

Petersen · Zwirner (Hrsg.)

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung – Offenlegung

10 Jahre
Systematischer
Praxiskommentar
Bilanzrecht

4. Auflage

E-Book

≡ Reguvis

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung – Offenlegung

herausgegeben von

Karl Petersen

Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
München

und

Prof. Dr. Christian Zwirner

Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
München

4. Auflage

 Reguvis

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Reguvis Fachmedien GmbH
Amsterdamer Str. 192
50735 Köln

www.reguvis.de

Beratung und Bestellung:

Tel.: +49 (0) 221 97668-315

Fax: +49 (0) 221 97668-271

E-Mail: wirtschaft@reguvis.de

ISBN (Print): 978-3-8462-1087-1

ISBN (E-Book): 978-3-8462-1088-8

© 2020 Reguvis Fachmedien GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius

Produktmanagement: Jörg Schick, Bettina Borchfeldt

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Appel & Klinger Druck und Medien GmbH, Schneckenlohe

Printed in Germany

Lang ist der Weg durch Lehren, kurz und wirksam durch Beispiele.

Seneca

Vorwort zur 4. Auflage

Mit der vorliegenden vierten Auflage des *Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht* kann das Werk nicht nur eine erneute Aktualisierung und Erweiterung verzeichnen, sondern gleichzeitig auch sein zehnjähriges Bestehen feiern. Bei der Erstaufgabe im Jahre 2010 war eine der wesentlichen Motivationen für Autoren und Herausgeber, dass sich die deutsche Rechnungslegungslandschaft aufgrund der umfassenden Neuregelungen durch das BilMoG im Umbruch befand und auch internationale Einflüsse immer deutlicher ihre Spuren im Handelsrecht hinterließen. In den zehn Jahren, die inzwischen vergangen sind, hat sich diese Dynamik fortgesetzt: im Nachgang zum BilMoG haben zahlreiche weitere Gesetze – beispielsweise das MicroBilG und das BilRUG – die Rechnungslegungslandschaft verändert und die davon betroffenen Personenkreise vor neue Herausforderungen gestellt.

Seit dem Erscheinen der dritten Auflage sind hier insbesondere die Regelungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes aus dem Jahr 2017 zu nennen, das die Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten zum Ziel hat. In diesem Zusammenhang wurden die §§ 289a bis 289e und 315a bis 315d neu in das HGB eingefügt, zu denen dementsprechend neue Kommentierungen in die vierte Auflage des *Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht* aufgenommen wurden. Auch das Ende November 2019 vom Bundesrat verabschiedete Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II), das zu punktuellen Anpassungen im HGB und dem Transfer einiger Regelungen in das Aktiengesetz führt, fand noch Berücksichtigung.

Die zweite wesentliche Motivation der Autoren und Herausgeber wurde in der vorliegenden vierten Auflage ebenso verwirklicht wie in den vorangehenden: durch die Kooperation der Autoren aus Wissenschaft und Praxis werden die handelsrechtlichen Regelungen so kompakt, praxisnah und gleichzeitig mit der entsprechenden Fachkompetenz dargestellt, dass das Werk eine wertvolle Arbeitshilfe für alle Anwender der Vorschriften zur Rechnungslegung und Offenlegung darstellt. Die vorliegende Neuauflage wurde wiederum umfassend überarbeitet. Hierbei wurden auch die Anregungen, die uns zur Voraufgabe erreicht haben, aufgegriffen und im Sinne des Werkes und seines Anspruchs an höchste Praxistauglichkeit umgesetzt. Neben der Aufnahme der neuen HGB-Vorschriften und der Analyse von Änderungen lag der Fokus daher auf der weiteren Intensivierung des Praxisbezugs. Dieser wird durch zahlreiche theoretisch fundierte Praxistipps, Hinweise und Fallbeispiele weiter ausgebaut – ganz im Sinne der Sentenz von *Seneca*, der bereits vor rund 2.000 Jahren festgestellt hat, dass sich anhand von Beispielen vieles schneller und wirksamer erleben – und damit anwenden – lässt.

Die zunehmende Entfernung von Handels- und Steuerrecht und die diversen Neuregelungen im Zeitablauf haben zur Folge, dass sich der Mittelstand mit komplexen Fragestellungen der Rechnungslegung auseinandersetzen muss und praxisorientierte Darstellungen zur Lösung dieser Fragen erforderlich sind. Der Praxiskommentar präzisiert deshalb die Anwendung der §§ 238 bis 315e HGB zur Rechnungslegung und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325 bis 329 HGB) dar. Bezüge zu relevanten IFRS-Regelungen finden sich soweit notwendig; steuerliche Bezüge werden regelmäßig thematisiert. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst und erfolgreich von anderen HGB-Kommentaren ab. Der vorliegende HGB-Praxiskommentar richtet sich dabei sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Anwender der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenfalls von *Petersen/Zwirner* herausgegebenen

Vorwort zur 4. Auflage

und bei Reguvis (im Bundesanzeiger Verlag) im Jahr 2018 in der zweiten Auflage erschienenen *Handbuch Bilanzrecht*. Dieses Werk stellt eine wertvolle Ergänzung zu dem vorliegenden *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* dar.

Wir sind als Herausgeber erneut sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für die vorliegende Neuauflage zu binden und zu gewinnen. Die wiederholt vertrauensvolle und von gegenseitigem Verständnis geprägte Zusammenarbeit zahlreicher namhafter Autoren ermöglichte die vorliegende anwenderorientierte Fokussierung des Werkes. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren sehr herzlich. Gleichzeitig bedanken wir uns bei allen Beteiligten für das Durchhaltevermögen bei der Fertigstellung des Werkes, was bei einem Projekt dieses Umfangs und mit so vielen Beteiligten stets eine besondere Herausforderung darstellt.

Ebenso sind wir der Reguvis Fachmedien GmbH (zuvor Bundesanzeiger Verlag), namentlich Herrn Jörg Schick, für das Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Frau Bettina Borchfeldt danken wir für den unermüdlichen Lektoratseinsatz bei diesem Werk. Das Vertrauen des Verlags, den Weg der erfolgreichen Vorauflagen fortzusetzen, freut uns sehr und hat uns Herausgeber in dem eingeschlagenen anwendungs- und praxisorientierten Weg bekräftigt.

Außerordentlich danken wir Frau WP/StB Dr. Julia Busch und Herrn StB Michael Vodermeier, M.Sc., die dieses Projekt wiederholt im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern betreut und begleitet und sich damit um die vierte Auflage verdient gemacht haben. Ohne ihren unermüdlichen Einsatz und ihren steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung wäre das Werk in der vorliegenden Fassung nicht erschienen.

Den *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. All das bestimmt den Erfolg dieses Werkes am Markt. Als Herausgeber dieses mittelstandsorientierten Praxiskommentars sind wir aber auch auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir freuen uns daher sehr, wenn Sie uns weiterhin Ihre Anregungen und Anmerkungen sowie auch Fragen aus Ihrem praktischen Bilanzierungsalltag unter

praxiskommentar@crowe-kleeburg.de

zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme in den kommenden Auflagen berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stetig verbessern.

München, im Dezember 2019

Karl Petersen

Christian Zwirner

*Ein Text ist nicht dann vollkommen,
wenn man nichts mehr hinzufügen kann,
sondern dann, wenn man nichts mehr weglassen kann.*

Antoine de Saint-Exupéry

Vorwort zur 1. Auflage

Die deutsche Rechnungslegung befindet sich im Umbruch. Sie versucht, den nationalen und internationalen Zerreißproben Stand zu halten. Nach wie vor ist die handelsrechtliche Rechnungslegung Ausgangspunkt für die – sich allerdings immer weiter von ihr entfernende – steuerliche Gewinnermittlung. Ebenso bleibt das HGB allein Grundlage der Ausschüttungsbemessung. Diesen Zielsetzungen versucht das modernisierte HGB ebenso gerecht zu werden wie den internationalen Rufen nach einer besseren Vergleichbarkeit handelsrechtlicher Jahres- und Konzernabschlüsse sowie einer Aufwertung der Informationsfunktion der externen Rechnungslegung.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat der Gesetzgeber ab dem Jahr 2010 die „Ära einer neuen Rechnungslegung“ eingeläutet. Wie lange diese Bestand haben wird, ist noch nicht abzuschätzen. Allerdings müssen die Anwender und Nutzer handelsrechtlicher Rechnungslegungsinformationen ihr Möglichstes dafür tun, die nach wie vor überwiegend dem Vorsichtsprinzip verpflichteten Vorschriften des HGB weiter zu erhalten. Schließlich besteht vor dem Hintergrund der oben genannten zahlreichen Zwecksetzungen die Gefahr, dass der handelsrechtliche Abschluss sonst keinen der ihm zugedachten Zwecke sachgerecht erfüllen kann – eine „eierlegende Wollmilchsau“ wird es auch im Rahmen der Rechnungslegung nicht geben. Unabhängig von der Diskussion eines eigenständigen Steuerbilanzrechts kann nur das HGB den nationalen Anforderungen und Besonderheiten einer primär gläubigerschutzorientierten Rechnungslegung gerecht werden – nicht nur, aber vor allem auch im Hinblick auf den deutschen Mittelstand.

Das vorliegende Werk erscheint erstmals in einem Jahr, in dem zahlreiche neue und überarbeitete Kommentare zum HGB veröffentlicht werden. Bewusst setzt der vorliegende *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* deshalb den Schwerpunkt auf die Rechnungslegung im deutschen Mittelstand. Neben der praxisorientierten Aufbereitung der einzelnen Kommentierungen verdeutlichen Praxishinweise sowie zahlreiche Beispiele und Abbildungen die Anwendung der einzelnen Regelungen. Der HGB-Praxiskommentar richtet sich sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Nutzer der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Die Kommentierungen stellen die Anwendung der handelsrechtlichen Normen in den Vordergrund. Bezüge zu den IFRS sind daher weitgehend entbehrlich, vielmehr werden an ausgewählten Stellen die nach wie vor gültigen steuerlichen Bezüge thematisiert.

Mit rund 1.350 Seiten präzisiert der Praxiskommentar die Anwendung der §§ 238-315a HGB und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325-329 HGB) dar. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst von anderen HGB-Kommentaren ab.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenso von Petersen/Zwirner/Brösel herausgegebenen und im Bundesanzeiger Verlag erschienenen *Handbuch Bilanzrecht*. Dieses Werk stellt eine Ergänzung zu dem vorliegenden *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* dar.

Wir sind als Herausgeber sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für das vorliegende Werk zu gewinnen. Das Vertrauensverhältnis zwischen Autoren und Herausgebern sowie die zu jedem Zeitpunkt unproblematische Abstimmung einzelner Kommentierungen untereinander haben dazu beigetragen, dass der *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* in der nunmehr vorliegenden Qualität erscheinen konnte. Erst die Koo-

Vorwort zur 1. Auflage

peration zahlreicher namhafter Autoren ermöglicht eine anwenderorientierte Fokussierung auf theoretisch fundierte Beiträge mit klarem Praxisbezug. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren, welche die Realisierung dieses Projekts erst ermöglicht haben.

Ebenso sind wir dem Bundesanzeiger Verlag, namentlich Frau Dorothea Venator und Herrn Jörg Schick, für ihr Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Die Entscheidung, einen neuen HGB-Kommentar auf den Weg und schließlich auf den Markt zu bringen, erfordert angesichts der Fülle an Literatur zum HGB – und nicht zuletzt zum BilMoG – Mut, Voraussicht und einen langen Atem. Gleichwohl ist diese Entscheidung vor dem Hintergrund der klaren Praxisorientierung und Problemfokussierung des vorliegenden Werkes richtig. Wir danken dem Bundesanzeiger Verlag dafür, dass die Autoren und Herausgeber neue Maßstäbe in der handelsrechtlichen Kommentierung setzen durften.

Außerordentlich danken wir Frau Dr. Julia Busch, die dieses Projekt – stets im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern – über zwei Jahre von seinen ersten Anfängen an betreut und begleitet hat. Sie hat die ganze Zeit über die redaktionelle Leitung des Projekts hervorragend gemeistert und mit dem nötigen (und zugleich wohl portionierten) Maß an Druck Autoren und Herausgeber an ihre Pflichten erinnert. Es ist nicht zuletzt ihrem unermüdlichen Einsatz und ihrem steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung zu verdanken, dass der *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* in der vorliegenden Form erscheinen konnte, was unsere besondere Anerkennung verdient.

Stellvertretend für die weiteren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Redaktionsteam danken wir Herrn Roberto Liebscher sehr herzlich für seinen nahezu einjährigen Einsatz im Rahmen dieses Projekts. Seine redaktionellen Arbeiten waren den Autoren und Herausgebern eine unverzichtbare Hilfe.

Den *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. Den Erfolg dieses Werkes bestimmt allerdings allein der Markt, der den Kommentar hoffentlich als praxisnahen Begleiter aufnehmen wird. Da es unser vorrangiges Ziel ist, eine stets aktuelle und praxisorientierte Diskussion der einzelnen HGB-Normen darzustellen, sind wir auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir würden uns daher sehr freuen, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen ebenso wie Fragen aus dem praktischen Bilanzierungsalltag unter praxiskommentar@kleeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme bei der nächsten Auflage berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stets verbessern.

München, im Juli 2010

Karl Petersen

Christian Zwirner

Gerrit Brösel

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Bearbeiterverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Allgemeines Literaturverzeichnis	XXIX

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB) Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

§ 238 Buchführungspflicht	1
§ 239 Führung der Handelsbücher	19
§ 240 Inventar	31
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren	49
§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	67

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 242 Pflicht zur Aufstellung	77
§ 243 Aufstellungsgrundsatz	81
§ 244 Sprache. Währungseinheit	97
§ 245 Unterzeichnung	100

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot	104
§ 247 Inhalt der Bilanz	130
§ 248 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	177
§ 249 Rückstellungen	188
§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten	427
§ 251 Haftungsverhältnisse	444

Dritter Titel. Bewertungsvorschriften

§ 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	465
§ 253 Zugangs- und Folgebewertung	487
§ 254 Bildung von Bewertungseinheiten	568
§ 255 Bewertungsmaßstäbe	583
§ 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren	708
§ 256a Währungsumrechnung	727

Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage

§ 257 Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen	746
§ 258 Vorlegung im Rechtsstreit	757
§ 259 Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit	760
§ 260 Vorlegung bei Auseinandersetzungen	763
§ 261 Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern	765

Vierter Unterabschnitt. Landesrecht

§ 263 Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	768
--	-----

Inhaltsverzeichnis

Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Erster Unterabschnitt. Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 264	Pflicht zur Aufstellung; Befreiung	771
§ 264a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	822
§ 264b	Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts	835
§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a	850
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	871
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	888

Zweiter Titel. Bilanz

§ 266	Gliederung der Bilanz	896
§ 267	Umschreibung der Größenklassen	933
§ 267a	Kleinstkapitalgesellschaften	945
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke	970
§ 270	Bildung bestimmter Posten	994
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen	999
§ 272	Eigenkapital	1017
§ 274	Latente Steuern	1057
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen	1136

Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275	Gliederung	1142
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen	1178
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	1181

Fünfter Titel. Anhang

§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	1192
§ 285	Sonstige Pflichtangaben	1218
§ 286	Unterlassen von Angaben	1282
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen	1289

Sechster Titel. Lagebericht

§ 289	Inhalt des Lageberichts	1295
§ 289a	Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien	1335
§ 289b	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen	1347
§ 289c	Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung	1355
§ 289d	Nutzung von Rahmenwerken	1370
§ 289e	Weglassen nachteiliger Angaben	1374
§ 289f	Erklärung zur Unternehmensführung	1379

Zweiter Unterabschnitt. Konzernabschluß und Konzernlagebericht

Erster Titel. Anwendungsbereich

§ 290	Pflicht zur Aufstellung	1400
§ 291	Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	1416
§ 292	Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten	1429
§ 293	Größenabhängige Befreiungen	1439

Zweiter Titel. Konsolidierungskreis	
§ 294	Einzubehühende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten 1457
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung 1469
Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses	
§ 297	Inhalt 1489
§ 298	Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen 1518
§ 299	Stichtag für die Aufstellung 1533
Vierter Titel. Vollkonsolidierung	
§ 300	Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot 1542
§ 301	Kapitalkonsolidierung 1557
§ 303	Schuldenkonsolidierung 1620
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse 1631
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung 1641
§ 306	Latente Steuern 1647
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter 1669
Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften	
§ 308	Einheitliche Bewertung 1681
§ 308a	Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen 1697
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags 1714
Sechster Titel. Anteilmaige Konsolidierung	
§ 310	Anteilmaige Konsolidierung 1726
Siebenter Titel. Assoziierte Unternehmen	
§ 311	Definition. Befreiung 1740
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags 1751
Achter Titel. Konzernanhang	
§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz 1770
§ 314	Sonstige Pflichtangaben 1790
Neunter Titel. Konzernlagebericht	
§ 315	Inhalt des Konzernlageberichts 1812
§ 315a	Ergänzende Vorschriften für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien 1828
§ 315b	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen 1836
§ 315c	Inhalt der nichtfinanziellen Konzernerklärung 1840
§ 315d	Konzernerklärung zur Unternehmensführung 1841
Zehnter Titel. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards	
§ 315e	[Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards] 1844
Vierter Unterabschnitt. Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers	
§ 325	Offenlegung 1852
§ 325a	Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland 1891
§ 326	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung 1898
§ 327	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung 1909
§ 327a	Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften 1914
§ 328	Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung .. 1916
§ 329	Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers 1928
Stichwortverzeichnis 1935	

Bearbeiterverzeichnis

- Diplom-Kauffrau Dr. **Corinna Boecker**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Universitätsprofessor Dr. **Gerrit Brösel**, Hagen
 Diplom-Kauffrau Dr. **Julia Busch**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Professor Dr. **Marcus Bysikiewicz**, Hamburg
 Diplom-Kaufmann **Gerhard de la Paix**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessorin Dr. **Brigitte Eierle**, Bamberg
 Professor Dr. **Christoph Freichel**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Saarbrücken
 Regierungsdirektorin, Diplom-Kauffrau u. Diplom-Volkswirtin Dr. **Simone Hartmann**, Bonn
 Diplom-Kaufmann **Christian Heine**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessor Dr. **Michael Hinz**, Chemnitz
 Professor Dr. **Tobias Hüttche**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Basel
 Professor Dr. **Hanno Kirsch**, Heide und Flensburg
 Diplom-Kauffrau **Beate König**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Diplom-Kaufmann **Kai Peter Künkele**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kauffrau **Sabine Lentz**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Professor Dr. **Guido Patek**, Osnabrück
 Diplom-Kaufmann **Karl Petersen**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Betriebswirt (BA) Dr. **Steve Petrika**, Steuerberater, Wolfsburg
 Diplom-Kaufmann **Stefan Prechtel**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kaufmann **Ago Reinholdt**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessor Dr. **Lutz Richter**, Trier
 Universitätsprofessorin Dr. **Silvia Rogler**, Freiberg
 Professor Dr. **Eberhard Scheffler**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hamburg
 Diplom-Kauffrau **Verena Scheufele**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Betriebswirt (FH) **Reinhard Schmid**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kaufmann **Jürgen Schmidt**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Professor Dr. **Andreas Seebeck**, Hamburg
 Diplom-Kaufmann Dr. **Guido Sopp**, CFE, Wien
 Professor Dr. **Joachim S. Tanski**, Berlin und Brandenburg/Havel
 Universitätsprofessor Dr. **Patrick Velte**, Lüneburg
Michael Vordermeier, M. Sc., Steuerberater, München
 Professor Dr. **Hubertus Wameling**, Bielefeld
 Universitätsprofessor Dr. **Gerd Waschbusch**, Saarbrücken
 Professor Dr. **Jörg Wasmuth**, LL. M., Iserlohn
 Professor Dr. **Matthias Weimann**, Trier
 Diplom-Kaufmann **Markus Wittmann**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Betriebswirtin (FH) **Heidemarie Zenger**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Diplom-Kaufmann Dr. **Marcus Zepp**, Frankfurt/Main
 Dr. **Hannes Zieglmaier**, M. Sc., Steuerberater, München
Gregor Zimny, M. Sc., CVA, München
 Professor Dr. **Christian Zwirner**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der EU
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz (außer Kraft)
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft, auch: Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AIC	Accounting Interpretations Committee
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIFM	Alternative Investment Fund Manager
AIFM-StAnpG	Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Alt.	Alternative
AltfahrzeugG	Altfahrzeuggesetz
Anh.	Anhang
ANK	Anschaffungsnebenkosten
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APB	Accounting Principles Board
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
Art.	Artikel
ARUG	Gesetz zur Umsetzung der Aktionärsrechterichtlinie
ASB	Accounting Standards Board
ASC	Accounting Standards Codification
Aufl.	Auflage
AÜG	Gesetz zur Regelung der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz)
AUR	Agrar- und Umweltrecht (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

AV	Anlagevermögen
AVBFernwärmeV	Verordnung über allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme
Az.	Aktenzeichen
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAK	Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen
BAnz.	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBergG	Bundesberggesetz
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
Beck Bil-Komm	Beck'scher Bilanz-Kommentar
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
betr.	betrifft, betreffend
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BierStG	Biersteuergesetz
BilKoG	Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BKR	Bank- und Kapitalmarktrecht (Zeitschrift)
BMAS	Bundesministerium für Arbeit und Soziales
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BMJ	Bundesministerium der Justiz
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie
BörsG	Börsengesetz
BörsO	Börsenordnung
BR	Bundesrat
BRZ	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
BS	Bilanzsumme, auch: Buchungssatz
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWV	Bundeswehrverwaltung
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CFB	Corporate Finance biz (Zeitschrift)
CHF	Schweizer Franken
c.p.	ceteris paribus
CPA	Certified Public Accountant
CSR	Corporate Social Responsibility
CSR-RL-UG	Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten
CTA	Contractual Trust Arrangement
DAI	Deutsches Aktieninstitut
DATEV	Datenverarbeitungsorganisation der steuerberatenden Berufe
DAX	Deutscher Aktienindex
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
d.h.	das heißt
diesbzgl.	diesbezüglich
DM	Deutsche Mark
DNK	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
DNotZ	Deutsche Notar Zeitschrift
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
Drucks.	Drucksache

Abkürzungsverzeichnis

DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DV	Datenverarbeitung
EA	Einzelabschluss
eBanz	elektronischer Bundesanzeiger
E-Bilanz	elektronische Bilanz
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
EC	European Community
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Einführungsgesetz, auch: Europäische Gemeinschaft
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EHUG	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital, auch: Einzelkosten
ElektroG	Elektro- und Elektronikgesetz
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme (Umweltmanagement- und -betriebsprüfungssystem)
EntgTranspG	Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern
EnWG	Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz)
EPS	Earnings per Share
ERA	Entgelt-Rahmen-Abkommen
ERS	Entwurf eines Rechnungslegungsstandards (des IDW)
ESMA	Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Amtliche Hinweise zu den Einkommensteuer-Richtlinien
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii (und andere)
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
evtl.	eventuell

EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
FAIT	Fachausschuss für Informationstechnologie
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
FB	FinanzBetrieb (Zeitschrift)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in – first out
FinDAG	Gesetz über die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (Finanzdienstleistungsaufsichtsgesetz)
FK	Fremdkapital
FMStG	Finanzmarktstabilisierungsgesetz
FN	Fachnachrichten
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FuE	Forschung und Entwicklung
G	Gesellschaft
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAS	German Accounting Standards
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GdPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GE	Geldeinheit
Ge	Gesellschafter am Enkelunternehmen
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
gesetzl.	gesetzlich
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
gez.	gezeichnet
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GJ	Geschäftsjahr
GK	Gemeinkosten

Abkürzungsverzeichnis

GKR	Gemeinschaftskontenrahmen
GKV	Gesamtkostenverfahren
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GO	Gemeindeordnung
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBi	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GoI	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoL	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GRI	Global Reporting Initiative
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
Gt	Gesellschafter am Tochterunternehmen
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
H	Haben
ha	Hektar
h.A.	herrschende Auffassung
Halbbd.	Halbband
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss des IDW
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-E	HGB-Entwurf
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz)
Hifo	Highest in – first out
HK	Herstellungskosten
h.M.	herrschende Meinung
HR	Handelsrecht
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
XX	

IAA	International Accounting Association
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
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.
IDW FN	IDW Fachnachrichten
IDW PH	IDW Prüfungshinweis
IDW PS	IDW Prüfungsstandard
IDW RH	IDW Rechnungslegungshinweis
IDW RS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
IDW S	IDW Standard
i.e.S.	im engeren Sinne
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IHK	Industrie- und Handelskammer
i.H.v.	in Höhe von
IIA	Institute of Internal Auditors
IKR	Industriekontenrahmen
IKS	Internes Kontrollsystem
i.L.	in Liquidation
ILO	International Labour Organization (Internationale Arbeitsorganisation)
Inc.	Incorporated Company
Inf	Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvAG	Investmentaktiengesellschaft
InvG	Investmentgesetz
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i.R.d.	im Rahmen der, des
i.R.e.	im Rahmen einer, eines
i.R.v.	im Rahmen von
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
i.S.	im Sinne
ISA	International Standard on Auditing
i.S.d.	im Sinne der, des
i.S.e.	im Sinne einer, eines

Abkürzungsverzeichnis

ISO	International Organization for Standardization (Internationale Organisation für Normung)
i.S.v.	im Sinne von
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
JA	Jahresabschluss
JE	Jahresergebnis
JFB	Jahresfehlbetrag
Jg.	Jahrgang
JÜ	Jahresüberschuss
KA	Konzernabschluss
k.A.	keine Angabe
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
Kap.	Kapital, auch: Kapitel
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapCo-Gesellschaft	Kapitalgesellschaft & Co.-Gesellschaft
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz
KapErhG	Kapitalerhaltungsgesetz
KapG	Kapitalgesellschaft
KB	Konzernbilanz
kfr.	kurzfristig
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KI	Kreditinstitut
Kifo	Konzern in – first out
Kilo	Konzern in – last out
KLB	Konzernlagebericht
KMU	kleinere und mittlere Unternehmen
KonBefrV	Verordnung über befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (Konzernabschlussbefreiungsverordnung)
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte und internationale Rechnungslegung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)

lfd.	laufend
LG	Landgericht
LHO	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen
Lifo	Last in – first out
Lkw	Lastkraftwagen
Loifo	Lowest in – first out
lt.	laut
Ltd.	Private company limited by shares
LuL	Lieferungen und Leistungen
m.a.W.	mit anderen Worten
mbH	mit beschränkter Haftung
m.E.	meines Erachtens
ME	Mengeneinheit
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
mind.	mindestens
Mio.	Million
MitbestG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer (Mitbestimmungsgesetz)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MontanMitbestG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie (Montan-Mitbestimmungsgesetz)
Mrd.	Milliarde
MS	Microsoft
MU	Mutterunternehmen
MuSchG	Gesetz zum Schutz der erwerbstätigen Mutter (Mutterschutzgesetz)
MW	MedienWirtschaft – Zeitschrift für Medienmanagement und Kommunikationsökonomie
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen/Nennungen
ND	Nutzungsdauer
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
n.St.	nach Steuern
n.v.	nicht veröffentlicht
NW	Nennwert
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Verlag)
NWP	Niederstwertprinzip
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz und Sanierung

Abkürzungsverzeichnis

o.Ä.	oder Ähnliches
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
p.a.	per annum/pro anno
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PBV	Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen
PDF	Portable Document Format
PersG	Personengesellschaft
PersHG	Personenhandelsgesellschaft
PH	Prüfungshinweis
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
Pkw	Personenkraftwagen
PoC	Percentage of Completion
PPS	Produktionsplanung und -steuerung
PS	Prüfungsstandard
PSVaG	Pensions-Sicherungs-Verein auf Gegenseitigkeit
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RA	Rechtsanwalt
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
rd.	rund
RDG	Rechtsdienstleistungsgesetz
RechVersV	Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen
RegE	Regierungsentwurf
REIT	Real Estate Investment Trust (Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen)
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RH	Rechnungslegungshinweis
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
RIC	Rechnungslegungs Interpretation Committee
RL	Richtlinie
RLZ	Restlaufzeit
Rn.	Randnummer

ROCE	Return on Capital Employed
ROI	Return on Investment
RS	Rechnungslegungsstandard
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RTF	Rich Text Format
S	Soll
s.	siehe
S.	Seite
SABI	Sonderausschuß Bilanzrichtliniengesetz (des IDW)
SBA	sonstiger betrieblicher Aufwand
SBE	sonstiger betrieblicher Ertrag
SBR	Schmalenbach Business Review (Zeitschrift)
SCE	Societas Cooperativa Europaea (Europäische Genossenschaft)
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)
SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SEC	United States Securities and Exchange Commission
SE-VO	Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standard Interpretation Committee
SMEs	Small and Medium-sized Entities
sog.	sogenannt
SOP	Statement of Position
SoPo	Sonderposten mit Rücklageanteil
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Steuerbilanz
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StR	Steuerrecht
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
TabStG	Tabaksteuergesetz
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
TEHG	Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz
TEUR	Tausend Euro
TranspRLÄndRLUG	Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie
TransPuG	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz)

Abkürzungsverzeichnis

TU	Tochterunternehmen
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere, auch: unter anderem
u.Ä.	und Ähnliche
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UBGG	Gesetz über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften
UE	Umsatzerlöse
u.E.	unseres Erachtens
UG	Unternehmergesellschaft
u.g.	unten genannt
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UGhb	haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft
UKV	Umsatzkostenverfahren
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN	Unternehmen, Unternehmer, auch: United Nations
US	United States
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
v.	vom
v.a.	vor allem
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vBP	vereidigter Buchprüfer
Verf.	Verfasser
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
VG	Vermögensgegenstand
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VJ	Vorjahr
VN	Vereinte Nationen
VO	Verordnung
VorstAG	Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung
vs.	versus
VU	Versicherungsunternehmen
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

VW	Versicherungswirtschaft (Zeitschrift), auch: Volkswagen
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz)
WertV	Wertermittlungsverordnung
WG	Wirtschaftsgut, auch: Wechselgesetz
WJ	Wirtschaftsjahr
WM	Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WP-Handbuch	Wirtschaftsprüfer Handbuch
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WP Praxis	Zeitschrift für die Praxis der Wirtschaftsprüfung
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
XBRL	eXtensible Business Reporting Language
XML	eXtensible Markup Language
z.B.	zum Beispiel
ZCG	Zeitschrift für Corporate Governance
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich
zzt.	zurzeit

Allgemeines Literaturverzeichnis

Werk	zitiert
Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.	ADS
Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, 2002 ff., Stand: 87. Ergänzungslieferung August 2019	Baetge/Kirsch/Thiele/ <i>Bearbeiter</i>
Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2019	Bertram/Brinkmann/ Kessler/Müller/ <i>Bearbeiter</i>
Böcking et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand: 58. Ergänzungslieferung April 2019	Beck Hdr/ <i>Bearbeiter</i>
Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. 2014	Ebenroth/Boujong/Joost/ Strohn/ <i>Bearbeiter</i>
Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2018	Beck Bil-Komm/ <i>Bearbeiter</i>
Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen (Hrsg.), Bilanzrecht, Kommentar, 2018	Hachmeister/Kahle/Mock/ Schüppen/ <i>Bearbeiter</i>
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 10. Aufl. 2019	<i>Hoffmann/Lüdenbach</i>
IDW, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 16. Aufl. 2019	WPH Edition
Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2. Aufl. 1994 ff., Stand: 98. Ergänzungslieferung August 2019	Kirsch/ <i>Bearbeiter</i>
Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, 1985 ff., Stand: 206. Ergänzungslieferung August 2019	HdB/ <i>Bearbeiter</i>
Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998	HdK/ <i>Bearbeiter</i>
Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl. 2002 ff., Stand: 28. Ergänzungslieferung Juni 2019	HdR-E/ <i>Bearbeiter</i>
Petersen/Zwirner (Hrsg.), Handbuch Bilanzrecht, 2. Aufl. 2018	Handbuch Bilanzrecht/ <i>Bearbeiter</i>
Schmidt (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 3. Aufl. 2013	MünchKommHGB/ <i>Bearbeiter</i>
Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 1984 ff., Stand: 72. Ergänzungslieferung April 2019	HdJ/ <i>Bearbeiter</i>
Ulmer (Hrsg.), HGB-Bilanzrecht, 1. Teilbd., §§ 238-289, 2002	Ulmer/ <i>Bearbeiter</i>

Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

§ 238 HGB Buchführungspflicht

(1) ¹Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. ²Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. ³Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

Literatur

Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 15. Aufl. 2019; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; *Brösel/Freichell/Toll/Buchner*, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl. 2015; *Canaris/Habersack/Schäfer* (Hrsg.), Staub HGB, Band 5, 5. Aufl. 2013; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, *BB* 1959, 1217; *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, 2013; *IDW HFA*, Berichterstattung über die 189. Sitzung des HFA, *IDW FN* 2004, 36; *IDW RS FAIT 4*, *IDW FN* 2012, 552; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987; *Koller/Kindler/Roth/Drüen* (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 9. Aufl. 2019; *Mindermann/Brösel*, Buchführung und Jahresabschlussstellung nach HGB, 6. Aufl. 2017; *Petersen/Zwirner*, Konzernrechnungslegung nach HGB, 2009; *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019; *von Wyszocki/Wohlgemuth/Brösel*, Konzernrechnungslegung, 5. Aufl. 2014.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	6
I. Buchführungspflicht	6
1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung	6
2. Kaufmannseigenschaft	20
3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme	32
4. Verantwortung für die Buchführung	36
5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht	39
II. Anforderungen an die Buchführung	44
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	44
2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung	47
3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung	51

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation	52
a) Belegprinzipien	52
b) Zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle	53
c) Aufbewahrung	57
d) Zugriff auf und Lesbarkeit der Aufzeichnungen	61
5. Ort der Buchführung	62
III. Folgen der Buchführungspflichtverletzung	66
C. Anwendungsempfehlungen	71
I. Abgrenzungsprobleme der Buchführungspflicht	71
II. Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung	75
III. Folgen der Verletzung der Buchführungspflicht	80
IV. Aspekte der Konzernbuchführung	81

A. Allgemeines

- 1** Unter **Buchführung** ist die laufende, systematische Abbildung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle eines Kaufmanns zu verstehen. Hierbei sind an die Ausgestaltung der Buchführung verschiedene Anforderungen zu stellen. Gleichzeitig dient die Rechnungslegung verschiedenen Zielsetzungen, denen die Buchführung gerecht werden muss. Schließlich ist die Buchführung die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung und damit auch die Basis aller an diese anknüpfenden Rechtsfolgen.¹

Praxistipp



Die handelsrechtliche Buchführung bildet die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung – sowohl im EA als auch im KA.

- 2** § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB begründet die handelsrechtliche Buchführungspflicht, welche – unter Berücksichtigung der in § 241a HGB zu findenden größenabhängigen Ausnahmen² – für alle Kaufleute gilt. In diesem Zusammenhang wird verdeutlicht, dass hierbei die sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) zu beachten sind. Die Sätze 2 und 3 des § 238 Abs. 1 HGB sind deckungsgleich mit § 145 Abs. 1 AO und beziehen sich auf die allgemeine Ordnung der Buchführung, welche den Grundsätzen der Überschaubarkeit (Übersichtlichkeit) und der Nachvollziehbarkeit (Verfolgbarkeit, Nachprüfbarkeit) entsprechen muss. Aus § 238 Abs. 2 HGB sind schließlich wesentliche Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation der Buchführung ableitbar. Hierzu zählen das Belegprinzip, die zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie die Aufbewahrung und die damit verbundene Notwendigkeit des Zugriffs auf die Aufzeichnungen und deren Lesbarkeit.³
- 3** Die Regelungen zur Buchführungspflicht gelten grds. sowohl für die einzelgesellschaftliche als auch für die konsolidierte Rechnungslegung. Zwar erfolgt die **Erstellung des KA** in der Praxis derivativ aus den einzelnen EA,⁴ an die entsprechende Buchführung für Konzernzwecke sind dennoch dieselben Anforderungen zu stellen. Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an das einzelgesellschaftliche Rechtssubjekt an. Im Kontext der Überleitung sind die entsprechenden Konsolidierungsbuchungen unter sinngemäßer Beachtung der Vorschriften des § 238 HGB vorzunehmen.

1 Vgl. Kirsch/Zwerner/Busch, § 238 HGB Rn. 1.

2 Vgl. etwa Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 11 ff.

3 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 2.

4 Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel, S. 34.

Praxistipp

 Neben den originären einzelgesellschaftlichen Buchungen sind die Regelungen hinsichtlich der handelsrechtlichen Buchführungspflicht auch im Zusammenhang mit der Erstellung von KA zu beachten.

Sofern neben dem nationalen handelsrechtlichen EA ein EA und/oder KA nach IFRS erstellt wird oder werden muss, ist es nicht ausreichend, wenn die Buchführung nach den IFRS erfolgt und für den handelsrechtlichen JA eine Überleitungsrechnung erstellt wird. Gemäß HFA-Auffassung⁵ sind bei einer **auf die internationalen Normen ausgerichteten Buchführung** die Anforderungen des HGB nur erfüllt, wenn auch die nach HGB erforderlichen Buchungen jederzeit durch individuelle Korrekturbuchungen nachvollzogen werden können.

4

Da die Erstellung von Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsnormen regelmäßig auf Grundlage der originären handelsrechtlichen Buchführung derivativ mittels Anpassungs- bzw. Überleitungsbuchungen erfolgt, wird die handelsrechtliche Buchführungspflicht nicht von den angewandten Normen tangiert. Vielmehr benötigen die internationalen Normen (IFRS oder US-GAAP) ebenso eine systematische und geordnete Grundlage der Buchführung wie eine Rechnungslegung nach HGB.⁶

5

Praxistipp

 Unabhängig von den letztlich angewandten Rechnungslegungsnormen bildet die (handelsrechtliche) Buchführung stets die Basis der Bilanzierung.

B. Inhalt der Regelung**I. Buchführungspflicht****1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung**

Buchführung⁷ ist die **systematische und lückenlose Dokumentation** aller Geschäftsvorfälle in einem UN in monetären Größen. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle muss hierbei einzeln erfolgen. Die Buchführung muss schließlich so beschaffen sein, dass sich hieraus ein „normenkonformer Jahresabschluss erstellen lässt“⁸. Die in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zu findende Anforderung, dass der Kaufmann aus der Buchführung nur „die Lage seines Vermögens“ ersichtlich machen muss, ist somit i.S.d. wirtschaftlichen Lage dahingehend zu interpretieren, dass der Kaufmann mit der Buchführung die Basis legen soll, um seine VFE-Lage i.S.d. Gesetzes (insb. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) ersichtlich zu machen. Der (zu) enge Verweis auf das Vermögen ist lediglich historisch bedingt.⁹

6

Der Umfang der Buchführung ist zu unterscheiden in eine Buchführung i.e.S. und eine Buchführung i.w.S. Die **Buchführung i.e.S.** umfasst die Dokumentation der Änderungen im Hinblick auf das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns. In ihrem Mittelpunkt stehen die einzelnen Buchungen, die sich unmittelbar im Mengen- und Wertegerüst des Vermögens bzw. der Schulden niederschlagen und eine monetäre Grundlage aufweisen. Über diese Buchungen hinaus sind außerbilanzielle Sachverhalte in der Buchführung und in den hierzu zählenden Unterlagen zu dokumentieren. Im Zusammenhang mit den außerbilanziellen

7

⁵ Vgl. IDW HFA, IDW FN 2004, 36, 38; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 103.

⁶ So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 22 f.

⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 26 und Rn. 42; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Mindermann/Brösel, S. 1.

⁸ Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 42.

⁹ Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 238 HGB Rn. 17.

Sachverhalten (z.B. sonstigen finanziellen Verpflichtungen oder weiteren außerbilanziellen Geschäften) sieht § 285 HGB bestimmte Berichtspflichten vor. Zur Erfüllung dieser Pflichten sind die entsprechenden Unterlagen in der Buchführung aufzubewahren.¹⁰ Diese über die reinen, unmittelbar sich monetär niederschlagenden Buchungen hinausgehenden Sachverhalte stellen – neben der Buchführung i.e.S. – die **Buchführung i.w.S.** dar.

Praxistipp

I Für die Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle, die sich unmittelbar oder mittelbar auf das Mengen- und Wertgerüst des Vermögens und der Schulden auswirken, ist zwischen der Buchführung i.e.S. und der Buchführung i.w.S. zu unterscheiden.

- 8 Das Führen von (gebundenen) ‚(Handels-)Büchern‘¹¹ im Wortsinne wurde durch die technischen Entwicklungen bereits Mitte der 1970er Jahre überholt. Somit ist auch die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in Loseblattform sowie – heutzutage gebräuchlicher – auf Datenträgern möglich, soweit dabei die GoB beachtet werden. Den Handelsbüchern, die **Urkundencharakter** i.S.d. § 267 StGB besitzen und als Beweismaterial zur Insolvenzmasse gehören, sind sämtliche Datenträger zu subsumieren, „die dazu bestimmt und geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen“¹².
- 9 Als **Geschäftsvorfälle**¹³ gelten grds. jene Ereignisse, die zu einer Veränderung des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns im Hinblick auf dessen/deren Struktur und/oder dessen/deren Höhe führen. Die Erfassung dieser Geschäftsvorfälle muss zwingend erfolgen, soweit mindestens eine Vertragsseite ihren Pflichten nachgekommen ist. Der Zeitpunkt des rechtlichen Zustandekommens ist für die Buchung des Geschäftsvorfalles grds. irrelevant. Sofern sowohl Leistung als auch Gegenleistung i.S.e. schwebenden Geschäfts noch nicht erbracht wurden, hat eine Erfassung in den Büchern (lediglich) zu erfolgen, wenn nach dem Vertragsabschluss Verluste oder Risiken im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte drohen und bekannt werden. Allerdings hat außerhalb dieser Dokumentation der Buchführung i.e.S. die Aufzeichnung der weiteren Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung i.w.S. (vgl. Rn. 7) zu erfolgen.

Praxistipp

I Geschäftsvorfälle müssen sich nicht zwangsläufig unmittelbar auf das Vermögen des Kaufmanns auswirken. Auch außerbilanzielle Sachverhalte oder berichtspflichtige Tatsachen sind als Geschäftsvorfälle i.S.d. Buchführungspflicht anzusehen.

- 10 Ein einzelner realwirtschaftlicher Sachverhalt kann zu zwei ‚buchführungstechnisch‘ zu erfassenden Geschäftsvorfällen führen. So sind die Entstehung einer Forderung bzw. einer Verbindlichkeit einerseits und deren Begleichung andererseits grds. als **verschiedene Geschäftsvorfälle**¹⁴ zu betrachten. Eine Zusammenfassung dieser Geschäftsvorfälle ist aus Vereinfachungsgründen denkbar, soweit zwischen diesen Geschäftsvorfällen nicht mehr als sieben Kalendertage liegen und auch kein Bilanzstichtag liegt.

10 I.d.S. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 97. Vgl. auch Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 53.

11 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 110.

12 Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 32.

13 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 28 f.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 95 ff.

14 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 95 ff.

Beispiel für einen Sachverhalt, der zwei Geschäftsvorfälle bedingt

 Das UN erhält im Oktober 01 Maschinen gegen eine Rechnung. Die Rechnung wird im Oktober 01 gebucht und erst im Februar 02 bezahlt. Hierbei handelt es sich bei der Buchung der Verbindlichkeit sowie der Buchung des Zahlungsvorgangs um zwei gesonderte Geschäftsvorfälle.

Mit Blick auf die Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle ist stets auf die Sphäre der buchführenden Einheit zu achten. Eine besondere Bedeutung kommt dabei der sachgerechten **Trennung von privater und betrieblicher Sphäre** zu. Diese Trennung stellt eine notwendige Voraussetzung für eine zutreffende (betriebliche) Buchführung dar. Während die das Handelsgewerbe betreffenden und damit das kaufmännische Vermögen bzw. die kaufmännischen Schulden verändernden Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung zu erfassen sind, bedarf es keiner gesonderten Erfassung ausschließlich privat veranlasster Geschäftsvorfälle.

11

Praxistipp

 Für den Umfang der Buchführungspflicht ist die Abgrenzung der den Geschäftsbetrieb betreffenden Sachverhalte notwendig. Die Abgrenzung von allein die Privatsphäre des Kaufmanns betreffenden Sachverhalten ist ebenso entscheidend wie die Zuordnung einzelner Geschäftsvorfälle zu verschiedenen buchführungspflichtigen Einheiten.

Im Hinblick auf die Veränderung der Struktur und der Höhe des kaufmännischen Vermögens und der Schulden ist das **wirtschaftliche Eigentumskriterium** von Bedeutung. Diverse rechtliche Eigentumsübergänge, wie die Sicherungsübereignung und die Forderungsabtretung, sind somit nicht als Geschäftsvorfall (Buchführung i.e.S.) i.S.d. § 238 HGB zu betrachten. Gleichzeitig sind diese Informationen i.R.d. weiteren Berichts- und Rechenschaftspflichten der Buchführung zu dokumentieren (Buchführung i.w.S.).

12

Bezüglich des Vorliegens verschiedener Rechtsträger respektive wirtschaftlicher Einheiten sind die **Buchungskreise der einzelnen Einheiten** abzugrenzen. Hierbei ist regelmäßig jeweils auf das Vorliegen einer eigenständigen Kaufmannseigenschaft Bezug zu nehmen.

13

Praxistipp

 Im Zusammenhang mit mehreren Rechtsträgern bzw. wirtschaftlichen Einheiten kommt der Abgrenzung der Buchungskreise Bedeutung zu.

I.R.d. handelsrechtlichen Buchführung werden mit der Dokumentation, dem Gläubigerschutz und der Information grds. die drei **primären Zwecke**¹⁵ der Bilanzierung unterstützt. Die Buchführung dient entsprechend der **Dokumentation** der wirtschaftlichen Lage des Buchführungspflichtigen und der Entwicklung des betreffenden UN. Hierdurch werden Beweismittel im Hinblick auf das betriebliche Geschehen geschaffen. Damit diese als urkundliche Beweismittel im Rechtsverkehr gelten, muss die Buchführung einer angemessenen Ordnung entsprechen. Auf Basis der Buchführung soll zudem die Haftungsmasse des UN gesichert werden. Der hierdurch unterstützte **Gläubigerschutz** wird zudem durch die der Buchführung innewohnenden Selbstinformationsfunktion des Kaufmanns (i.S.d. Möglichkeit einer Selbstkontrolle) sowie durch die Fremdinformationsfunktion, welche sich in erster Linie (aber nicht ausschließlich) auf die publizitätspflichtigen Gesellschaften bezieht, unterstützt. Die Buchführung ist eine auf die Wahrung des Allgemeininteresses ausgerichtete

14

¹⁵ Vgl. Leffson, S. 46; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 2 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 90; Mindermann/Brösel, S. 4; HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 30 ff.

öffentlich-rechtliche Pflicht, weil deren Zwecke über das Interesse einzelner Individuen hinausreichen.

- 15 Neben die dargestellte handelsrechtliche Buchführungspflicht als öffentlich-rechtliche Pflicht tritt die sich aus der **Maßgeblichkeit**¹⁶ der HB für die StB ergebende Konsequenz für die Besteuerung. Nach § 140 AO ist die handelsrechtliche Buchführungspflicht auch im fiskalischen Sinn zu erfüllen (sog. **derivative Buchführungspflicht**). Darüber hinaus kodifiziert § 141 AO eine eigenständige Verpflichtung zur steuerlichen Buchführung (sog. **originäre Buchführungspflicht**), für die ebenso die handelsrechtlichen Grundsätze gelten.¹⁷ Die **Steuerbemessung** gilt somit als sekundärer Zweck der Buchführung (vgl. Rn. 42).¹⁸
- 16 **Weitere** (bspw. privatrechtliche) **Rechenschaftspflichten** sind möglich. Zu denken ist an einzelne zivilrechtliche Regelungen in Satzungen oder auf der Grundlage von Kreditverträgen. Die einzelnen Zwecke der handelsrechtlichen Buchführung lassen sich damit nicht abschließend benennen. Unabhängig vom jeweiligen Zweck bzw. von der im Einzelnen abgehenden Verpflichtung sind die an die Buchführung zu stellenden Anforderungen allerdings in allen Fällen zu beachten, um eine ordnungsmäßige Buchführung und eine daraus resultierende Funktionssicherung der Rechnungslegung gewährleisten zu können.
- 17 Die mit dem HGB geforderte Buchführung geht über die in § 259 BGB bezeichnete Rechenschaftspflicht i.S.e. **Einnahmen- und Ausgabenrechnung** hinaus. Mit einer den §§ 238 ff. HGB entsprechenden Buchführung werden die Anforderungen des § 259 BGB somit erfüllt.
- 18 Ein konkretes **Buchführungssystem** und eine bestimmte **Buchführungsform** sind nicht vorgeschrieben.¹⁹ In der Praxis können verschiedene Buchführungssysteme und -techniken verwendet werden (z.B. EDV-, Durchschreibe-, Übertragungs- oder Journalbuchführung).²⁰ Darüber hinaus können verschiedene Buchführungsformen (z.B. gebundene Bücher, Loseblatt, offene Posten-Liste) zur Anwendung gelangen. Regelmäßig erfolgt die Buchführung in EDV-gestützter Form.²¹
- 19 Der Kaufmann ist hinsichtlich der Wahl des von ihm angewandten Buchführungssystems frei (z.B. einfache Buchführung, kameralistische Buchführung, doppelte Buchführung).²² Allerdings empfiehlt sich das **System der doppelten Buchführung in Konten (Doppik)**, weil dieses ein in sich geschlossenes System darstellt. Zudem liegt diesem systematisch die Buchung eines jeden Geschäftsvorfalles auf einem Konto und mind. einem Gegenkonto zugrunde. Im Ergebnis weist das System der Doppik damit eine höhere Beweiskraft als andere Systeme auf und ist diesen daher überlegen.²³ Dieses Buchführungssystem kann besser als jedes andere die Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle sicherstellen.

Praxistipp



Die Erfüllung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten wird am besten durch die Anwendung der doppelten Buchführung sichergestellt.

16 Vgl. hierzu ausführlich *Schildbach/Stobbel/Freichell/Hamacher*, S. 161 ff.

17 Vgl. etwa Beck *HdR/Bieg/Waschbusch*, A 110 Rn. 16 ff.

18 Vgl. *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 3.

19 Vgl. *Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen*, § 238 HGB Rn. 4; *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11.

20 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 33 ff.; *MünchKommHGB/Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 31 ff.

21 Vgl. *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 12 i.V.m. *HdR-E/Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 35 ff.

22 Vgl. zu den einzelnen Buchführungssystemen Beck *Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel*, § 238 HGB Rn. 118 ff.

23 So auch *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11; i.d.S. auch Beck *Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel*, § 238 HGB Rn. 119.

2. Kaufmannseigenschaft

Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an die **Kaufmannseigenschaft**²⁴ an. In diesem Zusammenhang ist auf die §§ 1 bis 6 HGB Bezug zu nehmen. Da die Buchführungspflicht durch die Kaufmannseigenschaft i.S.d. §§ 1 ff. HGB begründet wird, sind Kleingewerbetreibende und Freiberufler nicht zur Buchführung verpflichtet.²⁵ 20

Kaufmann i.S.d. § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Betreiber eines **Handelsgewerbes** („Kaufmann kraft Betätigung“, § 1 Abs. 1 HGB), es sei denn, der Betrieb benötigt nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit keinen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Diese sog. **Kleingewerbetreibenden** können die Kaufmannseigenschaft aber erlangen, indem sie sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen („Kaufmann kraft Eintragung“, § 2 HGB).²⁶ Bei allen anderen Kaufleuten hat die Handelsregistereintragung allein deklaratorischen Charakter. 21

Da die Kaufmannseigenschaft auf ein Handelsgewerbe abzielt, ist – neben einer steuerlich notwendigen Unterscheidung i.R.d. einzelnen Einkunftsarten – der **Abgrenzung des Handelsgewerbes von der selbstständigen Tätigkeit** Bedeutung beizumessen. Kein Gewerbe betreiben freiberuflich, selbstständig tätige Personen.²⁷ 22

Praxistipp

 Für die Frage der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ist auf die Gewerblichkeit des Geschäftsbetriebs abzustellen. Da Freiberufler (z.B. Ärzte, Anwälte, Architekten) grds. keine Gewerbetreibenden sind, besteht für sie keine handelsrechtliche Buchführungspflicht.

Die §§ 1 und 2 HGB enthalten die wesentlichen Grundlagen der **Kaufmannseigenschaft** in Deutschland. Daneben treten mit § 3 HGB bestimmte Regelungen für land- und forstwirtschaftliche UN. § 5 HGB regelt, dass kraft Eintragung im Handelsregister ein Handelsgewerbe vorliegt („Rechtsschein durch Eintragung“) und die Kaufmannseigenschaft damit stets zu bejahen ist. § 6 HGB stellt klar, dass die für Kaufleute geltenden Regelungen der §§ 1 bis 5 HGB ebenso auf PersHG Anwendung finden.²⁸ 23

Im Mittelpunkt der Kaufmannseigenschaft steht das **Vorliegen eines nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs**: Der handelsrechtliche Begriff des ‚Gewerbebetriebs‘ knüpft an vier Tatbestandsmerkmale an.²⁹ Diese sind kumulativ, d.h. gemeinsam zu erfüllen. Ein Gewerbebetrieb liegt gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG dann vor, wenn die kaufmännische Betätigung 24

- selbstständig,
- nachhaltig,
- mit Gewinnerzielungsabsicht und
- unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

ausgeübt wird.

Hinsichtlich des Kriteriums ‚**selbstständig**‘ ist eine rechtliche Einschätzung erforderlich. Hierbei ist auf die Möglichkeit abzustellen, dass der Kaufmann im Außenverhältnis rechtlich 25

24 Vgl. hierzu auch *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, S. 103 f.

25 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 238 HGB Rn. 1.

26 Vgl. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 18.

27 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 14.

28 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 28 ff. Die z.B. für steuerrechtliche Zwecke beachtliche Unterscheidung zwischen gewerblich geprägten (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) bzw. gewerblich entprägten Personengesellschaften ist für handelsrechtliche Zwecke unbeachtlich.

29 Vgl. ausführlich Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 9 ff.

für sich selbst handelnd in Erscheinung tritt. Eine wirtschaftliche Selbstständigkeit ist nicht erforderlich.

- 26 Die kaufmännische Betätigung ist dann als **nachhaltig** anzusehen, wenn diese auf Dauer und nicht auf die Erreichung eines einzelnen, eng definierten Ziels gerichtet ist. Unterbrechungen der Betätigung oder eine begrenzte Dauer sind unschädlich.³⁰
- 27 Nach h.M. ist für das Vorliegen eines kaufmännischen Gewerbebetriebs die **Gewinnerzielungsabsicht** erforderlich.³¹ Diese geht über die reine Einnahmeerzielungsabsicht hinaus. Die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht wird für handelsrechtliche Zwecke regelmäßig im Einklang mit der steuerlichen Beurteilung erfolgen. Für Tätigkeiten, die entsprechend die Tatbestände der Liebhaberei erfüllen, ist somit auch handelsrechtlich keine Gewinnerzielungsabsicht zu unterstellen.
- 28 Als viertes Merkmal für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist die **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** zu nennen. Dies ist immer dann zu bejahen, wenn die auf der kaufmännischen Betätigung basierende Leistung frei am Markt angeboten wird und damit einem breiten Personenkreis zur Verfügung steht.
- 29 Mit Blick auf die Kaufmannseigenschaft ist im Hinblick auf Art und Umfang des nach kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs (siehe Rn. 24) zwischen qualitativen und quantitativen Kriterien zu unterscheiden.³²
- 30 **Qualitative Kriterien** ergeben sich aus der **Art** (dem Grunde nach) des Geschäftsbetriebs. In diesem Kontext ist darauf abzustellen, inwieweit ein in kaufmännischer Art und Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb notwendig ist. In der Praxis ist dies im Einzelfall schwierig. Die Führung von Büchern eignet sich gerade nicht als Abgrenzungsmerkmal, weil es sonst zu einem Zirkelschluss käme.³³

Praxistipp

H *Hinsichtlich der qualitativen Kriterien sind die Intensität und die Vielfalt der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, der Zahlungsverkehr, die Komplexität der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, das Vorhandensein interner Betriebsführungsstrukturen sowie ggf. anderer gesetzl. Rechenschaftspflichten geeignet, das Vorliegen eines Handelsgewerbes zu bestimmen.*

- 31 In der Praxis lassen sich **quantitative Kriterien** regelmäßig leichter erfassen. Es kommt auf den **Umfang** (der Höhe nach) des Geschäftsbetriebs an. Bilanzielle Zahlen können hier Anhaltspunkte liefern. Allerdings ist zu beachten, dass eine eigenständige Beurteilung – ohne das Vorliegen einer auf dem System der doppelten Buchführung basierenden Rechnungslegung – der quantitativen Kriterien erfolgen muss, weil es ansonsten wieder zu einem Zirkelschluss käme.

Praxistipp

U *UE, die Anzahl der Betriebsstätten, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Summe des AV, die Bilanzsumme, die Höhe von Verbindlichkeiten aus LuL, bestehende Darlehen oder Ergebnisgrößen können als quantitative Kriterien zur Bestimmung des Umfangs eines Geschäftsbetriebs dienen.*

30 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 11; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 21.

31 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 12 m.w.N.

32 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 12; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 8.

33 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 8.

3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme

Sonderregelungen hinsichtlich der einzelnen Buchführungspflichten bestehen für bestimmte Kaufleute.³⁴ Zu nennen sind bspw. Arbeitsgemeinschaften, Gemeinden oder öffentliche Rechtsträger, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, gemeinnützige Körperschaften, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen.³⁵ Ebenso existieren spezielle Vorschriften für VU (vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/Wallasch/Mayr, E.II. Rn. 10 ff.).³⁶ Im Kontext der Rechnungslegungspflichten dieser Rechtsträger treten zu den grundlegenden handelsrechtlichen Normen weitere **spezialgesetzl. Regelungen**. 32

Neben den zusätzlichen Anforderungen, die sich aus der Eigenart des Geschäftsbetriebs bzw. dessen Gegenstand ergeben können, sind unterschiedliche **rechtsformabhängige Regelungen** zu beachten (bspw. §§ 150 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, § 33 GenG). 33

Im Einzelfall kann es schwierig sein, den Gewerbebetrieb bzw. das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft eindeutig abzugrenzen (z.B. Scheinkaufleute, Vorgesellschaften, Zweigniederlassungen). In der **mittelständischen Praxis** stellt die Abgrenzung der zur Buchführung verpflichteten Rechtssubjekte allerdings regelmäßig kein Problem dar.³⁷ 34

Eine gesonderte Buchführungspflicht ergibt sich für **inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute** nur dann, wenn die inländische Zweigniederlassung nach den maßgeblichen Regelungen des HGB als Kaufmann anzusehen ist.³⁸ 35

4. Verantwortung für die Buchführung

Die **Verantwortung**³⁹ für die Buchführung ist abhängig von der Rechtsform. Während dies bei Einzel-UN dem Unternehmer obliegt, sind bei PersHG alle persönlich haftenden Gesellschafter hierfür verantwortlich.⁴⁰ Nicht persönlich haftenden Gesellschaftern obliegt die Buchführung also ebenso wenig wie stillen Gesellschaftern. Dies gilt – aufgrund der mangelnden Außenwirkung – nach h.M. auch für Kommanditisten, denen die Geschäftsführung übertragen wurde. Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften liegt die Verantwortung bei den zur Geschäftsführung berufenen Organmitgliedern.⁴¹ Unabhängig hiervon ist der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren neben der sog. internen Rechnungslegung auch für die handelsrechtliche Buchführung (also die ‚externe Rechnungslegung‘) verantwortlich. Zum Kreis der natürlichen Personen, die aufgrund ihrer rechtlichen Stellung für die Buchführung verantwortlich sind, gehören daher:⁴² 36

- bei PersHG nach §§ 114 und 164 HGB die persönlich haftenden Gesellschafter,
- bei der AG nach § 91 AktG alle Mitglieder des Vorstands – dies gilt auch für eine dualistisch strukturierten SE,
- bei der GmbH nach § 41 GmbHG der/die Geschäftsführer,
- bei der eingetragenen Genossenschaft nach § 24 GenG alle Mitglieder des Vorstands,
- bei sich in der Liquidation befindenden Gesellschaften die Liquidatoren.

Bei einer monistisch strukturierten SE hat nach § 22 Abs. 3 Satz 1 SEAG der Verwaltungsrat dafür Sorge zu tragen, dass die Bücher geführt werden; gleichwohl sind die geschäftsführenden Direktoren für die Aufstellung des JA verantwortlich.⁴³ 37

34 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4; umfassend Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 43 ff.

35 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4 ff.

36 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 35 f.

37 Vgl. zu Einzelfragen der Abgrenzung Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 43 ff.

38 Ausführlicher HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 5.

39 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 15; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 17 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 57 ff.

40 So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

41 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6; vgl. Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 81.

42 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 238 HGB Rn. 2; Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 4 ff.

43 Vgl. Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke, § 238 HGB Rn. 25.

- 38 „Die höchstpersönliche Pflicht der Buchführung [...] erfordert aber keine höchstpersönliche Erfüllung.“⁴⁴ So ist es möglich, außenstehende Dritte mit der Buchführung zu betrauen. Allerdings kann die Verantwortung für die Buchführung hiermit nicht delegiert werden. Die durch das Gesetz für die Buchführung verantwortlichen Personen können lediglich die damit verbundenen Aufgaben bspw. im Wege der Aufgabenverteilung oder im Kontext der Beauftragung externer Dienstleister abgeben. Der für die Buchführung gesetzl. verantwortliche Personenkreis kann diesbezgl. auch nur dann von seinen unmittelbaren Aufgaben entlastet werden, wenn die Auswahl der mit diesen Aufgaben Betrauten sachgerecht und angemessen erfolgte und die Arbeiten laufend überwacht werden.⁴⁵ Im Ergebnis ist die **Delegation der Aufgaben an Dritte** zulässig. Die entsprechende Verantwortung sowie Haftungsfragen und etwaige hieran anknüpfende strafrechtliche Folgen lassen sich indes nicht übertragen.⁴⁶

Praxistipp

! Die Übertragung der Buchführungsaufgaben auf Dritte ist zulässig. Allerdings muss diese sorgfältig erfolgen, und die Ergebnisse der Arbeiten müssen regelmäßig überwacht werden. Eine Entbindung von der rechtlichen Verantwortung und von möglichen Rechtsfolgen ist in keinem Fall möglich. Der Kaufmann sollte sich daher von der persönlichen (Zuverlässigkeit, Verschwiegenheit etc.) und fachlichen Eignung des externen Buchführenden überzeugen.⁴⁷

5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

- 39 Die **Buchführungspflicht beginnt**⁴⁸ – unabhängig von der Eintragung in das Handelsregister (die gewöhnlich nur deklaratorischen Charakter hat) – grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Vollkaufleute⁴⁹ unterliegen der Buchführungspflicht bereits ab Gründung der Gesellschaft, was i. d. R. dem Abschluss des Gesellschaftervertrags entspricht. Nach h.M. unterliegen auch Vorbereitungsgeschäfte der Buchführungspflicht – somit sind bereits Vorgesellschaften ab dem ersten Geschäftsvorfall buchführungspflichtig.⁵⁰ Lediglich der „Kaufmann kraft Eintragung“ (§ 2 HGB) sowie die Gesellschaften mit land- und forstwirtschaftlicher Ausrichtung (§ 3 HGB) unterliegen erst mit erfolgter Handelsregistereintragung der Buchführungspflicht; hier hat die Eintragung ins Handelsregister einen konstitutiven (rechtsbegründenden) Charakter.

Praxistipp

! Die handelsrechtliche Buchführungspflicht beginnt grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Der Eintragung im Handelsregister kommt vielfach nur deklaratorische Bedeutung zu.

- 40 Sind die Tatbestände der Kaufmannseigenschaft nicht mehr erfüllt, **endet**⁵¹ die **Buchführungspflicht**. Während beim „Kaufmann kraft Eintragung“ hierzu lediglich die Löschung

44 Hennrichs/Kleindiek/Watrin/Graf, § 238 HGB Rn. 37.

45 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6 mit Verweis auf BGH v. 26.11.1997, I B 81/97, GmbHR 1998, 388.

46 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 16 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

47 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 55.

48 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 21 f.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 11 f. und Rn. 16; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 44 und Rn. 70 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 8.

49 Die Regelung des § 6 Abs. 2 HGB a.F. (bis zum HRefG 1998), die früher den Begriff des ‚Formkaufmanns‘ für Kaufleute kraft Rechtsform bzw. Gesetz definiert hat, ist heute nicht mehr von Bedeutung, weil es sich in diesen Fällen stets um Vollkaufleute nach den §§ 1, 2 HGB handelt.

50 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 44.

51 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 23 ff.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 13 ff. und Rn. 30; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 78 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 10.

der Handelsregistereintragung erforderlich ist, endet die Pflicht beim Vollkaufmann erst dann, wenn zum einen das UN eine kaufmännische Betriebsorganisation dauerhaft nicht mehr erfordert und zum anderen die Löschung der Handelsregistereintragung erfolgt ist.

Für **PersHG und Vollkaufleute** endet die Buchführungspflicht nicht bereits durch Löschung aus dem Handelsregister oder mit der Auflösung der Gesellschaft, sondern erst mit Liquidation der Gesellschaft.⁵² Diese schließt sich an die Auflösung an und umfasst die Veräußerung der VG, die Begleichung aller Schulden sowie schließlich die Verteilung eines sich ggf. ergebenden Überschusses an die Gesellschafter.

41

Neben die handelsrechtliche Buchführungspflicht tritt die **steuerliche Buchführungspflicht**.⁵³ Grds. nimmt § 140 AO Bezug auf die handelsrechtliche Buchführung („derivative Buchführungspflicht“; vgl. Rn. 15). Sofern es sich nicht um einen ‚kleinen‘ Kaufmann i.S.d. § 241a HGB handelt, ist die handelsrechtliche Buchführung damit maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung, weswegen die handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch steuerlich eine Relevanz entfalten. Zusätzlich stellt § 141 AO eine eigenständige, originäre steuerliche Buchführungspflicht sicher.⁵⁴ Neben die originären handelsrechtlichen Buchführungspflichten treten weitere steuerliche Regelungen, z.B. zum Führen eines gesonderten Wareneingangs- und Warenausgangsbuchs oder im Zusammenhang mit umsatzsteuerlichen Aufzeichnungserfordernissen. Mit Blick auf die steuerliche Buchführungspflicht sind die Anforderungen an die sog. E-Bilanz zu beachten (nach § 5b EStG). Die steuerlichen Taxonomievorgaben stellen hierbei im Einzelfall deutlich höhere Anforderungen an die Detaillierung und Granularität der steuerlichen Buchführung als die handelsrechtlichen Vorgaben.

42

Praxistipp

 *Etwaige steuerliche Vorgaben an die Buchführung (Stichwort: E-Bilanz) haben keinen Verbindlichkeitscharakter für die handelsrechtliche Buchführung. Allerdings können sich in der Praxis faktisch Auswirkungen ergeben, wenn bspw. taxonomiebedingt neue Konten angelegt und bebucht werden.*

Beginn und Ende der handels- sowie steuerrechtlichen Buchführungspflicht können im Einzelfall auseinanderfallen. Ein Beispiel für das **Auseinanderfallen** von Beginn und Ende der Buchführungspflichten in HR und StR ist regelmäßig bei Umwandlungsvorgängen zu sehen (vgl. zu Umwandlungsvorgängen Handbuch Bilanzrecht/Hörtnagl, D.VI. Rn. 1 ff.).

43

Beispiel zum Auseinanderfallen von Beginn und Ende der Buchführungspflicht in HR und StR

 *Die B-AG entsteht durch Abspaltung aus der A-AG. Spaltungsstichtag ist der 01.01.01 (Abspaltung zur Neugründung). Der Spaltungsantrag wird im Mai 01 beim zuständigen Handelsregister eingereicht und im Juli 01 von der Hauptversammlung beschlossen. Die Spaltung wird im September 01 im Handelsregister eingetragen. Steuerlich beginnt die Buchführungspflicht der B-AG am 01.01.01. Handelsrechtlich beginnt die Buchführungspflicht mit der zivilrechtlich wirksamen Eintragung der Spaltung in das Handelsregister, also im September 01.*

Die steuerliche Buchführungspflicht der A-AG bezogen auf den abgespaltenen Teil endet zum 01.01.01. Handelsrechtlich ist der abgespaltene Teil bis zum Wirksamwerden der Spaltung durch den Handelsregistereintrag im September 01 in der Buchführung abzubilden.

52 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 32.

53 Vgl. umfassend HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 7.

54 Vgl. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 64; ausführlich HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 7.

II. Anforderungen an die Buchführung

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- 44** Die GoB⁵⁵ sind ein **unbestimmter Rechtsbegriff**. Hierbei handelt es sich nach h.M. um ein System allgemein anerkannter Regeln bzgl. der Führung von Handelsbüchern sowie zur sich anschließenden JA-Erstellung, welches zur Schließung von Gesetzeslücken und zur Reduktion von Interpretationsspielräumen dienen soll. Diese überindividuellen Verhaltensnormen sollen eine zweckorientierte Rechnungslegung gewährleisten.⁵⁶ Die GoB sind zu beachten im Hinblick auf das externe Rechnungswesen, was neben der Buchführung – also den Handelsbüchern – u.a. Bilanz und GuV umfasst. Aber auch Teile des internen Rechnungswesens können von den GoB betroffen sein, sofern diese Bereiche, wie z.B. Teile der Kosten- und Leistungsrechnung für die Bewertung selbsterstellter immaterieller Vermögenspositionen und Sachanlagen, unfertiger und fertiger Erzeugnisse und Leistungen sowie anderer aktivierter Eigenleistungen herangezogen werden.⁵⁷
- 45** Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 14.11.2014 **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)** veröffentlicht.⁵⁸ Die GoBD lösen die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) und die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) ab. Der Anwendungsbereich der GoBD erstreckt sich auf manuell erstellte sowie auf digitale Bücher und sonstige elektronische Aufzeichnungen und impliziert neben der Buchführung im Speziellen auch Anforderungen an die genutzten Datenverarbeitungssysteme.
- 46** Die Möglichkeit der **Herleitung der GoB**⁵⁹ auf dem induktiven Weg, also der (empirischen) Ableitung aus den Handlungsweisen bzw. der Buchführungspraxis eines ‚ordentlichen und ehrenwerten‘ Kaufmanns i.S.v. Handelsbräuchen, gilt – nicht nur in weitgehender Ermangelung entsprechender Subjekte – als veraltet. Eine bedeutsame und durch die BFH-Rechtsprechung legitimierte⁶⁰ Herleitungsmethode ist nach wie vor die deduktive Methode, wonach die Ableitung der GoB (nicht statistisch, sondern „durch Nachdenken“⁶¹) aus den Zwecken der Rechnungslegung erfolgen soll. Inwieweit sich dieses Vorgehen als h.M. halten kann, bleibt abzuwarten. Schließlich hat sich in den vergangenen Jahren die Schwierigkeit eines deduktiven Vorgehens erhöht, weil sich die Zweckhierarchie der Rechnungslegung i.R.d. ‚Internationalisierung‘ des HGB verschoben hat.⁶² Zwar gilt der Gläubigerschutz weiterhin als Primärzweck, allerdings hat dieser im Vergleich zum Informationszweck an Bedeutung verloren. Aufgrund der hierdurch gestiegenen Zweckkonkurrenz könnte die hermeneutische Herleitung, die auf die ausgewogene und umfassende Berücksichtigung aller Determinanten zielt, an Bedeutung gewinnen.

2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung

- 47** Ein JA muss „klar und übersichtlich sein“⁶³. Da die Buchführung die Basis für die JA-Erstellung ist, wirkt sich dieser **Grundsatz der Bilanzklarheit** auch auf die Buchführung aus.⁶⁴ Diese muss entsprechend so vorgenommen werden, dass „sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die

55 Vgl. *Leffson*; Beck Bil-Komm/*Schmidt/Usinger*, § 243 HGB Rn. 1 ff.; HdJ/*Baetge/Zülch*, Abt. I 2 Rn. 1 ff.; *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, S. 138 ff.

56 Vgl. MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 20.

57 Vgl. *Henrichs/Kleindiek/Watrin/Graf*, § 238 HGB Rn. 39 f.

58 Vgl. *Bundesfinanzministerium*, Rundschreiben vom 14.11.2014 (IV A4 – S 0316/13/10003).

59 Vgl. *Ulmer/Hüffer*, § 238 HGB Rn. 35 ff.; Beck Bil-Komm/*Schmidt/Usinger*, § 243 HGB Rn. 12 ff.; *Baetge/Kirsch/Thiele*, S. 107 ff.; Beck HdR/*Bieg/Waschbusch*, A 100 Rn. 39 ff.; *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, S. 140 ff.

60 Vgl. *Beisse*, StuW 1984, 1, 7.

61 *Döllerer*, BB 1959, 1217, 1220; Beck Bil-Komm/*Schmidt/Usinger*, § 243 HGB Rn. 15.

62 Siehe zu dieser Problematik *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, S. 78 ff.

63 § 243 Abs. 2 HGB.

64 Vgl. § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.

Lage des Unternehmens vermitteln kann“⁶⁵. Dieses Gebot der Überschaubarkeit⁶⁶ (Übersichtlichkeit) wird insb. durch die Regelungen des § 239 HGB konkretisiert.

In § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB findet sich der Hinweis auf die „**Lage des Unternehmens**“, wobei diese Formulierung von § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB abweicht, denn dort ist lediglich von der „Lage seines [des Kaufmanns, die Verf.] Vermögens“ die Rede. Dies sollte jedoch nicht zu dem Schluss führen, in diesem Zusammenhang eine andere, geringere als die „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ i.S.d. § 264 Abs. 2 HGB unter der „Lage des Unternehmens“ zu verstehen. Vielmehr sollte es zu jeder Zeit möglich sein, auf Basis der Buchführung einen Abschluss zu erstellen und somit den Zweck der Rechnungslegung ‚Selbstinformation zum Gläubigerschutz‘ zu erfüllen.⁶⁷ Dieser zieht auch das Erfordernis einer zeitnahen Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle nach sich (siehe § 239 HGB Rn. 20 ff.).

Um als ‚**sachverständiger Dritter**‘ zu gelten, sollte z.B. eine i.R.e. kaufmännischen Ausbildung oder eines betriebswirtschaftlichen Studiums erworbene spezielle Sachkunde hinsichtlich der Buchführung vorliegen. Berufsexamen (wie bspw. die des WP oder des Steuerberaters) sollten nicht erforderlich, allgemeine handels- und steuerrechtliche Kenntnisse hingegen nicht ausreichend sein, um als sachverständiger Dritter zu gelten.⁶⁸

Auch die geforderte **Angemessenheit bzgl. der Zeit**, die ein sachverständiger Dritter für den Überblick benötigt, lässt sich nicht abschließend definieren. Diese ist insofern als subjekt- und unternehmensindividuell zu bezeichnen, als sie von der UN-Größe und -Komplexität sowie vom Buchführungssystem und vom Ort der Buchführung (und schließlich von der konkreten Sachkunde) abhängig ist. Ein entsprechender Überblick sollte überwiegend auf Basis der Bücher und Belege vermittelt werden können. Die Möglichkeit der Überblicksgewinnung sollte jederzeit ohne wesentliche zusätzliche Auskünfte und ohne Zeitverzug bestehen (siehe hierzu auch § 239 HGB Rn. 20).⁶⁹

3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung

Die Geschäftsvorfälle müssen sich gem. § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB insofern nachvollziehen lassen, als eine Verknüpfung zwischen der jeweiligen Buchung und dem entsprechenden Geschäftsvorfall besteht und auch im Nachhinein hergestellt werden kann. Es soll somit möglich sein, den Zusammenhang zwischen der Entstehung und der zeitlichen Entwicklung des Geschäftsvorfalles sowie dessen buchmäßiger Erfassung zu erkennen. Dieses Gebot der Nachvollziehbarkeit⁷⁰ (Verfolgbarkeit, Nachprüfbarkeit) geht auf den **Grundsatz der Bilanzwahrheit** zurück und wird durch das Belegprinzip unterstützt, welches sich auch aus § 238 Abs. 2 HGB ergibt. Sowohl durch den Beleg muss eine eindeutige Zuordnung zur jeweiligen Buchung möglich sein als auch umgekehrt – also eine Zuordnung der Buchung zum jeweiligen Beleg. Dies sollte wiederum einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit möglich sein.⁷¹

Praxistipp

A Auch für die Nachvollziehbarkeit gilt: Keine Buchung ohne Beleg!⁷²

65 § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.

66 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 56 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 14 f.

67 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 57.

68 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 32; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 58; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 101.

69 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 58; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 102; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 15.

70 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 1; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 59.

71 Vgl. Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 122.

72 „Buchungen können papierlos, aber nicht beleglos erfolgen“, so Hennrichs/Kleindiek/Watrin/Graf, § 239 HGB Rn. 25.

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation

a) Belegprinzipien

52 Auch im Zeitalter der EDV-Buchführung gilt: **Keine Buchung ohne Beleg!**⁷³ Dies ist selbst für Um-, Storno- sowie Abschlussbuchungen, für die jeweils Eigenbelege zu erstellen sind, zu berücksichtigen. Der Beleg ist Nachweis eines Geschäftsvorfalles. Wenn mehrere Schriftstücke für denselben Vorgang anfallen (z.B. Bankauszug und Rechnung), ist i.S.d. einheitlichen Belegwahl eindeutig festzulegen, welches Schriftstück als Beleg gilt. Belege sind als Urkunde zu behandeln. D.h., in diesen darf i.V.m. § 239 Abs. 3 HGB nichts wegradiert oder unleserlich gemacht werden. Belege und ggf. darin vorgenommene Änderungen müssen nachweislich autorisiert worden sein.⁷⁴ Im Beleg müssen die Konten angegeben werden, in die gebucht wird, um so ein einheitliches und nachvollziehbares Buchen sicherzustellen (vgl. auch Rn. 51). Die Belege sind nach ihrer Art (also systematisch) zu ordnen und fortlaufend (also chronologisch) zu nummerieren.

b) Zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle

53 Die Geschäftsvorfälle müssen in den Büchern – gemäß den Prinzipien der Überschaubarkeit und Nachvollziehbarkeit i.V.m. § 239 Abs. 2 HGB – sowohl zeitlich fortlaufend als auch in einer sachlichen Ordnung aufgezeichnet werden. Welche Bücher konkret zu führen sind, ist gesetzl. nicht geregelt. In der kaufmännischen Praxis wird hierzu in **Grund-, Haupt- und Nebenbücher** unterschieden.⁷⁵

54 Im **Grundbuch** (Journal) werden sämtliche Geschäftsvorfälle in chronologischer Folge festgehalten. Hierin sind das Datum, die Belegnummer, das Konto und das Gegenkonto (bzw. die darüber hinaus betroffenen Konten), der Betrag und der Sachverhalt in Kurzdarstellung zu verzeichnen.

