des HGB geführt, die über entsprechende Artikelgesetze vorgenommen wurden; wobei die grundsätzliche Struktur des **Handelsbilanzrechts** jedoch nicht wesentlich verändert wurde. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, das HGB stärker in Richtung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften verschoben. Am 29.06.2013 wurde die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34 veröffentlicht, die die beiden vorherigen Richtlinien zusammenführt und einen weiteren Vorstoß in Richtung einer stärkeren Harmonisierung der europäischen Rechnungslegungsnormen unternimmt. Die daraus resultierenden Änderungsnotwendigkeiten wurden vom deutschen Gesetzgeber mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.07.2015 in das HGB mit überwiegendem Erstanwendungszeitpunkt für die nach dem 31.12.2015 beginnenden Geschäftsjahre übernommen. Zudem können sich Sachverhalte mit Relevanz für die Rechnungslegung auch aus weiteren Gesetzen wie z. B. dem Aktiengesetz, dem GmbH-Gesetz, dem Genossenschaftsgesetz usw. ergeben.

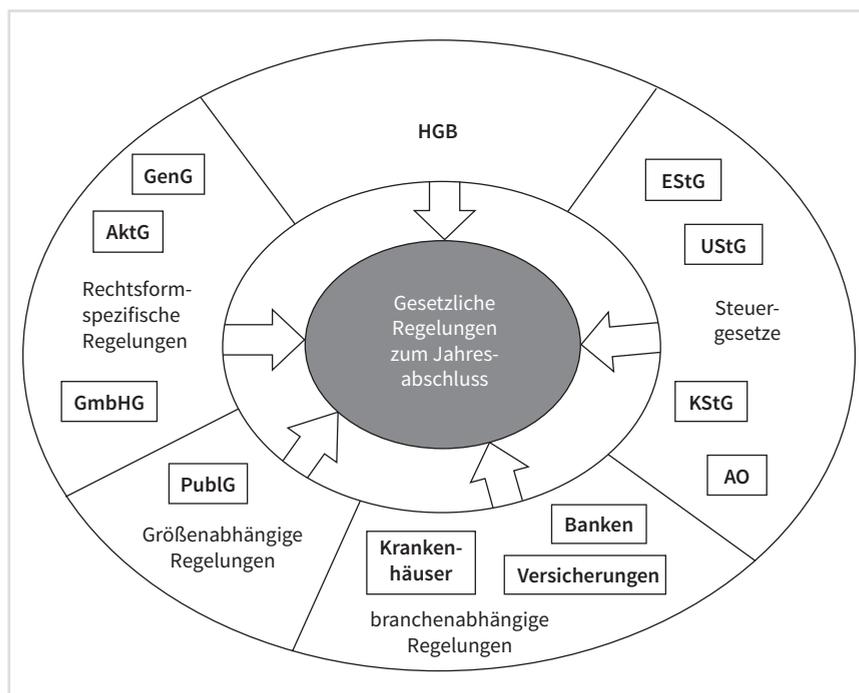


Abb. 1 – 4: Gesetzliche Regelungen zur Rechnungslegung im Überblick

Das Handelsbilanzrecht ist im Dritten Buch des HGB (Rechnungslegungsbuch) kodifiziert. Hier sind die Vorschriften grundsätzlich in Schichten gestuft:

- Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263 HGB),
- ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264–335c HGB),
- ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften (§§ 336–339 HGB),
- ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (§§ 340–342p HGB) und
- Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat (§§ 342q, 342r HGB).

Einen Überblick über die Unterabschnitte und Titel vermittelt die folgende Abbildung:

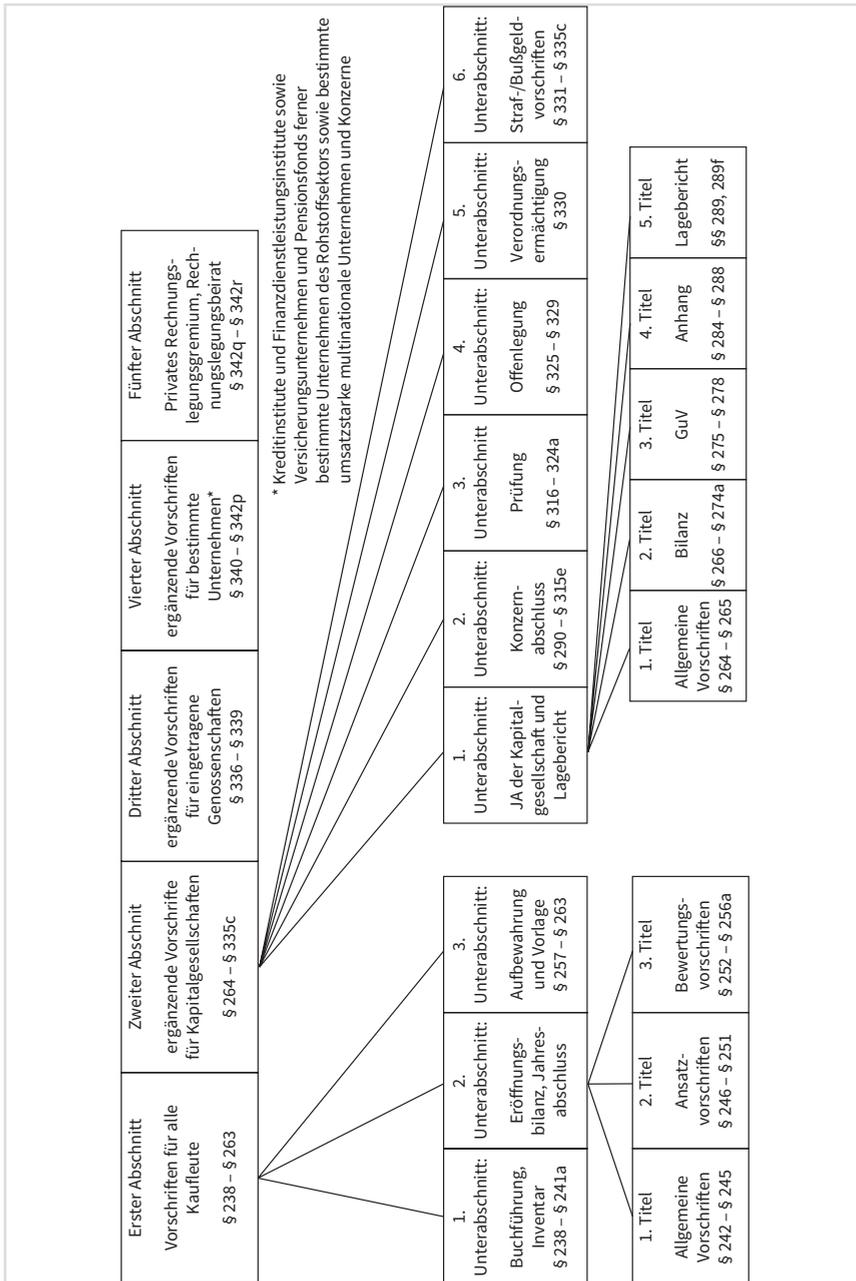


Abb. 1 – 5: Vorschriften für alle Kaufleute¹³

13 In enger Anlehnung an Coenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 38.

Gemäß **Publizitätsgesetz** sind die Rechnungslegungspflichten bei Überschreiten bestimmter Größenmerkmale auch von Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften zu erfüllen, wenn sie nicht in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, bestimmten anderen haftungsbeschränkten Personengesellschaften, Genossenschaften oder Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auftreten. Damit wird der Erkenntnis Rechnung getragen, dass Großunternehmen – unabhängig von ihrer Rechtsform – eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung besitzen. So sind zahlreiche Marktakteure wie z. B. Lieferanten, Kunden, Gläubiger und Arbeitnehmer auf den Fortbestand der Unternehmen angewiesen.¹⁴

