

# Grundlagen der wichtigsten Abschlußbuchungen

## Ein kleiner Führer zu den wichtigsten Buchungen des Jahresabschlusses

Version 4.00 © Harry Zingel 1994-2002, [EMail: HZingel@aol.com](mailto:HZingel@aol.com), [Internet: http://www.zingel.de](http://www.zingel.de)

Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

### Inhaltsübersicht

1.	Grundbegriffe .....	2	4.3.4.	Direkte und indirekte Abschreibung .....	18
1.1.	Welche Buchungen gehören zum Jahresabschluß? .....	2	4.3.5.	Degressive, lineare und leistungsbezogene Abschreibung .....	18
1.2.	Was dieses Skript voraussetzt .....	2	4.3.6.	Die Darstellung des Anlagevermögens im Abschluß .....	20
1.3.	In diesem Skript zugrundegelegte Rechtsvorschriften .....	2	4.4.	Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen .....	20
1.4.	Wie dieses Skript benutzt werden will .....	2	4.4.1.	Der Grundsatz der Einzelbewertung .....	20
2.	Kleine Rechtsquellenlehre des Jahresabschlusses .....	3	4.4.2.	Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	21
2.1.	Steuer- und Handelsrecht .....	3	4.4.2.1.	Gleichbewertung .....	21
2.2.	Konzernrechnungslegung .....	3	4.4.2.2.	Durchschnittsbewertung .....	21
2.3.	Übersicht über die Regelungen des HGB .....	3	4.4.2.3.	Verbrauchsfolgebewertung .....	21
2.3.1.	Allgemeine Gliederung .....	3	4.4.3.	Die Bewertung der Forderungen .....	22
2.3.2.	Rechtsformenspezifische Regelungen .....	3	4.4.3.1.	Grundgedanken .....	22
2.3.3.	Größenspezifische Vorschriften .....	3	4.4.3.2.	Die Einzelwertberichtigung .....	22
2.3.4.	Branchenspezifische Regelungen .....	3	4.4.3.3.	Die Pauschalwertberichtigung .....	23
3.	Inhaltliche und normative Grundlagen .....	4	4.5.	Sonderposten mit Rücklageanteil .....	24
3.1.	Die Bestandteile des Jahresabschlusses .....	4	4.5.1.	Definition der Sonderposten mit Rücklageanteil .....	24
3.2.	Die Zwecke des Jahresabschlusses .....	4	4.5.2.	Bilanzieller Ausweis der Sonderposten mit Rücklageanteil .....	24
3.3.	Die Aufstellungsfristen für den Jahresabschluß .....	5	4.5.3.	Konkrete Einzelfälle .....	25
3.4.	Die Publizität des Jahresabschlusses .....	5	4.6.	Die Rückstellungen .....	26
3.4.1.	Anwendungsbereich .....	5	4.6.1.	Definition der Rückstellungen .....	26
3.4.2.	Umfang .....	5	4.6.2.	Rückstellungen für Abraumbeseitigung .....	27
3.4.3.	Erleichterungen .....	6	4.6.3.	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	27
3.4.4.	Strafvorschriften bei der Verletzung von Offenlegungsvorschriften .....	6	4.6.4.	Rückstellungen für Gewährleistungen .....	28
3.4.5.	Vermeidung und Umgehung der Publizität .....	6	4.6.5.	Rückstellungen für latente Steuern .....	28
3.4.6.	Publizität nach dem Publizitätsgesetz .....	7	4.6.6.	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen .....	30
3.4.7.	Nichthandelsrechtliche Publizitätsregelungen .....	7	4.6.7.	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	32
4.	Einzelprobleme des Jahresabschlusses .....	8	4.6.8.	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung .....	33
4.1.	Wichtige Bilanzierungspflichten, -gebote und -verbote .....	8	4.6.9.	Die Darstellung im Rückstellungsspiegel .....	32
4.1.1.	Bilanzierungspflicht .....	8	4.7.	Die Rechnungsabgrenzungsposten .....	33
4.1.2.	Bilanzierungsverbote .....	8	4.7.1.	Definition der Rechnungsabgrenzungsposten .....	33
4.1.3.	Bilanzierungswahlrecht .....	9	4.7.2.	Vier Formen von Rechnungsabgrenzungsposten .....	33
4.1.4.	Beispiel: Bilanzierungswahlrechte bei Kapitalgesellschaften .....	10	4.7.3.	Die Buchungen der Rechnungsabgrenzungsposten .....	34
4.2.	Probleme der Bewertung .....	10	4.7.3.1.	Die Buchungen der antizipativen Aktivposten .....	34
4.2.1.	Allgemeine Bewertungsgrundsätze .....	10	4.7.3.2.	Die Buchungen der antizipativen Passivposten .....	34
4.2.2.	Wichtige Bewertungsmaßstäbe .....	10	4.7.3.3.	Die Buchungen der transitorischen Aktivposten .....	34
4.2.2.1.	Anschaffungskosten .....	11	4.7.3.4.	Die Buchungen der transitorischen Passivposten .....	34
4.2.2.2.	Herstellungskosten .....	11	4.8.	Fördermittel und Subventionen .....	34
4.2.2.3.	Weitere Wertmaßstäbe .....	12	4.8.1.	Grundlegende Definitionen .....	34
4.2.3.4.	Die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter .....	12	4.8.2.	Buchungsregeln für Subventionen und Fördermittel .....	35
4.2.4.	Die wichtigsten Bewertungswahlrechte .....	14	5.	Anhang .....	35
4.3.	Die Buchungen der Abschreibungen .....	15	5.1.	Übersicht über die buchhalterischen Jahresabschlußarbeiten .....	35
4.3.1.	Die grundsätzliche Buchungstechnik .....	15	5.2.	Übersicht über die Inhalte der Bilanz nach §266 HGB .....	37
4.3.2.	Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung .....	15	5.3.	Übersicht über die Inhalte der GuV-Rechnung .....	39
4.3.3.	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibung .....	16	5.4.	Zusammenfassung über die Inhalte des Anhangs .....	40

*Dieses Skript bietet eine Übersicht über die wichtigsten Buchungstechniken und Buchungsfälle des Jahresabschlusses. Aufgrund der jeweils relevanten Rechtsvorschriften führt es den Leser in die grundlegenden Buchungstechniken ein. Das Werk beschränkt sich auf den Einzelabschluß; internationale Regelungen werden also (noch) nicht betrachtet. Die Kenntnis der grundsätzlichen Buchungstechnik und der Buchungsregeln wird dabei vorausgesetzt. Lesen Sie daher ggfs. zunächst die Dateien „Buchführung Grundlagen Skript.pdf“ und „Buchführung Geschäftsbuchungen Skript.pdf“.*

## 1. Grundbegriffe

### 1.1. Welche Buchungen gehören zum Jahresabschluss?

Allgemein betrachtet dieses Skript nur solche Buchungsvorgänge, die

- *keine Eröffnungsbuchungen* sind, also nicht der Einrichtung der Buchführung oder der Vorbereitung des Geschäftsjahres dienen und
- *keine Geschäftsbuchungen* sind, also nicht der Abbildung konkreter Einzelvorgänge des operativen Geschäfts, also wirtschaftlicher Prozesse innerhalb der Unternehmung oder im Austausch mit Dritten während des Geschäftsjahres dienen.

Dieses Skript betrachtet nur *Abschlußbuchungen*, also Buchungen, die in direktem Zusammenhang mit dem *Jahresabschluss* stehen. Hier unterscheiden wir zwei Kategorien:

- *vorbereitende Abschlußbuchungen* sind alle Buchungen, die Wertbewegungen am Jahresende aufgrund spezifischer Rechtsvorschriften abbilden, die im Jahresabschluss berücksichtigt sein müssen, im Laufe des Geschäftsjahres aber (noch) nicht berücksichtigt werden und
- *durchführende Abschlußbuchungen* sind alle, die den Jahresabschluss selbst erstellen, also das Jahr tatsächlich abschließen

Die vorbereitenden Jahresabschlußbuchungen sind dabei die *Hauptsache*, denn sie berücksichtigen eine Vielzahl von Rechtsvorschriften, die im Zahlenwerk des Abschlusses Geltung besitzen, aber während des Geschäftsjahres entweder nicht anwendbar sind oder nicht berücksichtigt werden können. Die eigentlichen durchführenden Abschlußbuchungen dienen eigentlich nur noch der Übertragung der Ergebnisse in das abschließende Zahlenwerk und sind eher eine *Nebensache*.

### 1.2. Was dieses Skript voraussetzt

Dieses Skript setzt vier Dinge beim Leser voraus, die nicht mehr erläutert werden:

- Kenntnis der Buchungsregeln: Die Methodik der doppelten Buchführung und der Buchungen auf „Soll“ und „Haben“ *muß* bekannt sein. Wenn nicht, so lesen Sie zunächst die Datei „Buchführung Grundlagen Skript.pdf“, die auf der BWL CD verfügbar ist.
- Kenntnis der Geschäftsbuchungen: Die wichtigsten Geschäftsbuchungen, die während des Geschäftsjahres auftreten, sollten dem Leser bekannt sein, weil Jahresabschlussbuchungen vielfach nur „Fortsetzungen“ solcher Geschäftsbuchungsfälle sind. Etwa werden Werte, die im Rahmen des Warengeschäftes auf verschiedene Konten verteilt erfaßt werden, im Rahmen der vorbereitenden Abschlußbuchungen umgebucht und zusammengefaßt. Lesen Sie daher ggfs. zunächst die Datei „Buchführung Geschäftsbuchungen Skript.pdf“.

- Kenntnis der wirtschaftlichen Zusammenhänge: Dieses Skript beleuchtet ausschließlich die Buchungsverfahren, die bestimmten Geschäftsvorfällen zugrundeliegen, nicht aber die von den Buchungen abgebildeten wirtschaftlichen oder rechtlichen Hintergründe. Sie erfahren beispielsweise, wie man die Umsatzsteuer bucht, aber nur sehr wenig zu den jeweils anwendbaren Rechtsvorschriften. Lesen Sie ggfs. hierzu die separat auf der BWL CD verfügbaren Schriften.

- Ein bißchen Neugier, „es wissen wollen“.

### 1.3. In diesem Skript zugrundegelegte Rechtsvorschriften

Dieses Skript beschränkt sich auf nationale deutsche Rechtsvorschriften, also auf das *Handelsrecht* und das *Steuerrecht*. Es berücksichtigt internationale Rechnungslegungsvorschriften wie die der *International Accounting Standards* oder der *US-GAAP* nicht oder nur ganz am Rande. Es soll daher für den Einzelabschluss angewandt werden; über internationale Rechnungslegung besteht ein *eigenes Skript* auf der BWL CD.

Diese Unterteilung erscheint nach Auffassung des Autoren sinnvoll, weil die internationale Rechnungslegung auch nach 2005 nur übernational tätige Unternehmen trifft; ausschließlich innerhalb Deutschlands tätige Unternehmen bleiben auf das nach wie vor gültige HGB verpflichtet. Die internationale Rechnungslegung ist also ein *Spezialrecht für eine bestimmte Gruppe von Unternehmen* - was den Gepflogenheiten in vielen Teilen der Welt entspricht.

Dieses Konzept wird zunächst so lange aufrechterhalten wie eine grundsätzliche Unterteilung in nationale und internationale Rechnungslegung sinnvoll ist; sollten die IAS auch für den innerdeutschen Bereich Geltung oder Alleingeltung erhalten, so wird dieses Skript entsprechend umgestellt werden.

### 1.4. Wie dieses Skript benutzt werden will

Dieses Skript ist für zwei Arten von Anwendung konzipiert:

- der kaufmännische Auszubildende kann es als *Grundlagenlehrbuch* verwenden. Der Dozent oder Lehrer sollte dann den Unterricht durch die zahlreich auf der BWL CD vorhandenen Übungsaufgaben vertiefen, die das Gelernte festigen und für die Anwendung sichern sollen
- darüberhinaus kann es im *Selbststudium* verwendet werden. Der Lernende sollte es dann durch entsprechende Übungsaufgaben untersetzen.

In jedem Fall ist dieses Skript als Fortsetzung zu „Buchführung Grundlagen Skript.pdf“ und „Buchführung Geschäftsbuchungen Skript.pdf“ konzipiert.

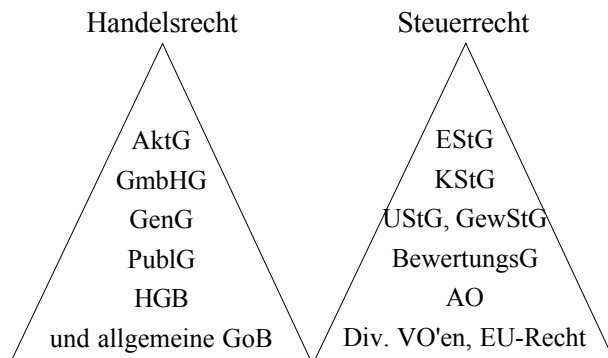
Gemäß dem der BWL CD zugrundeliegenden modularen Konzept sind die jeweiligen Übungsaufgaben nicht in diesem Skript integriert worden, sondern erscheinen in separaten Dateien im Übungsaufgaben-Ordner.

## 2. Kleine Rechtsquellenlehre des Jahresabschlusses

### 2.1. Steuer- und Handelsrecht

Der Jahresabschluß ist durch *zahlreiche Rechtsquellen* bis ins Detail geregelt. Diese Rechtsquellen sind leider äußerst *unsystematisch* und vermitteln vielfach eher den Anschein *zufälliger Sammlungen von Vorschriften* anstatt systematischer und planmäßiger Rechtssetzung. Insgesamt lassen sich das aber Handelsrecht und das Steuerrecht als wesentliche *Hauptrechtsquellen* unterscheiden:

#### Gesetzliche Grundlagen des Jahresabschlusses



Obwohl das *Maßgeblichkeitsprinzip* und das *umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip* aufgrund von § 5 Abs. 1 EStG und § 254 HGB eine Einheit zwischen diesen beiden Rechtsgebieten herzustellen versuchen ist diese Einheit doch spätestens durch die Steuerreform 1999 weitgehend verlorengegangen (vgl. beispielsweise das partielle Verbot der *Teilwertabschreibung*).

### 2.2. Konzernrechnungslegung

Für börsengängige Konzernmutterunternehmen kommen durch die Öffnung Deutschlands für die internationale Rechnungslegung seit 1998 die *International Accounting Standards* als zusätzliche Rechtsquelle hinzu. Bislang besteht lediglich eine *Erlaubnis*, nach internationalen Regelungen Rechnungslegung zu betreiben (§ 292a HGB). Ab 2005 werden alle Konzerngesellschaften auf die internationale Rechnungslegung nach IAS *verpflichtet*. Nach einer Übergangsfrist bis 2007 sollen dann auch alle anderen Systeme von Rechnungslegungsvorschriften wie etwa die US-GAAP nicht mehr zulässig sein.

### 2.3. Übersicht über die Regelungen des HGB

#### 2.3.1. Allgemeine Gliederung

Nur die handelsrechtlichen Vorschriften sind konsistent auf den Jahresabschluß ausgerichtet und gliedern sich im 3. Buch HGB in *folgende Teile*:

1. §§ 238-263 Grundlegende Vorschriften für alle Kaufleute,
2. §§ 264-335 Zusätzliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften,
3. §§ 336-339 Zusätzliche Vorschriften für eingetragene Genossenschaften,

4. §§ 340-341 o Zusätzliche Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige, insbesondere für Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungen,
5. §§ 342, 342 a Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat.

Die für die Buchführung wichtigsten Vorschriften finden sich in den §§ 238-263 sowie in den §§ 264-335 HGB. Wir werden diese hier primär betrachten. Die weiteren Unterteilungen sind im Rahmen dieses Skriptes kaum von Interesse.

#### 2.3.2. Rechtsformenspezifische Regelungen

*Rechtsformenspezifische Vorschriften* finden sich u.a. auch in den gesellschaftsrechtlichen Regelungen des Handelsgesetzbuches für die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft, ferner für die Aktiengesellschaft im Aktiengesetz sowie für die GmbH im GmbHG. Weiterhin sind zu beachten das Publizitätsgesetz und für die Genossenschaft, speziell die Genossenschaftsprüfung das Genossenschaftsgesetz.

Allgemein kann man sagen, daß für Kapitalgesellschaften wesentlich *detailliertere* und *spezifischere* Regelungen gelten als für Personengesellschaften. Dies kann insbesondere mit dem viel größeren volkswirtschaftlichen Risiko begründet werden, das in Kapitalgesellschaften präsent ist, insbesondere bei *Insolvenz*.

#### 2.3.3. Größenspezifische Vorschriften

*Größenspezifische Vorschriften* sind insbesondere im *Handelsgesetzbuch* (vgl. z.B. § 267 HGB) und im *Publizitätsgesetz* enthalten. Sie verschärfen allgemein gesagt die Regelungen mit zunehmender Größe des Buchführungspflichtigen. Durch die Neufassung insbesondere der größenspezifischen Offenlegungsvorschriften gelten die Regelungen für Kapitalgesellschaften ab 2000 indirekt auch für Personengesellschaften, die mindestens einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter haben, der eine Kapitalgesellschaft ist. Das betrifft insbesondere Mischgesellschaftsformen wie die GmbH & Co KG. Die immer wieder angedachte Ausdehnung der Regelungen für Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften ist damit aber noch nicht wirklich durchgeführt worden.

#### 2.3.4. Branchenspezifische Regelungen

*Branchenspezifische Regelungen* finden sich insbesondere für das *Versicherergewerbe* im Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) und für das *Kreditgewerbe* im Kreditwesengesetz (KWG). Auch für *Kraftwerksbetreiber*, *Krankenhäuser* und viele andere Branchen gibt es mehr oder weniger konsistente *Sonderrechte*. Dabei sind insbesondere die sonderrechtlichen Einschränkungen für bestimmte Branchen *verfassungsrechtlich bedenklich* (Art. 3 Abs. 1 GG), was aber in Deutschland niemanden zu interessieren scheint, da Deutschland ja nach Ausweis des Grundgesetzes selbst keine Verfassung besitzt (Art. 146 GG).

### 3. Inhaltliche und normative Grundlagen

#### 3.1. Die Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß besteht allgemein aus *folgenden Teilen*, die teilweise für alle Bilanzierungspflichtigen gelten, zum Teil aber auch nur rechtsformenspezifisch anwendbar sind:

- Bilanz §242 Abs. 3 HGB: Zunächst für alle buchführungspflichtigen Kaufleute, in §266 HGB aber für Kapitalgesellschaften in viel größerem Detail geregelt als für Personengesellschaften.
- GuV-Rechnung §242 Abs. 3 HGB: Ebenfalls zunächst für alle buchführungspflichtigen Kaufleute, aber wiederum für die Kapitalgesellschaften in §275 HGB in viel größerem Detail geregelt.
- Anhang §§284ff HGB: Die Erläuterungspflicht zu Bilanz und GuV trifft nur Kapitalgesellschaften.
- Lagebericht §289 HGB: Auch diese weitergehende Berichtspflicht trifft nur Kapitalgesellschaften.
- Konzernabschluß §297 HGB: Verbundene Unternehmen (d.h., Konzerne im aktienrechtlichen Sinne) müssen einen Gesamtabschluß fertigen, der aus der Summe der Abschlüsse der Einzelgesellschaften besteht, aus dem aber die gegenseitigen Wertbeziehungen herausgerechnet werden.

Vgl. hierzu auch die nebenstehende Übersicht.

Darüberhinaus wird derzeit über die Einführung einer Pflicht zur Aufstellung einer *Kapitalflußrechnung* diskutiert. Diese würde möglicherweise ein weiterer gesetzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses. In der internationalen Rechnungslegung ist diese Form der Offenlegung schon üblich; im nationalen Bereich ist sie derzeit noch nicht vorgeschrieben, wird aber oft schon auf freiwilliger Basis aufgestellt.

#### 3.2. Die Zwecke des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß dient zunächst als *periodisches Informationsinstrument* für externe Unternehmensbeteiligte (z.B. stille Gesellschafter, §233 HGB), die keine Möglichkeit haben, sich laufend anhand interner Betriebsdaten über die Lage des Unternehmens zu informieren. Insbesondere ist er Informationsbasis der Finanzbehörden für die Steuerbemessung und Datenquelle der Kreditgeber, insbesondere der Banken aber u.U. auch der Lieferanten oder anderer Behörden, z.B. der Gewerbeämter.

### Handelsrechtliche Bestandteile des Jahresabschlusses

Bilanz (§266 HGB)	GuV-Rechnung (§275 HGB)	Anhang (§§284ff HGB)	Lagebericht (§289 HGB)	Konzernabschluß (§297)
Alle buchführungspflichtigen Kaufleute (§238ff, 242 HGB)	Stets in Staffelform (§275 Abs. 1 HGB), GuV-Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren (§275 Abs. 2 HGB) GuV-Gliederung nach dem Vereinfachungsregeln für kleine Kapitalgesellschaften (§267 HGB) Kapitalgesellschaften (§266 Abs. 1 HGB).	Kapitalgesellschaften Erläuterung (§284 HGB) der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Abweichungen von diesen, Umrechnungskurse, Verbrauchsfolge- und Durchschnittsbewertung (FIFO-Verfahren, LIFO-Verfahren, Durchschnittsmethode §240 Abs. 4 HGB, §256 HGB) bei Umlaufvermögen, Angaben über Fremdkapitalzinsen, (§285 HGB) Fremdkapitalstruktur, Aufgliederung der Umsatzerlöse, Erläuterungen über die Abschreibung, Steuern vom Einkommen und Ertrag, Aufwendungen, Geschäftsführung, Vertretung, Rückstellungen.	Muß mindestens auf den Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft eingehen und ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ vermitteln (§289 Abs. 1 HGB), soll ferner enthalten: Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluß des Geschäftsjahres, voraussichtliche Entwicklung, Bereich Forschung und Entwicklung, bestehende Zweigniederlassungen (§ 289 Abs. 2 HGB).	Verbundene Unternehmen (§294) Konzernbilanz und Konzern-GuV-Rechnung, Konzernanhang (§297 Abs. 1 HGB), alle verbundenen „Mutter- und Tochterunternehmen“ (§294 HGB) mit Ausnahme der Konsolidierungsverbote des §295 HGB und der Ausnahmen des §296 HGB (sog. „Weltabschlußprinzip“). Größenabhängige Befreiungen gemäß §293 HGB für das Mutterunternehmen. Die HGB-Vorschriften über Konzernabschlüsse werden im Zuge der Internationalisierung langsam von den International Accounting Standards (IAS) abgelöst.

Weiterhin ist der Jahresabschluß eine wichtige Informationsquelle für *interne Interessenten*, insbesondere die Geschäftsführung, leitende Angestellte oder auch Mitarbeiter, die mindestens bei Kapitalgesellschaften durch die Veröffentlichungspflicht sich stets Zugang zum Jahresabschluß verschaffen können. Hier liefert der Jahresabschluß auch die grundlegenden Daten zur Kennzahlenrechnung.

Schließlich erfüllt der Jahresabschluß je nach Rechtsform unterschiedliche *Zahlungsbemessungsaufgaben*, die insbesondere bei der Gewinnverteilung und der Bemessung der quantitativen Gesellschafterrechte zum Ausdruck kommen.

Außerdem kann der Jahresabschluß rechtsformabhängig die Kompetenzen zwischen den *Organen des Unternehmens* derart abgrenzen, indem durch ihn Bilanzposten quantifiziert werden, über die die eine oder andere Gruppe entscheiden kann (z.B. Hauptversammlung über Bilanzgewinn, Vorstand über Rücklagen).

### 3.3. Die Aufstellungsfristen für den Jahresabschluß

Die Fristen, innerhalb derer ab Schluß des Geschäftsjahres der Jahresabschluß aufzustellen ist, sind recht *unterschiedlich* und *inkonsistent* geregelt. Die Aufstellungsfristen sind von Rechtsform, Betriebsgröße und Wirtschaftszweig abhängig:

1. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften: Keine feste Frist (gemäß §243 Abs. 3 HGB innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit), aber nach BFH-Urteil (BStBl. 1984 Abs. 2 S. 227) nicht länger als 1 Jahr.
2. Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften als Hauptgesellschafter: Die GmbH & Co. KG und ähnliche Gestaltungsformen wurden seit 2000 in die HGB-Publizität mit einbezogen und unterliegen damit den selben Aufstellungsfristen wie die jeweilige Hauptgesellschaft (vgl. nachstehend).
3. Große und mittlere Kapitalgesellschaften: Erste 3 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres (durch die gesetzlichen Vertreter, §264 Abs. 1 HGB), einschließlich Lagebericht.
4. Kleine Kapitalgesellschaften: Erste 6 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres (durch die gesetzlichen Vertreter, §264 Abs. 1 HGB), einschließlich Lagebericht.
5. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften: Erste 5 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres (durch den Vorstand, §336 Abs. 1 HGB), einschließlich Lagebericht.
6. Publizitätspflichtige Unternehmen: Erste 3 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres (durch die gesetzlichen Vertreter, §5 Abs. 1 und Abs. 2 PublG), bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften ohne Anhang und Lagebericht.
7. Kreditinstitute: Erste 3 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, §26 KWG), ohne Fristausweitung für kleine Kreditinstitute, die Kapitalgesellschaften sind, einschließlich Lagebericht (falls zu erstellen).
8. Versicherungsunternehmen: Erste 4 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres (durch den Vorstand, §55 VAG), bei Rückversicherungsunternehmen nach 10 Monaten, einschließlich Lagebericht. Für kleinere Versicherungsvereine und -unternehmen, die nicht Kaufmann sind, gelten die Fristen für Personenunternehmen (vgl. Nr. 1).
9. Konzerne: Erste 5 Monate nach Ablauf des Konzerngeschäftsjahres (durch die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens, §290 HGB und §13 PublG), einschließlich Konzernlagebericht.

