Kompendium der
praktischen Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Rinker

Bilanzen

16. Auflage

kiehl E-BOOK

Rinker
Bilanzen

Kompendium der
praktischen Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Bilanzen

Von
Dipl.-Volkswirtin Dr. Carola Rinker

16., aktualisierte Auflage

kiehl

Herausgeber:

Prof. Klaus Olfert
76530 Baden-Baden

ISBN 978-3-470-**53687**-3 · 16. aktualisierte Auflage 2020
eISBN 978-3-470-00202-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1974

www.kiehl.de

Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags

Alle Rechte vorbehalten.
Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: SATZ-ART Prepress & Publishing GmbH, Bochum
Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft soll dazu dienen, das allgemein anerkannte und praktisch verwertbare Grundlagenwissen der modernen Betriebswirtschaftslehre praxisgerecht, übersichtlich und einprägsam zu vermitteln.

Dieser Zielsetzung gerecht zu werden, ist gemeinsames Anliegen des Herausgebers und der Autoren, die durch ihr Wirken an Hochschulen, als leitende Mitarbeiter von Unternehmen und in der betriebswirtschaftlichen Unternehmensberatung vielfältige Kenntnisse und Erfahrungen sammeln konnten.

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft umfasst zahlreiche Textbände, die einheitlich gestaltet sind und jeweils aus zwei Teilen bestehen:

- Dem Textteil, der systematisch gegliedert sowie mit vielen Beispielen und Abbildungen versehen ist, welche die Wissensvermittlung erleichtern. Zahlreiche Kontrollfragen mit Lösungshinweisen dienen der Wissensüberprüfung. Umfassende Literaturverzeichnisse zu jedem Kapitel verweisen auf die verwendete und weiterführende Literatur.
- Dem Übungsteil, der eine Vielzahl von Aufgaben und Fällen enthält, denen sich ausführliche Lösungen anschließen, die schrittweise und in verständlicher Form in die betriebswirtschaftlichen Fragestellungen einführen.

Als praxisorientierte Fachbuchreihe, die um einzelne Lexika ergänzt wird, wendet sich das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft vor allem an:

- Studierende der Fachhochschulen und Universitäten, Akademien und sonstigen Institutionen, denen eine systematische Einführung in die betriebswirtschaftlichen Teilgebiete vermittelt werden soll, die eine praktische Umsetzbarkeit gewährleistet
- Praktiker in den Unternehmen, die sich innerhalb ihres Tätigkeitsfeldes weiterbilden, sich einen fundierten Einblick in benachbarte Bereiche verschaffen oder sich eines umfassenden betrieblichen Handbuches bedienen wollen.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung der Fachbuchreihe dienen, bin ich dankbar.

Prof. Klaus Olfert
Herausgeber

Vorwort zur 16. Auflage

Unternehmerisches Handeln führt in der Regel zur buchhalterischen Erfassung. Dies dient sowohl als Basis für geplantes Handeln in der Zukunft als auch der Dokumentation.

Die Bilanzierung findet aufgrund der hohen praktischen Relevanz ihren Niederschlag immer im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Ausbildung. Vorlesungen bzw. Veranstaltungen zum Thema Buchhaltung und Bilanzierung gehören zu jedem betriebswirtschaftlichen Studium bzw. jeder betriebswirtschaftlichen Weiterbildung als Pflichtfächer dazu. Auch in technischen Studiengängen werden betriebswirtschaftliche Kurse mittlerweile angeboten bzw. sind belegungspflichtig.

Das vorliegende Lehrbuch dient sowohl für Ausbildungszwecke als auch für interessierte Praktiker. Es gibt einen systematischen Überblick über die Bilanzierung eines Unternehmens im weiteren Sinne, d. h. die Aufstellung der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Konzeption des Anhanges sowie des Lageberichts bis hin zur Konzernrechnungslegung. Ferner werden die grundlegenden Aufgaben und Konzepte von Sonderbilanzen dargestellt. Die Instrumente der Bilanzpolitik und somit Hinweise auf Ansatz- und Bewertungswahlrechte zur planmäßigen Gestaltung des Jahresabschlusses werden in einem separaten Kapitel erläutert. Das Vorgehen einer systematischen Bilanzanalyse wird außerdem ausführlich beschrieben.

Seit der letzten Auflage gab es die folgenden gesetzlichen Änderungen:

- Seit dem 01. Januar 2017 müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen einen separaten Nachhaltigkeitsbericht erstellen. Diese neue Berichtspflicht gilt ebenso für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, sofern diese bestimmte Schwellenwerte überschreiben.
- Zum 01. Januar 2018 wurden die Schwellenwerte für geringwertige Wirtschaftsgüter angehoben.

Nicht für alle, sondern nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen sind die internationalen Rechnungslegungsvorschriften nach IFRS für den Konzernabschluss maßgeblich. Da das IFRS-Regelwerk einen erheblichen Umfang angenommen hat, habe ich in der vorliegenden Auflage auf Erläuterungen der IFRS verzichtet. Ich möchte an dieser Stelle auf das Lehrbuch *Bolin/Ditges/Arendt*: Kompakt-Training Internationale Rechnungslegung nach IFRS hinweisen.

Die Verfasserin und der Verlag freuen sich auf Hinweise sowie Anregungen und Vorschläge aus der Leserschaft, gerne auch auf elektronischem Weg (**post@carolarinker.de**).

Carola Rinker
Freiburg, Februar 2020

Feedbackhinweis

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **feedback@kiehl.de**

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Monat ein Buchgeschenk!

Dozentenservice

Als besonderer Service für Dozenten steht zu diesem Titel ein kompletter **Foliensatz als Gratis-Download** in mein**kiehl** zur Verfügung. Lösen Sie hierfür auf **mein.kiehl.de** den Freischaltcode für das Online-Buch ein. Nutzen Sie dazu einfach ihr bestehendes Benutzerkonto oder registrieren Sie sich neu und lassen Sie sich als Dozent/in von unserem Dozentenservice freischalten. Das Dozentenmaterial ist auf der Startseite des Online-Buches über den Button „Dozentenmaterial“ abrufbar.

Benutzungshinweise

Kontrollfragen

Die Kontrollfragen dienen der Wissenskontolle. Sie finden sich am Ende eines jeden Kapitels.

Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

Aufgabe 1 > Seite 389
Aufgabe 2 > Seite 389

Der Übungsteil befindet sich im Anschluss an >> Kapitel H. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Diese Symbole erleichtern Ihnen die Arbeit mit diesem Buch:

TIPP

Hier finden Sie nützliche Hinweise zum Thema.

MERKE

Das X macht auf wichtige Merksätze oder Definitionen aufmerksam.

ACHTUNG

Das Ausrufezeichen steht für Beachtenswertes, wie z. B. Fehler, die immer wieder vorkommen, typische Stolpersteine oder wichtige Ausnahmen.

INFO

Hier erhalten Sie nützliche Zusatz- und Hintergrundinformationen zum Thema.

RECHTSGRUNDLAGEN

Das Paragrafenzeichen verweist auf rechtliche Grundlagen, wie z. B. Gesetzestexte.

MEDIEN

Das Maus-Symbol weist Sie auf andere Medien hin. Sie finden hier Hinweise z. B. auf Download-Möglichkeiten von Zusatzmaterialien, auf Audio-Medien oder auf die Website von Kiehl.

Zur Reihe: Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft 5
Vorwort 6
Benutzungshinweise 8

A. Grundlagen 25

1. Bilanz 25
1.1 Aufgaben 26
1.1.1 Erfolgsausweis 26
1.1.2 Kapitalausweis 27
1.1.3 Vermögensausweis 27
1.1.4 Liquiditätsausweis 27
1.2 Adressaten 28
1.2.1 Kapitalgeber 28
1.2.2 Kapitalmarkt 29
1.2.3 Gläubiger 29
1.2.4 Arbeitnehmer 29
1.2.5 Öffentlichkeit 30
1.2.6 Fiskus 30
1.3 Arten 30
1.3.1 Bilanzen unterschiedlicher Aussagezwecke 31
1.3.2 Bilanzen unterschiedlicher Informationsempfänger 31
1.3.3 Bilanzen unterschiedlicher Anlässe 32
1.3.4 Bilanzen unterschiedlicher Zusammenfassung 33
1.3.5 Bilanzen unterschiedlicher Rechtsnormen 33
1.3.5.1 Handelsbilanzen 33
1.3.5.2 Steuerbilanzen 36

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) 43
2.1 Pflicht zur Beachtung der GoB 43
2.2 Unterschiedliche Auffassungen zum Inhalt und zur Bestimmung der GoB 43
2.2.1 Induktive Ermittlung 43
2.2.2 Deduktive Ermittlung 44
2.3 Wesen und Bedeutung der GoB 44
2.3.1 Allgemeingültigkeit der GoB 44
2.3.2 Sondercharakter der GoB 45
2.3.3 Funktion der GoB 45
2.4 Umfassende Geltung der GoB 46
2.4.1 GoB im engeren Sinn 46
2.4.1.1 Buchführung 47
2.4.1.2 Grundsätze 50

2.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur 51
2.4.2.1 Inventur 51
2.4.2.2 Grundsätze 56
2.4.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung 57
2.4.3.1 Bilanzierung 57
2.4.3.2 Grundsätze 57
2.4.3.3 Verstöße 62
2.4.3.4 Bilanzkorrekturen 63

3. Bilanztheorien 65
3.1 Statische Bilanztheorie 65
3.1.1 Ältere statische Bilanztheorie 66
3.1.2 Neuere statische Bilanztheorie 66
3.2 Dynamische Bilanztheorie 67
3.3 Organische Bilanztheorie 69
3.4 Anmerkung zu den Bilanztheorien 70
Kontrollfragen 71

B. Bilanz 75

1. Allgemeine Vorschriften 75
1.1 Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz 75
1.2 Pflicht zur Aufstellung der Abschlussbilanz 76
1.3 Aufstellungsgrundsatz 76
1.4 Aufstellungsfristen 77
1.5 Sprache, Währungseinheit 77

2. Ansatzvorschriften 77
2.1 Ansatzgebote 78
2.1.1 Das allgemeine Ansatzgebot nach § 246 Abs. 1 HGB 78
2.1.1.1 Wirtschaftliche Betrachtung 78
2.1.1.2 Wirtschaftliches Eigentum 78
2.1.1.3 Wirtschaftliche Forderungen/Verbindlichkeiten 79
2.1.2 Das Ansatzgebot für Rückstellungen 80
2.1.3 Das Ansatzgebot für Rechnungsabgrenzungsposten 81
2.2 Ansatzverbote 81
2.2.1 Gründungs- und Kapitalbeschaffungskosten 81
2.2.2 Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen 82
2.2.3 Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 82
2.3 Ansatzwahlrechte 82

3. Gliederungsvorschriften 82
3.1 Allgemeines 82
3.1.1 Mindestgliederung nach § 266 HGB 83
3.1.2 Aufbauprinzipien 84
3.1.3 Formaler Aufbau 85
3.2 Anlagevermögen 86
3.2.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 87
3.2.1.1 Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte 88
3.2.1.2 Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten 88
3.2.1.3 Geschäfts- oder Firmenwert 89
3.2.1.4 Geleistete Anzahlungen 90
3.2.2 Sachanlagen 90
3.2.2.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 90
3.2.2.2 Technische Anlagen und Maschinen 91
3.2.2.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 92
3.2.2.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 92
3.2.3 Finanzanlagen 93
3.2.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen 93
3.2.3.2 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 94
3.2.3.3 Beteiligungen 94
3.2.3.4 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 95
3.2.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 95
3.2.3.6 Sonstige Ausleihungen 96
3.2.4 Anlagenspiegel 96
3.2.4.1 Schema 96
3.2.4.2 Erläuterung der Spalten 97
3.3 Umlaufvermögen 99
3.3.1 Vorräte 99
3.3.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 100
3.3.1.2 Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 101
3.3.1.3 Fertige Erzeugnisse und Waren 101
3.3.1.4 Geleistete Anzahlungen 102
3.3.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 102
3.3.2.1 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 102
3.3.2.2 Forderungen gegen verbundene Unternehmen 105

