



B13-II  
B 03/II-I

# Jahresabschluss und Steuerbilanz Teil 1

B 13: Externe Rechnungslegung und Steuern

Basismodul

Torsten Wengel

## Prof. Dr. Torsten Wengel



Schwerpunkte in Lehre und Forschung:

- Internes Rechnungswesen und Besteuerung
- Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung, Besteuerung, Internationale Bilanzierung, Jahresabschlussanalyse

### Wengel, Torsten:

Jahresabschluss und Steuerbilanz Teil 1; Handlungsfelder des Managements I – Externe Rechnungslegung und Besteuerung; Schriften des MBA-Fernstudienprogrammes, Modul B13-II / B03/II-I; Koblenz 2023

© 2004 zfh – Zentrum für Fernstudien im Hochschulverbund  
8. korr. Auflage 2021

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des zfh – Zentrum für Fernstudien im Hochschulverbund reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Text, Abbildung und Programme wurden mit größter Sorgfalt erarbeitet. Das MBA-Fernstudienprogramm und die Autorinnen und Autoren können jedoch für eventuell verbleibende fehlerhafte Angaben und deren Folgen weder eine juristische noch irgendeine andere Haftung übernehmen.

### Herausgeber:

MBA-Fernstudienprogramm

Prof. Dr. Thomas Mühlencoert / Prof. Dr. Uwe Hansen (Studiengangsleitung)  
Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften  
Hochschule Koblenz, RheinAhrCampus  
Joseph-Rovan-Allee 2 • 53424 Remagen

### Vertrieb:

zfh – Zentrum für Fernstudien im Hochschulverbund - Koblenz

### Leiter:

Prof. Dr. Ralf Haderlein

### Anschrift:

zfh – Zentrum für Fernstudien im Hochschulverbund  
Konrad-Zuse-Straße 1 • 56075 Koblenz • Tel.: 0261/91538-0

### Titelgestaltung:

zfh – Zentrum für Fernstudien im Hochschulverbund - Koblenz

## Vorwort

Die handels- und steuerrechtlichen Regelungen zur Erstellung des Einzelabschlusses sowie der Steuerbilanz werden in dieser Lerneinheit, die sich aus den Lehrbriefen Teil 1 und 2 zusammensetzt, behandelt. Ziel ist hierbei, Ihnen die notwendigen Kenntnisse zum Verständnis vom handelsrechtlichen Jahresabschluss (Einzelabschluss) und der Steuerbilanz zu vermitteln. Die Lehrbriefe dienen sowohl der Aneignung von Grundkenntnissen als auch stellenweise der Vertiefung des umfänglichen Stoffgebietes. Für die Erarbeitung bzw. Aneignung des Lerninhaltes dieser zwei Lehrbriefe ist es hilfreich, wenn Sie zuvor den Lehrbrief zur Buchführung bearbeitet haben, denn die Techniken und Grundlagen der doppelten Buchführung werden in diesen zwei Lehrbriefen vorausgesetzt.

Nach dem erfolgreichen Studium dieser zwei Lehrbriefe „Jahresabschluss und Steuerbilanz“ sollten Sie folgende **Lernziele** erfüllen:

- mit der Sprache des Handels- und Steuerrechtes und ihrer speziellen Begriffe vertraut sein
- die Regeln und Vorschriften zur Aufstellung des Jahresabschlusses kennen
- bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten kennen und zielgerichtet ausführen können
- Geschäftsvorfälle handels- und steuerbilanziell rechtskonform im Jahresabschluss ansetzen, ausweisen und bewerten können
- die steuerbilanziellen Unterschiede zum handelsrechtlichen Einzelabschluss kennen

Remagen, im Juni 2023

Prof. Dr. Torsten Wengel



## Inhaltsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	VII

<b>1. BESTANDTEILE, AUFGABEN UND RECHTSGRUNDLAGEN DES JAHRESABSCHLUSSES .....</b>	<b>1</b>
1.1. BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES .....	1
1.2. AUFGABEN DES JAHRESABSCHLUSSES .....	3
1.2.1. Dokumentationsfunktion .....	4
1.2.2. Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion .....	5
1.2.3. Gewinnermittlungsfunktion.....	7
1.2.3.1. Ausschüttungsbemessungsfunktion .....	8
1.2.3.2. Kompetenzabgrenzungsfunktion .....	9
1.2.4. Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung .....	10
1.3. RECHTLICHE GRUNDLAGEN DES JAHRESABSCHLUSSES.....	10
1.3.1. Handelsgesetzbuch (HGB) .....	12
1.3.2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)..	14
1.3.3. Steuerrecht.....	16
<b>2. GRUNDSÄTZLICHES ZUM JAHRESABSCHLUSS.....</b>	<b>17</b>
2.1. AUFSTELLUNGSZEITPUNKT, AUFSTELLUNGSFRISTEN, AUFBEWAHRUNGSFRISTEN, SPRACHE UND UNTERZEICHNUNG .....	17
2.2. DER AUFBAU DER BILANZ .....	20
2.3. DER ANSATZ IN DER BILANZ.....	25
2.3.1. Aktivierung der Vermögensgegenstände.....	26
2.3.2. Passivierung der Schulden .....	35
2.3.3. Bilanzierungsgebote .....	36
2.3.4. Bilanzierungsverbote und Bilanzierungswahlrechte .....	36
2.3.4.1. Aktivierungsverbote und Aktivierungswahlrechte .....	37
2.3.4.2. Passivierungsverbote.....	39
2.4. DIE BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE.....	40
2.4.1. Identitätsprinzip.....	42
2.4.2. Grundsatz der Unternehmensfortführung .....	42
2.4.3. Einzelbewertungsprinzip .....	43
2.4.4. Bewertungseinheiten .....	45
2.4.5. Stichtagsprinzip .....	47
2.4.6. Vorsichtsprinzip .....	47
2.4.6.1. Realisationsprinzip .....	48
2.4.6.2. Imparitätsprinzip .....	50
2.4.7. Abgrenzungsprinzip (periodengerechte Gewinnermittlung) .....	51

2.4.8.	Ansatz- und Bewertungsstetigkeit .....	52
2.4.9.	Fremdwährungsumrechnung gemäß § 256a HGB .....	53
2.5.	WERTKATEGORIEN / WERTBEGRIFFE .....	54
2.5.1.	Anschaffungs- und Herstellungskosten .....	56
2.5.1.1.	<i>Anschaffungskosten</i> .....	56
2.5.1.2.	<i>Herstellungskosten</i> .....	60
2.5.2.	Beizulegender (Stichtags-) Wert .....	66
2.5.3.	Teilwert .....	67
2.6.	WERTKORREKTUREN .....	67
2.6.1.	Planmäßige Abschreibungen .....	70
2.6.1.1.	<i>Leistungsabschreibung</i> .....	76
2.6.1.2.	<i>Lineare Abschreibung</i> .....	77
2.6.1.3.	<i>Degressive Abschreibung</i> .....	77
2.6.1.4.	<i>Degressive / lineare Abschreibung</i> .....	79
2.6.2.	Außerplanmäßige Abschreibungen .....	80
2.6.2.1.	<i>Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen</i> .....	81
2.6.2.2.	<i>Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Umlaufvermögen</i> .....	84
2.6.2.3.	<i>Forderungsbewertung</i> .....	87
2.6.3.	Wertaufholungen (Zuschreibungen) .....	88
2.7.	INVENTUR UND INVENTAR .....	91
2.7.1.	Stichtagsinventur .....	92
2.7.2.	Inventurvereinfachungen .....	92
2.7.2.1.	<i>Festwert</i> .....	93
2.7.2.2.	<i>Gruppenbewertung</i> .....	96
2.7.2.3.	<i>Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgefverfahren</i> .....	98
<b>3.</b>	<b>DIE AKTIVSEITE DER BILANZ .....</b>	<b>105</b>
3.1.	ANLAGEVERMÖGEN .....	105
3.1.1.	Immaterielle Vermögensgegenstände .....	106
3.1.1.1.	<i>Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte</i> .....	106
3.1.1.2.	<i>Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten</i> .....	107
3.1.1.3.	<i>Geschäfts- oder Firmenwert</i> .....	108
3.1.1.4.	<i>Geleistete Anzahlungen</i> .....	110
3.1.2.	Sachanlagen .....	111
3.1.2.1.	<i>Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken</i> .....	111
3.1.2.2.	<i>Technische Anlagen und Maschinen</i> .....	112
3.1.2.3.	<i>Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</i> .....	112
3.1.2.4.	<i>Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</i> .....	112

