

Autor: Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch
Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Jörn Littkemann
AOR Dr. Michael Holtrup

Modul 31011: Externes Rechnungswesen – LESEPROBE –
Einheit 2: Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre
Heft 1

Fakultät für
Wirtschafts-
wissenschaft

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

1. Studienheft der Einheit 2 „Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre“

Dieses Heft ist das einzige Heft (**1. Heft**) der **Einheit 2 „Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre“** des Moduls 31011 „**Externes Rechnungswesen**“, das folgende Moduleinheiten beinhaltet:

Einheit 1	Basisinformationen zum Modul „externes Rechnungswesen“
Einheit 2	Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre
Einheit 3	Buchhaltung
Einheit 4	Jahresabschluss

Studienhefte der Einheit 2 – Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre

Heft 1 Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre

– Keine weiteren Studienhefte zu dieser Einheit –

Umsatzsteuer

System der Umsatzbesteuerung

Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich alle von *Unternehmer*innen* getätigten *Umsätze*. Nicht der Umsatzsteuer unterliegen hingegen die von Nicht-Unternehmer*innen getätigten Umsätze. Unternehmer*innen können sowohl an andere Unternehmer*innen als auch an Nicht-Unternehmer*innen (Endverbraucher*innen) liefern oder Dienstleistungen erbringen. Der Bezug von Waren oder von Dienstleistungen ist somit grundsätzlich durch Umsatzsteuer belastet. Dies ist aber nicht das von der gesetzgebenden Instanz gewünschte Ergebnis.

Besteuerung von Umsätzen

Definitiv belastet soll vielmehr lediglich die/der Endverbraucher*in sein. Technisch geschieht dies durch eine Entlastung der Unternehmer*innen von der ihnen selbst in Rechnung gestellten Umsatzsteuer: Die Unternehmer*innen können die ihnen von anderen Unternehmer*innen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als *Vorsteuer* von ihrer eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen.

Belastung der Endverbraucher*innen

Beispiel

Die Händlerin U2 bezieht von dem Fabrikanten U1 Waren zu 100 € plus 19 € Umsatzsteuer; sie verkauft sie zu 300 € plus 57 € Umsatzsteuer an den Endverbraucher E1.

U1 ist Schuldner von 19 € Umsatzsteuer. Wirtschaftlich trägt er die Umsatzsteuer aber nicht, da er sie seiner Abnehmerin U2 in Rechnung stellt. U2 zahlt also neben dem Nettoentgelt auch 19 € Umsatzsteuer an U1. Der Umsatz der U2 an den Endverbraucher E hat das Entstehen von 57 € Umsatzsteuer zur Folge. U2 wird aber nicht Steuerschuldnerin von 57 €, sondern lediglich von 38 €, da sie 19 € Vorsteuern von ihrer Steuerschuld abziehen kann. Jedoch trägt sie auch diese 38 € wirtschaftlich nicht, da sie diesen Betrag ihrem Abnehmer E in Rechnung stellt. Im Ergebnis bleibt sie somit unbelastet. Der Endverbraucher E ist zwar kein Steuerschuldner, wirtschaftlich trägt er aber die gesamte Steuerschuld von 57 €.

Bei jeder/jedem Unternehmer*in wird infolge des Vorsteuerabzugs letztlich nur der „Mehrwert“ erfasst. Die deutsche Umsatzsteuer wird deshalb auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet. Mehrwert im Sinne dieser Bezeichnung ist der Betrag, um den der Verkaufspreis einer Ware oder Dienstleistung die Einkaufspreise der zur Beschaffung oder Produktion der Ware/Dienstleistung erforderlichen Güter und Dienstleistungen übersteigt.

Mehrwertsteuer

Steuerschuldner*in und wirtschaftlich Belastete*r

Für die Umsatzsteuer ist - wie im vorangegangenen Beispiel deutlich wurde - kennzeichnend, dass Steuerschuldner*in und wirtschaftlich Belastete*r nicht übereinstimmen. *Steuerschuldner*in ist die/der Unternehmer*in, wirtschaftlich Belastete*r hingegen die/der Endverbraucher*in.* Die Umsatzsteuer hat deshalb - obwohl rechtlich als Verkehrsteuer ausgestaltet - wirtschaftlich den Charakter einer allgemeinen Verbrauchsteuer.

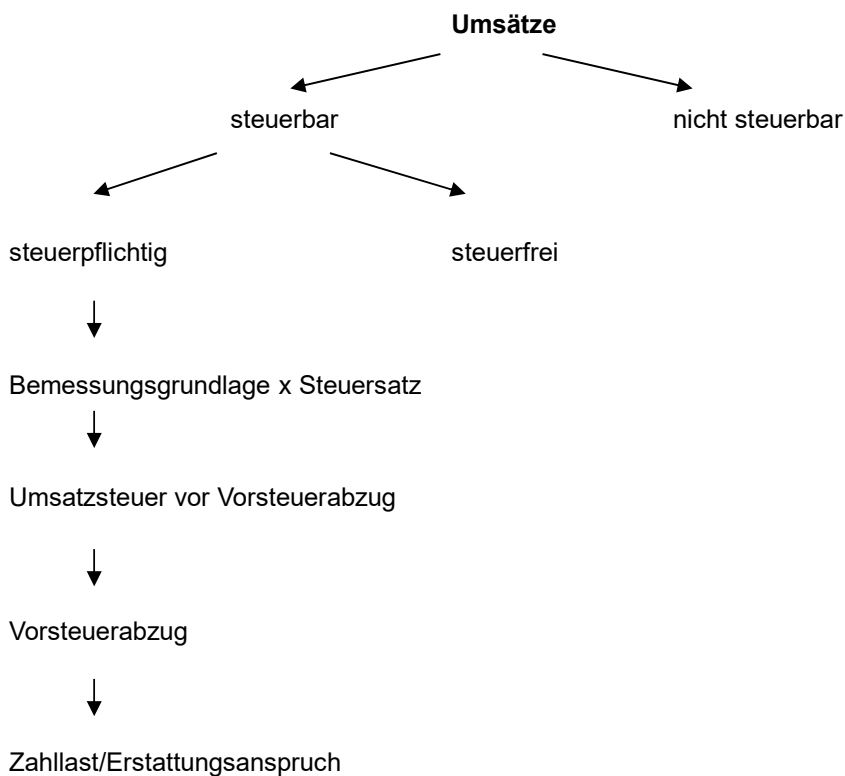
Steuerbare Umsätze

Der Umsatzsteuer unterliegen nicht alle Umsätze, sondern lediglich *steuerbare* Umsätze. Von diesen zu unterscheiden sind die nichtsteuerbaren Umsätze. Zu letzteren zählen z. B. im Ausland getätigte Umsätze. Diese dürfen nicht mit Ausfuhrumsätzen verwechselt werden. Steuerbare Umsätze können sowohl *steuerpflichtig* als auch *steuerfrei* sein. Nur steuerpflichtige Umsätze verursachen Umsatzsteuer. Zu den steuerfreien Umsätzen gehören vor allem Ausfuhrumsätze.

Jahressteuerschuld (Zahllast)

Das Produkt aus der Bemessungsgrundlage eines steuerpflichtigen Umsatzes und dem anzuwendenden Steuersatz ergibt die Umsatzsteuer dieses Umsatzes. Die Summe der Umsatzsteuern eines Kalenderjahres ergibt nach Abzug der Vorsteuern des Kalenderjahres die *Zahllast* (= *Jahressteuerschuld*) bzw. den Erstattungsanspruch dieses Zeitraumes. Die geschilderten Zusammenhänge sind in Abbildung 1 schematisch dargestellt.

Abbildung 1: Übersicht über das Mehrwertsteuersystem



Das Mehrwertsteuersystem ist in den sechziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts EU-weit eingeführt worden. Dies bedeutet aber nicht, dass in allen EU-Staaten identische Vorschriften gelten. Diese weichen vielmehr in vielen Einzelfragen voneinander ab. Am gravierendsten sind die Unterschiede hinsichtlich der Steuersätze. Einen Überblick über die im Jahr 2020 geltenden Steuersätze gibt die nachfolgende Tabelle 2.

Tabelle 2: Umsatzsteuersätze einiger EU-Mitgliedstaaten (Stand 2020)⁵

Mitgliedstaat	Normalsteuersatz (in %)	Ermäßigte Steuersätze (in %)
Belgien	21	12/6
Bulgarien	20	9
Dänemark	25	-
Finnland	24	14/10
Frankreich	20	10/5,5/2,1
Griechenland	24	13/6
Irland	23	13,5/9/4,8
Italien	22	10/5/4
Kroatien	25	13/5
Niederlande	21	9
Österreich	20	13/10
Portugal	23	13/6
Polen	23	8/5
Rumänien	19	9/5
Schweden	25	12/6
Slowakei	20	10
Spanien	21	10/4
Tschechien	21	15/10
Ungarn	27	18/5

Insbesondere die stark voneinander abweichenden Steuersätze stehen einer weiteren Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts innerhalb der EU im Wege. Angestrebt wird von den Institutionen der EU ein System, das bei Lieferungen innerhalb der EU (innergemeinschaftliche Lieferungen) eine Besteuerung nur im Land der/des liefernden Unternehmerin/Unternehmers vorsieht (**Ursprungsland-prinzip**).

**Ursprungsland-
prinzip**

Derzeit besteht eine Regelung, die von völlig anderen Grundsätzen ausgeht. Danach erfolgt mit dem Export in ein anderes EU-Land eine völlige Entlastung von der Umsatzsteuer des Staates, in dem die/der

**Inner-
gemeinschaftlicher
Erwerb**

⁵ Vgl. Europäische Kommission (2020), https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_de.

Exporteur*in ansässig ist. Dies geschieht durch eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen, d. h. der Exporte in ein anderes EU-Land, kombiniert mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs der der/dem Exporteur*in von seinen Lieferant*innen in Rechnung gestellten Vorsteuer. Die/der Importeur*in in dem anderen EU-Staat hat den Import als „innergemeinschaftlichen Erwerb“ der Umsatzsteuer des Importlandes zu unterwerfen. Diese Steuer gilt bei ihr/ihm zugleich als Vorsteuer.

Bestimmungslandprinzip

Die von ihr/ ihm an seine Abnehmer*innen getätigten Lieferungen unterliegen dann der Umsatzsteuer des Landes, in dem sie/er seine Lieferungen tätigt (**Bestimmungslandprinzip**). Damit kommt es also per Saldo nur zu einer Umsatzsteuerbelastung in dem Land, in dem die/der Importeur*in ansässig ist.

Einfuhrumsatzsteuer

Mit dieser Regelung entsteht wirtschaftlich gesehen das gleiche Ergebnis, das auch bei Lieferungen zwischen einer/einem Unternehmer*in eines EU-Landes und einer/einem Unternehmer*in eines Nicht-EU-Landes entsteht, sofern dieses Drittland ebenfalls ein Mehrwertsteuersystem anwendet. Die Art der Steuererhebung beim Importierenden ist allerdings zumindest nach deutschem Recht eine andere als bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb. Bei Grenzüberschreitung entsteht dann keine Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, sondern Einfuhrumsatzsteuer. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist diese nicht von den Finanzämtern, sondern von der Zollverwaltung zu erheben. Außerdem bestehen in den beiden Fällen unterschiedliche Kontrollmechanismen zur Sicherung des jeweiligen Steueranspruchs infolge des Imports.

