



# 1 Einleitung

Der Jahresabschluss des Unternehmens ist durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985 (BiRiLiG) und durch das Kapitalgesellschaften und Co.-Richtlinie-Gesetz vom 24.2.2000 (KapCoRiLiG) stärker in den Mittelpunkt gelangt. Der Jahresabschluss erfüllt lange nicht mehr allein steuerliche Anforderungen. Adressaten sind nicht mehr allein die Kreditinstitute und Gesellschafter, sondern nach dem Willen des Gesetzgebers auch eine breite, interessierte Öffentlichkeit.

Der Jahresabschluss muss hohe formelle Anforderungen erfüllen, wenn es sich bei der bilanzierenden Gesellschaft um eine GmbH, GmbH & Co. KG oder AG handelt. Es ist für diese Rechtsformen ein bestimmtes Gliederungsschema einzuhalten und ein Anhang zu erstellen, der ergänzende Informationen zur Rechnungslegung beinhaltet. Werden bestimmte Größenkriterien übertroffen, entsteht sogar eine gesetzliche Prüfungspflicht. In diesem Fall ist der Jahresabschluss darüber hinaus um einen Lagebericht zu ergänzen, der bestimmte Informationen enthalten muss.

Die Anforderungen an den handelsrechtlichen Jahresabschluss sind nach der Rechtsform des Unternehmens abgestuft. Die geringsten Anforderungen haben der eingetragene Einzelkaufmann/die eingetragene Einzelkauffrau, die Offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft zu erfüllen. Die Vorschriften für diese Rechtsformen sind im Ersten Abschnitt des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches (HGB) in den §§ 238 bis 263 kodifiziert.

Bei den Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) und der Kapitalgesellschaft & Co. (GmbH & Co. KG, AG & Co. KG) sind neben den Vorschriften der §§ 238 bis 263 weitere Vorschriften im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches (§§ 264 bis 335 HGB) festgelegt. Diese ergänzenden Vorschriften sind jedoch nicht in vollem Umfang auf alle genannten Gesellschaften anzuwenden. Es wird eine Unterteilung in drei Gruppen von Kapitalgesellschaften bzw. Kapital & Co. vorgenommen, nämlich in kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (das Gesetz spricht immer von Kapitalgesellschaften; die Vorschriften sind gemäß § 264a HGB entsprechend auf die Kapital & Co. anzuwenden).

Der Autor hat in der Darstellung der Rechnungslegungsvorschriften dieser gesetzlich geregelten Abstufung Rechnung getragen, um dem Einzelkaufmann ebenso wie dem Geschäftsführer einer GmbH oder AG die notwendige Unterstützung bei der Vorbereitung des Jahresabschlusses zu geben.

Es wird zunächst ein Überblick über die gesetzliche Systematik des Jahresabschlusses vermittelt (Kapitel 2). In Kapitel 3 wird der Prozess der Erstellung des Jahresabschlusses von der Abschluss-Vorbereitung bis zur Publizierung beschrieben. In Kapitel 4 werden die Vorschriften erörtert, die auf die Jahresabschlüsse aller Kaufleute (einschließlich der Gesellschaften) anzuwenden sind. Anschließend wird ein Überblick über die Vorschriften für die Kapitalgesellschaften (und die Kapital & Co.) gegeben (Kapitel 5). Die Kapitel 2 bis 5 bilden den all-

**Entwicklungen in der Rechnungslegung**

**Rechtslegungs-vorschriften für alle Kaufleute**

**Besondere Vorschriften**

## **2 Einleitung**

gemeinen Teil dieses Buches, der dem Leser den Einstieg in die Bilanzierungsvorschriften nach handelsrechtlichen Vorschriften (unter Berücksichtigung ggf. abweichender steuerrechtlicher Vorschriften) erleichtern soll. Die Kapitel 6 bis 9 beschäftigen sich dann mit dem Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften und der Kapital & Co. im Detail. Es wird jeder denkbare Bilanzposten (Kapitel 6) bzw. Gut-Posten (Kapitel 7) beschrieben, die Inhalte des Anhangs ausführlich dargestellt (Kapitel 8) und die Aufstellung des Lageberichts erörtert (Kapitel 9). Dieser besondere Teil des Buches richtet sich an diejenigen, die einen Jahresabschluss nach dem KapCoRiLiG bzw. BiRiLiG aufstellen müssen. Aber auch diejenigen Bilanzierenden, die die besonderen Vorschriften nicht einhalten müssen, finden in dem besonderen Teil viele nützliche Informationen, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses hilfreich sein werden.