3.3.2.3 Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 105
3.3.2.4 Sonstige Vermögensgegenstände 105
3.3.3 Wertpapiere 106
3.3.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen 106
3.3.3.2 Sonstige Wertpapiere 106
3.3.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks 106
3.4 Rechnungsabgrenzungsposten 107
3.4.1 Wesen der Rechnungsabgrenzung 107
3.4.2 Begrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten auf Vorauszahlungen 107
3.4.3 Zeitbezogenheit der Vorauszahlungen 108
3.4.4 Pflicht zur Rechnungsabgrenzung 108
3.4.5 Disagio 108
3.4.6 Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten 109
3.5 Aktive latente Steuern 109
3.6 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung 109
3.7 Erweiterungen der Aktivseite 110
3.8 Eigenkapital 111
3.8.1 Gezeichnetes Kapital 111
3.8.1.1 Grundkapital/Stammkapital 111
3.8.1.2 Ausweis der ausstehenden Einlagen 112
3.8.1.3 Konstante und variable Kapitalkonten 112
3.8.2 Kapitalrücklage 114
3.8.3 Gewinnrücklagen 115
3.8.3.1 Gesetzliche Rücklage 115
3.8.3.2 Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen 115
3.8.3.3 Satzungsmäßige Rücklagen 116
3.8.3.4 Andere Gewinnrücklagen 116
3.8.3.5 Darstellung der Rücklagenbewegung 116
3.8.4 Sonstige Eigenkapitalposten 118
3.8.4.1 Gewinnvortrag/Verlustvortrag 118
3.8.4.2 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 118
3.8.4.3 Bilanzgewinn/Bilanzverlust (nach Ergebnisverwendung) 118
3.9 Rückstellungen 120
3.9.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 120
3.9.2 Steuerrückstellungen 121
3.9.3 Sonstige Rückstellungen 121

3.10 Verbindlichkeiten 122
3.10.1 Anleihen 123
3.10.2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 123
3.10.3 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 124
3.10.4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 124
3.10.5 Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel 124
3.10.6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen 125
3.10.7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 125
3.10.8 Sonstige Verbindlichkeiten 125
3.10.9 Verbindlichkeitenspiegel 126
3.11 Rechnungsabgrenzungsposten 127
3.12 Passive latente Steuern 127
3.13 Sonderposten der Passivseite 128
Kontrollfragen 130

4. Bewertungsvorschriften 135
4.1 Bewertungszweck 135
4.1.1 Bewertungszweck in der Handelsbilanz 135
4.1.1.1 Gläubigerschutz 135
4.1.1.2 Berücksichtigung der Interessen der Kapitalgeber 135
4.1.2 Bewertungszweck in der Steuerbilanz 136
4.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze 136
4.2.1 Bilanzidentität 137
4.2.2 Grundsatz der Unternehmensfortführung 137
4.2.3 Grundsatz der Einzelbewertung und der Stichtagsbewertung 138
4.2.3.1 Grundsatz der Einzelbewertung 138
4.2.3.2 Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten 141
4.2.3.3 Stichtagsbewertung 141
4.2.4 Vorsichtige Bewertung und Verlustantizipation 141
4.2.4.1 Grundsatz der Vorsicht 142
4.2.4.2 Imparitätsprinzip 143
4.2.4.3 Realisationsprinzip 144
4.2.5 Grundsatz der Periodenabgrenzung 145
4.2.6 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit 145
4.3 Bewertung des Anlagevermögens 147
4.3.1 Wertansätze des Anlagevermögens 147
4.3.1.1 Anschaffungskosten 147
4.3.1.2 Herstellungskosten 150

4.3.2 Planmäßige Abschreibungen 156
4.3.2.1 Wesen und Aufgaben der planmäßigen Anlagenabschreibung 156
4.3.2.2 Planmäßig abzuschreibende Anlagegüter 157
4.3.2.3 Abschreibungsberechtigter 158
4.3.2.4 Beginn der Abschreibung/AfA 159
4.3.2.5 Bemessungsgrundlage der Abschreibung/AfA 159
4.3.2.6 Voraussichtliche (betriebsgewöhnliche) Nutzungsdauer 161
4.3.2.7 Abschreibungsmethoden 163
4.3.2.8 Abschreibungen aus Vereinfachungsgründen 167
4.3.3 Außerplanmäßige Abschreibungen 168
4.4 Bewertung des Umlaufvermögens 172
4.4.1 Bewertung des Vorratsvermögens 172
4.4.1.1 Ansatz zu Anschaffungs-/Herstellungskosten 172
4.4.1.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren 173
4.4.1.3 Abschreibungen auf den niedrigeren Wert 182
4.4.2 Bewertung der Forderungen 184
4.4.2.1 Ansatz zum Nennwert 184
4.4.2.2 Abschreibung auf den niedrigeren Wert 184
4.4.3 Bewertung der Wertpapiere 187
4.4.3.1 Einzel- und Durchschnittsbewertung 187
4.4.3.2 Teilwertabschreibung 188
4.4.4 Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten 188
4.5 Bewertung der Passiva 189
4.5.1 Wertansatz des Eigenkapitals 189
4.5.2 Wertansatz bei Rückstellungen 190
4.5.3 Wertansatz der Verbindlichkeiten 193
Kontrollfragen 197

C. Gewinn- und Verlustrechnung 201
1. Gliederungsschemata des § 275 HGB als Mindestgliederung 201
2. Aufbauprinzipien 202
2.1 Kontoform oder Staffelform 202
2.2 Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren 203
2.2.1 Gegenüberstellung der Verfahren 203
2.2.2 Pro und Contra 203
2.3 Brutto- oder Nettoprinzip 204
2.3.1 Bruttoprinzip 204
2.3.2 Nettoprinzip 205

3. Gliederung 205
3.1 Allgemeine Gliederungsgrundsätze 205
3.2 Gliederungsschema nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV) 207
3.3 Gliederungsschema nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) 208

4. Inhalt der Positionen des GKV-Schemas 208
4.1 Umsatzerlöse 208
4.2 Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen 209
4.3 Andere aktivierte Eigenleistungen 209
4.4 Sonstige betriebliche Erträge 209
4.5 Materialaufwand 210
4.5.1 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren 210
4.5.2 Aufwendungen für bezogene Leistungen 210
4.6 Personalaufwand 210
4.6.1 Löhne und Gehälter 210
4.6.2 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung – davon für Altersversorgung 211
4.7 Abschreibungen 212
4.7.1 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen 212
4.7.2 Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten 212
4.8 Sonstige betriebliche Aufwendungen 213
4.9 Erträge aus Beteiligungen – davon aus verbundenen Unternehmen 214
4.10 Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens – davon aus verbundenen Unternehmen 215
4.11 Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge – davon aus verbundenen Unternehmen 215
4.12 Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 216
4.13 Zinsen und ähnliche Aufwendungen – davon an verbundene Unternehmen 216
4.14 Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 217
4.15 Ergebnis nach Steuern 217
4.16 Sonstige Steuern 218
4.17 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 218

5. Inhalt abweichender Positionen des UKV-Schemas 219
5.1 Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen 219
5.2 Bruttoergebnis vom Umsatz 220
5.3 Vertriebskosten 221
5.4 Allgemeine Verwaltungskosten 221
5.5 Sonstige betriebliche Aufwendungen 221
5.6 Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 222
Kontrollfragen 223

D. Anhang und Lagebericht 225

1. Anhang 225
1.1 Überblick 225
1.2 Funktionen des Anhangs 226
1.3 Allgemeine Berichtsgrundsätze 226
1.3.1 Materielle Anforderungen 226
1.3.2 Gliederung des Anhangs 227
1.4 Angaben im Anhang nach § 284 HGB 227
1.5 Sonstige wesentliche Pflichtangaben nach § 285 HGB 228

2. Lagebericht 229
2.1 Funktion und Zweck des Lageberichts 230
2.2 Allgemeine Berichtsgrundsätze 230
2.2.1 Materielle Anforderungen 230
2.2.2 Form und Gliederung des Lageberichts 231
2.3 Berichterstattung nach § 289 Abs. 1 HGB 232
2.3.1 Darstellung des Geschäftsverlaufs, Geschäftsergebnis und Lage der Gesellschaft 232
2.3.2 Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken 233
2.4 Besondere Angaben nach § 289 Abs. 2 HGB 234
2.4.1 Angaben zu Risiken über Finanzinstrumente 234
2.4.2 Bereich Forschung und Entwicklung 235
2.4.3 Bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft 235
2.4.4 Spezielle Angaben für bestimmte Gesellschaften 235
Kontrollfragen 237

E. Bilanzpolitik 239

1. Ziele 239
1.1 Gestaltung der Bilanzstruktur 239
1.2 Gestaltung des Ergebnisses 240
1.2.1 Erfolgsregulierung 240
1.2.1.1 Erfolgserzielung 240
1.2.1.2 Erfolgsausweis 241
1.2.1.3 Erfolgsverwendung 241
1.2.2 Kapitalerhaltung 242

2. Mittel 243
2.1 Formelle Mittel 243
2.1.1 Zeitpunkt des Bilanzstichtages 243
2.1.2 Zeitpunkt der Bilanzvorlage 244
2.1.3 Äußeres Bild des Jahresabschlusses 244
2.2 Materielle Mittel 246
2.2.1 Maßnahmen vor dem Bilanzstichtag 247
2.2.2 Maßnahmen nach dem Bilanzstichtag 247
2.2.2.1 Bildung stiller Reserven 247
2.2.2.2 Auflösung stiller Reserven 251

3. Grenzen 253
3.1 Stille Zwangsreserven 253
3.1.1 Bilanzierungsverbote 253
3.1.2 Bewertungsvorschriften 254
3.2 Stille Willkürreserven 254

4. Windowdressing 254
4.1 Definition 254
4.1.1 Maßnahmen, die nach dem Bilanzstichtag wieder eliminiert werden 255
4.1.2 Maßnahmen, deren Wirkung von Dauer ist 255
4.2 Gründe 256

Kontrollfragen 257

F. Konzernrechnungslegung 259

1. Pflicht zur Konzernrechnungslegung 259
1.1 Allgemeines 259
1.2 Aufstellungspflicht 260

1.3 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes 261
1.3.1 Befreiende Konzernabschlüsse 261
1.3.2 Größenabhängige Befreiungen 262

2. Konsolidierungskreis 262
2.1 Konsolidierungsgebot 262
2.2 Konsolidierungswahlrechte 263

3. Konzernabschluss 264
3.1 Allgemeine Anforderungen (Konsolidierungsgrundsätze) 264
3.2 Bilanzansatz und Bewertung 265
3.3 Organisatorische Maßnahmen 265

4. Fremdwährungsumrechnung von Jahresabschlüssen ausländischer Tochterunternehmen 266

5. Grundzüge der Konsolidierung 266
5.1 Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung 266
5.1.1 Konzernbilanz 266
5.1.2 Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung 267
5.2 Kapitalkonsolidierung (Vollkonsolidierung) 267
5.2.1 Neubewertungsmethode 267
5.2.2 Anteile von Minderheiten am Kapital des Tochterunternehmens 270
5.3 Quotenkonsolidierung 271
5.3.1 Anwendungsbereich 271
5.3.2 Anteilmäßige Konsolidierung 272
5.4 Equity-Methode 272
5.4.1 Gegenstand der Equity-Methode 272
5.4.2 Vorgehen bei der Konsolidierung 273
5.5 Schuldenkonsolidierung 274
5.5.1 Umfang der Konsolidierung 274
5.5.2 Vorgehen bei der Konsolidierung 275
5.6 Erfolgskonsolidierung 275
5.6.1 Gegenstand der Erfolgskonsolidierung 275
5.6.2 Eliminierung konzerninterner Zwischenergebnisse 276
5.6.2.1 Umfang der Eliminierung 276
5.6.2.2 Ermittlung der Zwischenergebnisse 277
5.6.2.3 Verrechnung der Zwischenergebnisse 279
5.6.2.4 Befreiung 280
5.6.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung 280
5.6.3.1 Vollkonsolidierte Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung 280
5.6.3.2 Verfahren der Konsolidierung 281

5.7 Steuerabgrenzung 284
5.8 Konzernanhang 285
5.9 Konzernlagebericht 285

6. Prüfung und Offenlegung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichtes 285
6.1 Prüfung 285
6.2 Offenlegung 285

7. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards 286
Kontrollfragen 287

G. Bilanzanalyse 289

1. Arten 291
1.1 Interne Bilanzanalysen 291
1.2 Externe Bilanzanalysen 291
1.3 Formelle Bilanzanalysen 294
1.4 Materielle Bilanzanalysen 295
1.4.1 Substanzanalysen 295
1.4.2 Kennzahlenanalysen 299
1.4.2.1 Vorbereitungen 299
1.4.2.2 Kennzahlen 304
1.4.2.3 Kennzahlensysteme 308
1.4.2.4 Grenzen von Kennzahlen und Kennzahlensystemen 311

