

Herbert Brönner | Peter Bareis | Klaus Hahn  
Torsten Maurer | Jens Poll | Uwe Schramm  
(Hrsg.)

# Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht

Einzel- und Konzernabschluss  
nach HGB und IFRS

11. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL



Herbert Brönner / Peter Bareis / Klaus Hahn /  
Torsten Maurer / Jens Poll / Uwe Schramm (Hrsg.)

# **Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht**

**Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS**

11., aktualisierte und überarbeitete Auflage

Begründet von

Dr. Dr. Herbert Brönner, Berlin

und

Prof. Dr. Peter Bareis, Stuttgart

Herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus Hahn, Stuttgart

Prof. Dr. Torsten Maurer, Stuttgart

Prof. Dr. Jens Poll, Berlin

Prof. Dr. Uwe Schramm, Stuttgart

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart



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.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

**Print:** ISBN 978-3-7910-3311-2      Bestell-Nr. 20084-0002  
**ePDF:** ISBN 978-3-7992-6746-5      Bestell-Nr. 20084-0150

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

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin  
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart  
Gesamtherstellung: C. H. Beck, Nördlingen

August 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Vorwort zur 11. Auflage

In den fünf Jahren seit der 10. Auflage hat sich einiges im Handels- und Steuerrecht verändert. Das vorliegende Werk hat diese geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen aufgenommen und verarbeitet. Die Konzeption als Bilanzierungshandbuch ist beibehalten worden. Das Werk ist daher nicht nach einzelnen Paragrafen, sondern nach Sachthemen aufgebaut. Zielsetzung war es, das komplexer gewordene Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht ungeachtet der wissenschaftlichen Fundierung praxisnah und mit zahlreichen Beispielen sowohl für die Alltagsarbeit als auch als Nachschlagewerk in den Bilanzabteilungen der Unternehmen sowie in den steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufen aufzubereiten. Zur besseren Handhabung des Buches sind in den einzelnen Teilen Randziffern eingefügt worden, die zielgenaue Verweise und das Auffinden einzelner Themen erleichtern.

Im Teil A des Handbuches werden zunächst der Anwendungsbereich und die rechtlichen und konzeptionellen Rahmenbedingungen nach HGB und IFRS dargestellt. Danach werden im Teil B die Bilanzposten des Einzelabschlusses nach einem einheitlichen Raster (Begriffsbestimmungen, Ansatz, Bewertung, Ausweis) sowohl nach HGB als auch nach IFRS kommentiert. Themenbereiche, die übergreifend mehrere Bilanzposten auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz betreffen, wie z. B. Leasing, Finanzinstrumente oder latente Steuern, werden geschlossen in separaten Kapiteln behandelt. Darüber hinaus werden im Teil B der Inhalt und Umfang der einzelnen GuV-Posten nach HGB und IFRS aufgezeigt und der Berichtsinhalt des Anhangs beschrieben. Eine Checkliste der Anhangangaben rundet diesen Teil ab.

Im Teil C werden die speziellen Regelungen, die die Steuerbilanz betreffen, erörtert. Dabei wird vorrangig (noch) die abgeleitete Gewinnermittlung nach § 5 EStG ausführlich dargestellt, wobei hier bei den noch verbleibenden Gemeinsamkeiten mit der Handelsbilanz entsprechend auf diese Kapitel verwiesen wird. Hierbei werden alle für die abgeleitete Steuerbilanz relevanten Fragen des Ansatzes, der Bewertung und des Ausweises besprochen. Die Gliederung folgt nach dem Grundlagenkapitel dem Bilanzgliederungsschema, wie es auch im Teil B als einheitliches Raster verwendet wird. Gerade die zunehmenden Durchbrechungen und eigenständigen steuerlichen Wahlrechte stehen dabei im Zentrum der Darstellung. Es folgt die Behandlung der weiteren allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden – der originären Steuerbilanz und der Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – bevor abschließend kurz auf die besonderen steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden der Tonnagebesteuerung, der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und der Schätzung eingegangen wird.

Der zunehmenden Bedeutung der Konzernrechnungslegung trägt der Teil D Rechnung. Das gesamte Spektrum der Konzernrechnungslegung von der Erstkonsolidierung über die Folge- bis zur Endkonsolidierung einschließlich übergreifender Themen, wie z. B. latente Steuern, sowie die Erstellung des Konzernanhangs werden anwendungsbezogen erläutert. Da ein IFRS-Konzernabschluss von einem HGB-Konzernabschluss befreit, werden im Teil D grundsätzlich zuerst die IFRS- und dann die HGB-Regelungen aufgezeigt.

Gegenstand des Teiles E sind ergänzende Berichtsinstrumente, d. h. einerseits die Segmentberichterstattung und die Kapitalflussrechnung als Teil des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sowie andererseits der Lagebericht und der Konzernlagebericht sowie die Zwischenberichterstattung. Ein Kapitel zu den Instrumenten der Bilanzanalyse rundet den Teil E ab.

Rechtsformspezifische Besonderheiten sind im Teil F dargestellt. Bilanzielle Besonderheiten sind insbesondere bei den sog. Doppelgesellschaften zu beachten, da hier kapitalgesellschaftsrechtliche und personengesellschaftsrechtliche Beteiligungsformen aufeinandertreffen. Dies wirkt sich auch auf die Bilanzierung aus. Diese rechtsformspezifischen Besonderheiten werden in handelsbilanz- und steuerbilanzrechtlicher Sicht dargestellt, wobei zum besseren Verständnis eine knappe gesellschaftsrechtliche Einleitung vorangestellt wird.

## Vorwort

Im Teil G werden wesentliche bilanzielle Aspekte von aperiodischen Vorgängen – z. B. Sachgründung, Ausscheiden von Gesellschaftern und Realteilung, Umstrukturierungen, Insolvenz – systematisch dargestellt. Hierzu gehört eine kurze gesellschaftsrechtliche Einführung, darauf aufbauend im Schwerpunkt eine bilanzielle Analyse, bevor die steuerbilanzielle und steuerliche Sicht des Vorgangs den Schlusspunkt eines Kapitels setzt. Es werden insoweit in erster Linie die Bilanzierungsgrundsätze erarbeitet, da die Einzelheiten des Bilanzansatzes und der Bewertung bereits in Teil B ausführlich behandelt werden.

Die Ausführungen basieren auf dem Rechtsstand 01.01.2016.

Die Herausgeber bedanken sich ganz besonders bei den Autoren. Sie haben sich der Herausforderung unterzogen, an einem Handbuch über ein Rechtsgebiet mitzuarbeiten, das in weiten Bereichen einem ständigen Wandel unterliegt, zuletzt unter anderem durch das Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) und der laufenden Weiterentwicklung des Bilanzsteuerrechts durch Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Last but not least danken wir dem Verlag und insbesondere dem verantwortlichen Lektor Herrn Rudolf Steinleitner und seinen Mitarbeiterinnen für ihren unermüdlichen Einsatz und ihre Geduld bei der Betreuung dieses Werks.

Wir freuen uns, wenn auch diese 11. Auflage wiederum einen festen Platz in Wissenschaft und Beratungspraxis findet. Anregungen, Kritik und Verbesserungsvorschläge nehmen Verlag und Herausgeber (klaus.hahn@dhw-stuttgart.de; torsten.maurer@dhw-stuttgart.de; poll@jens-poll.de; uwe.schramm@dhw-stuttgart.de) gerne entgegen.

Stuttgart und Berlin, im Juli 2016

Klaus Hahn

Torsten Maurer

Jens Poll

Uwe Schramm

## Herausgeber

**Prof. Dr. Klaus Hahn**, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Referent und Autor zahlreicher Fachbücher und Fachbeiträge zur nationalen und internationalen Rechnungslegung.

**Prof. Dr. Torsten Maurer**, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Autor zahlreicher Fachbücher; Referent in der Aus- und Fortbildung von Steuerberatern.

**Prof. Dr. Jens Poll**, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berufsaufsichtsrat/-beirat, Vorsitzender von Prüfungsausschüssen Berlin; Autor zahlreicher Fachbücher und Fachbeiträge; Mitglied in Arbeitskreisen des IDW sowie Stellvertretender Vorsitzender der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK; Honorarprofessor Universität Ulm.

**Prof. Dr. Uwe Schramm**, Steuerberater, Studiengangsleiter an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg; Autor zahlreicher Beiträge und Mitherausgeber einer Festschrift; Referent in der Aus- und Weiterbildung für Steuerberater. Präsident der Steuerberaterkammer Stuttgart, Körperschaft des öffentlichen Rechts.



## Autoren

- Peter Adolph**, Dipl.-Ökonom, Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberater, Partner FAS AG, Stuttgart
- Harald Amann**, Dipl.-Kaufmann
- Prof. Dr. Peter Bareis**, StB, ehem. Ordinarius für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim, Stuttgart
- René Barth**, Dipl.-Kaufmann, Senior Manager im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München
- Prof. Dr. Jan Breitweg**, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Studiengangsleiter Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart
- Jens Druckenmüller**, Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Bankbetriebslehre an der Universität des Saarlandes; Mitarbeiter im Bereich Financial Services bei Ernst & Young SA, Luxemburg
- Dr. Klaus Dyck**, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Barbara Echsinger**, Dipl.-Kffr., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Deizisau
- Prof. Dr. Carl-Christian Freidank**, Steuerberater, Universitäts-Professor, Hamburg
- Prof. Stefan Fünfgeld**, Studiengangsleiter im Studienzentrum Dienstleistungsmanagement an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart
- Günther Gabor**, Dipl. Math. oec., Unternehmensberater, Zürich/Kreuzlingen (Schweiz)
- Frank Göhner**, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Partner Ernst & Young GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Dr. Friederike Hablitzel**, Dipl.-Betriebswirtin (BA), M. A., tätig in der Grundsatzabteilung für Rechnungslegung eines großen internationalen Industriekonzerns
- Christoph Hahn**, Ass. jur., Oberregierungsrat, Ministerium für Umwelt, Klima und Energiewirtschaft Baden-Württemberg, Stuttgart
- Prof. Dr. Klaus Hahn**, *siehe Herausgeberbeschreibung*
- Jochen U. Hähner**, Dipl.-Betriebswirt (DH), MBA, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Stuttgart/Chicago
- Prof. Dr. Reinhard Heyd**, Professor für Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Controlling an der Hochschule Aalen, Honorarprofessor an der Universität Ulm
- Prof. Dr. Tobias Hüttche**, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Leiter des Instituts für Finanzmanagement an der Hochschule für Wirtschaft, Basel
- Dr. Jürgen Kern**, Dipl. Wirtschaftsing., Geschäftsführer KIC Dr. Kern International Consulting GmbH, Viernheim
- Tanja Kienzle**, Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberaterin, Mitarbeiterin bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsgesellschaft, Stuttgart
- Prof. Dr. Hanno Kirsch**, Präsident der FH Westküste, Heide/Holst. und Professor an der Europa-Universität Flensburg (Zweitmitgliedschaft)
- Prof. Dr. Steffen Kuhn**, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Honorarprofessor an der Universität Hohenheim, Partner Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Prof. Dr. Thomas Kümpel**, FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen
- Markus Lange**, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Senior Manager Financial Service Industries bei Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt am Main
- Dr. Alexander Langecker**, Robert Bosch GmbH, Stuttgart

## Autoren

- Kristina Lehmann**, Dipl.-Wirtschaftswissenschaftlerin, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Tanja Lehmberg**, CLAAS Selbstfahrende Erntemaschinen GmbH, Hackwinkel
- Prof. Dr. Bernhard Lorch**, Professor für Finanz- und Rechnungswesen an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart
- Ralf Lüchtefeld**, Dipl.-Kaufmann, Prozess- und Systemspezialist, CLAAS KGaA mbH, Harsewinkel
- Aiwar Markow**, Head of Finance, RWE AG, Essen, NRW
- Dr. Jens Maßmann**, Partner EMEA Area Leader Reward im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Eschborn/Frankfurt am Main
- Prof. Dr. Torsten Maurer**, *siehe Herausgeberbeschreibung*
- Prof. Dr. Gerald Merkl**, Steuerberater, Studiengangleiter und Studiendekan Rechnungswesen Steuern Wirtschaftsrecht an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Stuttgart
- Prof. Dr. Melanie Mühlberger**, Professorin für Rechnungslegung und Steuern an der Hochschule für Technik, Stuttgart
- Christof-Alexander Müller**, CFA, M. Sc., Manager im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Prof. Dr. Kai Nobach**, Professor für Rechnungswesen und Controlling an der Technischen Hochschule Nürnberg Georg Simon Ohm
- Hans-Joachim Oettinger**, Dipl.-Betriebswirt (FH), Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Partner bei OETTINGER und PARTNER – Rechtsanwälte/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Ditzingen
- Dr. Hubert Peters**, Dipl.-Mathematiker, Aktuar DAV/IVS, Geschäftsführer axis Aktuarien GmbH, Köln
- Prof. Dr. Jens Poll**, *siehe Herausgeberbeschreibung*
- Prof. Dr. Hermann Raab**, Professor, Fakultät Betriebswirtschaft, Ostbayerische Technische Hochschule Amberg-Weiden
- Gordon Rösch**, CPA, EMBA, Partner im Bereich People Advisory Services der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Andreas Rundag**, Dipl.-Betriebswirt (BA), Steuerberater/Certified Public Accountant/Certified Valuation Analyst, Leiter Konzernrechnungswesen, PHOENIX Pharmahandel GmbH & Co. KG, Mannheim
- Dr. Remmer Sassen**, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen (Prof. Dr. Carl-Christian Freidank), Universität Hamburg
- Lars Schmidt**, Leiter Separate Financial Statements Grid, RWE Group Business Services GmbH
- Dr. Stephan Scholz**, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Senior Manager Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart
- Prof. Dr. Uwe Schramm**, *siehe Herausgeberbeschreibung*
- Volker Schulze**, Dipl.-Kaufmann, Geschäftsführer Group Performance Consulting GmbH, Köln
- Tobias Sick**, Dipl.-Betriebswirt (BA), Master of Science (Accounting & Taxation), Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Partner/Geschäftsführer H/W/S-Gruppe H/W/S GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart, Lehrbeauftragter DHBW Stuttgart
- Prof. Dr. Patrick Velte**, Professor für Accounting & Auditing, Leuphana Universität Lüneburg
- Prof. Dr. Stefan Weber**, Steuerberater, Professor für Rechnungswesen und Corporate Governance an der Fachhochschule Wedel, University of Applied Sciences

# Inhaltsübersicht

Vorwort zur 11. Auflage .....	V
Herausgeber .....	VII
Autoren .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII

## Teil A

<b>Rechnungslegung nach HGB und IFRS</b> .....	1
<b>I Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS</b> .....	7
1 Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht .....	7
2 Einzel- und Konzernabschluss nach HGB .....	15
3 Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS .....	21
4 Lagebericht und Konzernlagebericht .....	27
5 Prüfung und Unternehmenspublizität .....	27
6 Bilanzzeit .....	29
7 Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC) .....	30
8 Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) .....	31
9 Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten .....	32
<b>II Grundsätze der Rechnungslegung</b> .....	35
1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht .....	35
2 Rahmegrundsätze nach IFRS .....	60
<b>III Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen</b> .....	81
1 Ansatzkonzeptionen .....	81
2 Bewertungskonzeptionen .....	107
3 Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag .....	149
4 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit .....	151
5 Erfolgserfassungskonzeptionen .....	155
6 Korrekturkonzeptionen .....	162

## Teil B

<b>Einzelabschluss nach HGB und IFRS</b> .....	171
<b>I Aktiva</b> .....	191
1 Immaterielle Vermögenswerte .....	191
2 Sachanlagen .....	250
3 Anlageimmobilien (als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien) .....	278
4 Finanzanlagen .....	290
5 Vorräte .....	308
6 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände .....	329
7 Wertpapiere des Umlaufvermögens .....	346
8 Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten .....	350

# Inhaltsübersicht

<b>II</b>	<b>Passiva</b> .....	361
1	Eigenkapital.....	361
2	Pensionsrückstellungen .....	392
3	Sonstige Rückstellungen .....	429
4	Steuerrückstellungen .....	466
5	Verbindlichkeiten .....	471
6	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne (§ 250 Abs. 2 HGB) .....	491
<b>III</b>	<b>Übergreifende Bilanzposten</b> .....	495
1	Leasing.....	495
2	Originäre Finanzinstrumente.....	546
3	Derivative Finanzinstrumente.....	582
4	Langfristige Auftragsfertigung.....	620
5	Anteilsbasierte Vergütungen .....	638
6	Latente Steuern im Einzelabschluss .....	661
7	Aufgegebene Geschäftsbereiche (Discontinued Operations) .....	725
<b>IV</b>	<b>Gewinn- und Verlustrechnung und sonstiges Gesamtergebnis</b> .....	739
1	Posten des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit.....	739
2	Posten unterhalb des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit .....	765
3	Besonderheiten der GuV für Kleinstkapitalgesellschaften .....	783
4	Sonstiges Gesamtergebnis .....	786
5	Änderungen der handelsrechtlichen GuV durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz .....	796
<b>V</b>	<b>Anhangangaben</b> .....	800
1	Der Anhang im Einzelabschluss .....	800
2	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen .....	841
<b>Teil C</b>		
	<b>Steuerbilanz</b> .....	855
<b>I</b>	<b>Abgeleitete Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG</b> .....	861
1	Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung .....	861
2	Grundbegriffe und Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung und Bewertung.....	875
3	Steuerliche Ansatzfragen .....	888
4	Steuerliche Wertkonzeptionen – Bewertung .....	896
5	Behandlung einzelner Bilanzpositionen.....	924
<b>II</b>	<b>Originäre Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG</b> .....	975
1	Kreis der Anwender .....	976
2	Gewinngleichung bei der originären Gewinnermittlung .....	977
3	Betriebsausgaben .....	977
<b>III</b>	<b>Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG</b> .....	997
1	Kreis der Steuerpflichtigen.....	997
2	Verhältnis der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gemäß § 5/§ 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG.....	999

# Inhaltsübersicht

3	Zufluss-/Abflussprinzip . . . . .	1000
4	Betriebsvermögen bei der Überschussrechnung . . . . .	1002
5	Unterschiede gegenüber dem Bestandsvergleich . . . . .	1003
6	Wechsel der Gewinnermittlung. . . . .	1003
<b>IV</b>	<b>Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG. . . . .</b>	<b>1011</b>
<b>V</b>	<b>Gewinnermittlung für Land- und Forstwirtschaft nach § 13a EStG . . . . .</b>	<b>1014</b>
<b>VI</b>	<b>Schätzung nach § 162 AO. . . . .</b>	<b>1016</b>
1	Allgemeines. . . . .	1016
2	Zulässigkeit und Voraussetzungen der Schätzung (Schätzungsanlass) . . . . .	1017
3	Durchführung der Schätzung . . . . .	1020
4	Tatsächliche Verständigung . . . . .	1025
<b>Teil D</b>		
<b>Konzernabschluss . . . . .</b>		<b>1027</b>
<b>I</b>	<b>Methodische Grundlagen der Konzernrechnungslegung . . . . .</b>	<b>1035</b>
1	Konzernatbestand . . . . .	1035
2	Aufgaben und Theorien des Konzernabschlusses. . . . .	1044
3	Anwendungsbereich der IFRS und des HGB . . . . .	1049
4	Grundsätze der Konzernrechnungslegung (GoK) . . . . .	1052
<b>II</b>	<b>Organisatorische Grundlagen der Konzernrechnungslegung. . . . .</b>	<b>1056</b>
1	Vorbemerkungen . . . . .	1057
2	Organisatorische Vorbereitungen der Konzernrechnungslegung . . . . .	1060
3	Durchführung der externen und internen Konzernrechnungslegung . . . . .	1072
<b>III</b>	<b>Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung und Befreiungen . . . . .</b>	<b>1087</b>
1	Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen . . . . .	1087
2	Befreiungen von der Konzernrechnungslegungspflicht . . . . .	1096
3	Abgrenzung des Konsolidierungskreises . . . . .	1100
<b>IV</b>	<b>Aufbereitungsschritte zur Konzernrechnungslegung . . . . .</b>	<b>1111</b>
1	Erstellung der Handelsbilanz II . . . . .	1111
2	Erstellung des Summenabschlusses . . . . .	1131
<b>V</b>	<b>Konzernbilanz, Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und Konzernanhang . . . . .</b>	<b>1132</b>
1	Kapitalkonsolidierung . . . . .	1132
2	Schuldenkonsolidierung . . . . .	1224
3	Zwischenergebniseliminierung . . . . .	1236
4	Aufwands- und Ertragskonsolidierung. . . . .	1258
5	Sonderfragen der Konsolidierung . . . . .	1275
6	Latente Steuern im Konzernabschluss . . . . .	1298
7	Konzernanhang. . . . .	1320
8	Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS. . . . .	1344

# Inhaltsübersicht

## Teil E

<b>Ergänzende Berichtsinstrumente</b> .....	1373
<b>I Segmentberichterstattung</b> .....	1377
1 Methodische Grundlagen der Segmentberichterstattung .....	1377
2 Inhalt und Umfang der Segmentberichterstattung nach IFRS und HGB .....	1380
3 Wertorientierte Segmentberichterstattung .....	1397
<b>II Kapitalflussrechnung</b> .....	1400
1 Grundlagen der Kapitalflussrechnung .....	1400
2 Inhalte und Aufbau der Kapitalflussrechnung .....	1402
3 Zuordnungsprobleme der Kapitalflussrechnung .....	1408
4 Besonderheiten der Kapitalflussrechnung im Konzernabschluss .....	1414
5 Angaben im Anhang .....	1418
<b>III Lagebericht</b> .....	1421
1 Lagebericht im Einzelabschluss .....	1421
2 Konzernlagebericht .....	1438
<b>IV Zwischenberichterstattung</b> .....	1447
1 Einführung .....	1447
2 Verpflichtete Unternehmen .....	1449
3 Bestandteile der Zwischenberichterstattung nach dem WpHG .....	1451
4 Inhalt und Umfang der Zwischenberichterstattung nach IAS 34 .....	1455
5 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Zwischenberichten .....	1457
<b>V Bilanzanalyse</b> .....	1462
1 Vorbemerkungen .....	1462
2 Bilanzpolitik .....	1465
3 Ansatz und Ablauf der Bilanzanalyse .....	1468
4 Bilanzanalyse im Einzelnen (Kennzahlenanalyse) .....	1477
5 Besonderheiten bei der Analyse von Konzernabschlüssen .....	1490

## Teil F

<b>Rechtsformspezifische Besonderheiten</b> .....	1491
<b>I Einführung</b> .....	1493
<b>II Bilanzierung der GmbH &amp; Co. KG</b> .....	1494
1 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen sowie Organisationsstrukturmerkmale .....	1495
2 Handelsbilanz .....	1496
3 Steuerbilanz .....	1503
<b>III Bilanzierung der GmbH &amp; Still</b> .....	1512
1 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und Organisationsstrukturmerkmale .....	1513
2 Handelsbilanz .....	1514
3 Steuerbilanz .....	1521

<b>IV</b>	<b>Besonderheiten bei der KGaA</b> .....	1534	
1	Gesellschaftsrechtliche Vorgaben .....	1534	
2	Handelsrechtliche Bilanzierungsprobleme .....	1535	
3	Steuerliche Besonderheiten .....	1537	
<b>Teil G</b>			
<b>Bilanzierung von aperiodischen Vorgängen</b> .....			1541
<b>I</b>	<b>Einführung</b> .....	1547	
<b>II</b>	<b>Sachgründung und Sachkapitalerhöhung</b> .....	1548	
1	Rechtliche Grundlagen .....	1548	
2	Bilanzielle Folgerungen .....	1555	
3	Steuerliche Grundfragen bei der Sachgründung .....	1562	
<b>III</b>	<b>Ausscheiden von Gesellschaftern und Realteilung</b> .....	1575	
1	Rechtliche Grundlagen .....	1575	
2	Bilanzielle Folgen des Ausscheidens von Gesellschaftern .....	1581	
3	Steuerliche Fragen des Ausscheidens von Gesellschaftern .....	1585	
<b>IV</b>	<b>Grundfragen der Bilanzierung von Umstrukturierungen</b> .....	1594	
1	Rechtliche Grundfragen der Umstrukturierungen .....	1594	
2	Umstrukturierungen als Tauschgeschäfte .....	1597	
3	Grundlagen der Bilanzierung bei übertragendem und aufnehmendem Rechtsträger .....	1599	
<b>V</b>	<b>Formwechsel von Gesellschaften</b> .....	1600	
1	Rechtliche Grundlagen .....	1600	
2	Bilanzielle Folgen .....	1605	
3	Steuerliche Folgen des Rechtsformwechsels .....	1609	
<b>VI</b>	<b>Verschmelzung von Gesellschaften</b> .....	1615	
1	Rechtliche Grundlagen .....	1616	
2	Bilanzierung der Verschmelzung .....	1619	
3	Steuerbilanzen bei der Verschmelzung .....	1626	
<b>VII</b>	<b>Bilanzierung bei Spaltung</b> .....	1632	
1	Rechtliche Grundlagen der Spaltung .....	1632	
2	Bilanzielle Folgen .....	1635	
3	Steuerliche Grundfragen der Spaltung .....	1638	
<b>VIII</b>	<b>Überschuldungsstatus</b> .....	1644	
1	Überblick .....	1645	
2	Überschuldungsstatus .....	1646	
3	Bilanzielle Sanierungsmaßnahmen .....	1655	

# Inhaltsübersicht

<b>IX</b>	<b>Insolvenz</b> .....	1669
1	Überblick .....	1669
2	Externe Rechnungslegung vor Verfahrenseröffnung .....	1672
3	Rechnungslegung bei Verfahrenseröffnung .....	1678
4	Rechnungslegung während des Insolvenzverfahrens .....	1686
5	Abschlussprüfung, Feststellung und Publizität .....	1689
6	Steuerrechtliche Gewinnermittlung im Insolvenzverfahren .....	1694
7	Rechnungslegung bei Beendigung des Verfahrens .....	1695
<b>X</b>	<b>Liquidation von Gesellschaften</b> .....	1697
1	Rechtliche Grundlagen der Liquidation .....	1697
2	Bilanzielle Folgerungen .....	1700
3	Steuerliche Grundfragen .....	1704
	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	1711
	<b>Stichwortregister</b> .....	1719

# Abkürzungsverzeichnis

4. EG-Richtlinie	Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 25.07.1978 (78/660/EWG), ABl. Nr. L 222, S. 11
7. EG-Richtlinie	Siebente Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 13.06.1983 (83/349/EWG), ABl. Nr. L 193, S. 1
8. EG-Richtlinie	Achte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 10.04.1984 (84/253/EWG), ABl. Nr. L 126, S. 20
a. A.	anderer Auffassung oder anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AcP	Archiv für civilistische Praxis (Zeitschrift)
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., 1995 ff.
ADS Int.	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach internationalen Standards
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AH	Accounting Horizons (Zeitschrift)
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIFM-StAnpG	Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
a. M.	anderer Meinung
ÄndG	Änderungsgesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
a. o.	außerordentlich
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz.	Bundesanzeiger
BAV	Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)

## Abkürzungsverzeichnis

BBK	Zeitschrift für Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
Begr., begr.	Begründung, begründet
Begr. RegE	Begründung des Regierungsentwurfs
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung; Mitteilungsblatt der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFA	Bankenfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen (und Gutachten) des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReg	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Gesetz zur Durchführung der 4., 7. und 8. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz)
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMJ	Bundesminister der Justiz
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Bonner HdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung (hrsg. v. Hofbauer/Kupsch)
BörsG	Börsengesetz
BörsZulV	Verordnung über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse (Börsenzulassungs-Verordnung – BörsZulV)
BP-Kartei	Betriebsprüfungs-Kartei
BPO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BRKG	Bundesreisekostengesetz
BRZ	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
b & b	bilanz & buchhaltung (Zeitschrift)
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CAPM	Capital Asset Pricing Model

## Abkürzungsverzeichnis

CCM	Completed Contract Method
CGU	Cash Generating Unit
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
Drucks.	Drucksache
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DV	Datenverarbeitung
DVFA	Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung e. V.
EAG	Ergebnisabführungsvertrag
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
ED	Exposure Draft
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Einführungsgesetz; Europäische Gemeinschaften
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
EL	Ergänzungslieferung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Est	Einkommensteuer
EstÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EstB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Währungssystem
f., ff.	folgend, folgende
FA	Finanzamt
FASB	Financial Accounting Standards Board
FG	Fachgutachten
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in – first out

## Abkürzungsverzeichnis

FLF	Finanzierung Leasing Factoring (Zeitschrift)
FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FSG	Fertigstellungsgrad
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoDV	Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
Gz.	Geschäftszeichen
H	Hinweis
h. A.	herrschende Auffassung
HB I	Handelsbilanz I
HB II	Handelsbilanz II
HdB	Handbuch der Bilanzierung (hrsg. v. Federmann/Kußmaul/Müller u. a.)
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses (hrsg. v. v. Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann)
HdK	Handbuch der Konzernrechnungslegung (hrsg. v. Küting/Weber)
HdR	Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss (hrsg. v. Küting/Pfitzer/Weber)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber

## Abkürzungsverzeichnis

HS	Halbsatz
HWO	Handwörterbuch der Organisation (hrsg. v. Frese)
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens (hrsg. v. Chmielewicz/Schweitzer)
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (hrsg. v. Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki)
i. A.	im Allgemeinen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASC Update	IASC Update. Board Decisions on International Accounting Standards (Zeitschrift)
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i. e. S.	im engeren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRSAC	International Financial Reporting Standards Advisory Council
IFRSIC	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. H. v.	in Höhe von
i. L.	in Liquidation
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
i. R. d.	im Rahmen des/im Rahmen der
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift/Loseblatt)
i. w. S.	im weiteren Sinne
JoA	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG)
KAK	Konzernanschaffungskosten
Kap.	Kapitel
KapAEG	Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an internationalen Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtliniengesetz
KG	Kammergericht; Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KHK	Konzernherstellungskosten
Kifo	Konzern in – first out
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KonTraG	Referentenentwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)

## Abkürzungsverzeichnis

KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)
ld.	laufend(en)
LG	Landgericht
Lifo	Last in – first out
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million(en)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift/Loseblatt)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OCI	Other Comprehensive Income
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt(e)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OTC	over the counter
p. a.	per annum/pro anno
PAAinE	Pro-active Accounting Activities in Europe
PartGG	Gesetz über Partnergesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz)
PdR	Praxis des Rechnungswesens (Zeitschrift)
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PoCM	Percentage of Completion Method
PSVaG	Pensionssicherungsverein auf Gegenseitigkeit
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute vom 10.02.1992
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RFH	Reichsfinanzhof
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
ROI	Return on Investment

## Abkürzungsverzeichnis

Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RSt	Rückstellung
RStBl	Reichssteuerblatt
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s. a.	siehe auch
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SE	Societas Europaea
SEC	Securities Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Small and Medium-sized Enterprise
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt(e)
SOP	Statement of Principles
Sp.	Spalte
SpruchG	Spruchverfahrensgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Steuerbilanz, Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
stellv.	stellvertretend
SteuerStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StJ	Steuerliches Journal (Zeitschrift)
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s. u.	siehe unten
Tab.	Tabelle
Tb.	Teilband
T€	Tausend Euro
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem; und andere
u. Ä.	und Ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (Umwandlungssteuergesetz)
UrhG	Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz)
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer

## Abkürzungsverzeichnis

UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v. a.	vor allem
VFA	Versicherungsfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
VG	Vermögensgegenstände
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
WACC	Gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten (Weighted Average Cost of Capital)
WB	Wertberichtigungen
WG	Wirtschaftsgüter
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer Mitteilungen (Zeitschrift)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
z. B.	zum Beispiel
ZCG	Zeitschrift für Corporate Governance
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZFCM	Zeitschrift für Controlling und Management
ZGE	Zahlungsmittelgenerierende Einheiten (Cash-Generating Unit)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZIR	Zeitschrift Interne Revision
ZP	Zeitschrift für Planung
ZPO	Zivilprozessordnung
ZSteu	Zeitschrift für Steuern & Recht
z. T.	zum Teil
z. Z.	zur Zeit
zzgl.	Zuzüglich

# Teil A

## Rechnungslegung nach HGB und IFRS

	Rn.
<b>I</b>	<b>Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS</b> . . . . . 1
<b>1</b>	<b>Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht</b> . . . . . 1
1.1	Aufbau der Rechtsvorschriften im HGB. . . . . 1
1.2	Kaufmannseigenschaft als Voraussetzung der Rechnungslegungspflicht . . . . . 3
1.2.1	Kaufmann kraft Handelsgewerbe = Istkaufmann (§ 1 HGB) . . . . . 4
1.2.2	Kaufmann kraft Eintragung = Kannkaufmann (§ 2 und § 3 HGB). . . . . 7
1.2.3	Kaufmann kraft Rechtsform = Formkaufmann (§ 6 Abs. 2 HGB) . . . . . 9
1.2.4	Fiktivkaufmann und Scheinkaufmann . . . . . 10
1.3	Dreiteilung der Rechnungsleger . . . . . 11
1.3.1	Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen. . . . . 12
1.3.2	Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren . . . . . 18
1.3.3	Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren. . . . . 22
1.4	Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss . . . . . 30
1.5	Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Steuerbilanz . . . . . 34
<b>2</b>	<b>Einzel- und Konzernabschluss nach HGB</b> . . . . . 44
2.1	Einzelabschluss nach HGB . . . . . 45
2.1.1	Regelungen für Einzelunternehmen und Personenhandels- gesellschaften . . . . . 45
2.1.2	Regelungen für Kapitalgesellschaften . . . . . 48
2.1.2.1	Generelle Regelungen . . . . . 48
2.1.2.2	Erleichterungsregelungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften . . . . . 57
2.1.2.3	Erleichterungsregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften. . . . . 59
2.2	Konzernabschluss nach HGB . . . . . 63
<b>3</b>	<b>Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS</b> . . . . . 67
3.1	Aufbau der Rechtsvorschriften nach IFRS . . . . . 67
3.2	Einzelabschluss nach IFRS . . . . . 72
3.3	Konzernabschluss nach IFRS . . . . . 81
<b>4</b>	<b>Lagebericht und Konzernlagebericht</b> . . . . . 85
<b>5</b>	<b>Prüfung und Unternehmenspublizität</b> . . . . . 89
<b>6</b>	<b>Bilanzzeit</b> . . . . . 96
<b>7</b>	<b>Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)</b> . . . . . 99
<b>8</b>	<b>Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)</b> . . . . . 104
<b>9</b>	<b>Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungs- legungs- und Offenlegungspflichten</b> . . . . . 106
<b>II</b>	<b>Grundsätze der Rechnungslegung</b> . . . . . 160
<b>1</b>	<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht</b> . . . . . 160
1.1	Einführung . . . . . 160
1.2	Zu den Zwecken von Buchführung und Jahresabschluss . . . . . 168
1.3	Notwendige Bedingungen jeder Informationsvermittlung (Rahmengrundsätze) . . . . . 178

## Teil A

1.4	Inhalt der Abgrenzungsgrundsätze	182
1.4.1	Überblick	182
1.4.2	Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum)	185
1.4.3	Gewinnbegriff und Realisationsprinzip	189
1.4.3.1	Gewinndefinition	189
1.4.3.2	Anschaffungswertprinzip	197
1.4.3.3	Die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden	203
1.4.3.4	Realisationsprinzip	211
1.4.3.5	Prinzipien der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach	215
1.4.4	Imparitätsprinzip	221
1.5	Ergänzende Grundsätze	225
1.5.1	Vergleichbarkeit (Stetigkeit)	226
1.5.2	Das »Postulat« der Vorsicht	227
1.5.3	Prinzipien ordnungsmäßiger Rücklagenbildung und Substanzerhaltung?	228
1.6	Sonderfragen	229
1.7	Steuerliche Aspekte	232
1.8	Zum Verhältnis von GoB nach HGB und IFRS	242
<b>2</b>	<b>Rahmengrundsätze nach IFRS</b>	<b>243</b>
2.1	Einführung	243
2.2	Einordnung und Zweck des Conceptual Frameworks des IASB	247
2.3	Grundstruktur und Inhalt des Conceptual Frameworks	253
2.4	Ziele und Basisgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung	257
2.4.1	Ziele der Finanzberichterstattung	259
2.4.2	Informationsvermittlung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und deren Änderungen	264
2.4.3	Grundsatz der Periodenabgrenzung	269
2.4.4	Grundsatz der Unternehmensfortführung	272
2.5	Qualitative Anforderungen an die Informationsvermittlung	279
2.5.1	Fundamentale qualitative Anforderungen	283
2.5.1.1	Relevanz (relevance)	283
2.5.1.2	Glaubwürdige Darstellung (faithful representation)	288
2.5.1.3	Anwendung der fundamentalen qualitativen Anforderungen	294
2.5.2	Unterstützende qualitative Anforderungen	297
2.5.2.1	Vergleichbarkeit (comparability)	298
2.5.2.2	Nachprüfbarkeit (verifiability)	303
2.5.2.3	Zeitnähe (timeliness)	306
2.5.2.4	Verständlichkeit (understandability)	309
2.5.3	Kosten-Nutzen-Abwägung relevanter und verlässlicher Informationen	313
2.5.4	Implizite Anforderungen an die Informationsvermittlung	317
2.5.4.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form)	318
2.5.4.2	Vorsicht (prudence)	323
<b>III</b>	<b>Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen</b>	<b>379</b>
<b>1</b>	<b>Ansatzkonzeptionen</b>	<b>379</b>
1.1	Aktivierungsfähigkeit	379
1.1.1	HGB-Rechnungslegung	379
1.1.1.1	Grundlegendes	379
1.1.1.2	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	384
1.1.1.2.1	Selbstständige Verwertbarkeit	384
1.1.1.2.2	Selbstständige Bewertbarkeit und Greifbarkeit im Steuerrecht	388

