

Die Handels- und Steuerbilanz

Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze der Bilanzierung

von

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Günter Wöhe, Dr. Sebastian Mock

6., aktualisierte und erweiterte Auflage

Die Handels- und Steuerbilanz – Wöhe / Mock

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Bilanz-, Bilanzsteuerrecht



Verlag C.H. Beck München 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 59571 4

Schriftenreihe
der Juristischen Schulung

Band 56

Die Handels- und Steuerbilanz

Betriebswirtschaftliche,
handelsrechtliche und steuerrechtliche
Grundsätze der Bilanzierung

von

Dr. Dr. h. c. mult. Günter Wöhe †
em. o. Professor an der Universität des Saarlandes

und

Dr. Sebastian Mock, LL.M. (NYU)
Attorney-at-Law (New York)

6., aktualisierte und erweiterte Auflage



Verlag C. H. Beck München 2010

Verlag C. H. Beck im Internet:
beck.de

ISBN 978-3-406-59571-4

© 2010 Verlag C. H. Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Nomos Verlagsgesellschaft
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim

Satz: ottomedien,
Marburger Straße 11, 64289 Darmstadt

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort zur 6. Auflage

Das Bilanzrecht hat seit der letzten Auflage einen erheblichen Wandel durchlaufen. Neben der fortlaufenden Weiterentwicklung der *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)* durch das *International Accounting Standards Board (IASB)* ist auf nationaler Ebene vor allem das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zu nennen. Damit ist das Recht der Rechnungslegung vollständig in einer Matrix aus internationalen Normen bzw. Standards, europäischem und schließlich deutschem Recht angekommen, die sowohl die Rechnungslegungspraxis als auch die Wissenschaft vor ständig neue Herausforderungen stellt. Darüber hinaus entwickelt sich vor allem im Kapitalmarktrecht zu-nehmend ein eigenständiges Rechnungslegungsrecht, das sich mehr und mehr von den allgemeinen Regelungen absetzt bzw. diese durch Spezialregelungen überlagert.

Die Zielsetzung des Buches ist auch in der sechsten Auflage auf eine umfassende Darstellung der geltenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften der Rechnungslegung ausgerichtet. Ein Hauptaugenmerk wurde in der Neuauflage vor allem auf den Ausbau der Erläuterung zu den rechtswissenschaftlichen Hintergründen der Rechnungslegung gelegt, da das Rechnungslegungsrecht sowohl für Juristen als auch für Betriebswirte von Interesse ist und insofern einer interdisziplinären Untersuchung bedarf. Aus diesem Grund wurde auch die Gliederung des Werkes vollständig umgestaltet. Völlig neu hinzugekommen sind neben einzelnen Kapiteln vor allem der fünfte Teil zum internationalen Rechnungslegungsrecht und der siebente Teil zur Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung.

Die Neuauflage baut zu großen Teilen auf der noch von Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. mult. *Günter Wöhe* allein betreuten Voraufgabe auf, die nun vom Verfasser weitergeführt wird.

Hamburg, April 2010

Sebastian Mock

Vorwort zur 5. Auflage

Die Zielsetzung des Buches ist auch in der fünften Auflage unverändert geblieben: Der Leser soll in die derzeit geltenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften und Probleme der Rechnungslegung und Gewinnermittlung eingeführt werden, jedoch (noch) nicht mit der umfangreichen Diskussion der Internationalisierung der Rechnungslegung befaßt werden, die für international tätige Konzerne entweder bereits gelten oder in nächster Zeit auf Basis der von Brüssel vorgeschriebenen Vorschriften verbindlich werden.

M. E. haben sich die vom Bilanzrichtlinien-Gesetz ins HGB, AktG und andere Vorschriften übernommenen deutschen Rechnungslegungsvorschriften bewährt. Durch mehrere Artikelgesetze sind sie in Einzelfragen novelliert, aktualisiert und verbessert worden, so daß keine Notwendigkeit erkennbar ist, kleine und mittelständische Unternehmen in die internationale Rechnungslegung einzubeziehen und damit zwei

wichtige Grundsätze des geltenden Rechts aufzugeben: das Realisationsprinzip, das besagt, daß Gewinne erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch Umsatz realisiert sind, und das Prinzip der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit, das durch die Übernahme steuerlicher Wertansätze in die Handelsbilanz eine enge Bindung zwischen Handels- und Steuerbilanz herstellt.