3.1.3.	Finanzanlagen.....	113
3.1.4.	Die Entwicklung des Anlagevermögens (Anlagegitter) .....	115
3.2.	UMLAUFVERMÖGEN .....	123
3.2.1.	Vorräte.....	123
3.2.2.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände .....	125
3.2.3.	Wertpapiere .....	127
3.2.4.	Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks .....	127
<b>4.</b>	<b>AKTIVISCHER UND PASSIVISCHER RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN .....</b>	<b>129</b>
<b>5.</b>	<b>AKTIVER UNTERSCHIEDSBETRAG AUS DER VERMÖGENSVERRECHNUNG.....</b>	<b>133</b>
<b>6.</b>	<b>LÖSUNGEN ZU DEN KONTROLLFRAGEN .....</b>	<b>135</b>
<b>7.</b>	<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>147</b>
<b>8.</b>	<b>STICHWORTVERZEICHNIS.....</b>	<b>153</b>



## Abbildungsverzeichnis

ABB. 1: DER UMFANG DES JAHRESABSCHLUSSES NACH § 264 ABS. 1 S. 1 HGB .....	2
ABB. 2: DER UMFANG DES JAHRESABSCHLUSSES BEI KAPITALMARKTORIENTIERTEN KAPITALGESELLSCHAFTEN GEMÄß § 264 ABS. 1 S. 2 HGB.....	3
ABB. 3: KAPITALERHALTUNGSGRUNDSÄTZE .....	8
ABB. 4: AUFGABEN DER HANDELSBILANZ.....	10
ABB. 5: RECHTLICHE GRUNDLAGEN AG .....	11
ABB. 6: RECHTLICHE GRUNDLAGEN GMBH .....	11
ABB. 7: DIE EINZELNEN MERKMALE DER GRÖßENKLASSEN NACH §§ 267, 267A HGB.....	13
ABB. 8: KODIFIZIERTE GoB.....	15
ABB. 9: AUFBEWAHRUNGSFRISTEN NACH § 257 HGB .....	19
ABB. 10: BILANZSCHEMA NACH § 266 HGB.....	21
ABB. 11: ZUSÄTZLICHE BILANZPOSTEN.....	22
ABB. 12: VOLLSTÄNDIGES BILANZGLIEDERUNGSSCHEMA.....	24
ABB. 13: PRÜFUNGSSCHEMA AKTIVIERUNG .....	31
ABB. 14: WIRTSCHAFTLICHES UND RECHTLICHES EIGENTUM UND IHRE BILANZIELLEN FOLGEN .....	33
ABB. 15: ABGRENZUNG ERHALTUNGS- VOM HERSTELLUNGS-AUFWAND .....	35
ABB. 16: ÜBERSICHT SAMMELBEWERTUNGSVERFAHREN .....	45
ABB. 17: ÜBERSICHT ÜBER VERSCHIEDENE WERTBEGRIFFE.....	55
ABB. 18: SCHEMA ZUR ANSCHAFFUNGSKOSTENERMITTLUNG NACH § 255 HGB.....	57
ABB. 19: BESTANDTEILE DER HERSTELLUNGSKOSTEN NACH HANDELS- UND STEUERRECHT ...	61
ABB. 20: ABSCHREIBUNGSARTEN UND -URSACHEN .....	70
ABB. 21: ABSCHREIBUNGSURSACHEN .....	74
ABB. 22: DIE ABSCHREIBUNGEN DES ANLAGEVERMÖGENS.....	84
ABB. 23: BEWERTUNG FORDERUNGEN .....	88
ABB. 24: DIE ENTWICKLUNG DES ANLAGEVERMÖGENS NACH § 284 ABS. 3 HGB .....	116
ABB. 25: DIE ENTWICKLUNG DER KUMULIERTEN ABSCHREIBUNGEN.....	120
ABB. 26: ANSATZPFLICHT UND -WAHLRECHT BEIM RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN .....	130
ABB. 27: TRANSITORISCHE UND ANTIZIPATIVE POSTEN.....	131



## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschr.	Abschreibungen
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktivischer Rechnungsabgrenzungsposten
Aufl.	Aufl.
AV	Anlagevermögen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung Bilanzierung Kostenrechnung (Zeitschrift)
BdF	Bundesministerium der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BRZ	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EntgTransG	Entgelttransparenzgesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Hinweis der Einkommensteuerrichtlinie
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Fifo	first in – first out

---

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheit
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
ggf.	gegebenenfalls
GJ	Geschäftsjahr
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GuF-Wert	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	highest in – first out
HK	Herstellungskosten
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.H.v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	In Verbindung mit
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften und Co. – Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lifo	last in – first out
Lofo	lowest in – first out
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
MBP	Mandat im Blickpunkt (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
ND	Nutzungsdauer
oHG	offene Handelsgesellschaft
PRAP	Passivischer Rechnungsabgrenzungsposten
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie

RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBW	Restbuchwert
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
Rz.	Randziffer
S.	Satz
SEK	Sondereinzelkosten
sog.	sogenannte
StB	Steuerbilanz
StGB	Strafgesetzbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
SteuerRSt	Steuerrückstellung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
UBGG	Gesetz über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften
u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
VJ	Vorjahr
WG	Wirtschaftsgüter
WpG	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
z.Zt.	zur Zeit



# 1. Bestandteile, Aufgaben und Rechtsgrundlagen des Jahresabschlusses

Das Handelsrecht, kodifiziert im **Handelsgesetzbuch** (HGB), haben **alle Kaufleute** zu beachten. Wer **Kaufmann** ist bzw. als solcher gilt, wird durch die §§ 1 bis 6 HGB bestimmt.

## 1.1. Bestandteile des Jahresabschlusses

Für **Einzelkaufleute** und **Personenhandelsgesellschaften**, die nicht die Merkmale des § 264a HGB erfüllen<sup>1</sup>, besteht der handelsrechtliche **Jahresabschluss** (§ 242 Abs. 3 HGB) aus **zwei** Teilen:

Berichtsinstrument  
Jahresabschluss

- **Bilanz und**
- **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)**

Bei **Kapitalgesellschaften** und **Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB** besteht der Jahresabschluss hingegen aus **drei** Teilen, weil zu **Bilanz** und **GuV** nach § 264 Abs. 1 HGB noch ein

- **Anhang**

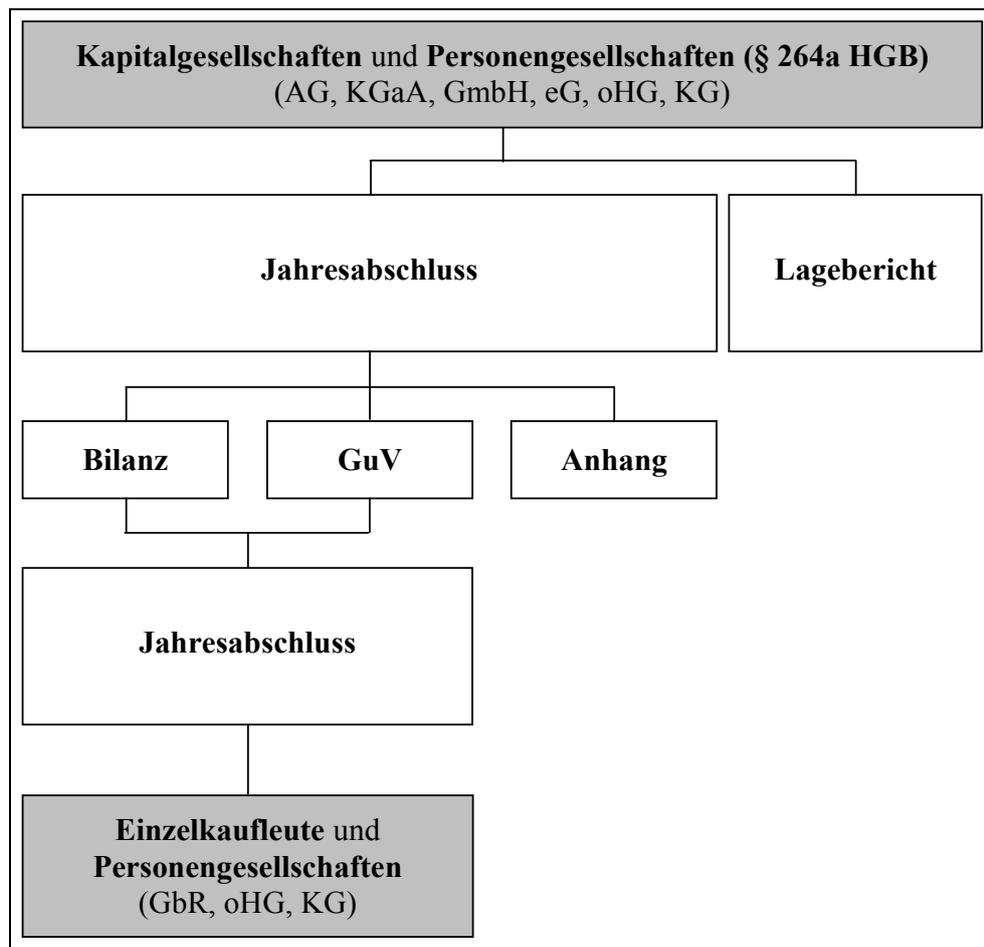
hinzukommt. Zusätzlich ist bei diesen Gesellschaften auch noch ein

- **Lagebericht**

nach § 289 HGB aufzustellen (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB), der jedoch **kein Bestandteil des Jahresabschlusses**, sondern ein eigenständiger und vom Jahresabschluss unabhängiger zusätzlicher Pflichtteil ist.

