

1 Rahmenbedingungen der Einführung und Anwendung eines Systems der Buchführung und der Jahresabschlusserstellung

1.1 Einordnung in das betriebliche Rechnungswesen

Wer ein Unternehmen gründet und betreibt hat bei der Fülle operativer Entscheidungen im Unternehmensalltag und strategischer Entscheidungen der Unternehmensführung ein Bündel rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Rahmenbedingungen zu beachten.

Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen gehören – neben anderen – die Verpflichtung zur Information Außenstehender über die Lage des Unternehmens mittels einer Vermögensaufstellung (Bilanz) und einer Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) sowie die Erklärungs- und Ermittlungspflichten gegenüber den Finanzbehörden. Darüber hinaus sind im internen Bereich für die Führung des Unternehmens bestimmte Informationen über das Unternehmen unabdingbar. Die Planung, Steuerung und Kontrolle aller Unternehmensbereiche ist eine Hauptaufgabe im Unternehmensführungssystem zur Erreichung der marktwirtschaftlichen Ziele des Unternehmens.

Das Rechnungswesen ist das Rechenwerk zur zahlenmäßigen Abbildung des betrieblichen Geschehens im Unternehmen und zur Bereitstellung entsprechender Informationen. Es sind die beiden Komponenten »Informationserfassung« und »Informationsauswertung« zu unterscheiden. Während die Informationserfassung und -aufbereitung einen weitgehend objektiven Prozess darstellt, beinhaltet die Informationsauswertung auch subjektive Komponenten. Die Information Außenstehender erfolgt naturgemäß im Interesse des Informierenden, soll doch der Adressat ein bestimmtes Bild vom Unternehmen erhalten. Dagegen ist für interne Steuerungszwecke die objektive Entscheidungsrelevanz der Information von fundamentaler Bedeutung.

Die Bestimmung des Begriffs, des Aufbaus und der Funktionen des Rechnungswesens sind grundlegende Fragestellungen der Betriebswirtschaftslehre. Rechnungswesen ist definiert als ein Informationssystem innerhalb einer Unternehmung zur quantitativen, vorwiegend mengen- und wertmäßigen Ermittlung, Aufbereitung und Darstellung von wirtschaftlichen Zuständen in einem bestimmten Zeitpunkt und von wirtschaftlichen Abläufen während eines bestimmten Zeitraums¹. Es dient der

1 Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, 2018, S. 3 mit Bezug auf Busse von Colbe, Rechnungswesen, 2011, S. 652.

Unternehmensleitung als Instrument zur Steuerung und Überwachung der unternehmerischen Zielerreichung. In Erweiterung von Unternehmenszielen, die sich nicht mengen- und wertmäßig darstellen lassen (bspw. ökologische oder soziale Ziele eines Unternehmens) wird auch der Begriff der Unternehmensrechnung verwendet².

Das Rechnungswesen enthält im Aufbau zwei Teilgebiete, die als internes Rechnungswesen und als externes Rechnungswesen bezeichnet werden. Beide stehen miteinander in Verbindung und verwenden in Teilen das gleiche Zahlenmaterial.

- Das interne Rechnungswesen richtet sich an interne Adressaten (Unternehmer, Geschäftsführung, Beirat und Aufsichtsrat, ...) und dient der Unternehmenssteuerung durch Planung und Kontrolle, um im Unternehmen betriebswirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen zu unterstützen und Verhalten entsprechend zu steuern. Zum Instrumentarium gehören die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Finanz- und Investitionsrechnung. Das sogenannte Controlling eines Unternehmens versteht sich als zielorientierte Steuerung des Unternehmens durch Information, Planung und Kontrolle.
- Das externe Rechnungswesen richtet sich vorrangig an Adressaten außerhalb des Unternehmens, insbesondere externe Kapitalgeber. Es umfasst die Dokumentation des Unternehmensgeschehens (Geschäftsvorfälle) sowie die Rechenschaft bzw. Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Zu den Instrumenten des externen Rechnungswesens gehört neben der Finanzbuchhaltung (kurz: Buchführung) der Jahresabschluss. Der Jahresabschluss besteht grundsätzlich aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Kapitalgesellschaften müssen ggf. weitere Berichtsinstrumente (z. B. Anhang bzw. Lagebericht) anwenden³. Die steuerliche Gewinnermittlung basiert auf einem Vermögensvergleich und bedient sich ebenfalls dem Nebeneinander von Vermögens- und Erfolgsrechnung. Im Unterschied zum internen Rechnungswesen regeln gesetzliche Vorschriften den Inhalt der Instrumente des externen Rechnungswesens, um im Interesse der externen Adressaten ein gewisses Maß an Objektivität sicherzustellen. Dennoch eröffnen diese Regelungen den Bilanzierenden Möglichkeiten der Gestaltung durch Bilanzpolitik. Verantwortlich dafür sind entweder gesetzliche Wahlrechte oder Ermessensspielräume bei der Rechtsanwendung, die geschickt im Interesse des Bilanzierenden genutzt werden können.

