

Vahlens Handbücher

Holger Kahle
Nicolas Kopp

**Grundzüge
der Handels- und
Steuerbilanz**

Vahlen

2. Auflage

Vahlens Handbücher

Grundzüge der Handels- und Steuerbilanz

von

Prof. Dr. Holger Kahle

Nicolas Kopp

Verlag Franz Vahlen München

Prof. Dr. Holger Kahle ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

Nicolas Kopp, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

ISBN Print: 978 3 8006 6629 4
ISBN E-Book: 978 3 8006 6630 0

© 2021 Verlag Franz Vahlen GmbH, Wilhelmstr. 9, 80801 München
Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen
Druck und Bindung: Beltz Grafische Betriebe GmbH
Am Fliegerhorst 8, 99947 Bad Langensalza
Umschlaggestaltung: Ralph Zimmermann – Bureau Parapluie



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

Vorwort zur 2. Auflage

Zu unserer großen Freude wurde unser Lehrbuch „Grundzüge der Handels- und Steuerbilanz“ aufgrund der positiven Resonanz aus Lehre und Praxis in die Reihe *Vahle's Handbücher* aufgenommen und erscheint nunmehr nach nur 12 Monaten bereits in der 2. Auflage.

Die bewährte methodische und didaktische Konzeption der 1. Auflage bleibt unverändert: Bachelor- und Masterstudierenden wird neben den wesentlichen ökonomischen und rechtlichen Grundlagen der Handels- und Steuerbilanz auch vertiefendes, praxisrelevantes Wissen vermittelt. Hierzu dient eine systematische, betriebswirtschaftliche und rechtlich umfassende Darstellung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung. Bilanzierungsthemen werden systematisch eingeordnet und durch zahlreiche Beispiele verständlich vermittelt. Das Lehrbuch soll so das Fundament für vertiefende Veranstaltungen im Master-Studium und auch für eine erfolgreiche Rechtsanwendung in der Praxis legen. Als hilfreich erweisen sich dabei die mit zahlreichen Literatur- und Rechtsprechungsverweisen versehenen Ausführungen, die wissenschaftlichen Ansprüchen genügen und der Nachprüfbarkeit der im Lehrbuch getroffenen Aussagen dienen. Gleichzeitig werden so dem Leser der auch im Bilanzrecht vorhandene Meinungspluralismus und die umfangreiche Rechtsprechung zu bilanzrechtlichen Zweifelsfragen deutlich. Darüber hinaus ermöglichen die umfangreichen Quellen ein vertiefendes Studium einzelner Themengebiete und können so als „Startpunkt“ für Seminar- und Abschlussarbeiten dienen.

Sämtliche Kapitel der 2. Auflage wurden aktualisiert und zum Teil erheblich erweitert. Die über 150 Wissensboxen, die vertiefendes Wissen zur jeweiligen Thematik vermitteln, werden unverändert unterteilt in „Basiswissen“-Boxen, die elementares Grundwissen beinhalten, und „Expertenwissen“-Boxen, die Wissensgebiete diskutieren, die über ein Bachelorstudium hinausgehen und damit bereits Grundlagen für ein erfolgreiches Masterstudium vermitteln. Zahlreiche neue Boxen greifen aktuelle Themen sowie spezielle Bilanzierungsfragen auf. Dem schnellen Überblick des Lesers dient ein zu Beginn des Lehrbuchs neu aufgenommenes „Boxenverzeichnis“.

Wie schon in der ersten Auflage gilt: Dieses Buch soll kein Bildband sein! Für einen produktiven Leseprozess empfehlen wir die aktive Arbeit mit Markierungen, Hervorhebungen und handschriftlichen Bemerkungen.

Während der Erstellung des Buches war der fachliche Austausch mit Herrn Silvan Burger, M.Sc. wieder von großem Wert. Für die Unterstützung bei der Korrektur der Druckfahnen möchten wir uns herzlich bei Frau Erika Weber und unserer studentischen Hilfskraft Frau Romy Schmid, B.Sc. bedanken. Ein großer Dank geht auch an den Verlag Franz Vahlen, insbesondere an Herrn Thomas Ammon, der die Erstellung der zweiten Auflage mit vollem Einsatz und großer Unterstützung begleitete.

Anregungen, Kritikpunkte und Verbesserungsvorschläge, die Sie an die E-Mail-Adresse kahle@uni-hohenheim.de richten können, sind jederzeit willkommen.

Stuttgart-Hohenheim, im April 2021

Prof. Dr. Holger Kahle / Nicolas Kopp, M.Sc.

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende Lehrbuch wendet sich an Bachelor-Studierende und soll die wesentlichen Grundlagen der Handels- und Steuerbilanz vermitteln. Es beinhaltet eine systematische, betriebswirtschaftliche sowie rechtliche Darstellung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung und legt gleichzeitig das Fundament für vertiefende Veranstaltungen im Master-Studium.

Im Einzelnen beschäftigt sich das Lehrbuch mit

- den Grundlagen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, wobei die Vorschriften für alle Kaufleute im Mittelpunkt stehen,
- den Grundzügen der steuerlichen Gewinnermittlung und
- den Steuern, die an diese Gewinnermittlung anknüpfen.