---

<sup>1</sup> Unter § 264a HGB fallen die **offene Handelsgesellschaft (oHG)** und die **Kommanditgesellschaft (KG)**. Sofern diese Personengesellschaften keine **natürliche Person** als persönlich haftenden Gesellschafter haben (in der Praxis regelmäßig bei der GmbH & Co. KG der Fall), werden sie in den Ansatz-, Bewertungs-, Prüfungs- und Publizitätsvorschriften den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Dies geschieht durch die Einbeziehung in die für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Bilanzierungsvorschriften (§§ 264 - 335b HGB).



**Abb. 1: Der Umfang des Jahresabschlusses nach § 264 Abs. 1 S. 1 HGB**  
Quelle: In Anlehnung an Gräfer/Sorgenfrei, Rechnungslegung, 1997, S. 11

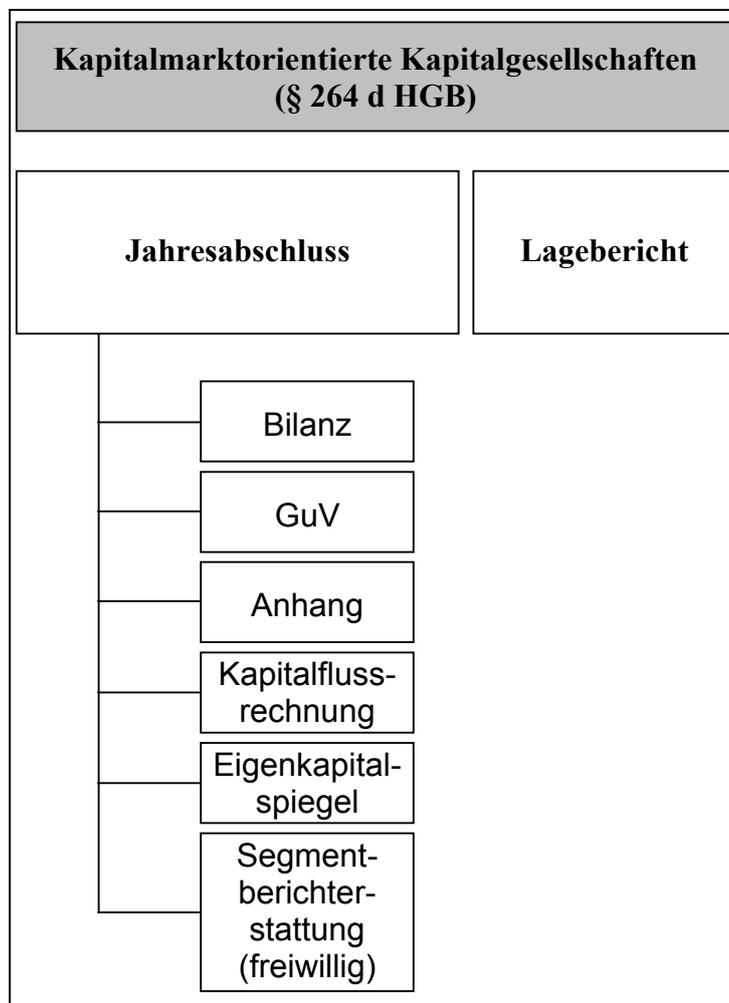
#### Zinssätze

Bei kapitalmarktorientierten<sup>2</sup> Unternehmen erweitern sich die Bestandteile des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) um eine

- **Kapitalflussrechnung** sowie einen
- **Eigenkapitalspiegel**.

<sup>2</sup> Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind definiert als solche Unternehmen, die eine Zulassung zum Handel in einem organisierten Markt (Börse) besitzen oder ihn bereits in Anspruch nehmen (§ 264d HGB).

Darüber hinaus können kapitalmarktorientierte Unternehmen dem Jahresabschluss **freiwillig** noch eine **Segmentberichterstattung** hinzufügen, die dann ebenfalls Bestandteil des Jahresabschlusses ist (§ 264 Abs. 1 S. 2 HGB).



**Abb. 2: Der Umfang des Jahresabschlusses bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften gemäß § 264 Abs. 1 S. 2 HGB**

## 1.2. Aufgaben des Jahresabschlusses

Der handelsrechtliche Jahresabschluss erfüllt folgende Aufgaben, die in der Literatur auch als Funktionen oder Zwecke bezeichnet werden:

**Funktionen  
Jahresabschluss**

1. **Dokumentation**
2. **Information bzw. Rechenschaft**
3. **Gewinnermittlung**
4. **Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung**

Die nachfolgende Auseinandersetzung mit diesen Funktionen erleichtert das Verständnis für die noch später darzustellenden einzelnen handelsrechtlichen Vorschriften zu Ansatz, Ausweis, Bewertung sowie Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses.

### 1.2.1. Dokumentationsfunktion

Aus der (**Buchführungs-**) **Generalnorm** des § 238 Abs. 1 HGB – die für **alle** Kaufleute gilt – lässt sich der Dokumentationszweck für den Jahresabschluss ableiten. Durch diese Vorschrift hat der Gesetzgeber die **Buchführungspflicht** kodifiziert. Zugleich verdeutlicht er damit, dass es ihm um eine

- übersichtliche,
- vollständige und für
- Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung
- *aller* Geschäftsvorfälle geht,

damit im Rahmen des Jahresabschlusses eine zusammenfassende Information über die **wirtschaftliche Lage** des Unternehmens möglich ist.

Der Jahresabschluss ist eine bündelnde und zusammenfassende **Gesamtdarstellung** des buchhalterischen Kontensystems, wobei die **zeitraumorientierte**<sup>3</sup> Gewinn- und Verlustrechnung die in der Berichtsperiode entstandenen und verbrauchten Werte abbildet. Der Wertbestand des Vermögens und der Schulden am Ende der Periode wird durch die **zeitpunktorientierte**<sup>4</sup> (Bilanzstichtag) Bilanz dokumentiert.

---

<sup>3</sup> Sofern kein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr (Wirtschaftsjahr) vorliegt, läuft der Zeitraum vom 1.1. bis zum 31.12. eines jeden Jahres.

<sup>4</sup> Sofern kein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr (Wirtschaftsjahr) vorliegt, ist der Bilanzstichtag der 31.12. eines jeden Jahres.

### 1.2.2. Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion

Dieser Jahresabschlusszweck, der zu differenzieren ist in

- Information von Gläubigern und interessierten Dritten (**Fremdinformation**) und
- Rechenschaftsbericht für die Gesellschafter (**Selbstinformation**),

kann im Gegensatz zur Dokumentationsaufgabe nicht direkt aus den handelsrechtlichen Vorschriften entnommen werden. Vielmehr ergibt er sich aus dem Bedeutungszusammenhang der Vorschriften. So ist bspw. die in § 238 Abs. 1 S. 1 HGB kodifizierte Pflicht des Kaufmanns, die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen, nur vor dem Hintergrund einer damit verbundenen Rechenschaft sinnvoll. Ebenso die nach § 242 Abs. 1 HGB bestehende Pflicht, dass der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen (Eröffnungsbilanz/Schlussbilanz) hat. Hierdurch gibt der Kaufmann Rechenschaft über das Ausmaß der **Schuldendeckung** sowohl gegenüber sich selbst als auch gegenüber Dritten (bspw. Gläubigern). Schuldendeckung bedeutet, inwieweit das Vermögen die Verpflichtungen (Schulden) des Kaufmanns abdeckt.

Sofern es sich um eine Kapitalgesellschaft (und haftungsbeschränkte Personengesellschaften) handelt, hat der Kaufmann zur eindeutigen Identifizierung seiner Unternehmung nach § 264 Abs. 1a HGB im Jahresabschluss die Firmenbezeichnung, den Sitz, das Registergericht und die Nummer anzugeben, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist. Sofern sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung befindet, ist auch diese Tatsache anzugeben.

Weiterhin hat der Kaufmann nach § 242 Abs. 2 HGB für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres anzufertigen (zeitraumbezogene Gewinn- und Verlustrechnung). Auch diese Pflicht ist nur vor dem Hintergrund einer damit verbundenen Rechenschaft sinnvoll.

**Generalnorm**

Nicht zuletzt wird durch eine weitere **Generalnorm** (§ 264 Abs. 2 HGB) für **Kapitalgesellschaften** und **bestimmte Personengesellschaften** (§ 264a HGB) bestimmt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>5</sup> ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Gesellschaft zu vermitteln hat. Der Wortsinn dieser Vorschrift verweist damit eindeutig auch wieder auf die Rechenschaft.