2. Investitionsanalyse 312
2.1 Analyse der Investitionsstruktur 312
2.2 Analyse der Investitionspolitik 314
2.3 Umsatzbezogene Investitionsanalyse 315

3. Finanzierungsanalyse 317
3.1 Analyse der Finanzierungsstruktur 317
3.2 Analyse der Rentabilität der Finanzierung 318
3.3 Sonstige Finanzierungsanalyse 321

4. Liquiditätsanalyse 322
4.1 Statische Liquiditätsanalyse 322
4.1.1 Langfristige Liquiditätsanalyse 322
4.1.1.1 Deckungsgrade 322
4.1.1.2 Horizontale Finanzierungsregeln 323
4.1.2 Kurzfristige Liquiditätsanalyse 325

4.2 Dynamische Liquiditätsanalyse 326
4.2.1 Cashflow 327
4.2.1.1 Arten 327
4.2.1.2 Aussagekraft 328
4.2.2 Kapitalflussrechnung 328
4.2.2.1 Zwecke 329
4.2.2.2 Erstellung 330

5. Ergebnisanalyse 331
5.1 Analyse der Erfolgsquellen 331
5.1.1 Veränderungen im Zeitablauf 332
5.1.2 Kritische Analyse der Verursachung 336
5.2 Analyse der Ergebnisstruktur 336

6. Rentabilitätsanalyse 337
6.1 Gewinnorientierte Rentabilitätsanalyse 338
6.2 Cashflow-orientierte Rentabilitätsanalyse 339
6.3 Return on Investment (RoI) 340
Kontrollfragen 341

H. Sonderbilanzen 343

1. Arten der Bilanzen 343
1.1 Handelsbilanzen 343
1.2 Steuerbilanzen 343
1.3 Steuerliche Ergänzungsbilanzen 343
1.3.1 Notwendigkeit steuerlicher Sonder- und Ergänzungsbilanzen 343
1.3.1.1 Gesamthandsbilanz und Sonder- und Ergänzungsbilanzen 343
1.3.1.2 Unterschiede zwischen Ergänzungs- und Sonderbilanzen 344
1.3.1.3 Erstellung der Bilanzen und Veranlagung 345
1.3.2 Ergänzungsbilanzen 345
1.3.3 Steuerliche Sonderbilanzen 346

2. Gründungsbilanzen 347
2.1 Arten der Gründung und Gründungsbilanzen 347
2.1.1 Bargründung und Sachgründung 348
2.1.2 Inventur und Eröffnungsinventar 351
2.1.3 Ansatzvorschriften 351
2.1.4 Gliederung 352
2.1.5 Bewertung 352

2.2 Gründungsbilanzen bei verschiedenen Unternehmensformen 353
2.2.1 Gründung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften 353
2.2.1.1 Einzelunternehmen 353
2.2.1.2 Personengesellschaften 353
2.2.2 Gründung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 356
2.2.2.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) 356
2.2.2.2 Aktiengesellschaft (AG) 357
2.2.2.3 Genossenschaft (eG) 357
2.2.3 Prüfung 357
2.2.4 Unterzeichnung, Feststellung, Offenlegung und Aufbewahrung 358

3. Umwandlungs- und Verschmelzungsbilanzen 359
3.1 Gründe für Umwandlung und Verschmelzung 359
3.2 Arten der Umwandlung und Verschmelzung 359
3.2.1 Verschmelzung (§§ 2 - 122 UmwG) 360
3.2.2 Spaltung (§§ 123 - 173 UmwG) 361
3.2.3 Vermögensübertragung (§§ 174 - 189 UmwG) 362
3.2.4 Formwechsel (§§ 190 - 304 UmwG) 362
3.3 Bewertung und Bilanzierung 363
3.3.1 Buchwertfortführung 363
3.3.2 Aufdeckung stiller Reserven 363
3.3.3 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft 364
3.3.4 Umwandlung mit Neubewertung 365

4. Auseinandersetzungsbilanzen 365
4.1 Begriff der Auseinandersetzung 365
4.2 Auseinandersetzungsbilanz 366
4.2.1 Bilanzierungsgrundsätze 367
4.2.2 Ansatz- und Bewertungsgrundsätze 367
4.2.3 Voraussichtliche Ergebnisse aus schwebenden Geschäften 367
4.3 Buchhalterische Behandlung 368

5. Sanierungsbilanzen 368
5.1 Begriff und Arten der Sanierung 368
5.1.1 Begriff der Sanierung 368
5.1.2 Äußere Merkmale 368
5.1.3 Gesundung oder Auflösung des Unternehmens 371
5.1.4 Sanierungsmaßnahmen 371
5.1.5 Voraussetzungen für eine Sanierung 371

5.1.6 Formen finanzieller Sanierungsmaßnahmen 372
5.1.6.1 Vereinfachte Kapitalherabsetzung 372
5.1.6.2 Ordentliche Kapitalherabsetzung 372
5.1.6.3 Einziehung von Aktien 372

6. Liquidationsbilanzen 373
6.1 Begriff und Formen der Liquidation 373
6.1.1 Begriff der Liquidation 373
6.1.2 Formen der Liquidation 373
6.1.2.1 Liquidation nach dem Umfang 373
6.1.2.2 Liquidation nach der rechtlichen Form 374
6.2 Ablauf des Liquidationsverfahrens 374
6.3 Liquidation der Kapitalgesellschaften 375
6.3.1 Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft 375
6.3.2 Liquidations-Eröffnungsbilanz 375
6.3.2.1 Stichtag und Aufstellungsfristen 375
6.3.2.2 Inventur und Inventar 376
6.3.2.3 Ansatz 376
6.3.2.4 Bewertung 378
6.3.2.5 Gliederung 379
6.3.2.6 Erläuternder Bericht 379
6.3.2.7 Prüfung und Offenlegung 380
6.3.3 Liquidations-Jahresabschlüsse 380
6.3.3.1 Jahresbilanzen auf den Geschäftsjahresschluss während der Abwicklung 380
6.3.3.2 Gewinn- und Verlustrechnung 381
6.3.3.3 Anhang 381
6.3.3.4 Lagebericht 382
6.3.3.5 Prüfung und Offenlegung 382
6.3.3.6 Liquidations-Schlussbilanz 383
6.3.4 Schlussrechnung und Verteilung des Vermögens 383
6.3.5 Schluss der Abwicklung und Aufbewahrung der Unterlagen 384
6.4 Liquidation von Personengesellschaften 384
6.4.1 Rechtsvorschriften 384
6.4.2 Liquidatoren 384
6.4.3 Liquidations-Eröffnungsbilanz 385
6.4.4 Rechnungslegung im Außenverhältnis 385
6.4.5 Liquidations-Schlussbilanz und Schlussrechnung 385
6.4.6 Verteilung des Gesellschaftsvermögens 386
6.4.7 Nach Beendigung der Liquidation 386
Kontrollfragen 387

Übungsteil (Aufgaben und Fälle) 389
Lösungen 435
Literaturverzeichnis 513
Stichwortverzeichnis 515

A. Grundlagen

1. Bilanz

Dem Wort Bilanz liegt – etymologisch gesehen – die Vorstellung einer im Gleichgewicht befindlichen zweischaligen Waage zugrunde.

Damit werden folgende **Wesensmerkmale** der Bilanz angesprochen:

1. Die Bilanz ist die Gegenüberstellung zweier Größen.
2. Die Summen der beiden Größen, d. h. beider Seiten der Bilanz, sind gleich.

Im betriebswirtschaftlichen Sinne kann die Bilanz als **Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiv-Seite) und Kapital (Passiv-Seite) zu einem bestimmten Zeitpunkt** bezeichnet werden:

AKTIVA	**Bilanz zum 31.12.01**	**PASSIVA**
Vermögen		Kapital

Die Bilanz zeigt auf ihrer Passiv-Seite die Herkunft der finanziellen Mittel und auf ihrer Aktiv-Seite die Verwendung dieser Mittel:

AKTIVA	**Bilanz zum 31.12.01**	**PASSIVA**
Anlagevermögen Umlaufvermögen		Eigenkapital Fremdkapital

Nach § 242 Abs. 3 HGB bilden die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) den **Jahresabschluss**. Bei Kapitalgesellschaften ist der **Anhang** zusätzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB), ergänzt um einen **Lagebericht**. Nicht konzernrechnungslegungspflichtige kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern.

Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung und in Übereinstimmung mit der Betriebswirtschaftslehre (BWL) ist die Bilanz, d. h. die Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden zum Bilanzstichtag (§ 242 Abs. 1 HGB), Gegenstand der folgenden Ausführungen. Man spricht auch von der Bilanz im engen Sinne.

1.1 Aufgaben

Die Bilanz ist zweckbestimmt, d. h. es gibt nicht die eine Bilanz, sondern sie wird stets unter bestimmten Gesichtspunkten erstellt. Aus diesem Grunde lassen sich nur schwer allgemeine Aufgaben nennen, die sich für alle Bilanzen gleichermaßen stellen.

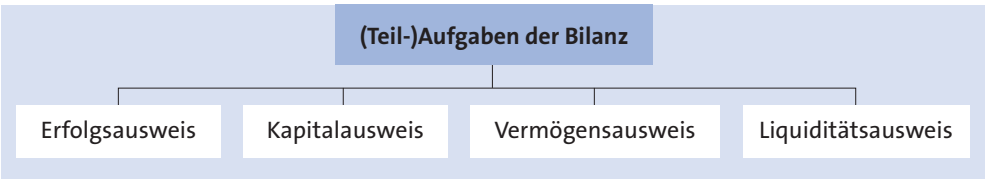
Ich beschränke mich auf die **Jahresbilanz**, die auf der Basis der handels- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften erstellt wird. Sie steht – zusammen mit der GuV-Rechnung und dem Lagebericht – im Mittelpunkt dieses Buches.

Generell ist es Aufgabe der Jahresbilanz, dem Kaufmann selbst sowie außerhalb des Unternehmens stehenden Gruppen bzw. Institutionen **Informationen über die Entwicklung und Lage des Unternehmens** zu geben. Dies folgt bereits aus § 238 Abs. 1 S. 2 HGB. Konkret fordert § 264 Abs. 2 HGB für Kapitalgesellschaften die Darstellung der

- Vermögenslage,
- Finanzlage und
- Ertragslage.

Die Rechnungslegung nach IFRS geht noch darüber hinaus. Danach sollen entscheidungsnützliche Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie über deren Entwicklung im Zeitablauf vermittelt werden.

Hieraus lassen sich folgende Teilaufgaben der Bilanz ableiten:



1.1.1 Erfolgsausweis

Der **Erfolg** ist nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften auszuweisen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass er durch geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen beeinflusst werden kann.

Ein Mangel beim bilanziellen Erfolgsausweis ist, dass er nur in seiner Höhe, nicht aber hinsichtlich seiner Zusammensetzung und Herkunft ausgewiesen wird. Diese Informationen sind nur aus der GuV zu entnehmen.

1.1.2 Kapitalausweis

Beim Ausweis des Kapitals hat die Bilanz zwei Aufgaben zu erfüllen:

1. **Kennzeichnung des Kapitalaufbaus**
   Hier ist die Gegenüberstellung von Eigen- und Fremdkapital von Interesse. Banken und andere Gläubiger werden dieses Verhältnis mit Interesse beobachten, da sich für sie das finanzielle Risiko bei geringer Eigenkapitalbasis erhöht.
2. **Nachweis der Kapitalerhaltung**
   Auch der Nachweis der Kapitalerhaltung ist von großer Wichtigkeit. Er kann aber auch durch geeignete Bewertungs- und Abschreibungsmaßnahmen beeinflusst werden, sodass es dem Außenstehenden schwierig oder unmöglich wird, den Umfang der Kapitalerhaltung zu beurteilen.

1.1.3 Vermögensausweis

Beim Vermögensausweis sind zwei Gesichtspunkte zu nennen:

1. **Feststellung des Vermögens**
   Das Vermögen in seiner Gesamtheit soll – genau aufgeschlüsselt – dargestellt werden. Die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften (§ 266 Abs. 2 f. HGB) berücksichtigen dieses Postulat.
2. **Kennzeichnung des Vermögensaufbaus**
   Hier werden häufig Anlagevermögen und Umlaufvermögen wertmäßig gegenübergestellt. Daraus lassen sich wichtige Erkenntnisse über die Wirksamkeit der Leistungserstellung ziehen.

