

Modernes Agrarmanagement

Mußhoff / Hirschauer

5., überarbeitete und erweiterte Auflage 2020

ISBN 978-3-8006-6225-8

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

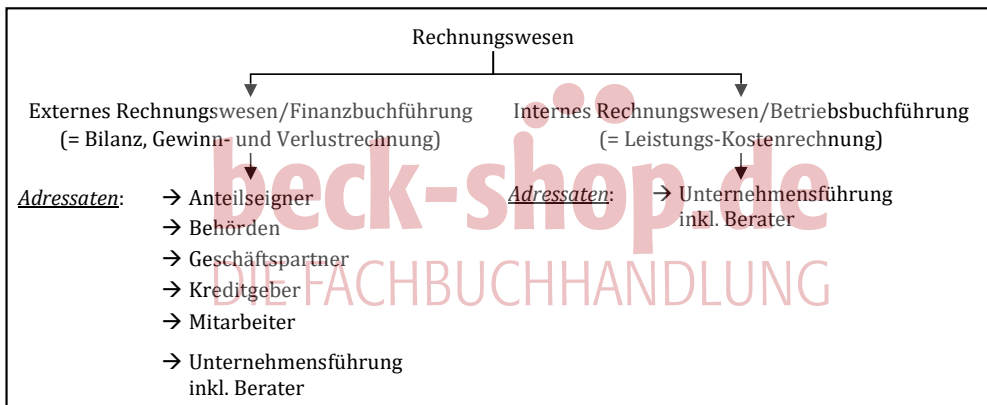
3 Kontrolle und Analyse

3.1 Vorbemerkungen

Zweck des Rechnungswesens

Zentrales Anliegen des Rechnungswesens (Buchführung) ist die systematische Erfassung und Auswertung aller zählbaren Vorgänge in einem Unternehmen zum Zweck der Information unterschiedlicher Zielgruppen. Man unterscheidet die Finanzbuchführung und die Betriebsbuchführung (Abb. 3-1).

Abb. 3-1: Teilbereiche des Rechnungswesens



Die **Finanzbuchführung** basiert auf der zeitlich und sachlich geordneten und lückenlosen Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle eines Unternehmens innerhalb eines bestimmten Abrechnungszeitraums. Die Grundlage bilden Belege. Die Finanzbuchführung ist immer unternehmens- und periodenbezogen (z.B. auf ein Geschäftsjahr) und liefert als Ergebnis den Jahresabschluss, d.h. die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Die Adressaten der Finanzbuchführung sind (aktuelle und potenzielle) Anteilseigner, Behörden (Fiskus), Geschäftspartner (Lieferanten und Kunden), Kreditgeber und Mitarbeiter. Veröffentlichte Buchführungsergebnisse können von Anteilseignern und Investoren genutzt werden, um sachlich begründete Anlageentscheidungen zu treffen. Kreditgeber können das Kreditausfallrisiko prüfen und dementsprechend sachlich begründete Kreditvergabeentscheidungen fällen. Außerdem dienen die Buchführungsergebnisse der Bemessung von Zahlungen an den Fiskus (z.B. Einkommensteuer) und an Anteilseigner (z.B. Dividenden). Für die Mitarbeiter eines Unternehmens kann es darum gehen, die Sicherheit des eigenen Arbeitsplatzes zu beurteilen oder die Fähigkeit des Unternehmens einzuschätzen, branchenübliche Löhne zu bezahlen. Da die Finanzbuchführung zunächst an externe Adressaten außerhalb der Unternehmensführung gerichtet ist, wird sie auch als **externes Rechnungswesen** (financial accounting) bezeichnet. Beim externen Rechnungswesen sind zum einen gesetzliche Vorgaben hinsichtlich der Durchführungs- und Veröffentlichungspflicht zu beachten. Zum anderen gibt es Vorschriften hinsichtlich Form und Inhalt, die letztlich zu einer Standardisierung und einer leichteren Vergleichbarkeit verschiedener Unternehmen führen sollen.

Neben Anteilseignern, Kreditgebern und dem Fiskus gibt es speziell in der Landwirtschaft noch weitere externe Adressaten der Finanzbuchführung:

- Aufgrund von Verwaltungsvorschriften entsteht die Verpflichtung zur sog. **Auflagenbuchführung** im Zusammenhang mit der Subventionierung einzelbetrieblicher Investitionen. Unternehmen, die Investitionsfördermittel erhalten wollen, sind verpflichtet, den zuständigen staatlichen Stellen ihre zukünftigen Jahresabschlüsse bereitzustellen. Außerdem ist ein Investitionskonzept in Form eines Betriebsentwicklungsplans vorzulegen, der die geplante Entwicklung des Betriebs ausgehend von den letzten drei Jahresabschlüssen (sog. Vorabbuchführung) darstellt.
- Im Rahmen der sog. **Testbetriebsbuchführung** stellen landwirtschaftliche Unternehmen den zuständigen staatlichen Stellen ihren Abschluss auf freiwilliger Basis zur Verfügung. Auf dieser Grundlage berichtet die Bundesregierung gemäß dem Landwirtschaftsgesetz über die wirtschaftliche Lage der deutschen Agrarwirtschaft. Bis zum Jahr 2007 erschien jährlich ein Agrarbericht. Seitdem erscheint der Agrarbericht im 4-Jahresrhythmus. Die aggregierten Buchführungsergebnisse der Testbetriebe werden aber weiterhin jährlich veröffentlicht.

Im Gegensatz zum externen Rechnungswesen richtet sich die **Betriebsbuchführung** vor allem nach innen. Es geht um die Abbildung des wirtschaftlich bedeutsamen Geschehens im Betrieb. Die Adressaten der Betriebsbuchführung sind unternehmensinterne Interessenten wie Manager, Controller oder auch Berater. Sie wird deshalb auch als **internes Rechnungswesen** (management accounting) bezeichnet. Das heißt, es geht um die Feststellung des Erfolgs der unternehmerischen Aktivitäten zum Zweck der Selbstinformation und Kontrolle. Zugleich ist das interne Rechnungswesen eine der wichtigsten Datengrundlagen für realistische zukunftsbezogene Planungsrechnungen (Entscheidungsunterstützung), die tatsächlich die betriebs-spezifischen Gegebenheiten berücksichtigen. Das wichtigste Instrument des internen Rechnungswesens ist die Leistungs-Kostenrechnung. Gesetzliche Vorschriften müssen bei der Ausgestaltung der Leistungs-Kostenrechnung nicht beachtet werden; es geht allein um eine sachgerechte Bereitstellung der erforderlichen Managementinformationen. Das Ausmaß, in dem betriebliche Daten erfasst, ausgewertet und als Entscheidungsgrundlage genutzt werden, ist in der Praxis unterschiedlich. Weit verbreitet ist aber das Sprichwort: „Wer schreibt, der bleibt!“ „Schreiben“ bedeutet dokumentieren, kontrollieren und planen. „Bleiben“ heißt, im Wettbewerb erfolgreich zu sein.

Mit Blick auf das **Zusammenspiel zwischen externem und internem Rechnungswesen** und der Funktion des Rechnungswesens bei der Unterstützung zukunftsbezogener Entscheidungen sind folgende Punkte zu beachten:

- Das externe Rechnungswesen ist zuallererst ein Informationsinstrument, mit dem die Transparenz und Koordination zwischen dem Unternehmen und seinen Shareholdern sowie weiteren Stakeholdern gewährleistet werden soll. Damit soll unter anderem der Gefahr von Veruntreuung und dauerhaftem Missmanagement begegnet werden. Gleichzeitig stellt das **externe Rechnungswesen ein Informationsinstrument für die Unternehmensführung** dar. Der Unternehmensführung stehen für ihre Managemententscheidungen allerdings über das interne Rechnungswesen noch weitaus mehr und detailliertere Informationen zur Verfügung.
- Die unterschiedlichen Zwecke der Finanzbuchführung können oft nicht durch einen einzelnen Jahresabschluss erfüllt werden. Deshalb werden von manchen Unternehmen parallel zwei Jahresabschlüsse erstellt. Alternativ kann man einen für externe Zwecke erstellten **Jahresabschluss im Nachhinein umarbeiten, um ihn auch als betriebswirtschaftliches Informationsinstrument verwenden zu können**. Die Notwendigkeit einer „Umarbeitung“ kann sich z.B. dadurch ergeben, dass sich die betriebswirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern von der steuerlichen Nutzungsdauer unterscheidet. Dies kann bspw. daran liegen, dass Unternehmen den Steueraufwand möglichst gering halten wollen und deshalb die steuerliche Ertragslage im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten gezielt schlechter darstellen als sie betriebswirtschaftlich tatsächlich ist.

- Die Aufzeichnungen im Rahmen des **externen Rechnungswesens sind eine wichtige Informationsquelle für das interne Rechnungswesen**. Sie müssen allerdings in aller Regel noch ergänzt und bereinigt werden.
- Die Aufgabe sowohl des externen als auch des internen Rechnungswesens ist zunächst die Bereitstellung vergangenheitsbezogener (ex post) Nachkalkulationen, die man auch als Ist- oder Kontrollrechnungen bezeichnet. Diese sind ihrerseits die Grundlage für zukunftsbezogene (ex ante) Vorkalkulationen, die man auch Soll- oder Planungsrechnungen nennt. Erst durch den Vergleich zwischen dem geplanten „Soll“ und dem beobachteten „Ist“ können Schwachstellen in der Betriebsführung aufgedeckt und realistische neue Pläne für ihre Beseitigung aufgestellt werden. Beim Übergang von der Ist-Rechnung zur zukunftsgerichteten Planung und damit zu neuen Soll-Rechnungen ist immer kritisch zu hinterfragen, inwiefern die Daten und Ergebnisse der Vergangenheit plausible Annahmen für die Zukunft darstellen und welche Größen in der Zukunft möglicherweise anders sind. Die Soll-Rechnung dient der **Entscheidungsvorbereitung** und ist nach der Entscheidung und Planumsetzung das **Referenzsystem für zukünftige Kontrollrechnungen**.
- Sowohl Vor- als auch Nachkalkulationen können auf **unterschiedlichen Aggregationsebenen** sinnvoll sein, d.h. sie können sich auf das Gesamtunternehmen, einzelne Betriebszweige oder letztlich einzelne wirtschaftliche Entscheidungen beziehen.

