

Carsten Berkau

Bilanzen

Financial Statements

5. Auflage



Eine Arbeitsgemeinschaft der Verlage

Böhlau Verlag • Wien • Köln • Weimar
Verlag Barbara Budrich • Opladen • Toronto
facultas • Wien
Wilhelm Fink • Paderborn
Narr Francke Attempto Verlag / expert verlag • Tübingen
Haupt Verlag • Bern
Verlag Julius Klinkhardt • Bad Heilbrunn
Mohr Siebeck • Tübingen
Ernst Reinhardt Verlag • München
Ferdinand Schöningh • Paderborn
transcript Verlag • Bielefeld
Eugen Ulmer Verlag • Stuttgart
UVK Verlag • München
Vandenhoeck & Ruprecht • Göttingen
Waxmann • Münster • New York
wbv Publikation • Bielefeld

Für Joana

Carsten Berkau

Bilanzen

Financial Statements

5., vollständig überarbeitete Auflage

UVK Verlag · München

Prof. Dr. Carsten Berkau lehrt seit 1996 Controlling und Rechnungswesen an der Fachhochschule Osnabrück. Er hält zudem Accounting-Vorlesungen an ausländischen Hochschulen in Shanghai (China), Port Elizabeth und Grahamstown (Südafrika) sowie Seoul (Südkorea).

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.dnb.de>> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

1. Auflage 2009
2. Auflage 2010
3. Auflage 2012
4. Auflage erschien nur in englischer Sprache

© UVK Verlag 2020

– ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH + Co. KG,
Dischingerweg 5 · 72070 Tübingen

Internet: www.narr.de

eMail: info@narr.de

Umschlagmotiv: © iStockphoto · matdesign24

Druck und Bindung: CPI books GmbH, Leck

utb-Nr. 3128

ISBN 978-3-8252-5514-5 (Print)

ISBN 978-3-8385-5514-0 (ePDF)

Inhalt

1.	Konventionen	1-3
2.	Der Handelsrechtliche Jahresabschluss nach HGB	2-9
3.	Financial Statements nach IFRSs	3-32
4.	Bilanzierung bei Handelsunternehmen	4-57
5.	Grundlagen der Bilanzanalyse	5-80
6.	Ausweisvorschriften für Jahresabschlüsse	6-103
7.	Anlagevermögenswerte in der Bilanz	7-126
8.	Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen	8-189
9.	Umlaufvermögenswerte in der Bilanz	9-234
10.	Kapitalflussrechnung	10-271
11.	Eigenkapital in der Bilanz	11-290
12.	Gewinn- und Verlustrechnung	12-307
13.	Eigenkapitalveränderungsrechnung	13-331
14.	Schulden in der Bilanz	14-342
15.	Abkürzungen	15-375
16.	Abbildungsverzeichnis	16-381
17.	Links	17-385
18.	Literaturempfehlungen	18-386

Einführung

Mit dieser 5. Auflage veröffentlichen wir zugleich eine deutsche und englische Version unseres Lehrbuchs *Bilanzen/Financial Statements*.

Der Inhalt von *Bilanzen* konzentriert sich auf die internationale Rechnungslegung IFRSs. Nur Kapitel (2) ist der deutschen Bilanzierung gewidmet.

Bilanzen deckt das Curriculum eines international Accounting Kurses für Bachelor und Masterstudiengänge ab. Es ist auf einen Arbeitsstundeninhalt von 150 Stunden ausgerichtet. Kenntnisse in Buchhaltung, wie sie in unseren *Basics of Accounting* behandelt werden, setzen wir voraus.

Bilanzen zeigt Ihnen, wie man nach IFRSs bilanziert. Wir zitieren alle relevanten Standards und deren Absätze, um zu zeigen, wo die Vorschriften zur Bilanzierung herkommen. Sie sollten die Standards nachlesen.

62 Fallstudien bilden den Hauptbestandteil unseres Lehrbuchs. Sie als unsere Leser erlernen die Bilanzierung durch Fallbeobachtungen und die Erläuterungen dazu.

Auf der Webseite des Verlags:

“www.uvk.digital/9783739830933”
können Sie über 300 Klausuraufgaben mit vollständigen Lösungen herunterladen.

Wir schreiben unsere Lehrbücher als ein internationales Expertenteam aus

Kapstadt, im Juli 2020

Deutschland und Südafrika. Sie bauen auf unseren Lehrerfahrungen in Osnabrück/Lingen (Ems), Cape Town, Enschede, Grahamstown, Kuantan, Port Elizabeth/George, Seoul und Shanghai auf.

Wir danken unseren Kollegen an der Hochschule Osnabrück, namentlich Frau Prof. Dr. Marion Wendehals, und an unseren Partnerhochschulen für ihre großartige Unterstützung beim Gestalten des Curriculums.

Wir sind Herrn Dr. Jürgen Schechler beim Verlag UVK-Lucius, der unser Lektorat in München leitet, für die angenehme Zusammenarbeit sehr dankbar. Wir genießen die freundliche und hoch effiziente Kooperation mit ihm bei allen unseren Lehrbüchern (*Basics of Accounting*, *Bilanzen*, *Financial Statements* und *Management Accounting*).

Wir wollen uns besonders bei unsren Studierenden und Lesern für ihre wertvolle Rückkopplung bedanken, was uns sehr weiterhilft, die Lehrbücher zu verbessern und sie studierfreundlich zu gestalten. Wenn Sie uns Anmerkungen zu unseren Lehrbüchern schicken möchten, schreiben Sie bitte direkt an: BOOK@Prof-Berkau.de.

Enjoy our new edition of *Bilanzen/Financial Statements*!

Keabetswe Sylvia Berkau,
Prof. Dr. Carsten Berkau, Dipl.-Ing.

1. Konventionen

Die nachfolgenden Konventionen gelten, um die Fallstudien zu vereinfachen. Die Konventionen beziehen sich auf Rechtsformen, Steuersätze, Formate usw. Sie gelten für dieses Lehrbuch und unsere *Basics of Accounting* and *Management Accounting* Lehrbücher sowie für alle Online-Übungsaufgaben.

Zu diesem Stadium Ihres Bilanzierungsstudiums können Sie die Konventionen nicht vollständig verstehen. Wir setzen sie aber dennoch an den Anfang des Lehrbuchs, damit Sie sie zu Beginn lesen.

Die Konventionen sind alphabetisch - bezogen auf den englischsprachigen Begriff in Klammern - aufgeführt. Somit haben sie die gleiche Reihenfolge wie in der englischsprachigen Ausgabe.

Abrechnungsperioden (Accounting Periods):

Die Abrechnungsperioden beginnen immer am 1.01.20XX und enden mit dem 31.12.20XX. Weiterhin indizieren wir die Dekaden mit X wie in 20X4, um die Beispiele auf spätere Jahre übertragen zu können. Auf X folgt Y, danach Z.

Fachausdrücke der Bilanzierung (Accounting Technical Terms):

Am Ende eines jeden Kapitels erläutern wir neue Fachbegriffe. Sie helfen Ihnen, den Inhalt leichter zu verstehen. Sie stellen einfache Erläuterungen für Sie dar, wenn Sie Anfänger in Bilanzierung sind. Die Fachausdrücke

werden nicht so formal und präzise gefasst wie die Definitionen des IASB.

Kontennamen (Account Names):

Alle Kontennamen werden im Text großgeschrieben.

Alphabetische Reihenfolge (Alphabetic Order):

Für alle Aufzählungen verwenden wir eine alphabetische Reihenfolge.

Basics (Basics):

Die Basics sind unser Lehrbuch: *Basics of Accounting*. Sie müssen diese gelesen haben, bevor sie mit *Financial Statements* oder mit *Bilanzen* beginnen. Die Basics führen Sie in die internationale Buchhaltung und Bilanzierung ein, ohne auf die internationalen Rechnungslegungsstandards Bezug zu nehmen. Wir beziehen uns im Text des öfteren auf die *Basics*.

Buchungssätze (Bookkeeping Entries):

Alle Buchungssätze werden fett gedruckt und gehen über die gesamte Seitenbreite.

Buchungssatzformat (Bookkeeping Entry Format):

Wir schreiben die Buchungssätze als Debit und Credit Entries. DR steht für debit recorded und CR für credit recorded.

Siehe z.B. den Buchungssatz für den Erwerb eines Kfz:

DR Motor Vehicle.....	20.000,00 EUR
DR VAT.....	4.000,00 EUR
CR Cash/Bank.....	24.000,00 EUR

Die Kennzeichen für Buchungssätze im Text, wie "Buchungssatz (1)", finden sich ebenfalls in den Kontendarstellungen "(1)".

