

# **Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS**

Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten –  
mit über 195 Abbildungen

von

**Univ.-Prof. em. Dr. Dr. h.c. Rudolf Federmann**  
Steuerberater

vormal Profess der Betriebswirtschaftslehre  
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Helmut-Schmidt-Universität/  
Universität der Bundeswehr Hamburg

und

**Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller**  
Professur für Betriebswirtschaftslehre,  
insbes. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen  
Helmut-Schmidt-Universität/  
Universität der Bundeswehr Hamburg

**13., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage**

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 13. Auflage .....	V
Abbildungsverzeichnis .....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXIX
<b>A. Grundlagen der Bilanzierung .....</b>	<b>1</b>
I. Bilanz und Bilanzierung – Begriffe und Abgrenzungen .....	1
II. Bilanzarten nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS .....	5
1. Bilanzarten nach Handelsrecht .....	5
2. Bilanzarten nach Steuerrecht .....	8
3. Bilanzen nach IFRS .....	12
III. Bilanzen als Teil der Rechnungslegung .....	12
1. Bilanzen als Teil der Unternehmensrechnung .....	12
2. Die Handelsbilanz als Bestandteil der HGB-Rechnungslegung .....	14
3. Die Steuerbilanz als Bestandteil der steuerlichen Gewinnermittlung .....	14
4. Die IFRS-Bilanz als Bestandteil der IFRS-Rechnungslegung .....	16
5. Vergleichender Überblick der Instrumente der Rechnungslegung .....	19
IV. Zwecke und Ziele der Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS .....	19
1. Bilanzen im interessenpluralistischen Spannungsfeld .....	19
a) Die typischen Bilanzinteressen der Normensetzer .....	20
aa) Rechtspolitische Funktionen .....	20
ab) Wirtschafts-, finanz- und sozialpolitische Funktionen .....	21
ac) Bilanzfunktion privater Standardsetter .....	22
b) Die typischen Bilanzinteressen der Rechnungslegungadressaten .....	23
ba) Die typischen Bilanzinteressen der Eigner .....	24
bb) Die typischen Bilanzinteressen der Gläubiger .....	25
bc) Die typischen Bilanzinteressen der Arbeitnehmer .....	26
bd) Die typischen Bilanzinteressen der Marktpartner .....	26
be) Die typischen Bilanzinteressen des Fiskus .....	27
bf) Die typischen Bilanzinteressen der Öffentlichkeit .....	28
c) Die typischen Bilanzinteressen der Unternehmensführung .....	28
2. Bestimmung der Zwecke der Bilanzierung .....	30
a) Zwecke der HGB-Handelsbilanz .....	31
aa) Regelung von Informationsinteressen .....	31
ab) Regelung von Finanzinteressen .....	32
b) Besonderheiten der Rechnungslegungszwecke nach IFRS .....	37
c) Zwecke der Steuerbilanz .....	39
d) Synopse der Bilanzzwecke nach HGB, IFRS und EStG .....	42

V. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung .....	42
1. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Handelsrecht .....	42
a) Allgemeine Bilanzierungsvorschriften, die an die Kaufmannseigenschaft anknüpfen .....	43
b) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Rechtsformen und Unternehmensgrößen anknüpfen .....	47
ba) Bilanzierungsvorschriften für typische Personenunternehmen ..	48
bb) Bilanzierungsvorschriften für atypische Personenhandelsgesellschaften .....	50
bc) Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften .....	52
bca) Kapitalgesellschaften allgemein .....	52
bcb) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Aktiengesellschaften .....	55
bcc) Besondere Bilanzierungsvorschriften für KGaA .....	56
bcd) Besondere Bilanzierungsvorschriften für GmbH .....	57
bce) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Genossenschaften .....	57
c) Bilanzierungsvorschriften für unselbständige Organisationseinheiten .....	58
d) Regelungen der Bilanzierungskompetenzen .....	58
da) Bilanzaufstellungskompetenzen .....	59
db) (Interne) Bilanzprüfungskompetenz .....	60
dc) Bilanzfeststellungskompetenz .....	61
dd) Ergebnisverwendungskompetenz .....	62
de) Überblick der formellen und materiellen Bilanzierungskompetenzen .....	63
e) Überblick der Rechtsform-, Unternehmensgrößen- und Kapitalmarktabhängigkeit der Rechnungslegung .....	66
f) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Unternehmengegenstände anknüpfen .....	68
2. Besondere rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung für kapitalmarktorientierte Unternehmen .....	68
a) Erweiterte Pflichten nach HGB .....	68
aa) Einordnung als großes Unternehmen .....	68
ab) Erweiterung der Rechnungslegungsinstrumente .....	69
ac) Bilanzeitid .....	69
b) Erweiterte Pflichten nach Börsenrecht .....	69
ba) Börsen-Zulassungsbedingungen .....	69
bb) Zulassungsfolgepflichten .....	69
bba) Jahresfinanzbericht .....	70
bbb) Halbjahresfinanzbericht .....	70
c) Erweiterte Pflichten nach den Börsenordnungen .....	71
ca) General Standard .....	71
cb) Prime Standard .....	71
cc) Entry Standard .....	71
d) Anforderungen ausländischer Börsen .....	72
3. Nationale und internationale Rechnungslegungsstandards .....	72
a) Allgemeines zu Rechnungslegungsstandards .....	72

