
Inhaltsübersicht

A. GRUNDLAGEN.....	1
I. Rechtliche Grundlagen	1
1. Rechtsnormen.....	1
2. Personenkreis	1
3. Übungsfälle zur Buchführungs- und Bilanzierungspflicht.....	5
4. Jahresabschlusspflicht nach Handelsrecht.....	7
5. Jahresabschlusspflicht nach Steuerrecht	7
6. Aufbewahrung von Unterlagen.....	8
7. Folgen der Verletzung von Buchführungs- oder Jahresabschlusspflichten	9
8. Umfang des Jahresabschlusses	10
9. Aufstellungszeitpunkt und Unterschrift.....	10
II. Tatsächliche Grundlagen.....	12
1. Saldenbilanz als Ausgangspunkt	12
2. Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens.....	12
B. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE BEI DER BILANZAUFSTELLUNG	15
I. Bilanzierungsumfang	15
1. Allgemeines.....	15
2. Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (wirtschaftliches Eigentum)	16
3. Kein wirtschaftliches Eigentum	16
4. Typisches wirtschaftliches Eigentum	17
5. Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.....	29
6. Übungsfälle zum Bilanzierungsumfang.....	32
II. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	35
1. Begriff der doppelten Buchführung	35
1. Stichtagsprinzip/Wertaufhellung	36
2. Maßgeblichkeitsgrundsätze	38
3. Bilanzidentität/Bilanzzusammenhang.....	41
4. Bilanzkontinuität/Bewertungsstetigkeit.....	41
5. Bilanzvollständigkeit/Verrechnungsverbot	42
6. Grundsätze der Unternehmensfortführung (Going concern-Prinzip), Einzelbewertung, Vorsicht und Periodenabgrenzung.....	42



7. Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip.....	42
8. Übungsfälle zu den Bilanzierungsgrundsätzen	43
III. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung.....	45
1. Begriffe.....	45
2. Bilanzberichtigung	45
3. Bilanzänderung	46
4. Übungsfälle zu Bilanzberichtigung und -änderung.....	47
V. Wechsel der Gewinnermittlungsart	53
1. Auswirkungen.....	53
2. Gewinnberichtigungen R 4.6 EStR	54
3. Übungsfälle zum Wechsel der Gewinnermittlungsart	57
C. ANSATZVORSCHRIFTEN.....	60
I. Vollständigkeitsgebot	60
II. Bilanzgliederung.....	60
1. Grundsätzliches Gliederungsschema	60
2. Bilanzgliederung bei Kapitalgesellschaften	61
3. Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften	62
III. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	63
1. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften.....	63
2. Kapitalgesellschaften	63
IV. Bilanzierungsverbote	64
V. Rückstellungspflicht	65
VI. Rechnungsabgrenzungsposten.....	66
VII. Haftungsverhältnisse	74
D. BEWERTUNG UND BILANZIERUNG	75
I. Allgemeines.....	75
1. Bewertungsgegenstand	75
2. Übungsfälle zum Betriebsvermögen	77

3.	Bewertungsmaßstäbe.....	79
4.	Übungsfälle zu Anschaffungskosten.....	86
5.	Übungsfall zu Herstellungskosten.....	94
6.	Übungsfälle zum Teilwert.....	105
7.	Übungsfälle Durchschnitts- und Festwert.....	109
II.	Anlagevermögen.....	113
1.	Das abnutzbare Anlagevermögen.....	113
2.	Übungsfälle zur Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens.....	123
3.	Das nicht abnutzbare Anlagevermögen.....	131
4.	Übungsfälle zur Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens.....	133
III.	Umlaufvermögen.....	134
1.	Begriff.....	134
2.	Bewertung nach Handelsrecht.....	134
3.	Bewertung nach Steuerrecht.....	135
4.	Einzelfragen.....	136
5.	Übungsfälle zur Bewertung des Umlaufvermögens.....	139
IV.	Schulden.....	144
1.	Verbindlichkeiten.....	144
2.	Rückstellungen.....	147
3.	Rentenschulden.....	154
4.	Sonderfall der zinslos gestundeten Verbindlichkeit.....	156
5.	Übungsfälle zu Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	158
V.	Kapital.....	166
1.	Bedeutung des Kapitals.....	166
2.	Entnahmen.....	166
3.	Einlagen.....	169
4.	Übungsfälle zur Bewertung von Entnahmen und Einlagen.....	172
5.	Rücklagen.....	177
6.	Übungsfälle zu Rücklagen.....	184
E.	NICHTABZUGSFÄHIGE BETRIEBSAUGABEN.....	188
I.	Allgemeines.....	188
II.	Schuldzinsen als Betriebsausgaben.....	188

