



Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung

Herausgegeben

von

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück

Wirtschaftsprüfer – Steuerberater

Vierte, völlig neu bearbeitete Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Herausgeber:
Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück
Wirtschaftsprüfer - Steuerberater
Institut für Betriebswirtschaft
Technische Universität München

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung / hrsg. von
Wolfgang Lück. – 4., völlig neu bearb. Aufl. – München ; Wien :
Oldenbourg, 1998
ISBN 3-486-24579-1

© 1998 R. Oldenbourg Verlag
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0, Internet: <http://www.oldenbourg.de>

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Satz: Falkner GmbH, Inning/A.
Druck und Bindung: R. Oldenbourg Graphische Betriebe GmbH, München

ISBN 3-486-24579-1

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Autorenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV
Lexikon A–Z	1
Literaturverzeichnis	957

FÜR HENNY UND NINA

„Es ist also nicht genug, daß eine Rechnung richtig sey, wenn man nicht von dieser Richtigkeit sich selbst und andere überführen kann; daraus folgt, daß man eine Rechnungs-Methode erwählen müsse, durch welche man sich selbst und andre mit völliger Gewisheit von der Richtigkeit und Wahrheit des Ganzen und aller seiner Theile vollkommen überzeugen könne.“

Johann Heinrich Jung-Stilling
12.9.1740 – 2.4.1817

Vorwort zur 4. Auflage

Das Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung soll das Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesens und das Betätigungsfeld des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes stichwortartig erfassen.

Das Schwergewicht der Ausarbeitung umfaßt dabei die Bereiche Rechnungslegung und Abschlußprüfung sowie die Facharbeit und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer.

Das Lexikon verfolgt das Ziel, anerkannte Kommentare, Handbücher und Lehrbücher als handliches Nachschlagewerk zu ergänzen.

Die von zahlreichen Experten aus Wissenschaft und Praxis erarbeiteten Stichwörter sollen insbesondere Studenten verschiedenster Fachrichtungen bei der Vorbereitung zu ihren Prüfungen unterstützen und angehenden Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und Internen Revisoren bei der Vorbereitung zu ihren Berufsexamina Hilfestellung leisten.

Den meisten Stichwörtern liegt der Informations- und Rechtsstand von Mitte 1997 zugrunde.

Der Herausgeber des Lexikons dankt allen Autoren für ihre Mitarbeit und für die konstruktiven Hinweise, Ergänzungen und Anregungen.

Besonderer Dank gebührt den früheren und heutigen Mitarbeitern des Lehrstuhls für ihre Unterstützung: Prof. Dr. Norbert Schönbrunn, WP StB Dr. Peter Wollmert, Dr. Udo Jung, Dr. Hilmar Siebert, WP StB Dr. Jens Hilberseimer, Dr. Michael Gärtner, Dr. Ursula Dümpel sowie Dipl.-Ing. Axel Schulte, Dipl.-Kfm. Thomas Wagner, Dipl.-Kfm. Thomas Kless und insbesondere Dipl.-Kfm. Jörg Hunecke, der die gesamten redaktionellen Arbeiten der Neuauflage koordiniert hat.

Für die verständnisvolle Zusammenarbeit danke ich Herrn Dipl.-Volkswirt Martin Weigert vom Oldenbourg Verlag GmbH.

München

Wolfgang Lück

Autorenverzeichnis

- Achleitner**, Ann-Kristin, Prof. Dr. Dr., European Business School, Oestrich-Winkel
- Angerer**, August, Prof. Dr., Präsident des Bundesaufsichtsamts für das Versicherungswesen a.D., Berlin
- Baetge**, Jörg, Prof. Dr. Dr. h.c., Westfälische Wilhelms-Universität Münster und Honorarprofessor der Universität Wien, sowie die Mitarbeiterin
Sell, Kirsten, Dipl.-Kffr.
- Barth**, Klaus, Prof. Dr., Gerhard-Mercator-Universität-GH-Duisburg
- Becker**, Michael, WP/StB Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Berger**, Roland, Dipl.-Kfm., München
- Bieg**, Hartmut, Prof. Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken, sowie die Mitarbeiter
Hossfeld, Christopher, Dr.
Kern, Thomas, Dipl.-Kfm.
Krämer, Gregor, Dipl.-Kfm.
- Biener**, Herbert, Dr. h.c., Ministerialrat a.D., Bundesministerium der Justiz, Bonn
- Birkenfeld**, Wolfgang †, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Bischof**, Stefan, Dr., Stuttgart
- Bock**, Andreas, Dipl.-Inform., Berlin
- Bolsenkötter**, Heinz, WP Dr., Düsseldorf, sowie der Mitarbeiter
Villwock, Sigurd, Dipl.-Vw.
- Borchert**, Dierk, WP/StB Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Bräunig**, Dietmar, Dr., Mannheim
- Buchner**, Robert, Prof. Dr., Neustadt
- Budde**, Wolfgang D., WP/StB RA Dr. Frankfurt am Main
- Deppe**, Hans, WP/StB Prof. Dr., Freie Universität Berlin
- Döring**, Ulrich, Prof. Dr., Universität Lüneburg
- Dörner**, Dietrich, WP/StB Dipl.-Kfm., Stuttgart
- Egger**, Anton, WP/StB Prof. Dr., Wirtschaftsuniversität Wien, Österreich
- Ertner**, Ulrich, WP/StB Prof. Dr., Berlin
- Fischer**, Thomas R., Prof. Dr., Westfälische Wilhelms-Universität Münster
- Förschle**, Gerhart, WP/StB Dr., Frankfurt am Main
- Förster**, Wolfgang, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Gärtner**, Michael, Dr., Berlin
- Geib**, Gerd, WP/StB Dr., Köln
- Gelhausen**, Wolf, WP Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Göbel**, Horst, WP/StB Prof. Dipl.-Kfm., Niefern
- Gräfer**, Horst, StB Prof. Dr., Universität – Gesamthochschule Paderborn

Autorenverzeichnis

- Greiling**, Dorothea, Dr., Karlsruhe
- Gründl**, Helmut, Dr., Universität Passau
- Haase**, Klaus Dittmar, Prof. Dr., Universität Passau
- Hallwachs**, Manfred, WP/StB Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Heinhold**, Michael, StB Prof. Dr., Universität Augsburg
- Hohloch**, Winfried, Dipl.-Kfm., Geschäftsführer des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (IIR), Frankfurt am Main
- Holzer**, H. Peter, CPA Prof. Dr., Wirtschaftsuniversität Wien, Österreich
- Hömbert**, Reinhold, Prof. Dr., Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen
- Hornung**, Karlheinz, Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Horváth**, Péter, Prof. Dr., Universität Stuttgart
- Jacob**, Hans-Joachim, WP Dr., Frankfurt am Main
- Jacobs**, Otto H., Prof. Dr. Dr. h.c. mult., Universität Mannheim
- Jäger-v. Ehrenstein**, Bernd, Dr., Passau
- Jahns**, Christopher, Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Janzen**, Henrik, Prof. Dr., Fachhochschule Schmalkalden
- Jeetun**, Beeharrylall, Dr., Rodgau bei Frankfurt
- Jung**, Udo, Dr., Frankfurt am Main
- Jungen**, Dirk, Dr., Hannover
- Kahle**, Holger, Dr., Universität Hannover
- Kaminski**, Horst, WP Dipl.-Kfm., Geschäftsführer des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf
- Kessler**, Harald, Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken
- Kloock**, Josef, Prof. Dr. Dr. h.c., Universität zu Köln, sowie der Mitarbeiter
Jakubowicz, Viktor, Dipl.-Kfm.
- Kobelt**, Helmut, Prof. Dr., Fachhochschule Münster
- Kraßer**, Rudolf, Prof. Dr. jur., Technische Universität München
- Krawitz**, Norbert, Prof. Dr., Universität – Gesamthochschule Siegen
- Kromschröder**, Bernhard, Prof. Dr., Universität Passau
- Krüselberg**, Hans-Günter, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Kubin**, Konrad W., CPA Prof. Dr., Virginia Polytechnic Institute and State University, Blacksburg (Va.), USA
- Kuntze**, Wolfgang, Präsident des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen a.D., Berlin
- Kurz**, Karl, WP/StB Prof. Dr., Waiblingen
- Kußmaul**, Heinz, Prof. Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken, sowie die Mitarbeiterin
Glessner, Miriam, Dipl.-Kffr.

Autorenverzeichnis

- Küster**, Thomas, WP/StB Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main
- Küting**, Karlheinz, Prof. Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken, sowie die Mitarbeiter
Hütten, Christoph, Dipl.-Kfm. DipAcc
Strickmann, Michael, Dipl.-Kfm.
- Langenbacher**, Günther, WP/StB Dr., Stuttgart
- Lefebvre**, Chris, Prof. Dr., Leuven, Belgien
- Leßmann**, Herbert, Prof. Dr. jur., Philipps-Universität Marburg
- Lichtner**, Rolf, RA, Geschäftsführer der Wirtschaftsprüferkammer, Düsseldorf
- Lindner**, Manfred, Dr., Düsseldorf
- Lingenfelder**, Michael, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Lorson**, Peter, Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken
- Lück**, Wolfgang, WP/StB Prof. Dr. Dr. h.c., Technische Universität München, sowie die Mitarbeiter
Hunecke, Jörg, Dipl.-Kfm.
Kless, Thomas, Dipl.-Kfm.
Schulte, Axel, Dipl.-Ing.
Wagner, Thomas, Dipl.-Kfm.
Henke, Michael, Dipl.-Ing.
- Lücke**, Wolfgang, Prof. Dr. Dr. h.c., Georg-August-Universität Göttingen
- Mandl**, Gerwald, Prof. Dr., Karl-Franzens Universität Graz, Österreich sowie der Mitarbeiter
Jung, Maximilian K. P., Dr.
- Matschke**, Manfred Jürgen, Prof. Dr., Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald
- Mayer**, Helmut, Abteilungspräsident a.D., Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen, Berlin
- Mochty**, Ludwig, Prof. Dr., Universität Essen
- Möhlenbruch**, Dirk, Prof. Dr., Universität Halle
- Mugler**, Josef, Prof. Dr., Wirtschaftsuniversität Wien, Österreich
- Nagel**, Thomas, Dr., Wehrheim
- Naumann**, Klaus-Peter, WP/StB Prof. Dr., Fachreferent im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf
- Neukirchen**, Karl-Josef, Dr., Frankfurt am Main
- Niehus**, Rudolf J., WP/StB Dr., Düsseldorf
- Nonnenmacher**, Rolf, WP/StB Dr., Frankfurt am Main
- Oestreicher**, Andreas, Dr., Mannheim
- Pabst**, Heribert, Dipl.-Wi.Ing., Stuttgart
- Pfitzer**, Norbert, WP/StB Dr., Stuttgart
- Pfohl**, Hans-Christian, Prof. Dr. Dr. h.c., Technische Universität Darmstadt
- Pothhoff**, Erich, WP Prof. Dr. Dr. h.c., Meerbusch
- Reiche**, Klaus, WP/StB Dr., Friedberg

Autorenverzeichnis

- Richter**, Martin, Prof. Dr., Universität Potsdam
- Rose**, Gerd, StB Prof. Dr. Dr. h.c., Köln
- Scheffler**, Wolfram, Prof. Dr., Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
- Schiemenz**, Bernd, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Schierenbeck**, Henner, Prof. Dr., Universität Basel, Schweiz
- Schlemmer**, Karl-Willi, StB Prof. Dr., Fachhochschule Frankfurt am Main
- Schmeiser**, Hato, Dr., München
- Schoenfeld**, Hanns-Martin, Prof. Dr., University of Illinois at Urbana-Champaign (Ill.), USA
- Scholl**, Claus, WP, CPA, Registered Auditor (UK), Conseil Fiscal – StB (B), Prof. Dr. jur., Technische Universität Chemnitz und Honorarprofessor
- Scholz**, Christian, Prof. Dr. Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken
- Schönbrunn**, Norbert, Prof. Dr., Fachhochschule Heilbronn
- Schüller**, Alfred, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg
- Schwartz**, Martin, Dipl.-Ing., Berlin
- Seidel**, Eberhard, Prof. Dr., Universität – Gesamthochschule Siegen
- Selchert**, Friedrich Wilhelm, Prof. Dr., Justus-Liebig-Universität Gießen
- Sieben**, Günter, Prof. Dr., Universität zu Köln, sowie der Mitarbeiter
Mostowfi, Mehdi, Dipl.-Kfm.
- Siebert**, Hilmar, Dr., Marburg und Frankfurt am Main
- Sigloch**, Jochen, Prof. Dr., Universität Bayreuth
- Sinz**, Elmar J., Prof. Dr., Universität Bamberg
- Spengel**, Christoph, Dr., Mannheim
- Stehle**, Heinz, WP/StB Prof. Dr., Stuttgart
- Viering**, Stefan, WP/StB, Stuttgart
- Wacker**, Paul-Alexander, Patentanwalt, Dipl.-Ing. Dipl.-Wirtsch.-Ing., Freising
- Wacker**, Wilhelm H., Prof. Dr., Georg-August-Universität Göttingen
- Wanik**, Otto, WP/StB Prof. Dr., Rodgau
- Waschbusch**, Gerd, Privatdozent Dr., Universität des Saarlandes, Saarbrücken
- Wegener**, Wolfgang, Dr., Frankfurt am Main
- Wenger**, Ekkehard, Prof. Dr., Universität Würzburg, sowie die Mitarbeiter
Kaserer, Christoph, Dr.
Schneider, Ulrich, Dipl.-Kfm.
- Werner**, Olaf, Prof. Dr. jur., Friedrich-Schiller-Universität Jena
- Wiedemann**, Arnd, Prof. Dr., Universität – Gesamthochschule Siegen
- Wiedmann**, Harald, WP/StB RA Prof. Dr., Berlin
- Wöhe**, Günter, Prof. Dr. Dr. h.c. mult., Saarbrücken
- Wollmert**, Peter, WP/StB Dr., Stuttgart

Autorenverzeichnis

Zepf, Günter, Dr., Leichlingen

Zimmermann, Horst, Prof. Dr., Philipps-Universität Marburg

Zündorf, Horst, Prof. Dr., Hochschule für Wirtschaft und Politik, Hamburg

Abkürzungsverzeichnis

AAA	American Accounting Association
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anl.	Anlage
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
APB	Accounting Principles Board
API	Average Prudent Investor
AR	Aufsichtsrat
ARB	Accounting Research Bulletin
Art.	Artikel
ASB	Auditing Standards Board
AsTG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslinvG	Auslandsinvestitionsgesetz
Az.	Aktenzeichen
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
Bd.	Band
BdF	Bundesministerium der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BFA	Bankenfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
Bl.	Blatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BörsG	Börsengesetz
BremKHG	Bremisches Krankenhausfinanzierungsgesetz
BRH	Bundesrechnungshof
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
BVG	Bundesverfassungsgericht
CA	Chartered Accountant
ca.	circa
CFRoI	Cash-Flow-Return-on-Investment
CPA	Certified Public Accountant
CPM	Critical Path Method

Abkürzungsverzeichnis

DATEV	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland e.G.
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.	Dissertation
DV	Datenverarbeitung
DVO	Durchführungsverordnung
ECU	European Currency Unit
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
eG	eingetragene Genossenschaft
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGH	Europäischer Gerichtshof
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EHGB	Gesetzentwurf zum Handelsgesetzbuch
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	und andere
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Währungssystem
FAIT	Fachausschuß für Informationstechnologie
f. oder ff.	folgende
FAMA	Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FG	Fachgutachten
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GbR	Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts
GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V.
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GewKapSt	Gewerbekapitalsteuer
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoDV	Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
XVI	

HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegegesetz
h.L.	herrschende Lehre
HmbKHG	Hamburgisches Krankenhausgesetz
Hrsg.	Herausgeber
HV	Hauptversammlung
i.a.	im allgemeinen
IAG	International Auditing Guideline
IAPC	International Auditing Practice Committee
IASC	International Accounting Standards Committee
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.S.	im engen Sinne
IFAC	International Federation of Accountants
IHK	Industrie- und Handelskammer
IIA	Institute of Internal Auditors
IIR	Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
IKR	Industriekontenrahmen
insbes.	insbesondere
i.S.	im Sinne
IÜS	Internes Überwachungssystem
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
KapErhG	Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung
KapEst	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
KapVSt	Kapitalverkehrsteuer
KFA	Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KHFA	Krankenhausfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
KHG LSA	Gesetz des Landes Sachsen-Anhalt zum Bundesgesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze
KHG NW	Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KO	Konkursordnung
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LG	Landesgericht
LHO	Landeshaushaltsordnung
LKG	Landeskrankenhausgesetz Berlin
LKG Bbg	Krankenhausgesetz des Landes Brandenburg
LKHG	Landeskrankenhausgesetz Baden-Württemberg
LKHG M-V	Landeskrankenhausgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern
LSt	Lohnsteuer

Abkürzungsverzeichnis

LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
MWSt	Mehrwertsteuer
NA	Hauptfachausschuß bzw. Sonderausschuß Neues Aktienrecht des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
NPT	Netzplantechnik
Nr.	Nummer
NYSE	New York Stock Exchange
o.a.	oben angegeben
o.ä.	oder ähnliches
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	per annum
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz)
PflegeVG	Gesetz zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit (Pflege-Versicherungsgesetz)
PrüfO	Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
RA	Rechtsanwalt
Rdnr.	Randnummer
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht, Reichsgesetz
RGBL	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
SächsKHG	Sächsisches Krankenhausgesetz
SAS	Statement on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
sec.	section
SKHG	Saarländisches Krankenhausgesetz
sog.	sogenannte
sonst.	sonstige
Sp.	Spalte
StB	Steuerberater
StBerG	Steuerberatergesetz
StBV	Steuerbevollmächtigter
StGB	Strafgesetzbuch
Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches

Abkürzungsverzeichnis

u. a. m.	und anderes mehr
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers
UmwG	Umwandlungsgesetz
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
VAB	Versicherungsaufsichtsbehörden
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
vBP	vereidigter Buchprüfer
Verf.	Verfasser
VFA	Versicherungsfachausschuß
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVaA	Versicherungsverein auf Aktien
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
WFA	Wohnwirtschaftlicher Fachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Gesetz über die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit

AAA

→ American Accounting Association (AAA)

Abandon

Die Aufgabe einer Sache oder eines Rechts, um dadurch von einer Verpflichtung entbunden zu sein (z.B. Rücktritt vom vereinbarten Belieferungs- oder Kaufgeschäft gegen Zahlung einer Prämie im Terminhandel).

Wolfgang Lück

Abberufung des Abschlußprüfers

Nach Handelsrecht: Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des → Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, bei AG und KGaA jedoch nur, wenn deren Anteile zusammen den zehnten Teil des → Grundkapitals oder den Nennbetrag von DM 2.000.000 erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Abschlußprüfers einen anderen Abschlußprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Abschlußprüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn Besorgnis der → Befangenheit besteht (§ 318 Abs. 3 Satz 1 HGB). Auf Gründe, die nicht in der Person des gewählten Prüfers liegen, kann der Antrag nicht gestützt werden. Meinungsverschiedenheiten zwischen den Geschäftsorganen und dem Abschlußprüfer stellen i.d.R. keinen Antragsgrund dar. Folgt das Gericht dem Antrag, hat es in derselben Entscheidung einen anderen Prüfer zu bestellen, so daß das Verfahren nach § 318 Abs. 3 HGB stets zu einer Ersetzung des bestellten Abschlußprüfers durch einen anderen führt. Eine Kündigung des Prüfungsauftrags ist durch die Gesellschaft nicht, durch den Abschlußprüfer nur nach Maßgabe des § 318 Abs. 6 HGB möglich. Für den → Konzernabschlußprüfer gilt entsprechendes.

Bei freiwilligen Prüfungen: Eine Abberufung des Abschlußprüfers ist hier nicht an das Ersetzungsverfahren des § 318 Abs. 3 HGB gebunden. So können die Gesellschafter jederzeit einem Abschlußprüfer das Mandat entziehen und einen anderen bestellen. Allerdings darf

eine Gesellschaftermehrheit in einem entsprechenden Gesellschafterbeschuß nicht Treuepflichten gegenüber der Gesellschaft oder der Gesellschafterminderheit verletzen, was gegeben sein kann, wenn ein Abschlußprüfer nur abgelöst werden soll, weil er sich weigert, einen fehlerhaften Abschluß zu testieren.

Horst Kaminski/Klaus-Peter Naumann

Abfindung

Abfindung (Gesellschaftsrecht) ist eine einmalige (meist Geld-)Leistung zur Ablösung von Rechtsansprüchen. Sie spielt außer im allgemeinen Privatrecht, im Arbeitsrecht, im öffentlichen Recht und in der Sozialversicherung im Gesellschaftsrecht eine Rolle.

1. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer → Personengesellschaft (BGB-Gesellschaft, OHG, KG) infolge von Kündigung, Ausschließung oder Tod ohne Fortführung durch die Erben wächst dessen Gesellschaftsanteil den verbleibenden Gesellschaftern an (§§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB; 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB). Zum Ausgleich dafür haben der Ausscheidende bzw. seine Erben nach § 738 Abs. 1 u. 2 BGB einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, für den auch die Gesellschafter persönlich haften. Zur Ermittlung der Abfindung ist eine Auseinandersetzungsbilanz (auch: Abschichtungsbilanz) auf den Stichtag des Ausscheidens aufzustellen, die im Gegensatz zur gewöhnlichen Jahresbilanz reine Vermögenswertbilanz ist. Für die Wertansätze wird entsprechend der betriebswirtschaftlichen Bewertungspraxis immer mehr auf den → Ertragswert und nicht den Substanzwert abgestellt, wobei jedoch auch → Rücklagen und stille Reserven zu berücksichtigen sind. Verteilungsmaßstab ist der Gewinnverteilungsschlüssel. Um den Kapitalabfluß zu verhindern und/oder die Berechnung des Guthabens zu erleichtern, finden sich in den Gesellschaftsverträgen häufig auch Abfindungsvereinbarungen, die die Abfindung einschränken oder abbedingen; zumindest werden Berechnungsmethoden festgelegt. Ihre Wirksamkeit richtet sich nach der neueren Rechtsprechung vor allem danach, ob sie sich nach §§ 723

Abgabenordnung (AO)

Abs. 3, 138 BGB wirtschaftlich als unzulässige Kündigungsbeschränkung bzw. als sittenwidrige Beeinträchtigung der Ausübungsfreiheit der gesellschaftlichen Mitverwaltungsrechte darstellen, wenn sie den Gesellschafter zur Vermeidung von Vermögenseinbußen zum Verbleiben unter unangemessenen Bedingungen in der Gesellschaft zwingen. Sog. → Buchwertklauseln sind nur zulässig, wenn kein erhebliches Mißverhältnis zum wirklichen Wert besteht.

2. Abfindungen in der → *GmbH* gibt es bei der Einziehung von Geschäftsanteilen (§ 34 GmbHG), der Ausschließung von Gesellschaftern sowie beim Austritt aus wichtigem Grund aus der Gesellschaft. Die Wirksamkeitserfordernisse von statuarischen Abfindungsvereinbarungen sind hier allerdings nicht ganz so streng wie bei den Personengesellschaften.

3. In der → *AG* kommt es zur Abfindung bei der B Verschmelzung, im Zusammenhang mit → Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen sowie der → Eingliederung:

Bei der *Verschmelzung* durch Aufnahme (§ 339 Abs. 1 Nr. 1 AktG) sind die → Aktionäre der übertragenen Gesellschaft durch Aktien der übernehmenden Gesellschaft abzufinden. Im Verschmelzungsvertrag ist das Umtauschverhältnis zwischen den Aktien beider Gesellschaften festzulegen. Maßgeblich ist ihr wirtschaftlicher Wert, der sich aus dem → Börsenpreis oder aus eigens erstellten Bewertungsgutachten ergibt. Zur Information der Aktionäre Verschmelzungsbericht (§ 340a AktG) und Auslage des geprüften Verschmelzungsvertrages (§ 340b Abs. 2 AktG) in den Geschäftsräumen der beteiligten Gesellschaften (§ 340d, Abs. 2 AktG).

Um bei *Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen* den Aktionären der abhängigen AG (außenstehende Aktionäre) das Ausscheiden zu ermöglichen, muß sich das herrschende Unternehmen nach § 305 Abs. 1 AktG dazu verpflichten, auf Verlangen eines außenstehenden Aktionärs dessen Aktien gegen eine im Vertrag bestimmte angemessene Abfindung zu erwerben. Die Art der Abfindung (Aktien der herrschenden Gesellschaft oder Barabfindung) richtet sich nach der Rechtsform des herrschenden Unternehmens (§ 305 Abs. 2 AktG).

Abgabenordnung (AO)

Weitere Einzelheiten in § 305 Abs. 3, 4 u. 5 AktG.

Bei der *Eingliederung* gehen die Aktien der außenstehenden Aktionäre auf die Hauptmuttergesellschaft über (§ 320 Abs. 4 AktG); diese scheiden aus der Tochtergesellschaft aus und haben gemäß § 350 Abs. 4 AktG Anspruch auf angemessene Abfindung. Die Einzelheiten ergeben sich wiederum aus dem Gesetz.

4. Beim Ausscheiden aus der → *Genossenschaft* hat der Ausscheidende Anspruch auf Auszahlung seines Geschäftsguthabens binnen 6 Monaten nach Beendigung der Mitgliedschaft (§ 73 Abs. 1 u. 2 GenG). Die zwingende Regelung beschränkt den Abfindungsanspruch auf den Buchwert der Beteiligung nach der Jahresbilanz; auf die Rücklagen und das sonstige Vermögen der Genossenschaft hat der Ausscheidende grundsätzlich keinen Anspruch.

Herbert Leßmann

Abgabenordnung (AO)

Enthält steuerliche Begriffsbestimmungen und Verfahrensvorschriften, die über den Anwendungsbereich eines einzelnen Steuergesetzes hinausreichen. Die Abgabenordnung in der Fassung vom 16. März 1976 (mit zahlreichen nachfolgenden Änderungen) – Kurzbezeichnung AO 1977 ist in Kraft seit 1.1.1977 und eine grundlegende Überarbeitung der gleichzeitig außer Kraft getretenen Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931, des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 und dazu ergangener Rechtsverordnungen. Die AO 1977 ist gegliedert in 9 Teile, und zwar:

a) Einleitende Vorschriften (wichtige steuerliche Begriffe, z.B. Steuern, Finanzbehörden, Wohnsitz, Betriebsstätte, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; sachliche und örtliche Zuständigkeit; Steuergeheimnis)

b) Steuerschuldrecht (Steuerpflichtiger; Steuerschuldverhältnis, Ansprüche, deren Entstehung und Erlöschen; steuerbegünstigte, nämlich gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke; Haftung Dritter für Steuern)

c) Allgemeine Verfahrensvorschriften (Verfahrensbeteiligte; Beweismittel; Fristen, Termine; Rechts- und Amtshilfe; Begriff, Form, Bekanntgabe, Wirksamkeit und Änderung von Verwaltungsakten)

Abgang

- d) Durchführung der Besteuerung (Erfassung der Steuerpflichtigen; Mitwirkungspflichten; Festsetzungs- und Feststellungsverfahren; Außenprüfung; Steuerfahndung; Steueraufsicht)
- e) Erhebungsverfahren (Verwirklichung und Fälligkeit von Steueransprüchen; Zahlungsverjährung; Verzinsung, Säminzuschläge; Sicherheitsleistung)
- f) Vollstreckung
- g) Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (Zulässigkeit und Verfahrensvorschriften für Rechtsbehelfe)
- h) Straf- und Bußgeldvorschriften; Straf- und Bußgeldverfahren (Steuerstraftaten, strafbefreiende Selbstanzeige; Verfahrensvorschriften für Verwaltungs- und gerichtliche Verfahren)
- i) Schlußvorschriften (Einschränkung von Grundrechten, Inkrafttreten).

Karl Kurz

Abgang

Der Abgang ist formell ein Bestandteil der allgemeinen Lagerformel (Anfangsbestand + Zugang = Abgang + Endbestand). Diese Formel ist auf verschiedenartige Sachverhalte anwendbar, und zwar mengen- ebenso wie wertmäßig (z.B. Materiallager, Maschinen-, Forderungs- oder Schuldenbestände). Alle Verminderungen dieser Variablen sind dann Abgänge. Bei differenzierterer Betrachtung werden – insbes. bei Aktivabständen – Abgänge (mengenmäßige Lagerminderungen) und Abschreibungen (wertmäßige Lagerminderungen bei unveränderter Lagermenge) unterschieden. In den Materialaufwand und in die Bestandsverringerung geht primär der Wert von (Material- bzw. Produktlager-) Abgängen ein, nur ergänzend der Wert von Material- bzw. Produktlagerabschreibungen. In den Abschreibungsaufwand geht dagegen primär der Wert der (Anlagen-) Abschreibungen ein; Anlagenabgänge werden anders erfaßt (z.B. bei Veräußerung zu einem anderen als dem Buchwert als → sonstige betriebliche Erträge oder als → sonstige betriebliche Aufwendungen). Abgänge und Abschreibungen erscheinen auch im → Anlagenspiegel.

Axel Schulte

Abgrenzung der Sache und der Zeit nach

Die Abgrenzung der Sache und der Zeit nach ist ein Allgemeiner Bewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB):

Abgrenzungsverordnung (AbgrV)

„Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen.“ Die Abgrenzung der Sache und der Zeit nach dient der periodengerechten Erfolgsermittlung.

Abgrenzung der Sache nach bedeutet, daß die Aufwendungen derjenigen Periode zuzurechnen sind, in der die durch sie bewirkten Erträge gemäß dem → Realisationsprinzip als realisiert gelten (sachliche Zuordnung der Aufwendungen zu den Erträgen).

Abgrenzung der Zeit nach erfolgt, wenn Erträge und Aufwendungen ihrer Natur nach zeitraumbezogen anfallen (z.B. Mieten, Zinsen), wenn sie frühere, bereits abgelaufene Geschäftsjahre betreffen (z.B. Auflösung von Rückstellungen) oder wenn sie ohne Gegenleistung anfallen (z.B. Schenkungen, Währungsverluste).

Wolfgang Lück

Abgrenzung zwischen Verlautbarungen, Stellungnahmen und Fachgutachten

Die Ergebnisse der Facharbeit des → Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) werden in den Verlautbarungen des IDW festgehalten, die je nach ihrer Bedeutung als → Fachgutachten, → Stellungnahmen oder sonstige → Verlautbarungen qualifiziert werden. Fachliche Äußerungen, die in der Diskussion des IDW nicht als „Fachgutachten“ oder „Stellungnahmen“ qualifiziert wurden, werden nur mit „Verlautbarungen“ bezeichnet.

Fachgutachten sind Verlautbarungen, die zu grundsätzlichen Fragen der Bilanzierung und Prüfung erstellt und in einem besonderen Verfahren verabschiedet werden. *Stellungnahmen* sind Verlautbarungen zu einzelnen Fachfragen.

Wolfgang Lück

Abgrenzungsgrundsätze

→ Abgrenzung der Sache und der Zeit nach

Abgrenzungsverordnung (AbgrV)

→ Verordnung über die Abgrenzung und die durchschnittliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern in Krankenhäusern (Abgrenzungsverordnung – AbgrV)

Abhängige Unternehmen

gehören zu den sog. → verbundenen Unternehmen i.S.d. AktG. „Abhängige Unternehmen sind rechtlich selbständige Unternehmen, auf die ein anderes Unternehmen (→ herrschendes Unternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann“ (§ 17 Abs. 1 AktG). „Von einem in → Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen wird vermutet (→ Vermutungen), daß es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist (§ 17 Abs. 2 AktG).“ Von einem abhängigen Unternehmen wird vermutet, daß es mit dem herrschenden Unternehmen einen → Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 S. 3 AktG). Sofern kein → Beherrschungsvertrag besteht, hat ein abhängiges Unternehmen einen Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (→ Abhängigkeitsbericht) aufzustellen.

Wolfgang Lück/Norbert Schönbrunn

Abhängigkeitsbericht

Häufig gebrauchte Abkürzung für den „Bericht des Vorstands über Beziehungen zu → verbundenen Unternehmen“ (§ 312 AktG). Der Vorstand einer abhängigen Gesellschaft (→ abhängige Unternehmen) hat, sofern kein → Beherrschungsvertrag besteht, in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs einen Abhängigkeitsbericht aufzustellen. In dem Abhängigkeitsbericht sind aufzuführen

1. alle Rechtsgeschäfte, welche die Gesellschaft im vergangenen Geschäftsjahr mit dem herrschenden Unternehmen oder einem mit ihm verbundenen Unternehmen oder auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen vorgenommen hat, und
2. alle anderen Maßnahmen der Gesellschaft, die sie auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen im vergangenen Geschäftsjahr getroffen oder unterlassen hat (§ 312 Abs. 1 S. 2 AktG).

Der Vorstand hat am Schluß des Abhängigkeitsberichts zu erklären, ob die Gesellschaft bei jedem Rechtsgeschäft eine angemessene Gegenleistung erhielt, und ob sie dadurch, daß die Maßnahme getroffen oder unterlassen wurde, nicht benachteiligt worden ist (§ 312 Abs. 3 S. 1 AktG). Sofern eine Benachteiligung gegeben ist, hat der Vorstand zu erklären, ob die Nachteile ausgeglichen wurden

(§ 312 Abs. 3 S. 2 AktG). Diese sog. Schlußerklärung ist in den → Lagebericht aufzunehmen (§ 312 Abs. 3 S. 3 AktG).

Der Abhängigkeitsbericht unterliegt der Prüfungspflicht durch den → Abschlussprüfer der abhängigen Gesellschaft. Er hat zu prüfen, ob

- „1. Die tatsächlichen Angaben des Berichts richtig sind,
2. bei den im Bericht aufgeführten Rechtsgeschäften nach den Umständen, die im Zeitpunkt ihrer Vornahme bekannt waren, die Leistung der Gesellschaft nicht unangemessen hoch war; soweit sie dies war, ob die Nachteile ausgeglichen worden sind,
3. bei den im Bericht aufgeführten Maßnahmen keine Umstände für eine wesentlich andere Beurteilung als die durch den Vorstand sprechen“ (§ 313 Abs. 1 S. 2 AktG).

Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so hat der Abschlussprüfer dies durch folgenden Vermerk zum Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen zu bestätigen (§ 313 Abs. 3 AktG):

„Nach meiner/unserer pflichtmäßigen Prüfung und Beurteilung bestätige ich/bestätigen wir, daß

1. die tatsächlichen Angaben des Berichts richtig sind,
2. bei den im Bericht aufgeführten Rechtsgeschäften die Leistung der Gesellschaft nicht unangemessen hoch war oder Nachteile ausgeglichen worden sind,
3. bei den im Bericht aufgeführten Maßnahmen keine Umstände für eine wesentlich andere Beurteilung als die durch den Vorstand sprechen.“

Falls Einwendungen bestehen oder der Bericht unvollständig ist, ist die Bestätigung einzuschränken oder zu versagen. Der Bestätigungsvermerk ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Darüber hinaus unterliegt der Abhängigkeitsbericht auch der Prüfung durch den Aufsichtsrat (§ 314 AktG), der das Ergebnis der Prüfung in seinem Bericht an die Hauptversammlung mitzuteilen hat. Siehe hierzu auch: → Negativbericht.

Wolfgang Lück/Norbert Schönbrunn

Abhängigkeitsvermutung

→ Vermutungen, System der gesetzlichen Vermutungen bei verbundenen Unternehmen

Ablauforganisation

Ablauforganisation und → Aufbauorganisation sind zwei verschiedene Aspekte der organisatorischen Gestaltung der Betriebsorganisation. Während bei der → Aufbauorganisation die Bildung von Aufgabenkomplexen als statische Gebilde und ihre aufgabenbezogene Koordination im Vordergrund stehen, betrachtet man bei der Ablauforganisation die Organisation primär unter zeitlichen und räumlichen Aspekten als Komplex von Aufgabenerfüllungsvorgängen im Sinne von Arbeitsprozessen. Mit dieser strukturierenden Gestaltung von Arbeitsprozessen soll eine Effizienzsteigerung von Arbeitsabläufen erzielt werden.

Sind Aufgabenträger und Sachmittel gegeben, lassen sich die Strukturierungsmaßnahmen auf drei Kernbereiche zurückführen:

- Festlegung der zeitlichen Sequenz der einzelnen Arbeitsschritte innerhalb eines Arbeitsprozesses,
- parallele Anordnung mehrerer Arbeitsprozesse,
- Bestimmung der Arbeitsorte (Arbeitsplätze) und der Transportabläufe.

Die Entwicklung einer Ablauforganisation gliedert sich in zwei Phasen: Ablaufanalyse und Ablaufsynthese. Innerhalb der *Ablaufanalyse* wird die Unternehmensaufgabe je nach Komplexität und Unternehmungsziel in mehr oder weniger umfassende Teilaufgaben zerlegt und beschrieben. Die sich daran anschließende *Ablaufsynthese* faßt die zur Aufgabenerfüllung notwendigen Teilaufgaben nach Zweckmäßigkeit Gesichtspunkten zu einzelnen Arbeitsprozessen zusammen. Das Hauptproblem, das bei der Arbeitssynthese besteht, ist die Berücksichtigung der Interdependenz verschiedener Arbeitsprozesse. Es handelt sich dabei um ein simultanes Problem, für dessen Lösung im Rahmen des Operations Research leistungsfähige Optimierungsmodelle entwickelt wurden.

Peter Wollmert

Abrechnungsforderungen und Abrechnungsverbindlichkeiten

(aus dem Rückversicherungsgeschäft): Saldoforderungen aus dem laufenden Kontokorrentverkehr mit den → Rückversicherern und Vorversicherern. In den Abrechnungsverkehr gehen Rückversicherungsbeiträge, Rückversicherungsprovisionen, Schadenzahlungen, Zinsen und Gewinnanteile, Depoteinbehalte, Depotrückgaben und Depotzinsen ein. Ausgenommen die Depotforderungen werden hier Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber demselben Unternehmen verrechnet, sofern sie aufrechenbar sind. Die Summe der Saldoforderungen wird in einem Bilanzposten „Abrechnungsforderungen aus dem Rückversicherungsgeschäft“ ausgewiesen. Negative Salden erscheinen unter dem entsprechenden Posten Abrechnungsverbindlichkeiten.

August Angerer

Absatz

Unter Absatz werden alle Maßnahmen subsumiert, die in der Endphase des betrieblichen Umsatzprozesses liegen und darauf ausgerichtet sind, die erstellten Leistungen auf dem Absatzmarkt zu verwerthen.

Der Absatz als ein funktionaler Teilbereich der Unternehmung kann unter vier Aspekten gegliedert werden.

1. Informationsaspekt (Marktforschung)

Die planmäßige, zielgerichtete Informationsgewinnung über das marktliche Entscheidungsfeld wird, wenn sie mit wissenschaftlich abgesicherten Methoden betrieben wird, als *Marktforschung* bezeichnet. Marktforschung kann sich wiederum vollziehen als Marktanalyse und Marktbeobachtung. Die Marktbeobachtung hat gegenüber der zeitpunktbezogenen Gewinnung eines Datenquerschnittes den Vorteil, als zeitraumbezogene Erhebungsform die Dynamik von Märkten zu erfassen und Entwicklungen bei Angebot und Bedarf zu prognostizieren. Ferner unterscheidet man zwischen ökoskopischer und demoskopischer Marktforschung. Ist die ökoskopische Marktforschung auf die empirische Untersuchung objektiver Marktdaten, wie z.B. Umsatz, Preis und Qualität der Güter, ausgerichtet, so zielt die demoskopische Marktforschung auf die Erhebung subjektbezogener, z.B. einstellungsrelevanter Daten.

Die Datengewinnung kann als Primär- oder Sekundärforschung betrieben werden. Im zweiten Fall handelt es sich um die Auswertung bereits vorhandener Daten unter Berücksichtigung eines bestimmten Informationsproblems. Erst wenn die Datenauswertung auf sekundärstatistischem Wege nicht zu den gewünschten aktuellen und präzisen Marktinformationen führt, muß der Weg der Primärforschung beschritten werden. Bei dieser wird mit Hilfe des Methodenrepertoires empirischer Sozialforschung (Befragung, Beobachtung, Experiment) originäres Informationsmaterial über den Markt und seine Teilnehmer gewonnen. Ihre Vorteile liegen im Vergleich zur Sekundärforschung in der Exklusivität, Spezialität und Aktualität der Daten.

2. Instrumentalaspekt (absatzpolitische Instrumente)

Die von der Marktforschung bereitgestellten Daten liefern die Grundlage konkreter marktpolitischer Maßnahmen, die durch die absatzpolitischen Instrumente ihre Ausgestaltung erfahren. Die das akquisitorische Potential einer Unternehmung erhöhenden Instrumentalvariablen werden üblicherweise aus den Freiheitsgraden absatzfördernder Tätigkeit abgeleitet. Diese können durch folgende Fragen veranschaulicht werden:

- Welche Leistungen sind auf den Märkten absetzbar?
 - Zu welchen entgeltwirksamen Bedingungen kann eine Vermarktung erfolgen?
 - Durch welche Institutionen und auf welchen Wegen können im Sinne einer Arbeitsteilung in der Distribution die Leistungen den Verwendern zugeführt werden?
 - Mit welchen Maßnahmen der Kommunikation können die Verwender informiert und zum Kauf motiviert werden?
- Die optimale Kombination der Leistungs-, Kontrahierungs-, Distributions- und Kommunikationspolitik mit einer Vielzahl von Subinstrumenten ist ein schlecht strukturiertes und derzeit auf analytischem Wege nicht zu lösendes Entscheidungsproblem.

3. Rechtlicher Aspekt (Verkauf)

Unter erfolgswirksamen Gesichtspunkten stellt der Verkauf vor allem als juristischer Vorgang die entscheidende Teilfunktion des Absatzes dar; denn alle Ab-

satzbemühungen gipfeln im Verkauf der erstellten Leistungen. Der Begriff Verkauf umschließt die Akquisition von Aufträgen und den rechtlichen Übergang einer Leistung von der absetzenden Unternehmung auf den Käufer. Dabei dürfen Maßnahmen der Risikopolitik nicht zu kurz kommen. Eigentumsvorbehalt, Preisgleitklauseln bei längeren Fertigungszeiten, Waren- und Devisentermingeschäfte, Akkreditive, Versicherung des Forderungsausfalls sowie des Wechselkursrisikos etc. sind Instrumente eines effizienten Risk-Managements im Verkauf.

4. Technischer Aspekt (physische Distribution)

Schließlich muß der Absatz von produzierten und verkauften Gütern durch Versand-, Transport- und Lagerleistungen technisch abgewickelt werden. Man kann diese primär technische Teilfunktion des Absatzes als Logistik oder physische Distribution bezeichnen. Dabei steht die bedarfsadäquate Lieferung unter Wirtschaftlichkeitskriterien im Vordergrund. Die leistungsfähige Organisation der physischen Distribution ist eine wesentliche Voraussetzung für den die Marktposition einer Unternehmung fördernden Lieferservice mit den Parametern Lieferbereitschaft und Lieferzuverlässigkeit, wobei die letztere in zeitlicher, quantitativer und qualitativer Hinsicht zu bestimmen ist.

Die unter marktpolitischen Aspekten wenig informative, weitgehend produktionsorientierte Selbstkostenrechnung ist für Absatzentscheidungen zu ergänzen; denn die Zielsetzung der Kontrolle des Markterfolges von Leistungen besteht darin, das absatzpolitische Handeln auf diejenigen Marktsegmente zu konzentrieren, die der Unternehmung auf Dauer einen gesicherten Gewinn erbringen. Infolgedessen sind verlustbringende Absatzsegmente zu diagnostizieren und zu therapieren. Dieser Zielsetzung dient die Absatzsegmentrechnung, bei der auf der Grundlage der Deckungsbeitragsrechnung Produkt-, Kunden- und Gebietserfolge sowie die Wirtschaftlichkeit von Auftragsgrößen und Distributionsmethoden zu errechnen sind.

Darüber hinaus ist auch die Erfolgswirksamkeit von Absatzbemühungen durch die Erfassung geeigneter Input-Output-Relationen von absatzpolitischem Inter-

esse. Dabei wird die Frage nach der Höhe des Erfolges in den einzelnen Absatzsegmenten durch eine Analyse des Verhältnisses von absatzerzielenden Kosten und der daraus resultierenden Absatzleistung erweitert. Um auch die Grenzen der Leistungsfähigkeit der Absatzerfolgskontrolle zu erkennen, darf der Hinweis nicht fehlen, daß jede absatzpolitische Maßnahme in der Regel Ausstrahlungseffekte im Markt bewirkt, die als Carry-over- und Spill-over-Effekte häufig einer eindeutigen Zurechnung von Mitteleinsatz und Leistung im Wege stehen.