Grundkenntnisse im Bereich der Technik des betrieblichen Rechnungswesens werden vorausgesetzt. Zahlreiche praxisrelevante Beispiele, Abbildungen und Tabellen illustrieren und untermauern die Ausführungen und tragen so zu einem besseren Verständnis bei. Zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung (Grundsatzurteile) werden verständlich dargestellt und mit den theoretischen Ausführungen verknüpft. Darüber hinaus werden auch aktuelle Entwicklungen im Handels- und Steuerrecht beleuchtet.

Methodisch und didaktisch geht das vorliegende Lehrbuch neue Wege: Über 100 Wissensboxen vermitteln vertiefendes Wissen zur Thematik. Dabei wird unterschieden zwischen Boxen, die elementares Grundwissen des Rechnungswesens und der Besteuerung beinhalten („Basiswissen“), und Boxen, die Wissensgebiete diskutieren, die über ein Bachelorstudium hinausgehen und damit bereits Grundlagen für ein erfolgreiches Masterstudium vermitteln („Expertenwissen“).

Dieses Buch soll kein Bildband sein! Vielmehr möchten wir die Leserinnen und Leser ermutigen, mit diesem Lehrbuch aktiv zu arbeiten. Schrecken Sie nicht vor Markierungen, Hervorhebungen und handschriftlichen Bemerkungen zurück! Wenn wir unsere Arbeit gut gemacht haben, dann fordert Sie dieses Lehrbuch zu einem produktiven Leseprozess heraus.

Während der Erstellung des Buches war der fachliche Austausch mit Herrn Silvan Burger, M.Sc. von großem Wert. Bei der Korrektur der Druckfahnen waren Frau Erika Weber sowie die studentischen Hilfskräfte Frau Laura Schimke, B.Sc., Frau Romy Schmid, B.Sc. und Herr Samuel Alexander Bähr behilflich. Wir möchten uns für die Unterstützung bei allen herzlich bedanken. Unser Dank gilt auch Thomas Ammon vom Verlag Franz Vahlen für die sehr konstruktive und angenehme Zusammenarbeit. Rückmeldungen, die Sie an die E-Mail-Adresse tax@uni-hohenheim.de richten können, sind jederzeit willkommen.

Stuttgart-Hohenheim, im April 2020

Prof. Dr. Holger Kahle / Nicolas Kopp, M.Sc.

Inhaltsübersicht

Abbildungsverzeichnis	XXI
Beispielverzeichnis	XXIII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Verzeichnis der Wissensboxen.....	XXXI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXXV

I

Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

A Rechnungslegungspflicht der Kaufleute	3
1 Zur Kaufmannseigenschaft	3
2 Gesetzliche Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht.....	7
B Wesen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	11
C Totalerfolg und Periodenerfolg	15

II

Rechnungslegungszwecke

A Überblick	21
B Informationsfunktion	23
1 Finanzielle Zielsetzung und Informationsbedürfnis der Kapitalgeber ...	23
2 Grenzen bilanzieller Informationsvermittlung	25
3 Zur Problematik der Schätzung zukünftiger Zahlungen auf Basis ver- gangenheitsorientierter Daten	27
4 Fazit	29
C Ausschüttungsbemessungsfunktion	31
1 Gläubiger-Eigner-Konflikt	31
2 Eigner-Manager-Konflikt	36
D Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	41
E Zwecke internationaler Rechnungslegungsstandards	45

F	Rechnungslegungszwecke nach den traditionellen Bilanztheorien	47
1	Überblick	47
2	Statische Bilanztheorie	47
3	Dynamische Bilanztheorie	50
4	Organische Bilanztheorie	53

III

Handelsrechtliche Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263 HGB)

A	Inventar, Bilanz und GuV	57
B	Die Generalklausel des § 243 Abs. 1 HGB	61
C	Inhalt und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung . .	65
1	Überblick	65
2	Vorsichtsprinzip	66
3	Realisationsprinzip	67
4	Imparitätsprinzip	75
5	Vollständigkeitsgrundsatz und Saldierungsverbot	77
6	Grundsatz der Unternehmensfortführung	78
7	Stichtagsprinzip	80
8	Grundsatz der Einzelbewertung	83
9	Grundsatz der Stetigkeit und Bilanzidentität	85
10	Grundsatz der Wesentlichkeit	87
11	Fazit	88
12	Zusammenfassendes Beispiel	90
D	Ansatzvorschriften – Bilanzierung dem Grunde nach	93
1	Ansatz der Aktiva	93
2	Ansatz der Passiva	114
E	Bewertungsvorschriften – Bilanzierung der Höhe nach	145
1	Bewertung der Aktiva	145
2	Bewertung der Passiva	202

IV

Ergänzende handelsrechtliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§§ 264–289f HGB)

A	Überblick	225
B	Erweiterter Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1 HGB	227
C	Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB	231
D	Besondere Ansatz- und Bewertungsvorschriften	235
	1 Bilanzierung des Eigenkapitals	235
	2 Bilanzierung latenter Steuern	263
E	Gliederungsvorschriften	271
	1 Bilanzgliederung	271
	2 GuV-Gliederung	276
F	Anhang	287
	1 Aufgabe und Bedeutung des Anhangs	287
	2 Funktionen des Anhangs	289
	3 Größenabhängige Erleichterungen und Schutzklauseln	299
	4 Übersicht zur Anhangsangabepflicht	300
G	Lagebericht	307
	1 Bedeutung und Zweck des Lageberichts	307
	2 Inhalt des Lageberichts	308
	3 Gliederung	313
H	Prüfungs- und Offenlegungspflichten	315
	1 Prüfungspflicht	315
	2 Offenlegungspflicht	316
	3 Publizitäts- und Prüfungspflichten im Überblick	318