Zur Jahrtausendwende hatten in Deutschland etwa 40% aller landwirtschaftlichen Betriebe aufgrund steuergesetzlicher Vorschriften eine Buchführung. Die Zahl der aus sonstigen Gründen für externe Zwecke buchführenden Betriebe ist gering. Die buchführenden Betriebe bewirtschaften allerdings mehr als 80% der landwirtschaftlichen Nutzfläche. Buchführende Betriebe sind damit tendenziell die größeren Betriebe. Dies liegt vor allem daran, dass für viele kleine landwirtschaftliche Betriebe keine Buchführungspflicht besteht (vgl. Punkt 3.3.1). Das erklärt auch, warum der Anteil buchführender Betriebe in den ostdeutschen Bundesländern, in denen die Betriebe im Durchschnitt deutlich größer sind, bedeutend höher ist als in den westdeutschen Bundesländern.

Kontrolle vs. Controlling

Wenn man von den Aufgaben spricht, die bei der Entscheidungsvorbereitung im Unternehmen erfüllt werden müssen, fällt in aller Regel auch der **Begriff „Controlling“**. Vordergründig könnte man vermuten, dass dies einfach ein Anglizismus für Kontrolle sei. Dies ist jedoch nicht richtig. Das Controllingkonzept geht weit über die einfache Ausführungs- und Ergebniskontrolle hinaus. Es geht beim Controlling darum, alle relevanten Informationsquellen zu erschließen und aus dem betriebswirtschaftlichen Instrumentarium diejenigen Analyse- und Planungsmethoden auszuwählen, die in der jeweiligen Situation die beste Entscheidungsunterstützung ermöglichen. Das Controlling hat die Erhöhung der Effizienz des Unternehmens sowie die Steigerung der Anpassungsfähigkeit an veränderte Rahmenbedingungen zum Ziel.

Die zentrale Aufgabe des Controllings besteht darin, die für die Erfüllung sämtlicher Führungsfunktionen notwendige Informationsversorgung zu gewährleisten (**Informationsfunktion des Controllings**). Dazu muss der Controller vor allem ein guter Metaplaner sein (vgl. Abschnitt 2.5). Das heißt, er muss die zur Verfügung stehenden Kontroll-, Analyse- und Planungsmethoden kennen und geeignete Methodeneinsatzentscheidungen fällen, um bedarfsgerechte Informationen bereitzustellen. Ein Controller ist damit ein betriebswirtschaftlicher Experte, der das (höhere) Management berät und Entscheidungen beschlussfähig vorstrukturiert. Es bleibt aber die Aufgabe der Unternehmensführung, Ausgangsziele vorzugeben sowie Entscheidungen zu fällen, zu verantworten und organisatorisch umzusetzen. Aufgrund dieser gedanklichen und häufig auch personellen Trennung zwischen Entscheidungsvorbereitung einerseits und Entscheidungsfindung sowie -umsetzung andererseits, wird der Controller gelegentlich auch als „Navigator der Unternehmensführung“ bezeichnet.

Die Controllingaufgaben lassen sich einerseits sach- und formalzielbezogen und andererseits funktionsorientiert gliedern. Bei einer sach- und formalzielbezogenen Gliederung kann man bspw. zwischen Prozess-, Erfolgs- und Liquiditätscontrolling unterscheiden. Bei einer funktionsorientierten Gliederung kann man eine Unterscheidung in Beschaffungs-, Produktions- und Absatzcontrolling vornehmen. Unabhängig von der gedanklichen Unterteilung der Aufgaben ist das Controlling immer systemorientiert. Man ist sich also bewusst, dass letztlich alle unternehmerischen Entscheidungen simultan betrachtet und durch ein Gesamtmodell abgebildet werden müssten, da im System „Unternehmen und Unternehmensumfeld“ alles mit allem zusammenhängt. Eine simultane modellbasierte Gesamtbetrachtung ist jedoch aufgrund der hohen Komplexität in der unternehmerischen Praxis nicht möglich. Deshalb wird im Rahmen von Controllingansätzen explizit eine Separation von Planungsproblemen vorgenommen. Mit anderen Worten: Durch komplexitätsreduzierende Partialbetrachtungen sowie geeignete Analyse- und Planungsmethoden wird dafür gesorgt, dass Entscheidungsprobleme handhabbar werden. Gleichzeitig wird gewährleistet, dass die Planungen für unterschiedliche Teilbereiche und Planungsperioden konsistent sind und sich insgesamt ein stimmiges Planungs- und Kontrollsystem ergibt (**Koordinationsfunktion des Controllings**). In der Regel wird dies durch den Aufbau einer hierarchischen Planung (vgl. Abschnitt 2.5) gewährleistet, bei der die Vorgaben und Ergebnisse zeitlich vorgelagerter Entscheidungsebenen die Basis für nachgelagerte Ebenen bilden.

Damit werden konkret folgende **Anforderungen an den Controller** gestellt:

- Identifizierung relevanter Entscheidungssituationen und -probleme,
- Sammlung von Daten und Verarbeitung zu entscheidungsproblembezogenen Informationen mit Hilfe geeigneter methodischer Konzepte und Planungsverfahren,
- Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen zum richtigen Zeitpunkt und in einem der jeweiligen Entscheidungsebene angepassten Verdichtungsgrad,
- zielorientierte Interpretation der bereitgestellten Information und
- Vorlage konkreter Entscheidungsvorschläge.

Es stellt sich nun die organisatorische Frage, ob die Unternehmensleitung das Controlling selbst übernimmt oder ob man im Unternehmen **Controlling als Dienstleistung zukaufen und ggf. sogar einen Controller einstellen** soll, der als betriebswirtschaftlicher Spezialist das Geschäft der Datenaufbereitung und Entscheidungsvorbereitung übernimmt und damit das Management entlastet. Ob eine arbeitsteilige Spezialisierung zwischen Informationsbeschaffung einerseits und Entscheidung und Umsetzung andererseits sinnvoll ist, hängt von der Qualität des Controllers und der individuellen Situation des Betriebs ab. Hier ist aufgrund der Größendegression insbesondere die Betriebsgröße relevant. Eine Arbeitsteilung lohnt sich, wenn die Erträge einer verbesserten Planung die Personalkosten des Controllers decken und wenn diese geringer sind als die Opportunitätskosten, die entstehen würden, wenn sich die Unternehmensleitung selbst um die Datenaufbereitung und Entscheidungsvorbereitung kümmern würde.

Mit Blick auf die Behandlung des Controllings in diesem Lehrbuch ist Folgendes zu sagen:

- Das vorliegende Buch hat mit seinem zentralen Anliegen der Entscheidungsunterstützung eine große Schnittmenge mit dem Controlling. Das im Zentrum von Kapitel 3 stehende betriebliche Rechnungswesen mit einer entscheidungsorientiert aufgebauten Leistungs-Kostenrechnung, die eine planerische und überprüfende Gegenüberstellung von Ressourcenverbrauch und Zielerreichung ermöglicht, stellt im Rahmen des Controllings *eine* wichtige Informationsgrundlage dar. Das Controlling ist aber in Abhängigkeit von der Entscheidungssituation durch die Auswertung anderer, insbesondere unternehmensexterner Quellen zu ergänzen. Dasselbe gilt für die in diesem Buch dargestellten Planungsverfahren und insbesondere für die Methoden zur Berücksichtigung von Unsicherheit, wie z.B. die Risikosimulation und die Risikoprogrammierung (vgl. Kapitel 7): Sie stellen für ein umfassendes Controlling wichtige Grundlagen dar, sind aber kontextabhängig zu ergänzen.