55 Die systematische Aufzeichnung erfolgt im **Hauptbuch**, das die Aufzeichnungen des Grundbuchs übernimmt. Die Ordnung der Geschäftsvorfälle erfolgt nach sachlichen Kriterien auf den entsprechenden Konten, welche sich aus dem Kontenplan des UN ergeben, der wiederum aus einem der verschiedenen (Standard-)Kontenrahmen abgeleitet sein kann.⁷⁶

56 Die **Nebenbücher** (auch Hilfsbücher genannt) werden i.d.R. außerhalb des Kontensystems geführt und dienen dazu, bestimmte Konten des Hauptbuchs näher zu erläutern und zu untergliedern. Die Nebenbücher sind entweder über maschinelle oder über manuelle Schnittstellen mit dem Hauptbuch verknüpft. Zu den wichtigsten Nebenbüchern zählen das Kontokorrentbuch, welches die Buchführung der Kreditoren (Lieferanten) und der Debitoren (Kunden) beinhaltet, das Lagerbuch, das Anlagenbuch, das Lohn- und Gehaltsbuch sowie das Kassenbuch.

c) Aufbewahrung

57 Eine weitere Konkretisierung der GoB-Anforderungen ist die **Aufbewahrungspflicht**. Diese bezieht sich auf eine Kopie der abgesandten Handelsbriefe, die im Interesse der Beweissicherung mit der Urschrift übereinstimmen muss und sich nicht auf wesentliche Inhalte beschränken darf.⁷⁷

73 Vgl. *Leffson*, S. 164; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 128 f.; *Mindermann/Brösel*, S. 9 f.; Hdr-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 16.

74 Vgl. MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 40.

75 Vgl. (auch für nachfolgende Rn.) Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 37 ff.; Koller/Kindler/Roth/Drüen/*Morck/Drüen*, § 238 HGB Rn. 8; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 111 ff.; *Mindermann/Brösel*, S. 236 f.; vgl. zu den zu führenden Büchern auch Hdr-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 13. Siehe im Hinblick auf die Prüfung *Brösel/Freichel/Toll/Buchner*, S. 371 f.

76 Vgl. *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 238 HGB Rn. 50 f.

77 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 238 HGB Rn. 16 ff.

Zur Dokumentation der Geschäftsvorfälle sind vom Buchführungspflichtigen folglich nicht nur die Buchungsbelege, sondern gem. § 238 Abs. 2 HGB auch die abgesandten Handelsbriefe vollzählig und vollständig zurückzubehalten (vgl. § 257 HGB Rn. 16 ff.).⁷⁸ Somit ist es nicht zulässig, lediglich Zusammenfassungen der Handelsbriefe aufzubewahren. Die Dauer der **Zurückbehaltungspflicht** bzgl. der vom Kaufmann abgesandten Briefe beträgt gem. § 257 HGB – gerechnet vom Schluss des Kalenderjahrs, in dem der Handelsbrief abgesandt worden ist⁷⁹ – sechs Jahre.

58

Gem. § 257 Abs. 2 HGB handelt es sich bei **Handelsbriefen**⁸⁰ um „Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen“. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass es sich hierbei nicht nur um ‚Briefe‘ i.e.S. handelt, sondern dass gemäß h.M. relevant ist, ob „dem Empfänger ein schriftlicher Text zugehen soll“⁸¹. Demnach ist den Handelsbriefen – neben Faxdokumenten und herkömmlicher Geschäftspost – auch die (ausgehende) elektronische Post (sog. E-Mail) zu subsumieren. Zum anderen muss sich das Schriftstück auf ein Handelsgeschäft beziehen, wozu zwar nicht die reinen Postwurfsendungen, jedoch jene kaufmännische Korrespondenz zu rechnen ist, „die sich auf Anbahnung, Abschluss, Durchführung, Rückabwicklung eines Geschäftes bezieht, einschließlich Mahnungen, Mängelrügen, Fristsetzungen und ähnlicher Erklärungen“⁸².

59

Weitere handelsrechtliche **Aufbewahrungspflichten und -fristen** ergeben sich aus § 257 HGB (vgl. § 257 HGB Rn. 1 ff.).⁸³ Demnach müssen Buchungsbelege – gerechnet vom Schluss des Kalenderjahrs, in dem der Buchungsbeleg ‚entstanden‘ ist⁸⁴ – zehn Jahre aufbewahrt werden. Hier können sich im Einzelfall Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben, wenn ein Sachverhalt zu zwei Geschäftsvorfällen führt, die unterschiedlichen Buchungsjahren zuzurechnen sind (vgl. Rn. 10).

60

Praxistipp

A Es bietet sich bei unklaren Zuordnungen einzelner Belege an, diese zumindest in kopierter Form innerhalb der Buchführungsunterlagen aller betroffenen GJ aufzuheben.

d) Zugriff auf und Lesbarkeit der Aufzeichnungen

Die **Wiedergabe** der Handelsbriefe muss innerhalb der Aufbewahrungsfrist wörtlich und vollständig möglich sein. Auf die Art und Weise der Herstellung der Wiedergabe wird im Gesetz mit dem Klammerzusatz „Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger“ verwiesen. Demnach genügt den gesetzl. Anforderungen jede Form von Datenträgern, sofern die darauf befindlichen Daten während der Aufbewahrungsfrist in einem angemessenen Zeitraum lesbar gemacht werden können.⁸⁵ Sobald abzusehen ist, dass es z.B. aufgrund des technischen Fortschritts dazu kommt, dass bisherige Datenträger (etwa Disketten) – z.B. mangels Lesegerät – demnächst nicht mehr lesbar sein werden, sollte eine Datensicherung auf anderen Datenträgern erfolgen, um die Dokumentationspflichten zu erfüllen (vgl. § 239 HGB Rn. 39). Die Löschbarkeit des Datenträgers ist grds. kein Hindernis.⁸⁶

61

⁷⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 51 f.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 60 ff.

⁷⁹ Vgl. § 257 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 HGB.

⁸⁰ Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 61; Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 110 Rn. 12 ff.

⁸¹ Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 61.

⁸² Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 61.

⁸³ Vgl. auch Beck HdR/Bieg/Waschbusch, Rn. 1 ff.

⁸⁴ Vgl. § 257 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 und Abs. 5 HGB.

⁸⁵ Vgl. etwa Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 110 Rn. 19 ff.

⁸⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 53; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 62 f.

5. Ort der Buchführung

- 62** Das **HR definiert keinen Ort**, an dem die Buchführung zu erfolgen hat und die Belege aufzubewahren sind. Regelmäßig dürfte die Buchführung im Inland am Hauptsitz der Gesellschaft erfolgen. Aus organisatorischen Gründen bietet dies in der Praxis gewöhnlich die meisten Vorteile.
- 63** Bei **ausländischen Betriebsstätten** wird die Buchführung regelmäßig vor Ort vorgenommen. Vielfach sind hierfür nationalspezifische Regelungen im Ausland verantwortlich.
- 64** **Steuerlich** sieht § 146 AO vor, dass die Führung und Aufbewahrung der Bücher grds. im Inland zu erfolgen haben, sofern dem beim Vorliegen ausländischer Betriebsstätten nicht spezifische Landesvorschriften entgegenstehen.⁸⁷ Gleichwohl wird dem Steuerpflichtigen durch § 146 Abs. 2a AO gestattet, die elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen im Ausland zu führen und aufzubewahren, wenn in vollem Umfang der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO sichergestellt ist. In diesem Zusammenhang sind die Antragspflichten des Steuerpflichtigen und weiteren Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2a AO zu beachten.⁸⁸

Praxistipp

! *In der Praxis bietet es sich an, die Buchführung im Inland am Sitz der Gesellschaft vorzunehmen. Im Einzelfall sind die jeweiligen Landesvorschriften im Hinblick auf ausländische Betriebsstätten zu beachten.*

- 65** Im Zusammenhang mit dem Ort der Buchführung und der Aufbewahrung der Unterlagen steht in der Praxis vielfach die Frage des **„Outsourcings“ der Buchführung**. Handelsrechtlich ist dies möglich. Allerdings muss in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass eine Übertragung der originären, handelsrechtlichen Buchführungsaufgaben auf Dritte (sowohl hinsichtlich der Durchführung der Buchungen als auch mit Blick auf die Aufbewahrung der Unterlagen) nicht vor Rechtsfolgen bei einer Pflichtverletzung schützt (vgl. Rn. 66 ff.).⁸⁹

III. Folgen der Buchführungspflichtverletzung

- 66** Die Buchführung gilt als **öffentlich-rechtliche Verpflichtung**. Allerdings sind deren Durchführung und die Einhaltung der damit verbundenen Normen grds. nicht erzwingbar.⁹⁰ An eine Verletzung der Buchführungspflicht sind nach HGB keine unmittelbaren Sanktionen geknüpft. Führen Versäumnisse i.R.d. Buchführung jedoch zu unrichtigen Darstellungen der VFE-Lage im JA, können sich hieraus gem. § 331 HGB mittelbar **strafrechtliche Konsequenzen** ergeben.⁹¹
- 67** Neben der **mangelnden Selbstkontrolle**, deren Vermeidung im Eigeninteresse des zur Buchführung Verpflichteten liegen sollte, kann die ‚Vernachlässigung‘ der Buchführungspflichten eine **insolvenzbedingte Strafbarkeit** (gem. §§ 283 ff., insb. § 283b StGB) nach sich ziehen.
- 68** Bei prüfungspflichtigen UN können eine mangelnde Buchführung bzw. eine nicht sachgerechte Erfüllung der gesetzl. Buchführungspflichten zur **Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks** führen (vgl. Handbuch Bilanzrecht/Schmidt, § 322 HGB Rn. 57 ff.).⁹²

87 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 132 und Rn. 135.

88 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 136.

89 Vgl. Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 92.

90 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 5 und Rn. 64 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 85 ff.

91 Vgl. BFH v. 25.03.1992, I R 69/91, BB 1992, 1965; Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 238 HGB Rn. 10; Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 171.

92 Siehe ausführlich Brösel/Freichel/Toll/Buchner, S. 404 ff.

- Die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten führt regelmäßig auch zu **steuerlichen Konsequenzen**, weil die handelsrechtliche Rechnungslegung grds. für die steuerliche Buchführung maßgeblich ist und bei der Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführung (unter Beachtung der Größenkriterien des § 241a HGB) stets von einer steuerlichen Buchführungspflicht (§§ 140, 141 AO) auszugehen ist. Steuerrechtlich kann eine nicht ordnungsmäßige Buchführung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlage führen (§ 162 AO). Im Einzelfall kann eine Steuerstraftat oder zumindest eine Steuerordnungswidrigkeit vorliegen.⁹³ So sind im Hinblick auf die steuerrechtliche Buchführungspflicht die Straf- und Bußgeldvorschriften der §§ 369 ff., 377 ff. AO zu beachten. Darüber hinaus sieht bspw. § 146 Abs. 2b AO ein Verzögerungsgeld bis zu 250.000 EUR vor, wenn der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner bislang im Ausland geführten Buchführung ins Inland nicht nachkommt, er innerhalb einer angemessenen Frist keinen Datenzugriff auf seine Buchführungsunterlagen i.S.d. § 147 Abs. 6 AO gewährt oder er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert hat.
- Die Regelungen der §§ 238 ff. HGB entfalten (unmittelbar) **keine Schutzwirkung zugunsten Dritter**.⁹⁴ Sofern die Buchführungspflicht verletzt wird, sind die für die Buchführung verantwortlichen Personen – ebenso wie die zur Buchführung verpflichteten UN – damit nicht zu Schadenersatz nach § 823 BGB verpflichtet.⁹⁵

C. Anwendungsempfehlungen

I. Abgrenzungsprobleme der Buchführungspflicht

- Der Bilanzierende hat zunächst seine Kaufmannseigenschaft und eine sich daraus ergebende Buchführungspflicht zu bestimmen. Hierbei hat er neben den qualitativen Kriterien ggf. quantitative Hilfsgrößen zu beachten (vgl. Rn. 20 ff.).
- Sofern die Verpflichtung zur Buchführung dem Grunde nach bejaht werden kann, ist der entsprechende **Umfang der buchführungspflichtigen Sachverhalte** abzugrenzen. Alle dem Handelsgewerbe zuzurechnenden Geschäftsvorfälle sind i.R.d. Buchführung zu erfassen. Hierbei ist jeweils auf die einzelne, zur Buchführung verpflichtete Einheit abzustellen, um den Umfang der Buchführung sachgerecht abzugrenzen (vgl. Rn. 7 ff.).
- Mit Blick auf die einzelnen Buchungen ist hinsichtlich der jeweiligen Geschäftsvorfälle in die Buchführung i.e.S. und die Buchführung i.w.S. zu unterscheiden. Hierbei ist auf die Vollständigkeit der Erfassung der einzelnen Sachverhalte zu achten, um eine auf der Buchführung aufbauende, zutreffende Rechnungslegung sicherstellen zu können (vgl. Rn. 7).
- Hinsichtlich des Beginns und des Endes der Buchführungspflicht sind die entsprechenden rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beachten. Im Einzelfall muss eine detaillierte Analyse der rechtlichen Grundlage zur Aufnahme bzw. zur Einstellung der handelsrechtlichen Buchführung erfolgen, um etwaige Rechtsfolgen aus Verstößen gegen die Buchführungspflicht zu vermeiden (vgl. Rn. 39 ff.).

II. Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung

- Die handelsrechtliche Buchführung sollte als doppelte Buchführung ausgestaltet sein (vgl. Rn. 18 f.).
- Es ist sicherzustellen, dass neben den originären handelsrechtlichen Pflichten auch weitere Buchführungspflichten berücksichtigt werden. Regelmäßig wird im Besonderen auf die steuerlichen Normen Bezug zu nehmen sein. Um etwaige Folgen aus Rechtsverletzungsverstößen zu vermeiden, ist auf die steuerlichen Normen Bezug zu nehmen sein.

⁹³ Weiterführend HdR-/E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 18; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 13.

⁹⁴ Vgl. BGH v. 10.07.1964, VI ZR 194/61, DB 1964, 1585 unter Bezugnahme auf RG v. 04.02.1910, II 255/09, RGZ 73, 30.

⁹⁵ Vgl. ausführlich HdJ/Schulze-Osterloh, Abt. I 1 Rn. 38 ff.

Ben zu vermeiden, sollte die handelsrechtliche Buchführung, die gleichzeitig die Grundlage der steuerlichen Buchführung bildet, die entsprechenden Dokumentations- und Nachweiserefordernisse berücksichtigen.

- 77** Der **Prozess der Buchführung** sollte systematisch aufgebaut sein. Sowohl die entsprechenden Zuständigkeiten als auch die Vorgaben für eine eindeutige und zeitnahe Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle sollten im Vorfeld eindeutig festgelegt werden (vgl. Rn. 53 ff.).
- 78** Aus Gründen der Dokumentation und der Nachvollziehbarkeit der Buchführung ist auf das Vorliegen eines Belegs zu jeder Buchung zu achten (vgl. Rn. 51).
- 79** Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit sind – unter Wahrung der Aufbewahrungspflichten – alle Belege für die entsprechenden Buchungsjahre an einer zentralen Stelle aufzubewahren. Sofern diese Verwahrung nicht in Papierform erfolgt, ist innerhalb der Aufbewahrungsfrist darauf zu achten, dass Daten und Belege jederzeit lesbar gemacht werden können (vgl. Rn. 57 ff.).

III. Folgen der Verletzung der Buchführungspflicht

- 80** Mit Blick auf die Delegation bestimmter Buchführungsaufgaben auf Dritte ist zu beachten, dass sowohl die Haftung als auch die Rechtsfolgen aus Verstößen nicht übertragbar sind. Zu jedem Zeitpunkt und in jedem Fall haftet der originär für die Buchführung verantwortliche Personenkreis für eine nicht ordnungsmäßige Buchführung (vgl. Rn. 36 ff. und Rn. 66 ff.).

IV. Aspekte der Konzernbuchführung

- 81** Zwar wird der KA derivativ aus den jeweiligen Einzelabschlüssen abgeleitet, jedoch sind dabei über die einzelgesellschaftlichen Normen hinaus weitere **Anforderungen an eine ordnungsmäßige Konzernbuchführung** zu stellen. Dies betrifft im Wesentlichen die einzelnen Schritte, die für die Erstellung des KA notwendig sind, d.h. sowohl die vorbereitenden Maßnahmen (z.B. Abgrenzung des Konsolidierungskreises, Anpassung an die konzerneinheitliche Währung, Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen) als auch die eigentlichen Konsolidierungsbuchungen (Kapital-, Schulden-, Zwischenergebnis- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung).⁹⁶ Zudem erfordern spezifische Anhangangaben im KA sowie die für eine zutreffende Abgrenzung latenter Steuern notwendigen Daten eine ordnungsmäßige Buchführung.⁹⁷ In diesem Zusammenhang sind auch die Vorgaben des *IDW RS FAIT 4* zu beachten, der die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse formuliert.⁹⁸

Praxistipp

 *Ergänzend zu den Anforderungen an die einzelgesellschaftliche Buchführung sind ggf. die Aspekte einer ordnungsmäßigen Konzernbuchführung zu beachten.*

⁹⁶ Siehe grundlegend *Petersen/Zwirner* sowie von *Wysocki/Wohlgemuth/Brösel*.

⁹⁷ Vgl. weiterführend auch *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 238 HGB Rn. 60 ff.

⁹⁸ Vgl. *IDW RS FAIT 4*, IDW FN 2012, 552 ff.

§ 239 HGB

Führung der Handelsbücher

(1) ¹Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. ²Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muß im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

(3) ¹Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. ²Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) ¹Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. ²Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muß insbesondere sichergestellt sein, daß die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. ³Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.

Literatur

Brösel/Freichel/Toll/Buchner, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl. 2015; *Canaris/Haber-sack/Schäfer* (Hrsg.), Staub HGB, Band 5, 5. Aufl. 2013; *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, 2013; *Koller/Kindler/Roth/Drüen* (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 9. Aufl. 2019; *Mindermann/Brösel*, Buchführung und Jahresabschluss-erstellung nach HGB, 6. Aufl. 2017; *Olbrich/Fuhrmann*, DAX 30-Geschäftsberichte im Lichte von § 244 HGB und § 400 AktG, AG 2011, 326; *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	6
I. Allgemeine Systemanforderungen und Internes Kontrollsystem	6
II. Sprache und Eindeutigkeit (Abs. 1) sowie Währung	10
III. Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitnähe und Ordnung (Abs. 2)	17
IV. Unveränderlichkeit und Transparenz (Abs. 3)	29
V. Anforderungen an die Buchhaltungsformen (Abs. 4 Satz 1 und 3)	32
VI. Verfügbarkeit (Abs. 4 Satz 2) und Aufbewahrungsfristen	38
VII. Ort der Buchführung	44
VIII. Folgen der Pflichtverletzung	45
C. Anwendungsempfehlungen	47
I. Zur Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems	47
II. Zur Sprache und Eindeutigkeit (Abs. 1) sowie Währung	49
III. Zur Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitnähe und Ordnung (Abs. 2)	51
IV. Zur Unveränderlichkeit und Transparenz (Abs. 3)	54
V. Zu den Anforderungen an verschiedene Buchhaltungsformen (Abs. 4 Satz 1)	56
VI. Zur Verfügbarkeit (Abs. 4 Satz 2) und zu den Aufbewahrungsfristen	59
VII. Zu Folgen der Pflichtverletzung	62

A. Allgemeines

- 1 Die Buchführung ist die **Grundlage der Rechnungslegung** (vgl. § 238 HGB Rn. 1). Um eine den relevanten Vorschriften entsprechende Rechnungslegung sicherstellen zu können, sind an die Führung der Handelsbücher bestimmte Anforderungen zu stellen. Im Wesentlichen gilt, dass die Handelsbücher
 - in einer lebenden Sprache,
 - unter Verwendung eindeutiger Abkürzungen und Symbole,
 - vollständig, richtig, zeitnah und systematisch sowie
 - unter Nachvollziehbarkeit späterer Änderungen zu führen und
 - die notwendigen Belege aufzubewahren und jederzeit verfügbar zu machen sind.
- 2 Wie auch die Regelungen des § 238 HGB nehmen die Normen des § 239 HGB zunächst Bezug auf die **einzelgesellschaftliche Rechnungslegung**. Allerdings gelten die entsprechenden Vorschriften ebenso für die **konsolidierte** (Konzern-) **Rechnungslegung** (vgl. § 238 HGB Rn. 3 und Rn. 81).
- 3 Die Norm umfasst mit den allgemeinen **Dokumentationsgrundsätzen**¹ v.a. jene Anforderungen, die im formellen, materiellen und technischen Sinne an die Führung von Handelsbüchern gestellt werden. In den Handelsbüchern erfolgt – neben der Dokumentation der Geschäftsvorfälle – die Aufzeichnung der Bestände sowie die Erstellung weiterer – (teilweise) auf den dokumentierten Geschäftsvorfällen aufbauender – Rechenwerke (z.B. Bilanz, GuV, Inventar). Die handelsrechtlichen Regelungen ähneln weitgehend den Vorschriften des § 146 Abs. 1, Abs. 3 bis 5 AO.
- 4 Die Regelungen des § 239 HGB verstehen sich in erster Linie als Regelungen zur **äußeren Form** der Buchführung. Der Ort der Buchführung wird im HGB nicht geregelt. Steuerlich hingegen regeln die Ordnungsvorschriften des § 146 AO auch den Ort der Buchführung (vgl. § 238 HGB Rn. 62 ff.).
- 5 **Ziel dieser Norm**² ist allgemein die Erfüllung der Buchführungszwecke. In diesem Zusammenhang wurden innerhalb der Kommentierung zu § 238 HGB die Dokumentation (Beweisicherung), die Information (Selbstinformation des Kaufmanns) sowie der hieraus resultierende Gläubigerschutz (welcher sich darüber hinaus u.a. aus der Fremdinformationsfunktion ergibt, deren Basis die Buchführung bildet) genannt (vgl. § 238 HGB Rn. 14 ff.). Im Speziellen werden die Normen des § 238 HGB bzgl. der Art und Weise der Buchführung konkretisiert, wobei „ein sachgerechter Ausgleich zwischen diesen Verpflichtungen und dem **Rationalisierungsinteresse** der kaufmännischen Praxis“³ angestrebt ist.

B. Inhalt der Regelung

I. Allgemeine Systemanforderungen und Internes Kontrollsystem

- 6 Das Buchführungssystem muss gewährleisten, dass die GoB erfüllt werden. Hierfür und auch für die Gewährleistung der Zweckerfüllung des Buchführungssystems ist ein **IKS**⁴ einzurichten, welches gleichzeitig sicherstellt, dass das Buchführungssystem vor Manipulationen geschützt ist.
- 7 Im Zusammenhang mit der Vielzahl der möglichen Buchungssysteme (vgl. § 238 HGB Rn. 18 f.) bietet sich, auch aus Gründen einer möglichst effektiven und effizienten internen

1 Vgl. hierzu *Schildbach/Stobbel/Freichell/Hamacher*, S. 157; MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 239 HGB Rn. 1.

2 Vgl. *Ulmer/Hüffer*, § 239 HGB Rn. 1; MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 239 HGB Rn. 1.

3 *Ulmer/Hüffer*, § 239 HGB Rn. 1 (Hervorhebungen im Original hier nachvollzogen).

4 Vgl. *Schildbach/Stobbel/Freichell/Hamacher*, S. 157; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 239 HGB Rn. 33 ff.; MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 239 HGB Rn. 1. Siehe weiterführend *Brösel/Freichell/Toll/Buchner*, S. 250, S. 270 ff., S. 297 ff. und S. 361 ff.

Kontrolle der Buchführung, die **Verwendung der doppelten Buchführung** als Grundlage der Führung der Handelsbücher an.

Praxistipp

 Die Führung der Handelsbücher mit der doppelten Buchführung ist Basis eines zuverlässigen IKS.

Die Sicherstellung eines funktionierenden IKS setzt eine klare Definition einzelner Zuständigkeiten für die Führung der Handelsbücher und entsprechender Kontrollmaßnahmen voraus. Hierbei müssen die technischen/maschinellen Kontrollen (bspw. durch Kontrollsummen) um weitere Plausibilitätsprüfungen ergänzt werden. Zudem sind das **Vieraugenprinzip** sowie der Grundsatz der **Funktionstrennung** zu beachten.⁵

In Abhängigkeit vom Einsatz von DV-gestützten Buchführungssystemen sind die automatischen/maschinellen **Kontrollen** um die entsprechenden personellen Kontrollen zu ergänzen. Die Anforderungen an die Einrichtung eines sachgerechten IKS gelten für eine rein manuelle Buchführung ebenso wie für eine zunehmend DV-orientierte Führung der Handelsbücher.⁶ Im Zentrum steht die Sicherstellung der Anforderungen an die Führung der Handelsbücher, so wie die Regelungen des § 239 HGB diese fixieren.

II. Sprache und Eindeutigkeit (Abs. 1) sowie Währung

§ 239 Abs. 1 Satz 1 HGB verlangt, dass sich der Kaufmann bei der Führung der Bücher grds. (zu Ausnahmen vgl. Rn. 14) einer **lebenden Sprache**⁷ bedient. Somit sind jene Sprachen ausgeschlossen, die, wie etwa Lateinisch, Esperanto, Etruskisch und Altgriechisch, derzeit nicht als lebende Sprachen (also als tote bzw. ausgestorbene oder als sog. Plansprachen) gelten, und nach h.M. auch jene, für die sich in einem angemessenen Zeitrahmen kein zuverlässiger Übersetzer finden lässt.⁸ Gleichwohl sollte der in der kaufmännischen Praxis üblichen Verwendung von lateinischen Abkürzungen (wie etwa p.a., etc., et al.) nichts im Wege stehen.⁹

Der gesetzl. Verweis auf ‚eine‘ lebende Sprache in § 239 Abs. 1 Satz 1 HGB ist nicht als mengenmäßige Begrenzung zu verstehen. Die Aufzeichnungen in den Handelsbüchern können gleichzeitig auch **in mehreren** (lebenden) **Sprachen** erfolgen.¹⁰

Im Hinblick auf die Wahl der lebenden Sprache ist der Kaufmann also weder auf die Sprache des Landes festgelegt, in dem er seine Geschäfte betreibt, noch auf jene Sprache des Landes, in dem er ggf. im Handelsregister eingetragen ist.¹¹ Da diese Regelung jedoch dem Kaufmann in erster Linie die Möglichkeit eröffnen soll, die Buchführung in seiner Muttersprache vorzunehmen, sind die **Freiheitsgrade dieser Regelung** nicht so groß, wie es der Wortlaut der Regelung vermuten lässt.¹²

Es ist zu berücksichtigen, dass – unabhängig von der nach dieser Norm für die Führung der Handelsbücher gewählten Sprache – der **JA** gem. § 244 HGB **in deutscher Sprache** aufzu-

⁵ Siehe Brösel/Freichel/Toll/Buchner, S. 361 ff.

⁶ Vgl. zu den einzelnen Erfordernissen bei einer EDV-Buchführung Hdr-E/Kußmaul, § 239 HGB Rn. 4 ff.

⁷ Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 239 HGB Rn. 4; Hdr-E/Kußmaul, § 239 HGB Rn. 2; Beck Hdr/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 82; Kirsch/Zwirner/Busch, § 239 HGB Rn. 11.

⁸ Nach Ansicht von Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 239 HGB Rn. 11, ist es auch mit der Sorgfaltspflicht des Kaufmanns nicht vereinbar, die Sprache willkürlich zu wählen, um damit Gesellschaftern die Einsicht in die Bücher zu erschweren. Auch ist es unzulässig, eine Sprache zu wählen, die mit hohen Übersetzungskosten bspw. bei einer Betriebsprüfung verbunden ist (siehe auch Rn. 13).

⁹ Vgl. Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke, § 239 HGB Rn. 3.

¹⁰ Vgl. Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 239 HGB Rn. 1a.

¹¹ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 239 HGB Rn. 8.

¹² Vgl. Ulmer/Hüffer, § 239 HGB Rn. 2.

stellen ist.¹³ Zu beachten ist zudem, dass es sich die Finanzverwaltung gem. § 146 Abs. 3 Satz 2 AO im Hinblick auf die steuerliche Buchführung vorbehält, eine **Übersetzung der Buchführung** zu verlangen, wenn nicht die deutsche Sprache verwendet wurde.

Praxistipp

 *Es empfiehlt sich, auch zu Zwecken der Nachvollziehbarkeit durch Dritte, die Führung der Handelsbücher in deutscher Sprache vorzunehmen. Für den Rückgriff auf eine Fremdsprache sollten gravierende sachliche Gründe (z.B. Muttersprache des Kaufmanns, Großteil der Handelsgeschäfte, interne Kommunikation) sprechen.¹⁴*

- 14** Die **Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen** ist gestattet, sofern diesbzgl. die Bedeutung eindeutig festgelegt ist.¹⁵ Hintergrund der Regelung ist die technische Entwicklung: Während sich der Kaufmann bei den Aufzeichnungen im Hinblick auf die Schriftzeichen nach der vor 1977 in diesem Zusammenhang zu findenden Regelung grds. einer lebenden Sprache bedienen sollte (vgl. Rn. 10), sind nunmehr in diesem Rahmen auch digitalisierte Zeichen aufgrund der gewachsenen Bedeutung der EDV zulässig. Die Aufzeichnungen dürfen allerdings weder in stenografischer noch in verschlüsselter Form vorgenommen werden.¹⁶
- 15** Bzgl. der **Eindeutigkeit** der verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole wäre bspw. die Abkürzung „DB“ nicht zulässig, wenn nicht erkennbar ist, ob dieser die Bedeutung „Deutsche Bank“, „Deutsche Bahn“, „Deutsche Bücherei“, „Der Betrieb“ oder gar „Deckungsbeitrag“ zugrunde liegt. Um Zweifelsfälle zu vermeiden, sollten entsprechende Verzeichnisse geführt werden.¹⁷ Im Hinblick auf die digitalisierten Zeichen, die aus dem EDV-Einsatz resultieren, ist eine entsprechende verständliche Systemdokumentation notwendig.¹⁸
- 16** Das Gesetz schreibt nicht vor, in welcher **Währung** die Handelsbücher zu führen sind. Da der JA nach § 244 HGB allerdings in EUR zu erstellen ist, bietet es sich an, auch die Bücher in dieser Währung zu führen.¹⁹ Dem Kaufmann steht im Einzelfall allerdings das Führen seiner Bücher in einer anderen („lebenden“, nachvollziehbaren) Währung frei.²⁰ Hinsichtlich der Währung gelten dieselben Anforderungen wie an die Sprache, in der Handelsbücher zu führen sind (vgl. Rn. 10 ff.). Fremdwährungssachverhalte (insb. Fremdwährungsforderungen und Fremdwährungsverbindlichkeiten) können in einem auf die entsprechende Fremdwährung lautenden Nebenbuch geführt werden. Die Abbildung im JA – und damit im Hauptbuch – ist letztlich aber (umgerechnet) in EUR vorzunehmen.

Praxistipp

 *Aus der Währung der einzelnen Geschäftsvorfälle, den steuerlichen Pflichten und der Verpflichtung zur Erstellung des JA in EUR ergibt sich die Empfehlung zur Führung der Handelsbücher in EUR.*

13 Zur gelebten Praxis siehe jedoch *Olbrich/Fuhrmann*, AG 2011, 326 ff.

14 Vgl. *Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke*, § 239 HGB Rn. 2.

15 Vgl. *Beck HdR/Bieg/Waschbusch*, A 100 Rn. 83.

16 Vgl. *Ulmer/Hüffer*, § 239 HGB Rn. 3 f.; *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 239 HGB Rn. 14.

17 Vgl. *Mindermann/Brösel*, S. 10; *Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen*, § 239 HGB Rn. 1a; *Kirsch/Zwirner/Busch*, § 239 HGB Rn. 33.

18 Vgl. *Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke*, § 239 HGB Rn. 4.

19 Vgl. insb. *Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz*, § 239 HGB Rn. 14; *Beck Bil-Komm/Winkel/Johann/Lewe*, § 239 HGB Rn. 7.

20 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 239 HGB Rn. 3.

III. Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitnähe und Ordnung (Abs. 2)

- Vollständigkeit und Richtigkeit können der Anforderung der Bilanzwahrheit subsumiert werden. Die **Vollständigkeit**²¹ zielt darauf, dass alle Geschäftsvorfälle gebucht und damit auch alle Belege archiviert sowie innerhalb der Aufbewahrungsfrist verfügbar und lesbar sind. Aufzeichnungslücken dürfen somit nicht bestehen. Neben dieser lückenlosen Erfassung der Geschäftsvorfälle müssen Haupt- und Nebenbücher jederzeit miteinander abstimmbare sein. 17
- Im Hinblick auf die geforderte **Richtigkeit**²² müssen nicht nur alle Geschäftsvorfälle gebucht werden, sondern dies muss auch zutreffend (also den Informationen im Beleg entsprechend und nicht unvollständig) und im richtigen Abrechnungszeitraum (also periodengerecht) erfolgen. Neben dieser sachlichen Richtigkeit der tatsächlichen Geschäftsvorfälle zielt die Regelung zudem darauf, dass keine fingierten Geschäftsvorfälle in die Bücher aufgenommen werden und auch keine fiktiven Konten oder Konten unter falschen Namen bebucht werden.²³ 18
- Der Kaufmann muss zu jedem Zeitpunkt die Buchung jedes Geschäftsvorfalles belegen können (siehe § 238 HGB Rn. 52).²⁴ Um die entsprechenden Anforderungen an die Richtigkeit des gebuchten Belegs erfüllen zu können, sind im Einzelfall – unter Berücksichtigung von Art, Umfang und Komplexität der zu erfassenden Geschäftsvorfälle – verschiedene **Anforderungen an den Beleg** zu stellen. So sind die Belege mit einem entsprechenden Buchungstext zu versehen. Zudem sind Belegdatum, der oder die gebuchten Beträge, Erfassungsvermerk und weitere Angaben (z.B. Belegabzeichnung, Belegkontrolle, Belegverweis) notwendig.²⁵ 19
- Die Anforderung des § 239 Abs. 2 HGB, die Eintragungen in die Bücher „zeitgerecht“ vorzunehmen, ist dahingehend zu interpretieren, dass die Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle **zeitnah**²⁶ (also unverzüglich) erfolgen soll. Nur so kann auch der Kaufmann der sich aus § 238 Abs. 1 HGB ergebenden Anforderung gerecht werden, gemäß der die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des UN verschaffen kann (§ 238 HGB Rn. 47 ff.). Zwar zielt diese Regelung auf den Zeitraum, den der sachverständige Dritte benötigt, allerdings wären die Zwecke der Buchführung gefährdet, wenn der Beginn dieses Zeitraums durch unangemessene Verzögerung der Buchungen, die der Kaufmann zu verantworten hat, ‚verschleppt‘ wird. 20
- Der Grundsatz der zeitgerechten Erfassung fordert einen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Geschäftsvorfall und seiner buchungstechnischen Berücksichtigung.²⁷ Das HR nennt keine bestimmte Zeitspanne, in der die Buchung zu erfolgen hat. Daher ist im Einzelfall auf die **steuerlichen Anforderungen** Bezug zu nehmen.²⁸ 21
- § 146 Abs. 1 Satz 2 AO erzeugt in diesem Zusammenhang eine Ausstrahlungswirkung, wonach „Kasseneinnahmen und Kassenausgaben [...] täglich festgehalten werden“ sollen, wobei diese Gesetzesformulierung auf die Zahlungsvorgänge (Einzahlungen und Auszahlungen) abstellt. Alle anderen Buchungen müssen zwar nicht **täglich**, jedoch **taggenau** (zu Ausnahmen siehe § 238 HGB Rn. 10) und „ohne schuldhaftes Verzögern des Verantwort-

22

21 Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 239 HGB Rn. 6; Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 239 HGB Rn. 2; Schildbach/Stobbel/Freichell/Hamacher, S. 143 ff.

22 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 239 HGB Rn. 25; MünchKommHGB/Ballwieser, § 239 HGB Rn. 6.

23 Vgl. Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 71.

24 So auch HdR-E/KuBmaul, § 239 HGB Rn. 7 m.w.N.

25 Vgl. HdR-E/KuBmaul, § 239 HGB Rn. 7 m.w.N.

26 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 19 ff.; MünchKommHGB/Ballwieser, § 239 HGB Rn. 6; Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 239 HGB Rn. 2.

27 Vgl. HdR-E/KuBmaul, § 239 HGB Rn. 34.

28 Vgl. ausführlich HdR-E/KuBmaul, § 239 HGB Rn. 33 f. Zu den zeitlichen Anforderungen – auch mit Blick auf die BFH-Rechtsprechung – siehe auch Hoffmann/Lüdenbach, § 239 HGB Rn. 6.

lichen²⁹ im Grundbuch erfasst werden. Die **Definition der Zeitnähe** muss **vorgangsindividuell** erfolgen. Konkrete Regelungen existieren diesbzgl. nicht; auch GoB haben sich hierfür nicht herausgebildet.³⁰

- 23** Hinsichtlich der Aufzeichnungen im **Grundbuch** sind die Anforderungen an die Führung der Handelsbücher strenger als für einzelne Nebenbücher.³¹ Dies liegt daran, dass einzelne **Nebenbücher** nicht täglich geführt werden müssen, sondern sich eine monatliche oder quartalsweise oder im Einzelfall sogar jährliche Führung anbietet.
- 24** Mit Blick auf die UN-Größe sowie auf Art, Umfang und Komplexität der Geschäftsvorfälle des Kaufmanns ist im **Einzelfall** zu entscheiden, welche Buchungen täglich vorzunehmen sind und in welchen Bereichen der Buchführung sich wöchentliche, monatliche, quartalsweise oder sogar jährliche Aufzeichnungen vertreten lassen. Die diesbzgl. Entscheidung hat stets unter Bezugnahme auf die Anforderungen des § 239 HGB an die sachgerechte Führung der Handelsbücher zu erfolgen.
- 25** Grds. sind die baren Kassen- und Banktransaktionen täglich zu buchen.³² Für weitere Geschäftsvorfälle ist nach h.M. eine **Frist von zehn Tagen bis zu einem Monat** angemessen.³³ Die zeitgerechte Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle ist jeweils in Abhängigkeit von den technischen Voraussetzungen sowie vom Umfang und von der Komplexität der Buchführung zu sehen. In der Praxis sollte aufgrund der üblichen EDV-Unterstützung eine Erfassung binnen zehn Tagen regelmäßig möglich und damit geboten sein. Eine zeitnahe Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle im Grundbuch ist erforderlich, um zu jedem beliebigen Zeitpunkt innerhalb der zu beachtenden Aufbewahrungsfristen ohne große Mühe die Geschäftsvorfälle der Vergangenheit bis zum Beleg zurückverfolgen zu können.³⁴

Praxistipp

H Während die Bank- und Kassenbewegungen täglich zu buchen sind, kann es ausreichend sein, Eingangs- und Ausgangsrechnungen wöchentlich, Wertberichtigungen auf Forderungen monatlich, Rückstellungen quartalsweise und Abgrenzungsposten jährlich zu buchen.

- 26** **Ordnung**³⁵ in der Buchführung ist gegeben (bzw. weitgehend gewährleistet), wenn die Geschäftsvorfälle sachgerecht kontiert (also den entsprechenden Konten zugeordnet) wurden bzw. werden können. Um dieses Ziel zu unterstützen, sollte ein geeigneter Kontenplan vorgegeben werden, der bestenfalls aus einem standardisierten Kontenrahmen abgeleitet wurde. Darüber hinaus schließt die Ordnung die Beachtung der Gebote der Überschaubarkeit (Übersichtlichkeit) und Nachvollziehbarkeit (Verfolgbarkeit, Nachprüfbarkeit) gem. § 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB ein (vgl. § 238 HGB Rn. 47 ff.). Dies betrifft neben den einzelnen Buchungen auch die Ablage und Ordnung der Belege und Handelsbücher.
- 27** **Kontenrahmen**³⁶ sind Organisationspläne für die betriebliche Buchführung in einem bestimmten Wirtschaftszweig. Sie sollen Ordnung und Übersicht in die Vielzahl der Konten bringen. Der Zweck der Kontenrahmen besteht darin, dass die Buchführung in den einzelnen Betrieben derselben Branche homogen ausgerichtet wird, um eine weitgehend einheit-

29 Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 239 HGB Rn. 26.

30 Vgl. Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 239 HGB Rn. 2.

31 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkel/Johann/Lewe, § 239 HGB Rn. 12.

32 So auch bereits BFH v. 25.03.1992, I R 69/91, BB 1992, 1965.

33 Vgl. BFH v. 02.10.1968, I R 8/66, BStBl. 1969 II, 159: „Länger als etwa zehn Tage darf ein Geschäftsvorfall grundsätzlich grundbuchmäßig nicht unerfaßt bleiben.“ Weiterentwickelte Ansicht des BFH v. 25.03.1992, I R 69/91, BB 1992, 1965: „innerhalb von längstens einem Monat“.

34 Vgl. BFH v. 02.10.1968, I R 8/66, BStBl. 1969 II, 158.

35 Vgl. MünchKommHGB/Balwieser, § 239 HGB Rn. 6.

36 Vgl. Mindermann/Bräsel, S. 56 ff.

liche Buchung der Geschäftsvorfälle zu gewährleisten. Der Bilanzierende kann hierbei z.B. auf einen vorgegebenen Industrie- oder Gemeinschaftskontenrahmen (IKR oder GKR) zurückgreifen.

Der **Kontenplan**³⁷ ist schließlich ein individuell angepasstes Ordnungsinstrument für die Konten der Buchführung eines einzelnen UN. UN leiten i.d.R. ihren Kontenplan aus einem Kontenrahmen ab. Dabei übernehmen die UN aus der Vielzahl der im Kontenrahmen vorgeschlagenen Konten nur diejenigen, die sie auch tatsächlich benötigen, sodass der Kontenplan eine unternehmensspezifische **Präzisierung eines Kontenrahmens** darstellt. Darüber hinaus obliegt es den UN, die vorgeschlagenen Konten des Kontenrahmens weiter zu untergliedern.³⁸

28

Praxistipp

 *Es bietet sich in der Praxis an, auf einen standardisierten Kontenrahmen Bezug zu nehmen und diesen ggf. um unternehmensspezifische Besonderheiten zu ergänzen.*

IV. Unveränderlichkeit und Transparenz (Abs. 3)

Durch die Buchführung werden **Beweismittel** im Hinblick auf das betriebliche Geschehen geschaffen (vgl. § 238 HGB Rn. 14). Damit die Handelsbücher als urkundliche Beweismittel gem. §§ 267 ff. StGB im Rechtsverkehr gelten, muss deren Unveränderlichkeit und Transparenz gewährleistet sein.³⁹

29

Die Forderung der **Unveränderlichkeit**⁴⁰ schließt nicht aus, dass Veränderungen vorgenommen werden. Vielmehr ist gefordert, dass zum einen die ursprünglichen Eintragungen nicht gelöscht werden können und zum anderen bei Änderungen der ursprüngliche Inhalt weiterhin erkennbar ist.⁴¹ Entsprechend ist dokumentenechtes Schreibmaterial zu verwenden; so ist z.B. die Benutzung von Bleistiften bei der Führung von Handelsbüchern ausgeschlossen. Das Radieren, Auslöschen (z.B. mit Korrekturstiften), das zur Unkenntlichkeit der Ursprungsinhalte führende Durchstreichen bzw. Überschreiben, das Vernichten von Seiten der Handelsbücher und z.B. das Vorhalten von Zwischenräumen sind bei der konventionellen Buchführung ebenso unzulässig wie das Löschen von Inhalten bei der EDV-basierten Buchführung. Das EDV-Buchführungsprogramm hat den GoB zu entsprechen, sodass die elektronisch erfassten „Buchungen nicht einfach gelöscht oder später verändert werden können“⁴². Korrekturen, die i.R.e. fehlgeschlagenen Vorbearbeitungsvorgangs vorgenommen werden müssen (z.B. im Hinblick auf Fehler bei der Erstellung von Buchungsbelegen, Tippfehler im Buchungstext), sind nach h.M. nicht dokumentationspflichtig, wenn diese Änderungen lediglich in einem engen Zeitfenster vorgenommen werden können.⁴³

30

37 Vgl. *Mindermann/Brösel*, S. 56 f. und S. 67.

38 Bei der Ableitung des Kontenplans aus dem Kontenrahmen bietet es in vielen Fällen eine weitere Untergliederung im Zusammenhang mit der Umsetzung der Taxonomie-Vorgaben der E-Bilanz (§ 5b EStG) an. Eine derartige weitergehende Untergliederung des vom Bilanzierenden genutzten Kontenrahmens hat in solchen Fällen ihre Ursache allerdings nicht in handelsrechtlichen Anforderungen oder Bedürfnissen, sondern allein in steuerlichen Vorgaben.

39 Vgl. *Kirsch/Zwirner/Busch*, § 239 HGB Rn. 81.

40 Vgl. *Ulmer/Hüffer*, § 239 HGB Rn. 18; *Mindermann/Brösel*, S. 226 f.; *MünchKommHGB/Ballwieser*, § 239 HGB Rn. 8.

41 Ebenso *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 239 HGB Rn. 31. Vgl. auch *Beck HdR/Bieg/Waschbusch*, A 100 Rn. 79 f.

42 *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 239 HGB Rn. 32 ff.

43 Vgl. *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 239 HGB Rn. 35 m.w.N.

Praxistipp

H Die Führung der Handelsbücher muss so beschaffen sein, dass sich nachträgliche Änderungen jederzeit nachvollziehen lassen. Dies gilt sowohl dem Umfang als auch dem Zeitpunkt und dem Grund der Änderung nach. Veränderungen im EDV-basierten Buchführungssystem sollten durch Protokolle (Fehlerlisten) dokumentiert werden.⁴⁴

- 31** Die **Transparenz** bei der Führung der Handelsbücher gebietet, erforderliche Änderungen so vorzunehmen, dass die bisherigen Aufzeichnungen und zugleich die zeitliche Abfolge der Vornahme der Buchungen erkennbar bleiben. Korrekturen von Buchungen müssen somit durch Storno- und anschließende Neubuchungen erfolgen.⁴⁵ Bei fälschlicherweise vorgenommenen Doppelbuchungen ist eine Stornobuchung ausreichend. Auch Berichtigungsbuchungen sind denkbar, wobei im Einzelfall zu eruieren ist, ob hiermit den Grundsätzen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit entsprochen wird.⁴⁶

V. Anforderungen an die Buchhaltungsformen (Abs. 4 Satz 1 und 3)

- 32** Eine konkrete **Buchhaltungsform**⁴⁷ ist im HGB nicht vorgeschrieben. § 239 Abs. 4 Satz 1 HGB verweist als Regelung darauf, dass die Handelsbücher „auch in der geordneten Ablage von Belegen oder auf Datenträgern geführt werden“ können. Gemäß dem „auch“ im Gesetzestext besteht neben den zwei konkret genannten Alternativen zumindest eine weitere Möglichkeit i.S.d. klassischen Buchhaltungsform (gebundenes Handelsbuch). Soweit der Kaufmann gewährleisten kann, dass die GoB eingehalten werden, obliegt ihm die freie Wahl hinsichtlich der Buchhaltungsform. Die Flexibilität der Regelung ist der technischen Entwicklung geschuldet.⁴⁸
- 33** I.R.d. sog. **Loseblatt-Buchführung**⁴⁹ wird anstelle eines gebundenen Hauptbuchs für jedes Sachkonto ein eigenes (loses) Kontenblatt angelegt. Vor diesem Hintergrund muss die Buchführungsorganisation gewährleisten, dass die Handelsbücher lückenlos geführt werden und kein Austausch von einzelnen Seiten möglich ist.⁵⁰
- 34** Eine besondere § 239 Abs. 4 HGB subsumierbare Form der Buchführung ist die **Offene-Posten-Buchführung**. Diese ist regelmäßig als Kontokorrent-Buchführung zu führen.⁵¹ „Die Offene-Posten-Buchhaltung erfüllt die Grundvoraussetzungen einer ordnungsmäßigen Buchführung, weil sie den unbaren Geschäftsverkehr in zeitlicher und in sachlicher Hinsicht festhält und das gewonnene Zahlenmaterial grundbuchmäßig in das Rechenwerk der Buchführung einschleust.“⁵² Bei dieser Form der Buchführung werden keine Personenkonten geführt. Vielmehr werden die Belege in geordneter Form abgelegt. Neben einer Kopie des Belegs, aus dem die Höhe der Forderung/Verbindlichkeit und der jeweilige Geschäftspartner ersichtlich sind, hat eine geordnete numerische Ablage zu erfolgen.⁵³

44 Vgl. Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke, § 239 HGB Rn. 35.

45 Vgl. *Mindermann/Brösel*, S. 226 f.

46 Vgl. ausführlich HdR-E/*Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 36 f.

47 Vgl. Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 239 HGB Rn. 4.

48 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 239 HGB Rn. 18.

49 Vgl. *Mindermann/Brösel*, S. 240.

50 Vgl. zur Loseblatt-Buchführung auch HdR-E/*Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 39.

51 Vgl. HdR-E/*Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 40; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 239 HGB Rn. 20; Kirsch/*Zwirner/Busch*, § 239 HGB Rn. 104.

52 BFH v. 02.10.1968, I R 8/66, BStBl. 1969 II, 159.

53 Vgl. zu weiteren Anforderungen HdR-E/*Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 41.

Praxistipp

L *Der offene Posten darf nach erfolgter Zahlung nicht gelöscht werden. Vielmehr ist seine Einbuchung und Begleichung festzuhalten und i.R.d. bestehenden Aufbewahrungsfrist nachvollziehbar und nachprüfbar zu dokumentieren.*

In der Praxis erfolgt die Führung der Handelsbücher regelmäßig unter Zuhilfenahme der EDV. Hieraus ergibt sich, dass die **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)** zu berücksichtigen sind (vgl. § 238 HGB Rn. 45). Die entsprechenden Anforderungen an die Führung der Handelsbücher nach § 239 HGB sind an Art und Umfang der EDV-Unterstützung anzupassen und unter Berücksichtigung der einzelnen Zielsetzungen der gesetzl. kodifizierten Ordnungsregelungen zu beachten.

35

Mit Blick auf die Dokumentation und Prüfbarkeit⁵⁴ der EDV-Buchführung⁵⁵ ist sicherzustellen, dass die Buchführung jederzeit von einem sachverständigen Dritten nachvollzogen werden kann. In diesem Zusammenhang sind bestimmte System- und Verfahrensprüfungen sowie eine sachgerechte System- bzw. **Verfahrensdokumentation** vorzunehmen.⁵⁶

36

Unabhängig von der Wahl der Buchhaltungsform bzw. des Buchführungssystems (vgl. § 238 HGB Rn. 18 f.) gelten gem. § 239 Abs. 4 Satz 3 HGB die Abs. 1 bis 3 von § 239 HGB sinngemäß.

37

Praxistipp

L *Die Organisation der Buchführung sollte sicherstellen, dass neben den handelsrechtlichen Anforderungen die einzelnen steuerlichen Anforderungen berücksichtigt werden.*

VI. Verfügbarkeit (Abs. 4 Satz 2) und Aufbewahrungsfristen

§ 239 Abs. 4 Satz 2 HGB verweist im Hinblick auf die EDV-gestützte Buchführung explizit darauf, dass die Daten während der Dauer der jeweiligen **Aufbewahrungsfrist**, die sich aus § 257 HGB ergibt, „verfügbar sind und jederzeit in angemessener Frist lesbar gemacht werden können“. Die Wiedergabe der Daten muss innerhalb der Aufbewahrungsfrist vollständig möglich sein. Sobald abzusehen ist, dass es z.B. aufgrund des technischen Fortschritts dazu kommt, dass bisherige Datenträger – z.B. mangels Lesegerät – nicht mehr lesbar sein werden, hat eine Datensicherung auf anderen (neueren) Datenträgern zu erfolgen. Die Löschbarkeit des Datenträgers stellt wiederum grds. kein Hindernis dar (vgl. § 238 HGB Rn. 61).⁵⁷

38

In der Praxis können einzelne Probleme⁵⁸ bestehen, wenn es zu organisatorischen Veränderungen der EDV-basierten Buchführung und/oder zur **Umstellung der Buchführungshard- bzw. -software** kommt. In diesem Zusammenhang ist der Konvertierung des Altdatenbestands in das Format, das durch die neue Umgebung unterstützt wird, besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Die bisherige Hard- und Software sollte bis zur erfolgreichen Konvertierung vorgehalten werden. Als umständlichere Alternative besteht die althergebrachte Möglichkeit des Ausdrucks der Handelsbücher. Unabhängig von der Konvertierung auf die neue Software sind die entsprechenden Aufbewahrungsfristen des § 257 HGB

39

54 Siehe Brösel/Freichel/Toll/Buchner, S. 196 und S. 247 ff.

55 Ausführlich Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 239 HGB Rn. 36 ff.

56 Vgl. HdR-E/Kußmaul, § 239 HGB Rn. 21 ff. sowie Rn. 30.

57 Vgl. auch Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 53; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 62 f.

58 Vgl. auch Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 239 HGB Rn. 70.

für die ‚alten‘ Belege zu beachten. Auch für diese Belege ist sicherzustellen, dass jederzeit innerhalb der gesetzl. Aufbewahrungsfristen die Lesbarkeit der Daten gewährleistet ist.

- 40** Der Kaufmann hat dafür Sorge zu tragen, dass zu jedem Zeitpunkt die **Datensicherheit**⁵⁹ der Buchführungsunterlagen erfüllt ist. Die Daten sind vor unbefugten Zugriffen (z.B. durch entsprechende Zugriffsrechte) und vor Verlust (z.B. durch Sicherungskopien) zu schützen.⁶⁰ Sämtliche gespeicherten Unterlagen sowie Informationen zum Verfahren für die **Datenwiedergabe** müssen in angemessener Zeit lesbar gemacht werden können. Neben den originären Buchungsunterlagen, die in einer Form aufbewahrt werden müssen, dass sie in entsprechender Frist prüfbar und nachvollziehbar sind, müssen auch die entsprechenden Verfahrensdokumentationen aufbewahrt werden. Art, Umfang und Zeitdauer der Datensicherung richten sich nach den in § 257 HGB genannten Anforderungen.
- 41** Die Handelsbücher sowie die entsprechenden Datenträger, aus denen die Buchführung nachvollzogen werden kann, sind zehn Jahre aufzubewahren.⁶¹ Diese **Aufbewahrungsfrist** gilt ebenso für Datenträger, die ausschließlich Belegfunktion haben, sowie für die entsprechenden Verfahrensdokumentationen, EDV-Handbücher, Systembeschreibungen und sonstigen Organisationsunterlagen.⁶²
- 42** Im Zusammenhang mit der Durchführung einer **steuerlichen Außenprüfung** stehen der Finanzverwaltung verschiedene Möglichkeiten zum Datenzugriff (unmittelbarer Datenzugriff, mittelbarer Datenzugriff, Datenträgerüberlassung)⁶³ zur Verfügung. Die EDV-basierte Buchführung muss hierbei den möglichen Anforderungen eines Datenzugriffs entsprechen bzw. mögliche Risiken (Datenverlust, Weitergabe interner, nicht steuerlich relevanter Daten etc.) vermeiden.
- 43** Neben der steuerlichen Außenprüfung kommt dem Zugriff auf die Daten der Buchführung im Zuge der **JA-Prüfung** Bedeutung zu.⁶⁴ Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass die entsprechenden Daten hierfür verfügbar sind bzw. in angemessener Zeit in üblicher Form exportiert werden können.

Praxistipp

H *Hinsichtlich der Verfügbarkeit der Daten ist neben den handelsrechtlichen Regelungen und der Beachtung einschlägiger steuerlicher Vorschriften auf die praktische Notwendigkeit der Verfügbarkeit der Daten zu achten. So müssen die Daten bspw. i.R.d. JA-Prüfung ebenso nachvollziehbar und prüfbar sein wie i.R.e. steuerlichen Betriebsprüfung.*

VII. Ort der Buchführung

- 44** Der Ort der Buchführung ist **im HR nicht geregelt**. Es ist – sofern die entsprechenden Voraussetzungen des § 239 HGB insgesamt erfüllt sind – zulässig, die Buchführung auch im Ausland vornehmen zu lassen.⁶⁵ Hinsichtlich etwaiger steuerlicher Regelungen vgl. § 238 HGB Rn. 64.

59 Siehe Brösel/Freichel/Toll/Buchner, S. 275 und S. 370 f.

60 Vgl. Hennrichs/Kleindiek/Watrin/Graf, § 239 HGB Rn. 24.

61 Vgl. § 257 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 und Abs. 5 HGB, § 147 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 und Abs. 4 AO.

62 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkel/Johann/Lewe, § 239 HGB Rn. 40; Kirsch/Zwirner/Busch, § 239 HGB Rn. 115.

63 Vgl. weiterführend HdR-E/Kußmaul, § 239 HGB Rn. 44 ff.

64 Siehe Brösel/Freichel/Toll/Buchner, S. 366 ff.

65 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 239 HGB Rn. 11.

VIII. Folgen der Pflichtverletzung

Zwar kann die Führung der Handelsbücher an Dritte übertragen werden (vgl. § 238 HGB Rn. 36 ff.), allerdings lässt sich hiermit nicht die **Verantwortung** im Hinblick auf die Führung der Handelsbücher an Dritte und damit auch nicht die Sorgfaltspflicht hinsichtlich einer genauen Überwachung der Aufgabenerfüllung delegieren.⁶⁶ **45**

Die Buchführung gilt als **öffentlich-rechtliche Verpflichtung**. Da deren Durchführung und die Einhaltung der damit verbundenen Normen grds. nicht erzwingbar sind, knüpft das HGB an eine Verletzung der für die Führung der Handelsbücher maßgeblichen Normen keine unmittelbaren Sanktionen. Allerdings können sich mittelbare Konsequenzen aus der nicht sachgerechten Führung der Handelsbücher ergeben (vgl. § 238 HGB Rn. 66 ff.). **46**

C. Anwendungsempfehlungen

I. Zur Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems

Die Führung der Handelsbücher ist so auszugestalten, dass das IKS durch entsprechende technische/maschinelle Prüfungen sowie weitergehende manuelle Prüfungshandlungen stets die Ordnungsmäßigkeit der Führung der Handelsbücher sicherstellt (vgl. Rn. 6 ff.). **47**

Neben den automatisierten, systemtechnischen Prüfungen sind die Grundsätze der Funktionstrennung, einer klaren Zuständigkeits- und Vertreterregelung sowie des Vier-Augen-Prinzips zu wahren (vgl. Rn. 8). **48**

II. Zur Sprache und Eindeutigkeit (Abs. 1) sowie Währung

Es bietet sich an, die Handelsbücher in Deutsch und unter Verwendung der gängigen Abkürzungen zu führen. Für einzelne Symbole und Abkürzungen sind Verzeichnisse anzulegen, welche die Eindeutigkeit sicherstellen (vgl. Rn. 10 ff.). **49**

Unterjährige steuerliche Pflichten des Kaufmanns sind regelmäßig in EUR zu erfüllen. Hierunter fallen bspw. unterjährige Steueranmeldungen.⁶⁷ Der JA muss zum Bilanzstichtag ebenso in EUR erstellt werden. Damit ist die Führung der Handelsbücher in EUR zu empfehlen (vgl. Rn. 16). **50**

III. Zur Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitnähe und Ordnung (Abs. 2)

Unter Beachtung der einzelnen zu erfassenden Geschäftsvorfälle (vgl. § 238 HGB Rn. 73) sind die Buchungen vollständig und richtig vorzunehmen. In Abhängigkeit vom jeweils betroffenen Buchführungsbereich ist festzulegen, in welchen zeitlichen Einheiten/Abständen die Buchungen vorzunehmen sind (vgl. Rn. 20 ff.). Für die Aufzeichnung des Kassen- und Bankenverkehrs ist eine tägliche Erfassung geboten. Für die Erfassung anderer Geschäftsvorfälle im Grundbuch erscheint ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen regelmäßig angemessen. **51**

Die Buchführung hat vorzugsweise als doppelte Buchführung auf Basis eines standardisierten Kontenrahmens und unter Bezugnahme auf EDV-Lösungen zu erfolgen (vgl. Rn. 26 ff.). **52**

Im Hinblick auf die Belege und Handelsbücher ist eine nachvollziehbare und systematische Ordnung sicherzustellen. Das Ordnungskriterium kann sich neben sachlichen Unterscheidungen auch an zeitlichen Merkmalen orientieren (vgl. Rn. 26). **53**

⁶⁶ Vgl. Kirsch/Zwirner/Busch, § 239 HGB Rn. 123.

⁶⁷ Bspw. fordert § 16 Abs. 6 UStG, dass Werte in fremder Währung zur Berechnung der Steuer in EUR umzurechnen sind. Dies gilt u.a. für die nach § 18 Abs. 1 UStG grds. monatlich abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen.

IV. Zur Unveränderlichkeit und Transparenz (Abs. 3)

- 54 Die Buchführung muss – nicht zuletzt auch aus steuerlichen Gründen – so beschaffen sein, dass sie unveränderbar ist bzw. sich nachträgliche Änderungen jederzeit nachvollziehen lassen. Bei manuellen Belegen bedeutet dies die Verwendung von radierfestem Schreibgerät. Statt Bleistiften müssen bspw. Kugelschreiber verwandt werden. I.R.d. EDV-gestützten Buchhaltung ist mittels System- und Zugriffsprotokollen darzulegen, wann von wem welche Änderungen vorgenommen worden sind (vgl. Rn. 30).
- 55 Die Führung der Handelsbücher hat transparent, d.h. klar und nachvollziehbar, zu erfolgen. Sofern Korrekturbuchungen vorgenommen wurden, sind diese eindeutig der jeweiligen Ursprungsbuchung zuzuweisen (vgl. Rn. 31).

V. Zu den Anforderungen an verschiedene Buchhaltungsformen (Abs. 4 Satz 1)

- 56 Die Führung der Handelsbücher sollte unter Verwendung von Standardsoftware erfolgen. Hierbei sind die relevanten Systembeschreibungen mit den Buchungsunterlagen zu archivieren. Die grds. Anforderungen an die Führung der Handelsbücher gelten auch für die EDV-gestützte Buchführung. Hierbei ist zu beachten, dass die Verfügbarkeit und Lesbarkeit der Daten jederzeit sichergestellt ist (vgl. Rn. 35 f.).
- 57 Beim Wechsel eines Softwaresystems auf eine neue Version oder ein anderes System sind die Übertragungsbuchungen zu dokumentieren. Die ‚alten‘ Buchungsbelege unterliegen dabei weiterhin der einschlägigen Aufbewahrungsfrist (vgl. Rn. 39).
- 58 Im Zusammenhang mit der Offenen-Posten-Buchhaltung sind die gesonderten Aufzeichnungserfordernisse zu beachten (vgl. Rn. 34).

VI. Zur Verfügbarkeit (Abs. 4 Satz 2) und zu den Aufbewahrungsfristen

- 59 Die Aufbewahrungsfristen ergeben sich aus § 257 HGB. Zudem sind die steuerlichen Regelungen zu berücksichtigen. Die Buchungsbelege sind einheitlich über den längeren der beiden Zeiträume aufzubewahren, um die gesetzl. Vorgaben zu erfüllen (vgl. Rn. 38 f.).
- 60 Mit Blick auf die Verwendung von EDV-gestützten Systemen ist zu jedem Zeitpunkt in einer angemessenen Frist die Lesbarkeit und Prüfbarkeit der Belege innerhalb der Aufbewahrungsfristen sicherzustellen. Dies gilt nach dem erfolgten Systemwechsel auch für das frühere System. Die entsprechenden Systemdokumentationen sind gemeinsam mit den Buchungsbelegen aufzubewahren (vgl. Rn. 40).
- 61 Insb. für KMU könnte die Buchführung außer Haus relevant sein.⁶⁸ Zwar lässt sich die Führung und Aufbewahrung der Handelsbücher auf Dritte übertragen, allerdings entbindet dies den Kaufmann nicht von den ihm durch § 239 HGB auferlegten Pflichten. Vor allem bei der Übertragung der Buchführung an einen Außenstehenden muss der Kaufmann sicherstellen, dass die Anforderungen des § 239 HGB an die Führung der Handelsbücher erfüllt werden. Die entsprechende Sorgfaltspflicht diesbzgl. verbleibt beim Kaufmann (vgl. Rn. 45).

VII. Zu Folgen der Pflichtverletzung

- 62 Mit Blick auf die Delegation bestimmter Buchführungsaufgaben auf Dritte ist zu beachten, dass Rechtsfolgen aus Verstößen nicht übertragbar sind. Zu jedem Zeitpunkt und in jedem Fall haftet der originär zur Buchführung verpflichtete Personenkreis für eine nicht ordnungsgemäße Buchführung (vgl. auch § 238 HGB Rn. 66 ff.).

⁶⁸ Vgl. insb. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 239 HGB Rn. 24 und Rn. 27.

§ 240 HGB Inventar

(1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

(2) ¹Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. ²Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. ³Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

(3) ¹Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. ²Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Literatur

IDW PS 301, Prüfung der Vorratsinventur, WPg 2003, 715; IDW FN 2011, 113; Koller/Kindler/Roth/Drüen (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 9. Aufl. 2019; Küting/Leinen, Inventur des Vorratsvermögens, StuB 2000, 437; Nestle, Die Inventur zum Jahresende, BB 1973, 1620; Zwirner, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik – BMF-Schreiben vom 12.03.2010 zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2010, 591.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
I. Begriffe	1
II. Überblick über die gesetzlichen Regelungen	2
B. Inhalt der Regelung	6
I. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)	6
1. Einordnung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur in das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	6
2. Vollständigkeit	9
3. Richtigkeit	11
4. Einzelerfassung und -bewertung	13
5. Nachprüfbarkeit	15
6. Klarheit (Genauigkeit)	17
7. Wirtschaftlichkeit	19
II. Körperliche Bestandsaufnahme zum Stichtag nach § 240 Abs. 1 und 2 HGB als Regelfall	20
1. Inventurvorbereitung	22
a) Inventurplanung	22
b) Inventurrichtlinie	24
c) Zeitliche Planungen	26
d) Räumliche Planungen	27

e) Personelle Planungen	28
f) Sachliche Vorbereitungen	30
2. Inventurdurchführung	33
a) Vorgehensweise bei der körperlichen Aufnahme	33
b) Inventurabgrenzungen	37
c) Inventurüberwachung	41
3. Inventurauswertung	42
a) Abstimmung mit der Bestandsführung	42
b) Vorgehensweise bei Mengendifferenzen	43
4. Inventarbewertung	48
a) Bewertung des Inventars	48
b) Überleitung auf die Bilanzposten	50
5. Dauer des Geschäftsjahrs und Aufstellungsfristen	51
6. Inventur von Vermögensgegenständen und Schulden außerhalb des Vorratsvermögens	56
III. Bewertungsvereinfachungen gem. § 240 Abs. 3 und 4 HGB	58
1. Festwertansatz nach § 240 Abs. 3 HGB	59
2. Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB	68
IV. Sanktionen	75
C. Anwendungsempfehlungen	80

A. Allgemeines

I. Begriffe

- 1 Im Zuge der Inventur erfolgt die Zusammenstellung des Inventars in Form einer speziellen Aufstellung.¹ Unter dem Begriff ‚Inventur‘ werden nach h.A. die erforderlichen Arbeiten zur Aufzeichnung aller zu einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen VG und Schulden verstanden. Die Inventur stellt also einen Vorgang dar, dessen Ergebnis das Inventar ist.² Das Inventar bezeichnet hingegen das eigentliche Bestandsverzeichnis, in der die am Ende eines GJ vorhandenen VG und Schulden nach Art, Menge und Wert erfasst werden. Aus dem Inventar wird die Bilanz abgeleitet, was den zentralen Stellenwert dieser Thematik in der Bilanzierung und Bewertung des Kaufmanns verdeutlicht.³ Die Bilanz stellt also das auf die Bilanzposten verdichtete Inventar der einzelnen VG und Schulden dar.

Praxistipp



Die Inventur stellt den Vorgang der Bestandsaufnahme, das Inventar deren Ergebnis dar. Das Inventar dient als Grundlage der Bilanzierung und Bewertung im handelsrechtlichen JA.

II. Überblick über die gesetzlichen Regelungen

- 2 Die rechtlichen Grundlagen zur Erstellung des Inventars finden sich im ersten Unterabschnitt des ersten Abschnitts im dritten Buch des HGB. Die Vorschriften gelten demnach rechtsformunabhängig gleichermaßen für Einzelkaufleute, PersHG und KapG.
- 3 § 240 HGB stellt die einschlägige Rechtsnorm dar. Nach § 240 Abs. 1 HGB hat „jeder Kaufmann [...] zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und

1 Vgl. Nestle, BB 1973, 1620, 1620; vgl. auch IDW PS 301, WPg 2003, 715, 715 ff.

2 Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 240 HGB Rn. 4.

3 Vgl. zur Inventur als Vorstufe der Bilanzierung Hoffmann/Lüdenbach, § 240 HGB Rn. 2 f.

Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen VG genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen VG und Schulden anzugeben“. Dieses Verzeichnis versteht der Gesetzgeber demnach als Inventar des Kaufmanns.

Weiter regelt § 240 Abs. 2 HGB, dass der Kaufmann nach der erstmaligen Inventaraufstellung für den Schluss jedes GJ ein solches Inventar aufzustellen hat, wobei zu beachten ist, dass die Dauer des GJ zwölf Monate nicht überschreiten darf. Die Aufstellung des Inventars muss innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit erfolgen.

4

Praxistipp

 Hinsichtlich der Zeitdauer bzw. des Zeitpunkts der Erstellung des Inventars ist den betrieblichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen. Gleichzeitig muss jedoch eine den GoB entsprechende Rechnungslegung sichergestellt werden.

§ 240 Abs. 3 und 4 HGB schließlich enthalten Vereinfachungen, die unter bestimmten Voraussetzungen hinsichtlich der Bewertung der in das Inventar aufzunehmenden VG und Schulden genutzt werden können. § 240 Abs. 3 HGB ermöglicht es, von der Einzelerfassung abzusehen und eine Festbewertung vorzunehmen. Ferner erlaubt § 240 Abs. 4 HGB für bestimmte VG und Schulden die Anwendung der sog. Gruppenbewertung.

5

B. Inhalt der Regelung

I. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)

1. Einordnung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur in das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Inventur ist ein Bestandteil bzw. eine Konkretisierung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten, weswegen die allgemeinen Grundsätze, die im Zusammenhang mit den Buchführungspflichten zu beachten sind, auch i.R.d. Inventur bzw. der Erstellung des Inventars Beachtung finden müssen (vgl. zu den allgemeinen Grundsätzen § 238 HGB Rn. 44 ff.).

6

Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und am Ende jedes GJ eine Inventur durchzuführen und ein Bestandsverzeichnis der VG und Schulden (Inventar) aufzustellen.⁴ Die Durchführung der Inventur hat sich – mangels konkreter gesetzl. Vorschriften – an allgemein anerkannten Grundsätzen, konkret den **GoI**, zu orientieren. Der Gesetzgeber fordert in § 241 HGB, dass sich die Inventur bzw. die mit ihr in Verbindung zu bringenden Verfahren an den GoB zu orientieren haben. Demnach sind „die GoB als Mindestanforderung hinsichtlich der Inventur zu verstehen“⁵. Um dem Wesen der Inventur Rechnung zu tragen, ist es erforderlich, die GoB entsprechend der Zielsetzung der Inventur zu operationalisieren. Die GoI stellen demnach Ausprägungen der GoB dar, was bzgl. ihrer Ableitung und ihrer rechtlichen Bedeutung zu beachten ist.⁶

7

Praxistipp

 Die Beachtung der GoB stellt die Mindestanforderung an die ordnungsmäßige Erstellung des Inventars dar.

Der allgemeinen Anschauung folgend werden an dieser Stelle den GoI die Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit, Einzelerfassung und -bewertung, Nachprüfbarkeit und Klarheit

8

⁴ Vgl. § 240 Abs. 1 und 2 HGB.

⁵ HdR-E/Knop, § 240 HGB Rn. 12.

⁶ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 240 HGB Rn. 17.

subsumiert.⁷ Eine Einschränkung erfahren alle fünf genannten Grundsätze durch den Aspekt der Wirtschaftlichkeit bzw. Wesentlichkeit, der somit als sechster Gol anzusehen ist.

2. Vollständigkeit

- 9 Der Grundsatz der Vollständigkeit erfordert, dass **alle Arten von VG und Schulden**, die dem Kaufmann zuzurechnen sind, vollständig im jährlichen Inventar erfasst werden. Darauf aufbauend müssen alle in der Bilanz ausgewiesenen Werte anhand des Inventars nachweisbar sein.

Praxistipp

H Hinsichtlich des Umfangs der zu inventarisierenden Posten sind die gesetzl. Zurechnungskriterien (z.B. wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 246 Abs. 1 HGB) zu beachten.

- 10 Für die Bestimmung dessen, was dem Kaufmann zuzurechnen ist, sind die rechtliche und die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend. In Zweifelsfällen richtet sich die Inventarisierungspflicht nicht nach dem juristischen, sondern nach dem wirtschaftlichen Eigentum.⁸ Demzufolge sind insb. unter Eigentumsvorbehalt erworbene VG beim Erwerber, sicherungsübereignete Gegenstände i.d.R. beim Sicherungsgeber zu erfassen.

3. Richtigkeit

- 11 Der Grundsatz der Richtigkeit bezieht sich auf die **zutreffende Erfassung von Art, Menge und Wert**. Die sachbezogene Richtigkeit kann hierbei aus nachprüfbareren Vorgängen wie Zählen, Wiegen, Messen oder Beschreiben gewonnen werden.
- 12 Die Erfassung der Art des VG bzw. der Schuld muss ausreichend genau sein, um eine eindeutige Identifizierung für die Bestimmung des Wertansatzes zu ermöglichen. Bei der Mengenerfassung ist die je nach Art der Bestände **wirtschaftlich vertretbare höchstmögliche Richtigkeit** anzustreben. Im Einzelfall werden sich indes bei körperlich nicht direkt fassbaren Mengen Schätzungen nicht vermeiden lassen. Der Grundsatz der Willkürfreiheit wirkt hierbei einschränkend. Zur sachgerechten Bestimmung des Werts sind außer der rein rechnerischen Richtigkeit die zutreffende Ermittlung und Zuordnung der einzelnen Wertmaßstäbe und der sie beeinflussenden Faktoren, wie AHK, Marktpreise, Qualitätsabschläge, Zustand, Verwertbarkeit und Lagerdauer, erforderlich.⁹

Praxistipp

H Neben einer angemessenen Erfassung der einzelnen Posten (z.B. durch Zählen, Messen, Wiegen) sind auch wertrelevante Sachverhalte und Faktoren bei der Inventur aufzunehmen.

4. Einzelerfassung und -bewertung

- 13 Der Grundsatz der **Einzelerfassung** bei der Inventarisierung ergibt sich aus der Vorschrift zur **Einzelbewertung** der VG und Schulden in der Bilanz.¹⁰
- 14 Eine Einschränkung bzw. Vereinfachung erfährt der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung durch die gesetzl. zulässigen Bewertungsvereinfachungen des § 240 Abs. 3 und 4

7 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philippis, § 240 HGB Rn. 18; HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 16.

8 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philippis, § 240 HGB Rn. 20; HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 36 ff.; Küting/Leinen, StuB 2000, 437, 438.

9 Vgl. Küting/Leinen, StuB 2000, 437, 437.

10 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

HGB.¹¹ Diese beziehen sich auf sog. Festwertansätze sowie gleichartige oder gleichwertige VG und Schulden.

Praxistipp

 Grds. sind alle Posten einzeln aufzunehmen und zu bewerten. Im Einzelfall sind Ausnahmen hiervon zulässig, z.B. bei der Festbewertung sowie der Durchschnittsbewertung.

5. Nachprüfbarkeit

Die Ordnungsmäßigkeit der Inventur kann nur festgestellt werden, wenn ihre **Nachprüfbarkeit durch einen sachverständigen Dritten** gesichert ist. Dieser Grundsatz bezieht sich sowohl auf das Inventar selbst als auch auf das Vorgehen bei der Inventur. Eine nachträgliche Prüfung ist nur möglich, wenn prüfbare Unterlagen vorliegen. **15**

Aus dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit resultiert daher eine **Aufbewahrungspflicht** für das Inventar und für die Unterlagen, die erforderlich sind, um das Vorgehen bei der Inventur, wie insb. Inventuranweisungen, Uraufzeichnungen u.Ä., beurteilen zu können. Die Aufbewahrungspflicht für das Inventar und die zu seinem Verständnis erforderlichen Inventuranweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen ist in § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB festgelegt (vgl. § 257 HGB Rn. 6). Die Aufbewahrungsfrist beträgt nach § 257 Abs. 4 HGB zehn Jahre. **16**

Praxistipp

 Die Unterlagen der Inventur müssen nachprüfbar sein. Zudem gelten die gesetzl. Aufbewahrungspflichten auch für die Inventurunterlagen.

6. Klarheit (Genauigkeit)

Nach § 239 Abs. 2 HGB müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen „geordnet“ vorgenommen werden. Das Inventar soll nach dem Grundsatz der Klarheit eine **übersichtliche, verständliche und glaubwürdige Darstellung** der Inventurergebnisse sein.¹² **17**

Die Glaubwürdigkeit der Darstellung könnte insb. durch Radierungen und sonstige nachträgliche Veränderungen beeinträchtigt werden. § 239 Abs. 3 HGB bestimmt daher, dass die Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Diese gesetzl. Anforderung ist bei Einsatz von EDV-Anlagen nicht immer leicht zu erfüllen. Sie bedingt eine sorgfältige Dokumentation von Programmen und Programmänderungen. **18**

Praxistipp

 Die Inventuraufzeichnungen sind klar und geordnet und in einer nicht abänderbaren Art und Weise nachvollziehbar vorzunehmen.

7. Wirtschaftlichkeit

Die Inventurarbeiten und der mit ihnen verbundene Aufwand sind stets unter dem **Gebot der Wirtschaftlichkeit** zu betrachten. Damit erfahren die in § 240 Abs. 1 HGB gestellten gesetzl. Anforderungen an das Inventar eine dem ökonomischen Prinzip folgende Einschränkung. Maßstab für die Konkretisierung einzelner Wirtschaftlichkeitsüberlegungen bil- **19**

¹¹ Gl.A. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 27.

¹² Vgl. Ulmer/Hüffer, § 240 HGB Rn. 25.

det hierbei der **Grundsatz der Wesentlichkeit**.¹³ Der Vollständigkeitsgrundsatz (vgl. Rn. 9 f.) wird aber durch den Wesentlichkeitsgrundsatz nur insoweit eingeschränkt, dass die Nichtaufnahme von Beständen außer bei Anwendung der Vereinfachungsregeln nur bei schwer erfassbaren, unbedeutenden Beständen zulässig ist.¹⁴

II. Körperliche Bestandsaufnahme zum Stichtag nach § 240 Abs. 1 und 2 HGB als Regelfall

- 20** Die als Stichtagsinventur bezeichnete **körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag** ist das klassische Inventurverfahren. Im Laufe der Zeit haben sich hieraus in der Wirtschaftspraxis vereinfachte Verfahren entwickelt. Vielfach wird die körperliche Bestandsaufnahme auch als **Grundform der Inventur** bezeichnet.¹⁵ Die gesetzl. Grundlagen finden sich in § 240 Abs. 1 HGB (körperliche Bestandsaufnahme) und in § 240 Abs. 2 HGB (Stichtagsaspekt). Zielsetzung der körperlichen Bestandsaufnahme ist die möglichst genaue **Verifikation der Buchbestände**.¹⁶
- 21** Die Stichtagsinventur muss zwingend bei Beständen vorgenommen werden, bei denen eine zuverlässige Erfassung nur zum Bilanzstichtag selbst möglich ist. Dies gilt für alle Vorräte, bei denen hohe unkontrollierte Abgänge eintreten können, insb. durch Schwund, Verderb, Verdunsten oder leichte Zerbrechlichkeit.¹⁷ Auch Bestände mit einem besonders hohen Diebstahlrisiko und Bestände von besonderem Wert, wie z.B. Edelmetalle, sind zum Bilanzstichtag aufzunehmen. Typische Verfahrensweisen i.R.d. Stichtagsinventur sind das Zählen, Wiegen, Messen sowie geeignete Schätzverfahren.