1.1.4 Liquiditätsausweis

Der Ausweis der Liquiditätslage des Unternehmens mithilfe der Bilanz ist problematisch. Die Bilanz, die eine Zeitpunktrechnung darstellt, ist wenig geeignet, die Liquiditätslage eines Unternehmens aufzuzeigen.

Der in der Bilanz ermittelte Gewinn ist vom finanzwirtschaftlichen Standpunkt aus unrichtig. Darüber hinaus ist die Bilanz keine Einzahlungs- bzw. Auszahlungsrechnung.

Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte erlauben zudem die Bildung stiller Reserven, sodass der finanzwirtschaftliche Aussagegehalt eine weitere Beeinträchtigung erfährt.

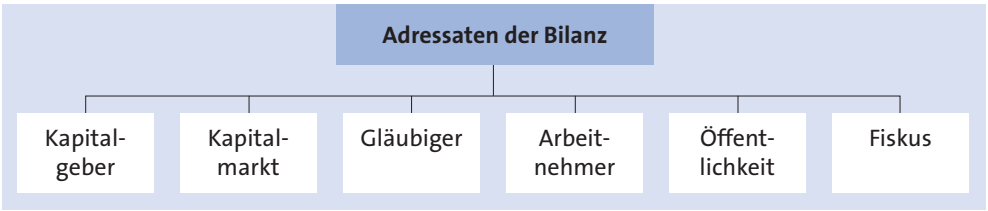
Nicht zu verkennen ist jedoch, dass die Vorschriften des § 268 Abs. 4 f. HGB dazu dienen, die Bestimmung der **Liquiditätslage** von **Kapitalgesellschaften** zu erleichtern. Hiernach ist der Betrag der Forderungen (Verbindlichkeiten) mit einer Restlaufzeit von

mehr als einem Jahr (bis zu einem Jahr) bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken (siehe auch § 285 Nr. 1a, 3 und 3a HGB).

In der Praxis werden teilweise **Zusatzrechnungen** (Bewegungsbilanzen, Kapitalflussrechnungen) durchgeführt, um eine genauere Liquiditätsrechnung zu ermöglichen.

1.2 Adressaten

Der Jahresabschluss soll verschiedene Aufgaben erfüllen. Damit richtet er sich an verschiedene Adressaten, die ein berechtigtes Interesse an Bilanz, GuV und Anhang sowie Lagebericht haben:



1.2.1 Kapitalgeber

Aus ihrer gesellschaftlichen Beteiligung am Unternehmen erhalten die Kapitalgeber eine Reihe von Mitverwaltungsrechten, deren Ausmaß sich in erster Linie nach der rechtlichen Gestalt des Unternehmens richtet. Um ihre Rechte wahrnehmen zu können, müssen sie einen Einblick in die Geschäfte des Unternehmens haben. Die Kapitalgeber haben Anspruch auf Information.

Die Bilanz ist zusammen mit der GuV und ggf. Anhang, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel und Lagebericht als **Rechenschaftsbericht** der Unternehmensleitung gegenüber den Eigenkapitalgebern anzusehen. Sie soll dem Gesellschafter die Lage des Unternehmens, seine wirtschaftliche Tätigkeit und die wirtschaftlichen Interessen, in die es verflochten ist, zeigen, um ihm eine sachkundige Ausübung seiner Rechte zu ermöglichen. Eine umfangreiche Berichterstattung ermöglicht den Gesellschaftern, ihre Mitgliedschaftsrechte wahrzunehmen.

Eine unvollständige Darlegung der Vermögens- und Ertragslage bringt für die Anteilseigner, die Kapitalgeber und Risikoträger sind, Gefahren mit sich. Aus diesem Grunde sieht § 325 HGB die **Offenlegung** des Jahresabschlusses und Lageberichts von Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. vor. Die Rechnungslegungsunterlagen sind beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers elektronisch einzureichen sowie danach unverzüglich bekannt machen zu lassen. Entsprechendes gilt für große

Unternehmen in anderer Rechtsform nach dem Publizitätsgesetz. Zu größenabhängigen Erleichterungen bei der Offenlegung für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften siehe §§ 326 f. HGB.

1.2.2 Kapitalmarkt

Auch potenzielle Anleger haben einen Anspruch darauf, über die finanzielle Lage des Unternehmens informiert zu werden. Bilanz, GuV, Anhang, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel, ggf. Segmentberichterstattung und Lagebericht sollen dem Kapitalmarkt die erforderlichen Aufklärungen geben, um dem am An- und Verkauf von Wertpapieren des Unternehmens interessierten Publikum eine durch Kenntnisse fundierte Entscheidung zu ermöglichen.

Kapitalanleger haben somit die Möglichkeit, die **Angemessenheit des Börsenkurses** zu beurteilen und seine Entwicklungsmöglichkeiten abzuschätzen.

Die Forderung an die Publizitätspolitik eines kapitalsuchenden Unternehmens besteht darin, wahrheitsgemäß Rechnung zu legen; andernfalls würden die Kapitalanleger erhebliche zusätzliche Risiken eingehen.

Das Maximum aussagekräftiger Informationen bietet vor allem die Rechnungslegung nach IFRS für Kapitalgeber, da diese internationale Rechnungslegung primär die Informationsfunktion erfüllt.

1.2.3 Gläubiger

Für die Gläubiger bietet die Offenlegung des Jahresabschlusses die Möglichkeit, sich über die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu informieren. Um die Gläubiger zu schützen und ihr Risiko zu begrenzen, sieht § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB eine **vorsichtige Bewertung** der Vermögensgegenstände vor. Ferner sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen (siehe hierzu ausführlicher >> Kapitel B.4.2.4).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB wird ergänzt durch § 130a HGB, § 64 GmbHG und § 92 AktG, die ebenfalls dem Gläubigerschutz dienen. Diese Vorschriften schreiben die Beantragung des Insolvenzverfahrens vor, wenn das Unternehmen **zahlungsunfähig** oder **überschuldet** ist. Letzteres ist, wenn nicht aus der Bilanz im Rahmen des Jahresabschlusses ersichtlich, durch einen Überschuldungsstatus festzustellen.

1.2.4 Arbeitnehmer

Auch die Arbeitnehmer haben Anspruch auf Information. Sie sind am **Bestand ihres Unternehmens**, insbesondere ihres Arbeitsplatzes, interessiert.

Das kommt zum Ausdruck durch das Betriebsverfassungsgesetz und das Mitbestimmungsgesetz.

Es gibt bei AG, KGaA, GmbH und anderen Unternehmen i. S. von § 1 MitbestG einen Aufsichtsrat, der zur Hälfte von der Belegschaft gestellt wird und dem u. a. die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt. Zur Zusammensetzung des Aufsichtsrats im Einzelnen siehe § 7 MitbestG.

Schließlich haben Arbeitnehmer ggf. als „Kleinaktionäre" ein berechtigtes Interesse am Jahresabschluss.

1.2.5 Öffentlichkeit

Die interessierte Öffentlichkeit soll und muss ebenfalls Adressat der Bilanz, der GuV, des Anhangs und des Lageberichts sein, da die volkswirtschaftliche Betrachtung nicht außer Acht gelassen werden darf. Große Unternehmen berühren die Geschicke weiter Bevölkerungskreise. Damit wird es notwendig, die Öffentlichkeit zu informieren (siehe hierzu § 325 HGB). Beispielsweise beschäftigt ein großes Unternehmen viele Menschen aus der Region und ist für die Kommune ein wichtiger Gewerbesteuerzahler.

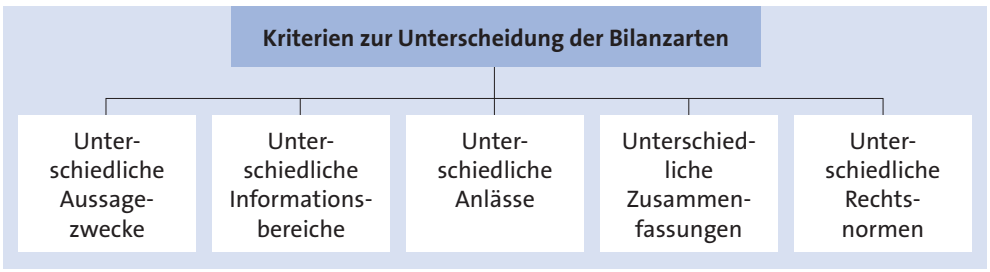
1.2.6 Fiskus

Der Fiskus schließlich ist daran interessiert, die Gewinne, die das bilanzierende Unternehmen erzielt hat, mit Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) zu belegen. Daher verlangt der Fiskus gem. §§ 140 f. AO die Ausstellung einer Steuerbilanz.

Grundlage der Steuerbilanz ist für Gewerbetreibende, die verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen die Handelsbilanz, wie sich aus § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ergibt (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz). Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz ergeben sich aus unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.

1.3 Arten

Zur Unterscheidung der wichtigsten Bilanzarten dienen insbesondere folgende Kriterien:



1.3.1 Bilanzen unterschiedlicher Aussagezwecke

Als Bilanzen, die unterschiedlichen Aussagezwecken gerecht werden sollen, sind zu unterscheiden:

1. **Erfolgsbilanzen**
   Sie informieren über den Erfolg eines Unternehmens in einer bestimmten Periode. Dabei sind die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten.
2. **Statusbilanzen**
   Sie sind mit den Erfolgsbilanzen eng verwandt. Da sie aber nur die am Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände und die Kapitallage zeigen wollen, sind weder Periodenabgrenzungen erforderlich noch bilanzrechtliche Höchstwertvorschriften zu beachten.
3. **Liquiditätsbilanzen**
   Sie sind Bilanzen, die unter den Gesichtspunkten „Grad der Liquidierbarkeit" und „Fälligkeit des Kapitals" erstellt werden.
4. **Bewegungsbilanzen**
   Sie sind Zeitraumrechnungen, die Mittelherkunft und Mittelverwendung gegenüberstellen, also die Bewegungen in den einzelnen Bilanzpositionen im Verlaufe einer Periode aufzeigen.

1.3.2 Bilanzen unterschiedlicher Informationsempfänger

Die Bilanzen unterschiedlicher Informationsempfänger können grundsätzlich in zwei Gruppen eingeteilt werden:

1. **Interne Bilanzen**
   Sie haben als Zielgruppe die Unternehmensleitung und werden erstellt, um ein genaues Bild über die Lage des Unternehmens zu erhalten und auf dieser Basis Dispositionen treffen zu können. Die Wertansätze in diesen Bilanzen sollen so realistisch wie möglich sein. Sie orientieren sich nicht an Vorschriften des Bilanzrechts.
2. **Externe Bilanzen**
   Anders ist es mit den externen Bilanzen, die sich an die verschiedenen Zielgruppen wenden. Sie sind im Allgemeinen nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zu erstellen. International tätige Unternehmen mit Sitz im Inland erstellen zunehmend ihre Bilanzen zusätzlich auf der Grundlage der Regeln der IFRS (International Financial Reporting Standards) bzw. der US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Seit dem 01.01.2005 müssen sämtliche kapitalmarktorientierte Unternehmen in Europa ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen (siehe hierzu § 315a HGB).

1.3.3 Bilanzen unterschiedlicher Anlässe

Die folgenden Bilanzen werden zu unterschiedlichen Anlässen erstellt:

1. **Periodenbilanzen**
   Periodenbilanzen sind laufende Bilanzen. Typisches Beispiel hierfür ist die Jahresbilanz, die zum Abschluss der gesetzlich fixierten (jährlichen) Rechnungsperiode erstellt wird. Denkbar sind aber auch interne Wochen-, Monats- oder Quartalsbilanzen.
2. **Sonderbilanzen**
   Den Periodenbilanzen stehen die Sonderbilanzen gegenüber, bei denen nicht der Ablauf einer Periode Erstellungsgrund ist, sondern irgendein sachlicher Anlass im Unternehmen. Hiernach sind vor allem zu unterscheiden:
   - **Gründungsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn ein Unternehmen gegründet wird, d. h. neu entsteht.
   - **Umwandlungsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn ein Unternehmen seine Rechtsform ändert.
   - **Auseinandersetzungsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn Gesellschafter (z. B. durch Kündigung, Tod, Insolvenz) bei Personengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausscheiden.
   - **Fusionsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn mehrere rechtlich selbstständige Unternehmen zu einem Rechtsgebilde verschmolzen werden.
   - **Sanierungsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn ein Unternehmen sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet, die in einer Unterbilanz oder Überschuldungsbilanz erkennbar werden. Sanierungsmaßnahmen, die in einer Sanierungsbilanz darstellbar sind, können sein:
     - Kapitalherabsetzung
     - Minderung des Nennbetrages des Eigenkapitals
     - Zuzahlung der Gesellschafter
     - Zahlungsaufschub durch die Gläubiger
     - Teilverzicht der Gläubiger.
   - **Liquidationsbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn ein Unternehmen freiwillig seine Tätigkeit beendet, d. h. aufgelöst wird.
   - **Insolvenzbilanzen**
     Sie sind zu erstellen, wenn ein Unternehmen aufgrund von Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung zwangsweise aufgelöst wird.