Nach § 1 PublG besteht für Unternehmen unabhängig von der Unternehmensform eine Rechnungslegungspflicht, wenn an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale erfüllt sind:

- Bilanzsumme > 65 Mio. EUR,
- Umsatzerlöse > 130 Mio. EUR im Jahr,
- Arbeitnehmer > 5.000 im Jahresdurchschnitt.

Das Größenkriterium »Arbeitnehmer« ist ohne Auszubildende zu berechnen. Nicht als Arbeitnehmer gelten außerdem nach herrschender Kommentarmedeinung¹⁵:

- Leiharbeiter, sofern sie nicht über § 3 AÜG arbeitsrechtlich doch als Arbeitnehmer zu klassifizieren sind,
- freie Mitarbeiter und Personen, die auf der Basis von Werkverträgen beschäftigt sind,
- Mitglieder der gesellschaftsrechtlichen Aufsichtsorgane, soweit sie nicht gleichzeitig Arbeitnehmer des Unternehmens sind,
- gesetzliche Vertreter der Gesellschaft,
- ausgeschiedene Arbeitnehmer im Vorruhestand, in Altersteilzeit oder Altersfreizeitregelung,
- ohne Arbeitsvertrag mitarbeitende Familienangehörige,
- Arbeitnehmer im Erziehungsurlaub bei ruhendem Arbeitsverhältnis und Arbeitnehmerinnen im Mutterschutz.

Für die Berechnung ist eine Durchschnittsbetrachtung des Geschäftsjahres erforderlich, die – je nach Schwankungen der Mitarbeiterzahl – monatlich, quartalsweise oder bei geringen Schwankungen als Jahresdurchschnitt ermittelt werden kann. Bei Teilzeitbeschäftigten ist die Anzahl der Mitarbeiter auf der Basis von Vollzeitstellenäquivalenten zu berechnen.¹⁶

14 Vgl. Möller/Hüfner, Buchführung und Finanzberichte, S. 62.

15 Vgl. z. B. Marx/Dallmann, in: Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht-Kommentar, § 267 HGB, Rz. 29 (Sept. 2015).

16 Vgl. Wulf, in: Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht-Kommentar, § 285, Rz. 125 (März 2023).

Darüber hinaus werden die Rechnungslegungspflichten zum einen um strengere und detaillierte Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie um **rechtsform- oder branchenspezifische Vorschriften**, die sich in den jeweiligen Spezialgesetzen (wie z. B. im Aktiengesetz, im GmbH-Gesetz, im Genossenschaftsgesetz, im Gesetz über das Kreditwesen oder im Versicherungsaufsichtsgesetz) finden, ergänzt.

Seit der Etablierung des **privaten Rechnungslegungsgremiums** im Jahre 1998 existieren zusätzliche Vorschriften außerhalb des HGB-Gesetzesstandes. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (**DRSC**) wurde 1998 als nationale Standardisierungsorganisation gegründet und durch das Bundesministerium der Justiz (BMJ) als privates Rechnungslegungsgremium im Sinne von § 342q HGB als gesetzliche Grundlage anerkannt. Zu den Aufgaben des DRSC zählen u. a. die Entwicklung von Empfehlungen (Standards) zur Anwendung der Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung, die Beratung gesetzgeberischer Vorhaben zu Rechnungsvorschriften, die Vertretung Deutschlands in internationalen Standardisierungsgremien sowie die Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards. Die vom HGB-Fachausschuss, ehemals Deutscher Standardisierungsrat (DSR), des DRSC erstellten und vom Bundesministerium der Justiz nach § 342q Abs. 2 HGB veröffentlichten **Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)** gelten als vermutete Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Gleichwohl sich die bekanntgemachten Standards gem. § 342q HGB auf die Ausgestaltung der Konzernbilanzierung beziehen, finden sich in den DRS auch Empfehlungen für Einzelabschlüsse (bspw. DRS 24 »Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss«).¹⁷ Eine Übersicht bisher verabschiedeter, unmittelbar vor der Bekanntmachung stehender sowie in Überarbeitung befindlicher Standards, Interpretationen und Anwendungshinweise findet sich im Anhang und unter <https://www.drsc.de/verlautbarungen/>.

Ferner entfalten die fachlichen Verlautbarungen des **Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)** (Berufsstand der Wirtschaftsprüfer) eine faktische Bindungswirkung für die Rechnungslegung, gleichwohl den Standards keine Rechtsnormqualität beigemessen werden kann.

Im Gegensatz zu den primär einzelfallorientierten Regelungen international anerkannter Rechnungslegungsvorschriften ist das deutsche Bilanzrecht prinzipienorientiert. Das bedeutet, dass per Definition grundsätzlich alle Sachverhalte durch das Gesetz abgedeckt sind. Damit dieser umfassende Ansatz durchgehalten werden kann, bedient sich der Gesetzgeber neben den in den Gesetzen kodifizierten Vorschriften der sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung**,

17 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 48–50.

mit deren Hilfe die nicht konkret im Gesetz beschriebenen Sachverhalte eingeordnet werden können.¹⁸

Für kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften sind zudem die Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen des **Deutschen Corporate Governance Kodex**¹⁹ (DCGK) im Zuge einer sog. Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG relevant.