1.1.1.3	Konkrete Aktivierungsfähigkeit . . . . .	391
1.1.1.3.1	Aktivierungsgebote . . . . .	391
1.1.1.3.2	Aktivierungswahlrechte . . . . .	397
1.1.1.3.3	Aktivierungsverbote . . . . .	399
1.1.1.3.4	Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen . . . . .	401
1.1.2	IFRS-Rechnungslegung . . . . .	407
1.1.2.1	Grundlegendes . . . . .	407
1.1.2.2	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit . . . . .	409
1.1.2.2.1	Verfügbarmacht des Unternehmens . . . . .	409
1.1.2.2.2	Ergebnis vergangener Ereignisse . . . . .	412
1.1.2.2.3	Erwarteter künftiger Nutzenzufluss . . . . .	413
1.1.2.2.4	Wahrscheinlicher künftiger Nutzenzufluss . . . . .	414
1.1.2.2.5	Verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . . .	415
1.1.2.3	Konkrete Aktivierungsfähigkeit . . . . .	417
1.1.2.3.1	Aktivierungsgebote . . . . .	417
1.1.2.3.2	Aktivierungswahlrechte . . . . .	421
1.1.2.3.3	Aktivierungsverbote . . . . .	422
1.1.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . . .	423
1.2	Passivierungsfähigkeit . . . . .	427
1.2.1	HGB-Rechnungslegung . . . . .	427
1.2.1.1	Grundlegendes . . . . .	427
1.2.1.2	Abstrakte Passivierungsfähigkeit . . . . .	434
1.2.1.2.1	Verpflichtung . . . . .	434
1.2.1.2.2	Wirtschaftliche Belastung . . . . .	439
1.2.1.2.3	Quantifizierbarkeit . . . . .	442
1.2.1.3	Konkrete Passivierungsfähigkeit . . . . .	443
1.2.1.3.1	Passivierungsgebote . . . . .	443
1.2.1.3.2	Passivierungswahlrechte . . . . .	448
1.2.1.3.3	Passivierungsverbote . . . . .	449
1.2.1.3.4	Steuerrechtliche Gemeinsamkeiten und Abweichungen . . . . .	450
1.2.2	IFRS-Rechnungslegung . . . . .	456
1.2.2.1	Grundlegendes . . . . .	456
1.2.2.2	Abstrakte Passivierungsfähigkeit . . . . .	461
1.2.2.2.1	Gegenwärtige Verpflichtung . . . . .	461
1.2.2.2.2	Ergebnis vergangener Ereignisse . . . . .	464
1.2.2.2.3	Erwarteter künftiger Nutzenabfluss . . . . .	465
1.2.2.2.4	Wahrscheinlicher künftiger Nutzenabfluss . . . . .	467
1.2.2.2.5	Verlässliche Bewertbarkeit . . . . .	470
1.2.2.3	Konkrete Passivierungsfähigkeit . . . . .	471
1.2.2.3.1	Passivierungsgebote . . . . .	471
1.2.2.3.2	Passivierungswahlrechte . . . . .	473
1.2.2.3.3	Passivierungsverbote . . . . .	474
1.2.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . . .	475
2	<b>Bewertungskonzeptionen</b> . . . . .	479
2.1	Bewertungsmaßstäbe – Überblick . . . . .	479
2.1.1	HGB-Rechnungslegung . . . . .	479
2.1.2	IFRS-Rechnungslegung . . . . .	494
2.2	Zugangsbewertung . . . . .	520
2.2.1	HGB-Rechnungslegung . . . . .	520
2.2.1.1	Vermögensgegenstände . . . . .	520

## Teil A

2.2.1.1.1	Anschaffungskosten	520
2.2.1.1.2	Herstellungskosten	526
2.2.1.1.3	Barwert	532
2.2.1.2	Schulden	537
2.2.1.2.1	(Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger) Erfüllungsbetrag	537
2.2.1.2.2	Barwert	545
2.2.1.3	Latente Steuern als Sonderposten eigener Art	550
2.2.1.4	Eigenkapital	552
2.2.2	IFRS-Rechnungslegung	555
2.2.2.1	Vermögenswerte	555
2.2.2.1.1	Anschaffungskosten (Acquisition Costs)	555
2.2.2.1.2	Herstellungskosten (Production Costs)	559
2.2.2.1.3	Beizulegender Zeitwert (Fair Value)	565
2.2.2.1.4	Barwert (Present Value)	565a
2.2.2.2	Schulden	566
2.2.2.2.1	Beizulegender Zeitwert (Fair Value)/Erfüllungsbetrag (Settlement Value)	566
2.2.2.2.2	Nach bestmöglicher Schätzung notwendiger Erfüllungsbetrag (Best Estimate)	568
2.2.2.2.3	Barwert (Present Value)	572
2.2.2.3	Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden	574
2.2.2.4	Eigenkapital	576
2.2.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung	578
2.3	Folgebewertung	579
2.3.1	HGB-Rechnungslegung	579
2.3.1.1	Vermögensgegenstände	579
2.3.1.1.1	Planmäßige Abschreibungen	579
2.3.1.1.2	Außerplanmäßige Abschreibungen	586
2.3.1.1.3	Wertaufholungen	594
2.3.1.2	Schulden	596
2.3.1.3	Latente Steuern als Sonderposten eigener Art	598
2.3.2	IFRS-Rechnungslegung	600
2.3.2.1	Vermögenswerte	600
2.3.2.1.1	Grundlegendes	600
2.3.2.1.2	Beizulegender Zeitwert (Fair Value)	601
2.3.2.1.3	Planmäßige Abschreibungen	605
2.3.2.1.4	Außerplanmäßige Abschreibungen	609
2.3.2.1.5	Wertaufholungen (Reversal of Impairment Losses)	628
2.3.2.2	Schulden	633
2.3.2.3	Latente Steuern als Vermögenswerte/Schulden	635
2.3.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung	637
3	<b>Stichtagsprinzip und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag</b>	638
3.1	HGB-Rechnungslegung	638
3.2	IFRS-Rechnungslegung	643
3.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung	646
4	<b>Ansatz- und Bewertungsstetigkeit</b>	647
4.1	HGB-Rechnungslegung	647
4.2	IFRS-Rechnungslegung	659
4.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung	665

<b>5</b>	<b>Erfolgserfassungskonzeptionen</b> . . . . .	666
5.1	HGB-Rechnungslegung . . . . .	666
5.2	IFRS-Rechnungslegung . . . . .	674
5.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . . .	686
<b>6</b>	<b>Korrekturkonzeptionen</b> . . . . .	687
6.1	HGB-Rechnungslegung . . . . .	687
	6.1.1 Korrektur von Fehlern . . . . .	687
	6.1.2 Korrektur von Schätzungen . . . . .	698
6.2	IFRS-Rechnungslegung . . . . .	701
	6.2.1 Korrektur von Fehlern . . . . .	701
	6.2.2 Korrektur von Schätzungen . . . . .	708
6.3	Vergleich zwischen der HGB- und IFRS-Rechnungslegung . . . . .	712



# I Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS

## Ergänzende Literaturhinweise

*Buchheim/Knorr/Schmidt*, Anwendung der IFRS in Europa: Das neue Endorsement-Verfahren, KoR 2008, 334.  
*Fey/Deubert/Lewe/Roland*, Erleichterungen nach dem MicroBilG – Einzelfragen zur Anwendung der neuen Vorschriften, BB 2013, 107.

*Hahn, C.*, Der Bilanzzeit. Neue Rechtsfigur im deutschen Kapitalmarktrecht, IRZ, 2007, 375.

*Herzig*, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339.

*Kütting/Lam*, Bilanzierungspraxis in Deutschland – Theoretische und empirische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS, DStR 2011, 991.

*Toebe/Herberg/Schlüters*, Untersuchung der Fehlerbekanntmachungen nach § 37q Abs. 2 WpHG von 2006 bis 2013, Ergebnisse und Schlussfolgerungen, KoR 2013, 256.

## 1 Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht

### 1.1 Aufbau der Rechtsvorschriften im HGB

Die Vorschriften über die handelsrechtliche Rechnungslegung, Offenlegung und Prüfung sind im Wesentlichen im dritten Buch des HGB »Handelsbücher« geregelt, d. h. in den §§ 238–342e HGB. 1

Das dritte Buch des HGB ist in **sechs Abschnitte** unterteilt: 2

- Der erste Abschnitt regelt die Vorschriften, die für **alle Kaufleute** gelten. Sie stellen das lex generalis des deutschen Bilanzrechts dar.
- Die Abschnitte zwei bis vier enthalten i. S. v. lex specialis Sonderbestimmungen für bestimmte Rechtsformen. Der zweite Abschnitt beinhaltet ergänzende Vorschriften für **Kapitalgesellschaften** (AG, SE, KGaA und GmbH) und bestimmte, den Kapitalgesellschaften gleichgestellte, Personenhandelsgesellschaften, während der dritte Abschnitt überdies ergänzende Vorschriften für eingetragene **Genossenschaften** und der vierte Abschnitt für bestimmte Geschäftszweige, respektive für **Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute** sowie **Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds** enthält. Im Rahmen des BilRUG (vgl. Rn. 44) wurden im vierten Abschnitt überdies für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors ergänzende Vorschriften aufgenommen.
- Im fünften Abschnitt sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Schaffung eines Rechnungslegungsgremiums bzw. -beirats geregelt. Auf Basis dieser Rechtsvorschriften wurde im Jahre 1998 das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) gegründet.
- Der sechste Abschnitt regelt das Enforcement (die Durchsetzung) der für die Abschlüsse und die Lageberichte kapitalmarktorientierter Unternehmen anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften durch die privatrechtliche Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

## 1.2 Kaufmannseigenschaft als Voraussetzung der Rechnungslegungspflicht

- 3 Nach § 238 Abs. 1 HGB ist grundsätzlich jeder Kaufmann zur Führung von Büchern verpflichtet. Die Kaufmannseigenschaft wird in den §§ 1–7 HGB geregelt. Danach erstreckt sich die Verpflichtung zur Anwendung der Vorschriften des dritten Buchs des HGB (Handelsbücher) auf folgende Kaufleute:

### 1.2.1 Kaufmann kraft Handelsgewerbe = Istkaufmann (§ 1 HGB)

- 4 Gem. § 1 Abs. 1 HGB ist Kaufmann, »wer ein Handelsgewerbe betreibt«. Diese sog. Istkaufleute sind kraft der Ausübung eines Handelsgewerbes per se Kaufleute. Sie sind zwar zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet, diese hat aber nur **deklaratorische** Wirkung.
- 5 Voraussetzung für das Vorliegen eines Handelsgewerbes ist, dass die ausgeübte Tätigkeit als **Gewerbe** zu qualifizieren ist und des Weiteren, dass das ausgeübte Gewerbe ein **Handelsgewerbe** darstellt.
- **Gewerbe** ist nach allgemeiner Ansicht jede äußerlich erkennbare, selbstständige, planmäßige, auf Gewinnerzielung gerichtete und auf gewisse Dauer angelegte Tätigkeit, soweit es sich nicht um die Ausübung eines Freien Berufs handelt. Diese Definition stimmt im Wesentlichen auch mit der des Gewerbebetriebs i. S. d. Steuerrechts (§ 15 Abs. 2 EStG) überein.
  - Gem. § 1 Abs. 2 HGB ist zunächst jeder Gewerbebetrieb ein **Handelsgewerbe**, es sei denn, dass nach Art oder Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist. Im Hinblick auf einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb ist also nicht auf dessen tatsächliches Vorhandensein, sondern auf die Notwendigkeit eines solchen abzustellen.
- 6 Das Vorliegen eines Gewerbes ist zum einen anhand von **qualitativen Kriterien** (»Art der Tätigkeit«) zu beurteilen, wie z. B. die Vielfalt der Erzeugnisse, die Komplexität der Geschäftsbeziehungen, die Inanspruchnahme von Fremdfinanzierungen und die gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltungen. Zum anderen sind **quantitative Kriterien** (»Umfang der Tätigkeit«) heranzuziehen, wie z. B. die Zahl der Beschäftigten, die Höhe des Umsatzes und der Bilanzsumme sowie der Umfang des Kontokorrentverkehrs. Maßstab für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist dabei aber nicht ausschließlich die Erfüllung der einzelnen Kriterien, sondern das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf (vgl. BGH vom 28.04.1960, II ZR 239/58, DB 1960, 1097 sowie u. a. *Winkeljohann/Henckel*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 238 HGB, Rn. 6).

### 1.2.2 Kaufmann kraft Eintragung = Kannkaufmann (§ 2 und § 3 HGB)

- 7 Unternehmen, die zwar ein Gewerbe betreiben, welches jedoch nach Art und Umfang **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (Kleingewerbetreibende), sind nicht automatisch Kaufleute. Diese Unternehmen können gem. § 2 HGB entscheiden, ob sie durch eine freiwillige Eintragung ihrer Firma ins Handelsregister zum Kaufmann werden wollen. Für diese sog. Kannkaufleute ist die Eintragung **konstitutiv**, d. h. erst die Eintragung erzeugt die Kaufmannseigenschaft. Mit der Eintragung übernehmen sie alle aus dem HGB resultierenden Rechte und Pflichten, die an die Kaufmannseigenschaft anknüpfen.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können nach § 3 Abs. 2 HGB ebenfalls durch Eintragung ins Handelsregister die Kaufmannseigenschaft erlangen, wenn nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. 8

### 1.2.3 Kaufmann kraft Rechtsform = Formkaufmann (§ 6 Abs. 2 HGB)

Für Personengesellschaften, die ein Handelsgewerbe betreiben, stellt § 6 Abs. 1 HGB klar, dass die Gesellschaft selbst die Kaufmannseigenschaft hat. Kapitalgesellschaften dagegen erlangen gem. § 6 Abs. 2 HGB – unabhängig davon, ob sie ein Handelsgewerbe betreiben – ihre Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform. Dies gilt über § 17 Abs. 2 GenG auch für Genossenschaften. Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit der Kaufmannseigenschaft der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist aber die Eintragung der Gesellschaften ins Handelsregister. Die Eintragung hat also **konstitutive** Wirkung. 9

### 1.2.4 Fiktivkaufmann und Scheinkaufmann

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht **nicht** für den in § 5 HGB geregelten sog. **Fiktivkaufmann** und den von der Rechtsprechung entwickelten sog. **Scheinkaufmann**. Unter den Begriff des Fiktivkaufmanns fallen Personen, die mit einer Firma im Handelsregister eingetragen sind, ohne dass sie überhaupt noch ein Handelsgewerbe betreiben. Sie sind zwar noch Kaufleute, aber die Rechtsfolgen, die daran anknüpfen, sind beschränkt (vgl. u. a. *Roth*, in: *Koller/Roth/Morck*, HGB-Kommentar, 7. Aufl., § 5 HGB, Rn. 2), insb. erstrecken sie sich nicht auf die Buchführungspflicht und das Strafrecht. Scheinkaufleute sind Personen, die durch ihr Auftreten den Anschein eines Kaufmanns erwecken. Der Scheinkaufmann haftet zwar wie ein Kaufmann i. S. d. HGB, ist aber, da er die Kaufmannseigenschaft nicht besitzt, nicht zur Buchführung verpflichtet. 10

## 1.3 Dreiteilung der Rechnungsleger

Für die genannten Kaufmannsarten ergeben sich aus den §§ 238–342e des HGB die Rechnungslegungs-, Offenlegungs- und Prüfungspflichten. Dabei kann – nicht zuletzt aufgrund des BilMoG – eine **Dreiteilung** im Hinblick auf den Inhalt und Umfang dieser handelsrechtlichen Verpflichtungen erfolgen, die sich primär **nicht** an der Rechtsform, sondern an der **Größe** und der **Kapitalmarktorientierung** der Kaufleute ausrichtet (vgl. zu dieser Klassifizierung insb. *Herzig*, DB 2008, 1341 ff.): 11

1. Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen,
2. Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren,
3. Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren.

### 1.3.1 Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen

Grundsätzlich unterliegen alle Kaufleute den Rechnungslegungsvorschriften im dritten Buch des HGB. I. R. d. BilMoG wurde aber ein Ausnahmetatbestand geschaffen, welcher gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, relevant ist. 12

- 13 Nach § 241a Satz 1 HGB sind **Einzelkaufleute**, die an **zwei** aufeinander folgenden Geschäftsjahren die folgenden **zwei** Größenmerkmale nicht überschreiten
- Umsatzerlöse 500.000 € **und**
  - Jahresüberschuss 50.000 €,
- von der Pflicht zur **Buchführung** und Erstellung eines **Inventars** sowie gem. § 242 Abs. 4 Satz 1 HGB auch von der Pflicht zur Erstellung einer **Bilanz** und **GuV** befreit. Nach dem sog. Bürokratietentlastungsgesetz vom 28.07.2015 wurden ab Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2015 beginnen, die Schwellenwerte auf 600.000 € für die Umsatzerlöse und auf 60.000 € für den Jahresüberschuss/steuerlichen Gewinn angehoben. **Personenhandelsgesellschaften (einschließlich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts)** fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift.
- 14 Im Falle von **Neugründungen** gilt gem. §§ 241a Satz 2 und 242 Abs. 4 Satz 2 HGB die Befreiung bereits dann, wenn beide Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Laut der Gesetzesbegründung zum BilMoG reicht dabei eine überschlägige Ermittlung der Größenmerkmale aus, d. h. zur Festlegung, ob die Größenmerkmale erreicht sind, muss nicht bereits eine GuV nach den Vorschriften des HGB erstellt werden.
- 15 Die Größenmerkmale sind an die Grenzen des § 141 AO angelehnt, aus deren Überschreitung für gewerbliche Unternehmen die Verpflichtung folgt, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (= sog. originäre Buchführungspflicht des Steuerrechts). Für die betroffenen Einzelkaufleute reicht somit grundsätzlich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG aus (vgl. C Rn. 10). Allerdings bestehen im Detail **Unterschiede**.
- 16 Nach § 141 AO
- wird statt auf den Jahresüberschuss auf den steuerlichen Gewinn abgestellt,
  - reicht es aus, wenn nur eines der zwei Kriterien erfüllt ist,
  - sind nicht zwei Geschäftsjahre, sondern nur ein Wirtschaftsjahr bzw. beim Umsatz ein Kalenderjahr maßgebend,
  - hängen der Beginn und das Ende der steuerrechtlichen Bilanzierungspflicht von einer Mitteilung der Finanzbehörde ab.
- 17 In Einzelfällen können sich also durchaus Abweichungen zwischen dem Handels- und Steuerrecht im Hinblick auf die Erfüllung der Größenmerkmale ergeben. Dabei bestehen folgende Zusammenhänge:
1. Besteht handelsrechtlich Buchführungspflicht, da die Grenzen des § 241a HGB überschritten werden, dann gilt die Buchführungspflicht über § 140 AO auch für steuerliche Zwecke. Dies bedeutet, dass der steuerliche Gewinn aus dem Gewerbebetrieb über einen Betriebsvermögensvergleich, also den Vergleich zweier aufeinander folgender Bilanzen, festzustellen ist. Die Größenmerkmale in § 141 Abs. 1 AO sind in diesen Fällen nicht relevant. Die Unternehmen müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 60 Abs. 2 EStDV dem Finanzamt eine unter Beachtung steuerlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz einreichen = sog. **derivative Steuerbilanz**. Eine Einnahmen-Überschussrechnung ist nicht ausreichend.
  2. Besteht dagegen nach § 141 Abs. 1 AO steuerrechtlich Buchführungs-/Bilanzierungspflicht, wengleich die Kriterien nach § 241a HGB zur handelsrechtlichen Buchführungs-/Bilanzierungspflicht nicht erfüllt sind, greift für diese Unternehmen eine originäre steuerliche Buchführungspflicht. Sie müssen nach § 4 Abs. 1 EStG den steuerrechtlichen Gewinn ebenfalls durch einen Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Hierzu ist aber (nur) eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz = sog. **originäre Steuerbilanz** zu erstellen. Um sicherzustellen, dass sich § 241a HGB nicht auch auf diese originäre steuerliche Buchführungspflicht auswirkt, wird in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO u. a. der § 241a HGB von der sinn gemäßen Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften in der Steuerbilanz ausgenommen.

### 1.3.2 Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren

Kaufleute, die **keine** kleinen Einzelkaufleute i. S. d. § 241a Satz 1 HGB sind, müssen ihren **Jahresabschluss** (im Folgenden auch als **Einzelabschluss** bezeichnet) **zwingend** nach den Vorschriften des **HGB** erstellen. Eine Befreiungsregel im Falle der Erstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS beinhaltet das deutsche Bilanzrecht **nicht**. 18

Es besteht lediglich gem. § 325 Abs. 2a und 2b HGB für die Kaufleute, die ihren Einzelabschluss offenlegen müssen, die Option, **zusätzlich** zum HGB-Einzelabschluss freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss zu erstellen und diesen, statt des HGB-Einzelabschlusses, beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers zur Offenlegung einzureichen. Diese Option entbindet die Unternehmen also nicht von der Verpflichtung zur Erstellung eines HGB-Einzelabschlusses zum Zwecke der Ausschüttung und Besteuerung sowie dessen Einreichung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers, welcher den Abschluss an das Unternehmensregister weiterleitet. Damit ist neben dem im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten IFRS-Einzelabschluss auch der HGB-Einzelabschluss für jedermann einsehbar. In der Praxis wird, insb. aus arbeitsökonomischen Gründen, von der Option faktisch kein Gebrauch gemacht. 19

Im Hinblick auf die Terminologie ist darauf zu verweisen, dass der Gesetzgeber den HGB-Einzelabschluss als »Jahresabschluss« bezeichnet; soweit das HGB Regelungen zum »Jahresabschluss« beinhaltet, betreffen diese also immer den Einzelabschluss nach HGB. Im Gegensatz zum Einzelabschluss wird aber der Abschluss eines Konzerns im Gesetzestext des HGB explizit mit Konzernabschluss bezeichnet. Zur Abgrenzung von Einzel- und Konzernabschluss vgl. Rn. 30–33. 20

I. R. d. **Konzernabschlusses** besteht für **nicht** kapitalmarktorientierte Unternehmen gem. § 315a Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, diesen statt nach HGB nach IFRS zu erstellen. Soweit von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind für diese Unternehmen ausschließlich die Vorschriften des HGB in der externen Rechnungslegung relevant. Vor der freiwilligen Umstellung des Konzernabschlusses auf IFRS sind die Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, in: *Heyd/v. Keitz*, 2007, 197; *Kütting/Pfitzer/Weber*, 2. Aufl. 2013. Zum Begriff kapitalmarktorientierte Unternehmen s. nachstehende Ausführungen. 21

### 1.3.3 Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren

Nach Art. 4 der sog. IAS-Verordnung der EG vom 19.07.2002 müssen die zur Konzernrechnungslegung verpflichteten in der EU ansässigen Mutterunternehmen ihren Konzernabschluss zwingend nach den – von der EU anerkannten – IFRS erstellen, wenn sie Wertpapiere ausgegeben haben, die auf einem **geregeltten Markt** innerhalb eines Mitgliedstaats der EU gehandelt werden. Zu den Wertpapieren zählen dabei sowohl Eigenkapitalpapiere als auch Schuldtitel. Der deutsche Gesetzgeber hat diese EU-Vorgabe nochmals klarstellend in § 315a Abs. 1 HGB übernommen. Die Definition des geregelten Marktes stimmt mit der des **organisierten Marktes** gem. § 2 Abs. 5 WpHG überein (vgl. u. a. *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 6. Aufl., § 2 WpHG, Rn. 158 ff.). 22

Ein organisierter Markt ist gem. § 2 Abs. 5 WpHG ein »durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt«. In Deutschland zählen hierzu neben den geregelten Märkten der einzelnen deutschen Börsen auch die Terminbörse Eurex und die Europäische Energiebörse Leipzig. 23

Der deutsche Gesetzgeber übernimmt in § 315a Abs. 1 HGB aber nicht nur die EU-Vorgabe, dass der Konzernabschluss der betroffenen Unternehmen nach IFRS zu erstellen und offenzule- 24

gen ist, sondern er verlangt noch bestimmte Ergänzungen. D. h. der IFRS-Konzernabschluss ist in dem Umfang zu **ergänzen**, als die Rechnungslegungsvorschriften des HGB im Umfang über diejenigen nach IFRS hinausgehen, wie z. B. im Hinblick auf die Verpflichtung zur Offenlegung von Organbezügen oder hinsichtlich der Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts.

- 25 Ferner wird in § 315a Abs. 2 HGB der von der EU vorgegebene zwingende Anwendungsbereich der IFRS auf solche Mutterunternehmen **ausgedehnt**, deren Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zwar noch nicht an einem geregelten bzw. organisierten Markt gehandelt werden, die jedoch bis zum Bilanzstichtag einen **Antrag auf Zulassung** an einem organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG gestellt haben. Zu den Wertpapieren i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zählen ebenfalls neben Eigenkapital- auch Schuldtitel (vgl. im Einzelnen *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 6. Aufl., § 2 WpHG, Rn. 4 ff.).
- 26 Mutterunternehmen, die nicht unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, können gem. § 315a Abs. 3 HGB den Konzernabschluss **wahlweise** statt nach HGB nach IFRS erstellen. Wird ein Konzernabschluss zwingend oder freiwillig nach IFRS erstellt, müssen bereits die in diesen IFRS-Konzernabschluss eingehenden Einzelabschlüsse, die sog. Handelsbilanz II (HB II), nach IFRS aufgestellt worden sein.
- 27 Der deutsche Gesetzgeber hat i. R. d. BilMoG in § 264d HGB den Begriff der »kapitalmarkt-orientierten Kapitalgesellschaft« eingefügt. Danach ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat. Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG sind neben Aktien vor allem auch Schuldtitel.
- 28 Unternehmen, die unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, sind daher grundsätzlich als kapitalmarktorientiert einzustufen. Somit ergibt sich – unter Verwendung des Terminus »kapitalmarktorientiert« – in Deutschland folgender Anwendungsbereich der HGB- und IFRS-Rechnungslegung:

	Einzelabschluss (Jahresabschluss)	Konzernabschluss
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	IFRS
Nicht-Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	Wahlrecht HGB oder IFRS

\* Statt eines HGB-Einzelabschlusses kann auch ein IFRS-Einzelabschluss im elektronischen Bundesanzeiger offengelegt werden. Dies entbindet die Unternehmen jedoch nicht von der Verpflichtung zur Erstellung und Offenlegung eines HGB-Einzelabschlusses.

**Tab. 1:** Anwendungsbereich von HGB und IFRS

- 29 Im Hinblick auf die Bedeutung der IFRS-Konzernrechnungslegung ist anzumerken, dass im elektronischen Bundesanzeiger jährlich rd. 1.000 IFRS-Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen und rd. 4.000 Konzernabschlüsse von nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen veröffentlicht werden. Von diesen erstellen und veröffentlichen aber nur ca. 5% ihren Konzernabschluss freiwillig nach den IFRS (vgl. *Kütting/Lam*, DStR 2011, 991 sowie *Kütting/Pfitzer/Weber*, 2. Aufl. 2013, 57–59).

## 1.4 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss

- 30 Einzel- und Konzernabschluss haben im deutschen Bilanzrecht unterschiedliche Funktionen. Der Einzelabschluss (Jahresabschluss) hat **neben der Rechenschaftslegungs- und Informati-**

**onsfunktion zusätzlich** insb. eine sog. **Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion** (vgl. insb. §§ 58, 174 AktG, § 29 GmbHG) und gem. § 5 Abs. 1 EStG eine **Steuerbemessungsfunktion** (Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz). Der Einzelabschluss bestimmter Rechtsformen (u. a. der Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften) muss von den zuständigen Organen (z. B. bei der GmbH der Gesellschafterversammlung nach § 42a i. V. m. § 46 Nr. 1 GmbHG) **festgestellt** werden. Die Feststellung ist ein förmlicher Rechtsakt, durch den der Jahresabschluss von den zuständigen Organen als richtig und rechtsverbindlich anerkannt wird.

Der Konzernabschluss hat dagegen grundsätzlich nur eine **Rechenschaftslegungs- und Informationsfunktion** gem. § 297 HGB. Er hat de jure **keine** Besteuerungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion. Er muss von den zuständigen Organen lediglich gebilligt, nicht jedoch festgestellt werden (vgl. z. B. § 173 Abs. 1 Satz 2 AktG). Damit knüpfen an seine Ausgestaltung oder die unterlassene Billigung keine unmittelbaren Rechtsfolgen, wie etwa die Nichtigkeit, an. Allerdings kommt dem handelsrechtlichen Konzernabschluss faktisch eine mittelbare Ausschüttungsbemessungsfunktion zu, wenn sich die Ausschüttungserwartungen der Anteilseigner am Konzernergebnis orientieren (vgl. *Ruhnke/Simons*, 3. Aufl., 2012, 10).

Der Konzernabschluss hat – trotz der eingeschränkten formaljuristischen Bedeutung – vor allem wegen seiner Informationsfunktion in den letzten Jahren in Deutschland im Vergleich zum Einzelabschluss zunehmend an Bedeutung gewonnen. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass in den Geschäftsberichten großer Unternehmen nur noch der Konzernabschluss, nicht jedoch der Einzelabschluss, veröffentlicht wird.

Der Konzernabschluss basiert auf den **Handelsbilanzen II (HB II)**, d. h. Einzelabschlüssen, die nach einheitlichen, von der Konzernmutter vorgegebenen Regelungen zur Gliederung, Bilanzierung und Bewertung in der Währung des Mutterunternehmens erstellt werden (vgl. D Rn. 451 ff.). Die Addition dieser Einzelabschlüsse, stellt den sog. **Summenabschluss** dar. Aus dem Summenabschluss sind i. R. d. **Konsolidierung/Eliminierung** konzerninterne Vorgänge herauszurechnen, um den Konzernabschluss zu erstellen. Die einzelnen Schritte und die in diesem Zusammenhang relevanten Rechtsvorschriften werden in Teil D Rn. 551 ff.) beschrieben.

## 1.5 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Steuerbilanz

Der Zusammenhang zwischen der Handels- und Steuerbilanz wird durch den Grundsatz der **Maßgeblichkeit** der Handels- für die Steuerbilanz hergestellt. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die nach handelsrechtlichen Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen, in der Steuerbilanz für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Dies gilt nicht, wenn ein sog. **Bewertungsvorbehalt** besteht, d. h. eine abweichende Bilanzierung oder Bewertung im Steuerrecht explizit geregelt ist. In diesen Fällen kommt es zwingend zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. I. R. d. BilMoG wurden diese Fälle deutlich erweitert (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, 2011, 138 f.).

Neben der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz galt bis zum BilMoG gleichzeitig, gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F., auch die sog. **umgekehrte Maßgeblichkeit**, wonach steuerliche Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Einzelabschluss auszuüben waren.

Dieser Grundsatz ist – im Interesse einer besseren Aussagekraft des Einzelabschlusses – i. R. d. BilMoG aufgehoben worden. D. h. einerseits wurde § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. in seiner bisherigen Fassung gestrichen und andererseits wurden alle sog. handelsrechtlichen Öffnungsklauseln,

welche den Ansatz der steuerlichen Werte im handelsrechtlichen Einzelabschluss erlaubten, im HGB aufgehoben. Für den HGB-Konzernabschluss wurde bereits i. R. d. TransPuG (Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19.07.2002) die Möglichkeit zur Beibehaltung der rein steuerrechtlichen Wertansätze durch den Wegfall des bisherigen § 308 Abs. 3 HGB aufgehoben.

37 Voraussetzung für die Ausübung der steuerlichen Wahlrechte i. R. d. steuerlichen Einkommensermittlung ist aber nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, dass die **Wirtschaftsgüter**, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

38 In den Verzeichnissen sind gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG anzugeben:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts,
- vorgenommene Abschreibungen.

39 Eine bestimmte Form für die Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Lt. BMF-Schreiben vom 12.03.2010 (IV C 6 – S 2133/09/10001) gilt: »Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis ... enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.« Sofern i. R. d. Übergangs auf das BilMoG steuerliche Sonderabschreibungen oder Sonderposten in der Handelsbilanz aufgelöst wurden (Wahlrecht), und sich daraus abweichende Wertansätze der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz im Vergleich zur Handelsbilanz ergeben, sind auch diese Posten in das Verzeichnis aufzunehmen und fortzuführen.

40 Aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ergibt sich, dass nicht nur die rein steuerrechtlichen Wahlrechte losgelöst von der Handelsbilanz auszuüben sind, sondern dass auch Wahlrechte, die sowohl in der Steuer- als auch Handelsbilanz bestehen, unterschiedlich ausgeübt werden können. Damit kann wie folgt systematisiert werden (vgl. hierzu u. a. auch vorstehend genanntes BMF-Schreiben).

#### 41 **1. Wahlrechte, die nur in der Steuerbilanz bestehen**

Wahlrechte, die nur im Steuerrecht, nicht jedoch im Handelsrecht kodifiziert sind, führen **zwingend** zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie in der Steuerbilanz ausgeübt werden, da sie in die Handelsbilanz nicht mehr übernommen werden dürfen. Diese rein steuerrechtlichen Wahlrechte stellen i. d. R. sog. Begünstigungsnormen dar. Hierzu zählen insb. folgende Wahlrechte:

- Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG zur Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 Abs. 4 EStR,
- Investitionsabzugsbeträge und steuerliche Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG,
- erfolgswirksame Investitionszuschüsse gem. R 6.5 EStR,
- erhöhte Absetzungen gem. §§ 7h, 7i, EStG; §§ 82a, 82g, 82i EStDV,
- Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

#### 42 **2. Wahlrechte, die in der Steuer- und Handelsbilanz bestehen**

Wahlrechte, die sowohl im Steuerrecht als auch Handelsrecht kodifiziert sind, führen zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie unterschiedlich ausgeübt werden. Zu diesen Wahlrechten zählen u. a.:

- Vorräte: Durchschnittsbewertung (R 6.8 Abs. 4 EStR bzw. §§ 256 Satz 2 i. V. m. 240 Abs. 4 HGB) oder Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG und R 6.9 bzw. § 256 Satz 1 HGB),
- Herstellungskosten mit oder ohne Einbeziehung von allgemeinen Verwaltungskosten sowie Kosten für soziale Zuwendungen gem. R 6.3 Abs. 3 EStR i. V. m. dem Nichtanwendungserlass vom 28.03.20013 bzw. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB,

- planmäßige Abschreibung linear, degressiv oder leistungsabhängig gem. § 7 EStG bzw. § 253 Abs. 3 HGB. Allerdings ist für die Handelsbilanz zu belegen, dass der tatsächliche Werteverzehr auch entsprechend erfolgt.

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die zahlreichen neuen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit i. R. d. BilMoG kommt es zu einem starken Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Dadurch gewinnt die Thematik der latenten Steuern an Bedeutung (vgl. B Rn. 2302 ff.).

43

## 2 Einzel- und Konzernabschluss nach HGB

Im Einzel- und Konzernabschluss nach HGB ergeben sich aktuell durch das sog. **Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG)** wesentliche Änderungen. Im Rahmen des BilRUG, welches am 23.07.2015 in Kraft getreten ist, wurden die Vorgaben der neuen EU-Bilanzierungsrichtlinie (2013/34/EU) vom 26.06.2013 in nationales Recht umgesetzt. Im Gegensatz zum BilMoG, welches gravierende Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beinhaltete, liegt der Schwerpunkt des BilRUG auf den Neuregelungen zum Ausweis in der GuV-Rechnung und im Anhang. Insbesondere wird die bisherige Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB deutlich erweitert und die Trennung in der GuV-Rechnung in das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis gem. § 275 Abs. 2 und 3 HGB abgeschafft. Bewertungsänderungen ergeben sich nur aus § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB, wonach die planmäßige Nutzungsdauer eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes sowie aktivierter eigener Entwicklungskosten zehn Jahre beträgt, wenn diese nicht verlässlich geschätzt werden kann. Durch die Anhebung der Größenklassen in § 267 HGB wird vor allem der Kreis der kleinen Kapitalgesellschaften erheblich erweitert, so dass mehr Unternehmen die Erleichterungen in der Rechnungs- und Offenlegung sowie Prüfung für kleine Kapitalgesellschaften in Anspruch nehmen können. Hinzu kommt, dass für kleine Kapitalgesellschaften viele bisher vorgeschriebene Anhangangaben entfallen. Für die Jahresabschlüsse mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften sowie die Konzernabschlüsse werden dagegen zusätzliche Anhangangaben eingeführt.

44

Darüber hinaus erfolgten im Rahmen des BilRUG punktuelle Änderungen bei den Konsolidierungsvorschriften. Hier ist insbesondere auf die Einbeziehungspflicht von latenten Steuern und Zwischenergebnissen bei der At-Equity-Konsolidierung gem. § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB sowie die Neuregelungen zur Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags in § 309 Abs. 2 HGB zu verweisen. Die Voraussetzungen, unter denen ein Konzernabschluss die einbezogenen Tochterkapitalgesellschaften von der eigenen Pflicht zur Rechnungslegung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften befreit, wurden in § 264 Abs. 3 HGB dahingehend erweitert, dass hierfür bereits eine Einstandspflicht des Mutterunternehmens anstelle der bisherigen Verlustübernahmeverpflichtung ausreichend ist.

44a

Die Erstanwendung der Neuregelungen durch das BilRUG ist gem. Art. 75 Abs. 1 EGHGB für Geschäftsjahre vorgeschrieben, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Eine vorgezogene Anwendung des BilRUG ist grundsätzlich nicht zulässig. Wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, sind die Neuregelungen somit ab dem Jahr 2016 anzuwenden. Das Vorjahr ist hierbei nicht anzupassen, allerdings muss im Anhang gem. Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse angegeben und erläutert werden. Dabei ist auch der Betrag der Umsatzerlöse nach der Neudefinition für das Vorjahr anzugeben. Lediglich bestimmte Neu-

44b

regelungen können gem. Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2013 beginnen, vorgezogen werden. Hierunter fallen die neugefassten Größenklassen sowie die Neuregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften unter der Voraussetzung, dass auch die neue Umsatzdefinition mit vorgezogen wird. Der ebenfalls im Rahmen des BilRUG für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors in den §§ 341q bis 341y HGB neu eingeführte sog. Zahlungsbericht ist bereits für Geschäftsjahre, welche nach dem Inkrafttreten des BilRUG (23.07.2015) beginnen, zu erstellen und losgelöst vom Jahres- bzw. Konzernabschluss im elektronischen Bundesanzeiger offen zu legen.

## 2.1 Einzelabschluss nach HGB

### 2.1.1 Regelungen für Einzelunternehmen und Personenhandels- gesellschaften

- 45 Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften unterliegen grundsätzlich den Bestimmungen im ersten Abschnitt des dritten Buches des HGB, also den §§ 238 bis 263 HGB. Ausgenommen hiervon sind nur die »kleinen Einzelkaufleute«, die in den Ausnahmehbereich der §§ 241a und 242 Abs. 4 HGB fallen (vgl. Rn. 12–17). In den §§ 238 bis 241a HGB werden zunächst die Buchführungspflicht und die Pflicht zur Erstellung eines Inventars geregelt. Die §§ 242 bis 256a HGB enthalten Bestimmungen, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss beziehen. Dabei wird u. a. geregelt, dass der Jahresabschluss aus einer Bilanz und GuV besteht (§ 242 Abs. 3 HGB) und er gem. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist (§ 243 Abs. 1 HGB). Zu dieser Generalnorm der Rechnungslegung vgl. Rn. 160 ff. Die Ansatzvorschriften (= Bilanzierung dem Grunde nach) sind in den §§ 246–251 HGB geregelt, während die §§ 252–256a HGB die Bewertungsvorschriften (= Bilanzierung der Höhe nach) beinhalten (vgl. Rn. 379 ff.).
- 46 Die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften stellen lediglich sog. **Mindestvorschriften** dar. Es bleibt den Unternehmen vorbehalten, sich freiwillig den strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften zu unterziehen.
- 47 In bestimmten Fällen besteht hierzu eine Verpflichtung:
- Offene Handelsgesellschaften sowie Kommanditgesellschaften, bei denen nicht mindestens ein (mittelbar oder unmittelbar) persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist, unterliegen gem. § 264a Abs. 1 HGB den Bestimmungen, die für Kapitalgesellschaften gelten.
  - Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die aufgrund ihrer Größe gem. § 1 PublG in den Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes fallen, müssen gem. § 5 Abs. 1 PublG im Hinblick auf den Inhalt des Jahresabschlusses, dessen Gliederung und für die einzelnen Abschlussposten von Bilanz und GuV die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beachten, d. h. die §§ 265, 266, 268 bis 275, 277 und 278 HGB.