b) Nationale Rechnungslegungsstandards .....	74
ba) Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS)	
und Interpretationen .....	74
baa) Der Standardsetter DRSC .....	74
bab) Der Standardsetzungsprozess .....	77
bac) Die Bedeutung der DRS .....	77
bad) Bilanzierungsrelevante DRS und RIC .....	78
bb) IDW-Rechnungslegungsstandards (IDW-RS) und Rechnungslegungshinweise (IDW-RH) .....	79
bba) Der Standardsetter Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) .....	79
bbb) Der Standardsetzungsprozess .....	80
bbc) Die Bedeutung der IDW-Verlautbarungen zur Rechnungslegung .....	80
bc) Deutscher Corporate Governance Kodex .....	83
bd) US-GAAP .....	84
c) Internationale Rechnungslegungsstandards IFRS .....	84
ca) IFRS als Rechnungslegungsstandards .....	84
cb) Der Standardsetter IASB .....	87
cc) Der Standardsetzungsprozess (due process) .....	89
cd) Der EU-Anerkennungsprozess (Endorsement) .....	90
ce) Aufbau der Standards und Interpretationen .....	93
cf) Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards .....	95
cg) Bilanzierungsrelevante IFRS und Interpretationen .....	96
4. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Steuerrecht .....	99
a) Gesetzliche Vorschriften zur steuerlichen Bilanzierung .....	100
aa) Allgemeine gesetzliche Vorschriften .....	100
ab) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für natürliche Personen .....	100
ac) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Personengesellschaften .....	105
ad) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften .....	109
ae) Bilanzierungsvorschriften für unselbständige Organisationseinheiten (Betriebsstätten) .....	110
b) Steuerliche Verwaltungsanweisungen .....	114
ba) Verwaltungsanweisungen .....	114
bb) Arten bilanzierungsrelevanter Verwaltungsanweisungen .....	114
bc) Bedeutung der steuerlichen Verwaltungsanweisungen .....	114
bd) Wichtige bilanzierungsrelevante Verwaltungsanweisungen .....	115
VI. Die Verletzung von Bilanzierungsnormen und deren Folgen .....	118
1. Bilanzierungsverstöße .....	118
2. Die Verletzung handels- und kapitalmarktrechtlicher Bilanzierungsnormen und ihre Folgen .....	120
a) Bilanzierungsverstöße und ihre Folgen bei allen Bilanzierenden .....	120
aa) Bilanzierungsverstöße im Zusammenhang mit einer Unternehmenskrise .....	120

ab) Bilanzierungsverstöße im Zusammenhang mit anderen Straftaten .....	122
ac) Sonstige Folgen von Bilanzierungsverstößen .....	122
b) Besondere Bilanzierungsverstöße und ihre Folgen bei Kapitalgesellschaften .....	123
ba) Bei allen Kapitalgesellschaften .....	123
baa) Aufstellungs- und Feststellungsverstöße .....	123
bab) Prüfungsverstöße .....	124
bac) Offenlegungsverstöße .....	124
bad) Nichtigkeit des Jahresabschlusses und Nichtigkeitsfolgen .....	128
bae) Sonstige Folgen .....	130
bb) Besonderheiten bei Aktiengesellschaften .....	130
bc) Besonderheiten bei GmbH .....	131
c) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften & Co. ....	131
d) Besonderheiten bei Genossenschaften .....	131
e) Besonderheiten bei PublG-Unternehmen .....	132
f) Besonderheiten bei Unternehmen bestimmter Geschäftszweige .....	132
g) Besonderheiten bei kapitalmarktorientierten Unternehmen .....	132
ga) Das deutsche Enforcement-Verfahren .....	132
gb) Unterlassene oder falsche Entsprechenserklärung .....	135
gc) Unterlassene oder unrichtige Angabe des Bilanzeids .....	135
gd) Verstöße bei der Finanzberichterstattung .....	137
ge) Kurs- und Marktpreismanipulation .....	138
gf) Erweiterung des Ordnungsgeldrahmens bei Offenlegungsverstößen .....	138
gg) Sonstige Folgen .....	138
3. Die Verletzung von IFRS und ihre Folgen .....	139
4. Synopse der Folgen von Verstößen gegen handels- und kapitalmarktrechtliche Bilanzierungsnormen .....	139
5. Die Folgen der Verletzung steuerrechtlicher Bilanzierungsvorschriften .....	144
<b>VII. Bilanzrecht und Bilanztheorien .....</b>	<b>147</b>
1. Die Bedeutung von Bilanztheorien .....	147
2. Grundzüge einiger Bilanzauffassungen .....	148
a) Statische Bilanzauffassungen .....	148
b) Dynamische Bilanzauffassungen .....	150
c) Organische Bilanzauffassung .....	151
d) Neuere Bilanzauffassungen .....	151
e) Das Konzept der integrierten Berichterstattung .....	153
3. Bilanztheoretische Würdigung der HGB-Handelsbilanz .....	153
4. Bilanztheoretische Würdigung der IFRS-Bilanz .....	156
5. Bilanztheoretische Würdigung der Steuerbilanz .....	157