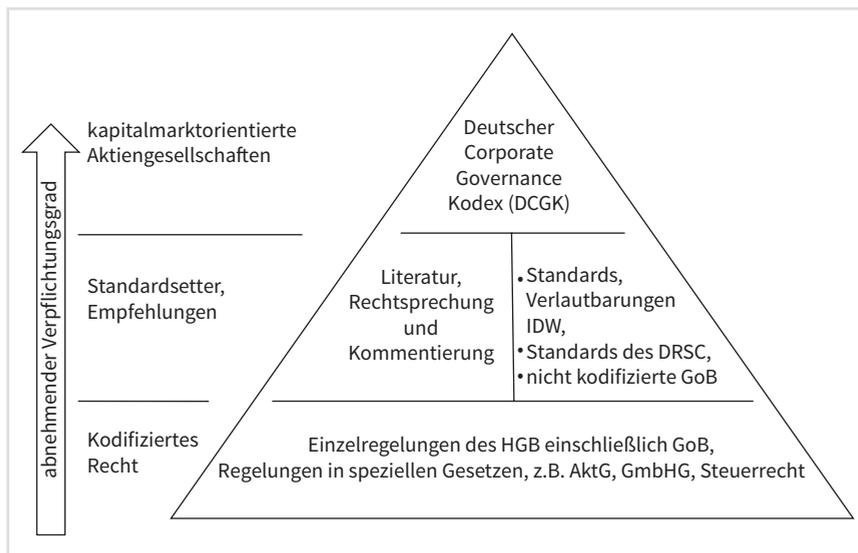


Abb. 1 – 6: Grundsätzlicher Aufbau der Regulierung der Rechnungslegung nach HGB

1.3 Informationsinstrumente der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Gemäß § 242 Abs. 3 HGB besteht der Jahresabschluss aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Bei Kapitalgesellschaften werden diese beiden Rechenwerke gemäß § 264 Abs. 1 HGB um einen Anhang erweitert, der gemeinsam mit der Bilanz und der GuV den Jahresabschluss bildet. Zusätzlich ist ein Lagebericht von Kapitalgesellschaften, nach dem Publizitätsgesetz rechnungslegungspflichtigen Unternehmen, Genossenschaften, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen aufzustellen. Befreiungsvorschriften bestehen dabei für kleine Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute. Personenhandelsgesellschaften ohne natürlichen Vollhaber unterliegen nach § 264a HGB jedoch ebenfalls den

18 Vgl. das Kapitel 2.4 »Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)«.

19 Abrufbar unter: <https://www.dcgk.de/>.

Bestimmungen für Kapitalgesellschaften. Losgelöst von den gesetzlichen Bestimmungen kann stets eine freiwillige Lageberichterstattung erfolgen.

Die handelsrechtliche Rechnungslegung umfasst somit die folgenden **Informationsinstrumente**, wobei für Kapitalgesellschaften größenabhängige Befreiungen existieren:

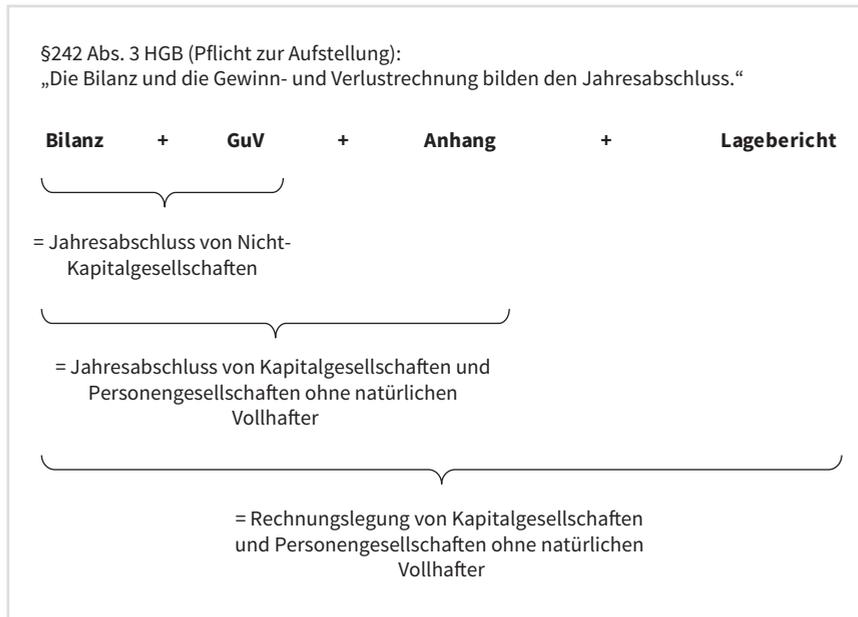


Abb. 1 – 7: Bestandteile des Jahresabschlusses

Darüber hinaus umfasst der Jahresabschluss von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, zusätzlich eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel; sie können den Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern (§ 264 Abs. 1 S. 2 HGB).

Die **Bilanz** ist eine **zeitpunktbasierte** Wiedergabe der Wertemasse »Unternehmung«, wobei die Wertemasse »Unternehmung« am Bilanzstichtag aus zwei verschiedenen Blickwinkeln dargestellt wird: auf der Aktivseite als Vermögen und auf der Passivseite als Kapital. Die Vermögensseite lässt erkennen, welche wirtschaftlichen Werte im Unternehmen in welchen konkreten Formen vorhanden sind; sie kann deshalb als eine Darstellung der Ausstattung des Unternehmens und als ein Investitionsbericht verstanden werden (Mittelverwendung bzw. Vermögenslage). Die Kapitalseite der Bilanz zeigt, von welchen Personen und Institutionen in welcher Höhe Rechtsansprüche gegen die Vermögensmasse des Unternehmens erhoben werden. Die Kapitaldarstellung kann zugleich als ein Bericht über die Herkunft der Werte verstanden werden, d. h. als ein Bericht darüber, welche finanziellen Mittel für die Finanzierung der auf

Die **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) ist eine **zeitraumbezogene** Darstellung der Erfolgsvorgänge des Geschäftsjahres. Es handelt sich um eine Aufzeichnung der Aufwendungen und Erträge des Berichtszeitraumes, d. h. derjenigen Vorgänge, die das Eigenkapital – abgesehen von Vorgängen mit Eigenkapitalgebern – mehrten bzw. mindern. Als Differenz der Erträge und Aufwendungen des Jahres ergibt sich der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag. Die GuV ist eine Darstellung der Erfolgsgentstehung, gegliedert nach positiven und negativen Erfolgskomponenten. Aus dieser Übersicht sind Einzelheiten für eine Erfolgslenkung, eine Erfolgskontrolle und eine Erfolgsanalyse des Unternehmens zu erkennen.