Klaus Barth

Abschlußprüfer

Der Gesetzgeber schreibt für Unternehmen bestimmter Rechtsformen, Größe oder Geschäftszweige eine Prüfung des Jahresabschlusses vor. Die Jahresabschlußprüfung dient der Feststellung, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Lagebericht des geprüften Unternehmens den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Darüber hinaus ist die Jahresabschlußprüfung als formalrechtliche Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses prüfungspflichtiger Unternehmen von Bedeutung.

Abschlußprüfer können Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, bei mittelgroßen GmbHs im Sinne von § 267 Abs. 2 HGB auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein (Vorbehaltsaufgabe). Daneben sind aufgrund von Sonderbestimmungen auch andere Organisationen, insbesondere Prüfungsverbände, als Abschlußprüfer (z.B. bei Genossenschaften und Sparkassen) zugelassen.

Die Wahl des Abschlußprüfers obliegt bei Kapitalgesellschaften den Gesellschaftern. Bei der GmbH kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen. Bei Unternehmen, die unter das PublG fallen, wird der Abschlußprüfer von den Gesellschaftern gewählt, soweit nicht der Gesellschaftsvertrag etwas anderes vorsieht. Konzernabschlußprüfer ist, sofern kein anderer Abschlußprüfer bestellt wird, der Abschlußprüfer des Mutterunternehmens.

Die gesetzlichen Vertreter haben den Prüfungsauftrag unverzüglich nach der Wahl des Abschlußprüfers zu erteilen. Infolge der geplanten Änderungen des AktG durch das KonTraG soll die Auf-

tragserteilung bei Aktiengesellschaften künftig grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich des Aufsichtsrats fallen.

Im Rahmen der ihm gesetzlich zugewiesenen Aufgaben trägt der Abschlußprüfer die Verantwortung für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung des von ihm geprüften Unternehmens. Verantwortlichkeit und → Haftung des Abschlußprüfers ergeben sich bei Abschlußprüfungen von Kapitalgesellschaften insbesondere aus § 323 HGB.

Im Sinne einer unabhängigen und sachverständigen Abschlußprüfung werden an den Beruf des Abschlußprüfers hohe Qualitätsanforderungen gestellt. Neben der hohen fachlichen Qualifikation, wie sie insbesondere durch das Wirtschaftsprüferexamen nachgewiesen wird, dienen die von der Wirtschaftsprüferkammer und dem Institut der Wirtschaftsprüfer erlassenen Berufsrichtlinien und Fachgutachten (insbesondere die gemeinsame Stellungnahme zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, VO 1/1995, abgedruckt in: Die Wirtschaftsprüfung 1995, S. 824ff.) einer umfassenden Qualitätssicherung.

Dieterich Dörner

Abschlußprüferrichtlinie

Die 8. der → EG-Richtlinien zur Harmonisierung des Gesellschaftsrechts über die Zulassungsvoraussetzungen für die mit der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen der Kapitalgesellschaften beauftragten Personen wurde am 10.4.1984 verabschiedet (Abl. EG 1984, Nr. L. 126, S. 20ff.) und am 19.12.1985 durch die Verabschiedung des → Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) in deutsches Recht transformiert (BGBl. I, S. 2355).

Durch die 8. EG-Richtlinie wurde eine Angleichung der Mindestbefähigung von → Abschlußprüfern erreicht, um Aktionären und Dritten zu gewährleisten, daß in allen Mitgliedstaaten die vorgeschriebenen Prüfungen tatsächlich von besonders befähigten Berufsangehörigen durchgeführt werden. Der mit der Verabschiedung des BiRiLiG in Deutschland wiedereröffnete Berufsstand der → vereidigten Buchprüfer mit der Berechtigung zur Prüfung der mittelgroßen GmbH entspricht diesen Mindestanforderungen.

Abschlußprüfung

Die 8. EG-Richtlinie ist zusammen mit der ebenfalls im Rahmen des BiRiLiG transformierten 4. und 7. EG-Richtlinie sowie mit der noch nicht verabschiedeten 5. EG-Richtlinie als Einheit zu sehen.

Wolfgang Lück

Abschlußprüfung

→ Jahresabschlußprüfung

Abschlußstichtag

Der Abschlußstichtag ist der Schluß eines Geschäftsjahrs (vgl. § 242 Abs. 1 und 2 HGB). Der Abschlußstichtag ist genau der Zeitpunkt, in dem der letzte Tag des Geschäftsjahrs endet (24 Uhr des letzten Tages des Geschäftsjahrs).

Wolfgang Lück

Abschreibungen

→ Abgänge sind mengenmäßige Verringerungen eines Güterbestandes, Abschreibungen sind dagegen Wertminderungen des mengenmäßig unveränderten Güterbestandes. Abschreibungen erfolgen bei Vermögensgegenständen, soweit → Abschreibungsfähigkeit gegeben ist.

Abschreibungen auf Vermögensgegenstände sind Aufwand oder Kosten und mindern den Vermögenswert; sie erfolgen als handelsrechtliche Abschreibung in der → Gewinn- und Verlustrechnung, als steuerrechtliche Abschreibungen in der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung und als kalkulatorische Abschreibungen in der Kosten/Erlösrechnung.

Handels- und steuerrechtliche Abschreibungen müssen auf Anschaffungswertbasis erfolgen im Rahmen nominaler Kapitalerhaltung. Kalkulatorische Abschreibungen können statt dessen auch auf Wiederbeschaffungswertbasis erfolgen im Rahmen der realen Kapitalerhaltung bzw. Substanzerhaltung.

Planmäßige Abschreibungen erfolgen nur für abnutzbares Anlagevermögen im Rahmen eines → Abschreibungsplans, der insbes. die Abschreibungssumme, → Abschreibungsdauer und → Abschreibungsmethode festlegt; sie dienen der periodengerechten Gewinnermittlung durch Verteilung der Investitionssumme auf die Nutzungsdauer. Daneben können für alle anderen Aktiva außerplanmäßige Abschreibungen erfolgen (vgl. § 253 HGB); sie dienen der Anpassung der Bilanzwerte an die niedrigeren Tageswerte.

Abschreibungsdauer

Handelsrechtliche Abschreibungen werden ausgewiesen im → Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 Satz 3 HGB) und bei Wahl des Gesamtkostenverfahrens in der → Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 2 Nr. 7, 12 HGB). Bei Kapitalgesellschaften müssen getrennt ausgewiesen werden: außerplanmäßige und steuerrechtliche Abschreibungen sowie Abschreibungen zur Milderung des Stichtagsprinzips (§§ 277 Abs. 3 Satz 1; 281 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Direkte Abschreibungen mindern direkt den Vermögenswert. Indirekte Abschreibungen lassen den Vermögenswert formell unverändert und erfolgen auf einem Wertberichtigungskonto der Passivseite. Das Vermögen zeigt dann stets den Neuwert, der Saldo Vermögen – Wertberichtigungen den noch nicht abgeschrieben Restwert. Indirekte Abschreibungen sind nach § 281 Abs. 1 HGB für Kapitalgesellschaften als Wahlrecht nur bei steuerrechtlichen Abschreibungen zulässig. Neu- und Restwert der Vermögensgegenstände sind aber aus dem Anlagespiegel erkennbar.

Wolfgang Lück

Abschreibungsdauer

Die Abschreibungsdauer regelt die zeitliche Dauer planmäßiger Abschreibungen bei abnutzbarem Anlagevermögen. Die handelsrechtliche Abschreibungsdauer wird von der bilanzierenden Unternehmung individuell als Grundlage des → Abschreibungsplans festgelegt.

Die Abschreibungsdauer wird von der Nutzungsdauer der Anlage begrenzt, wobei eine technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu unterscheiden sind.

Die technische Nutzungsdauer ist die Obergrenze der Abschreibungsdauer; dabei handelt es sich um die Frist, in der die Anlage technisch (ohne Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte) genutzt werden kann. Bei Inkaufnahme hoher Reparaturaufwendungen kann diese technische Nutzungsdauer in der Regel verlängert werden. Endet die technische Nutzungsdauer abrupt (z.B. durch Zerstörung des Vermögensgegenstands), endet auch die Abschreibungsdauer durch Sofortabschreibung des Restbuchwerts.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist i.d.R. kürzer als die technische Nutzungsdauer und für die Festlegung der Ab-

Abschreibungsfähigkeit

schreibungsdauer wichtiger. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wird durch qualitativ bessere und/oder kostengünstigere Nachfolgetypen der Anlage verkürzt, aber auch durch nachlassende Qualität, sinkende Zuverlässigkeit oder steigende Kosten (z.B. Reparaturen) der vorhandenen Anlage.

Die Abschreibungsdauer kann aus rechtlichen oder faktischen Gründen kürzer als die wirtschaftliche Nutzungsdauer sein. Rechtlich können Nutzungsfristen vorgegeben sein, die die Abschreibungsdauer limitieren (z.B. Patentlaufzeiten, Eigentumsübergang einer Auslandsanlage an die ausländische Regierung nach n Jahren kraft Vertrag). Faktisch kann die Abschreibungsdauer bewußt unter der wirtschaftlichen Nutzungsdauer festgelegt werden; dann arbeitet die Unternehmung am Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer mit voll abgeschriebenen Anlagen

Wolfgang Lück

Abschreibungsfähigkeit

Abschreibungsfähig sind in erster Linie abnutzbare Anlagen. Durch planmäßige → Abschreibungen werden die Investitionssummen auf die → Abschreibungsdauer verteilt und damit periodisiert.

In einem weiteren Sinne sind auch alle anderen Aktiva abschreibungsfähig, indem nach dem Niederstwertprinzip außerplanmäßige Abschreibungen verrechnet werden (z.B. auf Grundstücke, Produkt- oder Materialbestände, Forderungen bis hin zur Kasse bei Wechselkursänderungen; vgl. § 253 Abs. 2 Satz 3 Abs. 3 HGB).

Wolfgang Lück

Abschreibungsmethoden

Abschreibungsaufwand kann (anders als z.B. Materialaufwand) nicht auf der Mengengrundlage nachprüfbarer Verbrauchserfassung ermittelt werden. Abschreibungsmethoden bezwecken eine angemessene Verteilung der Abschreibungssumme abnutzbarer Anlagen auf die → Abschreibungsdauer, indem nach Ersatzmaßstäben planmäßige → Abschreibungen im Rahmen eines → Abschreibungsplans festgelegt werden. Festgelegt werden Quoten der Abschreibungssumme (Abschreibungsquoten), die auf die einzelne Periode entfallen und als Abschreibungs-

Abschreibungsplan

aufwand z.B. in die jährliche → Gewinn- und Verlustrechnung eingehen.

Im Vordergrund stehen zeitabhängige Abschreibungsquoten. Am einfachsten zu ermitteln ist die gleichbleibende Abschreibung mit konstanten Jahresbeträgen (gleich Abschreibungssumme geteilt durch Abschreibungsdauer). Bei der arithmetisch-degressiven (-progressiven) Abschreibung fällt (steigt) der jährliche Abschreibungsbetrag nach den Regeln einer arithmetischen Reihe. Ein Spezialfall der arithmetisch-degressiven Abschreibung ist die digitale Abschreibung (konstante Differenz der arithmetischen Reihe gleich Abschreibung der letzten Periode). Die arithmetisch-degressiven, -progressiven und gleichbleibenden Abschreibungen haben einen linearen Verlauf und können deshalb als lineare Abschreibungen zusammengefaßt werden.

Bei der geometrisch-degressiven (-progressiven) Abschreibung fällt (steigt) der jährliche Abschreibungsbetrag nach den Regeln einer geometrischen Reihe. Bedeutung hat vor allem die geometrisch-degressive Abschreibung (bei der die Quotienten aufeinanderfolgender Abschreibungsquoten konstant sind) mit dem Spezialfall der Buchwertabschreibung (vom jeweiligen Restbuchwert wird ein konstanter Prozentsatz abgeschrieben). Sie hat anfangs hohe Abschreibungsbelastungen und verringert dadurch das Risiko von Fehlschätzungen der Abschreibungsdauer; außerdem ist sie in begrenztem Umfang steuerlich zulässig.

Von den zeitabhängigen sind mengenabhängige Abschreibungen zu unterscheiden. Die Abschreibungssumme wird durch die während der Abschreibungsdauer erwartete Produktmenge dividiert (Stückabschreibung, z.B. je t gefördertertes Erz oder je km LKW-Fahrt). Werden in einer Periode n Produkteinheiten produziert, ergibt sich die Periodenabschreibung aus n Stückabschreibungen. Formell wird dabei die Abschreibung zu proportionalen statt zu fixen Kosten vorgenommen.

Wolfgang Lück

Abschreibungsplan

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige →

Abschreibungsursachen

Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB). Das erfordert die Aufstellung eines Abschreibungsplans für jede abnutzbare Anlage. Dabei sind folgende Fragen zu entscheiden:

- Soll der Vermögensgegenstand zeit- oder mengenabhängig abgeschrieben werden? (Abschreibungsbetrag je Periode bzw. je Produkteinheit)
- Welche Abschreibungssumme soll zugrunde gelegt werden? (Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der Basis von Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungswerten, Restwert)
- Welche → Abschreibungsdauer soll zugrunde gelegt werden? Bei mengenabhängiger Abschreibung ist eine kumulierte Produktmenge über die Nutzungsdauer zu ermitteln.
- Welche → Abschreibungsmethode soll verwendet werden (z.B. gleichbleibende oder geometrisch-degressive Abschreibung)? Ggf. erfolgt auch ein Methodenwechsel (Übergang zur gleichbleibenden statt geometrisch-degressiven Methode nach n Jahren).
- Soll die kalkulatorische oder steuerliche Abschreibung von der handelsrechtlichen abweichen?

Die jährlichen Abschreibungen orientieren sich an dem Abschreibungsplan, soweit nicht wichtige Gründe eine Abweichung bzw. einen revidierten Plan nötig machen (z.B. Änderung der Nutzungsdauer, außerplanmäßige Abschreibungen wegen niedriger Tageswerte).

Wolfgang Lück

Abschreibungsursachen

Auf die Abschreibungshöhe wirken verschiedene Ursachen ein, die im → Abschreibungsplan und insbes. bei der → Abschreibungsdauer und → Abschreibungsmethode angemessen zu berücksichtigen sind.

Im Mittelpunkt steht bei abnutzbaren Anlagen der Verschleiß. In erster Linie ist der Gebrauchsverschleiß durch Nutzung zu berücksichtigen; die Intensität der Nutzung (Ein-, Zwei- oder Dreischichtbetrieb) beeinflusst den Verschleiß. Maschinen und andere Anlagen verschleifen aber auch ohne Nutzung

Absetzung für Abnutzung (AfA)

durch Verrosten oder Verwitterung (Ruheverschleiß) oder durch Unglücksfälle (Katastrophenverschleiß).

Daneben kann vor Ende der Nutzungsdauer ein Fristablauf aus gesetzlichen oder vertraglichen Gründen auftreten (Heimfallverpflichtungen, befristete Konzessionen, Patente). Die Abschreibung hängt dann vom vorzeitigen Fristablauf statt vom Verschleiß ab.

Schließlich ist die technisch-wirtschaftliche Überholung zu nennen (technischer Fortschritt, Dynamik wirtschaftlicher Innovationen). Sie kann ebenso wie Katastrophenverschleiß nur bedingt vorhergesehen werden und wird deshalb oft nur im Rahmen außerplanmäßiger Abschreibungen der überholten Anlagen statt im Abschreibungsplan berücksichtigt.

Wolfgang Lück

Abschreibungsverfahren

→ Abschreibungsmethoden

Abschreibungsverlauf

→ Abschreibungsmethoden

Absetzung für Abnutzung (AfA)

Unter dem steuerlichen Begriff der Absetzung für Abnutzung (AfA) wird die planmäßige Erfassung des nutzungsbedingten Werteverzehr einzelner → Wirtschaftsgüter der abnutzbaren Anlagevermögens verstanden. Ihre Zielsetzung besteht darin, die → Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter möglichst periodengerecht auf den Zeitraum zu verteilen, in dem das Wirtschaftsgut voraussichtlich genutzt wird. In diesem Zusammenhang spielt die Marktwertentwicklung der Wirtschaftsgüter eine lediglich untergeordnete Rolle. Die Vornahme planmäßiger Wertherabsetzungen hängt also nicht davon ab, daß das Wirtschaftsgut eine Marktwertminderung erfahren hat.

Der Abschreibungszeitraum bestimmt sich grundsätzlich nach Maßgabe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Um eine gleichmäßige Besteuerung zu erreichen und Gewinnverlagerungen durch überhöhten oder zu geringen Abschreibungsaufwand zu vermeiden, werden die AfA-Sätze und betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der einzelnen Anlagegüter für die Bemessung der steuerlichen Abschreibung von der Finanz-

Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

verwaltung in → AfA-Tabellen zusammengestellt. Lediglich bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4, 5 und 5a EStG) und dem Geschäfts- oder Firmenwert (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist die AfA-Dauer durch das Gesetz geregelt. Eine Abweichung von der AfA-Tabellen ist nur in Ausnahmefällen erlaubt.

Hinsichtlich der → Abschreibungsmethode geht das Einkommensteuerrecht grundsätzlich von der linearen Abschreibung (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen) aus (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daneben ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die (geometrisch) degressive Abschreibung (Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen) innerhalb bestimmter Grenzen zulässig (§ 7 Abs. 2 EStG). Ferner können, soweit dies wirtschaftlich begründet ist, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens statt linear auch nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts abgeschrieben werden (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Gebäude dagegen sind grundsätzlich linear abzuschreiben. Die dabei anzuwendenden Abschreibungshundertsätze bestimmen sich nach dem Alter und der Verwendung des Gebäudes für betriebliche oder private Zwecke (§ 7 Abs. 4 EStG). Ein Wechsel der Abschreibungsmethode ist nur von der degressiven zur linearen Methode erlaubt (§ 7 Abs. 3 EStG).

Neben der AfA gibt es weitere Formen der steuerlichen Abschreibung. Zu unterscheiden sind die

- Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG),
- Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG),
- Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) und
- Sonderabschreibungen (normiert im EStG und in Nebengesetzen).

Während die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) bei bestimmten Unternehmen anstelle der regelmäßigen Absetzung für Abnutzung vorgenommen werden kann, sind die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und die Teilwertabschreibung bei nachgewiesenen außergewöhnlichen Wertminderungen anwendbar. Sonderabschreibungen sind dagegen von der wirtschaftlichen und technischen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts unabhängig. Sie werden

Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

aufgrund verschiedener wirtschaftspolitischer Zielsetzungen gewährt.

Otto H. Jacobs/Andreas Oestreicher

Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)

Die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) berücksichtigt Wertminderungen, die ihre Ursache in außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Gründen haben. Als besondere Gründe für eine außergewöhnliche technische Abnutzung kommen ein erhöhter Verschleiß oder Substanzverbrauch bei abnutzbaren → Wirtschaftsgütern zum Beispiel durch Brand, Explosion, Hochwasser, Mehrschichtnutzung, u.a. in Betracht. Eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung liegt dann vor, wenn der wirtschaftliche Wert eines Wirtschaftsguts zum Beispiel durch Veralterung, technischen Fortschritt, Nachfrageverschiebungen oder den Verlust von Absatzgebieten u.a. gesunken ist. Die eingetretene Wertminderung wird berücksichtigt, indem die normale → Absetzung für Abnutzung (AfA) einmalig um einen zusätzlichen Abschreibungsbetrag ergänzt wird. Daneben kann eine Korrektur der künftigen Nutzungsdauer erforderlich sein, soweit die außergewöhnliche Abnutzung eine Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zur Folge hat.

Nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften besteht für die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung ein formelles Wahlrecht. Nachdem steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung aber in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG), ist diese Abschreibung an die Voraussetzung gebunden, daß das Wahlrecht zum Ansatz des gegebenenfalls nur steuerlich zulässigen Wertes in der Handelsbilanz entsprechend vorgenommen wird. Umgekehrt kann auf die Abschreibung nur insoweit verzichtet werden, als handelsrechtlich die Fortführung der ursprünglichen Wertansätze zulässig ist. Auf dieser Grundlage ist die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung immer dann zwingend vorzunehmen, wenn in der Handelsbilanz außerplanmäßig abgeschrieben wird oder aufgrund des strengen Niederstwertprinzips abzuschreiben ist. In der Verrechnung von Wertminderungen ist die AfaA mit der → Teilwertab-

schreibung vergleichbar. Beide berücksichtigen Wertminderungen, die durch außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen sind. Daneben führen die AfaA und die Teilwertabschreibung ferner zum grundsätzlich gleichen Ergebnis. Denn regelmäßig sind die Gründe, die zu einer AfaA führen, zugleich geeignet, die → Teilwertvermutungen der Rechtsprechung zu widerlegen, der → Teilwert abnutzbarer Gegenstände des Anlagevermögens entspreche den fortgeführten Kostenwerten. Sie unterscheiden sich jedoch in ihrem Anwendungsbereich. Während Teilwertabschreibungen bei allen bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern möglich sind, ist die AfaA nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des → Anlagevermögens zulässig, soweit diese nicht degressiv abgeschrieben werden. Hier kann die AfaA bei steigenden Wiederbeschaffungskosten zu Wertansätzen führen, die unter dem Teilwert liegen. Außerdem ist die Teilwertabschreibung nur im Rahmen der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§§ 4 Abs. 1 EStG, 5 EStG) erlaubt. Die AfaA dagegen ist auch bei anderen Methoden der Ermittlung von Einkünften, insbesondere bei der Ermittlung des Überschusses aus der Vermietung und Verpachtung zulässig.

Otto H. Jacobs/Andreas Oestreicher

Absetzung für Substanzverringerung (AfS)

Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Gewinnungsbetrieben (Tongruben, Kiesgruben, Erdgas- und Erdölunternehmen), aber auch im Rahmen der Verpachtung von Bodensubstanz, ist anstelle der linearen → Absetzung für Abnutzung (Afa) eine Absetzung für Substanzverringerung zulässig (§ 7 Abs. 6 EStG). Eine Substanzverringerung liegt vor, wenn Bodenschätze oder die Erdoberfläche durch Ausbeutung verzehrt werden. Durch die AfS werden die → Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für die ausgebeutete Substanz aufgewendet wurden, nach Maßgabe des Substanzverzehrs (Fördermenge) verteilt. Diese Methode entspricht – ähnlich wie bei der Leistungs-Afa bei beweglichen Anlagegütern (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG) – den wirtschaftlichen Gegebenheiten regelmäßig besser als die zeitliche Verteilung durch die lineare Afa. Dennoch ist bei der Vertei-

lung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer der Abnutzung abzustellen. Dies wird gewährleistet, indem man die Substanzentnahme einer Periode zu der beim Erwerb vorhandenen Gesamtsubstanz ins Verhältnis setzt, und dieses Verhältnis auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anwendet:

$$\frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{Gesamtsubstanz}} \times \text{jährliche Substanzentnahme}$$

Besondere Schwierigkeiten bereitet die Ermittlung der Gesamtsubstanz. Im allgemeinen kann die Menge des vorhandenen Bodenschatzes nur durch Schätzungen ermittelt werden. Hier verbleiben Ermessensspielräume, selbst wenn die Substanz auf der Grundlage geologischer Gutachten ermittelt wird. In gleicher Weise ist auch die Ermittlung der Anschaffungskosten nicht immer unproblematisch. Denn die Ausgaben für die auszubeutende Substanz sind von den Ausgaben für die Aufbauten und Förderanlagen (Betriebsvorrichtungen) zu trennen, selbst wenn diese rechtlich wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens sind. Besonderheiten bestehen bei der Entdeckung eines unbekanntes Bodenschatzes. Für die Inanspruchnahme von Absetzungen für die Substanzverringerung ist hierbei entscheidend, ob sich die Entstehung des Wirtschaftsguts (Entdeckung und Aufschließung) und die spätere Verwendung im Betriebs- oder Privatvermögen vollzieht.

Otto H. Jacobs/Andreas Oestreicher

Absolutskala

Die Absolutskala ist als → Meßkala ein Spezialfall der → Verhältnisskala. Neben deren sonstigen Eigenschaften (Identität, Ordnung, allgemeine Meßeinheit und natürlicher Nullpunkt) tritt hier zusätzlich eine „natürliche“ Meßeinheit, die nicht mehr, wie bei der → Intervall- oder Verhältnisskala frei vereinbart werden kann, sondern es gibt überhaupt nur eine denkbare Meßeinheit. Diese Tatsache findet man beispielsweise bei allen Abzählvorgängen mit der Meßeinheit „Stück“. Die Absolutskala stellt das höchste erreichbare Niveau des → Messens dar. Auf absolutskalierte Daten sind

alle mathematischen und statistischen Verfahren anwendbar.

Helmut Kobelt

Abstimmungsprüfung

Innerhalb der → Prüfungshandlungen werden Abstimmungsprüfungen, → Übertragungsprüfungen, → rechnerische Prüfungen und → Belegprüfungen unterschieden (→ formelle Prüfungshandlungen). Bei den Abstimmungsprüfungen werden Daten miteinander verglichen, die in verschiedenen Unterlagen dokumentiert wurden, aber wegen bestehender systematischer Zusammenhänge notwendigerweise übereinstimmen müssen. Die Vollständigkeit und die richtige Erfassung von Daten werden geprüft. Zu unterscheiden sind Einzelabstimmungen, Teilabstimmungen und Gesamt-(Global-)abstimmungen.

Beispiele: Abstimmung des Saldos eines Personenkontos mit dem entsprechenden Posten der Saldenliste (Einzelabstimmung); Abstimmung des Anlagevermögens laut Anlagenkartei mit dem Hauptbuchkonto (Teilabstimmung); Abstimmung des gesamten Buchungsstoffes laut Grundbüchern mit dem Hauptbuch und schließlich mit dem Jahresabschluß (Gesamtabstimmung).

Wolfgang Lück

Abteilungspflegesatz

→ Entgeltformen im Krankenhaus

Abtretung

Abtretung (Zession) ist ein Vertrag zwischen dem bisherigen Gläubiger (Zedent) und dem neuen Gläubiger (Zessionar), durch den der bisherige Gläubiger eine ihm zustehende Forderung gegen einen Schuldner auf den neuen Gläubiger überträgt, § 398 BGB. Die Abtretung ist eine Verfügung. Zugrundeliegendes Kaufgeschäft, d.h. der Grund für die Abtretung, können Kauf, Schenkung, Geschäftsbesorgung etc. sein.

1. Der Abtretende muß Inhaber der Forderung sein und die Verfügungsbefugnis besitzen. Ein gutgläubiger Forderungserwerb ist grundsätzlich nicht möglich (Ausnahme § 405 BGB). Nicht abtretbar ist eine Forderung, wenn die Leistung an einen anderen als den ursprünglichen Gläubiger nicht ohne Veränderung ihres Inhaltes erfolgen kann oder wenn die Abtretung durch Vereinbarung mit dem

Schuldner ausgeschlossen ist, § 399 BGB. Abtretungsverbote bestehen ferner bei unpfändbaren Forderungen (§ 400 BGB) und nach weiteren gesetzlichen Bestimmungen, z.B. §§ 514, 613 S. 2, 664 Abs. 2, 717, 847 BGB. Die Abtretung ist grundsätzlich formfrei, selbst wenn die Begründung der Forderung formbedürftig ist. Die abgetretene Forderung muß bestimmbar sein. Eine Abtretung einer künftigen Forderung ist möglich, sie entfaltet ihre Wirkungen aber erst mit deren Entstehung.

2. Akzessorische Sicherungsrechte (z.B. Hypotheken, Pfandrechte) gehen mit der Abtretung auf den neuen Gläubiger über (§ 401 BGB). Der Schuldner kann dem neuen Gläubiger die Einwendungen entgegensetzen, die ihm bereits im Zeitpunkt der Abtretung gegen den bisherigen Gläubiger zustanden (§ 404 BGB). Eine Aufrechnungsmöglichkeit gegenüber dem alten Gläubiger bleibt dem Schuldner grundsätzlich erhalten (§ 406 BGB). Leistet der Schuldner in Unkenntnis der Abtretung an den bisherigen Gläubiger, muß der neue Gläubiger diese Leistung gegen sich gelten lassen (§ 407 Abs. 1 BGB). Der neue Gläubiger muß sich dann an den früheren Gläubiger halten (§ 816 Abs. 2 BGB). Entsprechendes gilt bei mehrfacher Abtretung, wenn der Schuldner an einen früheren Forderungserwerber leistet (§ 408 Abs. 1 BGB).

Sonderformen der Abtretung:

- Sicherungsabtretung
- Bei der Inkassozeession wird die Forderung lediglich zu dem Zweck abgetreten, daß der neue Gläubiger sie für den alten Gläubiger geltend macht.
- Factoring
- Keine Abtretung liegt in der Einziehungsermächtigung, hier ermächtigt der Gläubiger lediglich einen anderen, die Forderung im eigenen Namen einzuziehen, ohne aber die Forderung auf ihn zu übertragen.

Olaf Werner

Abweichungen

Abweichungen zwischen → Sollobjekten und → Istobjekten liegen vor, wenn Soll- und Istobjekte hinsichtlich der zu prüfenden Merkmale nicht identisch sind. Die Feststellung allein, daß Abweichungen zwischen Soll- und Istobjekten vorliegen, wird häufig nicht genügen. Aussagen über Richtung und auch Umfang der Ab-

weichungen werden notwendig sein, um ein → Prüffeld beurteilen zu können. Dazu sind die Abweichungen zu messen, d.h., den Soll- bzw. Istobjekten als Maßgrößen sind Meßwerte zuzuordnen.

Zur Messung von Abweichungen können Skalen wie Diversitätsskalen, → Ordinalskalen, Abstandsskalen und → Kardinalskalen verwendet werden. Diversitätsskalen werden verwendet, wenn nur festgestellt werden kann oder soll, ob zwischen Soll- und Istobjekten Identität besteht oder nicht (z.B. Verbuchung ist richtig oder falsch). Ordinale Messung von Abweichungen bedeutet, daß bei Abweichungen auch die Richtung der Abweichung festgestellt werden kann (z.B. die Abschreibung ist zu hoch). Eine Aussage über den Umfang der Abweichung ist möglich, wenn auf einer Abstandsskala gemessen werden kann (z.B. die Bilanzposition ist um DM 1000,- unterbewertet). Ist die absolute und relative Messung der Abweichung nach Richtung und Abstand erforderlich, dann muß eine Kardinalskala herangezogen werden (z.B. der Bilanzposten ist um 20% unterbewertet). Die Messung der Abweichung erfolgt direkt, wenn die Meßwerte den Soll- und Istobjekten als Meßgrößen unmittelbar zugeordnet werden. Gemessen kann aber auch indirekt werden. Dabei werden entweder nur das Sollobjekt (z.B. durch Anwendung von sogenannten Verprobungsmethoden) oder die Soll-Ist-Abweichung indirekt gemessen. Anstelle der Prüfung einzelner Verarbeitungsfälle tritt z.B. die Systemprüfung bei der EDV. Bei der Beurteilung von Abweichungen ist festzustellen, ob die Abweichungen unzulässig sind, d.h. über Toleranz- oder Unschärfereich hinausgehen. Die Schwere der unzulässigen Abweichung ist u.a. von der Prüfungsordnung und der anzuwendenden Norm abhängig (durchschnittliche Abweichung → Mittel, arithmetisches, Streuung der Abweichung → Varianz).

Gerwald Mandl

Abwickler

Ist die Gesellschaft aufgelöst, so tritt sie außer in den Fällen des Konkursverfahrens in das Stadium der Liquidation (→ Abwicklung). Diese wird nachfolgend dargestellt für die AG und die GmbH: § 264 Abs. 1 AktG, 66 Abs. 1 GmbHG. Für andere Rechtsformen gelten entspre-

chende Normen. Im Rahmen der Abwicklung werden alle schwebenden Geschäfte beendet, die Forderungen eingezogen, die Aktiva der Gesellschaft veräußert, die Schulden bezahlt sowie das übriggebliebene Vermögen an die Gesellschafter nach dem Verhältnis der Anteile ausgehändigt. Der Gesellschaftszweck ändert sich in der Weise, daß die Gesellschaft künftig nicht mehr werbend tätig ist, sondern daß ihre Tätigkeit auf Abwicklung gerichtet ist. Durchgeführt wird die Liquidation durch sog. Abwickler.

Mit der Auflösung der Gesellschaft treten die Abwickler an die Stelle der Geschäftsführer. Dies gilt auch bei Auflösung einer Vor-Gesellschaft. Die Abwickler sind damit das Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan der Liquidations-Gesellschaft. Sie sind somit – wie vorher die Geschäftsführer der werbend tätigen Gesellschaft – die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft i.L. Als Abwickler kommt jede voll geschäftsfähige natürliche Person, nach h.M. aber auch eine juristische Person in Betracht, wie z.B. eine Treuhandgesellschaft mit selbständiger Rechtspersönlichkeit. Mehrere Abwickler haben grundsätzlich Gesamtvertretungsbefugnis. Es kann ihnen aber auch Einzelvertretungsmacht verliehen werden. Eine Regelung der Satzung/des Gesellschaftsvertrags, wonach die Vorstände/Geschäftsführer Einzelvertretungsmacht haben, gilt für diese auch als geborene Abwickler, nicht dagegen für gekorene Abwickler. Ebenso verhält es sich mit einer Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot. Die Abwickler vertreten die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich.

Die amtierenden gesetzlichen Vertreter sind die geborenen Abwickler (§ 265 Abs. 1 AktG, § 66 Abs. 1 GmbHG); für sie bedarf es keines besonderen Bestellungsakts. Ob die Vorstände/Geschäftsführer zur Fortsetzung ihrer Tätigkeit in der Rolle des Abwicklers verpflichtet sind, richtet sich nach dem Anstellungsvertrag und ist im Zweifel zu bejahen. Der Abwickler kann jederzeit sein Amt durch Niederlegung beenden. Bei Niederlegung seines Amtes ohne wichtigen Grund kann sich der Vorstand/Geschäftsführer jedoch als geborener Abwickler ggf. schadensersatzpflichtig machen. Die Amtsniederlegung ist gegenüber der Gesellschaft zu erklären, ohne daß es der Ein-

berufung einer Gesellschafterversammlung bedarf, d.h. gegenüber dem Vertretungsorgan. Sind mehrere Abwickler vorhanden, so genügt die Abgabe der Erklärung gegenüber einem von ihnen. Ist der Abwickler durch das Gericht berufen worden, so muß die Amtsniederlegung nach h.M. gegenüber dem Registergericht erfolgen.

Durch die Satzung/den Gesellschaftsvertrag kann die Liquidation aber auch anderen Personen als den Geschäftsführern übertragen werden (gekorene Liquidatoren), die anstelle oder neben den Vorständen/Geschäftsführern berufen werden können. Die Bestellung des Abwicklers muß hinreichend bestimmt sein und darf nicht einem Gesellschaftsorgan, einem Gesellschafter oder Dritten (z.B. der IHK) überlassen werden.

Abwickler können außerdem durch Beschluß der Gesellschafterversammlung bzw. im schriftlichen Verfahren bestellt werden, und zwar selbst dann, wenn durch Gesellschaftsvertrag ein Abwickler bereits benannt ist. Sofern die Satzung keine anderslautende Bestimmung enthält, bedarf der Beschluß nur der einfachen Mehrheit, auch wenn durch ihn zugleich die Abberufung eines statuarisch bestimmten Abwicklers ausgesprochen wird.

Auf Antrag einer Minderheit von Gesellschaftern, deren Geschäftsanteile zusammen mindestens 10 v.H. des Stammkapitals entsprechen, kann aus wichtigem Grund die Bestellung von Abwicklern auch durch das Registergericht erfolgen (§ 66 Abs. 2 GmbHG). Bei der AG gilt entsprechendes auf Antrag des Aufsichtsrats oder einer Minderheit von Aktionären, deren Anteile zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder den Nennbetrag von 1 Mio DM erreichen (§ 265 Abs. 3 AktG). Ob bereits Abwickler vorhanden sind oder nicht, spielt keine Rolle; im ersten Falle liegt in der gerichtlichen Bestellung i.d.R. zugleich die Abberufung der vorhandenen. Dieses Minderheitsrecht kann durch die Satzung weder beseitigt noch beschränkt, sehrwohl aber erweitert werden.

Ferner ist eine Bestellung von Notabwicklern durch das Registergericht in entsprechender Anwendung der §§ 29 und 48 BGB möglich, wenn Abwickler ganz fehlen oder jedenfalls nicht in genügender Anzahl vorhanden sind und da-

durch die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft i.L. empfindlich gestört ist. Diese Bestellung kann von jedem Beteiligten beantragt werden, also z.B. auch von Gläubigern der Gesellschaft.

Eine Abberufung durch einstweilige Verfügung des Prozeßgerichts ist nicht zulässig, doch können auf diesem Wege vorläufige Maßnahmen angeordnet werden, wie z.B. die Untersagung der Vertretung der Gesellschaft i.L.

Die Haupt- oder Gesellschafterversammlung kann, außer den vom Gericht bestellten, jeden Abwickler jederzeit und ohne wichtigen Grund abberufen. Beruht die Bestellung zum Abwickler allerdings auf einem statuarischen Sonderrecht, ist der Abberufungsbeschluß nur bei Vorliegen eines wichtigen Grunds wirksam, es sei denn, der betroffene Liquidator stimmt zu. Darüber hinaus kann auf Antrag von Aktionären/Gesellschaftern, die das Quorum erfüllen, aus wichtigem Grund die außerordentliche Abberufung durch das Registergericht erfolgen, der alle Abwickler, nicht nur die vom Gericht und auch die durch Sonderrecht bestellten, unterliegen.

Die Abwickler und ihre Vertretungsbefugnis sind gemäß § 266 Abs. 1 AktG, § 67 Abs. 1 GmbHG zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Eintragungspflichtig sind Beginn und Beendigung des Amtes sowie jeder Wechsel der Personen und der Vertretungsverhältnisse.

Die Anmeldung der Abwickler erfolgt durch notariell beglaubigte Erklärung. Beizufügen sind die Urkunden über die Bestellung oder über den Wechsel in der Person der Abwickler in Urschrift oder notariell beglaubigter Abschrift (§ 266 Abs. 2 AktG, § 67 Abs. 2 GmbHG). Ferner haben die Abwickler zu versichern, daß keine Umstände vorliegen, die ihre Bestellung nach § 265 Abs. 2 Satz 2 AktG bzw. nach § 66 Abs. 4 GmbHG entgegenstehen, und daß sie über ihre unbeschränkte Auskunftspflicht gegenüber dem Gericht durch den Notar befehrt worden sind (§ 266 Abs. 3 AktG, § 67 Abs. 3 GmbHG). Keine Anmeldepflicht besteht bei Bestellung und Abberufung von Abwicklern durch das Registergericht; hier erfolgt die Eintragung von Amts wegen (§ 266 Abs. 4 AktG, § 67 Abs. 4 GmbHG).

Abwicklung (Liquidation)

Die Abwickler haben ihre Unterschrift zur Aufbewahrung beim Registergericht zu zeichnen (§ 266 Abs. 5 AktG, § 67 Abs. 5 GmbHG), was in der Weise geschieht, daß sie der nunmehr als Liquidationsfirma zu bezeichnenden Firma ihre Namensunterschrift beifügen. Liquidationsfirma ist die bisherige Firma der AG/GmbH, der ein Zusatz „in Liquidation“ oder „in Abwicklung“, meist abgekürzt, hinzugesetzt wird (§ 268 Abs. 4 AktG, § 67 Abs. 2 GmbHG).

Norbert Pfitzer

Abwicklung (Liquidation)

Bezeichnung aller Maßnahmen, die nach der → Auflösung von → *Personengesellschaften* (§§ 730ff. BGB; 145ff.; 161ff. HGB), Vereinen (§§ 47ff. BGB; 46ff. VAG), *Kapitalgesellschaften* (§§ 66ff. GmbHG; 204 AktG; 289ff. AktG) und → *Genossenschaften* (§§ 83ff. GenG) bei Vorhandensein von Vermögen regelmäßig erforderlich sind: Beendigung der laufenden Geschäfte, Einziehung der Außenstände, Bezahlung der Schulden, Veräußerung der Vermögensgegenstände, Rückerstattung der Einlagen und Verteilung des Überschusses an die Mitglieder oder sonstigen Anfallberechtigten. Während bei den Personengesellschaften die Befriedigung der Gläubiger wegen fortbestehender persönlicher Haftung der Gesellschafter nicht der eigentliche Zweck der Abwicklung ist (wohl erforderlich zur Feststellung der Teilungsmasse), überwiegt bei den anderen Organisationen als juristischen Personen die Gläubigerbefriedigung, die Erlösverteilung an die Mitglieder; daher bestehen für die Vermögensverteilung besondere Sicherungen (z.B. Gläubigeraufruf, Sperrjahr, §§ 271ff. AktG; 51 BGB).

Das Abwicklungsverfahren beginnt mit der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und endet mit einer Schlußbilanz, eventuell auch Abwicklungszwischenbilanz, die reine Vermögensbilanzen sind. Nach erfolgter Abwicklung ist die Gesellschaft bzw. der Verein beendet; bis dahin besteht eine Abwicklungs- (Liquidations-) Gesellschaft („iL“; „in Abwicklung“), d.h., eine Gesellschaft, die ihren werbenden in den Abwicklungszweck geändert hat.

Durchgeführt wird die Abwicklung durch die → Abwickler (Liquidatoren).

Accounting Principles Board (APB)

Steuerrechtlich führt die Abwicklung bei Personengesellschaften zur Betriebsaufgabe, während für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit § 11 KStG gilt.

Herbert Leßmann

Accountants-Kongreß, Internationaler

(International Congress of Accountants), Kongreß für Fachleute des Rechnungswesens, insbesondere für die Mitglieder der wirtschaftsprüfenden Berufsstände.

Tagungsorte: 1. St. Louis 1904, 2. Amsterdam 1926, 3. New York 1929, 4. London 1933, 5. Berlin 1938, 6. London 1952, 7. Amsterdam 1957, 8. New York 1962, 9. Paris 1967, 10. Sydney 1972, 11. München 1977, 12. Mexiko City 1982, 13. Tokio 1987, 14. Washington DC 1992, 15. Paris 1997.

Wolfgang Lück

Accounting

(Synonym: Accountancy)

Anglo-amerikanischer Begriff, der im engeren Sinn das Rechnungswesen privater Unternehmen als auch öffentlicher und staatlicher Körperschaften bezeichnet. Er umfaßt die Finanzbuchhaltung und alle mit der Bilanzierung zusammenhängenden theoretischen und praktischen Fragen sowie das gesamte Management Accounting (internes Rechnungswesen) einschließlich der Kostenrechnung und Budgetierung.

Im weiteren Sinn schließt Accounting auch das Prüfungswesen, die betriebliche Steuerlehre und neuerdings z.T. auch die Accounting Information Systems (das unternehmensinterne computergesteuerte Informationswesen) ein.

Konrad W. Kubin/H. Peter Holzer

Accounting Principles Board (APB)

Hauptfachausschuß des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), der 1959 das Committee on Accounting Procedure (CAP) ersetzte, um durch die Veröffentlichung von „Opinions“ (Stellungnahmen) bevorzugte Bilanzierungspraktiken zu popularisieren, Alternativen zu vermindern und Widersprüche zu beseitigen. Die 18 (anfänglich bis zu 21) Mitglieder des APB mußten Certified Public Accountants (→ CPA – Certified Public Accountant) sein; im Ausschuß arbeiteten sie unentgeltlich und auf Teilzeitbasis. Zur Verabschie-

derung einer „Opinion“ bedurfte es einer Zweidrittelmehrheit.

1964 erhob der Council des AICPA die „Opinions“ und die → Accounting Research Bulletins des CAP zu „Generally Accepted Accounting Principles“ und schrieb sie damit den amerikanischen Abschlußprüfern verbindlich vor. Bis zu seiner Ablösung durch den → Financial Accounting Standards Board im Jahre 1973 veröffentlichte der APB 31 „Opinions“ und vier „Statements“, die einen ratgebenden Charakter haben und deshalb nicht dieselbe Verbindlichkeit besitzen wie die „Opinions“.

Konrad W. Kubin

Accounting Research Bulletin (ARB)

51 Fachmitteilungen, die das Committee on Accounting Procedure des American Institute of Accountants (seit 1957 American Institute of Certified Public Accountants) zwischen 1939 und 1959 veröffentlichte, um bevorzugte Rechnungslegungsmethoden weitläufig bekannt zu machen, ihre allgemeine Anwendung zu bewirken und den Gebrauch anderer Methoden auszumerzen. Wegen ihres „substantial authoritative support“ wurden die ARBs, sofern sie nicht vorher außer Kraft gesetzt oder geändert worden waren, 1964 zu → „Generally Accepted Accounting Principles“ deklariert und somit für alle amerikanischen Abschlußprüfer verbindlich.