Ergänzt wird das Buch durch Formulare und Checklisten, die je nach Umfang innerhalb des Textes oder im Anlagenteil angeordnet sind. Die Checkliste zur Vorbereitung und Prüfung des Jahresabschlusses in Anlage X richtet sich an den erfahrenen Bilanzbuchhalter. Die Checkliste in Anlage XI ist in erster Linie als Hilfestellung für diejenigen gedacht, die die Vorbereitungen für die Aufstellung des Jahresabschlusses zu leisten haben, ohne dass sie hierbei auf langjährige Bilanzierungserfahrung zurückgreifen können.

## 2 Überblick über die gesetzliche Systematik des Jahresabschlusses

### 2.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Zunächst mag man sich die Frage stellen, ob die Erstellung einer Handelsbilanz überhaupt erforderlich ist, wo man doch mit viel Mühen und Kosten bereits eine Steuerbilanz erstellt. Diese Fragestellung ist so sicherlich weit verbreitet, aber trotzdem so nicht zutreffend formuliert. Die Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist nämlich seit je her Pflicht. Der § 242 HGB schreibt vor, dass der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen hat (Eröffnungsbilanz; Bilanz). Weiterhin ist der Kaufmann verpflichtet, für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung ergeben zusammen den Jahresabschluss.

**Verknüpfung zum Steuerrecht**

Damit ist noch nicht die Frage beantwortet, ob tatsächlich zwei Jahresabschlüsse, nämlich ein handelsrechtlicher und einen steuerrechtlicher, aufgestellt werden müssen und warum in der Praxis tatsächlich immer nur ein Jahresabschluss erstellt wird. Tatsache ist, dass für das Finanzamt ein Jahresabschluss erstellt werden muss, welcher die Grundlage für die Besteuerung darstellt.

Die Lösung hält der § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG bereit, welcher bestimmt, dass bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, dass nach den handelsrechtlichen Vorschriften auszuweisen ist. Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

**Maßgeblichkeitsgrundsatz**

Zunächst werden Sie merken, dass die Steuergesetze eine teilweise abweichende Terminologie verwenden und darüber hinaus (teilweise) diese steuerlichen Begriffe auch inhaltlich von den handelsrechtlichen Begriffen abweichen.

Das HGB (und die Juristen im Allgemeinen) sprechen nicht von Wirtschaftsgütern, sondern von Vermögensgegenständen und Schulden. Es soll an dieser Stelle keine Abhandlung darüber entstehen, welche Begriffsinhalte den Wörtern »Vermögensgegenstand« und »Wirtschaftsgut« beizumessen sind. Die Unterschiede sind fein und Sie als derjenige, der mit Jahresabschlüssen umzugehen hat, sollten sich nur merken, dass im Handelsrecht von Vermögensgegenständen (Aktivseite der Bilanz) und Schulden (Passivseite der Bilanz) gesprochen wird, während der Steuergesetzgeber allgemein über Wirtschaftsgüter spricht, welche sowohl Vermögensgegenstände als auch Schulden sein können.

## 4 Überblick über die gesetzliche Systematik des Jahresabschlusses

### Oberstes Prinzip handelsrechtlicher Bilanzierung

Nun aber zurück zu unserer Ausgangsfrage: Warum muss der Unternehmer nur einen Jahresabschluss machen, wenn einerseits von einem handelsrechtlichen gesprochen wird und andererseits von einem steuerrechtlichen Jahresabschluss. Die Lösung liegt in dem weiter oben zitierten § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, welcher nämlich nichts anderes sagt, als das die Steuerbilanz grundsätzlich aus der Handelsbilanz abzuleiten ist, sofern die steuerlichen Gesetze nicht zwingend etwas anderes fordern. Man spricht hierbei zutreffend von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Dieser Maßgeblichkeitsgrundsatz dominiert das Steuerrecht schon länger, als der Autor denken kann. Es ist in der Vergangenheit immer wieder einmal diskutiert worden, ob es nicht sinnvoll wäre, für die steuerliche Bilanzierung von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz abzugehen.

