

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 Jahresabschlusses	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. Buchhaltung, Inventar und Jahresabschluß	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

II. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	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) Imperatätsprinzip	91
d) Grundsatz, wonach Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs 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 Kontrollsysten	97
d) Grundsatz der verständlichen Aufzeichnung	97
Fragen und Literaturhinweise	97
III. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	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 Zuschreibungs vorschriften im Lichte der umgekehrten Maßgeblichkeit	112
E. Kritische Bemerkungen zur Maßgeblichkeit	114
Fragen und Literaturhinweise	115
 <i>IV. Die handelsrechtlichen Vorschriften zum Bilanzansatz (Bilanzierung dem Grunde nach)</i>	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
V. Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzgliederung	146
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
VI. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften	170
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

F. Einzelfragen der Bewertung	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
VII. Die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung	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) A90ngabe und Begründu90ng 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