Konrad W. Kubin

Accrual Concept

Das Accrual Concept der finanzwirtschaftlichen Rechnungslegung in den USA ist als Buchhaltungsmethode definiert (Accounting Research Bulletin No. 43, 1953; FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, 1978 und No. 6, 1985), die sämtliche Aufwendungen und Erträge dem Zeitabschnitt der wirtschaftlichen Entstehung und nicht der Periode des (oft zufälligen) Zahlungsvorgangs zurechnet. Ziel ist die periodengerechte Gewinnermittlung; die Rechnung steht damit im Gegensatz zur einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Sie entspricht der dynamischen Bilanzauffassung von Schmalenbach und arbeitet mit transitorischen und antizipativen → Rechnungsabgrenzungsposten (*prepaid und deferred items*). Zur periodengerechten Zurechnung des Vermögensver-

brauchs sind (systematische und rationale) Abschreibungen und Amortisation notwendig. Das Accrual Concept findet auch im *Matching Principle* (simultane Realisation zusammengehöriger Aufwendungen und Erträge) seinen Niederschlag. Andererseits engt das implizite Verbot des *Income Smoothing* (Gewinnglättung) Accruals ein; Rückstellungen sind z.B. enger definiert (wahrscheinlich und abschätzbar, stets mit Verpflichtung gegenüber Dritten) als nach deutschem Recht (möglich und vertretbar, auch Aufwandsrückstellungen).

Hanns-Martin Schoenfeld

Achte Landesverordnung zur Durchführung des Krankenhausreformgesetzes (Krankenhausbetriebsverordnung – 8. KRGDVO –) – Rheinland-Pfalz

Krankenhäuser kommunaler Träger des Landes werden nach der 8. KRGDVO vom 22.1.1979 (GVBl. Rhld.-Pf., S. 55) als Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit verwaltet (§ 1). Für kommunale Krankenhäuser bildet der Gemeinderat einen Krankenhausausschuß (§ 4); der Bürgermeister ist Dienstvorsetzter der Bediensteten. Das kommunale Krankenhaus ist als Sondervermögen der Gemeinde zu verwalten und nachzuweisen (§ 8); es hat jährlich einen Wirtschaftsplan mit Erfolgsplan, Vermögensplan und Stellenübersicht aufzustellen (§§ 13 bis 16), ebenso eine gleitende fünfjährige Finanzplanung (§ 17). Die allgemeinen → Rechnungslegungsvorschriften für Krankenhäuser werden für die kommunalen Krankenhäuser ergänzt (§§ 18 bis 21). Das Klinikum der Johannes-Gutenberg-Universität und andere Krankenhäuser des Landes sind finanzwirtschaftlich als Landesbetriebe zu verwalten und nachzuweisen (§§ 23, 31); auch für sie gelten ergänzende Vorschriften zum Rechnungswesen einschließlich Wirtschaftsplan und Finanzplan.

Heinz Bolsenkötter

Activity Costing

→ Prozeßkostenrechnung

Additionstheorem der Wahrscheinlichkeitsrechnung

→ Wahrscheinlichkeitsrechnung

ADV

Ablauforganisationsorientierter Begriff der Datenverarbeitung (DV), der als Abkürzung für Automatisierte DV (Automatisierung) bzw. Automatische DV (Automation) steht. ADV beinhaltet die Übertragung geschlossener DV-Aufgaben auf maschinelle Funktionsträger. Kennzeichnend für die Automatisierung ist einerseits die programmgesteuerte maschinelle Aufgabenerfüllung bei weitgehendem Fortfall von menschlichen Routinearbeiten und Eingriffen, andererseits die geschlossene Ausführung der DV-Aufgabe eines vollständigen Funktionskreises in einem einzigen Maschinendurchgang. Automation (als höhere Stufe der Automatisierung) bedeutet, daß bei vollständiger maschineller Aufgabenbewältigung auf jedes menschliche Eingreifen verzichtet werden kann. Von einer Automation der DV kann erst dann gesprochen werden, wenn es gelingt, auch die Gewinnung der Ausgangsdaten und ihre Zuführung zu den Rechenanlagen voll maschinell durchzuführen. Bei der Lösung von Teilaufgaben ist dieser hohe Grad der Automatisierung durchaus erreichbar. Für den allgemeinen Fall und für das Gesamtsystem Unternehmung wäre die Forderung nach totaler Automation jedoch wenig sinnvoll. Das hat einmal seine Gründe in der Frage der Wirtschaftlichkeit und zum anderen in dem notwendigen Maß personeller Beteiligung an der betrieblichen Willensbildung und Entscheidungsfindung sowie der zweckmäßigen Integration menschlicher Aufgabenträger in dem Planungsprozeß. Für die ADV sind grundsätzlich mechanische, elektromechanische und elektronische Aufgabenträger einsetzbar. Die technologische Entwicklung und die Beachtung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit führten jedoch dazu, daß heute die Automatisierung betrieblicher DV fast ausschließlich durch den Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen realisiert wird (→ EDV).

Andreas Bock/Martin Schwartz

AfA

→ Absetzung für Abnutzung (AfA)

AfaA

→ Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)

AfA-Tabellen

Die → Absetzungen für Abnutzung (AfA) bemessen sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Dies ist der Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut entsprechend seiner Zwecksetzung voraussichtlich genutzt werden kann. Mit Ausnahme von Gebäuden und des Geschäfts- oder Firmenwertes ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gesetzlich nicht normiert, sondern in den vom Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen AfA-Tabellen zusammengestellt. Die AfA-Tabellen beruhen auf den bei Betriebsprüfungen gewonnenen Erfahrungen und sollen die Verwaltungsarbeit der Finanzverwaltung und die Buchführungsarbeiten der Betriebe erleichtern, die Zahl der Streitfälle verringern und dem Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen.

Innerhalb der AfA-Tabellen werden die Wirtschaftsgüter entsprechend ihren Verwendungsmöglichkeiten eingeteilt. Die AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter enthält Wirtschaftsgüter, deren Lebensdauer unabhängig von der Verwendung in einem bestimmten Wirtschaftszweig ist. Die anderen AfA-Tabellen gelten für jeweils einen Wirtschaftszweig. Sie betreffen Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer von den Gegebenheiten der speziellen Branche abhängig ist. Bei ihrer Aufstellung haben die zuständigen Fachverbände mitgewirkt. In den AfA-Tabellen ist neben der Nutzungsdauer der entsprechende lineare Abschreibungssatz ausgewiesen, ohne daß dadurch die Wahl der Abschreibungsmethode eingeschränkt wird. Die Schätzung der Nutzungsdauer berücksichtigt die technische und wirtschaftliche Abnutzung, die sich im Durchschnitt bei einem unter üblichen Bedingungen nach dem gegenwärtigen Stand der technischen und wirtschaftlichen Verhältnisse arbeitenden Betrieb ergibt. Bei Wirtschaftsgütern, die im ganzen Jahr in Doppelschicht genutzt werden, kann der lineare Abschreibungssatz um 25%, bei Dreischichtbetrieb um 50% erhöht werden.

Die AfA-Tabellen bilden rechtlich lediglich einen Anhaltspunkt für die Schätzung der Nutzungsdauer. Da eine kürzere als die in den AfA-Tabellen ausgewiesene Nutzungsdauer von der Finanzverwaltung nur anerkannt wird, wenn der Steuerpflichtige eine besondere, objektiv

AfS

nachprüfbar Begründung geben kann, kommt ihnen jedoch faktisch große Bedeutung zu.

Wolfram Scheffler

AfS

→ Absetzung für Substanzverringering (AfS)

AG

→ Aktiengesellschaft (AG)

Agio (Aufgeld)

Der Betrag, der sich als Differenz zwischen dem Nennbetrag (→ Nennwert) und dem höheren Ausgabebetrag von → Wertpapieren ergibt. Gegensatz: → Disagio (Abschlag).

Bei Aktien und auch GmbH-Stammeinlagen ist eine solche Überpariemission im Gegensatz zur *Unterpriemission* erlaubt (§ 9 Abs. 1 u. 2 AktG). Das erzielte Aufgeld ist gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Bei der → Emission von → Schuldverschreibungen ist ein Agio selten, ein Disagio dagegen üblich. Das erzielte Aufgeld ist in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen und gemäß dem Realisationsprinzip über die gesamte Laufzeit der Schuldverschreibung gewinnerhöhend aufzulösen (Ausnahme: Wandlungs- und Optionsrechte, dort § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB)

Herbert Leßmann

AICPA, American Institute of Certified Public Accountants

Organisation des US-amerikanischen Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer (→ CPA-Certified Public Accountant). 1996 über 390 000 Mitglieder, davon 115 000 als praktizierende Wirtschaftsprüfer tätig. Überwiegende Mehrzahl aller praktizierenden CPAs sind Mitglieder des AICPA. Hauptarbeitsgebiete: monatliche Fachzeitschrift „Journal of Accountancy“; zweimal monatlich „The CPA Letter“, zusätzlich zahlreiche andere Fachpublikationen.

Bis zur Gründung des FASB für die Formulierung von Bilanzierungsgrundsätzen (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) zuständig (zuletzt Accounting Principles Board); Erarbeitung und Veröffentlichung von Prüfungsnormen (Statements on Auditing Standards, SAS); zweimal jährlich Durchführung

Aktie

der Zulassungsprüfung (CPA-Examination); Erarbeitung von Kriterien der Qualitätskontrolle (→ Quality Control); Entwicklung und Durchführung von beruflichen Fortbildungsprogrammen.

Seit 1978 zwei Kategorien von Mitgliedern. Neben individuellen Mitgliedern gibt es eine in zwei Sektionen untergliederte Division für Prüfungsgesellschaften. Eine davon erfaßt Prüfungsgesellschaften, deren Prüfungsklienten den Bestimmungen der Securities and Exchange Commission (SEC Section) unterliegen; die andere hat Prüfungsgesellschaften als Mitglieder, deren Klienten sich nicht der öffentlichen Kapitalmärkte bedienen (Private Company Section). Mitglieder der SEC Section unterliegen strikteren Regeln in bezug auf Unabhängigkeit und Quality Control, sie müssen außerdem mit den relativ komplizierten → SEC Bilanzierungsbestimmungen bestens vertraut sein.

H. Peter Holzer

AktG

→ Aktiengesetz (AktG)

Aktie

Das Wort wird in dreierlei Begriffsbedeutung gebracht: als Bezeichnung der Anteile, in die das → Grundkapital der → Aktiengesellschaft zerlegt ist (§ 1 Abs. 2 AktG); als Bezeichnung der Mitgliedschaft (Rechte und Pflichten) bei der Aktiengesellschaft; als Bezeichnung der Urkunde, welche die Mitgliedschaft verbrieft (→ Wertpapier).

Obwohl die Aktie einen Bruchteil des Grundkapitals darstellt, muß sie auf einen festen Nennbetrag in DM (nicht einen quotenmäßigen Anteil) lauten, mindestens auf DM 5,- „Volksaktie“ (§ 996, 8 I AktG); unterschiedliche Nennbeträge sind möglich (vgl. aber § 8 II). Die Nennbeträge aller Aktien zusammen müssen der Ziffer des Grundkapitals entsprechen. Bei der Ausgabe der Aktien gilt das Verbot der → Unterpriemission; für einen höheren Betrag als den Nennwert ist die Ausgabe zulässig (§ 9 Abs. 1 u. 2 AktG).

Der Nennwert der Aktie ist nicht gleichbedeutend mit ihrem wirtschaftlichen Wert; wirtschaftlich bedeutet die Aktie einen bestimmten Anteil am Gesellschaftsvermögen, der dem Verhältnis des Nennbetrags der Aktie zum Grundkapital

tal entspricht. Der kommerzielle Wert der Aktie kann höher oder niedriger als ihr Nennwert sein, je nachdem, ob das Gesellschaftsvermögen größer oder kleiner als das Grundkapital ist. Dies drückt sich im Kurswert der Aktie aus, der allerdings auch durch andere, u.U. außerhalb der Gesellschaft liegende Faktoren beeinflusst wird und sich an der Börse als dem Markt der Aktie bildet.

Über die mit der Aktie verbundenen Rechte und Pflichten vgl. die verschiedenen → Aktienarten.

Nach §§ 72, 73 AktG können Aktien für kraftlos erklärt werden.

Herbert Leßmann

Aktienarten

Je nach dem Sachkriterium unterscheidet man verschiedene Arten von → Aktien:

1. *Nach dem Umfang der durch sie gewährten Rechte und Pflichten:*

a) *Stammaktien:*

Grundsätzlich gewährt jede Aktie ihrem → Nennwert entsprechend gleiche Rechte, z.B. Stimmrechte in der → Hauptversammlung, Auskunftsrecht, Anteil am Gewinn (Dividende), Anteil am Liquidationserlös, → Bezugsrecht.

b) *Vorzugsaktien (Prioritätsaktien):* gewähren besondere Ansprüche, z.B. auf Gewinn (Dividende) oder am Liquidationserlös, nicht jedoch bezüglich des Stimmrechts; nach § 12 Abs. 2 AktG sind Mehrstimmrechtsaktien grundsätzlich unzulässig, das Stimmrecht kann jedoch ausgeschlossen werden (§ 12 Abs. 1 Satz 2 AktG). Näheres zu stimmrechtslosen Vorzugsaktien in §§ 139, 141 AktG. Sonderrechte einzelner Aktionäre können nur mit deren Zustimmung eingeschränkt oder entzogen werden (§ 35 BGB). Stehen einer Gattung von Aktien Vorzugsrechte zu, so richtet sich ihre Einschränkung nach § 179 Abs. 3 AktG. Die Vorrechte bei der Gewinnverteilung können bestehen in einer prioritätischen Dividende, Überdividende, limitierten Vorzugsdividende und kumulierten Dividende.

c) *Nebenleistungsaktien:*

Aktien, bei denen die Satzung dem → Aktionär die Pflicht auferlegt, neben seiner Einlage auf das → Grundkapital wiederkehrende, nicht in Geld bestehende Leistungen zu erbringen (§ 55 AktG); nur als vinkulierte Namensaktien (unten Abs. 3b) zulässig.

d) *Bezugsaktien:*

werden bei einer bedingten → Kapitalerhöhung nach § 192 Abs. 1 AktG ausgegeben, wenn von einem Umtausch oder Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird, welches die Gesellschaft auf die neuen Aktien (die Bezugsaktien) einräumt.

e) *Globalaktien:*

rein technische Zusammenfassung mehrerer Aktien in einer einheitlichen Aktienurkunde. Zerlegung jederzeit möglich, allerdings meist durch Umtausch der Globalaktie in Einzelaktien.

f) *Gattungsaktien:*

nach § 11 AktG Aktien mit gleichen Rechten bei sonst verschiedenen Berechtigungen und Verpflichtungen.

2. *Nach der Art der Beteiligung am Grundkapital:*

a) *Nennwertaktien:*

Sie lauten auf einen festen DM-Betrag (Nennwert), der nach deutschem Recht mindestens DM 5,- betragen muß (§§ 6, 8 AktG) und bei der Ausgabe nicht unterschritten, wohl aber überschritten werden darf (§ 9 Abs. 1 u. 2 AktG).

b) *Quotenaktien:*

lauten auf einen (prozentualen) Anteil am Grundkapital; nach deutschem Recht unzulässig.

3. *Nach der Inhaberschaft und Übertragungsmöglichkeit:*

a) *Inhaberaktien:*

In der Praxis der Regelfall. Sie lauten auf den Inhaber der Aktie (§ 10 Abs. 1 AktG), sind Inhaberpapiere (§§ 793 ff. BGB analog) und werden wie bewegliche Sachen nach § 929 BGB durch Einigung und Übergabe übertragen. Sie können nach § 10 Abs. 2 AktG erst nach vollständiger Leistung des Nennbetrags ausgegeben werden.

b) *Namensaktien:*

Sie lauten auf den Namen des Aktionärs, der in das → Aktienbuch der Gesellschaft eingetragen wird (§ 67 AktG), sind geborene Orderpapiere und werden durch Indossament und Übergabe übertragen (§ 68 AktG); die Übertragung ist im Aktienbuch zu vermerken (§ 68 Abs. 3 AktG). Namensaktien sind in der Praxis selten, sie müssen ausgegeben werden, wenn die Einlagen von den Aktionären noch nicht voll eingezahlt sind (§ 10 Abs. 2 AktG).

Sonderfall: *Vinkulierte Namensaktien*, wenn die Übertragung durch die Satzung

meist zum Schutz von Familiengesellschaften vor Überfremdung an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden ist (§ 68 Abs. 2 AktG).

An Stelle von Aktien können nach Eintragung der Gesellschaft auch Zwischenscheine ausgegeben werden (§§ 8 Abs. 4, 41 Abs. 4 Satz 1 AktG); häufig vor Voll-einzahlung von Inhaberaktien. Sie müssen auf den Namen lauten (§ 10 Abs. 3 AktG). Für ihre rechtliche Behandlung gelten die Bestimmungen über Namensaktien entsprechend (§§ 67 Abs. 4, 68 Abs. 5 AktG).

c) *Eigene Aktien* (auch Verwaltungsaktien, Vorratsaktien):

Dies sind Aktien, die der AG selbst gehören. Nach §§ 56, 71 AktG grundsätzlich unzulässig, in jedem Fall kann für derartige Aktien das Stimmrecht nicht ausgeübt werden (§ 136 Abs. 2 AktG).

d) *Volksaktien*:

Aktien, die bei der Umwandlung staatlicher Betriebe in private Aktiengesellschaften (Reprivatisierung von Bundesvermögen, z.B. Preussag, VW, Veba) bevorzugt an Empfänger kleiner und mittlerer Einkommen oder an die Arbeitnehmer des betreffenden Betriebs (auch Beteiligungsaktien) ausgegeben werden. Auch Aktien mit geringem Nennbetrag (DM 5,-) nennt man „Volksaktie“ (Telekom).

Herbert Leßmann

Aktienausgabekurs

Der Betrag, zu dem Aktien bei der Gründung (§§ 23 ff AktG) oder Kapitalerhöhung (§§ 182 ff AktG) an die → Aktionäre (meist über eine Emissionsbank) ausgegeben werden. Aus Gründen der Aufbringung des → Grundkapitals dürfen Aktien nicht für einen geringeren Betrag als den → Nennwert (→ Unterpariemission), wohl aber für einen höheren Betrag ausgegeben werden (§ 9 Abs. 1 u. 2 AktG). Daraus ergibt sich das → Agio (Aufgeld); Gegensatz: → Disagio (Abschlag). Die Überpariemission führt dazu, daß das Gesellschaftsvermögen das Grundkapital von vornherein übersteigt. Die Entscheidung, ob dies geschehen soll und zu welchem Preis, setzt regelmäßig komplizierte Erwägungen zur Lage des Unternehmens und zur Aufnahmebereitschaft des Kapitalmarkts voraus.

Da das Gesellschaftsrecht die Unterpariemission verbietet, ist sie auch steuer-

rechtlich untersagt, es ist der volle Nennbetrag zu versteuern. Bei Überpariemission ist die Steuer vom vollen Ausgabebetrag zu entrichten, § 8 KVStG.

Herbert Leßmann

Aktienbuch

Das bei einer Aktiengesellschaft zu führende Buch, in das ausgegebene Namensaktien und Zwischenscheine (→ Aktienarten) unter Bezeichnung des Inhabers nach Namen, Wohnort und Beruf eingetragen werden (§ 67 Abs. 1 u. 4 AktG) und in dem jeder Inhaberwechsel zu vermerken ist (§ 68 Abs. 3 AktG). Die Eintragung wirkt nicht konstitutiv; im Verhältnis zur Gesellschaft ist jedoch nur der → Aktionär legitimiert, der im Aktienbuch eingetragen ist (§ 67 Abs. 2 AktG), z.B. für die Zulassung zur → Hauptversammlung. Auf Führung des Aktienbuches hat jeder Aktionär einen klagbaren Anspruch, ebenso auf Berichtigung unrichtiger, ihn betreffender Eintragungen; nach § 67 Abs. 5 AktG ist ihm auf Verlangen Einsicht zu gewähren.

Herbert Leßmann

Aktiengesellschaft (AG)

Die AG ist eine juristische Person des Privatrechts. Gesetzliche Grundlage ist das → Aktiengesetz (AktG) vom 6.9.1965, zuletzt geändert durch Gesetz vom 28.10.1994 (BGBl. I S. 3210).

Das Mindestgrundkapital beträgt DM 100 000,- und ist in Aktien mit einem Mindestnennwert von DM 5,- aufgeteilt. Höhere Werte müssen durch fünf teilbar sein (§§ 7, 8 AktG).

Die Aktie verbrieft einen Anteil am Grundkapital und gewährt dem Aktionär bestimmte Rechte (z.B. Anteil am Gewinn, Bezugsrecht, Stimmrecht, Auskunftsrecht). Sie darf nicht unter pari begeben werden, wohl aber mit Aufgeld (Agio). Es gibt verschiedene Arten: Stammaktien, Vorzugsaktien, Vorratsaktien, die sowohl als Namensaktien als auch in Form von Inhaberaktien ausgegeben werden können.

Die Gründung erfolgt durch eine oder mehrere Personen in folgenden Schritten: notarieller Abschluß des Gesellschaftsvertrages (Satzung), Erbringung der Einlagen, Bestellung von Vorstand und Aufsichtsrat, Erstattung des Gründungsberichts durch den Vorstand, Gründungsprüfung, Eintragung im Handelsre-

Aktiengesetz (AktG)

gister. Einlagen können als Bar- oder Sacheinlagen erbracht werden. Sie müssen bei Gründung mindestens 25% des Kapitals betragen. Die obligatorische Gründungsprüfung kann, muß aber nicht, von einem → Wirtschaftsprüfer (WP) durchgeführt werden. Die Eintragung im → Handelsregister (HR) ist konstitutiv. Besteht die AG nur aus einem Aktionär, ist dies dem Gericht unter Angabe der persönlichen Daten des Inhabers zu melden.

Organe der AG sind → Vorstand, → Aufsichtsrat (AR) und Hauptversammlung. Der Vorstand kann aus einer oder mehreren Personen bestehen. Bei mehreren ernennt der AR einen Vorsitz (auch Sprecher). Der AR muß aus mindestens 3 Personen bestehen. Maximal kann er 21 Mitglieder haben (abh. V. Grundkapital). Die Zahl muß durch 3 Teilbar sein. Der AR wählt aus seiner Mitte einen Vorsitz und einen Stellvertreter. Die HV besteht aus den Aktionären der AG, die Mitglieder von Vorstand und AR sollen teilnehmen. Sie beschließt grundsätzlich mit einfacher Mehrheit, in besonderen Fällen (z.B. Satzungsänderung) mit qualifizierter Mehrheit.

Instrumente der Rechnungslegung (Regelung im HGB) sind → Jahresabschluß (→ Bilanz, → Gewinn- und Verlustrechnung), Anhang und Geschäftsbericht. Sie unterliegen (Ausnahme kleine Kapitalgesellschaften im Sinne von § 267 HGB) der → Pflichtprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer (WP) oder eine → Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPG). In bestimmten Fällen können neben der ordentlichen Abschlußprüfung → Sonderprüfungen erforderlich sein (z.B. bei unzulässiger → Unterbewertung).

Die → Umwandlung einer AG in andere Rechtsformen (und umgekehrt) ist im AktG ausführlich geregelt.

Besondere Rechtsvorschriften gelten, wenn die AG mit anderen Gesellschaften (AG, GmbH) verbunden ist (→ Konzernrecht).

Die Auflösung der AG erfolgt bei (in der Satzung bestimmtem) Zeitablauf, Auflösungsbeschluß der HV, Eröffnung des Konkursverfahrens, Ablehnung des Konkursverfahrens mangels Masse und durch Gerichtsurteil. Im Falle der nicht konkursbedingten Auflösung werden Mitglieder des Vorstandes in der Regel zu

Aktiengesetz (AktG)

Abwicklern (Liquidatoren). Nach → Abwicklung wird die AG im HR gelöscht.

Ulrich Ertner

Aktiengesetz (AktG)

vom 6. September 1965 (BGBl. Abs. I, S. 1089), zuletzt geändert durch Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985 (BGBl. Abs. I, S. 2355).

Inhaltsübersicht

Erstes Buch. Aktiengesellschaft
(§§ 1-277)

- Erster Teil. Allgemeine Vorschriften
§§ 1-22
- Zweiter Teil. Gründung der Gesellschaft
§§ 23-53
- Dritter Teil. Rechtsverhältnisse der Gesellschaft und der Gesellschafter §§ 53a-75
- Vierter Teil. Verfassung der Aktiengesellschaft §§ 76-147
 - 1. Abschnitt. Vorstand §§ 76-94
 - 2. Abschnitt. Aufsichtsrat §§ 95-116
 - 3. Abschnitt. Benutzung des Einflusses auf die Gesellschaft § 117
 - 4. Abschnitt. Hauptversammlung §§ 118-147
 - 1. Unterabschnitt. Rechte der hauptversammlung §§ 118-120
 - 2. Unterabschnitt. Einberufung der Hauptversammlung §§ 121-128
 - 3. Unterabschnitt. Verhandlungsniederschrift. Auskunftsrecht §§ 129-132
 - 4. Unterabschnitt. Stimmrecht §§ 133-137
 - 5. Unterabschnitt. Sonderbeschluß § 138
 - 6. Unterabschnitt. Vorzugsaktien ohne Stimmrecht §§ 139-141
 - 7. Unterabschnitt. Sonderprüfung. Geltendmachung von Ersatzansprüchen §§ 142-147
- Fünfter Teil. Rechnungslegung. Gewinnverwendung §§ 150-176
 - 1. Abschnitt. Jahresabschluß und Lagebericht §§ 150-160
 - 2. Abschnitt. Prüfung des Jahresabschlusses §§ 170, 171
 - 1. Unterabschnitt. Prüfung durch Abschlußprüfer (aufgehoben)
 - 2. Unterabschnitt. Prüfung durch den Aufsichtsrat §§ 170, 171

Aktiengesetz (AktG)

3. Abschnitt. Feststellung des Jahresabschlusses. Gewinnverwendung §§ 172-176
 1. Unterabschnitt. Feststellung des Jahresabschlusses §§ 172, 173
 2. Unterabschnitt. Gewinnverwendung § 174
 3. Unterabschnitt. Ordentliche Hauptversammlung §§ 175, 176
 4. Abschnitt. Bekanntmachung des Jahresabschlusses (aufgehoben)
- Sechster Teil. Satzungsänderung. Maßnahmen der Kapitalbeschaffung und Kapitalherabsetzung §§ 179-240
 1. Abschnitt. Satzungsänderung §§ 179-181
 2. Abschnitt. Maßnahmen der Kapitalbeschaffung §§ 182-221
 1. Unterabschnitt. Kapitalerhöhung gegen Einlagen §§ 182-191
 2. Unterabschnitt. Bedingte Kapitalerhöhung §§ 192-201
 3. Unterabschnitt. Genehmigtes Kapital §§ 202-206
 4. Unterabschnitt. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln §§ 207-220
 5. Unterabschnitt. Wandelschuldverschreibungen. Gewinnschuldverschreibungen § 221
 3. Abschnitt. Maßnahmen der Kapitalherabsetzung §§ 222-240
 1. Unterabschnitt. Ordentliche Kapitalherabsetzung §§ 222-228
 2. Unterabschnitt. Vereinfachte Kapitalherabsetzung §§ 229-236
 3. Unterabschnitt. Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Aktien §§ 237-239
 4. Unterabschnitt. Ausweis der Kapitalherabsetzung § 240
- Siebenter Teil. Nichtigkeit von Hauptversammlungsbeschlüssen und des festgestellten Jahresabschlusses. Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung §§ 241-261

Aktiengesetz (AktG)

1. Abschnitt. Nichtigkeit von Hauptversammlungsbeschlüssen §§ 241-255
 1. Unterabschnitt. Allgemeines §§ 241-249
 2. Unterabschnitt. Nichtigkeit bestimmter Hauptversammlungsbeschlüsse §§ 250-255
 2. Abschnitt. Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses §§ 256, 257
 3. Abschnitt. Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung §§ 258-261
- Achter Teil. Auflösung und Nichtigerklärung der Gesellschaft §§ 262-277
 1. Abschnitt. Auflösung §§ 262-274
 1. Unterabschnitt. Auflösungsgründe und Anmeldung §§ 262, 263
 2. Unterabschnitt. Abwicklung §§ 264-274
 2. Abschnitt. Nichtigerklärung der Gesellschaft §§ 275-277
- Zweites Buch. Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 278-290)*
- Drittes Buch. Verbundene Unternehmen (§§ 291-337)*
- Erster Teil. Unternehmensverträge §§ 291-307
 1. Abschnitt. Arten von Unternehmensverträgen §§ 291, 292
 2. Abschnitt. Abschluß, Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen §§ 293-299
 3. Abschnitt. Sicherung der Gesellschaft und der Gläubiger §§ 300-303
 4. Abschnitt. Sicherung der außenstehenden Aktionäre bei Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen §§ 304-307
- Zweiter Teil. Leitungsmacht und Verantwortlichkeit bei Abhängigkeit von Unternehmen §§ 308-318
 1. Abschnitt. Leitungsmacht und Verantwortlichkeit bei Bestehen eines Beherrschungsvertrags §§ 308-310

Aktienrechtliche Anfechtungsklage

2. Abschnitt. Verantwortlichkeit bei Fehlen eines Beherrschungsvertrag §§ 311-318
- Dritter Teil. Eingegliederte Gesellschaften §§ 319-327
- Vierter Teil. Wechselseitig beteiligte Unternehmen § 328
- Fünfter Teil. Rechnungslegung im Konzern § 337
- Viertes Buch. Sonder-, Straf- und Schlußvorschriften (§§ 394-410)*
- Erster Teil. Sondervorschriften bei Beteiligung von Gebietskörperschaften §§ 394, 395
- Zweiter Teil. Gerichtliche Auflösung §§ 396-398
- Dritter Teil. Straf- und Bußgeldvorschriften. Schlußvorschriften §§ 399-410

Herbert Leßmann

Aktienrechtliche Anfechtungsklage

Gesetzliches Mittel, um die Nichtigkeit mangelhafter *Hauptversammlungsbeschlüsse* herbeizuführen.

Hauptversammlungsbeschlüsse sind Rechtsgeschäfte, die ebenso wie andere Rechtsgeschäfte an Verfahrensmängeln leiden oder inhaltlich gegen Gesetz oder Satzung verstoßen können. Wegen der erheblichen Tragweite der Beschlüsse und aus Gründen der Rechtssicherheit schränkt das Gesetz jedoch gegenüber dem Bürgerlichen Recht die Nichtigkeit zugunsten der Anfechtbarkeit ein und läßt auch diese nur innerhalb bestimmter Grenzen zu. Alle anderen nicht in § 241 AktG (→ aktienrechtliche Nichtigkeitsklage) aufgeführten Verletzungen des Gesetzes oder der Satzung machen einen Hauptversammlungsbeschluß anfechtbar (§ 243 AktG) sofern nicht der Beweis erbracht wird, daß der Verstoß den Beschluß nicht beeinflußt hat; Ausnahme § 243 Abs. 4 AktG. Ferner kann die Anfechtung nach § 243 Abs. 2 AktG auf die Verfolgung gesellschaftsfremder Sonder Vorteile gestützt werden. Die anfechtbaren Beschlüsse können durch spätere, nicht anfechtbare Beschlüsse bestätigt und damit der Anfechtung entzogen werden. Ansonsten ist die Anfechtung durch Klage gegen die Gesellschaft geltend zu

Aktienrechtliche Nichtigkeitsklage

machen, die nach § 246 AktG binnen einem Monat nach Beschlußfassung vor dem zuständigen Landgericht zu erheben ist. Die Erhebung der Klage und der Termin zur mündlichen Verhandlung sind vom → Vorstand unverzüglich in den → Gesellschaftsblättern bekanntzumachen (§ 246 Abs. 4 AktG). Anfechtungsberechtigt sind nur → Aktionäre, Mitglieder des → Vorstands und → Aufsichtsrats sowie der Vorstand als Organ (§ 245 AktG). Ein stattgegebenes Urteil führt zur rückwirkenden Nichtigkeit des Beschlusses, wirkt also rechtsgestaltend, und zwar gegenüber allen Aktionären, Mitgliedern des Vorstands und Aufsichtsrats (§ 248 AktG).

Sonderregelungen finden sich über die Anfechtung der Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern (§ 251 AktG), der Feststellung des → Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung (§ 257 AktG), des Beschlusses über die Verwendung des → Bilanzgewinns (§ 254 AktG) und der → Kapitalerhöhung gegen Einlagen (§ 255 AktG).

Die §§ 241ff. AktG gelten entsprechend für die → GmbH.

Herbert Leßmann

Aktienrechtliche Nichtigkeitsklage

Beschlüsse der → Hauptversammlung können nicht nur anfechtbar (→ aktienrechtliche Anfechtungsklage), sondern bei schweren oder klar erkennbaren Mängeln auch nichtig sein. Die Nichtigkeit tritt kraft Gesetzes ein, wenn ein gesetzlicher Nichtigkeitsgrund vorliegt.

Sie kann von jedermann ohne zeitliche Begrenzung geltend gemacht werden und wird ggf. auch als Vorfrage in einem auf einen anderen Streitgegenstand gerichteten Prozeß festgestellt; auch der Registerrichter hat sie zu beachten. Darüber hinaus begründet § 249 AktG eine besondere, mit erweiterter Rechtskraft ausgestattete Klage auf Feststellung der Nichtigkeit (Nichtigkeitsklage) vor dem zuständigen Landgericht, für die die Regeln über die Anfechtungsklage teilweise sinngemäß gelten. Sind deren Voraussetzungen nicht erfüllt, kommt auch die gewöhnliche Feststellungsklage nach § 256 ZPO in Betracht (§ 249 Abs. 1 Satz 2 AktG).

Die gesetzlichen *Nichtigkeitsgründe* sind in § 241 AktG erschöpfend aufgezählt: Einberufungsmängel (Nr. 1), Beurkun-

dungsmängel (Nr. 2), inhaltlicher Verstoß gegen absolut zwingendes Recht (Nr. 3) oder gegen die guten Sitten (Nr. 4), erfolgreiche Anfechtungsklage (Nr. 5), Amtslösungsverfahren (Nr. 6). Ausnahmsweise sieht das Gesetz in § 242 AktG jedoch eine → Heilung vor, wenn der Beschluß zu Unrecht ins → Handelsregister eingetragen wurde (§§ 242 Abs. 1, 241 Nr. 2) und wenn in den Fällen des § 242 Abs. 2 u. 3 seit der Eintragung 3 Jahre verstrichen sind.

Besonderheiten gelten für die Nichtigkeit von Hauptversammlungsbeschlüssen, die die Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern (§ 250 AktG), die Feststellung des → Jahresabschlusses (§ 256 AktG) sowie die Verwendung des → Bilanzgewinns (§ 253 AktG) betreffen; ferner für nichtige Beschlüsse im Zusammenhang mit → Kapitalerhöhungen und → Kapitalherabsetzungen (§§ 241 Abs. 1 1. Halbs., 242 Abs. 3 AktG).

Entsprechende Geltung für die → GmbH.

Eine Nichtigklärung der Gesellschaft kommt nur ausnahmsweise in Frage (§§ 275-277 AktG).

Herbert Leßmann

Aktionär

Gesellschafter (Mitglied) einer → Aktiengesellschaft (AG), dessen Beteiligung in der → Aktien verkörpert ist, kann jede natürliche oder → juristische Person sowie vermögensfähige Personengemeinschaften (OHG, KG, wohl auch BGB-G) sein. Aktionär wird man durch Übernahme von Aktien bei der → Gründung der AG oder durch späteren Erwerb von Aktien, z.B. bei → Kapitalerhöhung oder derivativem Erwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfall → Verschmelzung) oder Einzelrechtsnachfolge (Börsenhandel!). Die Aktionärsenschaft endet durch Veräußerung der Aktie bzw. Übergang auf einen Gesamtrechtsnachfolger oder in den Sonderfällen der Kaduzierung (§ 64 AktG), Amortisation (§ 237ff. AktG) sowie der Beendigung der Gesellschaft.

Der Aktionär hat bestimmte Mitgliedschaftsrechte und -pflichten. Es gilt der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung aller Aktionäre (§ 53a AktG). Es gibt aber auch Rechte, die nur einzelnen (Sonderrechte) oder einer Gruppe Aktionären (Gattungsvorrechte) einge-

räumt sind, vgl. → Aktienarten. Wichtigste Mitgliedschaftsrechte: Anspruch auf → Dividende oder Liquidationserlös bei Auflösung der Gesellschaft (als Vermögensrechte) und Stimmrechte oder Auskunftsrechte in der → Hauptversammlung (als Mitverwaltungsrechte). Mitgliedschaftspflichten: Hauptverpflichtung Einlagenerbringung (Bar- oder Sacheinlage). Die Satzung kann jedoch auch zusätzliche Nebenverpflichtungen auferlegen (§ 55 AktG).

Der wirtschaftliche Einfluß des Aktionärs richtet sich nach der (relativen) Größe seiner Beteiligung, z.B. Großaktionär, Mehrheitsaktionär, Kleinaktionär.

Herbert Leßmann

Aktionärsbrief

Freiwillige Unterrichtung der → Aktionäre während des → Geschäftsjahrs. Der Aktionärsbrief ergänzt die jährliche Berichterstattung (→ Jahresabschluß; → Lagebericht). Ferner begrenzt § 131 AktG das Recht des Vorstandes nicht, einzelnen oder allen Aktionären weitere Auskünfte zu erteilen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist. In der Praxis sind Aktionärsbriefe üblich geworden, die vierteljährlich versandt werden. Dabei gilt der Grundsatz der Gleichbehandlung.

Herbert Leßmann

Aktionärsschutz

Aktionärsschutz bedeutet im wesentlichen Minderheitenschutz. Ein Schutzbedürfnis besteht gegenüber den Unternehmensorganen und den Mehrheitsgesellschaftern. Während Mehrheitsgesellschafter aufgrund ihrer beherrschenden Stellung eher in der Lage sind, sich selbst auch ohne gesetzliche Vorschriften z.B. vor für sie nachteilige Handlungen der Unternehmensorgane zu schützen, ist die Minderheit aufgrund fehlender faktischer Durchsetzungsmöglichkeiten auf gesetzliche Schutzregeln angewiesen. Darüber hinaus bedarf die Minderheit gesetzlicher Schutzvorschriften gegenüber der Mehrheit, damit diese bei divergierenden Zielvorstellungen nicht beliebig gegen die Interessen der Minderheit handeln kann, z.B. bei Satzungsänderungen. Dem Gesetz liegt dabei keine absolute Dominanz des Minderheitenschutzes zugrunde, z.B. in Form eines Einstimmigkeitsvotums, um die Hand-

Aktiva

lungsfähigkeit der Gesellschaft zu gewährleisten. Wichtige Elemente des Aktionärsschutzes sind:

a) Gewährleistung einer *Mindestausschüttung* durch geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, durch die Gewinnverwendungskompetenz der Aktionäre (§ 174 AktG) i.V.m. Vorschriften zur Begrenzung der Rücklagenbildung seitens der Unternehmensorgane (§ 58 AktG) sowie durch spezielle Anfechtungsmöglichkeiten der Gewinnverwendung (§ 254 AktG).

b) *Informationsrechte*: → Publizitätspflicht von Jahresabschluß und des Lageberichts i.V.m. Ausweisvorschriften zu Bilanz und GuV, mit Regelungen zum Mindestinhalt von Anhang und Lagebericht (§§ 284, 285 HGB), mit der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB) sowie mit der Prüfungspflicht von Jahresabschluß und Lagebericht (§ 316 HGB); Auskunftsrecht auf → Hauptversammlungen, insbesondere kann bei Inanspruchnahme von Ausweiserleichterungsvorschriften die Vorlage des vollständigen Jahresabschlusses verlangt werden (§ 131 AktG).

c) *Sonderprüfungsrecht* bei bestimmten Vorgängen (z.B. bei Maßnahmen der Kapitalbeschaffung) (§ 142 AktG); ggf. Schadenersatzansprüche (§ 147 AktG).

d) Besonderer Schutz bei *Abhängigkeit*: Ausweisvorschriften in bezug auf → verbundene Unternehmen. Bei Bestehen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages: Anspruch auf angemessenen Ausgleich oder auf Abfindung mit erleichternden Vorschriften für Gerichtsverfahren (§§ 304, 305 AktG); ggf. Schadenersatzansprüche (§§ 309, 310 AktG). Bei Fehlen eines Beherrschungsvertrages: Begrenzung der Einflußnahme (§ 311 AktG), bei Nichtbeachtung Schadenersatzansprüche (§ 117 AktG); Aufstellung eines Abhängigkeitsberichts (§ 312 AktG), ggf. Sonderprüfung (§ 315 AktG).

Stefan Bischof

Aktiva

Summe der Vermögensgegenstände, der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und der Bilanzierungshilfen eines Unternehmens. Die Aktivseite einer Bilanz umfaßt einerseits das betriebliche Ver-

Aktivierung

mögen (Mittelverwendung), unterteilt in → Anlagevermögen, → Umlaufvermögen, andererseits → Rechnungsabgrenzungsposten und → Bilanzierungshilfen, ggf. ergänzt durch den „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ sowie evtl. durch → ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital als Korrekturposten zum → gezeichneten Kapital (→ Gliederung der Bilanz).

Wolfgang Lück

Aktivierter Eigenleistung

Die → Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren weist einen Posten „andere aktivierte Eigenleistungen“ auf (§ 275 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

Der Zusatz „andere“ aktivierte Eigenleistungen dient zur Abgrenzung von dem vorhergehenden Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB), der aus wirtschaftlicher Sicht ebenfalls eine aktivierte Eigenleistung darstellt. In beiden Fällen handelt es sich materiell um Aufwandskorrekturen statt um Erträge. Unter den anderen aktivierten Eigenleistungen sind insbesondere auszuweisen selbsterstellte Gegenstände des Anlagevermögens, aktivierte Großreparaturen, aktivierte Aufwendungen für Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und sonstige aktivierte Anlaufs-, Versuchs- und Entwicklungsaufwendungen. Die Bewertung erfolgt nach dem Realisationsprinzip mit handelsrechtlichen Herstellungskosten i.S.v. § 255 Abs. 2 HGB.

Zweck des Postens aktivierte Eigenleistung ist eine Periodisierung bzw. Aufwandsnachverlagerung im Dienste periodengerechter Gewinnermittlung. Der Wert der genannten Beispielfälle steckt im Periodenaufwand, wird durch den Posten aktivierte Eigenleistung erfolgsrechnerisch kompensiert (Buchung: Aktivposten an aktivierte Eigenleistung) und in späteren Jahren durch Abschreibung des entstehenden Aktivpostens aufwandswirksam.

Wolfgang Lück

Aktivierung

Unter Aktivierung versteht man die Bildung eines Aktivpostens in der → Handelsbilanz oder → Steuerbilanz. Gegenstand der Aktivierung sind in der Han-

delsbilanz → Vermögensgegenstände, → Bilanzierungshilfen und → Rechnungsabgrenzungsposten (RAP). Hierbei sind drei Fälle zu unterscheiden:

- Aktivierungspflicht
- Aktivierungswahlrecht
- Aktivierungsverbot.

In der Handelsbilanz besteht für alle Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten grundsätzlich eine Aktivierungspflicht. Beispiele für handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte sind die Kosten der Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB), der derivative (gekaufte) Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB) und die aktiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 2 HGB). Ferner gewährt der Gesetzgeber bei den Rechnungsabgrenzungsposten für bestimmte transitorische Zoll-, Verbrauchs- und Umsatzsteueraufwendungen (§ 250 Abs. 1 HGB) und für ein bei der Fremdkapitalaufnahme beanspruchtes Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB) ein Aktivierungswahlrecht. Explizit im Gesetz genannte Aktivierungsverbote bestehen für → immaterielle Anlagewerte, soweit sie nicht entgeltlich erworben wurden, die Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung (§ 248 Abs. 1 bzw. Abs. 2 HGB) und den originären, d.h. den selbst geschaffenen Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB im Umkehrschluß).

In der Steuerbilanz sind positive → Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten Gegenstand der Aktivierung. Steuerrechtliche Wirtschaftsgüter unterscheiden sich von handelsrechtlichen Vermögensgegenständen dadurch, daß bei den Wirtschaftsgütern die selbständige Veräußerbarkeit nicht gegeben sein muß.

Ulrich Döring

Ältere statische Bilanzauffassung

Die ältere statische Bilanzauffassung geht ursprünglich auf die Rechtsprechung des ehemaligen Reichsoberhandelsgerichts (ROHG) und die entsprechende Judikatur zurück. Danach sollte der Bilanzierung eine vorgestellte Realisierung (Veräußerung) der → Aktiva und → Passiva zugrundegelegt werden, wobei jedoch der Fortbestand des Geschäfts zu beachten und damit der Einfluß der Liquidation unter Druck auf die → Bewertung ausgeschlossen sein sollte. Dies führte nach Auffassung des ROHG zur

Bewertung der Vermögensteile mit dem → Markt- oder → Börsenpreis bzw. einem auf sonstige Weise ermittelten Wert. Dieser Vorstellung vom Wesen der → Bilanz lag die Absicht zugrunde, möglichst genaue Informationen über die Möglichkeit der Schuldendeckung bei Auflösung des Unternehmens zu bieten.

