

Scripte

REWE I - BILANZIERUNG

Handels - & steuerrechtliche
Abschlusspflicht

Prof. Dr.oec. Dipl.-Ing. Christian Krause

Inhaltsverzeichnis

Abschlusspflichten

| | |
|--|------|
| 3.1.2 Handels- und steuerrechtliche Abschlusspflichten | -19- |
| 3.2 Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | -20- |

3.1.2 Handels- und steuerrechtliche Abschlusspflichten

Die wesentlichen Bestimmungen zur Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind, wie bereits Bild 3.1 veranschaulicht hat, in den §§ 242 – 256 HGB (für alle Kaufleute) sowie in den §§ 264 – 289 HGB (für Kapitalgesellschaften) enthalten. Die Vorschrift des § 242 HGB beinhaltet die **Verpflichtung eines jeden Kaufmannes** zur Erstellung einer **Bilanz** und einer **Gewinn- und Verlustrechnung**. Während die Bilanz insbesondere dazu dient, Vermögen und Schulden eines Unternehmens einander gegenüberzustellen, soll die Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres festhalten, mithin den Unternehmenserfolg ausweisen.

Kapitalgesellschaften sind gemäß § 264 Abs. 1 HGB **darüber hinaus** dazu verpflichtet, neben Bilanz und GuV als weiteren Bestandteil des Jahresabschlusses einen **Anhang** zu erstellen. Der Zweck eines solchen Anhangs besteht darin, das Datenmaterial der Bilanz und der GuV näher zu erläutern, um auf diese Weise deren Aussagekraft zu erhöhen. So werden darin beispielsweise einzelne Positionen erklärt (z. B. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen) oder Fragen der Bewertung angesetzter Positionen behandelt (z. B. Abschreibungsmethoden).

In Ergänzung zum Jahresabschluss, d. h. zusätzlich zu jenen drei Komponenten (Bilanz, GuV und Anhang), müssen Kapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 1 HGB einen **Lagebericht** aufstellen. Darin sollen vor allem Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft dargestellt werden, aber auch bedeutsame Vorgänge nach dem Bilanzstichtag erfasst und auf die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens eingegangen werden. Letztlich unterstützt der Lagebericht ebenfalls die Vermittlung eines den realen Verhältnissen entsprechenden Bildes vom Unternehmen. Nähere Erläuterungen zu Jahresabschluss und Lagebericht finden sich an anderer Stelle (s. Studienbrief „Jahresabschluss / Bilanzierung“ [13]).

Zusammenfassend lässt sich der Umfang der handelsrechtlichen Abschlusspflichten in Abhängigkeit von der jeweiligen Rechtsform wie in Bild 3.3 skizziert darstellen.

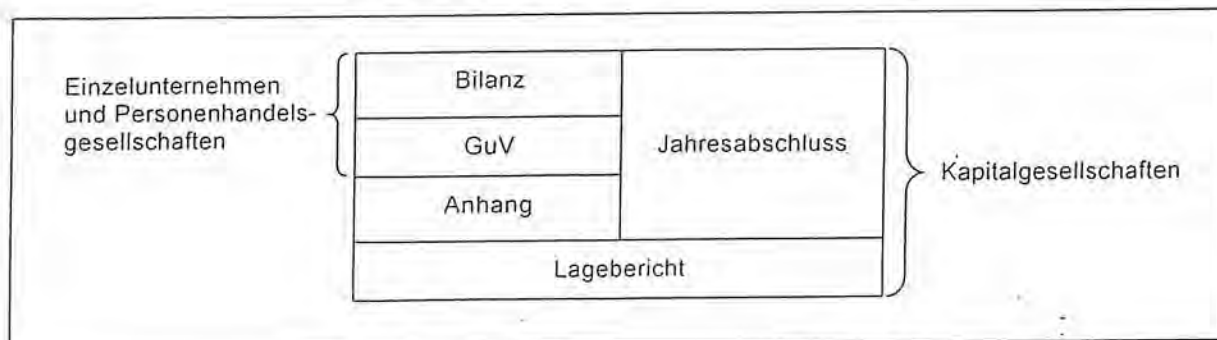


Bild 3.3 Der Umfang der handelsrechtlichen Abschlusspflichten in Abhängigkeit von der Rechtsform

Die zentrale Vorschrift des Steuerrechts zur Erstellung eines Jahresabschlusses stellt § 5 Abs. 1 EStG dar. Nach dieser gesetzlichen Regelung, die auch **Maßgeblichkeitsgrundsatz** genannt wird, bildet die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellte **Handelsbilanz** ebenfalls die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung, d. h. für die **Steuerbilanz**.

Dies bedeutet, dass für den Ansatz sowie für die Bewertung einzelner Positionen in der Steuerbilanz

- der jeweilige Ansatz und
- die jeweilige Bewertung

in der Handelsbilanz maßgeblich sind. Allerdings behält sich der Gesetzgeber mit § 5 Abs. 6 EStG das Recht vor, in Einzelfällen den handelsrechtlichen Wertansatz zu korrigieren (Bewertungsvorbehalt des Steuerrechts).

Diese Bestimmung greift beispielsweise dann, wenn am Ende eines Wirtschaftsjahres auf Lager liegende Bestände an Fertigfabrikaten zu bewerten sind. Das Handelsrecht schreibt vor, dass in einem solchen Fall mindestens die direkt zurechenbaren Kosten des Material- und Fertigungsbereichs anzusetzen sind, d. h. Fertigungsmaterial und Fertigungslöhne. Indessen verlangt das Steuerrecht den Ansatz sämtlicher Material- und Fertigungskosten als Wertuntergrenze. Demnach sind steuerrechtlich sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten zu berücksichtigen, neben Fertigungsmaterial und -löhnen ebenfalls Material- und Fertigungsgemeinkosten anzusetzen.