Beide Teilgebiete des Rechnungswesens greifen auf das Zahlenmaterial der Finanzbuchhaltung zu, die eine planmäßige, lückenlose und geordnete Aufzeichnung aller täglichen Geschäftsvorfälle eines Unternehmens auf der Basis von Belegen sicherstellt. Daraus wird zunächst der Jahresabschluss abgeleitet. Für interne Informationszwecke werden die Daten der Finanzbuchhaltung dann nach betriebswirtschaft-

2 Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, 2018, S. 4.

3 Hinsichtlich der Komponenten des Jahresabschlusses bestehen rechtsformspezifische Unterschiede.

lichen Gesichtspunkten ausgewertet. In der Praxis bezieht die Unternehmensleitung häufig auch Buchführung und Jahresabschluss als Instrumente zur Steuerung mit ein. Das gilt insbesondere für kleinere Unternehmen, die nicht über die Ressourcen zum Aufbau eines internen Rechnungswesens verfügen.

Die wichtigsten Unterschiede zwischen beiden Teilgebieten des Rechnungswesens sind in Abbildung 1.1 zusammengestellt.

Rechnungswesen	
Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Externe Interessenten:	Interne Interessenten:
<ul style="list-style-type: none"> • Eigentümer (Kapitalgeber) • Gläubiger (Banken, Lieferanten, ...) • Arbeitnehmer • Staat / Aufsichtsbehörden • Gesellschaft • Konkurrenz 	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmer • Geschäftsführung • Beirat / Aufsichtsrat • ...
Erfassung der Vorgänge mit finanziellem Bezug zwischen Unternehmen und Umwelt	Abbildung des Verzehrs von Produktionsfaktoren und der Entstehung von Leistungen
Dokumentation und Rechenschaft: Vermögens- Finanz- und Ertragslage	Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens
Nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften	Nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten
Finanzbuchhaltung Jahresabschluss	Kosten- und Leistungsrechnung Investitionsrechnung Finanzierungsrechnung
<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • Gewinn- und Verlustrechnung • ggf. Anhang; ggf. Lagebericht 	

Abb. 1.1: Teilgebiete des Rechnungswesens

Indem das Rechnungswesen Informationen über Geschäftsverlauf und Lage des Unternehmens bereitstellt, ermöglicht es die Beurteilung, inwieweit das Unternehmen seine finanziellen Ziele erreicht hat. Ausgehend von der grundlegenden marktwirtschaftlichen Zielsetzung der Gewinnmaximierung lassen sich grundsätzlich drei Ebenen der Unternehmensziele unterscheiden, woraus sich drei Steuerungsebenen ergeben: strategische Steuerung der Erfolgspotenziale, operative Steuerung des Unternehmenserfolges und finanzwirtschaftliche Steuerung der Liquidität⁴.

4 Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, 2018, S. 10 ff.