In ähnlicher Weise waren Scheffler, Rehm und Simon orientiert. Insbesondere Simon arbeitete den Unterschied zwischen dem Versilberungs- oder Zerschlagungsvermögen und dem Vermögen des Going Concern (Fortführungsvermögen) heraus. Als Konsequenz ergab sich der Ansatz von Verkaufswerten für Veräußerungsgüter bzw. von Anschaffungswerten (abzüglich etwaiger Wertminderungen) für Gebrauchsgegenstände. Aus dieser Entwicklung resultiert die Auffassung der Bilanz als einer zeitpunktbezogenen (→ Abschlußstichtag, → Geschäftsjahr) gegliederten Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden (Status) einer Unternehmung. Diese Betrachtungsweise vertraten in der Folge insbesondere auch Passow, Osbahr, Hügli, Leitner und Schär; sie haben neben Niklisch das Fundament für die → statische Bilanztheorie gelegt.

Gegenüber der Bilanz tritt die Bedeutung der → Gewinn- und Verlustrechnung zurück. Der → Erfolg einer Periode ergibt sich durch den Vergleich des → Reinvermögens aufeinanderfolgender Bilanzen; die Gewinn- und Verlustrechnung trägt den Charakter eines Vorkontos des Eigenkapitalkontos.

Das wichtigste Ergebnis der älteren statischen Bilanzauffassung waren die Vorschriften des HGB zum → Inventar und zur Bilanz sowie die Bewertungsvorschriften des HGB, letzten Endes auch die Gliederungs- und Bewertungsvorschriften des AktG. Le Coutre hat aus den dargestellten Anfängen als Sonderfall der statischen Bilanztheorie die → totale Bilanz entwickelt.

Wolfgang Lück

Altersversorgung, betriebliche

Unter betrieblicher Altersversorgung faßt das Betriebsrentengesetz alle Leistungen der Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung zusammen, die einem Arbeitnehmer aus Anlaß seines Arbeitsverhältnisses zugesagt worden sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1). Diese Lei-

stungen können als Rentenzahlungen oder als einmalige Leistungen gewährt werden. Arbeitnehmer, zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigte und andere arbeitnehmerähnliche Personen (z.B. Heimarbeiter) können auf der Grundlage vertraglicher Verpflichtungen, die sich aus Einzelverträgen, aus einer betrieblichen Ruhegeldordnung, aus betrieblicher Übung, aus einer Betriebsvereinbarung oder durch Bindung an einen Tarifvertrag ergeben können, beim Eintritt des Versorgungsfalles (z.B. Alter, Invalidität, Tod) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung erhalten.

Neben der freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung – die wegen der nachteiligen Veränderungen im Sozialversicherungsrecht nahezu bedeutungslos geworden ist – stehen folgende vier Gestaltungsformen zur Verfügung:

a) *Unmittelbare Versorgungszusage (Ruhegeldzusage)*: Dem Arbeitnehmer wird ein unmittelbarer Rechtsanspruch gegen den Arbeitgeber auf Zahlung der zugesagten Versorgungsleistung gewährt. Dazu erfolgt – für Neuzusagen, die seit dem 1.1.1987 gewährt wurden, zwingend, für Altzusagen wahlweise – eine Aufwandsverrechnung während des Erwerbslebens und eine Bildung von Pensionsrückstellungen (Finanzierung aus Rückstellungen).

b) *Leistungen aus → Unterstützungskassen*: Der Arbeitgeber kann eine Unterstützungskasse als rechtlich selbständige Versorgungseinrichtung – mit dem ausschließlichen Zweck der Durchführung der betrieblichen Versorgung – gründen; durch Aufnahme in die Unterstützungskasse werden den Arbeitnehmern Versorgungsleistungen versprochen, die von der Unterstützungskasse zu zahlen und somit von der Trägerunternehmung durch freiwillige Zuwendungen zu finanzieren sind. Zwar muß ein Rechtsanspruch auf Versorgungsleistungen aus versicherungsaufsichtsrechtlichen und steuerrechtlichen Gründen ausgeschlossen sein, ein derartiger Ausschluß ist aber durch die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts und durch das Betriebsrentengesetz weitgehend wirkungslos geworden.

c) *Leistungen aus einer Pensionskasse*: Der Arbeitgeber kann auch eine Pensionskasse als rechtlich selbständige Versorgungseinrichtung – meist in der Rechtsform des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit – gründen; der Arbeitnehmer erlangt durch Erwerb der Mitgliedschaft einen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen, weswegen die Pensionskassen der Überwachung durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen unterliegen (Betriebserlaubnis u.a. abhängig vom Bestehen einer Risikogemeinschaft von mindestens 200 versicherten Personen). Zwar erfolgt die Finanzierung der Pensionskassen hauptsächlich aus Beiträgen der (des) Trägerunternehmen(s), es sind aber auch Beiträge der versorgungsberechtigten Arbeitnehmer möglich.

d) *Abschluß einer Direktversicherung*: Der Arbeitgeber schließt als Versicherungsnehmer direkt bei einer der Versicherungsaufsicht unterliegenden Lebensversicherungsgesellschaft Einzel- oder Gruppenversicherungsverträge für alle oder bestimmte Arbeitnehmer ab; die Arbeitnehmer oder ihre Hinterbliebenen erwerben damit (als Versicherte oder Bezugsberechtigte) Leistungsansprüche unmittelbar gegenüber der Versicherungsgesellschaft. Grundsätzlich sind die Versicherungsprämien vom Arbeitgeber zu erbringen, eine Beteiligung der Arbeitnehmer an den Beitragszahlungen ist aber möglich.

Durch das Betriebsrentengesetz von 1974 wurde die Stellung der versorgungsberechtigten Arbeitnehmer erheblich verbessert (vor allem unter bestimmten Voraussetzungen Unverfallbarkeit der Versorgungsanwartschaft auch bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis, Einschränkung der Möglichkeiten zum Widerruf von Versorgungszusagen und Zwang zur Sicherung der Altersversorgungsleistungen gegen eine Insolvenz des Arbeitgebers durch Zwangsmitgliedschaft im → Pensionssicherungsverein VVaG). Im Jahr 1990 wurden in den alten Bundesländern insgesamt 14,437 Mrd. DM im Rahmen betrieblicher Versorgungsleistungen gezahlt. Davon entfielen 11,28 Mrd. DM auf betriebliche Ruhegeldzusagen, 1,45 Mrd. DM auf Zahlungen der Unterstützungskas-

American Accounting Association (AAA)

sen, 1,41 Mrd. DM auf Leistungen der Pensionskassen sowie 297 Mio. DM auf Leistungen aus Direktversicherungen (Quelle: Statistisches Jahrbuch für 1995, S. 605).

Heinz Kußmaul

American Accounting Association (AAA)

Freiwilliger Verband der Hochschullehrer für → Accounting Rechnungs- und Prüfungswesen, betriebliche Steuerlehre und anderer, die an Fragen der Accounting-Ausbildung und -Forschung interessiert sind. Obwohl ihre Mitglieder hauptsächlich in den USA zu Hause sind, hat die AAA viele Mitglieder aus zahlreichen Ländern.

Die AAA wurde 1916 als American Association of University Instructors in Accounting gegründet. Ihren heutigen Namen hat sie 1936 angenommen. Sie wird von einem gewählten Executive Committee geleitet, das aus 10 Mitgliedern besteht. Der administrative Stab, an dessen Spitze der Executive Director steht, hat seinen Sitz in Sarasota, Florida.

Seit einigen Jahren besteht für AAA-Mitglieder die Möglichkeit, sich einer oder mehrerer Sections (Interessengruppen) anzuschließen. Derzeit gibt es die folgenden 10 Sections: Auditing; Information Systems/Management Advisory Services; Two-year Colleges; international Accounting; Public Interest; Government and Nonprofit; Taxation; Administrators of Accounting Programs; Accounting, Behavior and Organisations; Management Accounting.

Die AAA veröffentlicht 3 Fachzeitschriften. Die vierteljährlich erscheinende Accounting Review dient hauptsächlich der Verbreitung von Forschungsergebnissen, die halbjährlich herauskommenden Issues in Accounting Education befassen sich primär mit Fragen der lehre und die vierteljährlich veröffentlichten Accounting Horizons schlagen eine Brücke zwischen Theorie und Praxis. Mehrere der AAA Sections geben ebenfalls Fachzeitschriften heraus. Daneben unterhält die AAA Forschungs-, Publikations- und Lehrprogramme.

Die Jahrestagung findet jeweils im August statt. Außerdem gibt es regionale Tagungen, die meistens im Frühjahr stattfinden.

Analytische Prüfungshandlungen

Anschrift: American Accounting Association, 5717 Bessie Drive, Sarasota, Florida 34233, USA

Konrad W. Kubin

American Institute of Certified Public Accountants

→ AICPA, American Institute of Certified Public Accountants

Analytical Review Risk

Analytical Review Risk bezeichnet das Risiko, daß der Abschlußprüfer bei der Durchführung seiner → analytischen Prüfungshandlungen wesentliche Fehler in Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Jahresabschlußposten nicht entdeckt. Eine der Ursachen des Analytical Review Risk ist in dem Umstand zu sehen, daß die ermittelten Soll-Ist-Abweichungen das Ergebnis einer Summe von Faktoren sind, die sich hinsichtlich ihrer Wirkungen gegenseitig verstärken und/oder überlagern können. Die Reduzierung dieses Risikos erfordert vom Abschlußprüfer die Entwicklung eines eingehenden Verständnisses vom zu prüfenden Unternehmen und dessen geschäftlichem Umfeld sowie ein kritisches Hinterfragen der ermittelten Ergebnisse.

Thomas Nagel

Analytische Prüfungshandlungen

Analytische Prüfungshandlungen dienen zur Durchführung von Plausibilitätsbeurteilungen, die eine Form der indirekten Prüfungsmethoden darstellen und demgemäß nicht auf einzelne Geschäftsvorfälle oder Bestandselemente, sondern auf aggregierte Größen zielen. Sie können entscheidend zur Steigerung von Effektivität und Effizienz der Prüfungsdurchführung beitragen.

Gegenstand von analytischen Prüfungshandlungen sind Vergleiche, Berechnungen, Befragungen und Beobachtungen, um Relationen zwischen prüfungsrelevanten Daten herzustellen. Die Anwendung von analytischen Prüfungshandlungen ist dadurch gekennzeichnet, daß zunächst eine Soll-Erwartung hinsichtlich einer zu betrachtenden Größe entwickelt wird, diese mit dem entsprechenden Ist-Wert verglichen und so eine ggf. vorhandene Abweichung ermittelt und hinsichtlich ihrer Wesentlichkeit beurteilt wird.

Ergebnis von analytischen Prüfungshandlungen können Hinweise auf kritische Prüfungsgebiete, aber auch auf unmittelbar in einem Jahresabschlußposten enthaltene Fehlaussagen liefern; analytische Prüfungshandlungen sind somit in jeder Phase einer Abschlußprüfung einsetzbar. In der Prüfungsplanung können sie zur Festlegung von Prüfungsschwerpunkten und bedeutenden Prüfungsfeldern herangezogen werden, während der Prüfungsdurchführung können sie wirksame Prüfungsnachweise liefern; schließlich sind analytische Prüfungshandlungen auch für den Einsatz bei der abschließenden Beurteilung von Prüfungsfeststellungen und der Erstellung des Prüfungsberichts geeignet.

Als analytische Prüfungshandlungen kommen vorrangig einfache Plausibilitätsprüfungen, Trendanalysen und Kennzahlenanalysen zur Anwendung. Darüber hinaus besteht auch die Möglichkeit zum Einsatz komplexer Regressions- oder Zeitreihenanalysen.

Michael Gärtner

Analytisches Risiko

→ Analytical Risk

Anderdepot

Effekten, d.h. zur Kapitalanlage geeignete Wertpapiere (Aktien, Obligationen, Pfandbriefe, Kuxe usw.), werden von Rechtsanwälten, Notaren, Wirtschaftsprüfern und Treuhandgesellschaften für deren Klienten in eigenem Namen in einem Wertpapierdepot bei einem Kreditinstitut verwahrt. Anderdepots ermöglichen die getrennte Aufbewahrung und Ausweisung des eigenen und fremden Vermögens. Vertragsgrundlage sind die von den Spitzenverbänden der Treuhänder der Kreditinstitute geschaffenen Geschäftsbedingungen für Anderdepots.

Olaf Werner

Anderkonten

Kreditinstitute richten für bestimmte Berufsgruppen, die berufsmäßig fremde Gelder oder fremde Wertpapiere verwalten, sog. Anderkonten oder Anderdepots ein. Zu diesen Berufsgruppen gehören Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte. Außerdem auch Patentanwälte und Rechtsbeistände, soweit diese eine

Mitgliedschaft in einer Rechtsanwaltskammer erworben haben. Anderkonten und Anderdepots dienen dazu, fremdes Vermögen getrennt vom eigenen zu verwalten. Die Kreditinstitute verzichten bezüglich dieser Konten auf das Recht der Aufrechnung gegen Forderungen an den Verwalter sowie auf das Pfand- und Zurückbehaltungsrecht. Die Rechtsverhältnisse ergeben sich im einzelnen aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB der Banken) für Anderkonten. Bei Angehörigen der genannten Berufsgruppen wird unterstellt, daß ihre persönliche und berufliche Qualifikation sowie die Standes- und Berufsaufsicht durch die zuständigen Kammern einen Mißbrauch der Treuhänderstellung ausschließen.

Norbert Pfitzer

Anfechtbarkeit von Hauptversammlungsbeschlüssen

Hauptversammlungsbeschlüsse können gem. § 243 AktG angefochten werden (§§ 241-249 AktG), wenn sie gegen Gesetz oder Satzung verstoßen. Der Verstoß kann sowohl verfahrensrechtlicher (formeller) Art (z.B. bzgl. des Zustandekommens von Beschlüssen) als auch inhaltlicher Art (z.B. Verstöße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz oder gegen vertragliche Bestimmungen über die Gewinnverwendung) sein. Der Beschluß muß ferner auf dem Verstoß beruhen (Kausalität). Nach h.L. genügt es, daß bei einem gesetz- oder satzungsmäßigen Verhalten möglicherweise ein anderer Beschluß ergangen wäre. Damit entfällt die Anfechtung nur, wenn der Beschluß auch bei ordnungsgemäßem Vorgehen so gefaßt worden wäre (z.B. fehlerhafte Stimmauszählung). Jeder anfechtbare Beschluß kann durch einen Bestätigungsbeschluß geheilt werden (§ 244 AktG).

Die Anfechtung erfolgt durch Erhebung einer Klage (Gestaltungsklage) innerhalb eines Monats nach der Beschlußfassung (§ 246 AktG). Die Klage richtet sich gegen die AG und kann von den nach § 245 AktG anfechtungsberechtigten Personen (Gesellschafter) erhoben werden. Die erfolgreiche Anfechtung eines zustimmenden Beschlusses führt zu dessen Aufhebung. Ist die Anfechtungsklage gegen einen ablehnenden Beschluß begründet, so ist gleichzeitig festzustellen, wie der Beschluß ohne den Rechtsverstoß ausgefallen wäre (BGH NJW 1986,

559). Die Anfechtbarkeit ist von der Nichtigkeit zu unterscheiden (→ Nichtigkeit von Hauptversammlungsbeschlüssen). Die Bestimmungen des Aktienrechts über die Anfechtbarkeit gelten analog auch für die GmbH.

Olaf Werner

Angekündigte Prüfung

Nach dem Kriterium „Ankündigung der Prüfung“ lassen sich als → Prüfungsverfahren die angekündigte Prüfung und die → Überraschungsprüfung unterscheiden. Die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung wird ausschließlich als angekündigte Prüfung durchgeführt; dabei werden die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft über den Zeitraum der Durchführung der Prüfung informiert. Um einen reibungslosen Prüfungsablauf in organisatorischer Hinsicht zu gewährleisten, wird der Prüfungszeitraum zwischen dem → Abschlußprüfer und den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft abgestimmt.

Wolfgang Lück

Angelsächsische Methode der Kapitalkonsolidierung

→ Kapitalkonsolidierung, angelsächsische

Anhang

Der in § 284 Abs. 1 HGB geforderte Anhang ist Teil des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 264 Abs. 1 HGB). Er hat insbesondere die Aufgabe, die Bilanz- und die GuV-Positionen zu ergänzen, zu erläutern, zu kommentieren bzw. zu interpretieren und solche Informationen bereitzustellen, die nicht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen werden können. Darüber hinaus kommt ihm eine Korrekturfunktion insofern zu, als er sicherstellen soll, daß der Jahresabschluß insgesamt geeignet ist, das im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gezeichnete, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt (§ 264 Abs. 2 HGB). Diese Korrekturfunktion ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn wegen der vorrangigen Beachtung der GoB, das geforderte Bild im Sinne des true and fair view eben

nicht vermittelt wird und deswegen zusätzliche Erklärungen erforderlich sind.

Aus § 284 HGB ergeben sich Erläuterungspflichten der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, der Methoden der Währungsumrechnung, der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, der Abweichungen gegenüber den Börsenkursen oder Marktpreisen bei Anwendung der Gruppenbewertung und der Verbrauchsfolgefiktionen (Bewertungsvereinfachungsverfahren), Angabe über Einbeziehung von Zinsen in die Herstellungskosten.

Wesentliche Pflichtangaben sind gem. § 285 HGB zu machen zu den Restlaufzeiten und der Besicherung von Verbindlichkeiten, dem Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, die Beeinflussung des Jahresergebnisses durch die Wahrnehmung steuerlicher Sonderabschreibungen und der Bildung des Sonderpostens, Belastung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses durch Ertragsteuern, die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten, Gesamtbezüge der Mitglieder der Geschäftsführungsorgane, der Aufsichts- oder Beiräte etc. Darüber hinaus werden in verschiedenen verstreuten Einzelvorschriften spezifische Angaben zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gefordert, die z.T. alternativ dort oder im Anhang gemacht werden können.

Der Anhang löst seine Aufgabe durch *Erläuterungen* (Kommentierung und Interpretation), *Angaben* (bloße Nennung ohne weitere Zusätze), *Darstellungen* (verbunden mit einer Aufgliederung oder Erläuterung), *Aufgliederung* (Aufteilung einer Größe in ihre Komponenten), *Begründung* (Offenlegung der Überlegungen und Argumente, die kausal für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen verantwortlich sind und dessen Nachvollziehbarkeit ermöglichen).

Freiwillige Erläuterungen sind möglich und immer dann sinnvoll, wenn die reinen Zahleninformationen der Bilanz oder GuV zu Mißverständnissen führen können. Insbesondere unter dem Aspekt der Publizität bietet der Anhang in solchen Fällen die Möglichkeit der Erklärung und Interpretation.

Kleinen und mittelgroßen Gesellschaften werden sowohl bezüglich der Aufstellung des Anhangs (§ 288 HGB) als auch bezüglich seiner Veröffentlichung (§§ 325 HGB f.) *zahlreiche Erleichterungen* gewährt. Darüber hinaus sieht das Gesetz im § 286 HGB *Schutzklauseln* vor: Das Berichterstattungsverbot zum Schutz öffentlicher Interesse sowie die Unterlassung der Umsatzaufgliederung und die Aufstellung des Anteilsbesitzes, wenn diese Angaben geeignet sind, den betroffenen Unternehmen „einen erheblichen Nachteil zuzufügen“.

Horst Gräfer

Anhang, Prüfung des

Der Anhang als Teil des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften ist insbesondere dahingehend zu prüfen, ob er alle in den §§ 284 und 285 HGB sowie die über viele Paragraphen verstreuten Einzelvorschriften über spezifische Angaben zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die z.T. alternativ oder aber im Anhang gemacht werden können, enthält.

Die Vielzahl der geforderten Angaben sowie die große Bedeutung, die dem Anhang im Hinblick auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zukommt, erfordert besondere Überlegungen zur Prüfungstechnik und intensive Prüfungshandlungen.

a) Prüfung der Klarheit und Übersichtlichkeit

In Ermangelung besonderer Grundsätze für die Berichterstattung gelten die allgemeinen Grundsätze des § 243 Abs. 2 (Klarheit und Übersichtlichkeit) und des § 265 Abs. 1 (Stetigkeit der Gliederung). Der Prüfer hat sich davon zu überzeugen, daß trotz der bestehenden äußeren Gestaltungsfreiheit die Ausführungen überschaubar, klar und übersichtlich gegliedert sind und in sich eine gewisse Strukturierung aufweisen.

b) Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit

Wegen der Fülle der zu prüfenden Einzelangaben empfiehlt sich die Verwendung von Checklisten als Bestandteil der Arbeitspapiere und Prüfungsdokumente. Zahlenmäßig machen die *Angaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und GuV* den größten Anteil aus. Die Anhanganga-

ben werden zweckmäßiger Weise zusammen mit den Posten querverbindungs-mäßig geprüft. Auch die *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* sind im einzelnen schon Gegenstand der Bilanz/GuV-Prüfung. Zusätzlich ist dabei schon festzustellen, ob ein berichtspflichtiger Vorgang (Methode, Änderung) vorliegt, dieser wesentlich ist und welchen Einfluß die Abweichung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat. Problematisch ist die Prüfung der *Vollständigkeit der ergänzenden Anhangangaben* die sich nicht aus der Buchführung und dem Bilanzierungsvorgang ergeben, z.B. der Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB) und zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Ziff. 3 HGB). Da der Prüfer hierzu auf die Einsichtnahme in weitere Unterlagen (Verträge, Kreditakten, Schriftverkehr etc.) und die besondere Mitwirkung und Auskunftsbereitschaft der Geschäftsleitung angewiesen und die Vollständigkeit gefährdet ist, sollte er den Nachweis der vorgenommenen Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren und in der Dauerakte besonders dokumentieren.

Unabhängig von der Prüfung der genannten Einzelaspekte sollte sich der Prüfer zusammenfassend noch einmal fragen, ob die gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Einzelangaben in ihrer Gesamtheit das vom Gesetz geforderte, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild (§ 264 Abs. 2 HGB) zu vermitteln oder ob im Anhang zur Vervollständigung des Bildes zusätzliche Angaben zu machen sind.

Horst Gräfer

Anlagekartei

→ Inventur

Anlagenabgang

→ Anlagespiegel

Anlagenzugang

→ Anlagespiegel

Anlagespiegel

In der Bilanz oder im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens und des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ darzustellen (Anlagespiegel, Anlagengitter – § 268 Abs. 2 HGB).

Anlagespiegel, Prüfung des

Der Anlagespiegel wird in Tabellenform aufgestellt. Für die einzelnen Posten des Anlagevermögens und für den Posten „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ sind die folgenden Beträge gesondert aufzuführen:

- (1) Gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
 - (2) Zugänge des Geschäftsjahrs.
 - (3) Abgänge des Geschäftsjahrs.
 - (4) Umbuchungen des Geschäftsjahrs.
 - (5) Kumulierte Abschreibungen.
 - (6) Zuschreibung des Geschäftsjahrs.
 - (7) Buchwert am Ende des Geschäftsjahrs.
 - (8) Buchwert am Ende des vorangegangenen Geschäftsjahrs.
 - (9) Abschreibungen des Geschäftsjahrs.
- Abgegangene Vermögensgegenstände müssen aus den kumulierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und aus den kumulierten Abschreibungen herausgerechnet werden.

Der Anlagespiegel läßt Rückschlüsse auf die Altersstruktur des Anlagevermögens zu, da er sowohl die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch die Abschreibungen und die Buchwerte enthält.

Der Anlagespiegel ist von Kapitalgesellschaften, von Genossenschaften und von solchen Unternehmen aufzustellen, die dem PubLG unterliegen.

Thomas Kless

Anlagespiegel, Prüfung des

Die buchmäßige Entwicklung des Anlagevermögens von Kapitalgesellschaften ist mit Hilfe eines Anlagespiegels detailliert darzustellen. Dabei ist sowohl eine vertikale (immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, § 266 Abs. 2 HGB) als auch eine horizontale Gliederung (§ 268 Abs. 2 HGB) erforderlich. Die horizontale Gliederung zeigt für jeden Posten des Gliederungschemas, ausgehend von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Umbuchungen, Abgänge und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die kumulierten Abschreibungen (Bruttoanlagespiegel). Die Abschreibungen des Geschäftsjahrs sind entweder in der Bilanz oder im Anhang für jeden Posten anzugeben (§ 268 Abs. 2 S. 3 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) sind seit 1994 von der Erstellung

Anlagevermögen, Bewertung des

eines Anlagespiegels befreit (§ 274a Nr. 1 HGB).

Zunächst ist die Prüfung der Vorträge aus der Vorjahresbilanz vorzunehmen (formelle Bilanzkontinuität). Bei den Zugängen muß durch Inaugenscheinnahme und anhand der Lieferscheine, Grundbuchauszüge, Eingangsrechnungen und Kalkulationsunterlagen der richtige Ansatz und die korrekte Bewertung überprüft werden. Die Abgänge von Anlagegegenständen sind in der Regel durch Verkaufsrechnungen nachzuweisen, wobei durch Vergleich mit den Restbuchwerten gleichzeitig die Veräußerungserfolge ermittelt werden können. Die Zuschreibungen sind auf Zulässigkeit nach Art und Höhe (Obergrenze: AHK) zu überprüfen. Die Prüfung der Abschreibungen geht von der Anlagenkartei aus, wobei insbesondere die vorliegenden Abschreibungspläne und eventuellen außerplanmäßigen Abschreibungen einer detaillierten Überprüfung bedürfen. Auch die Beibehaltung bzw. Änderung der Aktivierungs- und Abschreibungsmethoden ist festzuhalten. Bei immateriellen Vermögensgegenständen ist zu prüfen, ob entgeltlich erworbene immaterielle Güter vorliegen.

Das Finanzanlagevermögen kann in der Regel nur durch Einsicht in die vorgelegten Jahresabschlüsse der Beteiligungs- bzw. Schuldnerunternehmen überprüft werden. Bei börsennotierten Wertpapieren ist ein Abgleich mit den jeweiligen Kursen erforderlich.

Holger Kahle

Anlagevermögen

Der auf der Aktivseite einer → Bilanz ausgewiesene Teil der → Vermögensgegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Bilanzielle Unterteilung des Umlaufvermögens in (§ 266 Abs. 2 HGB):

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände;
 - II. Sachanlagen;
 - III. Finanzanlagen.
- (→ Gliederung der Bilanz).

Wolfgang Lück

Anlagevermögen, Bewertung des

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden wird festgelegt, welcher in der gesetzlichen Währung lau-

tende Betrag den → Vermögensgegenständen und den → Schulden zuzuweisen ist. Es ist zwischen zwingend vorgeschriebenen Wertansätzen (Bestimmtheit des Wertansatzes) und Bewertungswahlrechten zu unterscheiden. Die Bewertung wird auch als die Bilanzierung der Höhe nach bezeichnet.

Es gelten bei der Bewertung des Anlagevermögens Vorschriften für alle Kaufleute und ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften.

1. Vorschriften für alle Kaufleute

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind höchstens mit den → Anschaffungskosten oder → Herstellungskosten, vermindert um → Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 und 3 HGB anzusetzen (Wertobergrenze, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Die Bewertung kann für bestimmte Vermögensgegenstände mit Hilfe von Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 HGB vorgenommen werden (→ Ermittlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten, Vereinfachungsverfahren bei der).

a) Planmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan (→ Abschreibungsplan) muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB).

b) Außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Für außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gelten folgende Vorschriften:

- Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, können bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist (→ beizulegender Wert, § 253 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz HGB).

- Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren → beizulegenden Wert sind vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 253 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz HGB).
- Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig (§ 253 Abs. 4 HGB).

Ein niedrigerer Wertansatz nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 4 HGB darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (→ Beibehaltungswahlrecht, § 253 Abs. 5 HGB).

c) Steuerrechtliche Abschreibungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß

Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht (steuerrechtliche Abschreibungen, § 254 Satz 1 HGB).

2. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften haben bei der Bewertung des Anlagevermögens folgende ergänzende Vorschriften zu beachten:

- Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind nicht zulässig (§ 279 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 253 Abs. 4 HGB).
- Die außerplanmäßigen Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert dürfen, wenn es sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, nur auf Vermögensgegenstände, die Finanzanlagen sind, vorgenommen werden (§ 279 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB).
- Steuerrechtliche Abschreibungen dürfen nur insoweit vorgenommen werden, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Bilanz ergeben (→ umgekehrte Maßgeblichkeit, § 279 Abs. 2 i.V.m. § 254 HGB). Diese Vorschrift ist durch die Festschreibung der umgekehrten Maßgeblichkeit im Steuerrecht (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) gegenstandslos geworden.

Die steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen dürfen auch in der Weise vorgenommen werden, daß der Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung nach Handelsrecht

Anleihen

und der steuerrechtlich zulässigen Abschreibung in den → Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt wird (§ 281 Abs. 1 Satz 1 HGB). So mindern die steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen das Ergebnis, ohne den Wertansatz der Vermögensgegenstände zu beeinflussen.

Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder § 254 Satz 1 HGB vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben (→ Wertaufholungsgebot, § 280 Abs. 1 Satz 1). Von dieser Zuschreibung kann abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, daß der niedrigere Wertansatz auch in der Bilanz beibehalten wird (§ 280 Abs. 2 HGB). Da die Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes im Steuerrecht zulässig ist, besteht auch für Kapitalgesellschaften ein faktisches Beibehaltungswahlrecht.

Wolfgang Lück

Anleihen

Kreditaufnahme gegen Inhaberschuldverschreibungen in großem Umfang von einem weiten Publikum bei fester Verzinsung auch Rentenpapiere genannt. Besondere Schuldverschreibung = → Wandelschuldverschreibung, → Gewinnschuldverschreibungen. Auch → Pfandbriefe sind nichts anderes als Schuldverschreibungen eines → Realkreditinstituts (einer öffentlich-rechtlichen Pfandbriefanstalt oder einer privaten Hypothekenbank), deren Besonderheit darin besteht, daß sie indirekt eine hypothekarische Sicherung enthalten; die Hypothekenbank gewährt mit den Geldern, die sie durch Ausgabe der Pfandbriefe aufgenommen hat, hypothekarisch gesicherte Darlehen. Zu unterscheiden sind nach dem Aussteller der Schuldverschreibungen öffentliche Anleihen des Bundes, der Länder, der Kommunen und anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften sowie private Anleihen (Industrieobligationen) von → Kapitalgesellschaften. Die Ausgabe von

Annahme oder Ablehnung des Prüfungsauftrags

Anleihen bedarf der Genehmigung des BMW im Einvernehmen mit den zuständigen obersten Behörden der Länder (§§ 795, 808a BGB; Ges. v. 26.6.1954 BGBl. I 147) mit Ausnahmen der Anleihen des Bundes und der Länder, die sich jedoch vorher mit dem BMW ins Benehmen setzen müssen. Für den Bund gilt ferner Art. 115 GG i.V.m. §§ 18 Abs. 2 u. 3, 39 Abs. 1 BundeshaushaltsO und der ReichsschuldenO; entsprechende Bestimmungen finden sich in den Verfassungen der Länder. Für Gemeinden und Gemeindeverbände ist nach dem Kommunalrecht der einzelnen Länder die Genehmigung der Aufsichtsbehörde erforderlich. Zur Beschränkung der Kreditaufnahme zum Zwecke der Wirtschaftslenkung vgl. Stabilitätsg.

Anleihen sind auf der Passivseite der → Bilanz auszuweisen und im Anhang zu erläutern (§§ 266 Abs. 3 C Nr. 1, 285 Nr. 1, 2 HGB).

Herbert Leßmann

Annahme oder Ablehnung des Prüfungsauftrags durch den Abschlußprüfer

Die Erteilung des Prüfungsauftrags durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft und die Annahme des Prüfungsauftrags durch den Abschlußprüfer stellen zwei übereinstimmende Willenserklärungen dar, wodurch ein wirksamer Vertrag zwischen den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft und dem Abschlußprüfer zustandekommt. Die Annahme des Prüfungsauftrags ist formlos, also auch mündlich möglich, sollte aber aus Gründen der Beweisbarkeit schriftlich erfolgen.

Der Abschlußprüfer ist nicht verpflichtet, den Prüfungsauftrag anzunehmen. Vielmehr hat er zur Gewährleistung der → Prüfungsqualität gewissenhaft zu prüfen, ob er nach den gesetzlichen Vorschriften (z.B. § 319 HGB) und der Berufsauffassung einen Auftrag annehmen darf und ob er über die besonderen Kenntnisse und Erfahrungen verfügt, um den Auftrag sachgerecht durchführen zu können. Darüber hinaus ist im Rahmen einer Gesamtplanung aller Aufträge sicherzustellen, daß die übernommenen und erwarteten Aufträge in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können. Ferner sollte sich der Abschlußprüfer vor Annahme oder Fortführung eines Auftrags ein Ur-

Annahmestichprobe

teil über die Seriosität von Auftrag und Auftraggeber sowie über die mit dem Auftrag verbundenen Risiken bilden.

Lehnt der Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag ab, so hat er die Ablehnung unverzüglich zu erklären. Er hat den Schaden zu ersetzen, der aus einer schuldhaften Verzögerung dieser Erklärung entsteht.

Wolfgang Lück

Annahmestichprobe

Mit der Annahmestichprobe (auch: Annahmetest oder Annahmeprüfung) wird untersucht (→ Testen, statistisches), ob der Fehleranteil eines Prüffeldes tolerabel ist. Die Höchstfehlerzahl, bei deren Beobachtung in der Stichprobe noch auf ein Prüffeld mit tolerablem Fehleranteil geschlossen werden kann, ist die Annahmezahl. Ein Spezialfall der Annahmestichprobe ist die → Entdeckungstichprobe, ein anderer der → Sequentialtest. Bisweilen faßt man den Begriff der Annahmestichprobe weiter und versteht hierunter nicht nur Tests von Fehleranteilen, sondern auch andere Tests, z.B. von Mittelwerten oder Gesamtwerten.

Reinhold Hömberg

Annahmezahl

→ Annahmestichprobe

Anrechnungsmethode

1. Im *nationalen Steuerrecht* formaltechnische (buchhalterische) Anrechnung von Vorauszahlungen (durch den Steuerpflichtigen) und Steuerabzügen (durch Dritte für Rechnung des Schuldners, z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) auf die zu veranlagende Steuer. Sind Vorauszahlungen und Steuerabzüge höher als die festzusetzende Steuer, erfolgt Erstattung.

2. Im *internationalen Steuerrecht* materiell zur Ausschaltung oder wenigstens Einschränkung einer Doppelbesteuerung. Geregelt durch innerstaatliches Steuerrecht, z.B. § 34c EStG (Einkommensteuergesetz), § 26 KStG (Körperschaftsteuergesetz), oder durch Doppelbesteuerungsabkommen. Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt grundsätzlich nur bis zur Höhe der im betreffenden Veranlagungszeitraum entstehenden deutschen anteiligen Steuerbelastung (Einzelheiten vgl. §§ 68a-68c EStDV), keine Erstattung und kein Ausgabenab-

Anschaffungskosten

zug übersteigender Beträge anrechnungsfähiger ausländischer Steuern. Alternativ auf Antrag statt Anrechnung Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

Karl Kurz

Anrechnungsverfahren

Dient zur Reduzierung einer Mehrfachbelastung auf einfache Steuerbelastung. Verwirklicht im KStG (Körperschaftsteuergesetz) 1977 für Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften und anderen in § 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG (Einkommensteuergesetz) aufgezählten Körperschaften. Die auf einen einheitlichen proportionalen Steuersatz umgestellte Körperschaftsteuerbelastung der Ausschüttungen wird beim Ausschüttungsempfänger den steuerpflichtigen Einkünften hinzugerechnet (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und ferner auf dessen Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Bei übersteigenden Anrechnungsbeträgen erfolgt Steuererstattung oder Vergütung nach §§ 36b ff. EStG. Einschränkungen und Besonderheiten bei beschränkt Steuerpflichtigen vgl. §§ 51, 52 KStG und § 36c EStG. Das Anrechnungsverfahren wird auch auf die der Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung unterworfenen Auszahlungen bei Liquidationen angewendet.

Karl Kurz

Anschaffungskosten

§ 255 Abs. 1 HGB bezeichnet als Anschaffungskosten „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“

Die Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes setzen sich nicht nur aus dem *Anschaffungspreis* (Rechnungspreis), sondern auch aus allen *Nebenkosten* zusammen, die mit der Beschaffung im Zusammenhang stehen, bis die Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes erreicht ist.

Die Anschaffungskosten sind ein Vergangenheitswert. Nur im Moment der Anschaffung sind die gleich den Wiederbeschaffungskosten bzw. dem Tageswert (→ Börsenpreis oder → Marktpreis). Durch Wertminderungen oder Preisänderungen

im Laufe der Zeit entsprechen die tatsächlichen Werte der Vermögensgegenstände gewöhnlich nicht mehr ihren Anschaffungskosten. Soweit Wertminderungen durch planmäßige Abschreibungen erfaßt werden und die Anschaffungskosten mindern, spricht man von fortgeführten Anschaffungskosten bzw. *Anschaffungsnebenkosten* gehören insbesondere Aufwendungen für Transport und Transportversicherung des beschafften Vermögensgegenstandes, für Aufstellung und Montage, z.B. den Bau von Fundamenten für Maschinen, ferner für Gebühren für die Beurkundung von Kaufverträgen (insbes. bei Grundstücken), für Provisionen und Vermittlergebühren, für Steuern (z.B. Grunderwerbsteuer), Zölle und sonstige Abgaben, kurz formuliert, alle Aufwendungen, die erforderlich sind, um den erworbenen Vermögensgegenstand in Dienst zu stellen (Maschinen), bzw. wenn er zur Weiterverarbeitung (→ Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) oder zum Verkauf (Waren) bestimmt ist, auf Lager zu nehmen.

Der Zweck der Einbeziehung der Nebenkosten in die Anschaffungskosten ist die *periodenrichtige Verteilung des Aufwandes*. Die Anschaffungsnebenkosten werden ebenso wie der Anschaffungspreis bei Gütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mittels der → Abschreibung über die Jahre der Gesamtnutzung verteilt, damit verhindert wird, daß der Gewinn einer Wirtschaftspraxisperiode besonders stark reduziert wird, wenn die Nebenkosten im Jahre der Anschaffung voll als Aufwand in der Erfolgsrechnung verrechnet wurden.

In der Handels- und → *Steuerbilanz* besteht eine Aktivierungspflicht für die Nebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, Abschn. 32a Abs. 1 Satz 2 EStR).

Günter Wöhe

Anschaffungswertprinzip

Das Anschaffungswertprinzip besagt, daß die → Anschaffungskosten eines → Vermögensgegenstandes bei abnutzbaren Anlagegütern vermindert um planmäßige → Abschreibungen auch dann nicht überschritten werden dürfen, wenn sein Wert (bzw. seine Wiederbeschaffungskosten) über die Anschaffungskosten gestiegen ist. Diese bilden die obere Grenze der → Bewertung.

Das in der → Handelsbilanz und → Steuerbilanz vorgeschriebene Anschaffungswertprinzip verhindert einerseits den Ausweis und damit die Besteuerung und Ausschüttung von Wertsteigerungen (Gewinnen), die noch nicht durch Umsatz realisiert sind (→ Realisationsprinzip), es führt andererseits, da die planmäßigen Abschreibungen von den Anschaffungskosten und auch in Zeiten steigender Preise nicht von den Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen sind, lediglich zur nominellen → *Kapitalerhaltung*, jedoch nicht zur → Substanzerhaltung.

Aufgrund der Beachtung des Anschaffungswertprinzips ergibt sich der Gewinn als Differenz zwischen den → Umsatzerlösen und den zur Erzielung dieser Erlöse eingesetzten und zu Anschaffungskosten bewerteten Produktionsfaktoren (Aufwendungen). Bei gestiegenen Wiederbeschaffungskosten enthält dieser nominelle Gewinn Beträge, die zur Wiederbeschaffung der verbrauchten Produktionsfaktoren erforderlich wären, d.h., der Gewinn ist teils „echter“ *Umsatzgewinn*, teils *Preissteigerungsgewinn* (→ Scheingewinn).

Dieser Nachteil des Anschaffungswertprinzips kann nur durch eine entsprechende *Rücklagenpolitik* (→ Rücklagen) ausgeglichen oder vermindert werden. Zur Substanzerhaltung benötigte Teile des Nominalgewinns sollten nicht ausgeschüttet werden. Da auf Rücklagekonten überführte Gewinne zuvor besteuert werden, kann bei starker Preissteigerung und hoher Gewinnbesteuerung der Fall eintreten, daß der nach Steuer verbleibende Nominalgewinn auch dann zur Substanzerhaltung nicht ausreicht, wenn keine Gewinnausschüttungen erfolgen.

Die häufig geforderte Freilassung der Preissteigerungsgewinne von der Besteuerung würde gegen die *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* verstoßen, solange bei allen anderen Einkunftsarten (z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) die Nominalgewinne besteuert werden.

Günter Wöhe

Anstalt des öffentlichen Rechts

ist ein Bestand von sächlichen und persönlichen Mitteln, die in der Hand eines Trägers öffentlicher Verwaltung dazu bestimmt sind, einem besonderen öffentlichen Zweck zu dienen (Otto Meyer).

Dieser öffentliche Zweck wird durch den Träger der Anstalt i.d.R. durch einen sog. Widmungsakt bestimmt. Primär besteht der Zweck einer jeden öffentlichen Anstalt darin, Leistungen für den Bürger oder sonstige außerhalb der Verwaltung stehende Personen aufgrund eines Benutzungsverhältnisses zu erbringen. Es werden nicht lediglich wie bei der öffentlich-rechtlichen Körperschaft Leistungen für Mitglieder erbracht. Die öffentliche Anstalt besitzt keine Mitglieder, sondern nur Benutzer. Die im Rahmen der Anstalt erscheinenden Personen sind entweder die Bediensteten der Anstalt, die für die Wahrnehmung der Anstaltsaufgaben zu sorgen haben oder die Anstaltsbenutzer, die die Leistungen in Anspruch nehmen. Sie bilden als von außen kommende Dritte das die öffentliche Anstalt prägende Element.

Die Benutzung ist i.d.R. freiwillig, kann aber gesetzlich zwingend vorgeschrieben sein. Dieses Benutzungsverhältnis zwischen Anstalt und Benutzer kann im Gegensatz zur inneren Struktur und dem Verhältnis zu dem Anstaltsträger auch privatrechtlich ausgestattet sein. Die Öffentlich-rechtliche Form ist nicht zwingend vorgeschrieben, obwohl die Anstalt eine öffentlich-rechtliche Organisation ist und mit hoheitlichen Mitteln tätig werden kann. Jedoch darf die Verwaltung sich nicht durch die privatrechtliche Ausgestaltung ihren originären öffentlichen Bindungen, z.B. der Geltung der Grundrechte entziehen.

Die Eingliederung dieser Anstalten in die Staatsverwaltung ist von der Art der Anstalt abhängig.

a) Die nichtrechtsfähige Anstalt ist keine juristische Person und nur organisatorisch selbständig. Rechtlich stellt sie einen Teil eines anderen Verwaltungsträgers dar. Zu diesem Anstaltstyp gehören z.B. Schulen, Krankenhäuser, Friedhöfe, Museen.

b) Selbständiger sind die sog. teilrechtsfähigen Anstalten, wie z.B. bisher die Bundesbahn (Bundesbahn war bis 31.12.1993 nicht rechtsfähiges Sondervermögen des Bundes. Am 1.1.1994 wurde die Deutsche Bahn AG gegründet). Sie besitzen nur in bestimmten Beziehungen, insbesondere im Verhältnis zu Dritten, Rechtsfähigkeit und sind daher nur insoweit selbständig. Im übrigen stellen sie wie die nichtrechtsfähigen Anstalten ei-

nen Teil eines anderen Verwaltungsträgers dar.

c) Im Gegensatz zu den nichtrechtsfähigen Anstalten stehen die rechtsfähigen Anstalten, z.B. Bundesanstalt für Arbeit, die Rundfunk- und Fernsehanstalten, und seit neuesten die Bundespost (Gesetz über die Errichtung der Post und Telekommunikation = Art. 1 des Postneuordnungsgesetzes vom 14.9.1994, BGBI. I S. 2325). Sie sind juristische Personen des öffentlichen Rechts und als selbständige Einrichtung berechtigt und verpflichtet, die ihr obliegenden Aufgaben eigenverantwortlich auszuführen. Sie sind selbst Zuordnungsobjekt von Rechten und Pflichten und haften selbst für ihre Verbindlichkeiten. Maßgeblich für die Einrichtung einer derartigen selbständigen Einheit der mittelbaren Staatsverwaltung ist das Prinzip der Dezentralisation, d.h. die Verlagerung von staatlichen Aufgaben auf selbständige Verwaltungsträger zur Entlastung der Staatsverwaltung.