Steuerbare Umsätze

Gemeinsame Voraussetzungen

Steuerbare Umsätze

Die **steuerbaren Umsätze** sind in § 1 Abs. 1 UStG definiert. Hierbei handelt es sich um

- *Lieferungen und sonstige Leistungen* im Inland,
- die *Einfuhr* von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet und
- den *innergemeinschaftlichen Erwerb* im Inland.

Alle Tatbestände des § 1 Abs. 1 UStG haben grundsätzlich folgende Voraussetzungen gemeinsam:

1. Der Umsatz muss von einer/einem Unternehmer*in ausgeführt werden,
2. der Umsatz muss die Unternehmenssphäre berühren,

3. der Umsatz muss im Inland erfolgen.

Unternehmer*in ist nach § 2 Abs. 1 UStG jede*r, die/der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. *Gewerblich* oder *beruflich* ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. *Selbständig* ist eine Tätigkeit dann, wenn sie auf eigene Rechnung und Verantwortung, d. h. auf eigenes Risiko, vorgenommen wird. Die Unternehmer*inneneigenschaft ist an keine bestimmte Rechtsform geknüpft. Als Unternehmer*in i. S. d. UStG kommen vor allem in Betracht:

Unternehmer*in

- Natürliche Personen (Gewerbetreibende, Freiberufler*innen, Mietshausbesitzer*innen),
- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & CoKG),
- Kapitalgesellschaften (GmbH, AG).

Im Gegensatz zum Einkommen- kennt das Umsatzsteuerrecht *keine* Zusammenveranlagung von Ehegatten. Hat z. B. der Ehemann eine Metzgerei, die Ehefrau eine andere Metzgerei, so handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen.

Steuerbar können Umsätze nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann sein, wenn sie im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt werden. Das

Unternehmen

Unternehmen umfasst nach § 2 Abs. 1 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Unternehmerin/des Unternehmers. Es umfasst hingegen *nicht* die *private* Sphäre.

Beispiel

Rechtsanwalt R veräußert eine von seiner Tante ererbte Violine. R ist infolge seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Unternehmer. Die Veräußerung der Violine fällt nicht in seine unternehmerische, vielmehr in seine private Sphäre. Die Veräußerung ist nicht steuerbar.

Umsätze sind nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie im Inland erfolgen. Das **Inland** ist nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG weitgehend deckungsgleich mit dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Das Gebiet, das nicht Inland ist, wird in § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG als **Ausland** bezeichnet.

Inland vs. Ausland

Lieferung und sonstige Leistung

Der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfasst *Lieferungen* und *sonstige Leistungen*. Lieferungen und sonstige Leistungen lassen sich unter dem Oberbegriff „Leistungen“ zusammenfassen. **Leistung** ist jede Tätigkeit, jedes positive oder negative Verhalten. Sie kann nach § 3 Abs. 9 UStG auch in einem Unterlassen oder in einem Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Beispiele für

Leistung

Leistungen sind Warenlieferungen, handwerkliche Leistungen, Krankenbehandlungen, Vermietungen von Wohnungen, die Überlassung von Erfindungen, der Verzicht auf Umsatz zugunsten eines Konkurrenten. Die bloße Entgeltentrichtung ist allerdings keine Leistung im Sinne des UStG, da hiermit *kein eigenständiges wirtschaftliches Ziel* verfolgt wird.

Beispiel

Ein Bäcker verkauft einer Privatperson Brötchen. Die Privatperson entrichtet das geforderte Entgelt. Der Bäcker bewirkt eine steuerbare Leistung (Lieferung), die Privatperson hingegen nicht.

Eine Leistung ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie gegen *Entgelt* ausgeführt wird. Ihr muss demnach eine konkrete Gegenleistung der Leistungsempfängerin/des Leistungsempfängers gegenüberstehen, es muss ein Leistungsaustausch vorliegen. **Entgelt** ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was die Leistungsempfängerin/der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Lieferung

Eine Lieferung ist in § 3 Abs. 1 UStG definiert als die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Bei den Liefergegenständen handelt es sich um Sachen i. S. d. § 90 BGB, es kann sich aber auch um alle sonstigen Wirtschaftsgüter handeln, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen umgesetzt werden. Elektrizität, Gas und Dampfkraft sind zwar keine Sachen, wohl aber Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen behandelt werden. Die Versorgung mit Elektrizität stellt also eine Lieferung dar. Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet regelmäßig die Übertragung des Eigentums an dem Liefergegenstand.

Ort der Lieferung

Lieferungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie im Inland ausgeführt werden. Der Ort der Lieferung muss also im Inland liegen. In Beförderungs- oder Versandungsfällen ist nach § 3 Abs. 6 UStG der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

Sonstige Leistung

Sonstige Leistungen sind alle Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG). Beispiele für sonstige Leistungen sind Dienst-, Werk-, Vermittlungs- und Beförderungsleistungen, Vermietungen, Verpachtungen und Darlehensgewährungen. Ebenso wie bei einer Lieferung ist auch bei einer sonstigen Leistung der Ort der Leistung von Bedeutung: Nur wenn der Ort der sonstigen Leistung im Inland liegt, kann ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbarer Umsatz vorliegen. § 3a Abs. 1 UStG definiert als Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich den Ort, von dem aus die/der Unternehmer*in ihr/sein Unternehmen betreibt. Dieser Grundsatz wird durch § 3a Abs. 2 bis 7 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG allerdings vielfach durchbrochen.

Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb

Ein Grundsatz des deutschen Umsatzsteuersystems besteht darin, dass jede Leistung, die ein*e Endverbraucher*in im Inland empfängt, der deutschen Umsatzsteuer unterworfen wird. Ob die Leistung im Inland oder im Ausland erbracht wird, ist ohne Bedeutung. Hierdurch soll erreicht werden, dass alle miteinander konkurrierenden Produkte im gleichen Maßstab mit Umsatzsteuer belastet werden. Die Umsatzsteuer soll also wettbewerbsneutral sein. Dieser Grundsatz kann aber nur dann verwirklicht werden, wenn sichergestellt ist, dass alle eingeführten Produkte von der Umsatzsteuer erfasst werden. Dies geschieht technisch durch die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer bzw. durch die Erhebung von Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.

Die **Einfuhrumsatzsteuer** entsteht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG durch die Einfuhr von Gegenständen in das Zollgebiet. Dabei spielt es keine Rolle, *wer* die Gegenstände einführt bzw. aus welchem Grunde die Einfuhr geschieht. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht also auch, wenn *eine Privatperson* den Gegenstand einführen will. Insoweit wird der vorhin dargestellte Grundsatz, dass nur Unternehmer*innen steuerbare Umsätze tätigen können, durchbrochen. *Einfuhrumsatzsteuer* entsteht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG nur bei der Einfuhr von Gegenständen aus *Drittländern* in das Zollgebiet. Bei den Drittländern handelt es sich um solche Länder, die nicht Mitglied der Europäischen Union (EU) sind.

**Einfuhr-
umsatzsteuer**

Bei einem Import aus einem *EU-Land* kann zwar keine Einfuhrumsatzsteuer entstehen, doch kann ein **innergemeinschaftlicher Erwerb** i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vorliegen. Während die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer lediglich an die Voraussetzung der Einfuhr aus einem Drittland in das Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) geknüpft ist, ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland an mehrere Voraussetzungen gebunden. Diese sind:

**Inner-
gemeinschaftlicher
Erwerb**

- Der Erwerb muss *entgeltlich* erfolgen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
- Der Gegenstand muss bei einer Lieferung an die/den Abnehmer*in (Erwerber*in) aus dem Gebiet eines anderen EU-Landes (übriges Gemeinschaftsgebiet) in das Inland gelangen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
- Die/der Erwerber*in muss entweder ein*e Unternehmer*in sein, die/der den Gegenstand für ihr/sein Unternehmen erwirbt oder es muss sich bei der/dem Erwerber*in um eine juristische Person handeln (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Klargestellt sei, dass viele juristische Personen zugleich Unternehmer*in sind. Dies gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften (GmbH, AG).

- Die Lieferung an die/den (inländischen) Erwerber*in muss durch eine*n (ausländische*n) Unternehmer*in im Rahmen ihres/seines Unternehmens erfolgen (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Für den *innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge* gilt nicht die allgemeine Regelung des § 1a UStG, sondern die Sonderregelung des § 1b UStG. Die wichtigste Abweichung von der allgemeinen Regelung besteht darin, dass auch ein*e *privater* Erwerber*in neuer Fahrzeuge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs einen steuerbaren Umsatz tätigt.

Ort des inner-gemeinschaftlichen Erwerbs

Der *Ort* des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist in § 3d UStG abweichend von dem Ort der Lieferung in § 3 UStG geregelt. Nach § 3d Satz 1 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet desjenigen Mitgliedstaats bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland setzt also voraus, dass sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung im Inland befindet.

Beispiel

Die Mailänder Unternehmerin U1 veräußert Waren an den Düsseldorfer Unternehmer U2 für 100.000 €. U1 versendet die Waren durch Übergabe an einen Spediteur von Mailand nach Düsseldorf.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher entgeltlicher Erwerb i. S. d. § 1a Abs. 1 UStG vor. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nach § 3d Satz 1 UStG Düsseldorf. Der Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar.

Zur Klarstellung sei vermerkt, dass das UStG lediglich eine gleichartige Belastung aller Konkurrenzprodukte mit *deutscher*, nicht hingegen mit *deutscher und ausländischer* Umsatzsteuer bezweckt. Letzteres kann nur durch Entlastungsmaßnahmen seitens des Staates des Handelspartners erfolgen, was vielfach auch geschieht.

Steuerbefreiungen

Ist ein Umsatz steuerbar, so ist damit noch nicht geklärt, ob er auch Umsatzsteuer auslöst. Der Umsatz kann nämlich steuerfrei sein und damit keine Steuerpflicht auslösen. Steuerbarkeit ist somit eine notwendige, aber keine hinreichende Voraussetzung zur Auslösung der Steuerpflicht. Die Befreiungstatbestände befinden sich in dem

umfangreichen Katalog des § 4 UStG sowie in den §§ 4b und 5 UStG. Hier können nur einige der wichtigsten dieser Vorschriften angesprochen werden.

Volkswirtschaftlich am bedeutsamsten ist die Steuerbefreiung der Exportumsätze. Hierbei handelt es sich vor allem um **Ausfuhrlieferungen** i. S. d. § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG und um **innergemeinschaftliche Lieferungen** i. S. d. § 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG. Beide Arten von Lieferungen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Ort der Lieferung zwar im Inland liegt, dass der Liefergegenstand aber im Verlauf der Lieferung ins Ausland gelangt. Sie unterscheiden sich dadurch, dass der Liefergegenstand bei einer Ausfuhrlieferung in ein Drittlandsgebiet (Gebiet außerhalb der EU), bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung hingegen in ein anderes EU-Land (übriges Gemeinschaftsgebiet) gelangt. Trotz dieser Differenzierung sind die Steuerfolgen bei beiden Arten von Lieferungen gleich: Die Lieferungen sind zwar steuerbar, aber steuerbefreit. Angemerkt sei, dass die Differenzierung im Gesetz vor allem deshalb vorgenommen wird, weil an die beiden Arten von Lieferungen unterschiedliche Pflichten der Steuerpflichtigen geknüpft sind.