Für den Bereich des Jahresabschlusses hat der Gesetzgeber in § 264 Abs. 2 HGB eine grundsätzliche Definition des Zweckes des Jahresabschlusses formuliert: »Der Jahresabschluss hat (...) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln«. Die Bilanz hat dabei die Aufgabe, die Vermögenslage durch Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt darzustellen. Als Saldo ergibt sich das Nettovermögen, das bilanziell als Eigenkapital bezeichnet wird. Die Darstellung in der Form eines Kontos führt dazu, dass beide Kontenseiten der Bilanz gleich groß sind. Die Veränderung des Eigenkapitals zwischen zwei Stichtagen spiegelt den in einer Periode erzielten Erfolg (Nettovermögensveränderung) wider. Die Zusammensetzung des Periodenerfolgs als zentrale Größe der Ertragslage wird in der Gewinn- und Verlustrechnung durch die Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen sichtbar, wobei erstgenannte Wertezuwächse und letztgenannte Werteverzehre in einer Periode darstellen (► Abb. 1.2).

Bilanz		Gewinn- und Verlustrechnung
Aktiva	Passiva	
Vermögen	Eigenkapital	+ Erträge
	Schulden	- <u>Aufwendungen</u>
		= Jahreserfolg

Abb. 1.2: Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Erträge und Aufwendungen sind Stromgrößen, mit der die Veränderungen des Reinvermögens innerhalb einer Periode dargestellt werden. Für die Finanzlage sind die Bestände an Zahlungsmitteln (Bargeld und Buchgeld) und Zahlungsansprüchen sowie der Bestand an Zahlungsverpflichtungen relevant, die in der Bilanz ersichtlich sind. Wirtschaftliche Aussagekraft resultiert aus deren Gegenüberstellung um Aussagen zur Liquidität im Sinne von Zahlungsfähigkeit ableiten zu können.

Im Rechnungswesen werden bestimmte Begriffspaare verwendet, deren Kenntnis für das Verständnis elementar ist. Sie betreffen jeweils Stromgrößen, die zu Veränderungen bei Bestandsgrößen führen. Als Bestandsgrößen werden bestimmte Teile des Nettovermögens eines Unternehmens herangezogen, ablesbar in der Bilanz (► Abb. 1.3).

Die Zunahme bzw. die Abnahme des Bestandes an Zahlungsmitteln wird als Einzahlung bzw. Auszahlung bezeichnet. Änderungen des Nettogeldvermögens eines Unternehmens werden mit Einnahmen und Ausgaben bezeichnet.

Bilanz		Bilanz		Bilanz	
Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva
Sachvermögen	Eigenkapital	Sachvermögen	Eigenkapital	Sachvermögen	Eigenkapital
Forderungen	Schulden	Forderungen	Schulden	Forderungen	Schulden
Zahlungsmittel		Zahlungsmittel		Zahlungsmittel	
Zahlungsmittel		Geldvermögen		Nettovermögen	

Abb. 1.3: Bilanz mit Aufteilung des Vermögens

Zum Nettogeldvermögen zählen neben den Zahlungsmitteln auch die Ansprüche auf Finanzmittel sowie entsprechende Verpflichtungen. Hat der Unternehmer einen Kaufvertrag abgeschlossen und das Erzeugnis an den Kunden geliefert, besteht ein rechtlicher Anspruch auf Bezahlung des Kaufpreises. Umgekehrt hat der Kunde eine Zahlungsverpflichtung. Bilanziell werden diese Ansprüche bzw. Verpflichtungen erfasst als Vermögensposten (Forderungen) bzw. als Schuldposten (Verbindlichkeiten). Beim leistenden Unternehmer führt die Lieferung demnach zu einer Einnahme (Erhöhung der Forderungen) und beim Kunden zu einer Ausgabe (Zunahme der Verbindlichkeiten). Auch Aufwendungen und Erträge lassen sich bilanziell verdeutlichen: Aufwendungen sind Minderungen des Nettovermögens (Werteverzehr) und Erträge erhöhen das Nettovermögen (Wertezuwachs). Das Nettovermögen umfasst Geld- und Sachvermögen (► Abb. 1.4).