Dies muss man unter folgendem Hintergrund beurteilen: Der handelsrechtliche Gesetzgeber schreibt dem Unternehmer vor, vorsichtig zu bewerten; dies bedeutet nichts anderes, als dass es der Unternehmer tunlichst zu unterlassen hat, sich reicher darzustellen, als er ist. Diese Überlegung entspringt dem Gläubigerschutzprinzip, welches in der Bundesrepublik Deutschland seit je her einen sehr hohen Stellenwert hat. Das Gläubigerschutzprinzip fordert also von dem Unternehmer, dass dieser sich im Zweifel etwas armer rechnen soll, bevor er Gefahr läuft, sich zu reich zu rechnen.

An dieser Stelle wird ihnen sofort die Diskussion über den Maßgeblichkeitsgrundsatz klar: Der Steuergesetzgeber hat aus fiskalischen Gründen kein Interesse daran, dass sich der Unternehmer im Zweifel ärmer rechnet, als er tatsächlich ist. Unter diesem Gesichtspunkt muss auch das Gesetzesvorhaben für die Steuerreform 1999/2000/2002 gesehen werden, mit welchem vorgesehen war, dass Verluste, die ein Unternehmen erwirtschaftet, erst dann steuerlich bilanziert werden dürfen, wenn sie realisiert sind.

#### **Beispiel:**

*Ein Unternehmer erwirbt eine Maschine, mit welcher er ein neues Produkt herstellen will. Der Optimismus des Unternehmers wird nicht erfüllt; das Produkt lässt sich am Markt für einen angemessenen und wirtschaftlichen Preis nicht absetzen. Der Unternehmer kann daher die Kapazität der Maschine nicht auslasten und erleidet laufende Verluste.*

#### **Lösung:**

*Nach handelsrechtlichen Vorschriften muss der Unternehmer auf die Maschine eine Abschreibung vornehmen, da die Anschaffungskosten für die Maschine – gemessen am wirtschaftlichen Erfolg – zu hoch waren. Die Bundesregierung wollte mit der Aufgabe des Vorsichtsprinzips erreichen, dass diese Abschreibungen steuerlich nicht mehr vorgenommen werden dürften, was handelsrechtlich wiederum unvorstellbar war.*

Der geneigte Leser möge an dieser Stelle erkennen, dass diese beabsichtigte steuerrechtliche Änderung die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeutet hätte. Es wäre tatsächlich die Zeit gekommen, wo der Unternehmer zwei unterschiedliche Jahresabschlüsse aufstellen müsste. Den Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und steuerberaten-

den Berufe ist jedoch diese verlockende Option durch die doch noch zur Vernunft gekommene Bundesregierung letztendlich wieder genommen worden. Nach wie vor gilt der Grundsatz, dass die Handelsbilanz maßgeblich ist für die Steuerbilanz.

Diese Maßgeblichkeit bedeutet aber nicht, dass es nicht Unterschiede in der handelsrechtlichen und in der steuerlichen Bilanzierung gibt. Hier bieten sich bei Abweichungen verschiedene Möglichkeiten an.

Manche steuerrechtliche Vorschrift ist enger als die handelsrechtliche, mit der Folge, dass bestimmte Ausweis- und Bewertungswahlrechte in der Handelsbilanz dazu führen, dass sie in der Steuerbilanz zwingend sind. Wenn man die steuerrechtlichen Vorschriften an dieser Stelle berücksichtigt, führt dies noch nicht zu einem Auseinanderfallen der Handelsbilanz von der Steuerbilanz. Gleichwohl ist es denkbar, dass Handels- und Steuerbilanz zwingend auseinanderfallen.