Diese öffentlichen Anstalten sind in der Form der bundes- und landesmittelbaren Anstalt in das Finanz- und Haushaltsrecht des Bundes und der Länder eingebunden. Auch in das Steuerrecht hat der Begriff der Anstalt des öffentlichen Rechts Eingang gefunden. So findet sich z.B. dieser Begriff insbesondere bei der Umschreibung der subjektiven und objektiven Steuerpflichten und des Steuertarifs im besonderen Verwaltungsrecht.

Olaf Werner

Anteile Dritter

Auch dann, wenn der Konzern nicht alle Anteile an Konzernunternehmen hält und somit Minderheiten an den Tochterunternehmen beteiligt sind, werden aus den Bilanzen der Tochterunternehmen die Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten usw. in voller Höhe in die Konzernbilanz übernommen. Es ist aber gem. § 307 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Konzernbilanz „für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen“. Diese Konsolidierungstechnik wird auch als Vollkonsolidierung mit Minderheitenausweis bezeichnet.

Anteile in Fremdbesitz

Somit wird – auf eine Kurzformel gebracht – das auf Minderheiten entfallende Kapital in einen eigenen Ausgleichsposten eingestellt. Dieser Ausgleichsposten wird nicht wie bei der Ermittlung der Kapitalaufrechnungsdifferenz im Rahmen der angelsächsischen Methode nach den Verhältnissen zum jeweiligen Stichtag des zu erstellenden Konzernabschlusses bemessen. Der Ausgleichsposten für Minderheitenanteile enthält somit auch den während der Konzernzugehörigkeit gebildeten und auf Minderheiten entfallenden Teil der → Rücklagen. Das heißt gleichzeitig, daß auch bei der reinen angelsächsischen Methode der Kapitalkonsolidierung (→ Kapitalkonsolidierung, angelsächsische) nicht der vom Konzern insgesamt erwirtschaftete und in Rücklagen eingestellte Gewinn erkennbar ist. Vielmehr wird lediglich der Anteil gezeigt, der auf den Konzern als solchen entfällt.

Karlheinz Küting/Horst Zündorf

Anteile in Fremdbesitz

→ Anteile Dritter

Antizipative Posten

Aktive und passive Posten der Bilanz für Erträge bzw. Aufwendungen vor dem Abschlußstichtag, die erst nach dem Abschlußstichtag zu Einnahmen bzw. zu Ausgaben führen. Antizipative Posten sind in der Bilanz als sonstige Forderungen bzw. als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen. Ein Ausweis als → Rechnungsabgrenzungsposten ist seit dem AktG 1965 unzulässig. Der Begriff entstammt dem lat. *anticipare* = vorwegnehmen.

Wolfgang Lück

Anwesenheit des Abschlußprüfers bei der Inventur

→ Prüfungshandlung bei der Prüfung der → Vorräte mit dem Ziel, sich durch eigene Beobachtungen und ggf. stichprobenweise Nachprüfungen vom Vorhandensein und der Beschaffenheit der im → Jahresabschluß ausgewiesenen Vorräte und von der ordnungsgemäßen Handhabung des Aufnahmeverfahrens zu überzeugen. Sie ist Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen (→ FG 1/88) und danach erforderlich, wenn die Vorräte absolut oder relativ (zur Bilanzsumme, zum

Approximationsregeln

Eigenkapital, zu den Umsatzerlösen, zum Ergebnis o.a.) von Bedeutung sind. Eine sachliche und zeitliche Beschränkung der Beobachtung und Nachprüfung ist zulässig und geboten; dabei kommen als Auswahlkriterien insbesondere die internen Kontrollen, denen die Vorräte unterliegen, das Fehlerrisiko und die Möglichkeiten, Aufnahmefehler feststellen zu können, in Betracht.

Wolf Gelhausen

AO

→ Abgabenordnung (AO)

APB

→ Accounting Principles Board (APB)

Aperiodische Prüfungen

Als aperiodische Prüfungen bezeichnet man alle Prüfungen, die nicht in regelmäßigen Zeitabständen stattfinden. Aperiodische Prüfungen werden zu besonderen Anlässen durchgeführt und knüpfen nicht an vorhergehende Prüfungen an. Nach ihrer rechtlichen Grundlage lassen sich gesetzlich vorgeschriebene (→ Pflichtprüfungen, aperiodische), gesetzlich vorgesehene, vertraglich vereinbarte und freiwillige aperiodische Prüfungen unterscheiden. Eine wichtige Gruppe stellen die → Sonderprüfungen dar, die von externen Prüfungsorganen durchgeführt werden.

Jochen Sigloch

Approximationsregeln

Im Rechnungs- bzw. Revisionswesen werden Wahrscheinlichkeitsverteilungen vor allem zur Stichprobeninventur (gem. § 241 Abs. 1 HGB) oder zur Stichprobenprüfung (vgl. Stellungnahme HFA 1/1988) verwendet. Zur Bestimmung der hierzu notwendigen Stichprobenumfänge und Konfidenzintervalle benötigt man insbesondere die Quantile (d.s. die Werte der Umkehrfunktion einer → Verteilungsfunktion in Abhängigkeit von einem vorzugebenden Vertrauens- bzw. Risikograd). Da die numerische Bestimmung der Quantile gerade für jene Verteilungen aufwendig ist, die sich zur statistischen Analyse am besten eignen, greift man zu ihrer näherungsweise Bestimmung häufig auf andere Verteilungen zurück, die numerisch besser zu handhaben bzw. leichter zu tabellieren sind. Das Schaubild (s. nächste Seite) von Bleymüller/Gehlert/Gülcher beschreibt die Vor-

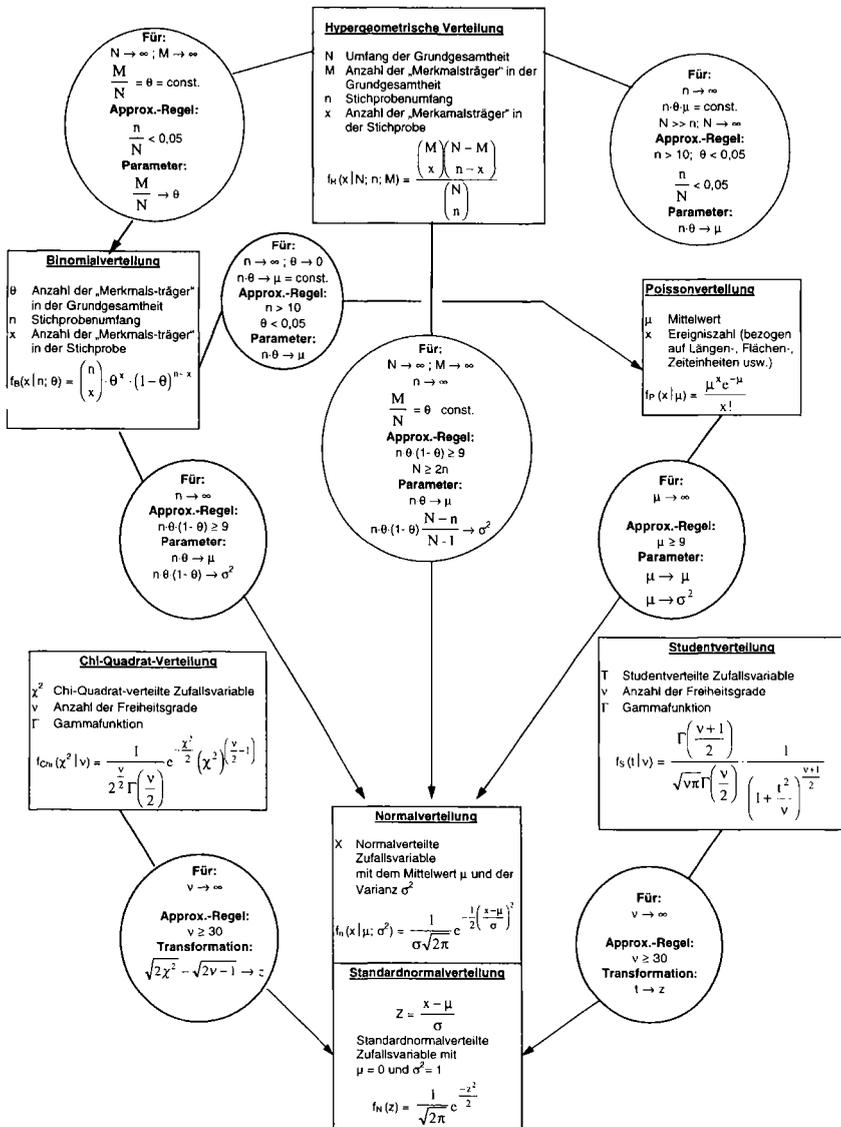


Schaubild: Approximationsregeln

aussetzungen, die erfüllt sein sollten, um bei einer näherungsweise Auswertung einer Wahrscheinlichkeitsverteilung durch eine andere eine allgemein anerkannte Approximationsgüte zu erreichen.

Ludwig Mochty

ARB

→ Accounting Research Bulletin (ARB)

Arbeitnehmeraktien (Belegschaftsaktien)

Aktien (→ 4 Aktienarten), die als Mittel betrieblicher Sozialpolitik (Verringerung sozialer Konflikte zwischen Arbeitgeber

und -nehmer), aus ökonomischen (Produktivitätsanstieg als Folge gestiegenen Rentabilitätsinteresses) und politischen Gründen (Abbau der ungleichen Eigentumsverteilung an Produktionsmitteln mittels Arbeitnehmereigentums) von der → Aktiengesellschaft an ihre Arbeitnehmer ausgegeben werden. Statt Aktien können auch → Genußrechte in Betracht kommen.

Für die Ausgabe von Arbeitnehmeraktien stehen drei Wege offen:

a) Die Gesellschaft kann zu diesem Zweck eigene Aktien (→ Aktienarten) erwerben, was nach § 71 Abs. 1 Nr. 2 AktG ausnahmsweise zulässig ist, wenn die Aktien den Arbeitnehmern angeboten werden sollen. Die Aktien dürfen nach ihrem Gesamtnennbetrag 10% des → Grundkapitals nicht übersteigen (§ 71 Abs. 2 AktG) und müssen binnen Jahresfrist an die Arbeitnehmer ausgegeben werden (§ 71 Abs. 3 AktG), ferner dort weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen (z.B. Rücklagenbildung nach § 272 Abs. 4 HGB). Steuerliche Begünstigung nach § 8 KapErhStG.

b) Nach § 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG kann eine bedingte → *Kapitalerhöhung* zum Bezug neuer Aktien gegen Einlage jener Geldforderungen beschlossen werden, welche den Arbeitnehmern aus einer ihnen von der Gesellschaft eingeräumten Gewinnbeteiligung zustehen.

c) Beim *genehmigten* Kapital können die neuen Aktien unter Ausschluß des Bezugsrechts der Aktionäre an die Arbeitnehmer der Gesellschaft ausgegeben werden (§ 202 Abs. 4 AktG). Dabei entspricht es der sozialpolitischen Intention des Gesetzes, daß den Arbeitnehmern günstigere Bedingungen gewährt werden können als anderen Erwerbem (vgl. § 204 Abs. 1 AktG); § 204 Abs. 3 AktG läßt sogar eine Gratisausgabe zu, wenn die Einlage aus dem Teil des Jahresüberschusses gedeckt wird, den Vorstand und Aufsichtsrat gem. § 58 Abs. 2 AktG in Gewinnrücklagen einstellen könnten.

Herbert Leßmann

Arbeitsdirektor

Nach dem Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie vom 21.5.1951, BGBl. I 347 (sog. Montan-Mit-

bestimmungsG) und dem sog. Mitbestimmungsergänzungsgesetz vom 7.8.1956, BGBl. I 707, für die Holding-Gesellschaften der Montanindustrie muß der → Aufsichtsrat (AR) von Montanunternehmen, die in der Rechtsform der → Aktiengesellschaft (AG) oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung (→ GmbH) betrieben werden und i.d.R. mehr als 1000 Arbeitnehmer beschäftigen oder (in den alten Bundesländern ohne das Saarland als Anwendungsbereich des Gesetzes Nr. 27 AHK) die Einheitsgesellschaften i.S. des Gesetzes Nr. 27 der Alliierten Hohen Kommission vom 16.5.1950 sind, einen Arbeitsdirektor zum gleichberechtigten Mitglied des Vorstands der Gesellschaft bestellen (§§ 1, 13 MitbestG). Der Arbeitsdirektor kann dabei nicht gegen die Stimmen der Mehrheit der Arbeitnehmervertreter im AR bestellt oder abberufen werden. Nach den Geschäftsordnungen der Vorstände ist der Arbeitsdirektor insbesondere zuständig für Personal- und Sozialfragen, hat seine Aufgaben aber im engsten Einvernehmen mit dem Gesamtorgan auszuüben, kann also ggfls. von der Mehrheit der übrigen Vorstandsmitglieder überstimmt werden (vgl. auch §§ 76 Abs. 2 S. 3, 84 Abs. 4, 265 Abs. 6 AktG). Nach dem → Mitbestimmungsgesetz vom 4.5.1976, BGBl. I 1153, das Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit betrifft, die nicht dem Montan-MitbestimmungsG unterliegen und i.d.R. mehr als 2000 Arbeitnehmer beschäftigen, ist eine Mitbestimmung der Arbeitnehmer im Vorstand dagegen nicht vorgesehen. Bei der Bestellung oder Abberufung des Arbeitsdirektors nach §§ 33, 31 MitbestG i. Verb. mit § 84 AktG werden die Stimmen der Arbeitnehmervertreter nicht gesondert gezählt.

Claus Scholl

Arbeitsgemeinschaft (ARGE)

Als Arbeitsgemeinschaft bezeichnet man den Zusammenschluß rechtlich selbständiger Unternehmen zur Erbringung einer einzigen Werkleistung oder einer begrenzten Zahl von Werkleistungen. Es handelt sich um eine Gelegenheitsgesellschaft, die in der Form der → Gesellschaft bürgerlichen Rechts organisiert ist. Besonders verbreitet ist sie in der Bauwirtschaft, wenn ein Unternehmer zur Erbringung einer größeren Bauleistung allein nicht in der Lage ist. Für diesen Be-

reich hat der Hauptverband der Deutschen Bauindustrie einen „ARGE-Mustervertrag“ entwickelt.

Wenn die Arbeitsgemeinschaft auf die Ausführung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrages beschränkt ist, der innerhalb von 3 Jahren erfüllt ist, findet keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung statt (§ 180 Abs. 4 AO), eine einheitliche Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes (§ 98 BewG) und die Gewerbesteuerpflicht (§ 2 a GewStG) entfallen.

Olaf Werner

Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen

„(1) Zur Behandlung von Fragen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens, die gemeinsame Belange der Wirtschaft und der Berufe der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer berühren, bilden der Deutsche Industrie- und Handelstag und die Wirtschaftsprüferkammer eine nicht rechtsfähige Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen (Arbeitsgemeinschaft) mit gemeinsamer Geschäftsstelle.

(2) Die Arbeitsgemeinschaft gibt sich ihre Satzung selbst“ (§ 65 WPO).

Die Arbeitsgemeinschaft besteht satzungsgemäß aus je 4 Vertretern des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes und der Wirtschaft. Ein Vertreter des Bundesministeriums für Wirtschaft ist ständiger Gast bei den Sitzungen der Arbeitsgemeinschaft. Die Geschäftsführung liegt beim Deutschen Industrie- und Handelstag, Bonn.

Wolfgang Lück

Arbeitskreise

Während sich der → Hauptfachausschuß des → Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit Fachfragen grundsätzlicher Art befaßt und die → Fachausschüsse Fragen und Probleme besonderer Fachgebiete behandeln, werden vom IDW bei Bedarf und meist zur Behandlung einmaliger Aufgaben Arbeitskreise gebildet, die nach Auftrags erledigung automatisch aufgelöst werden.

Wolfgang Lück

Arbeitspapiere

Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnisse finden bei der Abschlußprüfung

ihren Niederschlag im → Bestätigungsvermerk, im → Prüfungsbericht und in den Arbeitspapieren. Der Abschlußprüfer muß in der Lage sein, aus Prüfungsbericht und Arbeitspapieren den Nachweis sorgfältiger Planung und Prüfungsdurchführung zu führen und seine Prüfungsergebnisse und Angaben im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk zu belegen. Dabei sind die vorgenommenen Prüfungshandlungen nach Art, Umfang und Ergebnis in den Arbeitspapieren festzuhalten, soweit diese nicht aus dem Prüfungsbericht ersichtlich sind. Zu den Arbeitspapieren gehören sowohl die Notizen, die sich der Prüfer bei der Durchführung seiner Arbeiten gemacht hat, als auch Aufstellungen und Kopien von Unterlagen, die das geprüfte Unternehmen dem Prüfer zur Verfügung gestellt hat.

Arbeitspapiere können in Form von Formularen (auch elektronisch) geführt werden, die für bestimmte Prüfungsgebiete entworfen und vom Prüfer ausgefüllt werden. Arbeitspapiere sind zweckmäßigerweise nach Prüfungsgebieten, nach den Posten der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und des Anhangs zu ordnen. Arbeitspapiere dienen der Dokumentation und dem Nachweis der sachgerechten Auswahl der Prüfungshandlungen und der ordnungsgemäßen Durchführung der Prüfung sowie der angemessenen Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen bei der Urteilsbildung. Sie sind ferner eine wichtige Unterlage für die Berichtskritik und die Nachschau zur Gewährleistung der Prüfungsqualität. Mit ihrer Hilfe muß es möglich sein, eine von einem Prüfungsgehilfen begonnene Prüfung, z.B. im Krankheitsfall, durch einen anderen fortsetzen zu lassen, ohne daß die vom ersten Prüfungsgehilfen geprüften Gebiete nochmals einer Prüfung unterzogen werden müssen. Arbeitspapiere sind auch Grundlage für eine Weiterverfolgung von Prüfungsfeststellungen im nächsten Jahr.

Arbeitspapiere, die für Prüfungen in den Folgejahren von Bedeutung sind, werden meist in einer → Dauerakte zusammengefaßt (siehe auch HFA 2/1981). Arbeitspapiere gehören nicht zu den nach der WPS (§ 51b Abs. 2 und 3) herausgabepflichtigen Handakten.

Norbert Pfitzer

Arbeitstagung des IDW

Seit 1958 in der Regel jährlich stattfindende mehrtägige → Fachveranstaltung des → Instituts der Wirtschaftsprüfer in Baden-Baden zur Fortbildung seiner Mitglieder und deren fachlich qualifizierter Mitarbeiter. Im Anschluß an eine halbtägige Plenarveranstaltung mit Vorträgen zu aktuellen Einzelthemen, die i.d.R. in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ veröffentlicht werden, diskutieren die Teilnehmer aktuelle Fragen aus der nationalen und internationalen Facharbeit des Instituts. In Form eines intensiven Meinungs- und Erfahrungsaustausches werden neben in der Diskussion befindlichen Verlautbarungsentwürfen oder aktuell verabschiedeten Stellungnahmen auch branchenspezifische Sonderthemen behandelt. Die Ausspracheergebnisse der verschiedenen Arbeitsgruppen werden anschließend in einem Bericht zusammengefaßt, der den Teilnehmern zugesandt wird und allen Mitgliedern des IDW zur Verfügung steht. Diese Ausspracheergebnisse sind indessen keine Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer, da sie nicht von einem dafür zuständigen Fachausschuß des IDW verabschiedet worden sind.

Horst Kaminski/Klaus-Peter Naumann

Arbitriumwert

Als Arbitriumwert, Schieds- oder Vermittlungswert wird in der Unternehmensbewertungslehre das Ergebnis einer → Unternehmensbewertung bezeichnet, das eine Einigung zwischen Käufer und Verkäufer (Mehrheits- und Minderheitsgesellschafter, Fusionspartner usw.) über die Bedingungen der Eigentumsänderung der zu bewertenden Unternehmung erleichtern oder bewirken soll.

Der Arbitriumwert ist dementsprechend ein von einem unparteiischen Gutachter (Vermittler) als Bewerter vorgeschlagener Einigungswert, der aufgrund der ihm bekannten Informationen für die beteiligten Parteien als annehmbar gilt. Als ein solcher Einigungswert nennt er die Bedingungen, auf deren Basis eine Konfliktlösung zwischen den Parteien für möglich gehalten wird. Der Arbitriumwert ist als ein Kompromiß aufzufassen, der für die Parteien zumutbar ist und die Interessen der beteiligten Parteien angemessen wahrt.

Grundsätzlich zumutbar sind Unternehmenswerte, die mit rationalem Handeln der beteiligten Parteien vereinbar sind. Für den Fall, daß nur die Höhe des Preises für eine Lösung des Konflikts relevant ist, muß der Arbitriumwert zwischen dem niedrigeren, mindestens zu fordernden Preis aus Verkäufersicht (Entscheidungswert des Verkäufers) und dem höheren, maximal zahlbaren Preis aus Käufersicht (Entscheidungswert des Käufers) liegen, damit er als zumutbar gelten kann (Grundsatz der Rationalität des Handelns). Mit Hilfe dieses Grundsatzes ist es möglich, den Bereich der für den Arbitriumwert in Frage kommenden Unternehmenswerte einzugrenzen.

Wenn mehrere Werte als zumutbar gelten können, ist es erforderlich, mit Hilfe des Grundsatzes der parteienbezogenen Angemessenheit diejenige Konfliktlösung als Arbitriumwert auszuwählen, die den Vorstellungen der konfligierenden Parteien hinsichtlich einer fairen Übereinkunft am besten entspricht.

Im Rahmen der Arbitriumwert-Bestimmungen kann unter bestimmten Voraussetzungen auch auf die traditionellen Kombinationsverfahren der Unternehmensbewertung zurückgegriffen werden, die dabei als Konkretisierungen des Grundsatzes der parteienbezogenen Angemessenheit zu verstehen sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich die Parteien darauf verständigt haben, auf der Basis eines bestimmten Verfahrens eine Einigung herbeizuführen.

Manfred J. Matschke

Argumentationswert

Der Argumentationswert ist das Ergebnis einer → Unternehmensbewertung im Sinne der Argumentationsfunktion. Er ist ein parteiischer Wert und dient der Beeinflussung des Verhandlungspartners. Aus dem Sinn der mit Hilfe des Argumentationswerts angestrebten Beeinflussung, ein für die ihn verwendende Partei günstiges Verhandlungsergebnis zu erreichen, folgt, daß ein Argumentationswert ohne die Kenntnis des Entscheidungswertes dieser Partei nicht sinnvoll abgeleitet werden kann. Denn der Entscheidungswert erlaubt einer Partei erst eine Aussage, welche möglichen Verhandlungsergebnisse mit rationaler Handlungsweise vereinbar und aus der Sicht der Partei mittels eines Argumentationswerts

anzustreben sind. In Verhandlungsprozesse werden in aller Regel eine Vielzahl von Argumentationswerten oder deren Komponenten eingeführt. Wichtig ist, daß solche Argumentationshilfen für die Gegenseite glaubwürdig und aus der Sicht des Anwenders zweckgerecht sind. Argumentationswerte sind als komplexe Kommunikationsinstrumente anzusehen. Die theoretische Durchdringung dessen, was erfolgreiches Argumentieren ausmacht, ist noch nicht sehr weit fortgeschritten.

Manfred J. Matschke

Arithmetisches Mittel

→ Mittel, arithmetisches

Arrest / einstweilige Verfügung

Da im allgemeinen Klageverfahren der Gläubiger erst nach längerer Zeit einen vollstreckbaren Titel erhält und die Zwangsvollstreckung betreiben kann, besteht die Gefahr, daß bis zur Einleitung der Zwangsvollstreckung der Schuldner sich der Verpflichtung entzieht und dem Gläubiger sein Vollstreckungstitel nichts mehr nutzt. Deswegen ist mit dem Arrest und der einstweiligen Verfügung die Möglichkeit einer vorläufigen Sicherung des Gläubigers bereits vor Beendigung des Klageverfahrens gegeben. Arrest und einstweilige Verfügung dienen entsprechend nicht der endgültigen Befriedigung, sondern nur der Sicherung bis zum vollstreckbaren Titel, sie sind vor einem Hauptprozeß möglich. Das Arrestverfahren ist eine eigene Verfahrensart und dient der einstweiligen Sicherung gefährdeter Rechte (Rechtsverhältnisse) durch Arrest (Sicherung des Zugriffs, z.B. Verkauf der geliehenen Sache) oder einstweilige Verfügung (z.B. Unterlassen einer Behauptung) aufgrund bloßer Behauptung und ohne Feststellung des sicherungsbedürftigen Rechtes.

1. Der Arrest (§§ 916-934 ZPO) bezweckt die Sicherung der Zwangsvollstreckung wegen einer Geldforderung. Man unterscheidet den persönlichen und den dinglichen Arrest. Der dingliche Arrest (§ 917 ZPO) wird durch Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners vollzogen (§ 928 ZPO). Der persönliche Arrest (§ 918 ZPO) erfolgt durch Beschränkung der persönlichen Freiheit (Haft, Meldepflicht, Hausarrest, Wegnahme des Reisepasses oder Auslandsvisum,

nicht aber der Ausweispapiere). Der persönliche Arrest ist subsidiär gegenüber dem dinglichen Arrest. Er darf nur verhängt werden, wenn die erforderliche Sicherung des Gläubigers nicht durch dinglichen Arrest erreicht werden kann. Voraussetzung des Arrests ist das Vorliegen eines Arrestgrundes als Besorgnis, daß ohne Arrest die Zwangsvollstreckung des späteren Urteils vereitelt oder erschwert wird. Die Einleitung des Arrestverfahrens setzt einen Antrag des Gläubigers (Arrestgesuch, § 920 ZPO) voraus. Das Arrestgesuch geht an das Amtsgericht oder an das Gericht der später zu behandelnden Hauptsache. Es genügt Glaubhaftmachung durch den Arreststeller (zumeist durch eidesstattliche Versicherung, § 294 ZPO).

2. Einstweilige Verfügung (§§ 935-945 ZPO): Dient der Sicherung der Zwangsvollstreckung wegen eines Anspruches, der keine Geldforderung beinhaltet und bei Gefahr der wesentlichen Vereitelung oder Erschwerung einer Durchsetzung dieses Anspruches, ferner der vorläufigen Regelung eines Zustandes, soweit sie zur Abwendung wesentlicher Nachteile oder zur Verhinderung drohender Gewalt notwendig ist und ferner der vorläufigen Befriedigung, wenn der Antragsteller auf Bezüge dringend angewiesen ist. Es gelten für die einstweilige Verfügung die Vorschriften über den Arrest entsprechend. Erweist sich die Verfügung (oder der Arrest) von Anfang an als ungerechtfertigt, besteht eine Schadensersatzpflicht des Erwirkers ohne Rücksicht auf Verschulden (Gefährdungshaftung). Eine solche Schadensersatzpflicht besteht auch bei Nichtbefolgen der Klageanordnung (§ 945 ZPO).

Olaf Werner

ASB

→ Auditing Standards Board (ASB)

Assistenten des Wirtschaftsprüfers

→ Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers

Assoziiertes Unternehmen

Ein nicht in einen Konzernabschluß einbezogenes Unternehmen, an dem ein in den Konzernabschluß einbezogenes Unternehmen nach § 271 Abs. 1 HGB beteiligt ist und einen maßgeblichen Einfluß auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt (§ 311 Abs. 1 S. 1 HGB). Ein maß-

geblicher Einfluß wird widerlegbar vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens 20% der Stimmrechte der Gesellschafter innehat (§ 311 Abs. 1 S. 2 HGB).

Die Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen; die Beteiligung ist unter Anwendung der Equity-Methode zu bewerten

Wolfgang Lück/Norbert Schönbrunn

Audit Committee

Audit Committees bestehen bei zahlreichen großen Kapitalgesellschaften (Corporations) in den USA. Das Audit Committee ist ein ständiger Ausschuß des Board of Directors, der in der Regel mit drei bis fünf Mitgliedern des Board of Directors, die keine Geschäftsführungsbefugnis haben, besetzt ist.

Zu den regelmäßig wahrzunehmenden Aufgaben des Audit Committee gehören

- die Wahl bzw. Nominierung des Abschlußprüfers und die Festlegung der Prüfungsgebühren,
- die Besprechung des Umfangs und der Schwerpunkte der Prüfung,
- die Erörterung des Internen Überwachungssystems und
- die Diskussion des Jahresabschlusses und der Ergebnisse der Jahresabschlußprüfung.

Die Übertragung weiterer Aufgaben auf das Audit Committee hängt u.a. von der Größe und der Komplexität des Unternehmens, von der Kompetenz seiner Direktoren, von den Aufgabenbereichen anderer Ausschüsse und von den Branchenbesonderheiten ab. Es werden zunehmend folgende zusätzlichen Aufgaben diskutiert:

- Durchsicht der Zwischenabschlüsse.
- Bewertung der Organisation und Qualifikation der Internen Revision.
- Besprechung der durch die Interne Revision vorgenommenen Prüfungsplanung und der durchgeführten Prüfungen.
- Diskussion der von der Internen Revision erzielten Prüfungsergebnisse.

Die Effektivität des Audit Committee bei der Erfüllung dieser Aufgaben hängt davon ab, inwieweit die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Wahrung der Unabhängigkeit des Audit Committee in allen Beziehungen zum Management.
- Wahrung der Unabhängigkeit des Audit Committee gegenüber dem Abschlußprüfer, um dessen Arbeit und Kompetenz objektiv beurteilen zu können.
- Gewährleistung einer gut funktionierenden Kommunikationsverbindung zwischen dem Audit Committee und der Internen Revision, damit die Interne Revision den Prüfungsinteressen durch ihre tägliche Arbeit angemessen gerecht werden kann.
- Information des Audit Committee durch den Abschlußprüfer über neue Entwicklungen und Anforderungen im Bereich der Rechnungslegung und Prüfung.

Zu den wichtigsten Vorteilen eines effektiv arbeitenden Audit Committee gehört es, daß die Kenntnisse über und das Verständnis für die Rechnungslegung und die Prüfung bei allen Mitgliedern des Board of Directors verbessert werden. Die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers wird durch die Beziehung des Abschlußprüfers über das Audit Committee zum Management verstärkt. Dies gilt auch für die Unabhängigkeit der Internen Revision.

Wolfgang Lück

Audit Risk

Unter Audit Risk wird das Risiko verstanden, daß der Abschlußprüfer unwesentlich versäumt, seinen Bestätigungsvermerk einzuschränken, zu versagen oder in angemessener Weise zu ergänzen, obwohl der Jahresabschluß wesentliche Fehler enthält. Wesentliche Falschdarstellungen im Jahresabschluß bleiben in diesem Fall unentdeckt. Dadurch können sich weitreichende Konsequenzen für die Jahresabschlußadressaten ergeben, die ihre Dispositionen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Jahresabschlußinformationen treffen. Der Abschlußprüfer hat in dieser Situation zivil-, strafrechtliche oder berufsrechtliche Konsequenzen zu fürchten sowie mit einer Beeinträchtigung seiner Reputation zu rechnen.

Das Audit Risk besteht aus folgenden Komponenten:

- → Inherent Risk.
- → Control Risk.

Audit Risk Modelle

– → Detection Risk.

Thomas Nagel

Audit Risk Modelle

Audit Risk Modelle bilden die theoretische Grundlage des → risikoorientierten Prüfungsansatzes. Sie beschreiben das Prüfungsrisiko des Abschlußprüfers (→ Audit Risk) als eine Funktion seiner Bestimmungsfaktoren. In der Literatur werden verschiedene Vorschläge zur Bildung von Audit Risk Modellen diskutiert. Diese unterscheiden sich im wesentlichen durch die Anzahl der einzubeziehenden Bestimmungsfaktoren.

Die Modellansätze gehen von der Überlegung aus, daß sich das Prüfungsrisiko des Abschlußprüfers auf die Fehler erstreckt, die nach Durchführung der Jahresabschlußprüfung im geprüften Jahresabschluß noch enthalten sind. Es handelt sich dabei um Fehler, die weder durch das → Interne Überwachungssystem des zu prüfenden Unternehmens noch durch die Prüfungshandlungen des Abschlußprüfers aufgedeckt werden und in ihrer Gesamtheit als wesentlich zu beurteilen sind.

Anfänglich sollten Audit Risk Modelle zur Bestimmung des nötigen Stichprobenumfangs aus der Einzelfallprüfung dienen. Die in der Literatur geäußerte Kritik an den Modellen (u.a. multiplikative Verknüpfung der Modellkomponenten, Notwendigkeit der Verwendung subjektiver Wahrscheinlichkeiten) hat dazu geführt, daß Audit Risk Modelle mittlerweile mehr als gedanklicher Orientierungsrahmen zur Gestaltung einer risikoorientierten Jahresabschlußprüfung gesehen werden.

Thomas Nagel

Audit Tests

Tests, die von Prüfern bei der Durchführung einer Prüfung angewendet werden (die Termini „tests“ und „procedure“ sind in vieler Hinsicht gleichbedeutend). Die offizielle Literatur gebraucht die Termini „Tests of Compliance“ (Tests der Einhaltung) und „Substantive Tests“ (Test des Inhalts).

Ziel der Tests of Compliance (auch „functional tests“) ist es, einen hinreichend sicheren Beweis (provide reasonable assurance) dafür zu liefern, daß die im → Internen Überwachungssystem

Auditing Standards Board (ASB)

(IÜS) verankerten Vorschriften eingehalten wurden.

Ziel der Substantive Tests ist es, Beweismaterial über Richtigkeit (validity and propriety) der Verbuchung und Bilanzierung von Transaktionen und Salden zu erlangen bzw. diesbezüglich Irrtümer und Unregelmäßigkeiten festzustellen

H. Peter Holzer

Audit Trail

→ Prüfungspfad

Auditing

Auditing befaßt sich mit der systematischen Prüfung von Aufzeichnungen des Rechnungswesens und anderer relevanter Informationen, sei es zum Zwecke der Erteilung eines Bestätigungsvermerks von Jahresabschlüssen, der Beurteilung oder Einhaltung von Aspekten der Unternehmenspolitik (Internal Auditing) oder anderer Prüfungsziele (z.B. Steuerprüfung).

Wolfgang Lück

Auditing Standards Board (ASB)

Hauptfachausschuß des → AICPA, der 1978 das Auditing Standards Executive Committee (AudSEC) als die in den USA allein zuständige Stelle für die Erarbeitung von Prüfungsgrundsätzen (Auditing Standards) für Abschlußprüfungen durch → CPAs ablöste. Der ASB hat die vom AudSEC angefangene Serie von Statements on Auditing Standards (SAS) fortgeführt. Derzeit gibt es 61 SASs, die aufgrund der Rule 202 (Berufsgrundsatz) als Interpretationen der 10 allgemein anerkannten Prüfungsgrundsätze (Generally Accepted Auditing Standards, kurz GAAS) gelten.

Gemäß Rule 202 ist der CPA zur Einhaltung der GAAS verpflichtet und muß Abweichungen von SASs rechtfertigen.

Der ASB besteht aus 15 Mitgliedern, die alle CPAs sein müssen. Sie üben ihre ASB-Tätigkeit ehrenamtlich aus und treffen sich im Durchschnitt achtmal im Jahr für je 3 Tage. Dem ASB steht eine Forschungsgruppe, die vom Director of Auditing Research geleitet wird, administrative Hilfe und ein Beirat (Advisory Council) zur Seite. Der Beirat setzt sich aus angesehenen Geschäftsleuten, praktizierenden CPAs, Rechnungslegungs- und Prüfungsfachleuten, die für Verwaltungseinheiten des Bundes, der Länder oder

Auditor

der Gemeinden arbeiten, und Professoren zusammen. Ehe SASs erlassen werden, veröffentlicht der ASB Diskussionsentwürfe, um allen Interessierten Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Konrad W. Kubin

Auditor

Prüfer, man unterscheidet: unabhängige Prüfer (Independent Public Accountants), die sich mit der Prüfung von Jahresabschlüssen befassen; interne Prüfer (Internal Auditors), deren Tätigkeit sich auf das Rechnungswesen und darüber hinaus auf verschiedene Aspekte der Betriebsgebarung eines Unternehmens erstreckt; Prüfer verschiedener staatlicher Organe (Governmental Auditors), die Finanzen und Betriebsgebaren staatlicher Institutionen prüfen und beurteilen.

H. Peter Holzer

Aufbauorganisation

Aufbauorganisation und → Ablauforganisation sind zwei verschiedene Aspekte bei der organisatorischen Gestaltung der Betriebsorganisation. Während bei der → Ablauforganisation die Gestaltung von Arbeitsprozessen, d.h. die zeitlichen und räumlichen Aspekte, im Vordergrund stehen, befaßt sich die Aufbauorganisation mit der Bildung von Aufgabenkomplexen (Stellenbildung) als statische Gebilde. Die Aufbauorganisation hat zum Ziel, eine effiziente arbeitsteilige Gliederung der Unternehmung durch die Bildung von Stellen zu schaffen.

Der statische Beziehungszusammenhang zwischen den Stellen wird durch aufbauorganisatorische Regelungen hergestellt, sichergestellt wird er darauf aufbauend durch weisungsgebundene und weisungsungebundene Kommunikation zwischen den Stelleninhabern.

Die Entwicklung einer Aufbauorganisation gliedert sich in zwei Phasen: Aufgabenanalyse und Aufgabensynthese (Stellenbildung). Im Rahmen der Aufgabenanalyse wird die Unternehmensaufgabe in ihrer Gesamtheit in einzelne Elemente (Mitarbeiter, Sachmittel) zerlegt. Die sich daran anschließende Aufgabensynthese faßt die Elemente einzeln oder in Kombination zu Stellen sinnvoll, d.h. zielorientiert, zusammen. Das daraus entstehende Netzwerk der Beziehungen zwischen den

Aufbewahrungsfristen, steuerliche

Stellen stellt die organische Struktur eines Betriebs dar.

Peter Wollmert

Aufbewahrungsfristen für Arbeitspapiere

Die Arbeitspapiere des Abschlußprüfers zählen nicht zu den Unterlagen, die einer gesetzlichen Aufbewahrungsfrist unterliegen; gegebenenfalls kommen vertragliche Aufbewahrungsfristen (Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) zum Zuge. Es liegt im Interesse des Abschlußprüfers, auch ohne gesetzliche Aufbewahrungsfristen Arbeitspapiere so lange aufzubewahren, als Ansprüche an ihn oder gegen Organe der Gesellschaft oder andere Personen aus der Prüfung gestellt werden können und er als Auskunftsperson in Anspruch genommen werden kann.

Norbert Pfitzer

Aufbewahrungsfristen, handelsrechtliche

Die Aufbewahrung von Unterlagen ist Bestandteil der → Buchführungspflicht und → Aufzeichnungspflicht. In § 257 Abs. 4 HGB werden zwei konkrete Aufbewahrungsfristen gesetzlich festgelegt. Danach sind Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen 10 Jahre lang aufzubewahren.

Empfangene und Wiedergaben abgesandter Handelsbriefe sowie Buchungsbelege sind 6 Jahre lang aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung bzw. die Erstellung der entsprechenden Unterlagen erfolgte (§ 257 Abs. 5 HGB). Mit Ausnahme der Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und der Konzernabschlüsse können alle anderen Unterlagen auch auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt werden, wenn die in § 257 Abs. 3 HGB genannten Bedingungen erfüllt werden.

Norbert Schönbrunn

Aufbewahrungsfristen, steuerliche

Unbeschadet der handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen sind alle Steuerpflichtigen, die nach § 140ff. AO 1977 zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind, gemäß § 147 AO

zur geordneten Aufbewahrung folgender Unterlagen verpflichtet:

- a) Bücher und Konten, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte sowie dazu erforderliche Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen,
- b) empfangene Geschäftsbriefe,
- c) Wiedergaben von abgesandten Geschäftsbriefen,
- d) Buchungsbelege,
- e) sonstige Unterlagen, soweit für die Besteuerung von Bedeutung.

Aufbewahrungsfrist zu a) 10 Jahre, im übrigen 6 Jahre; Ausnahme, soweit die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Schluß des Kalenderjahres der letzten Eintragung bzw. der Erstellung der Unterlagen. Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse ist Aufbewahrung auf einem Bildträger oder anderen Datenträgern unter Berücksichtigung bestimmter Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze zulässig. Kürzere Aufbewahrungsfristen können sich aus anderen steuerlichen Vorschriften ergeben.

Karl Kurz

Aufdeckung von Fehlern, Täuschungen, Unterschlagungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung

Das hohe Maß an Vertrauen, das dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer entgegengebracht wird, drohte in den vergangenen Jahren massiv zu schwinden. Die große Anzahl an Fällen von Wirtschaftskriminalität und plötzlichen Unternehmenszusammenbrüchen hat national wie international zu einem erheblichen Druck auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geführt. Die Mehrheit der Öffentlichkeit ist der Ansicht, daß die Aufdeckung von Fehlern, dolosen Handlungen aller Art und sonstigen Gesetzesverstößen zu den Aufgaben des Abschlußprüfers gehört. In Deutschland verlangten bislang allerdings weder das Gesetz noch das FG 1/1988 explizit, daß die Abschlußprüfung so anzulegen ist, daß Unrichtigkeiten, Fehleinschätzungen, Unterschlagungen oder sonstige Gesetzesverstöße aufgedeckt werden.

International fordern dagegen z.B. die von der IFAC herausgegebenen ISA (ISA No. 240 und No. 250) und die vom AICPA herausgegebenen SAS (SAS No. 53 und No. 54) schon seit langem, daß der

Abschlußprüfer diese Problematik im Rahmen der Risikoanalyse, Prüfungsplanung und -durchführung explizit zu berücksichtigen hat. Wenn gleichwohl z.B. in den USA in den vergangenen Jahren eine Reihe von Bilanzmanipulationen dennoch nicht aufgedeckt worden sind, spricht dies keineswegs gegen die Wirksamkeit solcher Prüfungsstandards, denn in der Öffentlichkeit werden natürlich nur solche Fälle bekannt, in denen dolose Handlungen unaufgedeckt blieben. Die Notwendigkeit zusätzlicher Anleitung bei der Berücksichtigung von dolosen Handlungen hatte das AICPA allerdings erkannt und Anfang 1997 einen überarbeiteten Prüfungsstandard (SAS No. 82) veröffentlicht und in Kraft gesetzt.

Auch in Deutschland wurden zwischenzeitlich Schritte unternommen, um die Prüfungsgrundsätze an die internationalen Standards anzupassen. So veröffentlichte das IdW Ende 1997 eine HFA-Stellungnahme, die inhaltlich den ISA's entspricht. Durch das → Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wurde die Verpflichtung kodifiziert, die Abschlußprüfung so anzulegen, daß bei gewissenhafter Berufsausübung Unrichtigkeiten und Gesetzesverstöße, die einen wesentlichen Einfluß auf den Abschluß haben, erkannt werden. Das OLG Düsseldorf hat mit Urteil vom 27.6.1996 entschieden, daß die Aufdeckung von Unterschlagungen zum Funktionsbereich der Abschlußprüfung gehört. In dem Urteil wird allerdings auch klargestellt, daß eine gezielte Prüfung auf Unterschlagungen nur in Ausnahmefällen geboten ist. Somit muß auch in Deutschland künftig im Rahmen der Abschlußprüfung das Risiko doloser Handlungen sowie sonstiger Gesetzesverstöße explizit berücksichtigt werden.

Im Rahmen dieses risikoorientierten Prüfungsansatzes muß der Wirtschaftsprüfer bereits in der Phase der Prüfungsplanung beurteilen, ob gegebenenfalls ein erhöhtes Risiko für dolose Handlungen oder sonstige Gesetzesverstöße besteht. Ist dies der Fall, bzw. ergeben sich im Rahmen der Prüfungsdurchführung entsprechende Anhaltspunkte, muß der Wirtschaftsprüfer dem durch geeignete Prüfungshandlungen Rechnung tragen. Insbesondere einer kritischen Beurteilung und Überprüfung des internen

Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

Überwachungssystem kommt eine große Bedeutung zu. Die Verantwortung zur Errichtung eines adäquaten internen Überwachungssystems liegt in erster Linie bei der Geschäftsleitung, der Abschlußprüfer muß dieses jedoch auf seine tatsächliche Funktionsfähigkeit hin beurteilen. Sind wesentliche Mängel erkennbar, muß auch ein erhöhtes Risiko für Fehler, dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße vermutet werden. Daneben hat der Wirtschaftsprüfer, auch laufend im Rahmen der späteren Prüfungsdurchführung, zusätzlich eine ganze Reihe von weiteren Anhaltspunkten für dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße zu beachten. Kriterien, die hierbei berücksichtigt werden müssen, sind insbesondere die Integrität und Kompetenz der Geschäftsleitung, kritische Unternehmersituationen, ungewöhnliche Geschäfte eines Unternehmens sowie Probleme bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen. Bei computergestützten Buchführungen sind zusätzlich spezielle Risikofaktoren zu beachten. Als Anhaltspunkte für das Vorliegen sonstiger Gesetzesverstöße können z.B. gelten behördliche Untersuchungen sowie Straf- und Bußgeldbescheide, ungewöhnliche Zahlungswege, Zahlungen für nicht spezifizierte Leistungen oder außergewöhnliche Geschäfte mit Unternehmen in Niedrigsteuerländern. Bei den genannten Anhaltspunkten für dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße handelt es sich keineswegs um eine vollständige Aufzählung, vielmehr bleibt es Aufgabe des Wirtschaftsprüfers, zu untersuchen, ob weitere Faktoren vorliegen, die ein Risiko für dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße befürchten lassen.