<b>B. Prinzipien der Bilanzierung .....</b>	161
I. Allgemeines und Überblick .....	161
II. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) .....	163
1. Allgemeines zu den GoB .....	163
a) Begriff und Umfang der GoB .....	163
b) Die Rechtsnatur und Ermittlung der GoB .....	165
2. Grundsätze zeitgerechter Bilanzierung .....	170
a) Der Grundsatz zeitgerechter Bilanzaufstellung (Aufstellungsprinzip) .....	170
b) Das Stichtagsprinzip .....	172
c) Das Periodisierungsprinzip .....	174
d) Das Erhellungsprinzip .....	175
3. Das Nominalwertprinzip und seine bilanziellen Ausprägungen .....	177
a) Das Nominalwertprinzip .....	177
b) Das Prinzip nomineller Kapitalerhaltung .....	177
c) Das Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzip und das pagatorische Prinzip .....	178
4. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Fortführungsprinzip) .....	179
5. Die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit .....	180
a) Der Grundsatz der Klarheit .....	180
b) Der Grundsatz der Übersichtlichkeit .....	181
6. Die Einzelabbildungsgrundsätze .....	182
a) Bedeutung der Einzelabbildungsgrundsätze .....	182
b) Der Grundsatz der Einzelbilanzierung .....	182
c) Der Grundsatz der Einzelbewertung .....	184
d) Der Grundsatz des Einzelausweises (Saldierungsverbot) .....	185
7. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit .....	186
a) Allgemeines .....	186
b) Der Grundsatz der Richtigkeit (insbes. der Vollständigkeit) .....	188
c) Der Grundsatz der Wahrhaftigkeit (Willkürfreiheit) .....	189
8. Die Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs (Bilanzkontinuität) .....	190
a) Der Grundsatz der Bilanzidentität .....	191
b) Die Grundsätze der Bilanzenstetigkeit .....	192
ba) Der Grundsatz formeller Bilanzenstetigkeit .....	192
bb) Die Grundsätze materieller Bilanzenstetigkeit .....	193
bba) Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit (-kontinuität) .....	193
bbb) Der Grundsatz der Bewertungsmethodenstetigkeit (-kontinuität) .....	194
9. Das Vorsichtsprinzip und seine Ausprägungen .....	195
a) Das allgemeine Vorsichtsprinzip .....	195
b) Das Prinzip der Vorsicht i.e.S. .....	197
c) Das Realisationsprinzip .....	198
d) Das Imparitätsprinzip .....	201
e) Das Niederstwertprinzip .....	201
f) Das Höchstwertprinzip .....	203
10. Wirtschaftlichkeitsgrundsätze .....	203

a) Der Grundsatz wirtschaftlicher Zurechnung .....	203
b) Die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit .....	204
c) Der Grundsatz des Nichtausweises schwiegender Geschäfte .....	206
III. Besondere handelsrechtliche Grundsätze .....	207
1. Das Prinzip privatrechtlicher Gestaltungsfreiheit .....	207
2. Das Prinzip der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht .....	207
3. Das Prinzip der Darstellung der tatsächlichen Lageverhältnisse .....	209
IV. Besondere steuerrechtliche Grundsätze .....	211
1. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung .....	211
2. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung .....	212
3. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung .....	213
4. Das (steuerbilanzielle) Trennungsprinzip .....	214
5. Der Fremdvergleichsgrundsatz (dealing at arm's length-Prinzip) .....	215
6. Der Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung .....	216
7. Grundsatz der Maßgeblichkeit .....	217
a) Allgemeines .....	217
b) Das allgemeine Maßgeblichkeitsprinzip .....	218
ba) Inhalt und Rechtsgrundlagen .....	218
bb) Zweck und Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips .....	218
bc) Voraussetzungen des Maßgeblichkeitsprinzips .....	219
bd) Begrenzungen des Maßgeblichkeitsprinzips .....	220
be) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten .....	221
bf) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten .....	223
bg) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bewertung .....	224
bh) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten .....	224
bi) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei steuerrechtlichen Wahlrechten .....	225
c) Die Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken .....	227
d) „Verlängerte Maßgeblichkeit“ ins Bewertungsrecht .....	228
e) Maßgeblichkeitsgrundsatz und Internationalisierung der Rechnungslegung .....	230
V. Prinzipien der IFRS-Rechnungslegung .....	230
1. Allgemeines und Überblick .....	230
2. Oberster Rechnungslegungszweck: Grundsatz der Entscheidungsnützlichkeit (decision usefulness) .....	233
3. Konzeptioneller Grundsatz: Grundsatz der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (true and fair view/fair presentation) der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage .....	233