Rechengrößen des externen Rechnungswesens	
Bestandsgröße in der Bilanz:	Stromgrößen:
Bestand an Zahlungsmitteln	Einzahlungen (+) Auszahlungen (-)
Nettogeldvermögen: Bestand an Zahlungsmitteln zuzüglich Forderungen und abzüglich Schulden	Einnahmen (+) Ausgaben (-)
Nettovermögen: Bestand des Vermögens abzüglich der Schulden	Erträge (+) Aufwendungen (-)

Abb. 1.4: Rechengrößen des externen Rechnungswesens

Das Begriffspaar Leistungen und Kosten ist dem Bereich des internen Rechnungswesens vorbehalten. Als Wertezuwächse und -verbräuche werden dort nur solche erfasst, die durch den betrieblichen Leistungsprozess verursacht sind.

1.2 Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss in der praktischen Anwendung

Geschäftsprozesse in der Unternehmenspraxis können als Bewegungen von Realgütern (Sachen und immaterielle Werte) oder Nominalgütern (Zahlungsmittel und Forderungen) gekennzeichnet werden, die eine Veränderung des Nettovermögens eines Unternehmens bewirken. Es ändert sich die Zusammensetzung und/oder die Höhe des Nettovermögens und damit Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung.

Im Laufe des Geschäftsjahres sind diese Vorgänge zunächst zu erfassen. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung erfordert, dass die von dem Vorgang betroffenen Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung identifiziert werden. Dazu muss bestimmt sein, was mit den Begriffen »Vermögen« und »Schuld« bzw. »Aufwand« und »Ertrag« genau gemeint ist. Dies regeln die Vorschriften des Bilanzrechts und bestimmen damit maßgebend den Inhalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung im Jahresabschluss. Vergleichbares gilt für die Festlegung des Wertes, mit dem ein Vorgang beim Vermögen oder bei den Schulden erfasst werden muss. Folglich setzt bereits die buchhalterische Erfassung von Geschäftsprozessen im laufenden Geschäftsjahr grundlegende Kenntnisse des Bilanzrechts zum Jahresabschluss voraus. Soll beispielsweise von einem Unternehmen die Frachtrechnung eines Spediteurs für den Transport einer gekauften Maschine erfasst werden, könnte die Erfassung als »Frachtaufwendungen« in Betracht kommen. Bilanzrechtlich zutreffend ist dagegen die Erfassung bei den »Maschinen« im Vermögen, weil es sich um Anschaffungsnebenkosten der gekauften Maschine handelt. Auch die Kenntnis des strukturellen Aufbaus der Bilanz ist für die Verbuchung von Geschäftsvorfällen unerlässlich, um den gesetzlichen Ausweisregeln Genüge zu tun. Die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Ertrag aus dem Verkauf eines Produkts zu erfassen ist, wird ebenfalls durch das Bilanzrecht geregelt und steht nicht im Ermessen der Buchhaltung. Rechtlich ausgedrückt wäre der Zusammenhang damit wie folgt zu formulieren: Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sich daraus ein den gesetzlichen Anforderungen entsprechender Jahresabschluss erstellen lässt⁵.

Nachdem die Erfassung aller Geschäftsprozesse einer Rechnungsperiode abgeschlossen ist, bauen die Arbeiten zur Erstellung des endgültigen Jahresabschlusses auf den Daten der Finanzbuchhaltung auf. Es sind die sogenannten vorbereitenden Jahresabschlussarbeiten durchzuführen. Beispielsweise muss das erfasste Vermögen

5 Vgl. Brösel/Zwirner, in: Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 2016, Tz. 6 zu § 238 HGB.

einer Bewertung unterzogen werden, die insbesondere prüft, ob der Stichtagswert der einzelnen Vermögensposten gegenüber dem Zugangswert gesunken ist.

Diese Feststellungen verdeutlichen, dass der Jahresabschluss einerseits auf der Buchhaltung aufbaut, andererseits beide inhaltlich eng miteinander verflochten sind. Das ist der Grund, warum nachfolgend die einzelnen Geschäftsprozesse stets aus beiden Perspektiven gemeinsam beleuchtet werden. Im Anschluss an die buchhalterische Erfassung des Geschäftsprozesses schließt sich unmittelbar die Beschreibung der zugehörigen Jahresabschlussarbeiten für die von dem Prozess betroffenen Bilanzpositionen an. Dieses Vorgehen macht es zudem erst möglich, dass dem Anwender alle mit einem Geschäftsprozess verbundenen wirtschaftlichen Folgen transparent werden.