**Ausfuhrlieferungen,
innergemeinschaftliche
Lieferungen**

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nr. 8 UStG bestimmte Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr. Hierunter fällt vor allem die Gewährung von Krediten. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Kapitalhingabe und -rückzahlung selbst keine steuerbaren Umsätze darstellen. Steuerbar ist vielmehr lediglich die Nutzungsüberlassung des Kapitals gegen Entgelt, d. h. gegen Zinsen, Provisionen oder Gebühren; nur die Nutzungsüberlassung fällt demnach auch unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8a UStG.

**Befreiungen im
Geld- und
Kapitalverkehr**

Beispiel

Unternehmerin U1 (eine Bank oder ein anderes Unternehmen) gewährt Unternehmerin U2 einen Kredit von 100.000 €. U2 zahlt vereinbarungsgemäß 10.000 € Zinsen an U1.

Nur die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Geldes ist steuerbar. Das Entgelt besteht in 10.000 € Zinsen. Die Höhe des Entgelts ist aber ohne Bedeutung, da die sonstige Leistung der U1 steuerfrei ist.

Reine Geldzahlungen sind keine steuerbaren Umsätze, wohl hingegen der Verkauf ausländischer gesetzlicher Zahlungsmittel (etwa durch Kreditinstitute). Ein derartiger steuerbarer Verkauf ist aber nach § 4 Nr. 8b UStG steuerbefreit, wenn die Zahlungsmittel nicht wegen ihres Metallgehalts oder ihres Sammlerwerts umgesetzt werden.

Befreit sind auch viele typische Bankumsätze, so die Umsätze bzw. die Vermittlung der Umsätze von Geldforderungen, die Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von

Handelspapieren (§ 4 Nr. 8c und d UStG) sowie bestimmte in § 4 Nr. 8e und f UStG genau bezeichnete Wertpapierumsätze (einschließlich der Optionsgeschäfte). Zu beachten ist aber, dass nur die aufgeführten Bankgeschäfte befreit sind und nicht Bankgeschäfte schlechthin.

Vermietung und Verpachtung

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nr. 12 UStG die *Vermietung und Verpachtung von Grundstücken* sowie einige in dieser Vorschrift definierte ergänzende Tatbestände. Der Grundstücksbegriff richtet sich grundsätzlich nach den Vorschriften des BGB. Zu einem Grundstück gehört neben dem Grund und Boden auch ein auf diesem errichtetes Gebäude; das Gebäude ist *wesentlicher Bestandteil* des Grundstücks. Für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ist es nicht erforderlich, dass das ganze Grundstück vermietet oder verpachtet wird. Auch die Vermietung oder Verpachtung einzelner Gebäudeteile, z. B. einzelner Ladenlokale, Wohnungen oder Zimmer, ist befreit.

Bemessungsgrundlagen und Steuersätze

Die Höhe der zu entrichtenden Umsatzsteuer wird durch die Bemessungsgrundlagen und Steuersätze der jeweiligen Umsätze sowie durch den Vorsteuerabzug bestimmt. *Bemessungsgrundlage und Steuersatz sind für jeden Umsatz gesondert zu ermitteln.*

Entgelt

Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und den innergemeinschaftlichen Erwerb ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). **Entgelt** ist alles, was die/der Empfänger*in einer Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungsempfänger*in) aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Höhe des Entgelts ergibt sich somit grundsätzlich aus der mit der/dem Leistungsempfänger*in vereinbarten Vergütung abzüglich der in diesem Betrag enthaltenen Umsatzsteuer. Erstellt die/der Leistende eine Rechnung, so wird in dieser das (Netto-)Entgelt ausgewiesen und anschließend die Umsatzsteuer gesondert hinzugerechnet. Entgelt ist alles, was die/der Leistungsempfänger*in aufwendet. Auf die Bezeichnung (Preis, Honorar, Gebühr etc.) kommt es nicht an. Rechnungszu- und -abschläge erhöhen bzw. vermindern das Entgelt.

Beispiel

	€
Listenpreis	100.000
./ verschiedene Rabatte	<u>./ 5.000</u>
	95.000
Zuschlag für Sonderwünsche	<u>15.000</u>
	110.000
19 % Umsatzsteuer	<u>20.900</u>
	130.900
Unter Abzug von 3 % Skonto zahlt der Kunde	126.973

Das Entgelt beträgt 110.000 € abzüglich 3 % Skonto. Es beläuft sich also auf 106.700 €. Die endgültige Umsatzsteuer beträgt $(106.700 \cdot 19 \% =) 20.273$ €.

Wird das *Entgelt in ausländischer Währung* entrichtet, so ist eine Umrechnung in € erforderlich. Die Umrechnung hat grundsätzlich nach den Durchschnittskursen des Monats zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 16 Abs. 6 UStG). Die Durchschnittskurse werden vom Bundesministerium der Finanzen monatlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Das Finanzamt kann eine Umrechnung zum Tageskurs gestatten, wenn die einzelnen Beträge durch Bankabrechnung belegt werden.

Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer ist nach § 11 Abs. 1 UStG grundsätzlich der Zollwert der eingeführten Gegenstände. Dem Zollwert bzw. dem Entgelt sind die außerhalb des Zollgebietes entrichteten Beträge an Eingangsabgaben, Steuern und sonstigen Abgaben hinzuzurechnen (§ 11 Abs. 3 UStG).

Zollwert

Steuerpflichtige Umsätze unterliegen gem. § 12 Abs. 1 UStG grundsätzlich einem Steuersatz von 19 % (**Normal- oder Regelsteuersatz**). Für die in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Umsätze sieht das Gesetz aber einen **ermäßigten Steuersatz** von 7 % vor. Aus der Vielzahl der in dieser Vorschrift definierten Tatbestände soll hier nur kurz auf einige wenige eingegangen werden.

**Regelsteuersatz,
ermäßigter
Steuersatz**

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. In dieser Anlage sind insbesondere aufgeführt

- bestimmte lebende Tiere
- eine Vielzahl von Lebensmitteln,
- Holz,
- Waren des Buchhandels und Erzeugnisse des graphischen Gewerbes,
- orthopädische Hilfsmittel
- Kunstgegenstände und Sammlungsstücke
- Erzeugnisse zum Zwecke der Monatshygiene.

An dieser Stelle wird allen Studierenden ausdrücklich empfohlen, sich § 12 Abs. 2 UStG inkl. der in Nr. 1 genannte Anlage 2 zum UStG eingehend anzusehen. Insbesondere der Anlage kann entnommen werden, auf welcher kleinteiliger Ebene die Gesetzgebung bei der Umsatzsteuerermäßigung teilweise agiert.

Die Steuersätze von 19 % bzw. 7 % sind auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden. Die auf den Bruttobetrag, d. h. die Bemessungsgrundlage zuzüglich der Umsatzsteuer, bezogenen Prozentsätze sind entsprechend niedriger. Sie betragen 15,97 % bzw. 6,54 %⁶. Zur Berechnung der Umsatzsteuer sei hier ebenso auf die Einheit 3 „Buchhaltung“ dieses Moduls verwiesen.

Vorsteuerabzug

Vorsteuern

Als **Vorsteuern** abzugsfähig sind in erster Linie die einer/einem *Unternehmer*in* von einer/einem *anderen Unternehmer*in* gesondert in Rechnung gestellten Steuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für ihr/sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Nur Rechnungen von *Unternehmer*innen* berechtigen somit zum Vorsteuerabzug. Diese Rechnungen müssen die Umsatzsteuer *gesondert ausweisen*, d. h. die Umsatzsteuer muss *betragsmäßig* in der Rechnung erscheinen. Ein Ausweis lediglich des Steuersatzes genügt also grundsätzlich nicht. Auf Ausnahmen von diesem Grundsatz wird hier nicht eingegangen.

⁶ Die exakten Prozentsätze lauten:
 $\frac{0,19 \cdot 100}{1,19} = 15,96638$ und $\frac{0,07 \cdot 100}{1,07} = 6,54206$.

Als Vorsteuer abzugsfähig ist außerdem die *Einfuhrumsatzsteuer*, die die/der Unternehmer*in für Gegenstände entrichtet hat, die für ihr/sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Einfuhrumsatzsteuer

Als Vorsteuer ist schließlich die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen durch die/den Unternehmer*in für ihr/sein Unternehmen abzugsfähig (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist die/der Unternehmer*in also Schuldner*in der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Umsatzsteuer, zugleich kann sie/er aber diese Umsatzsteuer in gleicher Höhe als Vorsteuer von ihrer/seiner Steuerschuld abziehen.

Steuern für den innergemeinschaftlichen Erwerb

Vom *Vorsteuerabzug ausgeschlossen* sind gem. § 15 Abs. 2 UStG die Steuern, die (in der sich aus dem nachfolgenden Beispiel ergebenden Weise) mit steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen.

Ausschluss vom Vorsteuerabzug

Beispiel

A ist Eigentümerin eines Mietwohnhauses. Ein Handwerker stellt ihr nach einer Reparatur des Mietshauses 1.000 € Umsatzsteuer in Rechnung.

A ist als Vermieterin Unternehmerin. Die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer erfüllt die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG. Dennoch ist diese Steuer gem. § 15 Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da sie mit steuerfreien Umsätzen i. S. d. § 4 Nr. 12 UStG (Verpachtung und Vermietung von Grundstücken) zusammenhängt.

Nicht alle Arten steuerfreier Umsätze führen zum Ausschluss des Abzugs der mit ihnen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen nach § 15 Abs. 3 UStG insbesondere die nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG befreiten Umsätze. Steuerfreie Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG) und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG) führen somit nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug. *Durch die Kombination von Steuerfreiheit und Vorsteuerabzugsberechtigung ergibt sich eine vollständige Entlastung der Exporte von deutscher Umsatzsteuer.* In allen anderen Staaten der EU sowie in vielen Drittländern fällt bei der Einfuhr allerdings ausländische Umsatzsteuer an.

Ausnahme vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Nichtsteuerbare Umsätze führen grundsätzlich nicht nach § 15 Abs. 2 UStG zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug. Stehen Vorsteuern mit im Ausland getätigten, d. h. also mit nichtsteuerbaren Umsätzen im Zusammenhang, so sind sie demnach abzugsfähig.

Führt ein*e Unternehmer*in neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze aus, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so muss sie/er die Vorsteuerbeträge in

Teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug

abziehbare und nichtabziehbare *aufteilen*. Nichtabziehbar ist nach § 15 Abs. 4 UStG der Teil der Vorsteuerbeträge, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Wie die wirtschaftliche Zurechnung zu erfolgen hat, regelt das Gesetz nicht. Verfügt das Unternehmen über eine brauchbare Kostenrechnung, so wird die Aufteilung zweckmäßigerweise anhand der Kostenträgerrechnung vorgenommen.

Ein*e Unternehmer*in ist grundsätzlich nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ihr/ihm von einer *anderen Unternehmerin/einem anderen Unternehmer Umsatzsteuer gesondert in Rechnung* gestellt worden ist. Ihr/ihm muss also eine *Rechnung* vorliegen. Ihr/sein Vertragspartner ist verpflichtet, ihr/ihm auf Verlangen eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Diese muss gem. § 14 Abs. 4 UStG *mindestens die folgenden Angaben enthalten*:

- den vollständigen *Namen* und die vollständige *Anschrift* der leistenden Unternehmerin/des leistenden Unternehmers und der Leistungsempfängerin/ des Leistungsempfängers,
- die der/dem leistenden Unternehmer*in vom Finanzamt erteilte *Steuernummer*⁷,
- das *Datum* der Ausstellung der Rechnung,
- die Rechnungsnummer,
- die *Art* und *Menge* der gelieferten Gegenstände bzw. die Art und der Umfang der sonstigen Leistung,
- den *Zeitpunkt* der Lieferung oder sonstigen Leistung,
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte *Entgelt*,
- den anzuwendenden *Steuersatz* und den auf das Entgelt entfallenden *Steuerbetrag*.