Sechs Saarbrücker Professoren der Betriebswirtschaftslehre, zu denen auch der Verfasser dieses Buches zählt,¹ haben in den „Saarbrücker Thesen zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts“ davor gewarnt, auch den Mittelstand mit dem nicht vertretbaren Mehraufwand durch die Internationalisierung der Rechnungslegung zu überziehen. Das Saarbrücker Konzept fordert für den Einzelabschluß „eine engere Verzahnung von Handels- und Steuerbilanz ... Orientierungspunkt sind damit die steuerrechtlichen Normen der Gewinnermittlung auf der Grundlage der handelsrechtlichen GoB. Angestrebt wird somit eine im Mittelstand durchgehend praktizierte steuerlich geprägte Einheitsbilanz“. Ein Konzernabschluß soll nur noch von kapitalmarktorientierten Unternehmen auf Basis der von Brüssel verbindlich vorgeschriebenen IFRS-Regeln erstellt werden.

Die fünfte Auflage wurde auf Basis des geltenden Handelsrechts um einen Abschnitt über die Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses erweitert.

Saarbrücken, im März 2005

Günter Wöhe

¹ In alphabetischer Reihenfolge die Professoren Dr. Hartmut Bieg, Dr. Karlheinz Küting, Dr. Heinz Kußmaul, Dr. Gerd Waschbusch, Dr. Claus-Peter Weber, Dr. Dr. h.c. mult. Günter Wöhe.

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
Literaturverzeichnis	XIX
1. Teil. Grundlagen der Rechnungslegung	1
2. Teil. Verpflichtung zur Führung von Büchern und zur Aufstellung von Unternehmensabschlüssen	62
3. Teil. Jahresabschluss	78
4. Teil. Konzernabschluss	179
5. Teil. Internationales Rechnungslegungsrecht	202
6. Teil. Prüfung der Rechnungslegung	232
7. Teil. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung	250
8. Teil. Publizität der Rechnungslegung	257
9. Teil. Ziele und Instrumente der Bilanzpolitik	263
Sachverzeichnis	279

Inhaltsverzeichnis

1. Teil. Grundlagen der Rechnungslegung	1
§ 1. Rechnungslegung zwischen Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft	1
§ 2. Betriebswirtschaftliche Grundlagen der Rechnungslegung	2
1. Buchführung und Bilanz als Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens	2
a) Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	2
b) Tabellarische Übersicht über das betriebliche Rechnungswesen	4
2. Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	7
a) Einnahmen – Einnahmen; Auszahlungen – Ausgaben	8
b) Ertrag – Aufwand; Leistung – Kosten	9
c) Betriebsausgaben – Aufwand, Betriebseinnahmen – Ertrag	10
d) Erfolg – Betriebsergebnis	11
3. Begriff und Formalaufbau der Bilanz	12
a) Erfassung des betrieblichen Umsatzprozesses mit Hilfe der Bilanz	12
b) Formalaufbau der Bilanz	15
4. Arten und Aufgaben der Bilanz	18
5. Doppelte Buchführung (Überblick)	22
a) Auflösung der Bilanz in Konten	23
b) Vier Grundtypen von Buchungsfällen	25
c) Kapitalkonto und seine Hilfskonten	28
d) Technik der Aufstellung des Jahresabschlusses	32
§ 3. Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung	45
1. Historische Entwicklung	45
a) Gläubigerschutz durch Eigeninformation des Kaufmanns als Ausgangspunkt	45
b) Gründerkrach und Okkupation des Bilanzrechts durch das Gesellschaftsrecht	46
c) Erste Reformversuche im 20. Jahrhundert	47
d) Europäisierung der Rechnungslegung	48
e) Internationalisierung	49
f) Übergang zu den IAS/IFRS	49
g) Reform und Weiterentwicklung des deutschen Handelsbilanzrechts	50
h) Enforcement und Kontrolle als neue Schwerpunkte der Rechnungslegung	51
i) Entwicklung der Konzernrechnungslegung als Sonderbereich	51
2. Rechtsquellen	52
a) Regelungstechnik der Rechnungslegung	52
b) Nationale Normen	54
c) Rechtsprechung	54