V

Steuerrechtliche Rechnungslegung im Kontext der Unternehmensbesteuerung

A	Besteuerung des Einkommens	323
B	Ertragsbesteuerung der Unternehmen	327
	1 Überblick	327
	2 Einkommensteuer	327

3	Körperschaftsteuer	337
4	Gewerbesteuer	339
5	Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung	342
C	Maßgeblichkeitsprinzip und Steuerbilanz	353
1	Gewinnbegriff der Steuerbilanz und steuerliche Rechnungslegungspflichten	353
2	Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB	358
3	Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt	363
D	Zentrale Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz	365
1	Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz	365
2	Steuerrechtliche Ansatzvorschriften – Bilanzierung dem Grunde nach ..	366
3	Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften – Bilanzierung der Höhe nach	377
 ANHANG I		
Zur geschichtlichen Entwicklung der Buchführungstechnik, des Inventars und der Bilanz		
		421
 ANHANG II		
Überblick zur Entwicklung des deutschen Rechnungslegungsrechts		
		423
 Literaturverzeichnis		
		429
A.	Kommentare, Handbücher	429
B.	Lehrbücher, Nachschlagewerke	430
C.	Aufsätze in Periodika und Sammelwerken	432
D.	Rechtsprechung	447
E.	Verwaltungsanweisungen	451
F.	Richtlinien und Verordnungen der EU	451
 Stichwortverzeichnis		
		453

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XXI
Beispielverzeichnis	XXIII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Verzeichnis der Wissensboxen	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXV

I

Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

A Rechnungslegungspflicht der Kaufleute	3
1 Zur Kaufmannseigenschaft	3
2 Gesetzliche Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht	7
B Wesen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	11
C Totalerfolg und Periodenerfolg	15

II

Rechnungslegungszwecke

A Überblick	21
B Informationsfunktion	23
1 Finanzielle Zielsetzung und Informationsbedürfnis der Kapitalgeber ...	23
2 Grenzen bilanzieller Informationsvermittlung	25
3 Zur Problematik der Schätzung zukünftiger Zahlungen auf Basis ver- gangenheitsorientierter Daten	27
4 Fazit	29
C Ausschüttungsbemessungsfunktion	31
1 Gläubiger-Eigner-Konflikt	31
1.1 Notwendigkeit der Begrenzung von Ausschüttungen bei haftungs- beschränkten Unternehmen	31
1.2 Schutz des Eigenkapitals durch Bilanz- und Gesellschaftsrecht	33

2	Eigner-Manager-Konflikt	36
2.1	Mögliche Interessenkonflikte zwischen Eignern und Managern	36
2.2	Kompetenzabgrenzungsfunktion des Jahresabschlusses	38
D	Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	41
E	Zwecke internationaler Rechnungslegungsstandards	45
F	Rechnungszwecke nach den traditionellen Bilanztheorien	47
1	Überblick	47
2	Statische Bilanztheorie	47
3	Dynamische Bilanztheorie	50
4	Organische Bilanztheorie	53

III

Handelsrechtliche Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263 HGB)

A	Inventar, Bilanz und GuV	57
B	Die Generalklausel des § 243 Abs. 1 HGB	61
C	Inhalt und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ..	65
1	Überblick	65
2	Vorsichtsprinzip	66
3	Realisationsprinzip	67
3.1	Zeitpunkt der Gewinnrealisierung	67
3.2	Gewinnrealisationsprinzip	70
3.3	Ergänzung um das Objektivierungsprinzip	75
4	Imparitätsprinzip	75
4.1	Verlustantizipation	75
4.2	Konkretisierung durch Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip	77
5	Vollständigkeitsgrundsatz und Saldierungsverbot	77
6	Grundsatz der Unternehmensfortführung	78
7	Stichtagsprinzip	80
8	Grundsatz der Einzelbewertung	83
9	Grundsatz der Stetigkeit und Bilanzidentität	85
10	Grundsatz der Wesentlichkeit	87
11	Fazit	88
12	Zusammenfassendes Beispiel	90