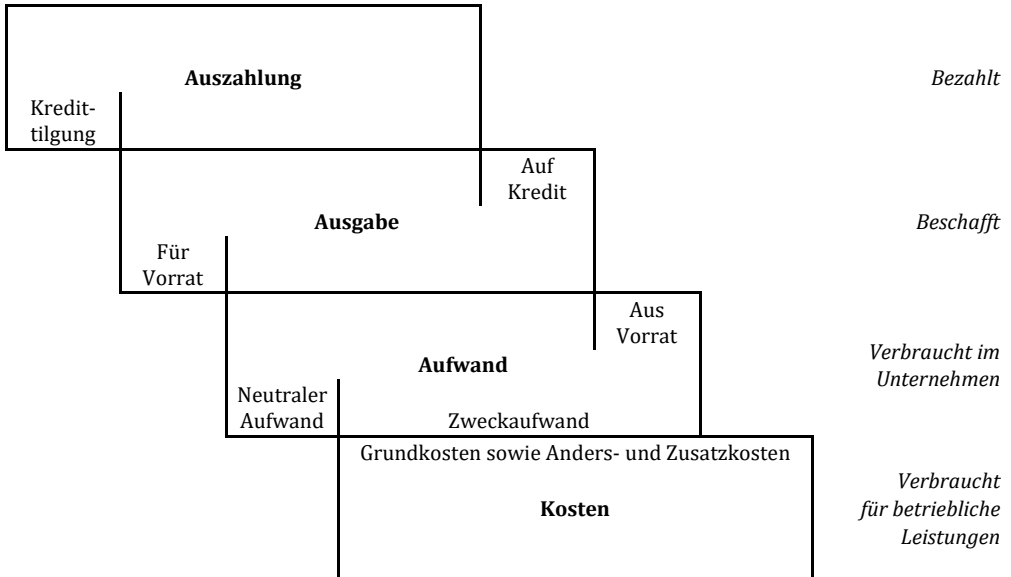
- Der umfassende Anspruch des Controllings geht mit Blick auf seine systemorientierte Koordinationsfunktion über die in diesem Kapitel angesprochenen Grundlagen der Kontrolle und Analyse hinaus. Damit stellt sich die Frage, ob nicht ein eigenständiges Controllingkapitel im Rahmen eines solchen Lehrbuchs erforderlich wäre. Ähnlich wie bei anderen Themen, wie dem Marketing oder dem Personalmanagement, die eine eigenständige Behandlung erforderlich machen, haben wir uns aus pragmatischen Gründen dagegen entschieden. Wir vertiefen die Controllingkonzeption unter Verweis auf unsere Zielsetzung, ein komprimiertes Lehrbuch mit dem Schwerpunkt „quantitative Analyse- und Planungsverfahren“ zu verfassen, nicht weiter. Im Sinne der Vermittlung von Grundlagenwissen gehen wir stattdessen zunächst im vorliegenden Kapitel auf die allerwichtigsten Instrumente ein, die aus den internen Daten des Unternehmens entscheidungsunterstützende Informationen machen. Dies bildet die Grundlage, um die in den folgenden Kapiteln angesprochenen Planungsrechnungen bei verschiedenen Anlässen mit realistischen Annahmen durchführen zu können.

In Abschnitt 3.2 dieses Kapitels erfolgt eine Klärung wichtiger Fachbegriffe, die insbesondere im Rechnungswesen immer wieder verwendet werden, deren präzise betriebswirtschaftliche Definition aber häufig von ihrer umgangssprachlichen Verwendung abweicht. Anschließend werden die Grundlagen und Abläufe der Finanzbuchführung behandelt (Abschnitt 3.3). Die Schwerpunkte liegen in der Beschreibung des Aufbaus der Bilanz und der GuV, des technischen Ablaufs der Finanzbuchführung sowie ausgewählter Jahresabschlusskennzahlen. Gegenstand von Abschnitt 3.4 ist die Leistungs-Kostenrechnung, die das wichtigste innerbetriebliche Informationsinstrument darstellt und bei deren Beschreibung wir klassisch in Teil- und Vollkostenrechnung unterscheiden. In Abschnitt 3.5 werden die zentralen Aussagen des vorliegenden Kapitels kurz zusammengefasst.

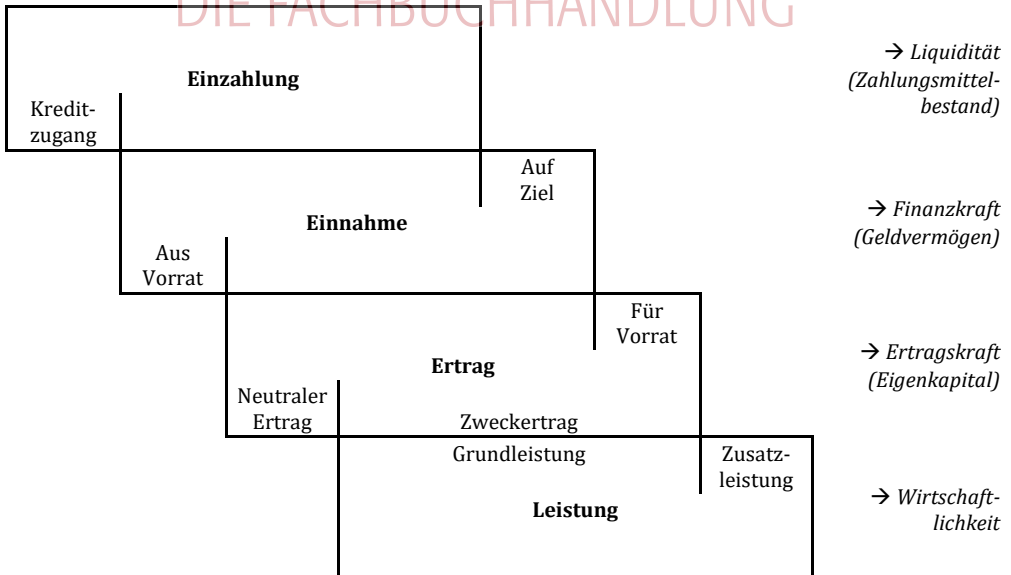
3.2 Grundlegende Begriffsdefinitionen

Umgangssprachlich werden die Begriffspaare „Einzahlung und Auszahlung“, „Einnahme und Ausgabe“, „Ertrag und Aufwand“ sowie „Leistungen und Kosten“ vielfach synonym verwendet. Betriebswirtschaftlich sind diese Begriffe jedoch unterschiedlich definiert. Im Folgenden wird auf die Unterscheidung der verschiedenen Größen im Einzelnen eingegangen. Bei diesen Ausführungen ist die Informationsdichte zunächst sehr hoch. Lassen Sie sich davon nicht abschrecken und verschaffen Sie sich zunächst „im Schnelldurchgang“ einen Überblick. Dieser Abschnitt wird später eine Hilfestellung sein, um schnell die einzelnen Definitionen nachschlagen zu können.

Die Begriffspaare haben gemeinsam, dass es sich um periodenbezogene Größen handelt. Die kaskadenartige Darstellung in Abb. 3-2 und Abb. 3-3 verdeutlicht die Unterschiede zwischen den Begriffen auf einen Blick. Die Überlappungsbereiche der Kästen, in denen die einzelnen Begriffe genannt sind, deuten an, dass es viele betriebliche Vorgänge gibt, für die mehrere Begriffe zutreffend sind. In den Bereichen der Kästen, in denen es keine Überlappung gibt, sind jeweils Beispiele für betriebliche Vorgänge genannt, über die sich die unterschiedlichen Begriffe abgrenzen lassen. Zu beachten ist außerdem, dass die **Unterschiede zwischen den Begriffen umso geringer sind, je länger der Betrachtungszeitraum ist**. Die rechte Seite von Abb. 3-2 pointiert sprachlich den Unterschied zwischen den verschiedenen Abgangsgrößen. Auszahlungen bedeuten, dass man etwas *bezahlt*, also Geld fließt. Ausgaben bezeichnen den Geldwert der Güter und Dienstleistungen, die man *beschafft*. Aufwand meint den Geldwert beschaffter Güter und Dienstleistungen, die in einer Wirtschaftsperiode *in einem Unternehmen verbraucht* werden. Kosten sind der Geldwert aller beschafften und nicht beschafften Güter und Dienstleistungen, die *für betriebliche Leistungen verbraucht* werden. Analog gilt dies für die in Abb. 3-3 dargestellten Zugangsgrößen. Die rechte Seite von Abb. 3-3 fokussiert auf einen anderen Sachverhalt. Sie stellt mit Blick auf die Zugangsgrößen dar, welche Art von Analysen mit den jeweiligen Größen durchgeführt werden können und welche Bestandsgröße durch die jeweilige Zugangsgröße beeinflusst wird. Analog gilt dies natürlich für die Abgangsgrößen.

Abb. 3-2: Abgrenzung der Abgangsgrößen^{a)}

a) Auf der rechten Seite wird der Unterschied zwischen den verschiedenen Abgangsgrößen sprachlich pointiert. Ein analoger Sachverhalt gilt für die Zugangsgrößen.

Abb. 3-3: Abgrenzung der Zugangsgrößen^{a)}

a) Auf der rechten Seite sind die jeweiligen Analysemöglichkeiten und in Klammern die korrespondierenden Bestandsgrößen angezeigt. Ein analoger Sachverhalt gilt für die Abgangsgrößen.

Zahlungen sind Geldmittel, die von einem Wirtschaftssubjekt an ein anderes übergeben werden. **Einzahlungen** sind also Zahlungsmittel, die dem Unternehmen bar über die Kasse oder unbar über die Bank zufließen. Es handelt sich bspw. um eine Einzahlung für den Landwirt, wenn der Landhändler den vom Landwirt gelieferten Weizen per Banküberweisung bezahlt. **Auszahlungen** sind Zahlungsmittel, die das Unternehmen verlassen. Ein Beispiel hierfür ist das Geld, das der Landwirt an den Landmaschinenhändler überweist, um seinen neuen Mähdrescher zu bezahlen. Mit Blick auf die Abgrenzung zwischen den einzelnen Zu- und Abgangsgößen ist es wichtig, zu beachten, dass die Rückzahlung eines Darlehens (Kredittilgung) eine Auszahlung und der Erhalt eines Darlehens (Kreditzugang) eine Einzahlung darstellt. Die Stromgrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ beeinflussen die Bestandsgröße „**Zahlungsmittelbestand**“. Da Liquidität die Fähigkeit eines Unternehmens meint, seine Zahlungsverpflichtungen jederzeit und vollständig erfüllen zu können, kann sie mit Hilfe einer Einzahlungs-Auszahlungsrechnung analysiert und kontrolliert werden.