### 2.1.2 Regelungen für Kapitalgesellschaften

#### 2.1.2.1 Generelle Regelungen

- 48 Für **Kapitalgesellschaften** und gesetzlich gleichgestellte Gesellschaften gelten neben den Mindestvorschriften für alle Kaufleute die darüber hinausgehenden Vorschriften der §§ 264 bis 335b HGB des zweiten Abschnitts des dritten Buches des HGB. Die strengeren Bilanzierungs- und

Bewertungsvorschriften sowie die weitergehenden Offenlegungs- und die Prüfungspflichten der Abschlüsse von Kapitalgesellschaften werden vor allem mit der Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Gläubigern, aber auch mit der für Kapitalgesellschaften typischen personellen Trennung zwischen den Leitungsorganen und den Eigentümern begründet. Die strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften werden zum Teil in ihrer Anwendung wieder nach Größenmerkmalen abgestuft (vgl. Rn. 57–62).

Die §§ 264 bis 289a HGB enthalten die für den Einzelabschluss und den Lagebericht relevanten weitergehenden Vorschriften. Für Kapitalgesellschaften schreibt der Gesetzgeber ein bestimmtes Gliederungsschema für die Bilanz und GuV in §§ 266 bzw. 275 HGB vor, welches durch weitere Darstellungsvorschriften zu einzelnen Posten zur Bilanz und GuV ergänzt wird (zur GuV im Einzelnen vgl. B Rn. 2699 ff.). Darüber hinaus bestehen spezifische Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, z. B. gem. § 274 HGB zu latenten Steuern. Neben diesen spezifischen Vorschriften zur Bilanz und GuV muss der Einzelabschluss einer Kapitalgesellschaft gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB zusätzlich um einen **Anhang** erweitert werden. Damit besteht der Einzelabschluss dieser Gesellschaften nach HGB aus drei Teilen:

- Bilanz,
- GuV und
- Anhang.

Der Anhang bildet zusammen mit der Bilanz und GuV eine **Einheit** und ist diesen gleichgestellt. Der Anhang erfüllt dabei insb. drei Funktionen: 50

1. eine **Interpretationsfunktion**, soweit im Anhang einzelne Posten der Bilanz und der GuV näher erläutert werden;
2. eine **Ergänzungsfunktion**, soweit im Anhang zusätzliche Informationen, die sich nicht unmittelbar auf einzelne Posten der Bilanz und GuV beziehen, angegeben werden, wie z. B. Haftungsverhältnisse, Zusammensetzung der Arbeitnehmer, Angaben zu außerbilanziellen Geschäften usw.;
3. eine **Entlastungsfunktion**, soweit durch Verlagerung von Informationen in den Anhang die Bilanz und GuV klarer und übersichtlicher dargestellt werden können, z. B. indem Vermerke zu einzelnen Bilanzpositionen nicht in der Bilanz, sondern im Anhang angegeben werden.

Ggf. kommt noch eine vierte, sog. **Korrekturfunktion**, gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB hinzu, soweit besondere Umstände dazu führen, dass der – vorschriftsgemäß aufgestellte – Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage nicht vermittelt und daher Zusatzinformationen notwendig sind, um etwaige Fehlinterpretationen des Jahresabschlusses zu vermeiden, z. B. im Falle erheblicher aperiodischer Gewinnrealisierungen bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. *Winkeljohann/Schellhorn*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 264 HGB, Rn. 50 f.). 51

Der Anhang darf auch zur **Selbstdarstellung** des Unternehmens genutzt werden, soweit dadurch der Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigt wird. Neben den in den §§ 284 und 285 HGB aufgelisteten Anhangangaben finden sich an weiteren zahlreichen Stellen im HGB Verpflichtungen zu Anhangangaben. Das AktG und GmbHG enthalten überdies spezifische Anhangangaben für die Aktiengesellschaft (AG) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). 52

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen gem. § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB neben einem Anhang den Einzelabschluss zusätzlich um eine **Kapitalflussrechnung** (vgl. E Rn. 131 ff.) und einen **Eigenkapitalspiegel** (vgl. B Rn. 924 ff.) erweitern, sie können ihn ferner um eine **Segmentberichterstattung** (vgl. E Rn. 1 ff.) ergänzen. 53

- 54 Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und gleichgestellten Gesellschaften ist grundsätzlich innerhalb von drei Monaten zu erstellen. Für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften besteht eine längere Frist (vgl. Rn. 58 und 61).
- 55 Kapitalgesellschaften, welche **Tochterunternehmen** eines gem. § 290 HGB bzw. § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmens sind, dürfen unter bestimmten, in § 264 Abs. 3 HGB festgelegten Voraussetzungen, Erleichterungen im Hinblick auf den Umfang, die Prüfung und die Offenlegung ihres Einzelabschlusses sowie des Lageberichts in Anspruch nehmen. Diese Erleichterungen führen im Ergebnis dazu, dass die betroffenen Kapitalgesellschaften lediglich diejenigen Regelungen beachten müssen, die für alle Kaufleute gelten. Der Einzelabschluss umfasst für diese Kapitalgesellschaften also nur eine Bilanz und eine GuV, **nicht** jedoch einen Anhang. Ferner unterliegt er nicht der Abschlussprüfung und Offenlegung. Der Lagebericht entfällt ganz. Eine entsprechende Erleichterungsvorschrift gilt über § 264b HGB auch für Personengesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter.
- 56 Die Inanspruchnahme der Erleichterungen setzt voraus, dass die betroffenen Gesellschaften in einen veröffentlichten Konzernabschluss einbezogen werden und die weiteren Voraussetzungen gem. den §§ 264 Abs. 3 bzw. Abs. 4 oder 264b HGB sowie § 5 Abs. 6 PublG erfüllt sind. Danach muss im Falle einer Tochter-Kapitalgesellschaft u. a., als die wohl wichtigste Voraussetzung, eine **Einstandspflicht** des Mutterunternehmens für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr bestehen. Das Kriterium der Einstandspflicht wurde im Rahmen der BilRUG anstelle des bisherigen Kriteriums der Verlustübernahmeverpflichtung eingeführt. Daraus ergibt sich eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Befreiungsregelung, da einerseits die – bisherige – Verlustübernahmeverpflichtung dem Erfordernis der Einstandspflicht genügt, andererseits die Einstandspflicht aber auch durch weitere Sachverhalte begründet werden kann, wie z.B. eine harte Patronatserklärung der Konzernmutter.

**2.1.2.2 Erleichterungsregelungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften**

- 57 Die Beachtung der strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften macht der Gesetzgeber zum Teil von bestimmten Größenmerkmalen der Kapitalgesellschaft abhängig. Der § 267 HGB unterscheidet **drei Größenklassen** von Kapitalgesellschaften: kleine, mittelgroße und große. Innerhalb der kleinen Kapitalgesellschaften gelten für die sog. Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267a HGB weitere Erleichterungen (vgl. Rn. 59–62). Die Zugehörigkeit in eine dieser Größenklassen bestimmt sich danach, ob von den drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer mindestens zwei an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten bzw. nicht überschritten werden. Tab. 2 zeigt die relevanten Größenkriterien auf. Kapitalgesellschaften, die kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB sind, gelten gem. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große Gesellschaft.

	Bilanzsumme		Umsatzerlöse		Arbeitnehmer
	vor BilRUG	nach BilRUG	vor BilRUG	nach BilRUG	
Kleinstkapitalgesellschaften	≤ 350.000 €	unverändert	≤ 700.000 €	unverändert	≤ 10
Kleine Kapitalgesellschaften	≤ 4.840.000 €	≤ 6.000.000 €	≤ 9.680.000 €	≤ 12.000.000 €	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	≤ 19.250.000 €	≤ 20.000.000 €	≤ 38.500.000 €	≤ 40.000.000 €	≤ 250
Große Kapitalgesellschaften	> 19.250.000 €	> 20.000.000 €	> 38.500.000 €	> 40.000.000 €	≤ 250

**Tab. 2:** Größenkriterien zur Einordnung von Kapitalgesellschaften

Nachstehend werden die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften im Überblick aufgelistet. Im Detail wird hierauf i. R. d. spezifischen Kapitel in den folgenden Beiträgen eingegangen. 58

- Erleichterungen für **kleine** Kapitalgesellschaften:
  - verkürzte Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB), d. h. Gliederungstiefe nur bis zu den mit römischen Ziffern in § 266 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Posten;
  - verkürzte Gliederung der GuV (§ 276 Satz 1 HGB), d. h. Möglichkeit der Zusammenfassung der Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB zum sog. Rohergebnis;
  - Wegfall bestimmter Anhangangaben (§§ 274a, 288 Abs. 1 HGB), vgl. B Rn. 3065;
  - keine Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
  - keine Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 2 HGB);
  - verlängerte Frist zur Erstellung des Jahresabschlusses bis zu sechs Monaten (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
  - keine Pflicht zur Einreichung der GuV beim elektronischen Bundesanzeiger.
- Erleichterungen für **mittelgroße** Kapitalgesellschaften:
  - verkürzte Gliederung der GuV (§ 276 Satz 1 HGB), d. h. Möglichkeit der Zusammenfassung der Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB zum sog. Rohergebnis;
  - Wegfall bestimmter Anhangangaben (§ 288 Abs. 2 HGB), vgl. B Rn. 3066;
  - Möglichkeit zur Offenlegung einer verkürzten Bilanz (§ 327 HGB) und eines verkürzten Anhangs.

### 2.1.2.3 Erleichterungsregelungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Mit Inkrafttreten des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) am 28.12.2012 wurde neben den bereits bestehenden drei Größenklassen der Kapitalgesellschaften (klein, mittel und groß) noch eine weitere geschaffen: die Kleinstkapitalgesellschaft. Diese kann von weiteren Erleichterungen Gebrauch machen, wenn sie die folgenden Größenmerkmale (§ 267a HGB) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt. Die Erleichterungen gelten über § 264a HGB grundsätzlich auch für haftungsbeschränkte Kleinstpersonenhandels-gesellschaften (vgl. hierzu weiterführend *Fey u. a.*, BB 2013, 110). 59

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleinstkapitalgesellschaften	≤ 350.000 €	≤ 700.000 €	≤ 10

**Tab. 3:** Größenkriterien von Kleinstkapitalgesellschaften

Nicht alle Kapitalgesellschaften, die die Kriterien für Kleinstkapitalgesellschaften erfüllen, können die entsprechenden Erleichterungen in Anspruch nehmen. Ausgenommen sind zunächst über § 267 Abs. 3 HGB kapitalmarktorientierte Gesellschaften. Eine solche Konstellation könnte z. B. bei einer kapitalmarktorientierten Holding-Gesellschaft relevant sein, die keinen oder nur einen entsprechend geringen Umsatz aufweist und weniger als zehn Mitarbeiter beschäftigt. Des Weiteren haben Gesellschaften, die – soweit im HGB zulässig – eine Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert vornehmen, auf die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anspruch (sog. Bewertungsvorbehalt in § 253 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dieser Fall ist hauptsächlich im Rahmen der Pensionsrückstellungen relevant, wenn Deckungsvermögen, welches mit den Pensionsrückstellungen zu saldieren ist, vorhanden ist. Nur wenn das Deckungsvermögen statt mit Zeitwerten zu fortgeführten Anschaffungswerten bewertet wird, greifen die Erleichterungsvorschriften. Im Rahmen des BilRUG wurden die Erleichterungsvorschriften weiter eingeschränkt. Hiervon betroffen sind gem. § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB vor allem Unternehmen, 60

deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben oder zu verwalten. Dagegen wurden im Rahmen des BilRUG die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 336 Abs. 2 Satz 2 HGB auch auf Kleinstgenossenschaften übertragen.

- 61 Die Erleichterungen für **Kleinstkapitalgesellschaften** umfassen folgende Punkte:
- alle Erleichterungen wie für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 2 HGB, vgl. auch Rn. 58),
  - weitere Gliederungsverkürzung in Bilanz und GuV (§§ 266 Abs. 1 und 275 Abs. 5 HGB),
  - keine Aufstellung eines Anhangs unter der Voraussetzung, dass folgende Angaben unter der Bilanz gemacht werden (§ 264 Abs. 1 und 2 HGB)
    - Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB),
    - Angaben zu gewährten Vorschüssen und Krediten an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe (§ 285 Nr. 9 Buchst. c HGB),
    - im Falle einer Aktiengesellschaft die Angaben zum Bestand an eigenen Aktien (§ 160 Abs. 3 Satz 2 AktG),
  - Option zur Hinterlegung der Bilanz (in elektronischer Form) beim Unternehmensregister statt einer Offenlegung im Bundesanzeiger gem. § 326 Abs. 2 HGB. Bei der Hinterlegung ist zwar eine Einsichtnahme in die Bilanz weiterhin für jedermann möglich, allerdings ist diese antrags- und kostenpflichtig. Die Einsichtnahme erfolgt durch Übermittlung einer Kopie (§ 9 Abs. 6 Satz 3 HGB).
- 62 Das Ziel der Einführung des MicroBilG war vor allem eine Kostenentlastung der rund 500.000 Unternehmen, die von den vorgesehenen Erleichterungen profitieren können, ohne dabei die Informationsbedürfnisse der Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber sowie der Allgemeinheit wesentlich einzuschränken. Den Erleichterungen steht aber in der praktischen Umsetzung entgegen, dass viele Banken weiterhin umfassendere Jahresabschlussinformationen verlangen und die Erstellung der steuerlichen E-Bilanz eine größere Gliederungstiefe erfordert.

## 2.2 Konzernabschluss nach HGB

- 63 Nach § 290 Abs. 1 HGB muss eine Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) einen Konzernabschluss aufstellen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar einen **beherrschenden** Einfluss auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) ausüben kann. Zur Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nach HGB und die möglichen Befreiungen, z.B. beim Vorliegen sog. Klein-konzerne, sowie die Frage des Konsolidierungskreises vgl. D Rn. 309 ff. eingegangen.
- 64 Der Konzernabschluss besteht nach § 297 Abs. 1 HGB aus der Konzernbilanz, der Konzern-GuV und dem Konzernanhang (vgl. D Rn. 551 ff.) sowie einer Kapitalflussrechnung (vgl. E Rn. 131 ff.) und einem Eigenkapitalspiegel (vgl. B Rn. 924 ff.). Der Konzernabschluss kann um eine Segmentberichterstattung (vgl. E Rn. 1 ff.) erweitert werden.
- 65 Nach § 11 Abs. 1 PublG sind unabhängig von der Rechtsform alle Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, die einen beherrschenden Einfluss i.S.d. § 290 Abs. 1 HGB auf ein anderes Unternehmen ausüben, wenn der Konzern die Größenmerkmale des § 11 Abs. 1 PublG erfüllt.
- 66 Die Konzernabschlüsse müssen gem. § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB innerhalb von fünf Monaten erstellt werden. Ist das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB, beträgt nach § 290 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. § 325 Abs. 4 Satz 1 HGB die Frist grundsätzlich vier Monate, es sei denn, das Unternehmen emittiert gem. § 327a HGB nur Schuldtitel mit einer Mindeststückelung von 50.000 € bzw. 100.000 € ab 26.11.2015.

## 3 Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS

### 3.1 Aufbau der Rechtsvorschriften nach IFRS

Die IFRS basieren – anders als das deutsche Bilanzrecht – dem Wesen nach nicht auf kodifizierten Rechtsvorschriften, sondern auf Vorschriften, die von einem **privaten** Standardsetter, dem **International Accounting Standards Board (IASB)**, erlassen und herausgegeben werden. Das IASB ist ein internationales Expertengremium mit Sitz in London, UK, welches sich aus bis zu 16 Mitgliedern aus mehreren Ländern zusammensetzt. Das IASB seinerseits ist ein Organ der privatrechtlichen IFRS-Stiftung mit Sitz in Delaware, USA. Die Mitglieder des IASB werden von den sog. Trustees der IFRS-Stiftung bestellt. Neben dem Board gibt es zwei weitere Gremien, das IFRS-Interpretations Committee (IFRSIC) und das IFRS-Advisory Council (IFRSAC), deren Mitglieder ebenfalls von den Trustees der IFRS-Stiftung ernannt werden. Das IFRSIC setzt sich aus 14 stimmberechtigten Mitgliedern zusammen. Das Gremium tagt ungefähr alle sechs Wochen, ohne dass die Mitglieder hauptberuflich bestellt sind. Es soll die Arbeit des IASB flankieren, indem es vor allem offene Fragen der Standards zeitnah interpretiert und aktuelle Fragen aufgreift. Das IFRSIC hat an den IASB zu berichten. Der IASB muss vor der Verabschiedung der endgültigen Interpretationen des IFRSIC den Regelungen zustimmen. Das IFRSAC stellt ein beratendes Gremium aus Mitgliedern verschiedener Berufe und unterschiedlicher Nationalitäten dar. 67

Die Trustees sind neben der Ernennung der Mitglieder des IASB, IFRSIC und IFRSAC vor allem zuständig für Änderungen der Satzung und die Sicherstellung der Finanzierung – insb. durch Spenden – des privaten Standardsetting-Verfahrens. Die Trustees werden für drei Jahre berufen mit der Option der einmaligen Verlängerung der Amtszeit. Beim Ausscheiden eines Trustees wird der Nachfolger von den amtierenden Trustees selbst ausgewählt und berufen (sog. Kooptierung). Bei der Wahl muss gem. den Vorgaben in der Satzung sichergestellt werden, dass die Zusammensetzung repräsentativ für die Kapitalmärkte der Welt und die geographischen und berufsständischen Interessen ist. 68

Das Anfang 2001 im Rahmen einer Umstrukturierung neu eingesetzte Board hat eine neue Terminologie eingeführt. Danach ist IFRS (International Financial Reporting Standards) der Oberbegriff sowohl für die **Standards** als auch für die **Interpretationen**. Die Interpretationen haben die Aufgabe, zu einzelnen aktuellen Auslegungsfragen der Standards zeitnah Stellung zu nehmen. Die Standards selbst werden entweder wie bisher mit IAS (International Accounting Standards) oder aber, sofern es sich um neue, nach 2001 verabschiedete Standards handelt, ebenfalls mit IFRS bezeichnet. Insofern ist der Begriff IFRS – etwas irreführend – **doppelt** belegt: Er dient einerseits als Oberbegriff sowie andererseits als Bezeichnung für die Standards, die der Board nach 2001 neu erarbeitet und verabschiedet hat. Die IAS, welche von dem neuen Board nur überarbeitet/aktualisiert werden, tragen weiterhin die Bezeichnung IAS und behalten auch ihre bisherige Nummerierung. Die ab 2001 verabschiedeten Interpretationen werden mit IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) bezeichnet. Die Bezeichnung vor 2001 lautete SIC (Standing Interpretations Committee). 69

Die IFRS sind zwar, von der Rechtsnatur her gesehen, kein kodifiziertes Recht, mit der Verabschiedung der EG-Verordnung vom 19.07.2002 haben sie aber für bestimmte Unternehmen diesen Status erreicht. Voraussetzung ist allerdings, dass die IFRS von der EU im Rahmen eines sog. Endorsement-Verfahrens anerkannt worden sind (s. zur Beschreibung dieses Anerkennungsverfahrens im Einzelnen z. B. *Buchheim u. a.*, KoR 2008, 334). 70

Die IFRS unterscheiden sich aber nicht nur im Hinblick auf die Rechtsnatur vom deutschen Bilanzrecht, sondern auch im Hinblick auf die Regelungssystematik. Während im deutschen Bilanzrecht, ausgehend von den im dritten Buch des HGB kodifizierten, vorwiegend nur grundsätzlichen Rechnungslegungsvorschriften (code law), die konkreten Bilanzierungsvorschriften 71

durch die Rechtsprechung und Kommentarmedien konkretisiert werden, gehen die IFRS prinzipiell den umgekehrten Weg, d. h. sie bestehen aus einer Vielzahl detaillierter Einzelregelungen (case law bzw. common law). Das Framework, welches zwar auch Grundsätze der Rechnungslegung enthält, dient lediglich als theoretischer Bezugsrahmen für die bestehenden Einzelregelungen und die Erarbeitung neuer Einzelregelungen. Es kleidet sozusagen die Einzelregelungen ein. Diese Regelungssystematik führt dazu, dass die IFRS (Standards und Interpretations) mit rund 1.500 Seiten (in der deutschsprachigen Ausgabe der IFRS-Foundation) um ein Vielfaches umfangreicher als die im HGB im dritten Buch kodifizierten Vorschriften sind. Ein sachgerechter Vergleich beider Regelwerke im Hinblick auf den Umfang muss aber die zur Anwendung der HGB-Vorschriften erforderliche Kommentarliteratur, Rechtsprechung und z. T. auch die sehr umfangreichen steuerrechtlichen Regelungen (Gesetze, Erlasse etc.) einbeziehen, so dass in der Summe die Regelungsdichte der Vorschriften im deutschen Bilanzrecht denen der IFRS wohl in nichts nachsteht.

### 3.2 Einzelabschluss nach IFRS

- 72 Die IFRS-Rechnungslegung hat in Deutschland – wie vorstehend in Rn. 22-29 beschrieben – im Einzelabschluss v. a. Bedeutung i. R. d. Erstellung der sog. Handelsbilanz II als Ausgangspunkt für einen freiwillig oder zwingend zu erstellenden IFRS-Konzernabschluss. Tab. 4 zeigt im Überblick die derzeit anzuwendenden Standards (IAS und IFRS) auf.

IAS/IFRS	Titel	Titel
IAS 1	Presentation of Financial Statements	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Inventories	Vorräte
IAS 7	Cash Flow Statements	Kapitalflussrechnungen
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern
IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 11	Construction Contracts	Fertigungsaufträge
IAS 12	Income Taxes	Ertragsteuern
IAS 16	Property, Plant and Equipment	Sachanlagen
IAS 17	Leases	Leasingverhältnisse
IAS 18	Revenue	Erträge
IAS 19	Employee Benefits	Leistungen an Arbeitnehmer
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IAS 23	Borrowing Costs	Fremdkapitalkosten
IAS 24	Related Party Disclosures	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Rechnungslegung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen
IAS 27	Separate Financial Statements	Einzelabschlüsse
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungslegung in Hochinflationsländern
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung

IAS/IFRS	Titel	Titel
IAS 33	Earnings per Share	Ergebnis je Aktie
IAS 34	Interim Financial Reporting	Zwischenberichterstattung
IAS 36	Impairment of Assets	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen
IAS 38	Intangible Assets	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
IAS 40	Investment Property	Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien
IAS 41	Agriculture	Landwirtschaft
IFRS 1	First-time Adoption of IFRS	Erstmalige Anwendung der IFRS
IFRS 2	Share-based Payment	Anteilsbasierte Vergütung
IFRS 3	Business Combinations	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4	Insurance Contracts	Versicherungsverträge
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finanzinstrumente: Angaben
IFRS 8	Operating Segments	Geschäftssegmente
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	Konzernabschlüsse
IFRS 11	Joint Arrangements	Gemeinschaftliche Vereinbarungen
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen
IFRS 13	Fair Value Measurement	Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

**Tab. 4:** Übersicht über die aktuell anzuwendenden Standards der IFRS-Rechnungslegung (Stand: 31.12.2015)

Neben den in vorstehender Tabelle aufgelisteten aktuell anzuwendenden Standards ist ab Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2016 beginnen, der IFRS 14 »Regulatorische Abgrenzungsposten« und ab Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen, der IFRS 9 »Finanzinstrumente« sowie der IFRS 15 »Erlöse aus Verträgen mit Kunden« anzuwenden. Mit dem Inkrafttreten von IFRS 9 entfällt IAS 39 und mit dem Inkrafttreten von IFRS 15 entfallen IAS 11 und IAS 18. Ferner ist ab Geschäftsjahren, die nach dem 31.12. 2019 beginnen, der IFRS 16 »Leases«, der IAS 17 ersetzt, anzuwenden. Am 09.07.2009 veröffentlichte das IASB ergänzend zu den vorstehend genannten sog. Full-IFRS einen Standard für kleine und mittelständische Unternehmen, die IFRS for Small and Medium-sized Entities (SME). Dieser Standard, welcher im März 2015 überarbeitet wurde, soll eine weniger komplexe und für die Unternehmen weniger aufwändige Alternative zu den Full-IFRS sein. Das IASB legt sich dabei bewusst nicht auf eine bestimmte Größenordnung der Unternehmen, für welche der Standard anzuwenden ist, fest, sondern überlässt dies den nationalen Gesetzgebern. Da der SME-IFRS bislang weder von der EU noch vom deutschen Gesetzgeber freigegeben wurde, hat er derzeit keine rechtliche Bedeutung in Deutschland. Daher wird im Rahmen dieses Handbuchs nicht vertieft auf den SME-IFRS eingegangen.

Die Bestandteile eines Abschlusses nach IFRS sind in IAS 1 Ziff. 10 geregelt. Danach umfasst ein Abschluss immer:

- Bilanz (statement of financial position),
- Gesamtergebnisrechnung (statement of comprehensive income),
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of changes in equity),
- Kapitalflussrechnung (statement of cash flows) und
- Anhang (notes).

- 75 Gem. IAS 1 Ziff. 38 sind neben den Werten für das laufende Jahr auch die Vergleichszahlen für das Vorjahr anzugeben. Für den Fall, dass ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend für das Vorjahr anwendet oder Posten im Vorjahresabschluss rückwirkend anpasst oder umgliedert, ist gem. IAS 1 Ziff. 10 (f) zusätzlich eine Bilanz, bezogen auf den Zeitpunkt zu Beginn des Vorjahres, offenzulegen. Nach IFRS 8 Ziff. 2 müssen die kapitalmarktorientierten Unternehmen überdies eine **Segmentberichterstattung** im Anhang offenlegen. Wird diese auf der Ebene des Konzernabschlusses offengelegt, entfällt gem. IFRS 8 Ziff. 4 die Verpflichtung für den Einzelabschluss.
- 76 In der Gesamtergebnisrechnung wird das sog. **Gesamtergebnis (Total Comprehensive Income)** ausgewiesen. Dieses ergibt sich aus der Addition des **Gewinns/Verlusts (profit/loss)** und des sog. **Sonstigen Ergebnisses (Other Comprehensive Income – OCI)**. Während in den Gewinn/Verlust die **erfolgswirksam** erfassten Aufwendungen und Erträge eingehen, werden im sonstigen Ergebnis die **erfolgsneutral** erfassten Aufwendungen und Erträge gezeigt, welche direkt zu Lasten oder Gunsten des Eigenkapitals gebucht werden.
- 77 Im Hinblick auf die Darstellungsform der Gesamtergebnisrechnung bestehen gem. IAS 1 Ziff. 81 **zwei** Alternativen:
1. **Ein Rechenwerk** (single statement approach) gem. IAS 1 Ziff. 81 (a), welches innerhalb eines Tableaus sowohl die Posten, die in die Ermittlung des Gewinns/Verlusts als auch die Posten, die in das Sonstige Ergebnis eingehen, zeigt.
  2. **Zwei Rechenwerke** (two statement approach) gem. IAS 1 Ziff. 81 (b), nämlich:
    - zum einen eine separate GuV, in der die Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus den erfolgswirksam erfassten Posten gezeigt wird (a statement displaying components of profit or loss) und
    - zum anderen eine Gesamtergebnisrechnung (statement of comprehensive income), die mit dem Gewinn/Verlust lt. GuV beginnt und nur noch die Posten zur Ermittlung des Sonstigen Ergebnisses zeigt.
- 78 Der Unterschied zwischen beiden Darstellungsformen besteht letztendlich darin, ob die GuV als ein separates Rechenwerk ausgewiesen wird, oder ob sie in die Gesamtergebnisrechnung als deren Bestandteil integriert wird. Abb. 1 zeigt den formalen Aufbau beider alternativen Rechenwerke auf:

Variante 1		Variante 2		
Ein Rechenwerk (single statement approach)		Zwei Rechenwerke (two statement approach)		
∴ Ergebniswirksam erfasste		∴ Ergebniswirksam erfasste		} GuV-Rechnung
∴ Aufwands- und Ertragsposten ....		∴ Aufwands- und Ertragsposten ....		
= Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	= Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	↓
		Gewinn/Verlust (profit/loss)	x	
∴ Ergebnisneutral erfasste		∴ Ergebnisneutral erfasste		
∴ Aufwands- und Ertragsposten ....		∴ Aufwands- und Ertragsposten ....		
= Sonstiges Ergebnis (Other Comprehensive Income)	_y	= Sonstiges Ergebnis (Other Comprehensive Income)	_y	
Gesamtergebnis (Total Comprehensive Income)	z (x+y)	Gesamtergebnis Total Comprehensive Income	z (x+y)	

Abb. 1: Darstellungsformen der Gesamtergebnisrechnung

Der Inhalt beider Darstellungsformen ist identisch, sie unterscheiden sich nur in der formalen Aufbereitung. Die Variante 2 mit einer getrennten Darstellung der GuV-Rechnung dürfte insb. für die deutschen Abschlussadressaten eingängiger und leichter verständlich sein, da die GuV nach deutschem Bilanzrecht einen separaten Abschlussbestandteil bildet. Ferner unterstreicht diese Variante die Bedeutung der GuV bzw. des Gewinns/Verlusts, während bei der Variante 1 die erfolgsneutralen und erfolgswirksamen Posten durch die integrierte Darstellung »verwässert« werden und der Gewinn/Verlust nur noch eine Zwischengröße auf dem Weg zum Gesamtergebnis darstellt. Nach IAS 1 Ziff. 82A sind die Posten innerhalb des Sonstigen Ergebnisses (Other Comprehensive Income) weiter in zwei Kategorien zu unterteilen:

1. Posten, die bei späterer Realisierung aufwands- und ertragswirksam umgegliedert werden (Recycling), z. B. Gewinne/Verluste aus dem Verkauf von zunächst erfolgsneutral auf- und abgewerteten Available-for-Sale-Wertpapieren und
2. Posten, die bei späterer Realisierung nicht mehr aufwands- und ertragswirksam umgegliedert werden, z. B. Gewinne/Verluste aus dem Verkauf von zunächst nach der Neubewertungsmethode erfolgsneutral auf- und abgewerteten Sachanlagen. Hier erfolgt bei Realisierung direkt eine Umbuchung in die Gewinnrücklage ohne Berührung der GuV-Rechnung.

Die Anhangangaben (notes) nach IFRS sind weitaus umfangreicher als nach deutschem Recht. Die Erfassung bzw. Übermittlung der hierfür erforderlichen Daten muss im Zuge der Konzernabschlusserstellung zweckmäßigerweise – zusammen mit der Erstellung der IFRS-HB II-Zahlen – bereits bei den einzelnen konsolidierten Gesellschaften erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Berichtssysteme entsprechend ausgebaut und detailliert sind. Im Rahmen dieses Handbuchs werden bei der Kommentierung der einzelnen Bilanzposten auch die jeweils relevanten Anhangangaben erläutert. Eine Gesamtzusammenstellung aller Anhangangaben enthält z. B. der Kommentar von *Baetge u. a.*, Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl., 25. EL 2015, Teil C, Anhang I.

### 3.3 Konzernabschluss nach IFRS

Die Frage, ob **dem Grunde nach** überhaupt eine Konzernrechnungslegungspflicht besteht, richtet sich nach dem nationalen Bilanzrecht des Sitzstaates des Unternehmens innerhalb der EU. Dies ergibt sich aus einem von der EU-Kommission in 2003 veröffentlichten Kommentar zu der EG-Verordnung Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze. Dies bedeutet für deutsche Unternehmen, dass zunächst immer in einem **ersten Schritt** zu prüfen ist, ob nach Maßgabe der §§ 290–293 HGB bzw. § 11 PublG überhaupt ein Konzernabschluss erstellt werden muss. Dabei sind auch die Vorschriften über die Befreiung von der Konzernrechnungslegung nach deutschem Recht zu beachten. Muss ein Konzernabschluss erstellt werden, dann ist in einem **zweiten Schritt** zu prüfen, ob der Konzernabschluss statt nach HGB nach IFRS zu erstellen ist oder freiwillig erstellt werden kann. Falls dies bejaht wird, richten sich alle daran anschließenden Konsolidierungsschritte nach dem IFRS-Regelwerk, d. h. bereits die Frage des Umfangs des Konsolidierungskreises bestimmt sich nach IFRS. Damit ergibt sich die in Abb. 2 aufgezeigte Aufgabenabgrenzung zwischen HGB und IFRS.

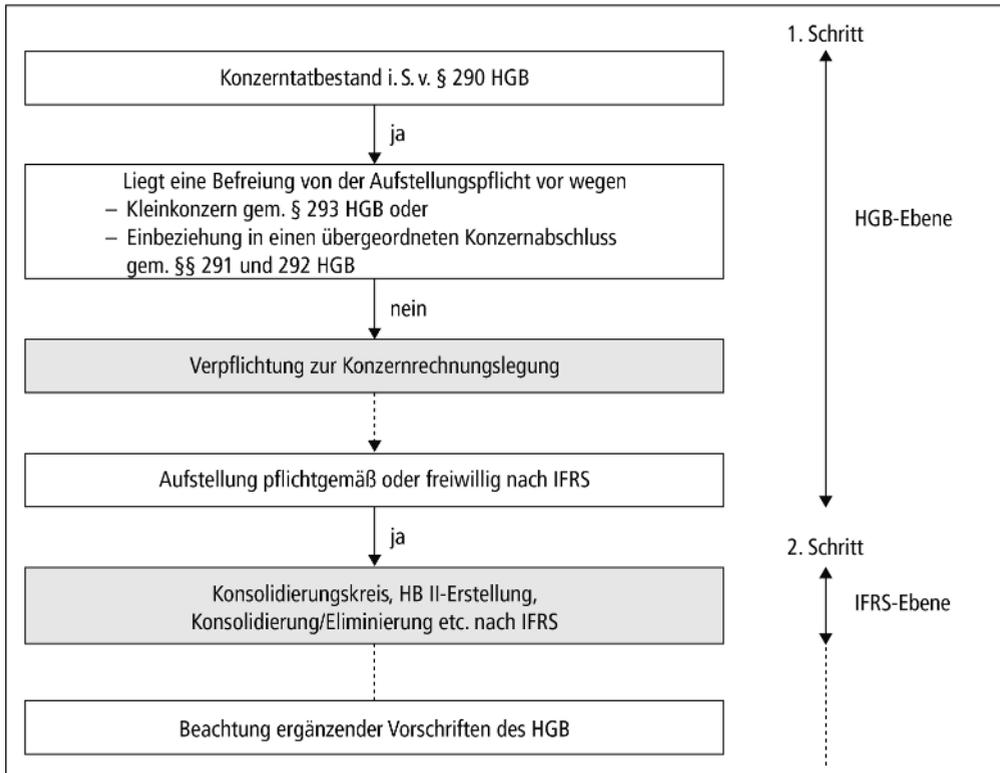


Abb. 2: Anwendungsbereich der HGB- und IFRS-Vorschriften im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses

- 82 Die **Bestandteile** des Konzernabschlusses nach IFRS richten sich nach IAS 1 und entsprechen grundsätzlich denen des Einzelabschlusses nach IFRS (vgl. Rn. 72–80).
- 83 Nach § 315a Abs. 1 HGB muss der IFRS-Konzernabschluss, damit er seine befreiende Wirkung entfaltet, um die Bestandteile/Angaben erweitert werden, welche das nationale deutsche Recht über die IFRS-Vorschriften hinausgehend vorschreibt (vgl. D Rn. 1179). Hierzu zählen:
- die Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses in deutscher Sprache und in Euro sowie die Unterzeichnungspflicht,
  - die Offenlegung einer Anteilsliste des Konzerns,
  - die Offenlegung folgender zusätzlicher Anhangangaben:
    - Mitarbeiterzahlen,
    - Organbezüge,
    - Angabe der Erklärung zur Abgabe des Corporate Governance Codex,
    - Honorar der Konzernabschlussprüfer.
  - die Ergänzung des Konzernabschlusses um einen zusätzlichen Teil, in dem die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Handelsregisternummer angegeben werden. Im Falle der Liquidation oder Abwicklung der Konzernmutter ist dies ebenfalls anzugeben.
- 84 Ferner ist ein **Konzernlagebericht**, welcher im IFRS-Regelwerk ebenfalls nicht verpflichtend vorgeschrieben ist, zu erstellen. Darüber hinaus sind die nationalen Vorschriften zur Offenlegung, Prüfung und zu den Auskunftspflichten der Tochterunternehmen zu beachten.