Durch den Rechenschaftszweck soll erreicht werden, dass sich mindestens einmal jährlich die Eigentümer, Geschäftsführer und Vorstände über die Lage und Entwicklung der Gesellschaft in besonderer Weise, eben durch den Jahresabschluss, informieren.

Neben dieser **Selbstinformation** haben Geschäftsführer bzw. Vorstände von Kapitalgesellschaften, insbesondere die von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) und Aktiengesellschaften (AG), gegenüber den Gesellschaftern Rechenschaft

- (1) über die **Verwendung des anvertrauten Kapitals** und
- (2) den damit **erwirtschafteten Erfolg** zu geben.
- (3) Ferner ist Auskunft über das **Schuldendeckungspotenzial** und über den möglichen Umfang eines Kapitalentzuges, bspw. in Form von **Ausschüttungen**, zu geben.

Diese Informationen sind notwendig, weil durch die Trennung bzw. durch das Auseinanderfallen von Eigentum und Verfügungsgewalt über das Eigentum eine Spaltung der Unternehmerfunktion vorliegt, sofern die Eigentümer der Gesellschaft die Geschäfte nicht selbst führen, sondern fremde Dritte als Geschäftsführer einsetzen.

Aber nicht nur momentane, sondern auch potenzielle Gesellschafter sind an Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens interessiert. Nicht zu vergessen sind auch die tatsächlichen wie potenziellen Gläubiger der Unternehmung, bspw. stille Gesellschafter, Lieferanten oder Kreditinstitute.

---

<sup>5</sup> Eine Buchführung ist nach der Rechtsprechung ordnungsgemäß, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind (**formell**) und der Inhalt sachlich richtig ist (**materiell**); (vgl. EStR 5.2; BFH-Urteil vom 24.6.1997, BStBl. II, 1998, S. 51). Formelle Ordnungsmäßigkeit bedeutet, dass bspw. die zeitgerechte Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle erfolgt (insbesondere die Führung der Kassenbücher), die Aufbewahrungsfristen eingehalten werden sowie die Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern beachtet sind. Materielle Ordnungsmäßigkeit umfasst, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle überhaupt gebucht, vollständig und auch richtig verbucht werden.

Aber auch Arbeitnehmer, Gewerkschaften, Aufsichtsbehörden bestimmter Wirtschaftszweige (Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen) und sonstige Interessenten sind als Adressaten des Jahresabschlusses zu nennen.

### 1.2.3. Gewinnermittlungsfunktion

Durch den Jahresabschluss soll der (Perioden-)Gewinn ermittelt und ausgewiesen werden, der dem Unternehmen unter Beachtung der

- Prinzipien der Vorsicht und
- der nominellen Kapitalerhaltung

in Form von **Ausschüttungen** entzogen werden kann.

Vom Gesetzgeber wurde für die Handels- und Steuerbilanz das Prinzip der **nominellen Kapitalerhaltung** durch die gesetzlichen Bewertungsvorschriften fixiert (§§ 252 – 256a HGB). Die nominelle Kapitalerhaltung wird eingehalten, wenn der Betrieb mit den erwirtschafteten Erträgen mindestens die aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensgegenstände entstandenen Aufwandsverrechnungen<sup>6</sup> neben den übrigen Aufwendungen decken kann. Hierdurch wird die Rückzahlung der Kapitaleinlagen und der Verbindlichkeiten nominell gewährleistet bzw. das nominelle Kapital bleibt ziffernmäßig von Periode zu Periode gleich.

**Nominelle Kapitalerhaltung**

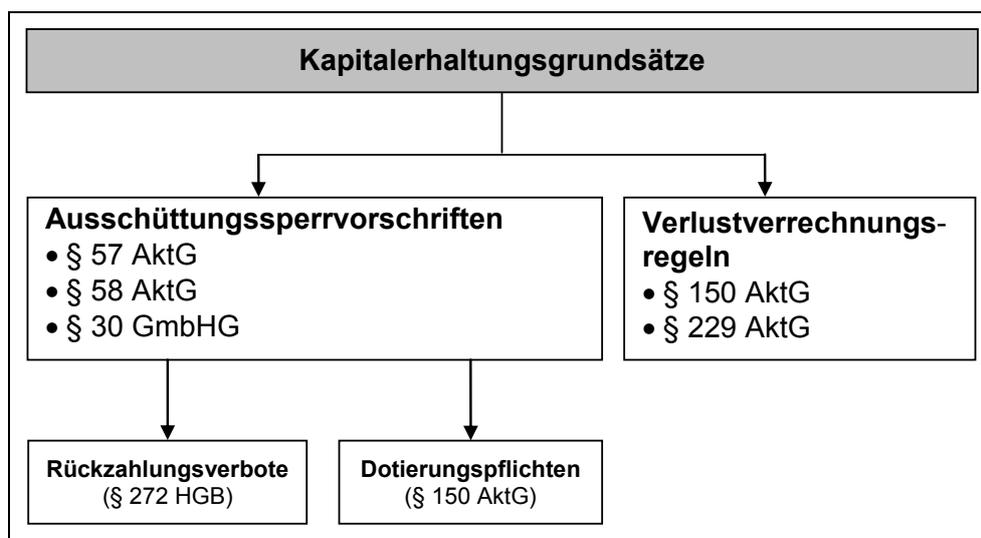
---

<sup>6</sup> Grundsätzlich werden die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen durch Abschreibungen – i. d. R. entsprechend der Nutzungsdauer – als Aufwand im Betrieb gebunden, indem sie der Besteuerung und Ausschüttung entzogen sind. Dadurch ist, sofern neben den übrigen Aufwendungen (bspw. Lohn- und Materialkosten) auch die Abschreibungsbeträge durch die Verkaufserlöse vergütet werden, das (Anfangs-) Kapital nominell erhalten.

### 1.2.3.1. Ausschüttungsbemessungsfunktion

Kapitalerhaltungsgrundsätze<sup>7</sup> sind **unternehmensrechtsformabhängige** Vorschriften und Regelungen, die die **Haftungssubstanz** der Unternehmung erhalten sollen und damit dem **Gläubigerschutz** dienen.

Im Einzelnen handelt es sich hierbei um **Ausschüttungssperrvorschriften** und **Verlustverrechnungsregeln**. Die Ausschüttungssperrvorschriften unterteilen sich wiederum in **Rückzahlungsverbote** und in **Dotierungspflichten**.



**Abb. 3: Kapitalerhaltungsgrundsätze**

Das Prinzip der Kapitalerhaltung ist je nach Unternehmensrechtsform unterschiedlich stark ausgeprägt:

- **Einzelkaufleute** haften für betriebliche Verbindlichkeiten auch mit ihrem Privatvermögen in vollem (unbeschränktem) Umfang (sog. Vollhafter).
- Bei **Personengesellschaften** haftet mindestens ein Gesellschafter als sog. Vollhafter (Komplementär). Der Vollhafter muss keine natürliche Person sein, wie bspw. die vollhaftende GmbH bei der GmbH & Co. KG belegt.
- Bei **Kapitalgesellschaften** hingegen ist die Haftung der Gesellschafter für betriebliche Verbindlichkeiten auf die Höhe der jeweiligen Einlage beschränkt. Bestünde für die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die

<sup>7</sup> Unter die Kapitalerhaltungsgrundsätze fallen das **Imparitäts-** und das **Vorsichtsprinzip** sowie die weiteren sich daraus ableitenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Unter die Kapitalerhaltung sind ebenfalls alle Vorschriften einzuordnen, die auf die Sicherung des Unternehmensbestandes abzielen, wie beispielsweise die §§ 248, 249 oder 274 HGB.

Möglichkeit eines unbeschränkten Kapitalentzugs, bspw. in Form von Dividendenzahlungen, könnte sich hierdurch die Haftungssubstanz, also das Vermögen der Gesellschaft, derart verringern, dass die Rückzahlungsansprüche der Gläubiger gefährdet wären. Dies wird durch die Kapitalerhaltungsgrundsätze verhindert.

### **1.2.3.2. Kompetenzabgrenzungsfunktion**

Die Entscheidungen, die im Rahmen der Gewinnermittlung wie auch bei der Gewinnverwendung getroffen werden, implizieren Machtverhältnisse. Dadurch, dass die gesetzlichen Vorschriften den Rahmen für die Gewinnermittlung und seine Verwendung setzen, beschränken sie gleichzeitig die Kompetenzen der an der Unternehmung beteiligten Gesellschafter, Aktionäre, Geschäftsführer bzw. Vorstände bzw. grenzen die Gruppen voneinander ab.

Bezüglich der Ausschüttungsbemessung und der Kompetenzabgrenzung wird, wie bereits schon zuvor ausgeführt, rechtsformspezifisch zwischen Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits aufgrund des Haftungsumfanges der Gesellschafter unterschieden.