Praxistipp



Die Inventur sollte möglichst zeitnah zum Bilanz- und Bewertungstichtag erfolgen, weil dies manuelle Korrekturen und Vor- bzw. Rückrechnungen und damit verbundene Fehlerquellen minimiert.

1. Inventurvorbereitung

a) Inventurplanung

- 22** Eine ordnungsmäßige Inventuraufnahme erfordert sorgfältige Vorbereitung und planmäßiges Vorgehen. Wesentliche Aspekte der Inventurplanung sind in den Bereichen der zeitlichen, räumlichen sowie personellen **Planung** der Inventur zu sehen.¹⁸
- 23** Als zweckmäßig und wichtig hat sich erwiesen, möglichst frühzeitig einen Inventurleiter einzusetzen, der für die Vorbereitungsmaßnahmen und die ordnungsmäßige Durchführung der Inventur verantwortlich ist. Er hat die Terminplanung für die Aufnahmearbeiten an den einzelnen Lagerstellen vorzunehmen und zu entscheiden, in welchem Umfang Läger und Betriebe während der Aufnahme zu schließen sind, um Fehler durch unkontrollierte Bewegungen zwischen den Lagerstellen auszuschließen. Die erforderlichen generellen Anweisungen für die Vorbereitung und Durchführung der Inventur sind in der **Inventurrichtlinie** zusammenzufassen, die Aussagen zu folgenden Punkten enthalten sollte:¹⁹
- Inventurorte,
 - Inventurzeitpunkte,

13 Vgl. ADS, § 240 HGB Rn. 25.

14 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 15.

15 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick, § 241 HGB Rn. 1; Ulmer/Hüffer, § 240 HGB Rn. 29.

16 Vgl. ADS, § 240 HGB Rn. 29.

17 Vgl. Küting/Leinen, StuB 2000, 437, 440; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 17.

18 Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 301.

19 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 23 m.w.N.

- Inventurabläufe,
- anzuwendende Inventur- oder Stichprobenverfahren,
- Verantwortlichkeiten (Inventurleitung und -überwachung, Ansager, Schreiber),
- Personaleinsatz (Anzahl der erforderlichen Personen, deren Mindestqualifikation, Sicherstellung der Unabhängigkeit von Ansager und Schreiber),
- Arbeitsanweisungen,
- Vorschriften zur Kennzeichnung bereits erfasster Bestände.

Praxistipp

H Die Vorgehensweise der Inventur sollte in einer klaren Richtlinie festgehalten werden. Zu jedem Bilanzstichtag sollten die entsprechenden Aufnahmezeitpunkte rechtzeitig im Vorfeld fixiert, abgestimmt und bekannt gegeben werden.

b) Inventurrichtlinie

Die schriftlich niedergelegte Inventurrichtlinie sollte kurz gefasste Hinweise auf die handels- und steuerrechtlichen Grundlagen und Anforderungen enthalten. Sie hat die Arten der aufzunehmenden VG anzugeben und etwaige **Abgrenzungsfragen** zu regeln. In der Richtlinie sind weiter die einzelnen **Aufnahmebereiche** überschneidungsfrei festzulegen. Weiterhin sollte die Richtlinie Hinweise zu den erforderlichen **Vorbereitungsmaßnahmen** in den einzelnen Aufnahmebereichen und an den örtlichen Lagerstellen geben. Sie muss den Termin bestimmen, bis zu dem der Inventurleitung die Aufnahmepläne der einzelnen Aufnahmebereiche mit Angabe der Aufnahmetermine und der personellen Zuständigkeiten einzureichen sind. Die Anweisung für die Durchführung der Aufnahmemarbeiten sollte auf die zu verwendenden **Aufnahmeformulare**, das räumliche Vorgehen und etwaige Besonderheiten der Erfassung – z.B. für versandfertige Bestände, Schüttgüter u.Ä. – eingehen. In der Inventurrichtlinie sollte weiterhin die Vorschrift enthalten sein, dass die Aufnahmeblätter zu unterschreiben und mit den Uraufzeichnungen vor der Eintragung vollständig abzugeben sind.

24

Die Inventurrichtlinie sollte allen an der Aufnahme Beteiligten rechtzeitig vor dem Stichtag zugehen. Kompetenzen und Ansprechpartner sind in der Inventurrichtlinie verbindlich zu regeln. Schließlich hat die Inventurrichtlinie das **anzuwendende Inventurverfahren** für die aufzunehmenden VG festzulegen.²⁰

25

c) Zeitliche Planungen

Die Entscheidung für eine bestimmte Inventurform hat wesentliche Auswirkungen auf die zeitliche Planung. Insb. der Festlegung des Inventurstichtags respektive des Zeitraums, in dem das Inventar zu erfassen ist, kommt eine zentrale Bedeutung zu. Dieser stellt die fest determinierte Grenze der gesamten zeitlichen Planung dar.

26

d) Räumliche Planungen

I.R.d. räumlichen Planungen erfolgt die Abgrenzung einzelner Inventurbereiche unter- bzw. zueinander. Zielsetzung ist es, Doppelerfassungen durch das mit der Inventur betraute Personal zu vermeiden.

27

e) Personelle Planungen

Nach der Bestellung eines Inventurleiters sind die Aufnahmeleiter für die einzelnen Aufnahmebereiche festzusetzen. Diese haben die Einteilung des Aufnahmepersonals vorzunehmen. Dabei sind nach dem ‚Vier-Augen-Prinzip‘ Aufnahmegruppen zu bilden, die i.d.R. mind. aus

28

²⁰ Vgl. HdR-E/Knop, § 240 HGB Rn. 32.

einem Ansager und einem Aufschreiber bestehen.²¹ Beide sind als Aufnehmer mit der Inventurrichtlinie vertraut und für die richtige Aufnahme verantwortlich.

- 29 An den Aufnahmemarbeiten sollten die **Mitarbeiter aus dem Rechnungswesen** beteiligt sein. Um den **Kontrollzweck** der Inventur sicherzustellen, ist der Grundsatz der Funktions-trennung zu beachten. Die aufnehmenden Mitarbeiter sollten nicht mit der körperlichen Verwaltung oder Bestandsführung der jeweiligen Bestände befasst sein. Für eine stichprobenweise Kontrolle der ordnungsmäßigen Inventurdurchführung sollten Mitarbeiter eingeteilt werden, die mit den Gol vertraut sind oder entsprechend geschult bzw. eingewiesen wurden.
- f) Sachliche Vorbereitungen
- 30 Eine unabdingbare Voraussetzung für eine ordnungsgemäße und rationale Inventurdurchführung ist ein **zweckmäßig gestaltetes Formularwesen**. Die Formulare sind mit fortlaufenden Nummern zu versehen und vollständig wieder zurückzugeben, auch soweit sie nicht verbraucht wurden. Die Formulare müssen neben Informationen zur Zuordnung – bspw. Inventar-nummern – in jedem Fall Angaben zu Art und Menge der VG sowie zu ihrer Qualitäts-einstufung vorsehen. Ebenso sollten Unterschriften des Aufnehmers sowie Ansagers und evtl. des Lagerhalters vorgesehen sein.
- 31 Weiterhin muss die **Bereitstellung geeigneter sonstiger Hilfsmittel** für die Aufnahme, wie Wiege- und Messeinrichtungen, radierfestes Schreibgerät, Materialien zur Kennzeichnung der aufgenommenen Bestände, erfolgen. Die Verwendung von Diktiergeräten ist zulässig, wenn die vollständige und richtige Übertragung in die Aufnahmeformulare zeitnah vorgenommen, kontrolliert und durch Unterschriften bestätigt wird. Ebenso kann eine Bestandsaufnahme mittels EDV-gestützter Handgeräte erfolgen. An jedem Bestandsposten sind die **genaue Produktbezeichnung** (Name, Nummer und Qualität) sowie evtl. das Gewicht gut leserlich anzubringen.
- 32 Nach Möglichkeit ist vor der Inventur eine **Bereinigung der Bestände** vorzunehmen; unbrauchbar gewordene Bestände sind u.U. zu vernichten. Lagerhüter sowie minderwertige Bestände sind auszusortieren und besonders zu kennzeichnen.

2. Inventurdurchführung

a) Vorgehensweise bei der körperlichen Aufnahme

- 33 Für eine zutreffende Bestandserfassung ist es wesentlich, dass einerseits keine Bestände doppelt erfasst werden und andererseits keine Bestände unerfasst bleiben. Daher ist eine genaue **Abgrenzung der einzelnen Aufnahmefelder** Voraussetzung dafür, dass sich keine Überschneidungen oder Lücken zwischen den einzelnen Aufnahmegruppen ergeben.
- 34 Die Bestandsmengen sind durch **Zählen, Messen und Wiegen** festzustellen. Ist in Ausnahmefällen aufgrund der Beschaffenheit und des Umfangs des Bestands eine körperliche Aufnahme technisch oder wirtschaftlich nicht möglich, wie z.B. bei größeren Haldenbeständen, muss durch ausreichend sachverständige Fachleute eine gewissenhafte **Schätzung** vorgenommen werden. Die Unterlagen über die vorgenommene Schätzung sind den Aufnahmeformularen beizufügen, um sie später nachvollziehen zu können. Für Bestände, die bei Fremdfirmen (Inventur für bei Dritten lagernde Vorräte) gelagert werden, reicht im Allgemeinen eine Bestätigung der Lagerhalter über den von ihnen aufgenommenen Bestand.
- 35 Für die Aufzeichnungen sind Tintenschreiber, Kugelschreiber, Kopierstifte oder Schreibmaschinen bzw. Textverarbeitungsmaschinen zu benutzen. Radieren ist nicht zulässig. **Korrekturen** dürfen nur so vorgenommen werden, dass die ursprüngliche Aufzeichnung lesbar bleibt; die Streichung ist von dem verantwortlichen Aufnehmer abzuzeichnen. Auf einem Aufnahmeblatt frei gebliebene Zeilen sind zu entwerten. Eine maschinelle Erfassung mittels

²¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 240 HGB Rn. 25.

EDV-gestützter Geräte und einer anschließenden DV-orientierten Weiterverarbeitung ist dann zulässig, wenn die Ergebnisse entsprechend gesichert werden.

Nach Beendigung der Aufnahmearbeiten sind die durchnummerierten Aufnahmeformulare vollständig bei der Inventurleitung abzugeben, auch wenn sie unbenutzt, verschrieben oder beschädigt sind. Die Aufnahmeformulare sind von den jeweils Verantwortlichen zu unterzeichnen.

36

Praxistipp

I Für die einzelnen körperlich aufzunehmenden Bereiche muss eine klare Abgrenzung der Aufnahmefelder und eine eindeutige Vorgabe der Art und Weise der Erfassung erfolgen. Die Ergebnisse sind nachvollziehbar in die entsprechenden Aufnahmeformulare einzutragen und abzuzeichnen.

b) Inventurabgrenzungen

Eingelagerte Fremdware ist bei den eigenen Inventurbeständen nicht mit zu erfassen. Möglich ist auch eine Aufnahme auf getrennten Blättern mit deutlicher Kennzeichnung, sodass eine nachträgliche Überprüfung des Charakters der Bestände und ihrer zutreffenden Zuordnung durch das Rechnungswesen gewährleistet ist.

37

Nicht zu den eigenen Beständen gehören auch auf Abruf noch eingelagerte, aber bereits dem Kunden berechnete Erzeugnisse. Um der Gefahr einer Doppelerfassung als Warenbestand und Forderung zu begegnen, sind alle **versandfertigen Bestände** gesondert zu erfassen und genau zu bezeichnen.

38

Dagegen sind bereits im alten GJ vom Lieferanten abgesandte und berechnete, aber noch **unterwegs befindliche Waren** nicht in das Inventar aufzunehmen, wenn der Gefahrenübergang noch nicht erfolgt ist. Der Gefahrenübergang erfolgt i.d.R. mit dem Wareneingang.²² Im Rechnungswesen ist dafür Sorge zu tragen, dass in diesen Fällen auch die Eingangsrechnungen erst im neuen GJ erfasst werden. Wurden Waren bereits vor der Inventur an Kunden verschickt, ohne dass zum Inventurstichtag bereits der Gefahrenübergang erfolgt ist, so sind diese Waren, da sie sich noch im wirtschaftlichen Eigentum des versendenden UN befinden, bei der Inventur zu berücksichtigen.

39

Der genaue Zeitpunkt, auf den die **Inventurabgrenzung** abzustellen hat, ist 24.00 Uhr am Bilanzstichtag. Kommt es nach der Aufnahme vor diesem Zeitpunkt ausnahmsweise noch zu eiligen Kundenauslieferungen, sind diese gesondert aufzuzeichnen. Ebenso sind Wareneingänge am Stichtag nach Durchführung der Aufnahme gesondert aufzuzeichnen. Bewegungen zwischen den einzelnen Lagerstellen des UN sollten am Stichtag grds. unterbleiben.

40

Praxistipp

I Hinsichtlich des Inventuraufnahmezeitpunkts hat eine gesonderte Aufzeichnung bzw. Verfolgung der zeitnah zum Inventurzeitpunkt erfolgten Wareneingänge und Warenausgänge zu erfolgen, um eine zutreffende Abgrenzung sicherstellen zu können.

c) Inventurüberwachung

Der Inventurleiter und die Aufnahmeleiter der einzelnen Bereiche sollten sich in jedem Fall einen Überblick über den ordnungsmäßigen Ablauf der Aufnahmearbeiten verschaffen. Darüber hinaus sollten auch **Kontrollaufnahmen** durch sachverständiges Kontrollpersonal durchgeführt werden. Eine vorhandene **interne Revisionsabteilung** wird an dieser Inventurüberwachung zu beteiligen sein. Nach IDW PS 301 hat der Abschlussprüfer bei der kör-

41

²² Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 58.

perlichen Bestandsaufnahme anwesend zu sein, wenn die Vorräte von wesentlicher Bedeutung sind.²³ Die Inventurüberwachung wird dadurch nicht ersetzt. Die Inventurbeobachtung durch den Abschlussprüfer ist vielmehr als Kontrolle der Inventurüberwachung zu verstehen.²⁴

Praxistipp



Bei Inventuraufnahme und Inventurüberwachung ist neben dem Vier-Augen-Prinzip das Prinzip der Funktionstrennung zu beachten.

3. Inventurauswertung

a) Abstimmung mit der Bestandsführung

- 42 Liegt für die aufgenommenen Bestände eine laufende Bestandsführung vor, sind die bei der Inventur erfassten Ist-Bestände zunächst mit den Soll-Beständen der Lagerbestandsführung abzustimmen. Der Vergleich muss unverzüglich im Anschluss an die Stichtagsaufnahme vorgenommen werden, damit größeren Abweichungen so schnell wie möglich nachgegangen werden kann.²⁵

b) Vorgehensweise bei Mengendifferenzen

- 43 Gemäß dem Sinn und Zweck der Inventur sind die durch körperliche Aufnahme festgestellten **Ist-Mengen** grds. der Bilanzierung zugrunde zu legen.²⁶ Größere Mengenabweichungen zu den Soll-Beständen sind jedoch vorab kritisch zu überprüfen. Die Abweichungen können entweder durch Fehler in der laufenden Bestandsführung oder durch Aufnahmefehler bei der Inventur entstanden sein. Weiter können die festgestellten Differenzen durch Unterschlagungen u.Ä. entstanden sein.
- 44 Sind Fehler bei der Inventuraufnahme zu vermuten bzw. bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Inventur, sollte die Aufnahme des jeweiligen Bestands durch fachkundiges Personal unter Hinzuziehung einer Kontrollperson wiederholt werden.
- 45 Wenn der Kaufmann zu dem Ergebnis gelangt, dass die Inventur ordnungsgemäß durchgeführt wurde und der ermittelte Bestand die tatsächlichen Wert- und Mengenverhältnisse zum Inventurstichtag widerspiegelt, ist das Ergebnis der Bestandsaufnahme ausschließlich maßgeblich für die in der Buchführung dokumentierten Bestände und die Buchführung dementsprechend zu korrigieren.

Praxistipp



Die Ergebnisse der Inventuraufnahme sind für die Buchführung maßgeblich. Entsprechend sind abweichende Buchbestände zu korrigieren.

- 46 Bei der Inventur aufgetretene **Fehlmenge**n sind in jedem Fall auszubuchen. Bei Anwendung des GKV findet diese Buchung i.d.R. im Materialaufwand²⁷ bzw. nach dem UKV unter den HK der zur Erzielung der UE erbrachten Leistungen²⁸ ihren Niederschlag.²⁹
- 47 Bei aufgetretenen **Mehrbeständen** erscheint es nach dem Grundsatz der Vorsicht vertretbar, von einer Einbuchung und Erfassung des Mehrbestands im endgültigen Inventar abzu-

23 Vgl. IDW PS 301, WPg 2003, 715, 715.

24 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 29.

25 Vgl. ADS, § 240 HGB Rn. 56. Wie viel Zeit dem Kaufmann für die Inventurauswertung verbleibt, ist einzelfallabhängig; vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 33.

26 Vgl. Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann, § 240 HGB Rn. 19.

27 Vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB.

28 Vgl. § 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB.

29 Vgl. WPH Edition, Kap.F Rn. 812 (GKV) bzw. 902 ff. (UKV).

sehen.³⁰ Hierbei muss der Grundsatz der Wesentlichkeit berücksichtigt werden. Zudem muss gewährleistet werden, dass die Aufnahme des Vorratsvermögens über ein ausreichend sicheres IKS abgesichert wird.

4. Inventarbewertung

a) Bewertung des Inventars

Der Wert der VG im Inventar entspricht i.d.R. den (fortgeführten) **AHK**. Dabei sind im Allgemeinen die sich aus der laufenden Bestandsführung ergebenden Wertansätze zu verwenden, um auch einen wertmäßigen Vergleich zwischen Inventar und Sollbestand zu ermöglichen. Liegen der laufenden Bestandsführung Standardkosten zugrunde, können auch diese angesetzt werden. Ggf. müssen Marktpreise, Qualitätsabschläge, Bonität, Zustand, Verwertbarkeit, Überbestände und Lagerdauer i.R.d. Bewertung des Inventars berücksichtigt werden.³¹

48

Eine Beachtung des Niederstwertprinzips (NWP) ist bei der Bewertung im Inventar nicht erforderlich. Die Beachtung der einschlägigen Bewertungsvorschriften des HGB erfolgt erst i.R.d. Wertfindung für Zwecke der richtigen Bilanzbewertung.

49

Praxistipp

 Eine im Anschluss an die Inventuraufnahme vorzunehmende bilanzielle Bewertung setzt voraus, dass bei der Inventuraufnahme wertbeeinflussende Faktoren (z.B. Beschädigungen, Ablaufdaten etc.) unmittelbar mit den Mengen erfasst werden.

b) Überleitung auf die Bilanzposten

Von der Bewertung im Inventar ist die endgültige Bewertung in der Bilanz zu unterscheiden, die dem **NWP** zu entsprechen hat. Dazu sind den (fortgeführten) AHK im Inventar die Börsen- oder Marktpreise oder beizulegenden Werte am Bilanzstichtag gegenüberzustellen und Abwertungen auf niedrigere Zeitwerte vorzunehmen. Daneben können aus handels- und steuerrechtlichen Gründen vielfältige weitere Bewertungsmaßnahmen erforderlich sein oder wahlweise freiwillig erfolgen, wie z.B. Bereinigungen der HK um nicht aktivierungsfähige oder -pflichtige Kostenbestandteile.

50

5. Dauer des Geschäftsjahrs und Aufstellungsfristen

Ein Inventar ist außer zu Beginn des Handelsgewerbes für den Schluss eines jeden GJ aufzustellen. Dies gilt auch für Rumpf-GJ.³² Diese entstehen insb. bei Eröffnung des Geschäftsbetriebs während des ersten GJ bzw. bei dessen Auflösung sowie bei Umwandlung, Spaltung oder Änderung des GJ. Das Inventar ist zu datieren. Gem. § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB darf die Dauer eines GJ zwölf Monate nicht überschreiten.

51

Bei der Errichtung ist es einem UN freigestellt, ein vom Kalenderjahr abweichendes GJ festzulegen. Erfolgt jedoch keine Regelung in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag, so ist das GJ identisch mit dem Kalenderjahr. Ein beliebiger Wechsel des GJ ist jedoch nicht zulässig. Im StR richtet sich die Festlegung des WJ nach § 4a EStG, wonach bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, das WJ dem Zeitraum entspricht, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Eine Übereinstimmung von WJ und GJ ist nicht erforderlich.³³

52

30 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 240 HGB Rn. 39.

31 Vgl. Beck HdR/Petersen/Zwirner, A 220 Rn. 73.

32 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 42 ff.

33 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 60 ff.

- 53** Eine präzise Bestimmung für die Frist, in der das Inventar nach dem Bilanzstichtag aufgestellt sein muss, wird jedoch nicht vorgegeben. In § 240 Abs. 2 Satz 3 HGB heißt es dazu lediglich, dass die Aufstellung des Inventars „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken“ sei. Da das Inventar jedoch die Grundlage für die Bilanzierung darstellt und buchhalterische Soll-Bestände mit gesondert erfassten Ist-Beständen abgleichen soll, kann es **nicht später als die Bilanz** erstellt werden. In dem Umfang, wie gesetzl. Aufstellungsfristen für den JA bestehen, ergibt sich somit eine Aufstellungsfrist für das zugehörige Inventar.³⁴
- 54** Gem. § 243 Abs. 3 HGB ist der JA grds. innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen. Allerdings sieht z.B. § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB die Aufstellung des JA von KapG und diesen bilanzrechtlich gleichgestellten bestimmten PersHG (gem. § 264a HGB) binnen der ersten drei Monate des auf den Berichtszeitraum folgenden GJ vor. Kleine Gesellschaften (i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB) dürfen den JA u.U. auch innerhalb der ersten sechs Monate des auf den Bilanzstichtag folgenden GJ aufstellen (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB). Eingetragene Genossenschaften haben ihren JA regelmäßig binnen fünf Monaten zu erstellen (§ 336 Abs. 1 Satz 2 HGB), für UN, die unter das PublG fallen, beträgt ausweislich § 5 Abs. 1 PublG die entsprechende Frist drei Monate.
- 55** Aus dem Zweck des Inventars, Grundlage der Bilanzierung und Bewertung im JA zu sein, ergibt sich, dass die Fristen für die Aufstellung des Inventars durch die Bilanzaufstellungsfristen begrenzt sind.³⁵

6. Inventur von Vermögensgegenständen und Schulden außerhalb des Vorratsvermögens

- 56** Im Vordergrund der Inventur steht die Aufnahme des Vorratsvermögens, die regelmäßig i.R.e. körperlichen Erfassung erfolgt. Für die weiteren VG und Schulden erfolgt die Inventarisierung auf eine abweichende Art und Weise. Zur Anwendung kommen hierbei regelmäßig die Buch- und die Beleginventur. Von einer **Buchinventur** ist die Rede, wenn die Bestände zum Inventurzeitpunkt auf der Grundlage bestehender Konten und Verzeichnisse abgeleitet werden. Die Ableitung von unkörperlichen Beständen aus Belegen, Urkunden, Verträgen oder weiteren Geschäftsunterlagen wird hingegen als **Beleginventur** bezeichnet.

Praxistipp

U Neben den körperlich aufzunehmenden VG ist für weitere VG und Schulden eine Buch- bzw. Beleginventur vorzunehmen, um alle in der Bilanz aufzunehmenden VG und Schulden richtig erfassen zu können. Die Beleginventur erfolgt auf Grundlage von angemessenen Nachweisen (Urkunden, Verträgen etc.).

- 57** Um die Qualität der mittels der laufenden Bücher bereitgestellten Werte sicherzustellen, sollte eine Abstimmung mit den tatsächlichen Werten in regelmäßigen Abständen, i.d.R. alle drei bis fünf Jahre, erfolgen.³⁶ Dies kann im Bereich der Sachanlagen z.B. durch eine Abstimmung der Werte vor Ort sowie bei Forderungen und Verbindlichkeiten regelmäßig durch Saldenbestätigungen und bei Guthaben und Wertpapieren durch entsprechende Konto- bzw. Depotauszüge erfolgen. Für den Bereich der Rückstellungen ist eine Auswertung bestehender Verträge sinnvoll. Die Zuverlässigkeit der buchmäßig erfassten Bestände muss durch ein **IKS** sichergestellt werden.³⁷

³⁴ Vgl. Ulmer/Hüffer, § 240 HGB Rn. 45.

³⁵ Vgl. HdR-E/Knop, § 240 HGB Rn. 11.

³⁶ Vgl. HdR-E/Knop, § 240 HGB Rn. 91.

³⁷ Vgl. ausführlich Beck HdR/Petersen/Zwirner, A 230 Rn. 11 ff.

III. Bewertungsvereinfachungen gem. § 240 Abs. 3 und 4 HGB

§ 240 Abs. 3 und 4 HGB ermöglichen es den UN, vom Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung abzusehen und stattdessen eine Fest- oder Gruppenbewertung vorzunehmen. **58**

1. Festwertansatz nach § 240 Abs. 3 HGB

§ 240 Abs. 3 HGB lässt für RHB sowie für VG des Sach-AV unter bestimmten Voraussetzungen einen Festwertansatz zu.³⁸ Dabei kann der Bestand einer exakt bestimmten Art von VG über mehrere Bilanzstichtage hinweg mit einer festen Menge und einem festen Wert angesetzt werden. **59**

Für diese Bewertungsvereinfachung gelten die folgenden kumulativen Voraussetzungen: **60**

- regelmäßiges Ersetzen der VG,
- nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der mit Festwerten bewerteten VG für das UN,
- nur geringe Schwankungen des Bestands in Größe, Wert und Zusammensetzung,
- Durchführung einer körperlichen Bestandsaufnahme i.d.R. alle drei Jahre,

wobei die Forderung nach einem **regelmäßigen Ersetzen** der mittels Festwert angesetzten VG bedeutet, dass sich wertmäßige Abgänge der Periode durch entsprechende Zugänge ausgleichen. Aufwendungen für Neu- bzw. Ersatzbeschaffungen werden daher bei Beibehaltung des Festwerts sofort als Aufwand gebucht.

Bei der Beurteilung der **Nachrangigkeit** ist auf die Summe aller Festwerte abzustellen.³⁹ Als Maßstab für die Nachrangigkeit kann u.a. die Bilanzsumme herangezogen werden, wobei eine pauschale Orientierung nur an dieser Größe als nicht sachgerecht anzusehen ist. Vielmehr muss bei der Festlegung der nachrangigen Bedeutung auf die spezifischen Gegebenheiten des UN und die entsprechenden Bilanzrelationen – wie auch bestimmte Ertragsrelationen – abgestellt werden.⁴⁰ **61**

Des Weiteren ist erforderlich, dass der Bestand in Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Der Begriff der **Größe** bezieht sich auf die Bestandsmenge. Maßstab für die Größe des Bestands wird wegen unterschiedlicher VG i.d.R. nur der Gesamtwert sein können. Bei einer sinnvollen Koppelung des Festwerts an eine Schlüsselgröße, wie z.B. Produktionsleistung oder Mitarbeiterzahl, kann eine jährliche Anpassung des Festwerts vorgenommen werden. Bei einer Betriebserweiterung oder einer sonstigen Geschäftsausdehnung ist der bisherige Festwert so lange um die AHK neu angeschaffter VG zu erhöhen, bis der neue Festwert erreicht ist. **62**

Beispiel zum Festwertansatz

 *K betreibt ein Restaurant mit 100 Sitzplätzen. Das hierfür benötigte Geschirr und Besteck bewertet er zulässigerweise mittels Festwertansatz. Die Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 HGB liegen vor, insb. ist der Gesamtwert aller Festwerte von untergeordneter Bedeutung.*

Im folgenden GJ erweitert K sein Restaurant, indem er zusätzlich zu zwei Räumen auch in einem Außenbereich Gäste bedient. Dadurch erhöht sich die Kapazität seines Restaurants um 150 Sitzplätze. Dementsprechend benötigt K nun auch einen größeren Bestand an Geschirr und Besteck. In diesem Fall ist die Fortführung der bisherigen Festwerte für Geschirr und Besteck nicht mehr zulässig, da sich die Größe des

³⁸ Vgl. ausführlich zum Festwertansatz in der Hoffmann/Lüdenbach, § 240 HGB Rn. 25 ff.

³⁹ Gl.A. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 56.

⁴⁰ Vgl. ausführlich Beck HdR/Petersen/Zwirner, A 220 Rn. 90.

Bestands wesentlich verändert hat. Der Bestand an Geschirr und Besteck ist aber weiterhin von nachrangiger Bedeutung für K. K muss folglich eine Inventur seiner VG vornehmen und einen neuen Festwert berechnen. Eine Verbuchung der Zukäufe als Aufwand im Jahr der Anschaffung ist nicht zulässig.

- 63** Die Anforderung, dass der Bestand nur geringen **Wertänderungen** unterliegen darf, impliziert, dass keine VG in den Festwert einbezogen werden dürfen, bei denen mit hohen Wertschwankungen zu rechnen ist. Um bei annähernd gleich hohen Zu- und Abgängen einen etwa konstanten Wert zu halten, müssen die in einem Festwert zusammengefassten Anlagegegenstände auch etwa die gleiche ND haben.
- 64** Die gesetzl. Voraussetzung einer **möglichst gleichbleibenden Zusammensetzung** des Bestands bezieht sich in erster Linie auf den Anschaffungswert der Anlagegegenstände, aber auch auf ihr Alter. So kann ein gleichbleibender Bestand an Anlagegegenständen ohne Neuzugänge nicht als Festwert geführt werden, sondern ist laufend abzuschreiben.⁴¹ Dies ergibt sich auch aus der Voraussetzung, dass die VG regelmäßig ersetzt werden müssen. Veränderungen in der Art der Anlagegegenstände durch technische Neuerungen schließen die Einbeziehung in Festwerte nicht aus, wenn eine annähernde Funktions- und Preisgleichheit gewahrt bleiben will.

Praxistipp



Der Ansatz von Festwerten kommt nur bei VG in Betracht, deren Gesamtwert für das UN bzw. die Aussagekraft des JA von untergeordneter Bedeutung ist.

65 Beispiele für den Ansatz von Festwerten



Geschirr oder Bettwäsche im Hotel, Schalungsmaterialien und Gerüstteile im Baugewerbe, Prüf- und Messgeräte, einfache Büromaschinen (Schreib- und Rechenmaschinen), Feuerlöscher, Tische und Stühle in der Gastronomie, Fette und Schmieröle, Brennstoffe, Flaschen und Kästen in der Getränkeindustrie, Leuchtstoffröhren sowie Beleuchtungsanlagen für Schaufenster, Nägel, Schrauben, Werkzeuge, Formen und Modelle, Laboreinrichtungen, Gleis- und Bahnanlagen (sofern keine Erweiterungen vorgenommen werden), Bergbauanlagen sowie Rebstöcke.⁴²

- 66** Gem. § 240 Abs. 3 Satz 2 HGB ist eine **körperliche Überprüfung** und ggf. Anpassung des Festwerts i.d.R. alle drei Jahre vorzunehmen. Für Anlagegegenstände wird diese Vorschrift steuerlich dahingehend ausgelegt, dass spätestens an jedem fünften Bilanzstichtag eine körperliche Aufnahme vorzunehmen ist.⁴³ Diese Auslegung muss auch für die HB anwendbar sein.
- 67** Bei der körperlichen Aufnahme ist eine aktuelle Bewertung auf Basis der (fortgeführten) AHK und evtl. erforderlicher Wertabschläge vorzunehmen. Bei festgestellten **Wertminderungen** ist der Festwert an den neuen Wert anzupassen, sofern die Abweichung nicht nur geringfügig ist. Grds. ist dabei das NWP zu beachten. Eine **Werterhöhung** muss steuerrechtlich nur vorgenommen werden, wenn der neu ermittelte Wert den bisherigen Wert um mehr als 10 % übersteigt.⁴⁴ Diese Regel dürfte auch handelsrechtlich anzuwenden sein.⁴⁵

41 Ebenso Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 58.

42 Vgl. auch Hoffmann/Lüdenbach, § 240 HGB Rn. 32 f.

43 Vgl. R 5.4 Abs. 3 Satz 1 EStR.

44 Vgl. R 5.4 Abs. 3 Satz 5 EStR.

45 Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 383; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philippis, § 240 HGB Rn. 105.

2. Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB

Die Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 HGB ermöglicht, VG zu einer Gruppe zusammenzufassen und in Inventar und Bilanz mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen. **Hauptanwendungsgebiet** der Gruppenbewertung ist das **Vorratsvermögen**, sie kommt aber auch im Bereich des AV sowie des weiteren UV in Betracht. **68**

Voraussetzung zur Anwendung des Verfahrens im Vorratsvermögen ist, dass es sich um **gleichartige VG** handelt. Andere bewegliche VG müssen nach dem Wortlaut des Gesetzes gleichartig oder **annähernd gleichwertig** sein, damit ein zusammengefasster Wertansatz zulässig ist. **69**

Die Voraussetzung der **Gleichartigkeit** bedingt, dass Gegenstände des Vorratsvermögens in ihren wesentlichen Merkmalen übereinstimmen müssen. Besonders wertvolle VG sind regelmäßig einzeln zu erfassen und nicht i.R.d. Gruppenbewertung zu inventarisieren. Eine Gleichheit aller Merkmale kann indes nicht verlangt werden. Ein wesentliches Merkmal ist die **Funktionsgleichheit**, die wenigstens annähernd gegeben sein muss. Gleichartigkeit liegt z.B. regelmäßig bei gleicher Ware unterschiedlicher Abmessungen oder Qualitäten (z.B. Folien verschiedener Dicke, gleiche Gegenstände in verschiedener Farbe) vor. Die Gleichartigkeit kann demnach nicht i.S.e. Identität verstanden werden.⁴⁶ **70**

Bei erheblichen **Preisunterschieden** wird i.d.R. die Gleichartigkeit zu verneinen sein, weil in diesem Fall der Ansatz von Durchschnittswerten nicht sinnvoll erscheint. So sind Lagerhüter und wesentlich preisgeminderte Qualitäten nicht mit gängiger erstklassiger Ware zusammenzufassen. **71**

Für andere VG und Schulden wird hingegen auch eine **annähernde Gleichwertigkeit** als ausreichende Voraussetzung angesehen. Sie ist gegeben, wenn die Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten VG nicht wesentlich voneinander abweichen. Dabei wird es noch als vertretbar angesehen, wenn der Unterschied zwischen höchstem und niedrigstem Preis bei geringen Werten der VG in der Gruppe bis zu 20 % beträgt. Genereller Maßstab muss hierfür sein, dass der Bilanzwert der Gruppe nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als er sich bei einer Einzelbewertung ergeben würde.⁴⁷ **72**

Praxistipp

 Eine Gruppenbewertung ist bei gleichartigen, d.h. funktionsgleichen, VG des Vorratsvermögens und annähernd gleichwertigen anderen beweglichen VG zulässig.

Die Gruppenbewertung hat zum **gewogenen Durchschnittswert** zu erfolgen. Der Kaufmann kann hier zwischen dem einfachen gewogenen und dem gleitenden gewogenen Durchschnitt wählen. Die Berechnung des einfachen gewogenen Durchschnittswerts erfolgt durch Division der Summe der mit den Mengen multiplizierten Preise des Anfangsbestands sowie der mit den tatsächlichen Preisen bewerteten Zugänge während des GJ durch die Summe der Menge von Anfangsbestand und Zugängen während des GJ. Der vorhandene Endbestand wird zum Bilanzstichtag mit diesem Wert bewertet. Im Gegensatz hierzu wird bei der Heranziehung des gleitenden gewogenen Durchschnittswerts der Bestand durchgehend zu gewogenen Durchschnittspreisen bewertet und jeder Abgang i.H.d. jeweils neu ermittelten Durchschnittspreises angesetzt.⁴⁸ Der anzusetzende gewogene Durchschnittswert kann der Lagerbuchführung entnommen werden, wenn die Bestandsführung ebenfalls in den entsprechenden Gruppen erfolgt und der sich ergebende Durchschnittswert in etwa der Zusammensetzung des Bestands entspricht.⁴⁹ Bei der Überleitung der mittels der Gruppen- **73**

⁴⁶ Vgl. Ulmer/Hüffer, § 240 HGB Rn. 67.

⁴⁷ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 137.

⁴⁸ Vgl. ausführlich hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 240 HGB Rn. 73 f.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 138 f.

⁴⁹ Zu möglichen Durchschnittswerten vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 240 HGB Rn. 99 ff.

bewertung i.R.d. Inventur erfassten VG auf den Bilanzansatz ist das NWP nach § 253 HGB zu beachten (vgl. § 253 HGB Rn. 110 ff.).⁵⁰

Beispiel zur Bewertung mittels einfachen gewogenen Durchschnittspreises



Die Bewertung des folgenden Produktes soll zum einfachen gewogenen Durchschnittspreis vorgenommen werden:

- Anfangsbestand: 40 Einheiten à 4 EUR
- 1. Zugang: 120 Einheiten à 6 EUR
- 2. Zugang: 85 Einheiten à 8 EUR

Zum Ende des GJ liegt ein Endbestand i.H.v. 90 Einheiten auf Lager. Der Durchschnittspreis, mit dem der Endbestand zu bewerten ist, beträgt $(40 \times 4 \text{ EUR} + 120 \times 6 \text{ EUR} + 85 \times 8 \text{ EUR}) / (40 + 120 + 85) = 6,37 \text{ EUR}$. Für den Endbestand i.H.v. 90 Einheiten ergibt sich damit ein Inventurwert i.H.v. 573,30 EUR.

Beispiel zur Bewertung mittels gleitenden gewogenen Durchschnittspreises



Die Bewertung des folgenden Produktes soll zum gleitenden gewogenen Durchschnittspreis vorgenommen werden:

- Anfangsbestand: 40 Einheiten à 4 EUR
- 1. Zugang: 120 Einheiten à 6 EUR

Der Gesamtwert der auf Lager liegenden Produkte beträgt 880 EUR. Als Durchschnittspreis ergibt sich $(40 \times 4 \text{ EUR} + 120 \times 6 \text{ EUR}) / (40 + 120) = 5,50 \text{ EUR}$. Mit diesem Preis wird der nächste Abgang i.H.v. 30 Einheiten bewertet. Der Gesamtwert der auf Lager liegenden Produkte beträgt daher $880 \text{ EUR} - 30 \times 5,50 \text{ EUR} = 715 \text{ EUR}$.

- 2. Zugang: 85 Einheiten à 8 EUR

Der Gesamtwert der auf Lager liegenden Produkte beträgt $715 \text{ EUR} + 85 \times 8 \text{ EUR} = 1.395 \text{ EUR}$. Als Durchschnittspreis ergibt sich $1.395 \text{ EUR} / (40 + 120 - 30 + 85) = 6,49 \text{ EUR}$. Mit diesem Preis wird der nächste Abgang i.H.v. 50 Einheiten erfasst. Der Gesamtwert der auf Lager liegenden Produkte beträgt daher $1.395 \text{ EUR} - 50 \times 6,49 \text{ EUR} = 1.070,50 \text{ EUR}$.

- 74 Die Gruppenbewertung befreit grds. nicht von der Verpflichtung, alle VG körperlich zu erfassen. Zulässig ist jedoch die gruppenweise Zusammenfassung im Inventar bereits bei der körperlichen Aufnahme, was die Aufnahme erleichtern kann.

IV. Sanktionen

- 75 Die Vorschriften zur Vornahme der Inventur bzw. zur Erstellung eines Inventars stellen eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** dar. Allerdings sind deren Durchführung und die Einhaltung der damit verbundenen Normen grds. nicht erzwingbar.⁵¹ An eine Verletzung der Vorschriften zur Inventur sind nach HGB keine unmittelbaren Sanktionen geknüpft. Führen Versäumnisse i.R.d. Buchführung jedoch zu unrichtigen Darstellungen der VFE-Lage im JA, können sich hieraus gem. § 331 HGB mittelbar strafrechtliche Konsequenzen ergeben.⁵²
- 76 Bei **prüfungspflichtigen UN** kann eine mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. eine nicht sachgerechte Erfüllung der gesetzl. Buchführungspflichten ebenso zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen (vgl. hierzu und zu weiteren

⁵⁰ Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 390.

⁵¹ Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 5 und Rn. 64 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Henckel, § 238 HGB Rn. 57 ff.

⁵² Vgl. Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen, § 238 HGB Rn. 10.

Gründen Handbuch Bilanzrecht/*Schmidt*, § 322 HGB Rn. 71 ff.). Dies kann auch auf Grundlage einer fehlerhaften Inventur der Fall sein.

Bei einer fehlerhaften Inventur und damit der Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten sind regelmäßig auch steuerrechtliche Konsequenzen zu beachten, weil die handelsrechtliche Rechnungslegung grds. maßgeblich ist für die steuerliche Buchführung und bei der Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführung (unter Beachtung der Größenkriterien des § 241a HGB) stets von einer steuerlichen Buchführungspflicht⁵³ auszugehen ist. Steuerrechtlich kann eine nicht ordnungsmäßige Buchführung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlage führen. Im Einzelfall kann eine Steuerstraftat oder zumindest eine Steuerordnungswidrigkeit gegeben sein.⁵⁴ Im Weiteren sind etwaige steuerrechtliche Konsequenzen zu beachten (vgl. § 238 HGB Rn. 66 ff.).

Die Regelungen der §§ 238 ff. HGB entfalten **keine unmittelbare Schutzwirkung zugunsten Dritter**.⁵⁵ Sofern die Buchführungspflicht durch eine mangelhafte Inventur verletzt wird, sind die für die Buchführung verantwortlichen Personen damit nicht zu Schadenersatz nach § 823 BGB verpflichtet.⁵⁶

Eine fehlerhafte Inventur führt zwangsweise, weil sie die Ausgangsgrundlage der Rechnungslegung darstellt, zu einer fehlerhaften Buchführung. Zu jedem Zeitpunkt und in jedem Fall haftet der originär zur Buchführung verpflichtete Personenkreis für eine nicht sachgemäße Buchführung (vgl. § 238 HGB Rn. 70 ff.).

C. Anwendungsempfehlungen

Bei der Vornahme der Inventur und der Erstellung des Inventars muss der Bilanzierende die **GoB** (und die darauf aufbauenden GoI) berücksichtigen. Demnach sind alle dem Bilanzierenden zuzurechnenden VG und Schulden vollständig, richtig und einzeln zu erfassen und nachprüfbar und genau zu dokumentieren.

Auch im Zuge der Inventur sind vereinfachend die Grundsätze der **Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit** zu beachten.

Im **Regelfall** sollte zeitnah zum Bilanzstichtag eine Inventur (**Stichtagsinventur**) erfolgen. Hierbei sind alle zu beachtenden Maßnahmen der Inventur und zu beachtenden Besonderheiten bei der körperlichen Bestandsaufnahme in einer Inventurrichtlinie verbindlich zu regeln. Es bietet sich an, die Inventur zeitnah zum Bilanzstichtag durchzuführen, weil dies den weiteren Ermittlungs- und Korrekturaufwand minimiert.

I.R.d. Inventur sind die Funktionen Inventurdurchführung und Inventurüberwachung zu unterscheiden. Auf die **Funktionstrennung** und das **Vieraugenprinzip** ist zu achten. Im Anschluss an die Erfassung und Kontrolle der aufgenommenen Daten muss eine sachgerechte Dokumentation erfolgen.

Basierend auf den Ergebnissen der Inventur wird das Inventar erstellt, das als **Ausgangsgrundlage** der bilanziellen Bewertung dient. Neben dem Mengengerüst sind bereits bei der Inventur weitere wertbeeinflussende Faktoren aufzunehmen bzw. zu vermerken.

Für bestimmte VG sind die **Vereinfachungen** zur Anwendung der Festwertbewertung bzw. der Gruppen-/Durchschnittsbewertung zu überprüfen. Es ist zu beachten, dass keine steuerlichen Regelungen hierzu bestehen. Daher greift § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach bei Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 240 Abs. 3 bzw. 4 HGB die Wertansätze der HB maßgeblich für die Steuerbilanz und damit in diese zu übernehmen sind.⁵⁷ Es

53 Vgl. §§ 140, 141 AO.

54 Weiterführend HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 18.

55 Vgl. BGH v. 10.07.1964, VI ZR 194/61, DB 1964, 1585 unter Bezugnahme auf RG v. 04.02.1910, II 255/09, RGZ 73, 30.

56 Vgl. ausführlich HdJ/Schulze-Osterloh, Abt. I 1 Rn. 38.

57 Vgl. BfM v. 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, 240.

handelt sich folglich um einen der wenigen noch verbleibenden Fälle, in denen das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 EStG mangels eigenständiger steuerlicher Regelung greift. Demgegenüber existieren hinsichtlich der Verbrauchsfolgeverfahren nach § 256 HGB (Lifo- bzw. Fifo-Verfahren; vgl. § 256 HGB Rn. 30 ff.) eigenständige steuerliche Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Damit kann die steuerrechtliche Bewertung unabhängig von der Bewertung in der HB erfolgen.⁵⁸ Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird in diesem Fall durch die steuerliche Regelung durchbrochen.⁵⁹

- 86** Neben der körperlichen Bestandsaufnahme, die regelmäßig im Sach-AV sowie im Vorratsvermögen anzuwenden ist, sind die weiteren VG und Schulden i.R.d. **Buch- bzw. Beleginventur** zum Bilanzstichtag zu erfassen.
- 87** Aus einer **fehlerhaften Inventur** folgt ein fehlerhaftes Inventar und damit eine mangelhafte Grundlage der Buchführung bzw. Rechnungslegung, sodass sich hieran anschließende Konsequenzen ergeben können.

58 Vgl. *BMF* v. 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001, *BStBl.* I 2010, 239, 241.

59 Vgl. *Zwirner*, *DStR* 2010, 591, 592 f.

§ 241 HGB

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) ¹Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. ²Das Verfahren muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. ³Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muß dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluß eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluß eines Geschäftsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. der Kaufmann ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, daß der am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

Literatur

Frantz/Karsten, Die vorverlegte Inventur mit Wertfortschreibung, WPg 1962, 253 und 287; *IDW HFA 1/1981*, Stichprobenverfahren für die Vorratsinventur zum Jahresabschluß, WPg 1981, 479; *IDW HFA 1/1981 i.d.F. 1990*, Stichprobenverfahren für die Vorratsinventur zum Jahresabschluß, WPg 1990, 649; *IDW HFA 1/1990*, Zur körperlichen Bestandsaufnahme im Rahmen von Inventurverfahren, WPg 1990, 143.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	3
I. Stichprobeninventur nach § 241 Abs. 1 HGB	3
1. Vorbemerkung	3
2. Rechtsgrundlagen und gesetzliche Voraussetzungen	4
3. Einhaltung allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	7
a) Vollständigkeit	8
b) Richtigkeit	10
c) Einzelerfassung und -bewertung	13
d) Nachprüfbarkeit und Klarheit	14
e) Wirtschaftlichkeit	16
4. Gleicher Aussagewert des Inventars: Aussageäquivalenz	17
5. Anerkannte mathematisch-statistische Verfahren	25
a) Allgemeines	25
b) Freie Mittelwertschätzung	27
c) Gebundene Schätzverfahren	30

d) Testverfahren/Sequentialtest	33
e) Vorgeschaltete ABC-Analyse	36
6. Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze für die Auswertung der Stichprobeninventur	39
7. Überleitung zum Bilanzansatz	42
II. Inventurvereinfachungsverfahren nach § 241 Abs. 2 HGB	45
1. Permanente Inventur	46
2. Einlagerungsinventur	55
3. Systemgestützte Werkstattinventur	57
4. Warenwirtschaftssystemgestützte Inventur im Handel	61
III. Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur nach § 241 Abs. 3 HGB	64
IV. Kombination verschiedener Verfahren	70
V. Wechsel der angewandten Inventurverfahren	73
VI. Sanktionsvorschriften	75
C. Anwendungsempfehlungen	76

A. Allgemeines

- § 241 HGB regelt ergänzend zu den allgemeinen Grundsätzen der Inventurerstellung des § 240 HGB Inventurerleichterungen und deren Anwendung. Als Inventurerleichterungen werden Verfahren bezeichnet, die Vereinfachungen bei der körperlichen Aufnahme zum Ziel haben. Man kann zwischen **Inventurerleichterungen** hinsichtlich der **Form der Bestandsaufnahme** sowie bzgl. des **Zeitpunkts der Bestandsaufnahme** unterscheiden.
- Neben der in § 240 HGB vorgeschriebenen Stichtagsinventur finden sich in der Praxis häufig die Stichprobeninventur sowie die permanente Inventur und die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur. Hierauf wird im Folgenden näher eingegangen.

Praxistipp

I Die Inventurerleichterungen erlauben es dem Bilanzierenden, von der körperlichen Vollaufnahme der zu inventarisierenden VG zum Stichtag abzuweichen. Diesbzgl. sieht das Gesetz Erleichterungen hinsichtlich der Art der Aufnahme (im Vergleich zur körperlichen Vollaufnahme) sowie hinsichtlich des Zeitpunkts (im Vergleich zur Stichtagsinventur) vor.

B. Inhalt der Regelung

I. Stichprobeninventur nach § 241 Abs. 1 HGB

1. Vorbemerkung

- Da eine vollständige körperliche Aufnahme der Vorräte am Bilanzstichtag bei umfangreichen Beständen kaum durchführbar ist, haben sich verschiedene Verfahren herausgebildet, um die Belastung durch die Inventurarbeiten in einem zumutbaren Rahmen zu halten. Die Stichprobeninventur erhält ihre Bedeutung im Wesentlichen durch den Verzicht auf die vollständige körperliche Aufnahme der VG. Dies ermöglicht es dem Kaufmann, den Zeitaufwand und damit auch die Arbeitsbelastung bei der Inventur zu reduzieren.¹

¹ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 241 HGB Rn. 5 f.; ausführlich Hoffmann/Lüdenbach, § 241 HGB Rn. 10 ff.

Praxistipp

I *Durch einen Verzicht auf eine vollständige körperliche Aufnahme aller VG zum Stich- tag können Zeit- und Arbeitsbelastung der Inventur deutlich reduziert werden. Allerdings sind für die dann durchzuführende Stichprobeninventur die entsprechenden Anwendungsvoraussetzungen zu beachten.*

2. Rechtsgrundlagen und gesetzliche Voraussetzungen

Rechtsgrundlage für die Stichprobeninventur ist § 241 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach bei der Aufstellung des Inventars der Bestand der VG nach Art, Menge und Wert auch mithilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Basis von **Stichproben** ermittelt werden darf. **4**

Besonders **wertvolle VG** sind nicht durch Stichprobeninventur aufzunehmen und zu bewerten.² Grds. ist die Anwendung des Stichprobenverfahrens nicht auf das Vorratsvermögen beschränkt. Der Gesetzgeber hat drei wesentliche kumulative Voraussetzungen für die Zulässigkeit des erleichterten Inventurverfahrens in den § 241 Abs. 1 HGB aufgenommen: **5**

- Das Verfahren muss den GoB entsprechen.
- Der Aussagewert des aufgrund einer Stichprobeninventur erstellten Inventars muss dem Aussagewert eines aufgrund einer vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme erstellten Inventars gleichkommen.
- Es müssen anerkannte mathematisch-statistische Methoden verwendet werden.

Das **IDW** hat in seiner Stellungnahme *HFA 1/1981*³ ausführlich zu den **Ordnungsmäßigkeitsgrundsätzen** einer Stichprobeninventur Stellung genommen. 1990 wurde diese Stellungnahme nach weiterer Diskussion neu gefasst.⁴ Die wesentlichen Grundsätze sind auch in der zusammenfassenden Stellungnahme des **IDW** zur Inventur *HFA 1/1990*⁵ aufgeführt. **6**

3. Einhaltung allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die allgemeinen GoB als Ausprägung der GoB (vgl. § 240 HGB Rn. 6 ff.) besitzen auch für die Stichprobeninventur Geltung. **7**

Praxistipp

I *Auch wenn die Stichprobeninventur eine Erleichterung der körperlichen Vollaufnahme darstellt, sind die allgemeinen GoB zu beachten.*

a) Vollständigkeit

Das Inventar hat uneingeschränkt dem Grundsatz der Vollständigkeit zu entsprechen; alle Bestände sind nach Art, Menge und Wert vollständig aufzuzeichnen. Die Bewertung mittels des Stichprobenverfahrens entbindet den Kaufmann nicht von der Pflicht der Einzelaufstellung der VG. **8**

Für eine Durchführung der Inventur, die nach ausdrücklicher gesetzl. Erlaubnis nur in Stichproben vorgenommen wird, kann der Grundsatz nicht ohne Weiteres wie herkömmlich angewandt werden; seine Realisierung bedarf insoweit einer sachgerechten **Modifikation**. Alle Positionen des Bestands (der Grundgesamtheit) müssen erfasst sein und eine berechenbare, positive Chance haben, in die Stichprobe zu gelangen. Auch Nullpositionen sind mit **9**

² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick, § 241 HGB Rn. 26.

³ Vgl. *IDW HFA 1/1981*, WPg 1981, 479, 479 ff.

⁴ Vgl. *IDW HFA 1/1981* i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 649 ff.

⁵ Vgl. *IDW HFA 1/1990*, WPg 1990, 143, 143 ff.

einzubeziehen, um etwaigen Bedenken wegen einer möglichen Unvollständigkeit des Inventars von vornherein zu begegnen.

b) Richtigkeit

- 10** Aussagen über den gesamten Bestand können aufgrund eines statistischen Stichprobenverfahrens nur mit bestimmter Wahrscheinlichkeit innerhalb eines bestimmten Fehlerbereichs getroffen werden. Dabei kann der „Grundsatz der Richtigkeit als gewahrt angesehen werden, wenn der Aussagewert des mit Hilfe von Stichproben aufgestellten Inventars gegenüber dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommt“⁶.
- 11** Das **IDW** sieht eine **Aussagewahrscheinlichkeit** (Sicherheitsgrad) von 95 % und i.d.R. einen **zulässigen Stichprobenfehler** von höchstens **1 % des Werts der Grundgesamtheit** als vertretbar an.⁷ Das bedeutet, dass bei der Vornahme einer Vielzahl von Stichproben aus demselben Bestand bei 95 % aller Stichproben das hochgerechnete Ergebnis innerhalb eines Fehlerbereichs von plus oder minus 1 % vom wahren Wert des Bestands liegen muss. Beim Ansatz der Fehlergrenze von 1 % des Gesamtbuchwerts ist vom **IDW** auch die jeweils zu bildende **Vollaufnahmeschicht für hochwertige Bestände**, bei der Stichprobenfehler nicht auftreten können, in die Grundgesamtheit einzubeziehen.
- 12** Bei der Festlegung des **höchstzulässigen Stichprobenfehlers** sind evtl. auftretende Aufnahmefehler nicht berücksichtigt. Fehler bei der körperlichen Bestandsaufnahme können dazu führen, dass die Abweichung vom wahren Wert des Bestands mehr oder weniger stark die Fehlergrenze von 1 % übersteigt. Bei einer Stichprobeninventur sind daher besondere Anforderungen an die Sorgfalt bei der Durchführung der relativ geringen Anzahl von Bestandsaufnahmen zu stellen; jeder Aufnahmefehler in der Stichprobe wird auf den Gesamtwert hochgerechnet. Besonders wertvolle VG sowie alle VG, die unkontrolliertem Schwund oder Verderb ausgesetzt sind, müssen nach den allgemeinen Grundsätzen lückenlos aufgenommen werden.

c) Einzelerfassung und -bewertung

- 13** Dieser Grundsatz der Gol kommt im Bereich des Stichprobenverfahrens systembedingt nicht zum Einsatz. In der Abkehr vom Einzelerfassungs- und bewertungsgrundsatz ist gerade die Inventurvereinfachung zu sehen. Dies ändert aber nichts am geforderten Einzelnachweis für die aufzunehmenden VG.

d) Nachprüfbarkeit und Klarheit

- 14** Außer dem Nachweis der in der Bilanz erfassten VG nach Art, Menge und Wert muss auch ein Nachweis über die Planung und Durchführung der Stichprobeninventur über die vorgeschriebene Frist von zehn Jahren aufbewahrt werden.⁸ Hierzu gehören insb. die vorgenommene Zufallsauswahl der Stichprobenglieder und die aufgrund des eingesetzten **mathematisch-statistischen Verfahrens** durchgeführten Rechenoperationen.
- 15** Auch wenn keine vollständige Aufnahme der VG i.R.d. Stichprobeninventur erfolgt, ist dem Grundsatz der Klarheit bzw. Genauigkeit in der Weise zu entsprechen, dass die vorgenommenen Stichproben klar dokumentiert werden.

e) Wirtschaftlichkeit

- 16** Unter Berücksichtigung der hohen Anforderungen an die Richtigkeit des mittels einer Stichprobe ermittelten Inventars spiegelt sich in der zulässigen Abkehr von der einzelnen Aufnahme und Erfassung der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit wider.

⁶ IDW HFA 1/1981 i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 650.

⁷ Vgl. IDW HFA 1/1981 i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 654.

⁸ Vgl. § 257 Abs. 1 und Abs. 4 HGB.

4. Gleicher Aussagewert des Inventars: Aussageäquivalenz

Gem. § 241 Abs. 1 HGB ist der Inventurbestand nach Art, Menge und Wert zu ermitteln. Außerdem ist im Gesetz ausdrücklich geregelt, dass der Aussagewert des Inventars bei einer Stichprobeninventur dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Aufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen muss. Dies wird auch als die Forderung nach **Aussageäquivalenz** bezeichnet.⁹ 17

Hinsichtlich der geforderten Aussageäquivalenz bei Anwendung des Stichprobenverfahrens ergeben sich **zwei Aspekte**: zum einen die Forderung nach Äquivalenz im Hinblick auf den **Gesamtwert** (wahrer Ist-Bestand; gleiche Zuverlässigkeit der Wertfindung), zum anderen der Anspruch der Äquivalenz im Hinblick auf den **Einzelnachweis**, also den gleichen Informationsgehalt wie bei Durchführung einer Vollaufnahme. 18

Praxistipp

A Die Anwendung der Stichprobeninventur muss sicherstellen, dass die Aussagekraft der Inventurergebnisse äquivalent ist mit der Aussagekraft einer Vollaufnahme (Aussageäquivalenz). Die geforderte Äquivalenz muss sich auf den Gesamtwert des Bestands sowie den entsprechenden Nachweis beziehen.

Beiden Anforderungen kann bei der Anwendung mathematisch-statistischer Schätzverfahren grds. nicht ohne Weiteres entsprochen werden, weil durch diese Verfahren nur der **Gesamtwert** des Inventars ermittelt werden kann. Hinsichtlich des Gesamtwerts ist die Anforderung eines gleichen Aussagewerts i.d.R. als erfüllt anzusehen, wenn bei einem **Sicherheitsgrad von 95 %** ein **Stichprobenfehler von höchstens 1 %** des Werts der Grundgesamtheit zulässig ist.¹⁰ Aussagen über Art, Menge und Einzelwerte der nicht in die Stichprobe gelangten Positionen der Grundgesamtheit können bei freien Schätzverfahren nicht gemacht werden, obwohl diese Angaben i.d.R. auch für die endgültige Bilanzbewertung erforderlich sind. Folglich ist die Forderung nach der Aussageäquivalenz bei Anwendung der Stichprobeninventur so zu verstehen, dass stichprobenbedingte, zwangsläufig in Kauf genommene Fehlerrisiken ihrem Umfang nach vernachlässigbar sein müssen.¹¹ 19

Auch bei Anwendung der Stichprobeninventur ist nach dem Wortlaut des Gesetzestexts dennoch der **Einzelnachweis** des Bestands nach Art, Menge und Wert zu erbringen.¹² Die Einzelaufstellung der VG wird damit durch die Stichprobeninventur gerade nicht obsolet. Sie soll vielmehr eine Kontrolle des Gesamtwerts ermöglichen. Soweit nicht die besonderen Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung vorliegen (vgl. § 240 HGB Rn. 68 ff.), ist somit derzeit davon auszugehen, dass bei einer Stichprobeninventur die erforderliche Einzelaufgliederung des Bilanzansatzes erfolgen muss. Diese kann jedoch i.d.R. nur aus einer ordnungsgemäß geführten Lagerbuchhaltung gewonnen werden. 20

Bei Anwendung von (statistischen) Testverfahren und gebundenen Schätzverfahren ist die Lagerbuchführung ohnehin systemnotwendiger Bestandteil des Stichprobenverfahrens. Um auch eine Anwendung freier Schätzverfahren nicht auszuschließen, lässt das **IDW** die Verbindung des Schätzverfahrens mit einem gewissen Annahmetest für eine **bestandszuverlässige Lagerbuchhaltung** zu. Dieser Test kann sich allerdings nur auf den Gesamtwert als Ergebnis der Schätzung und den gesamten Sollwert aus der Lagerbuchhaltung beziehen. Abweichungen in einem **Toleranzbereich bis zu 2 % des Gesamtbuchwerts** werden dabei vom **IDW** im Allgemeinen noch als zulässig angesehen; bei einer höheren Gesamtabwei- 21

⁹ Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 232.

¹⁰ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 241 HGB Rn. 20.

¹¹ Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 241 HGB Rn. 9.

¹² Vgl. HdR-E/Weiss/Heiden, § 241 HGB Rn. 109.

chung kann die Lagerbuchführung dagegen i.d.R. nicht mehr als ausreichend bestandszuverlässig angesehen werden.¹³

- 22 Da sich dieser Annahmetest nur auf den Gesamtwert beziehen kann, vermag er hinsichtlich des Aussagewerts der Einzelaufgliederung allerdings keine verlässliche Angabe zu machen. Auch bei annähernd gleichem Gesamtwert können im Einzelfall hohe Abweichungen bei einzelnen Lagerpositionen bestehen, die sich gegenseitig weitgehend ausgleichen. Eine **ausreichende Bestandszuverlässigkeit** ist daher auch dann zu verneinen, wenn Anzahl und Höhe der innerhalb der Stichprobe festgestellten Bestandsabweichungen Anlass zu Bedenken geben.
- 23 Deshalb muss eine **individuelle Abwägung der Aussageäquivalenz** im Einzelfall erfolgen und es ist auch auf andere Vergleichsmaßstäbe als den Gesamtwert Bezug zu nehmen. Orientierungen am Gesamtwert des Bestands oder einer Ergebnisgröße liefern hierbei regelmäßig Indizien, die zur Annahme oder Ablehnung des Inventurergebnisses führen. Ggf. kann in Grenzfällen auch über eine Kombination mehrerer Vergleichsmaßstäbe nachgedacht werden.

Praxistipp

I In Abhängigkeit von den aufzunehmenden VG und Schulden muss mit Blick auf die Aussagekraft und Wesentlichkeit der Inventurwerte für die Buchführung eine individuelle Abwägung erfolgen, die eine ausreichende Bestandszuverlässigkeit sicherstellt.

- 24 Im Hinblick auf die entscheidende Bedeutung, die der Bestandszuverlässigkeit der Lagerbuchführung bei einer Stichprobeninventur zukommt, ist auf ihre Sicherung durch ein wirksames **IKS** besonderer Wert zu legen.¹⁴ Dazu sollten u.a. auch in gewissem Umfang Bestandsaufnahmen außerhalb der Stichprobeninventur vorgenommen werden.

5. Anerkannte mathematisch-statistische Verfahren

a) Allgemeines

- 25 Das HGB verlangt ohne nähere Bezeichnung die Anwendung „anerkannter mathematisch-statistischer Methoden“¹⁵. Darunter sind unter Fachleuten der Statistik allgemein bekannte, in der Fachliteratur und Lehre dargestellte Zufallsstichprobenverfahren anzusehen. In der Praxis kommen verschiedene Verfahren im Bereich der Stichprobeninventur zum Einsatz. Dabei kann grundlegend zwischen **Schätzverfahren und Testverfahren** unterschieden werden (vgl. Rn. 33). Einen umfassenden Überblick über die anwendbaren Verfahren geben *Weiss/Heiden*.¹⁶
- 26 Grundlegende Voraussetzungen für eine fachgerechte Anwendung statistischer Stichprobenverfahren sind eine ausreichend hohe Grundgesamtheit (Anzahl der Bestandsposten) sowie eine exakte Abgrenzung des zu erfassenden **Lagerkollektivs** und seiner Elemente als Erhebungs- und Auswertungseinheiten. Eine weitere wichtige Voraussetzung für ein verlässliches statistisches Ergebnis ist eine strenge **Zufallsauswahl** der in die Stichprobe gelangenden einzelnen Elemente. Jedes Element der Grundgesamtheit muss eine berechenbare positive Chance haben, in die Stichprobe zu gelangen. Der **Stichprobenumfang** muss mindestens der unter Berücksichtigung der vorgegebenen Aussagesicherheit und des vorausgesetzten höchstzulässigen Stichprobenfehlers berechneten Anzahl von Stichprobenelementen entsprechen.

13 Vgl. *IDW HFA* 1/1981 i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 654.

14 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241 HGB Rn. 10.

15 § 241 Abs. 1 Satz 1 HGB.

16 Vgl. *HdR-E/Weiss/Heiden*, § 241 HGB Rn. 75 ff.

b) Freie Mittelwertschätzung

Bei der **einfachen Mittelwertschätzung** ergibt sich der Gesamtwert des Lagerkollektivs aus der Hochrechnung des durch Zufallsstichproben errechneten Mittelwerts je Position mit der Anzahl der Positionen. Könnte auf eine Einzelaufgliederung des Inventars verzichtet werden, wäre eine Lagerbuchführung nicht Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens. Zur Gewinnung wichtiger Ausgangsdaten wie Lagerkollektiv, Verteilung der Einzeldaten, Streuung u.Ä. ist sie jedoch auch für die fachgerechte Durchführung dieses Verfahrens von hoher Bedeutung.

27

Beispiel

 In einem Lager wird zur Anwendung der einfachen Mittelwertschätzung folgende repräsentative Zufallsstichprobe für ein vorhandenes Produkt gezogen:

- Position 1 mit einem Wert von 50 EUR,
- Position 2 mit einem Wert von 61 EUR,
- Position 3 mit einem Wert von 44 EUR,
- Position 4 mit einem Wert von 56 EUR,
- Position 5 mit einem Wert von 66 EUR.

Insgesamt befinden sich 20 Positionen des Produktes auf Lager.

Der aus den Zufallsstichproben ermittelte Mittelwert beträgt damit $(50 \text{ EUR} + 61 \text{ EUR} + 44 \text{ EUR} + 56 \text{ EUR} + 66 \text{ EUR}) / 5 = 55,40 \text{ EUR}$. Dieser Wert ist nun mit der Anzahl der insgesamt auf Lager befindlichen Positionen zu multiplizieren, sodass sich der Gesamtwert des Lagerkollektivs i.H.v. $55,40 \text{ EUR} \times 20 = 1.108 \text{ EUR}$ ergibt.

Da der Gesamtwert des Inventars aus einer freien Hochrechnung gewonnen wird, ist in jedem Fall eine **Vollaufnahmeschicht** für wertvolle Bestände und für leicht verderbliche Waren sowie Waren, die einem unkontrollierbaren Schwund unterliegen, zu bilden. Aufgrund des sog. Lagerphänomens – ca. 20 % des mengenmäßigen Bestands entsprechen ca. 80 % des Lagerwerts – wird dazu i.d.R. die Aufnahme von 3 % bis 5 % der Lagerpositionen bereits ausreichen, um etwa 45 % bis 50 % des Gesamtwerts des Inventars zu erfassen.¹⁷ Innerhalb der verbleibenden geringwertigen Bestände ist der erforderliche Stichprobenumfang nach den von der mathematischen Statistik aufgestellten Formeln zu berechnen. Als absoluter Mindestumfang werden allerdings etwa 100 Positionen angesehen. Sofern unternehmensspezifisch allerdings bereits weniger als 100 Positionen ausreichen, um mindestens 50 % des Lagerwerts zu erfassen, ist auch ein geringerer Umfang der Vollaufnahmeschicht ausreichend.

28

Praxistipp

 Im Einzelfall wird die Aufnahme von 3 % bis 5 % der Lagerpositionen, mindestens aber 100 Stück, ausreichen, um rund 50 % des Gesamtlagerwerts zu erfassen. Die Anzahl der Mindestpositionen ist unternehmensspezifisch festzulegen.

Ggü. der einfachen Mittelwertschätzung kann im Allgemeinen durch eine Schichtung des Stichprobenbereichs nach Wertschichtungen eine Verringerung des Stichprobenumfangs erreicht werden. Zudem liefert sie tendenziell genauere Ergebnisse, weil es möglich ist, in den Schichten möglichst vergleichbare (homogene) Gegenstände zusammenzufassen. Die **geschichtete Mittelwertschätzung** wird daher in der Praxis der einfachen Schätzung vorge-

29

¹⁷ Vgl. Beck HdR/Petersen/Zwirner, A 220 Rn. 138.

zogen. Eine zweckmäßige Schichtenbildung setzt eine Lagerstrukturanalyse nach Größenklassen der Positionen (nach Wert aus Menge \times Preis je Position) voraus.¹⁸

c) Gebundene Schätzverfahren

- 30** Bei den gebundenen Schätzverfahren werden die Informationen einer bestandszuverlässigen Lagerbuchführung als Hilfsinformationen bei der Schätzung herangezogen.¹⁹ Dabei dienen die Stichproben dazu, die Stärke des unterstellten Zusammenhangs zwischen den Schätzvariablen (den Inventurwerten) und den Hilfsvariablen (den dazugehörigen Buchwerten der Lagerpositionen) zu bestimmen. Auf eine Schichtenbildung kann dabei verzichtet werden, sodass die Anwendung dieser Verfahren in der Praxis insoweit einfacher ist als die geschichtete Mittelwertschätzung.
- 31** Wegen ihrer relativ einfachen Handhabung, aber i.d.R. auch wegen ihrer zuverlässigen Ergebnisse, kommt in erster Linie die **Differenzschätzung** in Betracht. Bei diesem Verfahren werden die durch eine Stichprobe ermittelten Differenzen zwischen dem aufgenommenen Ist-Bestand und dem Soll-Bestand der Lagerbuchführung auf den Gesamtwert des Lagerkollektivs hochgerechnet.
- 32** Als weitere gebundene Schätzverfahren sind die Verhältnisschätzung und die Regressionschätzung zu nennen, die jedoch in der Anwendung zusätzliche Schwierigkeiten bereiten und daher in der Praxis als Inventurverfahren weniger in Betracht kommen werden.

d) Testverfahren/Sequentialtest

- 33** Während bei den Schätzverfahren grds. ein Schätzergebnis ermittelt wird, das dem Ergebnis der Lagerbuchführung als Gesamtwert gegenüberzustellen ist, wird bei den Testverfahren das Ergebnis der Lagerbuchführung bei befriedigendem Testergebnis als richtig angenommen. Die stichprobenweisen körperlichen Aufnahmen werden für eine **Bestätigung der Richtigkeit der Lagerbuchführung** verwendet.
- 34** Ein **Sequentialtest** erscheint als Inventur-Testverfahren besonders geeignet.²⁰ Vor Beginn der wiederum auf dem Prinzip der Zufallsauswahl beruhenden Stichprobenziehung sind Fehlergrenzen für einen tolerierbaren Fehleranteil, bei dessen Unterschreiten die Lagerbuchführung als richtig angenommen werden kann, und für einen nicht tolerierbaren Fehleranteil, bei dessen Überschreiten die Lagerbuchführung als nicht ausreichend bestandszuverlässig abzulehnen ist, zu bestimmen. In letzterem Fall muss indes ein anderes Inventurverfahren angewendet werden.
- 35** Für die **Durchführung des Sequentialtests** ist der Stichprobenumfang nicht vollumfänglich im Voraus zu ermitteln. Lediglich ein erster, mindestens erforderlicher Stichprobenumfang ist zu berechnen. Tritt in dieser ersten Stichprobe kein Fehler auf oder ist der Fehleranteil niedriger als der tolerierbare Fehleranteil, kann das Verfahren beendet und die Lagerbuchführung als ausreichend richtig angenommen werden. Übersteigt der festgestellte Fehleranteil dagegen die Grenze für den nicht tolerierbaren Fehleranteil, ist das Verfahren ebenfalls abzubrechen und die Buchbestände sind demnach als nicht ausreichend richtig zurückzuweisen. Liegt der Fehleranteil zwischen diesen beiden Grenzen, ist das Verfahren durch körperliche Aufnahme weiterer Stichprobenelemente so lange fortzusetzen, bis eine Annahme der Soll-Bestände möglich oder eine Ablehnung notwendig ist. Die Stichprobenelemente sind dabei in einer von vornherein bei der Zufallsauswahl festgelegten Reihenfolge heranzuziehen. Nach jeder Aufnahme eines weiteren Elements sind die Fehlergrenzen neu zu berechnen.

¹⁸ Das Vorgehen bei diesem Verfahren ist in *IDW HFA 1/1981* i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 657 aufgezeigt.

¹⁹ Vgl. Ulmer/Hüffer, § 241 HGB Rn. 15.

²⁰ Vgl. HdR-E/Weiss/Heiden, § 241 HGB Rn. 90.

e) Vorgeschaltete ABC-Analyse

Bei allen dargestellten Verfahren lassen sich die Ergebnisse der Inventur verbessern, wenn die Vorratslager der zu inventarisierenden VG vor der Inventur in Artikelgruppen eingeteilt und diese weiter anhand einer **ABC-Analyse** in Wertklassen unterteilt werden.

36

Praxistipp

 Es bietet sich an, die aufzunehmenden VG nach ihrer Wertigkeit zusammenzufassen und i.R.e. ABC-Analyse in einzelne Kategorien einzuteilen.

Im Anschluss daran werden in der Klasse A die VG mit der höchsten Werthaltigkeit sowie Güter mit schwer kontrollierbaren Abgängen oder besonders gefährdete Bestände i.R.e. Vollinventur erfasst.

37

Praxistipp

 VG der Wertklasse A sollten einer Vollinventur unterzogen werden.

Die verbleibenden Klassen B und C bilden die Grundgesamtheit einer Stichprobe. Aus diesen wird zufällig eine Stichprobe von Artikelgruppen ausgewählt, die im Anschluss mengenmäßig lückenlos erfasst und bewertet wird.

38

Praxistipp

 Für die Bestandsaufnahme der VG der Klassen B und C ist eine Stichprobeninventur regelmäßig ausreichend.

6. Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze für die Auswertung der Stichprobeninventur

Bei der Anwendung von **Schätzverfahren** sind Überlegungen erforderlich, wie der endgültige Inventarwert aus dem Ergebnis der Schätzung abzuleiten ist. Das **IDW** hat dafür im Grundsatz sowohl die sog. Schätzmethode als auch die sog. Annahmemethode für zulässig gehalten, wenn die Abweichung zwischen Gesamtbuchwert und geschätztem Inventurbruttwert 2 % nicht übersteigt.²¹

39

Praxistipp

 Die Ergebnisse eines Schätzverfahrens sind dann als Grundlage für die Inventurbewertung in der Buchführung zu verwenden, wenn die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Inventurwert maximal 2 % beträgt.

Bei der **Schätzmethode**, die dem Wesen der Schätzverfahren konsequent entspricht, ist das Schätzergebnis als der wahrscheinlichste Wert auch als Gesamtinventarwert anzusetzen. Eine bestehende Differenz zur Lagerbuchführung ist demgemäß auszubuchen. Da diese nicht zutreffend auf die Einzelpositionen aufgeteilt werden kann, hält das **IDW** nach Einzelkorrektur der Stichprobenglieder die Einstellung eines Globalbetrags in das Inventar in Höhe der Differenz für zulässig.²²

40

Um die Einstellung eines im Einzelnen nicht nachweisbaren Globalbetrags zu vermeiden, wird bei der **Annahmemethode** das Schätzverfahren mit einem Annahmetest für die La-

41

²¹ Vgl. IDW HFA 1/1981 i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 655 f.

²² Vgl. IDW HFA 1/1981 i.d.F. 1990, WPg 1990, 649, 655.

gerbuchführung verbunden. Dabei wird der Gesamtwert der Lagerbuchführung als richtig angenommen und als Inventarwert angesetzt, wenn die Bedingung erfüllt ist, dass das Schätzergebnis ausreichend nahe an dem Sollwert liegt.

7. Überleitung zum Bilanzansatz

- 42 Der nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelte Inventarwert entspricht i.d.R. nicht dem endgültigen Bilanzansatz.
- 43 Die Einzelwerte des Inventars sind vielmehr noch dem gesetzl. vorgeschriebenen NWP zu unterwerfen sowie auf weitere handelsrechtliche oder steuerrechtliche Besonderheiten der Wertfindung hin zu überprüfen. Somit ist auch für die Zwecke der Bilanzbewertung i.d.R. eine **Einzelaufgliederung des Inventars unerlässlich**. Diese stellt dann zusammen mit den in der Inventur ermittelten Ausgangswerten die Grundlage der bilanziellen Bewertung gemäß den einschlägigen Normen dar.

Praxistipp

 *Der Inventarwert entspricht regelmäßig nicht dem Bilanzwert, sondern stellt allein die Ausgangsgröße der bilanziellen Wertfindung dar.*

- 44 In der Praxis wird die Gegenüberstellung der Inventarwerte mit niedrigeren Zeitwerten (Börsen- oder Marktpreise, sonstige Wiederbeschaffungspreise, Wiederherstellungskosten und realisierbare Verkaufspreise, niedrigere Werte bei speziellen Lagerrisiken) in einem sog. **Anhängeverfahren** vorgenommen.²³ Dabei sind auch notwendige Anpassungen von Standardwerten vorzunehmen, wenn die Lagerbuchführung keine AHK enthält.

II. Inventurvereinfachungsverfahren nach § 241 Abs. 2 HGB

- 45 Das Gesetz erlaubt bestimmte Inventurvereinfachungsverfahren. In Abhängigkeit von der Geschäftstätigkeit, den Produktions- bzw. Verkaufsprozessen sowie der Lagerhaltung haben sich verschiedene Ansätze entwickelt, die den gesetzl. Forderungen entsprechen. Hierbei muss allerdings beachtet werden, dass – unabhängig vom angewandten Verfahren – eine wert- bzw. mengenmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag zu erfolgen hat und unterjährig eine körperliche Aufnahme des Vorratsvermögens notwendig ist. Zudem sind bei allen angewandten Verfahren die Gol zu beachten (vgl. zu den Gol § 240 HGB Rn. 6 ff.).

1. Permanente Inventur

- 46 Der Begriff der **permanenten Inventur** wird im Gesetz nicht ausdrücklich genannt. Vielmehr hat sich dieses Verfahren als Ergebnis der Rationalisierungsbestrebungen der Wirtschaft im Lauf der Zeit entwickelt und ist heute als GoB-konform anzusehen.²⁴
- 47 Bei der permanenten Inventur entfallen zeitliche Beschränkungen innerhalb eines GJ vollständig. Es ist nach Auffassung der Finanzverwaltung und des IDW jedoch erforderlich, dass jeder Bestand **mindestens einmal im Laufe eines GJ körperlich aufgenommen** und auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben wird.²⁵ Unwesentliche Abweichungen (bspw. wenn nicht alle VG mindestens einmal binnen eines GJ gezählt wurden) sind im Einzelfall zu beurteilen. Diese dürfen i.d.R. allerdings nicht zum Verwerfen des ansonsten nachvollziehbaren Inventurergebnisses führen.