Einnahmen umfassen die Erlöse des Unternehmens, also den Geldwert verkaufter Güter und Dienstleistungen, unabhängig davon, ob beim Verkauf Zahlungsmittel geflossen sind oder Forderungen erworben wurden. Forderungen entstehen z.B. durch den Verkauf von Produkten, bei denen die Bezahlung nicht sofort erfolgt. Analog bezeichnen **Ausgaben** den Geldwert beschaffter Güter und Dienstleistungen. Dabei ist es wiederum egal, ob beim Kauf sofort Zahlungsmittel abfließen oder ob Verbindlichkeiten eingegangen werden. Verbindlichkeiten entstehen z.B. beim Einkauf von Produktionsmitteln, die erst später bezahlt werden. Die Stromgrößen „Einnahmen“ und „Ausgaben“ beeinflussen die Bestandsgröße „**Geldvermögen**“, die auch als Nettofinanzvermögen bezeichnet wird und die dem Zahlungsmittelbestand zzgl. (Geld)Forderungen abzgl. Verbindlichkeiten entspricht. Die Tilgung eines Kredits ist also eine Auszahlung, aber keine Ausgabe: Durch eine Tilgungszahlung verringern sich zwar die Zahlungsmittel, gleichzeitig werden aber auch die Verbindlichkeiten reduziert, sodass sich das Geldvermögen insgesamt nicht ändert. Die Beschaffung von Pflanzenschutzmitteln auf Ziel, d.h. z.B. mit einem Lieferantenkredit, ist dagegen eine Ausgabe, aber keine Auszahlung. Schließlich hat sich der Zahlungsmittelbestand nicht verändert, aber das Geldvermögen. Zweck der Einnahmen-Ausgabenrechnung ist die Analyse und Kontrolle der sog. Finanzkraft als Ausdruck für die Fähigkeit eines Unternehmens, Geldvermögen zu generieren.

Als **Ertrag** bezeichnet man den gesamten monetären Wertzugang aus der Leistungserstellung des Unternehmens in einer Wirtschaftsperiode. **Aufwand** ist der gesamte monetäre Wertverzehr aus dem Verbrauch von Produktionsfaktoren eines Unternehmens in einer Wirtschaftsperiode. Erträge und Aufwendungen sind also Wertänderungen, die nicht nur im Geld-, sondern auch im Sachvermögen, d.h. bei den physischen Vermögensgegenständen, stattfinden. „Erträge“ und „Aufwendungen“ wirken sich auf die Bestandsgröße „**Eigenkapital**“ (Reinvermögen) eines Unternehmens aus, das als Summe aus Sachvermögen und Geldvermögen definiert ist. Der Kauf von Futtermitteln auf Vorrat ist bspw. eine Ausgabe, jedoch kein Aufwand, weil das Futter nicht verbraucht wurde. Dagegen ist der Verbrauch von Futtermitteln aus Vorräten ein Aufwand (Wertverzehr), jedoch keine Ausgabe. Analog stellt ein Ertrag einen Wertzugang dar, und zwar unabhängig davon, ob das erstellte Produkt direkt verkauft wurde oder sich zunächst in einer Erhöhung von Vorräten widerspiegelt. Das Rechenergebnis der Ertrags-Aufwandsrechnung ist der Gewinn oder Verlust, den das Unternehmen in einer Periode erwirtschaftet. Der Gewinn/Verlust vor Berücksichtigung von Privatentnahmen und -einlagen (bei Einzelunternehmen) oder Kapitalausschüttungen und -erhöhungen (bei juristischen Personen) entspricht der Eigenkapitalveränderung. Mit Privatentnahmen (Privateinlagen) ist gemeint, dass der Unternehmer seinem Unternehmen Geld oder andere Vermögensgegenstände entnimmt (zuführt). Der Rechnungszweck der Ertrags-Aufwandsrechnung ist die Analyse und Kontrolle der unternehmerischen Ertragskraft und damit der Fähigkeit eines Unternehmens, über den Wert des Aufwands hinaus eine (Residual)Entlohnung der eigenen Produktionsfaktoren zu erwirtschaften.

Die Unterscheidung zwischen Auszahlung und Ausgabe einerseits und Aufwand andererseits ist insbesondere bei der Anschaffung mehrjährig nutzbarer Anlagegüter wie Gebäude oder Maschinen wichtig. Langlebige Anlagegüter müssen zwar i.d.R. sofort bei der Beschaffung bezahlt werden, können dann aber über

mehrere Jahre im Unternehmen genutzt werden. Gedanklich kann man sich vorstellen, dass das Leistungspotenzial **dauerhafter Produktionsmittel** „auf Vorrat“ beschafft und dann im Lauf der Zeit zunehmend „verzehrt“ wird. Langlebige Vermögensgegenstände verlieren also erst mit der Zeit und der Nutzung an Wert. Die Auszahlung für die Anschaffung eines Schleppers stellt bspw. im Zeitpunkt des Kaufs keinen Aufwand dar. Der Aufwand ergibt sich erst aus dem jährlichen Wertverlust des Schleppers, den man auch als **Abschreibung** (depreciation) bezeichnet. Zur Berechnung der Abschreibung muss der Anschaffungswert eines Schleppers, dessen Leistungspotenzial in *mehreren* Nutzungsjahren verbraucht wird, abzgl. eines Restwertes am Ende der Nutzungsdauer auf die einzelnen Jahre umgelegt werden. Bei einem Anschaffungswert von 160 000 €, einer erwarteten Nutzungsdauer von 8 Jahren und einem Restwert von null beträgt die durchschnittliche jährliche Abschreibung für die Abnutzung des Schleppers 20 000 €. Weil Erträge und Aufwendungen auch derartig periodisierte Komponenten beinhalten, sind es im Unterschied zu den Einzahlungen/Auszahlungen und Einnahmen/Ausgaben keine Stromgrößen im engeren Sinne.

Beim Ertrag und Aufwand wird in Zweckertrag und Zweckaufwand einerseits und neutralen Ertrag und neutralen Aufwand andererseits unterschieden. **Zweckertrag** und **Zweckaufwand** entstehen in der Erfüllung des eigentlichen Betriebszwecks, d.h. der Produktion oder auch der Erbringung von Dienstleistungen. Einen Zweckertrag stellt bspw. der Verkaufserlös für Winterweizen dar. Ein Zweckaufwand sind bspw. die Saatgutkosten. Der **neutrale Ertrag** und der **neutrale Aufwand** speisen sich aus zwei Hauptquellen:

1. **Zeitraumfremde Erträge und Aufwendungen** können nicht ausschließlich der betrachteten Wirtschaftsperiode zugeordnet werden. Ein zeitraumfremder Ertrag ergibt sich z.B. beim Verkauf einer Maschine über ihrem Buchwert. Der Ertrag aus einem solchen Buchgewinn ist zeitraumfremd, da er zwar zu einem konkreten Zeitpunkt realisiert wird, aber nur durch intensive Wartungs- und Pflegemaßnahmen über die Nutzungsjahre hinweg ermöglicht wurde. Einen zeitraumfremden Aufwand stellen z.B. die Abschreibungen auf zeitraumfremde Forderungen z.B. an den Landhändler dar.
2. **Außerordentliche Erträge und Aufwendungen** fallen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens an; d.h. sie sind ungewöhnlich und selten. Beispiele sind die Realisation von Buchgewinnen aus dem Verkauf von bedeutenden Beteiligungen, Spenden, Bußgelder oder der Eintritt von Verlusten aufgrund außerordentlicher Schadensfälle, wie z.B. Blitzschlag.

Die drei Begriffspaare „Einzahlung/Auszahlung“, „Einnahme/Ausgabe“ und „Ertrag/Aufwand“ beziehen sich nur auf solche Vorgänge, die sich in den zählbaren Beständen niederschlagen. Dies erschwert Vergleiche zwischen Betrieben, die in unterschiedlichem Umfang über eigene Produktionsfaktoren, wie Eigentumsflächen, Familienarbeitskräfte und Eigenkapital, verfügen. Schließlich liegen für die Entlohnung der eigenen Produktionsfaktoren keine Quittungen oder Rechnungsbelege vor. Vielmehr steht der Unternehmensgewinn als Residualentlohnung für die Entlohnung aller eingesetzten eigenen Faktoren zur Verfügung. Hier setzt die Definition von Leistungen und Kosten an. Unter **Leistungen** versteht man den Geldwert aller im Rahmen der typischen betrieblichen Tätigkeit erzeugten Güter und Dienstleistungen. Man spricht auch kurz von der „monetär bewerteten Gütererntstehung“. Unter **Kosten** versteht man den Geldwert aller Güter und Dienstleistungen, die für betriebliche Leistungen verbraucht werden. Man spricht auch kurz vom „monetär bewerteten Güterverzehr“. Mit Hilfe der Leistungs-Kostenrechnung will man die Frage beantworten, wie gut ein Unternehmen wirtschaftet, und zwar ganz unabhängig vom Umfang der eingesetzten eigenen Produktionsfaktoren. Deshalb berücksichtigt man über sog. kalkulatorische Ansätze explizit den Sachverhalt, dass auch der betriebliche Einsatz von eigenem Boden, eigener Familienarbeitskraft und eigenem Kapital einen Güterverzehr darstellt. Man hätte ja beim außerbetrieblichen Einsatz der eigenen Produktionsfaktoren Pachteincome, Lohneinkommen und Kapitalerträge erzielen können. Diese entgangenen außerbetrieblichen Entlohnungen müssen als Opportunitätskosten (vgl. Punkt 2.4.2) berücksichtigt werden, wenn man die Güte der unternehmerischen Aktivitäten beurteilen will.