Ist ein erhöhtes Risiko erkennbar, sind die Prüfungshandlungen qualitativ und quantitativ auszuweiten und detailliert zu dokumentieren. Dies bedeutet z.B., daß erfahrener Mitarbeiter und ggfs. Spezialisten bei der Prüfung hinzugezogen werden, die Wesentlichkeitsgrenzen für die betroffenen Prüfungsgebiete herabgesetzt werden, die wesentlichen substantiellen Prüfungshandlungen zum Jahresende durchgeführt werden, für bedeutende Sachverhalte Originaldokumente eingesehen und diese kritisch begutachtet werden sowie Nachstichtagsprüfungen ausgeweitet werden. Die Prüfungshandlungen

Aufgabenbereiche der Unternehmensberatung

gen müssen so angelegt werden, daß der Abschlußprüfer zu einer abschließenden Beurteilung der aufgedeckten Sachverhalte kommen kann.

Werden dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße aufgedeckt bzw. muß das Vorliegen solcher Sachverhalte unterstellt werden, ergibt sich für den Abschlußprüfer eine Unterrichtungspflicht gegenüber der Geschäftsleitung und ggffs. gegenüber dem Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens. Einer Unterrichtung anderer Personen oder Dritter steht dagegen grundsätzlich das Verschwiegenheitsgebot entgegen. Zudem können sich Auswirkungen auf den Prüfungsbericht ergeben, wenn die aufgedeckten Fehler oder dolosen Handlungen im Jahresabschluß oder Lagebericht nicht zutreffend dargestellt werden. Wenn sich solche Sachverhalte wesentlich auf den Jahresabschluß oder den Lagebericht auswirken, der Mangel im Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung noch vorliegt und nicht zutreffend im Abschluß dargestellt ist, ist ggfs. der Bestätigungsvermerk einzuschränken bzw. zu versagen.

Auch wenn das Risiko von Fehlern, dolosen Handlungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung explizit berücksichtigt werden muß, wird die Jahresabschlußprüfung nicht zu einer Unterschlagungsprüfung. Zudem kann eine absolute Sicherheit, daß Fehler, dolose Handlungen und sonstige Gesetzesverstöße im Jahresabschluß tatsächlich aufgedeckt werden, auch bei Beachtung der vorgenannten Grundsätze niemals gegeben sein.

Günther Langenbacher

Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

→ Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüfers

Aufgabenbereiche der Unternehmensberatung

Unternehmensberatung ist besonders wirksam, wenn von einer Gesamtschau des Unternehmens ausgegangen wird.

In der Praxis haben sich sieben Felder ergeben, auf denen Unternehmensberater häufig ihre Klienten unterstützen:

- Strategie/Unternehmensplanung
- M&A/Privatisierung
- Restrukturierung/Produktivität/Kostensenkung

- Marketing/Vertrieb
- Organisation/Managemententwicklung/Reengineering
- Technologie (Produkte und Prozesse)
- Informationssysteme

Roland Berger

Auflösung der Gesellschaft

Mit ihr ist die Gesellschaft noch nicht beendet, sondern die Auflösung ist erst die erste Stufe zu ihr: die Gesellschaft behält ihre Identität, verändert jedoch ihren Zweck, so daß an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszwecks als Zielsetzung die Durchführung der → Abwicklung (Liquidation) oder Auseinandersetzung (2. Stufe) tritt. Diese Zweckänderung ist für die Rechte- und Pflichtenstellung der Gesellschafter von Bedeutung.

Die *Auflösungsgründe* sind im Gesetz genannt: z.B. §§ 723-728 BGB; 131 HGB; 60 GmbHG; 262 AktG; diese Gründe sind jedoch größtenteils dispositiv und können gesellschaftsvertraglich ergänzt werden.

Herbert Leßmann

Aufsicht

- über die → Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

Gemäß § 66 WPO führt das Bundesministerium für Wirtschaft die Aufsicht über die WPK. Es handelt sich um eine reine Rechts- und keine Fachaufsicht. Das Bundesministerium für Wirtschaft hat darüber zu wachen, ob die WPK ihre Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und der Berufssatzung erfüllt; es ist jedoch weder Dienstaufsichtsnach Beschwerdebehörde und kann daher Entscheidungen der WPK weder aufheben noch durch eigene Entscheidungen ersetzen.

- über → genossenschaftliche Prüfungsverbände

Gemäß § 64 GenG ist die zuständige oberste Landesbehörde, in deren Gebiet der Verband seinen Sitz hat – also im Regelfall das jeweilige Ministerium für Wirtschaft – Aufsichtsbehörde. Sie kann überprüfen lassen, ob der Verband die ihm obliegenden Aufgaben erfüllt und ihn gegebenenfalls durch Auflagen zur Erfüllung der Aufgaben anhalten.

Rolf Lichtner

Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat ist das bei der → Aktiengesellschaft (AG), → Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), eingetragenen → Genossenschaft und dem → Versicherungsverein a.G. gesetzlich vorgeschriebene Organ, das in erster Linie die Aufgabe hat, die Geschäftsführung zu überwachen (§§ 111, 278, 287, AktG, § 38 GenG, § 29 VAG). Bei der AG obliegt ihm außerdem die Bestellung (ggf. Abberufung) des → Vorsands (§ 84 AktG). Weitere Aufgaben des Aufsichtsrats der AG sind die Vertretung der Gesellschaft gegenüber den Vorstandsmitgliedern (§ 112 AktG), die Prüfung des → Jahresabschlusses (→ Jahresabschlußprüfung), des → Lageberichts und des Gewinnverteilungsvorschlags (§ 171 AktG), die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 172 AktG). Die → Satzung kann bestimmen, daß der Aufsichtsrat bestimmten Entscheidungen des Vorstandes zustimmen muß (§ 111 Abs. 4 AktG).

Die *Zusammensetzung* des Aufsichtsrats der AG (KGaA) wird einerseits im AktG, andererseits in den → Mitbestimmungsgesetzen geregelt. Nach § 95 Abs. 1 AktG besteht der Aufsichtsrat aus 3 Mitgliedern. Die Satzung kann eine höhere Zahl festsetzen, die jedoch durch 3 teilbar sein muß. Die Höchstzahl hängt von der Höhe des → Grundkapitals ab, darf jedoch 21 Mitglieder nicht übersteigen. Bei der → GmbH ist ein Aufsichtsrat durch das GmbHG nicht zwingend vorgeschrieben, jedoch kann der Gesellschaftsvertrag einen Aufsichtsrat vorsehen (§ 52 GmbHG). Für die Zusammensetzung verweist § 52 Abs. 1 GmbHG auf § 95 Satz 1 AktG. Mitbestimmungspflichtige GmbH müssen einen Aufsichtsrat bilden.

Bei Gesellschaften mit weniger als 500 Arbeitnehmern besteht der Aufsichtsrat ausschließlich aus Anteilseignervertretern. Ab 500 Arbeitnehmern muß nach §§ 76/77 BetrVerfG 1952 bei AG, KGaA, GmbH, eingetr. Genossenschaften und Versicherungsvereinen a.G. ein Drittel der Mitglieder des Aufsichtsrat aus Arbeitnehmervertretern bestehen. Ab 2000 Arbeitnehmern ist der Aufsichtsrat nach den Vorschriften des MitbestG 1976 *paritätisch* zu besetzen. Die Zahl der Mitglieder hängt nicht von der Höhe des Nennkapitals, sondern von der Größe der *Belegschaft* ab (mindestens 12, höchstens

Aufsichtsratsbezüge, Prüfung der

20 Mitglieder). Alle Arbeitnehmervertreter werden von der Belegschaft entweder in Urwahlen (bis zu 8000 Arbeitnehmer) oder über Wahlmänner gewählt. Zwei der Arbeitnehmervertreter (bei einem 20köpfigen Aufsichtsrat drei) sind Gewerkschaftsvertreter, die übrigen müssen zur Belegschaft gehören. Mindestens eines dieser Mitglieder muß ein *leitender Angestellter* sein.

Der *Aufsichtsratsvorsitzende* und sein Stellvertreter werden vom Aufsichtsrat mit zweidrittelmehrheit gewählt. Kommt die geforderte Mehrheit nicht zustande, so wählen im 2. Wahlgang mit einfacher Mehrheit die Anteilseignervertreter den *Vorsitzenden*, die Arbeitnehmervertreter dessen *Stellvertreter* (§ 27 Abs. 4 MitbestG). Beschlüsse des Aufsichtsrats bedürfen grundsätzlich der Mehrheit der abgegebenen Stimmen (§ 29 Abs. 1 MitbestG). Bei Stimmgleichheit kommt dem Vorsitzenden bei der 2. Abstimmung eine *doppelte Stimme* zu; sie steht dem Stellvertreter nicht zu (§ 29 Abs. 2 MitbestG).

Montanunternehmen in der Rechtsform der AG, KGaA und GmbH unterliegen, wenn sie mindestens 1000 Arbeitnehmer haben, dem Montanmitbestimmungsgesetz. Der Aufsichtsrat setzt sich je nach der Höhe des Nennkapitals aus 11, maximal aus 21 Mitgliedern zusammen. Ein 11köpfiger Aufsichtsrat besteht aus je 5 Vertretern der Anteilseigner und Arbeitnehmer (davon 2 Gewerkschaftsvertreter) und einem weiteren Mitglied (§ 4 MontanMitbestG), dem Unparteiischen, der von den übrigen Mitgliedern des Aufsichtsrats gewählt wird (§ 8 MontanMitbestG).

Die *Amtszeit* der Mitglieder des Aufsichtsrats beträgt höchstens 4 Jahre (§ 102 AktG). Eine frühere Abberufung ist, wenn in der Person des Mitglieds ein wichtiger Grund vorliegt, durch gerichtliche Entscheidung möglich (§ 103 AktG). Vertreter der Anteilseigner im Aufsichtsrat können von der Hauptversammlung, falls die Satzung nichts anderes vorsieht, mit Dreiviertelmehrheit abberufen werden. Sie haften wie der Vorstand für die Verletzung von Sorgfaltspflichten (§§ 116, 93 AktG).

Die Mitglieder des Aufsichtsrats können aufgrund der Satzung oder eines Haupt-

Aufsichtsratssitzungen, Teilnahme an

versammlungsbeschlusses eine *Vergütung* (Tantieme) erhalten (§ 113 AktG).

Günter Wöhe

Aufsichtsratsbezüge, Prüfung der

Den Aufsichtsratsmitgliedern kann für ihre Tätigkeit eine Vergütung gewährt werden, die entweder in der → *Satzung* festgesetzt oder von der → *Hauptversammlung* (HV) bewilligt wird (§ 113 Abs. 1 AktG). Die Vergütung soll in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des → Aufsichtsrats und zu der Lage der Gesellschaft stehen. Wird als Vergütung (Tantieme) ein Anteil am *Jahresgewinn* der Gesellschaft gewährt, so berechnet sich der Anteil nach dem Bilanzgewinn, vermindert um einen Betrag von mindestens 4% der auf den Nennbetrag der Aktien geleisteten Einlagen (§ 113 Abs. 3 AktG).

Die Gesamtbezüge des Aufsichtsrats sind im → Anhang gesondert anzugeben (§ 285 Nr. 9 HGB). Sie unterliegen im Rahmen der → Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, zu dem auch der Anhang gehört, der Prüfung durch die → Abschlußprüfer (§ 316 Abs. 1 HGB). Diese Prüfung soll – neben der Ordnungsmäßigkeit – sicherstellen, daß die gesetzlichen Vorschriften über die Verhältnismäßigkeit der Höhe der Bezüge der Aufsichtsratsmitglieder zu ihren Aufgaben und der Lage der Gesellschaft eingehalten werden.

Günter Wöhe

Aufsichtsratsmitglieder

→ Aufsichtsrat

Aufsichtsratssitzungen, Teilnahme des Abschlußprüfers an

Der Aufsichtsrat ist nach § 171 Abs. 1 AktG verpflichtet, den Jahresabschluß, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen. Grundlage dieser Prüfung ist i.d.R. der vom Abschlußprüfer erstellte Prüfungsbericht, in dem er über das Ergebnis der Prüfung zu berichten und besonders festzustellen hat, ob die Buchführung, der Jahresabschluß, der Lagebericht sowie der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben (§ 321 Abs. 1 HGB).

Aufsichtsratsvorsitzender

Der Aufsichtsrat wird durch die Prüfung und den Prüfungsbericht des Abschlußprüfers zwar nicht von seiner Pflicht zur selbständigen Prüfung entbunden, er braucht aber keine eigenen Ermittlungen anzustellen. Damit die Arbeit des Abschlußprüfers und die Prüfung durch den Aufsichtsrat sich sinnvoll ergänzen können, ist der Abschlußprüfer gem. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG auf Verlangen des Aufsichtsrats verpflichtet, an dessen Verhandlungen teilzunehmen und über alles zu berichten, was den Jahresabschluß und die vom Abschlußprüfer durchgeführte Prüfung betrifft und für die Meinungsbildung des Aufsichtsrats im Hinblick auf seine Prüfung von Bedeutung sein kann.

Gleiches gilt für GmbHs, die einen Aufsichtsrat haben (§ 52 GmbHG mit Verweis auf § 171 AktG).

Günter Wöhe

Aufsichtsratsvorsitzender

→ Aufsichtsrat

Aufstellungspflicht, Konzernabschluss

Konzerne sind nicht generell, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Konzernrechnungslegung verpflichtet. So besteht eine Konzernrechnungslegungspflicht grundsätzlich nur dann, wenn zwischen zwei Unternehmen ein hierarchisches Verhältnis besteht, d.h. ein Unternehmen – das Mutterunternehmen – steht zu einem oder mehreren anderen Unternehmen – den Tochterunternehmen – in einem Überordnungsverhältnis. Liegt ein solches Mutter-Tochter-Verhältnis vor, so ist das Mutterunternehmen verpflichtet, gemäß § 290 HGB oder § 11 PublG einen Konzernabschluss aufzustellen, sofern es seinen Sitz im Inland hat. Ob die Aufstellungspflicht nach den Kriterien des HGB oder nach den davon abweichenden Kriterien des PublG gegeben ist, hängt von der Rechtsform des Mutterunternehmens ab. Für inländische Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gilt § 290 HGB, für andere inländische Mutterunternehmen gilt § 11 PublG. Unabhängig von ihrer Rechtsform müssen Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen nach den Vorschriften des § 340i HGB bzw. 341i HGB einen Konzernabschluss aufstellen. Die Rechtsform des Tochterun-

Aufstellungspflicht, Konzernabschluss

ternehmens ist für die Frage der Aufstellungspflicht nicht relevant.

Die in § 290 HGB festgelegten Voraussetzungen, nach denen ein inländisches Mutterunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft einen Konzernabschluss aufstellen muß, basieren auf zwei unterschiedlichen Konzepten, und zwar auf:

1. dem sogenannten Konzept der → einheitlichen Leitung (§ 290 Abs. 1 HGB) und
2. dem sogenannten → Control-Konzept (§ 290 Abs. 2 HGB).

Nach dem Konzept der einheitlichen Leitung, das einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt, ist ein Konzernabschluss dann aufzustellen, wenn

- mindestens ein Unternehmen unter der → einheitlichen Leitung des Mutterunternehmens steht (tatsächliche Beherrschung) und
- dem Mutterunternehmen eine → Beteiligung gemäß § 271 Abs. 1 HGB an diesem Unternehmen gehört.

Das Control-Konzept knüpft an die rechtliche Möglichkeit an, das Tochterunternehmen zu beherrschen, unabhängig vom Bestehen der einheitlichen Leitung. Von dieser Beherrschungsmöglichkeit geht das Gesetz in § 290 Abs. 2 HGB dann aus, wenn einer der folgenden konzerntypischen Beziehungen vorliegt:

- die Mehrheit der Stimmrechte (Nr. 1),
- das Recht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, wenn das Mutterunternehmen gleichzeitig Gesellschafter ist (Nr. 2),
- das Recht, einen beherrschenden Einfluß aufgrund eines mit dem Tochterunternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung des Tochterunternehmens auszuüben (Nr. 3).

Dabei ist es unerheblich, ob diese Rechte vom Mutterunternehmen zur Beherrschung des Tochterunternehmens auch tatsächlich ausgeübt werden.

Bei Vorliegen dieser konzerntypischen Beziehungen ist grundsätzlich nicht nur die Konzernspitze, sondern jedes → Mutterunternehmen, welches konsolidierungspflichtige Tochterunternehmen hat (d.h. konzerntypische Beziehungen zu mindestens einem anderen Unternehmen aufweist), zur Aufstellung eines (→

Auftragsbedingungen des WP

Teil-) Konzernabschlusses verpflichtet (sog. → Tannenbaumprinzip).

Eine Aufstellungspflicht besteht nicht, falls:

- die ansonsten zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete Kapitalgesellschaft selbst Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens ist (mehrstufiger Konzern) und als solches auch in den Konzernabschluß dieses Mutterunternehmens einbezogen wird. Solche „befreiende Konzernabschlüsse“ (§ 291 HGB) haben eine starke Relativierung des Tannenbaumprinzips zur Folge. Die Aufstellung von Konzernabschlüssen auf jeder Ebene eines mehrstufigen Konzerns kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen von den jeweiligen Gesellschaftern erwirkt werden (→ Teilkonzernabschluß);
- eine Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte gegeben ist (§ 292 HGB);
- größenabhängige Befreiungen gegeben sind (§ 293 HGB).

Mutterunternehmen mit Sitz im Inland, die keine Kapitalgesellschaften sind, müssen gemäß § 11 PublG dann einen Konzernabschluß aufstellen, wenn

- das Unternehmen die einheitliche Leitung über ein anderes oder mehrere andere Unternehmen ausübt und
- wenn an drei aufeinanderfolgenden Konzernabschlußstichtagen jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale erfüllt werden:
 - die Konzernbilanzsumme am Konzernabschlußstichtag übersteigt 125 Millionen DM;
 - die Konzernumsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Konzernabschlußstichtag übersteigen 250 Millionen DM;
 - die Konzernunternehmen mit Sitz im Inland haben in den zwölf Monaten vor dem Konzernabschlußstichtag durchschnittlich mehr als 5000 Arbeitnehmer beschäftigt.

Zu trennen von der Frage der Aufstellung von Konzernabschlüssen ist das Problem der Abgrenzung des → Konsolidierungskreises.

Wolfgang Lück/Norbert Schönbrunn

Auftragsbedingungen des WP

Auftragsbedingungen des WP

→ Wirtschaftsprüfer und → Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vereinbaren üblicherweise, daß der Auftragsdurchführung allgemeine oder spezielle Auftragsbedingungen zugrunde gelegt werden, die auch Art und Höhe der Gebührenberechnung enthalten können. Das Fehlen ausdrücklicher vertraglicher Abmachungen kann zu Unstimmigkeiten über den Auftragsumfang sowie über Haftungs- und Gebührenfragen führen. In der Regel werden die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und/oder bei entsprechender Auftragslage zusätzlich die Ergänzenden Bestimmungen für Aufträge auf dem Gebiet der Organisations- und Unternehmensberatung sowie im EDV-Bereich verwendet.

Herausgeber der Allgemeinen Auftragsbedingungen und der Ergänzenden Bestimmungen hierzu ist der → IDW-Verlag GmbH, für dessen Redaktion der → Fachausschuß Recht des → Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) beigezogen wird. Die Allgemeinen Auftragsbedingungen berücksichtigen vorrangig Vorschriften des allgemeinen Rechts (BGB) ebenso wie die der → Wirtschaftsprüferordnung (WPO), des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) und des Gesetzes zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB-Gesetz).

Die Allgemeinen Auftragsbedingungen gelten für das gesamte Leistungsangebot des Wirtschaftsprüfers. Ausdrücklich geregelt sind: Umfang und Ausführung des Auftrages, Aufklärungspflicht des Auftraggebers, Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, Berichterstattung und mündliche Auskünfte, Schutz des geistigen Eigentums des Wirtschaftsprüfers, Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers, Mängelbeseitigung, Haftung, Schweigepflicht des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, Datenschutz, Annahmeverzug und unterlassene Mitwirkung des Auftraggebers, Vergütung (nur allgemeine Bestimmungen ohne Gebührenordnung), Aufbewahrung und Herausgabe von Unterlagen sowie anzuwendendes Recht und Erfüllungsort.

Für die Vereinbarung von Haftungsbegrenzungen der Höhe nach (vertikale

Auftragserteilung an den Abschlußprüfer

Haftungsbegrenzung) oder auf bestimmte Personen (horizontale Haftungsbegrenzung) ist § 54a WPO als *lex specialis* zum AGB-Gesetz vorrangig.

Die Allgemeinen Auftragsbedingungen müssen, um gegenüber dem Mandanten wirksam zu werden, ausdrücklich mit diesem bei Vertragsabschluß vereinbart werden. Ferner ist es üblich, die Allgemeinen Auftragsbedingungen schriftlichen Äußerungen, insbesondere den → Prüfungsberichten, beizufügen und dies in der Auftragsbeschreibung zu vermerken.

Rolf Lichtner

Auftragserteilung an den Abschlußprüfer

Die Erteilung des Prüfungsauftrags an den Abschlußprüfer ist Voraussetzung für die Durchführung der Abschlußprüfung. Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft haben nach der → Wahl des Abschlußprüfers unverzüglich dem gewählten Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag zu erteilen (§ 318 Abs. 1 S. 4 HGB).

Zur Verbesserung der → Zusammenarbeit des Abschlußprüfers mit dem Aufsichtsrat sieht der Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vor, daß zukünftig der Aufsichtsrat dem Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag erteilt (§ 111 Abs. 2 AktG). Mit der Auftragserteilung ist auch verbunden, daß der Aufsichtsrat die Vergütung des Prüfers zu vereinbaren hat und mit dem Prüfer Prüfungsschwerpunkte festlegen kann.

Es ist umstritten, ob es sich bei dem Prüfungsauftrag um einen Dienstvertrag (§§ 611-630 BGB) oder um einen Werkvertrag (§§ 631-651 BGB) handelt. Unabhängig vom Charakter des Vertrags hat der Pflichtprüfungsauftrag eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand. Demnach sind zur Klärung von Ansprüchen aus dem Pflichtprüfungsauftrag neben den zwingenden Vorschriften des HGB und der WPO subsidiär die Vorschriften über die Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB i.V.m. §§ 633ff. BGB), über den Dienstvertrag (§§ 611ff. BGB) und über den Werkvertrag (§§ 631ff. BGB) zu beachten.

Dem Prüfungsauftrag liegen die „Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“ zugrunde (→ Auftragsbedingungen des WP). Durch die Allgemei-

Auftragswahl, Einschränkung der freien

nen Auftragsbedingungen werden die relevanten Vorschriften des BGB, der WPO, des Bundesdatenschutzgesetzes und des AGB-Gesetzes zum Vertragsbestandteil. Außerdem enthält der Prüfungsauftrag eine Vereinbarung über die Prüfungsgebühr.

Wolfgang Lück

Auftragsweiterung

Bei der Durchführung eines einem → Wirtschaftsprüfer (WP) erteilten Mandates ergeben sich häufig Erkenntnisse, die den Mandanten veranlassen, den Auftrag zu erweitern. Ein typisches Beispiel hierfür ist der → Prüfungsauftrag, der bei dem geprüften Unternehmen Schwachstellen aufdeckt, die einen anschließenden Beratungs- und Organisationsauftrag oder steuerliche Beratungen und Vertretungen auslösen. Diese nachfolgenden Beratungsaufträge sind mit einem Prüfungsauftrag berufsrechtlich stets vereinbar (vgl. § 22 Berufssatzung WPK).

Auftragsweiterungen bedürfen einer neuen Mandatserteilung zwecks Auftragsabgrenzung (→ Auftragsbedingungen des WP). Eine Auftragsweiterung liegt auch dann vor, wenn kein direkter Zusammenhang mit dem Erstauftrag besteht, z.B. bei einem sich ergebenden Interesse des Mandanten an einer erweiterten Beratung etwa bei der Unternehmensnachfolge.

Rolf Lichtner

Auftragswahl, Einschränkung der freien

→ Mandatserteilung

Der Mandant ist frei in der Auswahl seines → Abschlußprüfers/ → Wirtschaftsprüfers (WP), seiner → Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPG).

Der WP hat jedoch seinerseits gewissenhaft zu prüfen, ob er nach den Berufspflichten (→ Rechte und Pflichten des WP) und nach der Berufsauffassung den Auftrag annehmen darf und ob er über die ggf. erforderlichen besonderen Kenntnisse und Erfahrungen im Einzelfall verfügt, um den Auftrag sachgerecht durchführen zu können. Dies gilt u.a. für die Abschlußprüfung von Versicherungsunternehmen und Kreditinstituten, für die Depotprüfung und für die Übernahme von Treuhandaufgaben.

Ist vom Auftraggeber eine zu kurze Zeit für die Auftragsdurchführung gesetzt, so

Aufwand

hat der Wirtschaftsprüfer unverzüglich zu erklären, daß er den Auftrag nicht oder nicht vollständig in der vorgesehenen Frist durchführen kann. Ist jedoch die Zeitnot in der Person des Prüfers begründet, so hat er, falls eine Terminverlängerung weder bewilligt wird noch möglich ist, sich darum zu bemühen, daß die ihm übertragene Aufgabe von einem anderen Sachkundigen durchgeführt wird.

Der WP ist grundsätzlich verpflichtet, ein ihm angetragenes Mandat zur Durchführung einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlußprüfung anzunehmen. Will er einen Auftrag nicht annehmen, so hat er die Ablehnung unverzüglich zu erklären. Er hat den Schaden zu ersetzen, der aus einer schuldhaften Verzögerung dieser Erklärung entsteht (§ 51 WPO).

Wird ein Prüfungsauftrag vorzeitig durch Niederlegung oder durch Abberufung beendet, so soll der Mandatsnachfolger den Auftrag nur annehmen, wenn er sich über den Grund des Prüferwechsels und das Ergebnis der bisherigen Prüfung i.d.R. bei dem Mandatsvorgänger unterrichtet hat. Stimmt der Mandant einer solchen Unterrichtung nicht zu, so ist regelmäßig das Mandat abzulehnen. Einzelheiten über die Pflichten bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsmandats werden in § 26 Berufssatzung WPK genannt. Für die → Bestellung und → Abberufung des → Abschlußprüfers im Pflichtprüfungsbereich ist § 318 HGB maßgebend.

Rolf Lichtner

Aufwand

Aufwand ist der in Geldeinheiten ausgedrückte Wertverzehr, der während einer Abrechnungsperiode in einem Betrieb anfällt. Aufwand schlägt sich in einer Verminderung des betrieblichen Nettovermögens nieder. Aufwand ist die Negativkomponente, die bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Gewinns zu berücksichtigen ist. Dabei wird ihm der → Ertrag als Positivkomponente gegenübergestellt.

Bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses (Kostenrechnung) sind nicht Aufwendungen, sondern Kosten zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des steuerlichen Periodenerfolgs werden ebenfalls nicht die Aufwendungen, sondern abzugsfähige Betriebsausgaben in Ansatz gebracht.

Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Kosten sind der in Geldeinheiten ausgedrückte Wertverzehr einer Abrechnungsperiode, der durch die Erstellung und Verwertung der Betriebsleistung verursacht wird. Im Gegensatz zum Aufwand sind Kosten streng auf die Leistungserstellung bezogen. Aufwand läßt sich von Kosten folgendermaßen abgrenzen:

Aufwand			
Neutraler Aufwand	Zweckaufwand	Grundkosten	Kalkulatorische Kosten
		Kosten	

Neutraler Aufwand (betriebsfremder Aufwand, außerordentlicher Aufwand und bewertungsbedingter neutraler Aufwand) ist der Teil des Aufwandes, der nicht in die Selbstkosten einbezogen wird. Kalkulatorische Kosten setzen sich aus Zusatzkosten (Aufwand = 0; kalk. Unternehmerlohn, kalk. Miete, kalk. Eigenkapitalzinsen) und Anderskosten (Kosten ≠ Aufwand; kalk. Abschreibungen, kalk. Wagnisse) zusammen.

Um zu verhindern, daß bestimmte Aufwendungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Abzug gebracht werden, hat der Steuergesetzgeber den Begriff „abzugsfähige Betriebsausgabe“ geschaffen. So sind z.B. Körperschaftsteuer und in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen der Kapitalgesellschaft Aufwand, aber keine abzugsfähige Betriebsausgabe.

Siehe hierzu auch: → Rechnungswesen, Grundbegriffe des.

Ulrich Döring

Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Nach § 305 HGB i.V.m. § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB ist eine vollkonsolidierte Konzern-GuV aufzustellen, d.h., die Konzern-GuV hat der GuV zu entsprechen, die aufzustellen wäre, wenn der Konzern ein einheitliches Unternehmen bildete. Dies führt zu der Verpflichtung, diejenigen Aufwendungen und Erträge miteinander zu verrechnen, die aus Vorgängen zwischen den einbezogenen Konzernunternehmen resultieren. Außerdem müssen Beträge in andere Posten umgiele-

dert werden, wenn dies aus der Sicht des Konzerns als ein einheitliches Unternehmen erforderlich ist.

Durch den Verweis in § 298 Abs. 1 HGB gelten bis auf die größenabhängigen Ausnahmen des § 276 HGB alle für die GuV des Einzelabschlusses relevanten Bestimmungen auch für die Konzern-GuV, sofern diese keine Abweichungen aufgrund ihrer Eigenart bedingt oder in den Vorschriften zum Konzernabschluß nichts anderes bestimmt ist. Daraus ergibt sich insbesondere, daß den zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Unternehmen auch für den Konzernabschluß die Wahl zwischen dem → Gesamtkostenverfahren (GKV) und dem → Umsatzkostenverfahren (UKV) offensteht. Allerdings sind als unmittelbar im Gesetz geregelte Abweichungen von der GuV des Einzelabschlusses zu nennen:

- (1) der gesonderte Ausweis des Anteils der anderen Gesellschafter am Gewinn oder Verlust (vgl. § 307 Abs. 2 HGB);
- (2) der gesonderte Ausweis des auf → assoziierte Unternehmen entfallenden Ergebnisses (vgl. § 312 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind jedoch nicht nur Umsatzerlöse aus innerkonzernlichen Beziehungen, sondern gem. § 305 Abs. 1 Nr. 2 HGB darüber hinaus auch andere aus innerkonzernlichen Beziehungen resultierende Erträge mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen oder umzugliedern.

Gem. § 305 Abs. 2 HGB braucht eine Aufrechnung der konzerninternen Aufwendungen und Erträge nicht durchgeführt zu werden, wenn dies für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist (Grundsatz der Wesentlichkeit; → Konzernrechnungslegung, Grundsätze der).

Dies bezieht sich allerdings nicht auf einzelne Aufrechnungsvorgänge; vielmehr muß die Summe alle Vorgänge, die unter Hinweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit nicht konsolidiert werden sollen, aus der Sicht des Konzerns unbedeutend sein.

Karlheinz Küting/Horst Zündorf

Aufwandsrückstellungen

Gem. § 249 Abs. 2 HGB besteht ein Wahlrecht zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Nach welchen Maßstäben die Zuordnung der künftigen Ausgaben erfolgen muß, ist nicht eindeutig bestimmbar. In der Literatur wird vornehmlich eine Zuordnung nach dem Realisationsprinzip befürwortet. D.h., künftige Ausgaben sind der Periode zuzuordnen, in der die zugehörigen Erträge entstehen. Rechtssystematisch betrachtet werden Aufwandsrückstellungen für Innenverpflichtungen gebildet. Im Gegensatz zu Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber Dritten dienen Aufwandsrückstellungen ausschließlich der periodengerechten Gewinnermittlung im Sinne dynamischer Bilanzauffassung. Den Aufwandsrückstellungen wird eine Vorsorge- und Gewinnglättungsfunktion zugesprochen, indem aperiodischer zukünftiger Aufwand eliminiert wird. Aufwandsrückstellungen im Kontext mit aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen können nur gebildet werden, soweit es sich um nicht-aktivierungsfähige Aufwendungen (Erhaltungsaufwand) handelt.

Nach wohl h.M. können in Vorjahren unterlassene Rückstellungen grundsätzlich nachgeholt werden; eine Bindung an das Stetigkeitsgebot wird nicht gesehen. Damit müssen Aufwendungen nicht in der Rechnungsperiode zurückgestellt werden, der sie zuzuordnen sind.

Aufwandsrückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für deren Bildung entfallen ist. Dabei ist eine Auflösung nicht nur zulässig, sondern zwingend (§ 249 Abs. 3 HGB). Kapitalgesellschaften müssen Aufwandsrückstellungen im Anhang erläutern, sofern diese wesentlich sind. Wird von einer einmal gewählten Zuführungsmethode abgewichen, ist darüber ebenfalls im Anhang zu berichten.

Hauptanwendungsfälle für Aufwandsrückstellungen sind regelmäßige und in längeren Zeitabschnitten durchzuführende Generalüberholungen und Instandhaltungen (→ Großreparaturen). Der

Aufwendungen für Ingangsetzung

Ansatz von Aufwandsrückstellungen kommt aber auch u.a. für Jubiläumszahlungen und Aus- und Fortbildungsverpflichtungen sowie für Abbruchkosten und Entsorgungsmaßnahmen, soweit keine vertragliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht, in Betracht. Dagegen dürfen keine Aufwandsrückstellungen z.B. für Preissteigerungen oder aufgeschobene Werbemaßnahmen gebildet werden.

Die in § 249 Abs. 1 HGB kodifizierten Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und für Abraumbeseitigung haben ebenfalls Innenverpflichtungscharakter. Außer bei Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die nach den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht allerdings eine Passivierungspflicht.

Peter Wollmert/Stefan Bischof

Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Soweit sie nicht ohnehin bilanzierungsfähig sind (d.h. durch Schaffung eines → Vermögensgegenstandes), dürfen diese Aufwendungen nach § 269 HGB als → Bilanzierungshilfe aktiviert werden. Hierzu gehören vor allem Organisationskosten, die für den Aufbau bzw. die Erweiterung der Innen- oder Außenorganisation des Unternehmens anfallen, z.B. der Betriebsorganisation, der Verwaltungsorganisation oder des Vertriebssystems. Nach h.L. gehören hierzu auch Ausgaben für Werbekampagnen anlässlich des Beginns oder der Erweiterung des Geschäftsbetriebs, nicht jedoch die Kosten für laufende Reklame.

Wenn solche Aufwendungen aktiviert werden, dann dürfen Gewinne nur dann ausgeschüttet werden, wenn sie nach der Ausschüttung verbleibenden, jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen. Diese Ausschüttungssperre verdeutlicht, daß es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Vermögensgegenstände handelt, sondern daß lediglich durch die Möglichkeit der Aktivierung für die Anlauf- oder Erweiterungsphase eines Unternehmens hohe Anlaufverluste bzw. eine eventuell ein-

Aufwendungen für Ingangsetzung

tretende Überschuldung vermieden werden soll.

Aktivierete Aufwendungen müssen in den folgenden Geschäftsjahren zu mindestens 25% jährlich durch Abschreibungen getilgt werden (§ 282 HGB), so daß spätestens nach 4 Jahren die Vollabschreibung erreicht ist.

Nach der Systematik des Gesetzesaufbaus gilt diese Bilanzierungshilfe nur für Kapitalgesellschaften. Im Gegensatz zu den Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen besteht für Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals ein Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 1 HGB). Hierunter fallen vor allem Gebühren, Provisionen, Kosten der Aktienemission sowie Kosten, die anlässlich der verschiedenen Maßnahmen der Kapitalerhöhung anfallen (z.B. Gesellschaftsteuer). Betroffen vom Aktivierungsverbot sind auch die Kosten der Ausgabe von Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und der Gewährung von Genussrechten.

Durch das Bilanzrichtliniengesetz müssen die Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs in den → Anlagespiegel aufgenommen und entsprechend horizontal untergliedert werden. Hierbei sind nur die Spalten „Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten“, „Zugänge“ und „Summe der Abschreibungen“ von Bedeutung. Umbuchungen sind grundsätzlich nicht möglich, da der Posten keinen Vermögensgegenstand repräsentiert und folglich auch nicht auf Bilanzposten umgebucht werden kann, die Vermögensgegenstände repräsentieren. Da eine weitere vertikale Gliederung für die Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen nicht vorgeschrieben ist, kommen auch Umbuchungen innerhalb dieser Bilanzierungshilfe nicht in Betracht (etwa von Ingangsetzungs- auf Erweiterungsaufwendungen). Aus demselben Grund des Fehlens eines Vermögensgegenstandes ist ein Abgang (mengenmäßig) nicht möglich. Zuschreibungen sind wegen § 282 HGB nicht möglich, da ein aktivierter Betrag in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen getilgt werden muß.

Die Ertragsgegenbuchung zur Aktivierung der Aufwendungen findet im Gliederungsschema der GuV des § 275 Abs. 2

Aufwendungen für Ingangsetzung, Prüfung der

unter dem Posten Nr. 2 „Andere aktivierbare Eigenleistungen“ statt. Die Abschreibung auf den aktivierten Betrag erfolgt unter Position 7 a des GuV gliederungschemas. Wird die Bilanzierungshilfe in Anspruch genommen und erfolgt eine Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten, dann muß dies im Anhang erläutert werden.

Insbesondere muß erläutert werden, welche Kostenarten in welchem Umfang (Einzelkosten, anteilige Gemeinkosten) aktiviert wurden. Da es sich bei den Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung nicht um ein → Wirtschaftsgut im steuerrechtlichen Sinne handelt, dürfen sie in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden (→ latente Steuern).

Michael Heinhold

Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, Prüfung der

Sofern die Aufwendungen nicht gemäß § 269 HGB als Bilanzierungshilfe aktiviert werden, ist zu prüfen, ob der Aufwand bei den richtigen GuV-Posten erfaßt ist. Im Falle der Aktivierung muß sich die Prüfung vor allem auf die Abgrenzungsproblematik erstrecken, d.h. auf die Frage, ob die aktivierten Aufwendungen von Ingangsetzungs- oder Erweiterungsaktivitäten (→ Erweiterung des Geschäftsbetriebs) verursacht worden sind und nicht in Zusammenhang mit anderen, nicht unter den Sachverhalt der Ingangsetzung oder Erweiterung fallenden Aktivitäten stehen (z.B. laufende Aufwendungen, bloße Umstellungsaufwendungen, Aufwendungen für Gründung und Kapitalbeschaffung, § 248 HGB). Prüfungstechnisch wird es sich jeweils um Einzelprüfungen handeln.

Michael Heinhold

Aufzeichnungspflichten, steuerliche

Soweit nach anderen Gesetzen (Handelsrecht, Gewerberecht u.ä.) Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ist diese Verpflichtung auch im steuerlichen Interesse zu erfüllen (§ 140 AO). Ferner unterliegen der Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen Steuerpflichtige, die die Größengrenzen in § 41 AO überschreiten (Umsätze über DM 500 000,- p.a., Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches

Ausbildung des Wirtschaftsprüfers

Vermögen über DM 125 000,-, Gewinn aus Gewerbebetrieb über DM 48 000,-, Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft über DM 48 000,-).

Neben allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§ 145 AO) und Ordnungsvorschriften (§ 146 AO) werden für Aufzeichnung des Wareneingangs und des Warenausgangs bei gewerblichen Unternehmern weitere aufgedgliederte Angaben verlangt, wobei diese Nachweise auch innerhalb anderer Systeme ordnungsmäßig geführter Bücher erbracht werden können. Weitere steuerliche Aufzeichnungspflichten können sich aus Einzelsteuergesetzen (z.B. § 22 UStG, § 7 LStDV) ergeben

Karl Kurz

Auktorisierter Revisor

Bezeichnung für einen Angehörigen des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes in Schweden.

Wolfgang Lück

Ausbeute

Bezeichnung für die Gewinnausschüttung einer bergrechtlichen Gewerkschaft, die es jedoch ab 1.1.1986 (vgl. BundesBergG vom 13.8.1980, BGBl. I 1310) nicht mehr gibt. Ausbeuteberechtigte waren die → Gewerker (Anteilseigner), die im → Gewerkschaftsbuch eingetragen waren.

Herbert Leßmann

Ausbildung des Wirtschaftsprüfers

Die Ausbildung des → Wirtschaftsprüfers (WP) läßt sich grundsätzlich in drei Phasen unterteilen:

1. Hochschulstudium.
2. Praktische Berufsvorbereitung bis zum → Wirtschaftsprüferexamen.
3. Fortbildung des WP während seiner Tätigkeit.

Am Ende der *ersten* Ausbildungsphase (Berufsvorbereitung) steht der Abschluß eines wirtschaftswissenschaftlichen, rechtswissenschaftlichen, technischen oder landwirtschaftlichen Hochschulstudiums. Jedoch kann unter bestimmten Voraussetzungen bei mehrjähriger Berufserfahrung (§ 8 Abs. 2 WPO) auf den Nachweis des abgeschlossenen Studiums verzichtet werden. Die Zahl der auf diese Weise qualifizierten Bewerber ist im Verhältnis zu den übrigen Berufszugängern gering.

In der *zweiten* Ausbildungsphase muß der Bewerber für das Wirtschaftsprüferexamen eine für die Ausübung des Berufes ausreichende *praktische Tätigkeit* nachweisen. Nach der → Wirtschaftsprüferordnung (WPO) hat der Bewerber wenigstens vier Jahre Prüfungstätigkeit nachzuweisen (§ 9 Abs. 1 WPO). Von seiner gesamten Prüfungstätigkeit muß der Bewerber wenigstens während der Dauer von zwei Jahren bei einem WP, einer WP-Gesellschaft, einem vBP, einer Buchprüfungsgesellschaft oder einem genossenschaftlichen Prüfungsverband an Abschlußprüfungen teilgenommen und bei der Abfassung der Prüfungsberichte mitgewirkt haben (§ 9 Abs. 4 WPO). Während dieser praktischen Tätigkeit bereitet sich der Bewerber in Form eines Selbststudiums und/oder Besuch entsprechender Kurse auf das Examen vor. Diese Kurse werden von Repetitoren und vom → Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angeboten.

In der *dritten* Ausbildungsphase wird auf den einzelnen WP – abgesehen von den eigenen Interessen – schon durch Änderungen der Rechtsprechung und Gesetzgebung sowie durch den Berufswettbewerb ein Zwang zur Weiterbildung ausgeübt.

Diese Fortbildung des Wirtschaftsprüfers erfolgt durch ein *Selbststudium*, durch *firmeninterne* Schulungsprogramme und durch Fortbildungsveranstaltungen des *Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)*. Die größeren → *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* haben in den letzten Jahren eigene Schulungsprogramme aufgestellt und Fortbildungseinrichtungen geschaffen. Die Mitarbeiter besuchen regelmäßig berufsorientierte Kurse und Seminare mit unterschiedlichen Schwerpunkten. Bei der Ausarbeitung der Programme wird die Spezialisierung des WP berücksichtigt.

Die → *Wirtschaftsprüferkammer (WPK)* ist durch die *Wirtschaftsprüferordnung* verpflichtet, „die berufliche Fortbildung der Mitglieder und Ausbildung des Berufsnachwuchses zu fördern“ (§ 57 Abs. 2 Nr. 10 WPO). Diese Fortbildungsfunktion wird zur Zeit von dem IDW wahrgenommen, das nach seiner Satzung ebenfalls „für die fachliche Förderung der Wirtschaftsprüfer und ihres beruflichen Nachwuchses zu sorgen hat“ (§ 2 Abs. 2a der Satzung des IDW). Zu diesen Fortbil-

dungsveranstaltungen des Instituts zählen u.a.

- die jährlichen (im November) in Baden-Baden stattfindenden → Arbeitstagen,
 - die regional durch die einzelnen Landesgruppen durchgeführten Vortragsveranstaltungen,
 - die überregional in Abständen von 4 Jahren veranstalteten Fachtagungen,
 - die in Zusammenarbeit mit ausländischen Berufsorganisationen veranstalteten bilateralen Seminare und
 - internationale Kongresse.
- Wirtschaftsprüferexamen;
→ Zulassungsverfahren nach WPO.