**Einzelkaufleute** und **Personenhandelsgesellschaften**, bei denen die Gesellschafter unbeschränkt haften (Vollhafter), sind hinsichtlich der Ausschüttungsdisposition frei.

Bei den **Kapitalgesellschaften**, und hier insbesondere bei der **GmbH**, sieht § 29 GmbHG vor, dass die Gesellschafter grundsätzlich „nur“ Anspruch auf den Jahresüberschuss zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags haben. Sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, kann der Jahresüberschuss durch Gesellschafterbeschluss auch in die Gewinnrücklagen eingestellt oder als Gewinnvortrag in das nächste Geschäftsjahr vorgetragen werden.

Bei **Aktiengesellschaften** sind differenziertere Regelungen vorgesehen; es sei auf die §§ 58 und 150 AktG hingewiesen. Vom Gesetzgeber wird bei dieser Rechtsform darüber hinaus auch noch der Interessenkonflikt zwischen dem Vorstand als Geschäftsführungsorgan, der Verwaltung und den Aktionären hinsichtlich dem Wunsch nach Ausschüttungen und dem Erfordernis der Rücklagenbildung als Selbstfinanzierung geregelt, wodurch wiederum durch gesetzliche Regelungen in die Unternehmensstruktur eingegriffen wird.

Nachfolgend graphisch zusammengefasst die originären Aufgaben der Handelsbilanz:

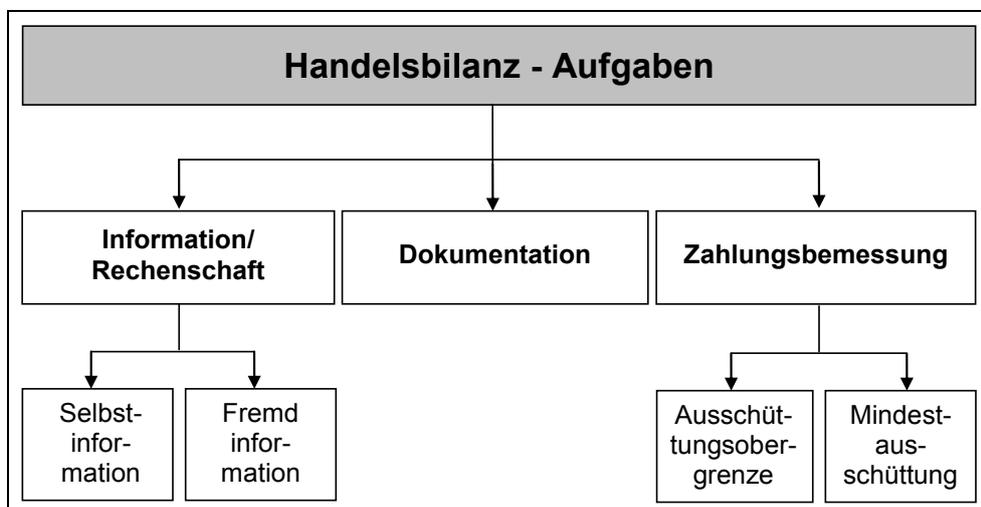


Abb. 4: Aufgaben der Handelsbilanz

#### 1.2.4. Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung

Handelsbilanz ist  
nicht Steuerbemes-  
sungsgrundlage

Für die steuerliche Gewinnermittlung ist in vielen Fällen der handelsrechtliche Jahresabschluss der Ausgangspunkt bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

Insbesondere bei Klein- und Mittelbetrieben wird auf die Erstellung einer separaten, eigenständigen sog. **Steuerbilanz** verzichtet, indem ausgehend vom handelsrechtlichen Jahresabschluss und seinem Ergebnis eine sog. **Überleitungsrechnung** nach § 60 Abs. 2 EStDV auf das steuerliche Ergebnis vorgenommen wird, das dann der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

### 1.3. Rechtliche Grundlagen des Jahresabschlusses

Die überwiegende Anzahl von Vorschriften zum Jahresabschluss befindet sich im 3. Buch des HGB (§§ 238 – 342e HGB). Der Gesetzgeber hat jedoch für bestimmte Unternehmensrechtsformen noch weitere zu beachtende Regelungen kodifiziert. Auszugsweise sei hingewiesen auf das AktG und GmbHG:

<b>AktG</b>	<b>Regelungsinhalt</b>
§ 58	Verwendung des Bilanzgewinns
§ 131	Auskunftsrecht der Aktionäre
§ 150	Gesetzliche Rücklage, Kapitalrücklage
§ 152	Ausweis des Eigenkapitals
§ 158	Ergänzung der Gewinn- und Verlustrechnung
§ 160	Anhang
§ 170	Vorlage an Aufsichtsrat
§ 171	Prüfung

**Abb. 5: Rechtliche Grundlagen AG**

<b>GmbHG</b>	<b>Regelungsinhalt</b>
§ 29	Gewinnverwendung
§ 33	Eigene Geschäftsanteile
§ 40	Verzeichnis der Gesellschafter und Stammeinlagen
§ 41	Ordnungsmäßige Buchführung
§ 42	Ausweis des Stammkapitals als gezeichnetes Kapital in der Bilanz, Passivierung von Nachschüssen

**Abb. 6: Rechtliche Grundlagen GmbH**

Unabhängig von ihrer jeweiligen Rechtsform fallen Unternehmen ggf. auch unter das **Publizitätsgesetz**, wenn sie die in § 1 PublG<sup>8</sup> genannten (Größen-) Merkmale (Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Zahl der Mitarbeiter) erfüllen. Derartige Unternehmen haben dann nach § 5 PublG, auch wenn es sich hierbei um Einzelunternehmen oder Personenhandelsgesellschaften handelt, den Jahresabschluss bezüglich Gliederung und Ausweisvorschriften wie **große Kapitalgesellschaften**<sup>9</sup> zu erstellen, so dass die §§ 265 bis 278 HGB entsprechende Anwendung finden. Obgleich Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Pflicht zur Aufstellung von Anhang und Lagebericht befreit sind (§ 5 Abs. 2 S. 1 PublG), wird durch § 6 Abs. 1 PublG dann auch von ihnen die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer und durch § 9 PublG seine Offenlegung verlangt.

<sup>8</sup> Umgangssprachlich wird bei der Abkürzung *PublG* meist nur vom *Publizitätsgesetz* gesprochen, wengleich das Gesetz „Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen“ heißt.

<sup>9</sup> Zur Definition der Größenmerkmale bzw. Einteilung der Unternehmen vgl. die Ausführungen unter dem Gliederungspunkt 1.3.1.

Neben den **unternehmensrechtsformspezifischen** Vorschriften (AktG, GmbHG, GenG) und den **größenspezifischen** (PublG) können ggf. auch noch **branchenspezifische** (Kreditinstitute, Versicherungen, Krankenhäuser etc.) Vorschriften zur Rechnungslegung zu beachten sein.

Neben diesen kodifizierten Vorschriften gelten auch noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die teilweise nicht kodifiziert sind. Hierzu mehr nach den anschließenden Ausführungen zum Aufbau des Handelsgesetzbuches.

### 1.3.1. Handelsgesetzbuch (HGB)

Das derzeit gültige Handelsbilanzrecht ist im 3. Buch „**Handelsbücher**“ des HGB kodifiziert und umfasst die §§ 238 – 342e, die in **sechs Abschnitte** unterteilt sind.

Der **Einzelabschluss** wird (nur) durch die **§§ 238 bis 289a HGB** geregelt. Von diesen Vorschriften gelten für **alle Kaufleute** die **§§ 238 bis 263 HGB** (erster Abschnitt des 3. Buches des HGB), unabhängig davon, in welcher Rechtsform die Kaufleute jeweils ihre Unternehmung betreiben.

Die **§§ 264 bis 289a HGB** (zweiter Abschnitt des 3. Buches des HGB) sind ergänzende, strengere und detailliertere Regelungen, die **nur** für **Kapitalgesellschaften** und den nach § 264a HGB gleichgestellten **Personenhandelsgesellschaften** gelten.<sup>10</sup> Dadurch wird der Jahresabschluss für diese Unternehmen, bei denen keine natürliche Person als Vollhafter auftritt, strikter geregelt als der Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften, bei denen eine natürliche Person als Vollhafter vorhanden ist. Dieser Umstand resultiert aus der **Haftungsbeschränkung** bei der Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft und der dort häufig anzutreffenden Trennung zwischen Eigentümern und Geschäftsführungsorganen.

---

<sup>10</sup> Bei diesen Personengesellschaften haftet keine **natürliche** Person für betriebliche Verbindlichkeiten vollumfänglich auch mit dem Privatvermögen (Vollhafter).