Gemäß § 275 Abs. 2 HGB gliedert sich die Grundstruktur der GuV nach dem Gesamtkostenverfahren wie folgt:

1. Umsatzerlöse	betriebliche Erträge
2. Erhöhung/Verminderung des Bestands an (un)fertigen Erzeugnissen	
3. andere aktivierte Eigenleistungen	
4. sonstige betriebliche Erträge	
5. Materialaufwand	betriebliche Aufwendungen
6. Personalaufwand	
7. Abschreibungen	
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	
9. Erträge aus Beteiligungen	finanzielle Erträge
10. Erträge aus Wertpapieren/Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen/Wertpapiere des Umlaufvermögens	finanzielle Aufwendungen
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	Steuern
15. Ergebnis nach Steuern	
16. sonstige Steuern	
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	

Abb. 1 – 10: Grundstruktur einer GuV nach dem Gesamtkostenverfahren

Der **Anhang** dient gem. § 284 HGB primär der Erläuterung von Bilanz und GuV, wobei die Erläuterung der benutzten Bilanzierungsmethoden im Mittelpunkt steht. Gemäß § 285 HGB enthält der Anhang eine Fülle weiterer Pflichtangaben, die teils nur verba-

le und teils auch zusätzliche quantitative Informationen, zu verschiedenen Bilanzierungssachverhalten liefern.²⁰

Mit § 264 Abs. 1 S. 2 HGB wird der Jahresabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen, die nicht konzernrechnungslegungspflichtig sind, um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitert. Im Konzernabschluss sind beide Bestandteile gem. § 297 Abs. 1 S. 1 HGB pflichtgemäß zu erstellen. Darüber hinaus kann der Jahres- bzw. Konzernabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.²¹

Zusätzlich umfasst die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften den **Lagebericht**, der den Jahresabschluss ergänzt. Der Berichtsumfang des Lageberichts – konkretisiert in § 289 HGB – wurde durch die Umsetzung der EU-Modernisierungsrichtlinie erweitert. Gemäß § 289 HGB sind im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich Geschäftsergebnis und die Lage der Kapitalgesellschaft unter Einbeziehung finanzieller und nichtfinanzieller Leistungsindikatoren darzustellen. Ferner ist die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Nach § 289 Abs. 1 HGB ist der Lagebericht im Sinne von § 264 Abs. 2 S. 3 HGB um einen sog. Lageberichts-Eid zu ergänzen. Des Weiteren ist im Lagebericht auf das Risikomanagement (von Finanzinstrumenten) und auf den Bereich »Forschung und Entwicklung« einzugehen. Zudem muss der Lagebericht den Zweigniederlassungsbericht und den Vergütungsbericht umfassen. Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen (§ 264 d HGB) sind die verpflichtenden Angaben über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf die Rechnungslegung notwendig. Zudem muss der Lagebericht von börsennotierten Aktiengesellschaften gem. § 289a HGB eine Erklärung zur Unternehmensführung enthalten, die auch Informationen zur Frauenquote beinhaltet. Diese Erklärung kann alternativ auf der Internetseite bekannt gegeben werden; im Lagebericht ist dann hierauf zu verweisen.²²

Der Lagebericht ist nicht Bestandteil des Jahresabschlusses, sondern stellt ein selbstständiges Informationsinstrument dar. Gleiches gilt für die **CSR-Berichterstattung** gem. §§ 289b ff. HGB. Diese kann als Erweiterung des Lageberichts in Form einer eingebetteten **nichtfinanziellen Erklärung** (§ 289b Abs. 1 HGB) erfolgen oder gesondert als nichtfinanzieller Bericht außerhalb des Lageberichts (§ 289b Abs. 3 HGB) aufgestellt werden. Die Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung ist in § 289b Abs. 1 HGB geregelt und an bestimmte Merkmale geknüpft.²³

20 Vgl. das Kapitel 9.3 »Anhang«.

21 Vgl. zu diesen Bestandteilen das Kapitel 9.4 »Segmentberichterstattung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel«.

22 Vgl. das Kapitel 9.4. »Segmentberichterstattung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel«.

23 Vgl. das Kapitel 9.5 »Lagebericht«.

1.4 Handelsrechtliche Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten

1.4.1 Größenklassen

Der Umfang der zu beachtenden Vorschriften für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung ist bei Kapitalgesellschaften von der **Unternehmensgröße** abhängig. Für die Kategorisierung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft sind die in § 267 Abs. 1 u. 2 HGB benannten Grenzwerte der drei Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlös und Mitarbeiterzahl ausschlaggebend. Mit dem MicroBilG wurde die Klasse der kleinen Kapitalgesellschaften noch weiter unterteilt: in die Kleinstkapitalgesellschaften, die noch weitere Erleichterungen nutzen können, und in die übrigen kleinen Kapitalgesellschaften. Trotz Einhaltung der Größengrenzen können nach § 267a Abs. 3 HGB einige dort benannte Unternehmen nicht als Kleinstkapitalgesellschaften klassifiziert werden. Dabei handelt es sich konkret um

1. *Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs,*
2. *Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften oder*
3. *Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt.*

Der Grund hierfür ist, dass diese Gesellschaften häufig ein erhebliches Vermögen auf sich vereinen, gleichzeitig aber über keine oder kaum Umsätze verfügen und auch i. d. R. kein umfangreiches Personal aufweisen. Somit würden die Schwellenwerte bei den Umsatzerlösen (700.000 EUR) und bei den Mitarbeitern (10) regelmäßig unterschritten und die Gesellschaften als Kleinstkapitalgesellschaften einzustufen sein.²⁴ Allerdings existieren schon bisher zumindest für **Investmentgesellschaften**, die als Investmentvermögen in den Rechtsformen einer Investment-AG oder einer Investment-KG auftreten können, und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, die auf Antrag von der zuständigen Behörde als solche anerkannt wurden, konkretisierende Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften. So haben die Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, die klein i. S. v. § 267 Abs. 1 HGB sind, mindestens die Regelungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften zu beachten (§ 8 Abs. 1 UB GG). Investment-AGs haben § 120 KAGB, Investment-KGs § 135 KAGB zu beachten. Zur Verdeutlichung möchte der Gesetzgeber diese auf europäischen Vorgaben beruhenden Ausnahmen von der Anwendung der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

²⁴ Vgl. Kolb/Roß, WPg 2014, S. 994.

auf jeden Fall unmittelbar in § 267a HGB verankert wissen.²⁵ Zusätzlich erfolgt eine Einschränkung für Beteiligungsgesellschaften, die die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht anwenden dürfen, auf »Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen« (§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB). Dabei bleiben die Eingriffsrechte, die ihnen nach dem Gesetz oder nach einem Vertrag in ihrer Eigenschaft als Aktionäre oder Gesellschafter zustehen außer Betracht. Ein typischer Anwendungsfall von § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB dürfte damit nach der Gesetzesbegründung eine Holding-Kapitalgesellschaft sein, sofern sie nicht bereits die Voraussetzungen des § 267a Abs. 3 Nr. 2 HGB erfüllt.²⁶

Die Grenzwerte von mindestens zwei der drei bezeichneten Merkmale müssen an zwei aufeinander folgenden Stichtagen erfüllt sein. Die monetären Grenzwerte sind europarechtlich seit 2013 unverändert geblieben. Um den Auswirkungen der Inflation Rechnung zu tragen, hat die Europäische Kommission am 17.10.2023 einen delegierten Rechtsakt zur Änderung der monetären Schwellenwerte in Art. 3 der Bilanz-RL angenommen, die für nach dem 01.01.2024 beginnenden Geschäftsjahre wirksam werden. Dieser Rechtsakt ist von den EU-Mitgliedstaaten noch umzusetzen.