23 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 240 HGB Rn. 52 f.

24 Vgl. HdR-E/Weiss/Heiden, § 241 HGB Rn. 38 f.

25 Vgl. IDW HFA 1/1990, WPg 1990, 143, 145.

Praxistipp

 Bei Anwendung der permanenten Inventur muss der Bilanzierende sicherstellen, dass alle VG mindestens einmal im Laufe des GJ körperlich aufgenommen werden.

Unerlässliche Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens ist allerdings, dass eine **ordnungsgemäß geführte mengenmäßige Lagerbestandsführung** vorhanden ist. Die Fortschreibung auf den Bilanzstichtag hat hierbei nach Art, Menge und Wert zu erfolgen. Die permanente Inventur stellt grds. eine **laufende Bestandskontrolle des Vorratsvermögens** über das gesamte Jahr hinweg dar. Hierbei muss die körperliche Bestandsaufnahme im Laufe des GJ nicht für alle VG am gleichen Tag erfolgen. Zum Bilanzstichtag wird das Inventar auf Grundlage der Lagerbuchführung erstellt.²⁶

48

Praxistipp

 Die Anwendung der permanenten Inventur setzt eine ordnungsgemäße Lagerbestandsführung voraus.

Handelsrechtlich stützt sich das Verfahren auf § 241 Abs. 2 HGB. Nach dieser Vorschrift bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag nicht, wenn durch Anwendung eines den GoB entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass das Inventar zu diesem Zeitpunkt nach Art, Menge und Wert aufgestellt werden kann. Somit entbindet die Anwendung der permanenten Inventur den Kaufmann nicht von der Einzelaufstellung der VG nach Art, Menge und Wert.

49

Praxistipp

 Die Anwendung der permanenten Inventur setzt eine wert- und mengenmäßige Fortentwicklung auf den Bilanzstichtag voraus.

Im Einzelnen sind bei diesem erleichterten Verfahren nach der Stellungnahme des **HFA** folgende Punkte zu beachten:²⁷

50

- In der Lagerbuchführung müssen alle Bestände sowie alle Zu- und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge eingetragen werden.
- In jedem GJ muss jeder Bestand mindestens einmal körperlich aufgenommen werden. Der Tag der Aufnahme ist in der Lagerbestandsführung zu vermerken und die Soll-Bestände sind nach dem Ergebnis der körperlichen Überprüfung zu berichtigen.
- Über die Durchführung und das Ergebnis der Bestandsaufnahmen sind Protokolle zu führen, die unter Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind. Diese Protokolle unterliegen der zehnjährigen Aufbewahrungspflicht.²⁸

Praxistipp

 Bei Anwendung der permanenten Inventur ist mindestens einmal jährlich eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Zudem muss eine sachgerechte Dokumentation über alle Bewegungen sowie die Ergebnisse der Kontrollzählungen vorliegen.

²⁶ Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 167; auch Hoffmann/Lüdenbach, § 241 HGB Rn. 17.

²⁷ Vgl. IDW HFA 1/1990, WPg 1990, 143, 145.

²⁸ Vgl. § 257 Abs. 1 und Abs. 4 HGB.

- 51 Die bisher dargestellten Anforderungen zur Sicherung der Zuverlässigkeit des Verfahrens sind nur auf die zutreffende Mengenerfassung zum Bilanzstichtag gerichtet. Die Bewertung des Inventars zum Bilanzstichtag hat nach den allgemeingültigen Grundsätzen zu erfolgen. Da jedoch zum Bilanzstichtag keine automatisch mit einer Inventur verbundene Aufnahme der Beschaffenheit der Vorräte erfolgt, ist es wichtig, dass etwaige **Qualitätsveränderungen** zwischen den einzelnen Aufnahmezeitpunkten und dem Bilanzstichtag erfasst werden. Für Bestände, bei denen mit auftretenden Qualitätsminderungen gerechnet werden muss, kann dies dadurch geschehen, dass möglichst zeitnah zum Bilanzstichtag aufgenommen wird und, soweit erforderlich, die Bestände auf Qualitätsmängel ohne Zählen, Messen und Wiegen zum Bilanzstichtag durchgesehen werden.
- 52 **Ausgeschlossen** von dem Verfahren sind Bestände mit unkontrollierbaren Abgängen (Schwund, Verdunsten u.Ä.) sowie besonders wertvolle VG.²⁹

Praxistipp



Die permanente Inventur ist nicht bei allen Arten von VG anwendbar.

- 53 Bei der Abstimmung zwischen dem Ist-Bestand aus der Aufnahme und dem Soll-Bestand ist darauf zu achten, dass die Lagerbuchführung einen exakt abgegrenzten Bestand zu dem jeweiligen Aufnahmezeitpunkt ausweist. Lagerbewegungen in den erfassten Artikeln am Aufnahmezeitpunkt sind klar als vor oder nach der Aufnahme durchgeführt zu kennzeichnen, soweit sie ausnahmsweise nicht zu vermeiden sind.³⁰
- 54 Die Anwendung der permanenten Inventur zur Bestandsfeststellung am Bilanzstichtag muss den GoB, genauer den GoI, entsprechen. Bei einer an den GoI ausgerichteten Durchführung kann die Zulässigkeit der permanenten Inventur bejaht werden.³¹

2. Einlagerungsinventur

- 55 Automatisch gesteuerte Lagersysteme liegen vor, wenn die Warenbewegungen im Lager, beginnend bei der Warenannahme und endend bei der Warenausgabe, durch **automatisch gesteuerte Arbeitsgeräte** erfolgen. Die Einlagerung der Artikel kann dabei aus Gründen der optimalen Lagerausnutzung nach dem Verfahren der Freiplatzlagerung vorgenommen werden, sodass sich die einzelnen Artikel an mehreren auseinanderliegenden und ständig wechselnden Lagerplätzen befinden. Ein Beispiel für derartige Lagersysteme sind Hochregallager, die u.U. im Normalbetrieb aus technischen oder klimatischen Gründen nicht begehbar sind.

Praxistipp



Die Einlagerungsinventur kommt insb. in den Lägern zum Einsatz, die nicht (oder nur schwer) begehbar sind, wie bspw. Hochregallager, chemische Gefrierungslager, toxische Läger.

- 56 Die herkömmlichen Inventurverfahren sind bei solchen Lägern nicht anwendbar. Andererseits lässt die i.d.R. besondere Sicherheit der Lagersysteme Inventurerleichterungen vertretbar und gerechtfertigt erscheinen. Der HFA hat daher in seiner Stellungnahme IDW HFA 1/1990 die sog. **Einlagerungsinventur**³² als zulässig anerkannt, wenn die EDV-mäßige Steuerung der Ein- und Auslagerung mit der Bestandsfortschreibung gekoppelt ist. In diesem Fall

29 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick, § 241 HGB Rn. 46.

30 Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 178 f.

31 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 241 HGB Rn. 30 ff.

32 Vgl. zu Besonderheiten bei der Bewertung der Bestände bei der Einlagerungsinventur Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241 HGB Rn. 20 ff.

kann es für ausreichend gehalten werden, die körperliche Bestandsaufnahme jeweils bei der Einlagerung der Bestände vorzunehmen. Dieses erleichterte Inventurverfahren ist jedoch nur anwendbar, sofern die folgenden Voraussetzungen vollständig erfüllt sind:³³

- Durch maschineninterne Kontrollen ist gewährleistet, dass weder die Einlagerung noch die Auslagerung vorgenommen werden kann, ohne dass die körperliche Bewegung in der Bestandsfortschreibung erfasst wird.
- Bei jeder Einlagerung wird automatisch eine Leerplatzkontrolle durchgeführt, sodass die Mehrfachbelegung eines Fachs ausgeschlossen ist.
- Bei der Auslagerung werden die Lagereinheiten bei jedem Zugriff vollständig entleert; Teilentnahmen sind nicht möglich bzw. erfolgen in Form der vollständigen Entleerung der Lagereinheiten und Wiedereinlagerung eines Teilbestands.
- Das Lager ist im laufenden Betrieb nicht begehbar und Unbefugten nicht zugänglich.
- Die Einlagerungen werden nach Art und Menge kontrolliert und dokumentiert. Aufnahme und Dokumentation entsprechen dabei den Gol.
- Es besteht keine Zugriffsmöglichkeit vom Eingang ins Lager (Identifikationspunkt) bis zum Lagerplatz.
- Die im GJ nicht bewegten Bestände werden spätestens zum Bilanzstichtag körperlich aufgenommen.
- Der gesamte am Bilanzstichtag vorhandene Bestand ist durch Aufnahme bei der Einlagerung oder zusätzliche Aufnahmen dokumentiert. Die diesen Bestand betreffenden und den Artikel und den Lagerplatz kennzeichnenden Einlagerungsbelege werden als Inventurbelege aufbewahrt.

3. Systemgestützte Werkstattinventur

Die Inventurverfahren sind für die im Produktionsgang befindlichen Bestände u.U. an computergestützte Produktionsplanungs- und Steuerungssysteme (PPS-Systeme) anzupassen. Dies gilt insb., wenn wegen des Reinheitsgebots der Fertigung konventionelle Aufnahmetechniken nicht einsetzbar sind, wie z.B. bei der Halbleiterproduktion. Mithilfe **systemgestützter Werkstattinventuren** können Bestände mit unterschiedlichen Fertigungsstufen erfasst und bewertet werden.³⁴

57

Ein **funktionsfähiges PPS-System** bedingt den Einsatz häufiger quantitativer und qualitativer Kontrollvorgänge, damit eine hohe **dispositive Sicherheit** gewährleistet bleibt. Wenn diese Kontrollen als körperliche Aufnahmen ausgestaltet werden, können sie als Inventuren genutzt werden.

58

Auf diese Weise können bei derartigen automatisierten Fertigungsverfahren, bei denen sich menschliche Eingriffe auf Ausnahmesituationen beschränken, gesonderte körperliche Aufnahmen, die zu Stillstandzeiten in der Fertigung und Störungen des Fertigungsablaufs führen, vermieden werden, wenn das System alle für die Inventarisierung erforderlichen Daten zur Verfügung stellt.³⁵

59

Praxistipp

H Der Einsatz von PPS-Systemen zur Vornahme einer EDV-unterstützten Inventur bietet sich an, wenn eine laufende Produktion nicht unterbrochen werden kann. Die Richtigkeit der Inventurerfassung ist dann durch Systemprüfungen nachzuweisen und zu dokumentieren.

³³ Vgl. IDW HFA 1/1990, WPg 1990, 143, 147.

³⁴ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241 HGB Rn. 27.

³⁵ Vgl. HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 195 ff.

- 60 Wichtige Bedingung ist dabei, dass in dem System der tatsächliche Auftragsfortschritt nach einem Arbeitsgang oder mehreren Arbeitsgängen aufgrund körperlicher Aufnahmen durch Rückmeldungen an die Auftragsdatenbank erfasst wird. Diese Rückmeldungen stellen eine laufende körperliche Überprüfung des gespeicherten Auftragsbestands dar und bilden die Basis für Bestandskorrekturen (z.B. Ausschuss) und die Bewertung. Die Bestandszuverlässigkeit des Verfahrens ist durch **Systemprüfungen** zu sichern und durch sorgfältige Dokumentation nachzuweisen.

4. Warenwirtschaftssystemgestützte Inventur im Handel

- 61 Im Handel sind Stichtagsinventuren im Allgemeinen mit erheblichem Aufwand verbunden. Erleichterungen sind nicht ohne Weiteres anwendbar. Der Einsatz der permanenten Inventur ist nicht zulässig bei Beständen, die von unkontrollierten Einflüssen wie Schwund, Verdunstungen oder Diebstahl betroffen sind. Wenn ein **geschlossenes Warenwirtschaftssystem** eingeführt ist, in dem insb. für Dispositionszwecke eine artikel- und taggenaue Bestandsführung nach Menge und Wert erfolgt, kann dieses System jedoch zur Inventurerleichterung genutzt werden.
- 62 Zur Kontrolle der Zuverlässigkeit der Bestandsführung ist jeder Artikel mindestens einmal im Laufe des GJ körperlich aufzunehmen und die Bestandsführung nach dem Ergebnis der Aufnahme zu berichtigen. Für diese Aufnahmen gelten die allgemeinen GoI, wie Vollständigkeit, Richtigkeit, Einzelerfassung und -bewertung, Nachprüfbarkeit und Klarheit.

Praxistipp

I Die Anwendung von Warenwirtschaftssystemen im Handel zur Vornahme der Inventur ist nur dann zulässig, wenn mindestens einmal im Jahr eine körperliche Aufnahme (i.S.d. permanenten Inventur) erfolgt.

- 63 Zur Ermittlung **unkontrollierter Abgänge** zwischen dem Aufnahmetag und dem Bilanzstichtag wird nach einer sinnvoll geplanten Gruppeneinteilung der Artikel – z.B. nach Verkaufsabteilungen oder Teilbereichen davon – der Prozentsatz des Schwunds zwischen den letzten beiden körperlichen Aufnahmen auf den Zeitraum zwischen letzter Bestandsaufnahme und Bilanzstichtag umgerechnet. Die Bestandsaufnahme muss aus diesem Grund jeweils den Gesamtbestand der Gruppe erfassen. Es wird davon ausgegangen, dass ein **Schwundsatz von bis zu maximal 2 % des Soll-Werts** im Hinblick auf die Zuverlässigkeit des Inventurbestands noch akzeptiert werden kann. Werden im Einzelfall 2 % überschritten, sind weitere Aufnahmen möglichst nahe am Bilanzstichtag durchzuführen, bis die ausreichende Bestandszuverlässigkeit erreicht ist.³⁶ Für die praktische Anwendung dieses Verfahrens wird empfohlen, die Teilbestände der Vorräte, die höhere Schwundraten aufweisen, möglichst zeitnah zum Bilanzstichtag aufzunehmen.

III. Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur nach § 241 Abs. 3 HGB

- 64 Die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur bietet die Möglichkeit einer zeitlichen Verlagerung der Aufnahmearbeiten. Dieses erleichterte Inventurverfahren hat der Gesetzgeber in § 241 Abs. 3 HGB ausdrücklich zugelassen und geregelt. Demnach wird das Inventar nach Art, Menge und Wert zu einem anderen Stichtag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des GJ aufgestellt. Durch eine den GoB entsprechende Fortschreibung bzw. Rückrechnung muss jedoch gewährleistet sein, dass der am Bilanzstichtag vorhandene Bestand ordnungsgemäß bewertet werden kann.

³⁶ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 241 HGB Rn. 41.

Praxistipp

 Eine vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur ist – bei einem Bilanzstichtag zum 31.12. – zwischen dem 01.10. und dem 28./29.02. (des Folgejahrs) möglich. Eine wertmäßige Fortschreibung/Rückrechnung auf den Stichtag ist dann allerdings erforderlich.

Bei diesem Verfahren genügt – entgegen der Forderung i.R.d. permanenten Inventur – eine **wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung**. Sie muss folglich nicht artikelgenau und mengenmäßig erfolgen.³⁷ Die praktische Bedeutung des Verfahrens liegt somit darin, dass es auch in den Fällen angewandt werden kann, in denen eine laufende mengenmäßige Lagerbestandsführung nicht vorhanden ist. Die Aufnahmemarbeiten müssen nicht gleichzeitig an einem Stichtag erfolgen; sie können vielmehr nach sinnvollen Gruppen unterteilt an verschiedenen Stichtagen zwischen dem 01.10. und dem 28./29.02. des folgenden GJ – beim 31.12. als Bilanzstichtag – vorgenommen werden. **65**

Grundlegend kann die Durchführung des Verfahrens in mehrere Phasen unterteilt werden. Zunächst ist eine ordnungsmäßige Abgrenzung der Wareneingänge und Warenausgänge sowohl am Inventurstichtag als auch am Bilanzstichtag vorzunehmen. Hieraus ergibt sich die Mehrarbeit in der zweifachen Abstimmung zwischen dem Ist-Bestand und den Werten gemäß der Buchhaltung sowie den Maßnahmen zur Fortschreibung bzw. Rückrechnung. Die Vor- oder Rückrechnung zwischen Aufnahmetag und Bilanzstichtag muss den GoB³⁸ entsprechen. Die Bilanzbewertung ist mit besonderen Problemen verbunden, weil ein exakter Niederstwertvergleich am Bilanzstichtag wegen fehlender Kenntnis über die einzelnen Bestandsmengen nicht möglich ist.³⁹ Es empfiehlt sich, die wertmäßige Vor- oder Rückrechnung mit festen Verrechnungspreisen durchzuführen, weil sie dadurch den Charakter einer Mengenrechnung annimmt.⁴⁰ **66**

Die Rückrechnung kann bspw. in der Weise erfolgen, dass vom Umsatz die Handelsspanne zurückgerechnet wird.⁴¹ **67**

Bei Beständen mit hohen kurzfristigen Preisschwankungen sollte das Verfahren wegen der Schwierigkeiten einer den gesetzl. Anforderungen entsprechenden Bilanzbewertung nicht angewendet werden. **68**

Ausgeschlossen ist die Anwendung des Verfahrens für Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche Vorgänge ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, wenn diese nicht durch Erfahrungssätze schätzungsweise annähernd zutreffend berücksichtigt werden können, und für VG, die – abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs – besonders wertvoll sind.⁴² **69**

Praxistipp

 Neben der Anwendung der vor- bzw. nachgelagerten Stichtagsinventur sind einzelne VG zum Bilanzstichtag körperlich aufzunehmen.

IV. Kombination verschiedener Verfahren

Es existieren verschiedenartige Inventurvereinfachungsverfahren. Der Kaufmann kann grds. das für die Verhältnisse seines UN und eines bestimmten Lagers am **besten geeignete und** **70**

37 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 241 HGB Rn. 53.

38 Vgl. § 241 Abs. 3 Nr. 2 HGB.

39 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241 HGB Rn. 41.

40 Vgl. Frantz/Karsten, WPg 1962, 253, 253 ff. und 287, 287 ff.

41 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 241 HGB Rn. 21.

42 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick, § 241 HGB Rn. 78 ff.

rationalste Inventurverfahren frei wählen, sofern die erforderlichen Voraussetzungen für das jeweils gewünschte Verfahren vorliegen. Auch eine kombinierte Anwendung verschiedener Verfahren ist grds. möglich.⁴³ Insb. können zeitliche Inventurerleichterungen mit einer Stichprobeninventur und mit Bewertungsvereinfachungen verbunden werden.

Praxistipp

H *Hinsichtlich der Anwendung des einzelnen Inventur(vereinfachungs)verfahrens kann der Bilanzierende das für ihn am besten geeignete Verfahren auswählen. Hierbei sind stets die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Inventur zu beachten.*

71 Die **Kombination** verschiedener Verfahren kann in vielfacher Weise erfolgen. Zum einen kann der Kaufmann bspw. bei organisatorisch getrennten Lägern unterschiedliche Inventurverfahren wählen. Des Weiteren kann er bestimmte Inventurerleichterungen der Bestandsaufnahme auch mit Inventurerleichterungen bezogen auf den Aufnahmezeitpunkt kombinieren.

72 Großes Interesse wird in der Praxis einer Kombination von zeitlich verlegter Stichtagsinventur und von permanenter Inventur mit einer Stichprobeninventur entgegengebracht.⁴⁴ Innerhalb der zeitlichen Inventurerleichterungen ist ebenfalls eine gewisse Kombination denkbar. So kann z.B. eine Verbindung von permanenter Inventur und vor- oder nachverlegter Stichtagsinventur in Betracht kommen, wenn nur relativ geringe Wertschwankungen auftreten. Um eine möglichst kurzfristige Bilanzerstellung zu ermöglichen, kann es z.B. von Interesse sein, die körperlichen Aufnahmen permanent im Laufe des Jahres vorzunehmen, die Aufstellung und Bewertung des Inventars auf einen vorgezogenen Stichtag zu verlegen und ausgehend von diesem Inventarwert bis zum Bilanzstichtag eine Wertfortschreibung durchzuführen.

Praxistipp

H *In der Praxis bietet sich eine Kombination von zeitlich verlegter Stichtagsinventur und von permanenter Inventur mit einer Stichprobeninventur an.*

V. Wechsel der angewandten Inventurverfahren

73 Der Kaufmann ist nicht an die Beibehaltung eines in der Vergangenheit gewählten Inventurverfahrens gebunden. Das in den §§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB kodifizierte Stetigkeitsgebot bezieht sich nur auf den bilanziellen Ansatz sowie die bilanzielle Bewertung.⁴⁵ Für die Anwendung bestimmter Inventurverfahren gilt der **Stetigkeitsgrundsatz** der handelsrechtlichen Rechnungslegung damit nicht.⁴⁶ Es steht dem Kaufmann frei, zu jedem Aufnahmezeitpunkt ein den GoB entsprechendes Verfahren zur Bestandsaufnahme zu wählen. Es ist darauf zu achten, dass das im Einzelfall angewandte Verfahren den GoI (vgl. § 240 HGB Rn. 6 ff.) entspricht.

Praxistipp

H *Ein Wechsel des angewandten Inventurverfahrens erfordert regelmäßig eine Anpassung der Inventurplanung und der entsprechenden Inventurvorgaben (z.B. in der Inventurrichtlinie).*

43 Vgl. HdR-E/Weiss/Heiden, § 241 HGB Rn. 16.

44 Vgl. ausführlich Beck HdR/Petersen/Zwirner, A 220 Rn. 244 f.; HdJ/Hachmeister/Zeyer, Abt. I 14 Rn. 252.

45 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 241 HGB Rn. 63.

46 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241 HGB Rn. 45.

Die grds. freie Wahl der Bestandsaufnahme erfährt auch keine Einschränkung durch § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB, nach dem „Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben und begründet werden“ müssen (vgl. § 284 HGB Rn. 35 ff.). Ursächlich hierfür ist, dass die Inventurverfahren nicht den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu substituieren sind. 74

VI. Sanktionsvorschriften

Eine fehlerhafte Anwendung bzw. Beachtung der Inventurvereinfachungsverfahren führt zu falschen Inventur- bzw. Inventarergebnissen und damit zu einer fehlerhaften Grundlage der Buchführung. Spezielle Sanktionsvorschriften bestehen nicht, sodass auf die Ausführungen zu den Sanktionen im Zusammenhang mit § 240 HGB verwiesen wird (vgl. § 240 HGB Rn. 75 ff.). 75

C. Anwendungsempfehlungen

Die Regelungen nach § 241 HGB erlauben basierend auf dem Aspekt der Wesentlichkeit unter Beachtung eines der Vollaufnahme möglichst gleichwertigen Ergebnisses (**Äquivalenzprinzip**) bestimmte Inventurerleichterungsverfahren. Die Erleichterungen sollen den Bilanzierenden entlasten, aber gleichzeitig eine sachgerechte Grundlage der Buchführung darstellen. 76

Art und Umfang der Inventur richten sich nach den unternehmensindividuellen Umständen. Hierbei sind sowohl **Art und Weise** der zu inventarisierenden VG zu beachten (Wie sind diese beschaffen? Unterliegen diese einem schnellen Schwund/Verderb? Besteht eine hohe Wertigkeit (z.B. Gold)?) als auch die **Wesentlichkeit** einzelner VG bzw. VG-Posten für die Buchführung bzw. die Aussagekraft des JA. 77

Inventurerleichterungsverfahren sind nicht für alle VG anwendbar. Bei wertvollen Beständen und für leicht verderbliche Waren sowie Waren, die einem unkontrollierbaren Schwund unterliegen, ist regelmäßig eine Vollaufnahme notwendig. 78

Bei Anwendung eines Inventurerleichterungsverfahrens sind die GoI zu beachten. Inventuraufnahme und Inventurdokumentation müssen vollständig, richtig, einzeln, nachprüfbar, klar und eindeutig erfolgen. Hierbei ist allerdings der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. 79

Mit Blick auf die Sicherstellung der Aussagekraft der angewandten Verfahren für das Inventurergebnis werden in der Praxis **Toleranzen von bis zu 2 %** zwischen dem (Lager-)Buchwert und dem aufgenommenen Inventurwert als vertretbar erachtet. 80

Basierend auf dem Vergleich zwischen (Lager-)Buchwert und dem aufgenommenen Inventurwert erfolgt die Übernahme der abgeglichenen bzw. angepassten Werte in die bilanzielle Buchführung. Ausgehend von diesem Wert wird die bilanzielle Wertfindung (Bewertung) der aufgenommenen VG vorgenommen. 81

Die Durchführung der Inventur mittels **EDV-gestützter Systeme** ist im Einzelfall sinnvoll oder – bei bestimmten Lagertypen – sogar geboten. Die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Inventur sind dabei zu beachten, weswegen die entsprechenden systemtechnischen Voraussetzungen gegeben sein müssen. Zudem muss in jedem Fall einmal jährlich eine körperliche Vollaufnahme der VG – unter Beachtung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit – erfolgen. 82

In der Praxis werden regelmäßig verschiedene Inventurerleichterungsverfahren miteinander kombiniert. Als übliches Verfahren bietet sich eine Kombination von **zeitlich verlegter Stichtagsinventur** oder von **permanenter Inventur** mit einer Stichprobeninventur an. In beiden Fällen ist zu einem (unterjährigen) Zeitpunkt eine Vollaufnahme der VG vorzunehmen. Zum jeweiligen Stichtag sind dann aussagekräftige Stichproben ausreichend. Dies ent- 83

lastet den Bilanzierenden zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, also bei den regelmäßig vorzunehmenden umfangreichen JA-Arbeiten.

- 84** Bei Anwendung der permanenten Inventur ist darauf zu achten, dass binnen eines GJ alle VG mindestens einmal körperlich aufgenommen werden und über alle Ergebnisse der Kontrollzählungen sowie alle Warenbewegungen eine sachgerechte Dokumentation vorliegt, die eine Fortschreibung auf den Bilanzstichtag ermöglicht.

§ 241a HGB

Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars

¹Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600 000 Euro Umsatzerlöse und jeweils 60 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. ²Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Literatur

Coenberg/Haller/Mattner/Schultze, Einführung in das Rechnungswesen, 7. Aufl. 2018; Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009; Petersen/Zwirner (Hrsg.), BilMoG, 2009; Petersen/Zwirner/Künkele, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, 2. Aufl. 2010; Petersen/Zwirner/Künkele, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012; Richter, BilMoG: Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 241a HGB, FR 2009, 804; Zwirner (Hrsg.), Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz BilRUG, 2016; Zwirner/Kähler, Anhebung der HGB-Schwellenwerte durch das BilRUG, BC 2015, 198; Zwirner/Kähler, Die Anhebung der HGB-Schwellenwerte durch das BilRUG: Konsequenzen für die Offenlegungspflichten bei (kleinen) Kapitalgesellschaften, BC 2015, 246; Zwirner/Kähler, Anhebung der Größenklassen durch das BilRUG, WP Praxis 2015, 72; Zwirner/Vodermeier, Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Einzelabschluss, Regierungsentwurf vom 7.1.2015, BC 2015, 50.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	4
I. Relevante Wertmaßstäbe und Zeitzusammenhänge	4
II. Ableitung der relevanten Wertgrößen	13
III. Nachweis- und Dokumentationsanforderungen	20
IV. Konsequenzen für die handelsrechtliche Buchführungspflicht	22
V. Steuerliche Folgen	32
VI. Sanktionen	38
C. Anwendungsempfehlungen	39

A. Allgemeines¹

§ 241a HGB wurde i.R.d. BilMoG vom 25.05.2009² in das HGB an das Ende des ersten Unterabschnitts des ersten Abschnitts im dritten Buch eingefügt. Er normiert für **Einzelkaufleute** (vgl. zur Kaufmannseigenschaft § 238 HGB Rn. 20 ff.) eine größenabhängige **Befreiung von der Pflicht** zur Buchführung und der Erstellung eines Inventars.³ Einzelkaufleute werden dann von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit,

1

¹ Es handelt sich um einen im Hinblick auf Literatur und Rechtsprechung aktualisierten und in Teilen um aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis erweiterten Beitrag, der in der Voraufgabe von den Autoren *Zwirner/Kähler* verfasst wurde.

² Vgl. BGBl. I 2009, S. 1102.

³ Sofern sich im Folgenden auf die Buchführungspflicht nach §§ 238 ff. HGB bezogen wird, ist hiermit i.w.S. auch die Pflicht zur Erstellung des Inventars nach §§ 240, 241 HGB mit einbezogen, ohne dass hierauf explizit an jeder Stelle Bezug genommen wird. Dies lässt sich damit begründen, dass ohne eine entsprechende Buchführung auch kein Inventar aufgestellt werden kann.

wenn sie nicht mehr als 60.000 EUR JÜ **und** nicht mehr als 600.000 EUR UE erzielen. Hierdurch wird bewusst eine Annäherung an die Schwellenwerte des § 141 AO gesucht.⁴

- 2 Angestrebt werden dadurch eine umfassende **Deregulierung** der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten für Einzelkaufleute und in diesem Zusammenhang eine vollständige Entlastung bestimmter Einzelkaufleute von der Buchführung und der Erstellung eines Inventars.⁵ Für PersHG, KapG und Genossenschaften findet die Vorschrift hingegen keine Anwendung.⁶
- 3 Die Regelung erlaubt einen Verzicht auf die Vornahme der handelsrechtlichen Buchführung, stellt aber kein Verbot dar. Im Einzelfall ist – auch bei Unterschreiten der Werte – die Vornahme einer freiwilligen Buchführung sinnvoll.

B. Inhalt der Regelung

I. Relevante Wertmaßstäbe und Zeitzusammenhänge

- 4 § 241a HGB schränkt die bestehende formelle Anknüpfung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht (vgl. § 238 HGB Rn. 1 ff.) an die Kaufmannseigenschaft ein.⁷ Dadurch wird die Befreiung bestimmter Einzelkaufleute von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars normiert. Zwar bleibt die **Buchführungspflicht** weiterhin **formell für alle Kaufleute** bestehen. Dies gilt sowohl für den Ist-Kaufmann nach § 1 HGB, den Kann-Kaufmann gem. § 2, 3 Abs. 2 und 3 HGB als auch den Kaufmann kraft Eintragung nach § 5 HGB.⁸ Jedoch werden für **Einzelkaufleute** künftig **Größenmerkmale** festgelegt, bei deren Unterschreiten auf die Buchführung sowie die Erstellung eines Inventars verzichtet werden kann.⁹ Im Ergebnis werden Einzelkaufleute mit UE von nicht mehr als 500.000 EUR sowie einem JÜ von nicht mehr als 50.000 EUR von der Anwendung der §§ 238 bis 241 HGB befreit, d.h., beide Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein.¹⁰
- 5 § 241a HGB wurde durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) überarbeitet. Das BilRUG tritt erstmalig für die GJ in Kraft, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Somit entfallen die überarbeiteten Regelungen und/oder Ergänzungen handelsrechtlicher Vorschriften – abgesehen von einigen Ausnahmen¹¹ – ihre bindende Wirkung für den JA für das GJ 2016 ff. I.R.d. Überarbeitung des § 241a HGB wurde vor die Angaben der Schwellenwerte, die für eine größenabhängige Befreiung der Inventur- und Buchführungspflicht maßgeblich sind, das Wort ‚jeweils‘ ergänzt. Somit normiert der § 241a HGB künftig eine größenabhängige Befreiung von der Inventur- und Buchführungspflicht nach §§ 238 bis 241 HGB, sofern Einzelkaufleute nicht mehr als **jeweils** 50.000 EUR JÜ **und** nicht mehr als **jeweils** 500.000 EUR UE erzielen.¹²
- 6 Im Zusammenhang mit der Überarbeitung des § 241a HGB ist zudem auf Folgendes hinzuweisen: Der § 241a HGB wurde nicht nur durch das BilRUG sondern auch durch das Bürokratieentlastungsgesetz überarbeitet. Die Regelungen des Bürokratieentlastungsgesetzes traten für GJ in Kraft, die nach dem 31.12.2015 beginnen.¹³ I.R.d. Bürokratieentlastungsgesetzes wurden die in § 241a HGB definierten Schwellenwerte in Bezug auf die Inventur- und

4 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 35.

5 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 1 f.

6 Vgl. auch Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241a HGB Rn. 4.

7 Vgl. ausführlich Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, S. 46 ff.

8 Vgl. HdR-E/Elleerich, § 241a HGB Rn. 5.

9 Vgl. Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Düren, § 241a HGB Rn. 3.

10 Vgl. § 241a Satz 1 HGB (vor BilRUG).

11 Die Ausnahmen beziehen sich auf die in § 267 HGB definierten Schwellenwerte, anhand derer die Größenklassen von Kapitalgesellschaften bestimmt werden sowie die in § 293 HGB definierten Schwellenwerte, die für die Inanspruchnahme von größenabhängigen Befreiungen im KA maßgeblich sind. Vgl. weiterführend Zwirner/Kähler, WP Praxis 2015, 72, 72 ff.; Zwirner/Kähler, BC 2015, 198, 198 ff.; Zwirner/Kähler, BC 2015, 246, 246 ff.

12 Vgl. § 241a Satz 1 HGB (nach BilRUG).

13 Vgl. Art. 18 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1404.

Buchführungspflicht nach §§ 238 ff. HGB erhöht. Somit normiert der § 241a HGB für den JA für die GJ 2016 ff. eine größenabhängige Befreiung von der handelsrechtlichen Inventur- und Buchführungspflicht, wenn Einzelkaufleute nicht mehr als jeweils **60.000 EUR JÜ** und nicht mehr als jeweils **600.000 EUR UE** erzielen.¹⁴

Analog zu den Schwellenwerten nach § 241a HGB werden die Schwellenwerte in § 141 AO hinsichtlich der **steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht** für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte erhöht. Künftig wird in § 141 AO von einer **Umsatzgrenze** von **600.000 EUR** (bisher: 500.000 EUR) **sowie** einer **Gewinngrenze** von **60.000 EUR** (bisher: 50.000 EUR) ausgegangen. D.h., dass sofern gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte die Umsatz- sowie Gewinngrenze unterschreiten, diese nicht mehr unter die steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des § 141 AO fallen.¹⁵

Die **Anhebung** der in § 241a HGB definierten **Schwellenwerte** hinsichtlich der handelsrechtlichen Inventur- und Buchführungspflicht von Einzelkaufleuten nach §§ 238 bis 241 HGB sowie der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 141 AO für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte soll nach Angaben des Gesetzgebers insgesamt zu einer schnellen und spürbaren **Entlastung** für die **mittelständische Wirtschaft** führen. Begründet wird dies damit, dass durch die Erhöhung der Schwellenwerte künftig eine zunehmend größere Anzahl von kleinen UN von der Inventur- und Buchführungspflicht respektive Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht befreit sein dürfte. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass von der Anhebung der Schwellenwerte insgesamt 140.000 Gewerbetreibende, 10.000 Land- und Forstwirte sowie 22.000 Gesellschaften des bürgerlichen Rechts profitieren werden. Dabei wird die Gesamtentlastung aufgrund der Erhöhung der Schwellenwerte auf rd. 504 Mio. EUR beziffert.¹⁶

Praxistipp

A Kleine Einzelkaufleute unterliegen keiner handelsrechtlichen Buchführungspflicht mehr.

Es müssen allerdings beide Kriterien gemeinsam betrachtet werden. Das alleinige Unterschreiten eines Kriteriums löst noch keine Rechtsfolgen aus. Für die Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeit des § 241a Satz 1 HGB ist es zudem notwendig, dass die Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von **zwei aufeinander folgenden GJ** nicht überschritten werden.¹⁷ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass hierbei nicht die aufgerechneten Beträge von zwei aufeinander folgenden GJ maßgeblich sind. Vielmehr sind die Schwellenwerte auf die letzten zwölf Monate vor dem Abschluss des GJ zu beziehen.¹⁸ Hierdurch wird eine gewisse Kontinuität in der Rechnungslegung angestrebt, die den ständigen Wechsel zwischen handelsrechtlicher Rechnungslegung und ‚nur‘ steuerlicher Gewinnermittlung vermeidet.¹⁹ Im Falle eines Rumpf-GJ sollte in Anlehnung an § 267 HGB für die Bestimmung der Schwellenwerte auf die letzten zwölf Monate vor dem Ende des GJ abgestellt werden; eine zeitanteilige Bemessung oder eine Hochrechnung der Werte ist nicht zulässig.²⁰

14 Vgl. Art. 1 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1400; *Zwirner* in: *Zwirner*, § 241a HGB, S. 395 ff.

15 Vgl. Art. 3 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1400 f.

16 Vgl. zur Begründung Gesetzentwurf des Bürokratieentlastungsgesetzes, BT-Drucksache 18/4948, S. 16 f. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass sich die Berechnung der Gesamtentlastung für kleine UN bisher nur auf die Gewerbetreibenden beschränkt, da für die Land- und Forstwirte sowie Gesellschaften des bürgerlichen Rechts die Entlastung derzeit nicht ausgewiesen werden kann. Somit kann tendenziell sogar von einer noch größeren Entlastung für die mittelständische Wirtschaft ausgegangen werden.

17 Vgl. die Beispiele bei *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, S. 4 f.

18 Vgl. *Zwirner/Vodermeier*, BC 2015, 50, 50.

19 Der ständige Wechsel wurde allerdings allein hinsichtlich der Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführung erreicht, weil bereits das einmalige Überschreiten unmittelbar die Buchführungspflicht (wieder) auslöst.

20 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lawall*, § 241a HGB Rn. 5; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241a HGB Rn. 14; *Zwirner* in: *Zwirner*, § 241a HGB, S. 395 f.

- 10** Eine gesonderte Regelung ist diesbzgl. für **Neugründungen** vorgesehen. Wird ein UN neu gegründet, treten die Rechtsfolgen von § 241a HGB bereits dann ein, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung vorliegen, d.h. die beiden genannten Werte nicht überschritten werden.²¹ Dabei genügt es, wenn die Schwellenwerte bei realistischer Einschätzung zum Abschlussstichtag voraussichtlich nicht überschritten werden. Dies gilt ebenso bei freiwilliger Eintragung in das Handelsregister im Gründungsjahr. Lässt sich der Kaufmann freiwillig in einem GJ in das Handelsregister eintragen, das nicht das Gründungsjahr ist, so kann er die Befreiungsmöglichkeit bei Neugründung nach § 241a Satz 2 HGB nicht nutzen und ist nach den §§ 238 bis 241 HGB zur Buchführung sowie zur Erstellung eines Inventars verpflichtet.²²
- 11** Im Zusammenhang mit der in den §§ 238 bis 241 HGB kodifizierten Pflicht zur Buchführung sowie Erstellung eines Inventars ist auf Folgendes hinzuweisen: Bereits das **erstmalige** Überschreiten der in § 241a HGB definierten Größenkriterien löst die Verpflichtung zur Buchführung aus, weil nicht mehr an zwei aufeinander folgenden Stichtagen bzw. bei Neugründungen nicht am ersten Abschlussstichtag die Größenmerkmale unterschritten werden.²³

Praxistipp

! Während eine Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht nur dann eintritt, wenn die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllt werden, tritt die Verpflichtung zur Buchführung bereits beim erstmaligen Überschreiten ein.

- 12** Während der zeitliche Bezug der Vorschrift in § 241a HGB (an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen) deutlich geregelt ist, stellt sich in der Praxis die Frage, auf welcher Daten- und Wertgrundlage die Überprüfung der relevanten Schwellenwerte zu erfolgen hat.

II. Ableitung der relevanten Wertgrößen

- 13** Die konkrete Ausgestaltung der jährlichen Ermittlung der einschlägigen Wertgrößen hat der Gesetzgeber nicht (explizit) geregelt. Hier wird in der Praxis den unternehmensspezifischen Umständen Rechnung zu tragen sein. Wenn das zukünftig zu befreiende UN bislang handelsrechtlich bilanzierungspflichtig war, dann sind in jedem Fall die **handelsrechtlichen Wertgrößen** zur Überprüfung der Größenkriterien heranzuziehen. Ist dies nicht der Fall, wäre die aus § 241a HGB resultierende Erleichterung nur gering, wenn zunächst ein handelsrechtlicher JA aufgestellt werden müsste, um basierend darauf festzustellen, dass eine gesetzl. Verpflichtung dazu gar nicht besteht.²⁴ Daher genügt es, wenn **eine überschlägige Ermittlung** unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Vorschriften ein Überschreiten der Schwellenwerte nicht erwarten lässt.²⁵

Praxistipp

! Die Überprüfung der einschlägigen Schwellenwerte kann seitens des Kaufmanns im Einzelfall auf Basis überschlägiger HGB-Werte erfolgen.

21 Vgl. § 241a Satz 2 HGB; Gelhausen/Fey/Kämpfer, Buchst. A Rn. 13; Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen/Düren, § 241a HGB Rn. 11.

22 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241a HGB Rn. 9.

23 Vgl. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 8.

24 Vgl. Petersen/Zwirner/Kußmaul/Meyering, S. 381.

25 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 46; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 4; Baetge/Kirsch/Thiele/Wolz, § 241a HGB Rn. 13.

- 14 Sofern der Bilanzierende auf Grundlage der überschlägigen Wertermittlung deutlich unterhalb der relevanten Schwellenwerte liegt, sind keine weiteren Berechnungen erforderlich. Für den Fall, dass ein Wert oder beide Werte knapp überschritten wird/werden, sind ggf. weitere, genauere Berechnungen notwendig.
- 15 Hinsichtlich der **Ausübung** einzelner bilanzieller **Ansatz-, Bewertungs- und Ausweihwahlrechte** darf der Bilanzierende diese – allein für die Überprüfung des Überschreitens der Schwellenwerte – unabhängig von einer etwaigen Anwendung für die handelsrechtliche Buchführung anwenden. Es muss nur sichergestellt sein, dass die Anwendung und Ausübung einzelner Wahlrechte gesetzeskonform erfolgt. Die Ausübung der entsprechenden Wahlrechte unterliegt im Zeitablauf nicht der Stetigkeit, sodass zu jedem Bilanzstichtag – unabhängig vom VJ – mögliche Wahlrechte neu ausgeübt werden können.
- 16 Alternativ kann zur Überprüfung der einschlägigen Größenkriterien, sofern das UN bislang der steuerlichen Buchführungspflicht nach § 141 AO unterlag, eine aus der **StB und anschließenden Korrekturen** hervorgehende HB herangezogen werden. Bei dieser Überleitung sind die entsprechenden Unterschiede der Gewinngröße nach HR und StR zu beachten.²⁶
- 17 Waren Einzelkaufleute bisher weder handels- noch steuerrechtlich buchführungspflichtig, dürfte ihnen aus Vereinfachungsgründen der Nachweis der Befreiung entweder mittels der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG oder eines probenhalber überschlagsmäßig aufgestellten handelsrechtlichen JA möglich sein.²⁷ Bei der fortdauernden Überwachung der Befreiungsvoraussetzungen kann ebenso verfahren werden. Im Falle der Ermittlung der Kriterien zur Befreiung von der Buchführungspflicht auf Basis der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sollte eine Überleitungsrechnung auf die handelsrechtlichen Werte ‚UE‘ sowie ‚JÜ‘ durchgeführt werden.²⁸ Andernfalls ist eine schätzungsweise Ermittlung des handelsrechtlichen Umsatzes und des JÜ vorzunehmen.²⁹
- 18 Aus Gründen des Willkürverbots sollte in diesen Fällen darauf geachtet werden, dass bei der Ermittlung einer etwaigen Befreiung von der Buchführungspflicht an einem Abschlussstichtag die Wertgrößen für **zwei aufeinander folgende GJ** mittels **desselben Ermittlungssystems** festgestellt werden. Davon unberührt bleibt jedoch die Möglichkeit, an jedem Bilanzstichtag von neuem über die Wahl einer Vorgehensweise zur Feststellung der entsprechenden Kriterien, unabhängig von der Ermittlungsweise am vorangegangenen Bilanzstichtag, zu entscheiden.³⁰
- 19 Bei der Ermittlung der beiden relevanten Wertmaßstäbe **UE** und **JÜ** schreibt der Gesetzgeber somit keine zwingend verbindliche Vorgehensweise vor. Diese beiden Größen können auf Basis verschiedener Rechenwerke bzw. Rechnungslegungsinstrumente nachgewiesen werden. In Abhängigkeit vom zugrunde gelegten Datenmaterial können unterschiedliche Ergebnisse resultieren, weil zum einen die **handelsbilanzielle Gewinngröße** und die **steuerbilanzielle Gewinngröße** nicht übereinstimmen, und zum anderen die Abgrenzung von UE – und darauf basierend die Ermittlung des Gewinns – nach der steuerlichen Einnahmen-Überschuss-Rechnung regelmäßig von der handelsbilanziellen Größe abweichen wird. Zu beachten ist jedoch, dass bei Verwendung der steuerrechtlichen Werte diese an die entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen anzupassen sind. Insofern lässt sich eine jährliche Überleitungsrechnung wohl nicht vermeiden.

26 Vgl. ausführlich *Richter*, FR 2009, 804, 806 f.; *Kirsch/Kirsch*, § 241a HGB Rn. 13 mit einzelnen Beispielen.

27 Vgl. ausführlich *Kirsch/Kirsch*, § 241a HGB Rn. 11 ff.

28 Vgl. *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Buchst. A Rn. 8; vgl. auch *HdR-E/Ellerich*, § 241a HGB Rn. 10, wonach insb. Korrekturen hinsichtlich der Auswirkungen planmäßiger Abschreibungen vorzunehmen sind und der Grundsatz der periodengerechten Ergebnisermittlung z.B. im Hinblick auf die Bildung von Rückstellungen zu beachten ist.

29 Vgl. *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf*, § 241a HGB Rn. 19.

30 Vgl. *Kirsch/Kirsch*, § 241a HGB Rn. 17; *Zwirner* in: *Zwirner*, § 241a HGB, S. 395.

Praxistipp

 *Der Bilanzierende kann die Wertermittlung grds. auf verschiedene Weise vornehmen. Hinsichtlich des Vergleichs der Daten von zwei aufeinander folgenden Stichtagen ist die Einheitlichkeit der Datenermittlung zu fordern. Eine etwaige bilanzielle Wahlrechtsausübung ist hiervon unberührt.*

III. Nachweis- und Dokumentationsanforderungen

- 20 Die Ableitung der relevanten Wertmaßstäbe muss den GoB (vgl. § 238 HGB Rn. 44 ff.) entsprechen. An die Dokumentation der Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht sind damit dieselben Anforderungen zu stellen wie an die Buchführungsunterlagen.
- 21 Die Nachweise zur Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht unterliegen wie die anderen Unterlagen der Buchführung den einschlägigen Aufbewahrungsfristen (vgl. § 238 HGB Rn. 57 ff.).

IV. Konsequenzen für die handelsrechtliche Buchführungspflicht

- 22 Wenn der Bilanzierende an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen die in § 241a HGB genannten Kriterien unterschreitet, wird er **rückwirkend** für das betrachtete (zweite) GJ von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit.³¹ Eine Befreiung erst ab dem dritten GJ³² lässt sich dem insofern eindeutigen Wortlaut des § 241a HGB nicht entnehmen.
- 23 Zwar kann angeführt werden, dass bei einem **Unterschreiten der Schwellenwerte** rückwirkend die vom Gesetzgeber bezweckte Erleichterung für das jeweilige GJ nicht mehr erzielt werden kann. Denn die betroffenen Kaufleute können das Unterschreiten erst nach Ablauf des GJ nach entsprechender Buchführung erkennen. Zudem könnte gegen eine rückwirkende Anwendung des § 241a HGB sprechen, dass die steuerliche Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 2 AO nach einer entsprechenden Mitteilung des Finanzamts ebenfalls erst für das Folgejahr gilt.³³ Diesen Argumenten ist jedoch der insoweit eindeutige Gesetzestext gegenüberzustellen. Außerdem ist zu beachten, dass der Gesetzgeber zwar eine Annäherung der relevanten Wertgrößen an diejenigen des § 141 AO bezweckte, aber keine umfassende Übereinstimmung der beiden Regelungen erreichen wollte.³⁴

Beispiel zur Befreiung von der Buchführungspflicht

 *Unternehmer X unterliegt seit Jahren der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. In den letzten Jahren hat der Umfang seines Geschäftsbetriebs deutlich abgenommen, sodass er für das Jahr t1 erstmals unter die einschlägigen Kriterien fällt. Da es sich hierbei um das erste Unterschreiten der Kriterien handelt, muss er für t1 noch die Vorschriften der §§ 238 ff. HGB beachten und einen handelsrechtlichen JA erstellen.*

Mit dem zweiten Unterschreiten der Kriterien zum Abschlussstichtag t2, das zudem bereits in den letzten Monaten vor dem Stichtag ersichtlich wurde, entfällt die handelsrechtliche Buchführungspflicht. Für das Jahr t2 braucht X keinen handelsrechtlichen JA mehr zu erstellen.

31 So auch *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Buchst. A Rn. 12; *Richter*, FR 2009, 804, 807.

32 So *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Gräf*, § 241a HGB Rn. 13; eine rückwirkende Befreiung zulassend, wenn vor Ende des zweiten GJ feststeht, dass die Schwellenwerte nicht überschritten werden, *Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall*, § 241a HGB Rn. 8; *HdR-E/Ellerich*, § 241a HGB Rn. 18.

33 Vgl. *Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall*, § 241a HGB Rn. 8.

34 Vgl. *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Buchst. A Rn. 12.

Um bei **Neugründungen** zu vermeiden, dass diese im ersten Jahr buchführungspflichtig sind und erst für das zweite Jahr befreit werden können, hat der Gesetzgeber die Ergänzung in § 241a Satz 2 HGB aufgenommen. **24**

Sofern der Bilanzierende nach § 241a HGB von der handelsrechtlichen Buchführung befreit ist und **nicht originär** durch § 141 AO zur **steuerlichen Bilanzierung** verpflichtet wird, kann die steuerlich dann zu erstellende Einnahmen-Überschuss-Rechnung³⁵ auch für handelsrechtliche Zwecke (Selbstinformation, Gläubigerschutz, Ausschüttung) benutzt werden.³⁶ **25**

Das Wahlrecht des § 241a HGB kann dahingehend genutzt werden, dass der Einzelkaufmann einzelne Vorschriften der §§ 238 ff. HGB nicht anwendet. Bspw. wäre es möglich, dass zwar eine laufende Erfassung von Geschäftsvorfällen i.R.e. Buchführung erfolgt, der Kaufmann sich aber gegen die Erstellung eines Inventars entscheidet.³⁷ **26**

Es ist darauf hinzuweisen, dass die rechtlichen Folgen **rückwirkend** im Hinblick auf den Beginn des GJ, für das die Unter- bzw. Überschreitung festgestellt wurde, eintreten. Dies gilt sowohl für den Wegfall der Buchführungspflicht, wenn am Abschlussstichtag die entsprechenden Größen (zum zweiten Mal) unterschritten werden, als auch für das erstmalige oder erneute Aufleben der Buchführungspflicht, wenn am Abschlussstichtag die Werte überschritten werden.³⁸ **27**

Es besteht zwar die Möglichkeit, dass das **HB-** und **StB-GJ** voneinander abweichen,³⁹ allerdings führt dies aufgrund der eigenständigen Vorschrift zur Ermittlung der steuerlichen Buchführungspflicht nach § 141 AO zu keinen weiteren Problemen. **28**

Praxistipp

 Da sich die tatsächliche Befreiung erst rückwirkend feststellen lässt, wird empfohlen, bei Zweifelsfällen unterjährig eine Buchführung vorzunehmen, um etwaigen gesetzl. Folgen Rechnung tragen zu können.

§ 241a HGB regelt allein eine Befreiung von der Buchführung, wenn die entsprechenden Größenkriterien an zwei aufeinander folgenden Stichtagen unterschritten werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass bereits das **erstmalige Überschreiten** zu einer handelsrechtlichen Buchführungspflicht führt.⁴⁰ **29**

Beispiel zur Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführung

 Unternehmer Y hat seinen Gewerbebetrieb im Jahr t1 gegründet und zu den Abschlussstichtagen der Jahre t1 bis t3 (jeweils zum 31. 12.) die einschlägigen Größenkriterien unterschritten. Zum 31. 12. t4 liegt er erstmals über den entsprechenden Werten. Da er damit nicht an zwei aufeinander folgenden Stichtagen die Kriterien unterschreitet, ist er ab 01.01. t4 zur handelsrechtlichen Buchführung und zur Erstellung eines JA verpflichtet.

³⁵ Vgl. § 4 Abs. 3 EStG.

³⁶ Vgl. Petersen/Zwirner/Kußmaul/Meyering, S. 379, die darauf hinweisen, dass sich infolge der Neuregelung des § 241a HGB auch die Möglichkeiten der Verwendung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ändern.

³⁷ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 6; HdR-E/ellerich, § 241a HGB Rn. 13.

³⁸ Vgl. auch Richter, FR 2009, 804, 807 und 811.

³⁹ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 240 HGB Rn. 60 ff.

⁴⁰ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 8; vgl. auch Petersen/Zwirner/Künkele, Bilanzanalyse, S. 220; Zwirner in: Zwirner, § 241a HGB, S. 396.

- 30 Aufgrund der starren Ausgestaltung der Schwellenwerte sowie der Tatsache, dass bereits das einmalige Überschreiten ausreicht, (erneut) eine handelsrechtliche Buchführungspflicht zu bedingen, kann es zu sog. **Fallbeileffekten** kommen.⁴¹
- 31 Unabhängig von der handelsrechtlichen Verpflichtung zur Führung von Büchern sind gesondert die steuerlichen Buchführungspflichten zu betrachten.

V. Steuerliche Folgen

- 32 Die **Schwellenwerte** des § 241a HGB entsprechen grds. den Werten des § 141 AO. Hierdurch kann auf einen ersten Blick ein Gleichlauf von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung ermöglicht werden.⁴² Dies verdeutlicht auch die simultane Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte des § 241a HGB sowie der steuerlichen Schwellenwerte des § 141 AO hinsichtlich der handelsrechtlichen sowie steuerlichen Buchführungspflicht i.R.d. Bürokratieentlastungsgesetzes. Das Bürokratieentlastungsgesetz trat für die GJ in Kraft, die nach dem 31.12.2015 beginnen.⁴³ Beide Werte wurden auf eine Umsatzgrenze von 600.000 EUR (bisher: 500.000 EUR)⁴⁴ **und** eine Gewinn­grenze von 60.000 EUR (bisher: 50.000 EUR)⁴⁵ angehoben. D.h., dass sofern an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte die Umsatz- und Gewinn­grenze unterschreiten, diese nicht mehr unter die steuerliche **Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht** des § 141 AO fallen.
- 33 Die Regelung des § 241a HGB wurde jedoch demnach bewusst losgelöst von den Kriterien des § 141 AO ausgestaltet.⁴⁶ Aufgrund abweichender Definitionen der einschlägigen Größen kann es dazu kommen, dass der Bilanzierende handelsrechtlich von der Buchführungspflicht befreit ist, steuerlich aber der Buchführungspflicht nach § 141 AO unterliegt.⁴⁷ Der umgekehrte Fall ist nicht denkbar, weil an die handelsrechtliche Verpflichtung zur Buchführung automatisch auch die steuerliche Buchführungspflicht anknüpft.⁴⁸
- 34 Wenn der Bilanzierende nicht nach § 241a HGB von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit wird, ist er auch steuerlich zur Erstellung einer Bilanz verpflichtet. Allerdings ist bei einer Befreiung von der Bilanzierung nach den §§ 238 ff. HGB mittels § 241a HGB gesondert zu prüfen, ob eine steuerliche Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht.
- 35 Mit Blick auf den Beginn der Buchführungspflichten regelt § 241a HGB, dass diese dann nicht bestehen, wenn an den zwei betrachteten Abschlussstichtagen die Größenkriterien nicht überschritten worden sind. Die handelsrechtliche Buchführungspflicht beginnt demzufolge automatisch.
- 36 Steuerlich stellt § 141 Abs. 2 AO klar, dass die Verpflichtung zur **originären steuerlichen Buchführung** in dem WJ beginnt, das auf die entsprechende Mitteilung zur Buchführungsverpflichtung seitens der Finanzbehörden folgt.⁴⁹
- 37 Während die originäre steuerliche Buchführungspflicht erst in dem WJ endet, das auf das WJ folgt, in dem die Finanzbehörden festgestellt haben, dass die Voraussetzungen zur originären steuerlichen Buchführung nicht mehr vorliegen, befreit das HGB den Bilanzierenden dann sofort von der Buchführungspflicht, wenn an den beiden betrachteten Abschlussstichtagen die genannten Kriterien unterschritten worden sind.

41 Vgl. Petersen/Zwirner/Kußmaul/Meyering, S. 382.

42 Vgl. Petersen/Zwirner/Kußmaul/Meyering, S. 381.

43 Vgl. Art. 18 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1404.

44 Vgl. Art. 1 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1400.

45 Vgl. Art. 3 Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2015, S. 1400 ff.

46 Vgl. m.w.N. Kirsch/Kirsch, § 241a HGB Rn. 46 ff.

47 Vgl. Beck Bil-Komm/WinkelJohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 10.

48 Vgl. § 140 AO.

49 Vgl. Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Düren, § 241a HGB Rn. 15 ff.

Praxistipp

 *Beginn und Ende einer etwaigen handelsrechtlichen bzw. originären steuerlichen Buchführungspflicht fallen in der Praxis regelmäßig auseinander.*

VI. Sanktionen

Die Prüfung der Schwellenwerte steht im Zusammenhang mit der **öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Buchführung** (vgl. § 238 HGB Rn. 66). Sofern zu Unrecht keine Buchführung erstellt und kein JA aufgestellt wird, gelten die grds. Sanktionen, die aus einem Verstoß gegen die §§ 238 ff. HGB zu beachten sind (vgl. hierzu § 238 HGB Rn. 66 ff.).

38**C. Anwendungsempfehlungen**

Die Schwellenwerte des § 241a HGB entsprechen grds. den Vorgaben des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO und ermöglichen somit einen Gleichlauf zwischen dem HR und dem StR. Allerdings liegen § 141 AO und § 241a HGB **unterschiedliche Gewinndefinitionen** zugrunde. Somit können Abweichungen auftreten, weil der handelsrechtliche JÜ und der steuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht zwangsläufig der Höhe nach übereinstimmen.

39**Praxistipp**

 *Für die Ermittlung der Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführung ist grds. auf HGB-konforme Werte abzustellen.*

Im Zusammenhang mit der Einfügung des § 241a HGB steht die Änderung des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO. Hierdurch wird § 241a HGB aus der sinngemäßen Anwendung ausgenommen, um sicherzustellen, dass § 241a HGB nicht auch die originäre steuerliche Buchführungspflicht tangiert. Zur Illustrierung der Vorschrift dient nachstehendes Beispiel.⁵⁰

40**Beispiel zur Anwendung des § 241a HGB: Befreiung**

 *Der Einzelkaufmann Z führt seine Geschäfte bereits seit mehreren Jahren und hat auf Basis seiner Buchführung seinen handelsrechtlichen JA aufgestellt. In den Perioden t1, t2 und t3 ermittelt er die folgenden (z.T. überschlägigen) Werte für seine UE bzw. seinen JÜ:*

- *Periode t1: UE 620.000 EUR, JÜ 55.000 EUR*
- *Periode t2: UE 595.000 EUR, JÜ 49.000 EUR*
- *Periode t3: UE 533.000 EUR, JÜ 31.000 EUR*

Gem. § 241a HGB ist Z ab der Periode t3 nicht mehr zur Anwendung der §§ 238 bis 241 HGB verpflichtet, weil er zu diesem Zeitpunkt die Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Perioden unterschritten hat (Periode t1 und Periode t2).

Wenn Z seine Geschäfte nicht bereits seit mehreren Jahren geführt hätte, sondern die Neugründung in Periode t2 erfolgt wäre, so wäre er bereits für die Periode t2 von der Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars befreit gewesen, weil die Rechtsfolgen des § 241a HGB gem. Satz 2 dieser Vorschrift im Fall einer Neugründung schon dann eintreten, wenn die entsprechenden Voraussetzungen am ersten der Neugründung folgenden Abschlussstichtag erfüllt sind.

⁵⁰ Vgl. auch die Beispiele bei Petersen/Zwirner/Künkele, BilMoG in Beispielen, S. 4 f.

- 41 Abweichend von § 267 HGB⁵¹ definiert § 241a HGB keine Größenklasse des Kaufmanns, sondern stellt allein eine Befreiungsvorschrift dar, die das zweimalige Unterschreiten der genannten Schwellenwerte vorsieht. Im Umkehrschluss knüpft damit an das **einmalige Überschreiten** bereits die Folge, dass keine Befreiung möglich ist.

Beispiel zur Anwendung des § 241a HGB: Verpflichtung



Unternehmer M ist seit Jahren zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet. In den Jahren 2010 bis 2015 ermittelt er auf handelsrechtlicher Grundlage folgende Werte für die UE und JÜ zu den jeweiligen Abschlussstichtagen:

- Periode t1: UE 650.000 EUR, JÜ 61.000 EUR
- Periode t2: UE 599.000 EUR, JÜ 61.000 EUR
- Periode t3: UE 598.000 EUR, JÜ 59.000 EUR
- Periode t4: UE 580.000 EUR, JÜ 55.000 EUR
- Periode t5: UE 570.000 EUR, JÜ 62.000 EUR
- Periode t6: UE 570.000 EUR, JÜ 59.000 EUR

In den Perioden t1 bis t3 ist M zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet. In t3 werden die einschlägigen Kriterien erstmals unterschritten. Mit dem zweiten Unterschreiten in t4 ist M erstmals von der Buchführung nach § 241a HGB befreit. In t5 überschreitet M wieder die Werte, ist erneut zur Buchführung verpflichtet und bleibt dies auch für t6, weil er zum Abschlussstichtag t6 nicht an zwei aufeinander folgenden Stichtagen die Kriterien unterschritten hat, sondern nur einmal.

- 42 In der Praxis bleibt die **faktische Inanspruchnahme** des Befreiungswahlrechts von der Buchführungspflicht auf einen kleinen Kreis von UN bzw. Einzelkaufleute beschränkt. Hierfür sind folgende Gründe ursächlich:⁵²

- Sofern das UN hinsichtlich der einzelnen Größen die Schwellenwerte nur knapp unter- oder überschreitet, also keine langfristige, eindeutige Einschätzung der Buchführungspflicht möglich ist, sollte die Buchführung kontinuierlich vorgenommen werden.
- Bei in einen Konzernverbund eingebundenen Einzelkaufmann ist für die Erstellung des KA ein JA notwendig.
- Die Selbstinformation des Kaufmanns kann ohne eine ordentliche Buchführung und ohne Erstellung einer Bilanz nur stark eingeschränkt erfolgen.
- Beim Vorhandensein von Kreditgebern (bspw. Banken) werden diese vielfach auf die Vorlage eines JA bestehen.⁵³
- Die Aufnahme von partiarischen Darlehen oder die Vereinbarung jahresüberschussabhängiger Tantieme erfordert die kaufmännische Buchführung.

51 Die Regelungen des § 267 HGB zur Einordnung von Gesellschaften als klein, mittelgroß oder groß setzen stets das zweimalige Über- oder Unterschreiten der dort genannten Kriterien voraus. Damit wird sichergestellt, dass sich nicht kurzfristig von dem einen auf das nächste Jahr (unerwartete) Rechtsfolgen ergeben. Die Regelungen nach § 241a HGB sind derart ausgestaltet, dass dies gerade nicht gegeben ist.

52 Vgl. hierzu auch Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 241a HGB Rn. 4 f.; HdR-E/Elleirich, § 241a HGB Rn. 16.

53 So auch Petersen/Zwirner/KuBmaul/Meyering, S. 382 m.w.N.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lawall, § 241a HGB Rn. 7.

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 242 HGB Pflicht zur Aufstellung

(1) ¹Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. ²Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluß geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.

(3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. ²Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Literatur

Förschle/Kropp/Schellhorn, D. Gründungs- und Eröffnungsbilanz der Kapitalgesellschaft, in: *Budde/Förschle/Winkeljohann* (Hrsg.), Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, S. 151 ff.; *Petersen/Zwirner*, Unternehmensbegriff, Unternehmenseigenschaft und Unternehmensformen, DB 2008, 481; *Petersen/Zwirner* (Hrsg.), BilMoG, 2009.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	3
I. Eröffnungsbilanz	3
II. Jahresbilanz	8
III. Gewinn- und Verlustrechnung	10
IV. Bestandteile des Jahresabschlusses	11
V. Erleichterung für Einzelkaufleute i.S.d. § 241a HGB und Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB	12
C. Anwendungsempfehlungen	15

A. Allgemeines

§ 242 HGB verpflichtet alle Kaufleute¹ unabhängig von ihrer Rechtsform zur **Aufstellung einer Eröffnungsbilanz** zu Beginn ihres Handelsgewerbes sowie zur **Aufstellung eines JA** am Ende eines jeden folgenden GJ. Die Bilanz wird dabei als Darstellung des Verhältnisses zwischen Vermögen und Schulden des Kaufmanns definiert. Neben der Bilanz hat der Kauf-

1

¹ Das HGB definiert den Begriff der Kaufleute in §§ 1 ff. HGB; vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/*Zwirner*, D.I. Rn. 13 ff. sowie grundlegend zu UN-Begriff, UN-Eigenschaft und UN-Formen *Petersen/Zwirner*, DB 2008, 481, 481 ff.

mann für den Schluss eines jeden GJ eine Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen des GJ, die sog. GuV, zu erstellen. Beides zusammen bildet den JA.

- 2 § 242 Abs. 4 HGB wurde i.R.d. BilMoG neu eingefügt und befreit grds. Einzelkaufleute, die unter die Schwellenwerte des § 241a HGB fallen, von der Pflicht zur Aufstellung des JA. Die im Gesetz auf § 242 HGB folgenden Paragraphen regeln Form und Inhalt des JA.

B. Inhalt der Regelung

I. Eröffnungsbilanz

- 3 Die **Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz** kann sich aus der erstmaligen Aufnahme einer Geschäftstätigkeit, die zum Beginn eines Handelsgewerbes führt, ergeben oder auf die Erlangung der Kaufmannseigenschaft, wie z.B. durch Ausweitung eines Handwerks oder Kleingewerbes zu einem kaufmännischen Betrieb oder durch Eintragung ins Handelsregister, beruhen (vgl. § 238 HGB Rn. 21).²
- 4 Bei **Einzelkaufleuten** und **PersG**, die ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB betreiben, ist der Stichtag für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Tag, an dem die Geschäftstätigkeit nach außen dokumentiert begonnen hat, d.h. der erste Geschäftsvorfall zu verzeichnen war.
- 5 Sofern Kaufleute ein UN betreiben, das nicht bereits nach § 1 Abs. 2 HGB als Handelsgewerbe gilt, entsteht die Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz entweder mit dem Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister (kraft Eintragung) oder mit dem Zeitpunkt, in dem ein nach kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich wird.³
- 6 **KapG** entstehen als juristische Personen mit Wirkung der Eintragung ins Handelsregister, somit wäre die Eröffnungsbilanz grds. auf den Stichtag der Eintragung zu erstellen. Dieser Termin dürfte aber aufgrund der Ungewissheit der Zeitspanne zwischen Gründung und Eintragung – mit Ausnahme des Falls einer kurzfristigen Eintragung – nicht sachgerecht sein.⁴ Für den Stichtag der Eröffnungsbilanz ist die Aufnahme der Geschäftstätigkeit der entscheidende Zeitpunkt. Aus Praktikabilitätsgründen kann der Tag der Beurkundung als Aufnahme der Geschäftstätigkeit betrachtet und somit als Stichtag gewählt werden. Handels- und steuerrechtlich werden die Aufwendungen und Erträge der Vorgesellschaft bereits der Gesellschaft zugerechnet. In der Praxis wird regelmäßig der Tag der notariellen Beurkundung als Stichtag der Eröffnungsbilanz gewählt.
- 7 Die Eröffnungsbilanz ist Ausgangspunkt für die nachfolgend zu erstellende Jahresbilanz, weshalb die auf den JA anzuwendenden Vorschriften auch auf die Eröffnungsbilanz anzuwenden sind.

Praxistipp



Die einfachste Form der Eröffnungsbilanz bei Neugründungen besteht aus zwei Bilanzposten:

- Guthaben bei Kreditinstituten auf der Aktivseite und
- Gezeichnetes Kapital auf der Passivseite.

2 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 242 HGB Rn. 3 f.

3 Vgl. HdR-E/ellerich/Swart, § 242 HGB Rn. 7.

4 Vgl. Förtschle/Kropp/Schellhorn in: Budde/Förtschle/Winkeljohann, Rn. D 71; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 242 HGB Rn. 4; Hoffmann/Lüdenbach, § 242 HGB Rn. 7; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipps, § 242 HGB Rn. 3.

II. Jahresbilanz

Auf den letzten Tag eines jeden GJ hat der **Kaufmann** (Einzelkaufmann, PersG oder KapG) eine **(Jahres-)Bilanz** zu erstellen (zum Bilanzaufbau vgl. § 247 HGB Rn. 4, § 266 HGB Rn. 5 ff. bzw. § 267a HGB Rn. 21 ff.⁵). Dabei umfasst ein GJ i.d.R. einen Zeitraum von zwölf Monaten. Ein längeres GJ ist nicht zulässig, jedoch kann ein kürzeres GJ – z.B. bei Gründung oder Veräußerung als sog. Rumpf-GJ – auftreten.⁶ Das GJ kann auch vom Kalenderjahr abweichen. Nach § 140 AO und § 5 Abs. 1 EStG stellen die handelsrechtliche Buchführungspflicht und der nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellte JA auch die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung dar. Dies gilt auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden GJ bzw. einem Rumpf-GJ. Die Bilanz hat dabei alle VG und Schulden zu enthalten, die wirtschaftliches Eigentum des Bilanzierenden darstellen (vgl. § 246 HGB Rn. 56 ff.).⁷ Rechtliche Eigentumsverhältnisse sind nicht entscheidend.

8

I.R.d. Bilanzierung sind die im GJ bis zum Bilanzstichtag vorgefallenen Geschäftsvorfälle (wertbegründende Tatsachen) zu berücksichtigen. Für die Bewertung gelten die Verhältnisse am Abschlussstichtag (sog. Stichtagsprinzip) (vgl. § 252 HGB Rn. 33). Nach dem Stichtag bekannt werdende Tatsachen – sog. wertaufhellende Tatsachen – sind zu berücksichtigen, sofern sie vor dem Stichtag verursacht wurden. Nach dem Stichtag eintretende Umstände bleiben i.R.d. Bilanzierung zum Stichtag unbeachtlich, weil es sich um wertbegründende Tatsachen des ‚neuen Jahres‘ handelt.⁸

9

Beispiel für werterhellende bzw. wertbegründende Tatsachen



Die Kontaminierung eines Grundstücks wird vor dem Stichtag bekannt, der Umfang der Kontaminierung und die damit verbundene Höhe der Rückstellung für die Dekontaminierung können erst nach dem Stichtag bis zur Aufstellung der Bilanz genauer ermittelt werden. Die Rückstellung ist in Höhe der voraussichtlichen Dekontaminierungskosten zu buchen, weil die Kontaminierung zum Bilanzstichtag bereits vorlag (wertbegründende Tatsache) und nur der Umfang der Dekontaminierungskosten nach dem Bilanzstichtag ermittelt wird (wertaufhellende Tatsache).

Praxistipp



In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen wertbegründenden bzw. wertbeeinflussenden und wertaufhellenden Tatsachen insb. im Bereich der Rückstellungen schwierig.

III. Gewinn- und Verlustrechnung

Die Bilanz ist gem. § 242 Abs. 2 HGB zu jedem Stichtag bzw. zum Schluss eines jeden GJ um eine **Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge** zu ergänzen. Für Nicht-KapG sowie PersG, die nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fallen, gelten die detaillierten Gliederungsvorschriften nach dem GKV bzw. UKV nicht (vgl. § 275 HGB Rn. 1), sie werden dennoch in der Praxis weitgehend angewandt.

10

5 Zu den Erleichterungen für sog. Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB verweisen wir auf § 267a HGB Rn. 17 ff.

6 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 242 HGB Rn. 5; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 242 HGB Rn. 8.

7 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 242 HGB Rn. 13 f.

8 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Philipp, § 242 HGB Rn. 6; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 242 HGB Rn. 8.

IV. Bestandteile des Jahresabschlusses

- 11** Bei **Nicht-KapG** sowie bei **PersG**, die nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fallen, besteht der JA, sofern nicht freiwillig ein Anhang erstellt wird, nur aus Bilanz und GuV. Zur Aufstellung eines Anhangs oder Lageberichts sind diese Kaufleute gesetzl. nicht verpflichtet, weil die Erweiterungsregelung in § 264 Abs. 1 HGB nur für KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB greift. Kapitalmarktorientierte UN i.S.d. § 264d HGB, die nicht zur Aufstellung eines KA verpflichtet sind, haben ihren JA um eine Kapitalflussrechnung und einen EK-Spiegel zu erweitern (vgl. § 264d HGB Rn. 25). Gem. § 5 Abs. 2a PublG beinhaltet bei kapitalmarktorientierten UN, die nicht KapG oder PersHG i.S.d. § 264a HGB sind, der JA einen Anhang.

V. Erleichterung für Einzelkaufleute i.S.d. § 241a HGB und Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB

- 12** § 242 Abs. 4 HGB wurde durch das BilMoG neu eingefügt. Betroffen sind durch den Verweis auf § 241a HGB Einzelkaufleute mit UE von nicht mehr als 600.000 EUR und einem JÜ von maximal 60.000 EUR an zwei aufeinander folgenden Stichtagen. Die Ergänzung des § 242 HGB bewirkt im Ergebnis die Befreiung dieser Einzelkaufleute von der Pflicht zur Erstellung eines handelsrechtlichen JA.⁹
- 13** Bei einer **Neugründung** gilt die Befreiung gem. § 242 Abs. 4 HGB, sofern beide Schwellenwerte bereits am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung unterschritten sind (vgl. § 241a HGB Rn. 5 ff.).
- 14** Seit Einführung des MicroBilG werden für sog. **Kleinstkapitalgesellschaften** i.S.d. § 267a HGB spezielle Erstellungserleichterungen für den handelsrechtlichen JA gesetzlich normiert. Zu den einzelnen Erleichterungen verweisen wir auf § 267a HGB Rn. 21 ff.

C. Anwendungsempfehlungen

- 15** Sofern ein Kaufmann pflichtwidrig die Aufstellung eines JA unterlässt, kann dies **strafrechtliche Folgen** – insb. nach § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b) StGB bzw. § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) StGB – nach sich ziehen. Des Weiteren kommt bei KapG und PersG i.S.d. § 264a HGB die Festsetzung von Zwangsgeld in Betracht.

⁹ Vgl. hierzu Petersen/Zwirner/*Kußmaul/Meyering*, S. 383.

§ 243 HGB Aufstellungsgrundsatz

- (1) Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
- (2) Er muß klar und übersichtlich sein.
- (3) Der Jahresabschluß ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

Literatur

Ebenroth, Klar und übersichtlich, in: *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, S. 264 ff.; *Herrfurth/Zwirner*, Die E-Bilanz jetzt umsetzen, Handlungsempfehlungen für die Unternehmenspraxis und Beratung, StuB-Beilage zu Heft 7/2013, 1; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 1657; *Künkele/Zwirner*, Eigenständige Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Stbg 2012, 272; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987; *Petersen/Zwirner* (Hrsg.), BilMoG, 2009; *BMF v. 19.01.2010, IV C 6 – S 2133-b/O*, BStBl. I 2010, *BMF v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009*, BStBl. I 2011.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	6
I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	6
1. Begriffsbestimmung	6
2. Mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung konforme Rechnungslegung durch Auslegung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	15
3. Die wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Einzelnen	19
a) Die gesetzlich normierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	19
b) Nicht gesetzlich kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	37
II. Klarheit und Übersichtlichkeit	41
1. Allgemeines	41
2. Vorgaben im Einzelnen	45
a) Klare Bezeichnungen	45
b) Klare und übersichtliche Gliederung	50
c) Klarheit und Übersichtlichkeit in Anhang und Lagebericht	52
III. Aufstellungsfrist	53
1. Aufstellungsfrist für die Handelsbilanz	53
2. Aufstellungsfrist für die Steuerbilanz	59
C. Aufstellung der Steuerbilanz nach § 5b EStG	60
D. Anwendungsempfehlungen	68
I. Anwendung der gesetzlich vorgegebenen Gliederungsschemata	68
II. Folgen einer versäumten Aufstellungsfrist	69
III. Folgen eines Verstoßes gegen § 243 Abs. 1 und 2 HGB	70
IV. Folgen eines Verstoßes gegen § 5b EStG	71

A. Allgemeines

Die mit dem BiRiLiG 1985 begonnene **Tendenz zur Kodifizierung von GoB** und der damit verbundene Bedeutungsverlust für nicht kodifizierte Grundsätze setzen sich durch das BilMoG in Form der Einschränkung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten weiter

1

fort.¹ Andererseits wurden bereits kodifizierte GoB wie der Grundsatz der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit bspw. durch die Ausweitung von Anhangangaben weiter aufgewertet.²

- 2 Inhaltlich enthält § 243 HGB die grds. Regelungen, nach denen der **JA** aufzustellen ist. Als zentraler Begriff tauchen die **GoB** auf. Eine Definition des Begriffs findet sich jedoch im Gesetz nicht. Die GoB haben sich im Laufe der Zeit als außerhalb des Gesetzes liegendes Normengefüge herausgebildet. Diese umfassen sämtliche handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze, welche als verbindliche Rechtsnormen in Form eines Systems von Konventionen und Regeln von allen Kaufleuten zu beachten sind. Die GoB finden auf Buchführung und JA-Erstellung gleichermaßen Anwendung.
- 3 Die GoB setzen eine **Bilanzierung** voraus. Bei Einnahmen-Überschuss-Rechnungen finden sie keine Anwendung.
- 4 Der JA hat **klar und übersichtlich** zu sein. Dies wird neben der Einhaltung der GoB noch durch einen eigenen Absatz in § 243 HGB besonders betont.
- 5 Als **Frist** für die Aufstellung des JA wird dem Kaufmann ein unbestimmter Zeitraum – die einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechende Zeit – gesetzt.

B. Inhalt der Regelung

I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

1. Begriffsbestimmung

- 6 Der Begriff ‚GoB‘ umfasst **sämtliche handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze** in Form eines Systems von Konventionen und Regeln, welches sich im Zeitablauf i.S.e. allgemein anerkannten Vorgehensweise herausgebildet hat. Weder im HR noch im StR existiert eine Begriffsdefinition. Im HGB, wie auch in Praxis und Literatur, finden sich die folgenden Ausprägungen für die GoB:
 - GoB (i.e.S.),
 - GoL und
 - GoBi.³
- 7 Die **GoB** (i.e.S.) beinhalten die Erfassung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen in der Buchführung. Weiterhin werden die ordnungsmäßige Aufbewahrung von Büchern und Belegen von den GoB (i.e.S.) erfasst. Die Zulässigkeit moderner Verfahren – wie z.B. die elektronische Belegarchivierung – ist an die GoB gebunden.⁴
- 8 Die **GoL** umfassen die Vereinfachungsverfahren (Stichprobenverfahren, Buchinventur und Fortschreibung) gem. § 241 Abs. 1 ff. HGB (vgl. § 241 HGB Rn. 45 ff.). Diese sind nur in den als GoB anerkannten Ausgestaltungen zugelassen.⁵
- 9 Die GoBi sind im HGB kodifizierte Regelungen. Diese Rechtsvorschriften sind unterteilt in **Allgemeine Vorschriften**⁶, **Ansatzvorschriften**⁷ und **Bewertungsvorschriften**⁸.
- 10 Der **Aufstellungsgrundsatz** des § 243 Abs. 1 HGB bindet die JA aller Kaufleute an die GoB.⁹ Diese sind der übergeordnete Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit des JA und somit als Generalnorm für die Aufstellung des JA anzusehen.¹⁰ Bereits durch die Berücksichtigung

1 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 243 HGB Rn. 4.