D Ansatzvorschriften – Bilanzierung dem Grunde nach	93
1 Ansatz der Aktiva	93
1.1 Vermögensgegenstände	93
1.1.1 Begriff des Vermögensgegenstands	93
1.1.2 Immaterielle Vermögensgegenstände	95
1.1.2.1 Aktivierungswahlrecht	95
1.1.2.2 Abgrenzung materiell/immateriell	97
1.1.3 Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen	99
1.1.4 Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)	100
1.1.5 Ansatzverbote	103
1.1.6 Persönliche Zurechnung von Vermögensgegenständen	104
1.2 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	105
1.2.1 Inhalt und Funktion aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ..	105
1.2.2 Disagio	111
2 Ansatz der Passiva	114
2.1 Überblick: Bestandteile der Passiva	114
2.2 Eigenkapital	114
2.2.1 Begriff und Funktion des Eigenkapitals	114
2.2.2 Eigenkapitalausweis bei Einzelunternehmen und Personen- handelsgesellschaften	116
2.3 Schulden	118
2.3.1 Gesetzliche Regelungen zum Ansatz von Schulden	118
2.3.2 Passivierungsvoraussetzungen für bilanzielle Schulden	119
2.3.3 Verbindlichkeiten	123
2.3.4 Rückstellungen	124
2.3.4.1 Systematik des § 249 HGB	124
2.3.4.2 Schuldrückstellungen	125
2.3.4.2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ...	125
2.3.4.2.2 Rückstellungen für Gewährleistungen ohne recht- liche Verpflichtung (Kulanzrückstellung)	130
2.3.4.2.3 Drohverlustrückstellungen	131
2.3.4.3 Aufwandsrückstellungen	135
2.3.5 Haftungsverhältnisse (Eventualverbindlichkeiten)	137
2.4 Passive Rechnungsabgrenzungsposten	141
E Bewertungsvorschriften – Bilanzierung der Höhe nach	145
1 Bewertung der Aktiva	145
1.1 Bewertung des Anlagevermögens	145
1.1.1 Zugangsbewertung im Anlagevermögen	145
1.1.1.1 Anschaffungswertprinzip	145
1.1.1.2 Anschaffungskosten	146
1.1.1.2.1 Begriff und Umfang der Anschaffungskosten	146
1.1.1.2.2 Beispiele	151
1.1.1.3 Herstellungskosten	152
1.1.1.3.1 Begriff und Umfang der Herstellungskosten	152
1.1.1.3.2 Einzelne Bestandteile	157

1.1.1.3.3	Fremdkapitalzinsen	161
1.1.1.3.4	Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände	163
1.1.2	Folgebewertung im Anlagevermögen	164
1.1.2.1	Planmäßige Abschreibungen	164
1.1.2.1.1	Planmäßige Abschreibungen als Ausdruck des Realisationsprinzips	164
1.1.2.1.2	Abschreibungsmethoden	167
1.1.2.2	Außerplanmäßige Abschreibungen	174
1.1.2.2.1	Außerplanmäßige Abschreibungen als Ausdruck des Imparitätsprinzips	174
1.1.2.2.2	Konkretisierung des beizulegenden Werts	175
1.1.2.2.3	Voraussichtlich dauernde Wertminderung	177
1.1.2.2.4	Zuschreibungen	179
1.1.3	Zusammenfassung	181
1.2	Bewertung des Umlaufvermögens	181
1.2.1	Zugangsbewertung	181
1.2.2	Folgebewertung im Umlaufvermögen	183
1.2.2.1	Außerplanmäßige Abschreibungen als Ausdruck des Imparitätsprinzips	183
1.2.2.2	Bewertungsmaßstäbe	183
1.2.2.3	Forderungen und Wertpapiere des Umlaufvermögens	188
1.2.2.4	Zuschreibungen	191
1.2.3	Zugangs- und Folgebewertung durch Bewertungsvereinfachungsverfahren	191
1.2.3.1	Überblick	191
1.2.3.2	Bewertungsvereinfachungsverfahren	192
1.2.3.2.1	Festbewertung	192
1.2.3.2.2	Gruppenbewertung	193
1.2.3.2.3	Sammelbewertung	196
1.2.4	Zusammenfassung	200
1.3	Sonderfälle: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	200
2	Bewertung der Passiva	202
2.1	Bewertung der Verbindlichkeiten	202
2.1.1	Bewertung zum Erfüllungsbetrag	202
2.1.2	Abzinsungsverbot und Höchstwertprinzip	204
2.1.3	Verbindlichkeiten in fremder Währung	205
2.1.4	Zero-Bonds	207
2.2	Bewertung der Rückstellungen	209
2.2.1	Bewertung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	209
2.2.2	Höchstwertprinzip	211
2.2.3	Diskontierung	211
2.2.4	Mehrjährige Verpflichtungen	214
2.2.4.1	Rechtliche Entstehung vs. wirtschaftliche Verursachung	214

2.2.4.2 Echte Ansammlungsrückstellungen (Verteilungs- rückstellungen)	216
2.2.4.3 Unechte Ansammlungsrückstellungen	218
2.2.4.4 Kompensatorische Bewertung	219
2.2.5 Pauschale Bewertungsverfahren	220
2.2.6 Drohverlustrückstellungen	220

IV

Ergänzende handelsrechtliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§§ 264–289f HGB)

A Überblick	225
B Erweiterter Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1 HGB	227
C Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB	231
D Besondere Ansatz- und Bewertungsvorschriften	235
1 Bilanzierung des Eigenkapitals	235
1.1 Überblick	235
1.2 Gezeichnetes Kapital	236
1.2.1 Grundlagen	236
1.2.2 Veränderung des gezeichneten Kapitals	237
1.2.3 Ausweis ausstehender und geleisteter Einlagen	239
1.3 Rücklagen	240
1.3.1 Grundlagen	240
1.3.2 Kapitalrücklage	241
1.3.3 Gewinnrücklagen	243
1.3.3.1 Grundlagen	243
1.3.3.2 Gesetzliche Rücklage	244
1.3.3.3 Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen	246
1.3.3.4 Satzungsmäßige Rücklage	247
1.3.3.5 Andere Gewinnrücklagen	248
1.4 Ausweis des Jahresergebnisses	249
1.4.1 Unterschiedliche Ausweismöglichkeiten	249
1.4.2 Ergebnisverwendungsrechnung	251
1.5 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	252
1.6 Bilanzierung eigener Anteile	254
1.7 Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB	257
1.7.1 Grundlagen	257
1.7.2 Kapitalanteile	257
1.7.3 Rücklagen	261
1.7.4 Gewinn-/Verlustvortrag und Jahresüberschuss/-fehlbetrag	262
2 Bilanzierung latenter Steuern	263
2.1 Grundlagen	263