	Größenklasse			
	kleinst	klein	mittel	groß
Bilanzsumme in Mio. EUR	≤ 0,35 (≤ 0,45)	> 0,35–6 (> 0,45–5*)	> 6–20 (> 5*–25)	> 20 (> 25)
Umsatz in Mio. EUR	≤ 0,7 (≤ 0,9)	> 0,7–12 (> 0,9–10*)	> 12–40 (> 10*–50)	> 40 (> 50)
Ø Mitarbeiter	≤ 10	> 10 ≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250
* Den Mitgliedstaaten wird im delegierten Rechtsakt vom 17.10.2023 gestattet, höhere monetäre Schwellenwerte für kleine Unternehmen festzulegen; diese dürfen jedoch für kleine Unternehmen 7.500.000 € für die Bilanzsumme und 15.000.000 € für die Umsatzerlöse nicht überschreiten.				

Abb. 1 – 11: Größenklassen

Unabhängig von den Größenkriterien gilt eine Kapitalgesellschaft gem. § 267 Abs. 3 HGB stets als groß, wenn sie **kapitalmarktorientiert** i. S. d. § 264d HGB ist. Das ist der Fall, »wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.« Zudem müssen Versicherungen und Kreditinstitute immer die Regeln für große Kapitalgesellschaften beachten.

²⁵ Vgl. BilRUG-RegE, BR-Drs. 23/15, S. 72.

²⁶ Vgl. BilRUG-RegE, BR-Drs. 23/15, S. 77.

Beispiel

Eine GmbH wurde im Jahr am 01.01.t0 gegründet. Für die Jahresabschlüsse t0 bis t4 ergeben sich die nachstehenden Größenmerkmale:

Jahr	Bilanzsumme in Mio. EUR	Umsatz in Mio. EUR	Ø Mitarbeiter
t0	3,1	12,3	40
t1	6,5	18,0	45
t2	3,0	12,9	100
t3	20,12	26,9	280
t4	8,9	41,0	200

Am 01.04.t4 wurde die GmbH in eine Aktiengesellschaft (AG) umgewandelt, um kurzfristig eine Notierung am geregelten Markt aufzunehmen. In welche Größenklassen ist das Unternehmen für die Geschäftsjahre einzuordnen?

- t0: Die GmbH ist als klein einzustufen. Im Gründungsjahr treten die Rechtsfolgen der jeweiligen Einstufung sofort ein.
- t1: Die Einstufung als mittelgroße Kapitalgesellschaft wird erfüllt, jedoch nicht an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen. Somit erfolgt die Einstufung weiterhin als klein.
- t2: Einordnung als mittelgroße Kapitalgesellschaft wird erfüllt, da an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen drei Merkmale einer großen Kapitalgesellschaft unterschritten und zwei Merkmalswerte einer kleinen Kapitalgesellschaft überschritten werden.
- t3: Zwei Merkmalswerte für die Klassifizierung als große Kapitalgesellschaft werden erfüllt. Trotzdem greifen für die GmbH die Rechtsfolgen für mittelgroße Kapitalgesellschaften.
- t4: Für das Jahr der Notierungsaufnahme am geregelten Markt gilt für Kapitalgesellschaften unabhängig von den Größenkriterien die Zugehörigkeit zu den großen Kapitalgesellschaften.

Für Großunternehmen gem. § 1 PublG gelten grundsätzlich dieselben Vorschriften wie für große Kapitalgesellschaften. Voraussetzung ist die Erfüllung mindestens zwei der drei folgenden Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen.

Bilanzsumme in Mio. EUR	Umsatz in Mio. EUR	Ø Mitarbeiter
> 65	> 130	> 5.000

Abb. 1 – 12: Großunternehmen nach § 1 Abs. 1 PublG

1.4.2 Größenabhängige Aufstellung, Prüfung und Offenlegung

Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften müssen eine Bilanz und eine GuV erstellen. Darüber hinaus gibt es keine weiteren Vorschriften; sie unterliegen weder der Prüfungs- noch der Offenlegungspflicht, es sei denn, es resultieren Aufstellungspflichten aus dem PubLG.

Müssen Unternehmen gem. PubLG einen Jahresabschluss aufstellen, gelten für den Inhalt des Jahresabschlusses, seine Gliederung und für die einzelnen Posten des Jahresabschlusses die §§ 264 Abs. 1a, 265, 266, 268–275, 277 HGB. Ein Anhang und ein Lagebericht sind nur von Unternehmen aufzustellen, die nicht in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (mit natürlichem Vollhafter) oder eines Einzelkaufmanns geführt werden.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass für Personenhandelsgesellschaften ohne einen natürlichen Vollhafter die Vorschriften für Kapitalgesellschaften gelten (§ 264a HGB). Das ist konsequent, weil der Vollhafter in diesen Konstruktionen durch eine haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft ersetzt wird und es sich somit ökonomisch gesehen letztlich um eine mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft handelt.

Der **Umfang der Aufstellungspflicht** des Jahresabschlusses für Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Gesellschaften gestaltet sich in Abhängigkeit von der Größenklasse wie folgt:

	Größenklassen			
	kleinst	klein	mittel	groß
Bilanz	ja ¹	ja ²	ja	ja
GuV-Rechnung	ja ³	ja ⁴	ja ⁴	ja
Anhang	kann entfallen ⁵	ja	ja	ja
Lagebericht	nein	nein	ja	ja
¹ kann als verkürzte Bilanz gemäß § 266 Abs. 1 S. 4 HGB erfolgen ² kann als verkürzte Bilanz gemäß § 266 Abs. 1 S. 3 HGB erfolgen ³ kann in verkürzter Form gemäß § 275 Abs. 5 HGB erfolgen ⁴ kann in verkürzter Form ohne Umsatzausweis gemäß § 276 HGB erfolgen ⁵ wenn erforderliche Angaben unter der Bilanz als sog. Bilanzvermerke erfolgen				

Abb. 1 – 13: Aufstellungspflichten für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften

Nach § 264 Abs. 1 HGB können **Kleinstkapitalgesellschaften** unter bestimmten Umständen von der Aufstellung des Anhangs befreit werden. Konkret darf zusätzlich zur quantitativen Klassifikation der Größenkriterien als weitere Voraussetzung keine Be-

wertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgen. Für Kleinstkapitalgesellschaften sind aber einige wenige Angaben in der Bilanz zu machen.

Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind bei großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Für kleine Kapitalgesellschaften verlängert sich die **Aufstellungsfrist** für den Jahresabschluss; er ist aber innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres zu erstellen (§ 264 Abs. 1 S. 2 u. 3 HGB). Die Aufstellungsfrist ist zwingend, sie kann durch die Satzung weder verlängert noch verkürzt werden. Der Jahresabschluss ist allein wegen Überschreitens der Aufstellungsfrist nicht nichtig. Die Verletzung der Aufstellungsfrist ist nicht bußgeldbewehrt. Möglich ist nur eine Festsetzung von Zwangsgeld nach § 335 S. 1 Nr. 1 HGB durch das Registergericht für eine nicht erfolgte Offenlegung (oder bei Kleinstkapitalgesellschaften Hinterlegung), wobei hier eine Frist von 12 Monaten nach Geschäftsjahresende gilt (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen haben nur 4 Monate Zeit).