Berechnungen (Calculations):

Bei den Berechnungen schreiben wir die Einheiten nur an das Ergebnis. Z.B., $10 + 20,50 = \mathbf{30,50 \text{ EUR}}$. Weiterhin erscheinen die Berechnungen ohne Nachkommastellen, wenn diese Null sind. Das Ergebnis wird fett gedruckt, damit man berechneten Zahlen leichter findet. Alle Berechnungen sind Cent-genau oder auf 1 Hundertstel von anderen Währungseinheiten gerundet genau.

Fallstudien (Case Studies):

Wir halten Fallstudien so einfach wie möglich, selbst wenn sie dadurch unrealistisch wirken. Die Lehre der Bilanzierung steht im Vordergrund.

Fallstudientext (Case Study Text):

Wir schreiben Fallstudien in einem anderen Schriftformat als den sonstigen Text (kursiv).

Cash-Flow-Einteilung (Cash Flow Separation):

Zinsen werden in diesem Lehrbuch immer als Finanzierungs-Cash-Flow angesehen, selbst wenn IAS 7.33 zulässt, sie sowohl als Cash-Flows aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit oder als Finanzierungs-Cash-Flows auszuweisen. Dieses gilt für alle Fallstudien.

Unternehmen (Companies):

In diesem Lehrbuch ist die Rechtsform von Unternehmen weniger wichtig. Rechtsformen gehören nicht zu unserem Lehrstoff, sie werden in unseren *Basics* behandelt. Wir achten nur darauf, dass die Unternehmen bilanzierungspflichtig sind. Dieses entspricht ebenfalls dem Vorgehen des IASB.

Im Gegensatz zu den IFRSs bezeichnen wir Unternehmen jedoch nicht "Entities". Wenn Sie diesen Ausdruck in den IFRSs lesen, denken Sie daran, dass damit Unternehmen gemeint sind. Die meisten Unternehmen sind Kapitalgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH, AG, Pty Ltd., PLC, Inc. usw.

Kosten-Aufwands-Übereinstimmung (Cost-Expense-Congruence):

Als Standardfall entsprechen Kosten Aufwand und umgekehrt.

Länder (Country):

Fast alle Fälle spielen sich in Ländern ab, wo die IFRSs auf den Einzelabschluss anzuwenden sind. Aufgrund unserer Lehre in Kapstadt sind viele Beispiele auf Südafrika bezogen.

Währungseinheiten (Currency Units):

Für alle Beispiele gelten die Währungen der Länder, in denen die Fallstudien stattfinden. Wir verwenden den üblichen 3-Buchstaben-Code, ZAR für südafrikanische Rand oder GBP für Britische Pfund Sterling.

Datenformat in Tabellen (Data Format in Tables):

Wir verwenden in Abbildungen, die mit MS-Excel erstellt wurden, ein englische Zahlensformat. In Tabellen werden negative Zahlen eingeklammert. Z.B. (7.50) entspricht -7.50 EUR.

Datenblatt (Data Sheets):

Wir zeigen die wichtigsten Informationen über die Fallstudien in deren Datenblättern. Die Datenblätter sind grundsätzlich in Englisch.

Steuervorauszahlungen (Provisional Taxes):

Es werden keine Steuervorauszahlungen geleistet. Die Steuern werden zum Jahresende berechnet und in die kurzfristigen Schulden, meistens in das Konto Income Tax Liabilities Account gebucht. Für deutsche Unternehmen gilt § 249 HGB, daher werden Ertragsteuern als Rückstellungen ausgewiesen.

So wird es gemacht (How it is Done):

(1) Dieses Buch enthält So-wird-es-gemacht-Abschnitte.

(2) Sie geben Ihnen sehr knappe und präzise Anweisungen für Ihre Bilanzierungsaufgaben.

Ertragsteuern (Income Taxes):

Es gilt für unsere Lehrbücher und die IFRSs ein vereinfachtes Steuermodell. Die Ertragsteuern werden als 30 % des Vorsteuerergebnisses EBT errechnet.

Steuerabschlüsse (Financial Statements for Taxation):

Wir behandeln keine Steuerabschlüsse. Steuerabschlüsse dienen uns nur zur Bestimmung der Ertragsteuern (Vereinfachung) und von Steuerlatenzen.

Namen (Names):

Wir benennen Unternehmen und schreiben ihre Namen in Großbuchstaben. Z.B., SCHULZE-BRAMMELKAMP Ltd. Es sind keine Verbindungen zu echten Personen oder Unternehmen beabsichtigt. Die Namen können zum Identifizieren benutzt werden, somit können Sie sie für die Kommunikation mit Ihren Kommilitonen verwenden.

Sprache (Language):

Dieses Lehrbuch ist in deutsch geschrieben, die Abbildungen sind jedoch wegen des internationalen Bezugs englisch. Mit dieser 5. Auflage gibt es eine deutsche Übersetzung. Die Übersetzung aus dem Englischen ist Satz für Satz (nicht wörtlich).

Lernziele und Zusammenfassungen (Learning Objectives and Summaries):

Jedes Kapitel beginnt mit den Lernzielen und wird mit einer Zusammenfassung beendet. Wir gewähren Ihnen ebenfalls einen kurzen Kapitelüberblick über unsere *Was-ist-in-diesem-Kapitel?*-Absätze.

Rechtsformen von Unternehmen (Legal Forms of a Business):

In diesem Lehrbuch verwenden wir die Rechtsformen Ltd., (Pty) Ltd., Sdn. Bhd., Bhd., AG, GmbH, UG, PLC, Inc. usw. Falls keine Rechtsform angegeben wurde, können Sie annehmen,

dass das Unternehmen sich in Privatbesitz befindet, wie SANDPIPER BOOKS für einen inhabergeführten Buchladen.

Länge von Monaten/Jahren (Length of a Month/Year):

1 Monat = 21,5 Tage = 4,3 Wochen.

1 Jahr = 12 gleichlange Monate = 365 Tage = 52 Wochen.

Genauigkeit (Level of Precision):

Wir rechnen auf 2 Nachkommastellen genau. Nebenrechnungen werden ebenfalls gerundet. An manchen Stellen rechnen wir mit MS-Excel; daher sind die Berechnungen im Hintergrund genauer als sichtbar.

In Jahresabschlüssen werden die Beträge auf den nächsten vollen Währungsbetrag gerundet.

Links (Links):

Links im Buch führen Sie zu weiteren Erläuterungen und Zusatzlektüre.

Literaturangaben (Literature):

Die Hauptquelle für das Erstellen von Jahresabschlüssen sind die vom International Accounting Standard Board

IASB veröffentlichten Standards. Am Ende des Lehrbuchs geben wir weitere Literaturempfehlungen.

Wenn etwas fehlt (Non-existing Items):

Falls etwas nicht erwähnt wurde, gibt es es auch nicht.

Zahlungsbedingungen (Payment Terms):

In diesem Lehrbuch sind Steuer- und Zahlungen, die aus Gewinnausschüttungen entstehen, in der nächst folgenden Abrechnungsperiode fällig.

Kontendarstellungen (Presentation of Accounts):

Konten werden als T-Konten gezeigt. Sie enthalten einen 3-Buchstaben-Code zur Kennzeichnung des Buchungssatzes oder der Gegenbuchung. Aufwands- und Ertragskonten (nominal Accounts) führen die Abrechnungsperiode als Suffix, wie "Depreciation-20X4". Konten werden englischsprachig, außer in Kapitel (2), bezeichnet. Siehe die Konten für den Buchungssatz zum Erwerb eines Kfz:

D	Property, plant, equipment PPE	C
(1)	20,000.00	
D	Cash/Bank C/B	C
	(1)	24,000.00

D	Value added tax VAT	C
(1)	4,000.00	

Abbildung 1.1: Konten

Ratierliche Berechnung von Abschreibungen und Zinsen (Pro-Rata-Temporis Calculation of Depreciation and Interest):

Obwohl Abschreibungen und Zinsaufwand als Jahressätze angegeben werden, berechnen wir sie ratierlich und monatsgenau. Die monatliche Abschreibung wird als Jahresabschreibung dividiert durch 12 berechnet. Im Fall, dass ein Unternehmen einen Vermögenswert für einen kürzeren Zeitraum als ein ganzes Jahr besitzt, zählt ein Monat zur Bestimmung der Abschreibungen, wenn der Vermögenswert dessen überwiegenden Teil in Besitz war.