Jede Rechnungsnummer darf von der/dem Rechnungsaussteller*in nur einmalig vergeben werden.

Eine **Rechnung** ist nach § 14 Abs. 1 UStG jedes *Dokument*, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Es handelt sich um einen sehr weitgefassten Rechnungsbegriff. Er umfasst auch Belege über Gutschriften. Diese müssen dann - ebenso wie Rechnungen im engeren Sinne - alle oben aufgeführten und sich aus § 14 Abs. 4 UStG ergebenden Angaben enthalten. Rechnungen können sowohl in herkömmlicher Weise auf Papier als auch auf elektronischem Wege übermittelt werden. Im letzteren Fall

⁷ Anstelle der Steuernummer kann – falls vorhanden – auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werden. Näheres zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ergibt sich aus § 27a UStG. Hierauf wird in diesem Studienheft nicht eingegangen.

müssen allerdings die Echtheit und die Unversehrtheit des Inhaltes der Rechnung gewährleistet sein. Wie diese Gewährleistung zu erfolgen hat, ergibt sich aus § 14 Abs. 3 UStG.

An Rechnungen über Kleinbeträge (Gesamtrechnungsbetrag bis 150 €) werden gemäß § 33 UStDV geringere Anforderungen gestellt als sich aus § 14 Abs. 4 UStG ergibt. Insbesondere braucht der Steuerbetrag nicht gesondert ausgewiesen zu werden, vielmehr reicht die Angabe des Bruttobetrag (einschließlich der Umsatzsteuer) sowie des Steuersatzes. Fahrausweise brauchen gemäß § 34 UStDV ebenfalls nicht alle Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG zu erfüllen, um als Rechnung anerkannt werden zu können.

Entstehung, Festsetzung und Entrichtung der Umsatzsteuer

Bei der Versteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen **entsteht** die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für *Teilleistungen*. Der Begriff der Teilleistungen setzt voraus, dass eine Leistung teilbar ist und sie nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Ferner ist Voraussetzung, dass für die Teilleistungen Teilentgelte vereinbart werden.

**Steuer-
entstehung**

Beispiel

Zwischen einem Bauunternehmer und einem Bauherrn wird ein Vertrag geschlossen, in dem sich der Bauunternehmer verpflichtet, den Rohbau eines Bürohauses zu errichten sowie den Innen- und Außenputz an diesem Gebäude vorzunehmen. Vertragsgemäß wird der Rohbau nach seiner Errichtung abgerechnet. Die Innen- und Außenputzarbeiten werden erst einige Monate später durchgeführt und anschließend gesondert abgerechnet.

Es liegen zwei Teilleistungen vor, für die Teilentgelte vereinbart werden. Die Steuerschuld für jede der beiden Teilleistungen entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die jeweiligen Teilleistungen ausgeführt werden.

Steuerschuldner*in ist nach § 13a Abs. 1 UStG

Steuerschuldner*in

- in Fällen der Lieferung und sonstigen Leistung die/der Unternehmer*in und
- im Falle des innergemeinschaftlichen entgeltlichen Erwerbs die/der Erwerber*in.

Was unter **Voranmeldungszeitraum** zu verstehen ist, ergibt sich aus § 18 Abs. 2 UStG. Danach ist grundsätzlich das Kalendervierteljahr

**Voranmeldungs-
zeitraum**

Voranmeldungszeitraum. Beträgt die Umsatzsteuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 €, so ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum.

Voranmeldung und Vorauszahlung

Die/der Unternehmer*in hat innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraumes eine *Voranmeldung* nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben, in der sie/er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (**Vorauszahlung**) *selbst zu berechnen hat* (§ 18 Abs. 1 UStG). *Sie/er hat gleichzeitig die Vorauszahlung zu entrichten*. Das Finanzamt hat gem. § 46 UStDV i. V. m. § 18 Abs. 6 UStG der/dem Steuerpflichtigen auf Antrag die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern (Dauerfristverlängerung). In diesen Fällen hat die/der Unternehmer*in nach § 47 Abs. 1 UStDV jährlich eine *Sondervorauszahlung* zu entrichten. Sie beträgt ein Elftel der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr. Voranmeldungen und Vorauszahlungen haben lediglich vorläufigen Charakter.

Jahressteuer

Die Umsatzsteuer ist eine **Jahressteuer**; *Besteuerungszeitraum (Veranlagungszeitraum) ist das Kalenderjahr* (§ 16 Abs. 1 und 3 UStG). Daher muss die/der Unternehmer*in nach Ablauf des Kalenderjahres eine *Jahressteuererklärung* abgeben. In ihr hat sie/er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu ihren/seinen Gunsten ergibt, selbst zu errechnen (§ 18 Abs. 3 UStG). Ist die Steuerschuld laut Jahreserklärung höher als die sich aus den Voranmeldungen ergebende Summe der Steuerschulden desselben Jahres, so hat die/der Unternehmer*in den Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Abgabe der Jahreserklärung zu entrichten (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UStG). Ergibt sich hingegen ein Unterschiedsbetrag zugunsten der Unternehmerin/des Unternehmers, so wird dieser an sie/ihn zurückgezahlt.

Autor: AOR Dr. Gerold Mus
Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Jörn Littkemann
AOR Dr. Michael Holtrup

Modul 31011: Externes Rechnungswesen – LESEPROBE –

Einheit 3: Buchhaltung

**Heft 2: Das System der doppelten Buchhaltung auf
der Grundlage der Bilanz**

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

2. Studienheft der Einheit 3 „Buchhaltung“

Dieses **2. Heft** ist Bestandteil der **Einheit 3 „Buchhaltung“** des Moduls 31011 „**Externes Rechnungswesen**“, das folgende Moduleinheiten beinhaltet:

Einheit 1	Basisinformationen zum Modul „externes Rechnungswesen“
Einheit 2	Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre
Einheit 3	Buchhaltung
Einheit 4	Jahresabschluss

Studienhefte der Einheit 3 – Buchhaltung

Heft 1 Grundlagen der Buchhaltung

Heft 2 Das System der doppelten Buchhaltung auf der Grundlage der Bilanz

Heft 3 Erfolgsermittlung und Erfolgsbuchung

Heft 4 Buchungen zur Abgrenzung
Eröffnung und Abschluss der Konten
Technik und Organisation der Buchhaltung
Kontenrahmen und Kontenplan

Heft 5 Ausgewählte Buchungszusammenhänge:
Wiederholungen und Vertiefungen

Die Konzeption der Studienhefte 2 bis 5 und Teile des Textes wurden aus dem Ursprungskurs entnommen. Der Ursprungskurs wurde von mehreren Autor*innen unter der Federführung von Prof. Dr. Rolf Hanschmann (†) erstellt.

**Beispiel
einer Bilanz**
Maschinenfabrik Friedrich Müller

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.	Passiva	
	€	€	
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	113.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	Schuldwechsel	8.420
Wertpapiere	16.060		
Material	53.600		
Halbfabrikate	17.300		
Fertigfabrikate (Waren)	49.300		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	114.420		
Besitzwechsel	22.400		
Bankguthaben	21.000		
Kassenbestand	5.680		
	<u>518.710</u>		<u>518.710</u>

Die schräge Linie auf der Passivseite dient der Blockierung des freien Feldes. Man nennt sie "**Buchhalter-nase**". Zweck der Buchhalter-nase ist es, dass nachträglich keine Eintragungen mehr in die Bilanz vorgenommen werden können.

**Buchhalter-
nase**

Wir haben jetzt erfasst, welchen Inhalt eine Bilanz hat und bilden daraus die folgende **Definition**:

**Definition der
Bilanz**

Die Bilanz ist der Abschluss des Rechnungswesens einer Unternehmung für ein Geschäftsjahr in Form einer Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital auf einen Stichtag.

2.2 Erklärung der Doppik auf der Grundlage der Bilanz

Sie haben bereits erkannt, dass die Aktiva und Passiva der Bilanz gleich groß sind: Die Aktiva enthalten die einzelnen Vermögensposten, deren Finanzquellen auf der Passivseite ausgewiesen werden. Veränderungen der Bilanzwerte auf der Aktiv- und/oder Passivseite stören dieses Gleichgewicht nicht, wenn man

- a) sich überlegt, woher diese Veränderungen (Wertbewegungen) kommen und wohin sie gehen, und wenn man
- b) diese Bewegung in der Buchhaltung zweifach erfasst. Das wollen wir uns jetzt im Einzelnen ansehen.

2.2.1 Veränderung der Bilanz durch Geschäftsvorfälle

Wir gehen von den täglichen Geschäften aus:

Aktivtausch

Eine Kundin/ein Kunde bezahlt ihre/seine Schulden (= unsere Forderungen an sie/ihn) im Wert von 1.000 € bar. Was spielt sich hier ab? Der Wert des Bilanzpostens "Forderungen" vermindert sich um 1.000 €, während sich in gleicher Höhe der Bestand an baren Mitteln (Kassenbestand) erhöht. Beides sind Vermögensteile: Forderungen und Kassenbestand stehen deshalb auf der Aktivseite der Bilanz. Der Wert der Verminderung der Forderungen entspricht dem Wert der Erhöhung des Kassenbestandes. In diesem Fall ist der Wert der Aktiva (und Passiva) **insgesamt** nicht verändert worden, wohl aber die wertmäßige **Zusammensetzung** (Struktur) der Aktiva. Hier spricht man von einem **Aktivtausch**, weil die Wertdifferenzen zweier Aktivposten ausgetauscht worden sind: Forderungsminus = Kassenplus. Wir zeigen das an unserem Beispiel einer Bilanz der Maschinenfabrik Friedrich Müller:

Vorher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.	Passiva
	€	€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	und Leistungen
Wertpapiere	16.060	Schuldwechsel
Material	53.600	
Halbfabrikate	17.300	
Fertigfabrikate (Waren)	49.300	
Forderungen aus Lieferungen		
und Leistungen	114.420	
Besitzwechsel	22.400	
Bankguthaben	21.000	
Kassenbestand	5.680	
	<u>518.710</u>	<u>518.710</u>

Nachher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.	Passiva
	€	€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	und Leistungen
Wertpapiere	16.060	Schuldwechsel
Material	53.600	
Halbfabrikate	17.300	
Fertigfabrikate (Waren)	49.300	
Forderungen aus Lieferungen		
und Leistungen	113.420	
Besitzwechsel	22.400	
Bankguthaben	21.000	
Kassenbestand	6.680	
	<u>518.710</u>	<u>518.710</u>

Übung:

Nehmen Sie aufgrund der folgenden Geschäftsvorfälle die entsprechenden Veränderungen auf der Aktivseite der Bilanz selbst vor. Benutzen Sie hierfür die unten abgedruckte Übersicht, in welcher der erste Geschäftsvorfall beispielhaft eingetragen worden ist.

