

# Der handelsrechtliche Jahresabschluß

Von  
Professor Dr. Thomas Schildbach  
unter Mitarbeit von  
Dipl.-Kfm. Thomas Stobbe

2. Auflage



VERLAG NEUE WIRTSCHAFTS-BRIEFE  
HERNE/BERLIN

# Inhaltsverzeichnis

Seite

## Teil 1: Theoretische Grundlagen

I. Problemstellung . . . . .	19
A. Ein zum Scheitern verurteilter Versuch . . . . .	19
B. Wider überzogene Vorstellungen über Jahresabschlußaufgaben . . . . .	22
II. Die Ausschüttungsbemessungs- oder Kompetenzabgrenzungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses . . . . .	26
A. Kompetenzabgrenzung zwischen Eignern und Managern . . . . .	26
1. Grundlagen . . . . .	26
2. Zur Notwendigkeit der Kompetenzabgrenzung . . . . .	27
3. Die Verwendungskompetenz über die verfügbaren Mittel als zentraler Bestandteil der Kompetenzabgrenzung . . . . .	28
4. Nachprüfbare Ermittlung des der Kompetenz der Eigner unterliegenden Betrags als Anforderung an eine Rechnung zur Kompetenzabgrenzung . . . . .	27
5. Urbildspielräume und Abbildungsspielräume als potentielle „Löcher“ der Nachprüfbarkeit . . . . .	28
6. Der Jahresabschluß als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen Eignern und Managern . . . . .	29
a) Eingeengte Spielräume speziell aufgrund von Anschaffungswerten und des Realisationsprinzips . . . . .	29
b) Erfolgsabhängiger Anspruch der Eigner . . . . .	30
7. Grenzen der Ausschüttungsbemessung im Rahmen der Kompetenzabgrenzung von Eignern und Managern . . . . .	31
B. Kompetenzabgrenzung zwischen Eignern und Gläubigern . . . . .	31
1. Der Eigner-Gläubiger-Konflikt . . . . .	32
2. Beschränkung der Handlungsspielräume der Eigner und Manager als Grundlage der Kreditgewährung . . . . .	33
3. Ausschüttungsverzicht der Eigner bis zur Befriedigung aller Gläubiger: keine Lösung . . . . .	33
4. Anforderungen an Ausschüttungsansprüche der Eigner aus der Sicht des Eigner-Gläubiger-Konflikts . . . . .	34
a) Nachprüfbarkeit . . . . .	34
b) Erfolgsabhängigkeit . . . . .	34
c) Vorsicht . . . . .	35
d) Probleme aus den Anforderungen . . . . .	35

5. Der Jahresabschluß als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen Eignern und Gläubigern . . . . .	36
a) Basisurteil . . . . .	36
b) Zur Notwendigkeit und Problematik des Niederstwertprinzips . . . . .	36
c) Zur Problematik der Definition von Vermögensgegenständen . . . . .	37
d) Zur Problematik der Rückstellungsermittlung . . . . .	38
6. Grenzen der Ausschüttungsbemessung durch traditionelle Jahresabschlüsse aus der Sicht des Eigner-Gläubiger-Konflikts . . . . .	38
Fragen . . . . .	39

### III. Die Informationsfunktion des handelsrechtlichen

<i>Jahresabschlusses</i> . . . . .	40
A. Information aus entscheidungslogischer Sicht: ein Beispiel . . . . .	40
1. Die Entscheidung des Gläubigers bei gegebener Information . . . . .	40
2. Das veränderte Entscheidungsproblem bei zusätzlicher Information . . . . .	41
3. Zur Rolle der Informationen im Entscheidungsmodell . . . . .	43
B. Information aus praktischer Sicht: zahlreiche Probleme . . . . .	46
1. Vereinfachungen des entscheidungslogischen Beispiels . . . . .	46
2. Vielfalt der Entscheidungsprobleme . . . . .	46
3. Subjektive Ausgangserwartungen . . . . .	47
4. Subjektive Interpretation der Zusatzinformationen . . . . .	48
5. Informationen auf dem Markt . . . . .	49
C. Überlegungen zu den von Unternehmen offenzulegenden Informationen . . . . .	50
1. Möglichst umfassende Information versus Geheimhaltung . . . . .	50
2. Vertrauen in die Informationsbereitschaft der Unternehmensleitung versus möglichst wahlrechtsfreier Informationszwang . . . . .	51
3. Der Gewinn als Zentralgröße unternehmerischer Information . . . . .	53
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	57