Zinssätze werden pro Jahr angegeben (/a) und jährlich verzinst (keine unterjährige Zinseszinsrechnung). Für Kredite, die für eine kürzere Periode als ein Jahr aufgenommen werden, wird der Zinsaufwand ebenfalls ratierlich und monatsgenau berechnet. Der Zinsaufwand für ein Bankdarlehen über 100.000,00 EUR, das am 9.06.20X4 mit einem jährlichen Zinssatz von 10 %/Jahr aufgenommen wurde, beträgt der Zinsaufwand, der zum Jahresende gezahlt wird: $7 \cdot 100.000 \cdot 10\%/12 = 5.833,33 \text{ EUR}$.

Falls ein Datum nicht mit dem Jahresbeginn oder -ende übereinstimmt, wird der Monat unterstrichen, um Sie auf diesen Sachverhalt hinzuweisen, z.B. 11.06.20X4.

Standardmäßig finden Tilgungen am Jahresende statt.

Zinsaufwand wird nur für langfristige Schulden, wie Bankdarlehen, Anleihen usw. berechnet. Es werden keine Überziehungszinsen berücksichtigt. Eine Ausnahme ist das Kapitel (37) in unseren Basics.

Zitation von Gesetzestexten/ IFRSs (Quotation of Law Texts/ Standards):

Gesetze/Standards werden wie '§ 266 HGB' oder 'IAS 1.68' zitiert. Wir verwenden den Originalnamen des Gesetzes. Beachten Sie, dass die Nummern von Paragraphen in den IFRSs Änderungen unterliegen können.

Reihenfolge von Buchungssätzen (Sequence of Bookkeeping Entries):

Die Reihenfolge von Buchungssätzen folgt der logischen Reihenfolge im Text. Die Kennzeichnung von Buchungssätzen, z.B. "(1), (2), (3) ..." gibt keine Reihenfolge an, noch schreiben wir eine solche vor.

Kapitalertragsteuern (Tax on Capital Returns (Dividend Tax)):

Die Kapitalertragsteuer ist eine Einkommensteuerart. Der Kapitalertragsteuersatz ist in diesem Lehrbuch 25 % bezogen auf den Kapitalertrag. Beachten Sie, dass die Kapitalertragsteuer keine Unternehmenssteuer ist, obwohl sie vom Unternehmen geschuldet wird. Sie wird in den meisten Ländern als Abzugssteuer von privaten Personen erhoben.

Umsatzsteuer (Value Added Tax, Goods and Service Tax):

VAT steht für Mehrwertsteuer (Value Added Tax) und GST für Goods and Service Tax. Mit Ausnahme, z.B. in den Vereinigten Arabischen Emiraten, oder einigen Bundesstaaten der USA, wie Delaware, Alaska etc., zahlen Verbraucher eine Umsatzsteuer, wenn sie Waren kaufen oder Leistungen beziehen. In diesem Lehrbuch wenden wir nur ein VAT Account für Vorsteuer und Umsatzsteuerschulden an. Der Umsatzsteuersatz (VAT Rate) beträgt

in unseren Lehrbüchern immer 20 %. Wir ignorieren auch verminderte Umsatzsteuersätze, wie sie in einigen Ländern auf Lebensmittel, Bücher usw., erhoben werden.

Umsatzsteuerabzugsberechtigung (VAT Reduction):

Es wird angenommen, dass jedes Unternehmen, das in diesem Lehrbuch behandelt wird, vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Abstimmungskonto für Fertigungsaufträge (Work-in-Process Account):

Wir verwenden das Work-in-Process Account als Abstimmungskonto für Fertigungsaufträge und nennen es Work-in-Process WIP. Ebenso verwenden wir ein Work-in-Process Account für einzelne Fertigungsaufträge, fügen aber dann die Auftragsnummer der Bezeichnung hinzu, z.B. das

Konto "Work-in-Process 4711" für den Fertigungsauftrag 4711.

WWW

Wir stellen Ihnen eine große Anzahl von Übungsaufgaben und Zusatzmaterial zur Verfügung. Besuchen Sie dazu die Webseite:

www.uvk.digital/9783739830933.

Die meisten der Übungsaufgaben sind unsere Klausuraufgaben an der Hochschule Osnabrück oder bei ihren Partnerhochschulen, hauptsächlich in Südafrika, China, Südkorea und Malaysia.

10-20-30 Rule:

Für dieses Lehrbuch gilt die 10-20-30 Regel. Falls nichts Anderes angegeben wurde, beträgt der Zinssatz 10 %/Jahr, der Umsatzsteuersatz 20 % und der Gesamtsteuersatz (Ertragsteuern) 30 %/Jahr.

2. Der Handelsrechtliche Jahresabschluss nach HGB

Was enthält dieses Kapitel?

In diesem ersten Kapitel beziehen wir uns auf das deutsche Handelsgesetzbuch HGB und führen in die rechtlichen Grundlagen der Bilanzierung in Deutschland ein. Wir zeigen die Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses anhand der Fallstudie KIELING TAXI GmbH, wie er nach deutschen Gesetzen aufzustellen ist. Wir gehen davon aus, dass Sie grundlegendes Wissen über deutsche Rechtsformen und die Buchhaltung mitbringen, wie es in den Kapiteln 1 – 15 unseres Lehrbuchs *Basics of Accounting* dargestellt wird.¹

Lernziele:

Nachdem Sie dieses Kapitel (2) durchgearbeitet haben, können Sie eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung für ein Unternehmen in Deutschland erstellen und besitzen ausreichend Sprachkompetenz, um über Rechnungswesen im beruflichen Umfeld sprechen und schreiben zu können. Sie sind mit den Fachausdrücken der deutschen Rechnungslegung vertraut und kennen wichtige Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches HGB.

Hinsichtlich der Rechtsformen unterscheiden wir Unternehmen, die in Privatbesitz stehen, und solche, die sich in Streubesitz befinden (öffentlich).

Privatunternehmen können Einzelunternehmen, Partnerschaften oder in Privatbesitz befindliche Kapitalgesellschaften sein. Eine Partnerschaft ist in Deutschland eine GbR, Gesellschaft bürgerlichen Rechts, siehe §§ 705 – 740 BGB. Genau wie bei einem Einzelunternehmen sind die Eigentümer einer GbR uneingeschränkt und gesamtschuldnerisch (jointly) für das Vermögen und die Schulden ihres Geschäfts haftbar. Somit können sie ihren Anteil verlieren und für Schulden haftbar gemacht werden.

Öffentliche Unternehmen sind Kapitalgesellschaften mit gestreuten Besitzverhältnissen. (Staatliche Unternehmen werden von uns nicht behandelt. Dort ist das Rechnungswesen anders.) Wenn die Anteile eines Unternehmens an einer Börse öffentlich gehandelt werden, kann Jeder Aktien erwerben und zu einem Teilhaber werden.

Die Haftung einer Kapitalgesellschaft reicht nur bis zur Höhe des Eigenkapitals. Die Eigentümer haften nicht für Schulden. Daher ist das Schützen der Gläubiger ein wesentlicher Grund für das Aufstellen von Jahresabschlüssen nach HGB in Deutschland. Die Gläubiger sind deshalb schutzbedürftig, weil die Eigentümer nur beschränkt, d.h. nur bis zur Höhe des Eigenkapitals, haften. Wir definieren Eigenkapital später, für jetzt, besteht das Eigenkapital aus den Einlagen der Eigentü-

¹ Siehe Berkau, C., Berkau, K.S.: *Basics of Accounting*.

mer und allen vom Unternehmen einbehaltenen Gewinnen. Das Eigenkapital wird auch als Buchwert eines Unternehmens bezeichnet. Mit anderen Worten, ein Unternehmen besitzt einen Wert, der das gezeichnete Kapital plus als Rücklagen oder Gewinnvortrag thesaurierte Gewinne umfasst. Buchwert bedeutet, dass die Unternehmensbewertung aus den Aufzeichnungen der Buchhaltung abgeleitet wird. Andere Methoden zur Unternehmensbewertungen beziehen sich auf den Börsenwert oder diskontierte zukünftige Free Cash-Flows.²

In Deutschland müssen Kapitalgesellschaften und Kaufleute die deutschen Rechnungslegungsstandards erfüllen (GAAPs = Generally Accepted Accounting Principles). Die deutschen GAAPs sind das deutsche Handelsgesetzbuch. Das HGB beinhaltet Paragraphen für Kaufleute und Kapitalgesellschaften.

Das deutsche Handelsgesetzbuch erfordert, dass o.g. Unternehmen Bücher führen und regelmäßig (jährlich) einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen. Es gilt § 242 HGB.