	€
1. Verkauf von Fertigfabrikaten gegen Einräumung einer Zahlungsfrist (Zielverkäufe)	5.000
2. Barzahlung für eine neue Schreibmaschine (Geschäftsausstattung)	400
3. Ein Besitzwechsel wird durch Banküberweisung eingelöst	2.400
4. Verkauf von Wertpapieren, Verkaufserlös wird auf dem Bankkonto gutgeschrieben	4.000
5. Verkauf von Waren gegen Besitzwechsel	3.800
6. Bareinkauf von Rohstoffen (= Material)	7.000

Arbeitsfolge:

- a) Eintragung der aufgrund des einzelnen Geschäftsvorfalles notwendig werdenden Veränderung je Bilanzposition unter Verwendung der Vorzeichen + oder -.
- b) Sollte eine Bilanzposition durch zwei Geschäftsvorfälle angesprochen werden, so ist die erste Veränderung in die erste Veränderungsspalte, die zweite Veränderung in die zweite Veränderungsspalte einzutragen.
- c) Nach Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle erfolgt durch Querrechnung die Ermittlung der Endwerte.
- d) Die Addition der Endwerte führt bei richtiger Eintragung der Zahlen zu der angegebenen Bilanzsumme.

Aktivtausch	Bilanzausgangswerte	Veränderungen + oder -	Veränderungen + oder -	Bilanz-Endwert
Grundstücke und Gebäude	130.000			
Maschinen und Werkzeuge	73.900			
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650			
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400			
Wertpapiere	16.060			
Material	53.600			
Halbfabrikate	17.300			
Fertigfabrikate (Waren)	49.300	- 5.000		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420	+ 5.000		
Besitzwechsel	22.400			
Bankguthaben	17.000			
Kassenbestand	10.680			
	<u>518.710</u>			<u>518.710</u>

Die **buchhalterische Darstellung** der Vorgänge soll uns erst später interessieren.

Passivtausch

Wenn es einen Aktivtausch gibt, so können wir uns auch einen **Passivtausch** vorstellen; hierzu ein konkretes Beispiel aus der täglichen Praxis: Wir schulden unserer Lieferantin/unserem Lieferanten aus einer Warenlieferung 2000 €. Um schneller an sein Geld zu kommen, verlangt er von uns die Annahme eines Wechsels (das ist eine Urkunde, aus der wir zur Zahlung verpflichtet sind); wir akzeptieren das. (Wie das praktisch vor sich geht, wie es rechtlich im Einzelnen aussieht und welche Folgen das haben kann, soll uns hier nicht interessieren.) Was ist aber auf der Passivseite unserer Bilanz geschehen?

Bevor Sie weiterlesen, sollten Sie sich folgende **Fragen** vorlegen:

- Wie haben sich die Lieferantenschulden geändert?
 - erhöht oder vermindert
- Wie haben sich die Verpflichtungen aus Wechseln geändert?
 - erhöht oder vermindert
- Wie beeinflussen diese beiden Änderungen den Gesamtwert der Passiva?
 - Der Wert der Passiva
 - wird erhöht
 - wird vermindert
 - bleibt unverändert

Bitte kreuzen Sie die von Ihnen erkannte Lösung an.

Beantwortung der Fragen:

Unsere Lieferantenschulden haben sich vermindert, und der Wert unserer Schuldverpflichtungen aus Wechseln (Schuldwechsel) hat sich erhöht; es wurden Passivwerte gegeneinander ausgetauscht: Passivtausch. Wieder ist der Wert der Passiva (und Aktiva) **insgesamt** nicht verändert worden, wohl aber die Zusammensetzung (Struktur) der Passiva.

Beispiel: Maschinenfabrik Friedrich Müller**Vorher:**

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.		Passiva
	€		€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	113.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	Schuldwechsel	8.420
Wertpapiere	16.060		
Material	53.600		
Halbfabrikate	17.300		
Fertigfabrikate (Waren)	49.300		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420		
Besitzwechsel	22.400		
Bankguthaben	21.000		
<u>Kassenbestand</u>	<u>6.680</u>		
<u>=====</u>	<u>518.710</u>	<u>=====</u>	<u>518.710</u>

Nachher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.		Passiva
	€		€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	111.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	Schuldwechsel	10.420
Wertpapiere	16.060		
Material	53.600		
Halbfabrikate	17.300		
Fertigfabrikate (Waren)	49.300		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420		
Besitzwechsel	22.400		
Bankguthaben	21.000		
<u>Kassenbestand</u>	<u>6.680</u>		
<u>=====</u>	<u>518.710</u>	<u>=====</u>	<u>518.710</u>

Auch hierzu einige Übungen entsprechend dem entwickelten Verfahren beim Aktivtausch, wobei auf die Wiedergabe eines Beispiels verzichtet wird.

Übung:				
		€		
1.	Umwandlung der in der Bilanz ausgewiesenen Hypothekenschuld in Eigenkapital, womit der Hypothekengläubiger Teilhaber am Unternehmen wird		60.000	
2.	Der Inhaber Müller vermindert das Eigenkapital um 36.990 €. Er verzichtet auf Auszahlung. Der Betrag bleibt als Darlehen stehen		36.990	
3.	Eine Verpflichtung aus Warenlieferungen wird durch Einräumung einer Hypothek auf das Grundstück gesichert		30.000	
Passivtausch	Bilanzausgangswerte	Veränderungen + oder -	Veränderungen + oder -	Bilanz-Endwerte
	€	€	€	€
Eigenkapital	336.990			
Hypothekenschulden	60.000			
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	113.300			
Schuldwechsel	8.420			
Darlehen	-			
	518.710			518.710

Zur Beachtung:

Durch den zweiten Geschäftsvorgang entsteht eine **neue** Bilanzposition (Darlehen). Die Bilanzsumme bleibt dennoch unverändert. Das gleiche gilt, wenn eine Bilanzposition den Wert 0 annimmt und aus dem Bilanzbild verschwindet.

Alle bisher besprochenen Geschäftsvorgänge führten zu **Umschichtungen** innerhalb der Aktiven oder Passiven bei unveränderter Bilanzsumme. Nun gibt es aber auch Fälle, durch die sich der Wert der Bilanz **insgesamt** verändert, indem durch Zugang auf beiden Seiten der Bilanz eine Zunahme der Bilanzsumme (Aktiv-Passiv-Mehrung) oder durch Abgang auf beiden Seiten der Bilanz eine Abnahme der Bilanzsumme (Passiv-Aktiv-Minderung) entsteht.

Aktiv-Passiv-Mehrung

Wenn ein Unternehmen z. B. Waren im Werte von 20.000 € kauft, sie jedoch erst später bezahlen muss, beispielsweise nach 30 Tagen, so erhöht sich der Wert des Warenbestandes (Aktivseite) ebenso um 20.000 € wie der Wert der Lieferantenschulden (Passivseite). Um den gleichen Betrag erhöht sich die Bilanzsumme; wir sprechen von einer **Aktiv-Passiv-Mehrung**. Auch das sehen wir uns anhand der Bilanz näher an.

Beispiel: Maschinenfabrik Friedrich Müller**Vorher:**

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.		Passiva
	€		€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	111.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	Schuldwechsel	10.420
Wertpapiere	16.060		
Material	53.600		
Halbfabrikate	17.300		
Fertigfabrikate (Waren)	49.300		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420		
Besitzwechsel	22.400		
Bankguthaben	21.000		
<u>Kassenbestand</u>	<u>6.680</u>		
<u>=====</u>	<u>518.710</u>		<u>518.710</u>

Nachher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.		Passiva
	€		€
Grundstücke und Gebäude	130.000	Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900	Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	131.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400	Schuldwechsel	10.420
Wertpapiere	16.060		
Material	53.600		
Halbfabrikate	17.300		
Fertigfabrikate (Waren)	69.300		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420		
Besitzwechsel	22.400		
Bankguthaben	21.000		
<u>Kassenbestand</u>	<u>6.680</u>		
<u>=====</u>	<u>538.710</u>		<u>538.710</u>

Die Erschwerung dieses Falles durch Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) soll uns an dieser Stelle noch nicht beschäftigen.

Und nun noch ein Beispiel für eine **Passiv-Aktiv-Minderung**.

Passiv-Aktiv-Minderung

Unser Unternehmen bezahlt die im letzten Beispiel gekauften Waren nach 30 Tagen durch eine Banküberweisung. Es vermindern sich die Lieferantenschulden um 20.000 €, es vermindern sich aber auch die Bankguthaben um den gleichen Betrag, was sich wie folgt auf die Bilanz auswirkt:

Beispiel: Maschinenfabrik Friedrich Müller

Vorher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.	€	Passiva	€
Grundstücke und Gebäude	130.000		Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900		Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650		Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	131.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400		Schuldwechsel	10.420
Wertpapiere	16.060			
Material	53.600			
Halbfabrikate	17.300			
Fertigfabrikate (Waren)	69.300			
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420			
Besitzwechsel	22.400			
Bankguthaben	21.000			
Kassenbestand	6.680			
	<u>538.710</u>			<u>538.710</u>

Nachher:

Aktiva	Bilanz zum 31. 12.	€	Passiva	€
Grundstücke und Gebäude	130.000		Eigenkapital	336.990
Maschinen und Werkzeuge	73.900		Hypothekenschulden	60.000
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650		Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	111.300
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400		Schuldwechsel	10.420
Wertpapiere	16.060			
Material	53.600			
Halbfabrikate	17.300			
Fertigfabrikate (Waren)	69.300			
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420			
Besitzwechsel	22.400			
Bankguthaben	1.000			
Kassenbestand	6.680			
	<u>518.710</u>			<u>518.710</u>

Zur Beachtung:

Bei Barzahlung der eingekauften Ware hätte es einen Aktivtausch (Ware +; Kasse -) gegeben, womit das gleiche zahlenmäßige Ergebnis erreicht worden wäre, wie es in der vorstehenden Bilanz zum Ausdruck kommt. Der Kreditvorgang, der zur Erhöhung der Bilanzsumme geführt hat, war nur zwischengeschaltet.

Folgerung:

Jeder Geschäftsvorfall führt zu Änderungen einzelner Bilanzpositionen, wodurch sich auch die Bilanzsumme verändern kann.

Die Bilanzgleichung (Aktiva = Passiva) jedoch ist unzerstörbar.

Übung:

Zur Festigung Ihrer gewonnenen Erkenntnisse sollten Sie wieder einige Übungsaufgaben lösen. Dabei geht es um Fälle, durch die die Bilanzsumme vergrößert oder verkleinert wird.

	€
1. Zieleinkauf von Betriebsstoffen (= Material)	11.000
2. Kauf einer Maschine gegen Schuldwechsel	25.000
3. Zwecks Erhöhung des Eigenkapitals Bankeinzahlung durch den Geschäftsinhaber	50.000
4. Rückzahlung einer Hypothekenschuld durch Banküberweisung	15.000
5. Rücksendung von Rohstoffen (= Material) an einen Lieferer (Zielkauf)	7.500
6. Bareinlösung eines Schuldwechsels	2.700
7. Barentnahme von Eigenkapital durch den Geschäftsinhaber (= Privatentnahme in bar)	800

	Bilanzausgangswerte	Veränderungen + oder -	Veränderungen + oder -	Bilanz-Endwerte
	€	€	€	€
AKTIVA				
Grundstücke und Gebäude	130.000			
Maschinen und Werkzeuge	73.900			
Heizungs- und Beleuchtungsanlagen	9.650			
Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.400			
Wertpapiere	16.060			
Material	53.600	+ 11.000		
Halbfabrikate	17.300			
Fertigfabrikate (Waren)	69.300			
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.420			
Besitzwechsel	22.400			
Bankguthaben	1.000			
Kassenbestand	6.680			
	<u>518.710</u>			
PASSIVA				
Eigenkapital	336.990			
Hypothekenschulden	60.000			
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	111.300	+ 11.000		
Schuldwechsel	10.420			
	<u>518.710</u>			

Zusammenfassung

Die Bilanzgleichung

$$\text{Aktiva} = \text{Passiva}$$

kann nie durchbrochen werden, weil die Bilanz links wie rechts das gleiche, nur von verschiedenen Aspekten aus gesehen, enthält.