Dieser Umstand führt auch zu einer Größenklasseneinteilung der Unternehmen. Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften, die unter § 264a HGB fallen, werden nach §§ 267, 267a HGB eingeteilt in:

## 4 Größenklassen

- **Kleinstkapitalgesellschaften**
- **kleine** Gesellschaften
- **mittelgroße** Gesellschaften
- **große** Gesellschaften

Diese Größeneinteilung hat Auswirkungen auf den Gliederungsumfang der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung, auf Publizitätspflichten hinsichtlich Fristen und Umfang der Offenlegung, auf den Lagebericht und die Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens (auch Anlagengitter oder Anlagenspiegel genannt<sup>11</sup>) sowie auf die Aufstellungsfristen des Jahresabschlusses.

Die jeweils in Abhängigkeit der Größenklasse eintretenden Folgen werden später bei der Behandlung der einzelnen Regelungen aufgegriffen und erläutert. Vorweg lässt sich jedoch bereits aussagen, dass sich die Regelungen mit Zunahme der Größenklasse für die Gesellschaften verschärfen, was Folge der Haftungsbeschränkung ist. Nachfolgend sind die einzelnen Größenmerkmale in der Tabelle aufgelistet.

Größenklassenmerkmale §§ 267, 267a HGB	Kleinstkapitalgesell.	kleine Kap.-Ges	mittelgroße Kap.-Ges	große Kap.-Ges
Anzahl Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	10	> 10 ≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250
Bilanzsumme in €	≤ 350.000	≤ 6.000.000	> 6.000.000 ≤ 20.000.000	> 20.000.000
Umsatzerlöse in €	≤ 700.000	≤ 12.000.000	> 12.000.000 ≤ 40.000.000	> 40.000.000

**Abb. 7: Die einzelnen Merkmale der Größenklassen nach §§ 267, 267a HGB**

Von den in der vorstehenden Tabelle genannten Mindest- bzw. Höchstwerten müssen mindestens **zwei** Werte einer Größenklasse an den **Abschlussstichtagen** von **zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren** über- oder unterschritten werden, um zu einer Größenklasse zu gehören. Dabei braucht es sich aber nicht um dieselben Merkmale zu handeln. Vielmehr reicht es aus, wenn jeweils eine andere Kombination aus diesen drei Merkmalen gegeben ist.

<sup>11</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.1.4.

Die durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer ergibt sich, indem die Anzahl der Arbeitnehmer von jedem Quartalsende addiert und anschließend die Summe durch vier geteilt wird, wobei Auszubildende nicht mitzählen und Teilzeitkräfte anteilig berücksichtigt werden.

Unabhängig von der tatsächlichen Größe einer Kapitalgesellschaft gilt sie immer gemäß der vorstehenden Einteilung als große Kapitalgesellschaft, wenn sie **kapitalmarktorientiert** ist. Kapitalmarktorientierung liegt vor, wenn von der Kapitalgesellschaft Wertpapiere an der Börse gehandelt werden bzw. sie dies beantragt hat (§§ 264d i.V. m. 267 Abs. 3 S. 2 HGB).

### 1.3.2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)

Neben den zuvor genannten Vorschriften sind auch die GoB von Kaufleuten zu beachten. Unter den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) werden allgemein anerkannte Regeln über die

- **Führung der Handelsbücher** (Buchführung) sowie die
- **Erstellung des Jahresabschlusses**

verstanden. Insofern wird auch von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung gesprochen.

Die GoB betreffen über den reinen Wortlaut hinaus nicht nur die Buchführung im engeren Sinne, sondern alle Bereiche der Inventur, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang.<sup>12</sup> Die GoB stellen **rechtsformneutrale** und von der jeweiligen **Unternehmensgröße unabhängig** Grundsätze dar, die von allen Kaufleuten zu beachten sind!

---

<sup>12</sup> Insofern gibt es neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auch noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Grundsätze ordnungsmäßiger Bewertung sowie beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS).

Eine gesetzliche Definition der GoB existiert nicht. Es handelt sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**, wenngleich einige Grundsätze im HGB kodifiziert sind, die in der nachstehenden Tabelle zusammengestellt sind:

Vorschrift	Prinzip
§ 243 Abs. 2 HGB	Klarheit und Übersichtlichkeit
§ 239 HGB	Prinzip der Richtigkeit und Willkürfreiheit
§ 243 Abs. 3 HGB	Fristgerechte Aufstellung
§ 246 HGB	Vollständigkeitsprinzip Saldierungsverbot
§ 252 HGB	Bilanzidentitätsprinzip Fortführungsprinzip (Going-concern-Prämisse) Einzelbewertungsprinzip Stichtagsprinzip Vorsichtsprinzip - Realisationsprinzip - Imparitätsprinzip Periodenabgrenzungsprinzip Bewertungsstetigkeitsprinzip
§ 253 HGB	Anschaffungskostenprinzip Niederstwertprinzip

**Abb. 8: Kodifizierte GoB**

Der Kaufmann ist durch Gesetz verpflichtet zwingend die GoB zu beachten, auch soweit sie gesetzlich nicht fixiert sind. So bestimmt der § 238 Abs. 1 HGB als **Generalnorm für die Buchführung**, dass der Kaufmann in seinen Büchern die Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* ersichtlich zu machen hat. Für den Jahresabschluss bestimmt § 243 Abs. 1 HGB, dass er nach den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* aufzustellen ist.

Schließlich hat der Gesetzgeber in dem zusätzlichen Jahresabschlussgrundsatz für Kapitalgesellschaften im § 264 Abs. 2 HGB auf die GoB noch einmal wiederholt Bezug genommen, indem der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft *unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat (**Generalnorm für den Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften und bestimmten Personengesellschaften**).

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung **konkretisieren** zum einen die gesetzlichen Einzelvorschriften und zum anderen **ergänzen** sie diese, wenn für bestimmte im Jahresabschluss zu berücksichtigende Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle keine anwendbare gesetzliche Einzelvorschrift vorhanden ist.

### 1.3.3. Steuerrecht

Auch das Steuerrecht beinhaltet Vorschriften über die Rechnungslegung von Unternehmen. An dieser Stelle sei nur auf die §§ 140 ff. AO hingewiesen, die zur Führung von Büchern verpflichtet. Auf die Vorschriften der Einzelsteuergesetze und deren – nunmehr durch das BilMoG erheblich eingeschränkte – Wechselwirkungen mit dem handelsrechtlichen Jahresabschluss wird jeweils bei der Behandlung der einzelnen Vorschrift eingegangen.



#### *Kontrollfragen Kapitel 1*

---

- 1.1. Zählen Sie die Aufgaben bzw. Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sowie der Steuerbilanz auf!
- 1.2. Erläutern Sie die inhaltliche Bedeutung der einzelnen Aufgaben des Jahresabschlusses!
- 1.3. Wie lautet die Generalklausel des § 264 HGB und wie ist sie zu interpretieren?
- 1.4. Das deutsche Handelsbilanzrecht ist rechtsformen- und größenklassenspezifisch angelegt. Erläutern Sie diese Aussage und nennen Sie die Abgrenzungskriterien für die Größenklassen von Kapitalgesellschaften!
- 1.5. Welche Größenklassenmerkmale zeichnen eine mittelgroße AG aus?
- 1.6. Zählen Sie Erleichterungen bei der Rechnungslegung von kleinen Kapitalgesellschaften auf.

## 2. Grundsätzliches zum Jahresabschluss

### 2.1. Aufstellungszeitpunkt, Aufstellungsfristen, Aufbewahrungsfristen, Sprache und Unterzeichnung

Nach § 242 Abs. 1 S. 1 HGB hat der Kaufmann nicht **am** Bilanzstichtag, sondern **für** den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz aufzustellen. Der Bilanzstichtag entspricht regelmäßig somit nicht dem Zeitpunkt, an dem die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung und ggf. der Anhang auch tatsächlich aufgestellt wird. Hierfür hat der Kaufmann in Abhängigkeit von seiner Unternehmensgröße (§ 267 HGB) folgende Zeiträume zur Verfügung, die als **Aufstellungsfristen** bezeichnet werden und durch § 264 Abs. 1 S. 3 und 4 HGB kodifiziert sind:

**Aufstellungszeitraum**

- **3 Monate:** große und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie die gleichgestellten Personengesellschaften nach § 264a HGB
- **6 Monate:** kleine und (Kleinst)kapitalgesellschaften sowie die gleichgestellten Personengesellschaften nach § 264a HGB

Für **Einzelkaufleute** und **Personengesellschaften**, die nicht unter § 264a HGB fallen, hat der Gesetzgeber keine Fristen kodifiziert (§ 243 Abs. 3 HGB). Im Schrifttum und in der Rechtsprechung herrschen unterschiedliche Auffassungen über den Aufstellungszeitraum (von 2 bis 12 Monate). Grundsätzlich ist hierzu anzumerken, dass der Jahresabschluss nicht nur wegen des Gläubigerschutzes, sondern auch im (Informations-) Interesse der Unternehmensinhaber sobald wie möglich aufzustellen ist. Insbesondere in Unternehmenskrisen sind auch die kodifizierten Aufstellungsfristen zu verkürzen.