d) Europäische bzw. internationale Normen	55
e) Regeln	55
f) Steuerbilanzrecht als Sondergebiet	55
3. Grundkonzeptionen des Rechnungslegungsrechts	56
a) Funktionen der Rechnungslegung	56
b) Interessenabhängigkeit der Rechnungslegung	59
c) Rechnungslegungsrecht als Interessen- und Funktionen- ausgleich	60
2. Teil. Verpflichtung zur Führung von Büchern und zur Aufstellung von Unternehmensabschlüssen	62
§ 4. Gesetzliche Buchführungsvorschriften	62
1. Verpflichteter Personenkreis nach HGB	62
2. Verpflichteter Personenkreis nach Steuerrecht	63
a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach der Abgaben- ordnung	63
b) Aufzeichnungspflichten für die Umsatzbesteuerung	64
c) Sonstige Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	65
d) Aufzeichnung des Wareneingangs und Warenausgangs	65
§ 5. Gesetzliche Vorschriften zur Aufstellung von Unternehmens- abschlüssen	66
1. Handelsrechtliche Rechnungslegung	67
a) Vorschriften für Unternehmen aller Rechtsformen	67
b) Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften, bestimmte Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften	68
c) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	69
2. Rechnungslegung nach dem Publizitätsgesetz	73
a) Jahresabschluss	73
b) Konzernabschluss	74
3. Kapitalmarktrechtliche Anforderungen an die Rechnungslegung	75
a) Erweiterte Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungs- legung	75
b) Kapitalmarktrechtliche Anforderungen	75
§ 6. Gesetzliche Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung	76
3. Teil. Jahresabschluss	78
§ 7. Überblick	78
1. Allgemeine Grundsätze	78
2. Grundsätze für die Bilanzierung dem Grunde nach	78
3. Grundsätze für die Bilanzierung der Höhe nach	79
4. Übersicht	79
§ 8. Allgemeine Grundsätze für die Aufstellung des Jahresabschlusses	81
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	81
a) Begriff und Herkunft	81
b) Materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	82
2. Inhalt und Auslegung der Generalnorm des § 264 II HGB	83
3. Grundsatz der Bilanzklarheit	86

4. Grundsatz der Bilanzwahrheit	86
§ 9. Grundsätze für die Bilanzierung dem Grunde nach	87
1. Grundsatz der Bilanzidentität	87
2. Grundsatz der Bilanzkontinuität	88
3. Grundsatz der Vollständigkeit	88
4. Bruttonprinzip (Verrechnungsverbot)	89
5. Bilanzposten der Aktivseite	89
a) Handelsbilanz	89
b) Steuerbilanzrecht	92
6. Bilanzposten der Passivseite	93
a) Abgrenzung bestimmter Passivposten gegeneinander	95
b) Eigenkapital	98
c) Rückstellungen	103
d) Verbindlichkeiten	109
7. Rechnungsabgrenzungsposten	109
§ 10. Grundsätze für die Bilanzierung der Höhe nach	110
1. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-concern-Prinzip)	110
2. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)	110
3. Allgemeine Bewertungsgrundsätze	110
a) Aus dem Prinzip kaufmännischer Vorsicht abgeleiteten Bewertungsprinzipien	110
b) Problem der Unternehmenserhaltung im Jahresabschluss	113
c) Einzelbewertung – Gesamtbewertung	116
4. Bewertungsmaßstäbe der Handels- und Steuerbilanz	118
a) Aktiva	119
b) Schulden	130
5. Die Abschreibung von Gegenständen des Anlagevermögens	132
a) Begriff, Arten und Aufgaben der Abschreibung	132
b) Wirtschaftliche Nutzungsdauer	134
c) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	134
d) Restverkaufserlös	135
e) Verfahren planmäßiger Abschreibung	136
f) Außerplanmäßige Abschreibungen	141
g) Beibehaltung des niedrigeren Wertes oder Wertaufholung (Zuschreibung)	142
6. Die Bewertung gleichartiger Vorräte	143
a) Durchschnittsmethode	145
b) Verbrauchsfolgeverfahren	145
c) Rechtliche Zulässigkeit der Methoden	147
§ 11. Gliederung des Jahresabschlusses und Inhalt der Bilanzpositionen	147
1. Allgemeine Gliederungsgrundsätze für die Bilanz	147
2. Gliederung der Bilanzen der Kapitalgesellschaften nach dem HGB	149
3. Tabellarischer Überblick über die allgemeinen Gliederungsgrundsätze für die Bilanz	151
4. Allgemeine Gliederungsgrundsätze für die Gewinn- und Verlust- rechnung	152

a) Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses	152
b) Bruttoprinzip oder Nettoprinzip	153
c) Trennung von Betriebserfolg und neutralem Erfolg	153
d) Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren	154
5. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung bei Kapitalgesellschaften	155
6. Tabellarischer Überblick über die allgemeinen Gliederungsgrundsätze für die Gewinn- und Verlustrechnung	158
7. Eignung der Jahresabschlussgliederung für die Analyse des Jahresabschlusses	159
a) Einblicke in die Vermögensstruktur	159
b) Einblicke in die Kapitalstruktur	161
c) Einblicke in die finanzielle Struktur	162
d) Einblicke in die Liquiditätslage	165
e) Einblicke in die Ertragslage	167
§ 12. Zusatzangaben durch Anhang und Lagebericht	169
§ 13. Anhang	170
1. Inhalt und Aufbau	170
a) Angaben zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	170
b) Sonstige Pflichtangaben	172
2. Schutzklausel	173
3. Zusätzliche Berichtspflichten im Anhang der Aktiengesellschaft	173
§ 14. Lagebericht	175
1. Aufgaben und Aufbau	175
2. Inhalt des Lageberichts	177
a) Angaben für alle Kapitalgesellschaften	178
b) Sonderangaben für bestimmte Gesellschaften	178
4. Teil. Konzernabschluss	179
§ 15. Grundlagen	179
1. Begriff des Konzernabschlusses	179
2. Konzernsteuerrecht	180
3. Theoretische Grundlagen des Konzernabschlusses	180
a) Einheitstheorie	180
b) Interessentheorie	182
4. Aufgaben des Konzernabschlusses	182
5. Konsolidierungskreis	184
a) Konsolidierungsgebote	184
b) Konsolidierungsverbote	184
c) Konsolidierungswahlrechte	185
d) Schematische Übersicht über den Konsolidierungskreis	186
§ 16. Konzernbilanz	186
1. Voraussetzungen für die Konsolidierung	186
a) Gliederung	186
b) Bewertung	187

c) Bilanzstichtag	188
2. Konsolidierung des Kapitals	189
a) Aufgabe der Kapitalkonsolidierung	189
b) Durchführung der Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB	190
3. Forderungs- und Schuldenkonsolidierung	190
4. Konsolidierung des Erfolges	191
a) Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Ergebnisse	191
b) Schematisches Beispiel zur Technik der Ausschaltung konzern- interner Gewinne	191
c) Die Behandlung von Zwischenergebnissen nach dem HGB	193
§ 17. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	194
1. Problem der Eliminierung und Umgliederung der Innenumsatz- erlöse	194
2. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach dem HGB	196
§ 18. Konzernanhang und der Konzernlagebericht	197
1. Konzernanhang	198
a) Begriff und Aufgaben	198
b) Angaben über den Konsolidierungskreis	199
c) Weitere Pflichtangaben gem. § 314 HGB	199
2. Konzernlagebericht	199
§ 19. Konzernkapitalflussrechnung	201
§ 20. Segmentberichterstattung	201
5. Teil. Internationales Rechnungslegungsrecht	202
§ 21. Grundlagen	202
1. Historische Entwicklung	202
2. Systematik der IAS/IFRS	203
a) Grundannahmen der IAS/IFRS	204
b) Zentrale Grundsätze	204
c) Adressaten	205
d) Zielsetzung der IAS/IFRS	206
3. Aufbau des IAS/IFRS-Unternehmensabschlusses	207
§ 22. Anwendbarkeit der IAS/IFRS	208
1. Konsolidierter Abschluss	209
2. Jahresabschluss	209
3. Vorschriften über das Eigenkapital	209
4. Umsetzung in Deutschland	210
§ 23. European (International) Accounting Standards	211
1. Komitologieverfahren	211
2. Rechtsnatur übernommener IAS/IFRS	212
3. Anwendbarkeit außerhalb des Komitologie-Verfahrens	212
4. Auslegung	213
§ 24. Jahresabschluss	214
1. Bilanz	214
a) Aktiva	215
b) Passiva	220