2 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 243 HGB Rn. 9.

3 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Usinger, § 243 HGB Rn. 1.

4 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Usinger, § 243 HGB Rn. 2.

5 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Usinger, § 243 HGB Rn. 3.

6 Vgl. §§ 242 bis 245 HGB.

7 Vgl. §§ 246 bis 251 HGB.

8 Vgl. §§ 252 bis 256a HGB.

9 Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 2.

10 Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 2.

i.R.d. Buchführung soll ein Überblick über die Lage des UN vermittelt werden. Aufbauend darauf gilt dies dann ebenfalls für den JA.

Die GoB gelten **für alle Kaufleute** unabhängig von ihrer Branche oder Rechtsform. Eine Unterscheidung zwischen KapG und Nicht-KapG wird nicht vorgenommen. Die im HGB für bestimmte Rechtsformen geltenden Einzelschriften sind vielmehr als rechtsformspezifische Spezialregelungen zu verstehen. Diese haben nicht ohne Weiteres die Rechtskraft von GoB als Maßstab der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung für alle Kaufleute. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass sich bestimmte Vorschriften für KapG im Zeitlauf als Standard auch für PersHG und Einzelkaufleute durchsetzen oder per Gesetzesänderung zum Standard gemacht werden. In der Praxis ist dies vielfach zu beobachten.

11

Eine **Trennung** der gesetzl. Vorschriften für KapG und Vorschriften für alle Kaufleute sowie die Formulierung zweier Generalnormen in § 243 Abs. 1 HGB und § 264 Abs. 2 HGB bedeuten nicht, dass fundamentale GoB für Einzelkaufleute und bestimmte PersHG nicht mehr gelten sollen, weil die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der VFE-Lage nicht explizit erwähnt ist.¹¹

12

Praxistipp

 Die GoB gelten branchen- und rechtsformunabhängig für alle Kaufleute.

Die **gesetzl. Vorschriften** im Abschnitt für alle Kaufleute fordern die vollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die Zusammenfassung in einem JA, damit sich ein sachverständiger Dritter anhand eines das Verhältnis von Vermögen und Schulden richtig darstellenden JA ein Bild von der Lage des UN machen kann. Da Nicht-KapG und PersHG, die nicht unter § 264a HGB fallen, keinen Anhang und Lagebericht aufstellen müssen (vgl. § 264 HGB Rn. 4 ff.), kann sich ein sachverständiger Dritter einen Überblick über die Lage des UN nur verschaffen, wenn der aus Bilanz und GuV bestehende JA richtig und frei von Willkür ist.

13

Eine **Weiterentwicklung der GoB** erfolgt nicht ausschließlich durch eine Institution als Standardsetzer, sondern vielmehr durch Lehre, Literatur, Rechtsprechung und Praxis, wobei alle Beteiligten i.R.d. Weiterentwicklung an die den handelsrechtlichen Zwecken der GoB entsprechenden Konkretisierungen gebunden sind.¹² Für die Konzernrechnungslegung wurde i.R.d. KonTraG die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung an ein privatrechtliches Gremium, das DRSC, übergeben. Die durch das DRSC herausgegebenen Standards gelten nach ihrer Bekanntmachung durch das BMJ als Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung.¹³

14

2. Mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung konforme Rechnungslegung durch Auslegung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die **Anwendung der GoB** – als unbestimmter Rechtsbegriff – i.R.d. Rechnungslegung erfolgt durch die Auslegung des Begriffs. Bei den GoB handelt es sich um grundlegende Anforderungen, denen JA entsprechen müssen. Die GoB sind das Ergebnis fundierter Überlegungen der Wissenschaft und Praxis.¹⁴ Daraus haben sich allgemein anerkannte und sachgerechte Normen entwickelt. Die Rechnungslegungsalternativen, für die sich ein JA-Aufsteller entscheidet, sollten auf einem solchen allgemeinen Konsens von Sachverständigen beruhen.

15

Der Begriff der **Ordnungsmäßigkeit** bezieht sich darauf, dass der JA einer bestimmten Ordnung entsprechen soll. Der JA und die Buchführung müssen so beschaffen sein, dass sie einen schnellen Überblick über die wirtschaftliche Lage des UN ermöglichen. Die Ordnung

16

11 Vgl. HdB/E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 2.

12 Vgl. HdB/E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 10.

13 Vgl. § 342 HGB.

14 Vgl. HdB/E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 11.

wird neben den gesetzl. Einzelvorschriften auch durch die GoB gewährleistet. Dafür müssen aber auch die GoB geordnet sein. Die Grundsätze und die ihnen entsprechenden Buchführungs- und Rechnungslegungsalternativen müssen ein System bilden. Sie haben ein sinnvolles Element des Gesamtsystems darzustellen und dürfen weder im Widerspruch zum System als Ganzem noch zu einzelnen anderen Grundsätzen stehen. Jede bei der Aufstellung gewählte Rechnungslegungsalternative muss zum GoB-System passen. Nur ausnahmsweise darf eine Rechnungslegungsalternative, die nicht zum GoB-System konform ist, erfasst werden, und zwar nur dann, wenn eine Einzelvorschrift diese Alternative fordert (lex specialis derogat legi generali).

- 17** Der rechtliche **Anwendungsbereich** der GoB ist die Buchführung. Die Buchführung umfasst dabei neben der laufenden Buchführung i.e.S. auch die Inventur und den JA. Die GoB beziehen somit den gesamten Rechnungslegungsprozess ein.
- 18** Durch die Einbindung des Begriffs der GoB in die **Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB** wird der Bedeutungszusammenhang mit anderen gesetzl. Vorschriften dokumentiert. Die GoB dienen dazu, die gesetzl. Zwecke zu verwirklichen. Dies kommt sowohl in der Generalnorm als auch in den anderen Einzelvorschriften zum Ausdruck, in denen die GoB erwähnt bzw. deren Einhaltung gefordert werden. Der Einsatz der GoB dient der Realisierung übergeordneter Zwecke. Die GoB sollen die Zweckgerechtigkeit der Rechnungslegung sicherstellen. Der Verweis auf die GoB erfolgt immer dann, wenn es dem Gesetzgeber darum geht, die gesetzl. Zwecke folgerichtig für die jeweils behandelten Tatbestände zu konkretisieren, ohne diese für alle Sachverhalte im Detail festlegen zu wollen.

Praxistipp



Die GoB beziehen sich auf den gesamten Rechnungslegungsprozess. Von ihnen darf nur abgewichen werden, wenn eine Einzelvorschrift dies erfordert.

3. Die wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Einzelnen

a) Die gesetzlich normierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- 19** Die GoB sind **z.T.** – wie in den voranstehenden Ausführungen bereits ersichtlich – **gesetzl. normiert** und teilweise nicht durch gesetzl. Vorschriften erfasst. Dabei darf das Unterscheidungsmerkmal der ‚Schriftlichkeit‘ jedoch nicht zu hoch angesiedelt werden.¹⁵ Die geschriebenen GoB sind ohne Aussagekraft, wenn sie nicht wenigstens eine Legaldefinition enthalten. So wird z.B. das Realisationsprinzip im Gesetz genannt, aber mehr als eine Aufforderung zur Anwendung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.¹⁶
- 20** Nachfolgend werden die wesentlichen gesetzl. normierten GoB dargestellt.¹⁷

Gesetzl. normierte GoB	Nicht gesetzl. normierte GoB
Stichtagsprinzip	Grundsatz der Methodenbestimmtheit
Persönliche Zuordnung	Grundsatz der Willkürfreiheit
Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit	Grundsatz der Wesentlichkeit
Vollständigkeitsprinzip	
Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	

¹⁵ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 243 HGB Rn. 8.

¹⁶ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 243 HGB Rn. 8.

¹⁷ Zum geänderten Einfluss der IFRS auf die GoB durch das BilMoG vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 243 HGB Rn. 6 ff.

Gesetzl. normierte GoB	Nicht gesetzl. normierte GoB
Verrechnungsverbot	
Bilanzidentitätsprinzip	
Stetigkeitsprinzip	
Going-Concern-Prinzip	
Prinzip der Einzelbewertung	
Vorsichtsprinzip	
Realisationsprinzip	
Imparitätsprinzip	
Wertaufhellungsprinzip	
Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung	
Anschaffungskostenprinzip	

Überblick über die gesetzl. normierten und die nicht gesetzl. normierten GoB

Das **Stichtagsprinzip**¹⁸ legt den Zeitpunkt des Ansatzes und der Bewertung der VG und Schulden fest (vgl. § 252 HGB Rn. 33).¹⁹ Die Bilanz ist für einen bestimmten Tag aufzustellen. Dieser Abschlussstichtag ist der letzte Tag des GJ. Es müssen alle Geschäftsvorfälle im JA berücksichtigt werden, die bis zum Abschlussstichtag stattgefunden haben. Für die Bewertung sind die Verhältnisse zum Abschlussstichtag maßgeblich. Eine Abweichung hiervon bildet die Rückstellungsbewertung, bei der auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind (vgl. § 253 HGB Rn. 139).²⁰ Wirtschaftsjahre können mit dem Kalenderjahr übereinstimmen oder – bspw. aufgrund wirtschaftszweigspezifischer Besonderheiten – vom Kalenderjahr abweichen und damit einen unterjährigen Abschlussstichtag aufweisen. Auch ein Wechsel des Wirtschaftsjahrs ist möglich.

21

Praxistipp

 Bei Umstellung des WJ auf ein vom Kalenderjahr abweichendes WJ mit einem Bilanzstichtag, der nicht mit dem 31.12. übereinstimmt, ist für die steuerliche Anerkennung die Zustimmung des Finanzamts vorher einzuholen.

Die **persönliche Zuordnung**²¹ der VG und Schulden zum Kaufmann bestimmt sich zunächst nach dem rechtlichen Eigentum. Durch das BilMoG wurde der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im HGB verankert.²² Demnach darf sich zur zutreffenden Darstellung der Vermögenslage die Zugehörigkeit von VG und Schulden nicht nur nach den Eigentumsverhältnissen richten, sondern muss auch wirtschaftliche Kriterien berücksichtigen (vgl. § 246 HGB Rn. 56 ff.). So hat der wirtschaftliche Eigentümer den VG zu bilanzieren, wenn er die tatsächliche Sachherrschaft über den VG ausübt und der rechtliche Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Die tatsächliche Sachherrschaft übt derjenige aus, dem für den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen ND des VG Besitz, Gefahr, Nutzen

22

18 Vgl. §§ 242 Abs. 1 und 2 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

19 Vgl. Beck HdR/Ballwieser, B 105 Rn. 64.

20 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Bertram/Kessler, § 253 HGB Rn. 53 ff.

21 Vgl. § 242 Abs. 1 HGB.

22 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 246 HGB Rn. 16.

und Lasten zustehen. Besondere Bedeutung kommt der Zuordnung von VG bei PersHG zu. Das UN-Vermögen ist vom Privatvermögen des Kaufmanns abzugrenzen.²³

- 23** Das **Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit**²⁴ betrifft die äußere Form und die Art der Darstellung des gesamten JA (vgl. Rn. 41 ff.; § 247 HGB Rn. 2). Dieser Grundsatz dient dem Zweck der Rechenschaft und Kapitalerhaltung und besagt, dass sich ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit ein Bild von der Lage des UN verschaffen können muss.²⁵ Durch dieses Prinzip soll ein eindeutig, verständlich, hinreichend und systematisch gegliederter sowie ohne Informationsverlust bereitgestellter JA erreicht werden.²⁶
- 24** Gemäß dem **Vollständigkeitsprinzip**²⁷ hat der Kaufmann in den JA sämtliche VG, Schulden und RAP sowie Aufwendungen und Erträge aufzunehmen (vgl. § 246 HGB Rn. 4 ff.). Eine Durchbrechung des Vollständigkeitsgebots ist lediglich durch die Ansatzwahlrechte und die gesetzl. Ansatzverbote möglich. Es sind alle bilanzierungsfähigen VG, Schulden und RAP in der Bilanz zu erfassen, die in personeller Hinsicht dem Kaufmann gehören und in sachlicher Hinsicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Dabei betrifft das Gebot nur die Frage, ob bestimmte Gegenstände überhaupt anzusetzen sind, nicht aber die Vollständigkeit der Werterfassung, für welche die jeweiligen Bewertungsvorschriften maßgeblich sind.
- 25** Zum Vollständigkeitsprinzip gehört auch das **Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise** (vgl. § 246 HGB Rn. 56 ff.).²⁸ Wie bereits oben i.R.d. persönlichen Zuordnung dargestellt, kommt es nicht auf das rechtliche Eigentum an den VG an, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum.

Beispiel



So können Leasinggegenstände zwar zivilrechtlich dem Leasinggeber gehören, aber aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beim Leasingnehmer als Eigentümer im wirtschaftlichen Sinn bilanziert werden.

- 26** Das **Verrechnungsverbot**²⁹ ist ein Ausfluss des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit und des Vollständigkeitsgebots (vgl. § 246 HGB Rn. 78 ff.). Das Verrechnungsverbot besagt, dass weder Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite noch Aufwendungen mit Erträgen verrechnet werden dürfen. Vom Verrechnungsverbot darf nur in gesetzl. geregelten Ausnahmefällen abgewichen werden.³⁰
- 27** Die Wertansätze der Eröffnungsbilanz müssen nach dem **Bilanzidentitätsprinzip**³¹ mit den Wertansätzen der Schlussbilanz des vorhergehenden GJ übereinstimmen (vgl. § 252 HGB Rn. 11 ff.). Es dürfen zwischen Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz keine Buchung, keine Änderung des Bilanzinhalts und keine Wertänderung vorgenommen werden. Dadurch wird erreicht, dass der Totalerfolg eines Betriebs der Summe der Erfolge der einzelnen GJ entspricht.
- 28** Nach dem sog. **Stetigkeitsprinzip** sind die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismethoden in aufeinanderfolgenden JA beizubehalten. § 246 Abs. 3 HGB fordert die Beibehaltung der gewählten Ansatzmethoden (**Prinzip der Ansatzstetigkeit**; vgl. § 246 HGB Rn. 99 ff.). Nach dem **Prinzip der Bewertungsstetigkeit**³² sind die angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten (vgl. § 252 HGB Rn. 56 ff.). Die formelle Stetigkeit, d.h. die Beibehaltung

23 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Ries, § 246 HGB Rn. 55.

24 Vgl. §§ 243 Abs. 2, 247 Abs. 1 HGB.

25 Vgl. HdJ/Baetzel/Zülch, Abt. I 2 Rn. 59.

26 Vgl. HdR-E/Baetzel/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 45.

27 Vgl. § 246 Abs. 1 HGB.

28 Vgl. § 246 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB.

29 Vgl. § 246 Abs. 2 HGB.

30 Einen Ausnahmetatbestand sieht bspw. § 246 Abs. 2 HGB vor. Vgl. hierzu Petersen/Zwirner/Kußmaul/Gräbe, S. 387.

31 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

32 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB.

der Form der Darstellung und Gliederung des JA, findet sich § 265 Abs. 1 HGB (vgl. § 265 HGB Rn. 3 ff.). Somit soll eine Vergleichbarkeit der aufeinanderfolgenden JA sichergestellt und ein zutreffendes Bild bei der Betrachtung über mehrere Perioden ermöglicht werden.

Das **Going-Concern-Prinzip**³³ besagt, dass bei der Bewertung der Posten des JA von der Fortführung der UN-Tätigkeit auszugehen ist, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (vgl. § 252 HGB Rn. 17 ff.). Die Bewertung bei Fortführung der UN-Tätigkeit richtet sich nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 252 bis 256a HGB. Im Fall einer negativen Fortführungsprognose sind die Posten des JA unter Veräußerungsgesichtspunkten mit den voraussichtlich erzielbaren Liquidations- oder Veräußerungserlösen zu bewerten. Eine gesetzl. Regelung der Bewertung bei Wegfall der Fortführungsprämisse existiert nicht.

29

Nach dem **Prinzip der Einzelbewertung**³⁴ erfolgt die Bewertung der VG und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln für jeden Posten (vgl. § 252 HGB Rn. 30 ff.). Die Einzelbewertung hat ihren Ursprung im Vorsichtsprinzip und soll verhindern, dass Wertminderungen und Werterhöhungen gegeneinander verrechnet werden. Eine Ausnahme vom Prinzip der Einzelbewertung bildet § 254 HGB (vgl. § 254 HGB Rn. 1 ff.) mit der Möglichkeit zur Bildung von Bewertungseinheiten. Auch die Bilanzierung eines Festwerts nach § 240 Abs. 3 HGB kann als Ausnahme vom Prinzip der Einzelbewertung betrachtet werden.

30

Praxistipp

A In Ausnahmefällen kann die Saldierung bestimmter Posten durch Bildung von Bewertungseinheiten (Hedging) zulässig sein.³⁵

Das **Vorsichtsprinzip**³⁶ ist für die Bewertung der VG und Schulden sowie korrespondierend auch für Aufwendungen und Erträge anzuwenden (vgl. § 252 HGB Rn. 41). Das HGB nennt als Ausprägungen des Vorsichtsprinzips namentlich das Imparitätsprinzip und das Realisationsprinzip. Das Vorsichtsprinzip ist anzuwenden, wenn bzgl. der Bewertung künftiger Sachverhalte unsichere Erwartungen vorliegen.³⁷ Für den Wertansatz sind alle wertbeeinflussenden Chancen und Risiken kritisch zu würdigen. Daraus ergibt sich ein Ermessensspielraum, der durch eine Wertober- und -untergrenze beschränkt ist. Der Kaufmann hat gemäß dem Vorsichtsprinzip den wahrscheinlichsten Wert innerhalb der Bandbreite anzusetzen, den ein sachkundiger Dritter nicht als willkürlich empfindet.

31

Nach dem **Realisationsprinzip**³⁸ sind Erträge nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (vgl. § 252 HGB Rn. 46). Die gekauften oder selbst erstellten Güter und Leistungen werden grds. so lange mit den AHK angesetzt, bis der Verkauf auf dem Absatzmarkt erfolgt ist. Das AK-Prinzip ist somit eine Ausprägung des Realisationsprinzips.³⁹ Der Zeitpunkt der Realisation ist erreicht, wenn nachfolgende Bedingungen erfüllt sind:⁴⁰

32

- Ein Kaufvertrag wurde abgeschlossen,
- die geschuldete Lieferung oder Leistung wurde erbracht,

33 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

34 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

35 Vgl. Petersen/Zwirner/Petersen/Zwirner/Froschhammer, S. 429 ff.

36 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

37 Vgl. HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 94.

38 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB.

39 Durch die Zeitwertbewertung von Finanzanlagen bei VU und Kreditinstituten und das Ansatzwahlrecht für selbst erstellte immaterielle VG des AV ist auch dieser Grundsatz aufgeweicht. Nach Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Brinkmann, § 255 HGB Rn. 215, widerspricht die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert sogar dem Realisationsprinzip.

40 Vgl. HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 72.

- die Güter haben den Verfügungsbereich des liefernden oder leistenden UN verlassen und
- die Abrechnungsfähigkeit ist gegeben.

33 Nach dem **Imparitätsprinzip** sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die im GJ bis zum Abschlussstichtag oder in einem früheren GJ entstanden sind, zu berücksichtigen (vgl. § 252 HGB Rn. 43). Dabei sind auch Risiken und Verluste einzubeziehen, die erst im Zeitraum zwischen Abschlussstichtag und Tag der Aufstellung des JA bekannt bzw. realisiert werden, sofern sie ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag haben. Im Gegensatz dazu sind unrealisierte Gewinne nicht zu berücksichtigen. Das Imparitätsprinzip hat in zwei Einzelschriften seinen Niederschlag gefunden. Diese sind das **NWP** – kodifiziert in § 253 HGB – und der in § 249 Abs. 1 HGB niedergelegte Grundsatz, dass für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Rückstellungen** zu bilden sind.⁴¹

34 Das **Wertaufhellungsprinzip**⁴² besagt, dass alle Geschäftsvorfälle sowie alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden müssen, auch wenn sie erst zwischen Abschlussstichtag und Tag der Aufstellung des JA bekannt werden (vgl. § 252 HGB Rn. 34). Dabei sind nach dem Bilanzstichtag bekannt werdende Ereignisse insoweit zu berücksichtigen, als sie vor dem Abschlussstichtag verursacht wurden.⁴³

Beispiel



Ein Kunde eines UN gerät vor dem Bilanzstichtag in Insolvenz. Das UN erfährt jedoch erst nach dem Bilanzstichtag von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellt eine wertaufhellende Tatsache dar, weshalb grds. eine Wertberichtigung auf die Forderung zum Bilanzstichtag vorzunehmen ist. Gerät der Kunde jedoch erst nach dem Bilanzstichtag des UN in Insolvenz, handelt es sich um eine wertbegründende Tatsache, die keinen Einfluss auf die Bilanzierung und Bewertung zum Bilanzstichtag hat.

35 Das **Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung**⁴⁴ beinhaltet die Zuordnung der Aufwendungen und Erträge des GJ unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung (vgl. § 252 HGB Rn. 54). Die Zuordnung der Aufwendungen und Erträge erfolgt zu jenem GJ, in dem diese wirtschaftlich verursacht wurden. Neben der periodengerechten Zuordnung müssen die Aufwendungen und Erträge auf Zahlungen beruhen. Daraus folgt, dass Sachverhalte, denen keine Zahlungen zugrunde liegen bzw. die zu keinen Zahlungen führen, wie z.B. kalkulatorische Größen, nicht in den JA einfließen.

36 Das **AK-Prinzip**⁴⁵ ist eine Ausprägung des Realisationsprinzips (vgl. § 253 HGB Rn. 5). Nach diesem Prinzip werden VG höchstens mit ihren AK oder HK bewertet. Sinn dieses Grundsatzes ist die Vermeidung des Ausweises von nicht realisierten Gewinnen.⁴⁶

b) Nicht gesetzlich kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

37 Zu den **wesentlichen nicht kodifizierten GoB** zählen insb.⁴⁷

- der Grundsatz der Methodenbestimmtheit,
- der Grundsatz der Willkürfreiheit und
- der Grundsatz der Wesentlichkeit.

41 Vgl. ADS, § 243 HGB Rn. 92.

42 Vgl. §§ 242 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

43 Vgl. Beck Bil-Komm/WinkelJohann/Büssow, § 252 HGB Rn. 38.

44 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB.

45 Vgl. § 253 Abs. 1 HGB.

46 Vgl. ADS, § 253 HGB Rn. 32.

47 Vgl. Beck Bil-Komm/WinkelJohann/Büssow, § 252 HGB Rn. 65 ff.

Nach dem **Grundsatz der Methodenbestimmtheit** muss sich der Wertansatz eines bestimmten VG oder einer Schuld aus einer bestimmten Bewertungsmethode ergeben.⁴⁸ Dieser Grundsatz gewinnt dann an Bedeutung, wenn die Bewertung nach mehreren Methoden möglich ist, weil es unzulässig ist, Zwischenwerte anzusetzen. KapG und PersHG i.S.v. § 264a HGB haben im Anhang die angewandten Bewertungsmethoden und ggf. Abweichungen von den Methoden anzugeben. **38**

Der **Grundsatz der Willkürfreiheit** besagt, dass die vom Bilanzierenden getroffenen Aussagen mit seiner inneren Überzeugung übereinstimmen müssen.⁴⁹ Durch diesen Grundsatz wird die Forderung nach Objektivität ersetzt, falls eine Annahme des Bilanzierenden nicht intersubjektiv nachprüfbar ist. Der Bilanzierende hat somit einen gewissen Spielraum; er muss sich darum bemühen, dass er nur Werte wählt, die aus realitätsnahen und von ihm für zutreffend gehaltenen Hypothesen abgeleitet sind.⁵⁰ **39**

Der **Grundsatz der Wesentlichkeit** besagt, dass alle Tatbestände bei der Rechnungslegung zu berücksichtigen sind, die für den Adressaten des JA von Bedeutung sind. Dagegen können Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung, die keinen Einfluss auf das JE und die Rechnungslegung haben, vernachlässigt werden. **40**

II. Klarheit und Übersichtlichkeit

1. Allgemeines

Der **Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit** gilt für die Aufstellung des **gesamten JA**.⁵¹ Die Vorschrift betrifft die formale Gestaltung der Rechnungslegung.⁵² Dieser Grundsatz fordert, dass der JA in seiner Darstellung die einzelnen Posten eindeutig und verständlich bezeichnet und deutlich voneinander abgrenzt sowie gliedert.⁵³ Für einen sachverständigen Dritten muss der JA lesbar und verständlich sein. ‚Klar und übersichtlich‘ sollte also verstanden werden als ‚nicht missverständlich oder irreführend‘.⁵⁴ **41**

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist im Abschnitt **für alle Kaufleute** des HGB normiert. Somit haben alle Kaufleute bei der Aufstellung des JA diese Vorgabe zu beachten. Für KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB enthält der Zweite Abschnitt des HGB Spezialregelungen bzgl. der klaren und übersichtlichen Darstellung des JA. Ein Beispiel hierfür ist § 265 Abs. 8 HGB, wonach Posten der Bilanz oder der GuV nicht ausgewiesen zu werden brauchen, wenn diesen keine entsprechenden Beträge zuzuordnen sind (vgl. § 265 HGB Rn. 36). Des Weiteren gibt es auch für eingetragene Genossenschaften, publizitätspflichtige UN und für verschiedene Branchen Spezialvorschriften. Die Vorschrift des § 243 Abs. 2 HGB gilt somit v.a. für Einzelkaufleute und PersHG mit natürlichen Personen als persönlich haftendem Gesellschafter. Für sog. Kleinstkapitalgesellschaften wurde § 267a HGB durch das MicroBilG neu eingeführt (vgl. § 267a HGB Rn. 2). Diesbezüglich ergeben sich Erleichterungen für KapG bei der Rechnungslegung und Offenlegung, die z.B. eine Verringerung der Darstellungstiefe im Gliederungsschema des § 266 HGB bzw. den Verzicht der Erstellung eines Anhangs bei Darlegung bestimmter Angaben unterhalb der Bilanz vorsehen (vgl. § 267a HGB Rn. 21 ff.). **42**

Im Gesetz ist der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit für **Einzelkaufleute und PersHG** nur an zwei Stellen geregelt. Für diese UN gibt es kein gesetzl. Gliederungsschema, wie es in den §§ 266 und 275 HGB für die KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB dargestellt **43**

48 Vgl. ADS, § 252 HGB Rn. 124.

49 Vgl. Leffson, S. 199 f.

50 Vgl. ADS, § 252 HGB Rn. 126.

51 Vgl. Ebenroth in: Leffson/Rückle/Großfeld, S. 264.

52 Vgl. HdR-E/Baetzel/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 44.

53 Vgl. Ebenroth in: Leffson/Rückle/Großfeld, S. 270 f.

54 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 243 HGB Rn. 18.

ist. Gleichwohl werden in der Praxis diese Gliederungsvorschriften auch von Einzelkaufleuten und PersHG (freiwillig) angewandt.⁵⁵

- 44 Einzelkaufleute und PersHG haben gem. § 247 Abs. 1 HGB das AV und UV, das EK, die Schulden sowie die RAP **gesondert auszuweisen** und hinreichend **aufzugliedern**. Außerdem besteht aufgrund des § 246 Abs. 2 HGB ein Verrechnungsverbot für Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite sowie für Aufwendungen mit Erträgen (vgl. § 246 HGB Rn. 78). Für KapG und PersHG i.S.v. § 264a HGB bestehen weiter gehende gesetzl. Vorschriften, die die Klarheit und die Übersichtlichkeit des JA gewährleisten. Diese umfassen das gesetzl. Gliederungsschema nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB sowie § 275 Abs. 2 und 3 HGB. Die Bilanz ist in Kontoform gem. § 266 Abs. 1 HGB und die GuV in Staffelform nach § 275 Abs. 1 HGB aufzustellen. Dabei müssen die im Gliederungsschema aufgeführten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge verwendet werden. Sog. Kleinstkapitalgesellschaften können die durch § 267a HGB eingeräumten Erleichterungsvorschriften entsprechend anwenden (vgl. § 267a HGB Rn. 21 ff.).

2. Vorgaben im Einzelnen

a) Klare Bezeichnungen

- 45 Die **Aussagekraft des JA** ist abhängig von einer eindeutigen, verständlichen und nachvollziehbaren Beziehung von Inhalt und Aussage der wirtschaftlichen Sachverhalte. Um dies zu gewährleisten, müssen die Posten der Bilanz und GuV unmissverständlich und eindeutig bezeichnet werden, sodass ein sachverständiger Dritter auf die Art der zugrunde liegenden, aggregierten Geschäftsvorfälle schließen kann. Daraus abgeleitet ergeben sich vier konkrete Forderungen an den Grundsatz der Klarheit:⁵⁶
- Verwendung sachlich zutreffender Bezeichnungen,
 - Verwendung der gleichen Bezeichnung für gleiche Sachverhalte innerhalb einer Rechnungsperiode und innerhalb aufeinander folgender Rechnungsperioden,
 - Verwendung verschiedener Bezeichnungen für unterschiedliche Sachverhalte,
 - Bestimmtheit der verwendeten Bezeichnung.
- 46 Die **Verwendung sachlich zutreffender Bezeichnungen** ist eine Grundbedingung für die Rechnungslegung. Die Bezeichnungen werden sich i.d.R. nach dem Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB für die Bilanz und des § 275 Abs. 2 und 3 HGB für die GuV richten. Auch wenn Einzelkaufleute und PersHG, die nicht unter § 264a HGB fallen, das gesetzl. Gliederungsschema nicht zu beachten haben, übernehmen diese in der Praxis i.d.R. aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit und Vergleichbarkeit dessen Vorgaben. Die Bezeichnung der einzelnen Posten des Gliederungsschemas soll dabei grds. nicht verändert werden, es sei denn, die Änderung muss wegen vorliegender Besonderheiten zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen JA des UN erfolgen.⁵⁷ Bei Verwendung sachlich unzutreffender Bezeichnungen liegt nicht nur ein Verstoß gegen das Gebot der formalen Klarheit, sondern zugleich auch gegen die materielle Richtigkeit vor.
- 47 Die **Verwendung gleicher Bezeichnungen für gleiche Sachverhalte** besagt, dass Sachverhalte, die gleiche Merkmale aufweisen, unter dem gleichen Posten auszuweisen sind.⁵⁸ Die Sachverhalte müssen sowohl innerhalb einer Rechnungsperiode als auch in aufeinander folgenden Rechnungsperioden den gleichen Posten zugeordnet werden. Für KapG und PersHG gem. § 264a HGB ist dieser Grundsatz der Ausweisstetigkeit in § 265 Abs. 1 HGB gesetzl. kodifiziert. Bei Einzelkaufleuten und PersHG, die nicht unter § 264a HGB fallen, sind die Posten nach § 247 Abs. 1 HGB (lediglich) hinreichend aufzugliedern, sodass sich ein

55 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 243 HGB Rn. 23.

56 Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 47.

57 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Usinger, § 243 HGB Rn. 57.

58 Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 49.

sachverständiger Dritter innerhalb kurzer Zeit einen Überblick verschaffen kann. Die erstmalige Anwendung der verkürzten Gliederung der Bilanz und GuV für sog. Kleinstkapitalgesellschaften nach dem MicroBilG stellt in diesem Zusammenhang grds. keinen Verstoß gegen die Ausweisstetigkeit dar (vgl. § 267a HGB Rn. 23).

Die Forderung nach der **Verwendung verschiedener Bezeichnungen für unterschiedliche Sachverhalte** ergibt sich direkt aus der zweiten Forderung (vgl. Rn. 47). Diese Forderung lässt sich aus dem Gesetz mit dem Verrechnungsverbot von Aktiv- und Passivposten der Bilanz sowie von Erträgen und Aufwendungen in der GuV gem. § 246 Abs. 2 HGB begründen. Des Weiteren verlangt § 247 Abs. 1 HGB den gesonderten Ausweis bestimmter Posten. 48

Durch die **Bestimmtheit der verwendeten Bezeichnungen** sollen unverständliche, ungewöhnliche, verkürzte oder unbestimmte Bezeichnungen vermieden werden, um das Verständnis für den Abschlussleser zu erleichtern. Besonders im Hinblick auf diese Forderung ist den Einzelkaufleuten und PersHG zu raten, die Bezeichnungen der §§ 266 und 275 HGB zu verwenden, weil es sich hierbei um allgemein anerkannte Bezeichnungen handelt und somit Missverständnisse am ehesten vermieden werden. Der Inhalt der Bezeichnungen des gesetzl. Gliederungsschemas ist den Adressaten des JA i.d.R. bekannt. 49

b) Klare und übersichtliche Gliederung

Die **Posten der Bilanz** sind gem. § 247 Abs. 1 HGB hinreichend aufzugliedern. Das HGB sieht für Einzelkaufleute und PersHG kein Gliederungsschema vor. Der Kaufmann ist bei der Gliederung ausschließlich an den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit gebunden. Einen Anhaltspunkt für die Gliederung geben die Vorschriften für KapG und ihnen gleichgestellte Gesellschaften. Die Mindestgliederung für kleine KapG gem. § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB könnte als zulässige Untergrenze betrachtet werden.⁵⁹ Die sich aus dem MicroBilG ergebenden Erleichterungen sind für Einzelkaufleute und PersHG nicht anwendbar. In der Praxis erfolgt infolgedessen bei der Gliederung der Bilanz und GuV eine Anlehnung an das Gliederungsschema für KapG. Allerdings ist eine in der Literatur geforderte Übertragung der Gliederungsvorschriften für KapG auf Nicht-KapG nach den GoB nicht berechtigt.⁶⁰ Nicht-KapG haben somit einen hinreichenden Gestaltungsspielraum für die Gliederung des JA, den KapG nicht für sich in Anspruch nehmen können.⁶¹ Als Obergrenze wird das Gliederungsschema gem. § 266 Abs. 2 und 3 HGB angesehen.⁶² Es besteht jedoch die Möglichkeit, das Gliederungsschema um zusätzliche Posten, wenn ein Sachverhalt nicht von einem vorhandenen Posten abgedeckt wird, oder um Zwischensummen zu erweitern. Die Erweiterung des gesetzl. Gliederungsschemas trägt dann zu einer klaren und übersichtlichen Gliederung bei. 50

Die **Aufstellung einer GuV** wird durch § 242 Abs. 2 und 3 HGB gefordert. Die Gliederung der GuV wird für Einzelkaufleute und PersHG, für die keine speziellen Gliederungsvorschriften vorhanden sind, durch § 242 Abs. 2 HGB und § 243 Abs. 3 HGB geregelt. Als Rahmen für die Gliederung kann das Schema des § 275 HGB für KapG und diesen gleichgestellte Gesellschaften herangezogen werden. Gemäß den gesetzl. Regelungen in § 246 Abs. 2 HGB sind Aufwendungen nicht mit den Erträgen zu verrechnen. Bei der Aufstellung der GuV gilt das Bruttoprinzip. Die Posten der GuV sind nach den wesentlichen wirtschaftlichen Kriterien gesondert aufzugliedern.⁶³ Das Ziel liegt in der Darstellung der unterschiedlichen Gewinn- und Verlustquellen. Des Weiteren sollen die wesentlichen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen ausgewiesen werden. 51

⁵⁹ Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 55.

⁶⁰ Vgl. ADS, § 243 HGB Rn. 35.

⁶¹ Vgl. ADS, § 243 HGB Rn. 35.

⁶² Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 59.

⁶³ Vgl. Ebenroth in: Leffson/Rückle/Großfeld, S. 271.

c) Klarheit und Übersichtlichkeit in Anhang und Lagebericht

- 52 Die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit gelten auch für **Anhang und Lagebericht**, die von bestimmten Gesellschaften zur Erläuterung und Ergänzung der Bilanz und der GuV aufzustellen sind. Sie lassen sich im Wesentlichen durch die Erfüllung nachfolgender Anforderungen erreichen. Der Aufbau der Dokumente sollte zweckgerichtet gestaltet sein und eine logische Reihenfolge der Angaben und Erläuterungen enthalten. Daneben sollten sachliche Zusammenhänge im Aufbau und in der Gliederung beachtet werden. Die Formulierungen sollten verständlich und nachvollziehbar gewählt werden und es sollte auf zu umfangreiche freiwillige Angaben verzichtet werden.

Praxistipp

 So kann bspw. der Aufbau der Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sowie zu Bilanz und GuV im Anhang anhand der Reihenfolge der Posten in der Bilanz und der GuV erfolgen. Insb. durch Einfügung von Zwischenüberschriften und Trennung zu großer Absätze sowie durch Verweise und Zusammenfassungen kann die Erreichung der o.g. Grundsätze gefördert werden. Gerade bei umfangreichen JA bietet es sich an, in den Rechenwerken Ziffernverweise auf die entsprechenden Anhangangaben aufzunehmen.

III. Aufstellungsfrist**1. Aufstellungsfrist für die Handelsbilanz**

- 53 Die Ausstellungsfrist für den JA wurde durch den Gesetzgeber rechtsform-, größen- und branchenspezifisch geregelt. Der JA ist gem. § 243 Abs. 3 HGB – welcher für alle Kaufleute gilt – grds. innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen. Große und mittelgroße **KapG** und ihnen gleichgestellte **PersHG i.S.v. § 264a HGB** sowie Gesellschaften, welche unter das PublG fallen, müssen ihren JA innerhalb der ersten drei Monate nach Ablauf des GJ aufstellen. Für Genossenschaften beträgt die Aufstellungsfrist nach § 336 Abs. 1 Satz 2 HGB fünf Monate.
- 54 **Kleine KapG und PersHG i.S.v. § 264a HGB** können den JA auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht (vgl. § 264 HGB Rn. 49 f.). Die Aufstellung hat jedoch innerhalb der ersten sechs Monate nach Ablauf des GJ zu erfolgen. Eine Definition „der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ findet sich im Gesetz wiederum nicht; es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff.

Beispiel

 Das GJ der A-GmbH und der B-GmbH umfasst jeweils den Zeitraum vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahrs. Während die A-GmbH als mittelgroße KapG ihren JA in den ersten drei Monaten nach Ablauf des GJ – also bis zum 30.09. – aufstellen muss, kann die B-GmbH als kleine KapG die sechsmonatige Aufstellungsfrist in Anspruch nehmen. Die Aufstellung ihres JA muss somit bis zum 31.12. erfolgt sein.

- 55 In der **Literatur** und der **Rechtsprechung** gibt es verschiedene Angaben für diesen Zeitraum. So reicht die Spannweite von zwei bis zwölf Monaten.⁶⁴ Der BFH tendiert in seiner Rechtsprechung zu einer Frist von maximal zwölf Monaten.⁶⁵ Dagegen setzen das BVerfG und der BGH kürzere Fristen. So sieht der BGH besonders in Krisensituationen bereits eine Frist von sieben Monaten als zu lang an und hat in ständiger Rechtsprechung eine Frist von

64 Vgl. Beck HdR/Hentschel, B 101 Rn. 28.

65 Vgl. HdR-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 88.

acht bis zwölf Wochen als ordnungsgemäß erachtet.⁶⁶ Das BVerfG⁶⁷ hat die Ordnungsmäßigkeit einer Frist von zwei bis drei Monaten bestätigt.⁶⁸ Es kann allerdings eine längere Frist zulässig sein, vorausgesetzt das UN befindet sich nicht in einer Krise.

Bei der Auslegung des **unbestimmten Rechtsbegriffs** im Einzelfall ist auf die Verhältnisse des betreffenden UN und die zu stellenden Anforderungen abzustellen.⁶⁹ In der Literatur wird einerseits die Ansicht vertreten, die Frist für kleine KapG von sechs Monaten auch für Einzelkaufleute und PersHG anzuwenden.⁷⁰ Andererseits wird für Einzelkaufleute und PersHG auch eine Frist von mehr als sechs Monaten für angebracht gehalten.⁷¹ 56

Die **JA der Einzelkaufleute und PersHG** haben im Vergleich zu den Abschlüssen von KapG und ihnen gleichgestellten Gesellschaften eine andere Funktion. Während die letztgenannten Gesellschaften aufgrund ihrer Haftungsbegrenzung aus Gründen des Gläubigerschutzes ihre JA offenlegen müssen und somit ihrer Informationspflicht für externe Adressaten nachkommen, dienen die JA von Einzelkaufleuten und PersHG im Wesentlichen zur Information der Gesellschafter und als Steuerungsinstrument. 57

Eine gesellschaftsvertragliche Verlängerung der **Aufstellungsfrist** über den einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeitraum hinaus ist nicht zulässig. 58

2. Aufstellungsfrist für die Steuerbilanz

Eine explizit vorgegebene **Aufstellungsfrist für die StB** existiert nicht. Da die StB als Unterlage der ESt- bzw. KSt-Erklärung beim Finanzamt einzureichen ist,⁷² greifen hier grds. die Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen. Nach § 149 Abs. 2 AO sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitraum beziehen, spätestens nach fünf Monaten abzugeben. Eine Verlängerung dieser Frist ist nach § 109 Abs. 1 AO – bspw. sofern Erklärungen durch einen Steuerberater erstellt werden bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres – möglich. Der BFH hat jedoch in einem Urteil die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verneint, wenn die StB nicht in der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufgestellt wird,⁷³ sodass auf die Ausführungen zur HB verwiesen werden kann (vgl. Rn. 53 ff.). 59

C. Aufstellung der Steuerbilanz nach § 5b EStG

Durch die Einführung des **BilMoG** ist die umgekehrte Maßgeblichkeit weggefallen (vgl. § 252 HGB Rn. 7). Infolgedessen ist in vielen Fällen die Aufstellung einer StB bereits unerlässlich gewesen. 60

Mit § 5b EStG wird die **elektronische Übermittlung der Inhalte der StB sowie GuV** eigens im Einkommensteuerrecht geregelt. Gemäß BMF-Schreiben vom 28.09.2011 haben Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG sowie § 5a EStG ermitteln, die entsprechenden Inhalte nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz in elektronischer Form für den Veranlagungszeitraum 2013 verpflichtend zu übermitteln. Eine fehlende Übermittlung für den Veranlagungszeitraum 2012 wird nicht beanstandet.⁷⁴ Im Fall von Abweichungen zwischen der HB zur StB gilt dies auch für eine sog. Überleitungsrechnung. Nur 61

66 Vgl. Hdr-E/Baetge/Fey/Fey/Klönne, § 243 HGB Rn. 88.

67 Vgl. BVerfG v. 15.03.1978, 2 BvR 927/76, BB 1978, 572.

68 Vgl. ADS, § 243 HGB Rn. 39.

69 Vgl. Beck Bil-Komm/Förschle/Usinger, § 243 HGB Rn. 92.

70 Vgl. Beck Hdr/Hentschel, B 101 Rn. 31.

71 Vgl. Beck Bil-Komm/Förschle/Usinger, § 243 HGB Rn. 93.

72 Vgl. § 150 Abs. 4 Satz 1 AO.

73 Vgl. BFH v. 06.12.1983, VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227.

74 Vgl. BMF v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 27.

bei bestimmten Härtefallausnahmen kann auf die elektronische Übertragung verzichtet werden.⁷⁵

- 62** Neben den JA-Daten umfasst der **sachliche Anwendungsbereich des § 5b EStG** zudem nach Auffassung der Finanzverwaltung aufzustellende Bilanzen anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Wechsel der Gewinnermittlungsart, Zwischenbilanzen auf den Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels oder in Liquidationsfällen.⁷⁶ Die Übermittlungspflicht betrifft außerdem Sonder- und Ergänzungsbilanzen.⁷⁷ Für die übrigen JA-Bestandteile nach § 60 Abs. 3 EStDV (z.B. Anhang oder Lagebericht) wird dem durch § 5b EStG betroffenen Personenkreis ein Wahlrecht eingeräumt, ob sie diese in Papierform einreichen oder ebenfalls elektronisch übermitteln.⁷⁸
- 63** Die **Datenstruktur** für JA-Daten ist durch sog. Taxonomien festgelegt. Diese definieren verschiedenste Positionen, aus denen sich die StB oder GuV zusammensetzt.⁷⁹ Die Gliederung erfolgt grds. anhand einer sog. rechtsformunabhängigen Kerntaxonomie. Daneben bestehen sog. Branchen-, Spezial- oder Ergänzungstaxonomien, um den individuellen Erweiterungen der Datensätze der jeweiligen Wirtschaftszweige und deren Geschäftsvorfällen gerecht zu werden.⁸⁰
- 64** Somit werden **Erleichterungen** wie z.B. die durch § 267a HGB gewonnene verkürzte Gliederung oder § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB durch § 5b EStG steuerlich wieder kompensiert. Infolge der amtlich vorgegebenen Gliederungsstruktur ergeben sich in diesem Bereich auch für viele Rechtsformen Verschärfungen⁸¹, die, bezogen auf das handelsrechtliche Gliederungsschema, dieses und die eingeräumten Erleichterungen bedeutungslos werden lassen.
- 65** Die durch die Finanzverwaltung entwickelten **Taxonomien** folgen größtenteils den für große KapG geltenden Gliederungsschemata. Somit werden in umgekehrten Maße die Vorschriften der §§ 266, 275 HGB auch für Nicht-KapG bzw. PersHG i.S.d. § 264a HGB angewandt.⁸²
- 66** Faktisch ergibt sich, je nach Anpassungsbedarf, die **StB auf drei Arten**. Bei fehlendem Anpassungsbedarf entspricht die HB der StB und muss lediglich auf die Erfüllung des Gliederungsschemas der Taxonomie geprüft bzw. angeglichen werden. Bei geringen Abweichungen kann auf die Überleitung des § 60 Abs. 2 EStDV zurückgegriffen werden, womit neben der HB eine Überleitungsrechnung erstellt und übermittelt wird. Abschließend bleibt die Möglichkeit der Erstellung einer von der HB getrennten StB.⁸³
- 67** In allen drei Fällen sind jedoch die **handelsrechtlichen Gebote** der Klarheit und Übersichtlichkeit (vgl. Rn. 43) sowie das Stetigkeitsprinzip (vgl. Rn. 28) zu beachten. Dies wurde bereits durch das BMF-Schreiben vom 19.01.2010 klargestellt.⁸⁴

Praxistipp

I *Der Steuerpflichtige kann i.R.d. Erstellung der StB und der Datenaufbereitung i.S.d. Steuertaxonomie zwischen drei Strategien wählen: einer Minimalstrategie, indem nur die notwendigen Daten dem Finanzamt übermittelt werden durch Nutzung der sog. Auffangpositionen im Gliederungsschema der jeweiligen Taxonomie und ohne Eingriff in das bisherige Buchungsverhalten. Des Weiteren kann in einer Neutralstrategie die Aufbereitung der Daten insoweit erfolgen, als dass ein Eingriff in das bisherige*

75 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 3.

76 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 1.

77 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 22.

78 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 25.

79 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 9.

80 Vgl. *BMF* v. 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011, S. 855, Rn. 10.

81 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 243 HGB Rn. 25.

82 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 243 HGB Rn. 30.

83 Vgl. zu Handlungsempfehlungen für die UN-Praxis im Zusammenhang mit der E-Bilanz *Herrfurth/Zwirner*, StuB-Beilage zu Heft 7/2013, 1, 1 ff. sowie auch bereits *Künkele/Zwirner*, Stbg 2012, 272, 272 ff.

84 Vgl. *BMF* v. 19.01.2010, IV C 6 – S 2133-b/0, BStBl. I 2010, S. 47, Rn. 1.

Buchungsverhalten nicht notwendig ist. Die Umsetzung der geforderten Aufbereitung erfolgt jedoch vollumfänglich, soweit die Umsetzung möglich ist. Als dritte Möglichkeit können in einer Maximalstrategie alle Vorgaben der Finanzverwaltung erfüllt werden.

D. Anwendungsempfehlungen

I. Anwendung der gesetzlich vorgegebenen Gliederungsschemata

Auch wenn **Einzelkaufleute und PersHG**, die nicht unter § 264a HGB fallen, das gesetzl. Gliederungsschema für Bilanz und GuV nach § 266 HGB bzw. § 275 HGB nicht zu beachten haben, empfiehlt sich in der Praxis aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit, Vergleichbarkeit und im Hinblick auf die sog. E-Bilanz die Verwendung desselben.

68

Praxistipp

 Es empfiehlt sich, stets die Gliederungsvorgaben der §§ 266, 275 HGB anzuwenden.

II. Folgen einer versäumten Aufstellungsfrist

Eine **Überschreitung der Frist** nach § 243 Abs. 3 HGB ist auch für KapG nicht mit Sanktionen verbunden. In einer Krisensituation hat jedoch die fristgerechte Aufstellung aufgrund des Gläubigerschutzes eine besondere Bedeutung. BGH und BVerfG geben in diesem Fall vor, dass der JA zeitnah und ohne schuldhaftes Zögern aufzustellen sei, und nennen hierbei einen Zeitraum von zwei bis drei Monaten (vgl. Rn. 55). Sofern der Kaufmann trotz Kenntnis der Krisensituation gegen diese Vorgaben verstößt, sieht das StGB in den §§ 283 und 283b sowohl Geld- als auch Freiheitsstrafen als Sanktionen vor.

69

Praxistipp

 In Krisensituationen empfiehlt sich daher, mit den Abschlussarbeiten unverzüglich nach Ablauf des GJ zu beginnen.

III. Folgen eines Verstoßes gegen § 243 Abs. 1 und 2 HGB

Nach § 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB handelt **ordnungswidrig**, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft gegen § 243 Abs. 1 (Anwendung der GoB) oder Abs. 2 (Klarheit und Übersichtlichkeit) HGB bei der Aufstellung oder Feststellung des JA verstößt. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 50.000 EUR geahndet werden. Daneben können sich bei einem prüfungspflichtigen UN aus einem Verstoß gegen die GoB je nach Schwere Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ergeben.

70

IV. Folgen eines Verstoßes gegen § 5b EStG

Die Folgen eines **Verstoßes gegen die Übermittlungspflicht** des § 5b EStG lassen sich weder aus der Vorschrift selbst ableiten, noch verweist diese auf andere Sanktionsmaßnahmen. Daher können die Konsequenzen nur aus den allgemeingültigen verfahrensrechtlichen Normen abgeleitet werden.

71

- 72 Gemäß BMF-Schreiben vom 19.01.2010 kann die **Verpflichtung der elektronischen Übermittlung** durch Androhung und ggf. Festsetzung eines Zwangsgelds (§§ 328 ff. AO) durchgesetzt werden.⁸⁵ Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags entfällt, sofern die jeweilige Steuererklärung an sich fristgerecht übermittelt bzw. im Härtefall eingereicht wird. Fraglich bleibt, ob auch die Festsetzung eines Verzögerungsgelds i.S.d. § 146 Abs. 2b AO zulässig ist.⁸⁶

⁸⁵ Vgl. *BMF v. 19.01.2010, IV C 6 – S 2133-b/0*, BStBl. I 2010, S. 47, Rn. 4.

⁸⁶ Vgl. *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 1657, 1657.

§ 244 HGB

Sprache. Währungseinheit

Der Jahresabschluß ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

Literatur

Olbrich/Fuhrmann, DAX 30-Geschäftsberichte im Lichte von § 244 HGB und § 400 AktG, AG 2011, 326.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	6
I. Sprache	6
II. Währungseinheit	8
C. Anwendungsempfehlungen	13

A. Allgemeines

Die Regelung des § 244 HGB schreibt für den JA – bestehend aus Bilanz, GuV sowie ggf. einem Anhang (vgl. § 242 HGB Rn. 11 sowie § 264 HGB Rn. 18) – eines Kaufmanns zwingend die **deutsche Sprache** vor. Der Lagebericht ist zwar nicht Bestandteil des JA, in der Literatur wird jedoch von einer Ausdehnung der Vorschrift auch auf den Lagebericht ausgegangen.¹ Dieser dient den JA-Adressaten als weiterer Bestandteil zur Vermittlung eines tatsächlichen Bilds der VFE-Lage. Einen Anhaltspunkt liefert zudem § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB, in dem die Offenlegung eines Konzernlageberichts in deutscher Sprache für die befreiende Wirkung von EU/EWR-KA (vgl. § 292 HGB Rn. 17) gefordert wird.

Neben dem HGB-EA sind über den Verweis auf § 244 HGB in § 298 Abs. 1 HGB bzw. in den §§ 325 Abs. 2a Satz 3, 315a HGB auch der **KA** sowie die **IFRS-Abschlüsse** (EA und KA) in deutscher Sprache aufzustellen. Im KA sind auch die ausländischen TU entsprechend zu berücksichtigen. § 244 HGB ist ebenfalls auf ausländische Zweigniederlassungen inländischer UN, nicht aber auf ausländische TU inländischer UN anzuwenden.²

Über § 242 Abs. 1 HGB findet die Regelung auch auf die **Eröffnungsbilanz** Anwendung, weil für diese die Vorschriften des JA entsprechend gelten.

Sofern auf bestimmte weitere **Sonderbilanzen** (vgl. Handbuch Bilanzrecht/Rogler, D.VII. Rn. 39 ff.) die Vorschriften über die Jahresbilanz entsprechend oder sinngemäß anzuwenden sind, müssen diese Bilanzen ebenfalls in deutscher Sprache und in EUR aufgestellt werden. Auch im **Insolvenzverfahren** gelten die handelsrechtlichen Vorschriften und damit die Bilanzierung in deutscher Sprache unverändert fort.

Inländische Aktivitäten ausländischer UN betrifft die Vorschrift ebenfalls. Soweit inländische Zweigniederlassungen die Kaufmannseigenschaft besitzen, haben diese einen JA in deutscher Sprache und in EUR aufzustellen.³ Im umgekehrten Fall haben deutsche UN mit Betriebsstätten oder unselbstständigen Niederlassungen im Ausland ebenfalls § 244 HGB zu berücksichtigen und in den JA und ggf. in den Lagebericht die Abschlusszahlen und -informationen einzubeziehen.

¹ Vgl. HdR-E/Elleirich/Swart, § 244 HGB Rn. 2 m.w.N.; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 244 HGB Rn. 4.

² Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 244 HGB Rn. 3 m.w.N.

³ Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Ries, § 244 HGB Rn. 7.

B. Inhalt der Regelung

I. Sprache

- 6 § 239 HGB erlaubt für die Führung der Handelsbücher und der sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen (Handelsbriefe etc.) die **Verwendung einer lebenden Sprache** (vgl. § 239 HGB Rn. 10 ff.). Für den JA schreibt § 244 HGB jedoch explizit die Verwendung der deutschen Sprache vor.⁴
- 7 Die Vorschriften bzgl. der HB haben als Ausgangsgrundlage für die StB auch für die steuerliche Rechnungslegung Relevanz. Korrespondierend zu § 244 HGB sind §§ 87 Abs. 1 und 146 Abs. 3 AO im StR zu sehen. § 87 Abs. 1 AO schreibt die **deutsche Sprache als Amtssprache** vor und § 146 Abs. 3 AO erlaubt der Finanzverwaltung, eine Übersetzung zu fordern, falls die Buchführung und andere erforderliche Aufzeichnungen in einer anderen lebenden Sprache geführt werden.

II. Währungseinheit

- 8 Mit Ablauf der Übergangsregelung i.R.d. Einführung des EUR durch das Euro-Einführungsgesetz zum 31.12.2001 sind **JA und KA in EUR** aufzustellen und Angaben in einem ggf. aufzustellenden Lagebericht bzw. Konzernlagebericht ebenfalls in EUR zu machen.⁵
- 9 DRS 14.26 sah auch die Möglichkeit vor, zusätzlich neben dem KA in EUR Abschlüsse mit anderen Währungen aufzustellen. Diese ist mit Aufhebung des DRS 14 durch die Bekanntmachung des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 4 (DRÄS 4) entfallen. Daneben steht es dem Aufsteller frei, für Informationszwecke den KA – auch ohne Beachtung der Umrechnungsregeln – in jeder anderen Währung zu präsentieren, die nicht Berichtswährung des Konzerns ist, wobei die Nennung der Umrechnungsmethodik und Währungsumrechnungsgröße zu empfehlen ist.⁶
- 10 Zur Verbesserung der Übersichtlichkeit für den Adressaten des JA kann es in Abhängigkeit von der UN-Größe sinnvoll sein, die Werte im JA insgesamt oder nur im Anhang zu runden. Rundungsmöglichkeiten bestehen hierbei auf volle EUR bzw. TEUR oder Mio. EUR, mit und ohne Nachkommastelle(n).⁷

Praxistipp

H Des Öfteren werden in der Praxis VJ-Werte bzw. Vergleichszahlen gerundet angegeben. Auch werden Zahlenangaben im Anhang und im Lagebericht überwiegend gerundet angegeben.

- 11 Für befreiende Konzernabschlüsse gem. §§ 291, 292 HGB gilt die Aufstellungspflicht in EUR nicht, weil Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung nur die Offenlegung in deutscher Sprache ist (vgl. § 292 HGB Rn. 17).
- 12 Die **Verwendung einer ausländischen Währung** für die Führung von Handelsbüchern ist ebenfalls möglich, weil sich die Pflicht zur Aufstellung in EUR nur auf den JA bezieht. Für inländische Niederlassungen ausländischer UN bzw. ausländische Niederlassungen inländischer UN ist dies von Bedeutung. Für den Fall der Führung der Bücher in fremder Währung oder der Erfassung von VG in fremder Währung, bspw. Dollarforderungen, sind diese zum Stichtag umzurechnen (vgl. zu den Details der Währungsumrechnung § 255 HGB Rn. 35 sowie § 256a HGB Rn. 1 ff.). Hierbei ist die Vorschrift des § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB für KapG und

4 Vgl. ausführlich mit empirischen Ergebnissen aus Geschäftsberichten *Olbrich/Fuhrmann*, AG 2011, 326, 326 ff.

5 Vgl. *HdR-E/Elleirich/Swart*, § 244 HGB Rn. 7 ff.

6 Vgl. *Beck Bil-Komm/Schmidt/Ries*, § 244 HGB Rn. 5.

7 Vgl. *HdR-E/Elleirich/Swart*, § 244 HGB Rn. 10; *Hoffmann/Lüdenbach*, § 244 HGB Rn. 3.

für PersHG i.S.d. § 264a HGB zu beachten. Danach haben diese Gesellschaften die Grundlagen für die Umrechnung in EUR im Anhang anzugeben, soweit der JA Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder die ursprünglich auf fremde Währung lauteten (z.B. Forderungen oder Verbindlichkeiten in fremder Währung oder ausländisches Sachvermögen). Durch das BilMoG wurde in § 256a HGB eine gesetzliche Grundlage für die Währungsumrechnung geschaffen. Danach sind VG und Verbindlichkeiten in fremder Währung mit dem Devisenkassamittelkurs zum Stichtag umzurechnen (vgl. § 256a HGB Rn. 5). Auf KA-Ebene wurde die Währungsumrechnung für die Einbeziehung von Abchlüssen in § 308a HGB normiert (vgl. § 308a HGB Rn. 6 f.).

Praxistipp

A Die Erläuterung erfolgt nicht durch Angabe etwaiger betragsmäßiger Umrechnungskurse, sondern in verbaler Form durch Erläuterung der Umrechnungsmethoden: „Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten werden zum Anschaffungskurs oder zum niedrigeren bzw. höheren Kurs am Bilanzstichtag bewertet.“ oder „Bei Fremdwährungsgeschäften wird der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gültigen Umrechnungskurs zwischen Berichts- und Fremdwährung umgerechnet.“. § 256a HGB schreibt in diesem Zusammenhang nunmehr die Verwendung des Devisenkassamittelkurses für die Umrechnung von VG und Verbindlichkeiten in fremder Währung vor (vgl. § 256a HGB Rn. 1 ff.).

C. Anwendungsempfehlungen

Bei **KapG** stellt ein Verstoß gegen die Vorschrift des § 244 HGB eine Ordnungswidrigkeit gem. § 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) HGB dar, die gem. § 334 Abs. 3 HGB mit der Festsetzung einer Geldbuße i.H.v. bis zu 50.000 EUR gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs (Geschäftsführung, Vorstand etc.) geahndet werden kann. Ferner kann eine Nichtbeachtung des § 244 HGB zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen⁸ sowie einen Insolvenzstraftatbestand i.S.d. §§ 283 ff. StGB darstellen, wenn die Übersicht über den Stand des Vermögens durch den Mangel erschwert wird.⁹

13

⁸ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 244 HGB Rn. 9 m.w.N.

⁹ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 244 HGB Rn. 10 m.w.N.

§ 245 HGB Unterzeichnung

¹Der Jahresabschluß ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. ²Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Regelung	3
I. Umfang und Form	3
II. Unterzeichnungspflichtiger Personenkreis	7
III. Zeitpunkt der Unterzeichnung	10
IV. Anwendung auf den Konzernabschluss	14
C. Anwendungsempfehlungen	16
I. Dokumentation	16
II. Rechtsfolgen	17

A. Allgemeines

- 1** Jeder Kaufmann ist verpflichtet, den JA unter Angabe des Datums der Unterzeichnung zu unterschreiben. Mit der **Unterzeichnung** dokumentiert der Kaufmann seine Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit des JA. Die Angabe des Datums dient dem Nachweis bzw. der Dokumentation des Zeitpunkts der Erfüllung der jeweiligen Pflichten.¹
- 2** Die Pflicht zur Unterzeichnung gilt über § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB ebenfalls für **Eröffnungsbilanzen**. Daneben findet § 245 HGB auch auf etwaige Sonderbilanzen Anwendung. Der Kaufmann hat die unterzeichneten JA nach § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB zehn Jahre aufzubewahren (vgl. § 257 HGB Rn. 11).

B. Inhalt der Regelung

I. Umfang und Form

- 3** Der JA besteht aus der **Bilanz** und der **GuV** (§ 242 Abs. 3 HGB) sowie, bei KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB, zusätzlich aus einem **Anhang** gem. § 264 Abs. 1 HGB.
- 4** Die Unterzeichnung soll den JA räumlich abschließen und hat daher **am Ende des JA** zu erfolgen. I.d.R. folgt der Anhang nach Bilanz und GuV, weshalb die Unterzeichnung in diesem Fall am Ende des Anhangs vorgenommen wird. Sofern kein Anhang aufzustellen ist oder der Anhang im Einzelfall vorangestellt wird, erfolgt die Unterzeichnung am Ende der GuV.² Die einzelnen Teile des JA sind dabei so miteinander zu verbinden, dass eine nachträgliche Trennung erkennbar wird. Andernfalls sind sämtliche Teile – also jedes einzelne Blatt – separat zu unterzeichnen.³

Praxistipp



Die Unterzeichnung erfolgt am Ende des JA, konkret nach dem Anhang oder – sofern dieser vorangestellt wird oder nicht vorhanden ist – am Ende der GuV.

¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Hennrichs, § 245 HGB Rn. 2.

² Vgl. HdR-E/Elleirich/Swart, § 245 HGB Rn. 10.

³ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 11 m.w.N.

Die Unterzeichnung eines evtl. nach § 264 Abs. 1 HGB aufzustellenden **Lageberichts** ist nach h.M. nicht erforderlich, sollte jedoch aufgrund der gewachsenen Bedeutung des Lageberichts in den letzten Jahren durch verschiedene Gesetze dennoch erfolgen. **5**

Zu unterzeichnen ist das **Original** des JA, welches der Kaufmann nach § 257 Abs. 1 HGB für zehn Jahre aufzubewahren hat (vgl. § 257 HGB Rn. 11). Die Angabe des Orts der Unterzeichnung sowie der Eigenschaft, in der die Unterschrift geleistet wird, ist nicht erforderlich. Die Verwendung eines Faksimiles ist nicht zulässig.⁴ **6**

II. Unterzeichnungspflichtiger Personenkreis

Von der Verpflichtung zur Unterzeichnung des JA ist der für die Erfüllung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht verantwortliche Personenkreis umfasst. Demzufolge ist der JA eines **Einzelunternehmers** vom Einzelkaufmann selbst zu unterzeichnen; eine Vertretung durch Bevollmächtigte ist nicht zulässig. Bei **PersHG** ist der JA von sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zu unterzeichnen. Bei einer **OHG** sind dies sämtliche Gesellschafter, bei einer **KG** nur die Komplementäre. Bei einer **GmbH** trifft die Verpflichtung zur Unterzeichnung des JA die Geschäftsführer, bei einer **AG** oder **Genossenschaft** die Vorstände. Die Unterzeichnung des JA einer **GmbH & Co. KG** hat durch alle Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zu erfolgen.⁵ **7**

Eine Unterzeichnung der jeweiligen Organe in vertretungsberechtigter Anzahl ist nach h.M.⁶ nicht ausreichend, verpflichtet sind demzufolge jeweils **sämtliche** Angehörige der o.g. Personenkreise. Die zur Unterzeichnung verpflichteten Personen haben den JA selbst dann zu unterzeichnen, wenn sie mit diesem nicht einverstanden sind (Ausnahmen: strafrechtliche und bußgeldpflichtige Tatbestände).⁷ Sofern eine verpflichtete Person durch höhere Gewalt (z.B. lebensgefährliche Krankheit) nicht zur Unterzeichnung im Stande ist, liegt eine Ausnahme vom o.g. Grundsatz vor. Die Nichtunterzeichnung stellt bei KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB eine Ordnungswidrigkeit nach § 334 Abs. 1 Nr. 1a HGB dar, die gem. § 334 Abs. 3 HGB mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 EUR geahndet werden kann. **8**

Beispiel für eine Ausnahme von der Unterzeichnungspflicht

 *Dass eine dazu verpflichtete Person nicht zur Unterzeichnung im Stande ist, kann bspw. durch eine lebensgefährliche Krankheit bedingt sein. Eine typische, nicht lebensgefährliche Krankheit entbindet jedoch nicht von der Unterzeichnungspflicht.*

Eine **Vertretung** bei der Unterzeichnung ist **nicht möglich**. Sofern ein personeller Wechsel in den o.g. Personenkreisen stattgefunden hat, haben die Personen den JA zu unterzeichnen, welche die entsprechende Stellung im Zeitpunkt der Unterzeichnung innehaben. Personen, die im Zeitpunkt der Unterzeichnung nicht mehr die zur Aufstellung des JA verpflichtende Stellung besitzen, sind zur Unterzeichnung weder verpflichtet noch berechtigt. **9**

Beispiel zur Unterzeichnung bei Geschäftsführerwechsel

 *Bei einem Geschäftsführerwechsel zum 31.12. erfolgt die Aufstellung und somit auch Unterzeichnung des JA bereits durch den neuen Geschäftsführer, obwohl dieser die Geschäfte im Berichtszeitraum nicht zu verantworten hat.*

⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Hennrichs, § 245 HGB Rn. 28.

⁵ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Schellhorn, § 245 HGB Rn. 2; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 5; Hoffmann/Lüdenbach, § 245 HGB Rn. 2.

⁶ So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Schellhorn, § 245 HGB Rn. 2; HdR-E/Ellerich/Swart, § 245 HGB Rn. 3; Hoffmann/Lüdenbach, § 245 HGB Rn. 1.

⁷ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 6 m.w.N.

III. Zeitpunkt der Unterzeichnung

- 10** Die Unterzeichnung hat unter **Angabe des Datums** zu erfolgen. Das Datum hat dabei den Tag, den Monat und das Jahr zu enthalten.
- 11** Als **Zeitpunkt der Unterzeichnung** kommen verschiedene Termine in Betracht. Im Wesentlichen handelt es sich um den Zeitpunkt der Aufstellung sowie den Zeitpunkt der Feststellung. Umstritten ist jedoch, welcher Termin der richtige ist.⁸ Eine Unterzeichnung zum Zeitpunkt der Aufstellung dient der Dokumentation der rechtzeitigen Aufstellung des JA und damit der Einhaltung der Aufstellungsfrist durch die gesetzl. Vertreter sowie des Zeitpunkts, bis zu welchem wertaufhellende Tatsachen nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (vgl. § 252 HGB Rn. 34) zu berücksichtigen sind.
- 12** Sofern der JA einer gesetzl. oder freiwilligen Prüfung unterzogen wird, stellt der aufgestellte JA i.d.R. nur einen **Entwurf** dar, weil es i.R.d. Prüfung zu Änderungen kommen kann. In diesem Fall ist der festgestellte JA mit Datum der (erneuten) Feststellung zu unterzeichnen.⁹ Die Dokumentation des Aufstellungsdatums hat dann in anderer Weise (durch Protokolle, Schreiben an Prüfer oder Aufsichtsrat etc.) zu erfolgen.¹⁰
- 13** Nach Feststellung **geänderte Abschlüsse** sind erneut zu unterzeichnen – ggf. mit einem Doppeldatum. Entscheidend ist, dass der endgültige JA unterzeichnet wird. Sollten sich keine Änderungen mehr ergeben, reicht die Unterzeichnung des aufgestellten JA mit entsprechendem Datum. Einer erneuten Unterzeichnung mit Feststellung bedarf es nicht.¹¹

Praxistipp

I *Führt eine JA-Prüfung zu Änderungen des aufgestellten, unterzeichneten JA, ist eine erneute Unterzeichnung des festgestellten JA erforderlich, denn zwischen Unterzeichnungsdatum und Testatsdatum sollte nur eine kurze Zeitspanne liegen.*

IV. Anwendung auf den Konzernabschluss

- 14** Über § 298 Abs. 1 HGB gilt § 245 HGB auch für den KA. Dieser ist von den gem. § 290 Abs. 1 HGB für die Aufstellung des KA verantwortlichen **Vertretern der Muttergesellschaft** zu unterzeichnen.
- 15** Die **Unterzeichnungspflicht** erstreckt sich dabei auf alle Bestandteile des KA, der gem. § 297 Abs. 1 HGB aus Konzernbilanz, Konzern-GuV, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalspiegel sowie ggf. einer Segmentberichterstattung besteht. Im Fall eines nach § 298 Abs. 3 HGB für EA und KA zusammengefassten Anhangs ist eine einmalige Unterzeichnung ausreichend.¹²

C. Anwendungsempfehlungen

I. Dokumentation

- 16** Zu **Dokumentationszwecken** sollte bereits der aufgestellte JA unabhängig von einer etwaigen Prüfung durch einen Abschlussprüfer unterzeichnet werden. Die Unterzeichnung kann

⁸ Vgl. zur Darstellung des Meinungsstreits HdR-E/Elleirich/Swart, § 245 HGB Rn. 13; für den Zeitpunkt der Erstellung des JA Hoffmann/Lüdenbach, § 245 HGB Rn. 8 ff.; für den Zeitpunkt der Feststellung Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 13.

⁹ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 13.

¹⁰ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Schellhorn, § 245 HGB Rn. 3.

¹¹ Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Schellhorn, § 245 HGB Rn. 3.

¹² Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Schellhorn, § 245 HGB Rn. 4; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 245 HGB Rn. 18.

im Insolvenzfall für die Dokumentation der Einhaltung von Fristen für die Aufstellung oder Berücksichtigung von wertaufhellenden Tatsachen Bedeutung haben. Die Unterschrift hat zudem eine Beweisfunktion i.S.d. § 416 ZPO.

II. Rechtsfolgen

Für KapG und KapCo-Gesellschaften führt eine Nichtunterzeichnung zu einer **Ordnungswidrigkeit** gem. § 334 Abs. 1 Nr. 1a HGB. Eine Nichtunterzeichnung führt jedoch **nicht zu einer Nichtigkeit** des JA.¹³

17

¹³ Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Schellhorn*, § 245 HGB Rn. 6.

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

§ 246 HGB Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) ¹Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. ²Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. ³Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. ⁴Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.

(2) ¹Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. ²Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. ³Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.

(3) ¹Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten. ²§ 252 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

Literatur

Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V., Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; *Baumbach/Hopt*, Handelsgesetzbuch, 38. Aufl. 2018; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Software beim Anwender nach HGB – Besonderheiten bei Cloud-Lösungen, BB 2019, 811; *Fey/Ries/Lewe*, Ansatzstetigkeit nach BilMoG für Pensionsverpflichtungen i.S.d. Art. 28 EGHGB, BB 2010, 1011; *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, 1976; *Jauernig* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 15. Aufl. 2014; *Kreide*, Das Nicht-Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, KoR 2015, 148; *Küting*, Bilanzansatzwahlrechte, in: *Küting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, S. 83 ff.; *Küting/Tesche*, Stetigkeitsgrundsatz, in: *Küting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, S. 41 ff.; *Küting/Tesche*, Der Stetigkeitsgrundsatz im verabschiedeten neuen deutschen Bilanzrecht, DStR 2009, 1491; *Lamers*, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, 1981; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987; *Lüders*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerrecht, 1987; *Pagels/Lüder*, Die Saldierung mit Planvermögen nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, DB 2016, 901; *Scheffler/Binder*, Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes für die Steuerbilanz, StuB 2012, 891; *Schmidt* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 37. Aufl. 2018; *Tanski*, Rechnungslegung und Bilanztheorie, 2013; *Zwirner/Künkele*, Steuerbilanzpolitik: Keine durchgehende Stetigkeit, Stbg 2014, 163.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
I. Kernelemente des Jahresabschlusses	1
II. Verhältnis zu anderen Normen	3
B. Inhalt der Regelung	4
I. Vollständigkeitsgebot	4
1. Definition der Vollständigkeit	4
2. Umfang der Vollständigkeit	5
a) Vermögensgegenstand	6
aa) Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	6
bb) Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut	22
cc) Konkrete Aktivierungsfähigkeit	25
b) Schulden	32
c) Rechnungsabgrenzungsposten	43
d) Erträge und Aufwendungen	48
3. Einzelfragen und Sonderfälle	56
a) Wirtschaftliche Zurechnung	56
b) Geschäfts- oder Firmenwert	65
4. Grenzen der Vollständigkeit	68
a) Betriebsvermögen und Privatvermögen	68
b) Definitive Grenzen	75
c) Bilanzierungswahlrechte und -verbote	76
II. Saldierungsverbot	78
1. Begriff und Wirkung der Saldierung	78
2. Das Saldierungsverbot	84
3. Ausnahmen vom Saldierungsverbot	86
a) Ausnahmen in § 246 Abs. 2 HGB	86
b) Ausnahmen in anderen Normen des HGB	93
c) Nicht geregelte Ausnahmen	95
III. Ansatzstetigkeit	99
1. Stetigkeitsgrundsatz	99
2. Verhältnis von § 246 Abs. 3 HGB zu anderen Regeln	102
3. Durchbrechung der Stetigkeit	105
C. Anwendungsempfehlungen	109
I. Aktivierung	109
II. Passivierung	122
III. Erträge und Aufwendungen	127

A. Allgemeines

I. Kernelemente des Jahresabschlusses

In der Bilanz sind VG und Schulden, in der GuV Erträge und Aufwendungen die Kernelemente, die zusammen zum JA eines UN führen. Es liegt daher nahe, diesen Kernelementen zumindest (diese) eine Norm zu widmen, welche Grundanforderungen aufstellt. Diesen Kernelementen werden drei Anforderungen auf den Weg gegeben:

1

- Das **Vollständigkeitsgebot**, wonach kein einziges Element weggelassen werden darf. Es müssen also alle Elemente immer gezeigt werden. Unausgesprochen beinhaltet das Vollständigkeitsgebot auch das Verbot, nicht existierende Elemente im JA zu zeigen, also dazuzuerfinden.

- Das **Saldierungsverbot**, welches die Zusammenfassung gegenläufiger (wenngleich auch zusammengehöriger) Elemente untersagt.
- Die **Ansatzstetigkeit** als Ausfluss des Stetigkeitsgebots, also vergleichbare Elemente in stetiger Weise im JA anzusetzen.

2 Eine vollständig saldierte Bilanz würde höchstens unter den Aktiva den Posten ‚Nettovermögen‘ und unter den Passiva das ‚Eigenkapital‘ zeigen. Diese wäre zwar – mathematisch – korrekt, jedoch ohne größeren Erkenntniswert für den Bilanzleser. Jegliche Aussage würde einem JA fehlen, in dem bspw. wesentliche Schulden nicht gezeigt werden. Diese beiden Anforderungen stellen deshalb ganz elementare Notwendigkeiten eines JA dar und sind daher in vergleichbarer Form auch in anderen Regelwerken zur Rechnungslegung zu finden, so bspw. in IAS 1.13 i.V.m. R 82 f. des Rahmenkonzepts für das Vollständigkeitsgebot und in IAS 1.32 für das Saldierungsverbot.

II. Verhältnis zu anderen Normen

3 § 246 HGB ist als reine Ansatznorm eine Spezifizierung des Erfordernisses, das kaufmännische Vermögen zu zeigen (§ 238 Abs. 1 HGB), und des Aufstellungsgrundsatzes in § 242 HGB. Weiterhin ist diese Vorschrift die Grundlage für die Bewertungsregeln in den §§ 252 bis 256a HGB, weil nur bewertet werden kann, was nach dem Vollständigkeitsgebot auszuweisen ist.

B. Inhalt der Regelung

I. Vollständigkeitsgebot

1. Definition der Vollständigkeit

4 Die **Vollständigkeit** von Bilanz und GuV ist gegeben, wenn sämtliche Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß gebucht werden, sodass VG, Schulden, Aufwendungen und Erträge lückenlosen Eingang in die Buchführung und damit in den JA finden. Vollständigkeit der Buchführung und Vollständigkeit des JA bedingen sich also gegenseitig. Der Vollständigkeitsgrundsatz gebietet zunächst, dass keine erfassungspflichtigen Werte weggelassen werden. Der Vollständigkeitsgrundsatz wird jedoch auch dahingehend ausgelegt, dass nicht ausweisfähige Werte nicht im JA gezeigt werden dürfen.¹

2. Umfang der Vollständigkeit

5 Hinsichtlich der Vollständigkeit im JA ist Bezug zu nehmen auf

- VG (vgl. dazu Rn. 6 ff.),
- Schulden (vgl. dazu Rn. 32 ff.),
- RAP (vgl. dazu Rn. 43 ff.) sowie
- Erträge und Aufwendungen (vgl. dazu Rn. 48 ff.).

a) Vermögensgegenstand

aa) Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

6 Für den Begriff des VG fehlt es an einer Legaldefinition. Es handelt sich deshalb um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher dem Gesetz entsprechend auszulegen ist. Für die Auslegung sind die üblichen juristischen Methoden, z.B. die teleologische Auslegung, anzuwenden.

¹ Vgl. hierzu sinngemäß BFH v. 24.02.1994, IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779.

Nach h.M. ist zunächst auf die **abstrakte Aktivierungsfähigkeit** abzustellen (vgl. auch § 247 HGB Rn. 24 f.). Danach soll ein VG vorliegen, wenn

- die selbstständige Verkehrsfähigkeit,
 - die selbstständige Bewertbarkeit und
 - die Greifbarkeit
- gegeben sind.

Beispiel

 Diese Voraussetzungen sind bspw. nicht bei der ‚guten Luft‘ über dem Grundstück eines Hotel-Resorts gegeben, obwohl die Gäste gerade wegen der guten Luft dort buchen.