## 4 Lagebericht und Konzernlagebericht

Neben dem Einzelabschluss müssen gem. § 264 Abs. 1 HGB die gesetzlichen Vertreter großer und mittelgroßer Kapitalgesellschaften einen **Lagebericht** aufstellen. Diese Verpflichtung gilt auch für gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften gem. § 264a HGB sowie für Genossenschaften gem. § 336 Abs. 1 HGB und für Nicht-Kapitalgesellschaften gem. § 11 PublG, sofern es sich nicht um Einzelkaufleute oder Personenhandelsgesellschaften handelt. Von der Verpflichtung befreit sind die Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich des § 264 Abs. 3 HGB bzw. 264b HGB fallen (vgl. Rn. 48–56). 85

Neben dem Lagebericht als ergänzendes Instrument zum Einzelabschluss müssen die Mutterunternehmen, die nach den Vorschriften des deutschen Bilanzrechts zur Erstellung eines **Konzernabschlusses** verpflichtet sind, einen Konzernlagebericht aufstellen. Diese Verpflichtung gilt gem. § 315a Abs. 1 HGB auch dann, wenn der Konzernabschluss nach IFRS erstellt wird. D. h., Inhalt und Umfang des Konzernlageberichts regelt das HGB, wenngleich die genannten Zahlenwerte im Lagebericht auf IFRS basieren, um die Zusammenhänge mit dem Zahlenwerk des IFRS-Konzernabschlusses sachgerecht herstellen zu können. 86

Im Lagebericht bzw. Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens bzw. Konzerns darzustellen. Konkrete inhaltliche Vorgaben finden sich in den §§ 289 bzw. 315 HGB sowie im DRS 20. Zum Lagebericht sowie zum Konzernlagebericht vgl. E Rn. 241 ff. Der Lagebericht bzw. Konzernlagebericht unterliegt der Abschlussprüfung und Offenlegung. 87

Das IASB hat am 08.12.2010 ein sog. Leitliniendokument »Lageberichterstattung« (Practice Statement »Management Commentary«) veröffentlicht. Es enthält Grundsätze und Kernelemente eines den IFRS-Abschluss erläuternden und ergänzenden Berichts. Das Dokument stellt aber keinen IFRS dar und ist nicht verpflichtend anzuwenden. In Deutschland besteht mit dem Lagebericht bereits ein vergleichbares nationales Berichtsinstrument. D. h. für die IFRS-Anwender in Deutschland sind die gesetzlichen Vorgaben des HGB bzw. der DRS zu beachten, wenngleich das Leitliniendokument des IASB im Hinblick auf eine Berichterstattung über Managementziele und Strategien einen über die HGB-Vorschriften hinausgehenden Berichtsinhalt umfasst (s. auch DRSC, Newsletter vom 08.12.2010). 88

## 5 Prüfung und Unternehmenspublizität

Der Jahresabschluss und Lagebericht sowie der Konzernabschluss und Konzernlagebericht einer **Kapitalgesellschaft** und gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB unterliegen gem. § 316 Abs. 1 und 2 HGB einer **Prüfungspflicht** durch einen Abschlussprüfer. Dies gilt auch für Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des PublG fallen. **Ausgenommen** von der Prüfungspflicht ist der Jahresabschluss der **kleinen** Kapitalgesellschaften. Als Abschlussprüfer kommen gem. § 319 Abs. 1 HGB und § 6 Abs. 1 PublG grundsätzlich nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage. Mittelgroße GmbHs und mittelgroße Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB dürfen auch von vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden (§ 319 Abs. 1 Satz 2 HGB). Hat 89

keine Prüfung stattgefunden, können die zuständigen Organe der Gesellschaften den Einzelabschluss nicht feststellen bzw. den Konzernabschluss nicht billigen. In die Abschlussprüfung ist gem. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB die Buchführung einzubeziehen. Das HGB sieht keine Fristen vor, innerhalb derer die Prüfung durch die Abschlussprüfer abgeschlossen sein muss. Allerdings müssen die Unternehmen aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften bestimmte Fristen beachten, deren Einhaltung einen geprüften Abschluss voraussetzt, wie z. B. die Einberufungsfrist der Hauptversammlung gem. § 123 i. V. m. § 175 AktG. Zum Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung im Detail vgl. *Marten u. a.*, 2011.

- 90 Nach § 325 Abs. 1 und 3 HGB müssen von den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaften und gleichgestellten anderen Unternehmen grundsätzlich innerhalb einer Frist von **zwölf Monaten** beim elektronischen Bundesanzeiger eingereicht werden:
- der Jahresabschluss und der Lagebericht bzw.
  - der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht jeweils einschließlich des Bestätigungsvermerks oder des Versagungsvermerks (bei bestehender Prüfungspflicht),
  - der Bericht des Aufsichtsrats bei Kapitalgesellschaften,
  - die nach § 161 AktG vorgesehene Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex.
- 91 Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die keine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 327a HGB sind, gilt gem. § 325 Abs. 4 HGB eine Frist von **vier Monaten**.
- 92 Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft die vollständige und fristgerechte Einreichung der Unterlagen. Ergibt die Prüfung, dass die offenzulegenden Unterlagen nicht oder unvollständig eingereicht wurden, muss die zuständige Verwaltungsbehörde (das Bundesamt für Justiz) gem. § 329 Abs. 4 HGB unterrichtet werden. Diese kann dann ein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB einleiten. Das Ordnungsgeld beträgt gem. § 335 Abs. 1 HGB zwischen 2.500 € und 25.000 € und kann mehrfach verhängt werden. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen gelten gem. § 335 Abs. 1a HGB höhere Ordnungsgeldgrenzen. Für ab dem 31.12.2012 endende Geschäftsjahre beträgt das Mindestordnungsgeld für Kleinstkapitalgesellschaften nur noch 500 € und für kleine Kapitalgesellschaften 1.000 €.
- 93 Im Hinblick auf den Umfang der einzureichenden und offenzulegenden Teile bestehen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften über die **Erleichterungen** bei der Rechnungslegung hinausgehende zusätzliche Erleichterungen dahingehend, dass
- kleine Kapitalgesellschaften keine GuV beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen müssen (von der Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts sind sie gem. § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB per se befreit),
  - mittelgroße Kapitalgesellschaften können gem. § 327 HGB eine verkürzte Bilanz, die – wie bei kleinen Kapitalgesellschaften – nur bis zu den mit römischen Ziffern in § 266 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Posten untergliedert ist, einreichen, allerdings müssen in diesem Fall in der Bilanz oder im Anhang darüber hinaus bestimmte, in § 327 Nr. 1 HGB genannte Posten gesondert angegeben werden.
- 94 Die Kleinst-Kapitalgesellschaft muss gem. § 326 Abs. 2 HGB lediglich eine Bilanz (mit bestimmten Zusatzangaben anstelle eines Anhangs) zur Hinterlegung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einreichen. Eine Veröffentlichung im Bundesanzeiger erfolgt nicht, eine Einsichtnahme durch Dritte ist aber möglich (vgl. Rn. 61).
- 95 Kapitalmarktorientierte Unternehmen unterliegen neben den Publizitätsvorschriften für das gesamte Geschäftsjahr, der sog. Jahresfinanzberichterstattung, auch einer – mittlerweile primär im WpHG geregelten – unterjährigen Publizität, der sog. **Zwischenberichterstattung** (hierzu im Einzelnen vgl. E Rn. 391 ff.).

## 6 Bilanzzeit

Die Jahres- und Halbjahresfinanzberichterstattung bestimmter Unternehmen ist durch den sog. **Bilanzzeit** zu ergänzen. DRS 16 Ziff. 56 spricht von der »Versicherung der gesetzlichen Vertreter«. Zielsetzung des Bilanzzeit ist es, das Vertrauen der Anleger in die veröffentlichten Informationen und damit letztlich in die Kapitalmärkte zu stärken. Wenngleich der Begriff Bilanzzeit im Gesetz nicht explizit verwendet wird, hat er sich im allgemeinen und fachwissenschaftlichen Sprachgebrauch durchgesetzt. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, welche als Inlandsemittent i. S. d. § 2 Abs. 7 WpHG Wertpapiere begibt, sind zur Abgabe einer schriftlichen Erklärung verpflichtet, in welcher sie versichern, dass nach bestem Wissen die veröffentlichten Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Als Inlandsemittenten gelten dabei im Wesentlichen alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, deren Herkunftsland Deutschland ist.

Die Verpflichtung zur Abgabe des Bilanzzeit erstreckt sich auf die Angaben der in Tab. 5 genannten Berichtsinstrumente i. R. d. Jahres- und Halbjahresfinanzberichterstattung, wobei auch die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens, welches gem. § 315a HGB einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellt, eine entsprechende Erklärung abzugeben haben (§§ 315a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. 297 Abs. 2 Satz 4 HGB).

In der Praxis wird i. d. R. der im DRS 16 Ziff. 56 enthaltene Formulierungsvorschlag für den Bilanzzeit verwendet. Dem Bilanzzeit kommt insb. eine sog. Appell- und Warnfunktion zu. Durch die Abgabe soll dem Vorstand seine besondere Verantwortung für die veröffentlichten Daten nochmals bewusst werden. Aus einem fehlerhaften Bilanzzeit können sich auch strafrechtliche und gegebenenfalls zivilrechtliche Konsequenzen ergeben (vgl. *Hahn, C.*, IRZ 2007, 375).

Jahresfinanzberichterstattung	Halbjahresfinanzberichterstattung
Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. m. § 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG	Halbjahresabschluss gem. § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. m. § 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG
Lagebericht gem. § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB i. V. m. § 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG	Halbjahreslagebericht gem. § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB i. V. m. § 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG
Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 2 Satz 4 HGB i. V. m. § 37y Nr. 1 WpHG	Konzernhalbjahresabschluss gem. § 297 Abs. 2 Satz 4 HGB i. V. m. § 37y Nr. 2 WpHG
Konzernlagebericht gem. § 315 Abs. 1 Satz 6 HGB i. V. m. § 37y Nr. 1 WpHG	Konzernhalbjahreslagebericht gem. § 315 Abs. 1 Satz 6 HGB i. V. m. § 37y Nr. 2 WpHG

**Tab. 5:** Gegenstand des Bilanzzeit und relevante Gesetzesvorschriften

## 7 Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)

- 99 Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) ist ein **privates Rechnungslegungsgremium** in Form eines eingetragenen Vereins, welches 1998 von Vertretern aus Unternehmen, Banken und Versicherungen sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegründet wurde und vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) gem. § 342 Abs. 1 HGB die offizielle Anerkennung durch einen sog. Standardisierungsvertrag (zuletzt geändert am 02.12.2011) erhalten hat. Zu den Kompetenzen des DRSC gehören nach § 342 Abs. 1 HGB
1. die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
  2. die Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften,
  3. die Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien und
  4. die Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS), soweit deutsche Unternehmen diese anwenden.
- 100 Mitglied des DRSC kann jede juristische Person und jede Personenvereinigung werden, die der gesetzlichen Pflicht zur Rechnungslegung unterliegt oder sich mit Fragen der Rechnungslegung befasst. Die Aufgabe der Mitgliederversammlung ist u. a. die Wahl des Verwaltungsrates. Diesem gehören 20 ehrenamtliche Mitglieder an. Der Verwaltungsrat seinerseits ist insb. zuständig für die Wahl und Bestellung der Mitglieder des Präsidiums, des IFRS-Fachausschusses, des HGB-Fachausschusses und des Wissenschaftsbeirats. Der IFRS- und der HGB-Fachausschuss sind die beiden zentralen Gremien des DRSC, jeweils bestehend aus sieben ehrenamtlichen Rechnungslegungsexperten. Der HGB-Fachausschuss erarbeitet die Rechnungslegungsstandards i. S. d. § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Die Aufgabe des IFRS-Fachausschusses besteht in der Erarbeitung von Interpretationen zu den IFRS i. S. d. § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB und der Stellungnahme zu Entwürfen des IASB. In die Erarbeitung der Standards und Interpretationen ist die fachlich interessierte Öffentlichkeit im Rahmen eines mehrstufigen Konsultations- und Abstimmungsprozesses mit einzubeziehen. Beide Ausschüsse, der HGB-Ausschuss für die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen und der IFRS-Ausschuss für die kapitalmarktorientierten Unternehmen, sind zuständig für die vorstehend in § 342 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB genannten Beratungs- und Vertretungsaufgaben (s. Ziff. 98) sowie die Erarbeitung weiterer Stellungnahmen.
- 101 Soweit in HGB-Konzernabschlüssen die vom BMJ bekannt gemachten Standards des DRSC beachtet worden sind, wird gem. § 342 Abs. 2 HGB vermutet, dass diese Konzernabschlüsse gem. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, soweit sie die Konzernrechnungslegung betreffen, erstellt worden sind. Dies bedeutet im Umkehrschluss aber nicht, dass für den Fall, dass die Standards nicht beachtet worden sind, die HGB-Konzernabschlüsse per se nicht ordnungsgemäß sind. Ob die Standards des DRSC im Einzelfall zu einer ordnungsmäßigen Konzernabschlusserstellung geführt haben oder nicht, kann gem. der Rechtsordnung in Deutschland nur von den Gerichten entschieden werden (vgl. mit weiteren Literaturhinweisen: *Förschle*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 342 HGB, Rz. 17–19). Das IDW verweist aber in seinen Prüfungsstandards (vgl. v. a. IDW PS 201, Anm. 12, IDW PS 400 und IDW PS 450, Anm. 113) auf mögliche Auswirkungen i. R. d. **Abschlussprüfung**, falls die Standards von den Unternehmen nicht beachtet werden.

Danach gilt im Wesentlichen folgende Regelung:

- In den Fällen, in denen durch die Standards des DRSC gesetzliche **Regelungslücken** der Konzernrechnungslegung geschlossen werden, können wesentliche Verstöße gegen die Standards zu Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht führen.
- In den Fällen, in denen durch die Standards ein gesetzlich kodifiziertes **Wahlrecht** eingeschränkt wird, darf die Nichtbeachtung des Standards zu keinen Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk führen, sondern »nur« zu einem Hinweis im Prüfungsbericht.

102

Das DRSC finanziert seine Tätigkeiten insb. aus Beiträgen der Mitglieder, Spenden und Erlösen aus dem Verkauf von Veröffentlichungen. Tab. 6 zeigt im Überblick die derzeit gültigen Standards (DRS) auf.

103

DRS 3	Segmentberichterstattung
DRS 3–10	Segmentberichterstattung von Kreditinstituten
DRS 3–20	Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen
DRS 4	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
DRS 7	Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
DRS 9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
DRS 13	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
DRS 16	Zwischenberichterstattung
DRS 17	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder
DRS 18	Latente Steuern
DRS 19	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
DRS 20	Konzernlagebericht
DRS 21	Kapitalflussrechnung

**Tab. 6:** Übersicht über die aktuell gültigen und vom BMJV bekannt gemachten Standards des DRSC (Stand: 31.12.2015)

## 8 Rolle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ist eine **privatrechtliche Institution**, die die Einhaltung der Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften überprüft. Die Prüfstelle wurde 2004 als privater Verein gegründet und entsprechend § 342b Abs. 1 HGB vom Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Vertrag anerkannt. Der Prüfung durch die DPR unterliegen gem. § 342b Abs. 2 HGB nur Inlandsemitenten, deren Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG an einer deutschen **Börse** zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind. Die Prüfung ist auf den zuletzt festgestellten Jahresabschluss mit zugehörigem Lagebericht bzw. den zuletzt gebilligten Konzernabschluss mit zugehörigem Konzernlagebericht und den zuletzt veröffentlichten Zahlungsbericht bzw. den Konzernzahlungsbericht sowie auf den zuletzt veröffentlichten verkürzten Abschluss zum Halbjahr mit zugehörigem Zwischenlagebericht (Halbjahresfinanzbericht) beschränkt. Bei einer Anordnung der Prüfung durch die BaFin oder einer Anlassprüfung durch die DPR kann sich die Prüfung auch auf den vorhergehenden Abschluss bzw. Bericht erstrecken (§ 370 Abs. 1a WpHG bzw. § 342b Abs. 2a HGB). Die Prüfstelle wird nicht nur bei konkreten Anhaltspunkten für einen Verstoß, sondern auch ohne besonderen Anlass durch Stichproben oder auf Verlangen der BaFin tätig. Eine stichproben-

104

artige Prüfung des Halbjahresfinanzberichts und des Zahlungsberichts bzw. Konzernzahlungsberichts ist jedoch nicht vorgesehen (vgl. § 370 Abs. 1 Satz 6 WpHG).

105 Im Zeitraum 2006 bis 2012 hat die DPR 841 Abschlüsse/Lageberichte geprüft, davon waren rd. 23% (= 190) fehlerhaft (vgl. die Prüfungsberichte der DPR sowie *Toebe u. a.*, KoR 2013, 257). Die Zusammenarbeit der Unternehmen mit der Prüfstelle ist freiwillig. Mit den Unternehmen soll eine einvernehmliche Lösung zur Bereinigung von festgestellten Fehlern herbeigeführt werden. Die Kosten der DPR werden grundsätzlich durch Erhebung einer Umlage von den Unternehmen, die der Überwachung unterliegen, finanziert. Falls ein Unternehmen mit der Prüfstelle nicht kooperiert oder wenn keine einvernehmliche Lösung zur Fehlerbeseitigung zustande kommt, wird die BaFin als staatliche Instanz tätig. Die BaFin kann die Prüfung und die Berichtigung von Fehlern mit öffentlich-rechtlichen Mitteln durchsetzen.

## 9 Zusammenfassende synoptische Darstellung der wichtigsten Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten

106 Im Hinblick auf die Bestandteile des **HGB-Einzelabschlusses** und die Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts ergibt sich zusammenfassend der in Tab. 7 dargestellte Umfang für Personenhandelsgesellschaften sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften:

Unternehmen	Personenhandelsgesellschaften und Einzelunternehmen (ausgenommen Einzelkaufleute, die nach § 241a HGB nicht buchführungspflichtig sind)	Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstpersonengesellschaft (i. S. d. § 264a HGB)	Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Personengesellschaften (i. S. d. § 264a HGB)	Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften (i. S. d. § 264a HGB) und Großunternehmen nach PublG (soweit keine Einzelkaufleute oder Personengesellschaften)	Kapitalmarktorientierte Unternehmen, sofern sie nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)
Umfang	§ 242 HGB	§ 264 Abs. 1 Satz 4 und 5 HGB	§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB	§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB	§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB
Bilanz	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
GuV	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Anhang	–		Pflicht	Pflicht	Pflicht
Kapitalflussrechnung	–		–	–	Pflicht
Eigenkapitalspiegel	–		–	–	Pflicht
Segmentberichterstattung	–		–	–	Wahlrecht
Lagebericht	–		–	Pflicht	Pflicht

Tab. 7: Umfang des HGB-Einzelabschlusses und Erstellungspflicht des Lageberichts

Im Hinblick auf die Bestandteile des **HGB- und IFRS-Konzernabschlusses** gilt zusammenfassend:

107

	Mutterunternehmen		
	nicht kapitalmarktorientiert		kapitalmarkt-orientiert
	Wahlrecht zwischen HGB und IFRS		IFRS
	§ 297 HGB	IAS 1	IAS 1/IFRS 8
Bilanz	ja	ja	ja
GuV bzw. Gesamtergebnisrechnung nach IFRS	ja	ja	ja
Kapitalflussrechnung (Cashflow Statement)	ja	ja	ja
Eigenkapitalspiegel	ja	ja	ja
Segmentberichterstattung (nach IFRS Teil des Anhangs)	Wahlrecht	Wahlrecht	ja
Anhang	ja	ja	ja

**Tab. 8:** Bestandteile des Konzernabschlusses nach HGB und IFRS

Im Hinblick auf die **Offenlegungspflichten** der Einzelgesellschaft bestehen für kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie Großunternehmen nach dem Publizitätsgesetz nachstehend genannte Umfänge und Fristen, wobei für börsennotierte Gesellschaften noch die Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG sowie für kapitalmarktorientierte Gesellschaften ggf. noch die Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalspiegel hinzukommen:

108

	Umfang der Offenlegung	Fristen (Erstellung/Offenlegung)
Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstpersonengesellschaft i. S. d. § 264a HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> </ul>	6/12 Monate
Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Personenhandelsgesellschaften i. S. d. 264a Abs. 1 HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Anhang (verkürzt)</li> </ul>	6/12 Monate
Mittelgroße Kapitalgesellschaften und mittelgroße Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresabschluss</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Bestätigungsvermerk</li> <li>• Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs</li> <li>• Bericht des Aufsichtsrats</li> </ul>	3/12 Monate
Große Kapitalgesellschaften und große Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresabschluss</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Bestätigungsvermerk</li> <li>• Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs</li> <li>• Bericht des Aufsichtsrats</li> </ul>	3/12 Monate Ausnahme: kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften 3/4 Monate
Börsennotierte Aktiengesellschaften gem. § 161 AktG	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresabschluss</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Bestätigungsvermerk</li> <li>• Ergebnisverwendungsbeschluss, soweit nicht Teil des Anhangs</li> <li>• Bericht des Aufsichtsrats</li> <li>• Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG</li> </ul>	3/12 Monate

	<b>Umfang der Offenlegung</b>	<b>Fristen (Erstellung/ Offenlegung)</b>
Großunternehmen nach § 1 PublG	Grundsätzlich gleicher Umfang der Offenlegungspflichten wie für große Kapitalgesellschaften; Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute müssen aber nach § 5 Abs. 2 PublG keinen Anhang und keinen Lagebericht erstellen und offenlegen und können gem. § 9 Abs. 2 und 3 PublG eine verkürzte GuV und Bilanz offenlegen.	3/12 Monate

**Tab. 9:** Offenlegungsverpflichtungen der Unternehmen für die Einzelgesellschaft

109–159 vorläufig frei

## II Grundsätze der Rechnungslegung

### 1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach deutschem Bilanzrecht

#### Ergänzende Literaturhinweise

- Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731.
- Ballwieser*, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern- und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: FS Budde, München 1995, 43.
- Bareis*, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluss, Teil C: Die gesellschaftsrechtliche und handelsbilanzielle Behandlung von Sachausschüttungen im Spiegel des Steuerrechts, WPg 2008, 564.
- Bareis*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Sachausschüttungen de lege lata, BB 2008, 479.
- Bareis*, Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 31.
- Bareis*, Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle »außerbilanzieller Korrekturen« – Replik zu Wassermeyer, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959, DB 2010, 2637.
- Bareis*, »Angeschafftes Drohverlustrückstellungen – Eine contradictio in adiecto. Anmerkungen zu den BFH-Urteilen I R 72/10, FR2012, 407 und I R 102/08, FR 2010,425 sowie zum BMF-Schr. v. 24.6.2011, FR 2012, 385.
- Bareis*, Zur Systematik der Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 2012, 937.
- Bareis*, Ist die Mindestbesteuerung verfassungsgemäß? Zugleich Anm. zu den BFH-Urteilen vom 22.8.2012 (I R 9/11, DB 2012 S. 2785) und 20.9.2012 (IV R 29/10, DB 2012 S. 2789; IV R 36/10, DB0560646), DB 2013, 144.
- Bareis*, Mindestbesteuerung und Liquidationszeitraum, DB 2013, 1265.
- Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1.
- Bravidor/Mehnert*, Bedeutung der Bilanzwahrheit in der Rechtsprechung des EuGH: Implikationen für die HGB-Rechnungslegung, StuB 2014, 596.
- Christiansen*, Ein Versuch zur »Entziehbarkeit« von Missverständnissen – Replik auf Siegel, DStR 2002, 1196.
- Christiansen*, Ergänzender Versuch zur »Entziehbarkeit« von Missverständnissen – insbesondere zur Reichweite des Prinzips der Unternehmensfortführung, DStR 2002, 1637.
- Döllner*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217.
- Einiko*, Kommentar zu GoBD, BB 2014, 2994.
- Fischer/Kalina-Kerschbaum*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung – Kritische Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens, DStR 2010, 399.
- Goldsteyn/Thelen*, Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, 1126.
- Goldsteyn/Thelen*, Extra fiscum recta doctrina non est? – Kritische Anmerkungen zu den GoBD und ihrer Rechtsqualität, DStR 2015, 326.
- Herrfurth*, Die neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern sowie zum Datenzugriff (GoBD), StuB 2013, 533.
- Hoffmann*, (Un-)Maßgeblichkeit der GoB?, StuB 2014, 161.
- Herzig*, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1.
- Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG – Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12.03.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, DB 2010, 917.
- Jaufmann/Velte*, Auswirkungen des BilRUG auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss – Durch Deutschland muss ein »BilRUG« gehen?!, NWB 2015, 2492.
- Kahle*, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage 4 zu Heft 22.
- Kahle*, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87.
- Kahle/Dahlke/Schulz*, Zunehmende Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung?, StuW 2008, 266.
- Kahle/Günter*, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, StuW 2012, 43.
- Kahle/Günter*, Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut – Veränderungen der Aktivierungskriterien durch das BilMoG?, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 69.

- Kaminski*, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771.
- Kraft/Bischoff*, Zur Problematik von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz, in: *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 173.
- Kußmaul/Ollinger/Müller*, Das neue Bilanzrecht nach dem BilRUG-RegE – Ausgewählte Aspekte, StuB 2015, 217.
- Lorson*, Gesetzgebung als Handwerkskunst: BilRUG – ein Meister- oder ein Gesellenstück?, DB 2015, 695.
- Lüdenbach/Freiberg*, BilRUG-RegE: Mehr als selektive Nachbesserungen?, BB 2015, 363.
- Lüdenbach/Freiberg*, Die Regelungen des BilRUG im Jahresabschluss – Änderungen im Überblick, StuB 2015, 563.
- Moxter*, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: *Gross* (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1985, 17.
- Müller*, Die GoBD – eine Fortschreibung der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung manueller Art, SteuK 2015, 343.
- Oser/Orth/Wirtz*, BilRUG, Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) – Wesentliche Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung, DB 2015, 1729.
- Schneider*, Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1974, 365.
- Schneider*, Betriebswirtschaftliche Analyse von BFH-Urteilen als Grundlage einer Deduktion handelsrechtlicher GoB, in: *FS Ludewig*, Düsseldorf 1996, 921.
- Schulze-Osterloh*, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluss, Teil B: Sachdividenden und die Notwendigkeit des Zeitwertansatzes, WPg 2008, 562.
- Siegel*, Die Maximierung des Gewinnausweises mit dem Instrument der Vollkostenrechnung, WiSt 1981, 390.
- Siegel*, Metamorphosen des Realisationsprinzips?, in: *FS Forster*, Düsseldorf 1992, 585.
- Siegel*, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1.
- Siegel*, Zeitwertbilanzierung für das deutsche Bilanzrecht?, BFuP 1998, 593.
- Siegel*, Rückstellungsbildung nach dem Going-Concern-Prinzip – eine unzweckmäßige Innovation, DStR 2002, 1636.
- Siegel*, Unentziehbarkeit als zentrales Kriterium für den Ansatz von Rückstellungen, DStR 2002, 1192.
- Siegel*, Anschaffungskosten und ihre Relevanz im System des Rechnungswesens, in: *FS Baetge*, Düsseldorf 2007, 589.
- Siegel*, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluss, Teil A: Sachdividenden und die Zweckmäßigkeit des Buchwertansatzes, WPg 2008, 553.
- Siegel*, Stellungnahme: Sachausschüttungen im Körperschaftsteuerrecht de lege lata und de lege ferenda, BB 2008, 483.
- Siegel*, Vom Vorsichtsprinzip zum Optimismusprinzip? Stellungnahme zum Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, ZSteu 2008, 2.
- Siegel/Bareis*, Der »negative Geschäftswert« – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993, 1477.
- Siegel/Bareis*, Zum »negativen Geschäftswert« in Realität und Bilanz, BB 1994, 317.
- Stützel*, Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, 314.
- Zwimer*, Steuerbilanzpolitik: Keine durchgehende Stetigkeit – Anmerkungen zum Nicht-Vorhandensein eines steuerlichen Stetigkeitsgebots, Stbg 2014, 163.
- Zwimer*, 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.
- Zwimer/Künkele*, Steuerbilanzpolitische Wahrechtsausübung: Kein Raum für ein Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz, DStR 2013, 2077.

## 1.1 Einführung

- 160 Im deutschen Handelsbilanzrecht findet sich in § 238 HGB folgende Formulierung: »Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die 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. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.«
- 161 Ausnahmen von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars regeln § 241a HGB und § 242 Abs. 4 HGB. Ob diese Befreiung kleiner Kaufleute von der Buchführungspflicht

sinnvoll ist, kann füglich bezweifelt werden. Sie sollen sich mit einer Überschussrechnung (in Analogie zu § 4 Abs. 3 EStG) begnügen können.

§ 238 HGB wird ergänzt durch die Formulierung in § 243 Abs. 1 HGB: »Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.« 162

Auch das deutsche Steuerbilanzrecht verwendet ähnliche Formulierungen. So steht in § 5 Abs. 1 EStG, der nach § 7 Abs. 2 i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden ist: »Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, bei Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.« 163

In der Literatur besteht Übereinstimmung darin, dass es sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB – verstanden als Buchführung und Jahresabschluss) um »obere« Prinzipien handelt, die teilweise vom Gesetzgeber selbst konkretisiert, aber auch teilweise verletzt werden. Die Begrenzung auf »Buchführung« ist nicht wörtlich zu nehmen; wie die genannten Paragraphen zeigen, ist auch der auf der Buchführung (und dem Inventar) beruhende Jahresabschluss damit angesprochen. Die steuerliche Formulierung ist insofern unglücklich, als sie sich nur auf die Bilanz zu beziehen scheint. Doch ergibt sich auch hier aus dem systematischen Zusammenhang, dass letztlich die gesamte Buchführung samt Jahresabschluss (zumindest Bilanz mit GuV, ggf. mit Anhang; vgl. dazu § 264 HGB) gemeint sein muss. Denn § 60 Abs. 1 EStDV spricht ausdrücklich von der »Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht« und verlangt zusätzlich bei »doppelter Buchführung« in Satz 2 auch für steuerliche Zwecke die Vorlage der GuV. 164

Viele Jahrzehnte wurde darüber diskutiert, aus welchen **Quellen** sich diese Grundsätze speisen. So wurde behauptet, diese Grundsätze könnten »induktiv« – also durch empirische Erhebung – gewonnen werden. Auch wurde angenommen, sie könnten als gewohnheitsrechtliche Sätze anzusehen und zu ermitteln sein. Dagegen hat sich mit Nachdruck *Döllerer* gewandt und sich für eine »deduktive« Methode ausgesprochen (*Döllerer*, BB 1959, 1220; vgl. auch *Kruse*, 1970, 100), denn bei entsprechenden empirischen Erhebungen darf ja allein die Praxis »ordentlicher« Kaufleute untersucht werden. Daher steht die »induktive Methode« vor dem Dilemma, den »ordentlichen« von dem »nicht ordentlichen« Kaufmann zu trennen. Die praktische Übung muss beurteilt werden, somit müssen Beurteilungskriterien vorhanden sein und expliziert werden. Es ist daher heute h. A., dass zunächst nach den Zielen bzw. Zwecken der Buchführung und des Jahresabschlusses gefragt werden muss und daraus ist »deduktiv« abzuleiten, was als GoB anzuerkennen ist (s. ausführlich zum Problem der Gewinnung der GoB: *Leffson*, 1987, 112–156; auch die Finanzrechtsprechung folgt hier; teilweise a. A. wohl *Förschle/Usinger*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 243 HGB, Rn. 15–18 mit seiner Forderung nach Überprüfung am tatsächlichen Kaufmannsverhalten; zum Verhältnis zwischen Jurisprudenz und Betriebswirtschaftslehre: *Beisse*, StuW 1984, 1–14). Ob die Umschreibung dieser Aufgabe als »**Hermeneutik**« (*Baetge*, in: HWR, 3. Aufl. 1993, Sp. 863–864) im Sinne einer Methode der Gesetzesauslegung ausreicht, ist fraglich, denn auch die gesetzlichen Regelungen können und sollen fachlich bewertet werden; das geht über die bloße Auslegung hinaus. *Schneider* fordert daher eine »Herleitung aus Wirtschaftsordnungsnormen« (*Schneider*, in: FS Ludewig 1996, 934–943), also Ableitungen aus einer für erstrebenswert gehaltenen Wirtschaftsordnung (Marktwirtschaft). Gerade dies ist die besondere Aufgabe einer ökonomischen Analyse. Auch sind z. B. Vorschläge, wie diejenigen *Siegels* (*Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 597–600) für eine »Zweispaltenbilanz« (ggf. mit dritter Spalte für die Steuerbilanz), Überlegungen zur Verbesserung der Rechnungslegung mit dem Ziel, die GoB noch umfassender zu definieren, als dies derzeit anerkannt ist bzw. derzeit vom Gesetzgeber akzeptiert ist. Sie gehen über eine »Hermeneutik« erheblich hinaus. 165

- 166 »Ziele« werden von Personen bzw. Personengruppen verfolgt. Das Wort »Zweck« soll die Funktion eines Instrumentes, hier also der Buchführung bzw. des Jahresabschlusses, umschreiben. Deren Ableitung hat unter Beachtung der konkreten Einzelregelungen des Gesetzes zu geschehen, die insgesamt in ein schlüssiges Gesamtsystem integriert werden müssen. Allerdings bestehen durchaus Meinungsunterschiede in vielen, auch grundsätzlichen Fragen, die hier nur angedeutet werden können.
- 167 Als **Adressaten** der GoB nennt das Handelsrecht den »Kaufmann«, womit auch »Handelsgesellschaften« betroffen sind (vgl. § 6 HGB); das Steuerrecht geht darüber hinaus, indem es alle buchführenden Gewerbetreibenden in § 5 Abs. 1 EStG benennt. Der Buchführungspflichtige muss ein Informationsinstrument schaffen, das ihm Kosten verursacht, ihm aber auch Nutzen bringen kann bzw. soll. Das Instrument soll aber erkennbar auch für andere Personen bzw. Institutionen erstellt werden und diesen Nutzen stiften. Daraus können sich Konflikte ergeben. Es kann daher, mit *Egner* von negativen bzw. positiven Informationsinteressen gesprochen werden, die von den an Buchführung und Jahresabschluss interessierten Personen verfolgt werden (*Egner*, 1974, 12). So dürfte z. B. ein Einzelunternehmer wenig Interesse an der Offenlegung von Buchführung und Jahresabschluss haben und falls er doch offenlegen muss, wird er möglichst wenige Informationen preisgeben wollen. Schon von daher ist eine »induktive« Ermittlung von GoB fragwürdig. Ob der Gesetzgeber hierbei eine Interessengewichtung vornehmen muss oder doch sollte, hängt vom ordnungspolitischen Standpunkt ab. An sich kann jeder Vertragspartner eines Kaufmanns (einer Unternehmung) auch Informationsvereinbarungen treffen, so dass aus dieser Sicht kein Bedarf an gesetzlichen Regelungen zu bestehen scheint. Schon aus Kostengründen empfehlen sich jedoch generellere Regelungen. Diese können auch von privatrechtlich organisierten Institutionen geschaffen werden. In Frage kommen jedoch auch öffentlich-rechtliche Regelungen durch den Gesetzgeber. Die deutsche Tradition folgt (bisher) dem Konzept der weitgehenden gesetzlichen Regelung. Keine dieser Vorgehensweisen kann eine völlig sichere, faire, vollständige und richtige Information garantieren. So können in allen Fällen Interessengruppen vorhanden sein, denen es gelingt, einseitige Regelungen zu ihren Gunsten durchzusetzen – davor ist auch der Gesetzgeber nicht gefeit. Daher ist nicht zu erwarten, dass sich ein völlig schlüssiges System ergibt, selbst wenn es sich um gesetzliche Regelungen handelt. *Moxter* vertritt die Auffassung, Interessenwertungen seien »Machtfragen und daher in einem Rechtsstaat Sache des Gesetzgebers und hilfsweise der Rechtsprechung«; es handele sich um Rechtsfragen, nicht um Fachfragen und es sei der »wirkliche Normzweck« zugrunde zu legen (*Moxter*, in: HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 1042). Doch auch beim Gesetzgeber können sich einseitige Interessen durchsetzen, so dass der öffentlichen Äußerung unabhängiger Fachleute eine große Bedeutung zukommt. Schließlich können unterschiedliche Zwecke mit Buchführung und Jahresabschluss verfolgt werden und deren Gewichtung kann und soll – auch interdisziplinär – diskutiert werden.

## 1.2 Zu den Zwecken von Buchführung und Jahresabschluss

- 168 In der Literatur werden vielfältige Zwecke von Buchführung und Jahresabschluss genannt, die durchaus nicht alle miteinander vereinbar sind bzw. die unterschiedlich gewichtet werden. Daraus ergeben sich naturgemäß erhebliche Schwierigkeiten bei der »Deduktion« der GoB. Die folgende Darstellung orientiert sich weitgehend an der Vorgehensweise *Leffsons*, der sich in besonderer Weise um die Klärung des Inhalts der GoB verdient gemacht hat, ohne dass damit die Verdienste *Schneiders* oder *Moxters* verkannt werden dürfen. Dies wird bei den inhaltlichen Erörterungen kurz skizziert. Zu vielen Fragen werden auch markante Beispiele und kritische Hinweise *Siegels* angesprochen.

Bei *Leffson* findet sich eine Liste der »kaufmännischen Ziele«, die durch die »Erfassung von Geschäftsvorfällen« erreicht werden sollen (*Leffson*, 1987, 38): 169

- »Festhalten der Kreditgeschäfte [...] und Übersicht über die Schulden,
- Sicherung vor anderen Vermögensverlusten,
- Festhalten der Kapitaleinlagen von Gesellschaftern,
- Ermittlung des Erfolgs einzelner Geschäfte oder Rechnungsperioden,
- Darstellung der Kapitalstruktur.«

Daneben stehen bei ihm »gesetzgeberische Ziele«, bei denen der **Gläubigerschutz** dominiert (*Leffson*, 1987, 41–51). Die »Sicherung vor Entzug von Haftungskapital« (Vermögen) ist damit verbunden, also eine **Ausschüttungssperre**. *Leffson* betont jedoch das Problem des »Zielpluralismus«: Neben den Gläubigerschutz treten bei ihm die Ziele der »Berechnung eines möglichst periodengerechten (vollständigen) Periodenerfolgs« sowie die »Informationsvermittlung (Rechenschaft)«. Der Gesetzgeber will auch in begrenztem Maße einen Gesellschafter-(Aktionärs-)schutz, indem er bestimmte Beträge der Verfügungsgewalt der Hauptversammlung überlässt und ggf. Anfechtungsrechte zulässt (s. §§ 243 ff. AktG). Es bestehen »Ziel-Mittel-Ketten«, wobei *Leffson* die »Mannigfaltigkeit« derartiger Ketten betont (*Leffson*, 1987, 59–63). Dem stellt er die Forderung *Schneiders* gegenüber, die Ableitung müsse aus nur einem Ziel erfolgen. Dies ist dann berechtigt, wenn – wie meist – keine Zielharmonie besteht. Dann müssen unterschiedliche Rechenwerke erstellt werden, Kompromisse können sehr unterschiedliche Ausprägungen annehmen. Hierin liegt ein wesentlicher Grund für vielfältige Diskussionen um die korrekte Auslegung des Bilanzrechts, wie auch die Diskussion um den Entwurf des BilMoG gezeigt hat (»Dieselbe Antwort auf mehrere Fragen?« – *Siegel*, ZSteu 2008, 2, mit Hinweis auf *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 594–600). 170

*Moxter*s Ausführungen zu Bilanzzwecken und Bilanztypen in seiner »Einführung in die Bilanztheorie« (*Moxter*, 1984, passim) lassen sich wie in der folgenden Tab. 1 zusammenfassen. 171

Nr.	Zwecke	Bilanztypen
1	Dokumentation	Vollständigkeitsorientierte Zerschlagungsbilanz
2	Schuldendeckungskontrolle	Fortführungsbilanz bzw. vorsichtsgeprägte Zerschlagungsbilanz
3	Ausschüttungssperre	objektivierungsgeprägte Zerschlagungsbilanz
4	Gewinnverteilung	vorsichtsgeprägte Fortführungsvermögensbilanz
5	Einkommensbesteuerung	objektivierungsgeprägte Fortführungsvermögensbilanz
6	Anteilsbewertung	Verrechnungspostenbilanz
7	Leistungsfähigkeitsbeeinflussung	Verrechnungspostenbilanz mit Vorjahresgewinnkorrektur

**Tab. 1:** Bilanzzweck und Bilanztypen nach *Moxter*

Für die Handelsbilanz sind allenfalls die ersten vier Zwecke bedeutsam, für Einkommens-(und Gewerbeertrags-)besteuerung der fünfte Zweck; die beiden übrigen sind hier vernachlässigt. Eine Selbstverständlichkeit für die Dokumentation ist die Forderung nach **Vollständigkeit** (Vollständigkeitsprinzip). Beim Zweck der Schuldendeckungskontrolle zeigt sich ein Dilemma: Ist die Fortführung des Unternehmens wahrscheinlich, sind die zukünftigen Überschüsse der Einzahlungen über die sonstigen aus der unternehmerischen Betätigung folgenden Auszahlungen zur Schuldendeckung geeignet. Ist keine Fortführung geplant oder wahrscheinlich, dann ist als Sonderbilanz eine Zerschlagungsbilanz aufzustellen; darauf ist hier nicht einzugehen, denn beim regulären Jahresabschluss ist von der **Fortführung des Unternehmens** auszugehen (going-concern; s. dazu die Formulierung in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB: »sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen«). Ob zum Zwecke der Dokumentation (stets) eine Zerschlagungsbilanz unterstellt sein müsste, ist m. E. sehr zweifelhaft. Die überwiegende Auffassung sieht das Anschaffungswertprinzip als oberen Grundsatz der Rechnungslegung an. Damit wird dokumentiert, welchen Wert dem Gegenstand im Zeitpunkt seiner Beschaffung beigemes- 172

sen worden ist. Jedoch spricht, vor allem wegen des Informationszwecks, einiges dafür, **Zeitwerte** zusätzlich anzugeben (Siegel, in: FS Baetge, 2007, 595–600).