Alle Kaufleute müssen nach § 239 HGB Bücher führen und ein Verzeichnis ihres Vermögens und ihrer Schulden nach § 240 HGB aufstellen. Dieses gilt auch, wenn sie keine Kapitalgesellschaften sind. Als klein eingestufte Kaufleute, das sind solche, deren Jahresumsatz 600.000,00 EUR/Jahr in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschreitet, und deren Jahresüberschuss geringer als 60.000,00 EUR/Jahr ist, sind von der Anwendung der §§ 238 – 241 HGB

ausgenommen, siehe §241a HGB. Die Befreiung gilt nur für Kaufleute, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden.

Neben Kaufleuten muss jede Kapitalgesellschaft einen Jahresabschluss nach § 264 HGB aufstellen. Dafür gibt es keine Ausnahmen.

Das Gesellschaftsrecht besteht in Deutschland aus dem GmbHG und dem AktG.

Deutsche Kapitalgesellschaften sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung GmbH (oder als kleiner Ableger davon eine Unternehmergesellschaft UG (haftungsbeschränkt)) und die Aktiengesellschaft AG. AGs sind Unternehmen auf Aktienbasis. Sie stellen häufig öffentliche Unternehmen dar. Im Gegensatz dazu ist eine GmbH mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Privatbesitz wie einer PLC oder einer (Pty) Ltd. vergleichbar. Arbeiten Sie sich in das GmbHG und AktG für weitere Einzelheiten ein. In diesem Lehrbuch werden deutsche Unternehmen nur in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften behandelt.

Allgemein müssen Kaufleute und Kapitalgesellschaften nach §§ 239, 242 und 264 Bücher führen und Jahresabschlüsse aufstellen. Der handelsrechtliche Jahresabschluss in Deutschland umfasst eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 HGB). Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich einen Anhang und einen Lagebericht nach § 264 HGB aufstellen. Im Unterschied zum Lagebericht zählt der Anhang zum Jahresabschluss, siehe §

² Siehe Schmidlin, N.: Company Valuation and Seppelfricke, P.: Unternehmensbewertungen.

264 HGB. Der Anhang enthält Angaben zur Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 284 HGB.

Als Nächstes behandeln wir das Gründen einer Kapitalgesellschaft: Um in Deutschland eine Kapitalgesellschaft zu gründen, muss eine Eintragung in das Handelsregister erfolgen. Die Handelsregisterrolle wird bei den Amtsgerichten geführt. Die zukünftigen Vertreter der Gesellschaft müssen für die Gründung einen Notar beauftragen. Der Notar setzt einen Gründungsvertrag auf (Memorandum of Incorporation MOI oder The Articles), der u.a. den Zweck der Gesellschaft, ihre Adresse, die Namen der gesetzlichen Vertreter usw. festlegt.

Hier beginnt bereits unsere Bilanzierungstätigkeit: eine Position des Gründungsvertrags ist die Eröffnungsbilanz nach § 240 HGB, die formal nach den Anforderungen des § 266 HGB aufzustellen ist. Die Eröffnungsbilanz enthält zum Zeitpunkt der Gründung höchstwahrscheinlich nur die Position gezeichnetes Kapital und Kasse/Bank (Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks). Häufig ist das gezeichnete Kapital der Geldbetrag, der in das Bankkonto des Unternehmens eingezahlt wurde. Ein Unternehmen kann auch durch Einbringen von Sachanlagen an Stelle von Bankguthaben gegründet werden. Die gesetzlichen Vorschriften erfordern von der Kapitalgesellschaft, dass diese eine Steuerbilanz und einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellt. Eine Kapitalgesellschaft erstellt somit zwei Jahresabschlüsse nach unterschiedlichen Gesetzen. Einer folgt dem deutschen

HGB und der andere der Steuergesetzgebung in Deutschland, hauptsächlich dem deutschen Einkommensteuergesetz EStG. Die Gesetze verfolgen unterschiedliche Ziele, weshalb eine Jahresabschlusserstellung, die beiden Zwecken genügt, dem deutschen Handelsrecht und dem deutschen Steuergesetz, nicht möglich ist.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss erfordert i.d.R. eine Veröffentlichung beim zuständigen Amtsgericht. Diese kann über die Website des Bundesanzeiger Verlags erfolgen. Für das Einreichen einer Steuerbilanz fordert das deutsche Finanzamt eine Übertragung in elektronischer Form, dieses wird als E-Bilanz bezeichnet (§ 5b EStG). Faktisch bedeutet die standardisierte Steuerbilanz den Einsatz von geeigneter Buchhaltungssoftware, um die Schnittstellenanforderungen zu erfüllen. In Deutschland wird der Steuerabschluss nach einer bestimmten Taxonomie übertragen; diese wird z.B. durch das DATEV-Format erfüllt. Die DATEV ist eine Deutsche Organisation, die Software für das Rechnungswesen und die Besteuerung erstellt.

In diesem Lehrbuch konzentrieren wir uns auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse. Wir beachten keine steuerlichen Gesetze und Vorschriften und stellen keine Steuerbilanzen auf.

Bevor wir die Steuergesetze beiseitelassen, behandeln wir zwei Aspekte:

- (1) Vereinfachung für die Ertragsteuereberechnung.
- (2) Umsatzsteuern.

Ad (1): Ertragsteuerberechnung

In Ihrer Steuervorlesung erlernen Sie die nationalen Steuerberechnungsverfahren. Das Einkommensteuergesetz, wie in Deutschland das EStG, stellt auf eine gerechte Besteuerung ab. Aus der Sicht der Steuergesetzgebung bedeutet Fairness, dass eine Person/ein Unternehmen mit hohen Einkünften nach höheren Steuersätzen besteuert wird, als jemand der gering verdient. Das Steuergesetz stellt auf das Potential des Steuerpflichtigen, zum allgemeinen Wohlstand beitragen zu können, ab. Die Steuergesetze enthalten zahlreiche Detailvorschriften und Ausnahmeregelungen für Steueranpassungen, z.B. gibt es Freibeträge für Geringverdiener, Steuerklassen für Steuerpflichtige, die den Familienstatus berücksichtigen usw. Für dieses Lehrbuch vereinfachen wird die Ertragsteuerberechnung. Wir multiplizieren den Vorsteuergewinn mit einem Gesamtsteuersatz von 30 %. Für ein echtes Unternehmen müssen Sie diese Steuerberechnung durch eine detaillierte Ertragsteuerberechnung ersetzen.³ Unsere Steuerberechnungsvereinfachung stimmt mit derjenigen überein, die auch das IASB anwendet.

Ad (2): Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer, Value Added Tax VAT) ist eine Verbrauchssteuer und wird von dem Käufer von Erzeugnissen oder dem Empfänger von Dienstleistungen erhoben. Die Umsatzsteuer ist immer dieselbe, egal ob der Verbraucher reich oder

arm ist. Sie folgt nicht dem Tragfähigkeitsprinzip. Ob Sie einen teuren Sportwagen oder mit Ihrem letzten Euro ein Brot bezahlen, es wird Alles nach dem gleichen Steuersatz besteuert. Unternehmen sind im Allgemeinen von der Umsatzsteuer befreit, weil sie nicht konsumieren, sondern Zwischenerzeugnisse oder Handelswaren kaufen bzw. Dienstleistungen beziehen, um Produkte herzustellen oder selbst Dienstleistungen zu erbringen. Einem Unternehmen, das Güter oder Dienstleistungen bezieht, wird die gezahlte Vorsteuer zurückerstattet. Auf diesem Weg wird keine Umsatzsteuer von Unternehmen erhoben. Die Vorsteuererstattung wird in der nachfolgenden Abrechnungsperiode auf der Grundlage einer monatlich einzureichenden Umsatzsteuererklärung erstattet.⁴ Auf der anderen Seite, aus der Sicht des Unternehmens, das Produkte und Dienstleistungen verkauft, werden Umsatzsteuern von ihren Kunden im Auftrag des zuständigen Finanzamtes vereinnahmt. Wenn der Käufer ein Unternehmen ist, wird er ebenso später einen Anspruch auf Erstattung haben. Technisch gesehen zeichnen alle Unternehmen ihre Umsatzsteuerzahlungen und -einnahmen in einem Umsatzsteuerkonto auf. Sie zahlen den Unterschiedsbetrag zwischen der Umsatzsteuerschuld (Output-VAT) und der Vorsteuer (Input-VAT), hier, zu einem Umsatzsteuersatz von 20 % in der nachfolgenden Abrechnungsperiode.