**Mögliche Divergenz von Handels- und Steuerbilanz**

#### **Beispiel:**

*§ 249 Abs. 1 HGB schreibt vor, dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind. Ein klassischer Fall einer solchen ungewissen Verbindlichkeit ist die Pensionszusage, die im handelsrechtlichen Jahresabschluss auf jeden Fall zu einer entsprechenden Passivierung führen muss. Steuerlich kann eine Pensionszusage, wenn sie einem Gesellschaftergeschäftsführer gewährt wird, sowohl bei der Personengesellschaft als auch bei der Kapitalgesellschaft unzulässig sein. Dies ändert nichts an dem Passivierungszwang. Dies führt auch nicht dazu, dass der Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke eine zusätzliche Bilanz aufstellen muss. Vielmehr ist in einem solchen Fall eine steuerliche Anpassungsrechnung (Herleitung des steuerlichen Ergebnisses) außerhalb des Jahresabschlusses durchzuführen.*

Der Praktiker ist häufig geneigt, eine Differenzierung zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften zu unterlassen. Dies kann jedoch bei der Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte zu ungewünschten Ergebnissen führen. Lässt man sich nämlich bei der Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes zunächst strikt von den handelsrechtlichen Vorschriften leiten und prüft erst im zweiten Schritt, ob nach steuerrechtlichen Vorschriften eine andere Beurteilung vorzunehmen ist, kommt man nicht selten zu überraschenden (für den Steuerpflichtigen positiven) Ergebnissen.

**Steuerrecht beachten!**

## **2.2 Allgemeine Vorschriften**

### **2.2.1 Aufstellungsgrundsätze**

Der Jahresabschluss, welcher, wie wir wissen, grundsätzlich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung besteht (bei der Kapitalgesellschaft gehört auch der Anhang zum Jahresabschluss dazu), ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (§ 243 Abs. 1 HGB). Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung soll es sich um ungeschriebene »Gesetze« handeln, welche das widerspiegeln, was guter kaufmännischer Brauch ist. Der Gesetzgeber bezieht sich auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GOB), um nicht zu viele gesetzliche Vorschriften für die Er-

**Grundsätzliche Pflichten zur Rechnungslegung**

## **6 Überblick über die gesetzliche Systematik des Jahresabschlusses**

### **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

stellung des Jahresabschlusses machen zu müssen, was im Übrigen einer kontinuierlichen Fortentwicklung der Rechnungslegungsgrundsätze im Wege stehen würde.

Die Realität sieht aber, wie sie schon vermuten mögen, anders aus. Über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind schon viele Bücher geschrieben worden. Dies geht soweit, dass Leffson<sup>1</sup> ein Buch geschrieben hat, in welchem er die (ungeschriebenen) GOB schriftlich niedergelegt hat. Dieses Buch ist von beeindruckendem Umfang und wird dem Einsteiger in die Materie der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierung nicht viel weiter helfen.

Weiterhin wird seit Ewigkeiten darüber diskutiert, wie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung herzuleiten sind. Die Herleitung kann nämlich in der Weise erfolgen, dass man zu GOB das erklärt, was der Kaufmann macht. Andererseits kann man den Inhalt der GOB auch dadurch bestimmen, in dem man unterstellt, was der Kaufmann machen würde, wenn er ordentlich wäre. Ich habe diese Diskussion immer für akademisch und realitätsfern gehalten. GOB werden heute nicht mehr aus dem Kaufmannsbrauch hergeleitet; sie werden vielmehr durch den Gesetzgeber, die Finanzgerichte und – mit gebühlichem Abstand – durch das Institut der Wirtschaftsprüfer faktisch kodifiziert. Bei dem, was durch den Gesetzgeber und die Finanzgerichte festgelegt wird, liegt nicht selten eine fiskalische Denkweise zu Grunde, was im Ergebnis gegenläufig zu dem ist, was der ehrenwerte Kaufmann für richtig hält.

### **Kodifizierung im HGB**

Mit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 wurden viele Regelungen, die bis dahin als ungeschriebene GOB galten, gesetzlich im HGB festgeschrieben. Schon daraus ergab sich eine deutliche Eingrenzung des Gestaltungsspielraums hinsichtlich der Auslegung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Die Finanzgerichte beziehen sich zwar auch auf die GOB, beschäftigen sich aber viel lieber damit, den Gestaltungsspielraum, den die GoB einräumen, durch detaillierte Rechtsprechung soweit wie möglich auszuschließen. Die GOB sind daher lediglich als eine Generalnorm zu verstehen, welche an die Ehrlichkeit und Ehrbarkeit des Kaufmannes appelliert, wenn sich in dem Netz der gesetzlichen Vorschriften Lücken auftun. Sie bemerken, welchen Umfang die Beschreibung des Aufstellungsgrundsatzes der GOB bereits in Anspruch genommen hat, ohne auch nur ein konkretes Beispiel für GOB genannt zu haben. Das ist auch gar nicht so einfach, weil man immer wieder feststellen wird, dass letztendlich doch das meiste gesetzlich oder durch Rechtsprechung festgeschrieben ist.