Bei **Personenunternehmen** verlangt § 243 Abs. 2 HGB lediglich, dass der Jahresabschluss innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen ist.

Der Jahresabschluss ist von den zu seiner Aufstellung verpflichteten Personen zu unterzeichnen (§ 245 HGB). Die **Unterzeichnung** des Jahresabschlusses gehört nicht mehr zu seiner Aufstellung. Das ergibt sich daraus, dass die §§ 242 ff. HGB zwischen der Aufstellung und der Unterzeichnung des Jahresabschlusses unterscheiden. Während die §§ 242 – 244 HGB die Aufstellung des Jahresabschlusses behandeln, regelt § 245 HGB die Unterzeichnung des aufgestellten Jahresabschlusses. Daraus folgt, dass die Unterschrift nicht im Zusammenhang mit der Aufstellung, und damit nicht innerhalb der Aufstellungsfrist erfolgen muss. Es ist zweckmäßig, den Jahresabschluss erst später zu unterschreiben, weil sich aus der Prüfung und der Feststellung des Jahresabschlusses noch Änderungen ergeben können. Es ist deshalb ordnungsgemäß, wenn der Jahresabschluss erst unmittelbar nach der Feststellung unterschrieben wird. Diese Unterschrift ist im Normalfall nicht mit dem »Bilanzzeit« zu verwechseln, der über das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG) ab dem Jahr 2008 eingeführt wurde. Dieser Bilanzzeit gem. § 37y Nr. 1 WpHG i. V. m. §§ 297 Abs. 2 S. 4 u. 315 Abs. 1 S. 6 HGB gilt nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen. Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) schlägt dafür folgende zusammenfassende Formulierung für Konzernabschluss und Lagebericht kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen (DRS 20.K309) vor:

Wir versichern nach bestem Wissen, dass gemäß den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen der Konzernabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des

Konzerns vermittelt und im Konzernlagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, sowie die wesentlichen Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns beschrieben sind.

Die im Deutschen Rechnungslegungsstandard vorgeschlagene Formulierung kann im Falle einer Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresfinanzberichts gem. § 37 v Abs. 1 u. 2 WpHG (Einzelabschluss) unter Beachtung der Vorgaben der §§ 264 Abs. 2 S. 3 u. 289 Abs. 1 S. 5 HGB analog übertragen werden und kann auch getrennt für Abschluss und Lagebericht erfolgen.²⁷

Der Jahresabschluss von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften ist dem Abschlussprüfer vorzulegen, der nach der **Prüfung** den Bestätigungsvermerk gem. § 322 HGB erteilt. Bei einer mittelgroßen GmbH sind auch vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften zur Prüfung berechtigt²⁸; ansonsten sind gem. §§ 316 ff. HGB zur Abschlussprüfung nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften berechtigt. Der Jahresabschluss ist dann in Abhängigkeit von der Rechtsform festzustellen. Dies erfolgt bei Personengesellschaften und der GmbH durch die Gesellschafterversammlung, bei der AG durch Vorstand und Aufsichtsrat und nur ggf. durch die Hauptversammlung (§ 273 Abs. 1 AktG), bei der KGaA durch die Hauptversammlung vorbehaltlich der Zustimmung des Komplementärs und bei Genossenschaften durch die Generalversammlung.²⁹

Nachdem der Jahresabschluss – soweit notwendig – geprüft und festgestellt ist, ist er rechtswirksam. Um unternehmensexternen Jahresabschlussadressaten einen Einblick in die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften zu ermöglichen, ist deren Jahresabschluss **offenzulegen**.

Die Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften haben den Jahresabschluss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag in **elektronischer Form** beim Betreiber des **elektronischen Bundesanzeigers** einzureichen (§ 325 Abs. 1 a HGB); eine Einreichung beim Handelsregister entfällt.

Kleinstkapitalgesellschaften können nach § 326 Abs. 2 HGB statt der bislang üblichen Offenlegung (Bekanntmachung der Daten als jederzeit abrufbare Information im Internet vom Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers) alternativ eine **Hinterlegung** der durch verschiedene Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen auf

27 Für den Lagebericht vgl. Kapitel 9.5 »Lagebericht«.

28 Der Berufszugang zum vBP wurde zum 01.01.2005 geschlossen.

29 Vgl. Federmann, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, S. 100.

die Bilanz reduzierten Unterlagen beantragen. Bei einer Hinterlegung ist die Bilanz von Außenstehenden nur auf Antrag beim Unternehmensregister als kostenpflichtige elektronische Kopie erhältlich. Es bleibt jedoch dabei, dass die Antragstellung – und damit auch die Einsichtnahme – jedem gestattet ist. So sind etwa keine Begründungen oder Nachweise für ein begründetes Interesse an der Einsichtnahme vorzulegen. Allerdings muss vor der Antragstellung eine Registrierung beim Unternehmensregister erfolgen, wobei eine Übermittlung der registrierten Daten der Antragsteller bzw. der Anträge an das betroffene Unternehmen nicht vorgesehen sind, sodass die Interessenten hinsichtlich ihres Namens und ihrer Anzahl anonym bleiben.

Diese Regelungen zur Offen- und Hinterlegung gelten über § 264a HGB auch für die haftungsbeschränkten Personengesellschaften, über § 9 Abs. 1 PublG auch für offenlegungspflichtige Personengesellschaften und über § 325 Abs. 3 HGB auch für Konzernabschlüsse. Gem. § 325 Abs. 4 HGB ist für Kapitalgesellschaften, die einen organisierten Markt i. S. v. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen und keine Kapitalgesellschaften nach § 327a HGB darstellen, die zwölfmonatige Einreichungsfrist des § 325 Abs. 1 S. 2 HGB auf vier Monate verkürzt.

Die konkreten Umfänge der Offenlegung und die über den Jahresabschluss hinausgehenden Dokumente sind in der folgenden Abbildung unterteilt nach Unternehmensgrößenklassen aufgelistet.