Allgemein ist das Interesse des Gesetzgebers sichtbar, mit wachsender Größe strengere Maßstäbe anzulegen, offensichtlich um eine bessere Kontrolle bei größerem gesellschaftlichem Interesse zu ermöglichen.

### 3.4. Die Publizität des Jahresabschlusses

Unter Publizität versteht man allgemein die *Offenlegung* der Inhalte des Jahresabschlusses Dritten gegenüber. Die Publizität umfaßt damit alle Vorschriften und Maßnahmen zur *Veröffentlichung* und *Verbreitung* von Jahresabschlußinformationen. Diese Form der Publizität ist sozusagen die *Fortsetzung der allgemeinen Aufbewahrungspflicht*, weil sie aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen oder ihre Auswertungen erfaßt.

Die Vorschriften zur Offenlegung wurden 1999 für Zeiträume ab 2000 durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) neu gefaßt und sind *primär im Handelsgesetzbuch, sekundär im Publizitätsgesetz* niedergelegt.

#### 3.4.1. Anwendungsbereich

Die Offenlegungsvorschriften erfassen nach §264a HGB nunmehr:

- Kapitalgesellschaften (z.B. AG und GmbH) und
- Personengesellschaften (offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft), bei denen zumindestens ein haftender Gesellschafter keine natürliche Person ist. Diese Konstruktion betrifft insbesondere die GmbH & Co. KG, die Stiftung und Co., die AG und Co. KG sowie die „mehrstöckige“ GmbH & Co. KG.

Die Anwendung auch auf gemischte Gesellschaftsformen ist die wesentliche Neuerung der Offenlegungsvorschriften durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz, das im wesentlichen eine EU-Richtlinie und die Rechtsprechung des EuGH umsetzt.

#### 3.4.2. Umfang

Die Publizität umfaßt

- die Erstellung des Jahresabschlusses,
- die Prüfung des Jahresabschlusses (Prüfungspflicht, Prüfungsbericht),
- die Veröffentlichung des Jahresabschlusses.

Größenklassenmerkmale für Kapitalgesellschaften			
Schwellenwerte für Einzelabschlüsse nach §267 HGB:			
	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleine Kapitalgesellschaft	6.720.000 DM 3.438.000 €	13.440.000 DM 6.875.000 €	50 Personen
Mittelgroße Kapitalgesell.	26.890.000 DM 13.750.000 €	53.780.000 DM 27.500.000 €	250 Personen
Schwellenwerte für Konzernabschlüsse nach §293 HGB:			
	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
§293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (addierte Bilanzen)	32.270.000 DM (16.500.000 €)	64.540.000 DM (33.000.000 €)	50 Personen
§293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (konsolidierte Bilanzen)	26.890.000 DM (13.750.000 €)	53.780.000 DM (27.500.000 €)	250 Personen
DM-Beträge ab Geschäftsjahr 2000; Euro-Werte gültig ab 01.01.2002.			

### 3.4.3. Erleichterungen

Die Vorschriften werden gemäß der oben dargestellten *Größenklassen* gestaffelt. Eine Gesellschaft muß dabei zwei der drei Grenzwerte übersteigen, um in eine Größenklasse eingereiht zu werden (§267 Abs. 3 HGB). Die Grenzwerte wurden bei Einführung des Euro für Einzelabschlüsse erhöht, für Konzernabschlüsse hingegen gesenkt. Allgemein gilt, daß eine kleinere Größenklasse auch geringere Publizitätspflichten bedeutet, was ein Vorteil u.a. von Factoring sein kann.

#### Größenabhängige Erleichterungen der Offenlegungsvorschriften

	<i>Kleine Gesellschaft</i> (§267 Abs. 1 HGB)	<i>Mittelgroße Gesellschaft</i> (§267 Abs. 2 HGB)
Frist	bis zu 6 Monate, soweit ordnungsgemäßer Geschäftsgang (§264 Abs. 1 HGB)	3 Monate, d.h., keine Erleichterung (§264 Abs. 1 HGB)
Bilanz	verkürzte Bilanz (§266 Abs. 1 S. 3 HGB), keine Aufstellung eines Anlagegitters (§274a Nr. 1 HGB)	keine Erleichterung (d.h., vollumfänglich nach §266 Abs. 2 und 3 HGB)
GuV	Zusammenfassung zum Posten „Rohergebnis“ (§276 i.V.m. §275 Abs. 2 oder Abs. 3 HGB); keine Erläuterungspflicht im Anhang zu den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (§276 S. 2 i.V.m. §277 Abs. 4 S. 2 und 3 HGB).	Zusammenfassung zum Posten „Rohergebnis“ (§276 i.V.m. §275 Abs. 2 oder Abs. 3 HGB).
Anhang	Keine Erläuterung für bestimmte Ford. (§274 a Nr. 2 HGB), bestimmte Verbindlk. (§274a Nr. 4 HGB), RAP (§274a Nr. 4 HGB), Aufw. für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§274a Nr. 5 HGB), Unterschiedsbetrag bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach §240 Abs. 4, §256 S. 1 HGB (§288 S. 1 i.V.m. §284 Abs. 2 Nr. 4 HGB), Angaben gemäß §285 Nr. 2 bis 5a HGB (§288 S. 1 HGB), Gesamtbezüge der Mitglieder eines Geschäftsführungsorgans (§288 Satz 1 i.V.m. §285 Nr. 9a und b HGB), nicht gesondert ausgewiesene „sonstige Rückstellungen“ (§288 Satz 1 i.V.m. §285 Nr. 12 HGB).	Keine Erläuterungspflicht für Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten (§288 Satz 2 i.V.m. §285 Nr. 4 HGB)
Lageber.	entfällt (§289 HGB).	keine Erleichterungen vorgesehen (§289 HGB).

Eine Kapitalgesellschaft gilt *stets als große Kapitalgesellschaft*, wenn Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen sind oder die Zulassung zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt beantragt ist. Die Vorschriften über die Offenlegung greifen nur, wenn die aufgeführten Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlußstichtagen über- oder unterschritten werden (§267 Abs. 3 HGB), bei Umwandlung oder Neugründung aber schon am ersten Abschlußstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung.

Für große Kapitalgesellschaften gelten alle Vorschriften des Handelsrechts *uneingeschränkt*. Für mittlere oder kleinere Gesellschaften bestehen verschiedene mehr oder weniger gravierende größenabhängige Erleichterungen.

Nebenstehende Tabelle zeigt diese größenabhängigen Erleichterungen und die Übersicht auf der Folgeside erfaßt die größenabhängige Reduzierung des Umfangs der zu veröffentlichenden Bestandteile des Jahresabschlusses.

### 3.4.4. Strafvorschriften bei der Verletzung von Offenlegungsvorschriften

Diese wurden schon 1999 auf maximal 25.000 € für jedes einzelne Zwangsgeld erhöht. Das Mindestzwangsgeld beträgt ebenfalls seit 1999 nunmehr 500 € (§§335, 335a HGB).

### 3.4.5. Vermeidung und Umgehung der Publizität

Daß nunmehr auch bestimmte Personengesellschaften in die Publizität des Handelsgesetzbuches einbezogen werden, erhöht deren *Verwaltungsaufwand* und verschärft den *Konkurrenzdruck* durch Mitbewerber, die ja nunmehr unternehmensinterne Zahlen sehen können, was den Inhabern oder Geschäftsführern dieser Unternehmen nicht besonders gefallen dürfte. Und die schlechte Nachricht ist, daß es nur noch wenige Mittel gibt, die handelsrechtlichen Offenlegungspflichten zu umgehen.

## Reduzierung des Umfanges der Offenlegungspflicht

	<i>Kleine Gesellschaft</i> (§267 Abs. 1 HGB)	<i>Mittelgroße Gesellschaft</i> (§267 Abs. 2 HGB)
Bilanz	verkürzte Bilanz (§266 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. §326 HGB)	verkürzte Bilanz mit Zusatzangaben (§ 266 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. §327 Nr. 1 HGB)
GuV	keine Offenlegung vorgeschrieben	(„Rohergebnis“ bereits bei Erstellung)
Anhang	nur Angaben zur Bilanz (§326 Satz 2 i.V.m. §288 S. 1 HGB)	Offenlegung ohne folgende Angaben: Aufgliederung der Verbindlichkeiten (§327 Nr. 2 i.V.m. §285 Nr. 2 HGB), Ausmaß von steuerlichen Abschreibungen (§327 Nr. 2 i.V.m. §285 Nr. 5 HGB), Materialaufwand des Geschäftsjahres (§327 Nr. 2 i.V.m. §285 Nr. 8a HGB), nicht gesondert ausgewiesene „sonstige Rückstellungen“ (§327 Nr. 2 i.V.m. §285 Nr. 12).
Ergebnisverwend.	keine Offenlegung vorgeschrieben	AG: immer, GmbH: Einschränkung (§325 Abs. 1 Satz 1, Halbsatz 2 HGB).
Frist	12 Monate (§326 Abs. 1 HGB)	12 Monate (§325 Abs. 1 Satz 1 HGB)
Ort und Form	HR-Publizität (§325 Abs. 1 HGB), d.h., Hinterlegung und Hinterlegungs-Bekanntmachung. <i>Das ist bereits eine Erleichterung: große Gesellschaften müssen zusätzlich noch im Bundesanzeiger publizieren (§325 Abs. 1 HGB).</i>	HR-Publizität (§325 Abs. 1 HGB), d.h., Hinterlegung und Hinterlegungs-Bekanntmachung.

Aber ein Hintertürchen ist dennoch vorhanden: durch die Einbeziehung einer Personengesellschaft in einen Konzern können bis zu einem gewissen Maße die Größenklassengrenzwerte unterschritten und Veröffentlichungspflichten vermieden werden, aber der mit dieser Strategie verbundene Verwaltungsaufwand dürfte kaum kleiner als der einer publizitätspflichtigen Personen- oder Kapitaleinzugesellschaft sein.

Insgesamt ist das Interesse des europäischen Regelungsgebers zu spüren, mittelfristig die Offenlegungsvorschriften auf alle Kaufleute auszuweiten.

### 3.4.6. Publizität nach dem Publizitätsgesetz

Dieses Gesetz enthält dem Handelsgesetzbuch parallele Vorschriften über Offenlegung. Das *kompliziert die Rechtslage*, weil das Publizitäts- und das Handelsgesetzbuch einander nunmehr überschneiden. Ein Unternehmen kann also nach dem einen, dem anderen oder beiden gesetzen offenlegungspflichtig sein. Das Publizitätsgesetz erfaßt folgende Rechtsformen:

1. Personenhandelsgesellschaften oder Einzelkaufleute,
2. die bergrechtlichen Gewerkschaften,
3. Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist,
4. rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreibt,
5. Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach §1 HGB sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind;

Das Gesetz gilt nicht für Genossenschaften und Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder eines Zweckverbandes sowie für Verwertungsgesellschaften nach dem Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten vom 9. September 1965 (§3 Abs. 1 und 2 PublG).

Das PublG enthält einen dem HGB ähnlichen Katalog mit Größenklassen (§1 PublG) sowie dem §267 Abs. 3 und 4 HGB ähnliche Regelungen über den Beginn und das Ende der Offenlegungspflicht in §2 PublG.

Zusätzlich zu den eigentlichen handelsrechtlichen Inhalten müssen nach §5 Abs. 5 PublG zusätzlich zur Bilanz die folgenden Sachverhalte offengelegt werden:

1. Die Umsatzerlöse im Sinne des §277 Abs. 1 HGB,
2. die Erträge aus Beteiligungen,
3. die Löhne, Gehälter, sozialen Abgaben sowie Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung,
4. die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich wesentlicher Änderungen,
5. die Zahl der Beschäftigten.

Ähnlich dem HGB enthält auch das PublG Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer (§6), den Aufsichtsrat (§7) und die Feststellung des Jahresabschlusses (§8).

Eine Zusammenlegung des PublG mit dem HGB wäre eigentlich sinnvoll, ist aber unwahrscheinlich.

### 3.4.7. Nichthandelsrechtliche Publizitätsregelungen

Der *Corporate Governance Kodex*, der ab 2002 durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz für Aktiengesellschaften verpflichtend geworden ist, enthält eine Vielzahl von Spezialregelungen, die u.a. auch als Offenlegungsregeln betrachtet werden können. Erstmals wird hier auch das *Internet* als Pflichtmedium eingeführt. Der Kodex dient aber primär einer „guten“ Geschäftsführung und weniger der Publizität. Er ist aus publizitätsrechtlicher Sicht gleichsam eine „Nebenrechtsquelle“.

Daß das *Bankgeheimnis* aufgrund der neuen Maßnahmen gegen den Terrorismus gelockert werden soll, wurde oben schon dargestellt. Dies ist zwar keine Publizitätsregel im eigentlichen Sinne, weil der Konten- oder Depotinhaber nichts selbst veröffentlichen muß (das tut die Bank für ihn durch Einmeldung des Kontos in die zen-

trale Erfassung), aber wirtschaftliche Sachverhalte werden hierdurch Publik.

Weiterhin ergeben sich Offenlegungsregelungen aus einem *Qualitätsmanagementsystem*. Insbesondere sind das Qualitätsmanagementhandbuch und bestimmte weitere Aufzeichnungen kunden- und lieferantenöffentlich.

Schließlich können u.U. viel umfassendere und detailliertere Offenlegungsregeln aus einem betrieblichen Risikomanagementsystem abgeleitet werden. Dieses ist vielfach aufgrund von EU-Richtlinien vorgeschrieben, insbesondere in bestimmten Branchen (gefahrengeeignete Technologien, Medizintechnik usw).

Beide Formen der Offenlegung erfassen primär nicht-rechnungswesenbezogene Sachverhalte und sind daher Offenlegungspflichten anderer Art, können aber was Umfang und Grad der Komplexität angeht das Handels- und sogar das Steuerrecht noch übertreffen.

#### 4. Einzelprobleme des Jahresabschlusses

In diesem Abschnitt werden einzelne Buchungsverfahren und -probleme vorgestellt. Hierzu wird zunächst jeweils die zugrundeliegende Rechtsvorschrift dargestellt. Die Datei „Einleitung in das REWE.pdf“ sollte ggfs. zu Rate gezogen werden.

##### 4.1. Wichtige Bilanzierungspflichten, -gebote und -verbote

Bilanzierungsfähigkeit ist allgemein die *Eignung, als Aktiv- oder Passivposten in der Bilanz berücksichtigt werden zu können*. Sie gliedert sich in Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit.

###### 4.1.1. Bilanzierungspflicht

Bilanzierungspflicht ist der *plichtgemäße Ansatz* eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuldposition in der Bilanz aufgrund einer *zwingenden Rechtsvorschrift*.

Grundsätzlich gilt die Bilanzierungspflicht aufgrund des *Vollständigkeitsgrundsatzes* für sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden (§246 Abs. 1 HGB), soweit sie dem Bilanzierungspflichtigen zuzurechnen sind. Steuerrechtliche Regeln betreffen hier insbesondere das Betriebsvermögen, speziell gewillkürtes und notwendiges Betriebsvermögen.

Die Bilanzierungspflicht gliedert sich in *Aktivierungs- und Passivierungspflicht*. Als Ausnahme kann von der Bilanzierungspflicht ein gesetzliches Bilanzierungsverbot oder Bilanzierungswahlrecht besteht. Auf diese beiden Fälle wird anschließend eingegangen.

Einen abschließenden Katalog der bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände und Schulden stellt das HGB nicht auf. Allgemein ist von einem Bilanzierungsgebot auszugehen, wenn alle folgenden Fragen jeweils mit „ja“ beantwortet werden:

1. Handelt es sich um *bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter*? Insbesondere muß der Gegenstand selbständig nutzbar sein und einen wirtschaftlichen Wert besitzen. Steuerrechtlich vgl. insbesondere R 13 EStR.

2. Sind diese *dem Bilanzierungspflichtigen zuzurechnen*? Diese Frage ist etwa bei Leasinggegenständen oder Mietereinbauten von Bedeutung. Im Steuerrecht vgl. hierzu insbesondere §39 AO.

3. Ein konkretes *Bilanzierungsverbot ist nicht festgelegt*?

4. Der Bilanzierende hat *kein Bilanzierungswahlrecht*?

Diese allgemeine Regel wird durch einige gesetzlich festgelegte *spezielle Bilanzierungsgebote* ergänzt:

- Allgemein gilt stets das *Vollständigkeitsgebot* (§246 Abs. 1 HGB): Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (Grundsatz der Vollständigkeit).

- *Abgrenzungsgebot* für das Anlagevermögen (§247 Abs. 2 HGB): Zum Anlagevermögen gehören die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen.

- Pflicht zur *Rückstellungsbildung* (§249 Abs. 1 HGB): Die Pflicht, Rückstellungen zu bilden ist handels- und steuerrechtlich unterschiedlich ausgebildet. Der im HGB aufgezählte Katalog von Rückstellungsgründen ist im Steuerrecht stark eingeschränkt. Das betrifft insbesondere Rückstellungen für Abraumbeseitigung, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Rückstellungen für Gewährleistungen, Rückstellungen für latente Steuern, Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

- Pflicht zur Bildung von *Rechnungsabgrenzungsposten* (§250 Abs. 1 HGB).

- *Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag* bei Kapitalgesellschaften (§268 Abs. 3 HGB): Sofern das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht wird, ist dieser Betrag am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite (nach den Rechnungsabgrenzungsposten) mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen.

- *Latente Steuern* (§274 Abs. 1 HGB): Diese nur von Kapitalgesellschaften zu bildende Rückstellung soll dem Umstand Rechnung tragen, daß die spätere tatsächliche Ertragssteuerbelastung höher ist als die, die sich aus späteren Handelsbilanzergebnissen fiktiv ergeben würde. Ursache für eine solche Abweichung könnte sein, daß die Gesellschaft z.B. Bilanzierungshilfen in Anspruch nimmt, die Herstellungskosten umfassender ansetzt, als das Steuerrecht es zuläßt oder in der Steuerbilanz höhere Absetzungen für Abnutzungen vornehmen muß als in der Handelsbilanz.

###### 4.1.2. Bilanzierungsverbote

Diese bestehen im gesetzlichen *Verbot*, bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden bilanziell zu erfassen. Bilanzierungsverbote bestehen für die Aktivseite

(Aktivierungsverbote) und für die Passivseite (Passivierungsverbote). Man unterscheidet implizite und explizite Bilanzierungsverbote:

1. Implizite Bilanzierungsverbote bedeuten, daß mit der Beschränkung des Bilanzinhalts auf Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Eigenkapital (§246 Abs. 1 HGB) im Umkehrschluß zu folgern ist, daß alles, was sich begrifflich nicht unter diese Größen subsumieren läßt, *von vornherein* mit einem Bilanzierungsverbote belegt ist. Ferner findet sich in §249 Abs. 1 HGB ein abschließender Katalog von Rückstellungsgründen, der im Umkehrschluß die Bildung von Rückstellungen für alle anderen Sachverhalte und Tatbestände ausschließt.
2. Explizite Bilanzierungsverbote stellen in konkreten Einzelfällen klar, daß bestimmte wirtschaftliche Tatbestände *wegen fehlender Qualifizierung als Vermögensgegenstand oder Schuld* nicht bilanzierungsfähig sind bzw. schränken den Kreis der grundsätzlich bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände und Schulden ein. Explizite Bilanzierungsverbote ergeben sich zunächst aus §248 HGB und umfassen Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen (§248 Abs. 1 HGB) und nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§248 Abs. 2 HGB). Steuerrechtliche Beschränkungen der Rückstellungsbildung sind weitere explizite Bilanzierungsverbote.

#### 4.1.3. Bilanzierungswahlrecht

Durch eine Rechtsvorschrift dem Bilanzierenden eingeräumtes Recht, einen Vermögensgegenstand oder eine Schulddposition zu bilanzieren oder dies zu unterlassen.

Ein Bilanzierungswahlrecht stellt eine *Durchbrechung des Vollständigkeitsgrundsatzes* dar. Er hat damit stets *Ausnahmecharakter*. Alle Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte können im Handels- und im Steuerrecht uneinheitlich geregelt sein. Aufgrund der Urteile des BFH vom 3.2.1969 und vom 24.6.1969 (BStBl.II 1969, S. 291 und 581) gilt aber:

<i>Handelsbilanz</i>	<i>Steuerbilanz</i>
Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungsgebot
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsgebot	Passivierungsgebot
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot

Im Handelsgesetzbuch sind die folgenden Bilanzierungswahlrechte normiert:

- Die *Sonderposten mit Rücklageanteil* (§§247 Abs. 3, 273 HGB). Diese Position ist insbesondere aufgrund der sogenannten „umgekehrten Maßgeblichkeit“ erforderlich (Maßgeblichkeitsprinzip) nach §5 Abs. 1 EStG und §§247 Abs. 3, 254 und 273 HGB. Personenunternehmen können sämtliche nach steuerrechtlichen Vorschriften zulässigen Rücklageposten auch in der Handelsbilanz auszuweisen. Für Kapitalgesell-

schaften ist dieses Bilanzierungswahlrecht eingeschränkt: Nach §273 HGB ist der Ausweis eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nur dann möglich, wenn die steuerrechtliche Anerkennung von dem Ansatz in der Handelsbilanz abhängig ist, also ausschließlich in den Fällen der „umgekehrten Maßgeblichkeit“.

- Verschiedene *Rückstellungswahlrechte* nach §249 HGB, und Art. 28 Abs. 1 EGHGB), die aufgrund der ihnen entgegenstehenden steuerrechtlichen Verbote jedoch weitgehend wertlos sind.
- *Aufwandsberücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer* (§250 Abs. 1 HGB): Soweit Zölle und Verbrauchsteuern auf am Stichtag vorhandenes Vorratsvermögen als Aufwand erfaßt wurden, dürfen die Beträge als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden
- *Darlehensabgelder* (§§250 Abs. 3, 268 Abs. 6 HGB): Ist der Rückzahlungsbetrag eines Darlehens höher als der Auszahlungsbetrag, so darf für diesen Unterschiedsbetrag ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.
- *Geschäfts- oder Firmenwert* (§255 Abs. 4 HGB): Im Unternehmen gewachsene (sog. originäre) Geschäfts- oder Firmenwerte unterliegen dem Bilanzierungsverbot nach §248 Abs. 2 HGB. Nur für entgeltlich erworbene (sog. derivative) Geschäfts- oder Firmenwerte läßt das HGB ein Ansatzwahlrecht zu.
- *Kosten für die Inangsetzung und die Erweiterung des Geschäftsbetriebs* (§§268 Abs. 2, 269 HGB). Durch diese nur für Kapitalgesellschaften geltende Vorschrift kann in der Gründungs- und Erweiterungsphase eines Unternehmens eine buchmäßige Überschuldung vermieden werden. Da hierbei ein selbständig bewert- und veräußerbares Wirtschaftsgut nicht entsteht, handelt es sich um eine sogenannte Bilanzierungshilfe. In Betracht kommen Aufwendungen, um den Betrieb produktionsbereit zu machen und Kosten für den Aufbau der betrieblichen Organisation wie etwa Kosten der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, nicht aber Aufwendungen für die Gründung selbst oder die Beschaffung des Eigenkapitals. Ausweis gem. §269 HGB vor dem Anlagevermögen und Einbeziehung in den Anlagespiegel. Darüber hinaus Erläuterung im Anhang.
- *Abgrenzungsposten für latente Steuern* (§274 Abs. 2 HGB). Auch diese Vorschrift gilt nur für Kapitalgesellschaften. Sie ist anwendbar in den Fällen, in denen spätere Ertragsteuerbelastungen niedriger sind als die, die sich fiktiv nach dem handelsbilanziellen Ergebnis ergeben würden. Mögliche Ursachen können z.B. sein: Behandlung des Disagios als sofortiger Aufwand, höhere Abschreibungen in der Handelsbilanz als steuerrechtlich zugelassen, Ermittlung der Herstellungskosten ohne Einbeziehung der Fertigungs- und Materialgemeinkosten sowie des Wertverzehrs des in der Fertigung eingesetzten Anlagevermögens,

Aufwendungen für einen erworbenen Firmenwert werden als sofortiger Aufwand behandelt.