Die Vorschriften des Bilanzrechts sind nicht für alle Rechtsformen von Unternehmen einheitlich. Für Kapitalgesellschaften gelten neben den Vorschriften, die für alle Rechtsformen gelten, zusätzlich strengere Vorschriften. Beispielsweise sind der Inhalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verbindlich festgelegt. Daran orientiert sich im Folgenden die Darstellung. Auf rechtsformspezifische Besonderheiten bei Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften wird bei Bedarf jeweils hingewiesen.

Im weiteren Verlauf wird begrifflich zwischen den Geschäftsprozessen und den in der Buchhaltung erfassten Geschäftsvorfällen unterschieden. Geschäftsprozesse sind reale Vorgänge (z. B. der Beschaffung, der Produktion oder des Absatzes) in einem Unternehmen, die ggf. aus verschiedenen Einzelvorgängen bestehen können, die möglicherweise nur teilweise für die Verbuchung relevant sind. Geschäftsvorfälle bezeichnen dagegen die in der Buchführung belegmäßig nachgewiesenen buchungspflichtigen einzelnen Vorgänge.

2 Grundlagen der Erfassung von Geschäftsprozessen in der Buchführung

2.1 Überblick Buchungssystematik

Die externe Rechnungslegung ist als Zeitabschnittsrechnung konzipiert, die für jedes Geschäftsjahr mit einer Laufzeit von i. d. R. zwölf Monaten die Erstellung des Jahresabschlusses vorsieht. Demzufolge erfasst die Buchführung die Geschäftsprozesse mit finanziellem Hintergrund, die in der betreffenden Rechnungsperiode eingetretene Veränderungen von Vermögen, Schulden, Erträgen und Aufwendungen bewirken.

Die Konzeption der praktischen Durchführung der Buchführung orientiert sich an dem Zweck und den Aufgaben der Buchführung, die – zumindest in abstrakter Form – gesetzlich bestimmt sind. Gem. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Bücher zu führen und in diesen die Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen. Diese Regelung macht deutlich, dass die Buchführung zunächst eine Informationserfassungsfunktion hat. Zugleich wird die Zielrichtung einer allgemeinen Informationsauswertung in Form der Vermögenslage erkennbar. Deutlicher wird der Zusammenhang durch den Blick auf die gesetzliche Regelung zum Jahresabschluss. Die geforderte Erstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beinhaltet eine spezifische Informationsauswertung, die auf den gesammelten Informationen der Buchführung basiert. Dieser Zusammenhang ist bei der Ausgestaltung der Buchführung zu beachten. Damit ist die Dokumentationsfunktion der Buchführung immer in Zusammenhang mit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses zu sehen. Anders ausgedrückt: bei der Ausgestaltung der Buchführung sind die Anforderungen zu berücksichtigen, die sich aus dem Jahresabschluss in Bezug auf die notwendigen Informationen ergeben.

Die daraus abgeleiteten Aufgaben der Buchführung sind in der folgenden Abbildung dargestellt (► Abb. 2.1).

Jeder Geschäftsprozess in der Unternehmenspraxis verändert die Höhe und/oder die Zusammensetzung des Nettovermögens. Die Bilanz würde sich also nach jedem Geschäftsprozess gegenüber der Ausgangssituation unterscheiden. Aufgabe der Buchführung ist es nun, den Stand und die Veränderungen des Nettovermögens sichtbar zu machen.

Zur praktischen Umsetzung dient die in der Praxis übliche Darstellung der Bilanz in Kontoform. Anders als bei der Staffelnrechnung werden die positiven und negativen Komponenten durch die beiden Kontenseiten getrennt. Das Reinvermögen als Saldo gleicht die schwächere Kontenseite aus und bringt beide Kontenseiten zum Ausgleich (► Abb. 2.2).