Regelmäßig umfasst das **Geschäftsjahr** einen Zeitraum von **12 Monaten**, sofern keine Ausnahmefälle vorliegen, die einen Zeitraum von weniger als einem Jahr begründen (sog. Rumpfwirtschaftsjahr bei Gründung, Auflösung, Umstellung oder Umwandlung der Unternehmung).

**Geschäftsjahr**

Das **Geschäftsjahr** ist regelmäßig identisch mit dem **Kalenderjahr**, wengleich aber auch die Möglichkeit besteht, ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr zu wählen, das dann aber als **Wirtschaftsjahr** bezeichnet wird.

**Wirtschaftsjahr**

Im **Steuerrecht** wird das **Geschäftsjahr** generell als **Wirtschaftsjahr** bezeichnet, das grundsätzlich dem Kalenderjahr entspricht. Jedoch sind auch hier vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Für Land- und Forstwirte ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr (vom 01.07. bis 30.06.) sogar gesetzlich vorgeschrieben (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Als **Bilanzstichtag** oder **Abschlussstichtag** wird der Zeitpunkt bezeichnet, für den die Bilanz erstellt wird (bspw. 31.12.2012).

Buchführungs- und Aufzeichnungsunterlagen unterliegen einer **Aufbewahrungspflicht** von 6 bzw. 10 Jahren (§ 257 HGB und § 147 AO), wodurch eine spätere Nachprüfung sichergestellt werden soll.

Hiervon sind Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Buchungsbelege, Grund-, Haupt- und Nebenbücher, Inventare, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Anhänge, Lageberichte, Eröffnungsbilanzen und die jeweils zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen oder sonstigen Organisationsunterlagen **zehn Jahre** lang aufzubewahren.

**Sechs Jahre** lang aufzubewahren sind die empfangenen und abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe<sup>13</sup> sowie sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Die jeweilige Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem – vereinfacht ausgedrückt – die letzte Eintragung auf dem entsprechenden Schriftstück gemacht wurde, in dem es entstanden ist oder empfangen bzw. abgesandt wurde oder der Buchungsbeleg erstellt wurde (§ 257 Abs. 5 HGB). Die Aufbewahrungsfrist endet dann nach Ablauf der sechs- bzw. zehnjährigen Frist mit dem Ende des jeweiligen Kalenderjahres.

---

<sup>13</sup> Unter den Begriff „Geschäftsbriefe“ fällt der gesamte nach außen gerichtete Schriftverkehr des Unternehmens. Unternehmensinterne Mitteilungen, bspw. auch über das Intranet/Internet, zwischen verschiedenen Abteilungen oder Niederlassungen des Unternehmens, fallen nicht darunter. Dies gilt auch dann, wenn der Schriftverkehr an einen unbestimmten Personenkreis gerichtet ist, wie bspw. beim Versand von Werbezeitschriften oder Katalogen. Der Geschäftsbrief richtet sich damit an einen oder mehrere bestimmte „unternehmensfremde“ Empfänger. Dies ist bspw. der Fall bei Angeboten, Auftrags- oder Anfragebestätigungen, Mängelrügen, Rücktrittserklärungen, Bestellscheinen, Quittungen, Rechnungen oder Mahnungen.

Nachfolgende Übersicht zeigt die Zuordnung der einzelnen Schriftstücke zu den Fristen.

<b>Aufbewahrungsfristen</b>	
<b>10 Jahre</b>	<b>6 Jahre</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Handelsbücher</li> <li>• Inventare</li> <li>• Eröffnungsbilanzen</li> <li>• Jahresabschlüsse</li> <li>• Lageberichte</li> <li>• Buchungsbelege</li> <li>• Kassensstreifen, -bücher</li> <li>• Kontoauszüge</li> <li>• Ein- und Ausgangsrechnungen</li> <li>• Barquittungen</li> <li>• sonstige Organisationsunterlagen wie bspw. Bewertungsunterlagen, Lohn- und Gehaltslisten, Arbeitsanweisungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Empfangene Handelsbriefe</li> <li>• Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe</li> <li>• Kalkulationsunterlagen</li> <li>• Aktenvermerke</li> <li>• Angebote mit Auftragsfolge</li> <li>• Darlehensunterlagen (nach Ablauf des Kreditvertrages)</li> <li>• Exportunterlagen</li> <li>• Frachtbriefe</li> <li>• Überstundenlisten</li> <li>• Mahnbescheide</li> <li>• Mietverträge (nach Ablauf des Vertrages)</li> <li>• Geschäftsbriefe mit Ausnahme von Rechnungen und Gutschriften</li> </ul>

**Abb. 9: Aufbewahrungsfristen nach § 257 HGB**

Quelle: In Anlehnung an: Bitz/Schneeloch/Wittstock, Der Jahresabschluss, 3. Aufl. 2000, S. 97

Der Jahresabschluss ist in **deutscher Sprache** und in **Euro** aufzustellen, wobei aus Gründen der Übersichtlichkeit auf volle €, T€ und Mio. € gerundet werden darf (§ 244 HGB). Falls in dem Jahresabschluss Abschlusszahlen von rechtlich unselbstständigen ausländischen Niederlassungen oder Betriebsstätten mit einzubeziehen sind, sind diese ggf. in Euro (vgl. Gliederungspunkt 2.4.9, S. 51) umzurechnen.

Der Kaufmann hat nach § 245 HGB den Jahresabschluss unter Angabe des Datums zu **unterzeichnen**. Kaufmann ist beim Einzelhandelsgeschäft der Einzelkaufmann, bei der oHG sämtliche Gesellschafter, bei der KG sämtliche Komplementäre, bei der GmbH alle Geschäftsführer und bei der AG der gesamte Vorstand.

## 7. Literaturverzeichnis

### **B**

---

- Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan: Bilanzen, 5. Aufl. (2001), 6. Aufl. (2002), 8. Aufl. (2005) und 10. Aufl. (2009)
- Baetge, Jörg: Bilanzen, 2. Aufl. 1992, Düsseldorf
- Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Und 8. Aufl., München, 2010 und 2012
- Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2000 / 2001 und 2004 / 2005, München
- Berndt, Thomas: Bilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen, in: BB, Heft 50 vom 11.12.2006, S. 2744-2746.
- Beiser, Reinhold: Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, in: Der Betrieb, Heft 48, 2003, S. 2557-2559
- Bitz, Michael / Schneeloch, Dieter / Wittstock, Wilfried: Der Jahresabschluß, 1. Aufl. 1991 und 3. Aufl. 2000, München
- Blödtner, Wolfgang / Bilke, Kurt / Weiss, Manfred: Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 5. Aufl., Herne / Berlin 2001
- BMF-Schreiben vom 8.9.2006 – IV B 2-S 2133-10/06

### **C**

---

- Chmielewicz / Schweitzer (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., 1993, Band III
- Coenberg, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 12. Aufl. 1991, 17. Aufl. 2000, Landsberg / Lech
- Coenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl. 2009, Stuttgart

### **D**

---

- Deussen, Reiner: Jahresabschluss, 2001 Stuttgart
- Dorn, Katrin: „Zweites Corona-Steuerhilfegesetz“ umgesetzt: Überblick zu den Kernpunkten, in: Der Betrieb, Nr. 29, 2020, S. 1476-1478

**E**

---

Hrsg. Ellrott, Helmut / Förtschle, Gerhart / Hoyos, Martin / Winkeljohann, Norbert: Beck'scher Bilanzkommentar, 4. und 6. Aufl. 1999 und 2006, München

**F**

---

Falterbaum, Hermann / Bolk, Wolfgang / Reiß, Wolfram / Eberhart, Roland: Buchführung und Bilanz, 18. Aufl. 2001, 19. Aufl. 2003 und 20. Aufl. 2007, Achim

Förster, Guido: Das neue BMF-Schreiben vom 02.09.2016 zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen, in: Der Betrieb, Heft 39, 2016, S. 2257-2263

**G**

---

Graf, Lukas: Neudefinition der Umsatzerlöse: Diese Änderungen sind in der Buchführung zu beachten, in: MBP 05/2016, S. 87-90

Gräfer, Horst / Sorgenfrei, Christiane: Rechnungslegung, 1. Aufl. 1997 und 2. Aufl. 2002, Herne / Recklinghausen

**H**

---

Hoffmann, Wolfgang: Algebra des Kapitals, in: Die Zeit, Nr. 22 vom 28.5.1993, S. 27

Horschnitz, Harald / Groß, Walter / Weidner, Werner: Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 8. Aufl., Stuttgart 2000

**J**

---

Jurowaky, Rainer / Stobbe, Thomas: Betriebliche Steuern, Bd. 3, Bilanzsteuerrecht, Stuttgart 2000