### **Einzelheiten zum Jahresabschluss**

Das HGB hält im § 243 Abs. 2 HGB weiterhin als Aufstellungsgrundsatz fest, dass der Jahresabschluss klar und übersichtlich sein muss. Weiterhin muss der Jahresabschluss innerhalb einer dem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufgestellt werden. Die Grundsätze der Klarheit und der Übersichtlichkeit sowie der zeitnahen Aufstellung sind heute nur noch für die Einzelkaufleute und die Personengesellschaften, bei denen es mindestens eine natürliche Person gibt, die mit ihrem ganzen Vermögen haftet, von Bedeutung. Für alle anderen Unternehmen, also für die GmbH, AG, die GmbH & Co. KG und die Genossenschaften gelten nämlich nicht nur die allgemeinen Vorschriften für alle Kaufleute, sondern auch die ergänzenden Vorschriften nach den § 264 ff. HGB.

<sup>1</sup> Prof. Dr. Leffson ist einer der »Nachkriegs-Päpste« der Bilanzierung.

Nach diesen speziellen Vorschriften für Kapitalgesellschaften und die Kapitalgesellschaft & Co. (Kapital & Co.) werden strengere Anforderungen an den Jahresabschluss gestellt. Die Klarheit und Übersichtlichkeit, welche in § 243 Abs. 2 HGB bei den allgemeinen Vorschriften gefordert wird, wird bei den Spezialvorschriften (§ 264 Abs. 2 HGB) dahin konkretisiert, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln hat. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

**Generalnorm des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften**

Man könnte nunmehr fragen, ob ein Jahresabschluss einer Personengesellschaft, der nicht nach den besonderen Vorschriften für Kapitalgesellschaften und Kapital & Co. zu erstellen ist, nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesellschaft wiedergeben muss. In der Tat: Es sind Jahresabschlüsse denkbar, die formell und materiell richtig sind, aber trotzdem die tatsächliche Lage des Unternehmens nicht richtig widerspiegeln, also nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesellschaft wiedergeben. Das ist aber nur dann möglich, wenn dieses Unternehmen nicht die besonderen Vorschriften der §§ 264 ff. HGB zu beachten hat.

Auch die Formulierung im allgemeinen Teil, dass der Jahresabschluss innerhalb einer dem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen ist, ist im Prinzip unbrauchbar, weshalb der Gesetzgeber für die Kapitalgesellschaft und Kapital & Co. eine Aufstellungsfrist nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB von grundsätzlich drei Monaten vorschreibt. Was für andere Unternehmen, die nur die allgemeinen Vorschriften zu berücksichtigen haben, eine angemessene Zeit ist, bleibt dahingestellt. Da die Kreditinstitute heute verpflichtet sind, innerhalb von neun Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres des Kreditnehmers dessen Jahresabschluss zur Kreditakte zu nehmen, können wir davon ausgehen, dass ein Unternehmen, welches Kredite von einem Kreditinstitut in Anspruch nimmt, nach spätestens neun Monaten den Jahresabschluss erstellt haben muss.

**Weitere Aufstellungsgrundsätze**

Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache aufzustellen. Er muss in Deutscher Mark oder in Euro lauten. Nicht vergessen werden sollte, dass der Jahresabschluss vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen ist. Sind mehrere haftende Gesellschafter vorhanden, so müssen alle diese haftenden Gesellschafter unterschreiben. Diese Vorschrift wird auch auf Kapitalgesellschaften angewendet, mit der Maßgabe, dass hier alle Geschäftsführer bzw. Vorstände zu unterzeichnen haben.