Zu den **„Sonderbilanzen“** siehe >> Kapitel H.

1.3.4 Bilanzen unterschiedlicher Zusammenfassung

Entsprechend der unterschiedlichen Art der Zusammenfassung können zwei Gruppen von Bilanzen unterschieden werden:

1. **Einzelbilanzen**
   Sie werden von den einzelnen Unternehmen erstellt.
2. **Konzernbilanzen**
   Sie sind von Unternehmen zu erstellen, die zwar rechtlich selbstständig sind, wirtschaftlich jedoch eine Einheit bilden.

1.3.5 Bilanzen unterschiedlicher Rechtsnormen

Bilanzen, denen unterschiedliche Rechtsnormen zugrunde liegen, sind die Handels- und Steuerbilanzen.

Handelsbilanzen sind Bilanzen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellt werden. **Steuerbilanzen** richten sich grundsätzlich an der Handelsbilanz aus (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Weichen die steuerlichen Vorschriften von den handelsrechtlichen ab, so haben erstere Vorrang.

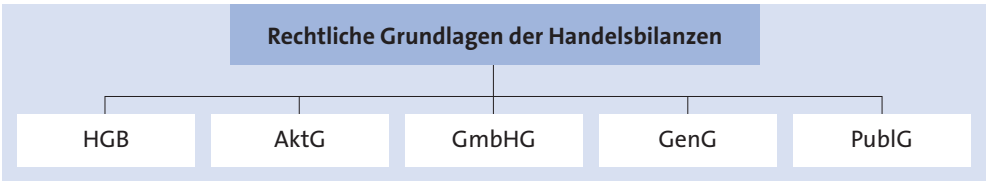
1.3.5.1 Handelsbilanzen

Handelsbilanzen werden zur Information externer Interessengruppen erstellt:

- Kapitalgeber
- Gläubiger
- Arbeitnehmer
- Öffentlichkeit
- Kapitalmarkt.

Da nicht für jede dieser Interessengruppen eine gesonderte Bilanz erstellt werden kann, müssen die handelsrechtlichen Vorschriften zur Erstellung von Handelsbilanzen führen, die für alle genannten Gruppen verwendbar sind.

Die rechtlichen Grundlagen für die Erstellung von Handelsbilanzen finden sich in folgenden Gesetzen:



Handelsgesetzbuch

Das HGB enthält in den §§ 238 - 263 Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute und in den §§ 264 - 289a ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften.

Die Vorschriften **für alle Kaufleute** betreffen

- Buchführung (§§ 238 f. HGB)
- Inventar und Inventur (§§ 240 f. HGB)
- Jahresabschluss (§§ 242 - 256 HGB)
- Aufbewahrung und Vorlage (§§ 257 - 261 HGB)
- Landesrecht (§ 263 HGB).

Beim **Jahresabschluss** sind zu unterscheiden

- allgemeine Vorschriften zur Aufstellung der Bilanz und der GuV-Rechnung (§§ 242 - 245 HGB)
- Ansatzvorschriften (§§ 246 - 251 HGB)
- Bewertungsvorschriften (§§ 252 - 256a HGB).

Sieht man von § 247 Abs. 1 HGB ab, wonach in der Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen sind, so enthalten die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften keinerlei Regelung zur Gliederung der Bilanz bzw. der GuV. Einzelkaufleuten und Personengesellschaften bleibt insoweit nur die Möglichkeit, auf die Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften zurückzugreifen.

Für **Kapitalgesellschaften** enthält § 266 Abs. 2 f. HGB ein Gliederungsschema für die Bilanz und § 275 Abs. 2 f. HGB Gliederungsschemata für die GuV, wahlweise nach dem **Gesamtkosten-** oder **Umsatzkostenverfahren**. Ferner werden die allgemeinen Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung um detailliertere Regelungen ergänzt. Zu erwähnen sind insbesondere die Vorschriften zur Erläuterung der Bilanz und der GuV im Anhang (§§ 284 f. HGB) sowie zum Lagebericht. Näheres siehe in >> Kapitel B., >> Kapitel C. und >> Kapitel D.

Der **Anhang** ist Teil des Jahresabschlusses. Die diesbezüglichen Vorschriften, die keineswegs auf die §§ 284 f. HGB beschränkt sind, dienen der besseren Information der Bilanzleser. Siehe hierzu >> Kapitel D.1.

Darüber hinaus gibt es im HGB noch **Sonderregelungen** zur Bilanzierung für folgende **Rechtsformen**:

- OHG (§ 120 HGB)
- KG (§§ 166 f. HGB)
- Stille Gesellschaft (§ 232 HGB)
- KapCo-Gesellschaften (§ 264c HGB)
- Konzern (§§ 290 ff. HGB)
- Genossenschaft (§§ 336 ff. HGB).

Ferner enthält das HGB **ergänzende Vorschriften** für Unternehmen bestimmter **Geschäftszweige**. Es handelt sich hierbei um ergänzende Bilanzvorschriften für

- Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340 ff. HGB)
- Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341 ff. HGB).

Kreditinstitute, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben auf ihren Jahresabschluss die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften anzuwenden und außerdem einen Lagebericht aufzustellen (§ 340a Abs. 1 HGB). Hierbei sind die Sondervorschriften der §§ 340b ff. HGB zu beachten.

Versicherungsunternehmen haben einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften in den ersten vier Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen und dem Abschlussprüfer zur Durchführung der Prüfung vorzulegen (§ 341a Abs. 1 HGB), wobei die sonstigen Bestimmungen des § 341a sowie der §§ 341b ff. HGB zu beachten sind.

Als „Fünfter Abschnitt" wurde mit den §§ 342, 342a HGB die Möglichkeit geschaffen, dass das Bundesministerium der Justiz ein privates Rechnungslegungsgremium sowie einen Rechnungslegungsbeirat berufen kann. Mit diesen Instrumenten sollen Entwicklungen von Rechnungslegungsgrundsätzen Rechnung getragen werden können.

Aktiengesetz

Das Aktiengesetz enthält nur wenige, den Besonderheiten der Aktiengesellschaft entsprechende Rechnungslegungsvorschriften. Sie betreffen

- den Ausweis des Grundkapitals, der gesetzlichen Rücklage und der Kapitalrücklage (§§ 150, 152 AktG)
- die Entwicklung des Bilanzgewinns/-verlusts aus der GuV (§ 158 AktG)
- zusätzliche Angaben im Anhang (§ 160 AktG).

GmbH-Gesetz

Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben als Kapitalgesellschaften die Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 ff. und §§ 264 ff. HGB ebenso zu beachten wie Aktiengesellschaften. Sie haben damit

- die Bilanz und die GuV nach einem festen Schema zu gliedern
- einen Anhang und einen Lagebericht zu erstellen
- den Jahresabschluss mit Lagebericht durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen – ausgenommen kleine GmbHs (§ 267 Abs. 1 HGB)
- eine Offenlegungspflicht (§§ 325 ff. HGB).

Die Vorschriften des HGB werden in den §§ 42 und 42a GmbHG um GmbH-spezifische Regelungen ergänzt.

Genossenschaftsgesetz

Genossenschaften müssen weitgehend nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen Rechnung legen. Durch Sonderregelungen (§§ 336 ff. HGB) werden jedoch Besonderheiten der Genossenschaften berücksichtigt.

Zusätzlich hierzu enthält § 33 GenG spezielle Vorschriften zur Buchführung, zur Gliederung des Jahresabschlusses und für den Fall der Überschuldung.

Publizitätsgesetz

Das PublG hat vor allem Bedeutung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die nach § 1 PublG als Großunternehmen einzustufen sind. Kapitalgesellschaften, die die dort genannten Grenzen überschreiten, sind ohnehin nach §§ 264 ff. HGB – über die das PublG nicht hinausgeht – zur Rechnungslegung verpflichtet.

Die öffentliche Rechnungslegungspflicht setzt das Vorliegen von zwei der drei folgenden Größenmerkmale an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen voraus:

- Bilanzsumme ist größer als 65 Mio €.
- Umsatz in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag war größer als 130 Mio €.
- Im Durchschnitt der 12 Monate vor dem Abschlussstichtag waren mehr als 5.000 Arbeitnehmer beschäftigt.

1.3.5.2 Steuerbilanzen

Steuerbilanzen sind nach den Vorschriften des Steuerrechts abgewandelte Handelsbilanzen. Sie dienen nur einem Interessenkreis, dem **Fiskus**, als Grundlage für die Besteuerung.

Da die Vermögensteuer seit dem 01.01.1997 wegen der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes (BStBl 1995 II S. 655) nicht mehr erhoben wird, entfallen seit diesem Zeitpunkt **Vermögensteuerbilanzen**.

Aufzustellen sind jedoch **Ertragsteuerbilanzen**.

Zwecke

Die Ertragsteuerbilanzen werden jährlich für die **Zwecke der Veranlagung zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer** erstellt. Durch sie wird die Besteuerungsgrundlage der Unternehmen ermittelt.

Diese Grundlage bildet der Gewinn, der sich im Rahmen der steuerrechtlichen Vorschriften ergibt. Steuerrechtlich ist die Erfassung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Gewinns sicherzustellen. Dies ist ein fiskalischer Gesichtspunkt, der überdies in dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Steuerpflichtigen seine tiefere Grundlage hat.

Nach dem Willen des Steuergesetzgebers sind Gewinne in den Perioden zu versteuern, in denen sie entstanden sind. Gewinnverlagerungen sollen grundsätzlich nicht möglich sein. Die Bewertungsvorschriften enthalten deshalb Höchst- und Mindestgrenzen für die Bewertung von Wirtschaftsgütern.

In dem Maße jedoch, wie die Steuerbilanz auch der Verwirklichung wirtschafts- und konjunkturpolitischer Ziele zu dienen hat, wird von dem Grundsatz der Ermittlung eines exakten Periodengewinns abgegangen, und es werden allgemein oder nur bestimmten Steuerpflichtigen Gewinnverlagerungen gestattet.

Der allgemeine Grundsatz, dass in der Steuerbilanz keine Bildung von Reserven möglich sein soll, ist im Laufe der Jahre durch zahlreiche Sonderbestimmungen durchlöchert worden.

Rechtsgrundlagen

1. **Abgabenordnung (AO)**
   In der AO sind u. a. die Buchführungsvorschriften in den §§ 140 ff. verankert. Bei Überschreiten bestimmter Betragsgrenzen schreibt § 141 AO jährliche Abschlüsse vor.

2. **Handelsgesetzbuch (HGB)**
   Die Pflichten zur Buchführung und zum Jahresabschluss nach §§ 238 ff. HGB sind nach § 140 AO auch für die Besteuerung zu erfüllen. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergibt sich zudem aus § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, wonach das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Die §§ 238 - 256 HGB gelten überwiegend als kodifizierte GoB (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung).
3. **Einkommensteuergesetz (EStG)**
   Im EStG sind für die Erstellung der Ertragsteuerbilanzen besonders die §§ 4 - 7i von Bedeutung:
   - § 4 Abs. 1 EStG regelt als Grundnorm die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.
   - § 5 Abs. 1 S. 1 EStG enthält für Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind Bücher zu führen, den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Auch in diesem Fall wird der Gewinn durch einen Betriebsvermögensvergleich ermittelt.
   - § 6 EStG schreibt die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter nach Steuerrecht vor.
   - §§ 7 ff. EStG regeln die steuerlich zulässigen Abschreibungen.
4. **Körperschaftsteuergesetz (KStG)**
   Das KStG ist insofern Rechtsgrundlage für die Ertragsteuerbilanzen, als es in § 8 Abs. 1 S. 1 auf die Vorschriften des EStG verweist.
5. **Gewerbesteuergesetz (GewStG)**
   Gemäß § 7 GewStG ermittelt sich der Gewerbeertrag auf der Grundlage von einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Regeln, die ergänzt werden um Hinzurechnungs- und Kürzungsbestimmungen der §§ 8 f. GewStG.