- 173 Nach überwiegender Lehre (s. bereits Egner, 1974, 24 und 56) geht es indessen hauptsächlich nur um **zwei Zwecke** von Buchführung und Jahresabschluss:
- die **Informationsfunktion** (v. a. obige Nrn. 1 und 2) und
  - die **Zahlungsbemessungsfunktion** (obige Nrn. 3 bis 5).
- 174 Moxter nennt an erster Stelle »Gewinnanspruchs-GoB« (Moxter, 2003, 19–122), danach »Informations-GoB« (Moxter, 2003, 223–336), die sich auch auf finanzplanorientierte Rechenwerke beziehen. Dabei zeigt sich, dass beide Zwecke zu unterschiedlichen Ausgestaltungen, wenn nicht bereits der Buchführung, so doch des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) führen. Bei der Konkretisierung der **Zahlungsbemessungsfunktion** verfolgt der (bisherige) deutsche Gesetzgeber **vorrangig** das Ziel des **Gläubigerschutzes** in dem Sinne, dass der periodische (jährliche) **Entzug von Vermögen** aus der Unternehmung durch **Entnahmen, Gewinnausschüttungen** und – allerdings teilweise widersprüchlich – auch **Gewinnsteuerzahlungen** höchstens in dem Umfang erfolgen soll, wie mit hoher Wahrscheinlichkeit positive Jahresüberschüsse vorgelegen haben (Gewinnrücklagen) bzw. vorliegen (Jahresüberschuss). Die Gläubiger sollen sich darauf verlassen können, dass das jeweilige Mindestvermögen (Betrag des Nominalkapitals zuzüglich des Betrags gesetzlicher Rücklagen) nicht über reguläre Ausschüttungen an die Gesellschafter zurückfließt. Insoweit folgen die Ausschüttungsregelungen bei Kapitalgesellschaften diesem Grundsatz. Das ist natürlich nur ein eingeschränkter Gläubigerschutz. Hiermit kann nicht verhindert werden, dass das Vermögen durch Verluste aufgezehrt wird. Verstößt der Bilanzierende gegen diese Regeln, so treten nach Stützel (Stützel, ZfB 1967, 314–340) »gläubigerschützende Rechtsfolgen« wie z. B. Schadensersatzansprüche ein. Die Erfüllung der Informationsfunktion ist keineswegs auf Bilanz und GuV beschränkt; hier sind andere Instrumente wie z. B. Anhang und Lagebericht (vgl. § 264 HGB) häufig besser geeignet. Das BilMoG hat hier erweiterte Berichtspflichten für Kapitalgesellschaften sowie für die diesen gleichgestellte Gesellschaften (§§ 264 bis 264d HGB) geschaffen.
- 175 In einer marktwirtschaftlichen Ordnung können die Einzelunternehmer bzw. Gesellschafter bzw. die Mehrheit der Aktionäre zwar in einem besonders geregelten Verfahren mit zusätzlichen gläubigerschützenden Regelungen die Unternehmung auflösen und liquidieren. Die regelmäßigen Jahresabschlüsse des **fortgeführten** (bzw. fortzuführenden) Unternehmens jedoch sollen – jedenfalls bei GmbH und AG – nur solche Beträge als ausschüttungsfähig ausweisen, die »sicher« (mit hoher Wahrscheinlichkeit) als Gewinne erwirtschaftet worden sind. Entsprechendes gilt auch für Personenhandelsgesellschaften, wobei jedoch die Entnahmebestimmungen abdingbar sind (vgl. zu Gewinnverteilung und Entnahmen §§ 120–122, 167–169 HGB). Bei Einzelunternehmern und bei natürlichen Personen als Gesellschaftern einer OHG bzw. Komplementären einer KG haben die Gläubiger auch Zugriff auf deren Privatvermögen, woraus sich hier nicht zu diskutierende Fragen ergeben können. Die folgenden Ausführungen orientieren sich an den Grundsätzen, die für Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) gelten, bei denen das Privatvermögen der Gesellschafter bei voll eingezahltem Nominalkapital keine Rolle mehr spielt.
- 176 Die Aufgabe, den Adressaten **nützliche Informationen** zu liefern, die keine unmittelbaren finanziellen Folgen für sie haben, kann sehr weit gefasst werden; hier ist vor allem auf Anhang und Lagebericht zu verweisen, bei börsennotierten Gesellschaften auch auf zusätzliche Informationspflichten nach Kapitalmarktgesetzen, die hier nicht angesprochen werden können.
- 177 Die Dokumentationsfunktion kann näher umschrieben werden. Sie hat sowohl den Zweck, dem Bilanzierenden eine **Selbstinformation** zu liefern, z. B. ob er noch bestimmte Forderungen einziehen kann oder Schulden begleichen muss, dient aber auch der **Fremdinformation**, z. B. über das Vorhandensein von Vermögensgegenständen (s. a. § 240 HGB: Inventar als Grundlage der diese Informationen verdichtenden Bilanz).

### 1.3 Notwendige Bedingungen jeder Informationsvermittlung (Rahmengrundsätze)

Als GoB müssen zunächst diejenigen Regeln anerkannt werden, die als notwendige Bedingungen jeglicher Informationsvermittlung anzusehen sind. Bei *Leffson* findet sich die Bezeichnung »Rahmengrundsätze« (*Leffson*, 1987, 179) sowie die Kennzeichnung als »Grundsätze der Dokumentation« (*Leffson*, 1987, 157–162): 178

- Wahrheit: Es darf sich nicht um falsche Tatsachenbehauptungen handeln.
- Vollständigkeit: Die Darstellung darf keine (bedeutsamen) Tatsachen verschweigen.
- Klarheit, Übersichtlichkeit: Die Darstellung muss so klar (eindeutig) und übersichtlich wie möglich sein.
- Nachprüfbarkeit: Ein sachverständiger Dritter muss die dokumentierten Sachverhalte auf ihre Richtigkeit überprüfen können.

Ähnliche Kataloge finden sich bei vielen anderen Autoren.

Zum Grundsatz der Wahrheit kann die Willkürfreiheit gezählt werden. Unter »falsch« können auch verzerrende Darstellungen subsumiert werden. Das Urteil des EuGH vom 03.10.2013, C-322/12 in der Sache *Gimle* ist von *Bravidor/Mehnert*, StuB 2014, 596 als Beleg für die Bedeutung des Grundsatzes der Wahrheit i. S. d. Bilanzrichtlinie (RL 78/660/EWG ABl. EU vom 16.07.2009) interpretiert worden. Der Gesellschafter einer zweigliedrigen Kapitalgesellschaft (A) war auch Gründungsgesellschafter einer anderen Kapitalgesellschaft (B), von der er 50 Anteile zum Preis von 5.000 Schwedischen Kronen an A verkaufte. A veräußerte diese nach 38 Tagen für 17 Mio. Kronen, also zum 3.400-fachen Preis. Der EuGH hielt daran fest, dass A beim »Kauf« zu Anschaffungskosten zu bilanzieren hatte, so dass A dieser Gewinn zuzurechnen sei. Aus der Vorlagefrage ergibt sich, dass der Weiterverkaufspreis dem Wert bei der Anschaffung entsprochen hatte. Man mag das Ergebnis des Urteils als Verstoß gegen die Bilanzwahrheit betrachten, doch liegt eine andere Lösung m. E. viel näher. Es handelt sich um eine verdeckte Einlage, da man von »nahestehenden Personen« ausgehen muss. Der von A entrichtete angebliche »Kaufpreis« ist offensichtlich zu gering gewesen. Die Überfrachtung mit unwesentlichen (unbedeutenden) Sachverhalten kann gegen das Prinzip der Klarheit (Grundsatz der Wesentlichkeit) verstoßen. Der Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft bedauert, dass der deutsche Gesetzgeber mit dem BilRUG nicht die Gelegenheit ergriffen hat, diesen Grundsatz in das HGB ausdrücklich aufzunehmen (vgl. Art. 6 Abs. 1 Buchst. j sowie DB 2015, 2731). Die »Nachprüfbarkeit« kann je nach Definition schon aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit folgen. Auch die Forderung, dass ein sachkundiger Dritter innerhalb »angemessener Zeit« in der Lage sein muss, sich ein Urteil zu bilden (§ 238 HGB), deutet ebenfalls hierauf hin. Ein m. E. wichtiger Aspekt wird häufig in diesem Zusammenhang nicht genannt. So war es im Medienbereich – früher stärker noch als heute – zwingend, dass »Nachrichten« von »Kommentaren« (Meinungsäußerungen, persönlichen Einschätzungen) für die Adressaten sichtbar voneinander getrennt werden. Implizit wird bei der Definition dieser Rahmengrundsätze davon ausgegangen, dass es lediglich um Tatsachen gehen soll – aber so einfach liegen die Dinge nicht. Daher ist zu verlangen, dass Ermessensentscheidungen begründet und offengelegt werden, wie dies auch von *Leffson* bei der Behandlung von Risiken verlangt wird (vgl. Rn. 227). 179

Aus den genannten Rahmengrundsätzen können daher weitere Forderungen, auch **formaler Art (formale GoB)**, v. a. an die Buchführung abgeleitet werden, die hier nicht vollständig aufgeführt werden müssen (s. § 239 HGB). So ist unmittelbar einsichtig, dass z. B. keine Radierungen vorgenommen werden dürfen, da diese es dem »sachkundigen Dritten« nicht gestatten, festzustellen, was ursprünglich gebucht und warum es geändert worden ist (s. § 239 Abs. 3 Satz 1 180

HGB). *Baetge* trennt von den – bei ihm ähnlich wie oben beschriebenen – Rahmengrundsätzen die »Grundsätze der Dokumentation« ab, worunter er Systematik der Buchführung, Sicherung und Vollständigkeit der Konten, Beleggrundsatz u. a., vor allem aber auch die Einrichtung eines Internen Überwachungssystems versteht (*Baetge*, in: HWR, 3. Aufl., Sp. 863 f.). Die inzwischen weit fortgeschrittene Digitalisierung hat die Finanzverwaltung veranlasst, »Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)« zu erlassen (BStBl I 2014, 1450). Zu den Haftungsrisiken bei Nichtbefolgung siehe *Goldshteyn/Thelen*, DB 2015, 1126; *Müller*, SteuK 2015, 343, interpretiert die GoBD lediglich als »Fortschreibung« der vor allem vom BFH aufgestellten Grundsätze einer »Buchführung manueller Art«.

- 181 Da »Grundsätze« keine Detailregelungen sind, ist zu beachten, dass es sich bei dem unbestimmten Rechtsbegriff »GoB« um allgemeine Prinzipien handelt, um »obere« Grundsätze (*Leffson*, 1987, passim).

## 1.4 Inhalt der Abgrenzungsgrundsätze

### 1.4.1 Überblick

- 182 Beide Bilanzaufgaben (Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion) verlangen eine klare Definition dessen, was als »Gewinn« unter dem vorrangigen Gesichtspunkt der Kapitalerhaltung ausschüttungsfähig ist. Daher muss bei der Darstellung der GoB eine abstrakte Gewinndefinition umschreiben, welche Größen für dessen Ermittlung benötigt werden. *Schneider* (*Schneider*, 1978, 53–59) hat folgende »drei Varianten der Lehre vom Einkommen als auf die Person bezogener Reinvermögenszugang« (*Schneider*, 1978, 53) und somit für die Steuerbilanz unterschieden, von denen die zweite (s. *Schneider*, 1978, 60–70) m. E. auch der handelsrechtlichen Gewinnermittlung zugrunde liegt (wobei auf die Differenzierung zwischen Einkommen und Gewinn sowie auf das Lebenseinkommensprinzip hier nicht eingegangen werden kann; s. dazu *Schneider*, 1978, 34–36, 51 f.):
1. **Reinvermögenszuwachs**theorie;
  2. Theorie des realisierten **Reinvermögenszugangs**;
  3. Lehre vom Lebenseinkommen.
- 183 Nach der zweitgenannten Lehre ist Einkommen (bzw. Gewinn) nur vorhanden, wenn ein **Reinvermögenszugang** realisiert ist. Ein **Zuwachs** im Sinne einer Werterhöhung des ruhenden Vermögens (Nr. 1) gilt als unrealisierter Gewinn, der nicht einzubeziehen ist. Für die GoB besteht somit die Aufgabe, die Begriffe **Reinvermögen** und **Realisation** zu präzisieren. Damit verbunden ist die Aufgabe der Definition von **Aufwendungen** und **Erträgen**, denn eine Vermögensrechnung unterscheidet sich erheblich von einer bloßen Zahlungsrechnung (s. dazu ausdrücklich § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).
- 184 *Leffson* folgert »aus dem Ziel Informationsvermittlung und Kapitalerhaltung mit Hilfe von Jahresabschlüssen« neben den erwähnten Rahmengrundsätzen (vgl. Rn. 178) folgende Prinzipien (*Leffson*, 1987, 179):
- Die Abgrenzungsgrundsätze:
    - Realisationsprinzip,
    - Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach,
    - Imparitätsprinzip,

- Die ergänzenden Grundsätze:
  - Stetigkeit,
  - Vorsicht.

Bei ihm nicht angesprochen, aber m. E. vorrangig ist der Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum).

## 1.4.2 Personenbezug (wirtschaftliches Eigentum)

Die Frage, welcher Person Bilanzgegenstände bzw. Erträge und Aufwendungen zuzurechnen sind, wird üblicherweise nicht unter dem Aspekt eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung behandelt. Doch muss an erster Stelle geklärt werden, in wessen Namen der Jahresabschluss zu erstellen ist und was dieser Person (Gesellschaft) zuzurechnen ist. Man kann die Frage am Gesetz selbst festmachen, wenn das HGB bereits für Inventur und Inventar verlangt, dass der Kaufmann »seine« Vermögensgegenstände und Schulden festzustellen und zu bilanzieren habe (§ 240 Abs. 1 Satz 1 HGB). Hier geht die h. A. dahin, dass damit nicht das (juristische) Eigentum, sondern die wirtschaftliche Verfügungsmacht gemeint ist (**»wirtschaftliches Eigentum«** vgl. dazu § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB). Das Steuerrecht enthält hierzu eigene weitergehende Regeln, die faktisch auch handelsrechtlich akzeptiert sind. Nach § 39 Abs. 1 AO (**»Zurechnung«**) sind Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) dem juristischen Eigentümer zuzurechnen. Jedoch gilt gem. § 39 Abs. 2 AO folgende wichtige Einschränkung:

»Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.
2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.«

Nähere Ausführungen finden sich in B Rn. 251, 1619 ff.; G Rn. 25, 515.

Diese Regelungen betreffen vor allem Leasingverhältnisse; hierfür existieren noch spezielle Anordnungen der Finanzverwaltung, sog. Leasingerlasse (BMF vom 19.04.1971, BStBl I 1971, 264; BMF vom 21.03.1972, BStBl I 1972, 188; BMF vom 22.12.1975, BStBl I 1976, 172; BMF vom 23.12.1991, BStBl I 1992, 13; sämtliche Erlasse sind im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch 2013, Anl. 21 abgedruckt), die größtenteils auch für die Handelsbilanz befolgt werden. Insofern könnte sogar von einem »Handelsbrauch« gesprochen werden, der allerdings nur durch das Steuerrecht hervorgerufen worden ist. Deshalb ist zu bezweifeln, dass es sich insoweit um die (unverfälschte) »tatsächliche Übung ordentlicher Kaufleute« handelt, wenn sie sich an diesen Regeln orientieren. So betont *Leffson*, es »lassen sich keine überzeugenden Argumente dafür finden, Leasingverträge bilanziell anders zu behandeln als herkömmliche Mietverträge« (*Leffson*, 1987, 271). Insofern ist fraglich, ob diese Regeln als GoB angesehen werden können.

§ 246 Abs. 2 HGB ist um eine Verrechnungsvorschrift ergänzt worden, deren Geltung als GoB zumindest fraglich ist. Steuerlich scheidet eine Verrechnung m. E. aus. Danach gilt: »Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnen-

den Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.« Eine weitergehende Information böte der unsaldierte Ausweis mit Anhanginformationen, damit z. B. das Verhältnis des Werts derartiger Gegenstände zur Bilanzsumme oder zum Eigenkapital ermittelt werden kann. Zu diesen Fragen vgl. Rn. 1080.

## 1.4.3 Gewinnbegriff und Realisationsprinzip

### 1.4.3.1 Gewinndefinition

- 189 Die Forderung, einen realisierten Reinvermögenszugang zu ermitteln, wird erfüllt, wenn die folgenden Gleichungen inhaltlich bestimmt werden, wobei die Symbole Werte (Eurobeträge) ausdrücken.

Dabei gilt:

- G = Gewinn
- EK = Eigenkapital (»Reinvermögen«)
- AS = Ausschüttung (Entnahme)
- EI = Einlagen der Gesellschafter
- AU = Aufwendungen
- ER = Erträge
- t = Zeitindex

- 190 »Reinvermögen« ist buchtechnisch als Eigenkapital definiert. Das Eigenkapital (Reinvermögen) am Ende einer Periode ermittelt sich aus dem Eigenkapital (Reinvermögen) am Ende der vorhergegangenen Periode wie folgt:

$$EK_t = EK_{t-1} + EI_t - AS_t + G_t$$

Der Zeitindex »t« beim Eigenkapital symbolisiert einen Zeitpunkt (z. B. den 31. Dezember), sonst das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr.

- 191 Da Einlagen und Ausschüttungen (Entnahmen) zwar das Eigenkapital verändern, jedoch nicht durch die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit entstehen, ist der **realisierte Gewinn (Jahresüberschuss)** die zentrale gesuchte Größe für die Zahlungsbemessungsfunktion. Er wird bei doppelter Buchführung auch mit Hilfe der GuV ermittelt, so dass folgender Zusammenhang besteht:

$$G_t = EK_t - EK_{t-1} + AS_t - EI_t = ER_t - AU_t$$

- 192 Da das Eigenkapital den Saldo zwischen bewerteten Vermögensgegenständen (VG) und bewerteten Schulden (SC), steuerlich gesprochen die Differenz der Werte der positiven abzüglich der Werte der negativen Wirtschaftsgüter darstellt, kann die Formel auch so geschrieben werden:

$$G_t = (VG_t - SC_t) - (VG_{t-1} - SC_{t-1}) + AS_t - EI_t = ER_t - AU_t$$

- 193 Das Eigenkapital bleibt auch dann eine Saldogröße, wenn vertraglich oder gesetzlich verschiedene Eigenkapitalkonten gebildet werden müssen. Dann ist deren Saldo zu bilden, um das gesamte Eigenkapital zu ermitteln. In diesen Fällen müssen Regeln dafür vorhanden sein, in welche Kategorie die jeweiligen »Einlagen« bzw. »Entnahmen« einzuordnen sind – ob es sich also um Erhöhungen oder Herabsetzungen des Nennkapitals, um Veränderungen der Kapital- oder Gewinnrücklagen oder des Gewinnvortrags handelt. Zudem werden – im Interesse des Gläubigerschutzes – Bestimmungen notwendig, wie Verluste zu verrechnen sind. Vgl. Rn. 553, B Rn. 900 f., 948 f., 956, 965.

Daraus ergibt sich schließlich, dass auch Prinzipien vorliegen müssen, welche den **Ansatz** und die **Bewertung** von **Vermögensgegenständen und Schulden** regeln, wobei dies mit der Definition der **Aufwendungen** und **Erträge** systematisch einwandfrei verbunden sein muss. Zudem muss eine Rechnungsperiode (zwischen den Zeitpunkten t und t-1) abgegrenzt werden und es müssen die Werte der auf gesellschaftsrechtlichen Beziehungen beruhenden (Gewinn-) **Ausschüttungen (Entnahmen)** und **Einlagen** innerhalb der Periode (ebenfalls symbolisiert mit »t«) abgegrenzt und ermittelt werden. Gewinn ist in diesem Sinne der realisierte Zugang an »Verfügungsmacht, der einer Person aus ihrer Unternehmens-(Erwerbs-)Tätigkeit entsteht« (Schneider, 1978, 38), wobei es im vorliegenden Zusammenhang wegen des **Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften** allein auf das Ergebnis ankommen darf, das aus deren eigener erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit resultiert. Die **Nachprüfbarkeit** der Buchhaltungsaufzeichnungen soll durch periodische Inventuren mit Inventarverzeichnissen erleichtert werden, wodurch allerdings keine absolute Sicherheit garantiert werden kann.

Leffson hat für die Gewinndefinition keine eigenen Grundsätze aufgestellt, während Baetge (Baetge, in: HWR, 3. Aufl., Sp. 863 f.) das Realisationsprinzip und die Abgrenzungsgrundsätze der Sache und der Zeit nach unter die Überschrift »Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg« stellt und daneben eigenständige Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze für die Bilanz als »Ansatzgrundsätze für die Bilanz« beschreibt. Der obige Gewinnbegriff ist in § 4 Abs. 1 EStG normiert, was dazu geführt hat, dass im Steuerrecht viel stärker als im Handelsrecht auch die Abgrenzung und Bewertung von »Entnahmen« im weitesten Sinne, also einschließlich Gewinnausschüttungen und auch von »Einlagen« thematisiert werden (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 und Satz 8 EStG; C Rn. 570).

#### Beispiel:

Sachausschüttungen sind nach § 58 Abs. 5 AktG – und m. E. auch bei GmbH – zulässig, wenn die Satzung dies vorsieht. Der Gesetzgeber hat jedoch darauf verzichtet, weitere Regelungen hierzu zu erlassen und die Ausgestaltung der weiteren Diskussion überlassen. Daraus ergibt sich die Frage, ob derartige Ausschüttungen zum Buchwert oder zum Zeitwert im Zeitpunkt des Beschlusses über diese Sachausschüttung oder auch zu anderen Zeitpunkten zu buchen sind (s. zu den dabei vertretenen Auffassungen die Beiträge von Siegel und Schulze-Osterloh und Bareis (Siegel, WPg 2008, 553; Schulze-Osterloh, WPg 2008, 562; Bareis, WPg 2008, 564). Zu Entnahmen und Ausschüttungen im Steuerrecht s. z. B. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 EStG, § 8 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG (s. auch Bareis, BB 2008, 479; Siegel, BB 2008, 483).

Bei der obigen Formel ist auch auf die zeitlichen Zusammenhänge zu achten. Das **Geschäftsjahr** darf zwölf Monate nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB), kann somit ein Rumpfgeschäftsjahr mit weniger als zwölf Monaten sein; es muss nicht dem Kalenderjahr entsprechen. Das Eigenkapital am Ende eines Geschäftsjahres (steuerlich: Wirtschaftsjahres; vgl. § 4a EStG; C Rn. 619, 689), wird mit dem Eigenkapital am Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres verglichen. Die Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres ist somit zugleich die Anfangsbilanz des folgenden Geschäftsjahres (**Bilanzidentität**; vgl. Rn. 647, 697; vgl. G Rn. 501). Daraus resultiert eine **Zweischneidigkeit**: Wird in einem Jahr z. B. eine zu hohe Abschreibung vorgenommen, so kann in den Folgejahren nur noch von dem niedrigeren Wert weiter abgeschrieben werden. Die Bilanzidentität folgt aus dem Prinzip der Vollständigkeit (vgl. Rn. 172, 178) zwischen dem Ende eines Geschäftsjahres und dem Beginn des neuen Geschäftsjahres dürfen keine Bilanzposten verändert werden. Sinn dieser Regelung ist letztlich eine korrekte Ermittlung des **Totalerfolges**. Die normalen Jahresabrechnungen zerschneiden vielfältige Beziehungen zwischen den Perioden. Dies soll jedoch nicht zu einer Veränderung des Totalerfolges im Zeitraum von der Gründung bis zur Liquidation einer Unternehmung führen. Im Steuerrecht wird dieser Gedanke besonders deutlich, wenn bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft eine (höchstens) dreijährige Jahresabrechnung gefordert wird (§ 11 KStG). Die Orientierung am korrekten Totaler-

folg zeigt sich steuerlich auch daran, dass bei Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen Hinzurechnungen und Abrechnungen erfolgen sollen, die dies sicherstellen. Vgl. C Rn. 715 ff., 722 ff.

### 1.4.3.2 Anschaffungswertprinzip

- 197 Die bloße **Beschaffung** von Vermögensgegenständen (positiven Wirtschaftsgütern), ist nach deutschen GoB **ergebnisneutral** zu behandeln, da in der Beschaffung noch **kein Realisierungsvorgang** liegt. Analog gilt für Schulden, dass sie zu passivieren sind. Um diese Abgrenzung vornehmen zu können, muss Klarheit über die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden bestehen (s. u.). *Leffson* spricht vom **Anschaffungspreisprinzip** (*Leffson*, 1987, 252–255). Es gilt jedoch, nicht zuletzt veranlasst durch die Finanzrechtsprechung, aber auch durch gesetzliche Formulierungen, für die Handels- wie auch für die Steuerbilanz ein **Anschaffungswertprinzip**. Denn es müssen zum Anschaffungspreis Anschaffungsnebenkosten hinzugezählt und Preismininderungen abgezogen werden, soweit sie einzeln zurechenbar sind (vgl. § 255 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB). Während indessen z. B. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB a.F. vom »Wert« sprach, »der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis ergibt«, findet sich im neu gefassten § 255 Abs. 4 HGB die Formulierung, der »beizulegende Zeitwert« entspreche »dem Marktpreis«. Das ist inkonsequent, denn bei wörtlicher Auslegung sind dann Nebenkosten und Preismininderungen unbeachtlich. M. E. müsste auch hier vom Wert gesprochen werden, der sich aus dem Marktpreis ergibt.
- 198 Ein Beispiel mit Lösungshinweisen für hierbei auftretende, teilweise sehr umstrittene Einzelfragen sei kurz skizziert.

#### Beispiel: Günstiger Erwerb

Im Zusammenhang mit dem Erwerb einer ganzen Unternehmung wird kontrovers diskutiert, ob dieser Beschaffungsvorgang sogleich zu einem Gewinn führen kann bzw. ob ein negativer Geschäftswert passiviert werden muss.

So möge eine Unternehmung für 1 GE erworben worden sein und bei der Bewertung der beschafften konkreten Vermögensgegenstände werde deren Wert mit 13 GE und der Wert der Schulden mit 3 GE ermittelt. Daraus ergäbe sich ein Eigenkapital von 10 GE, für das jedoch nur 1 GE bezahlt worden ist.

#### Lösungsmöglichkeiten:

Drei – ggf. auch vier – Möglichkeiten werden diskutiert (*Siegel/Bareis*, BB 1993, 1477–1485; *Siegel/Bareis*, BB 1994, 317–322):

1. Da nur 1 GE für die ganze Unternehmung gezahlt worden ist, ist ihr Wert auch nur 1 GE. Gelten die Schulden als korrekt mit einem Wert von 3 GE, sind die Vermögensgegenstände mit einem Wert von 4 GE anzusetzen, somit ist der Beschaffungsvorgang ergebnisneutral verbucht. Das ist m. E. die zutreffende Lösung (s. Bilanz 1a).  
Können die Vermögensgegenstände nicht abgewertet werden, z. B. weil es sich im Anschaffungszeitpunkt um Nominalgüter mit einem unstrittigen Wert von 13 GE handelt, dann dürften Schulden oder Rückstellungen fehlen. In diesem Fall müssen die Beteiligten – nicht erwerbswirtschaftliche Ziele ausgeschlossen – davon ausgegangen sein, dass mit einiger Wahrscheinlichkeit konkrete Verpflichtungen in der Zukunft drohen, die mit einer Rückstellung (RS) zu erfassen sind. Dies hat sich dann durch den »Kauf« über den Markt objektiviert (s. Bilanz 1b). Beide Gründe können auch zusammenfallen, so dass insoweit die beiden Bilanzen die Grenzbereiche darstellen. Denkbar ist also z. B. auch eine Bewertung der VG mit 5 GE, der RS mit 1 GE, der SC mit 3 GE usw.
2. Alternativ wird vorgeschlagen, einen »negativen Geschäftswert« von 9 GE auf der Passivseite auszuweisen. Eine solche Position sieht das deutsche Handelsbilanzrecht jedoch nicht vor. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist eindeutig als Aktivum definiert. Das Bilanzrecht muss als vollständig interpretiert werden. Bei einer solchen Position ist völlig unbestimmt, was mit ihr in Zukunft geschehen soll, denn es besteht kein Zwang wie bei der Lösung 1, über zukünftige Risiken nachzudenken und damit auch Kriterien zu bestimmen, welche zur Auflösung dieser Position zwingen (s. Bilanz 2).

3. M. E. eindeutig gegen die geltenden GoB verstößt der Vorschlag, derartige Beschaffungen als »lucky buy« zu behandeln und sofort einen Gewinn von 9 GE auszuweisen. Dazu könnte als Begründung »irrationales Verhalten« des Verkäufers unterstellt werden. Eine derartige Unterstellung kann jedoch schwerlich als ordnungsgemäß betrachtet werden, denn die Qualifikation eines Verhaltens als (angeblich) »irrational« ist nicht überprüfbar und allenfalls in ganz extremen Ausnahmefällen objektivierbar. Damit kann gemeint sein, dass der Verkäufer nicht voll handlungs- oder geschäftsfähig gewesen ist. Dann muss der Käufer die Anfechtung des Vertrages befürchten – und sein »lucky buy« ist geplatzt. Soll damit gemeint sein, dass der Verkäufer voll geschäfts- und handlungsfähig war, jedoch unwissentlich oder unwillentlich etwas »verschenkt« hat, so können mit dieser Begründung das Anschaffungswert- und das Realisationsprinzip »ausgeholt« werden. Der Käufer behauptet etwas, was niemand objektiv überprüfen kann und kann dadurch aus einem Beschaffungsvorgang Gewinne »realisieren«. Dies widerspricht den GoB, denn »der Kaufmann verschenkt nichts«. Daher ist m. E. Lösung 3 nicht akzeptabel (s. Bilanz 3).

Die Lösungen führen zu folgenden Bilanzen:

A	Bilanz 1a		P	A	Bilanz 1b		P	A	Bilanz 2		P	A	Bilanz 3		P
VG	4	SC	3	VG	13	SC	3	VG	13	SC	3	VG	13	SC	3
		EK	1			RS	9			GW	9			EK	1
			4			EK	1			EK	1			G	9
							13				13			EK	10
															13

Entsprechendes gilt für Herstellungsvorgänge (Definition der **Herstellungskosten**). Da es sich hier um gesetzliche Formulierungen handelt, muss festgehalten werden, dass es sich nach der üblichen betriebswirtschaftlichen Terminologie gerade nicht um Kosten, sondern um periodisierte Zahlungsgrößen handelt. Zum Problem der Behandlung von Zuwendungen (z. B. Investitionszulagen) für die Anschaffung von Vermögensgegenständen s. *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 601–602, zum Tausch: *Siegel*, in: FS Baetge, 2007, 608. 199

Bei der Abgrenzung der **Herstellungskosten** wird heftig debattiert, ob nach den GoB eine Gesamt- oder eine Teilkostenaktivierung vorzunehmen ist (s. *Siegel*, in: *Ballwieser/Coenberg/v. Wysocki*, HWRP, 3. Aufl., Sp. 1119–1134). Der Gesetzgeber ließ die Einrechnung »angemessener Gemeinkosten« zu (§ 255 Abs. 2 Satz 3 bis 5 HGB a. F.) und eröffnete weitere Wahlrechte, die schwerlich mit systematischen GoB vereinbar sind (zur Problematik von Wahlrechten allgemein s. *Siegel*, in: *Großfeld/Leffson/Rückle*, 1986, 417–427). Immerhin hat das BilMoG die Wahlrechte eingeschränkt, allerdings nicht vollständig. So sind nunmehr »angemessene Teile« der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehr des Anlagevermögens, »soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist«, einzubeziehen (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Es bestehen jedoch die Wahlrechte der Einbeziehung »angemessene[r] Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung ...«, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.« 200

Problematisch und mit bisherigem GoB-Verständnis nicht vereinbar ist m. E. der neu eingeführte Abs. 2a in § 255 HGB, der die Herstellungskosten selbst geschaffener und aktivierbarer immaterieller Anlagewerte regelt sowie eine Trennung zwischen »Entwicklung« und »Forschung« vornimmt (s. dazu *Kahle/Haas*, WPg 2010, 34). Danach sind Entwicklungskosten aktivierbar, Forschungskosten unterliegen einem Aktivierungsverbot. Gemildert wird deren Aktivierung durch die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB. 201

**Silvesterbeispiel** (Siegel, WiSt 1981, 390–392; leicht abgewandelt):

Bis zum Silvestermorgen sind 10 Stück eines bestimmten Erzeugnisses produziert worden. Ihre Einzelkosten (vereinfacht: variable Kosten) betragen je 1 GE, insgesamt also 10 GE. Sie sind zu 25 GE verkauft worden. Die Fixkosten (vereinfacht: zugleich Gemeinkosten) betragen pro Jahr 100 GE. Hieraus würde sich ein Ertrag von 25 GE, ein Aufwand von 110 GE, also ein Verlust von 85 GE errechnen.

Daher wird an Silvester die Produktion in Gang gesetzt und es werden zusätzlich 90 Stück mit Einzelkosten von 1 GE produziert, aber nicht mehr abgesetzt.

- Der Aufwand steigt dann auf (10 GE + 90 GE + 100 GE =) 200 GE.
- Bei **Teilkostenaktivierung** bleibt es beim Verlust von 85 GE, denn der zusätzlich entstandene Aufwand (Einzelkosten) von 90 GE wird neutralisiert. Saldiert man die Bestandserhöhung mit den jeweils als Aufwandspositionen gebuchten Beträgen, so erhöht sich der Aufwand von 110 des Silvestermorgens bei Teilkostenaktivierung nicht, er beträgt dann wie zuvor (100 GE + 100 GE ./. 90 GE =) 110 GE.
- Werden dagegen die **Gesamtkosten** (Einzel- und Gemeinkosten) aktiviert, so entsteht allein aus der Produktion ein Gewinn, denn dann werden weitere 90 GE Gemeinkosten aktiviert. Als Vermögen wird somit ein Betrag von (90 GE Einzelkosten und 90 GE Gemeinkosten) 180 GE ausgewiesen. Bei Vollkostenaktivierung ergibt sich demgegenüber ein Aufwandssaldo von nur noch (100 GE + 100 GE ./. 180 GE =) 20 GE. Bei Vollkostenaktivierung steht dann per Saldo den Erlösen von 25 GE nur noch ein Saldo der Aufwendungen mit der Bestandserhöhung von 20 GE, also ein Gewinn von 5 GE gegenüber.

AU GuV Silvestermorgen				AU GuV Silv.abend (Teilkosten)				AU GuV Silv.abend (Vollkosten)			
10 x 1	10	Erlöse	25	Teil	100	Erlöse	25	Teil	100	Erlöse	25
Fix	100	Verlust	85	Fix	100	Best+	90	Fix	100	Best+	180
	110		110			Verlust	85	G	5		
					200		200		205		205

202 Auch die **Aufnahme von Schulden** sollte nach dem Anschaffungswertprinzip ergebnisneutral erfolgen. Dazu gehören auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (s. Siegel, DStR 2002, 1636–1637). Sie können nach Siegel (DStR 2002, 1195) als Verpflichtungen zu künftigen Ausgaben interpretiert werden, welche durch Dispositionen bis zum Abschluss des Geschäftsjahres hervorgerufen worden sind und denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann. Gegen die Ergebnisneutralität der Schuldenaufnahme verstößt der Gesetzgeber selbst, indem er bei einem Disagio dessen sofortige vollständige Verbuchung über Aufwand zulässt (s. § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB als Wahlrecht). Noch bedenklicher ist die Auffassung der Finanzverwaltung zur Behandlung »angeschaffter Rückstellungen«, die beim Übertragenden wegen eines Bilanzierungsverbots oder wegen gesetzlicher Unterbewertung (z. B. durch § 6a EStG bei Pensionsrückstellungen) nicht oder objektiv zu niedrig angesetzt sind. Dazu ausführlicher Bareis, FR 2012, 385.

**1.4.3.3 Die Begriffe Vermögensgegenstände und Schulden**

203 Zur Bestimmung des Begriffsinhalts für die Worte »Vermögensgegenstände« und »Schulden« existiert eine umfangreiche Literaturdiskussion, die durch viele Urteile der Finanzgerichte beeinflusst worden ist (s. unter A III; Kahle/Günter, in: Schmiel/Breithecker, 2008, 69–101). Hierzu sei lediglich erwähnt, dass i. d. R. Einzelbeschaffbarkeit bzw. Einzelveräußerbarkeit verlangt wird, die nach der »Verkehrsauffassung« vorliegen muss. M. E. reicht die Einzelverwertbarkeit bzw. Einzelnutzbarkeit nicht aus; der Begriff sollte nicht so weit gefasst sein (s. dazu einerseits Baetge/Kirsch/Thiele 2014, 165–174; andererseits kritisch (wie hier) Siegel, ZSteu 2008, 3; s. auch die grundlegende Arbeit von Tiedchen, 1991).