Unterlagen	Kapitalgesellschaften / haftungsbeschränkte Personengesellschaften		
	KleinstGes § 325 Abs. 1 / § 326 Abs. 2	kleine § 325 Abs. 1 / § 326 Abs. 1	mittelgroße § 325 Abs. 1 / § 327
Bilanz	Wahlrecht: Offenlegung oder Pflicht zur dauerhaften elektronischen Hinterlegung (verkürzt aufgestellt, zusätzliche Angabepflichten gem. § 264 Abs. 1 S. 5)	offenzulegen (verkürzt aufgestellt)	offenzulegen (verkürzte Gliederung)
GuV	keine Offenlegungspflicht	keine Offenlegungspflicht	offenzulegen (verkürzt aufgestellt)
Anhang	keine Aufstellungspflicht	offenzulegen (ohne Angaben zur GuV)	offenzulegen (verkürzt aufgestellt und ohne Angaben zu § 285 Nr. 2, 5, 8a, 12)
Lagebericht	keine Aufstellungspflicht	keine Aufstellungspflicht	offenzulegen
Bestätigungs- oder Versagungsvermerk	entfällt, da keine Prüfungspflicht	entfällt, da keine Prüfungspflicht	offenzulegen
Bericht des Aufsichtsrates (sofern ein Aufsichtsrat besteht)	keine Aufstellungspflicht	keine Aufstellungspflicht	offenzulegen
Jahresergebnis	keine Angabepflicht	offenzulegen	offenzulegen
Vorschlag oder Beschluss über Ergebnisverwendung*	entfällt, da keine Angabepflicht	offenzulegen (beachte § 325 Abs. 1 Satz 1)	offenzulegen (beachte § 325 Abs. 1 Satz 1)
* soweit diese Angaben nicht bereits aus dem Jahresabschluss ersichtlich sind.			

Abb. 1 – 14: Offenzulegende Unterlagen im elektronischen Bundesanzeiger³⁰

30 Entnommen aus: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 45.

Zu beachten ist, dass es nach § 264b HGB konkrete **Ausnahmen und Befreiungen** für bestimmte, den Kapitalgesellschaften gleichgestellte Personengesellschaften gibt. Hierbei handelt es sich um Unternehmen, die als Tochtergesellschaften in einen Konzernabschluss einbezogen sind. Wenn der Konzernabschluss veröffentlicht wird, sind die Tochtergesellschaften von den Aufstellungs- und Offenlegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften entbunden. Nach § 264 Abs. 3 HGB gelten diese Befreiungen auch für alle Kapitalgesellschaften.

Darüber hinaus gibt es in § 325 Abs. 3a HGB die Möglichkeit, den **Einzel- und Konzernabschluss zusammen offenzulegen**, wobei primär ein gemeinsamer Anhang bzw. ein gemeinsamer Lagebericht denkbar ist.

Auch eine pflichtgemäße oder freiwillige Anwendung der **IFRS** bedingt eine Offenlegung. Nach § 325 Abs. 2a HGB kann für Offenlegungszwecke ein IFRS-Abschluss verwendet werden, der jedoch parallel neben dem weiter notwendigen HGB-Abschluss zu erstellen wäre. Anstelle des handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird dieser dann zusammen mit weiteren Unterlagen gem. § 325 Abs. 1 HGB sowie § 325 Abs. 2b Nr. 1 und Nr. 2 HGB offengelegt.

Für **Konzernabschlüsse** gelten mit Ausnahme der Gewinnverwendungsrechnung die Offenlegungsvorschriften wie bei großen Kapitalgesellschaften.³¹ Auch hier kann bzw. muss (von kapitalmarktorientierten Unternehmen) ein IFRS-Konzernabschluss offengelegt werden, der dann einen HGB-Konzernabschluss ersetzt.

Der **Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers** ist nach § 329 Abs. 1 HGB damit beauftragt zu prüfen, ob die Unterlagen fristgemäß und vollständig eingereicht wurden und ggf. in Anspruch genommene größenabhängige Erleichterungen oder die Erleichterungsmöglichkeit des § 327a HGB zu Recht genutzt wurden.

Um die **Prüfung der Offenlegung** zweckgerichtet durchführen zu können, stellt der Betreiber des Unternehmensregisters hierfür die von den Landesjustizverwaltungen übermittelten Unternehmensdaten nach § 8a Abs. 3 Nr. 2 HGB und die ggf. von den Unternehmen eingereichten Unterlagen zur Verfügung. Ergibt sich der Hinweis auf einen Verstoß, muss er dies nach § 329 Abs. 4 HGB der zuständigen Verwaltungsbehörde zur Durchführung von Ordnungsgeldverfahren – insbesondere nach § 335 HGB – melden. Die Verwaltungsbehörde droht dann im Rahmen des Ordnungsgeldverfahrens den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft oder der Kapitalgesellschaft selbst mit einem Ordnungsgeld von bis zu 25.000 EUR (bei kapitalmarktorientierten Unternehmen 250.000 EUR) plus Verfahrenskosten. Sofern der Aufforderung zur Offenlegung nicht binnen sechs Wochen nachgekommen

31 Vgl. das Kapitel 11 »Grundsachverhalte der Konzernabschlusserstellung«.

wird – wobei ein Einspruch gegen die Androhung keine aufschiebende Wirkung mehr hat – wird das Ordnungsgeld festgesetzt und gleichzeitig die frühere Verfügung unter Androhung eines erneuten Ordnungsgeldes wiederholt. Somit findet eine Prüfung nach neuer Gesetzeslage nicht erst auf Antrag, sondern schon von Amts wegen statt. Die inzwischen vom Betreiber des elektronischen Unternehmensregisters mitgeteilten Zugriffszahlen belegen ein hohes Interesse an den offengelegten Jahresabschlüssen quer durch alle Unternehmensgrößen.

1.5 Steuerrechtliche Einreichungspflichten

Nach § 5b EStG besteht für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Das Herzstück der sog. **E-Bilanz** bildet die Taxonomie, die gem. § 5b EStG als amtlich vorgeschriebener Datensatz veröffentlicht wird.³² Der Mindestumfang der erforderlichen Positionen ist in den §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG geregelt. Diese Positionen müssen am Bilanzstichtag mit den vorhandenen Daten der einzelnen Buchungskonten befüllt werden.³³ Grundsätzlich orientiert sich die Untergliederung an den §§ 266 u. 275 HGB. Somit haben auch Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften sowie kleine Kapitalgesellschaften indirekt die Gliederungsvorschriften zu beachten, die für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften handelsrechtlich vorgeschrieben sind. Allerdings ist der Ausweis nur für die steuerliche Gewinnermittlung von Relevanz, der handelsrechtliche Jahresabschluss ist davon nicht direkt tangiert. Gleichwohl finden sich in der Praxis viele kleine Unternehmen, die schon bisher in der handelsrechtlichen Darstellung auf die größenabhängigen Erleichterungen bei der Aufstellung und Offenlegung verzichteten, was bedeutet, dass diese die Daten in ihrem Buchhaltungssystem bereits ganz überwiegend vorliegen haben. Ansonsten ist der Kontenrahmen der Buchhaltung auf die Taxonomien hin anzupassen, um unnötige Doppelerfassungen bei einer Übernahme der Regelungen auch in die Handelsbilanz zu vermeiden. Dies betrifft auch Kapitalgesellschaften, die ggf. gem. § 265 Abs. 5 HGB in ihrer bisherigen handelsrechtlichen Gliederung neue Posten hinzugefügt haben, um Inhalte auszudrücken, die inhaltlich nicht von einem anderen vorgeschriebenen Posten abgedeckt wurden. Beispiele dafür sind etwa Positionen wie »Reservetriebwerke« oder »Tiervermögen«. Da diese in der Taxonomie nicht vorgesehen sind, dürfte der Ausweis dieser Sonderposten in der HGB-Bilanz weiter zurückgehen.