1. Beibehaltung der Mehrkontenmodelle	188
2. Schuldzinsen keine Betriebsausgaben bei Überentnahmen.....	189
3. Berechnung der hinzuzurechnenden Schuldzinsen	192
III. Sonstige nicht abziehbare Betriebsausgaben.....	192
1. Allgemeines.....	192
2. Katalog der sonstigen nicht abziehbaren Betriebsausgaben	193
3. Ausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen.....	195
4. Übungsfälle zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben	198
F. BESONDERHEITEN BEI PERSONENHANDELSGESELLSCHAFTEN	199
I. Mehrere Kapitalkonten	199
II. Umfang des Betriebsvermögens.....	200
III. Gewinnermittlung	202
1. Vergütung für Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft	204
2. Vergütungen für die Hingabe von Darlehen.....	205
3. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	205
4. Keine Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2, Satz 1 2. HS.....	205
5. Sonderbetriebseinnahmen.....	206
6. Sonderbetriebsausgaben.....	206

A. Grundlagen

I. Rechtliche Grundlagen

1. Rechtsnormen

Für alle Kaufleute sind für die Bilanzierung die §§ 238 bis 263 HGB maßgebend. Sie regeln:

- Buchführung und Inventar
- Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss
- Aufbewahrung und Vorlage

Darüber hinaus gibt es noch besondere Rechnungslegungsvorschriften

- für alle Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht mindestens eine natürliche Person Vollhafter ist, in den §§ 264 ff HGB
- für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, in den §§ 41 bis 42 a GmbHG
- für Aktiengesellschaften, in den §§ 150 - 176 AktG (Rücklagen, Bilanzgliederung)

Zur Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses, sind zu den zusätzlich zu den og. Rechtsnormen insbesondere die §§ 4 bis 7 EStG zu beachten.

2. Personenkreis

Mit dem Handelsrechtsreformgesetzes (HRefG) ist seit dem **01.07.1998** der **Kaufmannsbegriff neu geregelt.**

Die bis dahin geltende Unterscheidung in " Minder- und Vollkaufmann " wurde aufgegeben. Stattdessen sind nunmehr alle **G E W E R B E T R E I B E N D E N** ohne Rücksicht auf die Branche, die ein **Handelsgewerbe** betreiben, Kaufleute im Sinne des HGB. Als Rechtsfolge ergeben sich folgende Kaufmannsbegriffe:

- Istkaufmann (§ 1 HGB)
- Kannkaufmann (§ 2 HGB)
- Kannkaufmann (§ 3 HGB)
- Scheinkaufmann (§ 5 HGB)
- Formkaufmann (§ 6 HGB)

Aufgrund des § 105 Abs. 2 HGB können kleingewerbliche Gesellschaften - die bisher nur in der Rechtsform der "GbR" betrieben werden konnten - nach dem Handelsrechtsreformgesetz die oHG oder die KG als Rechtsform wählen. Eine lediglich Vermögen verwaltende Personengesellschaft kann sich damit als oHG oder KG organisieren.

Kaufmannsarten

ISTKAUFMANN (§ 1 HGB)

Kaufmann im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB ist jeder, der ein **H A N D E L S G E W E R B E** betreibt.

H A N D E L S G E W E R B E ist jeder Gewerbebetrieb (jedes gewerbliche Unternehmen), der nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (kaufmännische Organisation) erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB).

Die Eintragung der ISTKAUFLEUTE in das Handelsregister ist zwar verpflichtend, aber die Eintragung selbst hat nur deklaratorische (rechts bezeugende) Bedeutung.

Das HGB enthält für die Begriffe "gewerblich " oder " **Gewerbebetrieb** " keine Definition. Sie ergibt sich aus der Rechtsprechung und wird aus anderen Gesetzen abgeleitet.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG liegt per Legaldefinition ein **Gewerbebetrieb** vor, wenn:

- eine selbständige nachhaltige Betätigung, die
- mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird,
- sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und
- nicht als Ausübung von Land- u. Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und
- nicht als Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit gem. § 18 EStG anzusehen ist.

Demnach sind Freiberufler (z. B. Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater) und andere Selbständige im Sinne des § 18 EStG - wie bisher - im Normalfall **keine** Kaufleute, da sie mit den ausgeführten Tätigkeiten nicht die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit erfüllen und somit kein Handelsgewerbe betreiben.

BEACHTEN:

Durch die Neugestaltung des § 1 HGB sind Kaufleute deren Unternehmen nach Art und Umfang **keinen** in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, so genannte **Kleingewerbetreibende**, jetzt grundsätzlich **N I C H T K A U F L E U T E (Privatpersonen gleichgestellt!)**.