Unter Hinzuziehung der allgemeinen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sind die das Bilanzsteuerrecht betreffenden Bestimmungen recht beachtlich. Dieser gesetzliche Rahmen bedarf dennoch der Ausfüllung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Rechtsprechung. Das hat den Vorteil, dass das Bilanzsteuerrecht sich der wirtschaftlichen Weiterentwicklung laufend anpassen kann. Diesem Zweck dienen auch die §§ 342 und 342a HGB.

Auf der anderen Seite führt es wegen des Spielraumes, den Rechtsprechung und Finanzverwaltung bei der Auslegung der Steuergesetze haben, zu einer gewissen Uneinheitlichkeit und Unsicherheit bei den Bilanzierenden.

Im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses interessiert uns ausschließlich die Ertragsteuerbilanz. Wenn im Folgenden von Steuerbilanzen gesprochen wird, sind deshalb immer Ertragsteuerbilanzen gemeint.

Eingeschränkte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Der **Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz** besagt, dass die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abzuleiten ist. Das ergibt sich aus § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, wonach bilanzierungspflichtige Gewerbetreibende den Gewinn für steuerliche Zwecke nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln haben.

Dabei sind die in § 5 Abs. 6 EStG genannten steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeutet also, dass die aus dem kaufmännischen Ermessen sich ergebenden Bewertungsmöglichkeiten, die für die Handelsbilanz vorhanden sind, auf die Steuerbilanz und damit auf die Steuerveranlagung übertragen werden, soweit dem nicht **zwingende steuerrechtliche Vorschriften** entgegenstehen.

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ist dadurch **eingeschränkt**, dass handelsrechtliche Ansatzwahlrechte nach der Rechtsprechung des BFH (BStBl 1969 II S. 291) nicht für die Steuerbilanz gelten, sondern dort zu Aktivierungsgeboten bzw. Passivierungsverboten führen.

Der Hauptgrund für das **Auseinanderfallen** von Handels- und Steuerbilanz liegt darin, dass der handelsrechtliche Bewertungsspielraum häufig erheblich über den steuerrechtlichen hinausgeht. Unter fiskalischen Gesichtspunkten und zum Zwecke einer gleichmäßigen Besteuerung gibt es deshalb im Einkommensteuergesetz für die steuerliche Gewinnermittlung zum Teil **eigene Bewertungsvorschriften**.

Soweit die Gewinnermittlung in der Handelsbilanz den steuerrechtlichen Vorschriften widerspricht, müssen die Ansätze der Handelsbilanz für die Zwecke der Besteuerung korrigiert werden.

Die Unternehmen sind gesetzlich nicht verpflichtet, eine gesonderte Steuerbilanz aufzustellen. Es genügt, steuerrechtliche Abweichungen von der Handelsbilanz in einer Nebenrechnung zu erfassen.

Maßgeblichkeit der Steuerbilanz

Die Steuerbilanz ist – wie gezeigt wurde – von der Handelsbilanz abhängig. In der Praxis ist es aber oft so, dass das Maßgeblichkeitsprinzip umgekehrt wird. Es werden insbesondere von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften keine selbstständigen Handelsbilanzen erstellt, sondern man richtet sich bei der Bilanzierung vielfach danach, was die Finanzbehörden als steuerlich zulässig anerkennen.

Da in der Handelsbilanz grundsätzlich keine höheren Wertansätze erscheinen dürfen als in der Steuerbilanz, galt für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, dass die betreffenden Wertansätze auch in der Handelsbilanz erscheinen. Damit wurden steuerliche Vorschriften maßgeblich für die Handelsbilanz und verhinderten auch dort den Ausweis des tatsächlich in einem Wirtschaftsjahr erzielten Gewinns.

Ertragsteuerbilanzen von Personengesellschaften

Die Besonderheit der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) bringt es mit sich, dass neben der Steuerbilanz der Gesellschaft (Gesamthandsbilanz) oftmals noch Ergänzungsbilanzen oder Sonderbilanzen der Gesellschafter geführt werden müssen. Aus der Bezeichnung ergibt sich, dass es sich um Bilanzen von Gesellschaftern handelt, die die Bilanz der Gesellschaft **zur Gesamtbilanz ergänzen**. Danach sind folgende Steuerbilanzen von Personengesellschaften zu unterscheiden:

1. **Gesamthandsbilanz (Steuerbilanz erster Stufe)**
   Der Gewinn oder Verlust der Personengesellschaft ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. **Basis des Vermögensvergleichs** ist gem. § 5 Abs. 1 EStG die Handelsbilanz der Gesellschaft, aus der unter Beachtung der einkommensteuerlichen Bilanzierungsvorschriften die Steuerbilanz erster Stufe abgeleitet wird.

   Zum (notwendigen) **Betriebsvermögen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich oder wirtschaftlich i. S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zum Gesellschaftsvermögen (**Gesamthandsvermögen**) gehören. Dies gilt auch bei teilweiser privater Nutzung, weil diese Wirtschaftsgüter in die Handelsbilanz aufzunehmen und somit entsprechend dem **Maßgeblichkeitsprinzip** lt. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch steuerlich als Betriebsvermögen anzusetzen sind.

   Zu beachten ist, dass die Gesamtshandsbilanz (Steuerbilanz erster Stufe) **keine Mischbilanz** darstellt, d. h. dass sie nur solche Wirtschaftsgüter enthält, die der Gesellschaft zuzurechnen sind, **nicht** aber zum **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters gehören.

2. **Ergänzungsbilanzen**
   Ergänzungsbilanzen dienen der **Berücksichtigung individueller Anschaffungskosten** eines Gesellschafters bzgl. des Gesellschaftsvermögens. Die Wertansätze der Steuerbilanz der Gesellschaft werden auf diesem Wege korrigiert und ergänzt. Bei der Ergänzungsbilanz handelt es sich **nicht um eine normale Bilanz**. Es werden keine Wirtschaftsgüter bilanziert, sondern die Differenz zwischen dem Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil und dem übernommenen Eigenkapitalkonto. Diese ist für die künftige steuerliche Gewinnermittlung des Erwerbers sachgerecht den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zuzuordnen. Auf diese Weise gewinnt die Ergänzungsbilanz im Verhältnis zur Steuerbilanz der Gesellschaft den Charakter einer **Korrekturbilanz**. Sie führt zusammen mit den Ansätzen in der Steuerbilanz erster Stufe für das einzelne Wirtschaftsgut zum richtigen (Gesamt-) Wertansatz gem. § 6 Abs. 1 EStG oder zu dem Wert, für den sich der Gesellschafter im Rahmen eines Wahlrechts entschieden hat.

Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz ist immer dann notwendig, wenn ein Gesellschafter für den Erwerb oder die Erhaltung eines Kapitalanteils mehr oder weniger aufwendet, als ihm in der Gesamtbilanz der Personengesellschaft als Kapital ausgewiesen wird. Sie kommt vor allem in Betracht bei **Gründung** einer Personengesellschaft, bei **Eintritt** eines Gesellschafters, bei Gesellschafterwechsel oder **Änderung der Beteiligungsverhältnisse**, bei Zusammenschluss von Personengesellschaften. In den meisten Fällen wird der (neue) Gesellschafter mehr aufzuwenden haben, da ihm anteilig die stillen Reserven zuwachsen. Die Ergänzungsbilanz weist dann ein **Mehrkapital** des Gesellschafters gegenüber seinem Kapitalanteil in der Steuerbilanz der Gesellschaft aus. Auf der Passivseite erscheint der aufgewendete Mehrbetrag (Differenz zwischen Anschaffungskosten und Buchwert) als Ergänzungskapital, auf der Aktivseite wird er auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt, für die er bezahlt wurde. Die **Zuordnung der einzelnen Mehr- oder Minderbeträge** zu den einzelnen Bilanzposten folgt den für die Steuerbilanz der Gesellschaft geltenden Grundsätzen, z. B. hinsichtlich Bewertung und Abschreibungsmethoden. Ergänzungsbilanzen sind so lange fortzuführen, wie die Mehr- oder Minderwerte vorhanden sind.

3. **Sonderbilanzen**
   Der Begriff „Sonderbilanzen" ist zweideutig. Einmal versteht man hierunter Bilanzen, die – im Gegensatz zur Jahresbilanz – nicht laufend und regelmäßig, sondern aus **besonderem Anlass** erstellt werden. Sonderbilanzen in diesem Sinne sind:
   - Gründungsbilanzen
   - Umwandlungsbilanzen
   - Sanierungsbilanzen
   - Auseinandersetzungsbilanzen
   - Liquidationsbilanzen
   - Vergleichsbilanzen
   - Insolvenzbilanzen
   - Überschuldungsbilanzen oder
   - Liquiditätsbilanzen.

   Daneben gibt es **Sonderbilanzen im Rahmen des Ertragsteuerrechts**. Um sie von den einmaligen oder unregelmäßigen Sonderbilanzen abzugrenzen, würde man sie besser als Sonderbetriebsbilanzen bezeichnen (so auch teilweise der BFH im Urteil vom 13.02.1996, VIII R 18/92; siehe hierzu nachstehend unter 4.). Damit würde deutlich gemacht, dass neben dem Betrieb der Personengesellschaft noch der Sonderbetrieb eines Gesellschafters (oder mehrerer Gesellschafter) besteht.

   *„Bei dem Sonderbetrieb des Gesellschafters, der durch die Sonderbilanz repräsentiert wird, handelt es sich aber nicht um einen selbstständigen Betrieb oder Teilbetrieb. Vielmehr ist der Sonderbetrieb des Gesellschafters nach der Konzeption der Rechtsprechung des BFH nur ein **unselbstständiger Teil** der aus dem Betrieb der Gesellschaft und den Sonderbetrieben bestehenden **wirtschaftlichen Einheit**" (Knobbe-Keuk, S. 441).*

Dennoch sind die **Sonderbetriebsbilanzen** von der Gesellschaftsbilanz (siehe vorstehend unter 1.) **klar zu trennen**. Das ergibt sich schon aus dem Grundsatz der Klarheit nach § 243 Abs. 2 HGB, wonach der Jahresabschluss und damit die Bilanz klar und übersichtlich sein müssen. Ferner folgt dies aus § 238 Abs. 1 S. 3 HGB, wonach sich die Geschäftsvorfälle aus der Buchführung verfolgen lassen müssen. Die klare Trennung zwischen Sonderbetriebsbilanzen und Gesellschaftsbilanz ist z. B. dann unumgänglich, wenn von den Gesellschaftern Schuldzinsen als **nachträgliche Betriebsausgaben** geltend gemacht werden, wie dies der BFH in seinem Urteil vom 13.02.1996, VIII R 18/92 der Fall war. Der VIII. Senat hat in diesem Zusammenhang **Mischbilanzen** als **unzureichend** abgelehnt.

Gegenstand der ertragsteuerrechtlichen Sonderbilanzen sind nach der BFH-Rechtsprechung Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Zum **Sonderbetriebsvermögen I** gehören die im Eigentum eines Gesellschafters stehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Personengesellschaft dienen oder bestimmt und geeignet sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen. Hierzu rechnen insbesondere die dem Gesellschafter gehörenden Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Nutzung überlassen sind. Zum **Sonderbetriebsvermögen II** gehören die Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Personengesellschaft eingesetzt werden (vgl. BFH vom 06.08.1985, BStBl 1986 II S. 17).

4. **Gesamtbilanz (Steuerbilanz zweiter Stufe)**
   Zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb müssen der auf ihn entfallende, aus der Gesellschaftsbilanz abgeleitete Gewinnanteil und das Ergebnis einer etwaigen Sonder- und Ergänzungsbilanz zusammengefasst werden. Die Gesamtbilanz ergibt sich nun aus der gedanklichen Addition der Gesamthandsbilanz und der vorhandenen Sonder- und der Ergänzungsbilanzen.

Entscheidend für die steuerliche Gewinnermittlung ist jedoch, dass im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung aus der Summe aller Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonder-GuV das steuerliche Ergebnis der Gesamtbilanz ermittelt wird.