2.2	Ansatz latenter Steuern	265
2.3	Arten von Differenzen und Bewertung	267
2.4	Befreiung von der Anwendung des § 274 HGB	269
E	Gliederungsvorschriften	271
1	Bilanzgliederung	271
2	GuV-Gliederung	276
2.1	Überblick	276
2.2	Umsatzerlöse	277
2.3	Gliederung und Verfahren	278
2.3.1	Gesamtkostenverfahren	278
2.3.2	Umsatzkostenverfahren	280
2.3.3	Vergleich der Verfahren	281
2.3.4	Größenabhängige Erleichterungen	284
F	Anhang	287
1	Aufgabe und Bedeutung des Anhangs	287
2	Funktionen des Anhangs	289
2.1	Erläuterungsfunktion	289
2.2	Ergänzungsfunktion	294
2.3	Entlastungsfunktion	297
2.4	Korrekturfunktion	297
3	Größenabhängige Erleichterungen und Schutzklauseln	299
4	Übersicht zur Anhangsangabepflicht	300
G	Lagebericht	307
1	Bedeutung und Zweck des Lageberichts	307
2	Inhalt des Lageberichts	308
2.1	Grundlagen- und F&E-Bericht	308
2.2	Wirtschaftsbericht	308
2.3	Prognose-, Chancen- und Risikobericht	309
2.4	Nichtfinanzielle Erklärungen	311
3	Gliederung	313
H	Prüfungs- und Offenlegungspflichten	315
1	Prüfungspflicht	315
2	Offenlegungspflicht	316
3	Publizitäts- und Prüfungspflichten im Überblick	318

V

Steuerrechtliche Rechnungslegung im Kontext der Unternehmensbesteuerung

A	Besteuerung des Einkommens	323
B	Ertragsbesteuerung der Unternehmen	327
1	Überblick	327
2	Einkommensteuer	327
2.1	Steuersubjekt	327
2.2	Steuerobjekt	328
2.3	Steuertarif	333
3	Körperschaftsteuer	337
4	Gewerbsteuer	339
5	Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung	342
5.1	Einzelunternehmen	342
5.2	Kapitalgesellschaften	343
5.3	Personengesellschaften	349
C	Maßgeblichkeitsprinzip und Steuerbilanz	353
1	Gewinnbegriff der Steuerbilanz und steuerliche Rechnungslegungspflichten	353
2	Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB	358
2.1	Inhalt und Bedeutung der materiellen Maßgeblichkeit	358
2.2	Begründung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	361
2.3	Geltung der zentralen GoB auch in der originären Steuerbilanz	362
3	Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt	363
D	Zentrale Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz	365
1	Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz	365
2	Steuerrechtliche Ansatzvorschriften – Bilanzierung dem Grunde nach ..	366
2.1	Ansatz der Aktiva	366
2.1.1	Aktive Wirtschaftsgüter	366
2.1.2	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	370
2.2	Ansatz der Passiva	372
2.2.1	Überblick	372
2.2.2	Passive Wirtschaftsgüter	373
2.2.2.1	Verbindlichkeiten	373
2.2.2.2	Rückstellungen	374
2.2.3	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	376
3	Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften – Bilanzierung der Höhe nach	377
3.1	Vorbemerkung	377

3.2	Bewertung der Aktiva	377
3.2.1	Anschaffungs- und Herstellungskosten	377
3.2.2	Fremdwährungsumrechnung	382
3.2.3	Bewertungsvereinfachungsverfahren	382
3.2.4	Planmäßige Abschreibungen	385
3.2.5	Bewertung geringwertiger Wirtschaftsgüter	391
3.2.6	Außerplanmäßige Abschreibungen	394
3.2.6.1	Grundsatz	394
3.2.6.2	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)	395
3.2.6.3	Teilwertabschreibung	396
3.2.6.4	Zuschreibungen	402
3.2.7	Steuerliche Sonderabschreibungen	404
3.3	Bewertung der Passiva	405
3.3.1	Bewertung der Verbindlichkeiten	405
3.3.1.1	Bewertungsgrundsätze	405
3.3.1.2	Fremdwährungsverbindlichkeiten	407
3.3.2	Bewertung der Rückstellungen	409
3.3.2.1	Vorbemerkung	409
3.3.2.2	Pauschale Bewertungsverfahren	409
3.3.2.3	Vollkostenansatz bei Sach- oder Dienstleistungspflichten	410
3.3.2.4	Kompensatorische Bewertung	410
3.3.2.5	Ansammlungsrückstellungen	412
3.3.2.6	Abzinsungsgebot	413
3.3.2.7	Eigenständiges steuerliches Stichtagsprinzip	414
3.3.2.8	Deckelung der Rückstellung	415
3.4	Fazit und Überblick	417
ANHANG I Zur geschichtlichen Entwicklung der Buchführungstechnik, des Inventars und der Bilanz		421
ANHANG II Überblick zur Entwicklung des deutschen Rechnungslegungsrechts		423
Literaturverzeichnis		429
A.	Kommentare, Handbücher	429
B.	Lehrbücher, Nachschlagewerke	430
C.	Aufsätze in Periodika und Sammelwerken	432
D.	Rechtsprechung	447
E.	Verwaltungsanweisungen	451
F.	Richtlinien und Verordnungen der EU	451
Stichwortverzeichnis		453