Um Vorsteuern erstattet zu bekommen, muss ein Unternehmen sich re-

³ Siehe Schneeloch, D.; Meyering, S.; Patek, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

⁴ Gemäß unseren Konventionen wird eine jährliche Erstattung/Zahlung angewendet.

gistrieren lassen, was bei der Gründung automatisch erfolgt. Einem Unternehmen wird grundsätzlich das Steuermerkmal "vorsteuerabzugsberechtigt" vom Finanzamt zugeteilt. Für eine Ausnahmebehandlung muss das Unternehmen größenabhängige Bedingungen nachweisen, die an den Umsatz und den Gewinn geknüpft sind. Wir wenden in diesem Lehrbuch und auf der Website für Online-Aufgaben die Vorsteuerabzugsberechtigung für alle Unternehmen an. Manchmal finden Sie den Hinweis "Vernachlässigen Sie die Umsatzsteuer", wenn die Umsatzsteuer keine Rolle spielt, z.B. bei Kalkulationsaufgaben, oder um Fälle zu vereinfachen.

Nachfolgend behandeln wir die erste Fallstudie KIELING TAXI GmbH. Die Fallstudie ähnelt dem Fall der KENILWORTH METERED TAXI SERVICE Ltd., die im nächsten Kapitel (3) bezogen auf internationale Rechnungslegung vorgetragen wird. Auf diese Weise zeigen wir die Anwendung des deutschen HGBs und der internationalen Rechnungslegung an ähnlichen Beispielen. Beachten Sie, dass es nicht Ziel dieses Lehrbuchs ist, Rechnungslegungsstandards zu vergleichen. Dieses macht für die Anwendung der Rechnungslegung wenig Sinn, weil der Bilanzierende kein Wahlrecht hinsichtlich der anzuwendenden Rechnungslegung ausüben kann.

Diese erste Fallstudie wiederholt einige grundlegenden Aspekte der Bilanzierung und gibt Ihnen einen ersten Einblick in die Jahresabschlusserstellung. Wir beziehen uns auf das deutsche Handelsgesetzbuch und buchen gemäß der deutschen Buchhaltung.

Datenblatt für die KIELING TAXI GmbH

Domicile: Germany (Hanover).
Reporting currency: EUR.
Classification: Service provider.
Establishment: 1.01.20X1; owner's contribution: 50,000.00 EUR, 10,000.00 EUR thereof as license.
Acquisition of a car: 30,000.00 EUR net amount, taxi equipment 5,000.00 EUR net amount.
Depreciation: straight-line method over 3 years, residual value 8,000.00 EUR.
Relevant Accounting periods 20X1/20X2.
Revenue: 100,000.00 EUR / 105,000.00 EUR.
Labour for drivers: 50,000.00 EUR / 55,000.00 EUR.
Operational expenses (VATable): 15,000.00 EUR / 16,000.00 EUR.
Appropriation of profits: 20X1: carried forward / 20X2: 10,000.00 EUR payment to owners, 10,000.00 EUR to reserves, remainder carried forward.
VAT 20 %.

Der Taxifahrer Theo Kieling macht sich selbständig und erwirbt in Hannover eine Taxilizenz. Sein Taxi wird unter der Ordnungsnummer 43 registriert. Um sein finanzielles Risiko zu begrenzen, gründet Herr Kieling eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile privat gehalten werden, unter dem Namen KIELING TAXI GmbH. Eine GmbH folgt deutschem Gesellschaftsrecht, insbesondere dem GmbH-Gesetz (GmbHG) und erfordert eine Einlage nicht unter 25.000,00 EUR von ihren Eigentümern. Die GmbH-Gründung erfordert eine Übertragung durch einen Notar, die Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht und eine Anmeldung beim Finanzamt. Herr Kieling macht einen Termin

bei seinem Anwalt Dr. Meppen. Das Unternehmen wird mit einer Einlage von Herrn Kieling in Höhe von 50.000,00 EUR gegründet, die nur zum Teil eingezahlt wird. Der Rest des Stammkapitals ist einer Taxilizenz im Wert von 10.000,00 EUR zugeordnet. Herr Kieling eröffnet ein Firmenkonto bei seiner Hausbank und zahlt 40.000,00 EUR darauf ein, bevor er zum Anwalt fährt.

Am 27.12.20X0 sucht Herr Kieling seinen Anwalt auf und überreicht ihm den bestätigten Kontoauszug und die von der Stadt Hannover ausgestellte Taxilizenz als Nachweis für das Stammkapital. Er stellt ebenso eine Eröffnungsbilanz nach den Formalvorschriften des § 266 HGB auf. Siehe die Eröffnungsbilanz in Abbildung 2.1. Nach § 244 HGB muss Herr Kieling die Bilanz in Deutsch einreichen. Sie muss alle Beträge in EUR zeigen.

Kieling Taxi GmbH BILANZ zum 1.01.20X1			
Aktivseite	[EUR]	Passivseite	[EUR]
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	10.000,00	I. Gezeichnetes Kapital	50.000,00
II. Sachanlagen		II. Kapitalrücklage	
III. Finanzanlagen		III. Gewinnrücklage	
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	
B. Umlaufvermögen		B. Rückstellungen	
I. Vorräte		I. Rückst. für Pensionen	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		II. Steuerrückstellungen	
III. Wertpapiere		III. sonst. Rückstellungen	
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	40.000,00		
C. Rechnungsabgrenzungsposten		C. Verbindlichkeiten	
		D. Rechnungsabgrenzungsposten	
D. Aktive latente Steuern		E. Passive latente Steuern	
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung			
	50.000,00		50.000,00

Abbildung 2.1: Eröffnungsbilanz der KIELING TAXI GmbH

Der Rechtsanwalt und Notar Dr. Meppen stellt den Gründungsvertrag auf, der Theo Kieling zum Geschäftsführer des neuen Unternehmens KIELING TAXI GmbH beruft.

Dr. Meppen reicht den Gründungsvertrag beim zuständigen Amtsgericht Hannover ein, was zwei Ereignisse auslöst: (1) Die KIELING TAXI GmbH wird in das Handelsregister am Amtsgericht Hannover eingetragen und (2) das Unterneh-

men wird steuerpflichtig. Herr Kieling erhält eine Gründungsbestätigung vom Amtsgericht und vom deutschen Finanzamt in Hannover. Letzteres weist der KIELING TAXI GmbH eine Steuer-ID-Nummer zu und bestätigt die Vorsteuerabzugsberechtigung.

Zu diesem Zeitpunkt (2.01.20X1) nimmt die KIELING TAXI GmbH ihre Tätigkeit auf. Sie muss Bücher führen und ein Inventar aufstellen. Zum Zeitpunkt der Gründung besitzt die Gesellschaft die Taxilizenz und 40.000,00 EUR Bankguthaben.

Am 4.01.20X1 erwirbt die KIELING TAXI GmbH einen gebrauchten Mercedes-Benz E220 zu Anschaffungskosten von 30.000,00 EUR (netto). Anschaffungskosten sind nach § 253 HGB und § 15 UStG immer netto, wenn das Unternehmen vorsteuerabzugsberechtigt ist und die Rechnung die Umsatzsteuer ausweist. Der Autohändler ist selbst vorsteuerabzugsberechtigt und weist die Vorsteuer in der Rechnung aus. Ein privater Verkäufer kann das nicht. Die KIELING TAXI GmbH fordert im nachfolgenden Jahr die Vorsteuererstattung für den Autokauf vom Finanzamt zurück. Zusätzlich lässt die KIELING TAXI GmbH das Auto von einem spezialisierten Taxiausrüster für den Einsatz als Taxi umbauen. Der Mercedes-Benz E220 hat jetzt ein Taxischild auf seinem Dach, ein Funkgerät für die Kommunikation mit der Taxizentrale, einen Taxameter und Sitzkontakte, welches alles zusammen 6.000,00 EUR (brutto) kostet. Der Ausrüster weist die Vorsteuer auf seiner Rechnung aus. Sie beträgt: $5.000 \cdot 20\%$

= **1.000,00 EUR**. Somit betragen die gesamten Anschaffungskosten (netto) für das Taxi: $30.000 + 5.000 = \mathbf{35.000,00 \text{ EUR}}$. Die KIELING TAXI GmbH zahlt: $35.000 \cdot (1 + 20\%) = \mathbf{42.000,00 \text{ EUR}}$ per Banküberweisung an den Autohändler und für die Einbauten an den Taxiausrüster. Die Berechnung der Anschaffungskosten folgt dem § 255 HGB.

Die Abschreibung für das Taxi erfolgt nach linearer Abschreibungsmethode über eine Nutzungsdauer von 3 Jahren.⁵ Der vom Bundesfinanzminister ausgegebene Tabelle für Absetzung für Abnutzung Afa-Tabelle ist für den Steuerabschluss zu folgen. Die KIELING TAXI GmbH plant das Auto nach dem 31.12.20X3 für 8.000,00 EUR (netto) zu verkaufen.

Der abschreibungsfähige Betrag des Taxis ist: $35.000 - 8.000 = \mathbf{27.000,00 \text{ EUR}}$. Der jährliche Abschreibungsaufwand beträgt: $27.000 / 3 = \mathbf{9.000,00 \text{ EUR/Jahr}}$. Nach Abzug der Abschreibungen weist die KIELING TAXI GmbH am 31.12.20X1 ihr Auto zu einem Buchwert von: $42.000 / 120\% - 9.000 = \mathbf{26.000,00 \text{ EUR}}$ aus. Die Abschreibung wird am Ende der Abrechnungsperiode gebucht.

Die KIELING TAXI GmbH erwirtschaftet durch Taxifahrten während der Abrechnungsperiode 20X1 einen Umsatz von 100.000,00 EUR. Durch die Vorsteuerabzugsberechtigung zahlen die Taxikunden (alle zusammen) den Bruttopreis, der: $100.000 \cdot 120\% = \mathbf{120.000,00 \text{ EUR}}$ beträgt. Der Lohnaufwand für die Fahrer beträgt 50.000,00 EUR/Jahr und für die Betriebsausgaben zahlt die KIELING TAXI GmbH 18.000,00 EUR/Jahr, letzteres ist der Bruttobetrag. Die Betriebsausgaben sind umsatzsteuerrelevant, weil sie hier

⁵ Nach deutscher Afa-Tabelle werden Taxis über fünf Jahre abgeschrieben. Das Fahrzeug ist jedoch gebraucht.

Fremdleistungen darstellen. Der Nettowert der Betriebsausgaben ist: $18.000 / 120\% = 15.000,00 \text{ EUR/Jahr}$. Alle Taxifahrer arbeiten freiberuflich und die KIELING TAXI GmbH zahlt ihnen $50.000,00 \text{ EUR/Jahr}$, welche deren Steuern beinhalten. Freiberufler sind für das Erklären und Zahlen ihrer Einkommenssteuer selbst verantwortlich.

Sehen Sie nachfolgend die Buchungssätze im Format eines Journals. Um die Fallstudie zu vereinfachen, buchen wir alle gleichen Geschäftsvorfälle als einen einzigen Buchungssatz, der auf die Mitte der Abrechnungsperiode 20X1 datiert ist (30.06.20X1).

**Kieling Taxi GmbH's
JOURNAL
20X1**

Nr	Betrag	Datum	Buchungstext	Soll	Haben
OV	10,000.00	2.01.20X1	Unternehmensgründung	Konzessionen	gez. Kapital
	40,000.00			Kasse/Bank	gez. Kapital
(1)	30,000.00	4.01.20X1	Anschaffung eines Taxis	PKW	Kasse/Bank
	6,000.00			Vorsteuer	Kasse/Bank
(2)	5,000.00	5.01.20X1	Taxiumrüstung	PKW	Kasse/Bank
	1,000.00			Vorsteuer	Kasse/Bank
(3)	9,000.00	31.12.20X1	Afa Taxi	Afa Kfz	PKW
(4)	100,000.00	30.06.20X1	Umsatz aus Fahraufträgen	Kasse/Bank	Erlöse
	20,000.00			Kasse/Bank	Umsatzsteuern
(5)	50,000.00	30.06.20X1	Löhne	Löhne	Kasse/Bank
(6)	15,000.00	30.06.20X1	Betriebsaufwand	Sonst. Aufwand	Kasse/Bank
	3,000.00			Vorsteuer	Kasse/Bank

Abbildung 2.2: Journal der KIELING TAXI GmbH (20X1)

Die Gewinn- und Verlustrechnung gibt uns den Vorsteuergewinn für 20X1, berechnet als Umsatz minus Lohnaufwand minus Betriebsaufwand minus Abschreibungen: $100.000 - 50.000 - 15.000 - 9.000 = 26.000,00 \text{ EUR}$.

Die Beträge für die Gewinnermittlung sind:

- Umsatz: 100.000,00 EUR.
- Lohnaufwand: 50.000,00 EUR.
- Betriebsaufwand: 15.000,00 EUR.
- Abschreibung: 9.000,00 EUR.

Die KIELING TAXI GmbH zahlt Ertragsteuern nach unserem vereinfachten Steuermodell im Umfang von: $26.000 \cdot 30\% = 7.800,00 \text{ EUR}$.

Als Nächstes behandeln wir die Bilanz zum 31.12.20X1. Eine Bilanz zeigt alle Vermögensgegenstände auf ihrer linken Seite. Bei der KIELING TAXI GmbH steht dort das Auto als Sachanlage und die Taxilizenz als immaterielles Vermögen sowie der Saldo des Kasse/Bank-Kontos. Der Wertansatz für das Taxi nach Abschreibung beträgt: $35.000 - 9.000 = 26.000,00 \text{ EUR}$. Die Taxilizenz wird nicht abgeschrieben, weil sie nicht verfällt. Sie kann auch weiterverkauft werden. Der Schlussbestand des Kontos Kasse/Bank beträgt: $40.000 - 36.000 - 6.000 + 120.000 - 50.000 - 18.000 = 50.000,00 \text{ EUR}$. Die obigen Beträge (Cash/Bank) enthalten die Umsatzsteuer und stammen aus:

- Einlage: 40.000,00 EUR.
- Anschaffung des Autos: 36.000,00 EUR.
- Umbau zum Taxi: 6.000,00 EUR.
- Umsatzeinnahmen: 120.000,00 EUR.
- Löhne für die Fahrer: 50.000,00 EUR.
- Zahlung von Betriebsaufwand für das Taxifahren: 18.000,00 EUR.

Auf der Passivseite der Bilanz erkennen wir den Eigenkapitalbereich, der das gezeichnete Kapital von 50.000,00 EUR und das Nachsteuerergebnis im Umfang von: $26.000 - 7.800 = \mathbf{18.200,00 \text{ EUR}}$ zeigt. Unterhalb des Eigenkapitals zeigt das Unternehmen Rückstellungen für Ertragsteuern im Umfang von 7.800,00 EUR.

Aufgrund der Vorsteuerabzugsberechtigung muss die KIELING TAXI GmbH die Umsatzsteuer berücksichtigen. Die Umsatzsteuerschulden stammen aus den Fahraufträgen während der Abrechnungsperiode 20X1 und werden über die Taxigesellschaft im Auftrag des deutschen Finanzamtes vereinnahmt. Die erfassten Vorsteuern betragen: $6.000 + 1.000 + 3.000 = \mathbf{10.000,00 \text{ EUR}}$. Die Beträge stammen von:

- Umsatzsteuer aus Fahraufträgen: 20.000,00 EUR.
- Vorsteuer aus der Fahrzeuganschaffung: 6.000,00 EUR.
- Vorsteuer aus der Umrüstung des Autos in ein Taxi: 1.000,00 EUR.
- Vorsteuer für Betriebsausgaben: 3.000,00 EUR.

Im Zuge der Vorbereitung auf die Zahlung der Umsatzsteuerschuld an das deutsche Finanzamt bestimmt die KIELING TAXI GmbH ihren Zahlbetrag für die Umsatzsteuerschuld: $20.000 - 10.000 = \mathbf{10.000,00 \text{ EUR}}$. Der Betrag wird in der Bilanz unter kurzfristigen Schulden gezeigt.

Wir erstellen eine Bilanz gemäß der Einordnung der KIELING TAXI GmbH als kleine Kapitalgesellschaft nach § 267 HGB. Die Formalvorschriften für den Bilanzausweis folgen dem § 266 HGB. Kleine Kapitalgesellschaften erstellen die Bilanz nach einem vereinfachten Format, dieses bezeichnet man als eine verkürzte Bilanz.

Die erläuterten Buchungssätze und die T-Konten für die KIELING TAXI GmbH nach deutschem Buchhaltungsformat stehen für Sie als Download bereit. Scannen Sie dafür den Link 2.A ein:



Link 2.A: KIELING TAXI GmbH

Siehe die Bilanz für die KIELING TAXI GmbH zum 31.12.20X1 in Abbildung 2.3.