Bestandsbuchungstypen

Die durch Geschäftsvorfälle bedingten Änderungen der einzelnen Bilanzpositionen können sich auf eine Bilanzseite beschränken oder auf beide Seiten der Bilanz erstrecken. Hierbei lassen sich vier typische Vorgänge unterscheiden, die als **Bestandsbuchungstypen** bezeichnet werden sollen, weil sie aktive oder passive Bestände betreffen. Sie treten auf in den Formen

- | | |
|----------------------------------|---|
| 1. Aktivtausch | = Umschichtung innerhalb der Positionen der Aktivseite bei unveränderter Bilanzsumme |
| 2. Passivtausch | = Umschichtung innerhalb der Positionen der Passivseite bei unveränderter Bilanzsumme |
| 3. Aktiv-Passiv-Mehrung | = Zugang in Positionen auf beiden Seiten der Bilanz
⇒ als Folge davon Zunahme der Bilanzsumme |
| 4. Passiv-Aktiv-Minderung | = Abgang in Positionen auf beiden Seiten der Bilanz
⇒ als Folge davon Abnahme der Bilanzsumme. |

Sie werden bei dieser Typisierung und in unseren Beispielen Geschäftsvorfälle vermisst haben, die Einfluss auf den Gewinn haben (und die wir deshalb erfolgswirksam nennen); denn wir haben bislang nur Bestände verändert, ohne dass sich dabei ein Erfolg ergeben hat.

Erfolg = Gewinn oder Verlust

(Der Begriff **Erfolg** ist der Oberbegriff für Gewinn und Verlust). Einige Beispiele für erfolgswirksame Geschäftsvorfälle: Lohn- und Gehaltszahlungen (./.), Mietzahlungen (./.), Zinszahlungen (./.), Zinseinnahmen (+), Mieteinnahmen (+). Alle diese Geschäftsvorfälle bringen auf der einen Seite eine Bestandsänderung, wie wir sie schon kennen (z. B. Verminderung oder Erhöhung des Kassenbestandes), auf der anderen Seite fehlt nach unserer bisherigen Kenntnis eine Bestandsgröße für die Gegenbuchung. Wir könnten uns mit dem Posten "Eigenkapital" auf der Passivseite behelfen - dorthin fließt letztlich auch am Ende des Geschäftsjahres das Ergebnis aus allen erfolgswirksamen Buchungen (Jahresgewinn oder Jahresverlust). Im Rahmen der Buchhaltung ist jedoch eine andere Technik entwickelt worden, auf die wir später noch eingehen werden.

Aufgaben Nr. 4 bis 9

4. Erklären Sie den Begriff Bilanz;
5. Worin besteht der Unterschied zwischen Inventur und Inventar?
6. Wie gliedern Sie eine Bilanz?
7. Stellen Sie eine Bilanz mit folgenden Positionen auf:
- | | |
|--|-----------|
| Bestand an Handelsware | 20.000 € |
| Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | 4.000 € |
| Betriebs- und Geschäftsausstattung | 2.500 € |
| Grundstücke und Gebäude | 125.000 € |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 27.000 € |
| Schuldwechsel | 4.000 € |
| Kasse | 1.400 € |
| Hypothekenschulden | 15.000 € |
| Postbankguthaben | 100 € |
| Bankschulden | 3.600 € |
| Maschinen und Werkzeuge | 30.000 € |
| Eigenkapital | 133.400 € |
8. Wie lautet die Grundgleichung der Bilanz?
9. Stellen Sie die Auswirkungen der folgenden vier Geschäftsvorfälle auf die Bilanz dar unter gleichzeitiger Einordnung in die Bestandsbuchungstypen:
- Zahlung einer Kundin/eines Kunden durch Banküberweisung in Höhe von 850 €
 - Zielkauf von Ware im Werte von 2.300 €
 - Zahlung an die Lieferantin/den Lieferanten durch Schuldwechsel 2.300 €
 - Rückzahlung eines Teils der Hypothekenschulden bar 500 €.

2.2.2 Auflösung der Bilanz in Konten**2.2.2.1 Das Konto**

Würde man bei jedem Geschäftsvorfall die Zahlen in der Bilanz ändern, so könnte man zu jedem Zeitpunkt über eine Bilanz verfügen. Das ist praktisch nicht möglich; denken Sie an die große Zahl der täglich anfallenden Geschäftsvorfälle. Hier ist das sog. "**Konto**" eine mögliche Zwischenstation.

Konto

Was versteht man darunter? "Konto" (ital.) heißt nichts anderes als "Rechnung". Wir bedienen uns für jeden Bilanzposten (und – wie wir später sehen werden – für jeden Erfolgsposten) einer solchen Einzelrechnung. Das ermöglicht es uns, die durch die Geschäftsvorfälle verursachten Bewegungen aufzunehmen, ohne jedes Mal die Bilanz heranziehen zu müssen. Damit kann die Bilanz eine **Bestandsrechnung** bleiben, die wir im Regelfall nur zu einem bestimmten Stichtag aufstellen, z. B. zum Ende eines jeden Geschäftsjahres, während wir die **Bewegungsrechnung** innerhalb eines Jahres mit Hilfe der Konten durchführen.

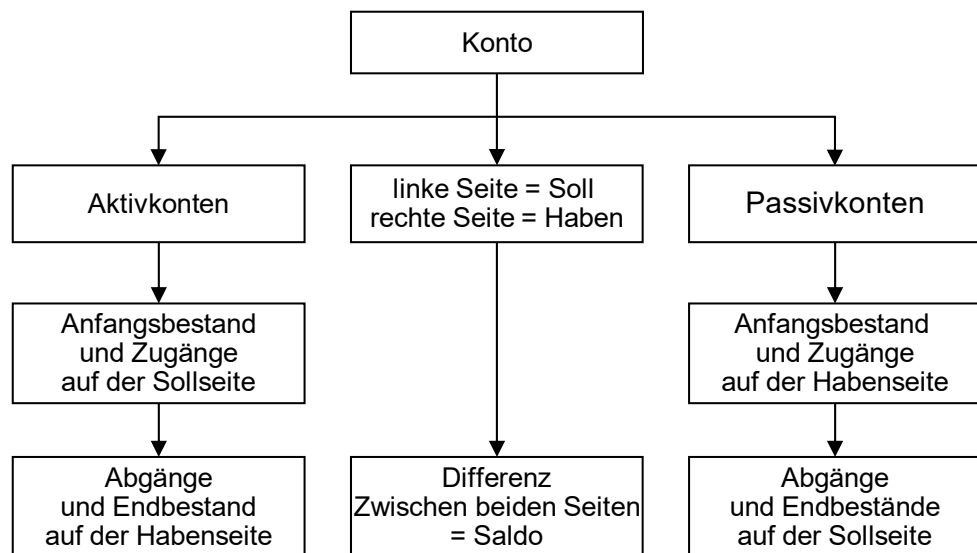
Zu 2.2

Erklärung der Doppik auf der Grundlage der Bilanz

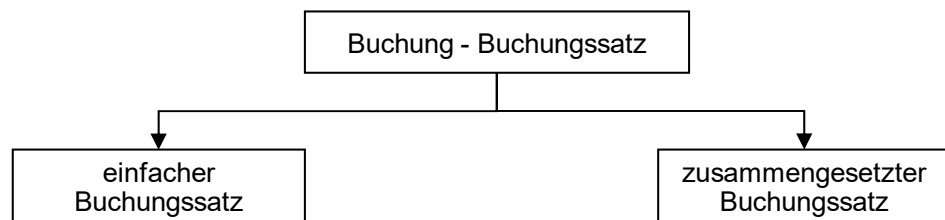
Bilanzgleichung: Aktiva = Passiva

Bestandbuchungstypen: Aktivtausch
Passivtausch
Aktiv-Passiv-Mehrung
Passiv-Aktiv-Minderung

Auseinanderziehung der Bilanz auf Konten



Das Verständnis für die Gegensätzlichkeit der beiden Kontentypen ist die Voraussetzung für das Verstehen des Prinzips der Doppik!



Die Zusammenziehung der Konten führt wieder zur Bilanz.

Autor: AOR Dr. Wilfried Wittstock
Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Jörn Littkemann
Prof. Dr. Philipp Reinbacher

Modul 31011: Externes Rechnungswesen – LESEPROBE –

Einheit 4: Jahresabschluss

**Heft 2: Grundzüge der handelsrechtlichen
Rechnungslegung Teil 1
– Grundlagen und Bilanzierung –**

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

3 Grundzüge der handelsrechtlichen Rechnungslegung

3.1 Handelsrechtliche Grundlagen

3.1.1 Einführung

Der handelsrechtliche Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften setzt sich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen. Kapitalgesellschaften müssen diese beiden traditionellen Rechnungslegungsinstrumente um den Anhang erweitern. Ferner wird von großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften (vgl. Gliederungspunkt 3.1.2) die Aufstellung eines Lageberichts verlangt, der allerdings - anders als der Anhang - keinen Bestandteil des Jahresabschlusses bildet.

In dem Studienheft 2 werden zunächst grundsätzliche Bereiche des Jahresabschlusses angesprochen. Nach einer groben Skizzierung der für Kapitalgesellschaften zu beachtenden Einteilung in Größenklassen erfolgt - in knapper Form - eine Darstellung der Aufstellungs-verpflichtungen und Aufstellungsgrundsätze. Im zweiten und dritten Gliederungspunkt wird die Bilanz behandelt. Für die Aufstellung der Bilanz können drei grundlegende Bereiche unterschieden werden.

Bilanz		
<u>Bilanzierung</u> Ansatz dem Grunde nach	<u>Bewertung</u> Ansatz der Höhe nach	<u>Gliederung</u> Ausweis der Bilanzposten

Im Bereich „*Bilanzierung*“ ist die Frage zu beantworten, welche aktiven und passiven Posten in die Bilanz aufzunehmen sind. Die Entscheidung betrifft demnach den *Bilanzansatz dem Grunde nach*. Hierbei ist zunächst zu klären, ob „etwas“ überhaupt bilanzierungsfähig ist. Wird die *Bilanzierungsfähigkeit* bejaht, folgt die Untersuchung, ob sich eine *Bilanzierungspflicht* oder ein *Bilanzierungsverbot* ergibt bzw. ob ein *Bilanzierungswahlrecht* vorliegt.

| Bilanzierung |

Erst wenn der Bilanzansatz dem Grunde nach feststeht, stellt sich die Frage nach der *Bewertung* der Bilanzierungsgegenstände. Bewerten im bilanziellen Sinn bedeutet, den einzelnen Bewertungsobjekten die Maßgröße Geld zuzuordnen und sie miteinander vergleichbar zu machen. Für die Wertfindung muss neben dem (mengenmäßig festgestellten) *Bewertungsobjekt* der *Bewertungsmaßstab* bzw. die Wertkategorie (z. B. Anschaffungskosten, Wiederbeschaffungswert,

| Bewertung |

Nennbetrag usw.) bestimmt werden. Die Ermittlung des konkreten Wertes erfolgt dann durch die Anwendung bestimmter *Bewertungsverfahren* (Methoden), wobei allgemeine und bestimmte *Bewertungsgrundsätze* zu beachten sind. Der Zweck der Bewertung besteht also darin, den *Bilanzansatz der Höhe nach* zu bestimmen.