Derartige Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlichem Wertansatz lassen sich mit den unterschiedlichen Zwecken der jeweiligen Gesetzgebung erklären:

- Handelsrecht: Gläubigerschutz und
- Steuerrecht: Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Auf Einzelheiten hierzu wird ebenfalls an anderer Stelle noch einzugehen sein (s. Studienbrief „Jahresabschluss / Bilanzierung“ [13]).

3.2 Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Nach § 238 Abs. 1 HGB wird jeder Kaufmann zusätzlich verpflichtet, sich im Rahmen der Buchführung an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu orientieren. Vgl. hierzu [2]. Die GoB beziehen sich sowohl auf die Buchführung i. e. S. als auch auf die Erstellung des Jahresabschlusses. Dies wird vor allem dadurch deutlich, dass neben § 238 Abs. 1 HGB die gesetzlichen Regelungen des § 243 Abs. 1 HGB sowie des § 264 Abs. 2 HGB ebenfalls auf die GoB verweisen. Überdies nimmt auch das Steuerrecht in § 5 Abs. 1 EStG Bezug auf die handelsrechtlichen GoB.

Die GoB greifen immer dann, wenn das einschlägige Recht auslegungsbedürftig ist. Der Begriff „GoB“ ist aber an keiner Stelle im Gesetz definiert, mithin stellt er einen unbestimmten Rechtsbegriff dar. Erst durch das sog. Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985, durch das das Dritte Buch des HGB eingefügt worden ist, sind einige GoB, namentlich die zur Erstellung des Jahresabschlusses, gesetzlich kodifiziert worden.

Während ursprünglich die Meinung vorherrschte, dass GoB auf induktivem Wege zu gewinnen seien, d. h. sich aus den Ansichten des ordentlichen und ehrbaren Kaufmannes ableiten ließen, dominiert heutzutage die Auffassung, dass GoB deduktiv aus den Zwecken von Buchführung und Abschluss herzuleiten sind. Dazu bedarf es eines gesetzesentsprechenden Konsenses über die Rechnungslegungszwecke durch Wissenschaft, Rechtsprechung sowie Buchführungs- und Bilanzierungspraxis.

Beispiele für Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind:

1. **Klarheit und Übersichtlichkeit:** Dieser Grundsatz ist im § 243 Abs. 2 HGB genannt. Er impliziert, dass z. B. im Rahmen der Buchführung ein Kontenplan benutzt wird oder Bilanz sowie GuV hinreichend gegliedert werden.
2. **Nachprüfbarkeit:** Dieser GoB, der im § 238 Abs. 1 HGB verankert ist, besagt, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie innerhalb eines angemessenen Zeitraumes von einem sachverständigen Dritten nachvollzogen werden kann. Diese Forderung zielt auf den Umstand ab, dass die Buchführung letztlich auch Beweiskraft besitzen soll, mithin die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen.
3. **Vollständigkeit:** Mit diesem GoB, auf den im § 246 Abs. 1 HGB verwiesen wird, soll sichergestellt werden, dass einerseits sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden sowie Eigenkapital und andererseits sämtliche Aufwendungen sowie Erträge erfasst werden. Auf diese Weise wird die Abbildung aller Daten gemäß den realen Gegebenheiten in der Praxis, beispielsweise durch die körperliche Bestandsaufnahme, gewährleistet. Letztlich lässt sich das sog. Saldierungsverbot, das die Verrechnung einzelner Positionen miteinander (z. B. Zinsaufwendungen und -erträge) untersagt, auf diesen GoB zurückführen.
4. **Vorsicht:** Der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht ist beispielsweise explizit im § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB enthalten. Er soll verhindern, dass der Kaufmann sein Vermögen über- bzw. seine Schulden unterschätzt. Das Vorsichtsprinzip kann in verschiedenen Ausprägungen auftreten, so z. B. in Form des Imparitäts- und des Realisationsprinzips.
 - Das **Imparitätsprinzip** verlangt, dass Verluste bereits dann gebucht werden, wenn sie zwar noch nicht realisiert, jedoch wahrscheinlich sind. Ein praktisches Beispiel dafür ist das Gebot zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 HGB).

- Das **Realisationsprinzip** verlangt, dass dagegen Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie schon realisiert sind. So sind in praxi Bestände an Fertigfabrikaten nicht mit den Verkaufspreisen, sondern mit den Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB zu bewerten.

5. **Bilanzkontinuität:** Dieser Grundsatz besagt, dass Form und Gliederung sowohl der Bilanz als auch der GuV beizubehalten sind (formelle Bilanzkontinuität), ebenso wie beispielsweise Bewertungsmethoden bzw. Wertansätze (materielle Bilanzkontinuität). Darüber hinaus fordert dieser GoB, dass die Schlussbilanz des vorangegangenen Jahres und die Eröffnungsbilanz des laufenden Jahres identisch sein müssen (Bilanzidentität).

Unabhängig von den vorstehend aufgezählten Beispielen für GoB gibt es bestimmte **Mindestanforderungen**, die an die Buchführung gestellt werden (vor allem § 239 HGB). So hat sich der Kaufmann z. B. bei seinen Aufzeichnungen einer lebendigen Sprache zu bedienen, nachträgliche Veränderungen müssen erkennbar bleiben (sog. Radierungsverbot) und die zur Buchführung relevanten Unterlagen müssen über bestimmte Fristen aufbewahrt werden.