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Rechnungslegungszwecke	22
Abb. 2:	GoB-System nach <i>Moxter</i>	66
Abb. 3:	Wertaufhellend vs. wertbeeinflussend (wertbegründend)	81
Abb. 4:	Aktivierungsgrundsätze bei materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen	97
Abb. 5:	Unterscheidung der Arten von Verpflichtungen	121
Abb. 6:	Systematische Eingruppierung von Rückstellungen	125
Abb. 7:	Kategorisierung von Drohverlustrückstellungen	135
Abb. 8:	Überblick zu Abzinsungsregelungen von Rückstellungen in der Handelsbilanz	213
Abb. 9:	Eigenkapitalkomponenten bei Kapitalgesellschaften gemäß §§ 266 Abs. 3 Buchst. A, 268 Abs. 1 HGB	235
Abb. 10:	Behandlung Bestandsveränderung bei Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	282
Abb. 11:	Steuerspirale 2019	324
Abb. 12:	Freibetrag und Freigrenze	331
Abb. 13:	Vereinfachtes Schema der Einkommensteuer-Ermittlung	332
Abb. 14:	Grafischer Verlauf des tariflichen Grenzsteuer- sowie Durch- schnittssteuersatzes (Tarif 2021)	334

Beispielverzeichnis

Teil I

Beispiel I.1:	Handelsgewerbe?	4
Beispiel I.2:	Kaufmann kraft Eintragung	5
Beispiel I.3:	Grundbegriffe	13
Beispiel I.4:	Bewertungserfordernis bei Geldvermögen	15
Beispiel I.5:	Totalerfolg und Periodenerfolg	16

Teil II

Beispiel II.1:	Ertragswert einer Beteiligung	26
Beispiel II.2:	Marktwert einer Beteiligung	26
Beispiel II.3:	Liquidationsfinanzierte Ausschüttungen	31
Beispiel II.4:	Gläubigerschutz durch komplette Ausschüttungssperre	32
Beispiel II.5:	Eigenkapital als Verlustpuffer	32
Beispiel II.6:	Entstehung von Scheingewinnen	53
Beispiel II.7:	Ansatz zu Wiederbeschaffungswerten	53

Teil III

Beispiel III.1:	Eröffnungsinventar	58
Beispiel III.2:	Festwert	58
Beispiel III.3:	Zeitpunkt der Gewinnrealisierung	68
Beispiel III.4:	Kundenanzahlung	71
Beispiel III.5:	Anlagenkauf	72
Beispiel III.6:	Forderung	72
Beispiel III.7:	Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtung	73
Beispiel III.8:	Erfolgsneutraler Passivzugang	74
Beispiel III.9:	Verlustantizipation	76
Beispiel III.10:	Wertaufhellend oder wertbegründend?	81
Beispiel III.11:	Forderungsbewertung und Wertaufhellung	82
Beispiel III.12:	Vorratsbewertung und Wertaufhellung	83
Beispiel III.13:	Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang	84
Beispiel III.14:	Anwendung des Realisationsprinzips	90
Beispiel III.15:	Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände	96
Beispiel III.16:	Materielle und immaterielle Vermögensgegenstände	98
Beispiel III.17:	Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen	99
Beispiel III.18:	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	102
Beispiel III.19:	Wirtschaftliches Eigentum	104
Beispiel III.20:	Aktiver RAP	107
Beispiel III.21:	Kriterium der bestimmten Zeit	108