#### 4.1.4. Beispiel: Bilanzierungswahlrechte bei Kapitalgesellschaften

Eine Kapitalgesellschaft nimmt in einem Wirtschaftsjahr zur Finanzierung umfangreicher betrieblicher Investitionen ein Darlehen in Höhe von 1.000.000 € auf. Der Auszahlungsbetrag beläuft sich auf 975.000 €. Der Differenzbetrag von 25.000 € ist ein sogenannte Abgeld (Disagio oder Damnum).

Bei der Ermittlung des Jahresüberschusses wird dieses Disagio als sofortiger betrieblicher Aufwand behandelt. Das ist handelsrechtlich nach §250 Abs. 3 HGB alternativ zum Ausweis als Rechnungsabgrenzungsposten zulässig. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist jedoch stets ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (§5 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Handels- und Steuerrecht widersprechen sich also direkt und der steuerliche Gewinn des fraglichen Wirtschaftsjahres ist also um 25.000 € höher als der handelsrechtliche Gewinn.

In den Folgejahren wird der Rechnungsabgrenzungsposten steuerlich gewinnmindernd aufgelöst; die künftige Steuerbelastung liegt also unter derjenigen, die sich nach den Handelsbilanzgewinnen ergäbe.

Die GmbH kann diesen Effekt durch eine aktivische Abgrenzung in ihrer Schlußbilanz des Jahres der Darlehensaufnahme dokumentieren. Beträgt etwa die Gewinnsteuerbelastung für den steuerlichen Mehrgewinn 9.000 €, so darf dieser Betrag statt als Aufwand auch als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten behandelt werden (§274 Abs. 1 HGB). Die Buchung lautet dann:

Aktive RAB (latente Steuerabgr) ..... 9.000  
AN Steuern vom Einkommen & Ertrag ..... 9.000

Der Rechnungsabgrenzungsposten ist fortlaufend anteilig entsprechend des jeweiligen steuerlichen Wenigergewinns (hier 10% p.a.) aufzulösen:

Steuern vom Einkommen & Ertrag ..... 900  
AN Latente Ertragsteuerabgrenzung ..... 900

Für diesen Posten gilt ein Übernahmeverbot in die Steuerbilanz und Ausschüttungssperre (§274 Abs. 2 Satz 3 HGB).

#### 4.2. Probleme der Bewertung

Die Bewertung ist die Bemessung der Höhe des Wertes eines in die Bilanz aufgenommenen Postens. Sie ist eine der zentralen Fragen des Handels- und des Steuerrechts und von großer Bedeutung für die Bilanzierung.

##### 4.2.1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Bewertungsgrundsätze sind *allgemeingültige Regeln*, nach denen die Bewertung von Bilanzposten vorzunehmen ist. Diese Bewertungsgrundsätze sind nur teilweise kodifiziert, teilweise gewohnheitsrechtlich. Die wichtigsten Bewertungsvorschriften sind nach §252 Abs. 1 HGB:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs *übereinstimmen*.
2. Bei der Bewertung ist von der *Fortführung der Unternehmenstätigkeit* auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag *einzeln* zu bewerten.
4. Es ist *vorsichtig* zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind.
5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind *unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen* im Jahresabschluß zu berücksichtigen.
6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden sollen *beibehalten* werden.

Im Steuerrecht finden sich verstreut und unsystematisch weitere B. Aufgrund der Urteile des BFH vom 3.2.1969 und vom 24.6.1969 (BStBl.II 1969, S. 291 und 581) gilt:

<i>Handelsbilanz</i>	<i>Steuerbilanz</i>
Aktivierungs <u>gebot</u>	Aktivierungs <u>gebot</u>
Aktivierungs <u>wahlrecht</u>	Aktivierungs <u>gebot</u>
Aktivierungs <u>verbot</u>	Aktivierungs <u>verbot</u>
Passivierungs <u>gebot</u>	Passivierungs <u>gebot</u>
Passivierungs <u>wahlrecht</u>	Passivierungs <u>verbot</u>
Passivierungs <u>verbot</u>	Passivierungs <u>verbot</u>

Diese Regelung ist eine Konkretisierung des Maßgeblichkeitsprinzips nach §254 HGB und damit nicht nur ein Bilanzierungs-, sondern indirekt auch ein Bewertungsgrundsatz.

Konkurrieren handels- und steuerrechtliche Bewertungsregeln, so gilt (§5 Abs. 6 EStG):

<i>Handelsrecht</i>	<i>Steuerrecht</i>	<i>Bilanzierung</i>
Bewertungs <u>gebot</u>	Bewertungs <u>wahlrecht</u>	nach <u>Handelsrecht</u>
Bewertungs <u>wahlrecht</u>	Bewertungs <u>gebot</u>	nach <u>Steuerrecht</u>
Bewertungs <u>wahlrecht</u>	Bewertungs <u>wahlrecht</u>	nach <u>Handelsrecht</u>

Es ist daher zweckmäßig, zunächst einen handelsrechtlichen Wertansatz zu ermitteln, und sodann die steuerrechtlichen Vorschriften zu prüfen. Dies ist auch der Grund, weshalb man normalerweise zunächst die Handelsbilanz aufstellt und dann zur Steuerbilanz fortschreitet.

##### 4.2.2. Wichtige Bewertungsmaßstäbe

Wertansätze, die theoretisch und abstrakt definiert sind und in ihrer jeweils konkreten Ausgestaltung bei der Bewertung im Rahmen der Jahresabschlußarbeiten zur Anwendung kommen. Grundsätzliche Wertmaßstäbe sind:

### 4.2.2.1. Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind nach §255 Abs. 1 HGB alle Aufwendungen, die geleistet werden müssen, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen *betriebsbereiten Zustand* zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand *einzel*n zugeordnet werden können.

Zu den Anschaffungskosten gehören neben dem Kaufpreis des Vermögensgegenstandes auch die Anschaffungsnebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen (§255 Abs. 1 HGB). Die Umsatzsteuer ist bei umsatzsteuerabzugsberechtigten Unternehmen nicht mitzurechnen. Die Anschaffungskosten sind die numerische Grundlage für die steuer- und handelsrechtliche Abschreibung sowie für die Bewertung von Vermögensgegenständen in der Bilanz aber auch für die Bewertung des Verbrauches für Zwecke der Kostenrechnung oder Kalkulation. Die Anschaffungskosten einzelner Gegenstände sind zusammenzufassen, wenn diese Gegenstände nicht selbständig nutzbar sind. Bei der Bewertung kommt es stets auf die einzelne nutzbare bzw. tatsächlich genutzte Einheit an (sog. *Verkehrsfähigkeit*).

Aus kostenrechnerischer Sicht sind die Anschaffungskosten keine Kosten, sondern Ausgaben und Auszahlungen. Der Gesetzgeber nimmt es mit solchen Begrifflichkeiten jedoch nicht sehr genau.

### 4.2.2.2. Herstellungskosten

Im deutschen Handelsrecht sind die Herstellungskosten in §255 Abs. 2 HGB folgendermaßen definiert:

*„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemein-*

Die Definition der Anschaffungskosten (nach §255 Abs. 1 HGB)	
Anschaffungspreis	Bei USt.-abzugsberechtigten Unternehmern der Netto-Kaufpreis
+ Nebenkosten	Bezugskosten, Zölle, Notar, Fundament, Montage, Zulassung, Makler usw.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Erschließung, Umbau, Zubehör, administrative Kosten (Erlaubnisse)
./. Anschaffungskostenminderungen	Rabatte, Boni, Skonto, Gutschriften wegen Mängelrügen, Rücksendungen usw.
./. handels- und steuerrechtlich aktivierbare Anschaffungskosten	

*kosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden“.*

Die Herstellungskosten sind insofern (zusammen mit den Anschaffungskosten nach §255 Abs. 1 HGB) der *grundlegende Wertmaßstab* für die Obergrenze der Bewertung der Vermögensgegenstände i.S.d. §253 Abs. 1 HGB. Das dort niedergelegte sogenannte *Niederstwertprinzip* ist einer der grundlegenden Ausflüsse der allgemeinen *kaufmännischen Vorsicht* (§252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und damit eines der zentralen Grundprinzipien des deutschen Handelsrechts.

Indirekt setzt der Begriff der Herstellungskosten den Begriff der Anschaffungskosten voraus, weil alle hergestellten Güter zunächst angeschafft werden müssen. Die Anschaffungskosten werden definiert als *„die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“* (§255 Abs. 1 HGB).

Die steuerrechtlichen Vorschriften für die Herstellungskostenermittlung gemäß R 33 EStR fassen ähnlich wie die internationalen Regeln den aktivierungspflichtigen Teil der Herstellungskosten weiter als das Handelsrecht. Auch das Steuerrecht hat sich also vom handelsrechtlichen Vorsichtsbegriff entfernt - wengleich, wie man sich denken kann, *aus vollkommen anderen Motiven*. Steuerlich sind die Material- und Fertigungskosten, die notwendigen Material- und Ferti-

Die Definition der Herstellungskosten (nach §255 Abs. 2 HGB und R 33 EStR)			
Handelsrecht		Steuerrecht	
Pflicht	Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne + Sondereinzelkst. Fertigung = <b>Mindest-Herstellkosten</b>	Pflicht	Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne + Sondereinzelkst. Fertigung + Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten = <b>Mindest-Herstellkosten</b>
	Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten + Verwaltungsgemeinkosten + Fremdkapitalzinsen = <b>Höchst-Herstellkosten</b>		Wahl

gungsgemeinkosten, die Sonderkosten der Fertigung, der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er der Fertigung der Erzeugnisse dient, und die Gewerbesteuer auf das der Fertigung dienende Gewerbekapital *zwingend in die Herstellungskostenberechnung einzubeziehen*. Für die allgemeinen Verwaltungskosten und bestimmte andere Gemeinkosten besteht ein *Wahlrecht* (R 33 EStR). Vertriebskosten dürfen auch hier nicht einbezogen werden.

Die erweiterte Definition der Herstellungskosten im Steuerrecht führt zu einem *höheren Vermögensausweis* und damit zu einem *höheren Gewinn*. Das Steuererzielungsmotiv des Gesetzgebers führt damit indirekt zu einer *Aushöhlung des Vorsichtsgedanken*. Wird eine von einem Bilanzierenden eine Einheitsbilanz angestrebt, die steuerwie handelsrechtlichen Regelungen gleichermaßen entspricht, so wäre zu überlegen, die handelsrechtlichen Wahlrechte so auszulegen, daß der konkrete Ausweis mit den steuerrechtlichen Vorschriften übereinstimmt. Anders als etwa bei der Problematik der Teilwertabschreibungen ist dies (derzeit?) noch möglich, weil es im Möglichkeitsraum der steuerlichen und handelsrechtlichen Wahlrechte noch einen Überschneidungsbereich gibt.

#### 4.2.2.3. Weitere Wertmaßstäbe

- **Buchwert** ist der durch Abschreibung (planmäßige wie außerordentliche) im Zeitablauf aus einem ursprünglichen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert entstehende Zeitwert eines Vermögensgegenstandes.
- **Erinnerungswert**: ist der Restwert, der nach vollendeter Abschreibung in den Büchern aufgrund des Vollständigkeitsgrundsatzes verbleibt, wenn der abgeschriebene Gegenstand tatsächlich noch vorhanden ist.

Spezielle Bewertungsmaßstäbe der Handelsbilanz sind:

- **Beizulegender Stichtagswert**: Bewertung sowohl des Anlage- als auch des Umlaufvermögens nach §253 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2 HGB.
- **Börsen- oder Marktwert**: Bewertungsmaßstab für das Umlaufvermögen gemäß §253 Abs. 3 Satz 1 HGB. Während der beizulegende Stichtagswert innerhalb der „vernünftigen kaufmännischen Beurteilung“ eine subjektive Komponente besitzt, ist der Börsen- oder Marktpreis objektiv feststellbar.
- **Schwankungsreservewert**: Weiter verminderter Wert, der angesetzt werden darf um zu verhindern, daß infolge von Wertschwankungen der Wertansatz von Vermögensgegenständen in nächster Zukunft erneut verändert werden muß (§253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Dieser relativ seltene Bewertungsmaßstab kann etwa bei Waren mit großen Marktwertschwankungen zur Anwendung kommen.
- **Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung**: Auffangwertmaßstab nach §253 Abs. 4 HGB.

- **Steuerbilanzwert**: Der steuerrechtlich vorgeschriebene, u.U. von handelsrechtlichen Regelungen abweichende Wert, der nach §254 HGB dennoch handelsrechtlich zum Ansatz kommen darf (Maßgeblichkeitsprinzip).
- **Nennwert**: Der Währungsbetrag, auf den eine Forderung oder Verbindlichkeit lautet. Nach §283 HGB ist das gezeichnete Kapital einer Kapitalgesellschaft zum Nennwert auszuweisen.
- **Rückzahlungsbetrag**: Nach §253 Abs. 1 Satz 2 HGB der Wertausweis für Verbindlichkeiten. Dieser Wertausweis steht mit der steuerrechtlichen Abzinsungspflicht des §6 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Konflikt!
- **Barwert**: Der Bewertungsmaßstab für Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist (§253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Der Barwert ist durch Abzinsung zu ermitteln. Steuerrechtlich ist für Pensionsverpflichtungen ein Zinssatz von 6% vorgeschrieben (§6a Abs. 3 EStG). Hier ist also aufgrund eines gesetzlichen Zinssatzes eine Zinseszinsrechnung vorzunehmen. Auch durch die Abzinsung aufgrund §6 Abs. 1 Nr. 1 ergibt sich ein Barwert.

Spezielle Bewertungsmaßstäbe der Steuerbilanz sind:

- **Teilwert**: Ungefähr mit dem Buchwert deckungsgleicher Zeitwert, der sich aus historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen ergibt (§6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Da das Steuerrecht außerplanmäßige Abschreibungen nur bei dauernder Wertminderung zuläßt, jedoch nicht mit dem entsprechenden handelsrechtlichen Wert identisch.
- **Gemeiner Wert**: Im Bewertungsgesetz der Wert, der dem Preis entspricht, den ein Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung objektiver aber nicht subjektiver Marktmaßstäbe im Verkauf erzielen würde (§9 Abs. 1 und 2 BewG). Der gemeine Wert ist für die Bilanzierung nur von untergeordneter Bedeutung, aber etwa bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein Privatvermögen bei Betriebsaufgabe relevant (§16 Abs. 3 Satz 3 EStG).

#### 4.2.3.4. Die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter

Aus Vereinfachungsgründen können geringwertige, einer selbständigen Nutzung fähige Vermögensgegenstände des abnutzbaren beweglichen Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter 410,00 € im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung *sofort abgeschrieben werden*. Sie werden im Jahr der Anschaffung im Anlagenspiegel als Zugang und als Abgang ausgewiesen.

Anlagegüter unter 60,00 € werden im Zugangszeitpunkt gleich als Aufwand verbucht, so daß Aktivierung und Vollabschreibung überhaupt nicht erforderlich sind (R 40 EStR).

# Übersicht über die Bewertung der Vermögensgegenstände

Bewertungsfall Bilanz- position	Normale Bewertung	Außerplanmäßige Wertminderung		Außerplanmäßige Wertmehring	
		Vorübergehend	Dauernd	Alle Kaufleute ohne Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft
Abnutzbares Anlagevermögen	<p><u>Generell</u>: Bewertung zu <b>Anschaffungskosten</b> oder <b>Herstellungskosten</b> minus planmäßige AfA (§253 Abs. 2 Satz 1 HGB, §6 Abs. 1 Nr. 1, §7ff EStG).</p>	<p><u>Handelsrecht</u>: <b>Wahlrecht</b> (§253 Abs. 2 Satz 3 HGB) = gemäßiges Niederwertprinzip, <u>Steuerrecht</u>: Wahlrecht nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§6 Abs. 1 Satz 2 HGB), sonst <b>Verbot</b>.</p>	<p><u>Generell</u>: <b>Pflicht</b> (strenges Niederwertprinzip), §253 Abs. 2 Satz 3, §6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), sogenannte Teilwertabschreibung.</p>	<p><u>Handelsrecht</u>: <b>Wahlrecht</b> (§253 Abs. 5 HGB), <u>Steuerrecht</u>: <b>Aufwertungsgebot</b> (§7 Abs. 1 Satz 4 Teilsatz 2 EStG), ferner §280 Abs. 1 HGB. Das Aufwertungswahlrecht des §280 Abs. 2 HGB ist durch §7 Abs. 1 Satz 4 Teilsatz 2 EStG praktisch wertlos.</p>	<p>Kapitalgesellschaft</p>
Nicht Abnutzbares Anlagevermögen	<p><u>Generell</u>: Bewertung zu <b>Anschaffungskosten</b> oder <b>Herstellungskosten</b> (§253 Abs. 1 S. 1 HGB, §6 Abs. 1 Nr. 2).</p>	<p><u>Handelsrecht</u>: <b>Verbot</b> der außerordentlichen Abschreibung (§279 Abs. 1 Satz 2 HGB).</p>			
Umlaufvermögen	<p><u>Generell</u>: Bewertung zu <b>Anschaffungskosten</b> oder <b>Herstellungskosten</b> (§253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §6 Abs. 1 Nr. 2). Bewertungsvereinfachung: <b>Verbrauchsfolgebewertung</b> (§256 HGB und §6 Abs. 1 Nr. 2a EStG), insbes. <b>FIFO</b> und <b>LIFO</b>, <u>Handelsrecht</u>: zusätzlich auch <b>Durchschnittsbewertung</b> (§240 Abs. 4 HGB), <b>Gleichbewertung</b> (§240 Abs. 3 HGB),</p>	<p><u>Handelsrecht</u>: <b>Pflicht</b> (§253 Abs. 3 Satz 1 HGB) = strenges Niederwertprinzip, <u>Steuerrecht</u>: Wahlrecht nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§6 Abs. 1 Satz 2 EStG), sonst <b>Verbot</b>.  <b>Direkter Widerspruch zwischen Handels- und Steuerrecht</b> und damit faktische Abkehr vom Maßgeblichkeitsprinzip!</p>	<p><u>Generell</u>: <b>Pflicht</b> (strenges Niederwertprinzip), §253 Abs. 3 HGB, §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sogenannte Teilwertabschreibung.</p>	<p><u>Handelsrecht</u>: <b>Wahlrecht</b> (§253 Abs. 5 HGB), <u>Steuerrecht</u>: keine eindeutige Regelung in §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.</p>	

Für die geringwertigen Wirtschaftsgüter ist ein besonderes Verzeichnis mit den Angaben nach §6 Abs. 2 EStG zu führen, sofern sich diese Angaben nicht aus der Buchführung ergeben.

Diese Regelungen sind Sondervorschriften und stellen gleichsam die „Untergrenze“ der Bewertung dar.

#### 4.2.4. Die wichtigsten Bewertungswahlrechte

Nicht alle Bewertungsvorschriften sind endgültig und unabänderlich. Einige enthalten mehr oder weniger schaff umrissene Rechte des Bilanzierenden oder des Steuerpflichtigen, einen Sachverhalt innerhalb bestimmter Ermessensgrenzen nach seinen eigenen Maßstäben zu beurteilen und entsprechend zu verfahren. Diese Freiräume heißen Wahlrechte. Sie gewähren einem Entscheidungsträger die Freiheit, Bilanzpolitik im Sinne eigener Ziele zu betreiben.

Unterscheidet man die zur Verfügung stehenden Wahlrechte nach ihrem sachlichen Gehalt, so lassen sich vier Klassen von Wahlrechten unterscheiden:

1. Wahlrechte bei der Frage, ob ein Vorgang bilanziert oder im Rahmen der laufenden Erfolgsrechnung verbucht werden soll, heißen Bilanzierungswahlrechte. Bei ihnen geht es um die Frage, ob überhaupt bilanziert wird.
2. Wahlrechte bei der Frage, welcher mehrerer zugleich möglicher (konkurrierender) Wertansätze verwendet werden soll, heißen Bewertungswahlrechte. Hier geht es darum, in welcher Höhe bilanziert wird.
3. Wahlrechte bei der Frage, auf welche Art und Weise ein- und derselbe Sachverhalt auszuweisen ist, heißen

Ausweiswahlrechte. Diese drehen sich um die Frage, wo ein bestimmter Sachverhalt auszuweisen ist.

4. Wahlrechte bei der Frage, unter welchem Bilanz- oder GuV-Posten ein Sachverhalt ausgewiesen werden soll, sind Gliederungswahlrechte. Sie befassen sich mit der Frage, welches Ausweisverfahren insgesamt, also für alle Posten anzuwenden ist, und sind oft mit den Ausweiswahlrechten sehr nahe verwandt.

Unterscheidet man nachdem Ort, an dem die jeweiligen Wahlrechte ausgeübt werden, so lassen sich zwei Hauptkategorien unterscheiden:

- Wahlrechte, die auf der Aktivseite in Anspruch genommen werden können, heißen auch *Aktivierungswahlrechte*.
- Wahlrechte, die auf der Passivseite in Anspruch genommen werden können, heißen auch *Passivierungswahlrechte*.

Sowohl Aktivierungs- als auch Passivierungswahlrechte können in alle der vier eingangs dargestellten Kategorien fallen, also Bilanzierungs-, Bewertungs-, Ausweis- oder Gliederungswahlrechte sein.

Schließlich kann man nach der Form der rechtlichen Gestaltung zwei weitere Typen von Wahlrechten unterscheiden:

- „echte“ Wahlrechte sind solche, die ausdrücklich vom Gesetzeswortlaut eingeräumt werden, etwa durch Worte wie „kann“ oder „darf“. Auch „Soll“-Vorschriften können Wahlrechte sein, wenn eine gegenteilige Beurteilung durch den Bilanzierenden nach dem Wortlaut der Rechtsvorschrift möglich ist, wie es etwa in den §§253, 255 HGB mehrfach der Fall ist.

rechtlich \ sachlich	„echte“ Wahlrechte	„unechte“ Wahlrechte
Bilanzierungswahlrechte	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Bildung von Aufwandsrückstellungen (§249 Abs. 2 HGB)</li> <li>● Aktivierung von Ingangsetzungsaufwendungen (§269 HGB)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Schätzung der Wahrscheinlichkeit des Verlierens von Prozessen bei der Bildung von Rückstellung für Prozeßrisiken</li> <li>● Abgrenzung der Instandhaltungsaufwendungen von nachträglichen Anschaffungskosten</li> </ul>
Bewertungswahlrechte	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Wahl der Abschreibungsmethode (linear oder degressiv), §253 Abs. 2 HGB</li> <li>● Umfang der Herstellungskosten (mit oder ohne Gemeinkosten), §255 Abs. 2 HGB</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Schätzung der Nutzungsdauer bei Anlagevermögensgegenständen</li> <li>● „Angemessenheit“ der Gemeinkostenzuschläge</li> </ul>
Ausweiswahlrechte	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Vereinfachung der Bilanzgliederung für kleine und mittlere Unternehmen (§266 Abs. 1 HGB) gemäß den Offenlegungspflichten.</li> <li>● Wahl des Umsatz- oder des Gesamtkostenverfahrens für die GuV-Rechnung</li> <li>● Beurteilung der Nutzungsdauer und entsprechender Ausweis beim Anlagevermögen oder Umlaufvermögen (§247 Abs. 1 und 2 HGB)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Debitorischer Ausweis von Kundenforderungen gegen notleidende nahestehende Unternehmen</li> <li>● Abgrenzung des gewöhnlichen vom außerordentlichen Ergebnis</li> </ul>
Gliederungswahlrechte	<ul style="list-style-type: none"> <li>● „Hinreichende Aufgliederung“ der Bilanz bei Personengesellschaften (§247 Abs. 1 HGB)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Methodenwahl und Buchführungsorganisation im Sinne der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung</li> </ul>

- „unechte“ Wahlrechte sind solche, die das Gesetz nicht eindeutig einräumt, aber durch unklaren oder zweideutigen Wortlaut auch nicht eindeutig ausschließt, so daß faktisch ein Spielraum vorhanden ist, wo eigentlich keiner vorgesehen ist. Diese Wahlrechte sind weitaus schwerer zu finden, lassen sich aber an unbestimmten Begriffen wie der „voraussichtlichen“ Nutzungsdauer oder der „vernünftigen kaufmännischen Beurteilung“ festmachen.

Die vorstehende Übersicht (vorstehende Seite) faßt nur die wichtigsten Wahlrechte zusammen und konzentriert sich auf handelsrechtliche Vorschriften. Das Steuerrecht enthält vielfach konkurrierende, oft sogar dem Handelsrecht widersprechende Vorschriften (z.B. bei der Teilwertabschreibung).