Wolfgang Lück

Ausdruckbereitschaft

Der Kaufmann hat in seinen Büchern die Lage seines Vermögens „ersichtlich zu machen“ (§ 238 Abs. 1 HGB); die Kontenstände und ihre Entwicklung müssen also *zu sehen* sein. Betreibt er eine computergestützte Buchführung und gehört der Ausdruck von Journalen und Konten nicht zum normalen Arbeitsablauf, so muß es möglich sein, innerhalb kurzer Zeit den Buchungsstoff in zeitlicher Folge (→ Journal) wie in sachlicher Folge (→ Konto) auf Papier auszudrucken oder auf dem Bildschirm darzustellen. Das setzt voraus:

- Die Daten müssen in einer Form gespeichert sein, die eine Ausgabe im gewünschten Umfang und in der gewünschten Form erlaubt.
- Die EDV-Anlage einschließlich Betriebssystem müssen zeitlich und technisch in der Lage sein, die Ausgabe auszuführen.
- Programme, die die Ausgabe der gewünschten Daten auf der vorhandenen EDV-Anlage bewirken, müssen vorliegen.

Dies gilt nach § 239 Abs. 4 S. 2 HGB für die gesamte Aufbewahrungsdauer, wenn nach Abschluß der üblichen Verarbeitung die Daten weiterhin auf magnetischen Speichern verbleiben (vgl. auch BMF-Schr. Betr. GoBS v. 7.11.1995, Abschn. VIII a), BStBl. I 1995, S. 739 bzw. Ziff. 8.0 der GoBS, S. 746).

Horst Göbel

Ausgabe

→ Rechnungswesen, Grundbegriffe des

Ausgabenersparniswert

→ Substanzwert in der Unternehmensbewertung

Ausgeweitete Stichtagsinventur

Bei der Stichtagsinventur (→ Inventur) hat die Bestandsaufnahme grundsätzlich am Bilanzstichtag bzw. einen Tag davor oder danach zu erfolgen. Ist eine Inventur innerhalb dieses sehr begrenzten Zeitraums aus organisatorischen, personellen, produktionstechnischen oder anderen Gründen nicht durchführbar bzw. aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar, können die Inventurarbeiten zeitlich ausgeweitet werden. Die Aufnahme hat jedoch zeitnah zu erfolgen. R 30 Abs. 1 Satz 4 EStR erkennt einen Zeitraum von 10 Tagen vor und nach dem Abschlußstichtag noch als zeitnah an. Eine Inventur, die innerhalb dieses Zeitraums erfolgt, wird als ausgeweitete Stichtagsinventur bezeichnet.

Wolfgang Lück

Ausgleich für außenstehende Gesellschafter

Bei einem → Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag besteht die Gefahr, daß die abhängige Gesellschaft so geführt wird, daß sie gar keinen oder nur einen geringen Gewinn ausweist. Deshalb muß nach § 304 AktG für die sog. außenstehenden Aktionäre eine angemessene Ausgleichszahlung vorgesehen sein. Die Art des Ausgleichs hängt dabei davon ab, ob ein Gewinn oder Beherrschungsvertrag vorliegt: Bei einem Gewinnabführungsvertrag – und zwar auch dann, wenn er mit einem Beherrschungsvertrag verbunden ist – muß den außenstehenden Aktionären eine feste Ausgleichszahlung, d.h. eine auf die Aktiennennbeträge bezogene, jährlich wiederkehrende Geldleistung versprochen werden (§ 304 Abs. 1 Satz 1), z.B. 6% je DM 50,- Nennbetrag; ist auch das herrschende Unternehmen eine AG, dann kann der auszugleichende Betrag an dessen → Dividende gekoppelt und damit zum variablen Ausgleich werden (§ 304 Abs. 2 AktG). Für den nicht mit Gewinn abführenden Beherrschungsvertrag verlangt § 304 Abs. 1 Satz 2 die Garantie einer Dividende in Höhe der Ausgleichszahlung.

Der Ausgleich ist nach § 304 Abs. 2 AktG zu berechnen. Der feste Ausgleich ist der

Betrag, „der nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten unter Berücksichtigung angemessener Abschreibungen und Wertberichtigungen, jedoch ohne Bildung anderer Gewinnrücklagen, voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinn auf die einzelne Aktie verteilt werden könnte“ (§ 304 Abs. 2 Satz 1). Der variable Ausgleich bestimmt sich nach der von der herrschenden AG ausgeschütteten Dividende und dem Wertverhältnis zwischen den Aktien beider Gesellschaften (§ 304 Abs. 2 Satz 2). Wiederkehrende Ausgleichszahlungen können in Form der Rentabilitäts- oder Rentengarantie zugesichert werden.

Sieht der Vertrag überhaupt keinen Ausgleich vor, so ist er nichtig (§ 304 Abs. 3, Satz 1 AktG). Ist der Ausgleich nicht angemessen, hat ihn das zuständige Landgericht zu bestimmen (§ 304 Abs. 3 Satz 3 AktG). Zum Verfahren vgl. § 306 AktG.

Herbert Leßmann

Ausgleichsposten aus der Kapitalkonsolidierung

→ Konsolidierungsausgleichsposten

Ausgleichsposten für Anteile in Fremdbesitz

→ Anteile Dritter

Ausgleichszahlung

→ Beherrschungsvertrag; → Gewinnabführungsvertrag; → Ausgleich für außenstehende Gesellschafter

Auskunftsrecht der WPK gegenüber dem Wirtschaftsprüfer (WP)

Persönliche Mitglieder der → Wirtschaftsprüferkammer haben in Aufsichts- und Beschwerdesachen vor der Wirtschaftsprüferkammer zu erscheinen, wenn sie zur Anhörung geladen werden. Auf Verlangen haben sie dem Vorstand, dem Beirat oder einem nach der Satzung zuständigen Ausschuß der Wirtschaftsprüferkammer oder einem beauftragten Mitglied des Vorstandes, des Beirates oder eines Ausschusses Auskunft zu geben und ihre Handakten vorzulegen, es sei denn, daß sie dadurch ihre Verpflichtung zur Verschwiegenheit verletzen würden (§ 62 WPO → Wirtschaftsprüferordnung).

Rolf Lichtner

Auskunftsrecht der WPK, allgemein

Auskunftsrecht der WPK, allgemein

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hat nach § 57 → Wirtschaftsprüferordnung (WPO) die Aufgabe, die Erfüllung der beruflichen Pflichten ihrer Mitglieder zu überwachen; hierfür steht ihr gemäß § 62 WPO ein entsprechendes Auskunftsrecht zur Verfügung. Persönliche Mitglieder sind in Aufsichts- und Beschwerdesachen verpflichtet, vor der WPK zu erscheinen; sie haben Auskunft zu geben und ihre Handakten vorzulegen, es sei denn, daß sie dadurch ihre Verpflichtung zur Verschwiegenheit verletzen würden.

Die Wirtschaftsprüferkammer kann im Rahmen der Amtshilfe Auskünfte bei staatlichen Stellen und Behörden einholen. Nach Nr. 24 der Mitteilungen in Strafsachen (MiStra) sind in Strafsachen gegen WP (→ Wirtschaftsprüfer), vBP (→ vereidigter Buchprüfer) sowie Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer WPG (→ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) oder einer BPG (→ Buchprüfungsgesellschaft), die nicht WP oder vBP sind,

- der Erlaß oder der Vollzug eines Haftbefehls oder Unterbringungsbefehls,
- die Erhebung der öffentlichen Klage,
- der Ausgang des Verfahrens von der zuständigen Behörde oder dem zuständigen Gericht sowohl der WPK als auch der für die Einleitung eines berufsrechtlichen Verfahrens zuständigen Staatsanwaltschaft bei dem Kammergericht Berlin mitzuteilen (→ Berufsgerichtsverfahren).

Rolf Lichtner

Auslagenerstattung

Dem Abschlußprüfer steht bei Pflichtprüfungen neben einer Vergütung für seine Tätigkeit auch ein Anspruch auf Ersatz seiner Auslagen zu (Gebührenordnung für Pflichtprüfungen, Erlaß des Reichswirtschaftsminister vom 11.4.1939, § 8). Für den gerichtlich bestellten Abschlußprüfer ergibt sich der Anspruch auf Auslagenerstattung aus § 318 Abs. 5 HGB. Bei freiwilliger Abschlußprüfung ist es üblich, Gebühren entsprechend der Vergütung für Pflichtprüfungen zu vereinbaren (Honorarvertrag).

Bei Pflichtprüfungen von Jahresabschlüssen gemeindlicher Betriebe kann auf die Erlasse der Innenminister der Länder zurückgegriffen werden (z.B. Nordrhein-

Ausschuß für Aus- und Fortbildung

Westfalen v. 19.1.1993 idF v. 18.7.1995), in denen sich Regelungen zur Erstattung von Tagesgeldern, Übernachtungskosten, Fahrt- und Nebenkosten, Kosten der Berichtsausfertigung finden.

Norbert Pfitzer

Ausscheideordnung

Eine Ausscheideordnung ist eine Übersicht, in der für eine Personengesamtheit die Wahrscheinlichkeit für das Ausscheiden einer Person aus dieser Gesamtheit nach verschiedenen Ursachen gesondert angegeben ist. Ausgehend von einer anfänglichen Grundgesamtheit wird die Abnahme der Personengruppe durch Tod, Invalidität, Heirat, Storno oder andere Ursachen für jedes Alter dargestellt. Spezielle Ausscheideordnungen sind Sterbetafeln (Ausscheideursache: Tod), Heiratstafeln (Heirat und Tod), Stornotafeln (z.B. in der Krankenversicherung) und Aktivitätsordnung (Berufsunfähigkeit und Tod).

Ausscheideordnungen stützen sich v.a. auf Untersuchungen über die Bevölkerungsentwicklung, die das Statistische Bundesamt in mehrjährigen Abständen durchführt. Sie bilden eine wichtige Kalkulationsgrundlage in Lebens-, Kranken- und Pensionsversicherungsunternehmen sowie bei der betrieblichen Altersversorgung und sind für die Berechnung der Deckungsrückstellungen, der Pensionsrückstellungen sowie der Rückstellungen für Vorruhestandsleistungen und Rückstellungen für Jubiläumsverpflichtungen von Bedeutung.

Gerd Geib

Ausschuß für Aus- und Fortbildung

Im Rahmen der Tätigkeit der → Fachausschüsse des IDW befaßt sich der Ausschuß für Aus- und Fortbildung schwerpunktmäßig mit der berufsbegleitenden Ausbildung der Mitarbeiter von Wirtschaftsprüfern, der Ausbildung zur Vorbereitung auf das Berufsexamen und mit der Weiterbildung der Berufsangehörigen nach dem Berufsexamen (→ Wirtschaftsprüferexamen). Die Überlegungen insbesondere zur Weiterbildung haben dabei zunächst die den Berufsangehörigen betreffenden gesetzlichen, organisatorischen, technologischen und anderen Veränderungen in seinem Tätigkeitsbereich, aber darüber hinaus auch wünschenswerte Verbreiterungen und

Vertiefungen (auch Spezialisierung) der fachlichen Kenntnisse zu berücksichtigen. Die Beobachtung der entsprechenden Entwicklungen im Ausland gewinnt für die Arbeit dieses Ausschusses an Bedeutung. Eine weitere Aufgabe besteht darin, eingetretene und erwartete Änderungen des Berufsbildes durch Beratung bei und Mitarbeit an der Anpassung der Anforderung des Berufsexamens zur Geltung zu bringen.

Otto Wanik

Ausschuß für internationale Zusammenarbeit (AFIZ)

Ausschuß des → Instituts der Wirtschaftsprüfer; 1973 in Anbetracht der ständig wachsenden vielfältigen internationalen Arbeit des Instituts gegründet. *Aufgaben:* Eine Meinungsbildung über Fragen herbeiführen, die in den verschiedenen internationalen Gremien (vornehmlich → Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), → International Federation of Accountants (IFAC) und → International Accounting Standards Committee (IASC)), in denen das Institut mitarbeitet, zur Entscheidung anstehen, und die gegenseitige Information und Koordinierung zwischen den deutschen Delegierten in diesen Gremien sicherstellen. Angesichts der verstärkten Bedeutung, die internationale Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze auch im nationalen Bereich erhalten, liegt eine wichtige Funktion des AFIZ auch in der Information der Institutsmitglieder und der übrigen Ausschüsse des IDW über internationale Entwicklungen.

Horst Kaminski/Klaus-Peter Naumann

Ausschüttungsfähiger Gewinn

Neben der Informationsfunktion kommt dem Jahresabschluß die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns zu. Dabei hat der Gesetzgeber im Interesse des → Gläubigerschutzes Ansatz- und Bewertungsvorschriften kodifiziert, die den ausschüttungsfähigen Gewinn begrenzen. Ein nach den Vorschriften des Gesetzes ermittelter Gewinn ist, soweit keine Ausschüttungssperre besteht, grundsätzlich an die Anteilseigner ausschüttbar. Dabei ist es unerheblich aus welchen Quellen der Gewinn stammt (z.B. aus Umsatzerlösen, aus → Zuschreibungen, aus der Auflösung von Rücklagen etc.). In welcher Höhe ein Gewinn tatsächlich ausge-

schüttet wird, hängt zum einen von rechtsformspezifischen (z.B. § 150 AktG) und satzungsmäßigen (z.B. § 58 Abs. 1 AktG) Vorschriften ab und ist zum anderen Gegenstand der Gewinnverwendungskompetenz der Gesellschafter (z.B. § 119 Abs. 1 Nr. 2 AktG).

Die vom Gesetzgeber gewählte Gewinnkonzeption entspricht indes aus Gründen der Objektivierung der Gewinnermittlung nicht dem in der Literatur für theoretisch zutreffend erachteten Konzept des → ökonomischen Gewinns. Das Gesetz basiert vielmehr auf dem Prinzip nomineller → Kapitalerhaltung. Dementsprechend können in einer inflationären Periode Scheingewinne ausgeschüttet werden, was zu einer Aufzehrung der Unternehmenssubstanz führen kann.

Ausschüttungssperren bestehen für aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB) und für die aktive Steuerabgrenzung (§ 274 Abs. 2 HGB). Eine Gewinnausschüttung ist nur möglich, soweit diese Aktivposten nach der Ausschüttung noch durch die Gewinnrücklagen zu-/abzüglich eines Gewinn-/Verlustvortrags gedeckt sind. Rücklagen für eigene Anteile (§ 272 Abs. 4 HGB) können nur aufgelöst und ausgeschüttet werden, soweit die eigenen Anteile ausgegeben, veräußert oder eingezogen werden oder soweit nach dem strengen Niederwertprinzip (§ 253 Abs. 3 HGB) auf der Aktivseite die eigenen Anteile mit einem niedrigeren Betrag anzusetzen ist. Darüber hinaus bestehen rechtsformspezifisch Ausschüttungsbeschränkungen für die Kapitalrücklage (z.B. § 150 Abs. 3 u. 4 AktG).

Stefan Bischof

Ausschüttungssperrfunktion

Zu den Aufgaben, die der Gesetzgeber der Handelsbilanz zugewiesen hat, gehört bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Funktion der Ausschüttungssperre. Sie begrenzt im Interesse des → Gläubigerschutzes die Möglichkeiten der Gewinnausschüttung und Kapitalrückzahlung an die Gesellschafter dieser Unternehmen. Gleichsam als Kompensation für die begrenzte Haftung der Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft soll sie den Gläubigern ein *Mindeschäftungsvermögen* garantieren.

Ausgehend von der Grundsatzentscheidung, die Ausschüttung an das bilanziell ausgewiesene Vermögen zu binden, wird die Sicherstellung eines Mindesthaftungsvermögens durch zwei grundsätzlich unabhängige Maßnahmen angestrebt: zum einen durch eine *tendenziell vorsichtige, objektivierte Vermögensermittlung*, zum anderen durch allgemeine und rechtsformspezifische *Höchstausschüttungsregelungen*. Auf der Ebene der Vermögensermittlung zielen imparitätisch geprägte Ansatz- und Bewertungsvorschriften auf eine Begrenzung des Ausschüttungspotentials. Diese stellen sicher, daß sämtlichen (auch ungewissen) Schulden des Unternehmens nur greifbare Vermögenswerte gegenübergestellt werden. Dem Vorsichtsgedanken wird zudem bei der Bewertung durch ein nach oben begrenztes Zeitwertprinzip Rechnung getragen, das den Ansatz über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegender Stichtagszeitwerte ausnahmslos verbietet (→ Anschaffungsprinzip), eine Bewertung zu niedrigeren Stichtagswerten dagegen vorschreibt bzw. zuläßt (strenges bzw. gemildertes → Niederstwertprinzip, → Höchstwertprinzip). Im übrigen orientiert sich die Bilanzierung nach dem gesetzlichen Regelungsmodell nicht an der Zerschlagungsfiktion, sondern sie beruht auf der Prämisse der → Unternehmensfortführung. Das verdeutlicht, daß die Ausschüttungsbegrenzung im Interesse des Gläubigerschutzes weniger eine Konkursvorsorge, als vielmehr eine Insolvenzprävention intendiert.

Ergänzend zu den vorsichtsgeprägten Vermögensermittlungsregeln sollen Höchstausschüttungsregelungen gewährleisten, daß ein gewisses Mindestvermögen jedenfalls nicht ohne Beachtung anderweitiger Schutzbestimmungen für die Gläubiger an die Gesellschafter ausgekehrt wird. Die Höhe des ausschüttungsgesperrten Mindestvermögens ist zunächst rechtsformspezifisch definiert. Es umfaßt bei Aktiengesellschaften jenen Teil der Aktiva, der der Summe aus Grundkapital, Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB, gesetzlicher Rücklage und Schulden entspricht (vgl. §§ 57f., 150 AktG). Bei GmbH darf nach § 30 Abs. 1 GmbHG das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft nicht an die Gesellschafter ausgezahlt werden. Das GenG

verbietet namentlich die Auszahlung des Geschäftsguthabens an die Genossen vor deren Ausscheiden (vgl. § 22 GenG).

Unabhängig von der jeweiligen Rechtsform ergeben sich für die betrachteten Unternehmen zusätzliche Ausschüttungsbeschränkungen, wenn ausnahmsweise Aktiva zum Ansatz kommen, deren Vermögenscharakter zweifelhaft ist (→ eigene Anteile) oder die als Bilanzierungshilfen kein echtes Vermögen repräsentieren (→ Aufwendungen für die Ingangsetzung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs, aktivische → latente Steuern).

Die Ausschüttungssperrfunktion des Jahresabschlusses kann letztlich nicht verhindern, daß Vermögen tatsächlich abfließt oder (durch Verluste) vernichtet wird. Sie bildet daher nur ein Element eines umfassenden Gläubigerschutzsystems, das durch weitere *flankierende Schutzbestimmungen* ergänzt wird. Hinzuweisen ist insbesondere auf die bestehenden Haftungsbestimmungen bei Verstoß gegen die gesetzlichen Ausschüttungsbegrenzungsregelungen (vgl. insbesondere §§ 62, 93, 116 AktG, §§ 31f., 43, 52 GmbHG, §§ 22, 34, 41 GenG) sowie auf die sich ergebenden gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen im Falle einer Unterschreitung des Mindesthaftungsvermögens aufgrund von Verlusten (z.B. außerordentliche Haupt-, Gesellschafter- oder Generalversammlung; vgl. §§ 92 Abs. 1 AktG, § 49 Abs. 3 GmbHG, 33 Abs. 3 GenG).

Harald Kessler

Außenprüfung

Die steuerliche Außenprüfung ist geregelt in den §§ 193-207 Abgabenordnung (AO). Als Verwaltungsrichtlinie existiert hierzu die Betriebsprüfungsordnung (Steuer) 1987. Außenprüfungen dienen der umfassenden Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse sowohl des geprüften Steuerpflichtigen als auch anderer mit ihm in Verbindung stehender Personen (über die sog. Kontrollmitteilungen ausgeschrieben werden können).

Der Außenprüfung unterliegen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen; im wesentlichen unterliegen ihr jedoch Unternehmen und deren Gesellschafter (§ 193 AO). Für eine Außenprüfung zuständig ist das Betriebsfinanzamt des Unternehmens. Dies prüft entweder selbst, oder es beauftragt mit der Außenprüfung beson-

dere nur für Betriebsprüfungen zuständige Finanzämter. Für Zwecke der Außenprüfung werden sämtliche Unternehmen etwa alle 3 Jahre nach Umsatz- und Gewinnkriterien in Großbetriebe, Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe eingeteilt. Außenprüfungen von Großbetrieben sind grundsätzlich Anschlußprüfungen, während alle anderen Betriebe in der Regel nicht zeitlich lückenlos überprüft werden.

Die Außenprüfung beginnt mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Sie findet im Unternehmen statt. Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung bei der Außenprüfung verpflichtet (§ 200 AO). Er hat sämtliche Unterlagen von steuerlicher Bedeutung zur Einsicht und Prüfung vorzulegen und zu erläutern. Der Steuerpflichtige kann bestimmte Mitarbeiter als Auskunftspersonen benennen, an die sich die Außenprüfer dann grundsätzlich zu halten haben. Prüfungsfeststellungen sollen dem Steuerpflichtigen bereits während der Prüfung bekannt gemacht werden. Die Ergebnisse der Außenprüfung müssen dem Steuerpflichtigen mitgeteilt werden. Sie sind dann mit ihm in einer Schlußbesprechung zu erörtern (§ 201 AO). Anschließend werden die Prüfungsergebnisse in Einzelheiten und mit Begründungen in einem schriftlichen Prüfungsbericht wiedergegeben (§ 202 AO). Soweit in der Schlußbesprechung keine Einigungen hinsichtlich strittiger Sachverhalte oder hinsichtlich rechtlicher Beurteilungen von Prüfungsfeststellungen erzielt werden konnten, wird das im Prüfungsbericht vermerkt. Der Prüfungsbericht wird dem Steuerpflichtigen zur Stellungnahme übersandt.

Danach wird der Prüfungsbericht vom Betriebsfinanzamt ausgewertet, was in der Regel zur Berichtigung von Steuerbescheiden führt. Sind Steuerbescheide unter dem Vorbehalt einer Nachprüfung erlassen worden (§ 164 AO) – was bei Unternehmen die Regel ist – erfolgt erst nach einer Außenprüfung eine endgültige Steuerveranlagung.

Hans Deppe

Außensteuergesetz (AStG)

Das Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz 1972 mit Anwendungserlaß 1994) wendet sich gegen ungerechtfertigte Ver-

lagerungen von Steuerbemessungsgrundlagen aus dem Inland ins Ausland. Es dient insoweit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das Außensteuergesetz ergänzt in der Hauptsache Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz durch spezielle Regelungen insbesondere folgender Auslandssachverhalte: *Internationale Verflechtungen* (§ 1 AStG) – Vereinbaren Steuerinländer und ihnen nahestehende Steuerausländer (z.B. eine Tochtergesellschaft) unangemessene Geschäftsbedingungen (z.B. Verrechnungspreise) zu Lasten der Einkünfte des Steuerinländers, so sind diese Einkünfte für die inländische Besteuerung entsprechend zu korrigieren.

Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Staaten (§§ 2-5 AStG) – Langjährig unbeschränkt Steuerpflichtige sind nach ihrem Wohnsitzwechsel noch 10 Jahre lang erweitert beschränkt steuerpflichtig und werden erst danach in die beschränkte Steuerpflicht entlassen.

Wohnsitzwechsel ins Ausland bei wesentlicher Beteiligung an inländischer Kapitalgesellschaft (§ 6 AStG) – Es werden die stillen Reserven einer solchen Beteiligung zum Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels der Einkommensteuer unterworfen.

Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7-14 AStG)

Eine Zwischengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft in einem niedrigbesteuernden Ausland, die keine echten wirtschaftlichen Aktivitäten entwickelt und an der Steuerinländer mehrheitlich beteiligt sind. Das nichtausgeschüttete Einkommen solcher Zwischengesellschaften wird direkt den inländischen Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen besteuert.

Für sämtliche Auslandsbeziehungen erweitern §§ 16, 17 AStG die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nicht unwesentlich.

Hans Deppe

Außenumsatzerlöse

In der → Konzernrechnungslegung sind → Innen- und Außenumsatzerlöse zu unterscheiden. Aus der Sicht des Konzerns als wirtschaftliche Einheit sind Außenumsatzerlöse dann gegeben, wenn sie im Lieferungs- und Leistungsverkehr mit nicht in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen entstanden sind.

Innenumsatzzerlöse, d.h. Erlöse aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen, sind dagegen zu eliminieren (→ Aufwands- und Ertragskonsolidierung, § 305 HGB).

Wolfgang Lück/Norbert Schönbrunn

Außerbuchhalterischer Bereich, Prüfung des

Die ordnungsmäßige Durchführung einer → Jahresabschlußprüfung nach den Vorschriften des HGB muß auch die Prüfung des außerbuchhalterischen Bereichs umfassen. Bei dem außerbuchhalterischen Bereich im weiteren Sinne handelt es sich um die Bereiche, die nicht Bestandteil der Finanzbuchhaltung sind, jedoch mittelbar oder unmittelbar mit der Buchführung, dem Jahresabschluß und dem Lagebericht in Beziehung stehen; dazu zählen im einzelnen:

1. Außerbuchhalterische Bereiche des Rechnungswesens.
 - a) Betriebsabrechnung.
 - b) Statistik.
 - c) Planung.
2. Rechtsgrundlagen und Rechtsbeziehungen der Gesellschaft.
 - a) Bestellung des Abschlußprüfers.
 - b) Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag.
 - c) Verträge mit Dritten.
 - d) Sonstige Rechtsbeziehungen (Organverträge und -beschlüsse).
 - e) Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.

Für die Prüfung des außerbuchhalterischen Bereichs bieten sich folgende → Prüfungshandlungen an: Befragung der gesetzlichen Vertreter bzw. der betreffenden Sachbearbeiter, Einsichtnahme in die Dokumente, Einholung von Bestätigungen.

Wolfgang Lück

Außerordentliches Ergebnis

Die Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB unterscheidet sowohl in der Form des *Gesamtkostenverfahrens* nach § 275 Abs. 2 als auch in der Form des *Umsatzkostenverfahrens* nach § 275 Abs. 3 die Ergebnisbestandteile „*Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit*“ und das „*außerordentliche Ergebnis*“. Das außerordentliche Ergebnis besteht bei beiden Verfahren aus den Posten „*außerordentliche Erträge*“ und „*außerordentliche Aufwendungen*“. Das Erfordernis des gesonderten Ausweises bedingt Abgrenzungs-

kriterien für außerordentliche Erträge und Aufwendungen einer- und Erträge und Aufwendungen, die sich im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit niederschlagen, andererseits.

Aus § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB folgt, daß als außerordentliche Posten nur die „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft“ anfallenden Erträge und Aufwendungen auszuweisen sind. Damit ergibt sich zwangsläufig, daß nur außergewöhnliche Ereignisse, die sich vom normalen Ablauf des Geschäftsjahres unterscheiden und somit unternehmensfremd sind, als außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind, also solche, die als ungewöhnlich in der Art und selten im Vorkommen zu betrachten sind.

Das Merkmal der *ungewöhnlichen Art* ist gegeben, wenn der zugrundeliegende Vorfall einen hohen Grad der Abnormalität aufweist, d.h. nur in zufälliger Beziehung zum gewöhnlichen und typischen Geschäft der Gesellschaft steht. Das Attribut selten ist einem Vorfall zuzuschreiben, der sich in voraussehbarer Zukunft nicht wiederholen wird.

Diese enge Umschreibung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen führt dazu, daß diese in einer Gesellschaft nur ausnahmsweise vorkommen. Dabei werden in der Literatur insbesondere folgende *typische außerordentliche Erträge und Aufwendungen* genannt:

- Gewinne/Verluste aus der Veräußerung ganzer Betriebe, wesentlicher Betriebsteile oder von bedeutenden Beteiligungen;
- außerplanmäßige Abschreibungen aus Anlaß eines außergewöhnlichen Ereignisses, wie z.B. Stilllegung von Betrieben, Enteignung, Zerstörung durch Katastrophen;
- Erträge aus Sanierungsleistungen (Zuschüsse oder Forderungsverzichte);
- Entlassungsentschädigungen bei Massenentlassungen (Sozialpläne)
- einmalige Zuschüsse der öffentlichen Hand zur Umstrukturierung von Branchen.

Bei der Prüfung der Frage der Außerordentlichkeit von Erträgen und Aufwendungen sind die jeweiligen *individuellen Besonderheiten einer Gesellschaft* zu beachten. Was für die eine Gesellschaft außerhalb ihrer gewöhnlichen Geschäfts-

tätigkeit liegt, also unternehmensfremd ist, kann durchaus bei einer anderen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen sein.

Bei einer Zuordnung kommt es auf die Höhe der Einzelbeträge ebensowenig an wie auf ihren eventuellen aperiodischen Charakter.

Nach § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB sind außerordentliche Erträge und Aufwendungen „hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im *Anhang* zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind“.

Damit ist die Berichtspflicht auf Beträge beschränkt, die für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind, also ist der Einzelfall entscheidend. Allgemein dürfte damit davon auszugehen sein, daß alle die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen erläutert werden müssen, die einen Einfluß auf die Entscheidungen der Empfänger des Jahresabschlusses haben könnten.

Gemäß § 285 Nr. 6 HGB ist im Anhang weiter anzugeben, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und Ertrag das außerordentliche Ergebnis belasten.

Karl-Willi Schlemmer

Ausstehende Einlagen auf das Grundkapital

Einlagen der → Aktionäre, für deren Erbringung zwar eine Verpflichtung begründet, aber noch nicht erfüllt worden ist:

Für die Errichtung der → Aktiengesellschaft ist nach §§ 23 Abs. 2 Nr. 2, 29 AktG die Übernahme (Zeichnung) der → Aktien in Höhe des → Grundkapitals durch die Gründer erforderlich. Das bedeutet noch nicht die Einzahlung der entsprechenden Beträge, vielmehr sind nur rechtsverbindliche Forderungen der Gesellschaft gegen ihre Aktionäre entstanden, den Ausgabebetrag für die Aktien als Einlage in das Gesellschaftsvermögen zu zahlen. Vor der Anmeldung der Gesellschaft zum → Handelsregister ist jedoch der eingeforderte Betrag der Einlagen an die Gesellschaft zu entrichten (§ 36 Abs. 2 Satz 1 AktG).

Anders als § 151 Abs. 1 AktG 1965 beginnt das Gliederungsschema der Bilanz nach dem Bilanzrichtliniengesetz nicht mit „Ausstehenden Einlagen auf das

Grundkapital; davon eingefordert“, sondern mit dem Gruppenposten „Anlagevermögen“. Falls jedoch bei einem Unternehmen ausstehende Einlagen vorliegen, sind diese nach § 272 Abs. 1 HGB entweder auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen gesondert auszuweisen unter Vermerk von eingeforderten Einlagen oder auf der Passivseite in einer Vorspalte von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen unter Ausweis des „Eingeforderten Kapitals“ in der Hauptspalte. Noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen stellen damit wirtschaftlich betrachtet einen Wertberichtigungsposten zum gezeichneten Kapital dar.

Herbert Leßmann

Auswahl des Abschlußprüfers

→ Bestellung des Abschlußprüfers

Auswahlprüfung

Nach dem Kriterium → Prüfungsintensität werden die Auswahlprüfung und die → lückenlose Prüfung als Prüfungsmethoden unterschieden.

Bei Auswahlprüfungen werden aus einem abgegrenzten Bereich nicht sämtliche Vorgänge und Tatbestände geprüft, sondern nur Teilbereiche einer statistischen Grundgesamtheit, wobei von dem erzielten Urteil über die Teilbereiche auf ein Urteil über die Grundgesamtheit geschlossen wird.

Die Jahresabschlußprüfung nach den Vorschriften des HGB wird i.d.R. als Auswahlprüfung durchgeführt. Dabei erfolgt die Auswahl der Stichprobenelemente nach folgenden Prinzipien:

1. Bewußte Auswahl:
 - Auswahl typischer Fälle,
 - Auswahl nach dem Konzentrationsprinzip,
 - detektivische Auswahl.
 2. → Zufallsauswahl.
- (Vgl. auch → Stichprobenprüfung, Anwendung)

Wolfgang Lück

Auswahlverfahren

Kann eine hinreichende Urteilsqualität gewonnen werden, ohne sämtliche prüfungspflichtigen Unterlagen in eine Prüfung einzubeziehen, spricht man von einer Auswahlprüfung (→ Prüfungsumfang). Bei einer Auswahlprüfung ist die Erzielung einer hinreichenden Urteils-

qualität verbunden mit der Bestimmung des Prüfungsumfanges und der Auswahlverfahren, d.h. der Festlegung der Art und Weise der Auswahl der den Prüfungsumfang bestimmenden Geschäftsfälle. Die in der Prüfungspraxis angewandten bzw. in der Literatur beschriebenen Auswahlverfahren lassen sich mit den Termini „bewußte“ („gezielte“) Auswahl und „Zufallsauswahl“ kennzeichnen.

Bei der Auswahltechnik der bewußten Auswahl ist die subjektive, aber nach pflichtgemäßem Ermessen getroffene Entscheidung des Prüfers dafür ausschlaggebend, welche Geschäftsfälle geprüft werden. Hierbei sind drei Möglichkeiten gegeben: Der Prüfer kann eine Auswahl *typischer* Fälle (d.h. von Fällen, die für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit aller Geschäftsfälle als typisch gehalten werden), eine Auswahl nach dem *Konzentrationsprinzip* (d.h. von Fällen, denen besondere Bedeutung für die Urteilsbildung beizulegen ist) oder eine *detektivische* Auswahl (d.h. von Fällen, bei denen Fehler zu vermuten sind) treffen. Die genannten Auswahltechniken werden in der Praxis miteinander kombiniert. Nachteile der bewußten Auswahl sind die Nichtbeweisbarkeit der Repräsentanz der ausgewählten Geschäftsfälle und eine daraus resultierende eventuelle Unwirtschaftlichkeit bei der Festlegung des Prüfungsumfanges.

Das wesentliche Kennzeichen der Zufallsauswahl ist, daß jeder Geschäftsfall die gleiche bzw. eine bestimmte, berechenbare und von Null verschiedene Chance hat, geprüft zu werden. Der Vorteil der Zufallsauswahl ist darin zu sehen, daß es die Wahrscheinlichkeitsrechnung erlaubt, den Spielraum zu bestimmen, innerhalb dessen der durch die stichprobenweise Prüfung gefundene Aussagewert um den bei lückenloser Prüfung gefundenen Wert pendelt. Dadurch kann angegeben werden, mit welcher Sicherheit ein Prüfungsgegenstand aufgrund einer stichprobenweisen Prüfung als ordnungsgemäß bzw. nicht ordnungsgemäß zu bezeichnen ist (→ Sicherheit und Genauigkeit; → Zufallsauswahl): Daneben wird in der statistischen Literatur noch die Auswahl auf das Geratewohl erwähnt. Da es sich hier um eine subjektive Auswahl handelt, die nicht nach dem pflichtgemäßen Ermessen erfolgt, wider-

spricht diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung.

Robert Buchner

Ausweisprüfung

Der Abschlußprüfer hat im Rahmen der Ausweisprüfung zu prüfen, ob die Gliederungsvorschriften des § 265 HGB i.V.m. §§ 266 und 275 HGB beachtet worden sind. Im einzelnen ist zu prüfen,

- ob die bilanzierten Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten unter den richtigen Bilanzposten ausgewiesen wurden (§ 266 HGB),
- ob die Erträge und Aufwendungen unter den richtigen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wurden (§ 275 HGB),
- ob der Grundsatz der Ausweisstetigkeit erfüllt ist (§ 265 Abs. 1 HGB),
- ob zu jedem Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs angegeben ist (§ 265 Abs. 2 HGB),
- ob die notwendigen Mitzugehörigkeitsvermerke gemacht wurden (§ 265 Abs. 3 HGB),
- ob die Vorschriften des § 265 Abs. 4 HGB zur Gliederung des Jahresabschlusses für Unternehmen, die in mehreren Geschäftszweigen tätig sind, und hierdurch die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften vorgeschrieben ist, beachtet wurden,
- ob die Möglichkeiten bzw. die Pflichten einer weiteren Untergliederung der Jahresabschlußposten, einer Änderung der Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Zusammenfassung einzelner Jahresabschlußposten dem Gesetz entsprechend vorgenommen wurden (§ 265 Abs. 5, 6 und 7 HGB),
- ob notwendige Leerposten ausgewiesen wurden (§ 265 Abs. 8 HGB) und
- ob die Angaben, die in Ausübung eines Wahlrechts entweder in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang gemacht werden dürfen, auch tatsächlich gemacht wurden.

Damit wird der Jahresabschluß auf die Einhaltung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB) geprüft.

Jörg Hunecke

Auszahlung

Auszahlung

→ Rechnungswesen, Grundbegriffe des

Average Prudent Investor (API)

US-amerikanische Bezeichnung für einen fiktiven „durchschnittlich kompetenten Wertpapieranleger“. Die Fiktion des API dient der Konkretisierung des Prinzips der Wesentlichkeit (→ Materiality), wobei die Informationsbedürfnisse von Adressaten der externen Rechnungslegung ein Orientierungskriterium von Materiality-Entscheidungen darstellen. Betrachtet werden die Wirkungen von in der Rechnungslegung bereitgestellten Informationen. Als „wesentlich“ (material) werden solche Informationen bezeichnet, die eine Anlageentscheidung des API beeinflussen könnten. Dabei ist charakteristisch für den API, daß er keine „Insider Informationen“ besitzt, sondern der Jahresabschluß seine wesentliche Entscheidungsgrundlage ist. Die Fiktion des API stellt damit einen „typisierten Informa-

Average Prudent Investor (API)

tionsempfänger“ der Rechnungslegung dar. Er stellt insbesondere auf den Aktionärsschutz als Ziel der externen Rechnungslegung ab.

In Erweiterung der Fiktion des API auch auf den Gläubigerschutz spricht das „Statement of Financial Accounting Concepts No. 1“ des FASB (Financial Accounting Standards Board) von „... those (persons) who have a reasonable understanding of business and economic activities and are willing to study the information with reasonable diligence.“ Diese Definition dient u.a. als Kriterium für den Begriff „Understandability“ (Verständlichkeit) als qualitative Anforderung an die in der externen Rechnungslegung bereitgestellten Informationen. Eine weitergehende inhaltliche Konkretisierung der Informationsbedürfnisse des API führte bislang nicht zu einheitlichen Ergebnissen.

Udo Jung

BAK (Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen)

→ Bankenaufsicht

Bankbilanz

Kurzbezeichnung für den Jahresabschluß der Kreditinstitute, d.h., für ihre Jahresbilanz (→ Bilanz) mit Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang.

Seitdem die sog. → Bankbilanzrichtlinie (86/635 EWG) vom 8. Dez. 1986 durch das Bankbilanzrichtlinie-Gesetz vom 30. Nov. 1990 und die Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute (RechKredV) vom 10. Febr. 1992 in deutsches Recht umgesetzt worden ist, sind alle die Rechnungslegung der Kreditinstitute (einschließlich des Lageberichts) betreffenden Vorschriften im Handelsgesetzbuch (HGB) und in der genannten Verordnung zusammengefaßt. Durch das Bankbilanzrichtlinie-Gesetz wurde in das mit „Handelsbücher“ überschriebene Dritte Buch des HGB ein Viertes Abschnitt „Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute“ (§§ 340-340o HGB) eingefügt, der die branchenspezifisch bedingten Abweichungen von den grundsätzlich auch für Kreditinstitute geltenden Bilanzierungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften regelt. Gleichzeitig wurde die Verordnungsermächtigung zugunsten des Bundesjustizministers zum Erlaß von Formblättern für die Gliederung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften für die spezifischen Zwecke der Kreditinstitute modifiziert, woraufhin die Rechnungslegungsverordnung erlassen worden ist. Das Kreditwesengesetz (KWG) enthält bezüglich der Rechnungslegung nur noch die Bestimmung, daß der in den ersten drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs aufzustellende Jahresabschluß und später der festgestellte, geprüfte und mit dem Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers versehene Jahresabschluß mit Lagebericht (ggf. auch den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht) jeweils unverzüglich dem Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAK) und der Deutschen Bundesbank einzureichen ist.

Für die Gliederung der Jahresbilanz gibt es jetzt nach der Rechnungslegungsver-

ordnung für alle Arten von Kreditinstituten im Prinzip ein einheitliches Formblatt. Formblatt 1 für die Bilanz, Formblatt 2 und 3 für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in der Kontoform und in der Staffelform. Den Besonderheiten unterschiedlicher Rechtsformen und spezialisierter Kreditinstitute, die früher unterschiedliche Formblätter zur Folge hatten, wird jetzt dadurch Rechnung getragen, daß in Fußnoten zu einzelnen Posten zweckentsprechende Untergliederungen und Zusatzangaben verlangt werden.

Die im Prinzip nach Liquiditätsgesichtspunkten gegliederten aktiven und passiven Bilanzposten sollen ein zutreffendes Bild von der Vermögenslage und der Finanzstruktur geben, die im wesentlichen nach dem Bruttoprinzip auszuweisenden Aufwands- und Ertragsposten der Gewinn- und Verlustrechnung einen Einblick in die Ertragslage ermöglichen.

Der Inhalt des nach den Formblättern zu erstellenden Jahresabschlusses ist durch die Rechnungslegungsverordnung umfassend geregelt. Die Verordnung, die – abgesehen von den Formblättern – im wesentlichen den früheren Bilanzierungsrichtlinien des BAK entspricht, enthält im Anschluß an verschiedene Begriffsbestimmungen und Antworten auf Bilanzierungsfragen allgemeiner Art (z.B. über die Möglichkeit der Zusammenfassung einzelner Posten, den Ausweis von Unterposten, die Behandlung von Gemeinschaftsgeschäften und Treuhandgeschäften, die Fristengliederung, die Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten) vor allem zahlreiche Hinweise zu einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie detaillierte Bestimmungen über den Inhalt des Anhangs.

Für die Bewertung gelten grundsätzlich die allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften. Nach den „Ergänzenden Vorschriften für Kreditinstitute“ im HGB besteht eine wichtige Ausnahme darin, daß Forderungen an Kreditinstitute und Kunden sowie bestimmte Wertpapiere zu einem niedrigeren als dem ansonsten vorgeschriebenen Wert angesetzt werden dürfen, soweit dies nach vernünftiger

kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung gegen die besonderen Risiken des Geschäftszweigs der Kreditinstitute notwendig ist, wobei der Betrag der auf diese Weise gebildeten Vorsorgereserve 4% des Gesamtbetrages der betreffenden Vermögensgegenstände nicht übersteigen darf. Diese Regelung ermöglicht es den Kreditinstituten, bei den genannten Bilanzposten stille Reserven zu bilden. Um zu verhindern, daß die Bildung und Auflösung stiller Reserven in der Gewinn- und Verlustrechnung sichtbar wird, ist es gestattet, bestimmte Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammenzufassen oder miteinander zu verrechnen und insoweit vom Bruttoausweis abzusehen. Für die offene Bildung von Vorsorgereserven im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung gegen die besonderen Risiken des Geschäftszweigs der Kreditinstitute ist entsprechend der Bankbilanzrichtlinie ein für deutsche Verhältnisse neuer Bilanzposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ vorgesehen, dessen Höhe allerdings zahlenmäßig nicht begrenzt ist. Andere gesetzliche Sonderregelungen für die Kreditinstitute betreffen die Pensionsgeschäfte, die Währungsumrechnung (wozu der Bankenausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer eine umfangreiche Stellungnahme BFA 3/95 abgegeben hat), die Prüfung, den (nunmehr im Prinzip von allen Kreditinstituten zu erstellenden) Konzernabschluß mit Konzernlagebericht, die Offenlegung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses (mit Erleichterungen für Kreditinstitute mit einer Bilanzsumme von weniger als 300 Mio. DM). Die Gesetzesbestimmung, nach der entsprechend der Bankbilanzrichtlinie im Anhang des Jahresabschlusses die Forderungen und Verbindlichkeiten nach ihrer Fristigkeit zu gliedern sind und für die Gliederung die Restlaufzeit der Forderungen und Verbindlichkeiten maßgebend ist, trat erst am 1. Januar 1998 in Kraft und ist erstmals auf die Abschlüsse für das nach dem 31. Dezember 1997 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden; damit wird das bisher maßgebliche Prinzip der Gliederung nach Ursprungslaufzeiten durch das Restlaufzeitprinzip abgelöst. Für die Zwecke der Bankenstatistik werden von der Deutschen Bundesbank allerdings auch wei-

terhin Angaben nach Ursprungslaufzeiten verlangt.

Nach einer Verordnung des Bundesjustizministeriums vom 13. Oktober 1994 haben die Kreditinstitute, die eingetragene Genossenschaften oder Sparkassen sind, ihrem beim BAK und der Deutschen Bundesbank einzureichenden Jahresabschluß zur Erläuterung eine Anlage beizufügen, deren Inhalt sich nach dem jeweils für die beiden Institutsgruppen der Verordnung beigefügten Muster richtet.