Beispiel III.22: Aus der Rechtsprechung – der „Mobilfunkanbieter-Fall“	109
Beispiel III.23: Leasing und RAP	109
Beispiel III.24: Disagio	112
Beispiel III.25: Rechtliche Verpflichtungen	120
Beispiel III.26: Faktische Verpflichtungen	121
Beispiel III.27: Aus der Rechtsprechung – Faktische Verpflichtungen	121
Beispiel III.28: Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 HGB)	123
Beispiel III.29: Verbindlichkeit oder Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit?	125
Beispiel III.30: Aus der Rechtsprechung – der „Fettabscheider-Fall“	126
Beispiel III.31: Aus der Rechtsprechung – der „Hubschrauber-Fall“	129
Beispiel III.32: Verpflichtungsüberschuss	131
Beispiel III.33: Erwarteter Gewinn und drohender Verlust	132
Beispiel III.34: Aus der Rechtsprechung – der „Apotheken-Fall“	132
Beispiel III.35: Schwebendes Beschaffungsgeschäft im Umlaufvermögen	133
Beispiel III.36: Schwebendes Beschaffungsgeschäft im Anlagevermögen	133
Beispiel III.37: Schwebendes Absatzgeschäft	134
Beispiel III.38: Leasing und Drohverlustrückstellung	135
Beispiel III.39: Fälle von unterlassener Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung	136
Beispiel III.40: Bürgschaft	140
Beispiel III.41: Passiver RAP	141
Beispiel III.42: Aus der Rechtsprechung – der „Wasserkraft-Fall“	142
Beispiel III.43: Aus der Rechtsprechung – der „Pipeline-Fall“	142
Beispiel III.44: Ermittlung der Anschaffungskosten einer Maschine	151
Beispiel III.45: Ermittlung der Anschaffungskosten einer Abfüllanlage	151
Beispiel III.46: Unter- und Obergrenze der Herstellungskosten	156
Beispiel III.47: Verpackungskosten	157
Beispiel III.48: Gemeinkosten	159
Beispiel III.49: Angemessene Gemeinkosten	160
Beispiel III.50: Aktivierung von Entwicklungskosten	163
Beispiel III.51: Zeitanteilige lineare Abschreibung	166
Beispiel III.52: Lineare Abschreibung	169
Beispiel III.53: Geometrisch-degressive Abschreibung	171
Beispiel III.54: Übergang zur linearen Abschreibung	171
Beispiel III.55: Verkürzung der Nutzungsdauer	172
Beispiel III.56: Leistungsabschreibung	173
Beispiel III.57: Gemildertes Niederstwertprinzip	176
Beispiel III.58: Wiederbeschaffungsneuwert	176
Beispiel III.59: Nicht dauernde Wertminderung	177
Beispiel III.60: Voraussichtlich dauernde Wertminderung	178
Beispiel III.61: Vorübergehende Wertminderung bei Aktien	178
Beispiel III.62: Außerplanmäßige Abschreibung bei Verkürzung der Nutzungsdauer	179
Beispiel III.63: Zuschreibung bei Aktien	180
Beispiel III.64: Zuschreibung bei einer Abfüllanlage	180
Beispiel III.65: Ermittlung der Herstellungskosten im Umlaufvermögen	182

Beispiel III.66: Beizulegender Wert	184
Beispiel III.67: Unfertige Erzeugnisse	187
Beispiel III.68: Außerplanmäßige Abschreibung und Drohverlustrückstellung	188
Beispiel III.69: Zweifelhafte Forderungen	190
Beispiel III.70: Außerplanmäßige Abschreibung bei Wertpapieren	191
Beispiel III.71: Grenzen der Einzelbewertung	191
Beispiel III.72: Einfach gewogener Durchschnitt	194
Beispiel III.73: Gleitend gewogener Durchschnitt	195
Beispiel III.74: Lifo oder Fifo?	196
Beispiel III.75: Perioden-Lifo/-Fifo und Durchschnittsbewertung	197
Beispiel III.76: Permanentes Lifo/Fifo und Vergleich der Sammelbewertungs- verfahren	198
Beispiel III.77: Deckungsvermögen	201
Beispiel III.78: Erfüllungsbetrag	203
Beispiel III.79: Fremdwährungsverbindlichkeit	206
Beispiel III.80: Kurzfristige Fremdwährungsverbindlichkeit	207
Beispiel III.81: Nettomethode	208
Beispiel III.82: Bewertung einer Instandhaltungsrückstellung	210
Beispiel III.83: Diskontierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlich- keiten	212
Beispiel III.84: Rückbauverpflichtung	217
Beispiel III.85: Aus der Rechtsprechung – der „Kiesgruben-Fall“	218
Beispiel III.86: Saldierungsverbot	220
Beispiel III.87: Schwebendes Beschaffungsgeschäft	221

Teil IV

Beispiel IV.1: Einordnung der Größenklasse	228
Beispiel IV.2: Ausweis ausstehender Einlagen	240
Beispiel IV.3: Überpari-Emission	242
Beispiel IV.4: Andere Zuzahlungen	242
Beispiel IV.5: Gesetzliche Rücklage bei der AG	244
Beispiel IV.6: Gesetzliche Rücklage bei der UG	245
Beispiel IV.7: Gesellschaftsvertragliche Rücklage	247
Beispiel IV.8: Ergebnisverwendung	251
Beispiel IV.9: Negatives Eigenkapital	253
Beispiel IV.10: Erwerb eigener Anteile	255
Beispiel IV.11: Veräußerung eigener Anteile	256
Beispiel IV.12: Ausweis Kapitalanteil	259
Beispiel IV.13: Negative Kapitalkonten	260
Beispiel IV.14: Zukünftige Steuerentlastung	266
Beispiel IV.15: Aktive und passive latente Steuern	266
Beispiel IV.16: Bestandserhöhung bei Fertigerzeugnissen	279
Beispiel IV.17: Andere aktivierte Eigenleistungen	279
Beispiel IV.18: Ausgewählte Anhangsangabe zu den Ansatz- und Bewertungsmethoden	289
Beispiel IV.19: Abweichungen von Ansatz- und Bewertungsmethoden	291

Beispiel IV.20:	Ausschnitt Anlagenspiegel	291
Beispiel IV.21:	Verbindlichkeitspiegel	293
Beispiel IV.22:	Anhangsangabe zum entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	293
Beispiel IV.23:	Anhangsangabe zur Ergänzungsfunktion	295
Beispiel IV.24:	Außergewöhnlich hohe bzw. periodenfremde Erträge und Aufwendungen	295
Beispiel IV.25:	Angabe nach § 285 Nr. 28 HGB	296
Beispiel IV.26:	Zweifel an Going-Concern	298
Beispiel IV.27:	Chancen- und Risikoprofil im Lagebericht der Smoothie GmbH	310
Beispiel IV.28:	Gliederung des Lageberichts	313
Beispiel IV.29:	Offenlegungsfristen	317