### 4.3. Die Buchungen der Abschreibungen

Abschreibung ist allgemein gesagt diejenige buchhalterische Vorgehensweise, durch welche Vermögensgegenständen niedrigere Wertansätze zugewiesen werden, um den Wertverlust, den diese Vermögensgegenstände im Zeitablauf erleiden, abzubilden. Sie ist damit ein *Bewertungsproblem*, das die *Bilanzierungsentscheidung* voraussetzt. Die Abschreibung ist sowohl im Steuer- als auch im Handelsrecht vorgeschrieben. Man unterscheidet verschiedene Arten von Abschreibung:

- Planmäßige Abschreibung: Die Abschreibung, die nach einem *Abschreibungsplan* stattfindet.
- Außerplanmäßige Abschreibung: Die Abschreibung, die *ohne einen Abschreibungsplan* aufgrund außerordentlicher wertmindernder Anlässe stattfindet
- Bilanzielle Abschreibung: Die Abschreibung, die die *Wertansätze in der Bilanz* vermindert.
- Kalkulatorische Abschreibung: Die Abschreibung, die die *Wertansätze für die Kalkulation ermittelt*. Im Gegensatz zur bilanziellen Abschreibung ist sie auf Wiederbeschaffungswerte gerichtet.
- Direkte Abschreibung: Methode der Abschreibung, die *direkt* das zu mindernde Anlagekonto berührt.
- Indirekte Abschreibung: Methode der Abschreibung, die das zu mindernde Anlagekonto nicht berührt, sondern eine *passive Korrekturposition* bebucht.
- Degressive Abschreibung: Im Steuerrecht vorgesehene Abschreibung, die am *Anfang der Abschreibungszeit größere und gegen Ende kleinere Abschreibungsbeträge erfaßt*, um einen zu Anfang höheren Wertverlust etwa technischer Güter besser abzubilden.
- Lineare Abschreibung, lineare: Die Abschreibung, die *in allen Rechnungsperioden gleich hohe Abschreibungsbeträge* erfaßt.
- Abschreibung nach Maßgabe der Leistung: Die Abschreibung, die sich in ihrer Höhe *nach der tatsächlichen Leistung* einer Anlage richtet.

Der Gedanke der realen Bewertung von Wertminderungen ist im Laufe der Zeit weitgehend in den Hintergrund

getreten. Durch einen Wust von Detailregelungen wurde die Abschreibung immer mehr zu einem indirekten Subventionsrecht, das Steuervor- und Nachteile durch die Gewährung oder Nichtgewährung von Abschreibungen verteilte, denn die A. hat eine entsprechende Gewinn- und damit eine Gewinnsteuerminderung zur Folge. Insbesondere durch das Fördergebietsgesetz waren in den neuen Bundesländern zeitweilig Abschreibungen von bis zu 50% im ersten Jahr möglich, was etwa bei Immobilien keineswegs dem wirklichen Wertverlust entsprach.

Eine *grundsätzliche Reform* der Abschreibungsvorschriften ist daher eigentlich seit Jahrzehnten überfällig, aber auch unter der neuen Bundesregierung in keiner Weise zu erkennen.

#### 4.3.1. Die grundsätzliche Buchungstechnik

Allgemein bildet die Abschreibung eine *Wertminderung* ab. Diese wird als Haben-Buchung im jeweiligen Anlagekonto erfaßt:

Anlagekonto			
Soll		Haben	
(...)	10.000,00	Abschr	3.000,00
		SBK	7.000,00
	<b>10.000,00</b>		<b>10.000,00</b>
Abschreibung			
Soll		Haben	
Anlagekonto	3.000,00		

Die zugehörige Buchung wäre:

Abschreibung .....	3.000
AN Anlagekonto .....	3.000

#### 4.3.2. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung

Soll bei Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach einem vorher festgelegten Plan auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilen. Planmäßige Abschreibungen sind *Ausdruck der dynamischen Bilanztheorie*. Das steuerrechtliche Korrelat heißt Absetzung für Abnutzung (AfA).

Die planmäßige Abschreibung kann nach verschiedenen Methoden vorgenommen werden, zwischen denen der Bilanzierende *wählen* kann. Die einmal gewählte Methode muß für die Dauer der Nutzung beibehalten werden, Abweichungen sind nur in außergewöhnlichen Fällen zulässig. In diesem Fall haben Kapitalgesellschaften die Abweichung im Anhang anzugeben, zu begründen und ihren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.

Determinanten des Abschreibungsplanes sind die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die voraussichtliche Nutzungsdauer, die gewählte Abschreibungsmethode und die Höhe eines etwaigen Restwertes.

Eine *außerplanmäßige Abschreibung* dagegen ist ein Abschreibungsverfahren, das bei abnutzbarem und nicht-

abnutzbarem Anlagevermögen sowie Umlaufvermögen zulässig oder geboten ist, um niedrigere Wertansätze zur Anwendung zu bringen, die sich aus dem *Niederstwertprinzip* ergeben. Anlaß ist also stets ein außerplanmäßiges Schadensereignis, das einen Wertverlust bedingt. Hierfür kommen etwa Zerstörung, Beschädigung oder ähnliche Anlässe in Betracht. Bei Grundstücken können auch die Entdeckung von Umweltlasten, die neu gebaute Autobahn nebenan oder ähnliche Faktoren die Grundlage sein. Ziel ist Verwirklichung von:

1. Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip,
2. Gedankengut aus der dynamischen Bilanztheorie (niedrigerer Zukunftswert, §253 Abs. 3 Satz 3 HGB),
3. umgekehrter Maßgeblichkeit (§254 HGB i.V.m. §5 Abs. 1 EStG).

### 4.3.3. Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibung

Als *bilanziell* bezeichnet man diejenige Methode der Abschreibung, die den Wert des abzuschreibenden Gutes *direkt in der Bilanz* mindert. Grundlage der bilanziellen Abschreibung ist stets der Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert. Die oben dargestellte Buchungsmethode ist bilanziell, weil das Anlagekonto im Haben berührt wird.

Die bilanzielle Abschreibung ist *weitgehend mit der steuerrechtlichen Abschreibung identisch*, weil sie vorwiegend im Steuer- aber auch im Handelsrecht vorgeschrieben und bis ins Detail geregelt ist. Zugrundelegen sind vielfach die amtlichen AfA-Tabellen.

Kalkulatorisch ist diejenige Abschreibung, die *nur für Zwecke der Kalkulation vorgenommen wird*, und die der Abschreibung im Steuerrecht nicht entspricht. Es werden also zwei voneinander vollkommen unabhängige Abschreibungen geführt:

- Eine steuerrechtliche (bilanzielle) Abschreibung mit *Aufwands- aber nicht mit Kostencharakter*, die den steuerlichen Rechtsvorschriften genügt und
- Eine kalkulatorische Abschreibung mit *echtem Kosten- aber dafür nicht mit Aufwandscharakter*, die

keinen Rechtsvorschriften unterliegt, aber Voraussetzung für eine korrekte Kostenbewertung ist.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Abschreibungsverfahren sind in der nebenstehenden Übersicht zusammengefaßt.

Der Unterschied ist so gravierend, daß auch die Buchung und Kontierung der beiden Verfahren voneinander vollkommen unabhängig ist.

Das häufigste Berechnungsverfahren basiert auf der Mittelwertrechnung und ist

$$Kalk. AfA\{\epsilon\} = \frac{WBW - SW}{n}$$

Die Nutzungsdauer (*n*) ist in dieser Rechnung stets die *technische* oder sonst erwartete *reale* und keinesfalls die kaufmännische, etwa durch eine Steuer- oder AfA-Tabelle vorgeschriebene Nutzungsdauer, denn das Verfahren soll die wirkliche Kostengröße und nicht die steuerliche Wertminderung berechnen.

Der *Wiederbeschaffungswert* (WBW) ist aus dem Anschaffungswert und der Prognose der Marktentwicklung zu schätzen. Diese Schätzung kann pauschal erfolgen, strategische Größen wie zu erwartende weitere Einschränkungen und Verteuerungen durch politische Verbote und Restriktionen berücksichtigen (drohende neue Öko-Verbote oder drohender CO<sub>2</sub>-Zertifikatehandel!) oder analytisch vorgehen. Insbesondere in letzterem Falle hat sich die Schätzung aufgrund der Inflationsrate bewährt, weil Anlagen, die auf gesättigten Märkten gehandelt werden, zumeist nur gerade um die Inflationsrate teurer werden, also tatsächlich keiner Wertänderung mehr unterliegen. Man könnten dann aufgrund der Zinseszinsformel annehmen:

$$WBW = AK \cdot (1 + Inflation)^{n_{techn}}$$

Man beachte, daß die Größe „AK“ sich hier auf die handelsrechtlichen Anschaffungs“kosten“ der §§253, 255 Abs. 1 HGB bezieht, die im betriebswirtschaftlichen Sinne selbstverständlich Ausgaben oder Auszahlungen aber keinesfalls Kosten sind!

Steuerrechtliche und kalkulatorische Abschreibung		
	Steuerrechtliche (bilanzielle) Abschreibung	Kalkulatorische Abschreibung
Zweck	Steuerersparnis durch Inanspruchnahme von Abschreibungsvorteilen	Refinanzierung der Ersatzinvestition durch Abwälzung des Wertes einer Anlage in die Preise
Ausgangswert	Steuerrechtliche Anschaffungskosten (§§7ff EStG)	Geschätzter Wiederbeschaffungswert bei künftigem Ersatzzeitpunkt
Endwert	Null oder tatsächl. Verkaufspreis	Schrottwert oder tatsächl. Verkaufspreis, auch negativer Endwert (bei Entsorgungskosten)
Abschreib.-Dauer	So kurz wie möglich, um Gewinn und damit Gewinnsteuer zu minimieren	So realistisch wie möglich, um „wahre“ Preise kalkulieren zu können
Adressat	Extern (Finanzamt)	Nur intern (Kalkulator, Controller)
Gesetzl. Regelung	EStG, KStG, HGB, zahlreiche Spezialgesetze	Keine

Auch für die Inflationsrechnung ist die technische statt der kaufmännischen Nutzungsdauer vorzusehen.

Für PCs beispielsweise wäre eher mit einem *mindestens konstanten WBW* zu rechnen, weil trotz des allgemeinen Rückganges der Preise für einen bestimmten PC bei Ersatzbeschaffung ein Gerät mit einer höheren Leistung erforderlich sein wird, das wieder ungefähr vergleichbar mit dem alten Gerät kosten wird.

Der *Schrottwert* (SW) ist der Einzelveräußerungswert am Ende der durch die Größe *n* beschriebenen tatsächlichen erwarteten Nutzungsdauer. Wird betriebsüblicherweise die Anlage vor Ende ihrer technischen Lebensdauer veräußert, so ist dieser Veräußerungswert der Schrottwert. Muß zur Beseitigung („Entsorgung“) der Altanlage ein

Geldbetrag gezahlt werden, so mindert dieser den Schrottwert, der durch diese Zahlung auch negativ werden kann, was etwa bei Fahrzeugen nicht selten ist.

Alternativ wären auch exakt vorgehende Abschreibungsverfahren denkbar, die jedoch recht aufwendig und daher selten sind.

Die kalkulatorische Abschreibung kann *degressiv* oder *progressiv* sein, wenn die reale Abnutzung der abgeschrieben Anlage dies rechtfertigt, was ebenfalls selten ist. Auch eine *leistungsbezogene kalkulatorische Abschreibung* ist denkbar, was wesentlich häufiger ist und dazu führen kann, daß die kalkulatorische Abschreibung eine variable Kostengröße wird. Dies ist das einzige denkbare Beispiel einer variablen kalkulatorischen Kostenart.

Kalk. AfA	
Soll	Haben
V.K.AfA	1.200,00

Verrechnete kalk. AfA	
Soll	Haben
	K.AfA
	1.200,00

Die Buchungsmethodik ist *relativ komplex* und setzt einen *prozeßgegliederten Kontenrahmen* voraus. Zunächst darf die kalk. AfA ja den Bilanzwert des abzuschreibenden Objektes nicht mindern, weil diese Abschreibungsform ja nicht den jeweiligen Rechtsvorschriften genügt.

Hierzu wird sie also in einem Kostenkonto „Kalk. AfA“ im Soll gebucht und erscheint in einem neutralen Aufwandskonto im Haben (vorstehend). Das Kostenkonto rechnet sich jetzt in das Betriebsergebnis ab, der neutrale Aufwand hingegen in das neutrale Ergebniskonto:

Anlagekonto	
Soll	Haben
(...)	10.000,00
	B.AfA
	3.000,00
	SBK
	7.000,00
<b>10.000,00</b>	<b>10.000,00</b>

Bilanzielle AfA	
Soll	Haben
Anlagen	3.000,00
	NEK
	3.000,00

Kalk. AfA	
Soll	Haben
V.K.AfA	1.200,00
	BEK
	1.200,00

Verrechnete kalk. AfA	
Soll	Haben
NEK	1.200,00
	K.AfA
	1.200,00

Neutrales Ergebnis	
Soll	Haben
B.AfA	3.000,00
	V.K.AfA
	1.200,00
	GuV
	1.800,00
<b>3.000,00</b>	<b>3.000,00</b>

Betriebsergebnis	
Soll	Haben
K.AfA	1.200,00
	GuV
	1.200,00

Gewinn und Verlust

Soll	Haben
NEK	1.800,00
BEK	1.200,00
<b>3.000,00</b>	(...)
	(...)
	(...)

Zunächst wird die *bilanzielle AfA* „normal“ gebucht. Wir gehen von einer zulässigen AfA von 30% aus, so daß die Buchung

Bilanzielle AfA .....	3.000
AN Anlagekonto .....	3.000

entsteht. Dann buchen wir die *kalkulatorische AfA* als Kosten mit Verrechnung als neutraler Aufwand, was ergibt:

Kalk. AfA .....	1.200
AN Verrechnete kalk. AfA .....	1.200

Die bilanzielle AfA wird nunmehr in das *neutrale Ergebniskonto* abgerechnet mit

Neutrales Ergebnis .....	3.000
AN Bilanzielle AfA .....	3.000

Zugleich muß aber auch die *verrechnete kalkulatorische AfA* als neutraler Ertrag in das neutrale Ergebniskonto abgerechnet werden:

Verrechnete kalk. AfA .....	1.200
AN Neutrales Ergebnis .....	1.200

Im *Betriebsergebniskonto* erscheint inzwischen die kalk. AfA:

Betriebsergebnis .....	1.200
AN Kalk. AfA .....	1.200

Der Wertansatz von 3.000 € als bilanzielle Wertminderung entspricht dabei der steuerlichen Bewertung und der Ansatz von 1.200 € der kostenrechnerischen Einschätzung.

Werden das neutrale- und das Betriebsergebnis nunmehr in das Gesamtergebnis abgeschlossen, so bildet sich dort wiederum der ursprüngliche Gesamtsaldo von 3.000 €, der die eigentliche Wertminderung darstellt. Nur dieser Wert ist steuerrechtlich für die externe Rechnungslegung relevant; alle vorherigen Werte sind innerbetriebliche Auswertungen.

#### 4.3.4. Direkte und indirekte Abschreibung

Die direkte AfA haben wir oben schon mehrfach als die Abschreibungsmethode identifiziert, bei der der Wert eines Vermögensgegenstandes direkt, d.h., bilanziell gemindert wird.

Die indirekte AfA ist diejenige buchhalterische Technik, nach der die Abschreibung nicht direkt vom abzuschreibenden Aktivposten in Abzug gebracht wird, sondern indirekt über ein *Wertberichtigungskonto* gebucht wird. Dieses Wertberichtigungskonto nimmt als *Passivposten* die *kumulierten Abschreibungen* auf, so daß auf der Aktivseite stets die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erkennbar bleiben und der Buchwert eines Anlagegutes sich durch Subtraktion der Wertberichtigung von seinem Aktivansatz ermitteln läßt.

Das Anlagekonto wäre hierbei also *völlig unberührt* und würde über die ganze Laufzeit der Anlage den vollen Anschaffungswert ausweisen; die bilanzielle AfA wäre indirekt zu buchen:

Bilanzielle AfA .....	3.000
AN Anlagekonto .....	3.000

Anlagekonto			Abschreibung	
Soll	Haben		Soll	Haben
(...)	10.000,00	SBK		10.000,00
	<b>10.000,00</b>			<b>10.000,00</b>
V.K.AfA	3.000,00			

Das Wertberichtigungskonto ist beim Ausscheiden des Anlagegutes aus dem Betriebsvermögen *aufzulösen*, d.h., *auf null zu bringen*.

Einzelkaufleute und Personengesellschaften sind frei in der Wahl der Abschreibung. Falls Kapitalgesellschaften die indirekte Abschreibung anwenden wollen, müssen sie die Wertberichtigung in der Bilanz jedoch *aktivisch absetzen*, denn eine Passivierung der Wertberichtigung ist ihnen nach §266 Abs. 3 HGB nicht mehr gestattet.

Die indirekte Abschreibung ist insbesondere bei der Einzelwertberichtigung und bei der Pauschalwertberichtigung erforderlich, weil es bei diesen Bewertungsverfahren keine „reale“ Wertänderung (sondern nur eine „befürchtete“ Wertminderung der Forderung) gibt, und daher das direkte Verfahren nicht anwendbar wäre.

#### 4.3.5. Degressive, lineare und leistungsbezogene Abschreibung

In jedem Fall haben wir es hier mit der *planmäßigen Verteilung* der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einen Abschreibungszeitraum zu tun, und zwar im Falle der linearen Abschreibung in *gleichen Jahresraten* auf die Jahre der Nutzung. Der Abschreibungsprozentsatz ergibt sich aus dem Quotienten aus 100 und der Nutzungsdauer; der Abschreibungsbetrag in Geldeinheiten aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Nutzungsdauer:

$$Lin. AfA\{\%\} = \frac{100}{n} \quad Lin. AfA\{\text{€}\} = \frac{AK}{n}$$

Die Methode ist *einfach zu handhaben* und *sowohl steuer- als auch handelsrechtlich zulässig* (§7 Abs. 1 EStG und §253 HGB). Sie wird häufig angewandt und liefert bei kurzen Nutzungsdauern höhere jährliche Abschreibungsbeträge als die degressive Abschreibung.

Obwohl das Verfahren an sich in der Steuerreform von 2001 nicht verändert wurde, ergeben sich ab 2001 durch neue AfA-Tabellen doch erheblich längere Nutzungsdauern und damit niedrigere jährliche Abschreibungsbeträge. Der Wechsel von der linearen zur degressiven AfA ist unzulässig (§7 Abs. 3 EStG). Das lineare Verfahren ist Voraussetzung, um die degressive Abschreibung (à Abschreibung, degressive) zu ermitteln. Da sich die degressive Abschreibung nicht für Nutzungszeiten unter ca. 5 bis 6 Jahren eignet, ist die lineare Methode für diese Anlagegüter das einzige sinnvoll anwendbare Verfahren.

Betrachten wir das an einem kleinen *Beispiel*. Ein Anlagegut im Wert von 10.000 € soll linear abgeschrieben

Wertberichtigungen auf Anlagen	
Soll	Haben
	K.AfA
	<b>3.000,00</b>

werden. Das ergibt den folgenden linearen Abschreibungsplan:

Jahr	AfA in Euro	Zeitwert
0		10.000,00 €
1	1.000,00 €	9.000,00 €
2	1.000,00 €	8.000,00 €
3	1.000,00 €	7.000,00 €
4	1.000,00 €	6.000,00 €
5	1.000,00 €	5.000,00 €
6	1.000,00 €	4.000,00 €
7	1.000,00 €	3.000,00 €
8	1.000,00 €	2.000,00 €
9	1.000,00 €	1.000,00 €
10	1.000,00 €	0,00 €

liegt in 2002, d.h., die höchste zulässige degressive AfA beträgt 20%:

Jahr	AfA in Euro	Zeitwert
0		10.000,00 €
1	2.000,00 €	8.000,00 €
2	1.600,00 €	6.400,00 €
3	1.280,00 €	5.120,00 €
4	1.024,00 €	4.096,00 €
5	819,20 €	3.276,80 €
6	655,36 €	2.621,44 €
7	524,29 €	2.097,15 €
8	419,43 €	1.677,72 €
9	335,54 €	1.342,18 €
10	268,44 €	1.073,74 €

Unter einer degressiven Abschreibung dagegen versteht man die planmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in *fallenden Jahresraten*, wobei die Ausgangsbasis des jährlichen Abschreibungsbetrages nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern die jeweiligen *Restbuchwerte* sind.

Folgendermaßen schaut der Verlauf des AfA-Planes in graphischer Darstellung aus:

Die degressive Abschreibung ist in §7 Abs. 2 EStG geregelt, der zum 1. Januar 2001 neu gefaßt wurde. Demnach darf der Abschreibungssatz folgende Grenzwerte nicht überschreiten:

- Veranlagungszeitraum bis 2000: Die degressive Abschreibung darf maximal das **Dreifache** der zulässigen linearen Abschreibung betragen und **30%** nicht überschreiten:

$$D. AfA\{\%\} = 3 * Lin. AfA\{\%\}$$

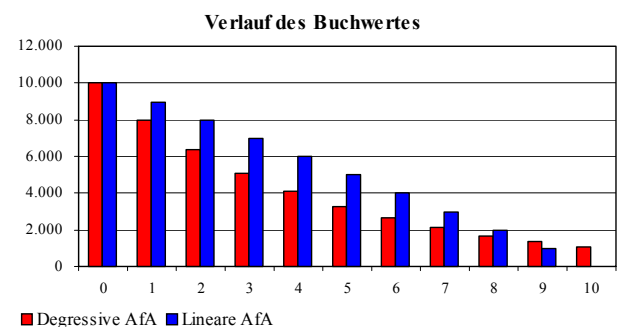
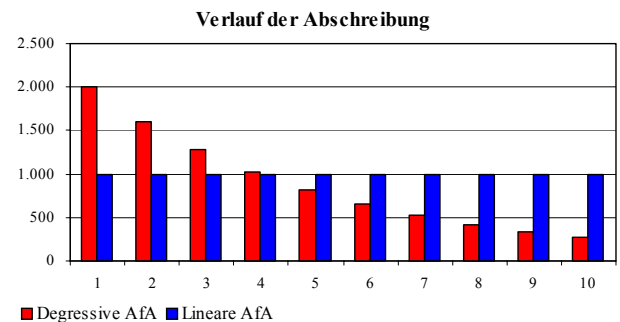
$$D. AfA\{\%\} = Max. 30\%$$

- Veranlagungszeitraum ab 2001: Die degressive Abschreibung darf maximal das **Zweifache** der zulässigen linearen Abschreibung betragen und **20%** nicht überschreiten:

$$D. AfA\{\%\} = 2 * Lin. AfA\{\%\}$$

$$D. AfA\{\%\} = Max. 20\%$$

Hierbei gilt für die gesamte Abschreibungsdauer der *Zeitpunkt des Kaufes*, d.h., das bei Kauf anzuwendende Verfahren wird für die gesamte Nutzungsdauer fortgeführt - obwohl die rechtlichen Rahmenregeln sich zwischenzeitlich geändert haben. Die alten Vorschriften gelten damit noch u.U. jahrzehntelang fort.



Wird die degressive Abschreibung als alleinige Methode angewandt, so wird der Nullwert offensichtlich nie erreicht, d.h., das abzuschreibende Anlagegut wird nicht voll abgeschrieben. Das ist steuerlich nicht optimal. §7 Abs. 3 EStG sieht daher die Option eines *Wechsels zu linearen Abschreibung* vor, wobei der Zeitpunkt dieses Wechsels vom Steuerpflichtigen bestimmt, ein einmal vollzogener Wechsel aber nicht rückgängig gemacht werden kann. Diese Regelung ist eine *Durchbrechung des Grundsatzes der Methodenstetigkeit*.

Der *degressive Abschreibungsbetrag* und der *degressive Restwert* lassen sich dann wie folgt zeitraumunabhängig ermitteln:

$$D. Zeitwert_t = AK * (1 - D. AfA\{\%\})^t$$

$$D. AfA\{\text{€}\}_t = AK * D. AfA\{\%\} * (1 - D. AfA\{\%\})^{t-1}$$

Soll beispielsweise im vorstehend betrachteten Beispiel im 7. Jahr der Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung vollzogen werden, so müßte der im 7. Jahr anstehende Restwert von 2.097,15 € für die restliche Zeit linear abgeschrieben werden. Das sähe in der vorstehenden AfA-Planung folgendermaßen aus:

Betrachten wir auch hierzu ein Beispiel. Es gelten die oben gemachten Ausgangsannahmen, d.h., die Anlage habe einen Anschaffungskostenwert von 10.000 € und werde über 10 Jahre abgeschrieben. Die Anschaffung

Jahr	AfA in Euro	Zeitwert
0		10.000,00 €
1	2.000,00 €	8.000,00 €

2	1.600,00 €	6.400,00 €
3	1.280,00 €	5.120,00 €
4	1.024,00 €	4.096,00 €
5	819,20 €	3.276,80 €
6	655,36 €	2.621,44 €
7	524,29 €	2.097,15 €
8	699,05 €	1.398,10 €
9	699,05 €	699,05 €
10	699,05 €	0,00 €

Soll, um den Nullpunkt zu erreichen, auf lineare AfA gewechselt werden, so hat sich die Fausregel eingebürgert, zu dem Zeitpunkt zu wechseln, zu dem der degressive Restwert kleiner wird als eine anfängliche lineare AfA-Rate gewesen wäre. Dieses Verfahren eignet sich nicht für kurze und lange, sondern nur für mittlere Nutzungsdauern um ca. 10 Jahre. Die Anwendung der Faustregel setzt die Rechtsverhältnisse der Zeit bis 2000 voraus. Darf die degressive AfA nur maximal das 2-fache der linearen Abschreibung und nicht über 20% betragen, so kommt es praktisch nie mehr zu der für die Anwendung der Faustregel erforderlichen Bedingung, so daß der Wechsel willkürlich vorgenommen werden sollte.