Im **Steuerrecht** wird zusätzlich ein »Aufwand des Bilanzierenden« vorausgesetzt. Damit soll erreicht werden, dass Schenkungen oder Erbschaften bei Einsatz der vom Bilanzierenden empfangenen Güter im Produktionsprozess steuerlich nicht abgeschrieben werden bzw. nicht zu Aufwand führen dürfen (systemwidrige Doppelbelastung mit ErbSt und KSt mit GewSt). 204

**Beispiel:**

Die X-GmbH erbt von einem verstorbenen Gesellschafter ein betrieblich nutzbares Gebäude und bezahlt dafür ErbSt nach einer Bemessungsgrundlage von z. B. 100 GE.

**Folgen für KSt und GewSt:**

M. E. muss dann das Steuerrecht sicherstellen, dass hierauf nicht noch zusätzlich KSt und GewSt entfallen. Denn i. H. d. der ErbSt unterworfenen Wertes des Gebäudes liegen faktisch »Anschaffungskosten« der GmbH i. H. v. 100 GE vor. Sie sind aber derzeit nicht als solche anerkannt. Dies führt dazu, dass bei unterstellter sofortiger Weiterveräußerung des Gebäudes zu 100 GE zusätzlich zur ErbSt noch Gewerbe- und Körperschaftsteuer auf diese Bemessungsgrundlage anfallen, ein durch nichts zu rechtfertigendes Ergebnis. Werden keine Anschaffungskosten anerkannt, müssen andere Lösungen eine unbillige Härte vermeiden, denn im Grenzfall kann es zu Steuersätzen von mehr als  $\frac{3}{4}$  des Werts der Wirtschaftsgüter kommen.

Die Möglichkeit der Einzelbeschaffung bzw. -veräußerung bedeutet zugleich die Möglichkeit der Einzelbewertung. Sie wird vom HGB ausdrücklich nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verlangt. Das steuerrechtlich für »positive Wirtschaftsgüter« verlangte Kriterium »Vorteile aller Art« ist m. E. für das Handelsrecht zu weit gefasst (und auch steuerrechtlich problematisch, wie die früher von der Finanzrechtsprechung verlangte Aktivierung z. B. von Prospektmaterial zeigte). Eine bloße Möglichkeit der Ausgabenzurechnung reicht m. E. nicht. Eine Übertragbarkeit nur zusammen mit dem Betrieb wie beim Geschäftswert reicht ebenfalls nicht aus. Der Geschäftswert erfüllt daher nicht die üblichen Merkmale eines Vermögensgegenstandes. 205

Schulden sind wirtschaftlich Verpflichtungen, denen sich der Verpflichtete nicht entziehen kann, d. h. zukünftig zu leistende Auszahlungen (einschließlich Sach- bzw. Dienstleistungen) ohne zukünftige Gegenleistung, die bis zum Stichtag des Jahresabschlusses wirtschaftlich verursacht worden sind. Sind sie nach Grund und Höhe bekannt, sind es Verbindlichkeiten, sonst Rückstellungen (vgl. zur Unentziehbarkeit: *Siegel*, DStR 2002, 1192–1196; s. a. die Diskussion zwischen *Siegel* und *Christiansen*: *Siegel*, DStR 2002, 1196 f.; *Christiansen*, DStR 2002, 1637 f.). 206

Auch bei Schulden einschließlich Rückstellungen gilt eine eigene Bewertungsfähigkeit als Voraussetzung. Unter diesen Begriff fallen somit m. E. **nicht**: 207

- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 bzw. Satz 3 HGB a. F.), einschl. der Rückstellungen für Instandhaltung, insb. für Großreparaturen und »Eigenarrückstellungen« (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.).

Erfreulich ist, dass § 249 Abs. 2 HGB a. F. (»Eigenart«-Rückstellungen) und § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a. F. (spätere Nachholung unterlassener Aufwendungen) aufgehoben wurden. Nach wie vor als nicht GoB-konform sind m. E. die Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 HGB anzusehen. Die »negativen Erfolgsbeiträge« bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) können je nach Begriffsabgrenzung auch unter den Schuldenbegriff subsumiert werden; ihre Berücksichtigung ist GoB-konform. Zum Steuerrecht vgl. C Rn. 488 ff. 208

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass es neben den Vermögensgegenständen und Schulden noch Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB) und **Bilanzierungshilfen** (§ 269 HGB a. F.; die Bestimmung über Ingangsetzungskosten wurde aufgehoben) gibt bzw. gab. Dazu können m. E. auch aktive latente Steuern gezählt werden (vgl. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) und – vor allem in der Steuerbilanz – je nach Sichtweise andere (technische) Aktiva und Passiva, z. B. 209

Ausgleichsposten bei Organschaft. Allerdings ist deren Einordnung unter Bilanzierungshilfen durch den BFH (Urteil vom 29.08.2012, DB 2012, 2605) und damit die Behauptung, sie seien bei der Ermittlung des Eigenkapitals nicht zu berücksichtigen, mehr als fragwürdig (vgl. *Bareis*, FR 2008, 649; FR 2012, 937). Dies belegt ein einfaches Beispiel:

**Beispiel:**

Die zu 100% von der Mutter-GmbH beherrschte Tochter-GmbH erwirtschaftet ein Einkommen von 100. Versteuert sie dies selbst, so zahlt sie 15 KSt und schüttet 85 an M aus. Nun soll T aber über die gesamten 100 verfügen, um eine Betriebserweiterung vorzunehmen. Also legt M 100 in die Kapitalrücklage der T ein.

**Lösung:**

An der Buchung »Beteiligung 100 an Geld 100« kann kein Zweifel bestehen. M hat netto eine Minderung ihres Geldbestandes um 15 zu verzeichnen, sieht man von der unsystematischen Wegelagererabgabe (§ 8b Abs. 3 KStG) ab.

Besteht zwischen M und T ein Organschaftsverhältnis mit Ergebnisabführungsvertrag, so kann T die 100 als Gewinnrücklage einbehalten, weil sie einen wichtigen Grund dafür nennen kann (§ 14 Nr. 4 KStG). M muss jedoch diese 100 versteuern, hat also einen Aufwand von 15 und entsprechend eine Minderung des Geldbestandes in dieser Höhe wie zuvor. Nach BFH hat M die 100 nicht als Beteiligung zu aktivieren, sondern in einem »Hilfsposten«, der nicht zum Eigenkapital zählen soll – ein buchtechnisch und inhaltlich nicht nachvollziehbares Ergebnis. Denn finanziell liegen zwei völlig gleiche Sachverhalte vor, auch wenn im ersten Fall T eine Kapitalrücklage, im zweiten laut KStG eine Gewinnrücklage bildet. Vgl. dazu BFH vom 29.08.2012 (DB 2012, 2605).

- 210 Die Beseitigung des handelsrechtlichen Wahlrechtes bei den Posten der Rechnungsabgrenzung zur Aktivierung von Zöllen, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen ist zu begrüßen. Aus diesen Abgrenzungen folgt, dass bei Beschaffungsvorgängen, bei denen die Merkmale eines Vermögensgegenstandes fehlen (Aktivierung scheidet aus), eine sofortige Aufwandsverbuchung zu erfolgen hat, im Gegensatz zum Steuerrecht (vgl. § 5 Abs. 5 EStG; C Rn. 419 f.).

### 1.4.3.4 Realisationsprinzip

- 211 *Leffson* betrachtet das Realisationsprinzip als zentralen oberen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung; dem wird weitgehend zugestimmt. Das Realisationsprinzip regelt den »Wertsprung«, der einem Erzeugnis zugerechnet wird, wenn es von der Unternehmung abgesetzt wird. Bei *Leffson* (*Leffson*, 1987, 247–298) wird dies so ausgedrückt: »Für die Abgrenzung aufeinander folgender Rechnungsperioden bedarf es eines Grundsatzes, der festlegt (1) wie die Unternehmensleistungen vom Beginn des Kombinationsprozesses bis zu seiner Beendigung durch Übergang auf den Absatzmarkt in der Bilanz anzusetzen sind und (2) in welchem Stadium des Absatzprozesses die Unternehmensleistung soweit bewirkt ist, daß die Erzeugnisse und Dienste der Unternehmung nicht weiterhin als ein Bündel von Produktionsfaktoren, sondern als abgesetzte Leistungen und damit als Ertrag anzusehen sind. Dieser Grundsatz wird als Realisationsprinzip bezeichnet« (*Leffson*, 1987, 247). Daraus folgt das oben besprochene Anschaffungswertprinzip. Es handelt sich zugleich um die Auslegung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter HS HGB, wonach Gewinne »nur zu berücksichtigen« sind, »wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind«.
- 212 Der Austausch der Leistung der Unternehmung, regelmäßig gegen eine Geldforderung, mit dem zugleich der Gefahrübergang auf den Leistungsempfänger stattfindet, wird nach völlig h. L. als Umsatzakt betrachtet, welcher den »Wertsprung« auslöst, den Gewinn also realisiert. Grundsätzlich sind auch andere Realisationszeitpunkte denkbar. So könnte bereits bei Vertragsabschluss daran gedacht werden, den erwarteten Gewinn zu verbuchen. Weder dies noch das Abwarten, bis aus einer Geldforderung ein Zugang an Buch- oder Giralgeld geworden ist, gilt als GoB. Ein Vertragsabschluss über eine bestimmte Unternehmensleistung wird nach den Grundsätzen eines schwebenden Geschäftes behandelt, das nur in besonderen Fällen zu Buchungen

zwingt. Das Risiko ist zu hoch, dass die eigene Leistung nicht in erhofftem Maße erbracht werden kann. Die Gefahr, dass der Abnehmer nicht vertragsgerecht handelt (Abnahmerisiko), ist zu groß, um bereits vorher von einem »verwirklichten« Gewinn sprechen zu können. Das Entstehen einer Geldforderung wird als Realisationszeitpunkt dem Geldeingang vorgezogen, weil bereits damit sowohl die Gefahr des zufälligen Untergangs wie der Verschlechterung der erstellten Leistung beim Abnehmer liegt. Daher besteht also »nur« noch das Risiko, dass aus der Forderung kein Geldeingang wird. Natürlich kann darüber gestritten werden, ob es nicht besser wäre, den Zahlungseingang abzuwarten oder doch den Betrag der Forderungen anzusetzen, der bei ihrer Abtretung zu Erlösen ist (s. dazu *Siegel*, in: FS Forster, 1992, 592–595, und *Siegel*, BFuP 1994, 1–24; ähnlich bereits *Schneider*, 1978, 57). Doch entspricht die grundsätzliche Verbuchung mit dem Nominalbetrag der Forderung der herrschenden Lehre. Etwaige Abschreibungen wegen fehlender oder nur teilweiser Realisierbarkeit der Forderungen folgen dem Imparitätsprinzip (Folgebewertung).

Im Gegensatz dazu wird vielfach ein früherer Realisationszeitpunkt bei langfristiger Fertigung gefordert, auch wenn noch keine vertraglich geregelten und abgenommenen Teilleistungen vorliegen, die bereits nach obigem Realisationsprinzip als verwirklicht gelten. Hier sind die Auffassungen geteilt; *Leffson* (*Leffson*, 1987, 287 f.) spricht sich bei »Mehrjahresprojekten« gegen ein Vorziehen des Realisationszeitpunktes aus, während es im Schrifttum wohl mehrheitlich für zulässig gehalten wird. Das Problem würde an Schärfe verlieren, wenn die entsprechenden Beträge der vorzeitigen Gewinnrealisierung gesondert veröffentlicht werden (vgl. zur Kritik an der vorzeitigen Gewinnrealisierung auch *Siegel*, BFuP 1998, 589–592).

Im Steuerrecht wird das Prinzip zunehmend so interpretiert, dass auch nur realisierte Verluste zu berücksichtigen sind. So verbietet § 5 Abs. 4a EStG die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Die Finanzverwaltung hat das erweitert und verlangt auch für »angeschaffte« angeblich drohende Verluste ein Passivierungsverbot. Nachdem der BFH dies abgelehnt hat, ist dies nun gesetzlich festgeschrieben worden. Im Detail dazu vgl. § 5 Abs. 7 EStG.

### 1.4.3.5 Prinzipien der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach

Das Realisationsprinzip bestimmt – z.B. bei Lieferung gegen eine Forderung – den Zeitpunkt der Entstehung der Forderung und damit eines Umsatzerlöses (Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung). Nach h. L. ist damit lediglich die Ertragsrealisation erfasst. Damit ist jedoch noch keine Antwort auf die Frage gefunden, welcher Aufwand diesem Umsatzerlös zuzuordnen ist. Bei *Leffson* (*Leffson*, 1987, 301) ist dies eine Frage der **Abgrenzung der Sache** nach. Es geht um die »Periodisierung des Faktorverbrauchs«: Durch das Realisationsprinzip sind »die Erlöse festgelegt«, »indirekt auch die Aufwendungen als die diesen Erlösen zuzuordnenden Gegenposten. Somit ist das Realisationsprinzip der feste Ausgangspunkt der Periodisierung von Wertverzehr und Wertentstehung« (*Leffson*, 1987, 301). Als Folge des Anschaffungswertprinzips sind die den Erlösen zuzurechnenden Anschaffungswerte (bzw. die hieraus resultierenden Buchwerte, z.B. nach Abschreibungen) als Aufwand zu verbuchen. Eine denkbare »ertragsproportionale« Aufwandsbemessung könnte aus der Interpretation *Moxters* (*Moxter*, in: *Gross*, 1985, 22) folgen, wonach das Realisationsprinzip auch die Aufwandsbemessung regle. Dem hat *Siegel* (*Siegel*, in: FS Forster, 1992, 605) – m.E. zutreffend – wie folgt widersprochen: »Das Realisationsprinzip zur Lösung offener Probleme der Periodisierung von Aufwendungen heranzuziehen, erscheint nicht begründbar. Es kann somit m.E. nicht als umfassendes Periodisierungsprinzip verstanden werden.« Er zeigt an einem konkreten Leasingfall, »daß ... nicht auf ein erweitert interpretiertes – Aufwendungen einbeziehendes – Realisationsprinzip zurückgegriffen zu werden braucht, sondern daß sich der Rückgriff auf das elementare Vollständigkeitsprinzip als hinreichend erweist.«

- 216 Bei *Leffson* findet sich das in Abb. 1 dargestellte Schema (hier leicht verändert), welches das Zurechnungsproblem veranschaulichen kann, ohne jedoch die Kernfrage damit beantworten zu können, welche Kriterien für die Zurechnung gelten müssen, so v. a., ob eine Teil- oder Vollkostenzurechnung zu erfolgen hat.

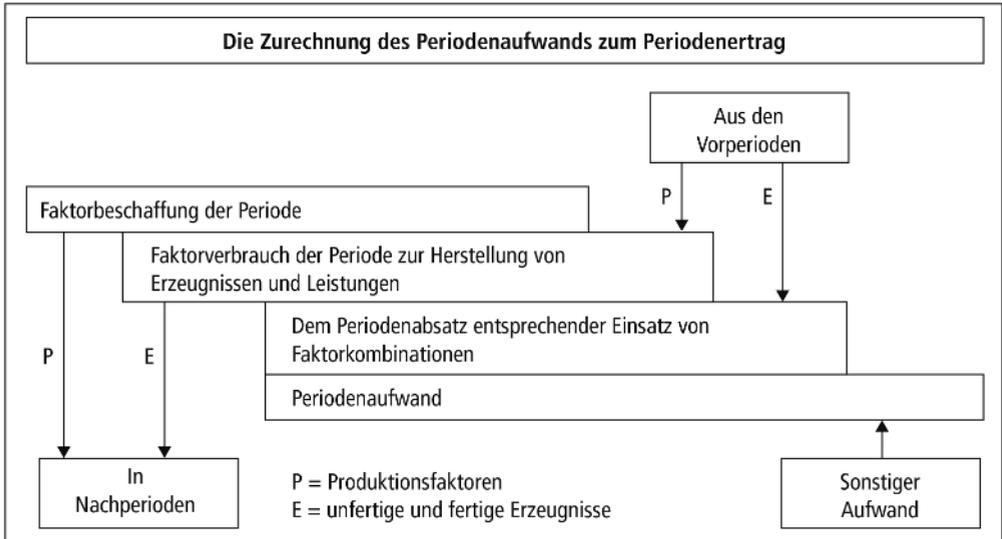


Abb. 1: Zurechnung des Periodenaufwands zum Periodenertrag, Quelle: *Leffson*, 1987, 303

- 217 Im allgemeinen Fall wird ein Teil der Faktorbeschaffung der Periode nicht verbraucht, steht also in Folgeperioden zur Verfügung. Ein anderer Teil geht in Erzeugnisse ein, die nicht abgesetzt werden und daher ebenfalls in Nachperioden bereitstehen. Der Faktorverbrauch der Periode kann auch aus Produktionsfaktoren stammen, die in Vorjahren beschafft und früher nicht verbraucht worden sind. Für den Periodenabsatz können neben den in der Periode beschafften Faktoren auch in Vorperioden erstellte Erzeugnisse verwendet werden. Schließlich gibt es Aufwand, der nicht dem Periodenabsatz zugerechnet werden kann (zu Leerkosten s. *Leffson*, 1987, 324, 328).
- 218 Indessen bedarf es zur konkreten Aufwandsermittlung einer Zuordnungsregel. Hier gibt es verschiedene Möglichkeiten und entsprechend bestehen unterschiedliche Auffassungen:
1. Verursachungsprinzip (evtl. auch nur – wie steuerlich – »Veranlassungsprinzip«), wobei gleichzeitig die Frage nach Voll- oder Teilkostenbewertung gestellt ist;
  2. Durchschnittsrechnung;
  3. Verbrauchsfolgeunterstellungen.
- 219 Bei strenger Auslegung des Verursachungsprinzips dürfen bei den noch am Lager befindlichen Erzeugnissen nur deren Teilkosten (variablen Kosten) aktiviert werden; Fixkosten bzw. Gemeinkosten müssen über Aufwand verrechnet werden (vgl. Rn. 201). Demgegenüber lässt das geltende Recht deren (teilweise) Aktivierung zu (vgl. § 255 Abs. 2 HGB). Eine Durchschnittsrechnung wird in aller Regel nicht dem Anschaffungswertprinzip entsprechen, denn es ist unwahrscheinlich, dass der (gewogene) Durchschnitt mit Anschaffungswerten zusammenfällt, wird aber z. B. von *Schneider* (WPg 1974, 369) mit dem »Prinzip vom unzureichendem Grunde« verteidigt. Diese Methode (Durchschnittsbewertung) wird steuerlich bevorzugt, wenn die tatsächliche Verbrauchsfolge nicht ermittelt werden kann. Als Verbrauchsfolgeunterstellungen im strengen Sinne

können nur diejenigen gelten, welche Mengenbewegungen betreffen, also z.B. nicht das hifo- (highest-in-first-out) oder das konzernbezogene Kifo-Prinzip. Dies regelt jetzt zutreffend § 256 Satz 1 HGB, der die Wörter »oder in einer sonstigen bestimmten Folge« nicht mehr enthält. Zulässig sind danach nur noch Fifo- und Lifo-Prinzip (einschließlich Perioden-Lifo bzw. -Fifo). Entspricht die »unterstellte« Folge dem tatsächlichen Verbrauch, wird das Anschaffungswertprinzip befolgt (das Wort »Unterstellung« ist dann missverständlich). Letztlich wird in größeren Unternehmungen auf die vorhandene Kostenrechnung zurückgegriffen. *Leffson* kommt inhaltlich zu dem Ergebnis, dass »alle Aufwendungen, die dazu dienen, **bestimmte** realisierte oder noch nicht realisierte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall zu periodisieren sind. Dabei werden zeitproportionale Aufwendungen, soweit es der Sache nach vertretbar ist, nach dem Durchschnittskostenprinzip auf die realisierten und die unrealisierten Erträge aufgeteilt. Nur Aufwendungen, die sich nicht **ertragsproportional** periodisieren lassen, sind dem Zeitanfall entsprechend in die einzelnen Rechnungsperioden einzustellen« (*Leffson*, 1987, 330). Recht unbestimmt bleibt, was »der Sache nach vertretbar« ist.

Die »**Abgrenzung der Zeit nach**« betrifft in *Leffsons* Terminologie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, wobei zwischen betriebsfremden (»außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit«) und periodenfremden (»einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnenden«) Positionen weiter unterschieden werden kann. Eine entsprechende Trennung verlange § 277 Abs. 4 Satz 1 und Satz 3 HGB a. F. Dies ist wegen der Neudefinition der Umsatzerlöse durch das BilRUG entfallen; vgl. Rn. 226.

220

#### 1.4.4 Imparitätsprinzip

Neben das Realisationsprinzip tritt im deutschen Handelsbilanzrecht das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). *Leffson* betont zutreffend, dass mit dem Realisations- und Anschaffungswertprinzip sowie mit den Grundsätzen der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach »theoretisch« eine Problemlösung erreicht sei, der er die Prädikate »systematisch, klar, willkürfrei und jeder anderen [Lösung] vorzuziehen« gibt. Daneben existiert jedoch ein weiterer Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (und Bilanzierung), das Imparitätsprinzip. Danach sind (erwartete) Gewinne und Verluste ungleich zu behandeln. Nach dem Realisationsprinzip dürfen nur verwirklichte Gewinne ausgewiesen (und ggf. ausgeschüttet) werden. Ohne das Imparitätsprinzip würde das auch für Verluste gelten. Das Imparitätsprinzip zieht die Berücksichtigung von Verlusten vor, da ernsthaft drohende, unrealisierte Verluste bereits ausgewiesen werden müssen. Jedoch existieren im geltenden Recht immer noch Wahlrechte, doch ist anzuerkennen, dass das BilMoG viele davon gestrichen hat, vor allem die Sonderposten mit Rücklageanteil (vgl. § 247 Abs. 3 und § 254 sowie § 274 HGB a. F.). § 254 HGB i. d. F. des BilMoG enthält nun Regelungen über Bewertungseinheiten, deren Charakter als GoB (noch) nicht abschließend beantwortet werden kann (vgl. zur Behandlung in der Steuerbilanz: *Kraft/Bischoff*, in: *Schmiel/Breithecker*, 2008, 173–200). Wahlrechte sind m. E. nicht GoB-konform. »Sinn des Imparitätsprinzips« ist nach *Leffson*, »daß Bilanzgegenstände höchstens zu Werten angesetzt werden, die sich später auch realisieren lassen. Die Bilanz soll keinen Gegenstand zu einem Wert ausweisen, der höher als der erwartete Absatzpreis ist – gekürzt um die bis zur Realisation noch entstehenden Kosten« (*Leffson*, 1987, 344). Damit ist eine **verlustfreie Bewertung** angestrebt.

221

*Leffson* lehnt die Interpretation des Imparitätsprinzips als »Nebenprinzip zur Bewertung von Bilanzgegenständen« (*Leffson*, 1987, 382) ab und deutet es im Zusammenwirken mit dem Realisationsprinzip wie folgt: »Das Realisationsprinzip regelt den Vorgang und Zeitpunkt der Realisation von Unternehmungsleistungen und damit die Bewertung vorrätiger Faktoren und Faktorkombinationen zu ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zum Übergang auf den Absatz-

222

markt. Das Imparitätsprinzip schreibt dagegen vor, daß erwartete negative Erfolgsbeiträge aus der Abwicklung eingeleiteter Geschäft(e) in den Aufwand der abzuschließenden Periode einzustellen sind und auf welche Weise diese Erfolgsbeiträge erfaßt und berechnet werden« (*Leffson*, 1987, 397). Der Zweck des Prinzips bestehe darin, »daß alle unrealisierten negativen Erfolgsbeiträge in den Aufwand der abzuschließenden Periode einzustellen sind, um die aus der Abwicklung dieser Geschäfte erwarteten Kapitalminderungen zu neutralisieren. Soweit es die Ungewißheit über die Daten der Zukunft erlaubt, sollen alle Kapitalminderungen, die aus den Dispositionen bis zum Abschlußstichtag resultieren, nicht mehr und nicht weniger, antizipiert werden« (*Leffson*, 1987, 382).

223 Das Prinzip ist von der im konkreten Bilanzrecht kodifizierten »gesetzlichen Niederstwertvorschrift« (vgl. § 253 HGB) zu unterscheiden. Dies vor allem deshalb, weil *Leffsons* Deutung des Imparitätsprinzips es verbietet, hieraus abzuleiten, dass Wertminderungen am ruhenden Vermögen zu berücksichtigen sind. Vielmehr gelte: »Negative Erfolgsbeiträge ergeben sich aus der Beendigung der am Abschlußstichtag schwebenden Geschäfte in einem weiten Sinne, die auch die mit der Vorratsbeschaffung eingeleiteten Geschäfte umfassen. Die negativen Erfolgsbeiträge sind daher von den aus der Beendigung dieser Geschäfte zu erwartenden Erlösen, d.h. den Absatzpreisen abhängig. ... Sie stellen keine Korrekturposten zum Wert der Vorräte dar ...«. Es seien »die erwarteten Erlöse um die im Folgejahr noch aufzuwendenden variablen Kosten zu kürzen«, denn die Fixkosten fallen unabhängig von den schwebenden Geschäften an. Sinnvoll begrenzt sei der Inhalt des Prinzips, wenn es »realiter auf die mit der Beschaffung von Vorräten und dem Abschluß von Verträgen eingeleiteten Geschäfte« beschränkt werde. Er erkennt selbst, dass sich sein Vorschlag, aus Gründen der Klarheit alle diese Antizipationen in eine Rückstellung für schwebende Geschäfte einzubeziehen, nicht durchgesetzt hat (*Leffson*, 1987, 426). Die geltenden Niederstwertregelungen gehen teilweise erheblich über seinen Vorschlag hinaus.

224 Daneben existieren andere Deutungen, auf die hier nicht eingegangen werden kann. Festzuhalten bleibt das von *Siegel* besonders im Zusammenhang mit Rückstellungen immer wieder hervorgehobene Vollständigkeitsprinzip. Danach müssen künftige Ausgaben bzw. Ausgabenerhöhungen, denen sich der Bilanzierende nicht entziehen kann und die auf Dispositionen bis zum Stichtag des Abschlusses beruhen, passiviert werden (s. dazu ausführlich: *Siegel*, DStR 2002, 1192: »Auszahlung ..., der sich der Kaufmann nicht entziehen kann und der kein entsprechender Gegenwert gegenübersteht«).

## 1.5 Ergänzende Grundsätze

225 Als ergänzende Grundsätze zählen bei *Leffson* Stetigkeit (Vergleichbarkeit; s. *Leffson*, 1987, 179 und 426–464) sowie das Vorsichtsprinzip (*Leffson*, 1987, 179 und 465–492). Vgl. dazu § 246 Abs. 3 HGB (»Ansatzmethoden sind beizubehalten«), § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (»Bewertungsmethoden sind beizubehalten«) und § 252 Abs. 2 HGB (Abweichungen hiervon nur in »begründeten Ausnahmefällen«). Dazu soll hier noch kurz auf die Frage der »ordnungsmäßigen Rücklagenbildung« eingegangen werden.

### 1.5.1 Vergleichbarkeit (Stetigkeit)

226 Jahresabschlüsse zerschneiden künstlich den kontinuierlichen Unternehmensprozess. Daher ist die Forderung nach Vergleichbarkeit im Zeitablauf (vgl. § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB: Anhangangabe bei fehlender Vergleichbarkeit) verständlich. Einander folgende Jahresabschlüsse sollen dem

Prinzip der Stetigkeit (vgl. § 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) genügen und sollen Erläuterungen enthalten, wenn Unstetigkeiten vorkommen (s. z. B. § 265 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB). Damit verbunden war auch die Forderung, außerordentliche – betriebs- bzw. periodenfremde – Geschäftsvorfälle als solche zu kennzeichnen. Nunmehr ist jedoch durch das BilRUG eine gravierende Änderung bei der Definition der Umsatzerlöse erfolgt. Nach der jetzt geltenden Fassung ist der Begriffsinhalt erheblich erweitert worden, indem die einschränkenden Formulierungen »von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen« bzw. »Dienstleistungen« in § 277 Abs. 1 HGB weggefallen sind. Das außerordentliche Ergebnis erscheint nicht mehr in der GuV-Rechnung, denn § 275 Abs. 2 Nrn. 15–17 und Abs. 3 Nrn. 14–16 HGB a. F. sind ebenso wie § 277 Abs. 4 HGB gestrichen. Jetzt sind im Anhang nach § 285 Nr. 31 HGB Aufwendungen bzw. Erträge »von außergewöhnlicher Größenordnung« oder »außergewöhnlicher Bedeutung« aufzuführen und zu erläutern. Vgl. *Jaufmann/Velte*, NWB 2015, 2492; *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2015, 1729. Der Vergleichbarkeit dienen vor allem auch die Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV (§§ 265 ff., §§ 275 ff. HGB) sowie eine Fülle von Angaben im Anhang (vgl. z. B. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB). In der Praxis werden viele von Begründungen für Unstetigkeiten genannt, die keineswegs alle überzeugen. Umso wichtiger ist die Forderung, derartige Unstetigkeiten zu benennen und ihre Wirkungen zu erläutern (vgl. dazu § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB). *Leffson* zählt unter das Prinzip der Stetigkeit auch die Forderung, einen »zeitraumgleichen Maßstab« zu verwenden, also Geldwertänderungen zu eliminieren. Dies hat sich ebenfalls nicht durchgesetzt und kann m. E. nicht als GoB gewertet werden, denn nach § 244 HGB ist der Euro die Währungseinheit (zur Währungsumrechnung vgl. § 256a HGB).

## 1.5.2 Das »Postulat« der Vorsicht

Das »Postulat« der Vorsicht ironisiert *Leffson* mit dem Hinweis, vorsichtiges Handeln sei im Bereich der Unternehmung zweifelsfrei notwendig. »Nach verbreiteter Ansicht« erstrecke sich »kaufmännische Vorsicht auch auf den Bereich des Rechnens. Rechnen kann man indes nur richtig oder falsch, nicht vorsichtig oder unvorsichtig.« Was als »Vorsicht« bezeichnet werde, sei vielfach nicht mehr als eine »leere Phrase« (*Leffson*, 1987, 466). Er engt daher das Vorsichtsprinzip auf die Forderung, »Schätzgrößen so festzulegen, daß nicht durch zu optimistische Schätzungen der Periodenerfolg möglicherweise zu hoch ausgewiesen wird« (*Leffson*, 1987, 467), ein. Er geht davon aus, »daß ein GoB besteht, der unter unsicheren Erwartungen eine ausgesprochen vorsichtige Bilanzierung fordert. Andererseits legen die Überlegungen nahe, ... ob nicht eine risikoneutrale Bilanzierung, d. h. zu Mittelwerten, den Rechenschaftszweck ... besser und den Kapitalerhaltungszweck hinreichend erfüllen würde.« So sei die Praxis bei Pensionsrückstellungen diesen Weg schon gegangen. Dem Adressaten des Jahresabschlusses sollten die arithmetischen Mittelwerte und die Vorsichtskomponenten jedenfalls mitgeteilt werden (*Leffson*, 1987, 491). Das ist eine sehr sinnvolle Forderung, die für den Adressaten mehr Klarheit bringt. Als Ausfluss der in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verlangten vorsichtigen Bewertung können auch die Bilanzierungsverbote nach § 248 Abs. 1 HGB angesehen werden. Jedoch ist das frühere Verbot der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Anlagewerte nach § 248 Abs. 2 HGB a. F. durch dessen Neufassung aufgeweicht. Ein derartiges Wahlrecht ist schwerlich als GoB-konform zu bezeichnen, auch wenn es damit zu begründen versucht wird, es diene der Informationsaufgabe des Jahresabschlusses.

227

### 1.5.3 Prinzipien ordnungsmäßiger Rücklagenbildung und Substanzerhaltung?

- 228 *Leffson* spricht sich dafür aus, auch die Rücklagenbildung und Substanzerhaltung durch Grundsätze zu regeln, wenn er insoweit »fehlende Grundsätze« konstatiert (*Leffson*, 1987, 179). Auch Fragen der realen Geldkapitalerhaltung und der Substanzerhaltung werden bei ihm angesprochen (s. z. B. *Leffson*, 1987, 458–465). M. E. haben diese Aspekte mit dem Zweck von Jahresabschlüssen nichts mehr zu tun – es gibt keinen Bedarf an einer gesetzlichen Regelung. Solche Regelungen wären m. E. unberechtigte Eingriffe in das Eigentum der Unternehmer (Aktionäre) bzw. Eingriffe zugunsten der Verwaltung der Kapitalgesellschaften, die einer marktwirtschaftlichen Ordnung widersprechen. Es gibt in einer dynamischen Marktwirtschaft keinen »Zweck der Erhaltung des Unternehmens«, der vom Staat unterstützt werden muss. Die Aktionäre müssen sich auch dafür entscheiden können, im Sinne *Schumpeters* eine »schöpferische Zerstörung« vorzunehmen. Es besteht sonst die erhebliche Gefahr der Kapitalfehllenkung. Aus ordnungspolitischer Sicht ist schon die Befugnis der Verwaltung einer AG, unter bestimmten Voraussetzungen bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen einzustellen, sehr fragwürdig, denn damit wird der Hauptversammlung (dem »Prinzipal«) die Möglichkeit genommen, über den ganzen Jahresüberschuss zu beschließen und diesen ggf. auch voll auszuschütten, wenn deren Mehrheit die Ansicht der Verwaltung (der Beauftragten bzw. »Agenten«) nicht teilt, die Rendite für die Aktionäre innerhalb der AG sei mindestens so hoch oder gar höher als diejenige bei einer Ausschüttung und einer anderweitigen, von den Aktionären selbst bestimmten Anlage. Der von manchen Seiten geforderte Ausschüttungszwang geht m. E. zu weit, sollte damit gemeint sein, die Hauptversammlung könne keine Thesaurierung beschließen, denn angesichts der nicht neutralen Besteuerung kann es (auch) im Interesse der Aktionäre liegen, Beträge nicht auszuschütten und damit (zunächst) die Besteuerung auf ihrer Ebene zu vermeiden. Das Eigentumsrecht der Aktionäre muss insoweit keinesfalls beschnitten werden. Es ist ja v. a. zu fragen, woher der Gesetzgeber wissen soll, dass die Aktionäre aus derartigen Grundsätzen für die Rücklagenbildung einen höheren Nutzen ziehen sollen als bei Ausschüttungen. Es ist schon bedauerlich genug, dass vor allem steuerliche Vorschriften Kapitalfehlleitungen begünstigen, weil sie die Rücklagenbildung unter Ausschaltung des Kapitalmarktes fördern.

## 1.6 Sonderfragen

- 229 Ob die GoB als rechtsform-, konzern- und branchenunabhängig gelten, ist strittig. Wohl dürften das Realisations- und das Imparitätsprinzip für alle Rechtsformen gelten. Immerhin wurden in der Vergangenheit rechtsformspezifische, jedoch problematische Regelungen aufgehoben (§ 253 Abs. 4 HGB a. F.: zusätzliche Abschreibung nach sog. »vernünftiger kaufmännischer Beurteilung« als Wahlrecht; § 254 HGB a. F.: steuerlich für zulässig gehaltener Wert). Auch das Beibehaltungswahlrecht nach § 253 Abs. 5 HGB a. F. im Gegensatz zum Wertaufholungsgebot nach §§ 279–280 HGB a. F. stellte keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Nunmehr gilt nach § 253 Abs. 5 HGB, dass ein niedrigerer Wert nicht beizubehalten ist, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (rechtsformunabhängig). Jedoch ist ein niedrigerer Wert eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts beizubehalten. Vgl. Rn. 594 f., C Rn. 209 f.
- 230 Die hier erörterten GoB sind auf den Einzelabschluss bezogen. Nach § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB sollen die GoB jedoch auch für den Konzernabschluss gelten, dem keine Zahlungsbemessungsfunktion zukommt. Dies wird – wohl zutreffend – jedoch so verstanden, dass es gesonderte Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung gibt, wobei eine ganze Reihe offener

Fragen existiert, die hier nicht zu erörtern sind. *Ballwieser* betont in diesem Zusammenhang vor allem die Frage der Umrechnung von Fremdwährungen – ein Problem, das es auch im Einzelabschluss gibt (vgl. § 256a HGB). Die Wahlrechte beim Konzernabschluss deuten nicht gerade auf eine systematische Orientierung der gesetzlichen Regelungen am Informationszweck hin. Zur Branchenunabhängigkeit der GoB bemerkt *Ballwieser* zutreffend, dass diese nur in einem »formalen Sinne« gegeben ist.