Bei den Leistungen wird in Grundleistungen und kalkulatorische Leistungen unterschieden. Die **Grundleistungen** entsprechen dem Zweckertrag (ertragsgleiche Leistungen) und umfassen damit Umsatzerlöse aus

dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen sowie die Erhöhung von Beständen und Vorräten. **Kalkulatorische Leistungen** sind Leistungen, die nicht in den jahresbezogenen Erträgen des Unternehmens erfasst werden. Sie werden deshalb auch als Zusatzleistungen bezeichnet. Ein Beispiel hierfür ist der Vorfruchtwert von Leguminosen, wie z.B. Lupinen, für den nachfolgenden Weizen. Neutrale (d.h. zeitraumfremde und außerordentliche) Erträge, die per se nicht mit dem Kerngeschäft eines Unternehmens in Verbindung stehen, finden in den Leistungen grundsätzlich keine Berücksichtigung (vgl. Abb. 3-4).

Abb. 3-4: Abgrenzung von Ertrag und Leistung

Ertrag		
Neutraler Ertrag	Zweckertrag	
	Grundleistung	Kalkulatorische Leistung (= Zusatzleistung)
	Leistung	

Bei den Kosten werden zunächst Grundkosten und kalkulatorische Kosten unterschieden. **Grundkosten** sind alle Kosten für Positionen, die in gleicher Höhe wie die entsprechenden Aufwendungen anfallen (aufwandsgleiche Kosten). Beispiele sind Aufwendungen für Betriebsstoffe, Löhne und Dienstleistungen Dritter oder auch Schuldzinsen für Fremdkapital. **Kalkulatorische Kosten** sind nicht direkt aus Belegen abzulesen, sondern müssen erst - wie die Bezeichnung schon sagt - kalkuliert werden. Sie lassen sich in Anderskosten und Zusatzkosten unterteilen. Neutrale Aufwendungen gehören nicht zu den Kosten (vgl. Abb. 3-5).

Abb. 3-5: Abgrenzung von Aufwand und Kosten

Aufwand			
Neutraler Aufwand	Zweckaufwand		
	Als Kosten verrechnet	Nicht als Kosten verrechnet	
	Grundkosten (aufwandsgleiche Kosten)	Anderskosten	Zusatzkosten
		Kalkulatorische Kosten	
	Kosten		

Anderskosten betreffen Kostenpositionen, die in der Ertrags-Aufwandsrechnung als Position enthalten sind, jedoch in anderer Höhe. Hierfür gibt es die folgenden Gründe:

- Abschreibungen stellen in aller Regel Anderskosten dar. Dafür gibt es zwei wichtige Ursachen. Erstens, die steuerlichen Aufwendungen für Abschreibung (AfA) entsprechen nur in Sonderfällen dem betriebswirtschaftlichen Wertverlust dauerhafter Produktionsmittel. Dies liegt u.a. daran, dass sich die „betriebsübliche Nutzungsdauer“ gemäß den für die steuerliche Buchführung relevanten Abschreibungstabellen von der tatsächlich plausiblen Nutzungsdauer im jeweiligen Betrieb unterscheidet. Zweitens, oft will man herausfinden, wie gut ein Unternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen wirtschaftet. Hierzu muss der monetär bewertete tatsächliche Güterverzehr erfasst werden. Die Anschaffungspreise dauerhafter Produktionsmittel können sich allerdings im Zeitablauf ändern. Deshalb unterstellt man vielfach, dass alle Maschinen gerade neu angeschafft wurden (Abschreibungen als Anderskosten wegen Abschreibung nach Wiederbeschaffungswerten), wenn man den Güterverzehr von Unternehmen vergleichbar machen will, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten und Preisen Anlagegüter wie z.B. Maschinen angeschafft haben.
- Kalkulatorische Wagniskosten für aperiodisch wirksam werdende Risiken, wie z.B. nicht versicherter Hagelschlag, werden berechnet, indem man die Schadenshäufigkeit mit der Schadenshöhe multipliziert

und schließlich als (Anders)Kosten des Risikomanagements ansetzt. Dadurch wird ein Vergleich von Betrieben mit und ohne Versicherung möglich.

Den **Zusatzkosten** ist im Unterschied zu den Anderskosten gar keine Aufwandsposition zuzuordnen. Sie berücksichtigen den Sachverhalt, dass auch der Einsatz von Produktionsfaktoren, die sich im Eigentum des Unternehmers befinden, wirtschaftlich gesehen einen Güterverzehr darstellt und Opportunitätskosten verursacht. Diesen Güterverzehr berücksichtigen die Zusatzkosten in Form des sog. **Pachtansatzes** (Opportunitätskosten des eigenen Bodens), **Lohnansatzes** (Opportunitätskosten der Familienarbeitskraft) und **Zinsansatzes** (Opportunitätskosten des Eigenkapitals).

Nach dieser Präzisierung der wichtigsten Grundbegriffe, die im Rechnungswesen verwendet werden, sei einschränkend darauf hingewiesen, dass **einzelne Begriffe mit unterschiedlichen Bedeutungen belegt** sind. Ein gutes Beispiel hierfür ist der **Begriff „Ertrag“**. Bisher haben wir darunter den monetären Wertzuwachs eines Unternehmens in einer Wirtschaftsperiode verstanden. In vielen Fällen meint der Begriff aber auch einfach den *physischen* Ertrag. Zum Beispiel spricht man von einem Ertrag von 80 dt Weizen pro ha. Darüber hinaus gibt es auch noch die Bezeichnung „Ertragslage“, die bereits auf die Differenz zwischen Ertrag und Aufwand, also eigentlich den Gewinn abzielt. An diese Verwendung lehnt sich auch die steuerliche Begrifflichkeit „Ertragsteuern“ an, mit der die Steuern auf den Erfolg bspw. von den Verbrauchsteuern abgegrenzt werden. Mehrfachbedeutungen gibt es auch beim **Begriff „Leistung“**. Bisher haben wir darunter den Geldwert von Gütern und Dienstleistungen verstanden, die im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit hergestellt werden. Man benutzt ihn aber auch als Kurzbezeichnung von „Dienstleistung“. Außerdem spricht man bspw. von Milchleistung und meint damit die von einer Milchkuh pro Tag oder Jahr produzierte Milchmenge in Kilogramm. Oder man spricht von Arbeitsleistung und meint damit ebenfalls nicht den Geldwert, der mit einer Arbeitsstunde erzielt werden kann, sondern vielmehr die Zahl der in einem bestimmten Zeitraum für den betrieblichen Produktionsprozess abgegebenen Arbeitsstunden (z.B. eines Schleppers).

Im Lichte dieser terminologischen Unschärfen sei noch auf folgende Besonderheit hingewiesen: In der Landwirtschaft kommt den **Transferzahlungen** eine besondere Bedeutung zu. Transferzahlungen stellen eindeutig eine Einzahlung, eine Einnahme und einen Ertrag dar. Wenn die Vergabe von Transferzahlungen an die Produktion von gesellschaftlich erwünschten Zusatzleistungen (z.B. Extensivierung der Produktion zur Erhöhung der Biodiversität oder zur Vermeidung eines Stickstoffbilanzüberhangs) gekoppelt ist, werden sie in der Leistungs-Kostenrechnung auch als Leistungen betrachtet. Wenn Transferzahlungen allerdings lediglich an das Bestehen des Betriebs gekoppelt sind, stellen sie weder Zweckertrag noch Leistungen im Sinne der allgemeinen Definition als „monetär bewertete Gütererstellung“ dar. Gelegentlich werden derartige „leistungslose Erträge“ aber dennoch als Leistungen bezeichnet.

3.3 Jahresabschluss

Das Kernelement des externen Rechnungswesens ist der Jahresabschluss, der einen Rechenschaftsbericht für ein vergangenes Geschäftsjahr des gesamten Unternehmens darstellt. Im Steuerrecht wird das **Geschäftsjahr** - ein Begriff des Handelsrechts - auch als Wirtschaftsjahr bezeichnet. Im Gegensatz zu vielen anderen Branchen stimmt das Geschäftsjahr in der Land- und Forstwirtschaft i.d.R. nicht mit dem Kalenderjahr überein. Beispielsweise geht das Geschäftsjahr für Ackerbaubetriebe vom 01.07. des einen Jahres bis zum 30.06. des Folgejahres (vgl. §4a EStG). Dieser Rhythmus ist darin begründet, dass in der Zeit kurz vor der Ernte nur sehr wenige Vorräte erfasst werden müssen. Dies vereinfacht den Aufwand bei der Erhebung der Vorräte. Es hat aber aus betriebswirtschaftlicher Sicht den Nachteil, dass die zu einem Geschäftsjahr gehörenden Erträge oft nicht direkt mit den Aufwendungen desselben Geschäftsjahres verglichen werden können. So gehören in der pflanzlichen Produktion die Erträge und Aufwendungen eines Geschäftsjahres i.d.R. nicht zur selben Vegetationsperiode. In Betrieben mit einem Grünlandanteil von mindestens 80% der landwirtschaftlichen Nutzfläche kann für das Geschäftsjahr der Zeitraum vom 01.05.