### 2.2.2 Allgemeine Ansatzvorschriften

In den allgemeinen Ansatzvorschriften (§§ 246 – 251 HGB) und – wie sich später noch zeigen wird – auch in den allgemeinen Bewertungsvorschriften sind wesentliche Bestandteile der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Gesetz festgelegt worden, was noch einmal deutlich macht, dass die berühmten ungeschriebenen GOB an Bedeutung verloren haben. Die allgemeinen Ansatzvorschriften schreiben zunächst vor, dass der Jahresabschluss vollständig sein muss; dass heißt, sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge müssen enthalten sein. Neben dem Vollständigkeitsgrundsatz hat auch das Verrechnungsverbot eine gewich-

**Bilanzierung dem Grunde nach**

tige Bedeutung. Das Verrechnungsverbot schreibt vor, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite saldiert werden dürfen. Dasselbe gilt für die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen.

### **Beispiel:**

*Der Unternehmer hat auf einem Bankkonto ein Guthaben von 100.000 €. Auf einem anderen Bankkonto hat er eine Verbindlichkeit in Höhe von 50.000 €. Grundsätzlich dürfen die beiden Bankkonten nicht saldiert werden, sondern müssen, was das Guthaben betrifft, auf der Aktivseite, was die Schulden betrifft, auf der Passivseite ausgewiesen werden. Gleichwohl sind hiervon Abweichungen denkbar, nämlich dann, wenn die rechtlichen Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach den Vorschriften des BGB gegeben sind. Diese Voraussetzungen sind gegeben, wenn der Kaufmann Forderungen an einen Dritten hat, gleichzeitig eine Verbindlichkeit gegenüber diesem Dritten besteht, und wenn Forderungen und Verbindlichkeit fällig sind. Es kann also keine Verbindlichkeit, die fällig ist, mit einer Forderung verrechnet werden, deren Fälligkeit erst später eintritt.*

### **Aktivierungsverbote**

In § 248 spricht das HGB ausdrückliche Bilanzierungsverbote an. Danach dürfen Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals in der Bilanz nicht aktiviert werden. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden. Des Weiteren gibt es Ansatzvorschriften bezüglich der Rückstellungen, der Rechnungsabgrenzungsposten und der Haftungsverhältnisse.

### **Bilanzierung der Höhe nach**

#### **2.2.3 Allgemeine Bewertungsvorschriften**

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften, welche in den §§ 252 bis 256 HGB kodifiziert sind, haben für Unternehmen aller Rechtsformen erhebliche Bedeutung. Die nachfolgend formulierten Grundsätze sind für das Verständnis des Jahresabschlusses wesentlich. Ohne sich diese Grundsätze verinnerlicht zu haben, wird man nicht in der Lage sein, einen Jahresabschluss zutreffend zu erstellen oder zu verstehen.

### **Bewertungsgrundsätze**

Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze umfassen:

- den Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität,
- den Grundsatz der Unternehmensfortführung,
- den Grundsatz der Einzelbewertung,
- den Grundsatz der vorsichtigen Bewertung,
- das Realisationsprinzip,
- den Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen,
- den Grundsatz der Bewertungskontinuität.

### **Umfang der Anschaffungskosten**

#### **2.2.4 Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip**

Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert, um Abschreibungen anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Es gilt also das Anschaffungskosten- bzw. das Herstellungskostenprinzip.

Ein Vermögensgegenstand darf nicht mit einem höheren Wert angesetzt werden, als tatsächlich für seine Anschaffung oder Herstellung aufgewendet wurde.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Diese Vorschrift besagt nichts anderes, als dass auf die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens regelmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind, um die Anschaffungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Dies kann durch gleichmäßige (lineare) Abschreibung erfolgen. Zulässig ist aber auch die degressive Abschreibung, bei welcher der Abschreibungsaufwand in den ersten Jahren höher ist als in den späteren Jahren. Denkbar ist auch eine nutzungsbezogene Abschreibung (z. B. nach Maschinenstunden). Wichtig ist, dass das gewählte Abschreibungsverfahren nicht im Widerspruch zur Realität steht. Ein solcher Widerspruch wäre beispielsweise dann gegeben, wenn man eine progressive Abschreibung wählen würde, bei welcher in den ersten Jahren eine geringere Abschreibung, in den späteren Jahren eine höhere Abschreibung zum Tragen käme. Ein solches Abschreibungsverfahren widerspräche der Lebenserfahrung, wonach der Wertverlust in den ersten Jahren eher höher ist als in den späteren Jahren.