§ 1 HGB regelt nun ausdrücklich die Kaufmannseigenschaft, wenn das Vorliegen eines **HANDELSGEWERBES** bejaht wird. Daraus ergibt sich, dass alle Rechte und Pflichten, die sich aus dem HGB für Kaufleute ergeben, dann uneingeschränkt Gültigkeit haben.

Will sich ein nicht in das Handelsregister eingetragener Gewerbetreibender darauf berufen, dass er ein Kleingewerbetreibender und somit kein Kaufmann im Sinne des HGB ist, so trägt er hierfür die Beweislast.

Kannkaufmann (§ 2 HGB, kraft Eintrag in das HR)

Kleingewerbetreibende, die **keinen** in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb benötigen, haben aufgrund des Handelsrechtsreformgesetzes nun durch § 2 HGB (neue Fassung) die Möglichkeit sich als Kaufmann in das Handelsregister (HR) eintragen zu lassen. Diese Eintragung ist **konstitutiv**, also rechts begründend. Wenn sie eingetragen sind, gilt das HGB mit allen Rechten und Pflichten. Das einmal ausgeübte Wahlrecht ist jedoch nicht endgültig. Gem. § 2 Satz 3 HGB kann die Eintragung auf Antrag im HR jederzeit wieder gelöscht werden, sofern nicht zwischenzeitlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 HGB eingetreten sind. Die Löschung hat den Verlust der Kaufmannseigenschaft zur Folge.

Kannkaufmann (§ 3 HGB, kraft berechtigter Eintragung in das HR)

Gem. § 3 HGB haben Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und deren Nebenbetriebe, auf die § 1 HGB keine Anwendung findet (vgl. Definition § 15 Abs. 2 EStG zum Gewerbebetrieb), ebenfalls die Möglichkeit sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, wenn der Betrieb nach Art oder Umfang eine kaufmännische Organisation erfordert.

Die Eintragung im HR ist ebenfalls konstitutiv.

Scheinkaufmann (§ 5 HGB)

§ 5 HGB dient - wie bisher - trotz Änderung der Rechtssicherheit. Jeder der in das HR eingetragen wird, **ist** Kaufmann und hat dessen Rechte und Pflichten.

Somit kann sich niemand darauf berufen, unabhängig davon, ob die Kaufmannsvoraussetzungen tatsächlich vorliegen oder nicht, dass er kein Kaufmann ist. Hier spricht man auch vom “*Kaufmann kraft Eintragung*“.

Formkaufmann (§ 6 HGB)

Die Regelungen über den Formkaufmann (Kaufmann kraft Rechtsform) entsprechen inhaltlich der alten Fassung des § 6 HGB.

Gem. § 6 Abs. 2 HGB sind alle *Handelsgesellschaften* und Genossenschaften die in das HR eingetragen *sind*, unabhängig von ihrer Betätigung und Größe *immer Kaufleute* im Sinne des HGB.

Formkaufleute sind die „Handelsgesellschaften des HGB“:

Offene Handelsgesellschaften (oHG; §§ 105 ff. HGB)

Kommanditgesellschaften (KG; §§ 161 ff HGB)

und

die Handelsgesellschaften „kraft Rechtsform“:

Aktiengesellschaften (AG; § 3 AktG)

Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH; § 13 GmbHG)

[Genossenschaften (e G; § 17 GenG)]

Kapitalgesellschaften sind auch dann Kaufleute, wenn sie **kein** Handelsgewerbe ausüben.

Rechtliche Konsequenzen der Kaufmannseigenschaft

Liegt die Kaufmannseigenschaft im Sinne der §§ 1 bis 6 HGB vor, gelten die Rechte und Pflichten für diese Kaufleute grundsätzlich uneingeschränkt.

Hierzu zählen unter anderem:

- das Recht zur Ernennung eines Prokuristen (§ 48 HGB)
- das Recht zur Führung einer Firma (§§ 17 ff. HGB)
- die Möglichkeit der mündlichen Erteilung einer Bürgschaftserklärung, eines Schuldversprechens oder eines Schuldanerkenntnisses (§350 HGB)
(für Nichtkaufmänner grds. Schriftform, vgl. §§ 766,780,781 BGB)
- die Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht nach den §§ 238 ff. HGB
- die unverzügliche Untersuchungs- und Rügepflicht nach § 377 HGB
- die Pflicht zur Eintragung der Firma ins HR (§ 29 HGB) grds. nur für ISTkaufleute i. S. d. § 1 HGB