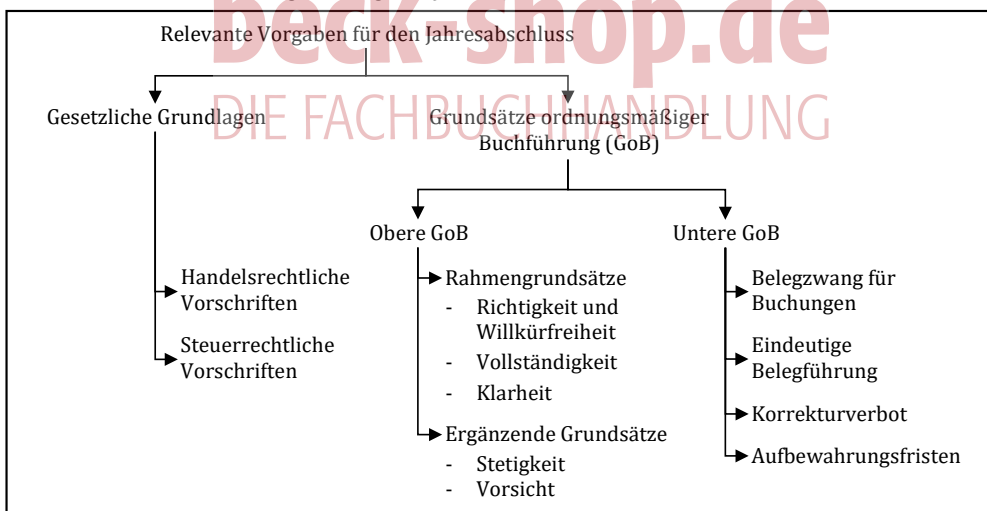
bis 30.04. und in Forstbetrieben vom 01.10. bis 30.09. gewählt werden (vgl. §8c Einkommensteuerrückführungsverordnung; EStDV). Der für die Ertragsteuer relevante Gewinnermittlungszeitraum ist grundsätzlich - also ganz unabhängig vom Geschäftsjahr - das Kalenderjahr, d.h. der steuerliche Gewinn wird ggf. anteilig aus dem Gewinn zweier Geschäftsjahre ermittelt. Im Jahr 2016 wurde mit §32c EStG eine tarifliche Glättung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte befristet bis zum Jahr 2022 beschlossen. Die Glättung erfolgt in Form eines Einkommensteuerausgleichs zum Ende des dritten Jahres des jeweiligen Gewinnglättungszeitraums (2014 bis 2016, 2017 bis 2019, 2020 bis 2022). Das vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahr in der Landwirtschaft wird dabei beibehalten.

Im Folgenden werden zunächst die gesetzlichen Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesprochen, die bei der Erstellung eines Jahresabschlusses zu beachten sind (Punkt 3.3.1). In Punkt 3.3.2 werden mit der Bilanz und der GuV die wichtigsten Bestandteile des Jahresabschlusses erläutert. Außerdem werden die Inventur und das Inventar angesprochen, die eine wichtige Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses bilden. In Punkt 3.3.3 wird dargelegt, welche konkreten Arbeitsschritte bei der Finanzbuchführung notwendig sind. Abschließend gehen wir auf die Jahresabschlussanalyse ein, die die betriebswirtschaftliche Erfolgskontrolle unterstützen soll (Punkt 3.3.4).

3.3.1 Gesetzliche Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Bei der Buchführung für externe Zwecke sind - wie bereits angesprochen - formale Vorschriften zu beachten. Sie sollen sicherstellen, dass die Ertrags- und Vermögenslage aller Unternehmen nach den gleichen Maßgaben dargestellt wird. Abb. 3-6 liefert eine Übersicht der wichtigsten Vorgaben.

Abb. 3-6: Übersicht der wichtigsten Vorgaben für den Jahresabschluss



Gesetzliche Grundlagen

Bei den gesetzlichen Grundlagen der Finanzbuchführung sind zum einen handelsrechtliche Vorschriften nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) und zum anderen steuerrechtliche Vorschriften nach der Abgabenordnung (AO) zu unterscheiden. In §238 HGB ist definiert, wer dazu verpflichtet ist, eine sog. doppelte Buchführung nach Handelsrecht vorzunehmen (**HGB-Buchführung**). Gewerbebetriebe, die im Handelsregister eingetragen sind, sind grundsätzlich zur HGB-Buchführung verpflichtet. Somit ist die HGB-Buchführung für

Juristische Personen sowie für die OHG und KG, die qua Rechtsform im Handelsregister eingetragen sind, relevant. Veröffentlichte HGB-Buchführungsergebnisse können von externen Interessenten, wie z.B. potenziellen Anteilseignern oder Kreditgebern, dazu genutzt werden, sachlich begründete Kapitalüberlassungsentscheidungen zu fällen. Darüber hinaus gibt es rechtsformspezifische Regelungen, wie z.B. das Aktiengesetz und das GmbH-Gesetz. Ferner ist das Publizitätsgesetz (PublG) zu beachten. Danach müssen Unternehmen ab einer bestimmten Größe unabhängig von der Rechtsform Buchführungsergebnisse offenlegen (§1 PublG).

Das grundlegende steuerliche Regelwerk ist die Abgabenordnung. Hier ist definiert, wer dazu verpflichtet ist, eine Buchführung nach Steuerrecht vorzunehmen (**steuerliche Buchführung**). Gemäß §140 AO unterliegen Unternehmen, die nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen zu einer Buchführung verpflichtet sind, automatisch auch der steuerlichen Buchführungspflicht. Man spricht auch von abgeleiteter oder derivativer Buchführungspflicht. So sind Juristische Personen sowie OHG und KG, für die die HGB-Buchführung qua Rechtsform vorgeschrieben ist, grundsätzlich auch zur steuerlichen Buchführung verpflichtet. Einzelne Steuergesetze beziehen sich i.d.R. auf bestimmte Steuerarten. Besonders relevant sind das Einkommensteuergesetz (EStG), das Körperschaftsteuergesetz (KStG), das Gewerbesteuergesetz (GewStG), das Umsatzsteuergesetz (UStG) und das Bewertungsgesetz (BewG). Außerdem sind sonstige Vorschriften, wie bspw. Abschreibungstabellen, zu beachten.

Die steuerliche Buchführung wendet sich an den externen Adressaten „Fiskus“. Es geht um die Feststellung des Unternehmensgewinns (steuerlich auch als Unternehmensertrag bezeichnet) zum Zweck der Festsetzung der Ertragsteuerschuld. Bei der **steuerlich relevanten Gewinnermittlung** ist Folgendes zu beachten:

- Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die nicht aus anderen gesetzlichen Gründen (z.B. nach HGB) buchführungspflichtig sind, kann der steuerlich relevante **Gewinn nach Durchschnittssätzen** ermittelt werden (§13a EStG). Der aktuell festgelegte „Durchschnittssatz“ für den Gewinn pro Hektar selbst bewirtschafteter Fläche beträgt 350 €. Pro Vieheinheit, die 25 Vieheinheiten übersteigt, liegt er bei 300 € (vgl. Anlage 1a zu §13a EStG; Stand: 2019). Die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gibt es nur für land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Voraussetzung ist, dass die selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzfläche ohne Sonderkulturen 20 ha und die forstliche Nutzfläche 50 ha nicht überschreitet, die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten nicht übersteigen und Sondernutzungen (z.B. Spargel, Obst oder Weinbau) nicht über bestimmten Anbauumfängen liegen (Anlage 1a Nummer 2 zu §13a EStG; Stand: 2019). In diesen Betrieben sind keine Aufzeichnungen zur Festsetzung der Ertragsteuerschuld erforderlich. Neben dem daraus resultierenden geringeren verwaltungstechnischen Aufwand kann sich für überdurchschnittlich erfolgreich wirtschaftende Betriebe noch ein weiterer Vorteil ergeben: Die tatsächlich erzielten Gewinne liegen über dem nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinn, sodass aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen Steuervorteile resultieren. Ein Betrieb kann auf Antrag aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für einen Zeitraum von mindestens 4 Jahren ausscheiden. Circa 15% der landwirtschaftlichen Betriebe ermitteln den Gewinn nach Durchschnittssätzen.
- Betriebe, für die §13a EStG zwar nicht (mehr) anwendbar ist, die aber nicht aus anderen gesetzlichen Gründen buchführungspflichtig sind, können den steuerlich relevanten **Gewinn durch eine sog. Einnahmen-Überschussrechnung** (EÜR; §4 Absatz 3 EStG) ermitteln. Hierzu müssen die Betriebseinnahmen und -ausgaben im jeweiligen Geschäftsjahr aufgezeichnet werden. Da lediglich der Einnahmenüberschuss berechnet wird, aber weder Bilanz noch GuV erstellt werden müssen, bezeichnet man dies auch als „einfache Buchführung“. Eine Konsequenz der einfachen Buchführung ist, dass Mehrungen in den Vorräten nicht gewinnwirksam werden. Allerdings werden neben dem im Geschäftsjahr getätigten Ausgaben auch Abschreibungen berücksichtigt und für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens müssen bestimmte Verzeichnisse geführt werden. Die einfache Buchführung ist in Betrieben möglich, deren Umsatz nicht mehr als 600 000 € im Kalenderjahr beträgt, bei denen der Wirtschaftswert (vgl. §46 BewG und §141 AO) der selbst bewirtschafteten Flächen nicht über 25 000 € liegt und die nicht

mehr als 60 000 € Gewinn aus Gewerbebetrieb *und* nicht mehr als 60 000 € Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Kalenderjahr erzielen (Stand: 2019). Etwa 20% der landwirtschaftlichen Betriebe verwenden aktuell die einfache Buchführung zur Ermittlung des steuerlich relevanten Gewinns.