#### Arten der Abschreibung

Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind solche planmäßigen Abschreibungen nicht vorzunehmen. Solche Gegenstände sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb dauerhaft zu dienen und entziehen sich bereits aus diesem Grunde dem Prinzip einer Planmäßigkeit der Abschreibung. Hier zählt allein die Stichtagsbezogenheit, wonach zum Bilanzstichtag nach den Grundsätzen des strengen Niederstwertprinzips der Wert anzusetzen ist, der für die Anschaffung aufgewandt wurde bzw. der niedrigere Markt- oder Börsenwert zum Stichtag. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

### 2.2.5 Aufbewahrungspflichten

Die Aufbewahrungspflichten sind im Handelsrecht und im Steuerrecht abweichend geregelt. Das HGB schreibt in § 257 Abs. 1 und Abs. 4 HGB vor, dass die Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte und alle Unterlagen, die zum Verständnis der Dokumente erforderlich sind, zehn Jahre aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt, der Jahresabschluss festgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesendet oder der Buchungsbeleg erstellt wurde. Das bedeutet, dass die Aufbewahrungspflicht für diese Unterlagen in der Regel nicht zehn, sondern elf Jahre beträgt.

#### Aufbewahrungsfristen

#### Beispiel:

*Der Jahresabschluss zum 31.12.1990 wurde im Jahr 1991 aufgestellt und durch die Gesellschafterversammlung am 1.7.1991 festgestellt. Der Unternehmer möchte den Jahresabschluss mit Beginn des Jahres 2001 vernichten.*

### **Lösung:**

*Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Jahresabschluss festgestellt wurde, also mit Ablauf des Jahres 1991. Damit endet die Aufbewahrungsfrist mit Ablauf des Jahres 2001. Der Unternehmer darf den Jahresabschluss für das Jahr 1990 also noch nicht vernichten.*

### **Hemmung der Fristen**

Wird der Jahresabschluss später geändert, beginnt die Aufbewahrungsfrist erneut zu laufen. Die anderen Unterlagen (Handelsbriefe) sind sechs Jahre aufzubewahren. Steuerlich ist in § 147 Abs. 3 AO grundsätzlich Entsprechendes geregelt. Die gesendeten und empfangenen Handelsbriefe sind hiernach jedoch auch zehn Jahre aufzubewahren. Zu beachten ist aber, dass die Unterlagen nicht vernichtet werden dürfen, soweit sie für ein noch nicht abgeschlossenes Besteuerungsverfahren erheblich sind. Eine E-Mail, die sich auf ein Handelsgeschäft bezieht, ist als Handelsbrief zu werten und unterliegt der Aufbewahrungspflicht.

### **2.2.6 Zusammenfassung**

Für Kaufleute und Unternehmen, die im Handelsregister eingetragen sind, besteht die Pflicht, jährlich einen Jahresabschluss zu erstellen. Grundsätzlich ist es nicht erforderlich, neben dem handelsrechtlichen Jahresabschluss auch noch eine Steuerbilanz zu erstellen. Das Steuerrecht knüpft vielmehr an den handelsrechtlichen Jahresabschluss an und erklärt diesen für maßgeblich. Die steuerrechtlichen Vorschriften schränken bestimmte handelsrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ein oder schreiben in Einzelfällen zwingend eine andere Behandlung vor. In solchen Fällen wird aber keine abweichende Bilanz aufgestellt, sondern im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses eine Hinzurechnung oder Kürzung einzelner Werte vorgenommen.

Der Jahresabschluss muss den GOB entsprechen, klar und übersichtlich sein und in angemessener Zeit nach dem Abschlussstichtag aufgestellt werden.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses müssen die Bewertungsgrundsätze eingehalten werden. Bei der Bewertung gilt insbesondere der Grundsatz des Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzips. Danach sind Vermögensgegenstände mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten und zu aktivieren. Bei Gegenständen des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die Jahresabschlüsse, die Buchhaltungsunterlagen und die anderen Geschäftsunterlagen sind in der Regel zehn Jahre aufzubewahren. Für bestimmte Unterlagen beträgt die Aufbewahrungspflicht sechs Jahre.