Ob und inwieweit die GoB auch für **Umstrukturierungen** gelten, ist offen. Handelt es sich dabei um reine Organisationsmaßnahmen, ist m. E. eine Gewinnrealisierung nicht zu begründen. Dies zeigt sich besonders deutlich am bloßen Formwechsel, z. B. von einer GmbH in eine AG. Hierzu und besonders zu den dabei auftretenden steuerlichen Fragen s. *Jetter*, 2005, m. w. N. 231

## 1.7 Steuerliche Aspekte

Von der deutschen Finanzrechtsprechung (BFH) ist angesichts des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 EStG) betont worden, dass es auch Aufgabe des BFH sei, Handelsrecht auszulegen. Ergeben sich dabei Differenzen zwischen Bundesgerichtshof und Bundesfinanzhof, so muss ggf. der Gemeinsame Senat angerufen werden. Da jedoch fast keine Judikate des BGH zum Handelsbilanzrecht vorliegen, bestimmt faktisch der BFH die richterliche Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allein. Auch der Finanzverwaltung kommt insoweit eine große Bedeutung zu. Dies ist – wie teilweise oben bereits erörtert – vielfach problematisch. Einige Beispiele zeigen, weshalb es gerechtfertigt erscheint, eine strenge Auslegung der handelsrechtlichen GoB auch im Steuerrecht vorzunehmen. 232

Abweichend von den handelsrechtlichen GoB sind steuerlich Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften verboten worden (§ 5 Abs. 4a EStG). Dies kann nicht zuletzt mit den Argumenten *Leffsons* als GoB-konform angesehen werden. Wenn jedoch gleichzeitig der Steuergesetzgeber des Gewerbesteuergesetzes auch in Verlustfällen GewSt verlangt, weil er eindeutige Aufwandspositionen nicht zum Abzug zulässt (bzw. wieder Hinzurechnungen verlangt) und zudem Verluste sowohl gewerbe- wie körperschaftsteuerlich nicht im Entstehungsjahr voll geltend gemacht werden dürfen (§ 10d Abs. 2 EStG), dann hat dies weder mit Rechenschaft noch mit Kapitalerhaltung etwas zu tun. Es ist ein klarer Verstoß nicht nur gegen handelsrechtliche GoB, sondern auch gegen die Systematik des Steuerrechts. So trat die Frage auf, ob bei einem Betriebsübergang, bei dem der Gesamtkaufpreis wegen drohender Verluste gemindert wurde, der Erwerber einen Gewinn in seiner ersten Steuerbilanz ausweisen muss, weil er die »angeschaffte Drohverlustrückstellung« aus der Steuerbilanz zu entfernen habe. Diese von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung wurde vom BFH zurückgewiesen (dem BFH zustimmend: *Bareis*, FR 2012, 385; a. A. *Siegel*, FR 2012, 388). Danach hat der BFH auch die Übernahme von Pensionsrückstellungen (Schuldübernahme, Schuldbeitritt) implizit als Anschaffungsvorgang gewertet und beim Erwerber die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 4a EStG verneint. Inzwischen hat sich die Finanzverwaltung durchgesetzt und den Gesetzgeber veranlasst, § 5 Abs. 7 in das EStG einzufügen. Wirtschaftspolitisch verfehlt sind diese Maßnahmen vor allem deshalb, weil sie sonst überlebensfähige Grenzbetriebe aus dem Markt verdrängen können. Diese müssen »Gewinn«-Steuern entrichten, ohne tatsächlich Gewinne erzielt zu haben. 233

Im Steuerrecht werden damit aus der Sicht der handelsrechtlichen GoB Staatsschulden verheimlicht bzw. wird es verhindert, dass steuerliche Mindereinnahmen sich zeitgerecht im Staatshaushalt auswirken. Das gilt in besonderem Maße für die sog. **Mindestbesteuerung** nach § 10d Abs. 2 EStG, die nach § 8 Abs. 1 KStG auch Kapitalgesellschaften trifft. Danach sind Verluste nur eingeschränkt saldierbar, gehen ggf. sogar gänzlich unter – ein Verstoß auch gegen die korrekte Ermittlung (und Besteuerung) des Totalerfolges. Vgl. *Bareis*, DB 2013, 144 und 1265. 234

- 235 Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber der jahrzehntelangen Forderung endlich nachgegeben, bei steuerlichen Subventionsbestimmungen diese nur in der Steuerbilanz ausüben zu dürfen. Der Gesetzgeber hat eingesehen, dass steuerliche Subventionszwecke mit dem Informations- und Zahlungsbemessungszweck der Handelsbilanz nichts zu tun haben. Lässt das Steuerrecht, wie z. B. bei der früheren Berlin- und Zonenrandförderung oder jetzt immer noch für den Denkmalschutz, aus wirtschaftspolitischen Gründen Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen zu, so ist dies eine wirtschaftspolitische Subventionsmaßnahme, die Steuerstundungszwecken dient, ggf. auch zu echten Steuerersparnissen führt, im ungünstigen Fall jedoch auch zu Mehrsteuern führen kann. Daher ist es richtig, dass die sog. »umgekehrte Maßgeblichkeit« der Vergangenheit angehört (s. jetzt BMF vom 12.03.2010, IV C 6 – S 2133/09/10001; s. hierzu auch *Zwirner*, DStR 2010, 591, *Kaminski*, DStR 2010, 771, *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917).
- 236 Demgegenüber sind weiterhin Aufwandsrückstellungen zulässig bzw. geboten. Insoweit muss auch steuerlich weiter von Ungereimtheiten gesprochen werden. Auch hat das Stetigkeitsgebot eine (noch) geringere Bedeutung als im Handelsrecht; vgl. dazu *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 und Stbg 2014, 163. Die Auffassung der Finanzverwaltung zur Maßgeblichkeit ist inzwischen in einem umfangreichen BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 niedergelegt. Vgl. dazu C Rn. 44 ff.
- 237 Nicht mit den handelsrechtlichen GoB vereinbar ist eine jahrzehntelange Fehlinterpretation des § 4 Abs. 1 EStG durch die Finanzrechtsprechung und dann auch durch die Finanzverwaltung. Oben ist unter Rn. 189 ff. die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 EStG mit der ordnungsmäßigen Buchführung in Verbindung gebracht. Denn das Steuerrecht definiert nicht nur den Begriff »Gewinn«, sondern fordert auch die Beachtung der GoB und damit eine systematische doppelte Buchführung mit Bilanz und GuV. Daher müssen sämtliche in den obigen Gleichungen verwendeten Symbole begrifflich klar und eindeutig voneinander abgegrenzt werden. Ganz selbstverständlich ist auch die Forderung nach Vollständigkeit. Daraus folgt, dass sämtliche Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß ihren Niederschlag in der Buchführung haben müssen.
- 238 Unter dem Einfluss *Wassermeyers* (s. seine Zusammenfassung in FS *Raupach*, 2006, 665) hat stattdessen vor allem der I. Senat des BFH ein eigenes Begriffsgebäude errichtet, bei dem lediglich auf die Formulierung des § 4 Abs. 1 EStG zurückgegriffen wird. Weil hier zunächst von einem »Unterschiedsbetrag« zwischen zwei Eigenkapitalgrößen ( $EK_t$  ./  $EK_{t-1}$ ) die Rede ist, gilt die Ermittlung dieser Differenz als »erste Stufe« der Gewinnermittlung. Danach folgt jedoch als »zweite Stufe« nicht nur die Hinzurechnung von Entnahmen (bzw. Ausschüttungen  $AS_t$ ) und der Abzug von Einlagen ( $EI_t$ ), sondern auch die Hinzurechnung von steuerlich nicht abziehbaren Aufwendungen ( $NAA_t$ ) und der Abzug von steuerfreien Erträgen ( $SFE_t$ ). Damit werden künstlich Zusammenhänge getrennt bzw. hergestellt, die bei ordnungsmäßiger Buchführung völlig anders zu behandeln sind. Zudem wird behauptet, die zweite Stufe müsse sich »außerhalb der Bilanz« abspielen. Aus Sicht der GoB sind mindestens drei Aspekte unzutreffend dargestellt:
1. Erfolgen während eines Geschäftsjahres Entnahmen (Ausschüttungen) und Einlagen, so müssen diese zeitgerecht gebucht werden. Das Eigenkapital am Ende dieses Jahres ist bei ordnungsmäßiger Buchführung bereits entsprechend verändert.
  2. Da zum Jahresabschluss nach GoB auch eine GuV gehört, sind auch bereits die Erträge und Aufwendungen des laufenden Jahres korrekt gebucht; der Gewinn ergibt sich dann auch aus der GuV und entsprechend aus der Bilanz.
  3. Diese ordnungsgemäße GuV enthält natürlich im allgemeinen Fall auch Aufwendungen, die steuerlich nicht abziehbar und Erträge, die steuerfrei sind. Sie müssen selbstverständlich ermittelt werden. Dazu gibt es nicht nur die Möglichkeit, sie einzeln aus der ordnungsgemäßen Buchführung herauszuziehen und in einer gesonderten Rechnung außerhalb der Buchführung zusammenzustellen. Es ist aber ebenso möglich, sogleich für steuerliche Zwecke entsprechende Konten einzurichten und diese Posten schon während des laufenden Ge-

schäftsjahres zu sammeln. Die von der Finanzrechtsprechung verwendete und teilweise auch von der Praxis übernommene Redewendung von einer Ermittlung »außerhalb der Bilanz« ist nicht geeignet, diesen Zusammenhang begrifflich zu erfassen. Denn es kann keine Rede davon sein, dass sich diese Geschäftsvorfälle außerhalb der Bilanz abgespielt haben: Nicht abziehbare Aufwendungen führen zu Ausgaben bzw. Verbindlichkeiten, steuerfreie Erträge zu Einnahmen oder Forderungen – und diese müssen über Bilanzkonten gebucht werden.

**Beispiel:**

Das EK Ende des Jahres 0 betrage 10. Am 1. April des Jahres 01 erfolge eine Kapitalerhöhung um 13 (Geld an Nennkapital), am 20. Oktober eine Gewinnausschüttung von 7 (Bilanzgewinn an Geld). Bei korrekter Buchung ist dann längst vor dem Bilanzstichtag 31. 12. das Eigenkapital auf  $(10 + 13 \cdot 7 =) 16$  gewachsen. Der »Unterschiedsbetrag (ohne sonstige Veränderungen) beträgt  $(EK1 \cdot EK0 = 16 \cdot 10 =) 6$ . Eine besondere »Ermittlungsstufe« ist nicht erforderlich. Das gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn diese bereits korrekt während des Geschäftsjahres wie »Entnahmen« behandelt worden sind. Es stellen sich dabei allerdings Zusatzfragen – z. B. ob Satzungsklauseln zu beachten sind, doch ist dies ein gesondertes Problem der KSt. Vgl. *Bareis*, DB 2010, 2637.

Entnahmen und Einlagen spielen sich zwischen Betrieben (Unternehmen, Gesellschaft) und deren Inhabern (Eigentümer, Unternehmer, Gesellschafter) und diesen nahestehenden Personen ab, sie sind nicht selbst erwerbswirtschaftlich veranlasst. Sie sind daher streng von Geschäftsvorfällen der eigentlichen erwerbswirtschaftlichen Sphäre (Veranlassung), also von Erträgen und Aufwendungen (Betriebsausgaben), zu unterscheiden. Dies wird ignoriert, wenn beide Arten von Vorfällen in einer »zweiten Stufe der Gewinnermittlung« – so *Wassermeyer* (z. B.) – zusammengefasst werden, die sich angeblich »außerhalb der Bilanz« abspielen soll. Hier muss eine klare begriffliche Trennung erfolgen, die schon in der 9. Auflage dieses Werkes wie folgt vereinfacht als Ermittlung der gewerblichen Einkünfte ( $Y_t$ ) dargestellt worden ist, wobei mit »SPE« die steuerpflichtigen Erträge und mit »AAU« die abziehbaren Aufwendungen symbolisiert sind:

$$Y_t = G_t + NAA_t - SFE_t = SPE_t - AAU_t$$

Die Formel verdeutlicht, dass eine Überführung des ordnungsmäßigen handelsrechtlichen Jahresabschlusses zur Ermittlung von  $G_t$  in einen ordnungsmäßigen steuerlichen Jahresabschluss auch zur Ermittlung der (gewerblichen) Einkünfte dienen kann, wenn in der GuV gesonderte Kontengruppen für abziehbare und nichtabziehbare Aufwendungen bzw. steuerpflichtige und steuerfreie Erträge eingeführt werden. Dies geschieht dann alles zeitgerecht in einem einfachen Buchungsprozess »innerhalb der Buchführung«. Die Sprechweise von Maßnahmen »außerhalb der Bilanz« ist zur Darstellung dieser Zusammenhänge völlig ungeeignet.

Diese Redeweise führt auch zu unzutreffenden Schlüssen. So erklärt *Wassermeyer* (a. a. O., 668) es müsse bei **verdeckten Gewinnausschüttungen** unterschieden werden: »In der ersten Grundkonstellation erbringt ein Gesellschafter bzw. eine ihm nahestehende Person eine Leistung an die Kapitalgesellschaft, die dafür ein unangemessen hohes Entgelt zahlt. [...] Kennzeichen der zweiten Grundkonstellation ist, dass zwar die Kapitalgesellschaft eine reale Leistung erbringt, dass aber weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich ein Anspruch auf ein angemessenes Entgelt entsteht. [...] Während man in der ersten Grundkonstellation das unangemessene hohe Entgelt ohne Schwierigkeiten in eine Ausschüttung umqualifizieren könnte, fehlt es in der zweiten Grundkonstellation an dem angemessenen Entgelt, das umqualifiziert werden könnte. Es entsteht weder eine Forderung in Höhe des angemessenen Entgeltes noch wird das angemessene Entgelt in anderer Form bzw. unter einer anderen Bezeichnung bezahlt. Die Bezahlung könnte allenfalls fingiert werden.« Diese »Fiktionstheorie« habe der BFH aber inzwischen zutreffend nicht mehr weiter verfolgt. Der zweite Fall bei der unentgeltlichen Übertragung eines Gegenstandes könne entweder als unentgeltliche Leistung der Kapitalgesellschaft oder als Nichteinfordern einer angemessenen Gegenleistung interpretiert werden. Nach der ersten Interpretation sei die Aus-

buchung des Gegenstandes nicht als Betriebsausgabe zu werten. Nach der zweiten – von ihm als zutreffend betrachteten – Interpretation sei in der ersten Stufe der Gewinnermittlung die Ausbuchung des Buchwertes als Eigenkapitalminderung, somit als Betriebsausgabe zu behandeln. In der zweiten Stufe der Gewinnermittlung müsse dann mit Hilfe des Entnahmebegriffs eine Hinzurechnung erfolgen. Dies verdeutliche, »dass Buchwerte nicht ausgeschüttet werden«. Somit sei nicht der gemeine Wert, sondern der Teilwert für die vGA entscheidend. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, benötigt man die »Zweistufigkeit« der Gewinnermittlung nicht. Die behauptete Zweistufigkeit trennt künstlich einen einfachen Buchungssatz.

**Beispiel:**

Eine GmbH weise ein Kfz mit einem Buchwert von 10 in ihrer Bilanz aus, dessen Teilwert dem gemeinen Wert entspricht und 17 beträgt. Übereignet nun die GmbH das Kfz unentgeltlich an ihren beherrschenden Gesellschafter, so muss sie eine »Entnahme« bzw. »Ausschüttung« von 17 buchen, deren Gegenkonten Kfz mit 10 und Erträge mit 7 sind. Bucht sie stattdessen Aufwand 10 an Kfz 10, so fehlt nicht nur ein Ertrag von 7; auch der Aufwand ist falsch. Es liegt eine Ausschüttung (Entnahme) von 17 vor, die sich aus dem auszubuchenden Buchwert des Kfz mit 10 und einem zunächst »verhinderten« Ertrag zusammensetzt. Weshalb hier zunächst lt. *Wassermeyer* eine Betriebsausgabe vorliegen soll, kann nicht nachvollzogen werden. Denn der gesamte Vorgang, nicht nur ein Teil davon, beruht auf gesellschaftlicher Veranlassung und gerade nicht auf einem erwerbswirtschaftlichen Geschäftsvorfall. Vgl. dazu auch *Bareis*, GmbHR 2009, 813; BB 2005, 354).

## 1.8 Zum Verhältnis von GoB nach HGB und IFRS

- 242 In der Literatur wird erwogen, die IFRS als Auslegungshilfe für die handelsrechtlichen GoB anzuwenden (*Theile*, in: *Heuser/Theile*, 4. Aufl. 2009, 41 f., Rz. 158; *Buschhüter/Striegel*, 2009, Rz. 21 zu § 2). Hiergegen wendet sich *Kahle* mit dem Argument, die Ausrichtung der GoB an der Zahlungsbemessungsfunktion verbiete die Übertragung von Regeln, die vor allem Informationszwecken dienen sollen (*Kahle*, Kap. XVII, in: *Prinz/Kanzler*, 2012, Rz. 3046 ff.; s. auch: *Kahle/Günter*, *StuW* 2012, 43 jeweils mit weiteren Nachweisen). Dem ist zuzustimmen.

## 2 Rahmegrundsätze nach IFRS

**Ergänzende Literaturhinweise**

*Ballwieser*, Ansätze und Ergebnisse einer ökonomischen Analyse des Rahmenkonzepts zur Rechnungslegung, *ZfbF* 2014, 451.

*Hoffmann/Detzen*, Das Joint Conceptual Framework von IASB und FASB – Praktische Implikationen aus dem Abschluss der Phase A für kapitalmarktorientierte Unternehmen, *KoR* 2012, 53.

IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2015/3: Conceptual Framework for Financial Reporting vom 28.05.2015.

IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2015/4: Updating References to the Conceptual Framework vom 28.05.2015.

IASB (Hrsg.), Discussion Paper DP/2013/1: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting vom 18.07.2013.

IASB (Hrsg.), Exposure Draft ED/2010/2: Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity vom 11.03.2010.

*Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, Die Bedeutung der Verlässlichkeit der Berichterstattung im Conceptual Framework des IASB und des FASB, *WPg* 2012, 762.

*Pelger*, Rechnungslegungszweck und qualitative Anforderungen im Conceptual Framework for Financial Reporting (2010) – Der erste Stein im neuen Fundament der internationalen Rechnungslegung, WPg 2011, 908.

## 2.1 Einführung

Die Grundsätze der IFRS-Rechnungslegung sind in einem Framework aufgeführt, das in seiner ursprünglichen Fassung 1989 vom Board des IASC als Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen verabschiedet wurde. In Anlehnung an das Conceptual Framework des US-amerikanischen FASB beinhaltet es im Sinne eines **konzeptionellen Überbaus** die Ziele und Grundanforderungen an die Informationsvermittlung der Finanzberichterstattung sowie Definitionen, Ansatzkriterien und Bewertungsmaßstäbe für Abschlussposten. 243

Nach der Reorganisation des IASC übernahm das neu gegründete IASB im April 2001 dieses Framework zunächst unverändert. Die durch das Norwalk Agreement im September 2002 beschlossene Kooperation mit dem FASB zur Erhöhung der Konvergenz von IFRS und US-GAAP führte jedoch dazu, dass die beiden Standardsetter im Oktober 2004 auch ein Projekt zur Angleichung ihrer Rahmenkonzepte auf die Agenda setzten (vgl. *Nobach*, 2006, 33). 244

Dieses in acht Phasen eingeteilte **Conceptual-Framework-Projekt** stellte auf die Erarbeitung eines gemeinsamen theoretischen Bezugsrahmens der Rechnungslegung ab, der zukünftig der Entwicklung konvergenter Standards dienen sollte. Wie Tab. 2 zeigt, wurde bisher jedoch nur die erste Projektphase beendet, da IASB und FASB Ende des Jahres 2010 entschieden, die Projektarbeiten auszusetzen, um zunächst vorrangige Konvergenzprojekte abzuschließen (in Anlehnung an *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 5). Die derzeitige Fassung des Conceptual Framework beinhaltet daher sowohl die Neuregelungen zu den Zielen und qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung der Phase A als auch die noch zu überarbeitenden Teile des alten Frameworks aus dem Jahr 1989 (vgl. Rn. 253 ff.). 245

Phase	Projektstatus
A – Zielsetzung und qualitative Anforderungen	Abgeschlossen Verabschiedung: 28.09.2010 Titel: Rahmenkonzept der Finanzberichterstattung 2010 (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010)
B – Abschlussposten und Bilanzansatz	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
C – Bewertung	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
D – Berichtseinheit	Entwurf liegt vor (ED/2010/2) Titel: Rahmenkonzept der Finanzberichterstattung – Die Berichtseinheit Veröffentlichung: 11.03.2010 Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
E – Ausweis und Angaben	Fortführung als Teil eines umfassenden IASB-Projektes
F – Zweck und Status des Rahmenkonzeptes	Arbeiten eingestellt Aufgabe des Ziels konvergenter Sichtweisen von IFRS und US-GAAP
G – Anwendung auf den Non-Profit-Bereich	Arbeiten eingestellt Derzeit Fokussierung auf Wirtschaftsunternehmen im Privatsektor
H – Verbleibende Probleme	Arbeiten eingestellt

**Tab. 2:** Status des Conceptual-Framework-Projektes

Die **Wiederaufnahme des Conceptual-Framework-Projektes** durch das IASB erfolgte im September 2012. Seither handelt es sich allerdings nicht mehr um ein Gemeinschaftsprojekt mit dem 246

FASB, sondern um ein alleiniges Vorhaben des IASB. In diesem Projekt ist vorgesehen, das Phasen-Modell aufzugeben und ein einziges Dokument zu erarbeiten, das sich auf die Inhalte der ursprünglichen Phasen B bis E beziehen soll. Das IASB ist der Auffassung, dass wegen der zahlreichen Interdependenzen der einzelnen Sachverhalte letztlich nur ein ganzheitlicher Ansatz zum Erfolg des Projektes führen kann. Den ersten Schritt zur weiteren Überarbeitung des Rahmenkonzeptes stellte ein im Juli 2013 veröffentlichtes Diskussionspapier des IASB dar, (s. hierzu IASB, DP/2013/1), dem am 28.05.2015 zwei Entwürfe folgten, die umfassende Vorschläge zur Neugestaltung des Frameworks (s. hierzu IASB ED/2015/3) und zur Aktualisierung der Verweise darauf in anderen Verlautbarungen beinhalten (s. hierzu IASB ED/2015/4). Im Gegensatz zur nachfolgend beschriebenen Struktur des Rahmenkonzeptes in seiner derzeitigen Fassung (vgl. Rn. 255 ff.), zielt der Neuentwurf darauf ab, das Framework künftig in acht Kapitel und zwei Anhänge zu untergliedern (s. im Einzelnen dazu IASB ED/2015/3). Die bis zum Ende der Kommentierungsfrist am 26.10.2015 eingegangenen Stellungnahmen sollen bei der Entwicklung der finalen Version berücksichtigt werden. Die Fertigstellung und Veröffentlichung des überarbeitenden Rahmenkonzeptes ist für 2016 geplant.

## 2.2 Einordnung und Zweck des Conceptual Frameworks des IASB

- 247 Die IFRS bestehen aus einem **mehrstufigen Regelwerk**, dessen Einzelbestandteile grundsätzlich im Zusammenhang zu sehen sind, da sie sich gegenseitig ergänzen und erläutern. Neben einem einführenden Vorwort (Preface), den Einzelstandards des IASB und den darauf Bezug nehmenden Interpretationen des SIC bzw. des IFRIC beinhaltet das IFRS-Normensystem mit dem Conceptual Framework einen theoretischen Unterbau der Rechnungslegung.
- 248 Das **Vorwort** enthält Aussagen zur Zielsetzung und formellen Vorgehensweise bei der Entwicklung, Ergänzung und Überarbeitung von Standards durch das IASB. Überdies beschreibt es die Systematik der IFRS-Rechnungslegung sowie einige für die praktische Handhabung der Standards relevante Definitionen. Da die Positionierung des Vorwortes innerhalb der Normenhierarchie der IFRS nicht klar definiert ist (*Baetge/Kirsch/Wollmert/Brüggemann*, in: *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof*, Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl. 2002, Kap. II, Rn. 13), kommt diesem für die Anwendung und Auslegung konkreter Bilanzierungsfragen jedoch keine besondere Bedeutung zu. Die für die Abbildung von Sachverhalten in IFRS-Abschlüssen maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften sind in den **Einzelstandards** geregelt. Diese verbindlich anzuwendenden Regelungen normieren einzelne Problemkreise auf verschiedenen Ebenen durch konkrete Vorgaben zu Bilanzierungs-, Bewertungs- und Offenlegungsfragen spezifischer Rechnungslegungsgebiete. Die IAS bzw. IFRS behandeln entweder abgeschlossene Bilanzierungsvorgänge, ganze Rechenwerke, einzelne Bilanzpositionen oder spezifische Sonderprobleme (vgl. *Tanski*, 2010, 24f.). Trotz des hohen Detaillierungsgrades der Standards können bei der Abschlusserstellung jedoch Auslegungsfragen oder bisher nicht geregelte Bilanzierungssachverhalte i. S. v. Regelungslücken auftreten, die durch die vom SIC bzw. IFRIC erarbeiteten **Interpretationen** beantwortet bzw. geschlossen werden sollen. Die SIC/IFRIC sind daher als Ergänzungen und Erläuterungen zu einzelnen IAS/IFRS bei der Erstellung von Abschlüssen ebenfalls zwingend zu beachten (vgl. *Nobach*, 2006, 76f.).
- 249 Das **Conceptual Framework** bildet die theoretische Basis der IFRS-Rechnungslegung und ist mit Blick auf die Bindungswirkung bei der Abschlusserstellung gegenüber den Standards und Interpretationen nachrangig. Das Rahmenkonzept dient vielmehr dem IASB als Grundlage zur Entwicklung neuer Standards oder nationalen Standardsettern als Ausgangsbasis für nationale Normen (vgl. *Hoffmann/Detzen*, in: *Haufe IFRS-Kommentar*, 12. Aufl. 2014, 53). Zudem kann es

als **subsidiäre Interpretationshilfe** oder **Deduktionsbasis** (vgl. *Coenberg/Haller/Schultze*, 2012 [aktuell 2014], 60) zur korrekten Anwendung einzelner IAS/IFRS sowie als Richtlinie für die Vorgehensweise im Falle von Regelungslücken (vgl. IAS 8 Ziff. 10) oder zur folgerichtigen Lösung von Rechnungslegungsproblemen herangezogen werden (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 20). Vor diesem Hintergrund ist auch nachvollziehbar, dass die Ausführungen des Frameworks kein Gegenstand des Endorsement-Prozesses der Europäischen Union sind (vgl. *EFRAG*, 2013, 10).

Inhaltlich befasst sich das Rahmenkonzept zwar mit den noch zu diskutierenden Zielen, Grundannahmen und Anforderungen der Rechnungslegung sowie der Definition von Abschlussposten, Ansatzkriterien, Bewertungsmaßstäben und Kapitalerhaltungskonzepten. Der **Normenhierarchie** folgend ist jedoch festzuhalten, dass das Conceptual Framework niemals konkreten Einzelstandards oder Interpretationen vorgeht (vgl. Framework Introduction, S. 6). Die Bestimmungen in den einzelnen IAS/IFRS stellen vielmehr **Konkretisierungen des Rahmenkonzeptes** dar (*Hoffmann/Lüdenbach*, in: *Haufe IFRS-Kommentar*, 12. Aufl., 29). Zur Erhöhung des Verbindlichkeitsgrades der Aussagen des Frameworks wurden allerdings zentrale Prinzipien zusätzlich in spezifische Einzelstandards aufgenommen und damit materiell verpflichtend. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die in IAS 1 und IAS 8 verankerten Rechnungslegungsgrundsätze des Conceptual Frameworks (in Anlehnung an *Wawrzinek*, in: *Beck'sches IFRS-Handbuch*, 4. Aufl., § 2 Rn. 16).

250

Grundsatz	Conceptual Framework	IAS 1	IAS 8
Periodenabgrenzung	OB17	27, 28	–
Unternehmensfortführung	4.1	25, 26	–
Relevanz	QC6–11	29–31	10
Wesentlichkeit	QC11	29	–
Glaubwürdige Darstellung	QC12–16	–	10
Vollständigkeit	QC13	–	10
Neutralität	QC14	–	10
Vergleichbarkeit – Stetigkeit	QC20–25	38–46	–

**Tab. 3:** Verankerung zentraler Aussagen des Frameworks in IAS 1 und IAS 8

Gem. der Einführung zum Rahmenkonzept werden mit diesem verschiedene Absichten verfolgt (vgl. Framework Introduction, S. 6). Zu den **Zwecken des Frameworks** zählen im Einzelnen:

251

1. die Unterstützung des IASB bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards;
2. die Unterstützung des IASB bei der Förderung der Harmonisierung von Vorschriften, Rechnungslegungsstandards und Verfahren hinsichtlich der Darstellung von Abschlüssen durch Schaffung einer Grundlage zur Reduzierung der Anzahl alternativer Bilanzierungsmethoden nach IFRS;
3. die Unterstützung nationaler Standardsetter bei der Entwicklung eigener Standards;
4. die Unterstützung der mit der Aufstellung von Abschlüssen befassten Personen bei der Anwendung der IFRS und der Behandlung von Aspekten, die noch in den IFRS zu regeln sind;
5. die Unterstützung von Abschlussprüfern bei der Beurteilung der IFRS-Konformität von Abschlüssen;
6. die Unterstützung der Abschlussadressaten bei der Interpretation von Abschlussinformationen nach IFRS;
7. die Bereitstellung von Informationen zur Formulierung der IFRS für an der Arbeit des IASB interessierte Personen.

Wie bereits erwähnt, ist die Normierung bestimmter betriebswirtschaftlicher Sachverhalte hinsichtlich deren Ansatz und Bewertung oder ihres Ausweises jedoch explizit keine Aufgabe des Frameworks (vgl. Framework Introduction, S. 6).

252

### 2.3 Grundstruktur und Inhalt des Conceptual Frameworks

- 253 Das Conceptual Framework des IASB folgt als theoretischer Bezugsrahmen der IFRS einem **deduktiven Aufbau**, wonach sich die Anforderungen, Prinzipien und Grundsätze der Rechnungslegung aus der Informationsfunktion von Abschlüssen ableiten bzw. diese konkretisieren. Wie in Abb. 2 dargestellt, gliedert sich die derzeitige Fassung des Rahmenkonzeptes in **vier Kapitel**, die teilweise von dem Standardsetter noch zu ergänzen bzw. zu überarbeiten sind und folgende Aspekte der Bilanzierung fokussieren (vgl. Framework Introduction, S. 7):
- Zielsetzung der Finanzberichterstattung (the objective of financial reporting);
  - qualitative Anforderungen an die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen (qualitative characteristics of useful financial information);
  - Grundannahmen der Rechnungslegung sowie Definition, Ansatz und Bewertung von Abschlussposten (definition, recognition and measurement of the elements from which financial statements are constructed);
  - Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte (concepts of capital and capital maintenance).

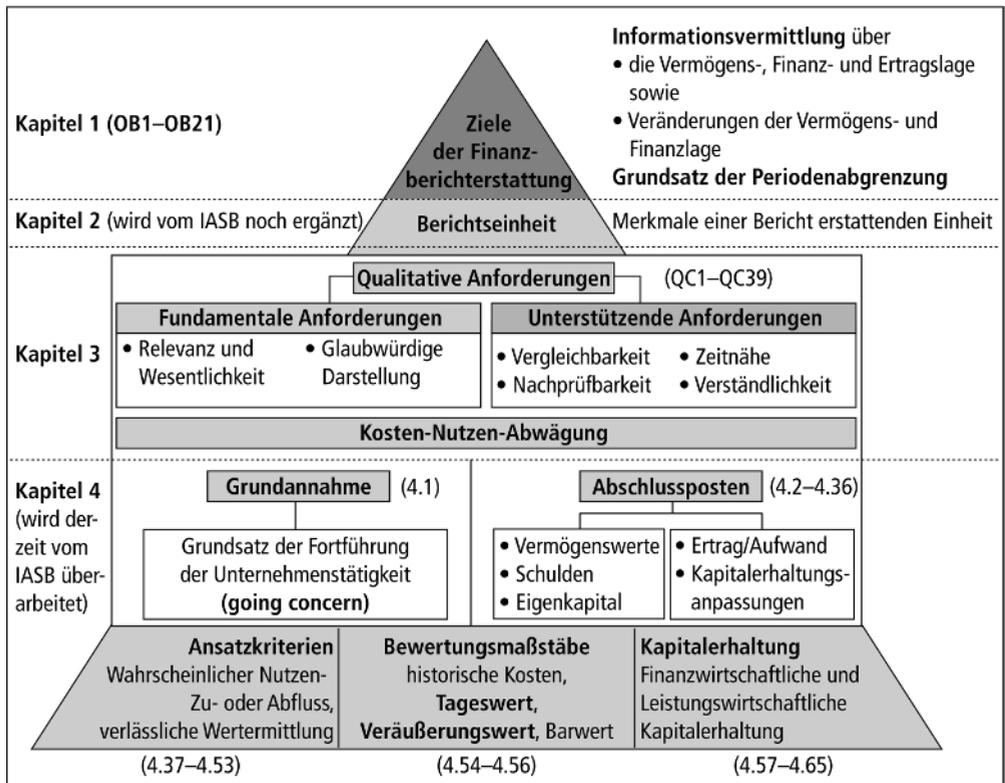


Abb. 2: Grundaufbau des Conceptual Frameworks des IASB

- 254 Vor dem Hintergrund der Investororientierung des IASB wird im **ersten Kapitel** zunächst die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen als oberstes Ziel von IFRS-Abschlüssen festgeschrieben. Die nachfolgenden Ausführungen im Rahmenkonzept leiten sich aus diesem übergeordneten Ziel der Finanzberichterstattung ab und dienen damit vorrangig der Konkretisierung der Informationsfunktion des Abschlusses (vgl. Framework OB1). Neben den vom IASB im

**zweiten Kapitel** noch zu definierenden Merkmalen einer Berichtseinheit stellen insb. die im **dritten Kapitel** beschriebenen qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung darauf ab, die Abschlussadressaten umfassend und transparent über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens und deren Veränderungen zu informieren (vgl. Rn. 279 ff.).

Das **zweite Kapitel** wird zukünftig die Merkmale einer Bericht erstattenden Einheit festlegen, da im bisherigen Framework aus dem Jahr 1989 lediglich in einem Satz ausgeführt wird, dass ein Berichtsunternehmen (reporting enterprise) ein Unternehmen darstellt, für das Adressaten existieren, die sich auf Abschlüsse als deren Hauptinformationsquelle verlassen (vgl. F8 1989). In Phase D des Conceptual-Framework-Projektes wurde ein Entwurf für die zukünftige Definition einer Berichtseinheit (reporting entity) erarbeitet, der seit März 2010 vorliegt. Danach soll eine **Berichtseinheit** als abgegrenzter Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten definiert werden, dessen Abschlussinformationen für die Entscheidungsfindung aktueller und künftiger Kapitalgeber möglicherweise relevant sein könnten. Eine Berichtseinheit kann dabei sowohl mehrere rechtlich eigenständige Einheiten umfassen als auch aus einem Teilbereich einer rechtlich eigenständigen Einheit bestehen. Der Entwurf sieht ferner die Erstellung eines konsolidierten Abschlusses vor, sofern die reporting entity eine Beherrschung (control) über andere, rechtlich eigenständige Einheiten ausübt (s. dazu ausführlich IASB, ED/2010/2).

Die für die Informationsvermittlung relevanten Grundannahmen und Definitionen der Abschlussposten sowie die Ansatzkriterien, Bewertungsmaßstäbe und Kapitalerhaltungskonzepte sind Gegenstand des **vierten Kapitels**, das noch den Text aus der Fassung des Jahres 1989 enthält und derzeit i. R. d. Conceptual-Framework-Projektes grundlegend überarbeitet wird (s. hierzu IASB, ED/2015/3).

## 2.4 Ziele und Basisgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung

Mit der Neufassung der Kapitel 1 und 3 des Rahmenkonzeptes durch das Conceptual-Framework-Projekt wurden nicht nur die Ziele und qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung überarbeitet, sondern auch die **Basisgrundsätze (underlying assumptions) neu geordnet**. Das Framework aus dem Jahr 1989 postulierte gleich im Anschluss an die Rechnungslegungsziele das Prinzip der Unternehmensfortführung (going concern principle) und den Grundsatz der Periodenabgrenzung (accrual principle) als fundamentale Annahmen für die Aufstellung von IFRS-Abschlüssen (vgl. *Nobach*, 2006, 81). Mit der Überarbeitung des Frameworks wurde der Periodisierungsgrundsatz formal als Basisannahme gestrichen. Da er jedoch im neuen ersten Kapitel bei den Zielen der Finanzberichterstattung ausdrücklich erwähnt wird (vgl. Framework OB17) und überdies auch in IAS 1 Ziff. 27 verankert ist, handelt es sich weiterhin um einen zentralen Rahmengrundsatz nach IFRS (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 52). Das Unternehmensfortführungsprinzip wurde hingegen auch formal unverändert als Grundannahme in das neue Kapitel 4 des Rahmenkonzeptes aufgenommen, so dass es ebenfalls ein wesentlicher Grundsatz der IFRS bleibt (vgl. *Buchholz*, 2012, 33).

Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden zunächst die Ziele und Grundsätze der Finanzberichterstattung und der Periodenabgrenzung aus dem ersten Kapitel des neuen Rahmenkonzeptes behandelt. Im Anschluss daran erfolgt eine Darstellung des an den Beginn des vierten Kapitels verschobenen Prinzips der Unternehmensfortführung.

### 2.4.1 Ziele der Finanzberichterstattung

- 259 Wie bereits angesprochen, gilt als Primärziel der Berichterstattung nach IFRS die **Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen (decision usefulness approach)** an die Jahresabschlussadressaten. Als primäre Adressaten der Rechnungslegung nennt das neue Rahmenkonzept gegenwärtige und zukünftige Investoren, Kreditgeber oder sonstige Gläubiger, die auf der Basis von Abschlussinformationen Entscheidungen über den Erwerb, die Veräußerung oder das Halten von Eigen- und Fremdkapitalinstrumenten sowie die Bereitstellung oder Erfüllung von Krediten treffen (vgl. Framework OB2).
- 260 Die Entscheidungsrelevanz von Rechnungslegungsdaten bezieht sich demzufolge in erster Linie auf die **Ressourcenallokationsentscheidungen von Eigen- und Fremdkapitalgebern** (vgl. *Pelger*, WPg 2011, 910). Das Management des Unternehmens zählt hingegen nicht zum primären Adressatenkreis der Finanzberichterstattung, da es sich die für Entscheidungen benötigten Informationen intern beschaffen kann (vgl. Framework OB9). Überdies wird in der Neufassung des Conceptual Frameworks – anders als noch im Rahmenkonzept aus dem Jahr 1989 – explizit darauf hingewiesen, dass IFRS-Abschlüsse nicht vorrangig auf die Befriedigung der Informationsbedürfnisse anderer Parteien (z. B. Regulierungsbehörden oder die interessierte Öffentlichkeit) abstellen (vgl. Framework OB10). Die Fokussierung der Zielsetzung der Finanzberichterstattung auf Kapitalgeber zeigt deutlich, dass die IFRS-Rechnungslegung hauptsächlich auf große kapitalmarktorientierte Unternehmen, mit vielen institutionellen und privaten Anlegern, ausgerichtet ist (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 21).
- 261 Aus **Investorperspektive** gelten Informationen dann als entscheidungsnützlich, wenn sie eine Schätzung der zu erwartenden Rückflüsse aus dem Kapitaleinsatz ermöglichen. Insofern sollen IFRS-Abschlüsse vor allem Informationen zur Beurteilung der Höhe, des zeitlichen Anfalls und des Unsicherheitsgrades zukünftiger Cashflows liefern (vgl. Framework OB3). Da die externe Rechnungslegung nach Ansicht des IASB jedoch nicht sämtliche Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten befriedigen kann, sollen diese auch weitere Hinweise (z. B. ökonomische und politische Rahmenbedingungen) berücksichtigen (vgl. Framework OB6). Das IASB stellt zudem klar, dass IFRS-Abschlüsse nicht auf eine Abbildung des Unternehmenswertes abzielen, sondern die Nutzer bei der Wertermittlung nur unterstützen können (vgl. Framework OB7).
- 262 Zur Gewährleistung der **Bewertungsnützlichkeitsfunktion von Abschlussdaten** soll die Finanzberichterstattung sowohl über die unternehmensspezifischen Ressourcen und die Ansprüche gegen das Unternehmen informieren als auch darüber, wie effektiv und effizient das Management und der Aufsichtsrat mit den Unternehmensressourcen umgegangen sind (vgl. Framework OB4). Diese gemeinhin der **Rechenschaftsfunktion (stewardship)** zugeordnete Aufgabe wird jedoch in dem überarbeiteten Conceptual Framework nicht mehr als separates Ziel neben der Informationsfunktion aufgeführt (vgl. *Pelger*, WPg 2011, 911), sondern nur in den Begründungen (Basis for Conclusions – BC) erwähnt. Danach erfüllen Abschlussinformationen gewissermaßen automatisch den Rechenschaftszweck, wenn diese entscheidungsnützlich sind (s. dazu Framework BC1.24 und Framework BC1.26–28). Insofern wurde mit der verstärkten Fokussierung auf die Informationsbedürfnisse der Kapitalgeber auch die Rechenschaftsfunktion der IFRS-Rechnungslegung zurückgedrängt (vgl. *Hoffmann/Detzen*, KoR 2012, 53).
- 263 Im Gegensatz zu dem Normengefüge des IASB verfolgt das **deutsche Handelsrecht** mehrere Ziele. Neben der Informationsfunktion zählen die Rechenschaftslegung sowie die Gewinnermittlung, die Ausschüttungsbemessung und der Gläubigerschutz zu den zentralen Zielen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 38). IFRS-Abschlüsse erfüllen jedoch weder die aus der Steuerbemessungsfunktion abgeleitete Gewinnermittlungsfunktion noch eine Ausschüttungsbemessungs- und Gläubigerschutzfunktion (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 42 und *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 40 ff.). Exemplarisch sei hierzu das aus der Gläubigerschutzfunktion resultierende **Imparitätsprinzip** des HGB angeführt, wonach Ver-

mögensgegenstände tendenziell niedrig und Schulden eher höher bewertet werden. Da handelsrechtlich nur der so ermittelte Gewinn ausgeschüttet werden darf, wird das Interesse der Gläubiger in diesem Fall gewichtiger angesehen als das Interesse der Eigenkapitalgeber an einer möglichst hohen Gewinnausschüttung. IFRS-Abschlüsse zielen demgegenüber nicht auf eine Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns ab (vgl. *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 42).