Die Vorschriften für den Jahresabschluß der Kreditinstitute und seine Prüfung gelten entsprechend auch dann, wenn Kreditinstitute Zwischenabschlüsse zu dem Zweck erstellen, Zwischengewinne bei der Bemessung des für zahlreiche bankaufsichtliche Regelungen maßgeblichen haftenden Eigenkapitals zu berücksichtigen (§ 340a HGB in Verbindung mit § 10 Abs. 3 KWG). Eine andere Art von Zwischenabschlüssen, auf die die genannten Bestimmungen nicht unmittelbar anzuwenden sind, haben die Kreditinstitute für die Zwecke der Bankenstatistik monatlich aufzustellen und der Deutschen Bundesbank einzureichen (→ Monatsausweise). Alle zwei Monate werden von den Großbanken und einigen anderen größeren Kreditbanken Zwischenbilanzen, sog. Zweimonatsausweise, und teilweise auch Quartalsberichte mit Bilanzzahlen veröffentlicht. Im Zusammenhang mit der KWG-Novelle von 1997, durch die die Finanzdienstleistungsinstitute in die Bankenaufsicht einbezogen wurden, ist das HGB dahingehend geändert worden, daß die bisher für Kreditinstitute geltenden Rechnungsvorschriften nunmehr im Prinzip auch für Finanzdienstleistungsinstitute gelten. Eine entsprechende Änderung der Rechnungslegungsverordnung ist in Vorbereitung. Die Finanzdienstleistungsinstitute haben ihre Jahresabschlüsse wie die Kreditinstitute dem BAK und der Deutschen Bundesbank einzureichen.

Helmut Mayer

Bankbilanzrichtlinie

Die Richtlinie über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Banken und anderen Finanzinstitutionen (86/635/EWG) vom 8. Dezember 1986 (ABIEG Nr. L 372/1) überträgt die → Bilanzrichtlinie und die → Konzernbilanz-

richtlinie rechtsform- und größenunabhängig auf Kreditinstitute des privaten und öffentlichen Rechts und ergänzt diese um bankenspezifische Rechnungslegungsvorschriften. Sie enthält besondere Formblätter für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie Definitionen bankenspezifischer Begriffe und Geschäfte, wie z.B. der Pensionsgeschäfte und Treuhandgeschäfte. Für die Bewertung gelten grundsätzlich ebenfalls die Vorschriften der Bilanzrichtlinie. Vorsorge für die besonderen bankgeschäftlichen Risiken soll nicht durch die Bildung stiller Reserven, sondern durch einen besonderen Passivposten getroffen werden. Den Mitgliedsstaaten ist jedoch die Möglichkeit eingeräumt, daneben stille Reserven bei den Forderungen an Kreditinstitute und Kunden sowie solchen Wertpapieren zuzulassen, die weder wie Finanzanlagen bewertet werden noch dem sog. Handelsbestand zuzuordnen sind. Der Gesamtbetrag dieser stillen Reserven darf 4 vom Hundert des handelsrechtlich sonst erforderlichen Wertansatzes dieser Vermögensgegenstände nicht überschreiten; das Wertaufholungsgebot und die Erläuterungspflichten entfallen insoweit. Neu ist, daß die Währungsumrechnung und die Bewertung von Termingeschäften gesetzlich geregelt werden müssen, und zwar nach dem Vorbild der anglo-amerikanischen Stichtagsmethode. Den Mitgliedstaaten ist aber das Wahrecht eingeräumt, die Zeitbezugs-methode in bestimmtem Umfang zuzulassen. Gewinne aus der Währungsumrechnung und aus Termingeschäften müssen jedoch stets vereinnahmt werden, wenn sie besonders durch andere Termingeschäfte, Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten gedeckt sind. Bei den Forderungen und Verbindlichkeiten sind die Restlaufzeiten und nicht mehr die vereinbarten Laufzeiten anzugeben. „Die Anpassung des deutschen Rechts erfolgte d.G.v. 30.11.1990, BGBl. I 2570, im wesentlichen im Handelsgesetzbuch durch Einfügung der §§ 340 bis 340o in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs und durch die VO über die Rechnungslegung der Kreditinstitute v. 10.2.1992, BGBl. I 203.“

Herbert Biener

Banken

→ Kreditinstitute

Banken- oder Depotstimmrecht

Geregelt in § 135 AktG, wobei es rechtspolitisch um das Problem geht, Machtzusammenballung ohne eigenen Kapitaleinsatz bei Banken und Vertretungslosigkeit der Kleinaktionäre ohne Einschaltung der Banken zu einem sachgerechten Ausgleich zu bringen. Die im einzelnen recht komplizierte Regelung sieht insbesondere vor, daß Banken das Stimmrecht grundsätzlich nicht mehr im eigenen Namen (keine Legitimationsübertragung mehr!), sondern nur noch als Vertreter im Namen der Aktionäre ausüben dürfen. Die Stimmabgabe ist stets nur aufgrund einer schriftlichen, längstens für 15 Monate erteilten, widerruflichen Spezialvollmacht möglich. Die Bank ist bei der Stimmrechtsausübung an die Weisungen des Aktionärs oder an ihre eigenen vorher dem Aktionär nach § 128 Abs. 2 AktG mitgeteilten Vorschläge gebunden.

Herbert Leßmann

Bankenaufsicht

ist die einer staatlichen Stelle übertragene Überwachung der → Kreditinstitute. Sie wird in der Bundesrepublik Deutschland unter Mitwirkung der → Deutschen Bundesbank ausgeübt vom Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAK), einer selbständigen Bundesoberbehörde im Geschäftsbereich des Bundesministers der Finanzen, und ist darauf gerichtet, die Kreditinstitute zum Geschäftsbetrieb zuzulassen, durch laufende Überwachung und ggf. Eingriffsmaßnahmen die Einhaltung der bankaufsichtlichen Rechtsvorschriften und Anordnungen durch die Kreditinstitute sicherzustellen und beim Eintritt der gesetzlich hierfür bestimmten Gründe die Einstellung des Geschäftsbetriebes herbeizuführen. Zu unterscheiden ist die staatliche Bankenaufsicht, die auch als Fachaufsicht bezeichnet wird, von der Aufsicht des Staates über seine Organe und Selbstverwaltungskörperschaften. Dieser Staatsaufsicht unterliegen Kreditinstitute in der Rechtsform der juristischen Person des öffentlichen Rechts neben der Bankenaufsicht. Wahrgenommen wird die Staatsaufsicht bei einigen dieser Kreditinstitute von Bundesministerien, in der Mehrzahl der Fälle jedoch von den Ländern.

Eingeführt wurde die allgemeine staatliche Bankenaufsicht als Folge der Ban-

kenkrise des Jahres 1931 durch Notverordnung des Reichspräsidenten vom 19.9.1931. Bis dahin hatte es nur Teilregelungen gegeben, so für die Hypothekenbanken (→ Realkreditinstitute) das Hypothekendarlehenbankgesetz (HBG) vom 13.7.1899 und für das Effekten- und Depotgeschäft (→ Bankgeschäfte) das Depotgesetz vom 5.7.1896. Der Notverordnung folgten das Reichsgesetz über das Kreditwesen vom 5.12.1934, das 1939 neu gefaßt wurde und bis zum 31.12.1961 in Kraft blieb. Exekutivorgan waren in zeitlicher Reihenfolge der Reichskommissar für das Bankgewerbe, der Reichskommissar für das Kreditwesen, das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen und nach 1945 Länderministerien. Mit Wirkung vom 1.1.1962 wurde die Bankenaufsicht durch das Kreditwesengesetz vom 10.7.1961 wieder zentralisiert, das nach mehreren Novellierungen jetzt in einer Neufassung vom 22.1.1996 Rechtsgrundlage für die Tätigkeit des BAK ist. Daneben bestehen für das Kreditwesen von Kreditinstituten gesetzliche Sonderregelungen, so für die → Realkreditinstitute das HBG, Pfandbriefgesetz (ÖPG), Schiffsbankgesetz (SchBG), für die → Bausparkassen das Bausparkassengesetz (BSpKG) und die → Kapitalanlagegesellschaften das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG). Rechtsgrundlage für die Überwachung des Vertriebs von ausländischen Investmentanteilen ist das Auslandsinvestmentgesetz vom 28.7.1969.

Zweck der Bankenaufsicht ist es, das Kreditgewerbe funktionsfähig zu erhalten, dessen volkswirtschaftlich bedeutsame Aufgabe vor allem darin besteht, Einlagen anzunehmen und daraus die Wirtschaft mit Krediten zu versorgen (→ Bankgeschäfte). Neben der Überwachung des Geschäftsgebarens der einzelnen Kreditinstitute hat das BAK zu diesem Zweck auch Mißständen gesamtwirtschaftlicher Art im Kreditwesen entgegenzuwirken und ggf. gesetzgeberische Maßnahmen anzuregen, wenn solche Mißstände nicht anders beseitigt werden können. Der Einlegerschutz wurde früher als eine Reflexwirkung der im Allgemeininteresse liegenden Aufgabe angesehen, der Gefahr einer um sich greifenden Vertrauenskrise vorzubeugen. Demgegenüber nahm der Bundesgerichtshof 1979 in zwei Entscheidungen ei-

ne Amtspflicht des BAK auch gegenüber einzelnen Einlagegläubigern an, deren Verletzung eine Schadensersatzpflicht der Bundesrepublik nach § 839 BGB, Art. 34 GG auslösen kann. Dies veranlaßte 1985 den Gesetzgeber zur Einfügung des § 6 Abs. 4 KWG mit der Klarstellung, daß das BAK seine Aufgaben nur im öffentlichen Interesse wahrnehme.

Nach dem Gesetz über das Kreditwesen obliegen den Kreditinstituten eine Reihe von Pflichten, die dazu bestimmt sind, die Risiken des Geschäftsbetriebes in Grenzen zu halten, ausreichende Risikovorsorge zu unterhalten und die Überwachung durch das BAK zu ermöglichen. Die Kreditinstitute müssen hiernach ein angemessenes haftendes Eigenkapital und jederzeit ausreichende Liquidität haben (→ Grundsätze über das Eigenkapital und die Liquidität), sich verschiedenartigen Prüfungen unterziehen (→ Prüfung der Kreditinstitute), spezielle Beschränkungen im Kreditgeschäft bei → Großkrediten und → Organkrediten beachten und sich bei Krediten (→ Kredit) von mehr als DM 500 000,- die wirtschaftlichen Verhältnisse (→ Kreditunterlagen) der → Kreditnehmer offenlegen lassen. Informationspflichten gegenüber der Bankenaufsicht sind zu erfüllen durch die Einreichung von Jahresabschlüssen, Lageberichten, Prüfungsberichten und → Monatsausweisen sowie durch die Anzeige von Großkrediten, → Millionenkrediten und Organkrediten und von Tatbeständen, die den Geschäftsbetrieb allgemein oder die Geschäftsleiter betreffen.

Die Aufsichtsvorschriften bezogen sich früher nur auf einzelne Kreditinstitute ohne Rücksicht auf ihre Konzernzugehörigkeit. Die vermehrte Gründung von Banktöchtern im Ausland führte 1985 zur Einführung der sog. *Bankenaufsicht auf konsolidierter Basis*. Einzelne Aufsichtsregelungen erstrecken sich hierbei auch auf die aus der Mutterbank und ihren Tochterbanken bestehende Kreditinstitutsgruppe. So ist der Eigenkapitalgrundsatz I (→ Grundsätze über das Eigenkapital und die Liquidität der Banken) zwar weiterhin auf die einzelnen gruppenangehörigen (inländischen) Kreditinstitute, daneben aber auch auf die Kreditinstitutsgruppe insgesamt anzuwenden. Bei den Beschränkungen der

Bankenfachausschuß (BFA)

Großkredite werden Kredite der gruppenangehörigen Banken an denselben Kreditnehmer zusammengerechnet. Die Mutterbanken müssen die von ihren ausländischen Banktöchtern gewährten Millionenkredite anzeigen und unter Einbeziehung aller Tochterbanken zusammengefaßte Monatsausweise einreichen. Aufgrund der EG-Konsolidierungsrichtlinie müssen seit dem 31.12.1995 auch Finanzholding-Gruppen insgesamt ein angemessenes haftendes Eigenkapital haben. Eine solche Gruppe besteht dann, wenn einer Finanzholding-Gesellschaft, die selbst nicht Kreditinstitut ist, ein oder mehrere Kreditinstitute als Tochterunternehmen nachgeordnet sind.

Die Erfüllung der den Kreditinstituten obliegenden Pflichten kann das BAK mit Zwangsmitteln durchsetzen, ihre Verletzung teilweise auch mit Bußgeldern ahnden. Darüber hinaus stehen dem BAK Eingriffsmaßnahmen vor allem zur Gefahrenabwehr zur Verfügung, die über die Anordnung eines Moratoriums zur Abwendung des Konkurses bis zur Erlaubnisrücknahme und zu der wie ein Auflösungsbeschluß wirkenden Anordnung der Abwicklung reichen. Der Antrag auf Konkurseröffnung kann nur vom BAK gestellt werden.

Wolfgang Kuntze

Bankenfachausschuß (BFA)

ein Fachausschuß des → Instituts der Wirtschaftsprüfer. 1949 wieder errichtet. *Aufgabe:* Klärung von Spezialfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Kreditinstituten sowie Erarbeitung entsprechender Verlautbarungen.

Horst Kaminski/Klaus Peter Naumann

Bankenstatistik

→ Monatsausweise

Bankfirma

Name, unter dem die → Kreditinstitute ihre Geschäfte betreiben. Sie besteht bei Privatbankiers (→ Kreditbanken) aus dem Namen des Inhabers oder wenigstens eines persönlich haftenden Gesellschafters mit einem das Gesellschaftsverhältnis andeutenden Zusatz. Juristische Personen können auch eine Sachfirma bilden. Zusätze zur Firma, die keinen täuschenden Inhalt haben, sind zulässig. Die Bezeichnung „Bankgeschäft“ kann von allen Geschäftsbanken geführt werden.

Bankgeheimnis

Bei den Bezeichnungen „Bankhaus“ und „Bank“ bestehen nach einem Leitsatz des Deutschen Industrie- und Handelstages Mindestanforderungen an die Höhe des Eigenkapitals. Die firmenrechtlichen Grundsätze der Firmenwahrheit (§§ 17 bis 19 HGB), der Firmenbeständigkeit (§ 22 HGB) und der Firmenunterscheidbarkeit (§ 30 HGB) gelten auch für die Bankfirma. Um auszuschließen, daß Unternehmen, die keine Bankgeschäfte betreiben und keiner staatlichen Aufsicht unterliegen, den Eindruck eines beaufsichtigten Kreditinstituts hervorrufen, besteht im Kreditgewerbe ein weitgehender Bezeichnungsschutz. Vorbehalten sind hiernach die Bezeichnungen (auch in Wortzusammensetzungen):

- „Bank“ und „Bankier“ den mit einer Erlaubnis betriebenen Kreditinstituten (→ Bankenaufsicht),
- „Volksbank“ sowie „Spar- und Darlehenskasse“ den Kreditinstituten in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft (→ Kreditgenossenschaften),
- „Sparkasse“ den öffentlich-rechtlichen → Sparkassen (mit einer Besitzstandsregelung für die wenigen freien Sparkassen),
- „Bausparkasse“ den → Bausparkassen,
- „Kapitalanlage“ und „Investment“ den → Kapitalanlagegesellschaften.

Die Bezeichnungen „Bank“, „Bankier“ und „Sparkasse“ dürfen jedoch geführt werden, wenn der Anschein des Betriebens von Bankgeschäften ausgeschlossen ist (z.B. Spielbank).

Wolfgang Kuntze

Bankgeheimnis

Verpflichtung der → Kreditinstitute, die ihnen aus der Geschäftsverbindung mit einem Kunden bekanntgewordenen Tatsachen ohne dessen Einwilligung nicht zu offenbaren. Es ist gesetzlich nicht geregelt, sondern gründet sich auf die unter einem besonderen Vertrauensaspekt stehenden vertraglichen Beziehungen des Kunden zur Bank und ist durch das in Art. 2 Abs. 1 GG verankerte allgemeine Persönlichkeitsrecht (Schutz der Heimisphäre) auch verfassungsrechtlich abgesichert.

Die im Kreditgewerbe seit langem üblichen und neuerdings in den AGB der Banken verankerten Bankauskünfte sind zulässig, wenn der Anfragende ein berechtigtes Interesse glaubhaft macht und

der betroffene Bankkunde mit der Auskunftserteilung über seine wirtschaftlichen Verhältnisse einverstanden ist. Bei Geschäftskunden wird das Einverständnis mangels anderslautender Weisung generell angenommen. Bei Privatkunden muß das Einverständnis allgemein oder im Einzelfall ausdrücklich erteilt sein. Das Bankgeheimnis berechtigt zur Zeugnisverweigerung im Zivilprozeß nach § 383 I Nr. 6, § 384 Nr. 3 ZPO, nicht aber im Strafverfahren.

In Steuerverfahren bestehen gegenüber den Finanzbehörden Auskunftspflichten. Durch Erlaß vom 31.8.1979 (BSStBl. I S. 590) – sog. Bankenerlaß – hatte der Bundesminister der Finanzen mit den Länderfinanzministern jedoch bestimmt, daß auf das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstituten und ihren Kunden besonders Rücksicht zu nehmen ist. Zum Zwecke der allgemeinen Überwachung darf die einmalige oder periodische Mitteilung von Konten bestimmter Art und Höhe nicht verlangt werden. Auf den Namen lautende Guthabenkonten und Depots dürfen bei Betriebsprüfungen nicht zwecks Nachprüfung der ordnungsmäßigen Versteuerung festgestellt oder abgeschrieben werden. Einzelauskunftersuchen sollen nur ergeben, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht. Der Bankenerlaß wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988 mit seinem wesentlichen Inhalt als § 30a in die AO übernommen und hat dadurch Gesetzeskraft erlangt.

Wolfgang Kuntze

Bankgeschäfte

im engeren Sinne sind diejenigen Geschäfte, durch deren Betreiben ein Unternehmen nach dem Gesetz über das Kreditwesen (→ Bankenaufsicht) die Eigenschaft eines → Kreditinstituts erlangt. Dazu gehören

- das Einlagengeschäft, d.h. die Annahme fremder Gelder als Einlagen ohne Rücksicht darauf, ob Zinsen vergütet werden (→ Einlagenarten),
- das Kreditgeschäft, d.h. die Gewährung von Gelddarlehen und Akzeptkrediten (→ Kreditarten),
- das Diskontgeschäft, d.h. der Ankauf von Wechseln und Schecks unter Vor-

nahme eines Diskontabzuges (→ Kreditarten),

- das Finanzkommissionsgeschäft, d.h. die Anschaffung und die Veräußerung von Finanzinstrumenten im eigenen Namen und für fremde Rechnung (→ Depotprüfung),
- das Depotgeschäft, d.h. die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren für andere (→ Depotprüfung),
- das Investmentgeschäft der → Kapitalanlagegesellschaften,
- die Eingehung der Verpflichtung, Darlehensforderungen vor Fälligkeit zu erwerben,
- das Garantiegeschäft, d.h. die Übernahme von Bürgschaften, Garantien und sonstigen Gewährleistungen für andere (→ Kreditarten),
- das Girogeschäft, d.h. die Durchführung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs und des Abrechnungsverkehrs,
- das Emissionsgeschäft, d.h. die Übernahme von Finanzinstrumenten für eigenes Risiko zur Plazierung oder die Übernahme gleichwertiger Garantien,
- das Geldkartengeschäft, d.h. die Ausgabe vorausbezahlter Karten zu Zahlungszwecken, es sei denn, der Karteninhaber ist auch der Leistungserbringer, der die Zahlung erhält,
- das Netzgeldgeschäft, d.h. die Schaffung und die Verwaltung von Zahlungseinheiten in Rechnernetzen.

Im Sinne der herkömmlichen Unterscheidung in Aktiv-, Passiv- und Dienstleistungsgeschäfte zählen das Kreditgeschäft, dem hierbei auch das Diskontgeschäft und das Garantiegeschäft zugeordnet werden, zu den Aktivgeschäften, das Einlagengeschäft zu den Passivgeschäften und das Finanzkommissionsgeschäft, das Depotgeschäft, das Emissionsgeschäft, das Geldkartengeschäft, das Netzgeldgeschäft und das Girogeschäft zu den Dienstleistungsgeschäften.

Neben den Bankgeschäften im engeren Sinne umfaßt die Geschäftstätigkeit der meisten Kreditinstitute (für die zu den → Realkreditinstituten gehörenden Hypothekenbanken und Schiffspfandbriefbanken, die → Bausparkassen und die → Kapitalanlagegesellschaften gilt dies wegen des gesetzlich enumerativ festgelegten Geschäftskreises nur eingeschränkt) noch andere Bankleistungen und Geschäfte für eigene Rechnung. Davon sind

Bankleistungen

zahlreiche Geschäfte im Kreditgewerbe so stark verbreitet, daß sie das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAK) (→ Bankenaufsicht) von der Anzeigepflicht für nicht zu den Bankgeschäften gehörende Geschäfte durch § 9 der Befreiungsverordnung vom 20.8.1985 ausgenommen hat.

Hierzu zählen: u.a.

als Aktivgeschäfte

– der Erwerb und die Veräußerung von Wertpapieren und Beteiligungen für eigene Rechnung sowie die Teilnahme am inländischen Optionshandel,

als Passivgeschäfte

– die Aufnahme von Darlehen, soweit dadurch nicht das zu den Bankgeschäften gehörende Einlagengeschäft betrieben wird, und die Weitergabe von Wechseln zum Zwecke der Refinanzierung,

– die Ausgabe von Inhaber- und Orderschuldverschreibungen (→ Bankschuldverschreibungen) (die Ausgabe von Namensschuldverschreibungen gehört hingegen zum Einlagengeschäft),

als Dienstleistungsgeschäfte

– die Einziehung von Wechseln, Schecks, Anweisungen, Lastschriften und ähnlichen Papieren sowie der Verkauf von Reiseschecks,

– der An- und Verkauf von Münzen, Medaillen und unverarbeiteten Edelmetallen,

– der Abschluß von Devisengeschäften sowie der An- und Verkauf von Sorten,

– die Vermietung von Schließ- und Schrankfächern und die Verwahrung geschlossener Depots,

– die Vermittlung von Bausparverträgen, Versicherungsverträgen und Verträgen über Wertpapiere, Darlehen, Bürgschaften, Garantien und sonstige Gewährleistungen, die Verwaltung von Vermögen sowie die Beratung über Vermögensangelegenheiten,

– die Verwaltung von Darlehen und Sicherheiten für andere Kreditinstitute.

Das in seiner wirtschaftlichen Funktion dem Kreditgeschäft nahe verwandte → Factoring und Finanzierungsleasing (→ Leasing), das Betreiben und die Vermittlung von Immobiliengeschäften, die Übernahme von Vermögens- und Nachlaßverwaltungen und die Unternehmensberatung gehören nicht zu den Bankge-

Bankschuldverschreibungen

schäften im engeren Sinne und sind auch nicht von der Anzeigepflicht freigestellt. Im Zuge der weltweit größer gewordenen Währungskurs- und Zinsfluktuationen haben neben den herkömmlichen Devisentermingeschäften neuartige Geschäfte zur Absicherung gegen das Preisrisiko erheblich an Bedeutung gewonnen, so z.B. Zinstermingeschäfte, Optionsgeschäfte in Devisen und Wertpapieren sowie Swapgeschäfte.

Wolfgang Kuntze

Bankleistungen

→ Bankgeschäfte

Bankprüfungen

→ Prüfung der Kreditinstitute

Bankschuldverschreibungen

sind Wertpapiere, in denen ein → Kreditinstitut als Aussteller eine bestimmte Leistung an den jeweiligen Inhaber (Inhaberschuldverschreibung), an eine bestimmte Person oder deren Order (Orderschuldverschreibung) oder an eine namentlich bezeichnete Person ohne Beifügung der Orderklausel (Namensschuldverschreibung) verspricht. Versprochen wird meistens Zahlung eines bestimmten Geldbetrags; es kommen aber auch andere Leistungen vor, so z.B. bei Goldzertifikaten die Leistung einer bestimmten Menge Feingold. Die Ausgabe von Bankschuldverschreibungen gehört zu den Passivgeschäften der Banken (→ Bankgeschäfte). Die Ausgabe von auf eine Geldsumme lautenden Namensschuldverschreibungen stellt ein Betreiben des Einlagengeschäfts dar (→ Bankgeschäfte) und bedarf deshalb der Erlaubnis des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen (BAK) (→ Bankenaufsicht) für diese Geschäftsart. Die Namensschuldverschreibungen als Einlagen, nicht aber die Inhaberschuldverschreibungen werden bei den → Kreditbanken von der → Einlagensicherung erfaßt.

Zu unterscheiden sind gedeckte und ungedeckte Bankschuldverschreibungen. Bei den ersteren bestehen Deckungsmassen (in der Hauptsache gebildet aus Hypotheken und Kommunalدارlehen), aus denen die Schuldverschreibungsgläubiger im Konkursfall vorrangig befriedigt werden. Dies sind die Hypothekenspfandbriefe, Schiffspfandbriefe und Kommu-

Bankzinsen

nalschuldverschreibungen (→ Realkreditinstitute). Die ungedeckten Bankschuldverschreibungen gewähren kein Befriedigungsvorrecht. Zu ihnen gehören – meistens als Namenspapiere – auch die Sparbriefe.

Wolfgang Kuntze

Bankzinsen

Entgelt für die darlehensweise Überlassung von Zahlungsmitteln oder Finanzierungsmitteln im Geschäftsverkehr mit → Kreditinstituten, wobei zwischen Sollzinsen und Habenzinsen zu unterscheiden ist. Als Sollzinsen oder Debetzinsen bezeichnet man die den Kreditinstituten von den Darlehensnehmern oder Kreditnehmern zustehende Gegenleistung für die Gewährung (kurz-, mittel- und langfristiger) Bankdarlehen oder Bankkredite (→ Kreditarten); zinsähnliche Kreditkosten (z.B. Kreditprovision) sind den Sollzinsen zuzurechnen. Habenzinsen dagegen sind von den Kreditinstituten selbst an die Kunden zu entrichten, wenn sie von diesen darlehensweise (kurz-, mittel- und langfristige) Finanzierungsmittel, insbesondere als Einlagen (→ Einlagenarten), entgegennehmen.

Die Höhe von Soll- und Habenzinsen, üblicherweise in Jahresprozentsätzen (% p.a.) angegeben, wird – abgesehen von der Differenzierung nach der Fristigkeit, mit der die Mittel zur Verfügung gestellt werden – maßgeblich von der allgemeinen Lage auf dem → Geldmarkt und → Kapitalmarkt bestimmt, die ihrerseits wiederum stark von der → Geld- und Kreditpolitik beeinflusst wird. Eine gewisse Leitfunktion kommt dabei dem Diskontsatz und dem Lombardsatz der → Deutschen Bundesbank zu; nicht selten ist im kurz- und mittelfristigen Kreditgeschäft der Banken die Höhe der Sollzinsen an einen dieser Sätze gekoppelt.

Der Unterschied zwischen den durchschnittlichen Sollzinsen und den durchschnittlichen Habenzinsen ist die Zinsspanne, die für die Ertragslage der Kreditinstitute von ausschlaggebender Bedeutung ist. Die Deutsche Bundesbank führt monatlich eine Erhebung über Soll- und Habenzinsen durch, deren Ergebnisse sie in ihren „Monatsberichten“ bekannt gibt. Seit der Bankenkrise von 1931 bis zum Jahre 1967 hat die → Bankenaufsicht aufgrund entsprechender

Bargründung

Befugnisse auf die Höhe der Bankzinsen in unterschiedlicher Weise Einfluß genommen, sie insbesondere durch Anordnung von Höchstsätzen begrenzt (staatliche Zinsbindung oder Zinsregelung). Die zuletzt im Kreditwesengesetz (KWG) von 1961 enthaltene Ermächtigung, durch Rechtsverordnung Anordnungen für die Kreditinstitute über die Bedingungen zu erlassen, zu denen Kredite gewährt und Einlagen entgegengenommen werden dürfen, wurde durch die KWG-Novelle von 1984 beseitigt, nachdem von ihr seit Aufhebung der staatlichen Zinsbindung im Frühjahr 1967 kein Gebrauch mehr gemacht worden war. Die bei den einzelnen Kreditinstituten im standardisierten Privatkundengeschäft zur Anwendung kommenden Regelsätze für die Soll- und Habenzinsen werden in dem nach der Preisangabenverordnung von 1985 vorgeschriebenen Preisaushang bekanntgegeben.

Helmut Mayer

Bargründung

Die Bargründung ist – im Gegensatz zur → Sachgründung – der Normalfall der Gründung einer Aktiengesellschaft. Die oder der Gründer übernehmen gem. §§ 2, 23 Abs. 2, 29 AktG zur Gründung der Gesellschaft sämtliche Aktien, die mindestens 100 000 DM – Mindestnennbetrag des Grundkapitals – ausmachen müssen (§§ 1 Abs. 2, 7 AktG). Durch diese Übernahme der Aktien verpflichtet sich der Gründer, die Einlage auf die Aktie zu bezahlen. Dies erfolgt bei der Bargründung durch die Einzahlung des eingeforderten Betrages, d.h. eines Teils der Einlage, in Geld. Der Mindestnennbetrag einer Aktie beläuft sich auf 5,- DM (§ 8 Abs. 1 AktG). Höhere Aktiennennbeträge sind zulässig (§ 8 Abs. 2 AktG). Sie müssen jedoch auf volle 5,- DM lauten. Wird die Aktie zu einem höheren als dem Nennbetrag ausgegeben, so erhöht sich der Mindesteinzahlungsbetrag um diesen Mehrbetrag, das Agio (§ 54 Abs. 1 AktG). Dieser Mindestbetrag kann durch die Satzung erhöht, nicht aber vermindert werden. Im Gegensatz zur Bargründung besteht nach § 27 AktG die Möglichkeit der Leistung der Einlagen durch Sachmittel (→ Sachgründung). Diese steht jedoch nicht gleichrangig neben der Bargründung, vielmehr gilt der Grundsatz, daß die Aktionäre ihre Einlagepflicht

Barwert

durch Zahlung von Geld zu erfüllen haben.

Olaf Werner

Barwert

Als B. oder Gegenwartswert wird der gegenwärtige Wert eines in der Zukunft erwarteten Geldbetrages bezeichnet. Man erhält den B. durch zeitentsprechende Abzinsung des künftigen Geldbetrages mit einem \rightarrow Kapitalisierungszinsfuß (\rightarrow Kapitalwert), der Ausdruck einer alternativ erreichbaren Verzinsung oder aber Ausdruck der persönlichen Zeitpräferenz des Abzinsenden ist. Wird in Höhe des B. ein Geldbetrag verzinslich zum verwendeten Kapitalisierungszinsfuß angelegt, so ergibt sich (bei Verwendung eines alternativ erreichbaren Zinssatzes als Kalkulationszinsfuß) am Ende des Verzinsungszeitraums der erwartete künftige Geldbetrag. Der B. ist somit das gegenwärtige Äquivalent eines künftigen Geldbetrages, daher auch Gegenwartswert genannt. Beträgt der künftige Geldbetrag G_t , so ergibt sich der B. B_0 zum Zeitpunkt $t = 0$ beim Kapitalisierungszinsfuß i als: $B_0 = G_t / (1+i)^t$.

Durch die B.-Ermittlung können Geldbeträge, die zu verschiedenen künftigen Zeitpunkten erwartet werden, vergleichbar und addierbar gemacht werden. Bei der Ermittlung der Summe der Barwerte einer Zahlungsreihe ist danach zu unterscheiden, ob die abzuzinsenden Zahlungen zu Beginn einer Periode (vorschüssige Zahlungen) oder am Ende einer Periode (nachschüssige Zahlungen) anfallen, ob sie im Zeitablauf in gleicher Höhe (uniforme Zahlungen, Renten) oder unterschiedlicher Höhe (nichtuniforme Zahlungen) erwartet werden, ob die Zahlungszeitpunkte gleich weit entfernt (äquidistante Zahlungen) sind oder nicht (nichtäquidistante Zahlungen), ob sie für einen begrenzten Zeitraum (endliche Zahlungsreihe) erwartet werden oder nicht (unendliche Zahlungsreihe). Bei äquidistanten uniformen Zahlungen ergeben sich Vereinfachungen hinsichtlich der Ermittlung der Barwertsumme, da sich diese dann mit Hilfe des Rentenbarwertfaktors für eine endliche oder unendliche (nachschüssige oder vorschüssige) Zahlungsreihe ermitteln läßt.

Auf der Addition von B. beruht die Ermittlung des \rightarrow Ertragswertes. Auch in den \rightarrow Substanzwert, insbesondere in

Bauherrenmodell

Form des Liquidationswertes, gehen B. ein, wenn sich die Liquidation über einen längeren Zeitraum erstreckt und die einzelnen Liquidationserlöse zeitverschieden erwartet werden. Auch bei der Bewertung von Vermögens- (z.B. langfristige Forderungen) und Schuldspositionen (z.B. Rentenverpflichtungen) im Zusammenhang mit dem \rightarrow Jahresabschluß spielen B. eine Rolle.

Manfred J. Matschke

Basismerkmal

\rightarrow Hochrechnung, gebundene

Basispflegesatz

\rightarrow Entgeltformen im Krankenhaus

Bauherrenmodell

Unter dem Schlagwort Bauherrenmodell (auch Kölner Modell) wird die Errichtung von Immobilien durch einzelne oder mehrere Kapitalgeber nach einer bestimmten steuerlichen Konzeption zusammengefaßt.

Zweck des Bauherrenmodells ist es, Immobilieninvestitionen durch steuerliche Vorteile rentabler und damit interessanter zu machen. Dabei beruhen die Modellkonzeptionen auf der Tatsache, daß bei einem Bauherren neben aktivierungspflichtigen \rightarrow Anschaffungskosten für das Grundstück und \rightarrow Anschaffungs-/Herstellungskosten für das Gebäude auch sofort abzugsfähige Werbungskosten anfallen, die im Zeitpunkt der Ausgabe in der Regel zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Nicht selten erreichen diese Kosten zuzüglich der AfA im Jahr der Fertigstellung 150 v.H. (und mehr) des eingesetzten Eigenkapitals. Bei beschränkt haftenden Anlegern (z.B. in einer GmbH & Co. KG) entstehen nur bis zur Höhe der Einlage sofort ausgleichsfähige Verluste, die zu Steuerersparnissen führen. Darüber hinaus erzielte Verluste sind verrechenbar, d.h. in späteren Jahren mit erzielten Überschüssen zu verrechnen.

Voraussetzung ist zum einen die Bauherren- bzw. Erwerbereigenschaft des Kapitalgebers, die beim Bauherren dann gegeben ist, wenn er auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude errichtet oder errichten läßt oder beim Erwerber, wenn er ein fertig konzipiertes Objekt erwirbt. Zum anderen müssen bei einem nicht bi-

lanzierenden Anleger die Werbungskosten abgeflossen (bezahlt) und angemessen sein. Das Abflußprinzip gilt aber nicht uneingeschränkt. Grenzen zieht die Finanzverwaltung insbesondere bei willkürlichen Kosten-Vorauszahlungen für mehrere Jahre.

Die Angemessenheit von Werbungskosten war lange Zeit zwischen den Bauherren und der Finanzverwaltung umstritten. Im sogenannten 4. Bauherrenerlaß vom 31.8.1990 (BStBl I, S. 366) ist jedoch der Rahmen durch einen bundeseinheitlichen Erlaß von der Finanzverwaltung für Bauherren und Erwerber abgesteckt worden. Die wesentlichen Werbungskostenpositionen sind: wirtschaftliche Baubetreuung, Bauzeitinsen (insbesondere Disagio), Geldbeschaffungskosten, Rechts- und Steuerberatungskosten, Mietgarantiegebühren und Abschreibungen (§ 7 Abs. 5 EStG oder § 4 FördergebietsG).

In bestimmten Fällen kann der Bauherr noch zu einer Umsatzsteuerstattung (gewerbliche Vermietung) kommen, die ihm weitere Liquiditäts- und Rentabilitätsvorteile bringt.

Ulrich Ertner

Bausparkassen

sind nach der Legaldefinition in § 1 des Gesetzes über Bausparkassen (BSpKG) → Kreditinstitute, deren Geschäftsbetrieb darauf gerichtet ist, Einlagen von Bausparern (Bauspareinlagen) entgegenzunehmen und aus den angesammelten Beträgen den Bausparern für wohnungswirtschaftliche Maßnahmen Gelddarlehen (Bauspardarlehen) zu gewähren (Bauspargeschäft).

Charakteristisches Merkmal des deutschen Bauspargeschäfts ist das aus den Bausparern gebildete Kollektiv. In einer ersten Phase sammeln die Bausparer Sparkapital (meistens ratenweise) an, das niedrig (i.d.R. mit 2,5 bis 4% p.a.) verzinst wird. In der zweiten Phase, deren Beginn zeitlich ungewiß ist, erhalten sie aus den Kollektivmitteln (Bauspareinlagen und Tilgungsleistungen) neben der Rückzahlung ihres Sparkapitals ein ebenfalls niedrig (i.d.R. mit 4,5 bis 6% p.a.) verzinsliches Bauspardarlehen, dessen Höhe sich aus der Differenz zwischen dem angesparten Kapital und der vereinbarten Bausparsumme ergibt. Durch dieses System entsteht ein in sich geschlos-

sener Markt, bei dem durch Verzicht auf marktgerechten Einlagenzins in der Sparphase ein niedriger und für die gesamte Laufzeit des Darlehens konstanter Darlehenszins in der Darlehensphase ermöglicht wird.

Ein spezifisches Problem des Systems ist die Wartezeit bis zur Zuteilung des Bausparvertrages, deren Dauer davon abhängig ist, inwieweit genügend neue Bausparer gewonnen werden können. Zur Verstetigung der Wartezeiten müssen die Bausparkassen nach § 6 BSpKG Erträge aus einer Anlage von Zuteilungsmitteln, die mangels Erfüllung der vertraglichen Zuteilungsvoraussetzungen vorübergehend nicht zugeteilt werden können, in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Zinsertrag aus der Zwischenanlage der Zuteilungsmittel und dem Zinsertrag, der sich bei der Anlage der Zuteilungsmittel in Bauspardarlehen ergeben hätte, vor Steuern einem Sonderposten „Fonds zur bauspar-technischen Absicherung“ zuführen. Eine Verkürzung der Wartezeit durch Zuführung von außerkollektiven Refinanzierungsmitteln ist wegen der damit verbundenen Kosten nur beschränkt möglich. Vor allem wegen des Wartezeitproblems wurden die Mobilzweckspartunternehmen im Jahre 1935 verboten. Die Bausparkassen sind die einzigen Unternehmen, die das Zwecksparen in der geschilderten Weise betreiben dürfen. Sie unterliegen der Bankenaufsicht nach den Vorschriften des → Kreditwesengesetzes (KWG), des BSpKG und der Bausparkassenverordnung (BSpKVO).

Nach dem BSpKG ist der Geschäftskreis neben dem Bauspargeschäft auf bestimmte Nebengeschäfte enumerativ beschränkt. Bauspardarlehen und sonstige Darlehen müssen i.d.R. durch Grundpfandrechte oder ausreichende Ersatzsicherheiten gesichert sein. Dem Geschäftsbetrieb müssen Allgemeine Geschäftsgrundsätze und Allgemeine Bedingungen für Bausparverträge zugrunde liegen, für die der Genehmigung des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen (BAK) bedürftige Mindestregelungen vorgeschrieben sind. Die Genehmigungspflicht erstreckt sich insbesondere auf die Bauspartarife. Die BSpKVO beschränkt die vorübergehende Verwendung von Kollektivmitteln für Vor- und Zwischenfinanzierungskredite sowie den

Anteil der Großbausparverträge, der Darlehen für Bauvorhaben mit gewerblichen Charakter und der Darlehen unter Bestellung von Ersatzsicherheiten. Die Bausparkassen sind seit 1938 überwiegend im nachrangigen Beleihungsraum tätig, woraus sich eine Arbeitsteilung mit dem erststelligen Realkredit, insbesondere der Hypothekenbanken (→ Realkreditinstitute), ergibt. Private Bausparkassen gibt es in den Rechtsformen der AG und GmbH; neu dürfen sie jedoch nur noch in der Rechtsform der AG zugelassen werden. Die zweite Gruppe bilden die öffentlich-rechtlichen Bausparkassen, deren Rechtsform von den Ländern bestimmt wird. Sie kommen z.Zt. vereinzelt als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts, überwiegend jedoch als rechtlich unselbständige Abteilungen der Girozentralen (→ Sparkassen) vor. Verbände sind der Verband der privaten Bausparkassen, Bonn, und die dem Deutschen Sparkassen- und Giroverband e.V. angehörende Bundesgeschäftsstelle der Landesbausparkassen.

Wolfgang Kuntze

BAV (Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen)

→ Versicherungsaufsichtsamt

Bayerisches Krankenhausgesetz (BayKrG)

Das Gesetz vom 11.9.1990 (BayGVBl. Nr. 18/1990, S. 386) gilt für alle nach dem → Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungs-Gesetz - KHG) geförderten Krankenhäuser und soll eine bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen Krankenhäusern gewährleisten (1. Abschn.). Es regelt in Ausführung des einschlägigen Bundesrechts die Krankenhausplanung (2. Abschn.), Verfahren zur Investitionsförderung (3. Abschn.) sowie Zuständigkeiten für Krankenhauspflegesätze (4. Abschn.) und enthält ergänzende Bestimmungen zum zentralen Bettennachweis und zum Datenschutz (5. Abschn.).

Heinz Bolsenkötter

Bayes-Theorem, Definition

Das Bayes-Theorem ist ein Satz aus der Wahrscheinlichkeitsrechnung, der nach seinem Begründer, dem englischen Prie-

ster und Mathematiker Thomas Bayes, 1702-1761, benannt ist. Mit Hilfe des Bayes-Theorems wird berechnet, wie wahrscheinlich eine Hypothese H_i ist, wenn ein Ereignis E beobachtet wurde. Die Beobachtung von E dient dazu, eine zunächst verfügbare (*a-priori*-) Wahrscheinlichkeit $W(H_i)$, daß die Hypothese H_i zutreffend ist, zu modifizieren.

Ein Beispiel: Über die Fehlerrate in einem Prüffeld mögen 3 Hypothesen, $H_1 = 1\%$, $H_2 = 2\%$ oder $H_3 = 3\%$ Fehleranteil, bestehen. Die Wahrscheinlichkeiten, daß eine Hypothese zutrifft, seien subjektiv wie folgt geschätzt: $W(H_1 = 1\%) = 0,5$ bzw. $W(H_2 = 2\%) = 0,3$ bzw. $W(H_3 = 3\%) = 0,2$. Werden nun als Ereignis E in einer Stichprobe vom Umfang 100 2 Fehler beobachtet, so kann mit Hilfe des Theorems die (*a-posteriori*-) Wahrscheinlichkeit $W(H_i|E)$ berechnet werden, d.h. die (bedingte) Wahrscheinlichkeit für die Hypothese i , nachdem 2 Fehler in der Stichprobe beobachtet wurden. Dazu sind noch die (bedingten) Wahrscheinlichkeiten $W(E|H_i)$ zu ermitteln, d.h. die Wahrscheinlichkeiten, das Ergebnis E zu beobachten, wenn die Hypothese H_i gilt.

Diese Wahrscheinlichkeiten lassen sich im Beispiel mit Hilfe der → hypergeometrischen Verteilung, der → Binomialverteilung oder der → Poisson-Verteilung ermitteln.

Die *a-posteriori*-Wahrscheinlichkeit berechnet sich nach dem Bayes-Theorem als:

$$W(H_i|E) = \frac{W(H_i) \cdot W(E|H_i)}{\sum_i W(H_i) \cdot W(E|H_i)}$$

Der Nenner $\sum_i W(H_i) \cdot W(E|H_i) = W(E)$ wird als *totale* Wahrscheinlichkeit für E bezeichnet. Im Beispiel gibt $W(E)$ an, wie wahrscheinlich die Beobachtung von genau 2 Fehlern ist unter Berücksichtigung aller Hypothesen. $W(E)$ beträgt im Beispiel: $\sum_i W(H_i) \cdot W(E|H_i) = 0,5 \cdot 0,185 + 0,3 \cdot 0,273 + 0,2 \cdot 0,225 = 0,2194$. [Die bedingten Wahrscheinlichkeiten $W(E|H_i)$ wurden mit der Binomialverteilung errechnet. Zum Beispiel: $W(E = 2 \text{ Fehler in einer Stichprobe vom Umfang } 100 \text{ beobachtet} | H_1 = 1\% \text{ Fehler im Prüffeld}) = f_B(2|100, 0,01) = 0,185$.]

Die *a-posteriori*-Wahrscheinlichkeit für die Hypothese H_1 (1% Fehler im Prüffeld) unter der Bedingung E (2 Fehler in