Als Sonderform der degressiven Abschreibungsmethode kann die Abschreibung nach verschiedenen Staffelsätzen (z.B. steuerliche Gebäudeabschreibung nach §7 Abs. 5 EStG) angesehen werden.

Nebenstehend ist der Verlauf des Restwertes und der Abschreibung über die Nutzungszeit dieser Anlage dargestellt.

#### 4.3.6. Die Darstellung des Anlagevermögens im Abschluß

Hier hat sich der sogenannte *Anlagespiegel* als Darstellungsweise für die Angaben der Entwicklung des Anlagevermögens nach §268 Abs. 2 HGB zu den Einzelposten des Anlagevermögens und der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs bewährt. Es werden sinnvollerweise folgende Spalten eingerichtet:

1. Gesamte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Aufnahme der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, Bruttodarstellung),
2. Zugänge (mengenmäßige Zunahmen),
3. Abgänge (mengenmäßige Abnahmen),
4. Umbuchungen (Ausweisänderungen, d.h. Umgliederungen innerhalb des Anlagevermögens),
5. Abschreibungen kumuliert (aufgelaufene Abschreibungen, d.h. Vorjahresstand zuzüglich Jahresabschreibungen),
6. Zuschreibungen (wertmäßige Zunahmen),
7. Buchwert 31.12. Abschlußjahr,
8. Buchwert 31.12. Vorjahr (Vorjahresbezug),
9. Abschreibungen Abschlußjahr. Die vertikale Gliederung entspricht der Gliederung des Anlagevermögens in der Bilanz und ist insofern unternehmensgrößenabhängig.

Ein leicht vereinfachtes Beispiel eines Anlagespiegels vgl. nebenstehend.

#### 4.4. Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen

##### 4.4.1. Der Grundsatz der Einzelbewertung

Grundsätzlich gilt stets der Grundsatz der *Einzelbewertung* (§252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), der besagt, daß jeder Vermögensgegenstand und Schuldposten *einzel* zu bewerten ist. Hierbei ist die sogenannte *Verkehrsfähigkeit* maßgeblich, d.h., die selbständige Nutzbarkeit des Gegenstandes. Jeder selbständig, nutzbare Gegenstand ist dabei eine verkehrsfähige und damit eine bewertungsfähige Einheit. Ein- oder Umbauten, die keiner eigenständigen Nutzung fähig sind, sind mit dem Gegenstand, dem sie zuzuordnen sind, als Einheit zu bewerten. Die exakte Zuordnung von Teilen zu verkehrsfähigen Gesamteinheiten kann problematisch sein und Anlaß zu Streitigkeiten mit Finanzämtern und Gerichten geben.





Bilanzposition	Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Zugänge im abgerechneten Geschäftsjahr	Abgänge im abgerechneten Geschäftsjahr	Umbuchungen im abgerechneten Geschäftsjahr	Kumulierte Vorjahresabschreibungen	Abschreibungen des Geschäftsjahres	Schlußbestand (Buchwert am Stichtag)
...	Σ	+	(./.)	(+; ./.)	(./.)	(./.)	Σ

Beispiel für ein Anlagegitter. Besondere Form nicht vorgeschrieben. Aufstellung gemäß sog. Bruttomethode, d.h., werterhöhende Zugänge während des Geschäftsjahres werden berücksichtigt.

## Die Verfahrensweise der Verbrauchsfolgebewertung

(gemäß IAS 2, 19ff oder §§240 Abs. 4, 253, 255 und 256 HGB)

Die Verbrauchsfolgebewertung ermittelt nicht nur den Wert des am Bilanzstichtag vorhandenen Schlußbestandes sondern auch den entsprechenden Kostenwert, d.h., den Wert des im Laufe eines Abrechnungszeitraumes aufgetretenen Verbrauches:

FIFO		<i>Inventurergebnisse (etwa durch permanente Inventur) oder Auszug aus dem Wareneingangsbuch</i>				LIFO	
Rechenweg des Kostenwertes 	1	01.01.1999	1000 St	9,00 €	9.000,00 €	 Rechenweg des Schlußbestandes	
	2	11.01.1999	2000 St	8,96 €	17.920,00 €		
	3	25.01.1999	8000 St	8,12 €	64.960,00 €		
	4	03.04.1999	1500 St	8,32 €	12.480,00 €		
	5	11.04.1999	6850 St	8,44 €	57.814,00 €		
	6	30.04.1999	4250 St	8,11 €	34.467,50 €		
	7	05.05.1999	6530 St	8,05 €	52.566,50 €		
	8	15.06.1999	2300 St	8,66 €	19.918,00 €		
	9	29.08.1999	8500 St	9,02 €	76.670,00 €		
	10	19.09.1999	6900 St	9,09 €	62.721,00 €		
Rechenweg des Schlußbestandes 	11	04.10.1999	10500 St	8,36 €	87.780,00 €	 Rechenweg des Kostenwertes	
	12	29.10.1999	12150 St	7,95 €	96.592,50 €		
	13	04.11.1999	2500 St	8,63 €	21.575,00 €		
	14	26.11.1999	3500 St	8,95 €	31.325,00 €		
	15	08.12.1999	4500 St	9,06 €	40.770,00 €		
	16	21.12.1999	1000 St	9,12 €	9.120,00 €		
	17	23.12.1999	1500 St	9,25 €	13.875,00 €		
			83480 St		709.554,50 €		

Das FIFO-Verfahren rechnet den **Schlußbestand** „von unten“. Die Differenz zur Gesamtsumme, also die Reihe der Eingangsbuchungen „von oben“, erbringt den **Kostenwert** des Abrechnungszeitraumes.

Das LIFO-Verfahren rechnet den **Schlußbestand** „von oben“. Die Differenz zur Gesamtsumme, also die Reihe der Eingangsbuchungen „von unten“, erbringt den **Kostenwert** des Abrechnungszeitraumes.

Die Durchschnittsmethode verwendet die Summe der Stückzahlen und der Gesamtwerte. Nur bei Zugrundelegung der Durchschnittsmethode gilt der gleiche Stückwert für den **Schlußbestand** und für den **Kostenwert** gleichermaßen!

Da schon einzelne Schrauben oder Kleinteile u.U. verkehrsfähig sein können, wäre die Einzelbewertung vielfach in großen Lägern *praktisch undurchführbar*. Der Gesetzgeber hat daher *drei wesentliche Arten von Erleichterungen* bei Erfassung und Bewertung vorgesehen, die sehr häufig angewandt werden:

### 4.4.2. Bewertungsvereinfachungsverfahren

#### 4.4.2.1. Gleichbewertung

Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer *gleichbleibenden Menge* und einem *gleichbleibenden Wert* angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt (240 Abs. 3 HGB). In diesem Fall ist dennoch *alle drei Jahre* eine körperliche Bestandsaufnahme erforderlich. Im Grunde ist diese Methode einfach eine *qualifizierte Schätzung*.

#### 4.4.2.2. Durchschnittsbewertung

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können *jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt* und mit dem *gewogenen Durchschnittswert* angesetzt werden (§240 Abs. 4 HGB). Dieses Verfahren ist auch als Durchschnittsmethode bekannt und ein anerkanntes mathematisch-statistisches Verfahren gemäß §241 Abs. 1 HGB.

#### 4.4.2.3. Verbrauchsfolgebewertung

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, d.h., soweit ein entsprechender *belegmäßiger Nachweis* geführt werden kann, darf für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Dieses

Verfahren ist auch als Verbrauchsfolgebewertung bekannt. Man unterscheidet:

- FIFO-Verfahren: First-In-First-Out (was zuerst reingeht, kommt zuerst wieder raus) und
- LIFO-Verfahren: Last-In-First-Out (was zuerst reingeht, kommt zuletzt wieder raus)

Das FIFO-Verfahren eignet sich primär für verderbliche Güter, und das LIFO-Verfahren für Schüttgüter.

Durchschnittsbewertung, FIFO und LIFO ändern nicht nur die Bilanzbewertungen der in der Inventur angetroffenen Vermögensgegenstände, sondern auch die in dem jeweiligen Jahr zu erfassenden Kosten.

### 4.4.3. Die Bewertung der Forderungen

#### 4.4.3.1. Grundgedanken

Forderungen sind Ansprüche gegenüber anderen Rechtspersonen auf Geld- oder Sachleistungen. Langfristige Forderungen sind in der Bilanz in entsprechenden Positionen des Anlagevermögens ausgewiesen, im Umlaufvermögen unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“. Dieser wiederum ist unterteilt in „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“, „Forderungen gegen verbundenen Unternehmen“, „Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ und „Sonstige Vermögensgegenstände“, wobei Forderungen auch in der letzten Position vorkommen.

Zweifelhafte Forderungen (sogenannte *Dubiose*) sind solche, deren Eingang aus objektiven Gründen (etwa gegen den Leistungspflichtigen eingeleitetes Insolvenzverfahren) als nicht sicher gilt. Sie sind bilanziell jedoch nicht gesondert darzustellen. Entsprechende Wertberichtigungen werden deshalb bei den jeweiligen Bilanzposten direkt abgesetzt. Diese Methode ist handelsrechtlich geboten, steuerrechtlich aber als „Teilwertabschreibung“ eingeschränkt.

Nach §268 Abs. 4 HGB müssen Kapitalgesellschaften bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten den Betrag derjenigen Forderungen vermerken, die eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr haben (nur bei den im Umlaufvermögen ausgewiesenen Forderungen, nicht auch bei denen im Anlagevermögen). Dieser Vermerk kann aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit statt in der Bilanz auch im Anhang in einem Forderungsspiegel gemacht werden.

Die Bewertung der Forderungen geschieht grundsätzlich mit dem *Nennwert*, sofern davon ausgegangen werden kann, daß die Forderung vollständig eingeht. Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, uneinbringliche Forderungen sind auszubuchen.

Sind Erkenntnisse vorhanden, wonach an einem vollständigen Forderungseingang zu zweifeln ist, so sind nach

Handelsrecht *Abschreibungen auf Forderungen* vorzunehmen (strenges *Niederstwertprinzip*). Die Abschreibungen können grundsätzlich direkt oder indirekt vorgenommen werden. Forderungen sind grundsätzlich *einzel* zu bewerten; es können aber auch Kategorien von Risikoklassen gebildet werden, auf deren Bestand ein pauschaler Abschlag genommen wird. Die Abschreibungen sind vom Nettobetrag der Forderungen zu berechnen; erst im Falle der Uneinbringlichkeit ist eine Entgeltänderung gegeben, die zu einer Korrektur der Umsatzsteuer berechtigt.

Aufgrund der Einschränkung der Teilwertabschreibung ist die Abschreibung auf Forderungen ab 1999 steuerrechtlich vielfach unzulässig.

Mittel- und längerfristige Forderungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen *abzuzinsen* und mit ihrem *Barwert* anzusetzen. Forderungen in ausländischer Währung sind mit dem maßgeblichen Wechselkurs zum Zeitpunkt der Erstverbuchung zu bewerten, sofern nicht die Umrechnung zum Kurs am Bilanzstichtag einen niedrigeren Wert ergibt. Zu erwartende (Umrechnungs-)Kursgewinne sind nach dem *Imparitätsprinzip* erst bei Eingang des Forderungsbetrages auszuweisen.

#### 4.4.3.2. Die Einzelwertberichtigung

Aufgrund des *Einzelwertprinzips* sind Forderungen regelmäßig *einzel* zu bewerten, sofern dies *möglich* ist. Dies wird regelmäßig bei *Großforderungen* der Fall sein. Die damit verbundene Bewertungsbuchung ist die *Einzelbewertung* oder *Einzelwertberichtigung*.

Erfahren wir, daß ein Kunde Insolvenz angemeldet hat, oder besteht sonst ernsthafter Grund zu der Annahme, daß die Forderung gegen einen Kunden nicht mehr oder nicht mehr vollständig eingehen wird, so ist die Forderung gegen diesen Kunden zunächst von den übrigen Forderungen *abzusondern*:

Zweifelhafte Forderungen	
Soll	Haben
FordL&L	1.160,00
Forderungen aus L&L	
Soll	Haben
	ZwFord
	1.160,00
Zweifelhafte Forderungen .....	1.160
AN Forderungen aus L&L .....	1.160

Teilt uns der Insolvenzverwalter mit, daß voraussichtlich 80% der Forderung ausfallen werden, so ist zu buchen:

Abschreibung auf Forderungen .....	800
AN Einzelwertberichtigung .....	800

Diese Buchung ist eine *indirekte teilweise Abschreibung der Forderung*. Nur die indirekte Abschreibung ist in diesem Falle zulässig, weil die tatsächliche (endgültige)

Abschr. auf Ford.	
Soll	Haben
EWB	800,00

Einzelwertberichtigung	
Soll	Haben
	AaFord
	800,00

Höhe des Forderungsausfalles zu diesem Zeitpunkt noch unbekannt ist, also keine bilanzielle Wertminderung vorgenommen werden darf.

Bank									
Soll	Haben								
ZwFord	232,00								
Umsatzsteuer									
Soll	Haben								
ZwFord	128,00								
Zweifelhafte Forderungen									
Soll	Haben								
(...)	1.160,00								
	Div 1.160,00								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Einzelwertberichtigung .....</td> <td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Bank .....</td> <td style="text-align: right;">232</td> </tr> <tr> <td>Umsatzsteuer .....</td> <td style="text-align: right;">128</td> </tr> <tr> <td>AN Zweifelhafte Forderungen .....</td> <td style="text-align: right;">1.160</td> </tr> </table>		Einzelwertberichtigung .....	800	Bank .....	232	Umsatzsteuer .....	128	AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160
Einzelwertberichtigung .....	800								
Bank .....	232								
Umsatzsteuer .....	128								
AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160								

Beträgt bei Abschluß des Insolvenzverfahrens der tatsächliche Ausfall die erwarteten 80%, so ist dies so zu buchen:

Einzelwertberichtigung	
Soll	Haben
ZwFord	800,00
	(...) 800,00

Bank											
Soll	Haben										
ZwFord	580,00										
Umsatzsteuer											
Soll	Haben										
Ford. L&L	80,00										
Zweifelhafte Forderungen											
Soll	Haben										
(...)	1.160,00										
	Div 1.160,00										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Einzelwertberichtigung .....</td> <td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Bank .....</td> <td style="text-align: right;">580</td> </tr> <tr> <td>Umsatzsteuer .....</td> <td style="text-align: right;">80</td> </tr> <tr> <td>AN Zweifelhafte Forderungen .....</td> <td style="text-align: right;">1.160</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Außerordentliche Erträge .....</td> <td style="text-align: right;">300</td> </tr> </table>		Einzelwertberichtigung .....	800	Bank .....	580	Umsatzsteuer .....	80	AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160	Außerordentliche Erträge .....	300
Einzelwertberichtigung .....	800										
Bank .....	580										
Umsatzsteuer .....	80										
AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160										
Außerordentliche Erträge .....	300										

Beträgt der tatsächliche Ausfall (etwa bei Abschluß des Insolvenzverfahrens) nur 50%, d.h., ist er niedriger als zuerst angenommen, so ist die Differenz als außerordentlicher Ertrag zu buchen:

Einzelwertberichtigung	
Soll	Haben
ZwFord/AE	800,00
	(...) 800,00
Außerordentliche Erträge	
Soll	Haben
	Div. 300,00

Bank											
Soll	Haben										
ZwFord	116,00										
Umsatzsteuer											
Soll	Haben										
ZwFord	144,00										
Zweifelhafte Forderungen											
Soll	Haben										
(...)	1.160,00										
	Div 1.160,00										
Außerordentlicher Aufwand											
Soll	Haben										
ZwFord	100,00										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Einzelwertberichtigung .....</td> <td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Bank .....</td> <td style="text-align: right;">116</td> </tr> <tr> <td>Umsatzsteuer .....</td> <td style="text-align: right;">144</td> </tr> <tr> <td>Außerordentlicher Aufwand .....</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>AN Zweifelhafte Forderungen .....</td> <td style="text-align: right;">1.160</td> </tr> </table>		Einzelwertberichtigung .....	800	Bank .....	116	Umsatzsteuer .....	144	Außerordentlicher Aufwand .....	100	AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160
Einzelwertberichtigung .....	800										
Bank .....	116										
Umsatzsteuer .....	144										
Außerordentlicher Aufwand .....	100										
AN Zweifelhafte Forderungen .....	1.160										

Ist der wirkliche Forderungsausfall jedoch mit 90% festgestellt worden, d.h., ist er noch höher als zunächst angenommen, so ist der Unterschiedsbetrag als außerordentlicher Aufwand zu buchen. Das sieht folgendermaßen aus:

Einzelwertberichtigung	
Soll	Haben
ZwFord	800,00
	(...) 800,00

Obwohl handelsrechtlich geboten, also vorgeschrieben, sind die Buchungen der Einzelwertberichtigung aus steuerrechtlicher Sicht durch das Verbot der Teilwertabschreibung seit 1999 verboten - ein gutes Beispiel für die Ziellosigkeit des Gesetzgebers.

### 4.4.3.3. Die Pauschalwertberichtigung

Die Pauschalwertberichtigung berichtigt *Kleinforderungen*, deren Einzelwertberichtigung *zu aufwendig* wäre. Da noch kein tatsächlicher Forderungsausfall eingetreten

Abschr. auf Ford.	
Soll	Haben
PWB	10.000,00

Der erwartete Ausfallbetrag ist zunächst abzugrenzen mit der Buchung:

Abschreibung auf Forderungen .....	10.000
AN Pauschalwertberichtigung .....	10.000

Da noch kein wirklicher Ausfall eingetreten ist, sondern dies nur *erwartet* wird, ist nicht nur die indirekte Methode

Pauschalwertberichtigung	
Soll	Haben
Ford. L&L	1.000,00   (...) 10.000,00

Umsatzsteuer	
Soll	Haben
Ford. L&L	160,00   (...) 1.600,00

Pauschalwertberichtigungen .....	1.000
Umsatzsteuer .....	160
AN Forderungen aus L&L .....	1.160

Die durch die indirekte Abschreibungsmethode vorgehaltene Wertminderung wird durch diese Buchung gleichsam *realisiert*. Sie wird zu einer „realen“ bilanziellen Wertminderung.

Zu jedem Periodenwechsel ist die Pauschalwertberichtigung neu festzusetzen. Ist sie zu erhöhen, so geschieht dies mit dem oben dargestellten Buchungssatz. Ist sie aber zu senken, so ist zu buchen:

Pauschalwertberichtigung	
Soll	Haben
AoErtr	2.000,00   (...) 10.000,00

Außerordentliche Erträge	
Soll	Haben
	PWB 2.000,00

Pauschalwertberichtigung .....	2.000
AN Außerordentliche Erträge .....	2.000

### 4.5. Sonderposten mit Rücklageanteil

Aufgrund des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit finden steuerrechtliche Vorschriften im handelsrechtlichen Jahresabschluß ihren Platz. Ein besonders interessanter Posten ist der sogenannte *Sonderposten mit Rücklageanteil*.

#### 4.5.1. Definition der Sonderposten mit Rücklageanteil

Sonderposten mit Rücklageanteil sind *Passivposten im handelsrechtlichen Jahresabschluß*, die aufgrund der *umgekehrten Maßgeblichkeit auf steuerrechtlichen Vor-*

ist, ist sie wie die Einzelwertberichtigung ebenfalls als *indirekte Abschreibung* durchzuführen. Es werde erwartet, daß in der folgenden Rechnungsperiode Forderungen im Wert von insgesamt 10.000 € ausfallen werden:

Pauschalwertberichtigung	
Soll	Haben
	AaFord 10.000,00

erforderlich; aus demselben Grund ist auch keine Buchung der Umsatzsteuer möglich.

Fällt tatsächlich eine Forderung aus, d.h., wird sie endgültig uneinbringlich (etwa bei Einstellung des Insolvenzverfahrens gegen einen Schuldner mangels Masse), so ist zu buchen:

Forderungen aus L&L	
Soll	Haben
	AaFord 1.160,00

*schriften beruhen und zugleich handelsrechtlich zulässig sind*. Grundsätzlich dürfen steuerrechtlich zulässige Rücklagen auch in der Handelsbilanz als Passivposten ausgewiesen werden (§247 Abs. 3 HGB). Diese Formen von Rücklagen, die vielfach aufgrund recht spezifischer Regelungen für bestimmte Einzelatbestände vorgesehen sind stellen vielfach eine *indirekte Steuerbefreiung* oder *Steuerermäßigung* für bestimmte Personengruppen oder Sachverhalte dar. Die in die Rücklage einbezogenen Beträge werden dabei vielfach der Besteuerung nach *folgendem Muster* entzogen:

1. Aufgrund eines spezifischen Sachverhaltes wird zunächst ein *Sonderposten mit Rücklageanteil* gebildet. Der in diesen eingestellte Betrag unterliegt nicht mehr der Besteuerung,
2. Bei Verwirklichung eines bestimmten Sachverhaltes wird dieser Sonderposten *gewinnerhöhend aufgelöst*, was die Besteuerung wieder verschärft,
3. gleichzeitig tritt vielfach ein anderer Sachverhalt hinzu, etwa eine *Sonderabschreibung*, was den zuvor durch Rückstellungsbildung von Besteuerung befreiten Betrag *wiederrum steuerfrei stellt*.

#### 4.5.2. Bilanzieller Ausweis der Sonderposten mit Rücklageanteil

Kapitalgesellschaften dürfen den Sonderposten mit Rücklageanteil nur insoweit bilden, als das Steuerrecht die Anerkennung eines Wertansatzes bei der steuerlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß der Sonderposten in der Handelsbilanz gebildet wird (§273 HGB). Durch diese Bestimmung dürfen nur solche Passivposten in den Sonderposten mit Rücklageanteil aufgenommen werden, für die die umgekehrte Maßgeblichkeit gilt.

Der Ausweis der Sonderposten mit Rücklageanteil erfolgt nach §273 Satz 2 HGB bei den Passiva „vor den Rückstellungen“:

A. Eigenkapital: I. Gezeichnetes Kapital; II. Kapitalrücklage; III. Gewinnrücklagen: 1. gesetzliche Rücklagen; 2. Rücklagen für eigene Anteile; 3. satzungsmäßige Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen. IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag; V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.	<i>Ausweis der Sonderposten mit Rücklage- anteil nach §273 Satz 2 HGB</i>
<b>Sonderposten mit Rücklageanteil</b>	
B. Rückstellungen: 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; 2. Steuerrückstellungen; 3. Sonstige Rückstellungen.	

#### 4.5.3. Konkrete Einzelfälle

Derzeit gibt es die *folgenden Vorschriften*, aufgrund derer Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden können:

- **Rücklage nach §6b EStG: Übertragung stiller Reserven.** Bei der *Veräußerung von Immobilien* können in bestimmten Fällen stille Reserven übertragen werden. Hierfür darf entweder der bei dem Veräußerungsgeschäft entstandene Gewinn steuerfrei abgezogen werden (§6b Abs. 1 und 2 EStG), oder eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§6b Abs. 3 EStG). Voraussetzung für die Bildung dieser Rücklage ist aber, daß der Steuerpflichtige den Gewinn nach §4 Abs. 1 oder §5 EStG ermittelt, die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben (diese Frist verkürzt sich für Anteile an Kapitalgesellschaften allerdings auf ein Jahr und entfällt für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe), die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte eines Betriebs des Steuerpflichtigen gehören, der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und der Gewinnabzug und die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können (§6b Abs. 4 EStG). Diese Vorschrift ist im wesentlichen ein *Geschenk an die Immobilienwirtschaft*.
- **Rücklage nach §6d EStG: Euro-Umrechnungsrücklage.** Gewinne, die nach dem 31.12.1998 bei der *Umrechnung von Fremdwährungswährungsverbindlichkeiten in Euro* entstanden, konnten ebenfalls in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Hierdurch wurden Wertsteigerungen durch Wechselkursänderungen infolge der Ein-

führung des Euro aufgrund ihrer Endgültigkeit entgegen der grundlegenden Vorschrift der kaufmännischen Vorsicht (§252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) vorweggenommen. Die Rücklage war spätestens am Schluß des fünften nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend auszulösen, also insofern nur eine Steuerverschiebung.

