

Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht

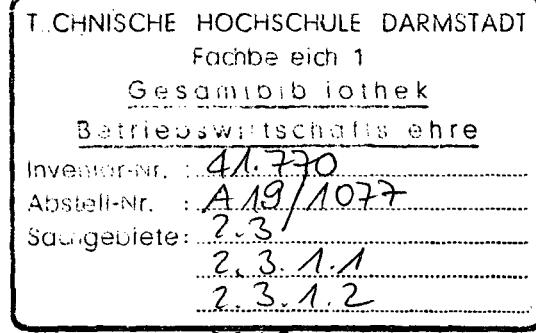
**Ein Grundriß der
Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten
der Einzelabschlüsse mit systematischen Übersichten
und unter besonderer Berücksichtigung
der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften**

von

Univ.-Prof. Dr. Rudolf Federmann
Steuerberater

Professor der Betriebswirtschaftslehre
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Universität der Bundeswehr Hamburg

8., aktualisierte Auflage



Erich Schmidt Verlag

Inhalt

Vorworte zur 8. und 6. Auflage	5
Inhaltsverzeichnis	9
Verzeichnis der Abkürzungen	21
A. Grundlagen der Bilanzierung	25
I. Bilanz und Bilanzierung	25
II. Bilanzarten nach Handels- und Steuerrecht	30
1. Bilanzarten nach Handelsrecht	31
2. Bilanzarten nach Steuerrecht	34
III. Zwecke und Ziele der Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht	37
1. Handels- und Steuerbilanzen im interessenpluralistischen Spannungsfeld	37
a) Die typischen Bilanzinteressen des Gesetzgebers	38
aa) Rechtspolitische Funktionen	38
ab) Wirtschafts-, finanz- und sozialpolitische Funktionen	39
b) Die typischen Bilanzinteressen der Rechnungslegungs- adressaten	40
ba) Die typischen Bilanzinteressen der Eigner	42
bb) Die typischen Bilanzinteressen der Gläubiger	43
bc) Die typischen Bilanzinteressen der Arbeitnehmer	43
bd) Die typischen Bilanzinteressen der Marktpartner	44
be) Die typischen Bilanzinteressen des Fiskus	44
bf) Die typischen Bilanzinteressen der Öffentlichkeit	45
c) Die typischen Bilanzinteressen der Unternehmens- leitung	45
2. Bestimmung der Zwecke der Bilanzierung	47
a) Zwecke der Handelsbilanz.	47
aa) Regelung von Informationsinteressen	48
ab) Regelung von Finanzinteressen	49
b) Zwecke der Steuerbilanz	51
	9

IV. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung	54
1. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Handelsrecht	54
a) Bilanzierungsvorschriften, die an die Kaufmannseigenschaft anknüpfen	55
b) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Rechtsformen und Unternehmensgrößen anknüpfen	57
ba) Bilanzierungsvorschriften für Personenunternehmen	58
bb) Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften	59
bba) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Aktiengesellschaften	62
bbb) Besondere Bilanzierungsvorschriften für KGaA	62
bbc) Besondere Bilanzierungsvorschriften für GmbH	62
bc) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Genossenschaften	63
c) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Unternehmensgegenstände anknüpfen	63
d) Überblick des Pflichtenumfangs der Rechnungslegung	64
e) Publizitätspolitische Ausweichreaktionen	66
2. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Steuerrecht	68
a) Allgemeine Vorschriften zur steuerlichen Bilanzierung	69
b) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für natürliche Personen	69
c) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Personengesellschaften	73
d) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	76
V. Die Folgen der Verletzung von Bilanzierungsnormen	77
1. Bilanzierungsverstöße	77
2. Die Folgen der Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsnormen	79
a) Folgen für alle Bilanzierenden	79
b) Zusätzliche Folgen für Kapitalgesellschaften	82
3. Die Folgen der Verletzung steuerrechtlicher Bilanzierungsvorschriften	86

VI. Bilanzrecht und Bilanztheorien	90
1. Die Bedeutung von Bilanztheorien	90
2. Grundzüge einiger Bilanzauffassungen	93
a) Statische Bilanzauffassungen	93
b) Dynamische Bilanzauffassungen	93
c) Organische Bilanzauffassung	94
d) Neuere Bilanzauffassungen	95
3. Bilanztheoretische Würdigung der Handelsbilanz	96
4. Bilanztheoretische Würdigung der Steuerbilanz	98
 B. Prinzipien der Bilanzierung	101
I. Allgemeines und Überblick	101
II. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	102
1. Allgemeines zu den GoB	102
a) Begriff und Umfang der GoB	102
b) Die Rechtsnatur und Ermittlung der GoB	105
c) Einteilung der GoB	111
2. Grundsätze zeitgerechter Bilanzierung	111
a) Der Grundsatz zeitgerechter Bilanzaufstellung (Aufstellungsprinzip)	111
b) Das Stichtagsprinzip	113
c) Das Periodisierungsprinzip	116
d) Das Erhellungsprinzip	116
3. Das Nominalwertprinzip und seine bilanziellen Ausprägungen	119
a) Das Nominalwertprinzip	119
b) Das Prinzip nomineller Kapitalerhaltung	119
c) Das Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzip	120
4. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Fortführungsprinzip)	120
5. Die Ausweisgrundsätze (Transparenzprinzipien)	122
a) Der Grundsatz der Bilanzklarheit	122
b) Der Grundsatz der Übersichtlichkeit	124
6. Die Einzelabbildungsgrundsätze	124
a) Bedeutung der Einzelabbildungsgrundsätze	124
b) Der Grundsatz der Einzelbilanzierung	125
c) Der Grundsatz der Einzelbewertung	126
d) Der Grundsatz des Einzelausweises (Saldierungsverbot)	127

7.	Der Grundsatz der Bilanzwahrheit	128
a)	Allgemeines	128
b)	Der Grundsatz der Richtigkeit (insbes. der Vollständigkeit)	129
c)	Der Grundsatz der Wahrhaftigkeit (Willkürfreiheit)	130
8.	Die Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs (Bilanzkontinuität)	131
a)	Der Grundsatz der Bilanzidentität	132
b)	Die Grundsätze der Bilanzenkontinuität.	134
ba)	Der Grundsatz formeller Bilanzenkontinuität	134
bb)	Die Grundsätze materieller Bilanzenkontinuität	135
bba)	Der Grundsatz der Ansatzkontinuität	135
bbb)	Der Grundsatz der Bewertungs(methoden)-kontinuität	136
bbc)	Der Grundsatz des Wertzusammenhangs	137
9.	Das Vorsichtsprinzip	138
a)	Das allgemeine Vorsichtsprinzip.	138
b)	Das Prinzip der Vorsicht i. e. S.	140
c)	Das Realisationsprinzip	142
d)	Das Imparitätsprinzip	145
e)	Das Niederstwertprinzip.	145
f)	Das Höchstwertprinzip	146
10.	Wirtschaftlichkeitsgrundsätze.	147
a)	Der Grundsatz wirtschaftlicher Zugehörigkeit.	147
b)	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Wesentlichkeit)	147
c)	Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte.	149
III.	Besondere handelsrechtliche Grundsätze	150
1.	Das Prinzip privatrechtlicher Gestaltungsfreiheit	150
2.	Das Prinzip der Darstellung der tatsächlichen Lageverhältnisse	151
3.	Das Prinzip der Steuervorteilswahrung	152
IV.	Besondere steuerrechtliche Grundsätze	153
1.	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	153
2.	Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	154
3.	Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	155

4. Das Trennungsprinzip	156
5. Der Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung	157
6. Die Grundsätze der Maßgeblichkeit.	157
a) Allgemeines	157
b) Das Maßgeblichkeitsprinzip	159
ba) Entstehungsgeschichte, Zweck und rechtliche Verankerung	159
bb) Voraussetzungen des Maßgeblichkeitsprinzips	160
bc) Begrenzungen des Maßgeblichkeitsprinzips	160
bd) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten	161
be) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten	163
bf) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bewertung	164
bg) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten	165
c) Der Grundsatz umgekehrter Maßgeblichkeit	165
ca) Entstehungsgeschichte, Zweck und rechtliche Verankerung	166
cb) Voraussetzungen, Inhalt und Bedeutung des Prinzips umgekehrter Maßgeblichkeit	167
cc) Begrenzungen des Grundsatzes umgekehrter Maßgeblichkeit	168
C. Der Bilanzansatz dem Grunde nach	170
I. Stufen der Entscheidung über den Ansatz dem Grunde nach	170
II. Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	170
1. Handelsrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	172
a) Vermögensgegenstände	172
b) Eigenkapital	175
c) Schulden	175
d) Posten der Rechnungsabgrenzung	176
e) Bilanzierungshilfen und Sonderposten	177
2. Steuerrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	178
a) Positive (aktive) Wirtschaftsgüter	178

b)	Negative (passive) Wirtschaftsgüter	181
c)	Posten der Rechnungsabgrenzung	181
d)	Bilanzierungshilfen und Sonderposten.	182
e)	Betriebsvermögen (Eigenkapital)	182
III.	Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit im Handels- und Steuerrecht	182
1.	Subjektive Zurechenbarkeit	182
2.	Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	187
a)	Bilanzvermögen bei Einzelkaufleuten	187
b)	Bilanzvermögen bei Personenhandelsgesellschaften.	194
c)	Bilanzvermögen bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	197
3.	Explizite Bilanzierungsverbote	197
a)	Aufwendungen für die Gründung und Eigenkapitalbeschaffung	197
b)	Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Anlagegüter	198
c)	Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten i. w. S.	199
d)	Forderungen und Verbindlichkeiten bei ausgewogenen schwelbenden Geschäften	199
e)	Bestimmte Sonderposten mit Rücklageanteil	199
f)	Bestimmte Rückstellungen	200
g)	Schulden und Lasten, deren Gläubiger nicht benannt wird	202
IV.	Bilanzierungswahlrechte im Handels- und Steuerrecht	202
1.	Die einzelnen Bilanzierungswahlrechte	203
a)	Aktivierungswahlrechte	203
aa)	Unentgeltlich erworbene Gegenstände.	203
ab)	Kleinwertige und geringwertige Anlagegüter.	203
ac)	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes	204
ad)	Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert	206
ae)	Darlehensunterschiedsbetrag	209
af)	Aufwandsberücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen.	210
ag)	Aufwandsberücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen auf Vorratsvermögen	211
ah)	Abgrenzungsposten für latente Steuern	212
b)	Passivierungswahlrechte.	215
ba)	Sonderposten mit Rücklageanteil bzw. steuerfreie Rücklagen	215

baa) Allgemeines	215
bab) Einige wesentliche steuerfreie Rücklagen	218
bb) Bestimmte Pensionsrückstellungen.	221
bc) Bestimmte Rückstellungen für unterlassene Instand- haltung und Abraumbeseitigung	223
bd) Allgemeine Aufwandsrückstellung.	224
c) Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte	225
ca) Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen	225
cb) Geringfügige und wiederkehrende Posten der Rechnungsabgrenzung	225
cc) Ausgleichsposten für Entstrickungserfolge	226
2. Die Bedeutung der Bilanzierungswahlrechte	226
V. Bilanzierungsgebote im Handels- und Steuerrecht	229
1. Aktivierungspflichten.	229
a) Ausstehende Einlagen.	229
b) Anlagevermögen	230
ba) Immaterielles Vermögen.	230
bb) Sachanlagen	231
bc) Finanzanlagen	233
c) Umlaufvermögen	233
ca) Vorräte.	234
cb) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter	234
cc) Wertpapiere	235
cd) Flüssige Mittel (Zahlungsmittel)	235
d) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten.	235
e) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	237
2. Passivierungspflichten	237
a) Eigenkapital.	237
aa) Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	238
ab) Eigenkapital bei Personenunternehmen	240
b) Rückstellungen	242
ba) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.	242
bb) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.	245
bc) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die kurzfristig nachgeholt werden.	247
bd) Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	247

be) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	247
c) Verbindlichkeiten	247
d) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	249
D. Der Bilanzansatz der Höhe nach	250
I. Grundsätzliche Vorgehensweise und Probleme der Bewertung	250
II. Die Wertkategorien des Handels- und Steuerrechts	253
1. Handels- und steuerbilanzrechtliche Wertbegriffe	253
a) Anschaffungskosten	253
aa) Anschaffungskosten im Handelsbilanzrecht	254
ab) Anschaffungskosten im Steuerbilanzrecht	255
b) Herstellungskosten	258
ba) Herstellungskosten in der Betriebsabrechnung	258
bb) Herstellungskosten im Handelsbilanzrecht	259
bc) Herstellungskosten im Steuerbilanzrecht	261
c) Buchwert	265
d) Erinnerungswert	265
2. Spezielle handelsbilanzrechtliche Wertbegriffe	265
a) Beizulegender Stichtagswert (allgemeiner Zeitwert)	265
aa) Beizulegender Wert beim Anlagevermögen	266
ab) Beizulegender Wert beim Umlaufvermögen	267
b) Wert, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergibt (Börsen- oder Marktwert)	268
c) Zur Vermeidung künftiger Wertschwankungen notwendiger Wert (Schwankungsreservewert)	269
d) Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	270
da) Der Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bei der Bewertung von Vermögensgegenständen	270
db) Der Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bei der Bewertung von Rückstellungen	274
e) Wert, der auf einer nur steuerrechtlichen Abschreibung beruht (Steuerbilanzwert)	275
f) Nennbetrag	275
g) Rückzahlungsbetrag	276
h) Barwert	276
i) Unterschiedsbetrag	277
ia) Unterschiedsbetrag beim Geschäfts- und Firmenwert	277
ib) Unterschiedsbetrag bei Darlehen	277

3. Spezielle steuerbilanzielle Wertbegriffe	277
a) Teilwert	277
b) Gemeiner Wert	282
III. Die Methoden der Wertermittlung im Handels- und Steuerrecht	282
1. Allgemeines und Überblick	282
2. Progressive und retrograde Wertermittlung	283
3. Einzelbewertung und Sammelbewertung	285
a) Einzelbewertung	285
b) Gruppenbewertung	285
c) Durchschnittsbewertung	288
d) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren	290
e) Festwertverfahren	293
f) Pauschalbewertung	296
IV. Wertminderungen und Werterhöhungen im Handels- und Steuerrecht	296
1. Begriff und Arten der Wertänderungen	296
2. Abschreibungen und sonstige Wertherabsetzungen	297
a) Abschreibungsarten	297
b) Plamäßige Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung und ihre Bestimmungsfaktoren	299
ba) Die Bedeutung regelmäßiger Abschreibungen	299
bb) Das Abschreibungsvolumen	300
bc) Der Abschreibungszeitraum	301
bd) Die Abschreibungsmethode	304
be) Der Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung	308
c) Arten und Voraussetzungen unregelmäßiger Abschreibungen und sonstiger Wertherabsetzungen	309
ca) Außerplanmäßige Abschreibungen	309
cb) Steuerrechtliche Abschreibungen	310
cc) Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung und Teilwertabschreibungen	310
cd) Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen	312
ce) Sofortabschreibung und sonstige Bewertungsfreiheiten	314
3. Zuschreibungen (Wertaufholungen) im Handels- und Steuerrecht	315
a) Zuschreibungen und Zuschreibungsarten	315
b) Zuschreibungspflichten und -wahlrechte	318
ba) Zuschreibungen bei Nichtkapitalgesellschaften	318

bb) Zuschreibungen bei Kapitalgesellschaften	319
c) Höhe der Zuschreibungen	321
V. Besonderheiten der Bewertung einzelner Bilanzpositionen im Handels- und Steuerrecht	322
1. Bewertungsbesonderheiten bei Aktiva	322
a) Ausstehende Einlagen	322
b) Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes	323
c) Immaterielles Vermögen (ohne Geschäfts- oder Firmenwert)	323
d) Geschäfts- oder Firmenwert	323
e) Sachanlagen	325
f) Finanzanlagen	325
fa) Finanzanlagen in Anteilsrechten	326
fb) Finanzanlagen in Gläubigerrechten	326
g) Vorräte	327
h) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	327
i) Wertpapiere des Umlaufvermögens	328
j) Zahlungsmittel	328
k) Aktive Rechnungsabgrenzung	328
l) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	328
2. Bewertungsbesonderheiten bei Passiva	329
a) Eigenkapital	329
b) Sonderposten mit Rücklageanteil	329
c) Rückstellungen	330
ca) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	330
cb) Pensionsrückstellungen	331
cc) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften	335
cd) Rückstellungen für Garantie- und Kanzleistungen	336
d) Verbindlichkeiten	336
e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	337
3. Bewertungsbesonderheiten bei aktiven und passiven Abgrenzungen latenter Steuern	337
VI. Bewertungswahlrechte im Handels- und Steuerrecht	340
E. Der Bilanzansatz dem Ausweis nach	349
I. Grundsätzliches zum Bilanzausweis	349
II. Grundsätze für den Bilanzausweis	350

1. Allgemeine Grundsätze	350
2. Spezielle Grundsätze für Kapitalgesellschaften	351
a) Darstellungsstetigkeit	351
b) Vergleichbarkeit.	351
c) Mitzugehörigkeitsvermerk	352
d) Ergänzung bei mehreren Geschäftszweigen	352
e) Gliederungserweiterung.	352
f) Gliederungsanpassung	352
g) Postenzusammenfassung	353
h) Leerpostenverzicht	353
III. Strukturmerkmale der Bilanzgliederung	353
1. Strukturmerkmale der vertikalen Bilanzgliederung	353
2. Strukturmerkmale der horizontalen Bilanzgliederung	355
IV. Gliederungsschemata für die Bilanz	355
1. Allgemeine Regelschemata	355
a) Grobformat	355
b) Kleinformat	356
c) Mittelformat.	356
d) Großformat	356
2. Geschäftszweigspezifische Schemata	360
3. Besondere Gliederungsteile.	361
a) Zusätzliche Posten zum gesetzlichen Regelschema	361
b) Anlagenspiegel	362
c) Eigenkapitalspiegel	364
d) SoPo-Spiegel	364
e) Verbindlichkeitspiegel	365
f) Unter-Strich-Ausweis	366
V. Ausweiswahlrechte	367
1. Bedeutung von Ausweiswahlrechten	367
2. Einzelne Ausweiswahlrechte	368
F. Nachträgliche Veränderung der Bilanzansätze nach Handels- und Steuerrecht	371
I. Bilanzänderung und Bilanzberichtigung	371
II. Nachträgliche Veränderung unzweckmäßiger Bilanzansätze	372
1. Handelsrechtliche Bilanzänderung (i. e. S.)	372
a) Bei Personenunternehmen	372
b) Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	373
2. Steuerrechtliche Bilanzänderung	373

III. Nachträgliche Veränderung unzulässiger Bilanzansätze	374
1. Handelsrechtliche Bilanzberichtigung	374
a) Allgemeines	374
b) Besonderheiten bei Personenunternehmen	375
c) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	376
2. Steuerrechtliche Bilanzberichtigung	376
Verzeichnis der Abbildungen	381
Verzeichnis des Schrifttums	384
Verzeichnis der Rechtsprüche und Verwaltungsanweisungen	400
Stichwortverzeichnis	405