³² Vgl. BMF, Schreiben vom 28.09.2011, Rdn. 10.

³³ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.09.2011, Rdn. 15.

Es ist zu bedenken, dass kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften handelsrechtliche **Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen** haben. So müssen kleine Unternehmen gem. § 266 Abs. 1 HGB nur eine auf die Buchstaben und römischen Zahlen verkürzte Bilanz aufstellen. Diese Erleichterung würde zu Konflikten mit der E-Bilanz führen, da dort einige der Positionen ausweispflichtig sind. In der Praxis zeigt sich, dass kleine Unternehmen die Aufstellungserleichterung nur überraschend selten nutzen, sodass zumindest bei diesen Unternehmen die Informationen zur Übertragung generell zur Verfügung stehen. Auch die Möglichkeit, auf die Aufstellung eines Anlagepiegels zu verzichten (§ 284 Abs. 3 i. V. m. § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB), wurde von den kleinen Unternehmen nicht durchgängig genutzt.³⁴

Darüber hinaus bestehen Offenlegungserleichterungen nach § 326 HGB für kleine sowie nach § 327 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften, wobei in Bezug auf das Anlagevermögen insbesondere die Bilanzverkürzung für mittelgroße Kapitalgesellschaften von Relevanz ist. Allerdings müssen anders als bei den Aufstellungserleichterungen hier die Daten intern vorliegen, sodass hieraus generell keine Konflikte mit der E-Bilanz entstehen.

Problematischer ist die Anpassung der Gliederung an Unternehmensspezifika. Hier liegen einerseits über § 330 HGB pflichtgemäß zu beachtende Formblätter für bestimmte Branchen vor, die jedoch ihre Entsprechung in den **Branchenspezifika** der Taxonomien gefunden haben. Andererseits darf die Gliederung entsprechend der Vorgaben des § 265 Abs. 4–7 HGB angepasst werden. In der Praxis finden sich vergleichsweise selten Unternehmen, die das immaterielle Vermögen und das Sachanlagevermögen mit einem zusätzlichen Posten versehen. In diesen Fällen ist für die Übertragung der Werte in die E-Bilanz eine geeignete Position für die handelsrechtlich neu geschaffene Position zu finden, wobei notfalls die Auffangposten herangezogen werden können.

Zu denken ist auch an die **Nicht-Kapitalgesellschaften**, die § 266 HGB nicht zu beachten haben, sondern lediglich die Anforderungen des § 247 Abs. 1 HGB. Danach ist in Anlage- und Umlaufvermögen zu unterteilen und die generelle Aufstellungspflicht der klaren und übersichtlichen Darstellung nach § 243 Abs. 2 HGB zu beachten. Dennoch hat sich auch dort die Anwendung der Gliederung des § 266 Abs. 2 HGB für das Anlagevermögen in der Praxis durchgesetzt – es bleibt aber letztlich eine freiwillige Gliederung. Da § 5b EStG rechtsformunabhängig für alle Steuerpflichtigen gilt, kann es hier indirekt zu einem (wirtschaftlichen) Zwang einer Ausrichtung an die Regelungen des § 266 HGB kommen, da die Kerntaxonomien diesen zur Grundlage haben.

34 Vgl. Lange/Müller, BilMoG-Erfahrungsbericht, Rz. 188 ff.

Inhaltlich erlaubt § 5b EStG zwei **Übermittlungsmöglichkeiten**: die Übermittlung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung oder die Übermittlung einer Steuerbilanz:

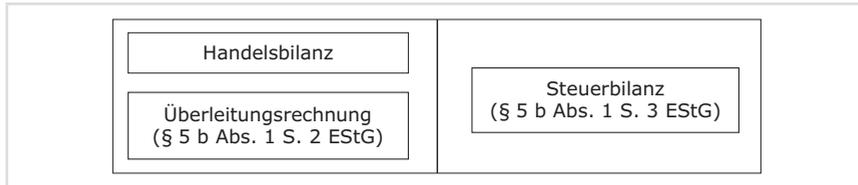


Abb. 1 – 15: Alternative Übermittlungsmethoden

Aus diesem Grund finden sich in den Taxonomien auch Positionen, die steuerrechtlich nicht ansatzfähig sind, wie die selbst geschaffenen gewerblichen Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte gem. § 5 Abs. 2 EStG, für die handelsrechtlich nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ein Ansatzwahlrecht besteht. Wenn eine Steuerbilanz übermittelt wird, muss diese Position leer bleiben. Es ist zu bedenken, dass dann auch nach Auffassung der Steuerverwaltung eine Steuer-GuV zu übermitteln ist, d. h. die Aufwands- und Ertragskonsequenzen der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen sind in der GuV zu bereinigen. Konkret bedeutet dies Anpassungen im Bereich der Bestandsänderungen sowie der Abschreibungen von in Vorjahren aktivierten Beträgen bei Verwendung des Gesamtkostenverfahrens, beim Umsatzkostenverfahren wären die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung entsprechend anzupassen. Erfolgt eine Übermittlung der Handelsbilanz, sind die steuerbilanziellen Abweichungen in einer Überleitungsrechnung kenntlich zu machen.

1.6 Aufgaben und Lösungen

1.6.1 Aufgaben

Aufgabe 1: Gewinn- und Verlustrechnung

Ermitteln Sie über die Konten »Gewinn- und Verlustrechnung« und »Eigenkapital«, wie hoch das Eigenkapital zum 31.12.t1 ist:

Angaben	in EUR
Eigenkapital am 01.01.t1	240.000,00
Mieterträge	3.000,00
Löhne und Gehälter	12.000,00
Aufwendungen für Rohstoffe	17.000,00
Umsatzerlöse	67.000,00
Bankguthaben	2.000,00
Fremdinstandhaltung	3.000,00
Verbindlichkeiten	20.000,00

Aufgabe 2: Größenklassen

Nach dem HGB hängen verschiedene Pflichten zur Erstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts davon ab, in welche Größenklasse eine Kapitalgesellschaft einzuordnen ist.

1. Erläutern Sie, unter welchen Voraussetzungen eine Kapitalgesellschaft als klein bzw. groß im Sinne des HGB gilt.
2. Welche konkreten Erleichterungen gelten für kleine Kapitalgesellschaften im Vergleich zu großen Kapitalgesellschaften bezüglich der Pflicht zur Erstellung von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht sowie zur Prüfung und zur Offenlegung?
3. Welcher Größenklasse nach § 267 HGB ist die X AG mit den folgenden Kennzahlen zuzuordnen? Begründen Sie die Antwort!

in Mio. EUR	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
Bilanzsumme	3,50	4,50	4,50	16,10
Umsatzerlöse	8,50	8,00	8,10	38,00
Mitarbeiter	89	48	251	264