- Für Unternehmen ist die reguläre **Gewinnermittlung über die Bilanz und GuV** (doppelte Buchführung) Pflicht, wenn die Voraussetzungen für die einfache Buchführung nicht erfüllt sind. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. §4 Absatz 1 EStG), wobei der EStG-Begriff „Betriebsvermögen“ dem in der Betriebswirtschaft üblichen Begriff „Eigenkapital“ entspricht. Circa zwei Drittel der Betriebe nutzen aktuell die reguläre Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung.
- Wenn ein Unternehmen seiner Pflicht zur Buchführung nicht nachkommt, erfolgt die **Gewinnermittlung durch Schätzung** (§162 AO). Diese Vorgehensweise ist für ein Unternehmen bei der Festsetzung der Ertragsteuerschuld i.d.R. nachteilig. Sie erfolgt aktuell dennoch für gut 1% der Betriebe.

Neben der Buchführung zur Ermittlung der Ertragsteuerschuld besteht eine Aufzeichnungspflicht für Unternehmen zur Festsetzung der **Umsatzsteuerschuld**. Bei der Regelumsatzbesteuerung muss der Unternehmer einen positiven Differenzbetrag zwischen der vereinnahmten Umsatzsteuer und der gezahlten Umsatzsteuer (Vorsteuer) an das Finanzamt abführen. Einen negativen Differenzbetrag bekommt er erstattet. Ausgenommen von der Regelumsatzbesteuerung sind Unternehmen, deren Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer im vergangenen Kalenderjahr 22 000 € und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigt (**Kleinunternehmerregelung**; §19 UStG; Stand: 2020). Kleinunternehmer dürfen in Rechnungen weder die Umsatzsteuer ausweisen noch die gezahlte Vorsteuer abziehen. Es bestehen somit keine umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gibt es zudem - unabhängig von Rechtsform und Größe - die Möglichkeit der **Umsatzsteuerpauschalierung** (§24 UStG). Bei der Pauschalierung zahlt man beim Einkauf - je nach Waren- und Dienstleistungsart - die reguläre Umsatzsteuer von 19% oder die ermäßigte Umsatzsteuer von 7%. Auf die von pauschalierenden Landwirten (Forstwirten) bezogenen Güter oder Dienstleistungen zahlt man 10,7% (5,5%). Umgekehrt erhält der pauschalierende Landwirt (Forstwirt) beim Verkauf seiner Erzeugnisse eine Umsatzsteuer von 10,7% (5,5%) (Stand: 2019). Ein Umsatzsteuerabgleich mit dem Finanzamt entfällt. Dementsprechend entfallen auch die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten.

Die Durchschnittssätze müssten laut Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU eigentlich so festgelegt werden, dass sich die beim Einkauf von Vorleistungen ausgegebene und die beim Verkauf der Produkte eingenommene Umsatzsteuer über den ganzen Sektor betrachtet ausgleichen. Faktisch stellt die Umsatzsteuerpauschalierung jedoch eine Begünstigung der Landwirtschaft in Höhe von jährlich 200 Mio. € dar, wie der Bundesrechnungshof im Jahr 2015 feststellte. Das EU-Recht sieht außerdem vor, dass Mitgliedstaaten die Pauschalierung nicht für landwirtschaftliche Erzeuger anwenden, bei denen die Regelbesteuerung in der Praxis keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet. In Deutschland kann die Pauschalregelung allerdings von allen landwirtschaftlichen Unternehmen und somit auch von sehr großen landwirtschaftlichen Unternehmen genutzt werden. Insbesondere bei den großen Unternehmen dürften aber in der Praxis keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bestehen, die Regelbesteuerung umzusetzen. Aus den genannten Gründen hat die Europäische Kommission im Jahr 2018 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet und möchte die Bundesregierung mit einer **Klage vor dem Europäischen Gerichtshof zu einer Anpassung der nationalen Regelung bzgl. der Umsatzsteuerpauschalierung** zwingen. Ziel der Kommission ist, Wettbewerbsverzerrungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten zu vermeiden oder zu beseitigen.

Unternehmen, die unter die Kleinunternehmerregelung fallen oder die pauschalieren dürfen, können erklären, dass sie zur Regelbesteuerung wechseln. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von „optieren“. Mit Blick auf die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten landwirtschaftlicher Unternehmer ist Folgendes zu berücksichtigen: Pauschalieren lohnt sich bei einer hohen Differenz zwischen den Umsatzerlösen (und damit der abzuführenden Umsatzsteuer) und Vorleistungen (und damit der Vorsteuer). Ein Beispiel sind Unternehmen mit einer

hohen Fertigungstiefe und damit Wertschöpfung. Erhöht wird die Spanne zwischen Vorsteuer und abzuführender Umsatzsteuer und damit die Attraktivität des Pauschalierens durch die Tatsache, dass auf viele landwirtschaftliche Inputs nur der ermäßigte Steuersatz von 7% erhoben wird. Optieren lohnt sich dagegen, wenn die Differenz gering ist. Das kann sich im Zeitablauf ändern. In Jahren, in denen große Investitionsvorhaben durchgeführt werden, bezahlt man bspw. viel Vorsteuer für die Beschaffung der Anlagegüter und durch das Optieren für die Regelbesteuerung kommt es vielleicht sogar zu einer Steuererstattung. Ein interessanter Entscheidungsfall ergibt sich, wenn Banken auf Darlehenszinsen Umsatzsteuer erheben. Da hierdurch c.p. die Differenz zwischen abzuführender Umsatzsteuer und gezahlter Vorsteuer sinkt, erhöht sich tendenziell die Vorzüglichkeit der Regelbesteuerung. Allerdings gilt bzgl. der Wahlmöglichkeit, dass die Regelbesteuerung nach einem Wechsel für mindestens 5 Jahre beibehalten werden muss. Für das Pauschalieren gibt es keine zeitliche Bindung, d.h. man kann für ein Jahr Pauschalieren und dann wieder für mindestens 5 Jahre zur Regelbesteuerung zurückwechseln.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) stellen allgemein anerkannte und rechtsformunabhängige Buchführungs- und Bilanzierungsregeln dar. Sie sind zum Teil in Gesetzen (i.d.R. im HGB) festgeschrieben. In diesem Fall spricht man von kodifizierten Vorschriften. Andere GoB sind nichtkodifiziert. Es handelt sich um „guten kaufmännischen Brauch“. Allerdings ist auch die grundsätzliche Einhaltung der nicht einzeln kodifizierten GoB in Gesetzen vorgeschrieben. Die **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff** (GoBD) konkretisieren die GoB hinsichtlich der elektronischen Buchführung und beziehen sich auf Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der Finanzverwaltung an den Einsatz von Informationstechnologien bei der Buchführung.

Man fasst die wichtigsten Grundsätze oft unter der Bezeichnung „**obere GoB**“ zusammen. Dazu gehören zunächst die **Rahmengrundsätze** „Richtigkeit und Willkürfreiheit“, „Vollständigkeit“ sowie „Klarheit“. Der **Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit** verlangt eine qualitativ und quantitativ richtige Aufzeichnung und Berücksichtigung von Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchführung. Der **Grundsatz der Vollständigkeit** schreibt vor, dass sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und buchführungspflichtige betriebliche Vorgänge erfasst werden. Dabei dürfen Bilanzierungswahlrechte nur im gesetzlich genau umgrenzten Rahmen wahrgenommen werden. Bilanzierungsverbote und -gebote sind einzuhalten. Der **Grundsatz der Klarheit** bezieht sich auf die äußere Form der Aufzeichnungen und des Jahresabschlusses. Er schreibt vor, die Posten in der Bilanz und der GuV nach einer vorgeschriebenen Reihenfolge zu gliedern sowie zutreffend und eindeutig zu bezeichnen. Außerdem beinhaltet er zum einen das Gebot der Einzelbewertung. Damit ist gemeint, dass die verschiedenen Vermögensgegenstände und Schuldenpositionen einzeln ausgewiesen werden müssen. Zum anderen gilt das Saldierungsverbot, d.h. weder Erträge und Aufwendungen noch Aktiv- und Passivposten dürfen miteinander verrechnet werden. Nur in Ausnahmefällen sind Sammel- oder Gruppenbewertungen von gleichartigen und gleichwertigen Vermögensgegenständen (z.B. Vieh) erlaubt. Bei der Bewertung ist das Anschaffungswertprinzip zu beachten, d.h. Vermögensgegenstände dürfen nur mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Mit anderen Worten: Eine Bewertung mit Wiederbeschaffungskosten o.ä. ist nicht zulässig. Der Grundsatz der Klarheit soll gewährleisten, dass die Buchführung einem sachverständigen Dritten, wie z.B. einem Betriebsprüfer des Finanzamts, innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.

Weiterhin gehören zu den oberen GoB die **ergänzenden Grundsätze** „Stetigkeit“ und „Vorsicht“. Der **Grundsatz der Stetigkeit** (bzw. Kontinuität) schreibt vor, dass Bilanzen über die Jahre hinweg vergleichbar sein müssen. Unter „formeller Bilanzkontinuität“ versteht man, dass die Gliederung und die Postenbezeichnung im Zeitablauf beibehalten werden müssen. Unter „materieller Bilanzkontinuität“ versteht man, dass der Wertzusammenhang durch Wertfortführung im Zeitablauf bestehen bleiben muss. Im Ergebnis stellt man die Bilanzidentität sicher, d.h. die Übereinstimmung der Anfangsbilanz jedes Jahres mit der Schlussbilanz des Vorjahres hinsichtlich der Gliederung, des Ansatzes und der Bewertung.