Aufgaben der Buchführung
Aktuelle, planmäßige, lückenlose und geordnete Aufzeichnung aller täglichen Geschäftsvorfälle eines Unternehmens aufgrund von Belegen
Überblick über die Lage des Vermögens und den Stand der Schulden sowie die laufende Erfassung der Veränderungen
Aufzeichnung aller Erträge und Aufwendungen zur Ermittlung des Periodenerfolges
Grundlage für Jahresabschluss, Steuerberechnungen sowie für das interne Rechnungswesen
Beweismittel

Abb. 2.1: Aufgaben der Buchführung

Staffelrechnung	Bilanz	
	Aktiva	Passiva
+ Vermögen	Vermögen	Eigenkapital
- <u>Schulden</u>		Schulden
= Reinvermögen (Eigenkapital)		

Abb. 2.2: Staffelrechnung Vermögensübersicht und Bilanz in Kontoform

Die Erfassung der Veränderungen des Nettovermögens durch Geschäftsvorfälle erfolgt nicht in dem einen Konto »Bilanz«, sondern auf vielen Unterkonten zur Bilanz. Jedes Unterkonto bildet einen abgegrenzten Teil der Bilanz ab. Die Geschäftsvorfälle werden im Laufe des Geschäftsjahres auf den Unterkonten gesammelt und erst zum nächsten Rechnungsperiodenende wieder in ein Konto zusammengeführt, der neuen Bilanz. Das ist schon deswegen sinnvoll, weil die Bilanz immer nur zum Rechnungsperiodenende erstellt werden muss. Auch technisch ist die Erfassung aller Veränderungen eines Geschäftsjahres auf einem einzigen Konto nicht praktikabel. Vielmehr wird mindestens für jeden Posten, der auf der Vermögensseite der Bilanz aufgeführt wird und für jeden Posten der Schulden bzw. des Eigenkapitals ein getrenntes Unterkonto geführt. Entsprechendes gilt für Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung (kurz: »GuV«).

2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen und Organisation der Buchführung in der Praxis

2.2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Geht man der Frage nach, wie eine Buchführung für die praktische Anwendung sinnvoll aufgebaut werden soll, betrachtet man notwendigerweise zunächst die rechtlichen Rahmenbedingungen. Dabei sind die persönliche und die sachliche Ebene zu unterscheiden. Auf der persönlichen Ebene ist im ersten Schritt zu prüfen, welche Personen der gesetzlichen Verpflichtung zur Buchführung unterliegen. Nur diese Personen haben rechtlichen Regelungen zur inhaltlichen Gestaltung der Buchführung auf der sachlichen Ebene zu beachten.

Die Buchführungspflicht kann sich entweder aus handels- oder aus steuerrechtlichen Vorschriften ergeben.

2.2.1.1 Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht regelt § 238 HGB, wonach jeder Kaufmann verpflichtet ist, Bücher zu führen⁶. Die §§ 1 ff. HGB bestimmen die Kaufmannseigenschaft.

Kaufmann im Sinne des § 1 HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist jedes gewerbliche Unternehmen, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Welche Tätigkeit als Gewerbe gilt und wann ein Gewerbebetrieb vorliegt, regelt das HGB nicht ausdrücklich. Jedoch definiert das Steuerrecht in § 15 Abs. 2 EStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch die folgenden Merkmale:

- selbständige nachhaltige Betätigung,
- die mit der Absicht Gewinn zu erzielen unternommen wird und
- die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.
- Zudem ist die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen und
- die Betätigung stellt auch keine bloße Verwaltung eigenen Vermögens dar⁷.

Nicht zu den Buchführungsverpflichteten gehören damit beispielsweise Freiberufler, die Einkünfte aus einer selbständigen Arbeit im Sinne des § 18 EStG erzielen, wie beispielsweise Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten, Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater.

6 Auch die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses knüpft an die Kaufmannseigenschaft an (► Kap. 3.2.1).

7 Ergänzendes Abgrenzungsmerkmal gem. R 15.7 EStR.