## **2.3 Besondere Vorschriften**

### **2.3.1 Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985**

Über die oben beschriebenen allgemeinen Vorschriften (§ 238 bis § 263 HGB) hinaus sind in den §§ 264 bis 289 HGB weiterführende Vorschriften kodifiziert worden, die nur für Kapitalgesellschaften anzuwenden sind. Gleichzeitig wurden die teilweise im GmbH-Gesetz und im Aktiengesetz vorhandenen Vorschriften aus diesen Gesetzen herausgenommen, so dass man heute sagen kann, dass seit Einführung des Bilanzrichtliniengesetzes alle wesentlichen Vorschriften im

HGB kodifiziert sind und nur noch wenige, rechtsformspezifische Vorschriften im GmbH-Gesetz und im Aktiengesetz festgehalten sind.

Auch wenn durch das Bilanzrichtliniengesetz die Bilanzierungsvorschriften nunmehr in deutlich umfangreicherer Weise gesetzlich kodifiziert wurden, fehlt im HGB der Verweis auf die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung nicht. Im § 243 HGB heißt es, dass der Jahresabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist und klar und übersichtlich zu sein hat. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GOB) wurden gesetzlich zur Generalnorm bestimmt.

Für die Kapitalgesellschaften, für welche in § 264 ff. HGB weiterführende verpflichtende Vorschriften geschaffen wurden, wurde aus den angelsächsischen Bilanzierungsvorschriften der so genannte »true and fair view« übernommen. Der Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften hat gemäß § 264 Abs. 2 HGB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Diese Vorschrift hat eine andere Qualität als die Generalnorm über die GOB. Hiernach hat bei der Kapitalgesellschaft der Abschluss nicht nur den GOB zu entsprechen, sondern er muss darüber hinaus dem externen Jahresabschlussleser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesellschaft vermitteln. Da dies allein aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu ersehen ist, hat der Gesetzgeber die Kapitalgesellschaften verpflichtet, neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung einen Anhang zu erstellen (§§ 284, 285 HGB), in dem die gesetzlich formulierten Pflichtangaben zum Jahresabschluss zu machen sind. Wichtig ist an dieser Stelle der Hinweis, dass im Anhang nur die gesetzlich geforderten Angaben gemacht werden dürfen, nicht jedoch Informationen aufgenommen werden können, die gesetzlich nicht vorgesehen sind. Solche weiterführenden Informationen dürfen lediglich im Lagebericht (§ 289 HGB) vorgenommen werden. Ein solcher Lagebericht ist von jeder Kapitalgesellschaft aufzustellen. Im Lagebericht musste zumindest über den Verlauf des abgeschlossenen Geschäftsjahres berichtet werden. Weiterhin sollten Angaben über die zu erwartende Geschäftsentwicklung und die Forschung und Entwicklung getätigt werden. Die Aufstellung eines Lageberichtes für kleine Kapitalgesellschaften wurde später durch eine Befreiungsvorschrift aufgehoben.

**True and fair view-Prinzip**

**Verhältnis Anhang zu Lagebericht**

Die Einführung dieser verschärften Rechnungslegungsvorschriften durch das Bilanzrichtliniengesetz bewegte die Gemüter nicht so stark, wie die neu eingeführten Vorschriften über die Offenlegung des Jahresabschlusses (§ 325 ff. HGB). Die Offenlegung der Jahresabschlüsse hatte für Kapitalgesellschaften erstmals für das Geschäftsjahr 1986 zu erfolgen. Für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung stellte dies eine einschneidende Neuerung dar, da diese Gesellschaften bis dahin ihre Jahresabschlüsse nicht für jedermann offen zu legen hatten. Nach den Offenlegungsvorschriften hatten die kleine und mittelgroße GmbH den Jahresabschluss im Handelsregister offen zu legen. Große Kapitalgesellschaften mussten und müssen ihren Jahresabschluss im Bundesanzeiger veröffentlichen. Da die Sanktionsvorschriften für den Fall der unterlassenen Offenlegungspflicht nicht sehr streng ausgerichtet waren, unterblieb die Offenlegung der Jahresabschlüsse in den meisten Fällen. Neu war für die GmbH bei Einführung des Bilanzrichtliniengesetzes weiterhin die Tatsache, dass die mittelgroße und

**Publizitätspflicht**

**Arten der Publizität**