Damit für einen VG die **Verkehrsfähigkeit** (auch als selbstständige **Übertragbarkeit** bezeichnet) gegeben ist, muss dieser Gegenstand im wirtschaftlichen Verkehr übertragbar sein. Dabei kann die Übertragung insb. durch Kauf/Verkauf oder durch Schenkung erfolgen. Der Gegenstand muss also Objekt eines selbstständigen Übertragungsvorgangs sein können. Damit scheiden unbestimmte Mengen oder Einheiten aus, weil ein darauf ausgerichteter Übertragungsvertrag nichtig ist.²

Die Voraussetzung der Verkehrsfähigkeit muss bei jeder Art von VG (z.B. materiell oder immateriell) gegeben sein. Keine Verkehrsfähigkeit ist beim GoF (Goodwill) gegeben. Im Gegensatz zum GoF kann jedoch ein Mandanten- oder Kundenstamm Gegenstand eines selbstständigen Übertragungsgeschäfts sein.³ Ebenfalls ist der Domain-Name einer Webseite ein nicht abnutzbarer, immaterieller VG, weil eine Domain auch verkehrsfähig ist. Für die **Verkehrsfähigkeit** eines VG ist dessen **abstrakte Veräußerbarkeit** maßgebend. Dies bedeutet, dass eine Veräußerbarkeit im Rechtssinne nicht erforderlich ist. Es genügt, dass der Rechtsverkehr Möglichkeiten entwickelt hat, eine Domain wirtschaftlich zu übertragen.⁴

Das Merkmal der Verkehrsfähigkeit kann sich im Zeitablauf auch verändern. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bilden Bodenschätze wie z.B. Sand- und Kiesvorkommen grds. bürgerlich-rechtlich und auch steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden. Ein unter der Erdoberfläche befindlicher Bodenschatz ist so lange kein selbstständiges VG, wie der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte den Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lässt. Als VG greifbar und damit zum eigenständigen VG wird der Bodenschatz erst dann, wenn der Eigentümer über ihn in dem Sinne verfügt, dass der Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht wird. Die Entdeckung oder allein die Tatsache des Bekanntseins eines Bodenschatzes reichen für die Annahme eines VG noch nicht aus.⁵

Offen und umstritten ist die Frage, ob die Verkehrsfähigkeit nur dann gegeben ist, wenn sich ein Gut einzeln kaufen oder verkaufen lässt (**Einzelveräußerbarkeit**), oder ob es ausreichend ist, wenn ein Gut nur zusammen mit anderen Gütern, ggf. nur zusammen mit dem gesamten UN oder einem Betriebsteil, zu veräußern ist. Für die Einzelveräußerbarkeit spricht die bessere Verwertbarkeit einzelner Güter i.S.d. Gläubigerschutzgedankens. Die Angleichung von HB und StB einerseits sowie der Verzicht auf die Einzelveräußerbarkeit in der Rechtsprechung andererseits bewirken, dass heute überwiegend auf das Erfordernis der Einzelveräußerbarkeit verzichtet wird.⁶

² Vgl. Jauernig/Berger, § 929 BGB Rn. 5.

³ Vgl. für Mandantenstamm BFH v. 18.12.1996, I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546; für Kundenstamm und Know-how BFH v. 05.06.2007, III S 6/07, BFH/NV 2007, 2256.

⁴ Vgl. BFH v. 19.10.2006, III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; ebenso bereits für die Spielerlaubnis eines Fußballspielers: BFH v. 26.08.1992, I R 24/91, BStBl. II 1992, 977.

⁵ Vgl. BFH v. 24.01.2008, IV R 45/05, BFH/NV 2008, 1229.

⁶ Vgl. Niedersächsisches FG v. 28.09.2004, 13 K 412/01, EFG 2005, 420 m.w.N.

- 12 Kann einem Gegenstand ein Wert zugeordnet werden, ist als weitere Voraussetzung für einen VG die **selbstständige Bewertbarkeit** gegeben. Ein selbstständig bewertbarer VG liegt vor, wenn er in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist. Ob ein Gegenstand i.d.S. ggü. einem nur unselbstständigen Teil eines VG oder ggü. einem anderen VG abgegrenzt werden kann, ist nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu entscheiden.⁷ Eine selbstständige Bewertbarkeit kann deshalb grds. auch bei verbundenen oder nicht selbstständig nutzbaren Gegenständen vorliegen.⁸
- 13 Bewertbarkeit setzt nicht zwingend voraus, dass ein VG auch einen (von null abweichenden) Wert hat. So ist bspw. auch eine auf null abgeschriebene Maschine ein VG, der im Anlagenpiegel einerseits mit seinen historischen AK oder HK und andererseits mit kumulierten Abschreibungen in identischer Höhe gezeigt wird. Eines Erinnerungspostens von 1 EUR bedarf es nicht, wenn die Existenz dieses VG auf andere Art in der (Anlagen-)Buchhaltung verfolgt werden kann.
- 14 Letztlich muss ein Gut noch das Kriterium der **Greifbarkeit** erfüllen, damit ein VG anzunehmen ist. Diese Greifbarkeit ist nicht im körperlichen Sinn dergestalt zu verstehen, dass man einen VG greifen, also anfassen, kann. Für die Greifbarkeit reicht es aus, dass ein VG als solcher erkennbar ist. Damit wird die Greifbarkeit oder **Erkennbarkeit** eher zu einem Abgrenzungs- und Separierungsmerkmal. Dieses Merkmal kann je nach wirtschaftlichem Umfeld durchaus veränderlich sein.

Beispiel



Eine Glühlampe für einen Autoscheinwerfer ist im Autozubehörhandel ein greifbares Gut; dieselbe Lampe ist als eingebauter Bestandteil eines kompletten Autos jedoch nicht (mehr) als eigener VG greif- bzw. erkennbar.

- 15 Das Kriterium der Greifbarkeit unterliegt weiterhin einer Veränderbarkeit im Zeitablauf und/oder durch regional unterschiedliche Auffassungen. Dazu können technische Entwicklungen ebenso beitragen wie ein Modewandel oder ein verändertes Verhalten der Nutzer eines Guts. Dies kann dazu führen, dass in späteren Dekaden oder in anderen Regionen identische Güter bzw. Situationen unterschiedlich zu beurteilen sind. Über die Greifbarkeit entscheidet deshalb regelmäßig auch die Verkehrsauffassung.

Beispiel



In den 1950er und 1960er Jahren wurde ein Autoradio in den alten Bundesländern vor dem Verkauf eines gebrauchten Autos häufig ausgebaut, um es in einem neuen Auto weiterzuverwenden. Damit handelte es sich beim Autoradio um ein greifbares Gut. Heutzutage ist dieses Verhalten untypisch, ein Auto wird üblicherweise zusammen mit dem Radio verkauft, weshalb ein Autoradio nicht mehr als gesonderter VG betrachtet wird.

- 16 Ähnlich wurde ein Sachverhalt (Echolot bei einem Fischkutter) vom BFH beurteilt, der ein eigenständiges Gut danach beurteilte, „ob das Wirtschaftsgut nach der Verkehrsanschauung in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist“⁹. In diesem Fall ging es um einen Sachverhalt in den neuen Bundesländern (Fördergebiet i.S.d. InvZulG), bei dem auf die in diesem Fördergebiet bestehende regionale Verkehrsanschauung abzustellen sei.

7 Vgl. BFH v. 09.08.2001, III R 43/98, BFH/NV 2002, 280.

8 Vgl. BFH v. 15.07.2004, III R 6/03, BStBl. II 2004, 1081.

9 BFH v. 08.02.1996, III R 127/93, BFH/NV 1996, 850.

In vielen Fällen mögen die Kriterien ‚selbstständige Bewertbarkeit‘ und ‚Greifbarkeit‘ schwer voneinander abzugrenzen und auch überlappend sein. Dies zeigt sich auch in dem einen oder anderen Urteil, in denen diese Begriffe eher synonym verwandt werden. Dennoch ist ausdrücklich festzuhalten, dass die Greifbarkeit ggü. der selbstständigen Bewertbarkeit ein zusätzliches Kriterium ist. „Erst die Greifbarkeit macht das Wirtschaftsgut aus; der Vermögenswert muss deshalb als Einzelheit ins Gewicht fallen.“¹⁰ Deshalb wird in diesem Urteil ausgeführt, dass als WG beim stehenden Holz der einzelne Bestand als kleinste forstliche Planungs- und Bewirtschaftungseinheit anzusehen ist und nicht der einzelne Baum.

17

Durch die fehlende Greifbarkeit unterscheidet sich bspw. die ‚Rechtsidee‘ (Entwicklung einer Rechtsposition als ‚werthaltiger Tipp‘) von einer sog. Zufallserfindung, die sich nicht lediglich in einer Idee erschöpft, sondern als eine patentierbare technische Lehre zur Lösung des Problems dargestellt ist, wodurch ein greifbarer VG gegeben ist.¹¹

18

Die Aktivierung von Aufwendungen als **unfertige Leistung** hat die erforderliche Voraussetzung, dass die Aufwendungen dem Kaufmann einen objektiv werthaltigen (greifbaren) Vermögenswert verschaffen. Nicht jede Ausgabe ist geeignet, ein Wirtschaftsgut oder einen Vermögensgegenstand zu begründen. Aufwendungen (laufende Betriebsausgaben) und zu aktivierende Posten ließen sich sonst nicht mehr trennen. Es sind vielmehr ins Gewicht fallende, eindeutig und klar abgrenzbare Ausgaben erforderlich, die sich von laufenden Ausgaben erkennbar unterscheiden.¹²

19

Weiterhin spielt es für das Kriterium der Greifbarkeit keine Rolle, ob es sich um ein materielles Gut oder ein **immaterielles Gut** handelt. Bei beiden Güterarten ist für dieses Kriterium nur darauf abzustellen, ob sich das betreffende Gut so von anderen Gütern unterscheidet, dass es als eigenständiger VG greif- und erkennbar ist. Die gelegentlich genannte Einzelvollstreckbarkeit ist als Kriterium für einen VG wenig praktikabel, weil bspw. in als VG aktivierte Entwicklungskosten nicht vollstreckt werden kann.

20

Bei erworbener oder selbst hergestellter **Software** handelt es sich immer um ein immaterielles WG,¹³ weil das immaterielle Programm und nicht der Datenträger für eine Anschaffung entscheidend sind.¹⁴ Wird das Eigentum¹⁵ an einer Software erworben, muss eine Aktivierung erfolgen. Wird dagegen für die Nutzung einer Software diese nicht erworben, sondern beispielsweise über einen Internetzugriff in der Cloud genutzt (Software as a Service, SaaS), fehlt es regelmäßig an einem aktivierungsfähigen VG. Das UN zahlt in diesen Fällen eine periodische Nutzungsgebühr/Miete,¹⁶ die sofort aufwandswirksam ist. Schwierig kann es bei Mischformen werden;¹⁷ in diesen Fällen ist zu prüfen, ob ein – ggf. zukünftiger – Erwerb der Software vorgesehen ist (z.B. bei Mietkauf oder Finanzleasing), sodass ein aktivierungsfähiger VG entsteht. Auch eine Parallelität von aufwandswirksamer Nutzungsgebühr/Miete einerseits und aktivierungspflichtigen Kosten (z.B. Installationsgebühr/-kosten, einmalige Grundgebühr soweit diese Aufwendungen die Merkmale eines VG/WG erfüllen) andererseits sind je nach Vertragsgestaltung möglich.

21

bb) Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut

Der Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ wurde von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) entwickelt¹⁸ und im Jahre 1934 in das EStG übernommen.¹⁹ Dieser **steuerrechtliche Begriff** des (positiven) WG entspricht weitestgehend dem handelsrechtlichen Begriff des VG. Die

22

10 BFH v. 05.06.2008, IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968.

11 Vgl. BFH v. 26.10.2004, IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167.

12 Vgl. BFH v. 26.04.2018, III R 5/16, BFH/NV 2018, 999.

13 Vgl. BFH v. 18.05.2011, X R 26/09, BFH/NV 2011, 1755.

14 Anders BGH v. 14.07.1993, VIII ZR 147/92, BB 1993, 1755, der nur die datenträgerfreie Überlassung einer Software nicht als materielles Gut ansieht.

15 Vgl. EuGH v. 03.07.2012, C-128/11 (UsedSoft), MMR 2012, 586.

16 Vgl. IDW RS HFA 11, Rn. 23.

17 Vgl. Deubert/Lewe, BB 2019, 811 ff.

18 Vgl. RFH v. 27.03.1928, I A 470/27, RStBl 1928, 260.

19 Vgl. BFH v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl II 2000, 632.

früher üblichen, akademisch-feinsinnigen Unterscheidungen zwischen dem VG einerseits und dem positiven WG andererseits sind im Zeitlauf der Bedeutungslosigkeit zugefallen und haben keine Praxisrelevanz. Die Begriffe VG und WG stimmen deshalb heute inhaltlich überein; sie sind auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise²⁰ auszulegen und daher weit gespannt.²¹

- 23** Nach der Rechtsprechung gehören zum WG Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, i.d.R. eine Nutzung für mehrere WJ erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.²² Ein Gegenstand ist somit als **WG** aktivierungsfähig, wenn ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegt, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann. Dies ist der Fall, wenn ein fremder Dritter bei Fortführung des UN diesen Gegenstand i.R.d. Kaufpreisbemessung berücksichtigen würde.²³ Für zu aktivierende Wirtschaftsgüter müssen regelmäßig Anschaffungskosten vorliegen. Es müssen also Vorteile gegeben sein, „deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt“, die also aus der Sicht eines potenziellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben.²⁴
- 24** Diese in der Rechtsprechung vertretene Auffassung kann für die Bilanzierungspraxis übernommen werden. Das StB-Recht kennt keinen eigenständigen WG-Begriff. Der Begriff des WG taucht zwar u.a. in § 4 Abs. 1 EStG auf, jedoch wird weder dort noch an anderer Stelle dieser Begriff definiert, sodass es sich wie beim VG um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt. Weiterhin greift das StB-Recht aufgrund des – zwar löchrigen, aber noch existenten – Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 140 AO, § 5 Abs. 1 EStG) auf das HB-Recht zurück, sodass die Finanzgerichtsbarkeit hierzu auch das HR auslegen muss. Dort, wo es nicht zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes kommt, kann deshalb für die Praxisfälle von einer Identität von VG und WG ausgegangen werden.

cc) Konkrete Aktivierungsfähigkeit

- 25** Nur wenn ein Gut abstrakt aktivierungsfähig ist, muss die konkrete Aktivierungsfähigkeit geprüft werden. Liegt die abstrakte Aktivierungsfähigkeit vor, ist bereits grds. ein VG i.S.d. HGB gegeben. Die **konkrete Aktivierungsfähigkeit** geht nun der Frage nach, ob für einen zu beurteilenden VG
- eine Aktivierungspflicht,
 - ein Aktivierungswahlrecht oder
 - ein Aktivierungsverbot
- besteht (vgl. auch § 247 HGB Rn. 24 f.).
- 26** Eine **Aktivierungspflicht** ist immer gegeben, wenn weder ein entsprechendes Wahlrecht noch ein Verbot besteht. Damit wird der Regelfall der Bilanzpraxis gesetzestechnisch zum Auffangtatbestand für jene Fälle, in denen keine konkreten Regelungen zur Aktivierungsfähigkeit bestehen.
- 27** Als **Aktivierungszeitpunkt** gilt der Moment, ab dem der Bilanzierende die freie, unentziehbare Verfügungsmacht über den Gegenstand erlangt und an dem ein ggf. korrespondierender Ertrag oder Aufwand realisiert ist.

20 Vgl. AEAO zu § 4 AO.

21 Vgl. BFH v. 14.03.2006, I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rn. 94.

22 Vgl. BFH v. 19.06.1997, IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 m.w.N.

23 Vgl. BFH v. 09.07.1986, I R 218/82, BStBl. II 1987, 14.

24 Vgl. BFH v. 12.02.2015, IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895.

Beispiel

Eine bestellte Ware des Vorratsvermögens wird am 27.12.01 geliefert. Am 09.01.02 geht die Rechnung ein. Entgegen der verbreiteten Praxis, den gesamten Geschäftsverfall anhand der Rechnung unter dem Rechnungsdatum zu buchen, muss die Ware bereits per 27.12.01 aktiviert (und eine entsprechende Verbindlichkeit passiviert) werden.

Die **Verfügungsmacht** erhält der Bilanzierende bei beweglichen Sachen regelmäßig mit dem (dem Verpflichtungsgeschäft folgenden) Verfügungsgeschäft durch Einigung und Übergabe i.S.d. § 929 BGB, bei welchem der Gefahr- und Lastenübergang²⁵ erfolgt. Mit dieser Verschaffung der Verfügungsmacht wird das Eigentum an einer Sache von einer Person auf eine andere Person übertragen (z.B. beim Kauf/Verkauf). Im Fall der **Herstellung** ist ein VG zu aktivieren, wenn er einen Zustand erreicht hat, der seine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht.²⁶ In der Phase der Herstellung erfolgt jedoch bereits eine Aktivierung unter den ‚Anlagen im Bau‘ (bei späterem AV) oder unter den ‚Unfertigen Erzeugnissen‘ (bei späteren Fertigerzeugnissen).

28

Forderungen sind zu aktivieren, wenn diese rechtlich entstanden und hinreichend sicher (z.B. unbestritten) sind. Bestrittene Forderungen werden aktiviert, wenn über diese rechtskräftig entschieden wurde; für Steuererstattungsansprüche gilt die Veröffentlichung eines Urteils im Bundessteuerblatt als spätester Aktivierungszeitpunkt.²⁷

29

Den **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung** i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (vgl. § 252 HGB Rn. 54 f.) sehen Rechtsprechung und h.M. im Allgemeinen als gegeben an, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung ‚wirtschaftlich erfüllt‘ hat. Damit steht dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zu. Sein Risiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadenersatzansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist.²⁸ Deshalb darf ein unter dem Vorbehalt der Geschäftsausführung stehender Provisionsanspruch nicht aktiviert werden (bzw. muss ein bereits zugeflossenes Provisionsentgelt als „erhaltene Anzahlung“ passiviert werden).²⁹

30

Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.³⁰

31

b) Schulden

Der Begriff der Schuld(en) ist ebenfalls nicht definiert, sodass es sich auch hier um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, welcher der Auslegung bedarf. Gem. § 266 HGB werden auf der Passivseite der Bilanz – neben dem EK – sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen ausgewiesen, Begriffe wie Schuld oder Schulden kommen nicht vor. Weiterhin verlangt § 242 Abs. 1 HGB, dass der Kaufmann in der Bilanz das Verhältnis seines Vermögens (Aktivseite) und seiner Schulden (Passivseite) mit dem EK als Saldogröße darstellt. Ebenso wird in § 247 Abs. 1 HGB nur der Ausweis von EK und Schulden für die Passiva verlangt. Werden diese zusammengefasst, ist die Schuld als Obergriff zu den Verbindlichkeiten und Rückstellungen anzusehen.

32

25 Vgl. § 446 BGB.

26 Vgl. Schmidt/Kulosa, § 6 EStG Rn. 156.

27 Vgl. BFH v. 31.08.2011, X R 19/10, BStBl. II 2012, 190.

28 Vgl. BFH v. 29.11.2007, IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557.

29 Vgl. BFH v. 26.04.2018, III R 5/16, BFH/NV 2018, 999.

30 Vgl. BFH v. 07.12.2017, IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440 m.w.N.

- 33 Nach h.A. müssen die folgenden Voraussetzungen vorliegen, damit für eine Schuld die **abstrakte Passivierungsfähigkeit** gegeben ist:³¹
- wirtschaftliche Belastung,
 - Leistungsverpflichtung durch das UN,
 - quantifizierbare Leistung und
 - selbstständige Bewertungsfähigkeit.
- 34 Obwohl im Gegensatz zur Aktivierungsfähigkeit hier sogar vier Voraussetzungen vorliegen sollen, stellt sich die Prüfung der Passivierung einer Schuld häufig einfacher dar.
- 35 Voraussetzung für die Bildung und Beibehaltung einer **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach – deren Höhe zudem ungewiss sein kann – sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen. Im Fall einer Verbindlichkeitsrückstellung ist deren Bestehen oder Entstehen schon dann wahrscheinlich, wenn nach den am Bilanzstichtag objektiv gegebenen und bis zur Aufstellung der Bilanz objektiv erkennbaren Verhältnissen mehr Gründe für als gegen ihr Bestehen sprechen; eine Verbindlichkeit muss bereits eine wirtschaftliche Belastung darstellen.³²
- 36 Die **wirtschaftliche Belastung** einer Schuld drückt sich durch einen – zukünftigen – Vermögensnachteil aus. Dieser Vermögensnachteil kann sowohl durch den Abfluss von liquiden Mitteln (Geldschuld) als auch von Gütern (Sachschuld) hervorgerufen werden. Die wirtschaftliche Belastung gilt immer als gegeben, wenn eine Rechtspflicht zur Leistung besteht. Auf der Passivseite wird somit nicht zwischen einer wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtung unterschieden.
- 37 Zum **Begriff der Schuld** gehört, dass ein Gläubiger vorhanden ist, der berechtigterweise über seine Forderung verfügen kann. Verbindlichkeiten folgen also aus dem Anspruch eines Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln, weshalb eine **Leistungsverpflichtung** durch das bilanzierende UN bestehen muss.³³ Ist die Leistungsverpflichtung sehr unwahrscheinlich, darf keine Schuld passiviert werden.³⁴ Dies betrifft auch jene Fälle, in denen die Schuld zwar rechtlich bestehen bleibt, die wirtschaftliche Last jedoch dadurch entfällt, dass ein Dritter durch einen Schuldbeitritt i. V. m. mit einer Leistungsübernahme im Innenverhältnis zum wirtschaftlichen Schuldner wird.³⁵ Entfällt die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme in Zeiträumen nach einer Passivierung, ist die Verbindlichkeit oder Rückstellung aufzulösen.³⁶ Ebenso darf eine Schuld nicht passiviert werden, wenn anzunehmen ist, dass sich der Schuldner auf deren Verjährung berufen wird.³⁷ Anknüpfungspunkt für eine Schuld kann auch eine **faktische Verbindlichkeit** ggü. Dritten sein, der sich ein Kaufmann aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, obwohl keine Rechtspflicht zur Leistung besteht.³⁸
- 38 Damit die Schuld in die Bilanz aufgenommen werden kann, muss die **Quantifizierbarkeit** dieser Schuld gegeben sein.

31 Vgl. *Freericks*, S. 224 ff.; s. ergänzend BFH v. 17.11.2010, I R 83/09, BStBl II 2011, 812.

32 Vgl. BFH v. 05.11.2014, VIII R 13/12, DB 19/2015, S. 1075.

33 Vgl. § 241 BGB.

34 Vgl. BFH v. 22.11.1988, VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359.

35 Vgl. BFH v. 26.04.2012, IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248.

36 Vgl. BFH v. 26.04.2012, IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248.

37 Vgl. BFH v. 09.02.1993, VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543.

38 Vgl. BFH v. 10.01.2007, I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102.

Beispiel

Ein Gläubiger kann für eine Schadenersatzforderung aus mehreren Möglichkeiten (u.a. Geld- oder Sachleistung) wählen. Damit ist für den Schuldner seine Leistung nicht quantifizierbar. Aufgrund des Vorsichtsprinzips ist jedoch eine Rückstellung in Höhe des mindestens zu erwartenden Wertes zu bilden.

Erhält ein Kaufmann vor der eigenen Leistungserfüllung bereits eine Zahlung für die spätere Leistung (Anzahlung oder Vorauszahlung), so ist diese Zahlung mangels Gewinnrealisierung mit dem Zahlbetrag zu passivieren.³⁹ Ein möglicherweise erwarteter, die Zahlung übersteigender Verlust aus diesem Geschäft ist davon getrennt als Drohverlustrückstellung zu erfassen. **39**

Im Zusammenhang mit dem Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (vgl. § 252 HGB Rn. 30 ff.) muss eine Schuld der **selbstständigen Bewertbarkeit** unterliegen. Dies kann bspw. bei – mehreren – Kontokorrentschuldverhältnissen von Bedeutung sein. Der Anforderung der selbstständigen Bewertbarkeit widerspricht nicht die Möglichkeit – bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen –, eine Bewertungseinheit (z.B. bei Hedge-Geschäften) zu bilden. **40**

Analog zu dem Begriffspaar ‚VG‘ – ‚positives WG‘ werden die Schulden in der **StB** auch als ‚negative WG‘ bezeichnet; dies gilt auch für Fremdwährungsverbindlichkeiten i.S.d. § 5a Abs. 4 EStG.⁴⁰ Die Anwendung dieser Begriffe erfolgt ebenfalls synonym.⁴¹ **41**

Die **konkrete Passivierungsfähigkeit** einer Schuld liegt immer vor, es sei denn, dass ein konkretes Passivierungsverbot oder eine ablehnende Wahlrechtsausübung gegeben sind. In Rechtsprechung und Literatur genannte Passivierungsverbote entstehen bereits dadurch, dass mind. eine der Voraussetzungen für die abstrakte Passivierungsfähigkeit nicht gegeben ist. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte⁴² führen stets zu einem Passivierungsverbot in der StB. **42**

c) Rechnungsabgrenzungsposten

Neben den VG und den Schulden werden im Gesetz ausdrücklich auch die RAP (für Einzelheiten vgl. § 250 HGB Rn. 1 ff.) in das Vollständigkeitsgebot einbezogen. Dies ist notwendig, weil RAP einerseits weder Vermögenswerte noch Schulden, aber andererseits für eine periodengerechte Erfolgsdarstellung unverzichtbar sind. In Anbetracht der Tatsache, dass in deutschen Bilanzen die RAP regelmäßig einen wesentlichen Bilanzposten darstellen, kommt ihnen auch eine nicht unerhebliche Bedeutung zu. **43**

Das Vollständigkeitsgebot fordert somit, dass auch aktive und passive RAP nicht entfallen dürfen. § 246 HGB ist aber keine Ausweisnorm, sondern eine Inhaltsnorm. Damit lassen sich aus dieser Vorschrift (und auch aus § 250 HGB) keine Regeln für den Ausweis von RAP ableiten. Tatsächlich werden **antizipative Abgrenzungsposten** (entstandene, aber noch nicht geflossene Aufwendungen und Erträge) regelmäßig unter den sonstigen Verbindlichkeiten bzw. den sonstigen Forderungen/VG ausgewiesen. Für die Einhaltung des Vollständigkeitsgebots kommt es also erkennbar nicht auf die Art des Ausweises an. Wegen des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes darf die Abgrenzung von Beträgen, die maximal einem geringwertigen Wirtschaftsgut entsprechen (derzeit bis 800 EUR), unterbleiben.⁴³ **44**

39 Vgl. BFH v. 7.11.2018, IV R 20/16, BFH/PR 4/2019, 67.

40 Vgl. BFH v. 16.02.2012, IV B 57/11, BFH/NV 7/2012, 1108.

41 Vgl. bereits BFH v. 15.04.1958, I 27/57 U, BStBl. III 1958, 260.

42 Für das Passivierungswahlrecht bei Pensionsverpflichtungen aus sog. Altzusagen vgl. Fey/Ries/Lewe, BB 2010, 1011.

43 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 02.03.2018, 5 K 548/17, downloadbar unter: http://lrw.juris.de/cgi-bin/laender_rechtsprechung/document.py?Gericht=bw&n=26772.

- 45 Schwieriger stellt sich die Beurteilung für die **transitorischen Abgrenzungsposten** (im Voraus bezahlte bzw. erhaltene Aufwendungen/Erträge) dar, die als aktive RAP bzw. passive RAP unter dem UV bzw. unter dem FK ausgewiesen werden.⁴⁴ Werden derartige Posten der Periodenabgrenzung nicht als solche, sondern bspw. als geleistete bzw. erhaltene An- oder Vorauszahlung bilanziert und ausgewiesen,⁴⁵ stellt dies keinen Verstoß gegen den Vollständigkeitsgrundsatz dar, weil die entsprechenden Werte vollständig (und insoweit korrekt) in der Bilanz gezeigt werden.
- 46 In IFRS-Abschlüssen werden transitorische Abgrenzungen ebenfalls vorgenommen, jedoch grds. als kurzfristige Forderungen bzw. kurzfristige Verbindlichkeiten ausgewiesen. Für UN, die sowohl einen HGB-Abschluss als auch einen IFRS-Abschluss aufstellen müssen, kann sich dadurch das Problem einer zusätzlichen Arbeitsbelastung durch unterschiedliche Buchungstechnik bei identischen Werten und Ergebnissen ergeben, wenn ein einheitlicher RAP-Posten der HGB-Bilanz auf zwei oder mehr Posten eines IFRS-Abschlusses umzugliedern ist. Eine weitere Differenz kann im Einzelfall auftreten, wenn ein Abgrenzungsposten im IFRS-Abschluss anders bewertet wird als der entsprechende HGB-RAP.
- 47 Ebenso wie RAP stellen auch **latente Steuern** weder einen VG noch eine Schuld dar. Im RegE zum BilMoG wurden deshalb auch die latenten Steuern ausdrücklich in das Vollständigkeitsgebot einbezogen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB i.d.F. des RegE zum BilMoG). In der verabschiedeten Fassung des BilMoG findet sich diese Klarstellung jedoch nicht mehr, wodurch der Gesetzgeber zum Ausdruck bringt, dass der (pflichtige) Anwendungsbereich des § 274 HGB (Latente Steuern) auf KapG beschränkt ist.⁴⁶ Aufgrund der eindeutigen Regelung in § 274 HGB müssen jedoch auch Steuerlatenzen vollständig bilanziert werden, wobei für passive latente Steuern ein Passivierungsgebot und für aktive latente Steuern ein Aktivierungswahlrecht besteht. Durch die Aufnahme eigener Bilanzposten (§ 266 Abs. 2 D. HGB bzw. § 266 Abs. 3 E. HGB) werden die eigenständige Behandlung und die damit verbundene Vollständigkeit unterstrichen.

d) Erträge und Aufwendungen

- 48 Erträge und Aufwendungen sind die beiden Bestandteile der **GuV**. Auch sie müssen vollständig erfasst und ausgewiesen werden, damit ein zutreffender Erfolg (Gewinn oder Verlust) ermittelt wird. Einschränkungen der Vollständigkeit aufgrund gesetzl. Anordnung gibt es nicht. Im HGB sind diese beiden Begriffe ebenfalls nicht definiert, sodass auch sie der Auslegung bedürfen.
- 49 **Erträge** sind alle Werterhöhungen in einem UN, die durch Zufluss von Geld oder Geldeswert (Zufluss von Werten) entstehen, soweit der Wertzufluss nicht einer kompensierenden Erhöhung der Schulden oder des Eigenkapitals (erfolgsneutrale Bilanzverlängerung) gegenübersteht. Erträge können aber auch ohne Zufluss von Werten entstehen, bspw. bei Zuschreibungen, sodass die Werterhöhung bzw. Erhöhung der betrieblichen Leistungsfähigkeit als allgemeingültiges Merkmal für die Erträge verbleibt. Erträge werden, wenn sie realisiert sind,⁴⁷ immer in einer erfolgswirksamen Buchung in der doppelten Buchhaltung erfasst.
- 50 Der handelsrechtliche Begriff des Ertrags ist prinzipiell identisch mit dem steuerlichen Begriff der **Betriebseinnahme** (§ 8 Abs. 1 EStG).
- 51 Unter den **Begriff** der **Aufwendungen** fallen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und bei dem UN abfließen, soweit der Wertabfluss nicht zur Anschaffung von Gütern (erfolgsneutraler Aktivtausch) oder zur Begleichung von Schulden bzw. der Entnahme von

44 Vgl. § 266 HGB.

45 Der Arbeitskreis „Steuern und Revision“ begründet ausführlich, warum die meisten heute als solche gezeigten RAP nicht unter den RAP, sondern unter den kurzfristigen Forderungen bzw. kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen sind; vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 1999, 2135.

46 Vgl. BT-Drucks. 16/12407, S. 84.

47 Vgl. ausführlich *Lüders*, S. 46 ff.

Eigenkapital (erfolgsneutrale Bilanzverkürzung) erfolgt. Aufwendungen sind deshalb immer mit einer erfolgswirksamen Buchung in der doppelten Buchhaltung verbunden.

In dieser weit verbreiteten Definition der Aufwendungen ist der Begriff der Güter missverständlich. Es muss sich hier nicht unbedingt um Güter im zivilrechtlichen Sinn bzw. i.S.d. Aktivierbarkeit handeln, sondern jede Form des Werteabflusses kann zu einem Aufwand führen. So stellen bspw. Abschreibungen oder die Zerstörung eines VG einen Werteabfluss (Abgang eines anteiligen Nutzenpotenzials) dar.⁴⁸ Entsprechendes gilt z.B. für die Bildung einer Rückstellung (Belastung von Werten durch zukünftigen Abgang). Aufwendungen belasten immer die Leistungsfähigkeit eines UN.

52

Für die steuerliche Gewinnermittlung sind die handelsrechtlichen Aufwendungen mit den **Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 4 EStG) prinzipiell identisch. Die Definition der Betriebsausgaben i.S.d. Aufwendungen ergibt sich als Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 EStG. Die Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 5 EStG stehen der Identität nicht im Weg, weil der Gesetzgeber hier lediglich die Erfolgswirkung der gegebenen Betriebsausgaben verhindert.

53

Beispiel

 Ein UN lädt Geschäftsfreunde regelmäßig auf eine Yacht ein. Es handelt sich sowohl um handelsrechtliche Aufwendungen als auch um steuerliche Betriebsausgaben. Nur für die StB dürfen diese Betriebsausgaben nicht angesetzt werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG), obwohl sie den handelsrechtlichen Gewinn mindern.

Keine Identität besteht dagegen zwischen den **Kosten** einerseits und den Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben andererseits. Zwar deutet die Definition der Kosten als leistungsbezogener Werteverzehr auf eine Übereinstimmung mit der steuerlichen Einschränkung ‚durch den Betrieb veranlasst‘ hin, jedoch kann insb. durch kalkulatorische Kosten auf der Ebene der Kosten- und Leistungsrechnung eine deutlich unterschiedliche Wertebasis Grundlage der Rechnung sein.

54

Trotz der Veränderung der Leistungsfähigkeit des UN liegen keine Erträge oder Aufwendungen vor, wenn Eigentümer das EK durch eine Einlage erhöhen oder durch eine Entnahme vermindern (erfolgsneutrale Buchung der Kapitalbewegung).

55

3. Einzelfragen und Sonderfälle

a) Wirtschaftliche Zurechnung

Bereits § 238 Abs. 1 HGB verlangt, dass der Kaufmann die Lage „seines Vermögens“ im Rechnungswesen ersichtlich machen muss (vgl. § 238 HGB Rn. 6 ff.). Dies aufgreifend fordert § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB, dass der Kaufmann das Verhältnis „seines Vermögens und seiner Schulden“ im Abschluss darzustellen hat. Letztlich stellt § 246 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 HGB dann klar, dass **VG** „in der Bilanz des Eigentümers“ aufzunehmen sind. Damit muss der **rechtliche Eigentümer** eines VG diesen in seiner Bilanz aktivieren, sofern die sonstigen Voraussetzungen (abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit) vorliegen.

56

Damit ist – zunächst – das rechtliche Eigentum i.S.d. §§ 903 ff. BGB für die Frage, wer aktivierungspflichtig sein kann, ausschlaggebend. In jenen Fällen, in denen das Eigentum bürgerlich-rechtlich nicht geregelt ist (z.B. bei Forderungen), ist analog zu verfahren. Bspw. sind Forderungen vom Inhaber der Forderung zu aktivieren. Wenn das sehr auf das Sachenrecht konzentrierte BGB hinsichtlich des Eigentums zu keiner Lösung verhilft, kann auf den Eigentumsbegriff des GG (Art. 14 GG) zurückgegriffen werden, welcher deutlich breiter angelegt ist.

57

⁴⁸ Ebenso Schmidt/Loschelder, § 4 EStG Rn. 473.

- 58** Auch wenn die Frage des Eigentumserwerbs unstrittig ist, können Abgrenzungsprobleme hinsichtlich der Zurechnung des Eigentums entstehen. Dies ist insb. bei der Zuordnung eines Geschäfts zur Privatsphäre oder UN-Sphäre sowie bei der Zuordnung zu einem von mehreren UN eines Kaufmanns der Fall. Hier bestimmt § 343 HGB, dass alle Geschäfte eines Kaufmanns, die zu seinem Handelsgewerbe gehören, als **Handelsgeschäfte** einzuordnen sind (vgl. § 239 HGB Rn. 17 ff.). Dabei sind die Geschäfte und die Betriebszugehörigkeit weit auszulegen.⁴⁹ Sollten dennoch Zweifelsfälle verbleiben, gilt die Vermutung des § 344 HGB, wonach die Geschäfte eines Kaufmanns als für das Handelsgewerbe vorgenommen gelten. Bei Pers(H)G muss ein Gut ins Gesamthandsvermögen der Gesellschaft eingegangen sein, andernfalls wäre es als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln.
- 59** Auch das StR hat sich mit der Problematik der Zuordnung auseinandergesetzt. Zusätzlich zu den handelsrechtlichen Vorgaben kommt es hier wesentlich – soweit nicht gegen eindeutige Regelungen verstoßend – auf den Willensakt des Kaufmanns zur Zuordnung eines Guts zum Betriebsvermögen, gewillkürten Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen an.⁵⁰ Dazu belegt i.d.R. die buchmäßige/bilanzielle Behandlung eines WG in der Bilanz den eindeutigen Willen des Steuerpflichtigen, das betreffende WG seinem Betriebsvermögen zuzuordnen.⁵¹ Allerdings ist nicht in jedem Fall der buchmäßige Ausweis durch den Steuerpflichtigen entscheidend. Es kann sich aus anderen Umständen ergeben, dass ein WG nicht als Betriebsvermögen behandelt werden kann (weil es z.B. zum notwendigen Privatvermögen gehört) oder nach dem Willen des Steuerpflichtigen nicht als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandelt werden soll.⁵² Die buchmäßige Behandlung eines WG durch den Steuerpflichtigen ist bspw. dann nicht entscheidend, wenn es – wie bei der Verlagerung von Kursverlusten in die betriebliche Sphäre – nicht als Betriebsvermögen behandelt werden kann.⁵³ Diese bilanzsteuerlichen Überlegungen lassen sich weitgehend auch auf die Geschäfte des Einzelkaufmanns und ggf. der Pers(H)G übertragen; sie sind jedoch bei KapG mangels einer Privatsphäre regelmäßig nicht anwendbar.
- 60** Durch das BilMoG wurde ab 2010 der vorher nur aus § 39 AO bekannte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums eingeführt.⁵⁴ Der **wirtschaftliche Eigentümer** (meistens auch Besitzer i.S.d. § 854 BGB) übt die tatsächliche Herrschaft während der ND eines VG in der Weise aus, dass er den rechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf den VG ausschließen kann.

Beispiel



Ein Leasingnehmer mietet (least) ein Gut mit einer Leasingzeit nahe der ND. Der Leasinggeber (rechtlicher Eigentümer) kann dieses Gut praktisch nicht mehr anderweitig verwerten. Der Leasingnehmer ist deshalb wirtschaftlicher Eigentümer.

- 61** Ist nun ein VG wirtschaftlich einem anderen als dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen, bestimmt § 246 Abs. 1 Satz 2 Hs. 2 HGB, dass dieses Gut bei dem anderen – dem wirtschaftlichen Eigentümer – zu bilanzieren ist.
- 62** § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB sieht vor, dass VG nur in die Bilanz aufzunehmen sind, soweit sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Damit wird klar aufgezeigt, dass der handelsrechtliche Vollständigkeitsgrundsatz auf das rechtliche Eigentum abgestellt, dieser Grundsatz aber unter der Einschränkung steht, dass die betreffenden VG dem Kaufmann auch wirtschaftlich zuzurechnen sein müssen. Mithilfe dieses Korrektivs wird – der Gläubigerschutzfunktion des handelsrechtlichen JA Rechnung tragend – sichergestellt, dass in der

49 Vgl. Baumbach/Hopt/Hopt, § 343 HGB Rn. 2 f.

50 Vgl. generell die Beispiele in H 4.2. EStH.

51 Vgl. BFH v. 18.10.1989, X R 99/87, BFH/NV 1990, 424.

52 Vgl. BFH v. 13.10.1983, I R 76/79, BStBl. II 1984, 294.

53 Vgl. BFH v. 21.03.1997, IV B 53/96, BFH/NV 1997, 651.

54 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 47.

Bilanz nur solche VG ausgewiesen werden, die den Gläubigern auch als Schuldendeckungspotenzial dienen können. Dies ist bei VG, die nicht auch wirtschaftlich zugerechnet werden können, gerade nicht der Fall. Die wirtschaftliche Zurechnung ist in jedem Einzelfall anhand der Verteilung der Chancen und Risiken zu beurteilen, die aus dem zu bilanzierenden VG erwachsen. Demjenigen, dem im Weg einer wertenden Betrachtung die wesentlichen Chancen und Risiken zukommen, ist ein VG wirtschaftlich zuzurechnen.⁵⁵

Mit § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB ergeben sich keine Veränderungen des bisherigen Rechtszustands. Die von der Rechtsprechung schon erarbeiteten Beurteilungskriterien behalten ebenso ihre Bedeutung wie bspw. die steuerlichen Leasingerlasse, welche die wirtschaftliche Zurechnung inhaltlich ausfüllen. In beiden Fällen handelt es sich um Arbeitshilfen für die Praxis, die Anhaltspunkte dafür enthalten, welche Kriterien in bestimmten Fällen zur Beurteilung der Verteilung der wesentlichen Chancen und Risiken beachtet werden müssen oder wem das wirtschaftliche Eigentum in bestimmten Fällen einer typisierten Chancen- und Risikoverteilung zuzuweisen ist. Diese Wertung entspricht § 39 AO. Die Vorschrift beschreibt typische Beispielfälle, die ein Abweichen von der Regelvermutung des § 39 Abs. 1 AO erlauben. Damit füllt sie die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung – mithin die Frage nach der Verteilung der wesentlichen Chancen und Risiken – inhaltlich aus.⁵⁶

63

Nach § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB sind **Schulden** in der Bilanz des Schuldners auszuweisen. Im Hinblick auf Schulden wird das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung – schon aufgrund des Vorsichtsprinzips – also wie bisher stark eingeschränkt. Solange ein UN rechtlich verpflichtet ist, folgt daraus die Verpflichtung zum Ausweis einer Verbindlichkeit oder Rückstellung. Unberührt davon bleiben die Frage der Saldierung und die Frage der Berücksichtigung etwaiger Ausgleichsansprüche i.R.d. Bewertung.

64

b) Geschäfts- oder Firmenwert

Mit § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB wird der entgeltlich erworbene GoF (Goodwill) im Wege einer Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren VG erhoben. Korrespondierend ist seit dem BilMoG das ehemalige Aktivierungswahlrecht des § 255 Abs. 4 HGB a.F. aufgehoben. Daraus folgt, dass der **entgeltlich erworbene GoF** weiterhin in Höhe des Unterschiedsbetrags anzusetzen ist, der sich als Differenz aus dem Kaufpreis für die Übernahme eines UN einerseits und den Werten der einzelnen VG abzgl. der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme andererseits errechnet. Gesetzestechisch wird so erreicht, dass der entgeltlich erworbene GoF aktivierungspflichtig ist und den allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften unterliegt. Die Abschreibung richtet sich deshalb nach § 253 HGB (vgl. § 253 HGB Rn. 198 ff.).⁵⁷

65

Die Verpflichtung zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen GoF steht im Einklang mit Art. 9 Aktiva Buchst. C. Nr. I.3. der Bilanzrichtlinie. In steuerlicher Hinsicht ist der entgeltlich erworbene GoF ebenfalls zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG abzuschreiben. Der selbst geschaffene GoF (originärer Goodwill) bleibt weiterhin von einer Aktivierung ausgeschlossen. Ein negativer Goodwill (Badwill oder ‚Lucky Buy‘) wird nicht bilanziert, sondern durch Abstockung auf alle VG und Schulden verteilt.⁵⁸

66

Unter **firmenwertähnlichen VG** versteht man allgemein Rechtspositionen oder faktische Verhältnisse, die ähnlich wie der Geschäftswert mit dem UN als solchem und seinen Gewinnchancen unmittelbar verknüpft sind. Es muss eine als VG anzusehende besondere vermögenswerte Position gegeben sein, die für das UN eine ähnliche wirtschaftliche Bedeutung wie ein Geschäftswert hat.⁵⁹ Als firmenwertähnliches VG ist u.a. anzusehen:

67

- ein Kundenstamm,

⁵⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 47.

⁵⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 47.

⁵⁷ Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB sieht eine prospektive Anwendung der Neuregelungen zum Geschäfts- oder Firmenwert vor.

⁵⁸ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Noodt, § 246 HGB Rn. 95.

⁵⁹ Vgl. BFH v. 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

- ein Verlagswert,
- eine Güterfernverkehrsgenehmigung.

Ein firmenwertähnlicher VG ist bei einem UN nicht bereits deshalb vorhanden, weil es über die betriebsnotwendigen materiellen Einzel-VG verfügt oder im Begriff ist, diese herzustellen bzw. zu erwerben.

4. Grenzen der Vollständigkeit

a) Betriebsvermögen und Privatvermögen

- 68** Das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB ist als abstrakte Norm ausgebildet. So finden sich hier keinerlei Hinweise, wie oder nach welchen Maßstäben die Vollständigkeit zu bestimmen oder gar zu messen ist. Die Vollständigkeit ist somit auch für Auslegungen offen. Hinweise auf den Umfang der Vollständigkeit geben jedoch
- § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach der Kaufmann die Lage seines Vermögens nach den GoB ersichtlich zu machen hat, und
 - § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, welcher bestimmt, dass VG in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen sind.
- 69** Daraus könnte gefolgert werden, dass der Kaufmann sämtliche VG und Schulden, die ihm als natürlicher Person gehören, im JA auszuweisen hätte. Dies wäre insoweit logisch, als der Kaufmann tatsächlich mit seinem gesamten Vermögen haftet, nicht nur mit dem seinem Betrieb zuzurechnenden Vermögen.
- 70** Von dieser Vorstellung eines umfassenden Ausweises sämtlicher Werte eines Kaufmanns wurde sich jedoch sehr frühzeitig verabschiedet. Es ist heute durchgängig anerkannt und einzige Praxis, dass ein Kaufmann die der Privatsphäre zuzurechnenden Werte nicht in der kaufmännischen Buchführung erfasst bzw. im JA ausweist. Es gilt somit ein **Trennungsprinzip** zwischen betrieblicher und privater Sphäre. Dies erleichtert zum einen die Vergleichbarkeit mit einer KapG, die keine direkte Privatsphäre hat, und ermöglicht zum anderen eine direkte Gewinnermittlung bei PersHG, welche einen verteilungsfähigen Gewinn ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit erzielen.
- 71** Das HR hält keine eigenen **Abgrenzungskriterien** für die Unterscheidung von Betriebs-sphäre und Privatsphäre bereit. Hierzu wird auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatmögen zurückgegriffen. Die insb. in R 4.2 EStR aufgestellten Kriterien gelten als vereinbar mit den GoB und werden demzufolge auch für den handelsrechtlichen JA angewandt. Sofern ein Kaufmann das Wahlrecht zum gewillkürten Betriebsvermögen ausübt, wird dieser Entscheidung auch für die HB gefolgt. Dies vermeidet eine weitere Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.
- 72** Eine zwingende **Abweichung** von HB und StB ergibt sich bei jenen VG und Schulden, die im Zusammenhang mit nicht als Betriebsausgaben berücksichtigungsfähigen Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG stehen. Da bspw. bestimmte Aufwendungen für eine Motoryacht nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG), ist es für die StB naheliegend, diese überhaupt nicht in der StB zu zeigen. Wird diese – steuerlich nicht berücksichtigungsfähige – Yacht jedoch tatsächlich für betriebliche Zwecke genutzt, muss sie aufgrund des Vollständigkeitsgebots in der HB ausgewiesen werden, während die damit zusammenhängenden Aufwendungen den Erfolg in der GuV mindern.
- 73** Die HB und die StB können in der Bilanzierung und Bewertung der Beteiligung einer KapG an einer PersHG verschiedene Wege gehen. Für die ertragsteuerrechtliche Gewinnermittlung hat der Posten ‚Beteiligung an einer PersHG‘ keine selbstständige Bedeutung. Die gewerblichen Einkünfte der KapG in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der PersHG (§§ 15 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sind – unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung –

durch einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der PersHG zu ermitteln (§§ 215, 216 AO).⁶⁰

Eine weitere Unterscheidung zwischen HB und StB ergibt sich bei PersHG hinsichtlich des Umfangs des Vermögens. Während für die StB sowohl das Gesellschaftsvermögen als auch das Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen ist, ist in der HB nur das Gesellschaftsvermögen auszuweisen.⁶¹

74

b) Definitorische Grenzen

Die Grenzen des Vollständigkeitsgrundsatzes ergeben sich aus den Definitionen der vollständig abzubildenden Größen. Da bspw. die Merkmale eines VG nicht auf Know-how, Erfahrungen, Markenwerte usw. anwendbar sind, bleiben gerade viele immaterielle Werte von einer Aktivierung ausgeschlossen. Entsprechendes gilt z.B. für drohende Lasten, die jedoch noch nicht konkret genug sind, um eine Passivierung zu rechtfertigen; in diesen Fällen bleibt häufig nur noch ein Hinweis gem. § 251 HGB (Vermerk über Haftungsverhältnisse) oder § 285 Nr. 3 und 3a HGB (Anhangangaben).

75

c) Bilanzierungswahlrechte und -verbote

Das Vollständigkeitsgebot erfährt eine Einschränkung durch explizite Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote. Beim **Bilanzierungswahlrecht** steht es im Ermessen des Bilanzierenden, ob er einen VG bilanziert oder nicht – bzw. bezogen auf die Passivseite der Bilanz eine Schuld bilanziert oder nicht.⁶² Hingegen stellen **Bilanzierungsverbote** klare Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot dar, weil in diesen Fällen abstrakt bilanzierungsfähige VG oder Schulden nicht bilanziert werden dürfen (Fehlen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit).

76

Besonders einschneidend ist das Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle VG des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB). Bei einer Entscheidung gegen eine Aktivierung kommt es zu einer Einschränkung des Vollständigkeitsgebotes. In der Steuerbilanz besteht sogar ein entsprechendes Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). Dagegen müssen selbst erstellte immaterielle VG im Umlaufvermögen sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz aktiviert werden, was zu einer Ungleichbehandlung dieser VG im Anlagevermögen und im Umlaufvermögen führt.⁶³

77

II. Saldierungsverbot

1. Begriff und Wirkung der Saldierung

Mit **Saldierung** wird die gegenseitige Aufrechnung zweier (oder mehrerer) gegenläufiger (Wert-)Posten bezeichnet. Im JA könnten Forderungen mit Verbindlichkeiten oder Erträge mit Aufwendungen saldiert werden. Vordergründig könnte eine derartige Saldierung die in § 243 Abs. 2 HGB geforderte Übersichtlichkeit unterstützen.

78

Beispiel



Ein UN unterhält mehrere Bankkonten mit positiven und negativen Salden. Statt eines Aktiv- und eines Passivpostens ‚Bank‘ werden die Beträge zu einem Posten ‚Bank‘ saldiert.

Die Saldierung wird gelegentlich auch als Verrechnung oder Kompensation bezeichnet.

⁶⁰ Vgl. BFH v. 23.07.1975, I R 165/73, BStBl. II 1976, 73.

⁶¹ Vgl. Beck Bil-Komm/Förschle/Kroner, § 246 HGB Rn. 63 bis Rn. 65.

⁶² Vgl. Küting in: Küting/Pfitzer/Weber, S. 83 ff.

⁶³ Vgl. Kreide, KoR 2015, 148, 151.

- 79 Eine Saldierung setzt immer voraus, dass mindestens zwei Posten existieren, die saldiert werden könnten. Wird dagegen bei der Ermittlung eines anzusetzenden Werts auf positive und negative Elemente zurückgegriffen, so liegt (noch) keine Saldierung, sondern eine reguläre⁶⁴ Wertermittlung vor.

Beispiel



In die Ermittlung des „des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ einer Rückstellung (§ 253 Abs. 1 HGB) sind alle belastenden als auch entlastenden Umstände einzubeziehen.

- 80 Saldierungen führen immer zu einer verminderten Information für den Leser bzw. Nutzer der saldierten Werte. Diese saldiierungsbedingte **Informationseinschränkung** kann zu erheblichen Auswirkungen in der Bilanzanalyse, der UN-Bewertung oder in Due-Diligence-Prozessen führen.

Beispiel



Ein UN saldiert die Umsatzerlöse mit dem Wareneinsatz und weist nur noch einen ‚Rohgewinn‘ aus. Der Bilanzleser kann nun Veränderungen dieses Rohgewinns nicht mehr in seinen beiden Hauptbestandteilen analysieren.

- 81 Wegen dieser Informationseinschränkungen werden Verstöße gegen das **Bruttoprinzip** (Saldierungen) regelmäßig einen Verstoß gegen den in § 243 Abs. 2 HGB kodifizierten Grundsatz der **Klarheit** darstellen.⁶⁵
- 82 Abzugrenzen ist die Saldierung von der Zusammenfassung, wengleich auch die Saldierung letztlich eine Zusammenfassung von Posten ist. Während sich jedoch die Saldierung immer auf die Gruppierung gegenläufiger Werte bezieht, stellt die **Zusammenfassung** immer eine Gruppierung gleichartiger, verwandter Werte dar. Zusammenfassungen sind in Einzelfällen erlaubt, so z.B. durch § 265 Abs. 7 HGB.
- 83 Keine echte Saldierung liegt vor, wenn Beträge in einer **Vorspalte** offen gezeigt werden und in der Hauptspalte der Bilanz oder GuV in einem Betrag zusammengezogen werden. Dieses Vorgehen ist in allen Fällen möglich, in denen dieser Vorspaltenausweis vorgeschrieben ist oder nicht gegen den Grundsatz der Klarheit verstößt.

2. Das Saldierungsverbot

- 84 Durch § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB wird ein grds. Verrechnungsverbot aufgestellt. Der Begriff „**Verrechnungsverbot**“ ist synonym mit dem geläufigeren Begriff „Saldierungsverbot“. Danach dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite⁶⁶, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Der Gesetzgeber gebietet hier dem Informationsverlust durch Saldierung Einhalt.
- 85 Das Saldierungsverbot steht in einer Wechselbeziehung mit dem Grundsatz der **Einzelbewertung** in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (vgl. § 252 HGB Rn. 30 ff.). Während es sich beim Einzelbewertungsgebot systematisch um eine Bewertungsnorm handelt, stellt das Saldierungsverbot eine Ansatznorm dar. Eine Einzelbewertung würde aber durch eine vorher vorgenommene Saldierung unmöglich gemacht, weshalb die Nicht-Saldierung eine Voraussetzung für die Einzelbewertung ist. Die Zusammenfassung von Nichtzusammengehörigem wäre auch

64 Vgl. ergänzend BFH v. 23.06.1997, GrS 2/93, BFH/NV 1997, 476.

65 Vgl. Tanski, S. 133.

66 Das bilanzsteuerrechtliche Pendant findet sich in § 5 Abs. 1a Satz 1 EStG.

ein Verstoß gegen den oberen GoB der Klarheit, sodass eine (unzulässige) Saldierung gleichzeitig auch als GoB-Verstoß zu werten ist.⁶⁷

3. Ausnahmen vom Saldierungsverbot

a) Ausnahmen in § 246 Abs. 2 HGB

Bereits § 246 Abs. 2 HGB lässt in Satz 2 eine erhebliche **Ausnahme** vom Saldierungsverbot zu. Danach sind VG, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Die im Gesetzgebungsverfahren zum BilMoG vorgesehene Einschränkung auf Beziehungen zu Arbeitnehmern wurde für die Schlussfassung des Gesetzes fallengelassen. **86**

Aufgrund dieser Ausnahmeregelung sind VG, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen, mit diesen Schulden zu verrechnen. Entsprechendes gilt für die aus den VG und den Schulden erwachsenden Aufwendungen und Erträge. Aufgrund der Gesetzesformulierung handelt es sich hier um ein **Saldierungsgebot**, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen zutreffen. **87**

Als Voraussetzung für die Saldierung müssen die VG **88**

- dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sein und
- ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen.

Einem **Zugriff** sind VG insb. dann entzogen, wenn Gläubiger weder im Wege der Einzelvollstreckung oder der Insolvenz eine Befriedigung aus diesen Gegenständen erlangen können. Weiterhin müssen diese VG ausschließlich dazu dienen, korrespondierende langfristige **Verpflichtungen** zu erfüllen. Diese Verpflichtungen können, aber müssen nicht, ggü. Arbeitnehmern bestehen. **89**

Die Saldierung von mit diesen VG und Schulden zusammenhängenden Erträgen und Aufwendungen ist auf **Zinseffekte** bzw. tatsächliche **Zinsen** eingeschränkt. Alle weiteren Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Saldierung von VG und Schulden (z.B. Depotgebühren) dürfen nicht saldiert werden. **90**

Beispiel

 Für Pensionsverpflichtungen hat ein UN ein Deckungsvermögen aktiviert und Rückstellungen passiviert. Daraus resultieren die folgenden Erfolgsbeiträge: Zinserträge aus Deckungsvermögen 30.000 EUR, Kontoführungskosten 5.000 EUR, Erträge aus Rückstellungsabzinsung 20.000 EUR, laufzeitbedingte Zuschreibung der Rückstellung 15.000 EUR.

Die Kontoführungskosten von 5.000 EUR müssen unsaldiert unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gezeigt werden, die anderen Erfolgsbeiträge können zu einem Ertrag von 35.000 EUR saldiert werden, der gem. § 277 Abs. 5 HGB als Teil des Finanzergebnisses zu zeigen ist.

⁶⁷ Vgl. Leffson, S. 207 ff.

- 91 Flankiert wird dieses Saldierungsgebot durch
- die verpflichtende Zeitwertbewertung der VG i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB) und
 - ergänzende Anhangangaben (§ 285 Nr. 25 HGB für den EA und § 314 Abs. 1 Nr. 17 HGB für den KA).
- 92 § 5 Abs. 1a Satz 1 EStG stellt klar, dass WG, Schulden, RAP und sonstige Bilanzposten in der **StB** auch dann einzeln auszuweisen sind, wenn sie nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnen sind. Damit stellt dieses Saldierungsgebot eine weitere Durchbrechung der Maßgeblichkeit dar.⁶⁸
- b) Ausnahmen in anderen Normen des HGB
- 93 Eine generelle Saldierungsmöglichkeit besteht gem. § 274 HGB für aktive und passive Steuerlatenzen. Die größenabhängigen Erleichterungen des § 276 HGB bewirken eine Saldierung von Posten der GuV.⁶⁹ Weiterhin dürfen in der GuV generell Bestandserhöhungen mit Bestandsminderungen zu Bestandsveränderungen saldiert werden (§ 275 Abs. 2 HGB). Saldierungen in der GuV sind außerdem gem. § 340c Abs. 1 HGB (für Kreditinstitute) zulässig. Eine weitere Saldierung für Kreditinstitute findet sich in § 340f Abs. 3 HGB (zu den Besonderheiten der Bilanzierung bei Kreditinstituten vgl. Handbuch Bilanzrecht/Waschbusch, E.I. Rn. 1 ff.).
- 94 Mit der Neufassung des § 272 Abs. 1 HGB wurde das den UN zugestandene Ausweiswahlrecht, die ausstehenden Einlagen im Wege des Brutto- oder des Nettoausweises in der HB zu zeigen, beseitigt und der Nettoausweis vorgeschrieben. Der Posten ‚Gezeichnetes Kapital‘ und der Posten ‚Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen‘ werden demgemäß auf der Passivseite der Bilanz in der Vorspalte ausgewiesen. Der nach Saldierung der beiden Posten verbleibende Betrag ist unter dem Posten ‚Eingefordertes Kapital‘ auf der Passivseite in der Hauptspalte zu zeigen.
- c) Nicht geregelte Ausnahmen
- 95 Eine Reihe von Ausnahmen zum Saldierungsverbot ist nicht ausdrücklich im Bilanzrecht verankert. Hierzu zählt insb. die Verrechnung von gleichartigen Forderungen und Verbindlichkeiten ggü. einer anderen Person, für die eine **Aufrechnung** gem. § 387 BGB zulässig ist. Ebenso ist eine Saldierung bei **Aufrechnungsverträgen**⁷⁰ zwischen Schuldner und Gläubiger, bei denen die Voraussetzungen des § 387 BGB nicht vorliegen, zulässig. Ist eine Forderung einredebehaftet, ist eine Aufrechnung nicht möglich (§ 390 BGB), sodass auch keine Saldierung zulässig oder eine – im VJ-Abschluss – bereits erfolgte Saldierung aufzuheben ist.
- 96 Keiner gesonderten Saldierung bedarf es bei **Kontokorrentverhältnissen** i.S.d. § 355 HGB. Auf Kontokorrentkonten erfolgt bereits eine (ggf. laufende) Verrechnung von Forderungen und Schulden, sodass eine weitere Saldierung in der Buchhaltung nicht mehr vorzunehmen ist, weil nur der Saldo aus dem Kontoverhältnis zum Ausgleich ansteht.
- 97 Keinen Verstoß gegen das Saldierungsverbot, sondern Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz stellen **Bewertungseinheiten** (vgl. § 254 HGB Rn. 3 ff.) dar, wie sie bspw. beim Hedge-Accounting üblich sind.
- 98 Ist ein Geschäft vertraglich fest vereinbart, aber noch nicht ausgeführt (**schwebendes Geschäft**), so entstehen aus diesem Geschäftsabschluss Forderungen (auf spätere Zahlung des vereinbarten Preises) und Verbindlichkeiten (aus der zu erbringenden Leistung). In Handels-

68 Der in § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB im Zusammenhang mit § 246 Abs. 2 HGB geforderte Zeitwert darf wegen § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG ebenfalls nicht in die StB übernommen werden.

69 Allerdings gestattet § 131 Abs. 1 Satz 3 AktG dem Aktionär die Einsicht in die unsaldierte GuV in der Hauptversammlung.

70 Vgl. Jauernig/Stürner, § 387 BGB Rn. 15.

bilanz⁷¹ und Steuerbilanz dürfen die Forderungen mit den dazugehörigen Erträgen mangels Erfolgsrealisation – noch nicht – ausgewiesen werden, Für die Verbindlichkeit hat die Passivierung zu unterbleiben, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare⁷²) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem auf Leistungsaustausch gerichteten Vertrag wertmäßig ausgleichen.⁷³ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht findet hier eine (Quasi-)Saldierung der zukünftigen und als gleichwertig angesehenen Geschäftsfolgen statt.

III. Ansatzstetigkeit

1. Stetigkeitsgrundsatz

Um i.R.e. Bilanzanalyse die Aussage eines JA zu bestimmen, ist es unerlässlich, die Zahlen eines Abschlusses in Beziehung zu Vergleichswerten zu setzen, um einen Maßstab zu erhalten. Für diese Vergleichsrechnungen kommen im Wesentlichen

99

- der zwischenbetriebliche Vergleich (Benchmarking mit UN ähnlicher Struktur oder Branche) und
 - der Zeitreihenvergleich (Vergleich der aktuellen Werte mit den Werten aus Vorperioden)
- in Betracht. Bei dem hier interessierenden Zeitreihenvergleich ist es eine unverzichtbare Voraussetzung, dass sämtliche Werte der Zeitreihen konsequent nach einheitlichen Regeln aufgestellt werden. Würden Werte unterschiedlich ermittelt, könnte kein oder höchstens ein eingeschränkter Zeitreihenvergleich durchgeführt werden.

Die – ausnahmslose – Anwendung einheitlicher Regeln führt zur notwendigen Stetigkeit, die für einen periodenübergreifenden Vergleich von JA notwendig ist. Aus dem Grunderfordernis der Vergleichbarkeit hat sich deshalb als GoB der **Stetigkeitsgrundsatz** herausgebildet. Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber ab 2010 diesen Grundsatz erstmalig für die Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatzstetigkeit) in § 246 Abs. 3 HGB kodifiziert.

100

Da sehr viele Fragen zur Bilanzierung dem Grunde nach vom Gesetzgeber klar geregelt sind, kommt der Ansatzstetigkeit überwiegende Bedeutung bei Ansatzwahlrechten (z.B. bei selbst erstellten immateriellen VG nach § 248 Abs. 2 HGB) und Ermessensspielräumen zu.⁷⁴ Hier dürfen keine willkürlichen Änderungen der Bilanzierung im Zeitablauf erfolgen. Der Stetigkeitsgrundsatz gilt nur für **vergleichbare Sachverhalte**. Kommen neue, nicht mit vorherigen Sachverhalten vergleichbare Tatbestände hinzu, können Wahlrechte und Ermessensspielräume für diese neuen Tatbestände frei ausgeübt werden.

101

2. Verhältnis von § 246 Abs. 3 HGB zu anderen Regeln

Der Stetigkeitsgrundsatz kann in den

102

- Grundsatz der Ansatzstetigkeit und in den
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

unterteilt werden. Während beide Teile dieses Grundsatzes in der betriebswirtschaftlichen Literatur im Zusammenhang diskutiert werden, hat sich der Gesetzgeber entschieden, die **Ansatzstetigkeit** in § 246 Abs. 3 HGB zu regeln, während die Bewertungsstetigkeit in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB normiert ist (vgl. § 252 HGB Rn. 56 ff.). Gesetzeslogisch ist die Ansatzstetigkeit bei den Regeln zur Bilanzierung dem Grunde nach und die Bewertungsstetig-

71 In der internationalen Rechnungslegung gibt es Diskussionen hinsichtlich der Möglichkeit eines sog. „Full-Fair-Value-Accounting“ mit Ausweis dieser noch nicht realisierten Forderungen und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft.

72 Im Falle eines erwarteten Überschusses negativer Erfolgsbeiträge ist die Passivierung einer Drohverlustrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 2. Fall HGB) zu prüfen.

73 Vgl. BFH-Beschluss v. 23.06.1997, GrS 2/93, BStBl II 1997, 735.

74 Vgl. *Kütting/Tesche* in: *Kütting/Pfitzer/Weber*, S. 44 f.

keit bei den Regeln zur Bilanzierung der Höhe nach eingeordnet. Eine unterschiedliche Betrachtung dieser beiden Teilgrundsätze ergibt sich daraus jedoch nicht.

- 103** In der Gesetzesbegründung zum BilMoG wird darauf hingewiesen, dass es aus Gründen der Verbesserung der Transparenz geboten sei, auch beim Ansatz – wie bei der Bewertung – stetig zu verfahren.⁷⁵ Daraus könnte gefolgert werden, dass die Ansatzstetigkeit früher nicht erforderlich war. Auch zuvor galt jedoch die Ansatzstetigkeit als Ausfluss des Gebots, die GoB einzuhalten (§§ 238 Abs. 1 und 264 Abs. 2 HGB), und des Klarheitsgrundsatzes (§ 243 Abs. 2 HGB). Deshalb ist und war auch bereits vor dem BilMoG eine Erläuterung im Anhang nicht nur für eine Durchbrechung der Bewertung, sondern auch für eine Durchbrechung der Bilanzierung gefordert (§§ 284 Abs. 2 Nr. 3 und 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 HGB).
- 104** Neben den grds. Regeln des §§ 246 Abs. 3 und 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB finden sich – klarstellende – Stetigkeitsanforderungen auch an weiteren Stellen des HGB, ohne dass dies eine Ausweitung des Grundsatzes bedeuten würde:
- die Darstellungsstetigkeit der Bilanz (§ 265 Abs. 1 HGB) und
 - die Konsolidierungsstetigkeit (§ 297 Abs. 3 Satz 2 HGB).

3. Durchbrechung der Stetigkeit

- 105** Es kann im Zeitablauf notwendig werden, die Stetigkeit zu durchbrechen, wenn ein absolutes Festhalten am Stetigkeitsgrundsatz zu einem verminderten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen würde. Es kann nicht sein, dass ein UN eine ggf. vor Jahrzehnten gewählte Bilanzierungsmethode auch heute unter veränderten Umständen einhalten muss. Gründe für eine Durchbrechung der Stetigkeit können sein:⁷⁶
- Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds,
 - neue Geschäftszweige im UN,
 - Erreichen neuer Größenordnungen des UN,
 - neue Rechtslagen,
 - Anpassung an veränderte interne Strukturen,
 - neues Produkt- bzw. Leistungsportfolio,
 - veränderte Auffassung zu Bilanzierungsfragen in Literatur, Fachgremien und Rechtsprechung,
 - Anpassung der Bilanzierung aufgrund zwingender Vorgaben.
- 106** Damit die Vergleichbarkeit von JA möglichst durchgängig erhalten bleibt, darf eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes jedoch nur erfolgen, wenn **begründete Ausnahmefälle** vorliegen (§ 246 Abs. 3 Satz 2 HGB i.V.m. § 252 Abs. 2 HGB). Wenngleich die Argumentation zu einem begründeten Ausnahmefall immer auf den Einzelfall abgestellt sein muss, wird regelmäßig jedoch ein verbesserter Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eine wesentliche Voraussetzung sein. Die gelegentlich noch anzutreffende Argumentation mit steuerlichen Gründen ist kein ausreichend begründeter Ausnahmefall.
- 107** Obwohl der Stetigkeitsgrundsatz über das Maßgeblichkeitsgebot generell auch für die **Steuerbilanz** gilt, sind steuerliche Wahlrechte hiervon nicht betroffen.⁷⁷ Explizite Wahlrechte (z.B. Ansatz geringwertiger Wirtschaftsgüter) können in der Steuerbilanz ohne Berücksichtigung des Stetigkeitsgebots ausgeübt werden.
- 108** Wird die Stetigkeit durchbrochen, besteht eine **Berichts- und Begründungspflicht** dazu im Anhang, wobei die Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen ist (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

⁷⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 49.

⁷⁶ Weitere Beispiele finden sich bei *Kütting/Tesche*, DStR 2009, 1491, 1496.

⁷⁷ Vgl. *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891, 894 f.; *Zwirner/Künkele*, Stbg 2014, 163, 166.

C. Anwendungsempfehlungen

I. Aktivierung

Obwohl bei **Bauten auf fremdem Grund** der Bauherr regelmäßig das rechtliche Eigentum an dem Gebäude an den Eigentümer des Bodens verliert, werden meistens Absprachen dergestalt getroffen, dass der Bauherr das wirtschaftliche Eigentum an dem Gebäude behält, oder es handelt sich um Einbauten für einen vorübergehenden Zweck. Behält der Bauherr das wirtschaftliche Eigentum an den Bauten, ist er auch zur Aktivierung dieser Bauten verpflichtet. 109

Bürgerlich-rechtlich und steuerrechtlich bilden **Bodenschätze**, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden, mit dem Grund und Boden eine Einheit. Sie stellen kein besonderes vom Grund und Boden getrenntes Wirtschaftsgut dar. Ein Bodenschatz wird also nicht schon durch sein bloßes Vorhandensein zu einem Wirtschaftsgut, insbesondere wenn er nicht als abbaufähig oder abbauwürdig erscheint. Als Wirtschaftsgut greifbar und damit zum Wirtschaftsgut im einkommensteuerrechtlichen Sinn wird der Bodenschatz erst dann, wenn der Eigentümer über ihn verfügt, in dem er ihn zu verwerten beginnt.⁷⁸ 110

In Fällen, in denen einem Fernsehsender ein **Nutzungsrecht** nach § 31 UrhG am Leistungsschutzrecht nach § 94 UrhG für ein Filmwerk eingeräumt wird, welches zeitlich begrenzt ist und in dem eine beschränkte Anzahl an Ausstrahlungsterminen vereinbart wird, ist von der Entstehung eines **immateriellen Wirtschaftsguts** ‚Nutzungsrecht‘ auszugehen. Folglich ist ein solches Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und grds. linear abzuschreiben. Die Vorschriften über die Teilwertabschreibungen und -zuschreibungen sind, bspw. zur Berücksichtigung des ausstrahlungsbedingten Wertverzehr, anzuwenden, wenn die Wertveränderung nachgewiesen wird.⁷⁹ 111

Beispiel

 *Fernsehsender erwerben gegen ein einmaliges festes Entgelt ein ausschließliches Nutzungsrecht (Ausstrahlungsrecht) i.S.d. § 31 UrhG, einen Film oder eine Serie in einem bestimmten Zeitraum auszustrahlen, wobei auch die Anzahl der Ausstrahlungen (Runs) bestimmt wird. Das Entgelt ist erlösunabhängig (sog. Flat-Fee-Vereinbarungen). Davon abzugrenzen sind sog. Total-Buy-outs, bei denen es zu einer Übertragung des gesamten Leistungsschutzrechts nach § 94 UrhG auf den Fernsehsender kommt, sowie erlösabhängige Vereinbarungen, bei denen das Entgelt für das Recht, einen Film oder eine Serie auszustrahlen, abhängig von den damit erzielten Erlösen vereinbart wird.*

Ein weiteres Beispiel für ein Nutzungsrecht ist die **Domain** im Internet,⁸⁰ obwohl häufig von einem Domaininhaber gesprochen wird. Die Domain ist mit den Aufwendungen für die Registrierung oder den Erwerb zu aktivieren. Da die Domain keiner Abnutzung unterliegt, ist im Regelfall keine planmäßige Abschreibung zulässig.⁸¹ Eine planmäßige Abschreibung kann infrage kommen, wenn die Domain aus wirtschaftlichen Überlegungen nur eine befristete Nutzungsdauer hat (z.B. www.olympia2036.xx). 112

Als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut sind die Anschaffungskosten (im Fall des Erwerbs) oder die Herstellungskosten (im Fall der Selbsterstellung) für eine **Homepage** zu akti- 113

78 Vgl. BFH v. 13.09.1988, VIII R 236/81, BFHE 154, 358.

79 OFD Frankfurt/M. v. 15.04.2010, S 2241 A – 64 – St 213.

80 BVerfG-Beschluss v. 24.11.2004, 1 BvR 1306/02, downloadbar unter: https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/rk20041124_1bvr130602.html.

81 BFH v. 19.10.2006, III R 6/05, BFH/NV 2007, 546.

vieren. Die Kosten der späteren Pflege stellen regelmäßig sofort aufwandswirksam zu erfassende Ausgaben dar, es sei denn, dass es sich aufgrund des Umfangs der Arbeiten um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt.

- 114** Wer beim **Factoring** die Forderung zu aktivieren hat, hängt von der Art des Factorings ab. Sofern der Factor das Ausfallrisiko übernimmt, kommt dies einer Veräußerung der Forderung durch den Gläubiger (Veräußerer der Forderung) an den Factor gleich, d.h., der Factor erwirbt das Recht an der Forderung (echtes Factoring). In diesem Fall muss der Factor die Forderung aktivieren. Hat der Factor jedoch ein Rückgriffsrecht oder Rückgaberecht ggü. dem Gläubiger, ist die Forderung zum Zweck des Einzugs lediglich verliehen (unechtes Factoring). In diesem Fall verbleibt zumindest das wirtschaftliche Eigentum beim – ursprünglichen – Gläubiger, der die Forderung deshalb in seiner Bilanz behält.
- 115** Die Aktivierung einer **Forderung** setzt voraus, dass ein Forderungsrecht zivilrechtlich bereits entstanden ist oder dass zumindest „die für seine Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden seien“⁸² und der Kaufmann mit der künftigen zivilrechtlichen bzw. der dieser gleichzustellenden steuerrechtlichen Entstehung des Anspruchs „fest rechnen könne“⁸³. Es sind deshalb nicht nur Rechtsansprüche, insb. bereits bestehende Geldforderungen, zu aktivieren, sondern auch im abgelaufenen GJ wirtschaftlich verursachte künftige Ansprüche.⁸⁴
- 116** Ein **Gewinnanspruch** ggü. einem TU ist grds. nur aktivierbar, wenn dieser Anspruch rechtskräftig – also durch einen Gewinnverwendungsbeschluss – festgestellt ist.⁸⁵ Damit weist ein MU einen Gewinn regelmäßig immer erst im Folgejahr aus; in einem mehrstufigen Konzern kommt es deshalb zu einem Kaskadeneffekt. Ausnahmsweise kann eine phasengleiche Vereinnahmung eines bei einer Untergesellschaft erwirtschafteten Gewinns in Betracht kommen, wenn die Obergesellschaft die Gewinnverwendung (nahezu) alleine bestimmen kann. So muss eine Konzerngesellschaft, die allein an einer GmbH beteiligt ist, den bei der Tochtergesellschaft erzielten und zur Ausschüttung vorgesehenen Gewinn noch für das gleiche GJ in ihrer Bilanz und der GuV ausweisen, wenn der JA der Tochtergesellschaft noch vor Abschluss der Prüfung bei der Muttergesellschaft festgestellt worden ist und deren Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung beschlossen hat.⁸⁶
- 117** Sowohl bei der Einkaufskommission als auch bei der Verkaufskommission hat der Kommittent die Kommissionsware zu aktivieren, weil bei einem **Kommissionsgeschäft** der Kommissionär aus wirtschaftlicher Sicht nur als Vermittler tätig wird. Bei der Verkaufskommission bleibt der Kommittent rechtlicher Eigentümer, bis die Ware durch den Kommissionär verkauft ist. Bei der Einkaufskommission erwirbt zwar der Kommissionär zunächst das rechtliche Eigentum; da er dieses jedoch aufgrund des Kommissionsvertrags an den Kommittenten übertragen muss, hat der Kommittent von Anfang an das wirtschaftliche Eigentum an der Kommissionsware.
- 118** Bei **Leasinggeschäften** muss immer der wirtschaftliche Eigentümer (i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) das Leasinggut aktivieren, beim operativen Leasing ist dies der Leasinggeber und beim Finanzierungsleasing der Leasingnehmer. Die Abgrenzung zwischen operativem Leasing und Finanzierungsleasing ergibt sich auch für die HB aus den Leasingerlassen der Finanzverwaltung.⁸⁷

82 BFH v. 09.02.1978, IV R 201/74, BStBl. I 1978, 370.

83 BFH v. 09.02.1978, IV R 201/74, BStBl. I 1978, 370.

84 Vgl. BFH v. 12.04.1984, IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554.

85 Vgl. BFH v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl II 2000, 632.

86 Vgl. BGH v. 12.01.1998, II ZR 82/93, BGHZ 137, 378.

87 Die wichtigsten Erlasse sind: für bewegliche Wirtschaftsgüter *BMF* v. 19.04.1971, S 2170, BStBl. I 1971, 264; für unbewegliche VG *BMF* v. 21.03.1972, S 2170, BStBl. I 1972, 188.

Beispiel

Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers an dem Leasingobjekt kommt nicht in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt ist.⁸⁸

Werden **liquide Mittel** (oder andere VG wie z.B. Forderungen) nur zum Zweck der Bilanzpolitik bzw. Bilanzkosmetik (window-dressing) zugeführt, um bspw. einen steuerlichen Schuldzinsenabzug zu ermöglichen, ist insb. in jenen Fällen, in denen die Transaktion steuerlich nicht anerkannt wird,⁸⁹ zu prüfen, ob das aktivierende UN an diesen VG überhaupt wirtschaftliches Eigentum erworben hat. Die Vermutung mangelnden **wirtschaftlichen Eigentums** wird durch eine schnelle Rückführung der VG nach dem Bilanzstichtag erhärtet. Entsprechendes gilt auch für Forderungen (und die korrespondierenden UE), wenn der Kunde kurz nach dem Bilanzstichtag die Ware zurückgibt.