2. Gewinn- und Verlustrechnung	227
a) Erträge (<i>income</i>)	227
b) Aufwendungen (<i>expenses</i>)	228
c) Darstellungsmethoden	228
3. Eigenkapitalveränderungsrechnung	228
4. Kapitalflussrechnung (Cash Flow Statement)	228
a) Klassifizierungen der Kapitalflussrechnung	229
b) Bedeutung der Kapitalflussrechnung	230
5. Anhang	230
6. Lagebericht (Financial Review by Management)	231
 6. Teil. Prüfung der Rechnungslegung	 232
§ 25. Prüfung der Unternehmensabschlüsse als Rechtsproblem	232
§ 26. Gesellschaftsrechtliche Prüfungsverfahren	232
1. Auf- und Feststellung der Unternehmensabschlüsse	233
2. Prüfung durch die Gesellschafter	234
3. Prüfung durch den Aufsichtsrat	235
4. Sonderprüfung	236
§ 27. Abschlussprüfung	237
1. Charakteristik und Aufgabe der Abschlussprüfung	237
2. Bestellung des Abschlussprüfers	238
a) Wahl des Abschlussprüfers	238
b) Prüfungsauftrag	240
c) Gerichtliche Bestellung	240
d) Beendigung der Bestellung und des Prüfungsvertrages	240
3. Gegenstand der Abschlussprüfung	241
4. Art und Weise der Prüfung	242
a) Prüfung der Buchführung	242
b) Prüfung der Bilanz	243
c) Prüfung der Gewinn- und Verlustrechnung	244
d) Prüfung des Anhangs und des Lageberichts	245
e) Zeitliche Vorgaben	245
5. Ergebnis der Prüfung	245
a) Prüfungsbericht	246
b) Bestätigungsvermerk	247
§ 28. Kapitalmarktrechtliches Enforcement-Verfahren.	248
 7. Teil. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung	 250
§ 29. Zivilrechtliche Verantwortlichkeit	250
1. Haftung des Kaufmanns gegenüber externen Adressaten	250
2. Haftung der Gesellschaftsorgane gegenüber der Gesellschaft	250
a) Gesetzliche Vertreter	251
b) Aufsichtsratsmitglieder	251
c) Gesellschafterversammlung	252
3. Haftung der Gesellschafter	252
4. Haftung des Abschlussprüfers	253
a) Haftung gegenüber der Gesellschaft	253

b) Haftung gegenüber Dritten	253
§ 30. Strafrechtliche Verantwortlichkeit	255
1. Allgemeines Strafrecht	255
2. Handelsbilanzstrafrecht	255
3. Kapitalmarktstrafrecht	256
8. Teil. Publizität der Rechnungslegung	257
§ 31. Offenlegung der Unternehmensabschlüsse	257
1. Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger	257
2. Offenlegung im Unternehmensregister	258
3. Sanktionierung der fehlenden oder fehlerhaften Offenlegung	258
§ 32. Kapitalmarktrechtliche Publizität der Rechnungslegung	259
1. Prospektpublizität	259
2. Finanzberichterstattung	259
a) Jahresfinanzbericht	260
b) Halbjahresfinanzbericht	260
c) Zwischenmitteilung der Geschäftsführung	261
3. Konzernabschluss	262
9. Teil. Ziele und Instrumente der Bilanzpolitik	263
§ 33. Begriff der Bilanzpolitik	263
§ 34. Ziele der Bilanzpolitik	263
1. Bilanzpolitik als Teilbereich der Unternehmenspolitik	263
2. Bilanzpolitische Ziele im Einzelnen	264
a) Unternehmenserhaltung (Kapitalerhaltung, Substanz- erhaltung)	265
b) Kapitalsicherung	266
c) Kapitalerweiterung	266
d) Kapitalumschichtung (optimale Kapitalstruktur)	267
e) Liquiditätsverbesserung	267
f) Steuerminimierung	268
g) Ausschüttungspolitik	268
h) Meinungsbildungspolitik	269
§ 35. Bilanzpolitisches Instrumentarium	270
1. Überblick	270
2. Mittel zur formellen Beeinflussung der Bilanzstruktur	271
3. Mittel zur materiellen Beeinflussung der Bilanzstruktur	272
a) Vor dem Bilanzstichtag	272
b) Nach dem Bilanzstichtag	273
c) Zeitliche Mittel zur Beeinflussung der Bilanzstruktur	273
§ 36. Interdependenzen bei der Gestaltung des Erfolgs-, Vermögens- und Schuldenausweises	274
Sachverzeichnis	279