Nach dem **Grundsatz der Vorsicht** hat ein Kaufmann seinen Betrieb bei der Bilanzierung im Zweifel eher ärmer darzustellen. Das Vorsichtsprinzip ist überall dort anzuwenden, wo aufgrund unvollständiger Informationen oder der Unsicherheit künftiger Ereignisse Ermessensspielräume dahingehend bestehen, in welcher Periode eine Vermögensveränderung ausgewiesen wird. Das Vorsichtsprinzip ist ein Oberbegriff für eine Vielzahl von Einzelgrundsätzen und -vorschriften, die darauf abzielen, dass Positionen im Jahresabschluss nicht zu optimistisch ausgewiesen werden. Es umfasst zum einen das **Realisationsprinzip**, wonach Gewinne nur ausgewiesen werden dürfen, nachdem sie realisiert wurden. So dürfen z.B. selbsterstellte Waren, die verkauft werden sollen, nicht zum voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreis bilanziert werden, sondern höchstens zu den Herstellungskosten. Zum anderen verlangt das **Imparitätsprinzip**, dass Verluste schon dann angezeigt werden, wenn sie zu erwarten sind. Konkretisiert wird das Imparitätsprinzip über das Niederstwertprinzip auf der Aktivseite und das Höchstwertprinzip auf der Passivseite der Bilanz. Das **Niederstwertprinzip** schreibt vor, dass von mehreren möglichen Wertansätzen für Vermögenspositionen der niedrigere Wert angesetzt wird. Ist z.B. eine Aktie seit dem Kauf im Kurs gefallen, so ist dies in der Bilanz auszuweisen, auch wenn die Aktie weiter gehalten wird. Gemäß **Höchstwertprinzip** ist für Schuldenpositionen der höhere Wert anzusetzen. Ist bspw. bei Verbindlichkeiten in einer fremden Währung die Fremdwährung im Kurs gestiegen, so muss die Verbindlichkeit zum höheren Wert in der Bilanz berücksichtigt werden. Das Vorsichtsprinzip wird mit dem Gläubiger- und Eigentümerschutz begründet, denn je höher der Unternehmenswert ist, desto eher werden Eigenkapital- und Kreditgeber Kapital in das Unternehmen investieren bzw. Kredite an das Unternehmen ausreichen.

Neben den „oberen GoB“ gibt es Detailvorgaben, die man als „**untere GoB**“ bezeichnet. Sie können als Präzisierung der oberen GoB verstanden werden und umfassen die folgenden Vorgaben (vgl. insbesondere §§239, 257 HGB und §147 AO):

- **Belegzwang für Buchungen:** Es darf keine Buchung ohne Beleg erfolgen.
- **Eindeutige Belegführung:** (1) Alle Belege (Rechnungen, Bankauszüge, Quittungen) sind mit einem Ausstellungsdatum zu versehen (Datumpflicht von Buchungsbelegen). (2) Belege müssen in einer lebenden Sprache gehalten werden. Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache zu verfassen und die Bedeutung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben sowie Symbolen muss eindeutig definiert sein (unmissverständlicher Belegtext). (3) Ausgehend von der Buchung muss man zum entsprechenden Beleg gelangen und vice versa (gegenseitiges Verweisprinzip).
- **Korrekturverbot:** Fehlerhafte Eintragungen dürfen nicht einfach gelöscht werden, sondern müssen offen rückgängig gemacht werden (Storno).
- **Einhaltung von Aufbewahrungsfristen:** Inventare und Jahresabschlüsse sind zehn Jahre aufzubewahren.

Oftmals werden die GoB im Rahmen steuerrechtlicher Regelungen konkretisiert und ergänzt. So enthält bspw. §14 Absatz 4 UStG detaillierte Vorschriften, welche **Angaben in einer Rechnung** enthalten sein müssen. In der Praxis tauchen jedoch immer wieder Belege auf, die nicht alle erforderlichen Angaben beinhalten. Gelegentlich wird bspw. übersehen, dass die Rechnung eines von der Umsatzsteuer befreiten Kleinunternehmers (vgl. §19 Absatz 1 UStG) den expliziten Hinweis auf die Steuerbefreiung enthalten muss. In anderen Fällen fehlt die zwingend erforderliche Steuer- oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers (leistenden Unternehmens); oder dieser versäumt es, eine fortlaufende Nummer zur eindeutigen Identifizierung seiner Rechnung zu vergeben. Selbst bei der Bezeichnung der Art und Menge der Lieferung oder sonstigen Leistung passieren Fehler. Die alleinige Angabe „Lieferung von Möhren“ verletzt bspw. die Vorschriften des §14 UStG, da sie nicht darüber informiert, welche Möhrenmenge geliefert wurde. Die Pflicht zur Überprüfung der Rechnungsangaben obliegt dem Leistungsempfänger. Weist eine Rechnung nicht alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben auf, ist der Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wird ein (wegen eines Formfehlers) unrechtmäßiger Vorsteuerabzug im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung aufgedeckt, muss der Betrag an das Finanzamt zurückgezahlt werden. Dies kann nur durch eine nachträgliche Berichtigung der Rechnung verhin-

dert werden. Für eine Rechnungsberichtigung muss der Rechnungsaussteller die fehlenden Angaben unter eindeutigem Bezug auf die Ursprungsrechnung mitteilen. Ist dies nicht möglich, z.B. weil das leistende Unternehmen nicht mehr existiert, wird der Vorsteuerabzug vom Finanzamt nicht gewährt.

3.3.2 Instrumente der Finanzbuchführung

Die wichtigsten Bestandteile der doppelten Buchführung sind die Bilanz und die GuV. Der Ausgangspunkt für die Erstellung der Bilanz und der GuV ist das Inventar. Neben der Bilanz und der GuV beinhaltet der Jahresabschluss auch einen Anhang. Der Anhang, der im Folgenden nicht weiter angesprochen wird, kann z.B. die folgenden Teile enthalten: (1) Anlagenspiegel, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens der Bilanz widerspiegelt, (2) Naturalbericht, aus dem die Veränderungen der Tierbestände und der Vorräte hervorgehen, (3) Angaben zum Umfang und zu den Eigentumsverhältnissen der Betriebsfläche und (4) Informationen zu den Arbeitskräften. Die Anforderungen an den Aufbau des Anhangs sind rechtsform- und branchenspezifisch. Für Land- und Forstwirte sind in §142 AO ergänzende Vorschriften benannt. So müssen sie bspw. ein Anbauverzeichnis erstellen, in dem ausgewiesen wird, welche Flächen im betroffenen Geschäftsjahr mit welchen Kulturen bewirtschaftet wurden. Außerdem müssen größere Kapitalgesellschaften einen Lagebericht erstellen, der die derzeitige und zukünftige Situation eines Unternehmens hinsichtlich der Chancen und Risiken darstellen soll.

a) Inventur und Inventar

Grundsätzliches

Unter einer **Inventur** versteht man zum einen die Erfassung *sämtlicher* physischer Bestandsgrößen, die handelsrechtlich als Vermögensgegenstände und steuerrechtlich als Wirtschaftsgüter bezeichnet werden. Zum anderen werden die Schulden eines Unternehmens - im Handelsrecht auch als Fremdkapital oder Verbindlichkeiten bezeichnet - festgestellt. Beides erfolgt zum Ende des Geschäftsjahres. Dabei ist zu beachten, dass man bestimmte Vermögensgegenstände, wie Gebäude oder Vieh, zählen, messen oder wiegen kann (**körperliche Bestandsaufnahme**). Die Bestände anderer Vermögensgegenstände (z.B. Bankguthaben) und der Schulden ergeben sich aus den Unterlagen (**buchmäßige Bestandsaufnahme**).

Bei der Inventur sind nur Vermögensgegenstände zu erfassen, die dem Unternehmen gehören und zur Bewirtschaftung des Betriebs notwendig sind (**notwendiges Betriebsvermögen**). Beispielsweise sind betriebs-eigene selbst bewirtschaftete und verpachtete Flächen relevant, während vom Betrieb gepachtete Flächen nicht zu berücksichtigen sind. Bei Einzelunternehmen ist zu beachten, dass Vermögensgegenstände, die gar keinen Bezug zum Unternehmen haben, sog. **notwendiges Privatvermögen** darstellen und nicht im Rahmen einer Inventur erfasst werden (z.B. privat genutztes Wohnhaus). **Neutrales Betriebsvermögen** ist zur Bewirtschaftung eines Betriebs nicht unbedingt notwendig, kann ihm aber dienen (z.B. Festgeld). Es kann nach eigenem Ermessen erfasst werden. Wird es erfasst, spricht man von **gewillkürtem Betriebsvermögen**, sonst von **gewillkürtem Privatvermögen**.

Immaterielle Vermögensgegenstände (intangible assets) bezeichnen u.a. Quoten (z.B. zugekaufte Zuckerrübenlieferrechte) und andere Rechte (z.B. zugekaufte Zahlungsansprüche für Prämienzahlungen). Es ist zu beachten, dass sie nur dann im Rahmen der Inventur zu erfassen sind, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (z.B. unentgeltlich zugewiesene Zuckerrübenlieferrechte) sind bei der Inventur nicht zu berücksichtigen. Damit sind nicht immer alle dem Unternehmen gehörenden Vermögensgegenstände im Inventar ersichtlich. Eine Inventur ist bei Gründung und Auflösung eines Betriebs sowie am Ende jedes Geschäftsjahres durchzuführen.

Die durch die Inventur ermittelten Bestände für Vermögensgegenstände und Schulden werden im Inventarverzeichnis bzw. **Inventar** (inventory report) festgehalten (vgl. §240, 241 HGB). Das Inventar ist sehr