## 2.4.2 Informationsvermittlung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und deren Änderungen

Die Informationsfunktion von IFRS-Abschlüssen wird im zweiten Abschnitt des ersten Kapitels des Rahmenkonzeptes inhaltlich konkretisiert. Danach sollen den Abschlussadressaten vor allem entscheidungsrelevante Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden, um diesen eine **Einschätzung der Stärken und Schwächen des Unternehmens** zu ermöglichen. Die Nutzer von Abschlussinformationen sollen so die Liquidität und Solvenz, den Finanzierungsbedarf und die Bonität sowie die Verteilung künftiger Zahlungsansprüche an die unternehmensspezifischen Anspruchsinhaber abschätzen können (vgl. Framework OB13). Auf die Darstellung der wirtschaftlichen Ressourcen und Ansprüche in einem Bericht über die Vermögens- und Finanzlage wird zudem in IAS 1 verwiesen (vgl. IAS 1 Ziff. 54–80A). 264

Eine **Veränderung der ökonomischen Ressourcen und Ansprüche** eines Unternehmens kann sowohl auf die periodische Ertragskraft zurückzuführen sein als auch auf eine Begebung von Schuldtiteln oder Eigenkapitalinstrumenten in der Periode. Gem. dem Rahmenkonzept soll die Finanzberichterstattung den Adressaten daher jene Informationen liefern, die sie für eine Unterscheidung dieser verschiedenartigen Veränderungen benötigen (vgl. Framework OB15–16). 265

Informationen zur gegenwärtigen und bisherigen **Ertragskraft** sowie deren Veränderung helfen den Abschlussadressaten bei der Beurteilung der Leistung des Managements und der Einschätzung der Unsicherheit künftiger Cashflows (vgl. Framework OB16). Die Ertragskraft (financial performance) eines Unternehmens zeigt sich nach Auffassung des IASB einerseits an periodisierten Erfolgsgrößen (accrual accounting), da diese für eine Beurteilung der vergangenen und zukünftigen finanziellen Performance besser geeignet sind als reine Zahlungsgrößen (vgl. Framework OB17). Andererseits stellt jedoch auch der in einer Periode erwirtschaftete Zahlungssaldo (past cashflow) einen wichtigen Ertragskraftindikator dar. Cashflow-Informationen ermöglichen Einschätzungen über die Fähigkeit zur Erwirtschaftung künftiger Einzahlungsüberschüsse und geben Aufschluss über die Investitions- und Finanzierungstätigkeit sowie Liquidität und Solvenz eines Unternehmens (vgl. Framework OB20). 266

Die **nicht auf der Ertragskraft beruhenden Veränderungen der Vermögens- und Finanzlage** sind im IFRS-Abschluss ebenfalls transparent auszuweisen. Darunter fallen insb. die Begebung von Eigenkapitalinstrumenten oder Ausschüttungen an Eigentümer (vgl. Framework OB21). Die Offenlegung solcher Transaktionen mit den Kapitalgebern informiert darüber, ob und inwieweit ein Unternehmen seine ökonomischen Ressourcen aus eigener Kraft erwirtschaftet oder von Investoren zur Verfügung gestellt bekommen hat (vgl. Framework OB18). 267

Ein **IFRS-konformer Abschluss** muss daher neben der Bilanz des Berichts- und Vorjahres eine Gesamtergebnisrechnung zur Erläuterung des Periodenerfolgs (vgl. IAS 1 Ziff. 81–105) sowie eine Kapitalflussrechnung (vgl. IAS 7) zur Darstellung der Cashflows und einen Eigenkapitalspiegel (vgl. IAS 1 Ziff. 106–110) beinhalten, um die Veränderung der wirtschaftlichen Ressourcen und Ansprüche transparent zu machen (vgl. IAS 1 Ziff. 10). Zudem sind sämtliche wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und weitere Erläuterungen in einem Anhang aufzuführen sowie ggf. eine Segmentberichterstattung (vgl. IFRS 8) zu erstellen. 268

### 2.4.3 Grundsatz der Periodenabgrenzung

- 269 Eine aussagefähige Darstellung der Ertragskraft wird insb. durch die Beachtung des **Periodisierungsgrundsatzes (accrual accounting)** gewährleistet (vgl. Framework OB17). Demnach ist das Periodenergebnis in der GuV nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen im Sinne periodisierter Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln. Die Erfassung der einzelnen Ertrags- und Aufwandskomponenten hat generell unabhängig von den Zeitpunkten der korrespondierenden Zahlungsvorgänge zu erfolgen, um Gewinne in der Periode auszuweisen, in der sie ökonomisch entstanden sind. Der IFRS-spezifische Grundsatz der Periodenabgrenzung wird inhaltlich durch **drei weitere Prinzipien** konkretisiert (s. dazu im Einzelnen *Nobach*, 2006, 83 ff.):
1. Das **Realisationsprinzip (realisation principle)** stellt auf den Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen ab. Während im Rahmenkonzept Erträge nur allgemein als verlässlich messbare, zukünftige Nutzenzunahmen aufgrund von Werterhöhungen bei Vermögenswerten oder Abnahmen von Schulden definiert werden (vgl. Framework 4.47), finden sich insb. in IAS 18 (Revenue) und IAS 11 (Construction Contracts) konkrete Vorschriften zur Ertragsrealisation. Danach sind Erträge in der GuV zu erfassen, wenn sie realisiert oder jederzeit realisierbar sind.
  2. Das **Prinzip der sachlichen Abgrenzung (matching principle)** ist im Gegensatz zum Realisationsprinzip aufwandsbezogen. Es besagt, dass die direkt mit Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen stets der Periode zuzuordnen sind, in der auch die korrespondierenden Erträge ausgewiesen werden (vgl. Framework 4.50). So sind z. B. Umsatzkosten in der Periode zu erfassen, in der die Erlöse aus dem zugrundeliegenden Warenverkauf angesetzt werden.
  3. Nach dem **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung (deferral principle)** sind sämtliche zeitraumbezogenen Aufwendungen und Erträge zeitproportional zu periodisieren (vgl. Framework 4.51). Dies zeigt sich beispielweise bei der Verrechnung planmäßiger Abschreibungen oder der transitorischen Abgrenzung von über den Bilanzstichtag hinausreichenden Aufwendungen und Erträgen in aktiven bzw. passiven Rechnungsabgrenzungsposten.
- 270 Der Grundsatz der Periodenabgrenzung wird allerdings teilweise eingeschränkt, da die IFRS mit der oben erwähnten Definition von Erträgen grundsätzlich einem bilanzorientierten **asset liability approach** folgen (vgl. *Buchholz*, 2012, 48). Danach dürfen Erträge und Aufwendungen im Abschluss nur erfasst werden, wenn sie entweder direkt als Vermögenswert oder Schuld i. S. d. Rahmenkonzeptes einzuordnen sind oder Teil der Bewertung eines anderen Vermögenswertes bzw. einer anderen Schuld sind (s. dazu Framework 4.8–19 und Framework 4.44–46). D. h., für Geschäftsvorfälle, die nicht die Kriterien eines Vermögenswertes erfüllen, dürfen entsprechende Aufwendungen nicht aktiviert werden. Dies zeigt sich etwa an dem Aktivierungsverbot für Aufwendungen aus Werbekampagnen nach IAS 38, wonach die Ausgaben für Flyer oder Kataloge bei deren Erhalt und nicht erst bei der Verteilung zu erfassen sind. Sofern die Zeitpunkte des Erhalts und der Verteilung derartiger Werbematerialien in verschiedene Perioden fallen, erfolgt also keine Zuordnung der Aufwendungen zu der Periode, in der voraussichtlich die Erträge aus dieser Werbemaßnahme erzielt werden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 54–56).
- 271 Der zentrale **Unterschied** des IFRS-spezifischen Periodisierungskonzeptes **zum deutschen Handelsrecht** liegt in der Ableitung und Auslegung des Realisationsprinzips. Während nach dem HGB als Ausfluss des Vorsichtsprinzips die tatsächlich erfolgte Realisation maßgeblich für die Erfassung von Erträgen ist (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), stellen die IFRS lediglich auf deren Realisierbarkeit am Abschlussstichtag ab. Damit wird das Realisationsprinzip in Detailfragen der Rechnungslegung

nach den Normen des IASB weiter ausgelegt. Dies kommt insb. bei den Regelungen des IAS 11 zur Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge zum Ausdruck, die für mehrperiodische Aufträge eine **zeitanteilige Umsatz- und Gewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt** gem. der sog. Percentage of Completion Method vorsehen (dazu ausführlich vgl. B Rn. 2188 ff.). Nach den Vorschriften des HGB erfolgt in diesen Fällen hingegen eine Ertragsrealisation erst nach Fertigstellung des gesamten Auftrags (sog. Completed Contract Method), welche einem kontinuierlichen Ergebnisausweis entgegensteht. Die gegenüber dem HGB weitere Auslegung des Realisationsprinzips nach IFRS zeigt sich ferner darin, dass in bestimmten Fällen auch unrealisierte Vermögenszuwächse, wie z. B. Kursgewinne bei Wertpapieren, zu Erträgen führen können (vgl. Framework 4.31).

## 2.4.4 Grundsatz der Unternehmensfortführung

Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern) besagt, dass bei der Aufstellung von IFRS-Abschlüssen auf **absehbare Zeit (foreseeable future)** von der Fortsetzung der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens auszugehen ist (vgl. Framework 4.1 i. V. m. IAS 1 Ziff. 25). Danach ist die Möglichkeit einer zwangsweisen oder freiwilligen Liquidation bzw. Stilllegung des Betriebs irrelevant für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage, solange nicht zwingend ein rechtlicher oder tatsächlicher Grund die Aufgabe des Prinzips notwendig macht. Vermögenswerte und Schulden sind insofern generell zu Fortführungswerten und nicht zu Zerschlagungs- bzw. Liquidationswerten im Abschluss anzusetzen (vgl. *Nobach*, 2006, 82).

Analog zur handelsrechtlichen Auslegung muss die Unternehmensfortführung bei dem **prognostizierten Fortführungszeitraum** mindestens von zwölf Monaten, gerechnet vom jeweiligen Abschlussstichtag, ausgehen (vgl. IAS 1 Ziff. 26). Im Rahmen der Beurteilung, ob das Unternehmen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit in diesem Zwölfmonatszeitraum fortgeführt werden kann, muss das Management sämtliche zur Verfügung stehenden Informationen berücksichtigen, wobei vor allem der Liquiditätsplanung eine zentrale Bedeutung zukommt (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 48). Die **Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** stellt jedoch in diesem Kontext weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung für die Aufgabe der Fortführungsannahme dar. Die Going-Concern-Prämisse kann nämlich schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr gegeben sein, wenn eine mangelnde Fähigkeit zur Unternehmensfortführung erkennbar ist. Andererseits kann auch nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens weiterhin von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sofern dies hinreichend wahrscheinlich ist (vgl. *Kirsch*, 2013, 21).

Bei der Überprüfung der Fortführungsannahme sind ausdrücklich auch Ereignisse zu berücksichtigen, die erst **nach dem Abschlussstichtag** eingetreten sind. Dies stellt eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips dar, wonach im IFRS-Abschluss eines Geschäftsjahres grundsätzlich nur jene im Wertaufhellungszeitraum bekannt werdenden Gegebenheiten zu berücksichtigen sind (adjusting events), die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben (vgl. *Nobach*, 2006, 82 f.). Die Annahme der Unternehmensfortführung ist bei der Abschlusserstellung hingegen auch dann aufzugeben, wenn erst nach dem Abschlussstichtag vom Management beschlossen wird, die Geschäftstätigkeit einzustellen oder eine signifikante Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage eintritt, die eine Aufrechterhaltung der Fortführungsprämisse nicht mehr angemessen erscheinen lässt (vgl. IAS 10 Ziff. 14 f.). Insofern können für eine negative Beurteilung der Unternehmensfortführung nicht nur going-concern-aufhellende, sondern auch going-concern-begründende Ereignisse ursächlich sein.

Verbleiben trotz insgesamt positiver Fortführungsprognose erhebliche **Zweifel an der Unternehmensfortführung**, sind die dafür ursächlichen Unsicherheiten im Anhang anzugeben (vgl.

IAS 1 Ziff. 25). Dieser Fall kann beispielsweise dann eintreten, wenn die kreditgebenden Banken avisieren, langfristige Kredite nicht zu verlängern. Die Unternehmensführung muss dann genau abschätzen, ob noch realistische Aussichten auf eine Einigung mit diesen Kreditgebern bestehen oder eine Finanzierungsalternative gefunden werden kann (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2 Rn. 49).

- 276 Erfolgt die Erstellung des Abschlusses **nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung**, sind folgende Informationen im Anhang anzugeben (vgl. IAS 1 Ziff. 25):
- der Umstand, dass der Abschluss nicht unter der Prämisse der Unternehmensfortführung aufgestellt wurde;
  - die bei der Abschlusserstellung stattdessen angewendete Bilanzierungsgrundlage – die IFRS legen allerdings nicht fest, auf welcher Basis im Falle einer negativen Fortführungsprognose die Aufstellung des Abschlusses erfolgen soll; eine Möglichkeit wäre der Ansatz der Vermögenswerte und Schulden zu Liquidationswerten (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 242 und *ADS Int.*, Abschn. 2, Rn. 182 ff.);
  - die Gründe für eine Aufgabe der Unternehmensfortführungsprämisse.
- 277 Im Falle einer **Insolvenz** sind die Umstände des Einzelfalls entscheidend. Der Insolvenzverwalter übernimmt zunächst die grundsätzlich weiter bestehenden Rechnungslegungspflichten der Unternehmensführung (vgl. § 155 Abs. 1 InsO) und muss den Jahresabschluss und ggf. Konzernabschluss der Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (vgl. § 155 Abs. 2 InsO) aufstellen. Zudem ist er verpflichtet, eine Eröffnungsbilanz nach deutschem Handelsrecht auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung sowie für das Ende jedes Geschäftsjahres einen Jahresabschluss und ggf. Konzernabschluss zu erstellen. Dabei muss der Insolvenzverwalter ebenfalls eine Prognose zur Fortführung des Unternehmens oder einzelner Unternehmensteile treffen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 51).
- 278 Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Prämisse der Unternehmensfortführung nach IFRS inhaltlich weitestgehend die gleiche Bedeutung zukommt wie im **deutschen Handelsrecht** (vgl. *Reiter*, in: *Küpper/Troßmann*, 1997, 71 und *Ruhnke/Simons*, 2012, 242). Ein Unterschied liegt jedoch in der divergierenden Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag. Während nach dem HGB wertbegründende Tatsachen generell nicht im Abschluss zu berücksichtigen sind, können diese nach IFRS ggf. zu einer Aufgabe der Unternehmensfortführungsprämisse führen (vgl. *Baetge/Kirsch/Wollmert/Brüggemann*, in: *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischhof*, Rechnungslegung nach IFRS, Kap. II, Rn. 31).

## 2.5 Qualitative Anforderungen an die Informationsvermittlung

- 279 Die qualitativen Anforderungen an die Finanzberichterstattung dienen der **Konkretisierung der Entscheidungsnützlichkeit** von Abschlussinformationen und entsprechen teilweise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Diese im Framework aus dem Jahr 1989 erstmals beschriebenen Kriterien an die Informationsvermittlung wurden im Zuge des Conceptual-Framework-Projektes grundlegend überarbeitet. Wie Abb. 3 zeigt, hat das IASB dabei nicht nur eine **hierarchische Neuordnung** der qualitativen Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen vorgenommen, sondern auch einzelne Grundsätze ersatzlos aus dem Rahmenkonzept gestrichen und andere Kriterien formal neu eingefügt (in Anlehnung an *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 766).

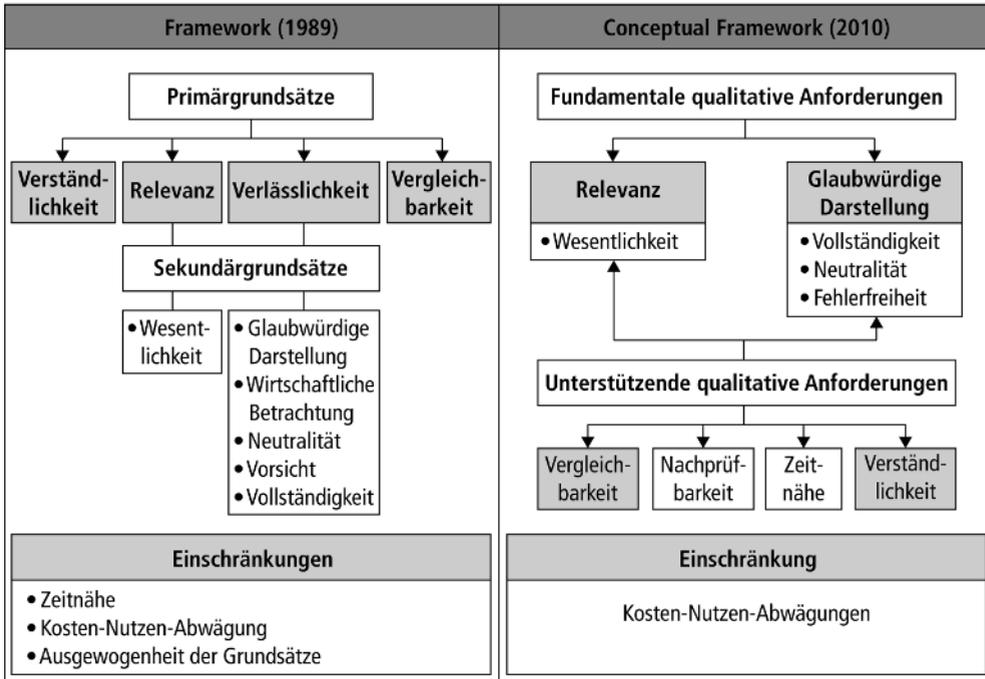


Abb. 3: Qualitative Anforderungen gem. altem und neuem Rahmenkonzept des IASB

Während im alten Rahmenkonzept mit der Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit vier gleichrangige Primärgrundsätze für die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unterschieden wurden, gliedert das Conceptual Framework die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung zunächst in **fundamentale** und **unterstützende Eigenschaften**. Die Forderungen nach Relevanz (relevance) und glaubwürdiger Darstellung (faithful representation) stehen dabei auf der höheren Hierarchieebene und sind kumulativ zu erfüllen, damit eine Abschlussinformation als entscheidungsnützlich gilt (vgl. Rn. 294). Auf der zweiten Hierarchieebene werden qualitative Eigenschaften genannt, deren Erfüllung die Entscheidungsnützlichkeits von relevant und glaubwürdig dargestellten Informationen verstärken. Dazu zählen neben der Vergleichbarkeit und Verständlichkeit auch die Nachprüfbarkeit und Zeitnähe der vermittelten Informationen.

280

Mit der **Überarbeitung des Rahmenkonzeptes** wurden insofern die Kriterien der Verständlichkeit und Vergleichbarkeit hinsichtlich ihrer Bedeutung herabgestuft und die Verlässlichkeit durch den nicht ganz deckungsgleichen Begriff der glaubwürdigen Darstellung ersetzt (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 86 und *Hoffmann/Detzen*, KoR 2012, 53 f.). Zudem hat das IASB die bisher als Sekundärgrundsätze der Verlässlichkeit aufgeführten Prinzipien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Vorsicht formal aus dem Conceptual Framework gestrichen, da es diese einerseits als zusätzliche Anforderung an eine glaubwürdige Darstellung als obsolet erachtete (vgl. Framework BC3.26) und andererseits als konträr zur Neutralitätsanforderung (vgl. Framework BC3.27) einstuft (s. dazu im Einzelnen Rn. 275 ff.). Als neue Anforderung wurde hingegen die intersubjektive Nachprüfbarkeit von Abschlussinformationen aufgenommen. Eine weitere Neuerung stellt ferner die Zuordnung der vormals als Einschränkung geltenden Zeitnähe zu den unterstützenden Eigenschaften dar. Damit beschränken mittlerweile nur noch Kosten-Nutzen-Abwägungen die Informationsbereitstellung in der Finanzberichterstattung.

281

282 Vor dem Hintergrund der Neufassung der qualitativen Anforderungen im Conceptual Framework werden im Folgenden zunächst die neu formulierten fundamentalen und unterstützenden Eigenschaften sowie deren Beschränkung durch Kosten-Nutzen-Abwägungen behandelt. Im Anschluss daran erfolgt eine kurze Darstellung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die zwar formal nicht mehr im Framework aufgeführt sind, sich aber implizit aus den Normen des IASB ergeben.

## 2.5.1 Fundamentale qualitative Anforderungen

### 2.5.1.1 Relevanz (relevance)

283 Die Relevanz von Abschlussinformationen ist als erste der beiden fundamentalen qualitativen Anforderungen (fundamental qualitative characteristics) besonders bedeutsam für die Rechnungslegung nach IFRS, da sie maßgeblich dafür ist, welche Sachverhalte überhaupt in die Finanzberichterstattung aufzunehmen sind. Das Kriterium der Glaubwürdigkeit der Darstellung stellt demgegenüber auf die sachgerechte Abbildung der entscheidungsrelevanten Information ab (vgl. Rn. 288 ff.).

284 Eine Information gilt dann als **relevant**, wenn sie dazu geeignet ist, ökonomische Entscheidungen der Abschlussadressaten zu beeinflussen (vgl. Framework QC6). Nach Auffassung des IASB ist dies der Fall, wenn Abschlussinformationen einen Vorhersagewert (predictive value) und/oder einen Bestätigungswert (confirmatory value) besitzen. Während der predictive value einer Information die Beurteilung zukünftiger Unternehmensentwicklungen und damit korrespondierender Erfolgsgrößen ermöglichen soll, dient der confirmatory value der Bestätigung oder Korrektur vergangenheitsbezogener Einschätzungen (vgl. Framework QC7). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass auch IFRS-Abschlüsse aufgrund des Vergangenheitsbezugs externer Rechnungslegungsdaten künftige Entwicklungen nur stark eingeschränkt abbilden können und für die Überprüfung eingetretener Entwicklungen infolge fehlender Planwerte ebenfalls nur bedingt geeignet sind (vgl. *Buchholz*, 2012, 35).

285 Die Entscheidungsrelevanz von Informationen wird insb. durch ihre **Wesentlichkeit (materiality)** bestimmt, da letztlich nur materiell bedeutsame Sachverhalte die Entscheidungen von Investoren beeinflussen. Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist daher als Ausfluss der zentralen Forderung nach Relevanz sowohl im Conceptual Framework als auch in IAS 1 Ziff. 29 verankert. Die Wesentlichkeit von Informationen ist nach Ansicht des IASB unternehmensspezifisch und richtet sich in erster Linie nach Art und Ausmaß des bilanzierungsrelevanten Sachverhaltes (vgl. Framework QC11). Vor diesem Hintergrund legen die IFRS **keine Grenzwerte** für die Wesentlichkeit von Abschlussposten fest (vgl. *Buchholz*, 2012, 36). Bei dem Kriterium der Wesentlichkeit handelt es sich damit letztlich um einen unbestimmten Begriff, dessen Auslegung entsprechende Ermessensspielräume eröffnet (vgl. *Nobach*, 2006, 87). Für die Bilanzierungspraxis ist deshalb bedeutsam, wie das Wesentlichkeitspostulat und dessen Entwicklung in Fachliteratur und Rechtsprechung konkret ausgestaltet werden, da sich dies auch auf die von Abschlussprüfern herangezogenen Wesentlichkeitsgrenzen auswirken wird (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 59).

286 Gem. Framework sind Informationen **wesentlich**, sofern ihr Weglassen Einfluss auf die Entscheidung der Abschlussadressaten hat (vgl. Framework QC11). Danach dürften verkürzte Darstellungen bei den Mindestbestandteilen von IFRS-Abschlüssen und Mindestgliederungen einzelner Rechenwerke infolge unwesentlicher Posten wohl kaum denkbar sein. Mit Blick auf das Zahlenwerk einzelner Abschlusspositionen kann das Wesentlichkeitsprinzip hingegen dazu führen, dass bestimmte Informationen als unwesentlich klassifiziert werden und damit den **Wertansatz beeinflussen**. So kann z. B. auf eine grundsätzlich gebotene, im Einzelfall jedoch unwe-

sentliche Abzinsung einer Rückstellung (vgl. IAS 37 Ziff. 46) oder die Erfassung unwesentlicher Wertminderungen bei Vermögenswerten (vgl. IAS 36 Ziff. 12) verzichtet werden. Überdies können spezifische Berichtspflichten unterbleiben, sofern es sich um Sachverhalte handelt, die aus Unternehmenssicht unwesentlich sind. Beispielsweise müssen Erläuterungen zu Schätzungen i. S. d. IAS 8 Ziff. 39 oder Angaben zu Sachanlagen gem. IAS 16 Ziff. 73 bei Unwesentlichkeit nicht in den Anhang aufgenommen werden (s. dazu sowie zu weiteren Beispielen *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. § 2, Rn. 60–62).

Die Wesentlichkeit derartiger Sachverhalte richtet sich stets nach dem Einzelfall und kann nur unternehmensindividuell und nicht schematisch beurteilt werden. Wie bereits erwähnt, verzichtet das IASB daher auf eine Festlegung quantitativer Wesentlichkeitsgrenzen, wenngleich diese zweifellos im Interesse der IFRS-Anwender lägen. Für eine **Definition von Grenzwerten in der Praxis** können Prozentsätze auf summarische Größen (z. B. Umsatzerlöse, Bilanzsumme, Cashflow) oder absolute Beträge sowie Kombinationen aus beidem herangezogen werden. So schlägt z. B. *Buchholz* als absoluten Grenzwert für Sofortabschreibungen bei kleinen und anderen Kapitalgesellschaften eine Obergrenze von 500 € bzw. 1.000 € je Vermögenswert vor, der bei Bedarf noch um einen relativen Grenzwert i. H. v. 0,5% auf die Bilanzsumme ergänzt werden kann (vgl. *Buchholz*, 2012, 36). Bei Einhaltung beider Grenzwerte könnte wegen Unwesentlichkeit auf eine Aktivierung und planmäßige Abschreibung verzichtet und eine Sofortabschreibung vorgenommen werden.

287

### 2.5.1.2 Glaubwürdige Darstellung (faithful representation)

Der Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung soll die **sachgerechte Abbildung entscheidungsnützlicher Informationen** sicherstellen. In der alten Fassung des Frameworks galt diese Anforderung lediglich als Sekundärgrundsatz zur Konkretisierung der Verlässlichkeit (reliability). Im überarbeiteten Rahmenkonzept spielt die Verlässlichkeit von Abschlussinformationen nur noch eine untergeordnete Rolle, da der ursprüngliche Begriff der Verlässlichkeit nach Auffassung des IASB zahlreiche Interpretationsmöglichkeiten bot und mit ähnlichen Attributen, wie Verifizierbarkeit, Fehlerfreiheit oder Präzision, verwechselt werden könnte (vgl. Framework BC3.23). Um künftig sprachliche Missverständnisse zu vermeiden, wurde »reliability« durch den Terminus »faithful representation« ersetzt, der die Bedeutung und das ursprüngliche Verständnis des Standardsetters von einer reliablen Berichterstattung im Sinne einer glaubwürdigen Informationsvermittlung besser verdeutlichen soll (vgl. Framework BC3.24). Danach gelten Abschlussinformationen dann als glaubwürdig, wenn sie **vollständig, neutral und fehlerfrei** präsentiert werden (vgl. Framework QC12).

288

Der **Vollständigkeitsgrundsatz (completeness)** soll gewährleisten, dass eine Darstellung sämtliche Informationen enthält, die für den Abschlussadressaten nötig sind, um diese Darstellung zu verstehen (vgl. Framework QC13). In den IFRS-Abschluss sind demnach grundsätzlich alle Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen aufzunehmen, die die entsprechenden Ansatz- bzw. Erfassungsvoraussetzungen erfüllen (vgl. *Buchholz*, 2012, 38). Diese Forderung wird allerdings durch das oben beschriebene Wesentlichkeitsprinzip begrenzt, da unwesentliche Sachverhalte nicht im Abschluss berücksichtigt werden müssen (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 71). Dies kann beispielsweise eine Zusammenfassung von Abschlussposten bewirken (vgl. *ADS Int.*, Abschn. 1, Rn. 82), obwohl auch nach IFRS das **Bruttoprinzip** gilt, das eine Saldierung von Posten grundsätzlich verbietet (vgl. IAS 1 Ziff. 32). Eine Saldierung ist in Ausnahmefällen möglich (vgl. IAS 1 Ziff. 33), wenn

289

- dies von einem Standard ausdrücklich vorgeschrieben bzw. erlaubt wird oder
- dadurch der **wirtschaftliche Gehalt** eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses besser wiedergegeben wird.

- 290 Der IFRS-spezifische Vollständigkeitsgrundsatz entspricht weitgehend dem Vollständigkeitsgebot im deutschen Handelsrecht (vgl. § 246 Abs. 1 HGB), das im Übrigen auch ein Verrechnungsverbot für Abschlussposten (vgl. § 246 Abs. 2 HGB) vorsieht (vgl. *Ruhnke/Simons*, 2012, 247).
- 291 Die **Neutralität (neutrality)** einer Darstellung ist dann erfüllt, wenn sie keine verzerrenden Einflüsse erhält, die auf ein bestimmtes Ergebnis oder die Veränderung des Verhaltens der Abschlussadressaten abzielen (vgl. Framework QC14). Dies ist jedoch **nicht gleichbedeutend mit der Zweckfreiheit** von Abschlussinformationen, da diese ex definitione geeignet, d. h. relevant sein sollen, um die Entscheidungsfindung von Adressaten zu beeinflussen. Nach Auffassung des IASB sollen Informationen allerdings neutral i. S. v. »objektiv« und »willkürfrei« sein, so dass sich die Abschlussadressaten ein eigenes unbeeinflusstes Urteil bilden können (vgl. Framework C3.29). Damit soll vor allem eine bilanzpolitisch motivierte Beeinflussung des Vermögens durch Bildung stiller Reserven verhindert werden (vgl. *Buchholz*, 2012, 37).
- 292 **Fehlerfreiheit (free from errors)** bedeutet, dass die Beschreibung eines Sachverhaltes sowie die Auswahl und Anwendung des zugehörigen Ermittlungsprozesses richtig und ohne Versäumnisse erfolgen muss. Diese Anforderung stellt jedoch nicht auf eine Perfektion in allen Belangen ab, da z. B. die Schätzung eines nicht beobachtbaren Marktpreises für einen bestimmten Vermögenswert nicht objektiv als korrekt oder inkorrekt betrachtet werden kann (vgl. *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 769). Eine **Schätzung** gilt nach Ansicht des IASB bereits dann als fehlerfrei, wenn der Betrag unmissverständlich als Schätzwert deklariert wird, die Eigenschaften und Beschränkungen des Schätzprozesses erklärt werden und keine Fehler bei dessen Auswahl und Anwendung begangen wurden (vgl. Framework QC15). So ist beispielsweise die Information über eine planmäßige Abschreibung als fehlerfrei anzusehen, falls die angenommene Nutzungsdauer sachlich begründbar ist und der Abschreibungsbetrag rechnerisch richtig ermittelt wurde, auch wenn sich nachträglich herausstellt, dass die tatsächliche Nutzungsdauer vom ursprünglich geplanten Zeitraum abweicht (vgl. *Buchholz*, 2012, 37).
- 293 Das IASB weist überdies im Conceptual Framework ausdrücklich darauf hin, dass die glaubwürdige Darstellung eines Sachverhaltes alleine noch nicht zwingend zu einer entscheidungsnützlichen Information führt. Als Beispiel führt es hier den kostenfreien Zugang von Sachanlagen infolge eines staatlichen Zuschusses an. Die Information über den kostenfreien Erwerb dieser Vermögenswerte würde zwar deren Wert glaubwürdig darstellen, wäre aber wahrscheinlich von geringem Nutzen für die Abschlussadressaten (vgl. Framework QC16). In IFRS-Abschlüssen vermittelte **Informationen müssen daher sowohl glaubwürdig dargestellt als auch relevant sein**.

### 2.5.1.3 Anwendung der fundamentalen qualitativen Anforderungen

- 294 Die fundamentalen Eigenschaften der Relevanz und glaubwürdigen Darstellung müssen bei der Vermittlung von Abschlussinformationen stets kumulativ erfüllt sein, da nach Auffassung des IASB weder die glaubwürdige Darstellung eines irrelevanten Sachverhaltes noch die unglaubwürdige Präsentation eines relevanten Tatbestandes die Abschlussadressaten bei deren Entscheidungsfindung positiv unterstützt (vgl. Framework QC17).
- 295 Die **Prüfung der fundamentalen qualitativen Anforderungen** an die Abbildung eines Sachverhaltes im IFRS-Abschluss folgt einem dreistufigen Prozess. Danach ist im ersten Schritt das ökonomische Phänomen zu identifizieren, das ein entscheidungsnützlich Potenzial für die Abschlussadressaten besitzt. Im zweiten Schritt soll jene Information über den Sachverhalt herausgefunden werden, die am relevantesten sein würde, sofern diese verfügbar wäre und glaubwürdig dargestellt werden könnte. Im dritten Schritt wird schließlich festgestellt bzw. entschieden, ob diese Information realiter verfügbar ist und glaubwürdig berichtet werden kann (vgl. Framework QC18). Ist dies gegeben, endet die Suche nach einer Abschlussinformation, welche die qualitativen Anforderungen erfüllt. Fällt das Urteil im letzten Schritt hingegen negativ aus, ist der

Prozess für die nächst relevante Art der Information zu dem identifizierten Sachverhalt erneut durchzuführen.

Das Vorgehen im Rahmen dieses Prüfprozesses wird insb. bei der **Bewertung von Finanzinstrumenten** deutlich. Für die Abbildung dieses entscheidungsnützlichen Sachverhaltes (erster Prüfschritt) stellt der Fair Value die relevanteste Information dar (zweiter Prüfschritt). Sofern das Finanzinstrument auf einem aktiven Markt gehandelt wird, ist die Verfügbarkeit des Fair Value und eine glaubwürdige Darstellung gegeben (dritter Prüfschritt), da der Fair Value in diesem Fall dem Preis einer am Markt durchgeführten Transaktion entspricht. Der Prüfprozess endet insofern auf der dritten Stufe. Handelt es sich hingegen um ein Finanzinstrument ohne aktiven Markt, für das der Fair Value nicht verlässlich ermittelt werden kann, müssen die entsprechenden Prüfschritte für die nächst relevante Information wiederholt werden. Danach kann es beispielsweise zu einer Abbildung des Finanzinstrumentes mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten kommen, wenn die dadurch bereitgestellte Information das Kriterium der glaubwürdigen Darstellung erfüllt (s. dazu ausführlich *Kirsch/Koelen/Olbrich/Dettenrieder*, WPg 2012, 769 f.).

296

## 2.5.2 Unterstützende qualitative Anforderungen

Im überarbeiteten Rahmenkonzept werden neben den beiden fundamentalen Eigenschaften **vier weitere qualitative Wesensmerkmale** von Rechnungslegungsinformationen genannt. Diese unterstützenden Anforderungen (enhancing qualitative characteristics) gelten jedoch nicht mehr als grundlegend für die Informationsvermittlung, da sie weder einzeln noch gemeinsam dazu beitragen können, dass nicht relevante und glaubwürdig dargestellte Sachverhalte entscheidungsnützlich werden können (vgl. Framework QC33). Sie sollen den IFRS-Anwendern vielmehr Hilfestellung bei der Auswahlentscheidung zwischen mehreren Alternativen einer relevanten und glaubwürdigen Darstellung geben (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 75). Nach Auffassung des IASB wird die Entscheidungsnützlichkeit einer relevanten und glaubwürdig dargestellten Information durch die Merkmale der **Vergleichbarkeit, Nachprüfbarkeit, Zeitnähe und Verständlichkeit** verstärkt (vgl. Framework QC19).

297

### 2.5.2.1 Vergleichbarkeit (comparability)

Die Vergleichbarkeit von Abschlussinformationen soll es den Adressaten ermöglichen, Ähnlichkeiten und Unterschiede von Sachverhalten in der Finanzberichterstattung zu identifizieren und zu verstehen (vgl. Framework QC21). Dadurch sollen die Nutzer von IFRS-Abschlüssen in die Lage versetzt werden, sowohl **Zeitvergleiche** als auch **Betriebsvergleiche** durchzuführen (vgl. Framework QC20). Während die Forderung nach zwischenbetrieblicher Vergleichbarkeit aufgrund IFRS-spezifischer Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie der Seltenheit vollkommen gleicher Sachverhalte in der Praxis kaum zu realisieren ist, kann das Ziel einer Vergleichbarkeit von Abschlüssen im Zeitvergleich erreicht werden (vgl. *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl., § 2, Rn. 76).

298

Zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit müssen die Abschlussadressaten nach Ansicht des IASB umfassend über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen und die sich daraus ergebenden Auswirkungen informiert werden. Eine zentrale Voraussetzung dafür ist die Einhaltung des **Stetigkeitsprinzips (consistency)**, das nach IFRS sowohl eine materielle Ansatz- und Bewertungsstetigkeit als auch eine formale Ausweis- und Darstellungsstetigkeit umfasst (vgl. *Nobach*, 2006, 88 f.).

299

Nach der **materiellen Stetigkeit** sind einmal gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle im Zeitablauf beizubehalten (vgl. IAS 1 Ziff. 13 und IAS 8 Ziff. 13).

300