Kieling Taxi GmbH BILANZ zum 31.12.20X1			
Aktivseite	[EUR]	Passivseite	[EUR]
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	10,000.00	I. Gezeichnetes Kapital	50,000.00
II. Sachanlagen	26,000.00	II. Kapitalrücklage	
III. Finanzanlagen		III. Gewinnrücklage	
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	18,200.00
B. Umlaufvermögen		B. Rückstellungen	
I. Vorräte		I. Rückst. für Pensionen	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		II. Steuerrückstellungen	7,800.00
III. Wertpapiere		III. sonst. Rückstellungen	
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	50,000.00	C. Verbindlichkeiten	10,000.00
C. Rechnungsabgrenzungsposten		D. Rechnungsabgrenzungsposten	
D. Aktive latente Steuern		E. Passive latente Steuern	
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung			
	86,000.00		86,000.00

Abbildung 2.3: Bilanz der KIELING TAXI GmbH (20X1)

Die deutschen Gesetze erfordert das Einreichen des Jahresabschlusses nach dem in den Paragraphen §§ 266, 275 HGB vorgeschrieben Format beim zuständigen Amtsgericht. Die Formalvorschriften sind ziemlich streng, die Positionen müssen genau mit dem im Gesetzestext dargestellten Wortlaut übereinstimmen und in der vorgeschriebenen Reihenfolge ausgewiesen werden.

Ein vollständiger Jahresabschluss nach § 264 HGB enthält für Kapitalgesellschaften eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung und einen Anhang. Ebenso ist vorgeschrieben, einen Lagebericht zu erstellen.

In der Bilanz sehen wir einige Positionen, die für die KIELING TAXI

GmbH nicht zutreffen. Wie behandeln diese, aber halten unsere Erläuterungen kurz.

- (a) Rechnungsabgrenzungsposten werden nach § 250 HGB geregelt. Der Bilanzierende berichtet über Ausgaben, die bereits bezahlt worden sind, aber die erst zu Aufwand in einer späteren Abrechnungsperiode werden. Wir bezeichnen solche Positionen als Vorauszahlungen. Vorausgezahlte Mieten sind ein typisches Beispiel.⁶
- (b) Auf der Passivseite werden Abgrenzungsposten für Einnahmen gebildet, die Umsatz in späteren Abrechnungsperioden darstellen. Diese sind häufig Voraus- oder Anzahlungen, die von Kunden

⁶ Siehe die *Basics*, Kapitel (18).

vereinnehmten wurden.⁷ Genauso wie unter (a) müssen Vorauszahlungen erfolgsrelevant für eine bestimmte Abrechnungsperiode sein. Der Ausweis erfordert die Kenntnis der Abrechnungsperiode und der Erlös- und Aufwandsart.

- (c) Latente Steuern sind Erstattungen aus Ertragsteuern (Aktivseite) oder Steueraufwand (Passivseite), die dadurch entstehen, dass Steuern anders als nach nationalen Steuergesetzen ausgewiesen werden. Der § 274 HGB verlangt das Bestehen einer zeitlichen Differenz, was bedeutet, dass sich die Unterschiede in der Zukunft ausgleichen müssen.
- (d) In einer Situation, wenn ein Unternehmen einen Verlust ausweist, der nicht durch das Eigenkapital gedeckt ist, ist es höchst wahrscheinlich, dass die Positionen auf der Passivseite diejenigen auf der Aktivseite übersteigen. Nach § 268

HGB muss ein Unternehmen dann den nicht gedeckten Verlust auf der Aktivseite der Bilanz ausweisen. In solchen Fällen zeigt das Unternehmen ein negatives Eigenkapital und sieht einem Insolvenzverfahren entgegen. Überschuldung zwingt die Geschäftstätigkeit einzustellen, um die Gläubiger vor weiteren Verlusten zu schützen. Ein negatives Eigenkapital bedeutet, dass das Unternehmen seine Schulden nicht mehr vollständig zurückzahlen kann.

Nachfolgend setzen wir die Fallstudie KIELING TAXI GmbH fort:

Die KIELING TAXI GmbH erstellt eine Gewinn- und Verlustrechnung. Ihr Format wird in § 275 HGB vorgegeben. Sie kann nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden.⁸ Siehe Abbildung 2.4.

⁷ Siehe die *Basics*, Kapitel (15).

⁸ Siehe die *Basics*, Kapitel (28).

Kieling Taxi GmbH
GEWINN- und VERLUSTRECHNUNG
für 20X1

	[EUR]
1. Umsatzerlöse	100,000.00
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands and fertigen und unfertigen Erzeugnissen	
3. andere aktivierte Eigenleistungen	
4. sonstige betrieblichen Erträge	
5. Materialaufwand	
(a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	
(b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	
6. Personalaufwand	50,000.00
(a) Löhne und Gehälter	
(b) soziale Abgaben und und Aufwendungen für die Altersversorgung und für Unterstützung	
7. Abschreibungen	9,000.00
(a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	
(b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	
8. sonstige betrieblichen Aufwendungen	15,000.00
9. Erträge aus Beteiligungen	
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	
14. Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit	26,000.00
15. außerordentliche Erträge	
16. außerordentliche Aufwendungen	
17. außerordentliches Ergebnis	
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	(7,800.00)
19. sonstige Steuern	
20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag	18,200.00

Abbildung 2.4: Gewinn- und Verlustrechnung der KIELING TAXI GmbH (20X1)

Herr Kieling hält eine Gesellschafterversammlung ab (er ist der einzige Gesellschafter) und beschließt die Gewinnverwendung. Im Allgemeinen können Unternehmen entweder eine Dividende oder andere Zahlungen an die Eigentümer beschließen, welche von der Rechtsform des Unternehmens abhängen, sie können das Ergebnis in die Rücklagen einstellen, was eine Thesaurierung bedeutet, oder sie können den Gewinn- oder Verlust in die nächste Abrechnungsperiode vortragen. Faktisch vertagt die letzte Alternative die Entscheidung über

die Gewinnverwendung um ein Jahr. Die KIELING TAXI GmbH beschließt den Gewinn in die nächste Abrechnungsperiode vorzutragen.⁹

Nachfolgend behandeln wir die Abrechnungsperiode 20X2: Die KIELING TAXI GmbH zahlt zu Beginn der Abrechnungsperiode 20X2 die Ertragsteuern und den Zahlbetrag für die Umsatzsteuer.

Nachdem wir das Erstellen eines Jahresabschlusses für die KIELING TAXI GmbH kennengelernt haben,

⁹ Wir wollen die Fallstudie einfach halten und behandeln keine Gewinnausschüttung. Wir machen das weiter unten für 20X2.

betrachten wir jetzt ebenso die Buchungssätze dazu. Die KIELING TAXI GmbH beginnt die Abrechnungsperiode 20X2 mit einem Eröffnungsbilanzkonto. Das Unternehmen wendet den Kontenrahmen im DATEV-4-Format an. Sie können den Kontenrahmen über den Link 2.B downloaden.



Link 2.B: DATEV-4 Kontenrahmen

Wir buchen die Geschäftsvorfälle von 20X2 für die KIELING TAXI GmbH in einem Format, das sich in die Taxonomie übertragen lässt, die einen elektronischen Austausch mit dem Finanzamt zulässt. Wir behandeln hier keine Softwaresysteme, sondern geben vor, dass

unsere MS-Excel-basierte Buchhaltung Jahresabschlüsse übertragen kann und erstellen sie in dem erforderlichen Format dafür: DATEV-4 zum Beispiel.

Ein Unternehmen, das wie die KIELING TAXI GmbH die Buchführung für eine neue Abrechnungsperiode anfängt, überträgt die Salden der vorherigen Bilanzpositionen über das Konto Eröffnungsbilanzkonto-9000. Gehen Sie durch die Konten zum 1.01.20X2 in Abbildung 2.5.¹⁰ Dort werden die Standardkontenbezeichnungen – und Nummern verwendet. Für die Eröffnungsbuchungen tragen wir das Kürzel der Gegenkonten mit ihrem 4-stelligen Schlüssel entsprechend des DATEV-4 Kontenrahmens in die Spalte links des Betrages ein. Einige Konten werden von Buchungssystemen automatisch erstellt, diese haben im Kontenrahmen keine Nummern, z.B. das Konto Jahresüberschuss.