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

2.1 Pflicht zur Beachtung der GoB

Die Rechnungslegungsvorschriften sind bereits sehr umfangreich. Damit haben sich die GoB aber nicht erübrigt. Im Gesetz wird auf die Beachtung der GoB hingewiesen. So haben nach § 238 Abs. 1 HGB die Bücher des Kaufmanns den GoB zu entsprechen. Gemäß § 243 HGB ist der Jahresabschluss nach den GoB aufzustellen. Ferner sind beim Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften lt. § 264 Abs. 2 HGB die GoB zu beachten.

2.2 Unterschiedliche Auffassungen zum Inhalt und zur Bestimmung der GoB

Der Inhalt der GoB ist trotz beachtlicher Versuche, Klarheit zu schaffen, nach wie vor umstritten. Die unterschiedlichen Ansichten beginnen schon bei der Frage, ob die GoB induktiv oder deduktiv ermittelt werden.

2.2.1 Induktive Ermittlung

Bei der induktiven Ermittlung ergeben sich die GoB nicht aus gesetzlichen Regelungen einzelner Tatbestände, sondern aus der **Anschauung und praktischer Übung ehrbarer Kaufleute**.

Diese Art der Ermittlung hat erhebliche Mängel:

1. Die liberalistische Einstellung der Kaufleute führt *„zu einer weitgehenden Beschränkung von Umfang und sachlicher Klarheit der buchmäßigen Aufzeichnungen, mitunter sogar zu absichtlicher oder gedankenloser Vernachlässigung“*, wobei damit nicht zuletzt bezweckt wurde, *„ … Dritten den Einblick in ihre Wirtschaftsverhältnisse – selbst auf Kosten der eigenen Übersicht – zu erschweren“ (Le Coutre)*.
2. Es ist meist nicht klar nachweisbar, welche Grundsätze der Auffassung „ehrbarer Kaufleute“ gerecht werden, vielmehr handelt es sich um nicht rational zu beweisende Werturteile (*Wöhe*).
3. Bei Bilanzierungsproblemen, die *„aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung erstmalig auftreten“* (*Adler/Düring/Schmaltz*), erweist sich die induktive Methode ebenfalls als unpraktikabel.
4. Sachbearbeiter, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben meist ein wirtschaftswissenschaftliches Studium absolviert, sodass ihre Auffassungen vielfach nicht denen der reinen Praktiker entsprechen, sondern eine Übertragung der Betriebswirtschaftslehre in die Praxis darstellen (*Leffson*).

2.2.2 Deduktive Ermittlung

Es wird deshalb von der Gegenmeinung als notwendig angesehen, die Ermittlung der GoB deduktiv durchzuführen, d. h. **durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung** zu gestalten. Die Zielsetzungen des Jahresabschlusses müssen dabei maßgeblich sein.

Die Grundsätze, nach denen eine Buchführung ordnungsgemäß und sinnvoll geführt werden muss, können hiernach nur aus dem Sinn und den Aufgaben der Buchführung sowie ihres Abschlusses abgeleitet werden. Die Grundsätze sind daher (*Leffson*)

1. aus den Zwecken, die mit Buchführung und Jahresabschluss erreicht werden sollen und
2. aus dem jeweiligen, in Buchführung und Abschluss darzustellenden Sachverhalt abzuleiten, d. h. teleologisch und deduktiv.

Gesetzgeber und Rechtsprechung legen eigene Maßstäbe bei der Entwicklung der GoB fest. Die Gefahr ist hierbei, dass die praktische Übung außer Acht gelassen wird. Daher erscheint es zweckmäßig, die GoB sowohl mithilfe des induktiven als auch des deduktiven Verfahrens zu ermitteln.

In diesem Zusammenhang ist die Bildung eines privaten Rechnungslegungsgremiums gem. § 342 HGB sowie der Rechnungslegungsbeirat gem. § 342a HGB beachtlich. Beide Einrichtungen sind in der Lage, auch die GoB weiterzuentwickeln.

2.3 Wesen und Bedeutung der GoB

2.3.1 Allgemeingültigkeit der GoB

Diejenigen Autoren, die die GoB deduktiv aus Zielen und Zwecken der Buchführung abzuleiten suchen, übersehen – unter Vernachlässigung sprachlicher Genauigkeiten –, dass **Grundsätze** nicht ableitbar sind. Es handelt sich vielmehr um Sätze, aus denen sich andere Sätze ableiten lassen. Alle Wortbildungen mit „Grund" bringen das zum Ausdruck. Sie sind das Unterste, auf dem alles andere aufbaut. So sind Grundbegriffe die grundlegenden ersten Begriffe einer Wissenschaft. Grundrechte sind Rechte, auf denen alles sonstige Recht beruht. Grundsätze sind die Grundlage für alle übrigen Sätze.

Besonders deutlich wird das beim Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Er ist nicht auf die Buchführung beschränkt, sondern bestimmt generell das kaufmännische Handeln. Ähnlich ist es mit den Grundsätzen der Wahrheit und Klarheit. Das Gebot der Wahrheit beherrscht die Dokumentation schlechthin, nicht nur die Buchführung. Es gilt letztlich für jede Art von Information. Gleiches gilt für den Grundsatz der Klarheit. Er ist Voraussetzung für jeden Denkprozess und somit von einer Selbstverständlichkeit, dass sich eine „Ableitung" aus der Buchführung erübrigt. Wahrheit und Klarheit sind

so gesehen **allgemein gültige Maßstäbe**. Entsprechendes gilt für den Grundsatz der Vorsicht. Er bestimmt weitgehend das menschliche Verhalten, um Schaden zu verhüten oder zu begrenzen. Die vorsichtige Bewertung im Rahmen des Jahresabschlusses ist nur ein Anwendungsfall unter vielen.

Im Gegensatz zu den allgemein gültigen Grundsätzen der Wahrheit, Klarheit, Vorsicht und Wirtschaftlichkeit sind die hieraus **abgeleiteten Sätze**, die als Leitsätze oder Prinzipien bezeichnet werden, **buchführungsspezifisch**, d. h. sie haben Gültigkeit nur für die Buchführung und den Jahresabschluss. Hierzu gehören das Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzip sowie das Realisationsprinzip. Aus dem Grundsatz der Vorsicht leitet sich das Imparitätsprinzip ab (siehe ausführlicher zum Vorsichts-, Imparitäts- und Realisationsprinzip » Kapitel B.4.2.4).

2.3.2 Sondercharakter der GoB

Die Unterscheidung zwischen Grundsätzen und abgeleiteten Sätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt sich auch aus dem Gesetz. Die in zahlreichen Bestimmungen für z. T. recht unterschiedliche Sachverhalte immer wieder geforderte Beachtung der GoB setzt voraus, dass die GoB **allgemeine Gültigkeit** haben. Wenn z. B. in § 243 Abs. 1 HGB gefordert wird, dass der Jahresabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist, bedeutet das ohne Frage, dass u. a. das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip zu beachten sind. Die genannten Prinzipien sind dagegen nicht brauchbar, wenn § 239 Abs. 4 und § 257 Abs. 3 HGB vorschreiben, dass moderne Buchführungsverfahren bzw. moderne Methoden der Belegaufbewahrung den GoB entsprechen müssen.

An diesem Beispiel zeigt sich, dass von Grundsätzen nur dann gesprochen werden kann, wenn sie auf formelle Buchführungsvorschriften ebenso passen wie auf materielle Bestimmungen der Bilanzierung. Diesem Erfordernis entsprechen lediglich die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit, Vorsicht und Wirtschaftlichkeit. Dies verdeutlicht, dass die GoB von Gesetzes wegen einen Sondercharakter haben. Die generelle Anwendbarkeit schließt aus, dass sie mit den Prinzipien der Bilanzierung oder gar mit beliebigen Bilanzierungsregeln gleichgesetzt werden können. Erst diese klare Unterscheidung ermöglicht die Erkenntnis, dass es sich bei der vom Gesetz in den unterschiedlichsten Zusammenhängen vorgeschriebenen Beachtung der GoB um eine Generalnorm handelt, vergleichbar derjenigen des § 242 BGB.

2.3.3 Funktion der GoB

Damit kommt den GoB im Rahmen der Buchführung und des Jahresabschlusses eine **zentrale Bedeutung** zu. Das ergibt sich einmal aus dem Gesetz, das nicht nur für den Jahresabschluss die GoB als Maßstab setzt, sondern „generell“ für alle Phasen der Rechnungslegung. Es folgt aber auch aus dem Wesen der Generalnorm. Diese stellt keine Lücke „intra legem“ dar. Sie steht vielmehr hinter den gesetzlichen Normen und fängt die Tatbestände auf, die vom Gesetz nicht oder nicht hinreichend erfasst sind.

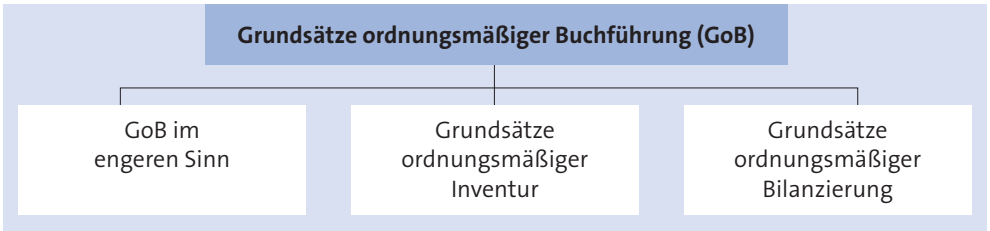
Eine Generalklausel „umschließt" ein Rechtsgebiet (hier dasjenige der Rechnungslegung). Zeigen sich Lücken im Gesetz, z. B. infolge neuer Entwicklungen im wirtschaftlichen oder abrechnungstechnischen Bereich (z. B. EDV-Buchführung), so sind die am Rechtsverkehr Beteiligten nicht ohne Handhabe. Sie können auf die Generalklausel zurückgreifen.

Dass diese Generalnorm die vorher genannte Funktion zu erfüllen vermag, ist z. B. bei der Buchführung mithilfe der **Computer-Technik** deutlich geworden. Die Praxis war sich bewusst, dass auch bei diesem Verfahren die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit (einschließlich Nachprüfbarkeit) zu beachten sind. Die Finanzverwaltung hat den organisatorischen Erfordernissen, die sich aus der neuen Buchführungstechnik ergaben, Rechnung getragen. Dank der GoB sind ohne gesetzliche Änderungen umwälzende Buchführungstechniken reibungslos eingeführt worden.

Bei einer Datenverarbeitungs-Buchführung sind, wie bei jeder anderen Buchführung, die GoB, insbesondere die **Ordnungsvorschriften** der §§ 238 f. und 257 HGB sowie die §§ 145 f. HGB **zu beachten**.

2.4 Umfassende Geltung der GoB

Die GoB gelten nicht nur für die Buchführung im engeren Sinne. Unter Buchführung ist die gesamte Rechnungslegung zu verstehen, unter Bilanzrecht der spezielle Teil. Ferner gehört hierzu die Inventur als „Vorstufe" des Jahresabschlusses. Die GoB gelten deshalb für die Buchführung im engeren Sinne (§ 238 Abs. 1 HGB), die Inventur (indirekt § 241 HGB) und die Bilanzierung (§ 243 Abs. 1 HGB). Infolgedessen kann man unterscheiden:



2.4.1 GoB im engeren Sinn

Bevor auf die GoB im engeren Sinn einzugehen ist, sollten das Wesen und die Einordnung der Buchführung kurz erläutert sowie der Kreis der Buchführungspflichtigen umrissen werden.

2.4.1.1 Buchführung

In der Buchführung erfolgt die Erfassung aller Vorgänge, die zu einer Veränderung von Vermögen und Kapital führen, sowie die periodische Zusammenstellung und sachliche Gliederung der Zahlen. Sie ist eine **Zeitraumrechnung**.

Die Buchführung ist ein Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens. Als weitere Bereiche werden üblicherweise genannt:

1. **Kurzfristige Erfolgsrechnung**
   Die kurzfristige Erfolgsrechnung – auch kurzfristige Betriebsergebnisrechnung genannt – bezieht sich bei der Ermittlung des Erfolges auf Zeiträume, die kleiner sind als die Rechnungsperiode eines Unternehmens, die in der Regel ein Jahr umfasst.

   Vor allem monatlich oder quartalsweise sind kurzfristige Erfolgsrechnungen zu erstellen. Dabei sollen insbesondere die Ursachen für den positiven oder negativen Erfolg deutlich gemacht werden.