- **Rücklage nach §7g EStG: Ansparabschreibung für kleine und mittelständische Betriebe.** Steuerpflichtige, die die in §7g Abs. 2 EStG genannten Grenzwerte hinsichtlich verschiedener Detailgrößen nicht überschreiten, können für die *künftige Anschaffung* oder *Herstellung* von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine steuerfreie Rücklage bilden, die die künftige Abschreibung auf diese Anlagegüter vorwegnimmt (§7g Abs. 3 EStG), die sogenannte *Ansparabschreibung*. Für Bildung und Auflösung dieser Rücklage sind eine Zahl recht spitzfindiger Vorschriften gegeben, die insbesondere auch Existenzgründer begünstigen sollen.
- **Rücklage nach R 35 EStR: Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung.** Wenn ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (etwa bei *drohender Enteignung*), es innerhalb einer bestimmten Frist durch ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (das sogenannte *Ersatzwirtschaftsgut*) ersetzt wird, und diese Vorgehensweise in der Handelsbilanz ersichtlich ist, können auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes die aufgedeckten stillen Reserven des abgegangenen Wirtschaftsgutes übertragen werden (R 35 Abs. 1 Satz 2 EStR). Hierfür darf wiederum eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (R 35 Abs. 4 EStR).
- **Rücklage nach R 34 EStR: Zuschußrücklage bei Zuschüssen für Anlagegüter.** Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, so hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht: Er kann die Zuschüsse als *Betriebs-einnahmen* ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt; die Zuschüsse sind jedoch steuerpflichtig. Er kann die Zuschüsse aber auch *erfolgsneutral* behandeln; in diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Steuerpflichtige selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat. Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird.

Werden Zuschüsse gewährt, die erfolgsneutral behandelt werden sollen, wird aber das Anlagegut ganz oder teilweise erst in einem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder

hergestellt, so kann in Höhe der noch nicht verwendeten Zuschußbeträge eine steuerfreie Rücklage (der Sonderposten mit Rücklageanteil) gebildet werden, die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut zu übertragen ist. Für die Bildung der Rücklage ist Voraussetzung, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird.

- **Rücklage nach §6 Fördergebietsgesetz: Steuerfreie Rücklage.** Das 1998 ausgelaufene *Fördergebietsgesetz* erlaubte für vor dem 1. Januar 1992 begonnene Investitionen steuerfreie Rücklagen in Höhe der erwarteten Sonderabschreibung zu bilden. Diese Regelung ist inzwischen eher von historischem Interesse.

Kapitalgesellschaften müssen zu den Sonderposten mit Rücklageanteil folgende Erläuterungen machen:

1. Die Vorschriften, nach denen der Sonderposten gebildet wurde, sind in *Bilanz* oder *Anhang* anzugeben (§§273, 281 Abs. 1 HGB).
2. Im Anhang ist der *Betrag* der im Geschäftsjahr allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen, *getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen*, anzugeben, soweit er sich nicht aus der Bilanz oder der GuV-Rechnung ergibt, und *hinreichend zu begründen* (§281 Abs. 2 Satz 1 HGB).
3. Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil sind in dem Posten „*Sonstige betriebliche Erträge*“, Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil in dem Posten „*Sonstige betriebliche Aufwendungen*“ der GuV-Rechnung gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben (§281 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Für die Zusammenstellung dieser Anhangangaben ist ein *Sonderpostenspiegel* gut geeignet. Dieser ist im wesentlichen nur eine tabellarische Darstellung aller Anhangangaben zu den Sonderposten mit Rücklageanteil (§§273, 281 HGB). Der Sonderpostenspiegel ähnelt damit dem Rückstellungsspiegel und sollte folgende Spalten besitzen:

- Angewandte *Rechtsquelle*,
- Genauer *Rückstellungsgrund*,
- *Kontonummer* und evtl. *Belegnummer(n)*, um eine Rückverfolgung in der Buchführung zu ermöglichen (eine Bedingung, die von den entsprechenden Rechtsquellen vielfach ausdrücklich genannt wird),
- *Beträge* des Geschäftsjahres: Anfangsbestand, Verbrauch, Auflösung, Zuführung und Endbestand zum Bilanzstichtag.

## 4.6. Die Rückstellungen

### 4.6.1. Definition der Rückstellungen

Rückstellungen sind ein *Sonderfall von bilanziell auszuweisenden Verbindlichkeiten* für Aufwendungen des abzuschließenden Geschäftsjahres, die *dem Grunde nach*

*feststehen*, deren *Höhe* und/oder *Fälligkeitszeit* jedoch noch *unbekannt* sind. Hauptunterscheidungsmerkmal von den herkömmlichen Verbindlichkeiten ist also die *Ungewißheit von Höhe und Zeit*; ist auch die Zahlungspflicht dem Grunde nach ungewiß, so entstehen *Eventualverbindlichkeiten*:

Abgrenzung verschiedener Verbindlichkeiten von den Rückstellungen				
Zahlungspflicht	Zahlungszeitpunkt	Zahlungshöhe	Art von Position und deren Bilanzierung	
gewiß	gewiß	gewiß	Verbindlichkeit, §253 Abs. 1 Satz 2 HGB; Abzinsung, §6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.	„Normale“ Bilanzielle Verbindlk.
gewiß	Mindestens eine dieser beiden Positionen ungewiß		Rückstellung, §249 HGB; §6 Abs. 1 Nr. 3a EStG	
ungewiß	ungewiß	gewiß oder ungewiß	Eventualverbindlichkeit, §251 HGB; im Steuerrecht kein Ansatz möglich.	Außerbilanzielle Verbindlk.
Je nach dem Grad der Ungewißheit unterscheidet man Verbindlichkeiten von Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten. Nur die Eventualverbindlichkeiten sind außerbilanziell, d.h., in einem zusätzlichen Vermerk „unter der Bilanz“ anzugeben; die restlichen Positionsarten sind zu passivieren.				

Hauptregelungsquelle ist im Handelsrecht §249 HGB und im Steuerrecht §5 Abs. 4, 4a, 4b EStG. Die steuer- und die handelsrechtlichen Regelungen sind außerordentlich uneinheitlich und widersprechen einander.

Nach der *Art der Verpflichtung* unterscheidet man:

1. Rückstellungen für rechtliche Verpflichtungen (wie etwa Pensions-, Steuer-, Garantierückstellungen),
2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
2. Rückstellungen für wirtschaftliche Verpflichtungen (sogenannte Kulanzrückstellungen),
3. Aufwandsrückstellungen. §249 HGB enthält einen abschließenden Rückstellungskatalog, der im einzelnen festlegt, für welche Rückstellungsarten eine Ansatzpflicht (Passivierungspflicht) bzw. ein Ansatzwahlrecht (Passivierungswahlrecht) besteht. Für andere als die in §249 Abs. 1 und Abs. 2 HGB bezeichneten Zwecke dürfen R. nicht gebildet werden.

Rückstellungen sind im Handelsrecht aufgrund §249 Abs. 1 HGB für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind sie zulässig für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,
2. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
3. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind (§249 Abs. 2 HGB). Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§253 Abs. 1 HGB). Grundgedanke ist hier wiederum die allgemeine kaufmännische Vorsicht (§252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Das bedeutet für Pensionsrückstellungen einen Ansatz zum versicherungsmathematischen Barwert, in den anderen Fällen einen Ansatz in Höhe des Betrags, mit dessen Inanspruchnahme gerechnet werden muß. R. dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§249 Abs. 3 HGB).

*Steuerrechtlich* ist die Bildung und Beibehaltung von Rückstellungen gegenüber dem Handelsrecht *eingeschränkt*. Rückstellungen, für die in der Handelsbilanz ein Passivierungswahlrecht besteht, sind in der Steuerbilanz nicht zugelassen.

Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums (sogenannte Jubiläumsrückstellungen) dürfen nur gebildet werden, wenn das Arbeits- oder Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre ununterbrochen bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt (§5 Abs. 4 EStG), Aufwandsrückstellungen für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern (§5 Abs. 4b) und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§4a EStG) sind im Steuerrecht verboten.

Der Steuergesetzgeber hat hier den *Boden des kaufmännischen Vorsichtsprinzipes verlassen*. Das Regelungsmotiv der Einnahmeerzielung eines kleptokratischen Staates hat den Vorsichtsgedanken so weit pervertiert, daß durch den direkten Widerspruch der beiden Rechtsgebiete eine Einheitsbilanz, die steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften gleichermaßen genügt, zumeist nicht mehr möglich ist. Insofern wirkt sich das Motiv der staatlichen Einnahmeerzielung rechtskomplizierend aus.

#### 4.6.2. Rückstellungen für Abraumbeseitigung

Dies ist eine Form der Rückstellung; eine Aufwandsrückstellungen, die weniger wegen eines vollständigen Schuldenausweises (Grundsatz der Vollständigkeit) als mehr zur Periodenabgrenzung der Aufwandskategorien (Grundsatz der Periodenabgrenzung) gebildet werden (§249 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Rückstellungen für Abraumbeseitigungen sind nach §249 Abs. 1 Nr. 1 HGB verpflichtend zu bilden, nach §5 Abs. 4b Satz 1 EStG jedoch u.U. verboten. Für Rückstellungen für die Beseitigung von Atommüll bestehen Sonderregelungen für die Atomindustrie (§5 Abs. 4a Satz 2 EStG), die steuerverschärfend wirken und damit den von der rot-grünen Bundesregierung betriebenen allgemei-

nen Abbau der Atomindustrie indirekt unterstützen sollen. Einer handelsrechtlichen Passivierungspflicht steht also ein steuerrechtliches Verbot gegenüber!

Der anzusetzende Betrag bemißt sich nach den Kosten für die entsprechenden Maßnahmen, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bemessen sind (§253 Abs. 1 HGB). Ähnlich vgl. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen.

#### 4.6.3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

*Schwebende Geschäfte* finden so lange keine bilanzielle Berücksichtigung, solange davon ausgegangen werden kann, daß sich Leistung und Gegenleistung wertmäßig entsprechen. Ist allerdings zu befürchten, daß der Wert der eigenen Leistung den der Gegenleistung übersteigt, so ist eine Rückstellung im Handelsrecht *vorgeschrieben*, im Steuerrecht jedoch *verboten*.

Dieses Verbot wurde zum 1. Januar 1997 eingeführt und ist einer der Gründe, weshalb eine Einheitsbilanz kaum noch möglich sein dürfte. Um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, müssen objektive Anzeichen erkennbar sein, die den Eintritt eines Verlustes im konkreten Einzelfall als ernsthaft bevorstehend erscheinen lassen. Die bloße theoretische Möglichkeit eines Verlustes genügt nicht. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung in Verbindung mit dem Verrechnungsverbot und dem Imparitätsprinzip ist eine Aufrechnung von Gewinnen und Verlusten aus schwebenden Geschäften nicht zulässig.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: Die Drohverlustrückstellungen im Handels- und Steuerrecht		
	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.1997 enden	<b>Gebot</b> , Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.	
Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.1996 enden	<b>Gebot</b> , Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.	<b>Verbot</b> , Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.  <b>Gebot</b> , vor dem 1.1.1997 zulässigerweise gebildete Rückstellungen gewinnerhöhend aufzulösen: <ul style="list-style-type: none"> <li>● im ersten folgenden Wirtschaftsjahr mit mindestens 25%</li> <li>● im 2. bis 6. Jahr mit mindestens 15%</li> </ul>

Drohende Verluste können sowohl bei einzelnen Geschäften wie auch bei Dauerschuldverhältnissen (Leasing- und Darlehensverträge) vorkommen. Während handelsrechtlich weiter ein Gebot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften besteht (§249 Abs. 1 HGB), sind bis 1996 rechtmäßig

gebildete Rückstellungen gewinnerhöhend über einen Zeitraum von insgesamt sieben Jahren in der nachstehend dargestellten Art und Weise aufzulösen.

Betrachten wir ein *Beispiel*: Ein fest auf 15 Jahre gemietetes Gebäude wird betrieblich wieder erwarten ab 1996 nicht mehr benötigt, und muß daher untervermietet werden. Der Mietpreis beträgt 150.000 € pro Jahr; die Untervermietung bringt aber nur 120.000,00 € pro Jahr. Nehmen wir an, daß die Verträge verbindlich geschlossen wurden, so besteht ein hinreichend sicherer Verlust von 30.000,00 € pro Jahr. Zum 31.12.1996 wird nunmehr eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe von 300.000,00 € gebildet.

Handelsrechtlich wird diese Rückstellung in jedem Jahr mit 30.000,00 € aufgelöst. Der Buchungssatz hierzu lautet:

Drohverlustrückstellung ..... 30.000  
 AN Ertrag aus Rückstellungsauflösung ..... 30.000

In der Steuerbilanz muß hingegen ab 1997 die rechtmäßig gebildete Rückstellung aufgelöst werden. Diese Auflösung entspricht allerdings nicht der Auflösung der Rückstellung nach Handelsrecht und führt dazu, daß in den betrachteten Jahren keine Einheitsbilanz möglich sein wird. Da die steuerbilanziell zu bildende Auflösung höher ist, ist während der Auflösung mit einem steuerverschärfenden Effekt zu rechnen. Folgendermaßen stellt sich der Wertverlauf dar:

Die Auflösung der Drohverlustrückstellung in Steuer- und Handelsbilanz			
Schlußbilanz je zum 31.12.	Handelsbilanz (in €)	Steuerbilanz (in €)	Differenz (in €)
1997	270.000,00	225.000,00	55.000,00
1998	240.000,00	180.000,00	60.000,00
1999	210.000,00	135.000,00	75.000,00
2000	180.000,00	90.000,00	90.000,00
2001	150.000,00	45.000,00	105.000,00
2002	120.000,00	0,00	120.000,00
2003	90.000,00	0,00	90.000,00
2004	60.000,00	0,00	60.000,00
2005	30.000,00	0,00	30.000,00
2006	0,00	0,00	0,00

#### 4.6.4. Rückstellungen für Gewährleistungen

Diese heißen auch *Kulanzrückstellungen* und bringen das Risiko zum Ausdruck, daß ein Unternehmen für Gewährleistungsansprüche haften muß. Für diese rechtlich (noch) nicht geltend gemachten, aber wirtschaftlich begründeten Verbindlichkeiten besteht nach §249 Abs. 1 Nr. 2 HGB eine Passivierungspflicht. Rückstellungen für Gewährleistungen sind vorstellbar als Einzelrückstellungen über genau abgegrenzte Einzelrisiken oder als Pauschalrückstellungen für ganze Risikogruppen aus dem Jahresumsatz. Die zurückgestellten Beträge haben die geschätzten Kosten der Mängelbeseitigung zu umfassen. Rückstellungen für Gewährleistungen sind nach denselben Bewertungsregeln auch steuerlich zulässig, wenn eine sittliche Verpflichtung vorliegt, der sich der Kaufmann

aus geschäftlichen Erwägungen nicht entziehen kann (R 31c EStR).

#### 4.6.5. Rückstellungen für latente Steuern

In diesem Zusammenhang spricht man auch von der sogenannten *latenten Steuerabgrenzung* nach §274 HGB. Ausgangspunkt ist die Forderung an den handelsrechtlichen Jahresabschluß, daß der ausgewiesene Steueraufwand und das handelsrechtliche Jahresergebnis in einem sinnvollen Zusammenhang stehen müssen. Dies ist im Grundsatz dann erfüllt, wenn das Maßgeblichkeitsprinzip für alle Ansatz- und Bewertungsfragen zur Anwendung kommt, jedoch nicht bei Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Dieser Zusammenhang läßt sich aber nicht herstellen bei solchen Verwerfungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich nie bzw. erst bei Liquidation des Unternehmens auflösen. Ergebnisunterschiede jedoch, die sich über einen absehbaren Zeitablauf wieder ausgleichen (sogenannte *temporäre Ergebnisdifferenzen*, z.B. *unterschiedlicher Abschreibungsverlauf* in Handels- und Steuerbilanz, Aktivierung und Abschreibung von Bilanzierungshilfen in der Handelsbilanz, deren Ansatz in der Steuerbilanz untersagt ist, etc.), können mit dem Ansatz latenter Steuerabgrenzungsposten in einen sinnvollen Zusammenhang zum Handelsbilanzergebnis gebracht werden. Hierzu ist jede einzelne zeitlich begrenzte Verwerfung getrennt und im Zeitablauf zu beobachten (Differenzenspiegel).

Es können aktive und passive latente Steuerabgrenzungen auftreten:

Passive latente Steuerabgrenzungen: Ist zunächst der Handelsbilanzgewinn höher als der Steuerbilanzgewinn und handelt es sich um eine temporäre Ergebnisdifferenz, so wird in künftigen Jahren der Steuerbilanzgewinn höher sein als der Handelsbilanzgewinn. Für den Ausweis des Steueraufwandes bedeutet dies, daß zunächst weniger Aufwand verrechnet wird, als dem Handelsbilanzergebnis entsprechen würde, und in der Folgezeit, wegen des dann (gegenüber dem Handelsbilanzgewinn) größer ausfallenden Steuerbilanzgewinnes, mehr Steueraufwand zu verrechnen sein wird, als dem Handelsbilanzgewinn entspricht. Daher wird in den ersten Jahren zusätzlich zum tatsächlichen Steueraufwand der Periode die Dotierung einer Rückstellung erforderlich sein, welche in den nachfolgenden Perioden mit der Angleichung der Ergebnisdifferenzen wieder aufzulösen sein wird.

Beispiele: Aktivierung von Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach §269 HGB in der Handelsbilanz (Aktivierungsverbot in der Steuerbilanz), Aktivierung von Fremdkapitalzinsen nach §255 Abs. 3 HGB in der Handelsbilanz (soweit deren Aktivierung gemäß R 33 EStR verboten ist), Bewertung von Vorräten in der Handelsbilanz bei steigenden Preisen nach dem FIFO-Verfahren (Bewertung in der Steuerbilanz nach der Durchschnittsmethode).

Aktive latente Steuerabgrenzungen: Im anderen Fall, wenn zunächst das Steuerbilanzergebnis größer ist als das Handelsbilanzergebnis, führt dies dazu, daß (bei temporä-

# Übersicht über die latente Steuerabgrenzung nach §274 HGB

Hauptzweck: Ausgleich von Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz aufgrund von Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

## Handelsbilanzgewinn < Steuerbilanzgewinn

Mögliche Gründe: Nichtaktivierung des Disagios nach §250 Abs. 3 HGB in der Handelsbilanz (Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz), Nichtaktivierung des derivativen Firmenwerts nach §255 Abs. 4 HGB in der Handelsbilanz (Aktivierungspflicht gemäß §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Abschreibung nach §7 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Steuerbilanz), Ansatz der Herstellungskosten in der Handelsbilanz nach §255 Abs. 2 HGB mit den Einzelkosten (in der Steuerbilanz gemäß R 33 EStR unter Einbeziehung der Material- und Fertigungsgemeinkosten), Abwertung von Vorräten in der Handelsbilanz nach §253 Abs. 3 Satz 3 HGB auf den niedrigeren Zukunftswert (in der Steuerbilanz auf den Teilwert nach §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Bewertung von Pensionsrückstellungen unter Verwendung eines niedrigeren als des gemäß §6a Abs. 3 EStG steuerlich zulässigen Satzes von 6%, Bildung von Aufwandsrückstellungen nach §249 Abs. 2 HGB in der Handelsbilanz (in der Steuerbilanz nicht zulässig).

## Steuerbilanzgewinn < Handelsbilanzgewinn

Ausweis als

### Rechnungsabgrenzungsposten

(§274 Abs. 2 HGB)

Aktive latente Steuerabgrenzung

## Buchungsverfahren der latenten Steuerabgrenzung:

- „Bank, Disagioaufwand AN Darlehensverb.“ (Nichtaktivierung von *Darlehensdisagio*) (tatsächliche Beträge)
- Korrekturbuchung „Aktive RAP (latente Steuerabgrenzung) AN Steuern vom Einkommen und Ertrag“ (erwartete Gesamsteuerdifferenz)
- „Steuern vom Einkommen und Ertrag AN Aktive RAP - latente Steuerabgrenzung“ (tatsächlicher Anteil des jeweiligen Jahres)

Situation im Geschäftsjahr  
(und in früheren Jahre)



Ausgleich der Ergebnisdifferenz des Berichtsjahres in späteren Geschäftsjahren (etwa durch spätere Abschreibungen zuvor aktivierter Posten)

## Handelsbilanzgewinn < Steuerbilanzgewinn

Ausweis als

### Rückstellung i.S.d. §249 Abs. 1 Satz 1 HGB

(§274 Abs. 1 HGB)

Passive latente Steuerabgrenzung

## Buchungsverfahren der latenten Steuerabgrenzung:

- „Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs AN Verb. aus L&L“ (Aktivierung nach §269 HGB) (tatsächliche Beträge)
- Korrekturbuchung „latente Steuern (Steuern vom Einkommen und Ertrag) AN Rückstellungen (erwartete Gesamsteuerdifferenz)“
- „Rückstellungen AN Steuern vom Einkommen und Ertrag“ (tatsächlicher Anteil des jeweiligen Jahres)

Buchung bei Bildung des Postens:  
(Geschäftsjahr)



Buchung bei Auflösung des Postens:  
(Folgejahre)

ren Ergebnisdifferenzen) in späteren Perioden das Handelsbilanzergebnis größer sein wird als das Steuerbilanzergebnis. Auf den Ausweis des Steueraufwands bezogen bedeutet dies, daß zuerst mehr Steueraufwand in der Handelsbilanz verrechnet wird, als dem Handelsbilanzgewinn entspricht, während in den späteren Perioden der ausgewiesene Steueraufwand kleiner sein wird, als dem Handelsbilanzergebnis entspricht. Aus diesem Grunde läßt §274 Abs. 2 HGB die Bildung eines aktiven latenten Steuerabgrenzungspostens als Bilanzierungshilfe zu, der mit der Angleichung der beiden Ergebnisse sukzessive aufzulösen ist.

Beispiele: Nichtaktivierung des Disagios nach §250 Abs. 3 HGB in der Handelsbilanz (Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz), Nichtaktivierung des derivativen Firmenwerts nach §255 Abs. 4 HGB in der Handelsbilanz (Aktivierungspflicht gemäß §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Abschreibung nach §7 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Steuerbilanz), Ansatz der Herstellungskosten in der Handelsbilanz nach §255 Abs. 2 HGB mit den Einzelkosten (in der Steuerbilanz gemäß R 33 EStR unter Einbeziehung der Material- und Fertigungsgemeinkosten), Abwertung von Vorräten in der Handelsbilanz nach §253 Abs. 3 Satz 3 HGB auf den niedrigeren Zukunftswert (in der Steuerbilanz auf den Teilwert nach §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Bewertung von Pensionsrückstellungen unter Verwendung eines niedrigeren als des gemäß §6a Abs. 3 EStG steuerlich zulässigen Satzes von 6%, Bildung von Aufwandsrückstellungen nach §249 Abs. 2 HGB in der Handelsbilanz (in der Steuerbilanz nicht zulässig).

#### 4.6.6. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Diese sind derjenige Passivposten, der die im abzuschließenden Geschäftsjahr begründeten Ansprüche aufgrund *unmittelbarer Zusagen für Pensionsanwartschaften* (Verpflichtungen gegenüber Personen, bei denen der Versorgungsfall noch nicht eingetreten ist) und für laufende Pensionen (Ruhegelder bei eingetretenem Versorgungsfall infolge Ausscheiden aus der aktiven Tätigkeit) bilanziell zum Ausdruck bringen soll. Pensionsrückstellungen sind ein *Unterfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten*, für die handelsrechtlich eine *Passivierungspflicht* besteht.

Voraussetzung zur Buchung einer Pensionsrückstellung ist eine *rechtsverbindliche Verpflichtung*. Nach §6 Abs. 1 Nr. 3 EStG besteht Schriftformerfordernis. Hierfür kommt jede schriftliche Festlegung in Betracht, aus der sich der Pensionsanspruch nach Art und Höhe ergibt, z. B. Einzelvertrag, Gesamtzusage (Pensionsordnung), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gerichtsurteil (R41 Abs. 7 EStG).