## Teil 2: Praktische Grundlagen

I. <i>Buchhaltung, Inventar und Jahresabschluß</i> . . . . .	63
A. Einleitung . . . . .	63
B. Grundzüge handelsrechtlicher Buchführungsvorschriften . . . . .	64
C. Grundzüge handelsrechtlicher Inventurvorschriften . . . . .	67
D. Zur Ableitung des Jahresabschlusses aus Buchhaltung und Inventar . . . . .	71
E. Zum Jahresabschlußbegriff und zur Differenzierung der die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses betreffenden Vorschriften . . . . .	74
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	80

<i>II. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</i>	82
A. Zum Charakter der GoB	82
B. Zu Zweck und Ermittlung der GoB	83
C. Inhalte der wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	85
1. Rahmengrundsätze	85
a) Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit	85
b) Grundsatz der Klarheit	85
c) Grundsatz der Vollständigkeit	86
d) Grundsatz der Einzelbewertung	87
2. Abgrenzungsgrundsätze	89
a) Realisationsprinzip	89
b) Abgrenzung nach der Sache und nach der Zeit	90
c) Imparitätsprinzip	91
d) Grundsatz, wonach Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen sind	92
3. Ergänzende Grundsätze	92
a) Kontinuität	92
b) Grundsatz der Vorsicht	94
c) Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern Prinzip)	95
d) Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality)	96
4. Dokumentationsgrundsätze	96
a) Belegprinzip	96
b) Grundsatz des systematischen Aufbaus	96
c) Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit, Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein angemessenes internes Kontrollsystem	97
d) Grundsatz der verständlichen Aufzeichnung	97
Fragen und Literaturhinweise	97
<i>III. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz</i>	100
A. Einführung	100
B. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz (materielle Maßgeblichkeit)	101
1. Grundsatz	101
2. Ausnahmen	103
C. Die Maßgeblichkeit konkret in der Handelsbilanz gewählter, GoB- konformer Werte für die Steuerbilanz (formelle Maßgeblichkeit)	104
1. Grundsatz und Grenzen	104
2. Formelle Maßgeblichkeit bei außerplanmäßigen Abschreibungen und bei Zuschreibungen	105

D. Die Maßgeblichkeit GoB-fremder steuerrechtlicher Ansatz- und Bewertungsmöglichkeiten für die Handelsbilanz . . . . .	106
1. Eine Vorform umgekehrter Maßgeblichkeit . . . . .	106
2. Der gordische Knoten aus umgekehrter Maßgeblichkeit und formeller Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit . . . . .	106
a) Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit – eine handelsrechtliche Ausnahmegenehmigung . . . . .	106
b) Die formelle Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit . . . . .	107
c) Die Differenzierung der umgekehrten Maßgeblichkeit für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften . . . . .	108
d) Zur Terminologie . . . . .	109
3. Das Wahlrecht zwischen direkter und indirekter Abschreibung nach § 281 Abs. 1 HGB . . . . .	109
4. Handelsrechtliche Zuschreibungsvorschriften im Lichte der umgekehrten Maßgeblichkeit . . . . .	112
E. Kritische Bemerkungen zur Maßgeblichkeit . . . . .	114
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	115
 IV. Die handelsrechtlichen Vorschriften zum Bilanzansatz (Bilanzierung dem Grunde nach) . . . . .	118
A. Einleitung . . . . .	118
B. Zentrale steuerrechtliche Kriterien für Wirtschaftsgüter und handelsrechtliche Kriterien für Vermögensgegenstände . . . . .	120
C. Die handelsrechtliche Kasuistik zur Bilanzierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen, Bilanzierungshilfen und sonstigen Aktiva . . . . .	121
1. Vermögensgegenstände . . . . .	121
2. Bilanzierungshilfen . . . . .	122
3. Korrekturposten zu Passivpositionen . . . . .	125
4. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Fremdkörper . . . . .	125
D. Die handelsrechtliche Kasuistik zur Bilanzierungsfähigkeit von Passiva . . . . .	126
1. Schulden und passive Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	126
2. Rückstellungen . . . . .	127
3. Eigenkapital . . . . .	134
4. Sonderposten mit Rücklageanteil . . . . .	134
E. Übersicht über die handelsrechtlichen Ansatzvorschriften . . . . .	135
F. Wirtschaftliches Eigentum . . . . .	137
1. Grundsatz . . . . .	137
2. Kommissionsgeschäfte (§§ 383 ff. HGB) . . . . .	138