4.	Grundlegende Annahmen (basic assumptions) .....	236
a)	Grundsatz der Periodenabgrenzung (accrual basic, matching principle) .....	236
b)	Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern) .....	237
5.	Grundlegende qualitative Anforderungen – Primärgrundsätze (fundamental qualitative characteristics) .....	237
a)	Grundsatz der Relevanz (relevance), insbes. Wesentlichkeit (materiality) .....	237
	Unterfall: Grundsatz der Wesentlichkeit .....	237
b)	Grundsatz der Glaubwürdigkeit (faithfully) .....	238
ba)	Grundsatz der Vollständigkeit (completeness) .....	238
bb)	Grundsatz der Neutralität (neutrality) .....	238
bc)	Grundsatz der Fehlerfreiheit (free of errors) .....	239
6.	Nebenbedingungen (enhancing qualitative characteristics of useful financial information) .....	239
a)	Grundsatz der Vergleichbarkeit (comparability) .....	239
	Unterfall: Grundsatz der Darstellungsstetigkeit .....	240
	Unterfall: Grundsatz der Bilanzidentität .....	240
b)	Grundsatz der Nachprüfbarkeit (verifiability) .....	240
c)	Grundsatz der Zeitnähe (timeliness) .....	241
d)	Grundsatz der Verständlichkeit (understandability) .....	241
e)	Grundsatz der Kosten- und Nutzenabwägung (balance between benefit and cost) .....	241
f)	Vorsicht (prudence) .....	242
g)	Beschränkungen zwischen Relevanz und Glaubwürdigkeit (constraints on relevant and faithful information) .....	242
7.	Prinzipien in einzelnen Standards .....	242
a)	Stichtagsprinzip (balance sheet date) .....	242
b)	Erhellungsprinzip (Events after the balance sheet date) .....	243
c)	Einzelbilanzierungsprinzip (Saldierungsverbot, offsetting) .....	243
d)	Einzelbewertungsprinzip .....	244
e)	Realisationsprinzip (realization principle) .....	244
f)	Stetigkeitsprinzip (consistency) .....	244
g)	Kapitalerhaltungsprinzip (concepts of capital and capital maintenance) .....	245
<b>VI.</b>	<b>Vergleich zwischen Bilanzierungsprinzipien nach HGB und IFRS</b> .....	245
<b>C.</b>	<b>Der Bilanzansatz dem Grunde nach</b> .....	253
<b>I.</b>	<b>Stufen der Entscheidung über den Ansatz dem Grunde nach</b> .....	253
1.	Entscheidungsstufen über den Ansatz dem Grunde nach gemäß HGB und EStG .....	253
2.	Entscheidungsstufen über den Ansatz dem Grunde nach gemäß IFRS .....	253
<b>II.</b>	<b>Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit</b> .....	256
1.	Handelsrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit .....	256

a)	Vermögensgegenstände .....	257
b)	Eigenkapital .....	259
c)	Schulden .....	260
d)	Posten der Rechnungsabgrenzung .....	260
e)	Bilanzierungshilfen und Sonderposten, insbes. latente Steuern .....	261
	Der Spezialfall „Aktive und passive latente Steuern“ .....	262
2.	Steuerrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit .....	266
a)	Positive (aktive) Wirtschaftsgüter .....	266
b)	Negative (passive) Wirtschaftsgüter .....	268
c)	Posten der Rechnungsabgrenzung .....	269
d)	Bilanzierungshilfen und Sonderposten .....	269
e)	Betriebsvermögen (Eigenkapital) .....	269
3.	Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit nach IFRS .....	270
a)	Vermögenswerte (assets) .....	270
aa)	Ressource (ressource) .....	270
ab)	Verfügungsmacht des Unternehmens (control) .....	270
ac)	Begründung durch vergangene Ereignisse (result of past events) .....	271
ad)	Erwarteter zukünftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss (future economic benefits) .....	271
ae)	Arten der Vermögenswerte (assets) .....	271
b)	Schulden (liabilities) .....	272
ba)	Gegenwärtige Verpflichtung (present obligation) .....	272
bb)	Aus Ereignissen der Vergangenheit begründet (results of past events) .....	272
bc)	Erfüllung erwartungsgemäß mit Ressourcenabfluss verbunden (outflow of resources) .....	272
bd)	Arten der Schulden (liabilities) .....	273
c)	Eigenkapital (equity) .....	273
d)	Sonstige Posten .....	273
e)	Standardvorrang .....	274
III.	Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit .....	274
1.	Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit nach HGB und EStG .....	274
a)	Subjektive Zurechnung .....	274
b)	Sachliche Zugehörigkeit zum Geschäfts-/Betriebsvermögen .....	279
ba)	Bilanzinhalt bei Einzelkaufleuten .....	282
bb)	Bilanzinhalt bei Personenhandelsgesellschaften .....	290
bc)	Bilanzinhalt bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften .....	292
bd)	Bilanzinhalt bei Betriebsstätten .....	293
c)	Explizite Bilanzierungsverbote .....	296
ca)	Aufwendungen für die Gründung und Eigenkapitalbeschaffung sowie für Versicherungsvertragsabschlüsse .....	296
cb)	Bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Anlagegüter .....	297
cc)	Kurzlebiges Anlagevermögen .....	298
cd)	Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten i.w.S. .....	298
ce)	Forderungen und Verbindlichkeiten bei ausgewogenen schwebenden Geschäften .....	299