2. **Planungsrechnung**
   Sie versucht, das betriebliche Geschehen den Einwirkungen des Zufalls und der Ungewissheit zu entziehen. Die Planungsrechnung verkörpert ein rationales Handeln, indem sie die Tatbestände der Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, die sich aufgrund inner- und außerbetrieblicher Faktoren einstellen, berücksichtigt. Sie kann nicht auf die Daten des Rechnungswesens verzichten.

   Zentrales Problem der Planungsrechnung ist das Problem der **Interpendanz**. Darunter ist die Schwierigkeit zu verstehen, im Rahmen der Gesamtplanung die einzelnen Teilplanungen so aufeinander abzustimmen, dass für das Unternehmen als Ganzes ein Optimum erzielt wird.

3. **Statistik**
   Die Statistik als weiterer Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens sammelt eine Vielzahl von Einzelerscheinungen, gruppiert sie nach bestimmten Merkmalen, analysiert Kosten und Ergebnisse in Form von Tabellen sowie grafischen Darstellungen. Sie bedient sich häufig statistisch-mathematischer Verfahren.

   Die Statistik als analytisches Instrument hat besonders die **Funktion einer Vergleichsrechnung**.

Buchführungsrahmen

Grundlage und Ausgangspunkt der Buchführung ist der Kontenrahmen. Es gibt ihn als Gemeinschaftskontenrahmen (GKR) oder als Industriekontenrahmen (IKR).

Die Kontenklassen des GKR sind nach dem **Prozessgliederungsprinzip** aneinander gereiht, d. h. sie spiegeln den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung wider. Dieses Prinzip bringt für den Arbeitsablauf des Rechnungswesens keine Vorteile

mit sich. Es ist auch nicht den Gliederungsvorschriften des Jahresabschlusses angepasst.

Beim IKR ist die Geschäftsbuchhaltung dagegen nach dem – international mehr verbreiteten – **Abschlussgliederungsprinzip** gestaltet, wodurch es möglich wird, die Abschluss-, Prüfungs- und Revisionsarbeiten des Jahresabschlusses rationeller zu gestalten. Die Betriebsbuchhaltung im IKR ist – wie beim GKR – nach dem Prozessgliederungsprinzip aufgebaut.

	GKR	IKR
Kontenklasse 0	Anlagevermögen und langfristiges Kapital	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
Kontenklasse 1	Finanz-, Umlaufvermögen und kurzfristige Verbindlichkeiten	Finanzanlagen
Kontenklasse 2	Neutrale Aufwendungen und Erträge	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten
Kontenklasse 3	Stoffe, Bestände	Eigenkapital und Rückstellungen
Kontenklasse 4	Kostenarten	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungsposten
Kontenklasse 5	Kostenstellen	Erträge
Kontenklasse 6	Herstellungskosten	Betriebliche Aufwendungen
Kontenklasse 7	Bestände an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen	Weitere Aufwendungen
Kontenklasse 8	Erträge	Ergebnisrechnungen
Kontenklasse 9	Abschluss	Kosten- und Leistungsrechnung

Buchführungspflicht

Nach **Handelsrecht** unterliegen alle im Handelsregister eingetragenen Betriebe der Buchführungspflicht, also alle Istkaufleute (§ 1 HGB), eingetragenen Kannkaufleute (§ 2 HGB) und Formkaufleute (§ 6 HGB).

Die Pflicht zur Buchführung folgt aus § 238 Abs. 1 HGB, die Pflicht zur Inventur aus § 241 HGB sowie die Pflicht zur Bilanzaufstellung und zum Jahresabschluss aus §§ 242 und 264 HGB. Daneben weisen die Spezialgesetze noch auf folgende Pflichten der Geschäftsführung bzw. des Vorstands hin:

- § 91 AktG (Pflicht zur Führung der Handelsbücher)
- § 41 GmbHG (Pflicht zur Buchführung und Bilanzaufstellung)
- § 33 GenG (Pflicht zur Buchführung und zum Jahresabschluss)
- § 5 PublG (Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluss/Lagebericht)
- § 155 InsO (Buchführungs- und Bilanzpflicht des Insolvenzverwalters).

Einzelkaufleute, die bestimmte Grenzen nicht überschreiten, sind gem. § 241a HGB und § 242 Abs. 4 HGB von der Buchführungspflicht befreit. Befreit sind demnach Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils nicht mehr als

1. 600.000 € Umsatzerlöse und
2. 60.000 € Jahresüberschuss

erzielen.

Nach § 140 AO sind die handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzpflichten auch im Interesse des **Steuerrechts** zu erfüllen.

Durch § 141 AO wird der Kreis derjenigen, die Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen haben, durch Überschreiten folgender Schwellenwerte abgegrenzt:

- Gesamtumsatz von mehr als 600.000 € oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG) von mehr als 25.000 € oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr.

Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Sieht man von § 141 AO ab, so findet sich keine konkrete gesetzliche Regelung, die den **Beginn** der Buchführungspflicht festlegt. Nach § 240 Abs. 1 und § 242 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann *„zu Beginn seines Handelsgewerbes“* ein Inventar und eine Bilanz zu erstellen. Hieraus ist zu folgern, dass der Kaufmann ab diesem Zeitpunkt auch zur Buchführung verpflichtet ist.

Bei Kapitalgesellschaften gehören die Gründung, Vorbereitung und Ingangsetzung schon zum Beginn des Gewerbebetriebs. Damit sind sie buchungspflichtig.

Von Kleingewerbetreibenden sowie Land- und Forstwirten ist die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 AO vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Die Buchführungspflicht endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen.

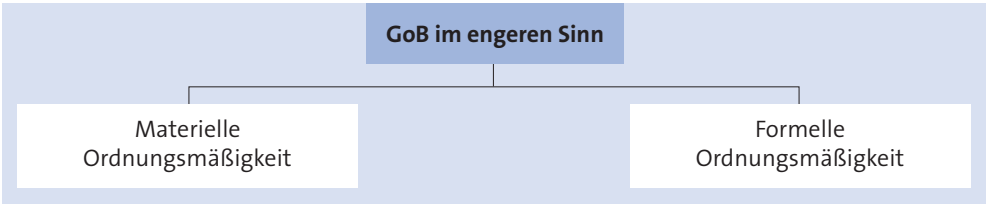
Sieht man vom Sonderfall des § 141 Abs. 2 S. 2 AO ab, wo das Ende der Buchführungspflicht geregelt ist, wenn bestimmte Betragsgrenzen unterschritten werden, fehlen das Ende der Buchführungspflicht betreffende konkrete Bestimmungen. Aus § 242 HGB (= Beginn der Buchführungspflicht) ergibt sich der Umkehrschluss, dass die Buchführungspflicht immer dann endet, wenn der Kaufmann seine geschäftliche Tätigkeit einstellt. Voraussetzung ist allerdings, dass die Einstellung endgültig ist. Ruht der Gewerbebetrieb nur vorübergehend, so endet die Buchführungspflicht nicht. Im Falle der

Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung sind alle hiermit zusammenhängenden Maßnahmen noch buchführungspflichtig. Im Falle der Insolvenz geht die Buchführungspflicht des Kaufmanns auf den Insolvenzverwalter über.

2.4.1.2 Grundsätze

Eine Buchführung ist **ordnungsmäßig**, wenn sie den Grundsätzen des Handelsrechts entspricht. Das ist der Fall, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist.

Man kann also zwischen einer materiellen (sachlichen) und einer formellen Ordnungsmäßigkeit unterscheiden:



Materielle Ordnungsmäßigkeit

Die materielle Ordnungsmäßigkeit beinhaltet die Forderung nach Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen (Grundsatz der **Wahrheit**).

Das bedeutet, dass

1. Geschäftsvorfälle, die stattgefunden haben, aufzuzeichnen sind.
2. Geschäftsvorfälle richtig aufzuzeichnen sind.
3. Geschäftsvorfälle nicht aufgezeichnet werden dürfen, die nicht stattgefunden haben.

Dem tragen § 239 Abs. 2 HGB und § 146 Abs. 1 AO Rechnung. Danach müssen die Buchungen vollständig und richtig sein.

Formelle Ordnungsmäßigkeit

Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung setzt Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit voraus (Grundsatz der Klarheit). Dieser Grundsatz hat seinen Niederschlag in folgenden Vorschriften gefunden:

- **§ 238 Abs. 1 HGB, § 145 Abs. 1 AO:** Die Bücher müssen so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens verschaffen kann.
- **§ 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 AO:** Die Buchungen sind geordnet vorzunehmen.

- **§ 239 Abs. 1 HGB, § 146 Abs. 3 AO:** Danach sind die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache vorzunehmen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
- **§ 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO:** Hiernach dürfen Buchungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.
- **§ 239 Abs. 4 HGB, § 146 Abs. 5 AO:** Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden.
- **§ 238 Abs. 1 S. 3 HGB, § 145 Abs. 1 AO:** Danach müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Hieraus folgt:

Keine Buchung ohne Beleg!

- **§ 257 HGB, § 147 AO:** Bücher, Inventare, Jahresabschlüsse und Lageberichte, Buchungsbelege, die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sowie Unterlagen im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO, die einer mit Mitteln der EDV abgegebenen Zollanmeldung beizufügen sind, sind 10 Jahre aufzubewahren. Handels- oder Geschäftsbriefe und sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind 6 Jahre aufzubewahren.

Jeder Buchführung muss eine Systematik zugrunde liegen. Der Betrieb konnte früher grundsätzlich wählen zwischen einfacher und doppelter Buchführung. Da aber nach § 242 Abs. 2 HGB neben der Bilanz auch eine GuV vorgeschrieben ist, die nur mithilfe der doppelten Buchführung erstellt werden kann, besteht kein Wahlrecht. Der Kaufmann ist vielmehr zur doppelten Buchführung verpflichtet.

Aufgabe 1 > Seite 389
Aufgabe 2 > Seite 389
Aufgabe 3 > Seite 389

2.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

Bevor die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur behandelt werden, soll zunächst auf die Inventur selbst eingegangen werden.

2.4.2.1 Inventur

Mit der Inventur wird der tatsächliche Bestand des Vermögens und der Schulden eines Unternehmens für einen bestimmten Zeitpunkt mengen- und wertmäßig durch **körperliche Bestandsaufnahme** erfasst (§ 240 Abs. 1 f. i. V. mit § 241 HGB).

Die körperliche Bestandsaufnahme beim **Anlagevermögen** bereitet – besonders bei größeren Unternehmen – in der Praxis Schwierigkeiten. Deshalb kann der Bestand an Sachanlagevermögen aus einem Bestandsverzeichnis („Anlagenkartei“) entnommen werden.

Wichtig für die Zulässigkeit dieses Verfahrens ist, dass das Bestandsverzeichnis alle **wesentlichen Informationen** enthält:

- genaue Bezeichnung des Anlagegutes
- Datum des Zugangs (Tag der Anschaffung oder Herstellung)
- Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
- Bilanzwert am Bilanzstichtag
- Tag des Abgangs.

Wird das Bestandsverzeichnis in Form einer Anlagenkartei geführt, so ist der Bilanzansatz aus der Summe der einzelnen Bilanzwerte der Anlagenkartei nachzuweisen.

Geringwertige Anlagegüter sind in voller Höhe als Betriebsausgaben absetzbar, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) (ohne Umsatzsteuer) 250 € nicht übersteigen.

Wenn diese AK/HK 250 €, aber nicht 1.000 € übersteigen, dann ist ein Sammelposten zu bilden. Dieser Sammelposten ist im Jahr der Bildung und in den folgenden Jahren mit jeweils 20 % aufzulösen. Für die Abschreibung spielt es keine Rolle, ob ein Wirtschaftsgut aus dem Sammelposten ausscheidet oder nicht (§ 6 Abs. 2, 2a EStG). Die Abschreibungsmöglichkeiten der geringwertigen Wirtschaftsgüter in Abhängigkeit ihrer Anschaffungskosten wird in der folgenden Tabelle dargestellt.

Anschaffungskosten (netto)	Wahlmöglichkeiten
bis 250 €	Sofortabschreibung
250,01 bis 800 €	► Sofortabschreibung ► Poolabschreibung (Sammelposten) ► Abschreibung über individuelle Nutzungsdauer
800,01 bis 1.000 €	► Poolabschreibung (Sammelposten) ► Abschreibung über individuelle Nutzungsdauer

Es besteht ein Wahlrecht, die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 800 € oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 250 € und 1.000 € anzuwenden.

Beim **immateriellen Anlagevermögen** sind die entsprechenden Kostenerfassungen Grundlage für den Ansatz in der Inventur.