## **K**

---

- Koltermann, Jörg: Fallsammlung Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl., Herne / Berlin 2002
- Kopei, Dieter / Zimmermann, Reimar: Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl., Achim 2002
- Koss, Claus: Offenlegung des Jahresabschlusses nach dem EHUG ab 2007, in: BBK Nr. 22 vom 17.11.2006, Fach 15, S. 1229-1240
- Küting, Karlheinz / Pfitzer, Norbert / Weber, Claus-Peter: Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl., Stuttgart 2009
- Küting, Karlheinz / Weber, Claus-Peter: Handbuch der Rechnungslegung, 3. Aufl. 1990
- Küting, Karlheinz / Keßler, Marco / Gattung, Andreas: Die Gewinn und Verlustrechnung nach HGB und IFRS, in: KoR, 1/2005, S. 15-22
- Küting, Karlheinz / Reuter, Michael / Zwirner, Christian: Die Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (Teil A), BBK Nr. 1 vom 03.01.2003, Fach 12, Seite 6627 ff.
- Küting, Karlheinz / Reuter, Michael / Zwirner, Christian: Erfolgsrechnungen in deutschen Jahresabschlüssen: Umsatzkosten- versus Gesamtkostenverfahren, in: StuB 3/2006, S. 85-90

## **L**

---

- Langenbeck, Jochen / Wolf, Jakob: Buchführung und Jahresabschluß, 2. Aufl., NWB-Verlag 1996
- Leitzgen, Harald: Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Büren 2001

## **M**

---

- Marx, Franz Jürgen: Grundsätze der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerrecht, in: StuB 09/2016, S. 327-333
- Meyer, Claus: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, NWB, 13. Aufl. 2001 und 21. Aufl. 2010
- Meyering, Stephan / Gröne, Matthias: Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten, in: DStR, Heft 29/2016, S. 1696 – 1702

**P**

---

Pelka, Jürgen / Niemann, Walter (Hrsg.): Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2002 / 2003, München 2002

**R**

---

Ramb, Jörg: Die Einnahmeüberschussrechnung von A-Z, Stuttgart 1999

Rätke, Bernd: Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot, in: BBK, Heft 18/2014, S. 849 – 866

Rätke, Bernd: Neues zur Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, in: BBK, Heft 20/2016, S. 987 - 1006

Rimmelspacher, Dirk / Kliem, Bernd: Der Entgeltbericht – die neue Anlage zum Lagebericht, in: Der Betrieb, Heft 06/2018, S. 265 - 271

Rollwage, Nikolaus: Bilanzen, 4. Aufl., Köln 2004

**S**

---

Scheffler, Eberhard: Lexikon der Rechnungslegung, 1999, München

Scherrer, Gerhard: Rechnungslegung nach neuem HGB, 2. Aufl., München

Schießl, Harald: Neues zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, in: StuB 19/2016, S. 719-731

Schiffer, Jan / Greck, Jörg: Pflichtangaben für Geschäftsbriefe gelten jetzt auch für E-Mails, in: StuB 4/2007, S. 159

Schlagheck, Markus: Wirtschaftliches Eigentum im Bilanzsteuerrecht – Grundsätze der wirtschaftlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern, in: BBK, Heft 19 vom 6.10.2006, S. 1041-1052

Schmidt, Ludwig (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 22. Aufl. 2003, München

Stehle, Heinz / Stehle, Anselm: Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, 5. Aufl., 2001

Sultana, Ahmad / Willeke, Clemens: Die Neuerungen bei der Offenlegung von Jahres- und Konzernabschlüssen nach dem EHUG, in: StuB 2/2007, S. 45-50

**W**

---

- Weber-Grellet, Heinrich: Bilanzsteuerrecht, 7. Aufl., Köln 2002
- Wedell, Harald: Grundlagen des Rechnungswesens, 8. Aufl., 2000
- Wehrheim, Michael: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, München 2002
- Wengerofsky, Timmy: Neuregelung bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern,  
in: Steuern und Bilanzen, Heft 10/2017, S. 369-374
- Wiechers, Klaus: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit,  
in: Steuern und Bilanzen, Heft 23/2005, S. 1003-1009
- Wiechers, Klaus: Offenlegung von Abschlüssen, in: BBK Nr. 22 vom  
17.11.2006, Fach 12, S. 1223-1228
- Winnefeld, Robert: Bilanzhandbuch, 3. Aufl., München 2002
- Wöhe, Günter: Die Handels- und Steuerbilanz, 4. Aufl. 2001
- Wuttke, Ralf / Weidner, Werner: Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht,  
12. Aufl., Stuttgart 2001



## 8. Stichwortverzeichnis

### A

---

Abgang .....	119
Abgangsfiktion .....	118
Abschreibungen .....	70, 80
abstrakten Bilanzierungsfähigkeit .....	29
Aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung .....	133
Aktivierungsfähigkeit .....	25
Aktivierungsverbote .....	37
Anhang .....	17
Anlagegitter .....	115
Anlagespiegel .....	115
Anlagevermögen .....	20, 105
Anschaffungs- und Herstellungskosten ..	56
Anschaffungskosten .....	55, 56
Anzahlungen 106, 110, 112, 119, 123, 124, 131	
Aufwandsrückstellungen .....	110
Ausschüttungen .....	7
Ausschüttungssperrvorschriften .....	8
außerplanmäßige Abschreibungen .....	84

### B

---

beizulegende Wert .....	66, 85
Bemessungsgrundlage .....	72
Betriebsvermögen .....	33
Bewertung .....	25, 41
Bewertungsvereinfachungen .....	44
Bilanz .....	17, 20, 105
Bilanzansatz .....	25
Bilanzierungsverbote .....	26, 36, 40
Bilanzierungswahlrecht .....	30
Bilanzierungswahlrechte .....	26, 36
Bilanzstichtag .....	18
Buchführung .....	14
Buchführungspflicht .....	4
Buchwert .....	55

### D

---

direkten Bruttomethode .....	117, 118
Disagio .....	110, 130
Dokumentationsaufgabe .....	5

### E

---

Eigenkapital .....	20, 26
Einzelbewertung .....	44
Erhaltungsaufwand .....	34
Eröffnungsbilanz .....	20
Eventualverbindlichkeiten .....	40

### F

---

Factoring .....	125
<i>Festwert</i> .....	93, 118
FiFo-Verfahren .....	99, 101
Forderungen .....	123, 125, 127
Fremdkapital .....	21

### G

---

Generalnorm .....	6, 15
Geschäfts- oder Firmenwert .....	39, 91
Geschäftsjahr .....	17, 18, 50
Gewinn- und Verlustrechnung .....	17
Gläubigerschutz .....	8, 49
GoB .....	15
going-concern-Prinzip .....	42
große Kapitalgesellschaften .....	11
Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung .....	14
Gruppenbewertung .....	45, 96

### H

---

Haftungsbeschränkung .....	12
Herstellungskosten .....	55, 56, 60, 65

### I

---

Imparitätsprinzip .....	47, 50
Inventar .....	91
Inventur .....	91

<u>K</u>	
Kapitalerhaltung.....	7, 8
Kapitalgesellschaften .....	9
konkreten Bilanzierungsfähigkeit .....	30
<u>L</u>	
latente Steuern.....	109
LiFo-Verfahren .....	99
<u>M</u>	
Materialgemeinkosten.....	61
<u>N</u>	
Nachschusspflicht .....	22
nominellen Kapitalerhaltung.....	7
notwendiges Betriebsvermögen .....	34
<u>P</u>	
Passivierungsfähigkeit .....	25
Passivseite .....	20
Publizitätsgesetz.....	11
<u>R</u>	
Realisationsprinzip.....	47, 48
Rechnungsabgrenzungsposten .....	20, 105, 109, 129
Reinvermögen.....	26
retrograde Bewertung.....	86
Rückstellungen.....	21, 26, 110
<u>S</u>	
Schulden.....	20, 26, 35, 36
Schuldendeckung .....	5
<u>T</u>	
Selbstinformation.....	6
Sondereinzelkosten .....	62
Steuerbilanz .....	7, 10
steuerliche Gewinnermittlung.....	10
<u>U</u>	
Umlaufvermögen .....	20, 105, 123
Umsatzakt .....	49
<u>V</u>	
Verbindlichkeiten.....	21, 26
Verbrauchsfolgeverfahren.....	44
verbundene Unternehmen .....	113, 125, 126
Verlustverrechnungsregeln .....	8
Vermögensgegenstände .....	26, 125
Verursachungsprinzip .....	49
Vollständigkeitsgebot .....	26
voraussichtlich dauernde Wertminderung .....	82
Vorräte .....	123
<u>W</u>	
Wertaufholung .....	88
wertbegründende Informationen .....	51
Wirtschaftsjahr.....	17, 18
<u>Z</u>	
zeitanteilig.....	73
Zuschreibung .....	88, 119