cf) Bestimmte Rückstellungen .....	299
cg) Schulden und Lasten, deren Gläubiger nicht benannt werden .....	301
ch) Rückstellungen bei steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben .....	301
2. Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit nach IFRS .....	303
a) Wahrscheinlicher zukünftiger Nutzenzu-/abfluss (probability) .....	303
b) Zuverlässige Wertermittlung (reliable measurement) .....	303
c) Standardvorrang .....	304
3. Explizite Bilanzierungsverbote nach IFRS .....	307
<b>IV Bilanzierungswahlrechte .....</b>	<b>309</b>
1. Bilanzierungswahlrechte nach HGB und EStG .....	309
a) Aktivierungswahlrechte .....	309
aa) Unentgeltlich erworbene Gegenstände .....	309
ab) Kleinwertige und geringwertige Anlagegüter .....	310
ac) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens .....	311
ad) Darlehensunterschiedsbetrag beim Kreditschuldner .....	312
ae) Aktive latente Steuern .....	313
b) Passivierungswahlrechte .....	313
ba) Steuerfreie Rücklagen .....	313
baa) Allgemeines .....	313
bab) Einige wesentliche steuerfreie Rücklagen .....	314
bb) Entstrickungsausgleichsposten .....	318
bc) Wertaufholungsrücklage .....	319
bd) Bestimmte Pensionsrückstellungen .....	319
be) Rückstellung für nachträgliche Zuwendungen an Unterstützungskassen .....	321
c) Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte .....	321
ca) Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen .....	321
cb) Geringfügige und wiederkehrende Posten der Rechnungs- abgrenzung .....	321
cc) BilMoG-Übergangs-/Beibehaltungswahlrechte .....	322
d) Bilanzierungsspielräume nach HGB und EStG .....	322
2. Bilanzierungswahlrechte nach IFRS .....	322
a) Behandlung der HGB-Ansatzwahlrechte nach IFRS .....	323
b) Offene Bilanzierungswahlrechte der IFRS .....	324
ba) Klein- und geringwertige Vermögenswerte .....	324
bb) Neubewertungsrücklage .....	324
bc) Passiver Zuwendungsabgrenzungsposten .....	324
c) Verdeckte Ansatzwahlrechte der IFRS .....	324
ca) Allgemeines Ansatzgestaltungspotential .....	324
cb) Spezielles Ansatzgestaltungspotential .....	324
3. Bedeutung der Bilanzierungswahlrechte .....	326
4. Synopse der Bilanzierungswahlrechte nach HGB und EStG .....	328
<b>V Bilanzierungsgebote nach HGB, EStG und IFRS .....</b>	<b>329</b>
1. Aktivierungspflichten .....	329

a) Anlagevermögen bzw. langfristige Vermögenswerte .....	329
aa) Immaterielles Vermögen .....	331
aaa) Allgemeines .....	331
aab) Selbst geschaffene Immateriale Güter .....	332
aac) Entgeltlich erworbene Immateriale Güter .....	332
aad) Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert .....	333
ab) Sachanlagen .....	335
ac) Finanzanlagen bzw. aktive Finanzinstrumente .....	338
b) Umlaufvermögen bzw. kurzfristige Vermögenswerte .....	342
ba) Vorratsvermögen .....	343
bb) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter bzw. sonstige Vermögenswerte .....	344
bc) Wertpapiere des Umlaufvermögens .....	345
bd) Flüssige Mittel (Zahlungsmittel) .....	346
c) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten .....	346
d) Sonstige Abgrenzungsposten .....	347
da) Aufwandsberücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen .....	347
db) Aufwandsberücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen auf Vorratsvermögen .....	349
e) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag .....	350
2. Passivierungspflichten .....	350
a) Eigenkapital .....	350
aa) Eigenkapital nach HGB und EStG/KStG .....	351
aaa) Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften .....	351
aab) Eigenkapital bei Personenunternehmen .....	354
ab) Eigenkapital nach IFRS .....	357
b) Rückstellungen nach HGB, EStG und IFRS .....	360
ba) Rückstellungen nach HGB und EStG .....	361
baa) Allgemeines .....	361
bab) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	361
bac) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	365
bad) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die kurzfristig nachgeholt werden .....	366
bae) Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden .....	366
baf) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden .....	366
bb) Rückstellungen nach IFRS .....	367
c) Verbindlichkeiten .....	370
ca) Verbindlichkeiten nach HGB und EStG .....	370
cb) Verbindlichkeiten nach IFRS .....	372
d) Passive Rechnungsabgrenzungsposten .....	375
e) Passive latente Steuern .....	375
f) Sonderposten „negativer Geschäftswert“ (Ausgleichsposten) .....	376

<b>VI. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Ansätze dem Grunde nach gemäß HGB, IFRS und EStG .....</b>	<b>377</b>
<b>D. Der Bilanzansatz der Höhe nach .....</b>	<b>387</b>
<b>I. Grundsätzliche Vorgehensweise und Probleme der Bewertung .....</b>	<b>387</b>
1. Grundverständnis der Bewertung .....	387
2. Bewertungsvorgang .....	387
3. Bewertungseinheiten und Bewertungskomponenten .....	389
a) Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken .....	389
aa) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach HGB .....	391
ab) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach IFRS .....	392
ac) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach EStG .....	393
b) Gesamtbewertungseinheiten und zahlungsmittelgenerierende Einheiten .....	393
ba) Gesamtbewertungseinheiten nach HGB .....	393
bb) Zahlungsmittelgenerierende Einheiten nach IFRS .....	394
bc) Sonstige Gesamtbewertungseinheiten nach IFRS .....	394
bd) Gesamtbewertungseinheiten nach EStG .....	394
c) Komponentenbewertung nach IFRS .....	395
4. Währungsprobleme bei der Bewertung .....	395
a) HGB-Währungsumrechnung .....	397
b) IFRS-Währungsumrechnung .....	399
c) EStG-Währungsumrechnung .....	399
5. Geldwertprobleme bei der Bewertung .....	400
6. Schätzungsprobleme bei der Bewertung .....	402
7. Stille Reserven und stille Lasten als Bewertungsproblem .....	402
<b>II. Die Bewertungsmaßstäbe der Bilanzbewertung .....</b>	<b>405</b>
<b>1. Gemeinsame Bewertungsmaßstäbe der HGB-, IFRS- und EStG-Bewertung .....</b>	<b>405</b>
a) Anschaffungskosten .....	405
aa) Anschaffungskosten nach HGB .....	406
ab) Anschaffungskosten nach IFRS (costs of purchase) .....	407
ac) Anschaffungskosten nach EStG .....	409
b) Herstellungskosten .....	411
ba) Herstellkosten in der Kostenrechnung .....	411
bb) Herstellungskosten nach HGB .....	412
bc) Herstellungskosten nach IFRS (costs of conversion) .....	415
bd) Herstellungskosten nach EStG .....	417
be) Vergleich der Herstellungskosten in den drei Rechnungssystemen .....	418
c) AHK-Ersatzwerte .....	418

d) Erfüllungsbetrag .....	420
da) Erfüllungsbetrag nach HGB .....	420
db) Erfüllungsbetrag nach IFRS .....	421
dc) Erfüllungsbetrag nach EStG .....	421
e) Barwert .....	421
ea) Barwert nach HGB .....	422
eb) Barwert nach IFRS .....	422
ec) Barwert nach EStG .....	423
f) Buchwert .....	423
g) Erinnerungswert .....	423
2. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach HGB .....	424
a) Beizulegender Wert .....	424
aa) Beizulegender Wert beim Anlagevermögen .....	424
ab) Beizulegender Wert beim Umlaufvermögen .....	425
b) Beizulegender Zeitwert .....	426
c) Wert, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergibt (Börsen- oder Marktwert) .....	428
d) Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag .....	429
e) Nennbetrag .....	429
f) Unterschiedsbetrag .....	430
fa) Unterschiedsbetrag beim Geschäfts- und Firmenwert .....	430
fb) Unterschiedsbetrag bei Darlehen .....	430
fc) Unterschiedsbetrag bei der Abzinsung von Pensions- rückstellungen .....	430
3. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach IFRS .....	430
a) Beizulegender Zeitwert (fair value) .....	430
b) Tageswert (current costs) .....	434
c) Nettoveräußerungspreis-/wert (net selling price/ net realisable value)	434
d) Nutzungswert (value in use) .....	434
e) Erzielbarer Betrag (recoverable amount) .....	435
4. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach EStG .....	435
a) Teilwert .....	435
b) Gemeiner Wert .....	440
c) Fremdvergleichspreis .....	441
III. Die Methoden der Wertermittlung nach HGB, EStG und IFRS .....	442
1. Allgemeines und Überblick .....	442
2. Progressive und retrograde Wertermittlung .....	442
3. Einzelbewertung und Sammelbewertung .....	445
a) Einzelbewertung .....	445
b) Gruppenbewertung .....	445
c) Durchschnittsbewertung .....	448
d) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren .....	449
e) Festwertverfahren .....	453
f) Pauschalbewertung .....	455
g) Vergleich der Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	456

4. Zeitwert-Ermittlungsverfahren .....	456
5. Fremdvergleichspreis-Ermittlungsverfahren .....	457
<b>IV. Wertminderungen und Werterhöhungen nach HGB, EStG und IFRS .....</b>	<b>459</b>
1. Begriff und Arten der Wertänderungen .....	459
2. Abschreibungen und sonstige Wertherabsetzungen .....	460
a) Berechtigung und Verpflichtung zur Abschreibung .....	460
b) Gegenstand der Abschreibungen .....	460
c) Arten der Abschreibungen .....	461
d) Planmäßige Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzungen und ihre Bestimmungsfaktoren .....	461
da) Anwendungsbereich planmäßiger Abschreibungen .....	461
db) Funktionen der planmäßigen Abschreibungen .....	464
dc) Das Abschreibungsvolumen .....	465
dd) Der Abschreibungszeitraum .....	467
de) Die Abschreibungsmethode und ihr Wechsel .....	470
dea) Wahl der Abschreibungsmethode .....	470
deb) Wechsel des Abschreibungsverfahrens .....	475
df) Der Zeitpunkt des Beginns und des Endes der Abschreibung/AfA .....	477
e) Außergewöhnliche Wertminderungen nach HGB, IFRS und EStG .....	478
ea) Außerplanmäßige Abschreibungen nach HGB .....	478
eb) Außerplanmäßige Wertherabsetzungen nach IFRS .....	478
ec) Außerplanmäßige Absetzungen nach EStG .....	481
eca) AfA/AfAS .....	481
ecb) Teilwertabschreibungen .....	481
ecc) Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen .....	485
ecd) Sofortabschreibung, Poolabschreibung und sonstige Bewertungsabschläge .....	486
3. Zuschreibungen (Wertaufholungen) nach HGB, IFRS und EStG .....	487
a) Zuschreibungen und Zuschreibungsarten .....	487
b) Zuschreibungen nach HGB .....	487
c) Zuschreibungen nach IFRS .....	492
d) Zuschreibungen nach EStG .....	493
<b>V. Besonderheiten der Bewertung einzelner Bilanzpositionen</b>	<b>494</b>
nach HGB, IFRS und EStG .....	494
1. Bewertungsbesonderheiten bei Aktiva .....	494
a) Immaterielles Anlagevermögen (ohne Geschäfts- oder Firmenwert)	494
aa) Bewertung bei entgeltlichem Erwerb .....	494
ab) Bewertung bei nicht entgeltlichem Erwerb (Selbsterstellung) .....	497
b) Geschäfts- oder Firmenwert .....	498
c) Sachanlagen .....	502
ca) Allgemeines .....	502
cb) Geringwertiges abnutzbares Anlagevermögen .....	505
cc) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien .....	506
cca) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach HGB .....	506

ccb) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach IFRS .....	507
ccc) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach EStG .....	509
cd) Zur Veräußerung gehaltene Sachanlagen nach IFRS .....	512
d) Finanzanlagen .....	515
da) Bewertung von Finanzanlagen nach HGB und EStG .....	515
daa) Bewertung von eigenkapitalbezogenen Finanzanlagen (EK-Titeln) .....	515
dab) Bewertung von fremdkapitalbezogenen Finanzanlagen (FK-Titeln) .....	518
db) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten (financial assets) nach IFRS .....	520
e) Vorratsvermögen .....	522
f) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände/Vermögenswerte, einschl. mehrperiodiger Fertigungsaufträge .....	526
g) Wertpapiere des Umlaufvermögens .....	534
h) Zahlungsmittel .....	535
i) Aktive Rechnungsabgrenzung .....	535
2. Bewertungsbesonderheiten bei Passiva .....	536
a) Eigenkapital bzw. Betriebsvermögen .....	536
b) Sonderposten mit Rücklageanteil/Steuferfreie Rücklagen .....	537
c) Rückstellungen .....	538
ca) Rückstellungen allgemein .....	538
cb) Bewertung besonderer Rückstellungsarten .....	544
cba) Bewertung von Pensionsrückstellungen .....	544
ccb) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	556
cbc) Aufwandsrückstellungen .....	557
d) Bewertung von Verbindlichkeiten .....	557
e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten .....	561
3. Bewertungsbesonderheiten bei aktiven und passiven latenten Steuern	562
VII. Bewertungsgestaltungen nach HGB, EStG und IFRS .....	565
VIII. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Bewertung einzelner Posten nach HGB, IFRS und EStG .....	575
<b>E. Der Bilanzansatz dem Ausweis nach .....</b>	593
I. Grundsätzliches zum Bilanzausweis .....	593
II. Bilanzausweis nach HGB .....	594
1. Grundsätze für den HGB-Bilanzausweis .....	594
a) Allgemeine HGB-Ausweisgrundsätze .....	594
b) Spezielle HGB-Ausweisgrundsätze für Kapitalgesellschaften und haftungsbegrenzte Personengesellschaften .....	595
ba) Darstellungsstetigkeit .....	595
bb) Vergleichbarkeit .....	595

bc) Mitzugehörigkeitsvermerk .....	595
bd) Ergänzung bei mehreren Geschäftszweigen .....	595
be) Gliederungserweiterung .....	595
bf) Gliederungsanpassung .....	596
bg) Postenzusammenfassung .....	596
bh) Leerpostenverzicht .....	596
<b>2. Strukturmerkmale der HGB-Bilanzgliederung .....</b>	<b>596</b>
a) Vertikale Bilanzgliederung nach HGB .....	596
b) Horizontale Bilanzgliederung nach HGB .....	597
<b>3. Gliederungsschemata für die HGB-Bilanz .....</b>	<b>598</b>
a) Allgemeine Regelschemata .....	598
aa) Grobformat .....	598
ab) Kleinstformat .....	599
ac) Kleinformat .....	600
ad) Mittelformat .....	600
ae) Großformat .....	600
b) Zusätzliche Posten zum gesetzlichen Regelschema .....	604
c) Geschäftszweigspezifische Schemata .....	606
d) Besondere Gliederungsteile .....	606
da) Anlagenspiegel .....	606
db) Eigenkapital- und Rücklagenriegel .....	608
dc) Verbindlichkeitsriegel .....	608
dd) Unter-Bilanz-Ausweis .....	610
<b>4. Ausweiswahlrechte .....</b>	<b>613</b>
a) Bedeutung von Ausweiswahlrechten .....	613
b) Einzelne Ausweiswahlrechte .....	613
<b>III. Bilanzausweise nach internationalen Standards .....</b>	<b>613</b>
1. Mindestgliederungspositionen .....	613
2. Vertikale Gliederung .....	614
3. Horizontale Gliederung .....	617
4. Ausweiswahlrechte .....	617
5. Mustergliederungen nach IFRS .....	618
a) Bilanzschema .....	618
b) Überleitungsrechnung für das Anlagevermögen (Anlagenspiegel) .....	619
c) Eigenkapitalveränderungsrechnung .....	619
<b>IV. Bilanzausweise nach EStG .....</b>	<b>620</b>
<b>V. Standardisierung der Bilanzdarstellung zur Übertragung .....</b>	<b>622</b>
1. XBRL™ als Reporting-Standard .....	622
2. Elektronische Einreichung beim Bundesanzeiger („Offenlegung“) .....	623
3. Elektronische Übertragung an Kreditinstitute („Digitaler Finanzbericht“) .....	627
4. Elektronische Übertragung an die Finanzverwaltung („E-Bilanz“) .....	629
<b>VI. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Bilanzausweise nach HGB und IFRS .....</b>	<b>633</b>

<b>F. Nachträgliche Veränderung der Bilanzansätze nach HGB, IFRS und Steuerrecht .....</b>	635
I. Bilanzänderung und Bilanzberichtigung .....	635
II. Nachträgliche Veränderung unzweckmäßiger Bilanzansätze .....	637
1. Änderung fehlerfreier Bilanzen (Bilanzänderung i.e.S.) nach HGB .....	637
a) Bei Personenunternehmen .....	637
b) Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften .....	637
2. Bilanzänderungen nach IFRS .....	638
a) Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden .....	638
b) Änderung von Schätzungen .....	640
3. Steuerrechtliche Bilanzänderung .....	641
III. Nachträgliche Veränderung unzulässiger Bilanzansätze .....	642
1. Änderung fehlerhafter Bilanzansätze nach HGB (Handelsrechtliche Bilanzberichtigung) .....	642
a) Allgemeines .....	642
b) Besonderheiten bei Personenunternehmen .....	643
c) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ..	644
2. Fehlerberichtigung (Bilanzberichtigung) nach IFRS .....	646
3. Änderung fehlerhafter Bilanzansätze nach EStG (steuerrechtliche Bilanzberichtigung) .....	647
<b>Weiterführendes Schrifttum zur Bilanzierung nach den Normensystemen HGB, IFRS und EStG .....</b>	653
1. HGB-Handelsbilanz .....	653
2. HGB-Bilanzrechtsreform/-modernisierung .....	654
3. Steuerbilanz .....	656
4. HGB-Handelsbilanz und Steuerbilanz .....	657
5. Internationale Rechnungslegung (IFRS) .....	658
6. Handelsbilanz und IFRS .....	660
7. Steuerbilanz und IFRS .....	661
8. HGB-, IFRS- und EStG-Bilanzen .....	661
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	663