Teil V

Beispiel V.1:	Steuerbelastung	324
Beispiel V.2:	Quellentheorie	325
Beispiel V.3:	Reinvermögenszugangstheorie	326
Beispiel V.4:	Reinvermögenszugangs- und -zuwachstheorie	326
Beispiel V.5:	Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip	328
Beispiel V.6:	Einordnung der Einkunftsart	329
Beispiel V.7:	Berechnung der tariflichen Einkommensteuer bei Einzelver- anlagung	335
Beispiel V.8:	Berechnung der tariflichen Einkommensteuer nach Splitting- tarif	335
Beispiel V.9:	Ermittlung des zVE bei einer GmbH	338
Beispiel V.10:	Ermittlung des Gewinns nach Steuern bei einem Einzelunter- nehmer	341
Beispiel V.11:	Ermittlung des Gewinns nach Steuern bei einem Einzelunter- nehmer	341
Beispiel V.12:	Einkommensbesteuerung eines Einzelunternehmers	343
Beispiel V.13:	Trennungsprinzip	344
Beispiel V.14:	Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschaf- ter (Anteile im Privatvermögen)	345
Beispiel V.15:	Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschaf- ter (Anteile im Privatvermögen)	345
Beispiel V.16:	Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschaf- ter (Anteile im Betriebsvermögen)	347
Beispiel V.17:	Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschaf- ter (Anteile im Betriebsvermögen)	347
Beispiel V.18:	Antragsveranlagung	349
Beispiel V.19:	Transparenzprinzip	349
Beispiel V.20:	Belastungsvergleich: GmbH & Co. KG und GmbH	350
Beispiel V.21:	Ermittlung des Steuerbilanzgewinns	353
Beispiel V.22:	Einlagen und Entnahmen	354
Beispiel V.23:	Unterschiedliche Gewinnermittlungsregeln	362

Beispiel V.24:	Aktivierung von Entwicklungskosten in der Handelsbilanz	369
Beispiel V.25:	Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen	376
Beispiel V.26:	Anschaffungskostenermittlung in der Steuerbilanz	377
Beispiel V.27:	Herstellungskostenermittlung in der Steuerbilanz	380
Beispiel V.28:	Bildung stiller Reserven durch Lifo-Verfahren	385
Beispiel V.29:	GWG?	393
Beispiel V.30:	Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung	395
Beispiel V.31:	Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung	395
Beispiel V.32:	Dauernde Wertminderung?	398
Beispiel V.33:	Dauerhafte Wertminderung bei Aktien	399
Beispiel V.34:	Dauerhafte Wertminderung im Umlaufvermögen	400
Beispiel V.35:	Retrograde Methode	401
Beispiel V.36:	Wertaufholungsgebot	402
Beispiel V.37:	Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz	406
Beispiel V.38:	Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten in der Steuerbilanz	407
Beispiel V.39:	Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten	409
Beispiel V.40:	Aus der Rechtsprechung – der „Kiesgruben-Fall“ in der Steuerbilanz*	411
Beispiel V.41:	Kostensteigerung	414
Beispiel V.42:	Abbruchverpflichtung	415

Tabellenverzeichnis

Tab. 1	Rechnungslegung nach IFRS in Deutschland	46
Tab. 2	Ermittlungsschema Anschaffungskosten	146
Tab. 3	Ermittlungsschema Herstellungskosten	155
Tab. 4	Übersicht zur Bewertung des Anlagevermögens	181
Tab. 5	Ermittlungsschema retrograde Methode	186
Tab. 6	Relevanter Markt und Wertmaßstab für Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens	186
Tab. 7	Übersicht zur Bewertung des Umlaufvermögens	200
Tab. 8	Größenklassen gemäß §§ 267, 267a HGB	228
Tab. 9	Ausweismöglichkeiten des Eigenkapitals	250
Tab. 10	Ergebnisverwendungsrechnung nach § 158 Abs. 1 AktG	252
Tab. 11	Überblick zu latenten Steuern	265
Tab. 12	Mindestgliederungsschema der Bilanz für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gemäß § 266 HGB in Kontoform	274
Tab. 13	Mindestgliederungsschema der GuV nach § 275 Abs. 2 und 3 HGB ..	284
Tab. 14	Zusammensetzung der Saldogröße Rohergebnis bei GKV und UKV	285
Tab. 15	Verkürzte GuV bei Kleinstkapitalgesellschaften/Kleinst-KapCoGes .	285
Tab. 16	Übersicht zur Anhangsangabepflicht in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße	300
Tab. 17	Publizitäts- und Prüfungspflicht nach HGB und PublG	318
Tab. 18	Umfang der Offenlegung nach HGB und PublG	319
Tab. 19	Formeltarif nach § 32a Abs. 1 EStG für Veranlagungszeitraum 2021 .	333
Tab. 20	Einkommensteuer, Grenzsteuer- sowie Durchschnittssteuersatz in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (Tarif 2021)	334
Tab. 21	Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz	365
Tab. 22	Überblick über die handelsrechtlichen und steuerlichen Bestand- teile der Herstellungskosten	381
Tab. 23	Übersicht zur möglichen Behandlung von GWG in der Steuerbilanz	394