Gliederung | Während durch die Bilanzierung und Bewertung der Inhalt der Bilanz klargestellt wird, umfasst der Bereich *Gliederung* die mit der formalen Abbildung verbundenen Fragen. Dabei handelt es sich u. a. um die Festlegung, wie die Bewertungsobjekte zusammengefasst und in welcher Reihenfolge sie ausgewiesen werden. Im vierten Gliederungspunkt wird die Gewinn- und Verlustrechnung behandelt. Der fünfte und letzte Gliederungspunkt gilt ausschließlich für Kapitalgesellschaften, da nur diese grundsätzlich zur Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses verpflichtet sind sowie einen Anhang und einen Lagebericht aufzustellen haben. Kleine Kapitalgesellschaften sind allerdings von der Prüfungspflicht und der Aufstellung eines Lageberichts befreit. Nach dem Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz vom 24.2.2000 gelten die ansonsten nur von Kapitalgesellschaften zu beachtenden speziellen Gesetzesregelungen nunmehr auch für solche Personengesellschaften (OHG, KG), bei denen nicht mindestens eine *natürliche* Person persönlich haftender Gesellschafter ist. Hiernach werden also die ansonsten als Personengesellschaften anzusehenden **GmbH&Co KG** in der Rechnungslegung wie Kapitalgesellschaften behandelt.

3.1.2 Rechtsform- und größenabhängige Rechnungslegungsvorschriften

Im Zusammenhang mit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses¹ ist bereits aufgezeigt worden, dass die Rechnungslegungsvorschriften teils an die Rechtsform, teils an die Größe und teils an die Branchenzugehörigkeit der Unternehmen anknüpfen. Die *Rechtsformabhängigkeit* kommt deutlich im Aufbau des Dritten Buches des HGB zum Ausdruck.

¹ Vgl. Studienheft 1.

HGB					
Drittes Buch: Handelsbücher					
<u>Erster</u> <u>Abschnitt</u>	<u>Zweiter</u> <u>Abschnitt</u>	<u>Dritter</u> <u>Abschnitt</u>	<u>Vierter</u> <u>Abschnitt</u>	<u>Fünfter</u> <u>Abschnitt</u>	<u>Sechster</u> <u>Abschnitt</u>
§§ 238 - 263	§§ 264 - 335b	§§ 336 - 339	§§ 340 – 341y	§§ 342 - 342a	§§ 342b – 342e
HGB	HGB	HGB	HGB	HGB	HGB
Vorschriften für alle Kaufleute	ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandels- gesellschaften (im Sinne des § 264a HGB)	ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften	ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (Kreditinstitute und Finanzdienstleistungs- institute, Versicherungs- unternehmen und Pensionfonds und Unternehmen des Rohstoffsektors)	Vorschriften privates Rechnungslegungs- gremium; Rechnungslegungs beirat	Vorschriften Prüfstelle für Rechnungslegung
abschließende Regelungen für Einzelkaufleute und Personenhandels- gesellschaften					

Abb. 3.1: Aufbau Drittes Buch: Handelsbücher

Das Dritte Buch ist in sechs Abschnitte gegliedert. Der *erste Abschnitt* enthält die für *alle* Kaufleute geltenden Vorschriften. In vier Unterabschnitten sind allgemeine Vorschriften über die Buchführung, Inventar, Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss sowie Aufbewahrung und Vorlage der Rechnungslegungsunterlagen zusammengefasst. In diesem ersten Abschnitt wird weitgehend bereits früher geltendes Recht übernommen. Er zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass bisher ungeschriebene geltende oder im AktG enthaltene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) kodifiziert werden.

Der *zweite Abschnitt* enthält die für Kapitalgesellschaften und bestimmte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (GmbH&Co KG) ergänzenden Vorschriften. In sechs Unterabschnitten werden der Jahresabschluss nebst Lagebericht, der Konzernabschluss und Konzernlagebericht, die Prüfung und Offenlegung sowie die Straf- und Bußgeldvorschriften geregelt. Im *dritten Abschnitt* sind dann die speziell für eingetragene Genossenschaften und im *vierten Abschnitt* die für Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen des Rohstoffsektors geltenden ergänzenden Vorschriften geregelt. Der *fünfte Abschnitt* enthält Regelungen über die Bildung eines „Privaten Rechnungslegungsgremiums“ bzw. eines sog.

„Rechnungslegungsbeirates“ im Bundesjustizministerium. Der *sechste Abschnitt* enthält Regelungen für die Bildung einer „Prüfstelle für Rechnungslegung“ sowie über deren Aufgaben.

Der *erste Abschnitt* im Dritten Buch regelt die Rechnungslegung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften *abschließend*. Er ist deutlich von den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften im *zweiten Abschnitt* abgegrenzt. Der erste und zweite Abschnitt stehen in einem Grund- und Spezialverhältnis zueinander. Für grundlegende Fragen ist von den Kapitalgesellschaften zunächst der allgemeine Teil (der erste Abschnitt) und danach erst der spezielle, d. h. der zweite Abschnitt, heranzuziehen. Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB folgen insofern - von Ausnahmen abgesehen - „dem Prinzip vom Einfacheren ansteigend zum Komplizierteren - von der einfachen Rechtsform zur komplizierteren - vom einfacheren Jahresabschluss zum detaillierten - auch generell vom kleinen Kaufmann zum größeren“.²

rechtsform- spezifische Besonderheiten

Konkrete **rechtsformspezifische Unterschiede** ergeben sich z. B. dadurch, dass (große) Kapitalgesellschaften

- neben der Bilanz und der GuV den Jahresabschluss um einen *Anhang* zu erweitern haben,
- zusätzlich einen *Lagebericht* erstellen müssen,
- *ausführliche* Bilanz- und GuV-*Gliederungen* zu beachten haben und
- offenkundig- sowie prüfungspflichtig sind.

Innerhalb der Rechtsformen bestehen darüber hinaus unterschiedliche - von der *Unternehmensgröße* abhängige - Anforderungen an die Rechnungslegung. Auf die Unterschiede und die maßgeblichen Größenkriterien für Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die nach dem PubLG zur besonderen Rechnungslegung verpflichtet sind, ist bereits in dem Studienheft 1 hingewiesen worden. Auf eine weitergehende Darstellung wird nachfolgend ebenso wie für Genossenschaften, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen des Rohstoffsektors verzichtet.

Größenkategorien für Kapitalgesell- schaften

Der Jahresabschluss von *Kapitalgesellschaften* wird in nicht unerheblichem Umfang durch die Unternehmensgröße geprägt. Gemäß §§ 267 und 267 a HGB ist zwischen

kleinsten, kleinen, mittelgroßen und großen

Kapitalgesellschaften zu differenzieren. Mit der Zuordnung zu einer bestimmten Größenkategorie sind *verschiedene Rechtsfolgen* verbunden. So werden kleinsten,

² BT-Drucks. 10/4268 (1985), S. 89.

kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften zahlreiche *Erleichterungen* bei der Aufstellung, der Pflichtprüfung und der Offenlegung des Jahresabschlusses eingeräumt.

Zur Einstufung in eine der drei Größenklassen dienen die Kriterien

Einteilungskriterien

Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Zahl der Arbeitnehmer.

Die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse sind unmittelbar aus der Bilanz bzw. der GuV ersichtlich. Falls auf der Aktivseite der Bilanz ein „Fehlbetrag“ (vgl. hierzu § 268 Abs. 3 HGB) ausgewiesen wird, ist die Bilanzsumme um diesen Betrag zu vermindern. Die Zahl der Arbeitnehmer ist als *Jahresdurchschnittswert* zu berechnen, indem die Summe der an den Quartalsenden des Kalenderjahres beschäftigten Arbeitnehmer durch vier geteilt wird.

In welche Größenkategorie eine Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, richtet sich danach, ob am Schluss eines Geschäftsjahres bestimmte *Grenzwerte* bei den drei genannten Größen-merkmalen über- oder unterschritten werden. In der folgenden Abb. 3.2 sind die Grenzwerte für die einzelnen Größenklassen enthalten.

Die dort genannten Grenzwerte sind zuletzt durch das im Juli 2015 verabschiedete „Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz“ (BilRUG) erhöht worden. Die erhöhten Grenzwerte sind für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Grenzwerte der Größenmerkmale

Größenmerkmal	Kapitalgesellschaft			
	kleinste	kleine	mittelgroße	große
Bilanzsumme Mio. €	≤ 0,35	≤ 6,00	> 6,00 ≤ 20,00	> 20,00
Umsatzerlöse Mio.€	≤ 0,70	≤ 12,00	> 12,00 ≤ 40,00	> 40,00
Arbeitnehmer	≤ 10	≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250

Abb. 3.2: Einteilung der Kapitalgesellschaften in Größenklassen

Für die Einordnung in eine Größenklasse reicht es aus, wenn die Werte von zwei Merkmalen erfüllt sind. Es ist also nicht erforderlich, dass die Werte aller drei Merkmale in derselben Größenklasse liegen. Die Zuordnung in eine bestimmte Größenklasse wird nicht abschließend festgelegt. Am Ende eines jeden Geschäftsjahres ist jeweils zu überprüfen, ob aufgrund geänderter Größenmerkmale eine Neu-Einstufung erforderlich ist. Hierfür genügt es, wenn die Grenzwerte von *zwei* (beliebigen) Größenkriterien über- oder unterschritten werden.

Beispiel

Für die im Jahr 01 gegründete A-GmbH werden am Schluss der Geschäftsjahre 01 bis 07 folgende Größenmerkmalswerte ermittelt:

Jahr	Bilanzsumme T€	Umsatzerlöse T€	Arbeitnehmer Jahresdurchschnitt
01	6.700	41.000	255
02	6.900	15.400	240
03	4.200	9.000	252
04	2.400	6.000	90
05	3.400	6.500	49
06	21.000	9.200	260
07	13.200	16.400	260

Lösung

Im Jahr 01 wäre die GmbH nach der Bilanzsumme eine mittelgroße, nach den Umsatzerlösen eine große und nach der Zahl der Arbeitnehmer ebenfalls als große Kapitalgesellschaft einzuordnen. Da zwei Merkmalswerte in der Kategorie „groß“ liegen, wird die Gesellschaft insgesamt als große Kapitalgesellschaft eingestuft. In den weiteren Jahren ergeben sich folgende Klassifikationen:

Jahr	Bilanzsumme T€	Umsatzerlöse T€	Arbeitnehmer Jahresdurchschnitt	Gesamteinstufung in die Größenklasse
01	mittel	groß	groß	groß
02	mittel	mittel	mittel	mittel
03	klein	klein	groß	klein
04	klein	klein	mittel	klein
05	klein	klein	klein	klein
06	groß	klein	groß	groß
07	mittel	mittel	groß	mittel

**Rechtsfolgen der
Größenkriterien**

Der Wechsel in eine andere Größenklasse bedeutet allerdings *nicht* gleichzeitig, dass gegenüber dem Vorjahr unterschiedliche *Rechtsfolgen* hinsichtlich des Jahresabschlusses eintreten. Erst wenn eine Kapitalgesellschaft an den Abschlussstichtagen von *zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren* einer niedrigeren oder höheren Größenkategorie zuzuordnen ist, verändern sich auch die Rechtsfolgen. Eine Kapitalgesellschaft, die z. B. im ersten Jahr als mittelgroß eingestuft wird und im zweiten Jahr die Merkmalswerte einer großen Gesellschaft erfüllt, wird hinsichtlich der Rechtsfolgen auch im zweiten Jahr weiterhin wie eine mittelgroße behandelt. Nur wenn

auch im dritten Jahr nochmals die Werte einer großen Gesellschaft vorliegen, muss sie die strengeren Rechnungslegungsvorschriften der großen Gesellschaft befolgen.

Beispiel

Es gelten die Merkmalswerte und die Einstufungen des vorherigen Beispiels. Im Hinblick auf die Rechtsfolgen ergibt sich folgende Lösung:

Jahr	01	02	03	04	05	06	07
Einstufung	groß	mittel	klein	klein	klein	groß	mittel
Rechtsfolgen	groß	groß	mittel	klein	klein	klein	mittel

Im **Gründungsjahr** knüpfen die Rechtsfolgen unmittelbar an die jeweilige Einstufung in die Größenklasse an (§ 267 Abs. 4 HGB). Im zweiten Jahr wird die GmbH weiter wie eine große Gesellschaft behandelt, weil sie die Voraussetzungen einer mittelgroßen nur einmal und nicht an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erfüllt. Im dritten Jahr treten die Rechtsfolgen für eine mittelgroße Gesellschaft ein, weil zweimal hintereinander die Merkmalswerte der großen Gesellschaft unterschritten werden. Die Voraussetzungen für eine Behandlung als kleine Gesellschaft sind im Jahr 04 erfüllt. Obwohl im sechsten Jahr von den Größenkriterien gesehen eine *Einstufung* als große Kapitalgesellschaft erfolgt, gilt die GmbH hinsichtlich der *Rechtsfolgen* als kleine Gesellschaft. Erst im siebten Jahr wird sie als mittelgroße behandelt, weil zweimal hintereinander die Werte der kleinen Kapitalgesellschaft überschritten werden.

Unabhängig von den bisher behandelten Größenkriterien gelten Kapitalgesellschaften stets als groß i. S. d. § 267 Abs. 3 S. 2 HGB i. V. m. § 264d HGB, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere (Aktien oder andere Wertpapiere) in Anspruch nehmen oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist. Unter den Begriff des organisierten Marktes fallen hierbei der Amtliche Markt, der Geregelter Markt sowie die entsprechenden ausländischen Märkte.

3.1.3 Buchführung und Inventar

Der Jahresabschluss basiert auf der Geschäftsbuchführung und dem Inventar. Die Buchführungsvorschriften sind im ersten Abschnitt des Dritten Buches HGB enthalten. Zur *Buchführung verpflichtet* sind nach den §§ 238 ff. HGB *alle Kaufleute* i. S. des § 1 Abs. 1 HGB. Von der Buchführungspflicht ausgenommen sind die sog. Kleingewerbetreibenden, bei denen ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist (§ 1 Abs. 2 HGB). Falls sich diese Kleingewerbebetriebe jedoch auf eigenen Antrag in das Handelsregister eintragen

Verpflichtung zur Buchführung

lassen, sind sie als Kaufleute buchführungspflichtig. Handelsgesellschaften gelten nach § 6 HGB als Kaufleute. Zu ihnen gehören die Personengesellschaften des HGB, d. h. die Offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG), ferner die Kapitalgesellschaften, d. h. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG) und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). Genossenschaften gelten nach § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute. Sie sind somit ebenfalls nach den §§ 238 ff. HGB zur Buchführung verpflichtet. Ausgenommen von der Buchführungspflicht sind Einzelkaufleute, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren bzw. im Gründungsjahr Umsatzerlöse von nicht mehr als jeweils 600.000 Euro und einen Jahresüberschuss von nicht mehr als jeweils 60.000 Euro erzielen (§ 241a HGB).

- Anforderung an die Buchführung** | Zwischen den Vorschriften zur Buchführung und zum Inventar (§§ 238 - 241a HGB) einerseits und denjenigen zum Jahresabschluss (§§ 242 - 256 HGB) andererseits besteht eine deutliche Trennung.³ Nach § 238 Abs. 1 HGB muss die Buchführung „so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“.
- Buchführungssystem** | Ein bestimmtes *Buchführungssystem* schreibt das Gesetz nicht vor. Da neben der Bilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) erstellt werden muss, ergibt sich jedoch praktisch die Notwendigkeit, nach dem System der *doppelten Buchführung* vorzugehen. Der einfache Bestandsvergleich reicht nicht aus; der Gewinn/Verlust ist aus den Bestands- und den Erfolgskonten zu ermitteln.
- Inventar** | Die Pflicht zur Erstellung eines *Inventars* und die hierbei eingeräumten Vereinfachungsverfahren sowie Bewertungserleichterungen werden in den §§ 240, 241 und 241a HGB geregelt. In dem Inventar sind die Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich *einzeln* aufzuzeichnen. Die Aufstellung hat zu Beginn des Handelsgewerbes und danach jeweils zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ zu erfolgen. Was unter diesem unbestimmten Rechtsbegriff zu verstehen ist, wird im Zusammenhang mit der Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses erläutert.⁴
- Inventur** | Die *Inventur*, d. h. die körperliche (bzw. buchmäßige) Bestandsaufnahme, hat grundsätzlich am Bilanzstichtag zu erfolgen (Stichtagsinventur). Da dies in den meisten Fällen nicht möglich ist, wird meist eine sog.

³ Es besteht lediglich eine Verbindung durch § 242 Abs. 4 HGB mit § 241a HGB.

⁴ Vgl. Gliederungspunkt 3.1.5.

„ausgeweitete“ Stichtagsinventur durchgeführt, die innerhalb eines kurzen Zeitraums vor und nach dem Bilanzstichtag stattfindet (üblich und als ordnungsgemäß anerkannt sind 10 Tage vor und nach dem Stichtag). Daneben sind die vorverlegte oder nachverlegte Stichtagsinventur sowie die permanente Inventur (vgl. § 241 Abs. 3 HGB) zulässig.⁵

3.1.4 Aufstellungspflicht und Bestandteile des Jahresabschlusses

Die handelsrechtliche Verpflichtung, einen Jahresabschluss aufzustellen, ergibt sich aus § 242 Abs. 1 HGB und ergänzend für Kapitalgesellschaften aus § 264 Abs. 1 HGB. Jeder Kaufmann muss „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss“ sowie eine „Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres“ aufstellen. Zur Aufstellung verpflichtet sind die jeweiligen gesetzlichen Vertreter der Unternehmen, d. h. bei Einzelunternehmen der Geschäftsinhaber, bei Personengesellschaften die geschäftsführenden Gesellschafter und bei den Kapitalgesellschaften die Geschäftsführer bzw. der Vorstand.

Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses

Bei Personen- und Kapitalgesellschaften muss zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses unterschieden werden. Die **Aufstellung** betrifft die technische Anfertigung des Jahresabschlusses. Hierfür verantwortlich ist die Geschäftsführung. Die **Feststellung** betrifft dagegen die Billigung oder Genehmigung des aufgestellten Jahresabschlusses. Erst mit seiner Feststellung wird der Jahresabschluss für die Beteiligten, d. h. die Gesellschafter und die Gesellschaft *rechtsverbindlich*. Bei Aktiengesellschaften wird der Jahresabschluss im Normalfall dadurch festgestellt, dass der *Aufsichtsrat* den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss billigt (§ 172 AktG). Die Hauptversammlung ist nur dann für die Feststellung zuständig, wenn der Vorstand und Aufsichtsrat dies ausnahmsweise beschließen oder der Jahresabschluss vom Aufsichtsrat nicht gebilligt wird (§ 173 AktG). Bei Personengesellschaften und GmbH wird der Jahresabschluss dagegen grundsätzlich durch die *Gesellschafter* festgestellt (§ 42a GmbHG).

Aufstellung und Feststellung

Für *Einzelkaufleute* und *Personengesellschaften*, die nicht unter die Vorschriften des PubliG fallen, besteht der Jahresabschluss aus der Bilanz *und* der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Durch § 242 Abs. 2 HGB wird ausdrücklich bestimmt, dass für den Schluss eines jeden Jahres eine GuV zu erstellen ist. Durch diese erstmalige Kodifizierung sollen jedoch keine erhöhten Anforderungen an den Jahresabschluss gestellt werden. Nach

Bestandteile des JA von Einzel- und Personennunternehmen

⁵ Vgl. zu den Verfahren die Kommentare zum HGB, z.B. ADS, Teilbd. 6, (1998); HdJ (2002); Beck'scher Bilanzkommentar (2003); BoHR (2003); HdR (2003).

allgemeiner Ansicht hat die Vorschrift nur deklaratorischen Charakter, da bilanzierende Kaufleute auch nach altem Recht zur Erstellung einer GuV verpflichtet waren.⁶

Bestandteile des JA von Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften haben gem. § 264 Abs. 1a HGB die Firma, den Sitz, das Registergericht und die Handelsregisternummer anzugeben. Sofern sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung befindet, ist auch darüber zu informieren. Gemäß § 264 Abs. 1 HGB müssen Kapitalgesellschaften neben der Bilanz und der GuV zusätzlich einen *Anhang* aufstellen. Der Jahresabschluss wird also aus drei gleichrangigen Bestandteilen gebildet. Die primäre Aufgabe des Anhangs besteht darin, den Jahresabschlussadressaten zusätzliche Informationen über die Kapitalgesellschaften zu vermitteln.⁷ Auch Einzel- und Personenunternehmen können freiwillig einen Anhang mit zusätzlichen Erläuterungen zum Jahresabschluss aufstellen.

Einzelkaufleute und Personengesellschaften		Kapitalgesellschaften		
Bilanz § 242 HGB	GuV § 242 HGB	Bilanz § 242 HGB	GuV § 242 HGB	Anhang § 264 HGB

Abb. 3.3: Bestandteile des Jahresabschlusses

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, haben gem. § 264 Abs. 1 S. 2 HGB den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern. Des Weiteren können sie dem Jahresabschluss eine Segmentberichterstattung hinzufügen.

Lagebericht

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind außerdem verpflichtet, einen *Lagebericht* aufzustellen (§ 264 Abs. 1 HGB). Der Lagebericht ist *kein* Bestandteil des Jahresabschlusses. Seine Hauptaufgabe besteht darin, den Gesellschaftern, Gläubigern usw. zusätzliche - über die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen hinausgehende - allgemeine Erläuterungen über die wirtschaftliche Gesamtsituation der Gesellschaft zu geben.⁸ In der Praxis ist es vielfach üblich, den Jahresabschluss und den Lagebericht unter Publizitätsaspekten in einem

Geschäftsbericht

einheitlichen Schriftstück, dem sog. *Geschäftsbericht*, zusammenzufassen. Dabei wird der Geschäftsbericht insbesondere von großen Kapitalgesellschaften häufig noch um weitere freiwillige Informationen über das Unternehmen ergänzt.

⁶ Vgl. Ellerrich/Swart (2003), in: HdR, § 242 HGB, Rn. 12.

⁷ Vgl. im Einzelnen Studienheft 3, Gliederungspunkt 3.5.2.

⁸ Vgl. hierzu Studienheft 3, Gliederungspunkt 3.5.3.