9000 Eröffnungsbilanzkonto				0110 Konzessionen			
S		H		S		H	
2900	50,000.00	0110	10,000.00	9000	10,000.00		
2970	18,200.00	0520	26,000.00				
3020	7,800.00	1810	50,000.00				
3800	10,000.00						
	86,000.00		86,000.00				

0520 PKW				1810 Bank Commerzbank			
S		H		S		H	
9000	26,000.00			9000	50,000.00		

Abbildung 2.5: Konten der KIELING TAXI GmbH (1.01.20X2)

¹⁰ Technisch gesehen lässt eine Buchhaltungssoftware das Ändern oder Übersetzen von Kontenbezeichnungen gar nicht zu.

S 2900 gezeichnetes Kapital H			S 2970 Gewinnvortrag H		
	9000	50,000.00		9000	18,200.00
S 3020 Steuerrückstellungen H			S 3800 Umsatzsteuer H		
	9000	7,800.00		9000	10,000.00

Abbildung 2.5: Konten der KIELING TAXI GmbH (1.01.20X2) - Fortsetzung

Während der Abrechnungsperiode 20X2 bucht die KIELING TAXI GmbH die folgenden Geschäftsvorfälle:

- (A) Zahlung der Ertragsteuern für 20X1 in Höhe von 7.800,00 EUR.
 (B) Zahlung der Umsatzsteuerschulden für 20X1, welche 10.000,00 EUR betragen.
 (C) Abschreibungsaufwand für das Taxi 9.000,00 EUR.
 (D) Zahlung von Löhnen, welche 55.000,00 EUR betragen.

- (E) Betriebsaufwand in Höhe von 16.000,00 EUR (netto).
 (F) Umsatzerlöse aus Fahraufträgen in Höhe von 105.000,00 EUR (netto).
 (G) Einzahlung von Barmitteln in das Bankkonto in Höhe von 126.000,00 EUR.

Die KIELING TAXI GmbH erstellt für die Geschäftsvorfälle die Buchungssätze (A) – (F):

3020 Steuerrückstellungen ...	7.800,00 EUR
an 1810 Bank Commerzbank.....	7.800,00 EUR
3800 Umsatzsteuer.....	10.000,00 EUR
an 1810 Bank Commerzbank.....	10.000,00 EUR
6222 Abschreibungen auf Kfz..	9.000,00 EUR
an 0520 PKW.....	9.000,00 EUR
6010 Löhne.....	55.000,00 EUR
an 1810 Bank Commerzbank.....	55.000,00 EUR
6300 Sonstige betr. Aufwendungen	16.000,00 EUR
1400 Vorsteuer.....	3.200,00 EUR
an 1810 Bank Commerzbank.....	19.200,00 EUR
1600 Kasse.....	126.000,00 EUR
an 3800 Umsatzsteuer.....	21.000,00 EUR
an 4200 Erlöse.....	105.000,00 EUR

1810 Bank Commerzbank	126.000,00 EUR
an 1600 Kasse	126.000,00 EUR

Die KIELING TAXI GmbH ermittelt ihren Gewinn wie in den Konten in Abbildung 2.6 dargestellt.

Über den Buchungssatz (G) wird das aus den Fahraufträgen eingenommene Bargeld in das Konto Bank übertragen. Der Buchungssatz (H) berücksichtigt die Ertragsteuern entsprechend des vereinfachten Gesamtsteuersatzes von 30 %. Nach § 249 HGB müssen die Ertragsteuern als Steuerrückstellungen ausgewiesen werden.

Die KIELING TAXI GmbH bucht ebenfalls die Ergebnisverwendung. Der zur Gewinnausschüttung verfügbare Betrag

besteht aus dem Gewinnvortrag des letzten Jahres und dem Jahresüberschuss von 20X2: 18.200 + 17.500 = **35.700,00 EUR**. Die Gewinnverwendung wird auf der Gesellschafterversammlung beschlossen und sieht wie folgt aus:

- 10.000,00 EUR Zuführung zu den Gewinnrücklagen.
- 10.000,00 EUR Zahlung an die Gesellschafter.
- 15.700,00 EUR Gewinnvortrag.

Die Gewinnverwendung wird über die Buchungssätze (I), (J), (K) gebucht.

2970 Gewinnvortrag	10.000,00 EUR
an 3519 Verbindl. Anteilseign...	10.000,00 EUR
2970 Gewinnvortrag	8.200,00 EUR
Jahresüberschuss	1.800,00 EUR
an 2960 Sonstige Gewinnrücklagen	10.000,00 EUR
Jahresüberschuss	15.700,00 EUR
an Bilanzgewinn	15.700,00 EUR

Siehe die Konten bei der KIELING TAXI GmbH in Abbildung 2.6 nach Ergebnisverwendung. Zu Lehrzwecken stellen wir das Konto 9000 doppelt dar. Es ist das

Eröffnungsbilanzkonto (EBK) und das Schlussbilanzkonto (SBK).

9000 Eröffnungsbilanzkonto EBK				0110 Konzessionen			
S		H		S		H	
2900	50,000.00	0110	10,000.00	EBK	10,000.00	SBK	10,000.00
2970	18,200.00	0520	26,000.00				
3020	7,800.00	1810	50,000.00				
3800	10,000.00						
	<u>86,000.00</u>		<u>86,000.00</u>				

Abbildung 2.6: Konten der KIELING TAXI GmbH (20X2)

S 0520 PKW H				S 1810 Bank Commerzbank H			
EBK	26,000.00	(C)	9,000.00	EBK	50,000.00	(A)	7,800.00
		SBK	17,000.00	(G)	126,000.00	(B)	10,000.00
	<u>26,000.00</u>		<u>26,000.00</u>			(D)	55,000.00
						(E)	19,200.00
					<u>176,000.00</u>	SBK	<u>84,000.00</u>
							<u>176,000.00</u>
S 2900 Gezeichnetes Kapital H				S 2970 Gewinnvortrag H			
SBK	<u>50,000.00</u>	EBK	<u>50,000.00</u>	(I)	10,000.00	EBK	18,200.00
				(J)	8,200.00		
					<u>18,200.00</u>		<u>18,200.00</u>
S 3020 Steuerrückstellungen H				S 3800 Umsatzsteuer H			
(A)	7,800.00	EBK	7,800.00	(B)	10,000.00	EBK	10,000.00
SBK	7,500.00	(H)	7,500.00	3800	3,200.00	(F)	21,000.00
	<u>15,300.00</u>		<u>15,300.00</u>	SBK	17,800.00		
					<u>31,000.00</u>		<u>31,000.00</u>
S 6222 Abschreibungen auf Kfz H				S 6010 Löhne H			
(C)	<u>9,000.00</u>	P&L	<u>9,000.00</u>	(D)	<u>55,000.00</u>	P&L	<u>55,000.00</u>
S 6300 Sonstige betriebliche Aufwendungen H				S 1400 Abziehbare Vorsteuer H			
(E)	<u>16,000.00</u>	P&L	<u>16,000.00</u>	(E)	<u>3,200.00</u>	3800	<u>3,200.00</u>
S 1600 Kasse H				S 4200 Erlöse H			
(F)	<u>126,000.00</u>	(G)	<u>126,000.00</u>	P&L	<u>105,000.00</u>	(F)	<u>105,000.00</u>
S Gewinn- und Verlust H				S 76XX Ertragsteuern H			
6010	55,000.00	4200	105,000.00	(H)	<u>7,500.00</u>	P&L	<u>7,500.00</u>
6222	9,000.00						
6300	16,000.00						
EBT	25,000.00						
	<u>105,000.00</u>		<u>105,000.00</u>				
76XX	7,500.00	EBT	25,000.00				
JÜ	17,500.00						
	<u>25,000.00</u>		<u>25,000.00</u>				

Abbildung 2.6: Konten der KIELING TAXI GmbH (20X2) - Fortsetzung

Jahresüberschuss				S 3519 Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern			
S			H	S			H
(J)	1,800.00	P&L	17,500.00	SBK	10,000.00	(I)	10,000.00
(K)	15,700.00						
	17,500.00		17,500.00				

2960 Andere Gewinnrücklagen				Bilanzgewinn			
S			H	S			H
SBK	10,000.00	(J)	10,000.00	SBK	15,700.00	(K)	15,700.00

9000 Schlussbilanzkonto SBK							
S			H				
0520	17,000.00	2900	50,000.00				
0110	10,000.00	2960	10,000.00				
1810	84,000.00	BG	15,700.00				
		3519	10,000.00				
		3020	7,500.00				
		3800	17,800.00				
	111,000.00		111,000.00				

Abbildung 2.6: Konten der KIELING TAXI GmbH (20X2) - Fortsetzung

Die Konten sind die Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses. Die KIELING TAXI GmbH stellt eine Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend ihres

Gewinn- und Verlustrechnungskontos
auf.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Abbildung 2.7 gezeigt.