3. Sicherungsübereignung, Sicherungszession und Eigentumsvorbehalt . . . . .	138
4. Echtes Pensionsgeschäft . . . . .	139
5. Treuhandverhältnisse . . . . .	139
6. Finanzierungs-Leasing . . . . .	139
G. Zur Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen . . . . .	141
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	142
<b>V. Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzgliederung . . . . .</b>	<b>146</b>
A. Einleitung . . . . .	146
B. Gestaltungskriterien . . . . .	147
C. Ein vervollständigtes Bilanzgliederungsschema . . . . .	149
D. Erläuterung der Positionen der Aktivseite . . . . .	152
E. Erläuterung der Positionen der Passivseite . . . . .	156
F. Erläuterung der Haftungsverhältnisse unter der Bilanz . . . . .	163
G. Die horizontale Gliederung des Anlagevermögens: das Anlagegitter . . . . .	164
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	167
<b>VI. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften . . . . .</b>	<b>170</b>
A. Die grundlegenden handelsrechtlichen Bewertungsregeln . . . . .	170
B. Primäre Werte . . . . .	171
1. Einführung . . . . .	171
2. Anschaffungskosten . . . . .	174
3. Herstellungskosten . . . . .	176
4. Rückzahlungsbetrag . . . . .	182
5. Barwert . . . . .	183
6. Betrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist . . . . .	183
C. Sekundäre Werte . . . . .	183
1. Einführung . . . . .	183
2. Konkrete Wertansätze zur Durchsetzung des Niederstwertprinzips . . . . .	185
a) Der sich aus dem Börsenpreis ergebende niedrigere Wert . . . . .	185
b) Der sich aus dem Marktpreis ergebende niedrigere Wert . . . . .	185
c) Der am Abschlußstichtag beizulegende niedrigere Wert . . . . .	185
d) Der im Hinblick auf künftige Wertschwankungen ermäßigte Wert . . . . .	187

3. Die für die verschiedenen Vermögensgegenstände im Rahmen des Niederstwertprinzips relevanten Märkte . . . . .	187
4. Zur Unterscheidung zwischen einer voraussichtlich dauernden und einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung . . .	188
5. Abwertungswahlrecht auf den niedrigeren, steuerlich für zulässig gehaltenen Wert . . . . .	189
6. Abwertungswahlrecht im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung . . . . .	189
D. Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung . . . . .	190
1. Einführung . . . . .	190
2. Durchschnittsbewertung und Gruppenbewertung . . . . .	191
3. Die Bewertung mit Hilfe von Verbrauchsfolgeverfahren . . . . .	193
a) Grundlagen . . . . .	193
b) Perioden LIFO . . . . .	193
c) Permanentes LIFO . . . . .	194
d) FIFO . . . . .	194
e) HIFO . . . . .	195
f) Sonstige Verbrauchsfolgeverfahren . . . . .	195
g) Steuerrechtliche Beurteilung und Niederstwertprinzip . . . . .	195
4. Der Ansatz von Festwerten . . . . .	196
5. Sammelbewertung bei Rückstellungen . . . . .	197
6. Pauschale Abschreibungen auf Forderungen . . . . .	198
E. Planmäßige Abschreibungen . . . . .	199
1. Grundlagen . . . . .	199
2. Der abzuschreibende Betrag . . . . .	200
3. Die Nutzungsdauer . . . . .	200
4. Die Abschreibungsverfahren . . . . .	201
a) Vorbemerkung . . . . .	201
b) Die lineare Abschreibung . . . . .	202
c) Die Buchwertabschreibung . . . . .	202
d) Die digitale Abschreibung . . . . .	204
e) Die leistungsbedingte Abschreibung . . . . .	205
f) Die progressive Abschreibung . . . . .	206
g) Kombinierte Abschreibungsverfahren . . . . .	206
h) Sofortabschreibung . . . . .	207
5. Die Abschreibung im ersten Nutzungsjahr . . . . .	208
6. Änderungen der planmäßigen Abschreibungen und Beziehungen zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen . .	208