119

Da der Treugeber bei einem echten **Treuhandverhältnis** regelmäßig die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Treugut behält, muss das Treugut beim Treugeber aktiviert bleiben. Bei Sicherungstreuhandschaften ist aber zumindest ein entsprechender Hinweis im Anhang aufzunehmen. Der Treuhänder hat jedoch bestimmte Pflichten für den Treugeber zu übernehmen; hierzu zählen insb. die Durchführung einer körperlichen Inventur und eine entsprechende Mitteilung an den Treugeber, die dieser seinen Inventurunterlagen beifügt.

120

Wertlose VG aufgrund einer (außer-)planmäßigen Vollabschreibung sind weiterhin als VG zu erfassen, solange sie im UN genutzt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Erinnerungswert von 1 EUR oder kein Erinnerungswert kontenmäßig geführt wird. Güter, die an sich ohne Wert sind (z.B. wertloser Abfall), erfüllen regelmäßig nicht die Definition eines VG und sind deshalb nicht darzustellen.

121

II. Passivierung

Rückstellungen dürfen regelmäßig nur ausgewiesen werden, wenn der Eintritt der Belastung als sicher anzusehen ist. Besteht bspw. die Annahme (oder Hoffnung), dass ein Schaden nicht entdeckt wird, darf noch keine Rückstellung passiviert werden. Ausnahmsweise kann dann jedoch bereits für eine noch nicht ‚entdeckte‘ Verpflichtung eine Rückstellung passiviert werden, wenn mit der Entdeckung ernsthaft gerechnet werden muss. So können zu vermutende Verluste oder Verbindlichkeiten als Rückstellung ausgewiesen werden, sofern der fragliche Verlust oder die fragliche Verbindlichkeit am Bilanzstichtag als wahrscheinlich oder sicher qualifiziert werden kann.⁹⁰

122

Weiterhin dürfen Rückstellungen nur ausgewiesen werden, wenn die darauf beruhende Schuld rechtlich im abgelaufenen Jahr entstanden ist. Werden im alten Jahr Gutscheine ausgegeben, die zu einer Preisermäßigung bei einem weiteren Kauf im neuen Jahr berechtigen, so entsteht die Schuld (und damit die Möglichkeit der Passivierung einer Rückstellung) mit der Durchführung des neuen Kaufs und damit erst im neuen Jahr, denn der Anspruch auf Preisermäßigung kann nicht vor dem Geschäft entstehen.⁹¹

123

Die rechtliche und wirtschaftliche Leistungsverpflichtung muss entstanden sein, damit eine **Schuld** passivierungsfähig wird. So sind Verpflichtungen aus sog. harten Patronatserklärungen erst zu passivieren, wenn die Gefahr einer Inanspruchnahme ernsthaft droht. Eine Inanspruchnahme aus einer konzerninternen Patronatserklärung der Muttergesellschaft für ein

124

⁸⁸ BFH v. 21.12.2017, IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593.

⁸⁹ Vgl. die Fälle in *BMF v. 17.11.2005*, IV B 2 – S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019; FG Baden-Württemberg v. 18.03.2009, 2 K 160/06, EFG 2009, 1354 ff.

⁹⁰ Vgl. *EuGH v. 07.01.2003*, C-306/99, BFH/NV, Beilage 2003, 65.

⁹¹ Vgl. *BFH v. 19.09.2012*, IV R 45/09, BFH/NV, 12/2012, 2075.

TU droht dann nicht, wenn das Schuldner-UN zwar in der Krise ist, innerhalb des Konzerns ein Schwester-UN aber die erforderliche Liquidität bereitstellt und aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit nicht damit zu rechnen ist, dass dieses Schwester-UN Ansprüche gegen die Muttergesellschaft geltend machen wird.⁹² Eine betrieblich begründete Verbindlichkeit muss als solche so lange in der HB und StB ausgewiesen werden, wie die Verbindlichkeit noch besteht. Zu einer Gewinn erhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit kommt es, wenn der Gläubiger dem Schuldner aus betrieblicher Veranlassung die Schuld gem. § 397 BGB erlässt oder wenn sich ergibt, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss.⁹³

- 125** Erwirbt ein bilanzierender Kaufmann ein anderes UN, welches eine – in der Handelsbilanz korrekt passivierte – **Drohverlustrückstellung** wegen § 5 Abs. 4a EStG nicht in der Steuerbilanz ausweist, so hat das aufnehmende UN diesen „erworbenen Drohverlust“ in der eigenen Steuerbilanz als Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren.⁹⁴ Auch die Übernahme eines Drohverlustes ist Teil der Anschaffungskosten des erworbenen UN; da der Anschaffungsvorgang an sich erfolgsneutral ist, muss den Anschaffungskosten eine gleich hohe Verbindlichkeit (oder Zahlung) gegenüberstehen.
- 126** **Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer** entstehen regelmäßig, wenn die entsprechende Lieferung oder sonstige Leistung erbracht ist. In den Fällen zu hoher oder unberechtigt in einer Rechnung ausgewiesener Umsatzsteuer (§ 14c UStG) entsteht die Verbindlichkeit erst mit Ausgabe der Rechnung. Die Finanzverwaltung akzeptiert aus Vereinfachungsgründen in diesen Fällen aber auch eine Umsatzsteuererfassung im Zeitpunkt der Leistungserbringung.⁹⁵

III. Erträge und Aufwendungen

- 127** Eine Erfolgsrealisation tritt nicht ein bei einem reinen Aktiv- oder Passivtausch, so beispielsweise bei einer **Wertpapierleihe**.

Beispiel



Ein UN hat im Bestand Wertpapiere mit historischen Anschaffungskosten von 300.000 EUR. Aufgrund von Kurssteigerungen beläuft sich der Börsenwert auf 380.000 EUR. Diese Wertpapiere werden einem UN als Darlehen in Form einer Wertpapierleihe überlassen. Es wird vereinbart, dass nach drei Jahren Wertpapiere identischer Art zurückzugeben sind.

Durch die Hingabe der Wertpapiere entsteht eine Sachforderung (§ 607 BGB, anders das echte Wertpapierpensionsgeschäft nach § 340b HGB) in Höhe des Buchwertes der Wertpapiere, die Wertpapiere sind auszubuchen (per Forderung an Wertpapiere 300.000 EUR). Eine Auflösung der stillen Reserve findet weder bei Beginn noch bei Ende der Wertpapierleihe statt.⁹⁶

- 128** Besteht bei einem Geschäft eine Differenz zwischen Erhaltenem und Hingegebenem, so ist diese Differenz als Ertrag oder Aufwand auszuweisen, so beispielsweise bei **Kursdifferenzen**.

92 Vgl. BFH v. 25.10.2006, I R 6/05, BStBl. II 2007, 384.

93 Vgl. BFH v. 30.03.1993, IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502.

94 Vgl. BFH v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, 566.

95 Vgl. Abschn. 13.7 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens v. 02.04.2015, IV D 2 – S 7270/12/10001.

96 Vgl. OFD Frankfurt/M., Verfügung v. 19.11.2013, S 2134 A – 15 – St 210.

Beispiel

 Ein deutsches UN erwirbt im Januar an der New Yorker Börse 1.000 Stück einer US-amerikanischen Aktie für 30 USD/Stück zulasten eines US-Dollar-Kontos. Der Dollarkurs beträgt 1,50 USD für einen Euro. Im Dezember werden sämtliche Aktien zum Kurs von 25 USD/Stück verkauft und der Erlös wieder dem US-Dollar-Konto gutgeschrieben. Der Dollarkurs beträgt jetzt 1,10 USD für einen Euro.

Kauf:	Wertpapiere an USD-Konto	20.000 EUR
Verkauf:	USD-Konto	22.727 EUR
	Abgangsverlust Wertpapiere	3.333 EUR
	an Wertpapiere	20.000 EUR
	Währungsgewinn	6.060 EUR ⁹⁷

97 Vgl. ergänzend BFH v. 21.01.2014, IX R 11/13, BFH/NV 2014, 764.

§ 247 HGB

Inhalt der Bilanz

(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Literatur

Alves, Reporting nach US-GAAP, 2. Aufl. 2011; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019; *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller* (BilMoG), Haufe HGB Bilanzkommentar – BilMoG Erfahrungsbericht – Art. 66, 67 EGHGB, 2012; *Bieg*, Ermessensentscheidungen beim Handelsbilanzausweis von Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens – auch nach neuem Bilanzrecht?, DB 1985, Beilage Nr. 24 zu Heft 41, 1; *Bieg*, Finanzbuchführung mit dem Industriekontenrahmen, BBK 2001/2002, 311; *Bieg/Kußmaul/Waschbusch*, Externes Rechnungswesen, 6. Aufl. 2012; *Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009; *Bieg/Waschbusch*, Buchführung, 9. Aufl. 2017; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz – Textausgabe des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, S. 2355), 1986; *Bundessteuerberaterkammer*, Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zur Gliederung des Jahresabschlusses von Kaufleuten, die ihr Unternehmen nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betreiben und die auch nicht unter die Vorschriften des Publizitätsgesetzes fallen, StB 1988, 46; *Bundessteuerberaterkammer*, Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis des Eigenkapitals in der Handelsbilanz der Personenhandelsgesellschaften, StB 1989, 364; *Dusemond*, Gliederung der Bilanz, in: *Küting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, S. 57 ff.; *Eisele/Knobloch*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl. 2019; *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, 1976; *Hirschler*, Bilanzwissen für Führungskräfte, 2012; *IDW HFA*, Stellungnahme 2/1993, WPg 1994, 22; *Kogge*, MicroBilG: Auswirkungen des MicroBilG auf die Analyse- und Kreditprüfungspraxis, RevisionsPraktiker 2014, 128; *Kropff*, „Verbundene Unternehmen“ im Aktiengesetz und im Bilanzrichtlinien-Gesetz, DB 1986, 364; *Petersen/Zwirner* (Hrsg.), BilMoG, 2009; *Richter*, Anpassung der Umsatzerlösdefinition durch das BilRUG, DB 2015, 385; *Schmidt/Prinz*, BilRUG in der Praxis, 2016; *van Hall/Kessler*, Bilanzierung des Anlagevermögens, in: *Kessler/Leinen/Strickmann* (Hrsg.), Handbuch BilMoG, 2. Aufl., 2010, S. 165 ff.; *Westerfelhaus*, Gedanken zur Ordnungsmäßigkeit der Handelsbilanz eines Einzelkaufmanns – Ein Beitrag zu § 39 Abs. 1 AO, DB 1974, 1694; *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, 3. Aufl. 2014; *Wöhe*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl. 1997; *Wöhe/Döring/Brösel*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl. 2016; *Wöhe/Kußmaul*, Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 10. Aufl. 2018; *Wulf*, Änderungen der GuV-Struktur und Neudefinition der Umsatzerlöse durch das BilRUG, DStZ 2015, 736; *Zwirner*, BilRUG. Gesetze, Materialien, Kommentierung, 2016.

Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
I. Einordnung	1
II. Aufbau	2
B. Inhalt der Regelung	4
I. Bilanzstruktur	4
1. Mindestgliederung der Bilanz	4

2.	Formelle Aufbaukriterien für Bilanzen	11
a)	Überblick	11
b)	Konto- und Staffelform	13
c)	Lang- und Kurzform	18
d)	Geldferne und geldnahe Form	20
3.	Gliederungsvorschlag für die Bilanz eines Einzelunternehmens	21
II.	Begriff des Vermögensgegenstands	24
1.	Fehlen eines Aktivierungsverbots	26
2.	Subjektive (wirtschaftliche) Zurechenbarkeit	27
3.	Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	30
III.	Anlagevermögen	32
1.	Gliederung des Anlagevermögens	32
2.	Immaterielle Vermögensgegenstände	35
a)	Abgrenzung und Überblick	35
b)	Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte ...	37
c)	Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	42
d)	Geschäfts- oder Firmenwert	44
3.	Sachanlagen	46
a)	Abgrenzung und Überblick	46
b)	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	48
c)	Technische Anlagen und Maschinen	55
d)	Andere Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung	57
e)	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	59
4.	Finanzanlagen	63
a)	Abgrenzung und Überblick	63
b)	Anteile an verbundenen Unternehmen	65
c)	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	66
d)	Beteiligungen	67
e)	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht ...	71
f)	Wertpapiere des Anlagevermögens	72
g)	Sonstige Ausleihungen	75
IV.	Umlaufvermögen	76
1.	Gliederung des Umlaufvermögens	76
2.	Vorräte	79
a)	Überblick	79
b)	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	80
c)	Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen	81
d)	Fertige Erzeugnisse und Waren	85
e)	Geleistete Anzahlungen	88
3.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	90
a)	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	90
b)	Sonstige Vermögensgegenstände	98
4.	Wertpapiere	101
5.	Wechsel	105
6.	Flüssige Mittel	106
7.	Rechnungsabgrenzungsposten	111
8.	Latente Steuern	112
9.	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	113

V. Eigenkapital	114
1. Abgrenzung und Überblick	114
2. Der Ausweis des Eigenkapitals bei KapG sowie bei haftungsbeschränkten PersHG i.S.d. § 264a HGB	115
3. Der Ausweis des Eigenkapitals beim Einzelkaufmann	117
4. Der Ausweis des Eigenkapitals bei nicht haftungsbeschränkten PersHG	121
VI. Schulden	124
1. Abgrenzung und Überblick	124
2. Rückstellungen	130
a) Begriffsabgrenzung	130
b) Ursachen einer Rückstellungsbildung	131
c) Gliederung der Rückstellungen	132
3. Verbindlichkeiten	133
VII. Rechnungsabgrenzungsposten	134
VIII. Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen	137
IX. Umklassifizierung von Vermögensgegenständen	148
C. Anwendungsempfehlungen zur Identifikation von Vermögensgegenständen	151

A. Allgemeines

I. Einordnung

- 1 § 247 HGB befindet sich im ersten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB und ist somit zunächst einmal von allen Nicht-KapG (Einzelkaufleute und nicht haftungsbeschränkte PersHG) verpflichtend anzuwenden. Die Vorschriften des § 247 HGB müssen allerdings auch von KapG, von haftungsbeschränkten PersHG i.S.d. § 264a HGB, von PersHG, die § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG unterliegen, und von eingetragenen Genossenschaften beachtet werden, soweit für diese nicht ergänzende oder abweichende Vorschriften in weiteren Abschnitten des Dritten Buchs des HGB (§§ 264 bis 335c HGB bzw. §§ 336 bis 339 HGB; hier insb. die Gliederungsvorschriften für KapG¹) vorgesehen sind. Ungeachtet der jeweiligen Rechtsform existieren zudem für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340 bis 340o HGB) sowie für Versicherungs-UN und Pensionsfonds (§§ 341 bis 341p HGB) vorrangige branchenspezifische Vorschriften zum Inhalt der Bilanz.

II. Aufbau

- 2 § 247 HGB regelt in Abs. 1 die **Mindestanforderungen an die Bilanzgliederung** – also an die in der Bilanz² gesondert auszuweisenden und hinreichend aufzugliedernden Bilanzposten – sowie in Abs. 2 die **Abgrenzung des AV vom UV**. Bei dieser Norm handelt es sich folglich um eine **Ansatzvorschrift zur Bilanz**, die bzgl. des Ausweises von Aktiv- und Passivposten mit dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB einhergeht.³ Darüber hinaus wird mit § 247 HGB dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit i.S.d. § 243 Abs. 2 HGB Ausdruck verliehen sowie die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der VFE-Lage eines UN, wie von § 264 Abs. 2 HGB gefordert, unterstützt. Dem § 247 HGB kommt allerdings kein abschließender Charakter zu. Es werden lediglich die wichtigsten Posten genannt, die in der Bilanz auszuweisen sind.

1 Die Gliederungsvorschriften der §§ 265 ff. HGB haben als *lex specialis* Vorrang vor § 247 HGB. Vgl. dazu ADS, § 247 HGB Rn. 7; *Wiedmann/Böcking/Gros*, § 247 HGB Rn. 2.

2 Das Wort ‚Bilanz‘ kommt aus dem Italienischen (*il bilancia*) und bedeutet „sich die Waage halten“.

3 Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 2; *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Bertram*, § 247 HGB Rn. 4; *Biener/Berneke*, S. 72; *Wiedmann/Böcking/Gros*, § 247 HGB Rn. 2.

Die Bestimmungen des § 247 HGB haben „keine unmittelbare steuerrechtliche Bedeutung“⁴. Dennoch erfolgt im Steuerrecht nicht nur eine Orientierung an den Mindestvorgaben des § 247 HGB, sondern es werden darüber hinaus konkrete steuerrechtliche Festlegungen getroffen. So sieht § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG für alle Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, vor, dass sie den Inhalt ihrer Bilanz sowie ihrer GuV nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz (d.h. standardisiert) durch eine Datenfernübertragung übermitteln (sog. E-Bilanz).⁵ Die **Pflicht zur Übermittlung der E-Bilanz**⁶ ist unabhängig von der Größenklasse und der Rechtsform des Steuerpflichtigen. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige aufgrund gesetzl. Vorschriften buchführungspflichtig ist oder freiwillig Bücher führt.

3

B. Inhalt der Regelung

I. Bilanzstruktur

1. Mindestgliederung der Bilanz

Aus dem Wortlaut des § 247 Abs. 1 HGB kann der **gesonderte Ausweis** der folgenden Posten einer Bilanz (Mindestgliederung der Bilanz) abgeleitet werden.⁷ § 247 Abs. 1 HGB fordert allerdings über den gesonderten Ausweis dieser Bilanzposten hinaus deren **hinreichende Aufgliederung** (vgl. dazu insb. Rn. 8).

4

Aktivseite	Bilanz zum ...	Passivseite
AV		EK
UV		Schulden
RAP		RAP

Mindestgliederung der Bilanz

Zur Berücksichtigung

- aktiver latenter Steuern sowie
- eines aktiven Unterschiedsbetrags aus der Vermögensverrechnung

im Mindestgliederungsschema nach § 247 HGB vgl. Rn. 112 und Rn. 113.

Der früher in der Bilanz mögliche Ansatz eines **SoPo** ist als Folge der Aufhebung des § 247 Abs. 3 HGB **durch das BilMoG nicht mehr zulässig**. Trotz der Aufhebung dieser Norm können aber auch weiterhin SoPo übergangsweise in der Bilanz erfasst werden. Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB sieht für diejenigen SoPo ein **Beibehaltungswahlrecht** vor, die im JA für das letzte vor dem 01.01.2010 beginnende GJ enthalten waren. Wurde von diesem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, war der Auflösungsbetrag unmittelbar den Gewinnrücklagen zuzuführen (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB).⁸ Die beibehaltenen SoPo werden gemäß den Altvorschriften behandelt, sodass neben der planmäßigen erfolgswirksamen Auflösung auch jederzeit eine Auflösung aufgrund des damaligen Wahlrechts erfolgen kann.⁹

5

4 Beck Bil-Komm/Schubert/Waubke, § 247 HGB Rn. 2.

5 Steuerpflichtige, die ihren Gewinn mittels einer Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, werden zwar nicht von § 5b EStG erfasst, jedoch wurde auch für diese Gewinnermittlungsart die elektronische Datenübermittlungspflicht eingeführt.

6 Zur E-Bilanz vgl. ausführlich HdR-E/Richter/Kruczynski, Kap. 6 E. Rn. 501 ff.

7 Vgl. auch Wöhe/Döring/Brösel, S. 685 f.

8 Vgl. Handbuch Bilanzrecht/Zwirner/Künkele, C.I. Rn. 35 ff.

9 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (BilMoG)/Kreipl/Müller, Kapitel 3.1.3.2 Rn. 250.

- 6** **Unter der Bilanz** sind, sofern sie nicht bereits auf der Passivseite unter den Schulden (Rückstellungen oder Verbindlichkeiten) auszuweisen sind, die Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken.¹⁰ Sie dürfen in einem Betrag angegeben werden.¹¹ Haftungsverhältnisse sind laut § 251 Satz 2 HGB auch dann anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen (zu weiteren Einzelheiten vgl. § 251 HGB Rn. 1 ff.).
- 7** Neben der Forderung des § 247 Abs. 1 HGB, in der Bilanz das AV und das UV, das EK, die Schulden sowie die RAP gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern, sind für den Aufbau der Bilanz auch die folgenden Vorschriften zu beachten:¹²
1. § 243 Abs. 1 HGB (der JA ist nach den GoB aufzustellen),
 2. § 243 Abs. 2 HGB (der JA muss klar und übersichtlich sein),
 3. § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB (eine Saldierung von Aktiv- und Passivposten ist grds. unzulässig).
- Darüber hinaus sollte die Benennung der Aktiv- und Passivposten der Bilanz dem Prinzip der Stetigkeit folgen.¹³
- Diese Vorschriften implizieren insb., dass
- a) die Deklaration der Bilanzposten verständlich sein muss,
 - b) die Bilanzposten logisch aufeinander aufbauen und untereinander aufgelistet werden,
 - c) jeder Bilanzposten mit dem jeweiligen Betrag in einer Zeile steht.
- 8** Unter Berücksichtigung der vorstehend genannten Gesichtspunkte wird ein **alleiniger Ausweis** der in § 247 Abs. 1 HGB aufgeführten Bilanzposten **in aller Regel nicht als eine GoB-konforme Bilanzgliederung anzusehen** sein.¹⁴ So widerspricht bspw. das Zusammenfassen von immateriellen VG, Sachanlagen und Finanzanlagen zum Posten ‚AV‘ sowie von Vorräten, Forderungen und Wertpapieren zum Posten ‚UV‘ auf der Aktivseite der Bilanz dem Grundsatz der Klarheit. Entsprechendes gilt für eine zu starke Aggregation der Posten auf der Passivseite der Bilanz. Aus dieser Kritik kann allerdings **keine unmittelbare Anwendung der für KapG vorgesehenen Gliederungsvorschriften** für alle Bilanzierenden abgeleitet werden. Bilanzierende, die weder KapG noch haftungsbeschränkte PersHG i.S.d. § 264a HGB sind, müssen die Gliederungsvorschriften für KapG nicht anwenden, es sei denn, sie fallen unter den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG.¹⁵ Der Gesetzgeber verzichtete nämlich bewusst auf ein verpflichtend anzuwendendes Gliederungsschema für alle Kaufleute, sodass **§ 247 Abs. 1 HGB lediglich eine Rahmenvorschrift für die Mindestgliederung einer Bilanz** bildet.¹⁶ Diese Mindestgliederung ist von dem bilanzierenden Kaufmann individuell auszuweiten und anzupassen.¹⁷ Hierbei hat sich der bilanzierende Kaufmann an den Zwecken der Bilanz sowie an den maßgeblichen GoB zu orientieren. Als **Hilfestellung** können dabei durchaus auch die **für große und mittelgroße KapG** geltenden Bestimmungen des in § 266 HGB vorgeschriebenen **Mindestgliederungsschemas** dienen. Zu beachten ist jedoch, dass das Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB nicht als Inbegriff der allgemeingültigen GoB anzusehen ist.¹⁸ § 247 Abs. 1 HGB darf zudem auch nicht dahingehend fehlinterpretiert werden, dass Einzel-UN und PersHG, die nicht unter § 264a HGB fallen, ihre Bilanz im Spektrum zwischen den Mindestgliederungsvorschriften

¹⁰ Vgl. § 251 Satz 1 Hs. 1 HGB.

¹¹ Vgl. § 251 Satz 1 Hs. 2 HGB.

¹² Vgl. WPH Edition, Kap. F Rn. 65 und Rn. 244.

¹³ Vgl. WPH Edition, Kap. F Rn. 246.

¹⁴ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 9.

¹⁵ Vgl. *Wiedmann/Böcking/Gros*, § 247 HGB Rn. 2.

¹⁶ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 10.

¹⁷ Vgl. auch HdR-E/*Hütten/Lorson*, § 247 HGB Rn. 11.

¹⁸ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 24.

für große und mittelgroße KapG auf der einen Seite sowie denen für kleine KapG und Kleinstkapitalgesellschaften auf der anderen Seite aufzugliedern haben.¹⁹

Die Bilanz als Bestandteil des JA eines Einzel-UN dient in erster Linie der **Rechenschaft** des Unternehmers ggü. sich selbst. Diese Zwecksetzung der Bilanz kann aber grds. auch den Gesellschaftern einer KapG zugesprochen werden, sodass davon ausgegangen werden kann, dass eine Bilanz, die nach den Mindestgliederungsschemata für kleine KapG bzw. Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt wird, dem Gesetzeszweck des § 247 HGB entspricht.

Reicht die Mindestgliederung einer Bilanz aufgrund unternehmensspezifischer Besonderheiten nicht aus, um die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz als Bestandteil des JA zu gewährleisten, sind **zusätzliche Posten einzufügen** oder **gesetzl. vorgesehene Posten weiter zu untergliedern** (bspw. der Posten ‚BGA‘ in Werkzeuge, Fuhrpark, sonstige Betriebsausstattung und Büroausstattung).²⁰ Im letzteren Fall treten mehrere Posten an die Stelle von einem Posten. Stattdessen kann aber auch die Zusammensetzung eines Postens durch Vermerke in einer Vorspalte oder in einer Fußnote erläutert werden.

Praxistipp

 Reicht die Mindestgliederung einer Bilanz aufgrund unternehmensspezifischer Besonderheiten nicht aus, um die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz als Bestandteil des JA zu gewährleisten, sind zusätzliche Posten einzufügen oder gesetzl. vorgesehene Posten weiter zu untergliedern.

2. Formelle Aufbaukriterien für Bilanzen

a) Überblick

Unter formellen Gesichtspunkten ist es dem bilanzierenden Kaufmann erlaubt, den Aufbau und die Ausführlichkeit seiner Bilanz an

- der Konto- oder Staffelform,
- der Lang- oder Kurzform bzw.
- der geldfernen oder geldnahen Form

auszurichten, sofern eine gesetzl. Regelung dem nicht entgegensteht.²¹ Diese **formellen Gestaltungselemente** einer Bilanz können von dem bilanzierenden Kaufmann beliebig kombiniert werden. Gegenteiliges ist aus § 247 HGB nicht abzuleiten. Ausgenommen von dieser Gestaltungsfreiheit sind KapG, haftungsbeschränkte PersHG i.S.d. § 264a HGB, PersG, die von § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG erfasst werden, sowie eingetragene Genossenschaften.

KapG und haftungsbeschränkte PersHG i.S.d. § 264a HGB unterliegen gem. § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB der Verpflichtung, in ihrer Bilanz zu jedem Posten den entsprechenden **Betrag des vorhergehenden GJ** anzugeben. Nicht-KapG unterliegen dieser Verpflichtung nicht. Jedoch ist auch bei ihnen im Interesse der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie unter Berücksichtigung der UN-Größe die Angabe von VJ-Beträgen in der Bilanz wünschenswert.²² Auch die Rundung der Betragsangaben von Bilanzposten und der dazugehörigen VJ-Beträge kann zu einer klareren und übersichtlicheren Darstellung der Vermögens- und Finanzlage eines UN beitragen.

¹⁹ Vgl. *Biener/Berneke*, S. 73.

²⁰ Vgl. *Wöhe/KuBmaul*, S. 203.

²¹ Vgl. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 7.

²² Vgl. *Bundessteuerberaterkammer*, StB 1988, 46, 48.

b) Konto- und Staffelform

- 13** Die **Kontoform** ist ein in der Buchführung häufig anzutreffendes Darstellungsschema, welches sich in zwei Spalten teilt. Die Soll- und Habensalden der einzelnen Bestandskonten werden hierbei auf der Aktivseite bzw. auf der Passivseite der Bilanz einander in Gruppen gegenübergestellt (vgl. Bilanz in Kontoform I). In der Bilanzierungspraxis ist es aber aus drucktechnischen Gründen mitunter üblich, die Aktiv- und Passivseite der Bilanz nicht nebeneinander, sondern untereinander anzuordnen (vgl. Rn. 15). Die Kontoform wird hierdurch nicht prinzipiell aufgegeben.²³

Aktiva	Berichts-jahr in TEUR	VJ in TEUR	Passiva	Berichts-jahr in TEUR	VJ in TEUR
AV	1.200	1.160	EK	400	400
UV	780	740	davon: JÜ	40	30
RAP	20	40	Rückstellungen	260	180
			Langfristige Verbindlichkeiten	800	940
			Kurzfristige Verbindlichkeiten	500	400
			RAP	40	20
BS	2.000	1.940	BS	2.000	1.940

Bilanz in Kontoform I

Praxistipp

I Die vorstehend beispielhaft dargestellte Kontoform der Bilanz ist in der Praxis am häufigsten anzutreffen. Bei dieser Variante der Kontoform werden die Aktivposten auf der linken und die Passivposten auf der rechten Seite des Kontos aufgeführt. Vorteil dieser Darstellungsform ist die transparente und übersichtliche Darstellung der Vermögens- und Finanzlage eines UN. Erreicht wird dies durch die klare Abgrenzung und Gegenüberstellung von Mittelverwendung und Mittelherkunft.

- 14** Aus dem **Aufbau einer Bilanz in Kontoform** ergeben sich folgende **Vorteile**:²⁴

- Dem Wesen nach zusammengehörende Posten können auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz gesondert dargestellt werden.
- Die Bilanzsumme kann unmittelbar abgelesen werden (als Maßstab für Zeit- und Betriebsvergleiche).
- Der Betrag eines Bilanzpostens kann nicht nur in absoluten Werten, sondern auch in Prozent zur Bilanzsumme angegeben werden.
- Bilanzrelationen für die JA-Analyse sind vergleichsweise leicht zu ermitteln (bspw. das Verhältnis des AV zum EK oder des EK zum Gesamtkapital).

- 15** Sind im Fall der Aufstellung eines Anhangs in diesen ergänzende Erläuterungen zu verschiedenen Bilanzposten aufzunehmen, bietet es sich an, in der Bilanz in einer **eigenen Spalte** auf die entsprechenden Passagen des Anhangs zu verweisen. Eine zusätzliche Spalte ist auch

²³ Vgl. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 8; a.A. Alves, S. 69.

²⁴ Vgl. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 9.

dann erforderlich, wenn einzelne Bilanzposten in Teilbeträge aufgegliedert werden. Bei einer Zunahme der darzustellenden Spalten kann es daher sinnvoll sein, die Passivposten unter den Aktivposten anzuordnen (vgl. Bilanz in Kontoform II), um auf diese Weise die Bilanz evtl. noch auf einer Druckseite des Geschäftsberichts abbilden zu können. Auch wenn Zwischensummen von Postengruppen (z.B. des AV oder UV) gebildet werden sollen, ist eine Bilanz in Kontoform II von Vorteil.²⁵

Aktiva	Anhang	Berichtsjahr in TEUR	VJ in TEUR
AV	(4)	1.200	1.160
UV	(6)–(9)	780	740
RAP	(10)	20	40
BS		2.000	1.940
Passiva	Anhang	Berichtsjahr in TEUR	VJ in TEUR
EK	(11)	400	400
davon: JÜ	(12)	40	30
Rückstellungen	(13)–(14)	260	180
Langfristige Verbindlichkeiten	(15)–(16)	800	940
Kurzfristige Verbindlichkeiten	(17)	500	400
RAP		40	20
BS		2.000	1.940

Bilanz in Kontoform II

Die **Staffelform** (auch Skontro genannt) bezeichnet in der Buchführung die laufende Bestandsermittlung anhand von Aufzeichnungen der Anfangsbestände, Zugänge, Abgänge und Endbestände. Die sich aus der Staffelform ergebende Staffeldrechnung ermittelt Zwischenergebnisse (insb. das working capital) durch die Differenzbildung zwischen bestimmten Aktiv- und Passivposten der Bilanz (im Beispiel das UV einschl. des aktiven RAP abzgl. der kurzfristigen Verbindlichkeiten). In der letzten Zeile der Staffeldrechnung wird das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit der abgelaufenen Periode (Periodenergebnis) gezeigt (vgl. Bilanz in Staffelform).²⁶

16

	Berichtsjahr in TEUR	VJ in TEUR
AV	1.200	1.160
UV	780	740
Aktive RAP	20	40

²⁵ Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 10.

²⁶ Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 11.

	Berichtsjahr in TEUR	VJ in TEUR
Kurzfristige Verbindlichkeiten	-500	-400
UV (einschl. des aktiven RAP) nach Abzug der kurzfristigen Verbindlichkeiten	300	380
Rückstellungen	-260	-180
Langfristige Verbindlichkeiten	-800	-940
Passive RAP	-40	-20
Eigenkapital (ohne JÜ)	-360	-370
Ergebnis des GJ (JÜ)	40	30

Bilanz in Staffelform

- 17** Aus dem **Aufbau einer Bilanz in Staffelform** ergeben sich folgende **Vorteile**:²⁷
- Differenzbeträge für die JA-Analyse sind direkt ablesbar.
 - Wird die GuV ebenfalls in der Staffelform aufgestellt, stimmt die letzte Zeile der GuV mit der letzten Zeile der Bilanz überein.
- c) Lang- und Kurzform
- 18** In einer **Bilanz in Langform** werden sämtliche Posten ausgewiesen, die aufgrund der GoB oder gesetzl. Vorgaben erforderlich sind. Als Vorteil einer Bilanz in Langform gilt, dass den Bilanzadressaten die Möglichkeit eingeräumt wird, jeden relevanten Posten aus der Bilanz direkt entnehmen zu können. Als nachteilig wird die Unübersichtlichkeit bemängelt, die aus den vielen ausgewiesenen Posten, Zwischensummen, Vermerken und Aufgliederungen in Vorspalten resultieren kann.²⁸
- 19** Wird die **Bilanz in einer Kurzform** ausgewiesen, findet eine Zusammenfassung von Posten zu Gruppen statt. Die sich hieraus evtl. ergebende höhere Übersichtlichkeit kann durch den Mangel, bestimmte für die JA-Analyse wichtige Bilanzposten nicht mehr erkennen zu können, überschattet werden.²⁹
- d) Geldferne und geldnahe Form
- 20** Die geldferne und geldnahe Form des Aufbaus einer Bilanz gliedert die einzelnen Posten der Bilanz nach **Liquiditätsaspekten**. Die **geldferne Form des Bilanzausweises** ordnet hierbei die Posten der Aktivseite der Bilanz nach ihrer zunehmenden Liquiditätsnähe, d.h., Aktivposten wie Grundstücke, die sich normalerweise vergleichsweise schwer in liquide Mittel umwandeln lassen, werden zu Beginn der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen, während der Kassenbestand in aller Regel den Schluss der Aktivseite der Bilanz bildet. Diese Vorgehensweise ist auf die Passivseite der Bilanz analog anzuwenden, sodass zu Beginn der Passivseite der Bilanz das üblicherweise längerfristig zur Verfügung stehende EK und am Ende der Passivseite der Bilanz die kurzfristigen Schulden auszuweisen sind. Bei der **geldnahen Form des Aufbaus einer Bilanz** stellt sich dagegen die Reihenfolge der einzelnen Bilanzposten auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz genau umgekehrt dar.³⁰

²⁷ Vgl. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 12.

²⁸ Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 14.

²⁹ Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 15.

³⁰ Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Beck HdR/Böcking/Hanke, B 200 Rn. 17 und Rn. 18.

3. Gliederungsvorschlag für die Bilanz eines Einzelunternehmens

21

Um erkennbar darzustellen, woher dem bilanzierenden Kaufmann Mittel zugeflossen sind und wie diese Mittel verwendet wurden, gilt es in der Praxis, den Spagat zwischen einer detaillierten Untergliederung, weitgehend einheitlichen Bilanzposten und der gebotenen Übersichtlichkeit zu meistern. Durch die Orientierung am Mindestgliederungsschema des i.R.d. MicroBilG neu eingeführten § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB für die Bilanz von Kleinstkapitalgesellschaften kann sich für einen **Einzelkaufmann** eine **hinreichende Gliederung** seiner Bilanz wie folgt darstellen:

Aktivseite	Bilanz zum ...	Passivseite
A. AV		A. EK
B. UV		B. Rückstellungen
C. RAP		C. Verbindlichkeiten (ggf. untergliedert nach Fristigkeiten)
D. Aktive latente Steuern		D. RAP
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung		E. Passive latente Steuern

Bilanz eines Einzel-UN bei einer Orientierung an Kleinstkapitalgesellschaften

Sofern der Einzelkaufmann auf die für ihn freiwillige Anwendung des § 274 HGB verzichtet und demnach keine latenten Steuern bilanziert, verkürzt sich seine Bilanz um die beiden entsprechenden Posten. Außerdem ist davon auszugehen, dass aufgrund der geringen Größe des UN eines Einzelkaufmanns regelmäßig kein aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung existiert, sodass sich die Bilanz eines Einzelkaufmanns bei einer Orientierung an Kleinstkapitalgesellschaften lediglich auf die Posten A.–C. der Aktivseite und A.–D. der Passivseite beschränkt. Im Ergebnis enthält somit die für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehene Minimal-Bilanz³¹ lediglich die rudimentären Bilanzinhalte des § 247 Abs. 1 HGB, weshalb es für Einzel-UN sinnvoll sein kann, sich stattdessen an den detaillierteren Mindestgliederungsvorschriften für kleine KapG (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB) zu orientieren. Unter der Annahme, dass der Einzelunternehmer weder einen aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung noch latente Steuern bilanziert, ergibt sich dann das folgende Bilanzbild:

Aktivseite	Bilanz zum ...	Passivseite
A. AV		A. EK
I. Immaterielle VG		B. Rückstellungen
II. Sachanlagen		C. Verbindlichkeiten (ggf. untergliedert nach Fristigkeiten)
III. Finanzanlagen		D. RAP
B. UV		
I. Vorräte		
II. Forderungen und sonstige VG		
III. Wertpapiere		
IV. Flüssige Mittel		
C. RAP		

Bilanz eines Einzel-UN bei einer Orientierung an kleinen KapG

³¹ Vgl. Kogge, RevisionsPraktiker 2014, 128, 129.

- 22** Mit den vorstehend vorgeschlagenen Bilanzgliederungen kann der Zweck einer Bilanz, die Vermögens- und Finanzlage eines UN darzustellen, grds. verwirklicht werden. In bestimmten Fällen kann allerdings eine **detailliertere Aufgliederung** der Aktiv- und Passivseite der Bilanz in Betracht kommen. Im Fall von UN-Verflechtungen können zudem sog. Davon-Vermerke erforderlich sein.³² Den Bilanzadressaten wie Lieferanten, Gläubigern sowie Kunden wird durch derartige Verfeinerungen des Aufbaus einer Bilanz ein besserer Einblick in die Geschäftstätigkeit eines UN ermöglicht. Darüber hinaus werden die Mittelverwendung sowie die damit erwirtschafteten Erfolge klarer dargestellt.
- 23** Die Gliederungstiefe der von einem UN im Einzelnen vorgelegten Bilanz wird vergleichsweise häufig von den beiden vorstehend aufgezeigten unverbindlichen Gliederungsschemata abweichen. Die Gründe hierfür liegen im Wesentlichen in den **individuellen UN-Verhältnissen**. So können sich bspw. Abweichungen in der Art und in der Anzahl der auszuweisenden Posten ergeben. Auch die Umbenennung von Postenbezeichnungen kann vonnöten sein. Die Fortentwicklung der oben aufgeführten Gliederungsvorschläge hängt somit ab von
- der Rechtsform des UN,
 - der Größe des UN,
 - dem Grad der Abhängigkeit von Gläubigern (z.B. Banken) oder Muttergesellschaften,
 - der relativen Bedeutung einzelner Posten,
 - den eingesetzten Finanzierungsmitteln und
 - der Branche, in der das UN tätig ist.

II. Begriff des Vermögensgegenstands

- 24** Das gem. § 247 Abs. 1 HGB in der Bilanz auszuweisende AV und UV setzt sich aus sämtlichen **dem UN zuordenbaren VG** zusammen. Sieht man von den aktiven RAP ab, die keinen VG darstellen, ist die Frage nach der Aktivierungsfähigkeit somit gleichbedeutend mit der Frage nach dem Vorliegen eines VG (vgl. § 246 HGB Rn. 6 ff.).³³ Der Begriff ‚VG‘ wird allerdings im HR nicht definiert, sodass er mithilfe der GoB interpretiert werden muss. Ein VG liegt danach vor, wenn die folgenden Merkmale kumulativ erfüllt sind (**abstrakte Aktivierungsfähigkeit**):³⁴
- das Bestehen eines Vermögenswerts (i.S.e. wirtschaftlichen Werts über den Abschlussstichtag hinaus),
 - die Übertragbarkeit (der VG muss sich allein oder mit dem ganzen UN auf Dritte übertragen lassen),
 - die Greifbarkeit (i.S. all jener Einzelheiten, die beim Kauf des UN neben dem GoF ins Gewicht fallen),
 - die selbstständige Bewertbarkeit (abgeleitet aus dem Grundsatz der Einzelbewertung mit der Forderung, Zugangswerte ermitteln und Folgewerte zumindest abschätzen zu können).
- VG schließen bei Erfüllung der vorstehend genannten Merkmale nicht nur Sachen und Rechte (Gegenstände i.S.d. bürgerlichen Rechts), sondern auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Vorteile und Möglichkeiten für das UN mit ein.³⁵

32 Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 38.

33 Vgl. HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 2.

34 Vgl. ausführlich HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 2 ff.; HdR-E/KuBmaul, Kap. 6 A. Rn. 2 ff.

35 Vgl. BFH v. 26.08.1992, IR 24/91, BStBl. II 1992, 977.

Um VG dem UN zuordnen zu können, muss aber nicht nur das Vorliegen eines VG, die sog. **abstrakte Aktivierungsfähigkeit**, sichergestellt sein, sondern auch die sog. **konkrete Aktivierungsfähigkeit** (vgl. § 246 HGB Rn. 25 ff.). Die Voraussetzungen der konkreten Aktivierungsfähigkeit lauten:

- Fehlen eines Aktivierungsverbots,
- subjektive (wirtschaftliche) Zurechenbarkeit,
- Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen.

1. Fehlen eines Aktivierungsverbots

Es dürfen **keine Beschränkungen oder Verbote** hinsichtlich der Aktivierung von dem UN zuordenbaren VG vorliegen, wie sie in § 248 HGB enthalten sind (vgl. hierzu ausführlich § 248 HGB Rn. 1 ff.). So dürfen bspw. gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten nicht als immaterielle VG des AV in die Bilanz aufgenommen werden. Der Grund hierfür liegt darin, dass den aufgeführten selbst geschaffenen immateriellen VG des AV die HK – zumindest teilweise – nicht zweifelsfrei zugerechnet werden können. Es kommt hinzu, dass bei diesen immateriellen VG eine selbstständige Bewertbarkeit aufgrund von Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den möglicherweise aktivierungsfähigen Aufwendungen und den für die Fortentwicklung des UN in ihrer Gesamtheit anfallenden in der GuV zu erfassenden Aufwendungen (selbst geschaffener GoF) nicht gegeben ist.³⁶

2. Subjektive (wirtschaftliche) Zurechenbarkeit

Der **Vollständigkeitsgrundsatz** des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB verlangt, dass sämtliche VG, Schulden, RAP sowie Aufwendungen und Erträge im JA enthalten sein müssen, sofern gesetzl. nichts anderes geregelt ist.³⁷ Damit sind VG zunächst einmal in der Bilanz des rechtlichen Eigentümers auszuweisen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 HGB). Es sind jedoch auch Fallkonstellationen denkbar, bei denen aufgrund der vorliegenden wirtschaftlichen Verhältnisse eine Aktivierung von VG nicht beim rechtlichen, sondern beim wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen hat (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Hs. 2 HGB).

Durch die Neufassung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB i.R.d. BilMoG wurde die wirtschaftliche Zurechnung eines VG erstmals im HR explizit genannt (vgl. § 246 HGB Rn. 56 ff.). Bislang galt die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** als GoB-konforme Methode der Gesetzesinterpretation. Hierzu orientierte sich das HR an § 39 AO, wonach ein WG³⁸ grds. dem rechtlichen Eigentümer zuzuordnen ist. Übt jedoch ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Verfügungsmacht über ein WG dergestalt aus, dass der rechtliche Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausgeschlossen werden kann, ist diesem das WG zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Somit gilt entsprechend als wirtschaftlicher Eigentümer eines VG derjenige, der über einen VG die tatsächliche Sachherrschaft in einer Weise ausübt, die es ihm ermöglicht, den rechtlichen Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung auf den VG auszuschließen.³⁹ Dem Herausgabeanspruch des rechtlichen Eigentümers darf hierbei keine nennenswerte wirtschaftliche Bedeutung zukommen. Die tatsächliche Sachherrschaft übt derjenige über einen VG aus, der bezogen auf die wirtschaftliche ND Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten

³⁶ Vgl. Petersen/Zwirner/Mindermann/Brösel, S. 390 f.

³⁷ Vgl. WPH Edition, Kap. F Rn. 32.

³⁸ Der steuerliche Begriff des ‚WG‘ darf nicht über den handelsrechtlichen Begriff des ‚VG‘ hinausgehen. Vgl. dazu ausführlich HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 7 f.

³⁹ Vgl. Bieg/KuBmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, S. 37 ff.

übernimmt.⁴⁰ Fallen bei einem VG rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist dem **wirtschaftlichen Eigentum der Vorrang** zu gewähren.⁴¹

Beispiel



Die im Elektro Einzelhandel tätige SLC-OHG bestellt am 01.12.2020 bei dem Großhändler K-KG Schaltschränke im Gesamtwert von 50.000 EUR. Die K-KG liefert die Schaltschränke am 15.12.2020 an die SLC-OHG mit einem firmeneigenen Lkw aus. In den Lieferbedingungen behält sich die K-KG bis zur vollständigen Bezahlung der Waren das Eigentum an den gelieferten Schaltschränken vor. Außerdem wurde vereinbart, dass der Gefahrenübergang der Waren mit der Anlieferung beim Kunden erfolgen soll. Die Schaltschränke werden bei der SLC-OHG auf Lager gelegt.

Beurteilung

Aufgrund des Eigentumsvorbehalts bleibt die K-KG rechtlicher Eigentümer der an die SLC-OHG gelieferten Schaltschränke. Im Zeitpunkt der Anlieferung gingen allerdings der Besitz, die Gefahr des zufälligen Untergangs (Diebstahl, Schwund) sowie der Nutzen und die Lasten (möglicher Gewinn/Verlust aus dem Verkauf) der Schaltschränke auf die SLC-OHG über. Die SLC-OHG ist damit im Zeitpunkt der Anlieferung wirtschaftlicher Eigentümer der Schaltschränke geworden. Die VG sind deshalb dem bilanziellen Vermögen der SLC-OHG zuzurechnen. Die SLC-OHG hat die Schaltschränke zum 31.12.2020 zu bilanzieren, um in ihrer Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage zu zeigen.

- 29 Schulden sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB stets in der Bilanz des Schuldners auszuweisen. Zwar gilt auch bei Schulden grds. die wirtschaftliche Zurechnung, letztlich tritt diese jedoch hinter das **Vorsichtsprinzip** zurück. So sieht das Vorsichtsprinzip die zwingende Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen vor, sofern sie dem UN zivilrechtlich zugeordnet werden können (vgl. weiterführend Rn. 124 ff.).⁴²

3. Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

- 30 Eine weitere Voraussetzung für die Aktivierung eines VG in der HB ist seine **Zuordnung zum Betriebsvermögen**. Wird also ein VG dem Privatvermögen des bilanzierenden Kaufmanns zugeordnet, ist eine Aktivierung in der HB ausgeschlossen. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen ist allerdings lediglich bei Einzelunternehmern sowie bei denjenigen Gesellschaftern von PersG relevant, die mit ihrem Privatvermögen für die Schulden der Gesellschaft unbeschränkt haften.⁴³ Bei KapG und Genossenschaften stellt sich dagegen nicht das Problem der Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen.
- 31 Das Gesellschafts- bzw. Gesamthandsvermögen von PersG ist zwingend Bestandteil der Bilanz. Das Privatvermögen von Mitunternehmerschaften ist hingegen nicht Bestandteil der Bilanz.⁴⁴ Die Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen bestimmt sich handelsrechtlich nach dem Willen des bilanzierenden Kaufmanns.⁴⁵ Steuerrechtlich geht bereits aus

40 Vgl. BFH v. 08.03.1977, VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629; BFH v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; BFH v. 12.06.1978, GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620.

41 Vgl. dazu auch Petersen/Zwirner/Kußmaul/Gräbe, S. 384 f.

42 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 47.

43 Vgl. HdB/Kußmaul, Kap. 146 Rn. 12.

44 Vgl. Westerfelhaus, DB 1974, 1694, 1694; Freericks, S. 117.

45 Vgl. HdB/Kußmaul, Kap. 146 Rn. 13; HdR-E/Kußmaul, Kap. 6 A. Rn. 17.

§ 4 Abs. 1 EStG hervor, dass ein bilanzierungsfähiges WG lediglich bei seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen vorliegt.⁴⁶

III. Anlagevermögen

1. Gliederung des Anlagevermögens

Gem. § 247 Abs. 2 HGB sind als AV nur diejenigen VG auszuweisen, die dazu bestimmt sind, **dauernd** dem Geschäftsbetrieb zu dienen (zum Kriterium der Dauerhaftigkeit vgl. Rn. 137 ff.).

32

Praxistipp

 Sofern ein VG dem Geschäftsbetrieb des UN dauernd dienen soll, ist er dem AV zuzuordnen.

In Anlehnung an § 266 Abs. 2 Buchst. A HGB ist folgende Gruppierung des AV denkbar:⁴⁷

1. Immaterielle VG,
2. Sachanlagen und
3. Finanzanlagen.

Als **Folge des Grundsatzes der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit** sind die einzelnen Gruppen des AV – abhängig vom jeweiligen Einzelfall – hinreichend aufzugliedern. Werden bspw. von PersHG die Größenmerkmale von mittelgroßen KapG erreicht, dürfte die in Rn. 32 vorgeschlagene Mindestgruppierung des AV nicht ausreichen. In einem solchen Fall ist regelmäßig eine detailliertere Aufgliederung des AV vorzunehmen, die wie folgt aussehen kann:

33

- I. Immaterielle VG
 1. GoF
 2. sonstige immaterielle VG
 - a) selbst erstellte immaterielle VG
 - b) entgeltlich erworbene immaterielle VG
- II. Sachanlagen
 1. Grundstücke und Gebäude
 2. technische Anlagen, Maschinen, BGA
 3. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- III. Finanzanlagen
 1. Anteile an verbundenen UN
 2. Beteiligungen
 3. Wertpapiere des AV
 4. sonstige Finanzanlagen (insb. Ausleihungen)

Wegen der in der Bilanzierungspraxis vorherrschenden Mannigfaltigkeit der für die Bilanzierung relevanten Sachverhalte kann die in Rn. 33 aufgezeigte Untergliederung des AV nur als **Anhaltspunkt** dienen. Im konkreten Einzelfall werden hiervon abweichende bzw. weitere

34

⁴⁶ Vgl. HdB/*Kußmaul*, Kap. 146 Rn. 13.

⁴⁷ Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 370.

Untergliederungen vorzunehmen sein. Aus diesem Grund werden im Weiteren auch solche Aktivposten dargestellt und erläutert, die von dem voranstehenden Mindestgliederungsvorschlag für das AV abweichen.

2. Immaterielle Vermögensgegenstände

a) Abgrenzung und Überblick

35 Sämtliche körperlich nicht erfassbaren Werte, die nicht den Sach- oder Finanzanlagen zugeordnet werden können und die auch nicht Bestandteile des UV sind, zählen zu den **immateriellen VG des AV**.⁴⁸ Handelt es sich jedoch um Rechte oder Werte, die sich auf das Sach-AV beziehen, hat der Ausweis vorrangig unter den Sachanlagen zu erfolgen. Beispiele hierfür sind grundstücksgleiche Rechte wie das Erbbaurecht, Nutzungsrechte wie Mieterein- und -umbauten sowie dem Leasinggeber zuzurechnende Leasinggegenstände (zum wirtschaftlichen Eigentum vgl. Rn. 27 f.).⁴⁹

36 Zu den immateriellen VG zählen insb.

- selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte,
- entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten sowie
- der GoF.

b) Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte

37 § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB beinhaltet das **Wahlrecht**, bestimmte selbst geschaffene immaterielle VG des AV als Aktivposten in der Bilanz erfassen zu können (vgl. § 248 HGB Rn. 12 ff.).⁵⁰ Diesem Wahlrecht wird durch die Aufnahme eines Aktivpostens im Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 Buchst. A Nr. I 1. HGB Rechnung getragen.⁵¹ Mit der Möglichkeit der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV wird die zunehmende Bedeutung immaterieller VG im Wirtschaftsleben unterstrichen und diese in den Fokus der Abschlussadressaten gerückt.⁵² V.a. innovative mittelständische UN sowie UN, die erst am Beginn ihrer wirtschaftlichen Entwicklung stehen (sog. start ups), sollen in die Lage versetzt werden, ihre Außendarstellung bilanziell zu verbessern.⁵³ Um das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB in Anspruch nehmen zu können, ist allerdings die Aktivierungsfähigkeit des jeweils infrage stehenden selbst geschaffenen immateriellen VG anhand des folgenden Prüfschemas zu beurteilen.

48 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 372.

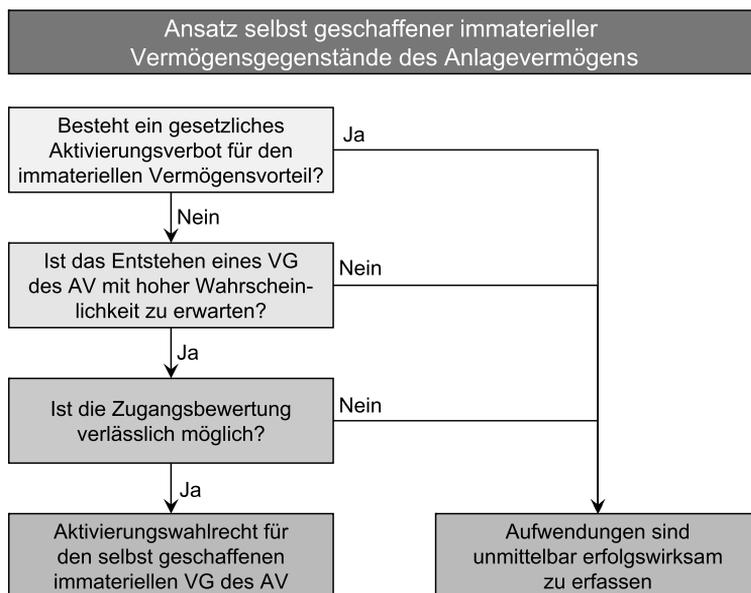
49 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 27.

50 Vgl. zur Einführung dieses Wahlrechts i.R.d. BilMoG Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, S. 45 ff.

51 Vgl. Dusemond in: Küting/Pfitzer/Weber, S. 70.

52 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 49.

53 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 49.



Prüfschema zur Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller VG des AV⁵⁴;
© Waschbusch

Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV kommt gemäß dem in Rn. 37 angeführten Prüfschema nur in Betracht, sofern kein gesetzl. Aktivierungsverbot für den im Einzelnen betrachteten selbst geschaffenen immateriellen VG besteht. Ein solches **Aktivierungsverbot** sieht § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für bestimmte Sachverhalte vor. Gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle VG des AV nicht als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden (vgl. § 248 HGB Rn. 10 ff.). Eine vollumfängliche Aktivierung selbst erstellter immaterieller VG des AV ist somit nicht erlaubt.

38

Abgesehen vom Vorliegen eines gesetzl. Ansatzverbots ist eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV – wie in dem Prüfschema in Rn. 37 angeführt – nur möglich, wenn ein **aktivierungsfähiger VG** gegeben ist oder zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit mit seiner künftigen Entstehung gerechnet werden kann.⁵⁵ Notwendige Voraussetzung hierfür ist, dass das zu aktivierende Gut als VG gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB klassifiziert werden kann.⁵⁶ Um das Aktivierungswahrscheinlich des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB in Anspruch nehmen zu können, ist zudem zu prüfen, ob das selbst erstellte Gut einer verlässlichen (Zugangs-)Bewertung unterzogen werden kann (vgl. auch das Prüfschema in Rn. 37). Bei den selbst erstellten immateriellen VG des AV kommt es hierbei v.a. auf eine präzise Identifikation der HK an (vgl. dazu § 255 HGB Rn. 223 ff.).

39

Werden selbst erstellte immaterielle VG des AV aktiviert, dürfen als HK lediglich die angefallenen **Entwicklungskosten, nicht jedoch die Forschungskosten** einbezogen werden.⁵⁷ Forschungskosten stellen somit immer Aufwendungen der Periode dar. Scheitert die Prüfung auf das Vorliegen eines aktivierungsfähigen selbst geschaffenen immateriellen VG des AV, sind sämtliche bei dessen Herstellung angefallenen Aufwendungen unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen (vgl. auch das Prüfschema in Rn. 37). Kann in Ausnahmefällen die voraus-

40

54 Vgl. van Hall/Kessler in: Kessler/Leinen/Strickmann, S. 180.

55 Vgl. dazu van Hall/Kessler in: Kessler/Leinen/Strickmann, S. 183 ff.

56 Vgl. Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, S. 45.

57 Vgl. § 255 Abs. 2a HGB.

sichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen VG des AV nicht verlässlich geschätzt werden, so sind gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB die planmäßigen Abschreibungen auf die HK über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.⁵⁸

- 41 Wird das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB in Anspruch genommen, sehen § 268 Abs. 8 HGB sowie § 301 AktG eine **Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre** in Höhe des durch die Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts entstehenden Mehrvermögens vor (vgl. § 248 HGB Rn. 20 sowie § 268 HGB Rn. 60 ff.). Zusätzlich ist auf die **Abgrenzung latenter Steuern** hinzuweisen.⁵⁹ Außerdem sind im Fall der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV im **Anhang** gem. § 285 Nr. 22 HGB sowie im Konzernanhang gem. § 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB der Gesamtbetrag der FuE-Kosten des GJ sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen VG des AV entfallende Betrag, jeweils aufgliedert in FuE-Kosten, anzugeben (vgl. § 285 HGB Rn. 236 ff.).⁶⁰

Beispiel



Bei den in der Pharmaindustrie tätigen UN entsteht ein Großteil der anfallenden Kosten für neue Medikamente in den FuE-Abteilungen. Nachdem die Zulassung eines Medikaments erfolgt ist, dürfen die auf das Medikament entfallenden Entwicklungskosten als selbst geschaffener immaterieller VG des AV in der Bilanz erfasst werden.

- c) Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

- 42 Unter den Aktivposten ‚Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten‘ fallen u.a.
- öffentlich-rechtliche Befugnisse, die es einem UN erlauben, wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben, für welche die öffentliche Verwaltung ein Verleihungsrecht besitzt (z.B. Linienebuskonzessionen, Taxikonzessionen, Güterfernverkehrskonzessionen, Mineralgewinnungs- und Bergbaurechte, Wassernutzungsrechte, Schankerlaubnisse, Fischereirechte, Energieversorgungsrechte),⁶¹
 - Rechte, die von Privaten vergeben bzw. erworben wurden (z.B. Patente, Marken-, Urheber- und Leistungsschutzrechte, Gebrauchsmuster, Warenzeichen),
 - Rechtspositionen, die ebenfalls von Privaten vergeben bzw. erworben wurden (z.B. Nutzungsrechte an Sachen und Rechten aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags, Belieferungs- und Vertriebsrechte, durch langfristige Verträge abgesicherte Geschäftsbeziehungen, Wettbewerbsverbote, Gewerbeberechtigungen, Konzessionen, Kontingente, Quoten) sowie
 - (rein) wirtschaftliche Werte (z.B. ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Know-how, Archive, Kundendateien, Film- und Tonaufzeichnungen, EDV-Software).⁶²
- 43 Um VG, deren unkörperliche Substanz mit einem körperlichen Gut verbunden ist (z.B. Bild- und Tonträger, EDV-Träger), zu den immateriellen VG des AV zählen zu können, muss die unkörperliche Substanz i.R.d. Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dominieren. Die **Dominanz der unkörperlichen Substanz** eines VG ist gegeben, wenn das UN in erster Linie an der Übertragung von Nutzungsrechten bzw. der Rechteübertragung interessiert ist. Die mit dieser Übertragung verbundene Überlassung des Werk- und Vervielfältigungsstücks (bspw. Tonträger, Spiel- und Werbefilme) stellt sich nur als das körperliche Substrat der Rechteüberlassung dar. Würden die unter Rn. 42 aufgeführten immateriellen VG des AV entgelt-

58 Vgl. auch Zwirner, S. 399.

59 Vgl. § 274 HGB i.V.m. § 5 Abs. 2 EstG.

60 Vgl. dazu Petersen/Zwirner/Waschbusch, S. 502 ff.; Petersen/Zwirner/Waschbusch, S. 557 ff.

61 Vgl. Bieg, BBK 2001, 599, 605.

62 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 383.

lich erworben und stellen sie einen immateriellen wirtschaftlichen Wert dar, der selbstständig verkehrsfähig ist, besteht eine Aktivierungspflicht.⁶³

d) Geschäfts- oder Firmenwert

Auch **entgeltlich erworbene GoF** zählen zu den immateriellen VG des AV. Eine mittelbare Definition des entgeltlich erworbenen GoF findet sich in § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (vgl. § 246 HGB Rn. 65). Hiernach handelt es sich bei dem entgeltlich erworbenen GoF um den Unterschiedsbetrag, der sich im Zeitpunkt der Übernahme eines UN aus der Differenz zwischen dem Gesamtaufpreis und dem Wert der einzelnen VG des übernommenen UN abzgl. der Schulden ergibt.⁶⁴ Der entgeltlich erworbene GoF verkörpert somit den **Teil der Ertragskraft** des übernommenen UN, der nicht in den einzelnen bilanzierten VG dieses UN enthalten ist.⁶⁵ Einzug in die Bemessung des entgeltlich erworbenen GoF halten Faktoren wie der Ruf, die Organisation, die Verfahrens- und Fertigungstechniken, das Vertriebsnetz, der Kundenstamm, die Tüchtigkeit und der Ideenreichtum der Mitarbeiter des übernommenen UN sowie dessen generellen Zukunftsaussichten.⁶⁶

44

Unterschieden wird zwischen einem originären und einem derivativen GoF. Ein **originärer GoF** entsteht im Laufe der Zeit durch die Fortentwicklung eines UN. Wird hingegen ein GoF entgeltlich erworben, spricht man von einem **derivativen GoF**. Durch den im Zuge des BilMoG neu gefassten § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB wird der Aktivposten ‚GoF‘ qua Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren VG erhoben. Diese Einordnung lässt die bis dahin in der Literatur geführte Diskussion, ob der derivative GoF ein VG oder eine Bilanzierungshilfe ist, verstummen.⁶⁷ Aufgrund des Vollständigkeitsgebots des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB besteht demnach für entgeltlich erworbene GoF eine Aktivierungspflicht. Aus steuerlicher Sicht besteht für den derivativen GoF gem. § 5 Abs. 2 EStG ebenfalls ein Aktivierungsgebot. An dieser Stelle wird ein Gleichlauf von HR und StR bzgl. der Ansatzvorschriften deutlich. Die Aktivierung eines originären (selbst geschaffenen) GoF ist hingegen nach HR wie nach StR unzulässig.⁶⁸ Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen GoF nicht verlässlich geschätzt werden, so ist dieser gem. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB unter Bezugnahme auf § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB über einen Zeitraum von zehn Jahren planmäßig abzuschreiben.⁶⁹

45

Beispiel

 *Das UN X erwirbt i.R.e. sog. Asset Deals das angeschlagene UN Y durch den Erwerb der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden. Der Kaufpreis für das UN Y liegt bei 5,5 Mio. EUR. Der Zeitwert aller zu aktivierenden VG des UN Y beträgt 8 Mio. EUR, während der Zeitwert aller Schulden bei 4 Mio. EUR liegt. Die voraussichtliche betriebliche Nutzungsdauer des entstehenden entgeltlich erworbenen GoF kann von dem UN X nicht verlässlich geschätzt werden.⁷⁰*

Beurteilung dieses Sachverhalts:

Im vorliegenden Fall liegt ein entgeltlich erworbener GoF in Höhe des Differenzbetrags (1,5 Mio. EUR) zwischen der Gegenleistung (5,5 Mio. EUR) für das übernommene UN Y und dem Saldo der Zeitwerte der übernommenen VG (8 Mio. EUR) und Schulden (4 Mio. EUR) vor. Aufgrund der Regelung des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Vorliegen eines zeitlich begrenzt nutzbaren VG) sowie des Vollständigkeitsgebots des

63 Vgl. zu dieser Rn. m.w.N. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 384 und Rn. 389.

64 Vgl. Bieg, BBK 2001, 599, 606.

65 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 64.

66 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 64.

67 Vgl. zu dieser Diskussion stellvertretend für alle Bieg/Kußmaul/Waschbusch, S. 102 f.

68 Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, S. 40 ff.

69 Vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/Zwirner/Vodermeier, C.II. Rn. 42.

70 Beispiel modifiziert entnommen aus Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, S. 43.

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB besteht für diesen entgeltlich erworbenen GoF eine Aktivierungspflicht in Höhe von 1,5 Mio. EUR. Gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 HGB ist ein entgeltlich erworbener GoF planmäßig über seine individuelle betriebliche Nutzungsdauer abzuschreiben, wobei der Abschreibungszeitraum im Anhang zu erläutern ist (§ 285 Nr. 13 HGB). Da allerdings das UN X in dem vorliegenden Fall die betriebliche Nutzungsdauer des entgeltlich erworbenen GoF nicht verlässlich schätzen kann, ist dieser gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und Satz 4 HGB über einen Zeitraum von zehn Jahren planmäßig abzuschreiben (bei linearer Vorgehensweise also 150.000 EUR/Jahr).

Steuerlich besteht für den entgeltlich erworbenen GoF eine Aktivierungspflicht gem. § 5 Abs. 2 EStG in Höhe von 1,5 Mio. EUR. Die Abschreibung erfolgt gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG linear über einen Zeitraum von 15 Jahren (also 100.000 EUR/Jahr).

3. Sachanlagen

a) Abgrenzung und Überblick

46 Bei den **Sachanlagen** handelt es sich um **physisch greifbare Gegenstände**, die entweder keiner ständigen Wertminderung ausgesetzt sind (bspw. Grundstücke) oder deren Werte etwa durch Nutzung und/oder Zeitablauf kontinuierlich abnehmen (z.B. Fuhrpark, Maschinen und Gebäude). Man unterscheidet demnach zwischen nicht abnutzbarem und abnutzbarem Sach-AV.⁷¹

47 Zu den Sachanlagen zählen insb.

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken,
- technische Anlagen und Maschinen,
- andere Anlagen, BGA sowie
- geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.

b) Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

48 In Abgrenzung zu den **beweglichen VG** werden unter dem Aktivposten ‚Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken‘ alle **unbeweglichen** (immateriellen und materiellen) **VG** ausgewiesen. Hierzu zählen die im Eigentum des Kaufmanns befindlichen und dem Geschäftsbetrieb dienenden unbebauten und bebauten Grundstücke, die grundstücksgleichen Rechte sowie die Bauten auf fremden Grundstücken (Mietereinbauten eingeschlossen). Auch Parkplätze, Privatstraßen, Brücken, Umzäunungen sowie Eisenbahn- und Hafenanlagen sind diesem Aktivposten zuzuordnen.

Praxistipp

H Der BFH sieht den Mietereinbau, der bspw. zum Betrieb einer Arztpraxis nötig ist, als einen selbstständigen VG an.⁷² Ebenso gelten Garten- und Außenanlagen als selbstständige VG.⁷³

49 Sofern es für die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage eines UN von Bedeutung ist, sollte eine weitere **Untergliederung** des Aktivpostens ‚Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken‘ vorgenommen werden.

⁷¹ Vgl. Bieg/Waschbusch, S. 22.

⁷² Vgl. BFH v. 15.10.1996, VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533.

⁷³ Vgl. BFH v. 30.01.1996, IX R 18/91, BStBl. II 1997, 25.

Diese Untergliederung kann sich – wie nachfolgend aufgeführt – an der Bezeichnung dieses Aktivpostens orientieren:

1. Grundstücke,
2. grundstücksgleiche Rechte,
3. Bauten (einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken).

Unter dem Begriff ‚**Grundstück**‘ wird ein abgegrenzter bzw. abgrenzbarer Teil der Erdoberfläche verstanden, der entweder in der Ausprägung ‚bebaut‘ oder ‚unbebaut‘ vorliegen kann. Zu den **bebauten Grundstücken** zählen sämtliche Grundstücke, auf denen sich Fabrik-, Geschäfts- oder Wohngebäude sowie andere Bauten befinden. Hingegen zählen zu den **unbebauten Grundstücken** alle baufreien Grundstücke wie z.B. Reservegrundstücke, Grubengelände, Wälder, Wiesen, Äcker, Brach- und Ödland sowie Seen. Auch Steinbrüche, Kiesgruben oder Kohlefelder, die als betriebliche Grundstücke ausgebeutet werden, zählen zu den unbebauten Grundstücken. Ferner zählen zu den unbebauten Grundstücken all jene Grundstücke, auf denen Gebäude von Erbbauberechtigten errichtet wurden.⁷⁴

50

Bei den **grundstücksgleichen Rechten** handelt es sich um Rechte, die bürgerlich-rechtlich wie Grundstücke behandelt werden.⁷⁵ Hierzu gehören:

51

- das Erbbaurecht,
- das Bergwerkseigentum,
- das Teileigentum sowie
- Dauerwohn- und Dauernutzungsrechte.⁷⁶

Um ein grundstücksgleiches Recht aktivieren zu können, ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die VG-Eigenschaft erfüllt ist (vgl. Rn. 24 ff.; vgl. auch § 246 HGB Rn. 6 ff.).

Bei den Gebäuden sowie den selbstständigen Grundstückseinrichtungen handelt es sich um **Bauten auf eigenen oder fremden Grundstücken**. Den Gebäuden sind insb.

52

- Fabrikgebäude,
- Geschäftsgebäude und
- Wohnbauten

zuzurechnen. Allgemein handelt es sich bei einem Gebäude um ein Bauwerk, das fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, eine ausreichende Standfestigkeit aufweist sowie von einiger Beständigkeit ist. Außerdem muss das Bauwerk Menschen bzw. Tiere vor Witterungseinflüssen durch eine räumliche Umschließung schützen können sowie diesen den Aufenthalt erlauben.⁷⁷

Zu den **Fabrikbauten** gehören auch bei einer vorübergehenden außerbetrieblichen Nutzung u.a. Lagerhallen, Montagehallen und Reparaturwerkstätten. **Geschäftsbauten** sind bspw. Verwaltungs-, Wirtschafts- und Bürogebäude sowie Werkküchen, Unterrichts- und Unterrichtsräume, Ausstellungsräume und Ladenlokale.⁷⁸ Als **Wohnbauten** gelten bspw. Siedlungen, Werkswohnungen sowie Arbeiterwohnheime, die dazu bestimmt sind, Wohnzwecken dauerhaft zu dienen. Gegenstände, die nicht zu den Gebäuden oder Betriebsvorrichtungen⁷⁹ zählen, stellen hingegen selbstständige **Grundstückseinrichtungen** dar. Hierunter fallen bspw.

53

- Parkplätze,
- Straßen,
- Kanalbauten,

74 Vgl. zu den Ausführungen dieser Rn. ADS, § 266 HGB Rn. 37 ff.

75 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 40.

76 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 40.

77 Vgl. zu dieser Rn. BFH v. 18.03.1987, II R 222/84, BStBl. II 1987, 551.

78 Vgl. m.w.N. ADS, § 266 HGB Rn. 42.

79 Unter Betriebsvorrichtungen versteht man sämtliche Vorrichtungen einer Betriebsanlage, die in einer engen Beziehung zu den in einem UN ausgeübten Tätigkeiten stehen.

- Flussregulierungen,
- Uferbefestigungen,
- Dämme,
- Einfriedungen,
- unternehmenseigene Sportplätze sowie
- ggf. Brücken,

die in Abhängigkeit von ihrer jeweiligen Bedeutung gesondert auszuweisen sind.⁸⁰

- 54** Die Zurechnung von Grund und Boden, aufstehenden Gebäuden oder selbstständig nutzbaren Gebäudeteilen sowie von Gebäudeeinrichtungen, die als selbstständige VG anzusehen sind, erfolgt grds. anhand des rechtlichen Eigentums. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise darf jedoch auch hier nicht außer Acht gelassen werden. Kann ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über einen der genannten Gegenstände dergestalt ausüben, dass ihm über die gewöhnliche ND des Gegenstands Substanz und Ertrag zustehen und darüber hinaus dem zivilrechtlichen Eigentümer kein nennenswerter Herausgabeanspruch zukommt, ist das **wirtschaftliche Eigentum** für die Bilanzierung ausschlaggebend (vgl. Rn. 27 f.).⁸¹ Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken) sind in diesen Fällen beim wirtschaftlichen Eigentümer auszuweisen.

c) Technische Anlagen und Maschinen

- 55** Alle in der Produktion eines UN eingesetzten **Anlagen und Maschinen** sind unter den technischen Anlagen und Maschinen auszuweisen. Zu diesen Anlagen und Maschinen zählen u.a.:⁸²
- Silos,
 - Tanks,
 - Gasbehälter,
 - Krane,
 - Bagger,
 - Arbeitsbühnen,
 - Transportanlagen,
 - Kühltürme,
 - Kläranlagen,
 - Waschanlagen,
 - Abfüllanlagen,
 - Verpackungsanlagen,
 - Förderbänder,
 - Rohrleitungen,
 - Leitungsnetze der Strom-, Gas- und Wasserversorgung,
 - Anlagen zur Kraftversorgung (z.B. Kraftwerke),
 - Umspannwerke,
 - Heizungsanlagen,
 - Wasseraufbereitungsanlagen,

⁸⁰ Vgl. dazu auch ADS, § 266 HGB Rn. 43.

⁸¹ Vgl. m.w.N. BGH v. 06.11.1995, II ZR 164/94, BB 1996, 155.

⁸² Zu weiteren Beispielen vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 49; Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 480.

- Hochöfen,
- Anlagen der chemischen Industrie,
- Raffinerien,
- Eisenbahn- sowie Hafenanlagen.

Auch die zu den jeweiligen Anlagen und Maschinen gehörenden Fundamente, Stützen oder Stützmauern sind Bestandteile der jeweiligen Posten und somit unter den technischen Anlagen und Maschinen auszuweisen. Darüber hinaus umfassen die Anlagen und Maschinen Ersatz- bzw. Reserveteile, soweit sie dem AV zuzurechnen sind, sowie Werkzeuge, die zum Zwecke ihres betrieblichen Einsatzes mit den Maschinen verbunden werden müssen (Maschinenwerkzeuge).⁸³

Bei den technischen Anlagen und Maschinen ist letztlich ebenfalls die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** ausschlaggebend. Eine Anlage oder Maschine ist unter diesem Posten auszuweisen, sofern der Kaufmann das wirtschaftliche Eigentum innehat (vgl. Rn. 27 f.).

56

d) Andere Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung

Der **Sammelposten** ‚Andere Anlagen sowie BGA‘ beinhaltet alle VG, die nicht unter den anderen Sachanlagenposten ausgewiesen werden. Aus diesem Grund umfasst dieser Bilanzposten die unterschiedlichsten VG.⁸⁴ Unter den Begriff Betriebsausstattung fallen alle Ausstattungsgegenstände, die im Zusammenhang mit der Fertigung stehen, jedoch nicht zu den technischen Anlagen oder Maschinen gezählt werden. Demgegenüber versteht man unter Geschäftsausstattung diejenigen Ausstattungsgegenstände, die im Zusammenhang mit der Verwaltung und dem Vertrieb eines UN stehen.⁸⁵

57

Praxistipp

 Dem Aktivposten ‚Andere Anlagen‘ werden diejenigen VG subsumiert, die nicht unmittelbar der Produktion dienen und auch nicht zur BGA gehören.⁸⁶ Hierzu zählen bspw. allgemeine Transportanlagen wie Gleisanlagen oder Drahtseilbahnen. Nicht dazu zählen VG wie Gerüst- und Schalungsteile⁸⁷ oder Formen und Modelle,⁸⁸ die nur in Verbindung mit den entsprechenden Maschinen genutzt werden können. Solche VG sind der BGA bzw. unter der Voraussetzung des raschen technischen und wirtschaftlichen Verschleißes dem UV (sonstige VG) zuzuordnen.⁸⁹ Zur Betriebsausstattung zählen außerdem VG wie bspw. Werkstätten-, Lager-, Kantinen- und Labor-einrichtungen, Werkzeuge, Modelle, Muster, Zeichnungen, Waagen, Transportbehälter, der Fuhrpark, Lokomotiven sowie Einrichtungen des Werkschutzes. Zur Geschäftsausstattung gehören bspw. Laden-, Ausstellungs- und Büroeinrichtungen, EDV-Anlagen sowie Telefonanlagen.⁹⁰

Besondere **Abgrenzungsschwierigkeiten** ergeben sich **bei Mieterein- und -umbauten sowie bei Einbauten in eigenen Gebäuden**. Liegt ein Mieterein- oder -umbau vor, wird dieser in aller Regel unter der BGA des Mieters ausgewiesen. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Ein- und Umbauten in den meisten Fällen nur eine vorübergehende Verbindung mit dem Grundstück eingehen und im Eigentum des Mieters verbleiben. Die Zuordnung zu anderen Sachanlageposten des Mieters ist jedoch grds. möglich, sofern es sich bei den Mieter-

58

83 Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 599, 612.

84 Zu Beispielen vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 56.

85 Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 599, 614.

86 Vgl. BFH v. 09.03.1967, IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238.

87 Vgl. BFH v. 29.07.1966, VI 302/65, BStBl. III 1967, 151.

88 Vgl. BFH v. 28.10.1977, III R 72/75, BStBl. II 1978, 115.

89 Vgl. BFH v. 08.10.1970, IV R 125/69, BStBl. II 1971, 51.

90 Zu Beispielen vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 56.

ein- oder -umbauten um selbstständige aktivierungsfähige VG handelt.⁹¹ Bei Einbauten im eigenen Gebäude, die „nur für einen vorübergehenden Zweck vorgesehen (Scheinbestandteil) oder unwesentlich für die Nutzung des Gebäudes“⁹² sind, handelt es sich ebenfalls um VG, die dem Aktivposten ‚Andere Anlagen sowie BGA‘ zuzuordnen sind. Die Zuordnung zu den Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten oder Bauten kommt nicht infrage. Beispiele für Einbauten im eigenen Gebäude sind Schaufensteranlagen, Trennwände sowie Schalterhalleneinrichtungen.

e) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

- 59 Geleistete Anzahlungen** im Bereich des Sach-AV sind **Vorleistungen i.R.e. schwebenden Geschäfts**, die von einem Vertragspartner für eine über einen längeren Zeitraum zu erbringende Lieferung oder Leistung getätigt werden. Üblich sind geleistete Anzahlungen im Bereich der Langfristfertigung (z.B. im Schiffsbau).⁹³ Sie können als die erste Phase eines Investitionsprozesses interpretiert werden.⁹⁴ Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen sind erfolgsneutral zu behandeln, wobei die jeweiligen Gegenstände oder die Dienstleistungen, auf die eine Anzahlung erfolgt, noch nicht aktivierungsfähig sind.⁹⁵
- 60** Der Posten ‚Geleistete Anzahlungen‘ ist **anzusetzen**, sobald die Anzahlung durch den Leistenden (z.B. in Form von Schecks, Überweisungen oder Bargeld) beim Empfänger eingeht. Die **Auflösung von geleisteten Anzahlungen** durch den Bilanzierenden ist in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem der Vertragspartner die vereinbarte Lieferung oder Leistung im Wesentlichen erfüllt hat. Im Gegenzug zur Auflösung werden die AK der Lieferung oder Leistung in der Bilanz aktiviert.⁹⁶
- 61** Enthält eine Anzahlung **USt** und ist diese abzugsfähig, ist der im Posten ‚Geleistete Anzahlungen‘ auszuweisende Betrag netto anzusetzen. Sind Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig, zählen diese zu den zukünftigen AK der Lieferung oder Leistung und werden deshalb den geleisteten Anzahlungen zugeordnet.
- 62** Unter den ‚Anlagen im Bau‘ sind die bis zum Abschlussstichtag noch nicht fertiggestellten bzw. noch nicht betriebsbereiten Anlagen auszuweisen. In diesem Posten sind sämtliche bis zum Abschlussstichtag entstandenen AHK zu aktivieren, unabhängig davon, ob es sich um Fremd- oder Eigenleistungen handelt. Es dürfen jedoch nur diejenigen AHK ausgewiesen werden, die – nach Fertigstellung der Anlage – tatsächlich zu einem aktivierungsfähigen VG führen.⁹⁷ Nach erfolgter Fertigstellung sind die VG auf die entsprechenden Posten des AV umzubuchen.