Wird in der Zusage ein Vorbehalt gemacht, so kann dieser die Zusage unverbindlich werden lassen. Man spricht dann von einem sogenannten „*schädlichen Vorbehalt*“ (§6a Abs. 1 Nr. 2 EStG), weil unverbindliche Zusagen nicht als Pensionsrückstellung verbucht werden dürfen. Beispiele für schädliche Vorbehalte sind etwa (Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 14.12.1956, BStBl 1959 I S. 258):

- „freiwillig und ohne Rechtsanspruch“,
- „jederzeitiger Widerruf vorbehalten“,
- „ein Rechtsanspruch auf die Leistungen besteht nicht“,
- „die Leistungen sind unverbindlich“

Ein sogenannter *unschädlicher Vorbehalt* ist einer, durch den die Leistung nicht als „solche in Frage gestellt werden kann. Ein solcher unschädlicher Vorbehalt im Sinne des §6a Abs. 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Widerruf der Pensionszusage bei geänderten Verhältnissen nur nach billigem Ermessen (§315 BGB), d.h. unter verständiger Abwägung der berechtigten Interessen des Pensionsberechtigten einerseits und des Unternehmens andererseits aussprechen kann. Das gilt in der Regel für die Vorbehalte, die eine Anpassung der zugesagten Pensionen an nicht voraussehbare künftige Entwicklungen oder Ereignisse, insbesondere bei einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, einer wesentlichen Änderung der Sozialversicherungsverhältnisse oder der Vorschriften über die steuerliche Behandlung der Pensionsverpflichtungen oder bei einer Treupflichtverletzung des Arbeitnehmers vorsehen. Danach sind z.B. die folgenden Vorbehalte als unschädlich anzusehen (R 41 Abs. 4 EStR):

1. als *allgemeiner* Vorbehalt:

„Die Firma behält sich vor, die Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn die bei Erteilung der Pensionszusage maßgebenden Verhältnisse sich nachhaltig so wesentlich geändert haben, daß der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Pensionsberechtigten nicht mehr zugemutet werden kann“;

2. als *spezielle* Vorbehalte:

„Die Firma behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn

- a) die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, daß ihm eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- b) der Personenkreis, die Beiträge, die Leistungen oder das Pensionierungsalter bei der gesetzlichen Sozialversicherung oder anderen Versorgungseinrichtungen mit Rechtsanspruch sich wesentlich ändern, oder
- c) die rechtliche, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Versorgungsleistungen von der Firma gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich ändert, daß der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- d) der Pensionsberechtigte Handlungen begeht, die in grober Weise gegen Treu und Glauben verstoßen oder zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden“;

oder inhaltlich ähnliche Formulierungen. Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, anstelle einer bisher zugesagten

Altersversorgung eine Erhöhung seiner laufenden Bezüge zu verlangen, so liegt hierin kein schädlicher Vorbehalt. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber bei Ausscheiden des Arbeitnehmers Anwartschaften abfinden kann.

Für die *Bewertung der Pensionsrückstellungen* ist der Barwert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bestimmen. Hierfür ist vorab der Rechnungszinssatz festzulegen. Handelsrechtlich kann dieser zwischen 3% und 6% betragen, steuerlich müssen es aber 6% sein (§6a Abs. 3 EStG). Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft ist das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zugrunde zu legen. Der Steuerpflichtige kann für alle oder für einzelne Pensionsverpflichtungen von einem höheren Pensionsalter ausgehen, sofern mit einer Beschäftigung des Arbeitnehmers bis zu diesem Alter gerechnet werden kann. Nach §249 HGB in Verbindung mit §6a Abs. 4 EStG muß in einem Wirtschaftsjahr der Rückstellung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Teilwert am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zugeführt werden (R 41 Abs. 20 EStR).

*Auflösungen* oder *Teilauflösungen* in der Steuerbilanz sind nur insoweit zulässig, als sich die Höhe der Pensionsverpflichtung tatsächlich gemindert hat (R 41 Abs. 22 EStR). Nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalls ist die Pensionsrückstellung in jedem Wirtschaftsjahr in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem versicherungsmathematischen Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen; die laufenden Pensionsleistungen sind dabei als Betriebsausgaben abzusetzen. Eine Pensionsrückstellung ist auch dann aufzulösen, wenn der Pensionsberechtigte nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalls noch weiter gegen Entgelt tätig bleibt, es sei denn, daß bereits die Bildung der Rückstellung auf die Zeit bis zu dem voraussichtlichen Ende der Beschäftigung des Arbeitnehmers verteilt worden ist. Man spricht in diesem Fall von einem sogenannten „technischen Rentner“.

Für die *Verbuchung der Rückstellungsauflösung* stehen grundsätzlich die buchhalterische und die versicherungsmathematische Methode der Auflösung von Pensionsrückstellungen zur Verfügung. Während bei der versicherungsmathematischen Methode die Pensionsrückstellung in Höhe des Barwertunterschiedes zwischen Beginn und Ende des Geschäftsjahres aufzulösen ist, werden bei der buchhalterischen Methode die laufenden Pensionszahlungen so lange erfolgsneutral gegen die Rückstellung gebucht, bis diese verbraucht ist; die dann folgenden Zahlungen gehen als Aufwand zu Lasten des laufenden Ergebnisses. Die buchhalterische Methode ist inzwischen aber nicht mehr zulässig (§249 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Hat ein Unternehmen eine betriebliche Pensionsverpflichtung durch *Abschluß eines Versicherungsvertrags* rückgedeckt, so sind der Versicherungsanspruch und die

Pensionsverpflichtung in der Steuerbilanz *getrennt zu bilanzieren* (§246 Abs. 2 HGB). Der Rückdeckungsanspruch ist grundsätzlich mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherungsgesellschaft zuzüglich eines etwa vorhandenen Guthabens aus Beitragsrückerstattungen (sog. Überschußbeteiligung) zu aktivieren (R 41 Abs. 24 EStR).

Für die bilanzielle Bewertung der Pensionsrückstellungen ist der *Barwert* nach *versicherungsmathematischen Grundsätzen* zu bestimmen. Hierfür ist vorab der Rechnungszinssatz festzulegen. Handelsrechtlich kann dieser zwischen 3% und 6% betragen, steuerlich müssen es aber 6% sein (§6a Abs. 3 EStG). Hier haben wir es mit einer pauschalen, nicht im Kapitalmarkt begründeten Zinssatzvermutung des Gesetzgebers zu tun. Das versicherungsmathematische Verfahren ist dabei auch als sogenanntes *Teilwertverfahren* bekannt.

Der Barwert  $R_0$  der Rentenzusage  $r$  ist aus der allgemeinen Barwertformel zu berechnen:

$$R_0 = r \cdot (1+i)^{-n}$$

Der Abzinsungsfaktor ist der Kehrwert des Aufzinsungsfaktors  $s_n$  der allgemeinen Rentenrechnung:

$$\frac{1}{s_n} = \frac{i}{(1+i)^n - 1}$$

Wiederum analog zur allgemeinen Rentenrechnung ermittelt sich die Annuität des jeweiligen Jahres aus dem Produkt aus Barwert und Abzinsungsfaktor:

$$a_n = R_0 \cdot \frac{1}{s_n}$$

Der Bilanzwert der Rückstellung zu einem beliebigen Zeitpunkt ergibt sich aus der Abzinsung der jeweiligen Annuitäten mit dem Rentenabzinsungsfaktor:

$$\text{Bilanzwert}_t = a_t \cdot \frac{(1+i)^t - 1}{i}$$

Das Teilwertverfahren ist ein *Anwartschaftsbarwertverfahren*. Durch die starre Zinsannahme und das Verbot, Gehaltstrends, Inflationsfaktoren oder spätere Rententrends zu berücksichtigen, liefert es meistens unrealistisch niedrige Teilwertansätze. Bessere Methoden wie die *Projected Unit Credit Method*, die sowohl nach US-GAAP als auch nach den International Accounting Standards (IAS) zulässig und üblich sind, liefern *weitaus realistischere Ergebnisse*.

Als die Veba AG beispielsweise 1995 erstmalig ihre Pensionsrückstellungen nach US-GAAP auswies (d.h., vom Teilwertverfahren nach deutschem Steuerrecht auf die Projected Unit Credit Method übergang), und dabei einen Gehaltstrend von 3,5% und einen Rententrend von 2% sowie einen Zinssatz von 7% zugrundelegte, mußten

**Rückstellungsplan nach dem Teilwertverfahren**

t	Barwerte der Rentenzusage	Abzinsungsfaktor	Annuitäten	Zuführung zu Rückstellungen	Bilanzwert der Rückstellung
1	59.189,85 €	0,075867958	4.490,61 €	4.490,61 €	4.490,61 €
2	62.741,24 €	0,075867958	4.760,05 €	5.315,09 €	9.805,70 €
3	66.505,71 €	0,075867958	5.045,65 €	6.257,64 €	16.063,34 €
4	70.496,05 €	0,075867958	5.348,39 €	7.333,82 €	23.397,16 €
5	74.725,82 €	0,075867958	5.669,30 €	8.561,18 €	31.958,34 €
6	79.209,37 €	0,075867958	6.009,45 €	9.959,50 €	41.917,85 €
7	83.961,93 €	0,075867958	6.370,02 €	11.551,07 €	53.468,91 €
8	88.999,64 €	0,075867958	6.752,22 €	13.360,98 €	66.829,89 €
9	94.339,62 €	0,075867958	7.157,35 €	15.417,53 €	82.247,42 €
10	100.000,00 €	0,075867958	7.586,80 €	17.752,58 €	100.000,00 €

Summen: 59.189,85 € 100.000,00 €

Beispiel für Bildung ind Bilanzausweis einer Pensionsrückstellung nach dem Teilwertverfahren:

ein Rückstellungsplan soll aufgestellt werden für eine Pensionszusage in Höhe von insgesamt 100.000,00 €, die in zehn Jahren von jetzt fällig wird.

Der Plan zeigt Barwerte, Zuführungen und die Entwicklung des Bilanzwertes in zehn aufeinanderfolgenden Bilanzen.

die Rückstellungen um 977 Mio. DM auf 8.253 Mio. DM erhöht werden.

**4.6.7. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**

Die klassische Rückstellungsart für *rechtlich bereits begründete Schulden*, deren Höhe und/oder Fälligkeit noch nicht endgültig bekannt ist. Für sie besteht eine *generelle Passivierungspflicht*. Beispiele sind Steuerrückstellungen, Pensionsrückstellungen, Prozeßrückstellungen.

**4.6.8. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung**

Diese sind eine Form der *Aufwandsrückstellungen*, die weniger wegen eines vollständigen Schuldenausweises (nach dem *Grundsatz der Vollständigkeit*) als mehr zur *Periodenabgrenzung* der Aufwandskategorien (nach dem *Grundsatz der Periodenabgrenzung*) gebildet werden (§249 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen sind nach §249 Abs. 1 Nr. 1 HGB *verpflichtend zu bilden*, nach §5 Abs. 4b Satz 1 EStG jedoch u.U. *verboten*. Handels-

rechtlich können sie in krassem Gegensatz zu dieser steuerrechtlichen Vorschrift sogar noch gebildet werden, wenn die Dreimonatsfrist versäumt wird, die Instandhaltungen aber dennoch nachgeholt werden. Einer handelsrechtlichen Passivierungspflicht für Rückstellungen für Instandhaltungen in den ersten drei Monaten des Folgejahres, und einem handelsrechtlichen Passivierungswahrecht für danach nachgeholte Instandhaltungen steht also ein steuerrechtliches Verbot gegenüber!

Der anzusetzende Betrag bemißt sich nach den Kosten für die entsprechenden Maßnahmen, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bemessen sind (§253 Abs. 1 HGB). Ähnlich vgl. Rückstellungen für Abraumbeseitigung.

**4.6.9. Die Darstellung im Rückstellungsspiegel**

Diese ist eine dem Verbindlichkeitspiegel ähnliche *tabellarische Übersicht* der Rückstellungen eines Unternehmens zu einem Stichtag, i.d.R. dem Abschlußstichtag, zumeist mit zahlreichen *Zusatzangaben* wie Auflösung, Zuführung, Endbestand oder Abstimmung mit den Konten der Buchführung. Ein Rückstellungsspiegel kann ggfs. für jede einzelne Rückstellungsart aufgestellt wer-

**Muster für einen Rückstellungsspiegel**

Rechtsquelle		Rückstellungsgrund	Kto. Nr.	Beträge				
Handelsrecht (HGB)	Steuerrecht (EStG)			Anfangsbestand in €	Verbrauch in €	Auflösung in €	Zuführung in €	Endbestand in €
§249 Abs. 1	---	Urlaub						
§249 Abs. 1	§5 Abs. 4	Jubiläum						
§249 Abs. 1	---	Abfindungen						
§249 Abs. 1	---	Altersteilzeit						
§249 Abs. 1	---	Tantiemen						
§249 Abs. 1	---	Gewährleistungen						
§249 Abs. 1	§5 Abs. 3	Patentrechtsverletzungen						
§249 Abs. 1	---	Prozeßkosten						
§249 Abs. 1	---	Steuerberatung						
§249 Abs. 1	---	Rechtsberatung						
§249 Abs. 1	---	Int. Jahresabschlußkosten						
§249 Abs. 1	---	Prüfungskosten						
§249 Abs. 1	---	Abrißkosten						
§249 Abs. 1	---	Abraumbeseitigung						
§249 Abs. 1	Ansatzverbot	Unterlassene Instandhaltung						
§249 Abs. 1	Ansatzverbot	Drohverlustrückstellungen						
§249 Abs. 2	Ansatzverbot	Aufwandsrückstellungen						

den. Das vorstehende *Muster* für die „sonstigen Rückstellungen“ berücksichtigt insbesondere Rückstellungstatbestände aus dem Personalwesen sowie Rückstellungen für Instandhaltung, Abraumbeseitigung und Aufwandsrückstellungen. Es unterscheidet steuer- und handelsrechtliche Rechtsquellen und kann damit der steuerwie der Handelsbilanz gleichermaßen dienen.

## 4.7. Die Rechnungsabgrenzungsposten

### 4.7.1. Definition der Rechnungsabgrenzungsposten

*Rechnungsabgrenzungen* sind bilanzmäßiger Ausdruck des Grundsatzes der *Periodenabgrenzung*, der besagt, daß Aufwendungen und Erträge *unabhängig von den zugrundeliegenden Zahlungen* (Ausgaben und Einnahmen) im Jahresabschluß *zu erfassen sind*, was also auf Aufwendungen oder Erträge, nicht aber auf Zahlungsvorgänge ankommt. Es handelt sich damit um die relativ häufigen Fälle, in denen eine Einzahlung oder Auszahlung in einer Periode, der zugehörige Aufwand oder Ertrag aber in einer anderen Rechnungsperiode liegen.

### 4.7.2. Vier Formen von Rechnungsabgrenzungsposten

Demzufolge sind insgesamt *vier Fallkonstellationen* zu unterscheiden, in denen die Zahlung und der Ertrags- bzw. Aufwandswirkung eines Vorganges in verschiedenen Perioden liegen:

Antizipative („vorwegnehmende“) Posten sind Fälle, in denen die Zahlung erst im neuen Jahr erfolgt, aber schon im alten Geschäftsjahr vorweggenommen wird. Man unterscheidet:

1. Antizipativer Passivposten: Wir bezahlen eine Verbindlichkeit, die dem alten Geschäftsjahr zuzuordnen ist, erst im neuen Geschäftsjahr, zum Beispiel Löhne, SV-Schulden usw. Antizipative Passivposten sind bei den sonstige Verbindlichkeiten zu buchen, wenn sich nicht ohnehin schon gebucht worden sind. Eingangsbuchungen sind beispielsweise Nachzahlungen, aber keine antizipativen Passivposten, weil sie bereits bei Eingang gebucht wurden.

Typ	Fall	Altes Jahr	Neues Jahr	Ausweisform
Antizipativer Posten	Noch zu zahlender Aufwand	Aufwand	Auszahlung	Sonstige Verbindlichkeit
	Beispiel: Nachschüssige Zahlung der Löhne.			
	Noch zu erhaltender Ertrag	Ertrag	Einzahlung	Sonstige Forderung
	Beispiel: Nachschüssige Zinserträge für altes Jahr.			
Transitorischer Posten	Vorausgezahlter Aufwand	Auszahlung	Aufwand	Aktive RAP
	Beispiel: Versicherungsaufwand für Folgejahr vorausbezahlt.			
	Vorauserhaltener Ertrag	Einzahlung	Ertrag	Passive RAP
	Beispiel: Miete von Mieter für Folgejahr im voraus erhalten.			

2. Antizipativer Aktivposten: Uns wird eine Forderung, die dem alten Geschäftsjahr angehört, nachschüssig, d.h., erst im neuen Jahr bezahlt. Antizipative Aktivposten sind ebenfalls nur zu buchen, wenn dies nicht ohnehin schon geschehen ist. Ausgangsbuchungen beispielsweise werden bei Rechnungslegung verbucht und führen daher nicht mehr zu antizipativen Passivposten, obwohl zweifelsfrei eine Nachzahlung vorliegt, die auch ins folgende Geschäftsjahr reichen kann.

Transitorische („hinübergehende“) Posten sind Fälle, in denen die Zahlung schon im alten Jahr vorgenommen wird, aber teilweise oder ganz dem neuen Jahr angehört, also in dieses „mitgenommen“ werden muß. Man unterscheidet:

3. Transitorischer Aktivposten: Wir bezahlen eine Rechnung vorschüssig, z.B. zahlen wir einen Versicherungsbeitrag für das Folgejahr schon im alten Geschäftsjahr. Der dem neuen Jahr angehörende Betrag

oder Teilbetrag ist am Ende des alten Jahres über die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auszubuchen, so daß er nicht GuV-wirksam wird, und bei Eröffnung des neuen Jahres in das jeweilige Aufwandskonto zurückzubuchen.

2. Transitorischer Passivposten: Uns wird vorschüssig eine Forderung bezahlt, beispielsweise geht die Miete für Januar bereits im vom Mieter bei uns Dezember ein. Der dem alten Wirtschaftsjahr angehörende Betrag oder Teilbetrag ist über die passiven Rechnungsabgrenzungsposten aus der GuV-Rechnung des alten Jahres fernzuhalten, und aus dieser am Beginn des Folgejahres in das Ertragskonto vorzutragen.

Während bei den transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ein zuvor in voller Höhe erfolgswirksam verbuchter Zahlungsvorgang hinsichtlich seiner Erfolgswirksamkeit ganz oder teilweise neutralisiert wird, werden bei den antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten die der Zahlung im neuen Geschäftsjahr vorausgehenden Er-

folgswirkungen im Rahmen der vorbereitenden Abschlußbuchungen erstmals erfaßt.

Für transitorische Rechnungsabgrenzungsposten sieht das Bilanzrecht gesonderte Aktiv- und Passivposten vor, die, ohne Vermögensgegenstand oder Schuld zu sein, in den Jahresabschluß aufgenommen werden dürfen, sofern es sich um vorschüssige Zahlungen für Aufwendungen bzw. Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag handelt (§250, Abs. 2 HGB; §5 Abs. 5 EStG). Sie werden als aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen. Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten sind dagegen unter den Posten „Sonstige Forderungen“ bzw. „Sonstige Verbindlichkeiten“ ohne gesonderte Erwähnung auszuweisen.

### 4.7.3. Die Buchungen der Rechnungsabgrenzungsposten

#### 4.7.3.1. Die Buchungen der antizipativen Aktivposten

Wir erhalten einen Zinsertrag von 600 € für das alte Jahr von einem Darlehensschuldner erst im Folgejahr. Zum Ende des alten Jahres ist der Betrag als Sonstige Forderung auszuweisen:

Sonstige Forderungen ..... 600  
AN Zinserträge ..... 600

Bei Eingang der Summe kann auf normale Weise der Zahlungseingang gegen die Forderung abgerechnet werden:

Bank ..... 600  
AN Sonstige Forderungen ..... 600

#### 4.7.3.2. Die Buchungen der antizipativen Passivposten

Wir haben Büromaterial im Wert von 1.000 € erhalten, aber die Rechnung steht zum Jahresende noch aus. Hier wäre die Buchung:

Büroaufwendungen ..... 1.000  
AN Sonstige Verbindlichkeiten ..... 1.000

Man beachte, daß noch keine Rechnung vorliegt, und daher auch der Ausweis der Umsatzsteuer unzulässig wäre!

Geht die Rechnung des Lieferanten im Folgejahr ein, so wäre zu buchen:

Sonstige Verbindlichkeiten ..... 1.000  
Vorsteuer ..... 160  
AN Verbindlichkeiten aus L&L ..... 1.160

Die Zahlung dieser Rechnung stellt sich dann auf die übliche Art und Weise dar.

#### 4.7.3.3. Die Buchungen der transitorischen Aktivposten

Wir zahlen am 1. April eine Versicherungsprämie in Höhe von 1.200 € für ein Jahr im voraus. Das wäre (ohne Berücksichtigung der Sollstellung) zu buchen:

Versicherungsaufwand ..... 1.200  
AN Bank ..... 1.200

Am Jahresende ist der Betrag, der in das Folgejahr vorausgezahlt wurde, abzugrenzen:

Aktive Rechnungsabgrenzung ..... 300  
AN Versicherungsaufwand ..... 300

Auf diese Art ist der Teilbetrag von 300 € für die Monate Januar bis März des Folgejahres aus dem alten Jahresabschluß entfernt worden. Nach Wiedereröffnung der Buchführung im Folgejahr wird diese Position aufgelöst:

Versicherungsaufwand ..... 300  
AN Aktive Rechnungsabgrenzung ..... 300

Insgesamt wurden nunmehr 900 € in das alte Jahr gerechnet und 300 € dem neuen Jahr zugeordnet.

#### 4.7.3.4. Die Buchungen der transitorischen Passivposten

Wir haben von einem Mieter am 1. Oktober die Miete für ein Jahr im voraus erhalten. Das wäre (ohne Berücksichtigung der Sollstellung) zu buchen:

Bank ..... 2.400  
AN Mieterträge ..... 2.400

Am Jahresende müssen neun Monate abgegrenzt werden, weil diese dem neuen Jahr angehören. Hierzu ist der Betrag von 1.800 € als passive Rechnungsabgrenzung der alten GuV-Rechnung zu entziehen:

Mieterträge ..... 1.800  
AN Passive Rechnungsabgrenzung ..... 1.800

Nach Wiedereröffnung der Buchführung im Folgejahr könnte nunmehr der abgegrenzte Betrag in die Buchhaltung des neuen Jahres eingebracht werden:

Passive Rechnungsabgrenzung ..... 1.800  
AN Mieterträge ..... 1.800

### 4.8. Fördermittel und Subventionen

#### 4.8.1. Grundlegende Definitionen

Fördermittel sind allgemein *staatliche Mittel der Wirtschaftsförderung*. Man unterscheidet folgende Arten der Fördermittel:

1. Vermögensbezogene Subventionen und Beihilfen, also Fördermittel, die mit dem Eigentum an oder der Nutzung von Vermögensgegenständen in Zusammenhang stehen. Die Sonderabschreibung etwa einst durch das Fördergebietsgesetz in den neuen Bundesländern ist (bzw. war) eine solche Form einer Subvention.
2. Umsatz-, Gewinn- und einkommensabhängige Subventionen und Beihilfen sind solche, die von einer Umsatz-, Gewinn- oder Einkommensgröße abhängen. Diese Form der staatlichen Förderung ist im privaten Bereich häufiger und betrifft zahlreiche einkommensabhängige Sozialleistungen, aber beispielsweise auch die Kleinunternehmerregel der Umsatzsteuer (§19 Abs. 1 UStG).

3. Andere Formen der Förderung können in gezielter Auftragsvergabe (beispielsweise nur an ISO-zertifizierte Unternehmen) oder nichtmonetären Formen der Unterstützung bestehen.

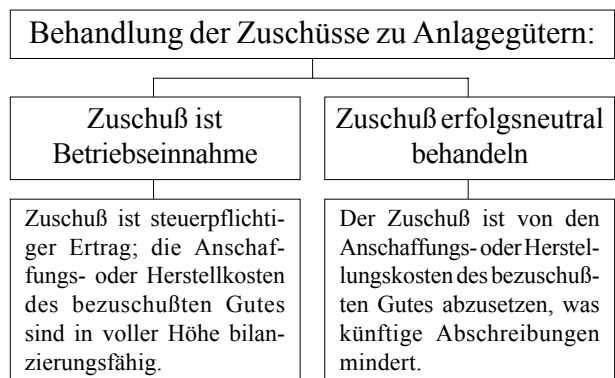
Der Subventionsbegriff ist dem Fördermittelbegriff ähnlich, aber die Abgrenzung ist oft problematisch. Zumeist handelt es sich, wie bei den Fördermitteln, um zweckgebundene Förderungen des Staates, die fast immer an bestimmte Sachverhalte gebunden ist und als Geldleistung gewährt werden können, in welchem Falle man von *Fördermitteln im eigentlichen Sinne* spricht, die aber auch Zuschüsse, Vorteilsgewährungen, insbesondere verbilligtem Darlehenszinsen, Vorzugskonditionen oder (seltener) auch als Sachleistungen gewährt werden können. Subventionen sind nur Leistungen an *Unternehmen*; Leistungen an Nichtunternehmer (z.B. an Einzelpersonen oder Privathaushalte) sind Sozialleistungen oder sogenannte Transferleistungen.

Eine Subvention kann auch in einer *Steuervergünstigung* bestehen (indirekte Subvention), etwa durch Steuerbefreiung, -Freibetrag oder -verminderung. Die Investitionszulage insbesondere bis 1998 nach dem Fördergebietsgesetz und ab 1999 nach dem Investitionszulagegesetz ist eine bekannte Form der Subvention. Das Fördergebietsgesetz war dabei eine *regionale* Subvention, während die Investitionszulage ab 1999 eine *sektorale* Förderung ist.

Eine Subvention kann ferner auch in einem nicht-marktorientierten Zwangspreis bestehen, etwa in dem Zwangsverkaufspreis für Energie aus Windrädern, Solaranlagen oder anderen Energiequellen geringer Energiedichte, der sogar über dem späteren Endverkaufspreis der gleichen Energiemenge an den Endverbraucher liegt, was eine *wirtschaftspolitische Absurdität* darstellt, aber politisch wider jede Vernunft gewollt ist.

#### 4.8.2. Buchungsregeln für Subventionen und Fördermittel

Das deutsche Recht kennt *keine spezifischen Vorschriften* über die Buchung staatlicher Fördermittel. Aufgrund des Verrechnungsverbot (§246 Abs. 2 HGB) dürfen Fördermittel jedoch nicht mit Vermögensgegenständen oder Erträgen verrechnet werden (Verrechnungsverbot).



Die bilanzielle Behandlung der Fördermittel und Subventionen ist im deutschen Recht *nur steuerrechtlich aber nicht handelsrechtlich* geregelt. Insbesondere besteht für

den Steuerpflichtigen das Wahlrecht, die Fördermittel als *Betriebseinnahme* oder *erfolgsneutral* zu behandeln. Erfolgsneutral behandelte Fördermittel können zu einem *Sonderposten mit Rücklageanteil* führen; zudem steht diese Methode u.U. im Widerspruch zum handelsrechtlichen Verrechnungsverbot gemäß §246 Abs. 2 HGB.

### 5. Anhang

#### 5.1. Übersicht über die buchhalterischen Jahresabschlußarbeiten

Jahresabschlußarbeiten sind alle Arbeiten und Tätigkeiten des Buchhalters im Rahmen der Vorbereitung und Durchführung des Jahresabschlusses. Die buchhalterischen Jahresabschlußarbeiten richten sich darauf, auf allen Konten einen den steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Wert herzustellen und damit allen für die jeweilige Rechtsform anwendbaren Rechtsvorschriften zu genügen. Voraussetzung für mehrere der nachfolgend aufgeführten Arbeitsschritte ist eine zuvor durchgeführte Inventur:

- Warenrücksendungen, Stornobuchungen im Warengeschäft, Preisnachlässe im Ein- und Verkauf, Bezugskosten der Lieferer und ähnliche separat geführte Sachverhalte sind ggfs. auf die jeweiligen Hauptkonten abzurechnen. Dies betrifft sowohl Anlagekonten als auch insbesondere das Warengeschäft.

Dieser Schritt ist die Voraussetzung für alle Abschreibungsbuchungen auf Anlage- und Umlaufvermögenskonten, weil erst hierdurch der tatsächliche Wert der jeweiligen Gegenstände ermittelt wird.

- Alle Fälle der Periodenabgrenzung sind zu finden und entsprechend den Vorschriften über Rechnungsabgrenzung zu buchen:

##### Antizipative Posten:

- Noch zu zahlender Aufwand (z.B. noch für das alte Jahr fällige Löhne)
- Noch zu erhaltender Ertrag (z.B. noch fällige Zinserträge für das alte Jahr)

##### Transistorische Posten:

- Vorausgezahlte Aufwendungen (z.B. für das Folgejahr vorausgezahlte Versicherungen, Beiträge, Mieten oder dgl.)
- Vorausgezahlte Erträge (z.B. bereits für das Folgejahr vom Mieter eingegangene Mieten)

- Für alle geringwertigen Wirtschaftsgüter, die im abzuschließenden Jahr angeschafft worden sind, ist zu entscheiden, in welcher Weise vom Abschreibungswahlrecht des §6 Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht werden soll:

- Vollabschreibung im Jahr der Anschaffung
- Erstellung eines Abschreibungsplanes über mehrere Jahre

Dieses Wahlrecht darf nur Jahr der Anschaffung ausgeübt werden, und die einmal getroffene Entscheidung ist endgültig.

- Gegenstände des Anlagevermögens, die eine außerordentliche Wertminderung erfahren haben, sind außerordentlich abzuschreiben. Hierbei handelt es sich um eine Teilwertabschreibung. Steuerrechtliche Voraussetzung für eine solche Abschreibung ist eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (§6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- Für alle im Berichtsjahr neu angeschafften abnutzbaren Anlagevermögensgegenstände ist, sofern nicht schon bei Anschaffung geschehen, ein Abschreibungsplan zu erstellen (z.B. lineare Abschreibung oder degressive Abschreibung). Dabei kann die jeweils gültige AfA-Tabelle zugrundegelegt werden, wenn nicht betriebliche oder andere objektive Gründe gegen die Anwendung der amtlichen Vorschrift sprechen.
- Für bewegliche Anlagevermögensgegenstände, die i.S.d. §7 Abs. 2 Satz 1 EStG degressiv abgeschrieben worden sind ist zu prüfen, ob der Wechsel auf die lineare Abschreibungsmethode für das Berichtsjahr durchgeführt werden soll (§7 Abs. 3 EStG).
- Die Zusammenfassung der Einzelposten des Anlagevermögens geschieht nach §268 Abs. 2 HGB in einem sogenannten Anlagespiegel. Dieser setzt die beiden vorhergehenden Schritte voraus und ist die Grundlage der Buchung der Abschreibung nach den verschiedenen hierfür vorhandenen Verfahren (direkte oder indirekte Abschreibung).
- Führt das Unternehmen eine Kostenrechnung und insbesondere einen Betriebsabrechnungsbogen, so ist es ratsam, die für diesen erforderlichen Angaben im Zusammenhang mit dem Anlagespiegel gleichzeitig zu erstellen. Hierbei handelt es sich insbesondere um:
  - Kalkulatorische Wiederbeschaffungswerte und
  - die Technische Nutzungsdauer der jeweiligen Anlagenzur Ermittlung der kalkulatorischen Kosten, insbesondere der kalkulatorischen Abschreibung und Verzinsung. Die in diesem Zusammenhang erforderlichen Daten sind zwar steuer- und handelsrechtlich irrelevant, aber deren Ermittlung und Aufführung im Anlagespiegel ist auch nicht verboten und aufgrund der damit verbundenen Arbeitserleichterung zweckmäßig.
- Für alle Forderungen ist zu prüfen, ob noch mit einem Eingang des Geldes zu rechnen ist. Ist das nicht der Fall, so ist eine Teilwertabschreibung zu buchen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung der jeweiligen Forderung vorliegt (§6 Abs. 1 Nr. 1 EStG), was im Einzelfall schwierig nachzuweisen sein dürfte. Die Buchung der Wertminderungen geschieht auf zwei verschiedene Arten:

Direkte Teilwertabschreibung: Zulässig nur, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung festgestellt wurde, z.B. bei Einstellung des Insolvenzverfahrens gegen einen Schuldner mangels Masse,

und daher objektiv nicht mehr mit einem Zahlungseingang zu rechnen ist.

Indirekte Forderungsbewertung in der Form einer indirekten Abschreibung:

- Einzelwertberichtigung betrifft einzelne Forderungen, für die ein spezifisches Ausfallrisiko feststellbar ist;
- Pauschalwertberichtigung betrifft Kleinforderungen, die einzeln zu bewerten nicht wirtschaftlich ist.

Insgesamt darf jede Forderung nur einmal bewertet werden.

- Für materielle Umlaufvermögensgegenstände ist zu prüfen, ob der in den Büchern ausgewiesene Wert aufgrund einer Wertminderung zu reduzieren ist. Handelsrechtlich ist eine Wertminderung zu buchen, wenn ein niedrigerer Börsen- oder Marktpreis feststellbar ist (§253 Abs. 3 HGB), ferner ist eine Wertminderung aufgrund „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ zulässig (§253 Abs. 4 HGB). Steuerrechtlich ist nur aufgrund dauernder Wertminderung, z.B. bei Verderb oder Verlust, eine Wertminderung zulässig (§6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden, und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, ist ein gleichbleibender Wertansatz zulässig (§240 Abs. 3 Satz 1 HGB). Jedoch ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen (§240 Abs. 3 Satz 2 HGB), und daraus resultierende Wertänderungen sind buchhalterisch zu erfassen.
- Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können nach §240 Abs. 4 HGB jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.
- „Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht“, d.h., aufgrund eines belegmäßigen Einzelnachweises, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Reihenfolge des Verbrauches unterstellt werden (die sogenannte Verbrauchsfolgebewertung). Die einzelnen Verfahren wirken sich nicht nur auf die Bilanzbewertung, sondern auch auf die jeweils entstehenden Aufwendungen aus. Bei FIFO ist ferner die Lagerdauer das Doppelte der bei Durchschnittsbewertung entstehenden mittleren Lagerdauer!
- Fehlbeträge in Kassen und Differenzen auf Girokonten sind mit der durch die Inventur gefundenen Werten abzugleichen:
  - Bei Minderbestand ist über das Konto „Außerordentlicher Aufwand“ zu buchen,
  - Ein Mehrbestand ist über „Außerordentlicher Ertrag“ abzurechnen.

Branchen, in denen zahlreiche Kassen üblich sind, wie z.B. der Einzelhandel, führen diesen Abgleich täglich durch.

- Aufgrund der allgemeinen kaufmännischen Vorsicht nach §252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sowie aufgrund des hieraus resultierenden Höchstwertprinzipes sind Fremdwährungsverbindlichkeiten einzeln mit dem am Bilanzstichtag feststellbaren Fremdwährungskurs abzugleichen. Ist der Kurs am Bilanzstichtag niedriger als am Tag des Entstehens (und damit Buchens) der Verbindlichkeit, so ist nichts zu unternehmen. Ist der Fremdwährungskurs jedoch höher, so ist eine entsprechende Höherbewertung der Fremdwährungsverbindlichkeit vorzunehmen.
- Unternehmen, die betriebliche Rentenkassen führen, müssen im abzurechnenden Berichtsjahr entstandene Pensionsrückstellungen aufwandswirksam buchen. Im Rahmen der deutschen Rechtsvorschriften ist hierfür das Teilwertverfahren anzuwenden. Im internationalen Bereich ist die Projected Unit Credit Method üblich, die in den International Accounting Standards (IAS) vorgesehen ist und seit 1998 nunmehr auch langsam in das deutsche Rechnungswesen "einsickert".
- Für jedes bekannte, d.h., vorhersehbare Einzelrisiko ist zu überprüfen, ob Rückstellungen gebildet werden können (§249 HGB). Dies betrifft insbesondere:
  - Rückstellungen für rechtliche Verpflichtungen wie Steuer-, Garantie- oder ähnliche Rückstellungen,
  - Rückstellungen für wirtschaftliche Verpflichtungen (Kulanzrückstellungen) und
  - Aufwandsrückstellungen, vgl. §249 Abs. 2 und 3 HGB sowie §5 Abs. 4a EStG).Steuerrechtlich sind Rückstellungen für drohende Verluste nicht mehr zulässig. Generell sind Rückstellungen steuerrechtlich stark eingeschränkt.
- Für Risiken, die nicht mehr bestehen bzw. im Berichtsjahr weggefallen sind, sind bestehende Rückstellungen erfolgswirksam aufzulösen.
- Buchungen, die die private Lebenssphäre eines Inhabers oder Gesellschafters betreffen (z.B. Kosten der privaten Lebensführung), die aber innerhalb der unternehmerischen Buchführung durchgeführt worden sind, sind bei Personengesellschaften auf das jeweilige Privatkonto und bei Kapitalgesellschaften oder Kommanditisten in Kommanditgesellschaften auf das Konto „Forderungen gegen Gesellschafter“ oder ggfs. „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ abzurechnen. Die häufigsten Fälle sind:
  - Telefonkosten,
  - Kraftfahrzeugkosten bei privater Nutzung von Firmenfahrzeugen,
  - Warenentnahmen (Leistungseigenverbrauch),
  - Privater Nutzungswert betrieblicher Vermögensgegenstände, etwa der privat genutzten Wohnung im Firmengebäude.

Die hier genannten Fälle beziehen sich insbesondere auch auf die auszuweisende Umsatzsteuer und Vorsteuer. In diesem Zusammenhang ist ab Berichtsjahr 1999 auch der eingeschränkte Vorsteuerabzug bei PKW-Privatnutzung zu beachten: der unternehmerische Vorsteuerabzug kann durch nur eine einzige private Nutzung eines Dienstfahrzeuges reduziert werden!

- Personengesellschaften rechnen die Privatkonten in die Eigenkapitalkonten der jeweiligen Gesellschafter ab. Kapitalgesellschaften führen lediglich Konten „Forderungen gegen Gesellschafter“ und „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“, die zum Jahresende auch Ein- oder Auszahlungen ausgeglichen werden können, aber nicht in das Eigenkapital abzurechnen sind.
- Unternehmer, denen das Finanzamt auf Antrag gestattet hat, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (§20 UStG), müssen vor Abrechnung der Umsatzsteuer prüfen, welche Zahlungen tatsächlich eingegangen sind und damit umsatzsteuerlich relevant werden, d.h., die auf offene Forderungen entfallende Umsatzsteuer ausbuchen.
- Die Umsatzsteuer und die Vorsteuer sind gegeneinander abzurechnen. Dieser Schritt ist kein Verstoß gegen das Verrechnungsverbot des §246 Abs. 2 HGB. Da es regelmäßig mehrere Umsatzsteuer- und mehrere Vorsteuerkonten geben wird, ist ein Zwischenkonto zu verwenden, dessen Saldo bei Entstehen eines Vorsteuer-Überhanges in ein Konto „Forderungen aus Umsatzsteuer“ und bei Entstehen einer Umsatzsteuer-Zahllast in ein Konto „Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer“ abzurechnen ist.
- Sind alle diese Arbeitsschritte abgeschlossen, kann das Ergebnis der Jahresabschlußarbeiten im Rahmen einer Hauptabschlußübersicht dargestellt werden.

An die buchhalterischen Jahresabschlußarbeiten schließen sich die Aufstellung der einzelnen Bestandteile des Jahresabschlusses an.

Für einen Konzern können im Rahmen des Konzernabschluß weitere, hier nicht aufgeführte Abschlußarbeiten anfallen. Insbesondere können auch andere als die deutschen Rechtsvorschriften anwendbar sein (IAS).

## 5.2. Übersicht über die Inhalte der Bilanz nach §266 HGB

Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (vgl. Betriebsgröße nach §267 HGB) haben die in §266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Für kleine Kapitalgesellschaften gibt es Erleichterungen. Für Personengesellschaften bestehen keine entsprechend präzisen Reglementierungen, weil die §§265ff HGB für sie überhaupt nicht anwendbar sind. Dieses Manuskript konzentriert sich jedoch auf die Verhältnisse der Kapitalgesellschaften. Regelungen für Personengesellschaften sind analog anzuwenden.

## **Aktiva:**

### **A. Anlagevermögen:**

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände:
  1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
  2. Geschäfts- oder Firmenwert;
  3. geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen:
  1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
  2. technische Anlagen und Maschinen;
  3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
  4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- III. Finanzanlagen:
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
  3. Beteiligungen;
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
  6. sonstige Ausleihungen.

### **B. Umlaufvermögen:**

- I. Vorräte:
  1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
  2. unfertige Erzeugnisse;
  3. fertige Erzeugnisse und Waren;
  4. geleistete Anzahlungen;
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
  1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
  2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
  3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. eigene Anteile;
  3. sonstige Wertpapiere;
- IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten.

### **C. Rechnungsabgrenzungsposten**

Dieses Schema ist unter Umständen noch um „Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital“, „Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“, „Sonderposten mit Rücklageanteil“ sowie „Rückstellungen...“ bzw. „Rechnungsabgrenzungsposten für latente Steuern“ zu ergänzen. Kleine Kapitalgesellschaften können bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses bestimmte Bilanzpositionen zusammenfassen und eine verkürzte Bilanz aufstellen (§266 Abs. 1 Satz 3 HGB). Sie haben lediglich die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge zu übernehmen. Mittelfrühen Kapitalgesellschaften sind bestimmte Erleichterungen hinsichtlich der Bilanzgliederung erst im Rahmen der Offenlegung gestattet (§327 HGB), nicht schon bei der Aufstellung.

## **Passiva:**

### **A. Eigenkapital:**

- I. Gezeichnetes Kapital;
- II. Kapitalrücklage;
- III. Gewinnrücklagen:
  1. gesetzliche Rücklagen;
  2. Rücklagen für eigene Anteile;
  3. satzungsmäßige Rücklagen;
  4. andere Gewinnrücklagen.
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

### **B. Rückstellungen:**

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. Sonstige Rückstellungen.

### **C. Verbindlichkeiten:**

1. Anleihen, davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

### **D. Rechnungsabgrenzungsposten**

### 5.3. Übersicht über die Inhalte der GuV-Rechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung enthält die Aufwendungen und Erträge des Unternehmens und ist damit eine Vorschaltrechnung zum Eigenkapitalkonto, auf das sie sich mit ihrem Ergebnis direkt auswirkt. Durch steuerrechtliche Sondervorschriften ist das GuV-Ergebnis aber oft wenig aussagekräftig für den Erfolg eines Unternehmens. Das Handelsgesetzbuch schreibt dem Bilanzierenden zwei Rechenverfahren vor, unter denen gewählt werden darf:

#### GuV-Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren

Gliederungsform für die GuV-Rechnung als Alternative zur GuV-Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren. Beim Gesamtkostenverfahren werden alle Aufwendungen einer Periode mit den in ihr erbrachten Leistungen verglichen (§275 Abs. 2 HGB). Diese Leistungen beinhalten die Umsatzerlöse, die Bestandsveränderungen (-erhöhung positiv, -verminderung negativ) und die anderen aktivierten Eigenleistungen.

Schematisch sieht das Gesamtkostenverfahren wie folgt aus:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
  - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
- 14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
- 17. außerordentliches Ergebnis**
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
- 20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag**

Da das Gesamtkostenverfahren nach dem Primärprinzip der Aufwandsartengliederung aufgebaut ist, ist es problemlos aus der Finanzbuchführung zu entwickeln.

#### GuV-Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren

Gliederungsform für die GuV-Rechnung als Alternative zur GuV-Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren. Beim Umsatzkostenverfahren werden den Verkaufserlösen einer Periode die Aufwendungen der abgesetzten Leistungen gegenübergestellt. Es werden also nicht alle Aufwendungen, die in einer Periode entstanden sind, berücksichtigt, sondern nur diejenigen, welche mit den in der Abrechnungsperiode abgesetzten Leistungen (Umsätzen) in Zusammenhang stehen. Dementsprechend werden als Erträge nur die Umsatzerlöse der Periode berücksichtigt, nicht einbezogen werden die Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie die anderen aktivierten Eigenleistungen.

Schematisch sieht das Umsatzkostenverfahren wie folgt aus:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge und Beteiligungen,  
davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
- 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
- 16. außerordentliches Ergebnis**
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern

#### **19. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag**

Zwar führen Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren zum gleichen Jahresüberschuß, doch sind die Anforderungen, die das Umsatzkostenverfahren an die Betriebsabrechnung stellt, wesentlich höher, da hier über die Kostenartenrechnung hinaus eine Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung für die Kostenzurechnung erforderlich ist. Grund dafür ist die funktionale Aufteilung der betrieblichen Aufwendungen nach den Bereichen Herstellung (Pos. 2: Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen), Vertrieb (Pos. 4: Vertriebskosten) und allgemeine Verwaltung (Pos. 5: allgemeine Verwaltungskosten).

## 5.4. Zusammenfassung über die Inhalte des Anhanges

Die folgende Zusammenstellung enthält die nach §§284 bis 288 und anderen relevanten Rechtsquellen erforderlichen Angaben, die Kapitalgesellschaften im Anhang zu Bilanz und GuV-Rechnung machen müssen. Nur steuer- und handelsrechtliche Erläuterungspflichten wurden aufgenommen, nicht aber solche aus anderen Rechtsgebieten.

HGB

### A. Pflichtangaben für sämtliche Kapitalgesellschaften

#### 1. Angaben wahlweise in Bilanz oder im Anhang

- §265 Abs. 3 Mitzugehörigkeitsvermerke bei Bilanzpositionen  
§268 Abs. 2 Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens sowie der Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Anlagespiegel)  
§268 Abs. 2 Angabe der Geschäftsjahresabschreibungen für die Einzelpositionen des Anlagevermögens  
§268 Abs. 6 Unter Rechnungsabgrenzungsposten aktiviertes Disagio  
§268 Abs. 7 Haftungsverhältnisse nach §251 HGB  
§273 Angabe der Rechtsgrundlagen für den Sonderposten mit Rücklageanteil  
§274 Abs. 1 Angabe der Rückstellungen für latente Steuern  
§285 Abs. 1 Angabe des Gesamtbetrages der Verbindlichkeiten  
- mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren  
- die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind

#### 2. Angabe wahlweise in G&V-Rechnung oder im Anhang

- §277 Abs. 3 Angabe der außerplanmäßigen handelsrechtlichen Geschäftsjahresabschreibungen  
§281 Abs. 2 Angabe der Einstellungen in den sowie Auflösungen aus dem Sonderposten mit Rücklagenanteil  
§281 Abs. 2 Angabe des Betrages der im Geschäftsjahr nach steuerlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen auf das Anlage- und Umlaufvermögen

#### 3. Angabe ausschließlich im Anhang

- §264 Abs. 2 Allgemeine Jahresabschlußerläuterung zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes  
§265 Abs. 1 Erläuterungen zu Unterbrechungen der Darstellungstätigkeit  
§265 Abs. 2 Angabe und Erläuterung nicht mit dem Vorjahr vergleichbarer Beträge einzelner Jahresabschlußpositionen  
§265 Abs. 2 Angabe und Erläuterung angepaßter Vorjahresvergleichszahlen  
§265 Abs. 4 Angabe und Begründung, wenn wegen mehrerer Geschäftszweige eine Ergänzung der Gliederung vorgenommen wird  
§265 Abs. 7 Erläuterung zusammengefaßter Jahresabschlußpositionen  
§268 Abs. 4 Erläuterung von Beträgen größeren Umfanges, die Vermögensgegenstände betreffen, die erst nach dem Stichtag rechtlich entstehen  
§268 Abs. 5 Dgl., für Verbindlichkeiten, die erst nach dem Stichtag rechtlich entstehen  
§269 Erläuterungen zu aktivierten Inangasetzungs- und Erweiterungskosten des Geschäftsbetriebes  
§274 Abs. 2 Erläuterungen zu aktivischer Steuerabgrenzung  
§277 Abs. 4 Erläuterungen zu außerordentlichen Aufwendungen/Erträgen, die für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (inkl. aperiodischer Beträge)  
§280 Abs. 3 Angabe des Betrages, der aus steuerlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen  
§284 Abs. 2 Erläuterung der Bilanz- und G&V-Positionen sowie der angewandten Bewertungsmethoden  
§284 Abs. 2 Erläuterung der Umrechnung von Fremdwährungspositionen  
§284 Abs. 2 Erläuterung der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden  
§284 Abs. 2 Angabe der stillen Reserven aus der Anwendung von Verbrauchsfolgerverfahren (z.B. Lifo)  
§284 Abs. 2 Angabe über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten  
§285 Abs. 6 Aufspaltung der Ertragssteuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außergewöhnliche Ergebnis  
§285 Abs. 9 Angabe der Vorschüsse und Kredite an Mitglieder von Unternehmensorganen  
§285 Abs. 10 Namentliche Aufzählung der Unternehmensorgane  
§285 Abs. 11 Angabe zu Beteiligungen (Name, Sitz, Anteil am Kapital, Eigenkapital, letztes Ergebnis)  
§285 Abs. 13 Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- und Firmenwertes  
§285 Abs. 14 Angabe über Mutterunternehmen und Konzernabschlüsse

### B. Zusätzliche Pflichtangaben für mittelgroße Kapitalgesellschaften

#### 1. Angabe wahlweise in Bilanz oder im Anhang

- §327 Abs. 2 Angabe zusätzlicher Bilanzpositionen, wenn die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Form veröffentlicht wird

#### 2. Angaben ausschließlich im Anhang

- §285 Abs. 3 Angabe des Gesamtbetrages der sonstigen finanziellen Verpflichtungen  
§285 Abs. 7 Aufgliederung der Arbeitnehmerzahl nach Gruppen  
§285 Abs. 8b Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens: Angabe von Personalaufwand  
§285 Abs. 9 Angabe der Bezüge der Geschäftsführung sowie von Aufsichtsorganen (nach Gruppen getrennt)

### C. Weitere Pflichtangaben für große Kapitalgesellschaften

- §285 Abs. 2 Angaben für jede in der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeitsposition  
§285 Abs. 4 Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und Regionen  
§285 Abs. 5 Erläuterung des Einflusses steuerlicher Maßnahmen auf das Jahresergebnis und der daraus resultierenden künftigen Belastungen  
§285 Abs. 8a Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens: Angabe des Materialaufwandes  
§285 Abs. 12 Angaben zu in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesenen Rückstellungen mit erheblichem Umfang

### D. Zusätzliche Pflichtangaben

- §42 Abs. 3 Angabe der Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern der GmbH (wahlweise in der Bilanz oder im Anhang)  
GmbHG  
Art. 24 Abs. 3 Angabe, wenn bei erstmaliger Aufstellung des Anlagespiegels statt historischer Werte Buchwerte übernommen wurden  
EGHGB  
Art. 28 Abs. 2 Angabe der Deckungslücken aus Pensionsverpflichtungen, die vor dem 01.01.1987 begründet wurden  
EGHGB