<b>F. Einzelfragen der Bewertung</b>	210
1. Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften	210
2. Ausleihungen und Forderungen	211
3. Sorten	212
4. Pensionsrückstellungen	212
5. Leasing	216
6. Latente Steuern	218
a) Geltungsbereich	218
b) Grundlagen	218
c) Temporäre Differenzen mit Ausgleich innerhalb absehbarer Zeiträume als Voraussetzung zur Bildung latenter Steuern	219
d) Latente Steuern bei Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung in der Handelsbilanz	220
e) Konkrete Anlässe zur Bildung latenter Steuern in der Handelsbilanz	221
α) Anlässe für passive latente Steuern	221
β) Anlässe für aktive latente Steuern	222
f) Bewertung latenter Steuern	223
g) Zur Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern	224
h) Latente Steuern bei Verlust, Verlustvortrag und Verlustrücktrag	225
Fragen und Literaturhinweise	228
<b>VII. Die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung</b>	235
A. Grundlagen	235
B. Die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung und Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung	235
C. Grundzüge der Gliederungsschemata des § 275 HGB und das Wahlrecht zwischen Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	237
1. Staffelform und Teilergebnisse	237
2. Wahlrecht zwischen Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	237
3. Unvollständigkeiten und Gestaltungsfreiheiten bei den Gliederungsschemata	239
D. Erläuterung der GuV-Positionen nach Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB	243
1. Umsatzerlöse	243
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	243
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	244
4. Sonstige betriebliche Erträge	245
5. Materialaufwand	245
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	245
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	245



6. Personalaufwand . . . . .	246
a) Löhne und Gehälter . . . . .	246
b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung . . . . .	246
7. Abschreibungen . . . . .	247
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs . . . . .	247
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten . . . . .	247
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen . . . . .	249
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen . . . . .	249
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen .	249
11. Sonstige Zinsen und Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen . . . . .	250
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens . . . . .	250
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen . . . . .	250
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit . . . . .	251
15. Außerordentliche Erträge . . . . .	251
16. Außerordentliche Aufwendungen . . . . .	252
17. Außerordentliches Ergebnis . . . . .	252
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag . . . . .	252
19. Sonstige Steuern . . . . .	253
20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag . . . . .	253
 E. Erläuterung der spezifischen GuV-Positionen nach Umsatzkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 3 HGB . . . . .	 254
1. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (Position 2.) . . . . .	254
2. Vertriebskosten (Position 4.) . . . . .	259
3. Allgemeine Verwaltungskosten (Position 5.) . . . . .	259
4. Sonstige betriebliche Erträge (Position 6.) . . . . .	260
5. Sonstige betriebliche Aufwendungen (Position 7.) . . . . .	260
6. Zu den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen (Position 12.) sowie den sonstigen Steuern (Position 18.) . . . . .	261
 F. Die Darstellung der Ergebnisverwendung . . . . .	262
Fragen und Literaturhinweise . . . . .	265

VIII. Der Anhang	268
A. Aufgaben und Bedeutung des Anhangs	268
B. Zur Gestaltung des Anhangs	270
C. Die Berichtspflichten im Anhang	271
1. Vorbemerkungen	271
2. Erläuterung einiger wichtiger Berichtspflichten im Anhang	272
a) Angabe der auf die Posten der Bilanz und der GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	272
b) Angabe und Begründung der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie gesonderte Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)	273
c) Bei Vorliegen besonderer Umstände zusätzliche Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB)	274
d) Angaben zur Berücksichtigung steuerrechtlicher Einflüsse	274
e) Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 HGB)	277
f) Angaben zu Restlaufzeit und Sicherheiten bei Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 1 und 2 HGB)	278
3. Übersicht über die Berichtspflichten im Anhang	279
D. Ausnahmen von den Berichtspflichten im Anhang	286
Fragen und Literaturhinweise	288

IX. Der Lagebericht	289
A. Grundlagen	289
B. Grundsätze der Berichterstattung	290
C. Inhalte der Berichterstattung	292
1. Zur Trennung der Berichtspflichten in § 289 Abs. 1 und 2 HGB	292
2. Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage nach § 289 Abs. 1 HGB	293
3. Zusatzangaben nach § 289 Abs. 2 HGB	294
Fragen und Literaturhinweise	295

Abkürzungsverzeichnis	296
Literaturverzeichnis	300
Stichwortverzeichnis	309