4. Finanzanlagen

a) Abgrenzung und Überblick

- 63** Die **Finanzanlagen** unterscheiden sich von den übrigen VG des AV dahingehend, dass mit dem in ihnen gebundenen Kapital in fremden UN und nicht im eigenen UN gearbeitet wird.⁹⁸ Finanzanlagen dienen damit vorrangig der **Erzielung von Finanzerfolgen**.⁹⁹ Bei Finanzanlagen handelt es sich entweder um in Wertpapieren verbriefte oder um unverbiefte Finanztitel (mit Gläubiger- oder Eigentümerrechten).

⁹¹ Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 35.

⁹² ADS, § 266 HGB Rn. 34.

⁹³ Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 545; ADS, § 266 HGB Rn. 59.

⁹⁴ Vgl. Bieg, BBK 2001, 599, 616.

⁹⁵ Vgl. BFH v. 25.10.1994, VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312.

⁹⁶ Vgl. BFH v. 10.08.1989, III R 5/87, BStBl. II 1990, 38.

⁹⁷ Vgl. auch ADS, § 266 HGB Rn. 64 f.

⁹⁸ Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/Kreher, § 266 HGB Rn. 69.

⁹⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 124; Bieg, BBK 2001, 985, 985.

In Anlehnung an die Gliederung des § 266 Abs. 2 Buchst. A Nr. III HGB werden unter den Finanzanlagen folgende Posten ausgewiesen: **64**

1. Anteile an verbundenen UN,
2. Ausleihungen an verbundene UN,
3. Beteiligungen,
4. Ausleihungen an UN, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,
5. Wertpapiere des AV,
6. sonstige Ausleihungen.

b) Anteile an verbundenen Unternehmen

Gem. § 271 Abs. 2 HGB sind UN, die als MU oder TU i.S.d. § 290 HGB in den KA eines MU nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, verbundene UN. Hierunter zählen auch solche TU, die aufgrund der Vorschriften des § 296 HGB nicht in den KA einbezogen werden. Anteile an verbundenen UN sind im AV auszuweisen, wenn sie dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Ist die dauernde Halteabsicht der Anteile an verbundenen UN nicht gegeben, so sind die Anteile im UV auszuweisen. Als **Anteile an verbundenen UN** kommen Anteile in Betracht wie: **65**

- Aktien,
- GmbH-Anteile,
- Komplementär- und Kommanditeinlagen sowie
- stille Beteiligungen.¹⁰⁰

Die gehaltenen Anteile an verbundenen UN sind bei den Finanzanlagen auch dann auszuweisen, wenn sie in Form von Wertpapieren verbrieft sind.

c) Ausleihungen an verbundene Unternehmen

Der Begriff **„Ausleihungen an verbundene UN“** beschreibt alle durch eine Kapitalhingabe begründeten Forderungen, die nicht zu den Wertpapieren gezählt werden¹⁰¹ und nicht an den erwirtschafteten Verlusten des verbundenen UN teilhaben. Hierunter fallen: **66**

- Hypothekenforderungen sowie
- Grund- und Rentenforderungen.

Um eine Forderung als Ausleihung dem AV zuzuordnen zu können, muss die Forderung langfristig, d.h. **länger als ein Jahr**, im UN verbleiben (Mindestgesamtlaufzeit von einem Jahr). Unabhängig von ihrer Laufzeit sind Forderungen aus LuL nicht zu den Ausleihungen, sondern zum UV zu zählen.¹⁰² Lediglich durch eine Novation, also durch die Umwidmung in eine Kapitalforderung, ist eine Umgruppierung bestehender Forderungen aus LuL in das Finanz-AV und damit ein Ausweis als Ausleihungen möglich.

Praxistipp

H Neben den Hypotheken-, Grund- und Rentenforderungen zählen auch partiarische Darlehen zu den Ausleihungen, sofern diese nicht an den Verlusten des verbundenen UN teilhaben.

¹⁰⁰ Vgl. Hirschler, S. 21.

¹⁰¹ Vgl. Bieg, BBK 2001, 985, 987.

¹⁰² Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 77; Bieg, BBK 2001, 985, 987 f.

d) Beteiligungen

- 67** **Beteiligungen** i.S.d. § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anteile an anderen UN, die dazu bestimmt sind, zu diesen UN eine **dauernde Verbindung** herzustellen, **die dem eigenen Geschäftsbetrieb dient**, und die nicht Anteile an verbundenen UN i.S.v. § 271 Abs. 2 HGB sind. Hierzu zählen v.a. Aktien, GmbH-Anteile, Anteile persönlich haftender Gesellschafter sowie Kommanditeinlagen. Unerheblich ist, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.¹⁰³
- 68** Die **Anteile an einer eingetragenen Genossenschaft** zählen nicht zu den Beteiligungen (§ 271 Abs. 1 Satz 5 HGB) und sollten daher bei Vorliegen einer Daueranlage im AV in einem eigenen Aktivposten mit der Bezeichnung ‚Genossenschaftsanteile‘ ausgewiesen werden. Alternativ dazu erfolgt ihr Ausweis unter dem Aktivposten ‚Sonstige Ausleihungen‘. Wird dagegen die Vermutung einer Daueranlage widerlegt, erfolgt ein Ausweis der Genossenschaftsanteile im UV unter dem Aktivposten ‚Sonstige VG‘.
- 69** Die **stille Gesellschaft** gem. §§ 230 ff. HGB ist nicht als eine Beteiligung anzusehen, sofern die Ausgestaltung der stillen Gesellschaft den dispositiven gesetzl. Vorschriften folgt. Hingegen kann eine stille Gesellschaft als eine Beteiligung angesehen werden, wenn sie Verwaltungsrechte wie Kontroll- und Mitspracherechte gewährt, die denen eines Kommanditisten ansatzweise entsprechen.¹⁰⁴
- 70** § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB geht davon aus, dass eine Beteiligung an einer KapG besteht, sofern ein UN **mehr als 20 % des Nennkapitals** oder – falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist – mehr als 20 % der Summe aller Kapitalanteile an dieser KapG hält (widerlegbare Vermutung). Gem. § 16 Abs. 4 AktG sind einem UN hierbei auch diejenigen Anteile an einem UN zuzurechnen, die einem von ihm abhängigen UN gehören.

e) Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

- 71** Auch bei den Beteiligungen sind **Ausleihungen** möglich, wie dies bei verbundenen UN der Fall ist. Hierbei handelt es sich nicht nur um Ausleihungen an UN, an denen das bilanzierende UN Anteile hält, sondern auch um solche an UN, die Anteile des bilanzierenden UN halten (zu weiteren Ausführungen vgl. Rn. 66).¹⁰⁵

f) Wertpapiere des Anlagevermögens

- 72** **Wertpapiere des AV** stellen Inhaber- und Orderpapiere dar, die nach Art und Ausstattung übertragbar und (bei Bedarf) verwertbar sind.¹⁰⁶ Solche Wertpapiere müssen mit der **Absicht, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen**, gehalten werden, um als Finanzanlagen klassifiziert werden zu können. Sie dürfen zudem nicht zu einem Beteiligungsverhältnis führen und darüber hinaus auch nicht als Anteile an einem verbundenen UN angesehen werden.
- 73** Von der **Möglichkeit einer dauernden Halteabsicht** kann u.a. bei den folgenden Wertpapieren ausgegangen werden:
- Aktien,
 - Bundesschuldverschreibungen,
 - Kommunalobligationen,
 - Industrie- und Bankschuldverschreibungen,
 - Pfandbriefe,
 - Genussscheine,

¹⁰³ Vgl. § 271 Abs. 1 Satz 2 HGB.

¹⁰⁴ Vgl. HdB/Waschbusch, Kap. 128 Rn. 9.

¹⁰⁵ Vgl. Kropff, DB 1986, 364, 364.

¹⁰⁶ Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/Kreher, § 266 HGB Rn. 80.

- Certificates of Deposit,
- Optionsscheine,
- Gewinnschuldverschreibungen,
- Wandelschuldverschreibungen,
- Investmentanteile,
- Anteile an offenen Immobilienfonds sowie
- Schatzanweisungen.

Im Vergleich dazu kann bei den folgenden Wertpapieren üblicherweise **nicht** mit einer **dauerhaften Halteabsicht** gerechnet werden:

74

- Banknoten,
- Schecks,
- Wechsel,
- Euro-Notes,
- Commercial Papers,
- Lade- und Lagerscheine,
- Konnossemente sowie
- Transportversicherungspolizen.

g) Sonstige Ausleihungen

Unter den **sonstigen Ausleihungen** sind

75

- Ausleihungen an nicht verbundene UN,
- Ausleihungen an nicht in einem Beteiligungsverhältnis stehende UN sowie
- Ausleihungen an sonstige Schuldner

zu erfassen, sofern sie eine langfristige Laufzeit aufweisen und nicht in Wertpapieren verbrieft sind.¹⁰⁷ Es muss sich also bei den sonstigen Ausleihungen um dauerhafte Forderungen handeln, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen. Hierzu zählen bspw. Ausleihungen an Mitarbeiter, Organmitglieder und Gesellschafter des UN, geleistete Kauttionen für langfristige Miet- oder Pachtverträge, Darlehen von Brauereien an Gaststätten zur Sicherung des Bierabsatzes sowie GmbH-Anteile, sofern diese nicht den Anteilen an verbundenen UN bzw. den Beteiligungen zugerechnet werden.¹⁰⁸

IV. Umlaufvermögen

1. Gliederung des Umlaufvermögens

Eine Definition des Begriffs UV existiert im HR nicht. Um die Gesamtheit derjenigen Posten abzuleiten, die dem UV zugeordnet werden können, ist der **Umkehrschluss** aus § 247 Abs. 2 HGB zu ziehen. Dort heißt es, dass im AV nur diejenigen VG auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Hieraus folgt i.S.e. **Negativabgrenzung**, dass VG, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, im UV auszuweisen sind.¹⁰⁹

76

¹⁰⁷ Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/Kreher*, § 266 HGB Rn. 82.

¹⁰⁸ Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 90 ff.

¹⁰⁹ Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1079.

Praxistipp

Sofern ein VG dem Geschäftsbetrieb des UN nicht dauernd dienen soll, ist er dem UV zuzuordnen.

77 In Anlehnung an § 266 Abs. 2 Buchst. B HGB kann für Nicht-KapG die folgende **Kategorisierung des UV** als hinreichend angenommen werden:

- I. Vorräte
 - a. RHB
 - b. unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen
 - c. fertige Erzeugnisse und Waren
 - d. geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige VG
 - a. Forderungen aus LuL
 - b. sonstige VG
- III. Wertpapiere
- IV. Flüssige Mittel

78 Eine besondere Aufmerksamkeit ist bei den Posten ‚geleistete Anzahlungen‘, ‚Forderungen‘ und ‚Wertpapiere‘ geboten. Bei diesen Posten ist eine Abgrenzung zum AV erforderlich.¹¹⁰

2. Vorräte

a) Überblick

79 VG, die zu den **Vorräten** zählen, wurden mit dem Ziel angeschafft oder hergestellt, sie **entweder zu verbrauchen oder zu veräußern**. In Abhängigkeit von der jeweiligen Branche, in der ein UN tätig ist, unterscheiden sich die unter den Vorräten ausgewiesenen Posten. Bei Handels-UN sind dies Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Handelswaren. Bei UN im produzierenden Gewerbe schließen die Vorräte neben den RHB auch die unfertigen und fertigen Erzeugnisse mit ein. UN der Dienstleistungsbranche weisen unter den Vorräten im Wesentlichen unfertige Leistungen aus. Hinzu kommen bei allen UN evtl. geleistete Anzahlungen auf Vorräte.

b) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

80 Als **RHB** gelten Güter, die im Zuge der betrieblichen Leistungserstellung verbraucht werden.¹¹¹ **Rohstoffe** (z.B. Stahl, Holz, Leder) gehen hierbei ebenso wie **Hilfsstoffe** (z.B. Klebstoffe, Schrauben, Nägel, Farbe) unmittelbar in ein zu produzierendes Fertigerzeugnis ein. Während Rohstoffe allerdings wesentliche Hauptbestandteile eines Fertigerzeugnisses darstellen, werden Hilfsstoffe lediglich ergänzend zu den Rohstoffen verwendet (untergeordnete Bestandteile eines Fertigerzeugnisses). **Betriebsstoffe** (z.B. Wasser, Dieselöl, Schmiermittel, Kühlmittel, Reinigungsmittel) werden hingegen zwar zur Herstellung eines Fertigerzeugnisses benötigt, gehen jedoch nicht direkt in das Fertigerzeugnis ein.¹¹² In die Gruppe der Betriebsstoffe sind aber auch diejenigen VG, die nicht in der Fertigung selbst benötigt werden, einzuordnen. Hierzu zählen bspw. Heiz-, Büro-, Verpackungs- und Werbematerial.¹¹³

¹¹⁰ Vgl. dazu Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 51.

¹¹¹ Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 102.

¹¹² Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 61; Beck Bil-Komm/Schubert/Waubke, § 266 HGB Rn. 90.

¹¹³ Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 105; Beck Bil-Komm/Schubert/Waubke, § 266 HGB Rn. 91 f.

c) Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen

Unfertige Erzeugnisse liegen vor, sobald im innerbetrieblichen Leistungsprozess damit begonnen wurde, VG zu be- und/oder zu verarbeiten, und hierbei Aufwendungen (bspw. in Form von Löhnen) entstanden sind, der Produktionsprozess aber noch nicht abgeschlossen ist. Solange derartige VG nicht unmittelbar veräußert werden können oder nicht versandfertig sind, handelt es sich um unfertige Erzeugnisse. Unfertige Erzeugnisse liegen indessen auch dann vor, wenn zwar der technische Vorgang der Produktion beendet wurde, jedoch zur endgültigen Fertigstellung des VG noch Reifeprozesse abzuwarten sind.¹¹⁴

81

Praxistipp

L Die bei der Käseproduktion zu durchlaufenden Schritte bringen – mit Ausnahme von Frischkäse – noch kein verkaufsfähiges Endprodukt hervor. Nach Ablauf des technischen Produktionsprozesses steht in aller Regel noch ein biologischer Reifeprozess, der den Käse erst zum verkaufsfertigen VG werden lässt. Teilweise gibt es sogar Käsesorten, bei denen gesetzl. Mindestreifezeiten einzuhalten sind. So muss bspw. der Allgäuer Emmentaler mind. vier Wochen bei einer Temperatur von mind. 20 °C in einem Gärkeller reifen.¹¹⁵ In diesem speziellen Fall sind die Käselaiibe während der Reifezeit als unfertige Erzeugnisse in der Bilanz zu erfassen. Erst nach Ablauf der gesetzl. Mindestreifezeit liegt ein fertiges Erzeugnis vor. Ähnliche Reifeprozesse finden auch bei Wein, Whisky und sonstigen Spirituosen statt.

Auch bei Gussteilen aus Metall ist oftmals eine Ruhezeit nötig, um Spannungen abzubauen, die durch das Erkalten innerhalb des Werkstücks entstehen können. Die Dauer der Ruhezeiten variiert in Abhängigkeit von der Größe des Gussteils. Erst nach der Ruhezeit kann das Gussteil veräußert bzw. weiter be- oder verarbeitet werden.

Unter den Vorräten sind auch die **unfertigen Leistungen** auszuweisen. Hierbei kann eine Anpassung der Postenbezeichnung nötig sein (vgl. auch Rn. 84). Unfertige Leistungen sind v.a. im Baugewerbe sowie im Dienstleistungssektor (z.B. Steuerberater, WP, UN-Beratung, Forschungs-UN, Werbe-UN) anzutreffen.

82

In der Bilanz von **Dienstleistungs-UN** sind unfertige Leistungen, die bei Einzelaufträgen erbracht wurden, auszuweisen, sofern diese Leistungen quantifizierbar sind und ein Vergütungsanspruch auf die bisher angefallenen Aufwendungen besteht.¹¹⁶

83

Bau-UN haben in ihrer Bilanz unter den unfertigen Leistungen halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden sowie auf eigenem Grund und Boden (sofern zur Veräußerung bestimmt) auszuweisen. Als abweichende Bilanzpostenbezeichnungen kommen ‚in Ausführung befindliche Bauaufträge‘, ‚unfertige Bauten und Leistungen‘ oder ‚nicht abgerechnete Bauten‘ infrage.¹¹⁷ Bei **UN mit sonstiger langfristiger Fertigung** wäre eine mögliche Bilanzpostenbezeichnung ‚in Ausführung befindliche Aufträge‘.¹¹⁸

84

d) Fertige Erzeugnisse und Waren

Sind hergestellte oder produzierte Güter verkaufs- oder versandbereit, handelt es sich um **fertige Erzeugnisse** (Endprodukte). In Abhängigkeit von den allgemeinen Geschäftsbedin-

85

114 Vgl. HdR-E/Dusemond/Heusinger-Lange/Knop, § 266 HGB Rn. 73.

115 Vgl. Anlage 1b zu § 8 der Käseverordnung i.d.F. der Bekanntmachung v. 14.04.1986 (BGBl. I S. 412), zuletzt geändert durch Art. 18 der Verordnung zur Anpassung nationaler Rechtsvorschriften an die Verordnung (EU) Nr. 1169/2011 betreffend die Information der Verbraucher über Lebensmittel (LMID-VEV) v. 05.07.2017 (BGBl. I S. 2272).

116 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 66.

117 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 65.

118 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 65.

gungen – in aller Regel mit dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs auf den Käufer – ist das Fertigerzeugnis aus- und eine Forderung aus LuL bzw. ein Zugang bei Bank oder Kasse einzubuchen.¹¹⁹

86 Der Aktivposten **Waren** beinhaltet sämtliche (fremdbezogenen) VG, die ohne eine wesentliche Ver- oder Bearbeitung weiterveräußert werden sollen.¹²⁰ Unter ‚Waren‘ können alle VG (z.B. EDV-Software, Pkw, Wellpappe oder Kunstwerke) verstanden werden, deren Handel nachhaltig betrieben wird.

87 Die Differenzierung zwischen Waren und Rohstoffen kann mitunter schwierig sein. Dies ist v.a. dann der Fall, wenn „ein und dasselbe **fremdbezogene Teil** sowohl in eigene Fertigerzeugnisse eingeht oder aber auch ohne Be- und Verarbeitung verkauft werden kann“¹²¹. In solchen Fällen kann nur die **Zweckbestimmung** als Entscheidungskriterium dienen. UN, die nicht den Vorschriften für KapG unterliegen, können das Ausweisproblem aber auch dergestalt umgehen, dass sie die Waren bei einer entsprechenden Erweiterung der Postenbezeichnung unter den RHB ausweisen.¹²²

e) Geleistete Anzahlungen

88 **Geleistete Anzahlungen auf Vorräte** stellen Vorleistungen auf eine von dem anderen Vertragspartner künftig oder momentan zu erbringende Lieferung und/oder Leistung dar. In diesem Aktivposten sind also ausschließlich Anzahlungen auf Vorräte oder Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Beschaffung von Vorräten stehen, zu erfassen.¹²³

89 Kaufleute, welche die Vorschriften für KapG nicht beachten müssen, können auf den Ausweis eines separaten Aktivpostens ‚Geleistete Anzahlungen‘ verzichten. Voraussetzung hierfür ist, dass die geleisteten Anzahlungen nur einen unwesentlichen Anteil an den Vorräten ausmachen.¹²⁴ In einem solchen Fall kommt der Ausweis der geleisteten Anzahlungen in dem Aktivposten ‚Sonstige VG‘ in Betracht.

3. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

a) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

90 Unter den **Forderungen aus LuL** sind die gegen einen Schuldner bestehenden unerfüllten **Ansprüche** auszuweisen, **die aus Verträgen über die Lieferung von Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen resultieren**.¹²⁵ Es sind in diesem Posten alle Forderungen auszuweisen, die aus Geschäften resultieren, die zu Umsatzerlösen führen.¹²⁶ Infolge der durch das BilRUG vorgenommenen erweiterten Abgrenzung der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB entfällt die seitherige Beschränkung auf Erlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.¹²⁷ Erträge aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stellen nunmehr ebenfalls Umsatzerlöse dar und nicht wie zuvor sonstige betriebliche Erträge.¹²⁸ Die **Neudefinition der Umsatzerlöse** bringt notwendigerweise Veränderungen von Posteninhalten der Bilanz mit sich.¹²⁹ So werden in dem Posten ‚Forderungen aus LuL‘ nunmehr nicht nur Forderungen ausgewiesen, die

119 Vgl. dazu ADS, § 266 HGB Rn. 110.

120 Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1083; *Wiedmann/Böcking/Gros*, § 266 HGB Rn. 29.

121 Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 69.

122 Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 69.

123 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 119; *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1083.

124 Vgl. auch Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 70 und Rn. 71.

125 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 120.

126 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385, 388.

127 Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 75; *Zwirner*, S. 471.

128 Vgl. Handbuch Bilanzrecht/*Zwirner/Vodermeier*, C.II. Rn. 17; *Zwirner*, S. 471.

129 Vgl. *Schmidt/Prinz*, S. 104; *Richter*, DB 2015, 385, 388.

aus Verträgen i.R.v. für das UN typischen Geschäften resultieren, sondern auch solche Forderungen erfasst, die bislang sonstigen betrieblichen Erträgen zugrunde lagen und unter den sonstigen VG berücksichtigt wurden.¹³⁰ Es findet somit eine Verlagerung von Forderungen, die vor dem BilRUG in dem Posten ‚sonstige VG‘ enthalten waren, in den Posten ‚Forderungen aus LuL‘ statt (vgl. § 277 HGB Rn. 5 ff.). Analog dazu sind sonstige Verbindlichkeiten in den Posten ‚Verbindlichkeiten aus LuL‘ umzugliedern, wenn sie inhaltlich mit den Umsatzerlösen in einem Zusammenhang stehen.¹³¹

Aktiviert werden kann eine Forderung aus LuL, sobald der Kaufmann die wesentlichen **Hauptleistungspflichten erfüllt** hat.¹³²

91

Praxistipp

 *I.R.e. Werkvertrags verpflichtet sich der Kaufmann zur Herstellung des versprochenen Werks (§ 631 BGB). Erst nach der Abnahme durch den Käufer (§§ 640, 644 BGB) ist davon auszugehen, dass der Kaufmann seine Hauptleistungspflicht im Wesentlichen erfüllt hat und der Ausweis seines Anspruchs unter den Forderungen aus LuL zu erfolgen hat.*

Das **Saldierungsverbot** des § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB schließt die Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten des Kaufmanns, die ggü. derselben Person bestehen, grds. aus.

92

Praxistipp

 *Eine Ausnahme vom Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB bildet die Aufrechnung gem. den §§ 387 ff. BGB. Hiernach können die jeweils bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten aufgerechnet (saldiert) werden, sofern der Unternehmer die ihm zustehende Leistung fordern kann und die ihm obliegende Leistung erbracht hat bzw. erbringen kann. Es ist darauf zu achten, dass die zu saldierenden Forderungen und Verbindlichkeiten ggü. derselben Person hinsichtlich Art, Fristigkeit und Fälligkeit gleichartig sind.¹³³*

Beispiel

 *Der Einzelunternehmer Z beabsichtigt, auf einem neu erworbenen Grundstück eine dringend benötigte Lagerhalle bis spätestens zum 31.08.2020 errichten zu lassen. Zu diesem Zweck beauftragt er am 01.02.2020 den Bauunternehmer T, der die Bauarbeiten unverzüglich veranlasst. Der zwischen Z und T geschlossene Werkvertrag sieht die vollständige Bezahlung der Lagerhalle nach deren Fertigstellung vor. Außerdem wurde eine Vertragsstrafe i.H.v. 30.000 EUR vereinbart, falls die Lagerhalle nicht fristgerecht bis zum 31.08.2020 fertiggestellt sein sollte. In der Tat verzögern sich die Bauarbeiten, sodass die Abnahme der Lagerhalle erst Anfang November 2020 vorgenommen werden kann. Der Preis des T für die Lagerhalle beläuft sich auf 120.000 EUR. Da T die vorgegebene Bauzeit nicht einhalten konnte, hat Z ihm ggü. einen Anspruch i.H.v. 30.000 EUR.*

130 Vgl. Richter, DB 2015, 385, 388; Schmidt/Prinz, S. 104 f.

131 Vgl. Schmidt/Prinz, S. 104 f.

132 Vgl. BFH v. 08.12.1982, I R 142/81, BStBl. II 1982, 369.

133 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 121.

Übersicht:

Forderung des T gegen Z aus der erbrachten Bauleistung i.H.v. 120.000 EUR

Forderung des Z gegen T aus der Vertragsstrafe i.H.v. 30.000 EUR

Erklärt Z ggü. T die Aufrechnung der Vertragsstrafe gegen die bestehende Verbindlichkeit des Z, erlöschen die Aufrechnungsforderung (Vertragsstrafe) und ein Teilbetrag der Verbindlichkeit (Werklohn) gem. § 362 Abs. 1 BGB.

Aufrechnung:

120.000 EUR (Forderung des T) – 30.000 EUR (Forderung des Z) = 90.000 EUR

Der Einzelunternehmer Z hat in seiner Bilanz zum 31.12.2020 unter der Annahme, dass der geschuldete Betrag von ihm noch nicht beglichen wurde, eine Verbindlichkeit i.H.v. 90.000 EUR auszuweisen.

- 93** Erfolgt die **Stundung** von Forderungen aus LuL über einen längeren Zeitraum oder wird ein langfristiges Zahlungsziel vereinbart, bleibt es dennoch beim Ausweis im Aktivposten ‚Forderungen aus LuL‘. Wird hingegen eine Forderung aus LuL in ein Darlehen umgewandelt, ist ein Ausweis dieses Darlehens im AV unter den Finanzanlagen verbindlich.¹³⁴
- 94** Da der gesamte Forderungsbestand eines UN aus LuL einem **Ausfallrisiko** ausgesetzt ist, lässt sich dieser in zwei Gruppen einteilen – und zwar in solche Forderungen, an deren Einbringlichkeit zumindest am Abschlussstichtag keine Zweifel bestehen, und in solche, bei denen begründete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sie voraussichtlich nicht zu ihrem Nominalbetrag realisiert werden können.¹³⁵ Innerhalb der ausfallgefährdeten Gruppe der Forderungen aus LuL ist wiederum eine Differenzierung zwischen uneinbringlichen und zweifelhaften Forderungen vorzunehmen.
- 95** Als **uneinbringlich** sind Forderungen aus LuL einzustufen, wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass Zahlungsleistungen nicht mehr erreicht werden können, sie also vollständig ausfallen. Solche uneinbringlichen Forderungen dürfen nicht mehr unter dem Forderungsbestand aus LuL ausgewiesen werden, sondern sind in voller Höhe aufwandswirksam zu behandeln. Als uneinbringlich ist eine Forderung aus LuL anzusehen, wenn einer der folgenden Sachverhalte vorliegt:¹³⁶
- festgestellte Illiquidität des Schuldners,
 - Eingang der Insolvenzquote,
 - fruchtloser Verlauf der Zwangsvollstreckung,
 - vom Schuldner geleistete eidesstattliche Versicherung, dass mit einer Verbesserung seiner wirtschaftlichen Lage in absehbarer Zeit nicht zu rechnen sei,
 - eigener Forderungsverzicht.
- 96** Forderungen aus LuL sind als **zweifelhaft** anzusehen, wenn lediglich mit ihrer teilweisen Realisierung zu rechnen ist. Indikatoren für eine Gefährdung von Forderungen aus LuL ergeben sich u.a. aus folgenden Sachverhalten:¹³⁷
- fruchtlos erfolgte Mahnungen, Stundungsersuchen bzw. erhebliche Zahlungszielüberschreitungen des Schuldners,
 - negative Auskünfte über Finanz- und Liquiditätsverhältnisse des Schuldners,
 - Nichteinlösung von Schecks oder Wechseln,
 - Erlass von Zahlungsbefehlen,

134 Vgl. dazu auch ADS, § 266 HGB Rn. 122; Beck Bil-Komm/Schubert/F. Huber, § 247 HGB Rn. 76.

135 Vgl. hierzu sowie zum Nachfolgenden Bieg/Waschbusch, S. 142 f.

136 Vgl. Eisele/Knobloch, S. 502.

137 Vgl. Eisele/Knobloch, S. 501 f.

- schwebende Rechtsstreite sowie
- Einleitung des Insolvenzverfahrens.

Die zweifelhaften Forderungen aus LuL sollten aus Gründen der Bilanzklarheit in einem **eigenen Aktivposten** mit der Bezeichnung ‚Zweifelhafte Kundenforderungen‘ oder ‚Dubiose Forderungen‘ erfasst oder zumindest in Form eines ‚Davon-Vermerks‘ ausgliedert werden.

97

b) Sonstige Vermögensgegenstände

Sämtliche VG des UV, die nicht einem anderen Bilanzposten des UV zugewiesen werden können, werden unter dem **Sammelposten ‚Sonstige VG‘** erfasst.¹³⁸ Während Forderungen, die aus solchen Geschäften resultieren, die zu Umsatzerlösen führen, in den Forderungen aus LuL ausgewiesen werden, werden Forderungen, die aufgrund eines mangelnden Produktbezugs nicht zu Umsatzerlösen, sondern zu sonstigen betrieblichen Erträgen führen, in den sonstigen VG ausgewiesen.¹³⁹

98

Für den Ausweis unter den sonstigen VG kommen insb. folgende Sachverhalte in Betracht:

99

- Forderungen aus dem Verkauf von VG des AV,¹⁴⁰
- Forderungen aus dem Verkauf von Wertpapieren des Umlaufvermögens (vgl. § 277 HGB Rn. 7),
- bisherige VG des AV, die zur Weiterveräußerung vorgesehen sind und nicht mehr gemäß ihrer ursprünglichen Zwecksetzung genutzt werden und nicht den Wertpapieren des UV zuzuordnen sind,¹⁴¹
- Reisekosten- und Gehaltsvorschüsse, sonstige Kostenvorschüsse und sonstige kurzfristige Darlehen einschl. Schuldscheindarlehen sowie Personaldarlehen,¹⁴²
- zugesagte Investitionszulagen und sonstige staatliche Zuwendungen, Steuererstattungsansprüche einschl. der Ansprüche auf die Erstattung von Vorsteuern für erhaltene, jedoch erst nach dem Abschlussstichtag berechnete LuL,¹⁴³
- debitorisch gewordene Kreditoren,
- geleistete Kautionen sowie
- Forderungen aus Bürgschaften und Treuhandverhältnissen.¹⁴⁴

Unter den sonstigen VG können auch bereits geleistete Anzahlungen erfasst werden, sofern sie nicht bereits im AV oder unter den Vorräten erfasst werden.¹⁴⁵

100

4. Wertpapiere

Wertpapiere können grds. sowohl im AV als auch im UV ausgewiesen werden. Die Zuordnung hat anhand der **Zweckbestimmung** der erworbenen Wertpapiere, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen oder nicht, zu erfolgen.¹⁴⁶ Bei den Wertpapieren des UV handelt es sich um

101

- Anteile an verbundenen UN und
- sonstige Wertpapiere.

138 Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1089.

139 Vgl. *Richter*, DB 2015, 385, 388; Beck HdR/*Winzker*, B 331 Rn. 34.

140 Vgl. Beck HdR/*Winzker*, B 331 Rn. 34; HdB/*Kirsch*, Kap. 62 Rn. 45; *Wulf*, DSz 2015, 736, 741.

141 Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 266 HGB Rn. 124. Bezüglich des „dualen“ Geschäftsmodells ist eine Einzelfallbeurteilung notwendig. Vgl. hierzu ausführlich HdB/*Kirsch*, Kap. 62 Rn. 45; *Richter*, DB 2015, 385, 387.

142 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 134.

143 Vgl. BFH v. 12.05.1993, XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786.

144 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 134. Zu weiteren Beispielen vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 266 HGB Rn. 124.

145 Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 266 HGB Rn. 122.

146 Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 136.

- 102** Wertpapiere des UV werden im Wesentlichen gehalten, um entweder liquide Mittel vorübergehend rentierlich anzulegen oder Spekulationserfolge zu erzielen. Bei den Wertpapieren des UV kann grds. davon ausgegangen werden, dass sie jederzeit für das UN verfügbar sind und in Geldmittel umgewandelt werden können.¹⁴⁷
- 103** Anteile an verbundenen UN sollten, soweit sie dem UV zuzurechnen sind (z.B. Vorratsaktien), in einem separaten Aktivposten ausgewiesen werden.¹⁴⁸ Es handelt sich hierbei um Anteile, die nicht dazu bestimmt sind, eine bereits bestehende Verbindung zwischen den verbundenen UN durch das dauerhafte Halten der Anteile zu vertiefen.
- 104** Der Sammelbegriff ‚sonstige Wertpapiere‘ beinhaltet alle Wertpapiere des UV, die nicht unter die Anteile an verbundenen UN fallen. Hierzu zählen v.a. Aktien, Genussscheine, festverzinsliche Wertpapiere (z.B. Pfandbriefe, Obligationen, öffentliche Anleihen, Commercial Papers) und Schatzwechsel des Bundes und der Länder.¹⁴⁹

5. Wechsel

- 105** Das – in der Praxis selten gewordene – **Zahlungsinstrument des Wechsels** kann als eigener Bilanzposten „Besitzwechsel“ (im Fall von Wechselforderungen) zwischen den Bilanzposten Forderungen aus LuL und den sonstigen VG ausgewiesen werden. Im Fall von Wechselverbindlichkeiten kann ein Ausweis zwischen den Bilanzposten Verbindlichkeiten aus LuL und den sonstigen Verbindlichkeiten in einem eigenen Bilanzposten „Schuldwechsel“ infrage kommen.

6. Flüssige Mittel

- 106** Unter den **flüssigen Mitteln** sind auszuweisen:
- der Kassenbestand,
 - die Bundesbankguthaben,
 - die Guthaben bei Kreditinstituten sowie
 - die Schecks.
- 107** § 266 Abs. 2 Buchst. B Nr. IV HGB sieht keine explizite Untergliederung des Aktivpostens ‚Flüssige Mittel‘ vor. Aus Gründen der Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit ist aber allen Kaufleuten zu empfehlen, die flüssigen Mittel gemäß dem Gliederungsvorschlag in Rn. 106 auszuweisen.
- 108** Der **Kassenbestand** beinhaltet das gesamte Bargeld in inländischer und ausländischer Währung sowie sämtliche Markenbestände (z.B. Brief- und Steuermarken).¹⁵⁰ Zahlungsbelege über Vorschüsse oder Darlehen an Dritte zählen nicht zum Kassenbestand, sondern zu den Forderungen und werden i.d.R. unter den sonstigen VG ausgewiesen (vgl. Rn. 98 ff.).¹⁵¹
- 109** Die **Guthaben bei Kreditinstituten** umfassen alle inländischen und ausländischen Guthaben bei Banken, Sparkassen und Zentralbanken inkl. etwaiger am Abschlussstichtag bestehender Zinsansprüche. Zu den Guthaben bei Kreditinstituten zählen auch die Bundesbankguthaben.¹⁵²
- 110** Zu den **Schecks** zählen bspw. Inhaber- und Orderschecks, Bar- und Verrechnungsschecks, Euro- und Fremdwährungsschecks sowie Reise- und Tankschecks. In der Bilanz dürfen jedoch nur Schecks ausgewiesen werden, über die der Kaufmann am Abschlussstichtag für eigene Rechnung verfügen kann.¹⁵³

¹⁴⁷ Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1092.

¹⁴⁸ Vgl. zu dieser Forderung HdR-E/*Bieg/Waschbusch*, § 271 HGB Rn. 83.

¹⁴⁹ Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 125; ADS, § 266 HGB Rn. 144.

¹⁵⁰ So auch ADS, § 266 HGB Rn. 148; Beck Bil-Komm/*Schubert/F. Huber*, § 247 HGB Rn. 131.

¹⁵¹ Vgl. ADS, § 266 HGB Rn. 148.

¹⁵² Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert/Waubke*, § 266 HGB Rn. 154.

¹⁵³ Vgl. zu dieser Rn. ADS, § 266 HGB Rn. 147.

7. Rechnungsabgrenzungsposten

Zu den RAP vgl. ausführlich Rn. 134 ff.

111

8. Latente Steuern

Der für KapG sowie für die den KapG gleichgestellten PersHG gültige § 274 HGB sieht eine verpflichtende Steuerlatenzrechnung und somit den Ansatz von **latenten Steuern** vor. Nach § 274a Nr. 4 HGB i.V.m. § 267a Abs. 1 HGB sind allerdings kleine KapG und Kleinstkapitalgesellschaften von dieser Pflicht ausgenommen. Nicht-KapG können aber ebenso wie kleine KapG und Kleinstkapitalgesellschaften die Vorschriften des § 274 HGB freiwillig anwenden. In diesem Fall ist ein Ansatz von latenten Steuern in der Bilanz vorzunehmen (vgl. § 274 HGB Rn. 1 ff.).

112

9. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Das Gliderungsschema des § 266 Abs. 2 HGB sieht für KapG sowie für die den KapG gleichgestellten PersHG am Ende der Bilanz einen Sonderposten für Aktivüberhänge vor, die aus der Saldierung von – zum beizulegenden Zeitwert bewerteten – VG (plan assets) und Verpflichtungen aus

113

- Pensionen,
- Altersteilzeit,
- Lebensarbeitszeitmodellen und
- Jubiläumzahlungen

resultieren.¹⁵⁴ Dieser aktive Unterschiedsbetrag muss (sofern vorhanden) von KapG sowie von den diesen gleichgestellten PersHG zwingend ausgewiesen werden. Andere Rechtsformen können der Forderung des § 266 Abs. 2 HGB folgen. Der Sonderposten für Aktivüberhänge ist in einem eigenen Posten auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen.

V. Eigenkapital

1. Abgrenzung und Überblick

Für den Kaufmann resultiert aus § 247 Abs. 1 HGB die Verpflichtung, das EK gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Das EK ist als eine **Residualgröße** definiert. Es ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Vermögen einschl. der aktiven RAP einerseits und den Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) zzgl. der passiven RAP andererseits. Für Nicht-KapG sieht das HR keine expliziten Gliederungsvorschriften hinsichtlich des EK vor.¹⁵⁵ Um dennoch einen GoB-konformen, klaren und übersichtlichen Ausweis des EK zu gewährleisten, sollten sich jedoch alle Kaufleute an den Gliederungsvorschriften für KapG bzw. haftungsbeschränkte PersHG i.S.d. § 264a HGB orientieren.

114

2. Der Ausweis des Eigenkapitals bei KapG sowie bei haftungsbeschränkten PersHG i.S.d. § 264a HGB

Die §§ 266 Abs. 3, 268 Abs. 1 und Abs. 3, 272 HGB enthalten Regelungen wie die **Gliederung des EK bei KapG** zu erfolgen hat. Sofern keine weiteren rechtsformspezifischen Bestimmungen vorliegen, ist von KapG darauf zu achten, dass das EK gem. § 266 Abs. 3 Buchst. A HGB in folgende Posten untergliedert wird:

115

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage

¹⁵⁴ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 246 HGB Rn. 400 f.

¹⁵⁵ Vgl. Bieg, BBK 2002, 247, 248.

- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. JÜ/JFB

116 Die **haftungsbeschränkten PersHG** i.S.d. § 264a HGB haben die Regelungen des § 264c Abs. 2 HGB zu befolgen. Anstelle des Postens ‚Gezeichnetes Kapital‘ wird der Posten ‚Kapitalanteile‘, der die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter enthält, ausgewiesen. Der Posten ‚Kapitalrücklage‘ wird nicht gesondert ausgewiesen. Vielmehr erfolgt ein Ausweis sowohl der Kapitalrücklage als auch der Gewinnrücklagen unter dem Sammelposten ‚Rücklagen‘. Eine analoge Anwendung dieser Regelungen ist insb. für PersHG denkbar, die nicht von § 264a HGB erfasst werden.¹⁵⁶

3. Der Ausweis des Eigenkapitals beim Einzelkaufmann

117 V.a. beim **Ausweis des EK** werden die **zwischen den einzelnen Rechtsformen** bestehenden **Unterschiede** deutlich. So wird bei Einzel-UN und PersG die voneinander abweichende Vorgehensweise bei der Untergliederung des EK durch die Sachverhalte begründet, dass

- das EK des Einzelkaufmanns nur aus einem Kapitalanteil besteht und
- Einzelkaufleute ggü. sich selbst keine Forderungen und Verbindlichkeiten haben können.¹⁵⁷

118 Aufgrund der Identität von Kaufmann und UN sind bei einem **Einzel-UN** die Posten ‚Gezeichnetes Kapital‘ und ‚Kapitalrücklage‘ ausgeschlossen. Da der Kaufmann ggü. sich selbst keine Verpflichtung eingehen kann, ist auch der Ausweis des Postens ‚Eingeforderte bzw. ausstehende Einlagen‘ nicht denkbar. Die Folge ist, dass bei Einzel-UN eine Orientierung an den Ausweisschriften für das EK, die für die KapG oder haftungsbeschränkten PersHG i.S.d. § 264a HGB gelten, nicht ohne Weiteres möglich ist.

119 Eine detailliertere Aufgliederung des Postens ‚EK‘ über den Kapitalanteil des Einzelkaufmanns hinaus wird im HR nicht gefordert und ist für den JA auch nur bedingt zweckdienlich. Eine **Darstellung der Entwicklung des Kapitalanteils** im GJ erscheint hingegen sinnvoll.

- EK zu Beginn des GJ
- Entnahmen im GJ
- + Einlagen im GJ
- +/- JE
- = EK zum Schluss des GJ

Darstellung der Entwicklung des Kapitalanteils im GJ

Solch eine genaue Abbildung der Entwicklung des EK innerhalb eines GJ wäre in Bezug auf die Berichterstattung Dritten ggü. wünschenswert, zwingend verlangt werden kann sie jedoch nicht.

Praxistipp

H In der Praxis wird die Entwicklung des EK eines Einzel-UN innerhalb eines GJ eher selten in der voranstehend aufgezeigten Ausführlichkeit anzutreffen sein. Eine in der Praxis gängige alternative Ausweisform stellt sich wie folgt dar:

- Einlagen
- +/- Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- +/- JÜ/JFB

¹⁵⁶ So auch HdR-E/Hütten/Lorson, § 247 HGB Rn. 29.

¹⁵⁷ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 58.

Der Bilanzposten ‚Einlagen‘ setzt sich aus der Summe der Einlagen zusammen, von denen die nicht aus dem JE erfolgten Entnahmen des GJ bereits abgezogen sind.¹⁵⁸

Wird das EK eines Einzel-UN durch erwirtschaftete Verluste im Zeitablauf negativ, ist dieser Negativbetrag unter dem Posten ‚Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag‘ auszuweisen, welcher auf der Aktivseite der Bilanz zu finden ist.¹⁵⁹ **120**

4. Der Ausweis des Eigenkapitals bei nicht haftungsbeschränkten PersHG

Hinsichtlich des EK-Ausweises bei **nicht haftungsbeschränkten PersHG** kann grds. auf die vorangegangenen Ausführungen zu den Einzel-UN verwiesen werden (vgl. Rn. 117 ff.). Während jedoch bei Einzel-UN nur ein einziger Kapitalanteil besteht, ist bei nicht haftungsbeschränkten PersHG für jeden der Gesellschafter ein eigener **variabler Kapitalanteil** – i.S.d. § 120 Abs. 2 HGB für die OHG bzw. i.S.d. § 167 HGB für die KG – vorzusehen, der sich durch Einlagen und Entnahmen sowie durch erwirtschaftete Gewinne und Verluste verändert. **121**

Bei PersHG wird die **Entwicklung des Kapitalanteils** eines jeden Gesellschafters auf sog. **Kapitalkonten** geführt. In der Praxis hat sich aufgrund der Vielfalt gesellschaftsvertraglicher Regelungen eine an den KapG ausgerichtete Vorgehensweise herausgebildet, wonach regelmäßig für jeden Gesellschafter verschiedene Konten geführt werden.¹⁶⁰ Hierbei wird üblicherweise zwischen festen und variablen Kapitalkonten differenziert. Auf den **festen Kapitalkonten** (Kapitalkonto I) wird der Kapitalanteil des jeweiligen Gesellschafters ausgewiesen. Zugleich werden in diesen Kapitalkonten zumeist die Beteiligung der einzelnen Gesellschafter am Gewinn bzw. Verlust sowie an den Stimmrechten angegeben sowie Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen und Gesellschafterwechsel abgebildet.¹⁶¹ Die **variablen Kapitalkonten** – auch Kapitalkonto II, Privatkonto oder Sonderkonto genannt – weisen dagegen die grds. jederzeit fälligen Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern aus.¹⁶² Die Zuordnung der festen und variablen Konten zum EK oder zu den Verbindlichkeiten kann allerdings nicht immer an der Kontenbezeichnung festgemacht werden. Vielmehr sind der materielle Inhalt der Konten sowie die Gesellschafterbeschlüsse und gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen ausschlaggebend. Kapitalkonten sind bei PersHG dann unter dem EK auszuweisen, wenn **122**

- die jeweiligen Konten bis zur vollen Höhe mit künftigen Verlusten zu verrechnen sind (auch mit Wirkung ggü. den Gesellschaftsgläubigern) und
- im Falle der Liquidation der Gesellschaft zunächst die Ansprüche aller Gesellschaftsgläubiger befriedigt werden, bevor eine Auszahlung stattfindet, oder im Falle einer Insolvenz bestehende Forderungen eines Gesellschafters ggü. der Gesellschaft nicht als Insolvenzforderungen gegen die Gesellschaft gestellt werden können.¹⁶³

Nicht dem EK zuordenbar sind bspw. Gesellschafterdarlehen sowie Forderungen aus LuL oder Nutzungsüberlassungen, sprich alle Ansprüche der Gesellschafter, die unentziehbare Forderungsrechte darstellen.¹⁶⁴ An dieser Stelle wird der Unterschied zwischen Einzel-UN und PersHG deutlich. Das Begründen von Verbindlichkeiten und Forderungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft ist bei PersHG möglich, bei Einzel-UN hingegen ausgeschlossen. **123**

¹⁵⁸ Zu weiteren alternativen Darstellungsweisen vgl. HdR-E/Hütten/Lorson, § 247 HGB Rn. 32.

¹⁵⁹ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 75; Bieg, BBK 2001, 1079, 1098.

¹⁶⁰ Vgl. Beck HdR/Heymann, B 231 Rn. 27.

¹⁶¹ Vgl. Beck HdR/Heymann, B 231 Rn. 28.

¹⁶² Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 59.

¹⁶³ Vgl. IDW HFA 2/1993, WPg 1994, 22, 22 f.

¹⁶⁴ Vgl. Bundessteuerberaterkammer, StB 1989, 364, 365.

VI. Schulden

1. Abgrenzung und Überblick

- 124** Nach § 247 Abs. 1 HGB sind die Schulden des bilanzierenden Kaufmanns gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Der **Begriff ‚Schulden‘** wird zwar im HR nicht ausdrücklich definiert,¹⁶⁵ steht jedoch als **Oberbegriff für die Verbindlichkeiten und die Rückstellungen** andererseits. Bei den Verbindlichkeiten handelt es sich um noch nicht erfüllte rechtlich bestehende Verpflichtungen, die im abgelaufenen oder in einem vorhergehenden GJ wirtschaftlich verursacht wurden sowie der Höhe und Fälligkeit nach feststehen.¹⁶⁶ Hingegen sind bei den Rückstellungen im Vergleich zu den Verbindlichkeiten die Entstehung sowie die Höhe und/oder der Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtung noch ungewiss.
- 125** Schulden im bilanzrechtlichen Sinn sind allgemein durch folgende **Merkmale** gekennzeichnet (vgl. auch § 246 HGB Rn. 32 ff.):¹⁶⁷
- das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung,
 - das Bestehen einer Leistungsverpflichtung,
 - die Quantifizierbarkeit der Leistungsverpflichtung und
 - die selbstständige Bewertbarkeit der Leistungsverpflichtung.
- 126** Eine **wirtschaftliche Belastung** liegt vor, wenn eine Schuld konkretisierbar und hinreichend wahrscheinlich ist. Folglich muss sich die Schuld aus der Sicht eines gewissenhaften und sorgfältigen Kaufmanns anhand von Tatsachen hinreichend objektivieren lassen.¹⁶⁸ „Während bei Sachverhalten, bei denen keine gegenseitigen Verträge bestehen, die wirtschaftliche Belastung durch den Eintritt von Ereignissen oder die Verwirklichung von Tatbeständen begründet wird, die zu Ansprüchen Dritter führen, wird sie bei gegenseitigen Verträgen – wegen des Nichtausweises schwebender Geschäfte – in der Regel nach Erbringung der Leistung des Vertragspartners als entstanden angesehen.“¹⁶⁹ Ob eine Verpflichtung schlussendlich für das UN eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung darstellt, ist von der Eintrittswahrscheinlichkeit der Leistungspflicht abhängig.¹⁷⁰ Eine wirtschaftliche Belastung liegt somit auch dann vor, wenn Verpflichtungen rechtlich noch nicht entstanden sind, jedoch mit zukünftigen Vermögensabgängen zu rechnen ist, denen keine korrespondierenden Vermögensmehrungen entgegenstehen.¹⁷¹ Sind in einem solchen Fall die **künftigen Vermögensabgänge dem Grund und der Höhe nach sicher**, liegt eine Verbindlichkeit vor, andernfalls ist von einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszugehen.¹⁷² Übersteigen i.R.v. schwebenden Geschäften die zu erwartenden Vermögensabgänge die erwarteten Vermögensmehrungen, liegt ebenfalls eine wirtschaftliche Belastung vor. In einem solchen Fall sind für den Verpflichtungsüberschuss Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.
- 127** Eine Leistungsverpflichtung liegt unzweifelhaft vor, wenn eine Verpflichtung am Abschlussstichtag rechtlich vollständig entstanden ist.¹⁷³ Eine Leistungsverpflichtung liegt aber auch dann vor, wenn vor dem Abschlussstichtag „Tatbestände eingetreten sind, die erkennbar eine zu erwartende Belastung gegenüber Dritten begründen bzw. wirtschaftlich veranlassen“¹⁷⁴. Leistungsverpflichtungen können somit rechtlich oder faktisch begründet werden.

¹⁶⁵ Vgl. auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, S. 157 und S. 172.

¹⁶⁶ Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert*, § 247 HGB Rn. 201.

¹⁶⁷ Vgl. zu diesen Merkmalen HdB/*Kußmaul*, Kap. 146 Rn. 18 ff.

¹⁶⁸ Vgl. BFH v. 01.08.1984, I R 88/80, BStBl. II 1985, 44.

¹⁶⁹ HdB/*Kußmaul*, Kap. 146 Rn. 19.

¹⁷⁰ Vgl. m.w.N. HdR-E/*Kußmaul*, Kap. 6 A. Rn. 26; implizit ADS, § 246 HGB Rn. 104.

¹⁷¹ Vgl. BFH v. 25.08.1989, III R 95/87, BStBl. II 1989, 893.

¹⁷² Vgl. Beck Bil-Komm/*Schubert*, § 247 HGB Rn. 205.

¹⁷³ Vgl. HdB/*Kußmaul*, Kap. 146 Rn. 19.

¹⁷⁴ HdB/*Kußmaul*, Kap. 146 Rn. 19.

Rechtlich begründete Leistungsverpflichtungen entstehen aus den Vorschriften des Zivilrechts oder des öffentlichen Rechts. Bei den **faktisch begründeten Leistungsverpflichtungen** handelt es sich dagegen um nicht einklagbare Leistungsverpflichtungen, denen sich der Kaufmann aus wirtschaftlichen, sozialen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.¹⁷⁵

Leistungsverpflichtungen können nicht nur **quantifiziert** werden, wenn sie **der Höhe nach gewiss sind** (in diesem Fall handelt es sich um Verbindlichkeiten), sondern auch dann, wenn sie **der Höhe nach ungewiss sind** (in diesem Fall handelt es sich um Rückstellungen).¹⁷⁶ **128**

Die sich aus der Leistungsverpflichtung ergebende **wirtschaftliche Last** muss als solche abgrenzbar und einzeln bewertbar sein.¹⁷⁷ Sie darf deshalb bspw. nicht aus dem allgemeinen unternehmerischen Risiko resultieren. **129**

2. Rückstellungen

a) Begriffsabgrenzung

Rückstellungen dienen der periodenrichtigen Erfolgsabgrenzung in einem JA (vgl. auch § 249 HGB Rn. 2). Sie werden für ungewisse Verpflichtungen gebildet, d.h. für Aufwendungen, deren wirtschaftliche Ursachen zwar in der laufenden Periode liegen, bei denen aber **noch nicht feststeht, ob, in welchem Umfang und in welchem zukünftigen Zeitpunkt** sie zu Auszahlungen oder Mindereinzahlungen führen werden.¹⁷⁸ **130**

b) Ursachen einer Rückstellungsbildung

Eine **Rückstellungsbildung** ist gerechtfertigt, wenn eine der drei folgenden Situationen gegeben ist:¹⁷⁹ **131**

1. Das UN erwartet, dass in zukünftigen Perioden Ansprüche von Seiten Dritter an es herangetragen werden, deren **wirtschaftliche Ursachen im gegenwärtigen GJ** liegen. Hierbei können vier Fälle unterschieden werden:
 - a) Das UN hat eine Verpflichtung ggü. einem Dritten, die bereits rechtswirksam entstanden ist, jedoch steht die Höhe (evtl. auch der Zeitpunkt) der späteren Auszahlungen noch nicht fest (bspw. Rückstellungen für ein vertragliches Versprechen des UN zur Leistung von Alters-, Hinterbliebenen- oder Invalidenunterstützung an Arbeitnehmer).
 - b) Ggü. einem Dritten wurde eine Verpflichtung bereits erkennbar verursacht; die Verpflichtung ist jedoch noch nicht rechtswirksam festgesetzt worden (bspw. Rückstellungen für Steuern).
 - c) Aufgrund bisheriger Erfahrungen gilt es als hinreichend wahrscheinlich, dass in Zukunft eine Schuld ggü. einem Dritten entstehen wird, die in der betrachteten (oder vorangegangenen) Abrechnungsperiode begründet wurde, wobei die Höhe und der Zeitpunkt der Fälligkeit noch ungewiss sind (bspw. Rückstellungen für schwebende Prozesse sowie für Garantien und Bürgschaften).
 - d) Zukünftig werden zwar keine rechtlichen Verpflichtungen entstehen, es ist aber mit freiwilligen Leistungen ggü. Dritten zu rechnen, die aus Kulanzüberlegungen erbracht werden und deren wirtschaftliche Begründung im abgelaufenen (oder vorangegangenen) GJ liegt (bspw. Kulanzrückstellungen für freiwillige Garantieleistungen).

175 Vgl. BGH v. 28.01.1991, II ZR 20/90, DB 1991, 962; HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 19.

176 Vgl. HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 19.

177 Vgl. hierzu und zu dem Folgenden HdB/KuBmaul, Kap. 146 Rn. 19.

178 Vgl. Bieg/Waschbusch, S. 157.

179 Vgl. Wöhe, S. 532 ff.; Bieg/Waschbusch, S. 157 ff.

2. Am Abschlussstichtag ist erkennbar, dass dem UN aus einem rechtswirksamen, aber noch von keinem der Vertragspartner erfüllten Vertrag (schwebendes Geschäft) ein Verlust droht. Ist also bspw. der Einstandspreis eines noch zu beschaffenden, jedoch bereits verkauften VG über den vereinbarten Verkaufspreis gestiegen, ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (auch Drohverlustrückstellung genannt) zu bilden.
3. Das UN rechnet zwar nicht mit der Inanspruchnahme durch einen Dritten, jedoch ist eine Wertminderung eingetreten, die den Charakter einer wirtschaftlichen Verpflichtung des UN gegen sich selbst trägt und erst später zu Auszahlungen führen wird (bspw. Rückstellungen für im GJ unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und für Abraumbeseitigung).

c) Gliederung der Rückstellungen

132 Für Einzelkaufleute und PersHG kann in Anlehnung an § 266 Abs. 3 Buchst. B HGB folgende Gliederung der Rückstellungen infrage kommen (zur Aufgliederung von Rückstellungen vgl. auch § 249 HGB Rn. 38):

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
- Steuerrückstellungen,
- sonstige Rückstellungen.

3. Verbindlichkeiten

133 Die von den KapG zu beachtenden Gliederungsvorschriften des § 266 Abs. 3 HGB (einschl. der Erleichterungsvorschriften für kleine KapG gem. § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB) sind zwar von den Einzelkaufleuten und PersHG nicht verpflichtend anzuwenden, eine Orientierung an diesen Vorgaben ist jedoch angesichts des Gebots der Klarheit und Übersichtlichkeit angebracht. Für Einzelkaufleute und PersHG wird folgende **Mindestgliederung der Verbindlichkeiten** vorgeschlagen:¹⁸⁰

1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten,
2. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen (sofern vorhanden),
3. Verbindlichkeiten aus LuL,
4. Wechselverbindlichkeiten (sofern vorhanden),
5. sonstige Verbindlichkeiten.

In Abhängigkeit von der UN-Größe ist die Gliederung evtl. weiter auszubauen (zu detaillierten Ausführungen vgl. § 266 HGB Rn. 154 ff.) Die für KapG und haftungsbeschränkte PersHG i.S.d. § 264a HGB vorgesehenen Ausweispflichten bezüglich der Fristigkeit von Verbindlichkeiten (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB, § 285 Nr. 1a HGB) gelten nicht für Einzelkaufleuten und PersHG. Dennoch ist diesen zu empfehlen, Restlaufzeitenangaben zu ihren Verbindlichkeiten vorzunehmen. Bei ihnen dürfte – so wie bei kleinen KapG und Kleinstkapitalgesellschaften¹⁸¹ – eine Aufgliederung der Restlaufzeiten (Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr) für den Gesamtposten der Verbindlichkeiten aufgrund der Aufstellung einer verkürzten Bilanz ausreichend sein.

¹⁸⁰ So auch Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 268.

¹⁸¹ Vgl. Schmidt/Prinz, S. 82 f.; Zwirner, S. 449 f.

Praxistipp

! Die von KapG und haftungsbeschränkten PersHG i.S.d. § 264a HGB verpflichtend vorzunehmenden Bilanzvermerke über die Restlaufzeit von Verbindlichkeiten (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB, § 285 Nr. 1a HGB) brauchen von den übrigen bilanzierenden Kaufleuten nicht gemacht zu werden. Eine vergleichbare freiwillige Angabe steht jedoch im Interesse eines besseren Einblicks in die Finanzlage des UN. Weiterhin sollten wesentliche Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern bei PersHG durch einen Vermerk kenntlich gemacht oder separat ausgewiesen werden.

VII. Rechnungsabgrenzungsposten

Die **Ermittlung des Periodenerfolgs** zählt zu den grundlegendsten Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens. Grds. sind Aufwendungen und Erträge jeweils nur insoweit zu erfassen, als sie auch tatsächlich in der betrachteten Abrechnungsperiode entstanden sind bzw. verursacht wurden. Das betreffende GJ ist im Hinblick auf erfolgswirksame Vorgänge ggü. allen anderen – früheren und späteren – Perioden abzugrenzen. Die Rolle der Rechnungsabgrenzung¹⁸² ist es nun, Auszahlungen bzw. Einzahlungen anteilig denjenigen Perioden als **Aufwand bzw. Ertrag** zuzurechnen, in denen sie aufgrund der in Anspruch genommenen bzw. erbrachten Leistung **verursacht wurden**. Die ‚richtige‘ Erfolgsermittlung wird somit durch die verursachungsgemäße Zuordnung der Aufwendungen und Erträge gewährleistet.¹⁸³

134

Zu unterscheiden sind zwei Typen abgrenzungsbedürftiger Geschäftsvorfälle: Liegen Aufwendungen und Erträge vor, deren wirtschaftliche Verursachung in der betrachteten und abzuschließenden Periode liegt, die jedoch erst in späteren GJ zu Auszahlungen bzw. Einzahlungen führen, wird von einer **antizipativen Rechnungsabgrenzung** gesprochen. Handelt es sich hingegen um in der Abrechnungsperiode erfolgte Auszahlungen oder Einzahlungen, die erst im folgenden GJ bzw. in den folgenden GJ zu Aufwendungen bzw. Erträgen führen, wird von einer **transitorischen Rechnungsabgrenzung** gesprochen. Transitorische RAP sind als solche zu aktivieren bzw. zu passivieren.

135

Als **aktive RAP** sind diejenigen transitorischen Posten zu erfassen, bei denen die Auszahlungen vor dem Abschlussstichtag erfolgten, die korrespondierenden Aufwendungen aber erst das folgende GJ bzw. die folgenden GJ betreffen (bspw. vorausbezahlte Versicherungsprämien). Unter den **passiven RAP** sind dagegen diejenigen transitorischen Posten zu erfassen, bei denen die Einzahlungen vor dem Abschlussstichtag erfolgten, die korrespondierenden Erträge aber erst das folgende GJ bzw. die folgenden GJ betreffen (bspw. im Voraus erhaltene Miete). Die **antizipativen RAP** werden im Vergleich dazu unter den Bilanzposten ‚**Sonstige VG**‘ bzw. ‚**Sonstige Verbindlichkeiten**‘ aktiviert bzw. passiviert (zu den RAP vgl. ausführlich § 250 HGB Rn. 1 ff.).

136

VIII. Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen

Der bilanzierende Kaufmann hat sein Betriebsvermögen entweder dem AV oder dem UV zuzuordnen und die jeweiligen VG unter den im AV oder UV vorgesehenen Posten auszuweisen. Neben dem AV und UV sieht der Gesetzgeber keine weitere Vermögensart in der Bilanz vor.¹⁸⁴

137

182 Zum Gesamtkomplex der Rechnungsabgrenzung vgl. *Bieg/Waschbusch*, S. 151 ff.

183 Vgl. *Bieg*, BBK 2001, 1079, 1094 f.

184 Vgl. BFH v. 13.01.1972, V R 47/71, BStBl. II 1972, 744.

- 138** Die Unterscheidung zwischen AV und UV ist in vielfacher Hinsicht von Bedeutung. So sieht insb. § 253 HGB **abweichende Bewertungsvorschriften** für VG des AV und UV vor. Auch für die Adressaten des JA ist die Unterscheidung zwischen AV und UV relevant. Aufgrund der Differenzierung zwischen gebrauchts- und verbrauchsbestimmten VG wird anhand von jahresabschlussanalytischen Kennzahlen eine vergleichende Beurteilung von UN möglich.¹⁸⁵
- 139** Gem. § 247 Abs. 2 HGB sind sämtliche VG als AV zu klassifizieren, die dazu bestimmt sind, **dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen**. Diese Vorschrift gilt unabhängig von der Rechtsform des bilanzierenden UN. Anhaltspunkt des Dauerhaftigkeitskriteriums kann die tatsächliche ND eines VG sein. Von einer dauerhaften Nutzung spricht man bei nicht abnutzbaren VG (z.B. Grundstücke) üblicherweise dann, wenn die ND im UN zwölf Monate übersteigt.
- 140** Der Begriff ‚dauernd‘ darf nicht als absoluter Zeitbegriff verstanden werden.¹⁸⁶ Verweilt ein VG längere Zeit im UN, ist dies zwar ein Anhaltspunkt für die Zuordnung zum AV,¹⁸⁷ es ist aber durchaus vorstellbar, dass ein VG trotz langjähriger Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen als UV behandelt wird. Genauso ist es denkbar, dass ein VG mit einer nur kurzen ND im AV auszuweisen ist. Ob ein VG dauernd dem Geschäftsbetrieb dient oder nicht, hängt somit letztendlich von dem mit ihm verfolgten betrieblichen Zweck (**Zweckbestimmung**) ab.¹⁸⁸ Mit anderen Worten: Ein VG muss, um dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, derart in die betrieblichen Abläufe integriert sein, dass von einer dauerhaften betrieblichen Nutzung auszugehen ist.¹⁸⁹
- 141** Für die Entscheidung, einen VG dem AV oder UV zuzuordnen, sind nicht nur die Verhältnisse am Abschlussstichtag, sondern auch **vor und nach dem Abschlussstichtag** ausschlaggebend.¹⁹⁰ Um die Zweckbestimmung eines VG treffend einzuordnen, sind zudem gleichermaßen objektive und subjektive Kriterien heranzuziehen.¹⁹¹
- 142** Objektive Kriterien eines VG sind seine Eigenschaften sowie die sich hieraus ergebende **Verwendung im UN**.

Beispiele



- *Grundstücke sind aufgrund ihrer dauerhaften Nutzbarkeit i.d.R. dem AV zuzuordnen. UN, die mit Immobilien handeln, erwerben dagegen Grundstücke üblicherweise nur zu Zwecken der Weiterveräußerung. Bei diesen UN steht insoweit der objektive Zweck der erworbenen Grundstücke ihrer Zuordnung zum AV entgegen. Derartige Grundstücke sind daher im UV auszuweisen.*
- *Verderbliche VG, wie bspw. Lebensmittel, können aufgrund der nicht gegebenen Möglichkeit einer dauernden Nutzung nur dem UV zugeordnet werden.*

- 143** Der **Wille des Kaufmanns**, einen VG im UN zu einem bestimmten Zweck einzusetzen, wird als subjektives Kriterium angesehen.¹⁹²

¹⁸⁵ Vgl. HdR-E/Hütten/Lorson, § 247 HGB Rn. 44.

¹⁸⁶ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 107.

¹⁸⁷ Vgl. BFH v. 05.02.1987, IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448.

¹⁸⁸ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 110 ff.

¹⁸⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 283.

¹⁹⁰ Vgl. ADS, § 247 HGB Rn. 105.

¹⁹¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Müller, § 247 HGB Rn. 286.

¹⁹² Vgl. BFH v. 26.11.1974, VIII R 61 – 62/73, BStBl. II 1975, 352.

Beispiel

V.a. im Bereich der Wertpapiere ist die vom Kaufmann im Einzelfall präferierte Bilanzierung (subjektive Zweckbestimmung) maßgeblich. Wertpapiere können der kurz- und langfristigen Anlage liquider Mittel, aber auch spekulativen Zwecken dienen. Durch den Erwerb von Wertpapieren kann aber auch zu einem anderen UN eine dauerhafte Beziehung begründet werden.

Subjektive Kriterien sind v.a. dann zu Rate zu ziehen, wenn die Zuordnung eines VG zum AV oder UV anhand objektiver Kriterien nicht möglich ist. Auch äußere Umstände wie bspw. bedingte und unbedingte Veräußerungsabsichten für einen VG können Anhaltspunkte für die Zuordnung bieten. In einem solchen Fall ist der VG im UV auszuweisen.

144

Praxistipp

Besondere Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich bei Werkzeugen, Pkw, Reserve- und Ersatzteilen, Prototypen und Musterhäusern.¹⁹³ Lässt sich in den genannten Fällen eine eindeutige und objektive Zuordnung nicht vornehmen, entscheidet der Wille des Kaufmanns als ergänzendes subjektives Kriterium.

Der **Umkehrschluss aus § 247 Abs. 2 HGB** bedeutet, dass sämtliche VG, die nicht dem AV zugeordnet werden, im UV auszuweisen sind. Die im UV erfassten VG sind demzufolge dadurch charakterisiert, dass sie nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Dem UV dürfen VG allerdings nur dann zugerechnet werden, wenn eine Veräußerung auch tatsächlich möglich oder sogar nötig ist.¹⁹⁴ In der Konsequenz führt dies dazu, dass jeder VG entweder dem AV oder dem UV zuzuordnen ist.

145

Beispiel

Ein UN setzt in der Produktion vier identische und voneinander unabhängige Anlagen ein. Aufgrund von Absatzeinbrüchen wird eine der vier Anlagen vorübergehend stillgelegt. Sie soll jedoch später wieder in Betrieb genommen werden. Aus diesem Grund hat das UN die Anlage weiterhin im AV zu aktivieren. Eine Umwidmung in das UV kommt in diesem Fall nicht in Betracht.

Allgemein gilt die widerlegbare Vermutung, dass es sich bei den in § 266 Abs. 2 Buchst. A HGB genannten Posten um eine beispielhafte Aufzählung der zum AV zählenden Posten handelt.¹⁹⁵

146

¹⁹³ Vgl. zur relevanten Rechtsprechung BFH v. 17.11.1981, VIII R 86/78, BStBl. II 1982, 344; BFH v. 22.05.1979, III R 129/74, BStBl. II 1979, 634.

¹⁹⁴ Vgl. Bieg, DB 1985, 1, 7 f.

¹⁹⁵ Vgl. HdR-E/Hütten/Lorson, § 247 HGB Rn. 43.

- 147 Die nachfolgende Tabelle stellt nochmals die **Entscheidungskriterien der Zuordnung von VG zum AV oder UV** dar.¹⁹⁶

	AV	UV
Eigenschaft, Art	<ul style="list-style-type: none"> • Grundstücke • Bauten • technische Anlagen und Maschinen • BGA • immaterielle VG (z.B. Konzessionen, Patente, gewerbliche Schutzrechte etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Vorräte (z.B. RHB, unfertige und fertige Erzeugnisse und Waren) • Forderungen aus LuL • flüssige Mittel etc.
Funktion im Geschäftsbetrieb	zur dauerhaften Nutzung und nicht zur Verarbeitung im Fertigungsprozess oder zum Verkauf bestimmt	zur Verarbeitung im Fertigungsprozess oder zum Verkauf bestimmt
subjektives Ermessen	Absicht zur dauerhaften Nutzung	Absicht zur Verarbeitung im Fertigungsprozess oder zum Verkauf
Hilfskategorien	Zeitdauer länger als ein (HB) oder vier bis sechs (StB) Jahre; Hinweise, die die Dauernutzung untermauern	Zeitdauer kürzer als zwölf Monate; Hinweise, die der Dauernutzung entgegenstehen

Entscheidungskriterien zur Zuordnung von VG zum AV oder UV

IX. Umklassifizierung von Vermögensgegenständen

- 148 Die Zuordnung von VG zum AV oder UV richtet sich nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag. Zu beachten sind aber auch die Umstände vor und nach dem Abschlussstichtag. Während des laufenden GJ kann sich die **Zweckbestimmung** von VG, die sich im Betriebsvermögen des Kaufmanns befinden, **ändern**. Um diesen Umstand widerzuspiegeln, müssen die betreffenden VG vom UV (AV) in das AV (UV) umgegliedert werden. Es ist also denkbar, dass ein VG zunächst im AV (UV) erfasst und zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund der geänderten Zweckbestimmung im UV (AV) ausgewiesen wird. Eine **Umgliederung** vom AV ins UV darf allerdings nicht vorgenommen werden, solange der VG noch im betrieblichen Produktionsprozess genutzt wird. Dem steht auch nicht die Tatsache einer in naher Zukunft geplanten Veräußerung entgegen.¹⁹⁷

Beispiel



Das im AV eines UN bilanzierte unbebaute Grundstück umfasst einen Hektar Land. Im laufenden GJ wird eine Parzellierung des unbebauten Grundstücks mit der Absicht vorgenommen, die einzelnen Parzellen als Bauland zu verkaufen.

Beurteilung:

Allein die Parzellierung des unbebauten Grundstücks zu Zwecken der Veräußerung der einzelnen Parzellen begründet noch keinen Wechsel der Zuordnung dieses VG vom AV zum UV, sofern das UN sich auf die Absicht des bloßen Verkaufs der einzel-

¹⁹⁶ Vgl. auch HdR-E/Hütten/Lorson, § 247 HGB Rn. 50.

¹⁹⁷ Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F.Huber, § 247 HGB Rn. 361.

nen Parzellen beschränkt. Eine Umgliederung der einzelnen Parzellen ins UV ist jedoch dann zwingend, wenn das UN die Parzellen als Bauland aufbereitet, erschließt sowie die Beantragung eines Bebauungsplans veranlasst.¹⁹⁸ Hierdurch erfolgt eine Zweckänderung der durch die Parzellierung entstandenen Grundstücke schon vor dem eigentlichen Verkauf.

Ein weiteres Beispiel für das Ende der Zweckbestimmung eines VG als AV stellt die Absicht der Verschrottung dar.

Fälle der **Umgliederung vom UV ins AV** liegen bspw. vor:

149

- bei der Entnahme einer Maschine aus dem Warenbestand, um diese in der Produktion einzusetzen,
- bei den durch Leasingverträge über mehrere Jahre vermieteten VG, die vom Hersteller (Leasinggeber) ursprünglich zum umgehenden Verkauf bestimmt waren,¹⁹⁹
- bei auf VG des UV geleisteten Anzahlungen, sobald feststeht, dass die zu liefernden VG dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen sollen.

Erfolgt eine Umgliederung von VG vom AV (UV) ins UV (AV), ist diese **im Anhang zu erläutern**, sofern ein solcher erstellt wird. Erläuterungen zu einer Umgliederung von VG sind im Anhang jedoch nur dann zwingend vorzunehmen, wenn sich der Bilanzierungs- und Bewertungsrahmen aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften ändert. Darüber hinaus müssen die durch die Umgliederung eingetretenen Änderungen wesentlich sein.²⁰⁰

150

C. Anwendungsempfehlungen zur Identifikation von Vermögensgegenständen

Wie bereits unter Rn. 24 ff. erläutert, sind auf der Aktivseite der Bilanz sämtliche dem UN zuordenbaren VG zu erfassen. Die **Identifikation von VG** erfolgt hierbei in einem **zweistufigen Prozess**. Grundlage der beiden Prüfstufen sind die nachfolgend aufgeführten Merkmale, die in jeder Prüfstufe kumulativ erfüllt sein müssen.

151

In der **ersten Prüfstufe** sind die Merkmale der **abstrakten Aktivierungsfähigkeit** zu beurteilen. Sie bilden die Grundlage für die Identifikation von aktivierungsfähigen VG. Die relevanten Merkmale umfassen das Vorliegen eines vermögenswerten Vorteils (Zufluss eines wirtschaftlichen Nutzens nach dem Abschlussstichtag), die Übertragbarkeit (Gegenstände müssen alleine oder mit dem ganzen UN auf Dritte übertragbar sein), die Greifbarkeit (sämtliche Einzelheiten, die neben dem GoF beim UN-Kauf ins Gewicht fallen) sowie die selbstständige Bewertbarkeit (Zugangswerte müssen ermittelbar, Folgewerte zumindest abschätzbar sein).

152



1. Stufe: Prüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit; © Waschbusch

Sofern in der ersten Prüfstufe ein grds. aktivierungsfähiger VG identifiziert wurde, ist in der **zweiten Prüfstufe** zu beurteilen, ob dieser auch den Merkmalen der **konkreten Aktivierungsfähigkeit** standhält. Die relevanten Merkmale der konkreten Aktivierungsfähigkeit

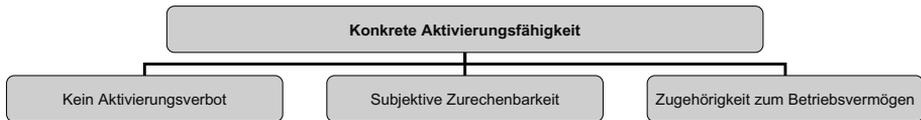
153

198 Vgl. BFH v. 31.05.2001, IV R 73/00, BStBl. II 2001, 673; BFH v. 25.10.2001, IV R 47, BStBl. II 2002, 289.

199 Vgl. BFH v. 05.02.1987, IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448.

200 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert/F.Huber, § 247 HGB Rn. 360.

umfassen das Nichtvorliegen eines Aktivierungsverbots, die subjektive Zurechenbarkeit (wirtschaftliche Betrachtungsweise) sowie die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Werden sämtliche Merkmale der beiden Stufen erfüllt, liegt ein aktivierungspflichtiger VG vor, sofern kein Aktivierungswahlrecht eingeräumt wird.



2. Stufe: Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit; © Waschbusch

Beispiel zum Kauf einer Maschine



Die X-OHG, ein UN, das sich auf die Herstellung von Kochtöpfen und Bratpfannen spezialisiert hat, erwirbt eine neue Maschine, mit der sich die Zahl der produzierten Bratpfannen deutlich steigern lässt. Die AK der Maschine betragen 75.000 EUR; die ND beläuft sich auf 15 Jahre. Es kann davon ausgegangen werden, dass durch die Anschaffung nicht nur die Produktion angekurbelt wird, sondern in den nächsten Jahren auch beachtliche Umsatzzuwächse generiert werden können.

Beurteilung dieses Sachverhalts:

Um die für die Produktion angeschaffte Maschine als VG in die Bilanz der X-OHG aufnehmen zu können, muss sowohl die abstrakte als auch die konkrete Aktivierungsfähigkeit erfüllt sein.

1. Prüfstufe:

Die Beurteilung der einzelnen Merkmale der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ergibt, dass

1. durch den Einsatz der Maschine die Produktion erweitert werden kann und somit auch mit der Generierung von Umsatzzuwächsen in den nächsten Jahren zu rechnen ist (Vorliegen eines vermögenswerten Vorteils),
2. eine solche Maschine (hierbei handelt es sich um eine Sache) sowohl einzeln als auch mit dem gesamten Betrieb übertragen werden kann (Übertragbarkeit),
3. die Maschine greifbar ist (Greifbarkeit wird bei Sachen und Rechten grds. vermutet),
4. sich sowohl der Zugangswert (hier 75.000 EUR) als auch die Folgewerte (hier über die ND von 15 Jahren) bestimmen lassen (selbstständige Bewertbarkeit)

und somit grds. ein aktivierungsfähiger VG vorliegt. Ob die Maschine bei der X-OHG letztlich auch als VG zu aktivieren ist, hängt allerdings von dem Ergebnis der Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit ab.

2. Prüfstufe:

Die Beurteilung der einzelnen Merkmale der konkreten Aktivierungsfähigkeit ergibt, dass

1. sich keine einschlägigen Aktivierungsverbote im HR finden, die gegen eine Aktivierung der Maschine sprechen würden,
2. die Maschine dem Kaufmann sowohl wirtschaftlich als auch zivilrechtlich zuordenbar ist (die X-OHG ist Besitzerin und Eigentümerin),
3. keine Anzeichen einer außerbetrieblichen Nutzung der Maschine bestehen (also Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen)