

2.5 Kosten- und Leistungsrechnung

2.5.1 Grundlagen des Rechnungswesens

2.5.1.1 Bereiche des Rechnungswesens

Das kaufmännische Rechnungswesen ist das hauptsächliche Kontroll- und Lenkungsinstrument der Unternehmung. Alle Bestände und Vorgänge werden als bewertete Mengen zahlenmäßig erfasst mit dem Ziel, hieraus Erkenntnisse zu gewinnen und das Unternehmen durch zahlenmäßige Zielvorgaben lenken zu können.

Das kaufmännische Rechnungswesen gliedert sich in vier Teile:

1. Finanzbuchhaltung,
2. Kostenrechnung,
3. Planung und
4. Statistik.

zu 1. Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung (auch »Geschäftsbuchhaltung« oder »externes Rechnungswesen« genannt) ist der Teil des kaufmännischen Rechnungswesens, der gesetzlich vorgeschrieben ist. Neben der Buchführung im engeren Sinne, also der Aufzeichnung der Geschäftsfälle während des laufenden Jahres, umfasst sie im weiteren Sinne auch den Jahresabschluss, dessen wesentliche Teile die Bilanz und die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) darstellen.

Die Aufgaben der Finanzbuchhaltung sind

- die **Dokumentation** aller Geschäftsvorfälle, die die Menge oder/und den Wert des Vermögens oder den Erfolg des Unternehmens beeinflussen, in zeitlicher und sachlicher Ordnung auf Basis von Belegen;
- die **Rechenschaftslegung** und **Information** gegenüber Eigentümern, Finanzbehörden und Gläubigern über die Vermögens- und Erfolgssituation des Unternehmens und zugleich die Erfüllung der gesetzlichen Buchführungspflichten,
- die Ermöglichung der **Kontrolle** der Zahlungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit des Unternehmens.

Die Finanzbuchhaltung ist die Grundlage der Kosten- und Leistungsrechnung und liefert, zusammen mit dieser, die für die Erstellung von **Auswertungen** zur Untermauerung vermögens- und erfolgswirksamer unternehmerischer **Dispositionen** (Planungen und Entscheidungen) notwendigen Werte.

zu 2. Kostenrechnung

Die Kostenrechnung, meist als Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), aber auch als »Betriebsbuchhaltung« oder »internes Rechnungswesen« bezeichnet, befasst sich – im Gegensatz zur Geschäftsbuchhaltung – nur mit den Vorgängen, die mit dem eigentlichen Zweck des Unternehmens, der Leistungserstellung (der Gütererzeugung) und ihrem Absatz zusammenhängen, also mit dem Betrieb im engeren Sinne. Die Zahlen der KLR führen auf Zahlen der Geschäftsbuchhaltung. Die KLR erfasst auf der einen Seite die Leistungen – im Industriebetrieb also die hergestellten Halbfabrikate, Fertigfabrikate sowie Innenleistungen (für Eigenbedarf) – und die Umsatzerlöse und auf der anderen Seite die

Kosten, die mit der Erbringung dieser Leistungen in Zusammenhang stehen. Die Kosten stehen dabei im Mittelpunkt des Interesses, weil im Preiswettbewerb hier die Rationalisierungsmöglichkeiten gesucht werden müssen, während auf der Erlösseite meist nur eine Preisanpassung an das Preisniveau der polopolistischen Märkte möglich ist.

Die KLR besteht aus zwei Teilen:

- der **Betriebsabrechnung**, die – ähnlich der Geschäftsbuchführung – Zeiträume umfasst (Zeitraumrechnung) und
- der **Kalkulation**, die sich mit Erzeugniseinheiten befasst (Stückrechnung).

Sie wird ergänzt durch die Planungsrechnung und die Statistik.

zu 3. Planung

Die Planungsrechnung will – unter Beachtung der jeweils neuesten Ergebnisse aus der Kosten- und Leistungsrechnung und unter Einbezug der Erkenntnisse aus der Statistik (siehe unten) – Entscheidungsgrundlagen für Planungen zukünftiger Zeiträume liefern. Der Planungshorizont kann je nach Fragestellung kurzfristig (z. B. für die konkrete Mengenplanung der nächsten Produktionsperiode), für das nächste Geschäftsjahr, mittelfristig für die nächsten Jahre oder auch langfristig gewählt werden.

Insbesondere die kurzfristige Planung ist eine Feinplanung, die die Vorgaben für Soll/Ist-Vergleiche nach Abschluss der Periode liefert.

Ebenso wie die Kosten- und Leistungsrechnung und die nachfolgend beschriebene Statistik ist die Planungsrechnung nicht gesetzlich vorgeschrieben; der Unternehmer betreibt sie freiwillig und im eigenen Interesse. Dementsprechend vielgestaltig sind die in der Praxis anzutreffenden Modelle und Begriffe; häufig sind Statistik und Planung Elemente des betrieblichen Controlling.

zu 4. Statistik/Auswertung

Ohne eine qualifizierte Auswertung werden die Zahlen der Kostenrechnung zum nutzlosen Zahlenfriedhof. Die Statistik, auch »Berichtswesen« oder »Auswertung« genannt, soll die im internen und externen Rechnungswesen erfassten Zahlen auswerten, übersichtlich aufbereiten und den Leitungsverantwortlichen als Entscheidungshilfen zur Verfügung stellen. Sie steht in engem Zusammenhang mit der Planungsrechnung und ist wie diese Teil des betrieblichen Controlling.

2.5.1.2 Buchführung

2.5.1.2.1 Aufgaben und Bedeutung der Buchführung

Die Buchführung ist der Kern des durch gesetzliche Vorschriften geregelten **externen Rechnungswesens**. Ihre Aufgabe ist es, alle Vorgänge, die

- den Wert des Vermögens oder der Schulden verändern oder/und
- den Erfolg des Unternehmens positiv (Ertrag) oder negativ (Aufwand) verändern oder/und
- zahlungswirksam sind, also eine Geldeinnahme oder -ausgabe bewirken,

in einer bestimmten Weise zu verzeichnen.

Diese Vorgänge, die als **Geschäftsfälle** bezeichnet werden, müssen vollständig erfasst und durch Belege nachgewiesen werden. Die Aufzeichnung muss zum einen in zeitlicher und zum anderen in sachlicher Ordnung erfolgen. Dies erfolgt in verschiedenen »Büchern«

der Buchführung, nämlich zeitlich geordnet im Grundbuch oder Journal und sachlich geordnet auf Konten im so genannten Hauptbuch (wobei diese Bücher natürlich spätestens seit Einführung der computergestützten Buchhaltung keine Bücher im engeren Sinne mehr sind).

Die Aufzeichnung wird als **Buchung** bezeichnet. Durch die fortlaufende Erfassung im System der doppelten Buchführung (auch als kaufmännische Buchführung oder – altertümlicher – als »Doppik« bezeichnet) kann die Buchführung zu jeder Zeit über den aktuellen Stand des Vermögens und die Erfolgsentwicklung informieren und damit wichtige Grundlagen für Planungen und Entscheidungen liefern. Zugleich ist sie unverzichtbare Grundlage der Preiskalkulation und Beweismittel in Streit- und Zweifelsfragen. Ihre Hauptaufgaben sind somit Dokumentation und Rechenschaftslegung. Zur Abgrenzung von der internen, nicht gesetzlich geregelten Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) wird für die Buchführung häufig der Begriff »**Finanzbuchhaltung**« verwendet, während die KLR als »**Betriebsbuchhaltung**« bezeichnet wird.

Die Finanzbuchhaltung erfasst nur solche Geschäfte, aus denen eine Hauptleistung bereits erbracht ist. Reine Verpflichtungsgeschäfte dürfen dagegen nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Kaufmann schließt einen Vertrag, in dem er sich gegenüber einem Kunden zur Lieferung einer bestimmten Ware verpflichtet. Solange weder eine Lieferung von seiner Seite noch eine Zahlung von Seiten des Kunden erfolgt ist, handelt es sich um ein reines Verpflichtungsgeschäft (das die Natur eines schwebenden Geschäfts aufweist), das keinen Anlass zur Buchung gibt. Eine Buchung kann aber erforderlich werden, wenn aus dem abgeschlossenen Geschäft – z. B. infolge einer Festpreisvereinbarung – ein Verlust droht. Wenn eine der beiden Seiten ihre Verpflichtung zur Lieferung bzw. zur Zahlung zumindest teilweise erfüllt, wird aus dem Verpflichtungsgeschäft ein »Verfügungsgeschäft«, und es muss eine Buchung vorgenommen werden.

2.5.1.2.2 Gesetzliche Grundlagen der Buchführung

Vorschriften über die Rechnungslegung sind im Wirtschaftsrecht und im Steuerrecht enthalten. Während die Regelungen in den Wirtschaftsgesetzen – allen voran im Handelsgesetzbuch (HGB) – vor allem auf den Schutz der Geschäftspartner des Kaufmanns (»Gläubigerschutz«; Gläubiger sind nicht nur Lieferanten, sondern auch Arbeitnehmer, denen der Kaufmann für ihre Arbeitsleistung eine Gegenleistung in Geld schuldet) und – bei den Aktiengesellschaften – auf den Aktionärsschutz abzielen, dienen die Regelungen im Steuerrecht der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage.

Wirtschaftsgesetze

Die maßgeblichen Vorschriften über die Rechnungslegung des Kaufmanns enthält das **Handelsgesetzbuch (HGB)** im dritten Buch »Handelsbücher«.

Das dritte Buch des HGB gliedert sich wie folgt:

- Der **erste Abschnitt (§§ 238–263 HGB)** enthält die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften. In ihm ist die Rechnungslegung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften abschließend geregelt. In vier Unterabschnitten sind allgemeine Vorschriften über Buchführung, Inventar, Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, Aufbewahrung und Vorlage der Rechnungslegungsunterlagen zusammengefasst. Kaufmann im Sinne des HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt; ein Handelsgewerbe wiederum ist jeder Gewerbebetrieb, »...es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert« (§ 1 Abs. 2 HGB).

- Der **zweite Abschnitt (§§ 264–335 HGB)** beinhaltet die ergänzenden Vorschriften für **Kapitalgesellschaften**: Aktiengesellschaften (AG), Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Sofern ein Sachverhalt im zweiten Abschnitt nicht gesondert geregelt ist, gelten die Regelungen des ersten Abschnitts auch für die Kapitalgesellschaften. Der erste Unterabschnitt des zweiten Abschnitts behandelt den Jahresabschluss und Lagebericht der Kapitalgesellschaften. Besonders hervorzuheben sind die darin enthaltenen Vorschriften zur Gliederung der Bilanz und der G+V-Rechnung sowie die Einteilung in kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften im zweiten Unterabschnitt, wobei für kleine und mittlere Unternehmen Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses vorgesehen sind. Weitere Unterabschnitte behandeln den Konzernabschluss und Konzernlagebericht, Vorschriften zur Prüfung und zur Offenlegung des Jahresabschlusses, Verordnungsermächtigungen sowie Straf- und Bußgeldvorschriften.
- Der **dritte Abschnitt (§§ 336–339 HGB)** enthält ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften (eG).

Mit dieser systematisch aufgebauten Grundordnung für die Rechnungslegung der Kaufleute ist das HGB gewissermaßen das »Grundgesetz des Kaufmanns«. Das Publizitätsgesetz (PublG) und die rechtsformspezifischen Einzelgesetze: Aktiengesetz (AktG), GmbH-Gesetz (GmbHG), Genossenschaftsgesetz (GenG) ergänzen die Vorschriften des HGB in Bezug auf die jeweilige Rechtsform.

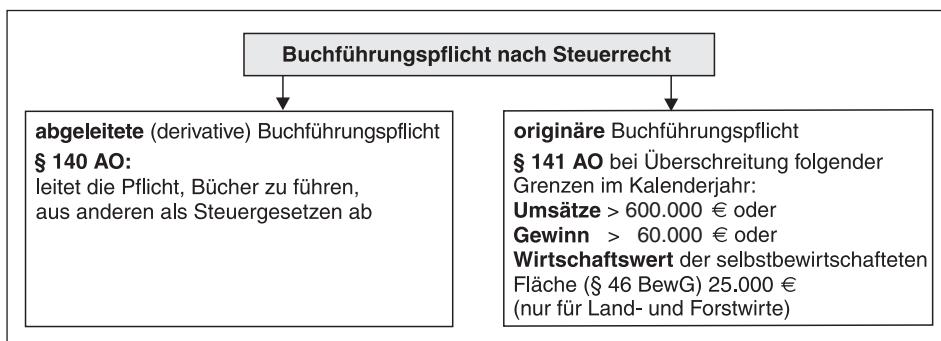
Steuergesetze

Die Vorschriften zur Führung von Büchern ergeben sich im Steuerrecht aus der **Abgabenordnung (AO)**, die als Rahmen- und Verfahrensrecht diejenigen Vorschriften enthält, die mehrere nachgeordnete Einzelgesetze betreffen. § 140 AO bestimmt:

»Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.«

Diese Verpflichtung wird als **abgeleitete** oder **derivative Buchführungspflicht** bezeichnet. Buchführungspflichten nichtsteuerlicher Art finden sich bekanntlich im HGB.

Unterliegen Gewerbetreibende nicht der abgeleiteten Buchführungspflicht, so kann dennoch eine **originäre steuerliche Buchführungspflicht** bestehen, nämlich dann, wenn die in § 141 AO definierten Grenzen hinsichtlich des **Gesamtumsatzes**, des **Gewinns** und des **Wirtschaftswertes der selbstbewirtschafteten Fläche** (bei Land- und Forstwirten) überschritten sind. Für Land- und Forstwirte kommt in aller Regel nur eine originäre steuerliche Buchführungspflicht in Betracht.



Derivative und originäre Buchführungspflicht nach Abgabenordnung

Unterliegt ein Gewerbetreibender weder der abgeleiteten noch der originären steuerlichen Buchführungspflicht (etwa weil er kein Handelsgewerbe betreibt; vgl. § 1 Abs. 2 HGB) und führt er dementsprechend auch keine Bücher im Sinne einer doppelten Buchführung, kann er seinen Gewinn durch eine **Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) ermitteln. Führt er auch hierzu nicht die nötigen Aufzeichnungen seiner Einnahmen und Ausgaben, so schätzt das Finanzamt seinen Gewinn gem. § 162 AO nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 EStG. Führt er aber freiwillig Bücher, so unterliegt seine Gewinnermittlung automatisch § 5 EStG (Pflicht zur ordnungsmäßigen Buchführung).

Freiberufler wie Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater usw. unterliegen weder der abgeleiteten noch der originären Buchführungspflicht. Sie können ihren Gewinn entweder freiwillig nach § 4 As. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich oder aber mit Hilfe einer Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln. Bei Nichtvorliegen der erforderlichen Unterlagen erfolgt auch bei ihnen eine Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG.

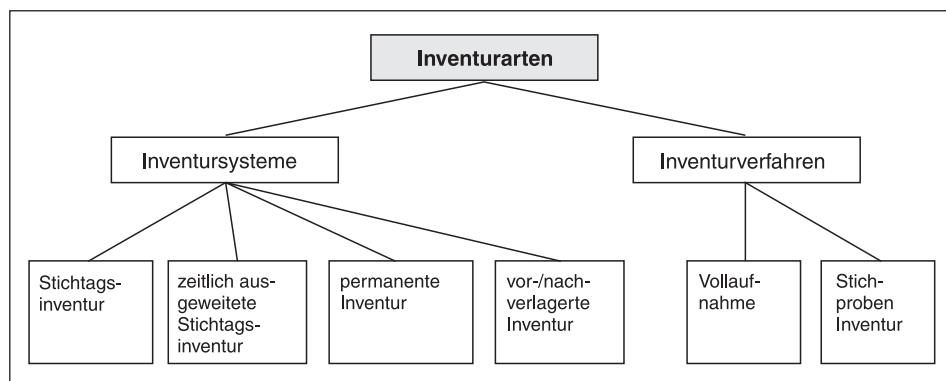
Internationale Rechnungslegungsstandards

Die zunehmende Globalisierung führt zu einer verstärkten internationalen Kapitalverflechtung. Expansion über die Landesgrenzen hinaus funktioniert fast nur noch über den Zugang zu den internationalen Kapitalmärkten. Hierbei wirken die unterschiedlichen nationalen Rechnungslegungsvorschriften hinderlich. Vergleiche und Analysen von Jahresabschlüssen aus verschiedenen Rechtssystemen sind fast unmöglich. Der internationale Standard IFRS (International Financial Reporting Standards) soll diesen Mangel beheben. Von der Pflicht, einen Konzernabschluss nach IFRS vorzulegen, sind in der Europäischen Union bisher nur kapitalmarktnotierte Unternehmen betroffen.

2.5.1.3 Inventur und Inventurverfahren

§ 240 HGB verpflichtet den Kaufmann, zu Beginn seines Handelsgewerbes und am Schluss eines jeden Geschäftsjahrs, d. h. spätestens alle 12 Monate, seine Vermögensstelle und Schulden mengenmäßig festzustellen und unter Angabe ihrer Werte in einem als **Inventar** bezeichneten Verzeichnis darzustellen. Grundlage für die Erstellung des Inventars ist eine körperliche Bestandsaufnahme, die **Inventur** genannt wird.

Für diese Bestandsermittlung sind unterschiedliche Systeme und Verfahren zulässig. Der Begriff des Inventursystems bezeichnet dabei den Zeitpunkt oder Zeitraum der Inventurdurchführung und -aufstellung, während unter dem Inventurverfahren die Art der Bestandsaufnahme zu verstehen ist.



Inventursysteme und -verfahren

2.5.1.3.1 Inventursysteme

Zu den **Inventursystemen** zählen die Stichtagsinventur, die zeitlich ausgeweitete Stichtagsinventur und die permanente Inventur sowie die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur. Bei den drei erstgenannten Inventursystemen fallen der Bilanzstichtag und der Tag, für den das Inventar aufgestellt wird, zusammen. Sie unterscheiden sich durch den unterschiedlichen Aufnahmetag, der nur bei der Stichtagsinventur mit dem Bilanzstichtag übereinstimmt.

Stichtagsinventur

Die als Stichtagsinventur bezeichnete körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag ist das Standard-Inventursystem. Es ist einfach anzuwenden und zuverlässig, da keinerlei Bestandsfortschreibungen notwendig sind. Es ist zwingend für diejenigen Bestandsarten vorgeschrieben, bei denen eine zuverlässige Bestandserfassung nur zum Bilanzstichtag möglich ist, also insbesondere für Bestände, die einem hohen Verlustrisiko durch Schwund und Verderb oder durch leichte Zerbrechlichkeit unterliegen, und für Bestände von besonderem Wert (z. B. Edelmetalle).

Zeitlich ausgeweitete Inventur

Bei der zeitlich ausgeweiteten Stichtagsinventur liegen die Aufnahmetage kurz vor oder kurz nach dem Bilanzstichtag. Gemäß Abschnitt 30 Abs. 1 Satz 4 der EStR muss diese Inventur zeitnah, in der Regel innerhalb einer Frist von 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag, durchgeführt werden. Dabei muss jedoch sichergestellt sein, dass die Bestandsveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bestandsaufnahme anhand von Belegen oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden.

Verlegte Inventur

Nach § 241 Absatz 3 HGB kann die jährliche körperliche Bestandsaufnahme ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Der dabei festgestellte Bestand ist nach Art und Menge in einem besonderen Inventar zu verzeichnen, das auch aufgrund einer permanenten Inventur erstellt werden kann.

Der in dem besonderen Inventar erfasste Bestand ist auf den Tag der Bestandsaufnahme (Inventurstichtag) nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. Der sich danach ergebende Gesamtwert des Bestandes ist dann wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurückzurechnen. Der Bestand braucht in diesem Fall nicht noch einmal zum Bilanzstichtag nach Art und Menge festgestellt werden, es genügt die Feststellung des Gesamtwertes des Bestands auf den Bilanzstichtag.

Die **Bestandsveränderungen** zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag brauchen ebenfalls nicht nach Art und Menge aufgezeichnet zu werden; die wertmäßige Erfassung ist ausreichend. Das Verfahren zur wertmäßigen Fortschreibung oder Rückrechnung des Gesamtwertes des Bestandes am Bilanzstichtag muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entsprechen. Die Fortschreibung des Warenbestands kann dabei nach der folgenden Formel vorgenommen werden, wenn die Zusammensetzung des Warenbestands am Bilanzstichtag von der des Warenbestands am Inventurstichtag nicht wesentlich abweicht:

$$\begin{aligned} &\text{Wert des Warenbestands am Inventurstichtag} \\ &+ \text{Wareneingang} \\ &- \text{Wareneinsatz (Umsatz - durchschnittlicher Rohgewinn)} \\ \underline{=}& \text{ Wert des Warenbestands am Bilanzstichtag} \end{aligned}$$

Die **Inventurerleichterungen** durch die permanente oder die zeitverschobene Inventur dürfen nicht angewendet werden für Wirtschaftsgüter, die abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs besonders wertvoll sind, und auf Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, es sei denn, dass diese Abgänge aufgrund von Erfahrungssätzen schätzungsweise annähernd zutreffend berücksichtigt werden können. Für diese Bestandsarten ist die Stichtagsinventur vorgeschrieben.

Permanente Inventur

Nach § 241 Absatz 2 HGB kann sich bei der permanenten Inventur die körperliche Aufnahme auf das ganze Geschäftsjahr verteilen. Der Bestand für den Bilanzstichtag kann in diesem Fall nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern (Lagerkarteien) festgestellt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- In den **Lagerbüchern** und Lagerkarteien müssen alle Bestände und alle Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht oder Volumen) eingetragen werden. Alle Eintragungen müssen belegmäßig nachgewiesen werden.
- In jedem Wirtschaftsjahr muss mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das Vorratsvermögen, das in den Lagerbüchern ausgewiesen wird, mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinstimmt. Die Prüfung braucht nicht für alle Bestände gleichzeitig vorgenommen zu werden. Sie darf sich aber nicht nur auf Stichproben oder die Verprobung eines repräsentativen Querschnitts beschränken. Die Lagerbücher bzw. Lagerkarteien sind ggf. nach dem Ergebnis der Prüfung zu berichtigten. Der Tag der Bestandsaufnahme ist in den Lagerbüchern festzuhalten.
- Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme sind Aufzeichnungen (Protokolle) anzufertigen, die unter Angabe des Zeitpunktes der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind. Die Aufzeichnungen sind wie Handelsbücher zehn Jahre lang aufzubewahren.

2.5.1.3.2 Inventurverfahren

Eine vollständige körperliche Aufnahme kann mit solchen Gegenständen durchgeführt werden, deren Menge durch Messen, Zählen oder Wiegen ermittelt werden kann. Die körperliche Bestandsaufnahme ist in der Regel eine **Vollaufnahme**.

Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand nach Art, Menge und Wert aber auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Basis von Stichproben ermittelt werden. Eine insoweit nur teilweise körperliche Aufnahme unter Anwendung eines geeigneten Stichprobenverfahrens wird auch als **Stichprobeninventur** bezeichnet.

Neben der körperlichen Bestandsaufnahme kommen in Bezug auf bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden als weitere Inventurverfahren die **buchmäßige Inventur** (z. B. für Forderungen, Schulden, Bankguthaben anhand von Rechnungsunterlagen und Kontoauszügen) und die Bestandsaufnahme anhand von **Dokumenten** (bei »Unterwegsware« in Frage).

Nach § 241 Abs. 1 HGB muss das gewählte Inventurverfahren den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

2.5.1.3.3 Inventar

Die in der Inventur ermittelten Vermögensteile und Schulden werden unter Angabe der Mengen und Werte im Inventar (Bestandsverzeichnis) aufgezeichnet. Dies erfolgt üblicherweise in Staffelform (»Liste«). Dabei gilt:

- Vermögen wird nach zunehmender **Liquiditätsnähe** gegliedert, d. h. je eher sich ein Vermögensteil in Geld umsetzen lässt, desto weiter unten erscheint es in der Auflistung;
- Schulden werden nach abnehmender **Fristigkeit/Fälligkeit** gegliedert.

Übliche Gliederung:

A. Vermögen

1. Anlagevermögen
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände (Patente, Lizizenzen...)
 - 1.2 Sachanlagen (Grundstücke, Gebäude, Fuhrpark, Betriebs- und Geschäftsausstattung – BGA ...)
 - 1.3. Finanzanlagen (Beteiligungen)
 2. Umlaufvermögen
 - 2.1 Vorräte (Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe...)
 - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 - 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens
 - 2.4 Liquide Mittel (Bankguthaben, Kassenbestand)
- Summe des Vermögens

B. Schulden

1. Langfristige Schulden
 - 1.1 Anleihen
 - 1.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, öfftl. Bereich, Kreditmarkt)
 2. Kurzfristige Schulden
 - 2.1 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - 2.2 Sonstige Verbindlichkeiten
- Summe der Schulden

C. Ermittlung des Reinvermögens/Eigenkapitals

- Summe des Vermögens
./. Summe der Schulden
Reinvermögen/Eigenkapital

2.5.1.4 Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang

Nach § 242 HGB hat der Kaufmann mit Ausnahme der Einzelkaufleute gem. § 241a HGB (d. h. mit Umsatzerlösen von höchstens 500.000 € und einem Jahresüberschuss von höchsten 50.000 € in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren) zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss, bestehend aus **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung (G+V)**, aufzustellen. **Kapitalgesellschaften** müssen ihren Jahresabschluss nach § 264 HGB um einen **Anhang** erweitern und außerdem einen **Lagebericht** erstellen.

Der Jahresabschluss soll gem. § 264 Abs. 2 HGB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (→ *Abschn. 2.5.1.4.5*) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln.

2.5.1.4.1 Bilanz

Bilanz bedeutet »Waage«. Wie eine solche Waage hat die Bilanz am Schluss eines jeden Geschäftsjahres die vom Unternehmen verwendeten Mittel, nach ihrer Herkunft unterschieden in Eigen- und Fremdkapital, auf der einen Seite (nämlich der rechten, der so genannten Passivseite) und die Verwendung dieser Mittel in Vermögen auf der anderen Seite (der linken, der so genannten Aktivseite) so gegenüberzustellen, dass sich ein ausgewogenes Bild ergibt.

Aktiva	Bilanz	Passiva
I. Anlagevermögen	I. Eigenkapital	
II. Umlaufvermögen	II. Fremdkapital	
Gesamtvermögen	Gesamtkapital	
(= Vermögensverwendung)	(= Vermögensquellen)	
Die Aktivseite zeigt, wie das Kapital verwendet wurde.	Die Passivseite zeigt, woher das Kapital stammt.	

Dabei gilt: Gesamtvermögen = Gesamtkapital, d. h. die Bilanzsummen der Aktiv- und der Passivseite müssen übereinstimmen, wie das folgende- stark vereinfachte – Beispiel einer Eröffnungsbilanz eines Einzelunternehmens zeigt:

Aktiva	Eröffnungsbilanz Waltraud Kunze EKfr., Grünscheid, 1. Januar 2014	Passiva
I. Vermögen		
1. Anlagevermögen		
1.1 Grundstücke	33.000,00	I. Eigenkapital
1.2 Gebäude	230.000,00	II. Fremdkapital
1.3 Techn. Anlagen und Maschinen	97.000,00	
1.5 Betriebs- und Geschäftsausstattg.	24.500,00	
2. Umlaufvermögen		
2.1 Handelswaren	69.300,00	
2.2 Forderungen LL	45.700,00	
2.3 Kasse	2.350,00	
2.4 Bankguthaben	13.100,00	
	<u>514.950,00</u>	<u>514.950,00</u>
<u>==</u>		

Grünscheid, 1. Januar 2014

Waltraud Kunze

2.5.1.4.2 Gewinn- und Verlustrechnung (G+V)

Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren

Während die Bilanz dem Einblick in die Vermögenslage dient, ermöglicht die Gewinn- und Verlustrechnung (G+V) den Einblick in die Ertragslage des Unternehmens. Die Gewinn- und Verlustrechnung muss durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen der Periode mindestens das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Geschäftsjahrs, das außerordentliche Ergebnis des Geschäftsjahrs sowie periodenfremde Aufwendungen und Erträge ausweisen. Ihre Aufstellung kann gemäß § 275 HGB nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren erfolgen.

Die folgende Abbildung zeigt die Ermittlung des Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags für beide Verfahren.

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
1. Umsatzerlöse	1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. andere aktivierte Eigenleistungen	3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. sonstige betriebliche Erträge	4. Vertriebskosten
5. Materialaufwand	5. allgemeine Verwaltungskosten
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	6. sonstige betriebliche Erträge
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	7. sonstige betriebliche Aufwendungen
6. Personalaufwand	8. Erträge aus Beteiligungen – davon aus verbundenen Unternehmen
a) Löhne und Gehälter	9. Erträge aus anderen Wertpapieren – davon aus verbundenen Unternehmen
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung	10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge – davon aus verbundenen Unternehmen
7. Abschreibungen	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen – davon aus verbundenen Unternehmen
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	14. Ergebnis nach Steuern
9. Erträge aus Beteiligungen	15. sonstige Steuern
– davon aus verbundenen Unternehmen	16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	
– davon aus verbundenen Unternehmen	
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens	
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	
– davon an verbundene Unternehmen	
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	
15. Ergebnis nach Steuern	
16. sonstige Steuern	
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	

Bestandsveränderungen

Für Industriebetriebe typisch ist, dass die in einer Periode produzierte Menge und die in derselben Periode verkaufte Menge nicht übereinstimmen: Bereits zu Beginn der Periode waren Anfangsbestände vorhanden, und auch am Ende der Periode befinden sich halbfertige und fertige Erzeugnisse in der Produktion bzw. am Lager.

Hierdurch wird bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens das Jahresergebnis ver-

fälscht; denn während sich die Aufwendungen auf die gesamte produzierte Menge beziehen, werden als Erträge nur die Umsatzerlöse der tatsächlich verkauften Stücke gebucht. Um dies richtigzustellen, ist es erforderlich, den Wert des Mehrbestands mit seinen Herstellungskosten als Ertrag zu verbuchen. Minderbestände, die aus dem Abverkauf von Produkten resultieren, die in einer früheren Periode hergestellt wurden, sind dagegen aufwandswirksam zu behandeln. Dieser Aufwand steht in der G+V den Umsatzerlösen der in der Vorperiode hergestellten Produkte gegenüber und »neutralisiert« diese. Auf diese Weise werden jeder Periode nur die tatsächlich auf ihre Leistungserstellung entfallenden Kosten und Erträge zugerechnet.

2.5.1.4.3 Anhang

Die Pflicht, den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern, ist nach § 264 Abs. 1 HGB auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Mittels des Anhangs sollen die Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung näher erläutert und zusätzliche Informationen geliefert werden, wobei sich die Inhalte des Anhangs im Einzelnen aus § 284 HGB ergeben. Zu erläutern sind z. B. die bei der Bewertung und Abschreibung angewendeten Methoden, die Darstellung der Beteiligungen an anderen Unternehmen, die langfristigen Verbindlichkeiten, die Zahl der Beschäftigten, die Bezüge von Geschäftsführung, Vorstand und Aufsichtsrat usw., wobei das Gesetz **Pflichtangaben** im Anhang, **Wahlpflichtangaben** im Anhang oder Jahresabschluss und **freiwillige Angaben** unterscheidet.

2.5.1.4.4 Lagebericht

Im Lagebericht, der nicht Teil des Jahresabschlusses und nur für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist, sollen nach § 289 HGB der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens dargestellt werden. Die Darstellung des Geschäftsverlaufs beschränkt sich dabei auf die für die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft und für das Ergebnis des abgelaufenen Geschäftsjahres entscheidenden Vorgänge, die erläutert, bewertet und beurteilt werden.

Die Darstellung der Lage der Gesellschaft soll Angaben liefern, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet sind, die Gesamtsituation des Unternehmens in wirtschaftlicher Hinsicht zutreffend darzustellen. Besondere Inhalte des Lageberichts sind der Nachtragsbericht, die Entwicklungsprognose und Angaben zum Bereich Forschung und Entwicklung (F & E).

Nach § 289 Abs. 2 HGB soll der Lagebericht auch eingehen auf

- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind,
- die voraussichtliche Entwicklung der Kapitalgesellschaft,
- den Bereich F & E,
- bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

2.5.1.4.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung

Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses rufen sich § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 243 Abs. 1 HGB sowie die §§ 145 ff AO auf die »**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**«, in der Praxis üblicherweise als GoB (seltener als GoBuB – Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung) abgekürzt. Die GoB sind allgemein anerkannte Regeln, nach denen Bücher zu führen und

Bilanzen zu erstellen sind. Dabei handelt es sich nicht um eine einheitliche Rechtsvorschrift, sondern um **Regeln und Methoden**, die sich als gewachsenes Recht in der Kaufmannschaft etablieren konnten, inzwischen größtenteils Eingang in das Handelsrecht gefunden haben und durch die ausdrückliche Bezugnahme in § 238 HGB und weiterer Rechtsquellen zu zwingendem, geltendem Recht geworden sind. Nach wie vor gibt es aber auch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die nicht in gesetzlichen Vorschriften ihren Niederschlag gefunden haben. Sie leiten sich aus Handelsbräuchen oder der Verkehrsanschauung ab, teilweise auch aus der Natur der Sache. Als Beispiel kann das Belegprinzip gelten. Der Grundsatz »Keine Buchung ohne Beleg!« hat auch ohne gesetzliche Regelung Geltung.

Die GoB dienen der Ergänzung von Rechtsnormen und der Ausfüllung gesetzlicher Freiräume. Sie beziehen sich zum Teil auf die Buchführung des laufenden Jahres, beinhalten aber auch Regeln, die insbesondere den Ansatz und die Bewertung von Positionen des Jahresabschlusses betreffen.

Die GoB lassen sich in einer ersten Grobeinteilung in die folgenden Grundsätze unterteilen:

- Grundsatz der Wahrheit,
- Grundsatz der Klarheit,
- Grundsatz der Vorsicht,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

Der Grundsatz der **Vorsicht** dient dem **Gläubigerschutz** und besagt, dass ein Kaufmann in der Bilanz kein höheres Vermögen ausweisen darf, als er tatsächlich sein eigen nennt: **Ein Kaufmann darf sich nicht »reicher machen«, als er ist!** Aus dem Grundsatz der Vorsicht sind im Laufe der Zeit drei abgeleitete Prinzipien entwickelt worden:

- Das Realisationsprinzip,
- das Niederstwertprinzip,
- das Imparitätsprinzip.

Das **Realisationsprinzip** besagt, dass Erträge erst nach ihrer Realisation berücksichtigt werden dürfen. Als Zeitpunkt der Ertragsrealisation wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen der Zeitpunkt angesehen, zu dem der Gläubiger buchmäßig eine Forderung ausweisen darf. Dies ist nach Handelsbrauch der Zeitpunkt, zu dem er selbst seine Verpflichtung aus dem Vertrag erfüllt hat.

Stehen handelsrechtlich mehrere Wertansätze zur Auswahl – z. B. die Anschaffungskosten und ein davon abweichender Marktpreis bei Vorräten –, so kommt das **Niederstwertprinzip** zur Anwendung. Es besagt, dass bei mehreren möglichen Wertansätzen der niedrigste angesetzt werden muss (**strenges Niederstwertprinzip**) oder darf (**gemildertes Niederstwertprinzip**). Diese Formulierung bezieht sich auf die Bewertung der Aktiva; analog wird bei Passiva vielfach vom **Höchstwertprinzip** gesprochen.

Das **Imparitätsprinzip** kombiniert das Realisations- mit dem Niederstwertprinzip und besagt, dass

- nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen,
- nicht realisierte Verluste dagegen ausgewiesen werden müssen oder dürfen.

Imparität bedeutet »Ungleichheit«: Gewinne und Verluste werden also ungleich behandelt.

Die GoB beziehen sich zum Teil auf die Buchführung des laufenden Jahres und betreffen

- die **Handelsgebräuchlichkeit** der Buchführung,
- die **Abfassung in einer lebender Sprache** (nur bezüglich des Jahresabschlusses verlangt § 244 HGB ausdrücklich die deutsche Sprache!),
- das **Belegprinzip** (keine Buchung ohne Beleg!) und
- die **Kontenwahrheit**.

Im Folgenden wird nur auf diejenigen Regeln Bezug genommen, die den Jahresabschluss betreffen und den Bilanzansatz oder die Bewertung von Vermögensteilen und Schulden zum Gegenstand haben. Diese sind insbesondere

- **Bilanzwahrheit:** Eine Bilanz ist dann wahr, wenn sie objektiv nachprüfbar über die Wirklichkeit informiert (Grundsatz der Richtigkeit), wenn die Bilanzinformationen subjektiv wahrhaftig sind, d. h. der inneren Überzeugung des bilanzierenden Kaufmanns entsprechen (Grundsatz der Willkürfreiheit) und wenn sämtliche Gegenstände nach Auswertung aller zugänglichen Informationen erfasst wurden (Grundsatz der Vollständigkeit).
- **Identitätsprinzip:** Durch die Identität der Schlussbilanz mit der Ausgangsbilanz des Folgejahres ist der Bilanzzusammenhang zu sichern (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB).
- **Bilanzklarheit:** Der Jahresabschluss muss klar und übersichtlich sein (§ 243 Abs. 2 HGB). Ein Jahresabschluss wird dieser Anforderung gerecht, wenn die einzelnen Posten der G+V-Rechnung und der Bilanz eindeutig bezeichnet und in ihrer Gesamtheit so geordnet werden, dass sie einem sachverständigen Leser einen nachvollziehbaren Überblick bieten.
- **Going-Concern-Prinzip (Grundsatz der Unternehmensfortführung):** Es ist grundsätzlich bei Bewertungen davon auszugehen, dass das Unternehmen in der Folgeperiode weitergeführt wird, d. h. es sind, außer bei hoher Wahrscheinlichkeit der Unternehmenszerschlagung, keine Zerschlagungswerte anzusetzen (§ 252 Abs. 1. Nr. 2 HGB).
- **Grundsatz der Einzelbewertung (Kompensationsverbot):** Bilanzposten sind grundsätzlich einzeln zu bewerten und dürfen grundsätzlich nicht miteinander verrechnet werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Auch darf eine bilanzmäßige Überbewertung nicht mit einer Unterbewertung ausgeglichen werden (z. B. darf die Abschreibung eines Gebäudes nicht deswegen unterlassen werden, weil das Gebäude im gleichen Maß an Wert gewonnen hat). Seine Grenzen findet dieses Prinzip in den Vereinfachungserfordernissen:
 - **Festbewertung** gem. § 240 Abs. 3 HGB,
 - **Gruppenbewertung** gem. § 240 Abs. 4 HGB,
 - **Durchschnittsbewertungsverfahren** gem. § 240 Abs. 4 HGB,
 - **Verbrauchsfolgeverfahren** gem. § 256 HGB.
- **Stichtagsprinzip:** Bilanzierung und Bewertung richten sich handels- und steuerrechtlich nach den Verhältnissen an einem bestimmten Stichtag. Dieser Abschlusstichtag ist der letzte Tag des Wirtschaftsjahrs (§ 242 Abs. 1 i.V.m. § 252 Abs. 1 S. 3,4 HGB). Das Stichtagsprinzip besagt, dass alle am Abschlusstichtag vorhandenen Wirtschaftsgüter (aber auch nur diese) zu bilanzieren und zu bewerten sind. Hierbei sind die Wertverhältnisse zum Abschlusstichtag zugrunde zu legen. Vorgänge, die sich nach dem Bilanzstichtag ereignen und andere Vermögens- oder Wertverhältnisse verursachen (**wertbeeinflussende Umstände**), werden nicht berücksichtigt. Dagegen müssen **wert erhellende** Erkenntnisse, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung über die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag gewonnen werden, berücksichtigt werden (§ 252 Abs. 1 S. 4 HGB).

Beispiel:

Ein Kaufmann erfährt nach dem Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung der Bilanz, dass ein Schuldner, den er bereits mehrfach erfolglos gemahnt hat, schon im Berichtsjahr unbekannt nach Brasilien »verzogen« ist. Dieser Umstand muss bei der Bewertung der Forderungen zum Schluss des Geschäftsjahres mitberücksichtigt werden.

- **Grundsatz der Vorsicht:** Vergleiche hierzu die oben vorangestellten Ausführungen sowie § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

- **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung:** »Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten, zu denen die Zahlungen erfolgten, im Jahresabschluss zu berücksichtigen« (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).
- **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit:** »Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten« (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Hierdurch soll verhindert werden, dass der Bewertende seinen Bilanzgewinn durch einen willkürlichen Methodenwechsel beeinflusst.

Als nicht ausdrücklich im Handelsrecht kodifizierte Grundsätze sind ferner zu nennen:

- Das **Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise:** Ansatzkriterium in der Bilanz für Vermögensgegenstände und Schulden ist danach das wirtschaftliche und nicht das zivilrechtliche Eigentum. So sind z. B. sicherungsübereignete Wirtschaftsgüter und unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Vermögensgegenstände in der Bilanz auszuweisen (aber Achtung: Gemietete/geleaste Gegenstände werden in aller Regel beim Vermieter/Leasinggeber bilanziert!).
- Das **Prinzip der Greifbarkeit** von Vermögensgegenständen und Schulden. Ein selbst geschaffener Firmenwert ist nicht »greifbar«; er ist im Gegensatz zu einem erworbenen Firmenwert nicht durch den Rechtsverkehr in seinem Wert bestätigt worden und darf daher bei der Bilanzierung nicht berücksichtigt werden. Ebenso wenig darf das allgemeine Unternehmerrisiko auf der Passivseite der Bilanz berücksichtigt werden. Dieser Grundsatz darf aber nicht dahingehend missverstanden werden, dass die Bilanzierung aller immateriellen Gegenstände ausgeschlossen wäre: Richtig ist vielmehr, dass solche immateriellen Gegenstände, die entgeltlich erworben wurden (also etwa der erwähnte erworbene Firmenwert; ferner Patente, Lizenzen und sonstige Rechte), bilanzierungsfähige und überwiegend auch bilanzierungspflichtige Gegenstände darstellen.

2.5.1.5 Abschreibungen

Das deutsche Handelsrecht wird vom Vorsichtsprinzip dominiert. Hieraus ergibt sich eine Pflicht zum niedrigeren Wertansatz, wenn ein Wirtschaftsgut durch Abnutzung, Substanzverringerung oder aus einem sonstigen Grund an Wert eingebüßt hat.

Diese Abschreibungspflicht betrifft nicht nur das abnutzbare Sachanlagevermögen, sondern auch Gegenstände des immateriellen Vermögens und des Umlaufvermögens, und beschränkt sich nicht auf die planmäßige Berücksichtigung vorhersehbarer Abnutzungen, sondern erstreckt sich auch auf Wertkorrekturen aufgrund außerplanmäßiger Umstände.

2.5.1.5.1 Gesetzliche Vorschriften

Wertansätze

Gemäß § 253 HGB Abs. 1 und 2 sind Vermögensgegenstände grundsätzlich höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Eine Höherbewertung ist auch dann nicht zulässig, wenn der Wert des Gegenstandes im Zeitverlauf steigt: So wird ein unbebautes Grundstück auch bei steigenden Grundstückspreisen immer nur mit seinen historischen Anschaffungskosten aktiviert. Die Differenz zwischen diesem Bilanzwert und dem tatsächlichen Verkehrswert stellt eine stille Reserve dar, die erst bei Veräußerung des Grundstücks offenlegt wird.

Unterschreitungen der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehen auf die Anwendung des **Niederstwertprinzips** (→ Abschn. 2.5.1.4.5) zurück, das – in Abhängig-

keit von der Zuordnung des Gegenstandes zum Anlage- oder Umlaufvermögen, von der Rechtsform des bilanzierenden Unternehmens und von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung – in strenger Form (eine Wertminderung erzwingend) oder in gemilderter Form (eine Wertminderung ermöglicht) anzuwenden ist. Auf Einzelheiten soll hier nicht eingegangen werden.

Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen

Planmäßige Abschreibungen können nur an abnutzbaren Anlagegütern vorgenommen werden, da nur diese in ihrer Nutzung zeitlich begrenzt sind. Die Vorschrift des § 253 Abs. 3 HGB besagt:

»Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann«.

Steuerrechtlich ergibt sich diese Pflicht zur Abschreibung aus R 42 Einkommensteuer-Richtlinien (EStR).

Die planmäßige Abschreibung setzt die Bestimmung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer voraus.

Handels- und Steuerrecht lassen neben den planmäßigen Abschreibungen auch außerplanmäßige Abschreibungen sowohl auf das abnutzbare als auch auf das nicht abnutzbare Anlagevermögen zu, wenn eine außerplanmäßige technische oder wirtschaftliche Abnutzung eingetreten ist:

Außerplanmäßige technische Abnutzungen sind im Allgemeinen schadensbedingt (Unfall, Brand, Explosion, nachträgliche Aufdeckung einer Bodenverseuchung u. a.), während außerplanmäßige wirtschaftliche Abnutzungen gleichbedeutend sind mit einer Entwertung, etwa dann, wenn wegen geänderter Marktbedingungen (z. B. Innovationen, Modewechsel) ein Preisverfall eingetreten ist.

Die außerplanmäßigen Abschreibungen treten neben die planmäßigen Abschreibungen, sind also zusätzlich vorzunehmen. Sowohl für das abnutzbare als auch für das nicht abnutzbare Anlagevermögen gilt im **Handelsrecht** das **strenge Niederstwertprinzip** (= zwingender Ansatz des geringeren Wertes) im Falle einer dauerhaften Wertminderung. Im Falle einer vorübergehenden Wertminderung darf – außer bei Finanzanlangen – keine Abschreibung erfolgen.

Steuerrechtlich sind außerplanmäßige Abschreibungen nur bei dauerhafter Wertminderung zulässig.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes (die nicht identisch mit seiner technischen Nutzbarkeit, sondern im Allgemeinen kürzer ist) ist vorsichtig zu schätzen. Die Praxis hat sich dabei an den Tabellen für die Absetzung für Abnutzung (den so genannten **AfA-Tabellen**), die vom Bundesminister der Finanzen herausgegeben werden, zu orientieren. Diese Tabellen gelten für das bewegliche Anlagevermögen; für unbewegliches Anlagevermögen (Gebäude) vgl. § 7 Abs. 4 und 5 EStG. Abweichungen von den in den Tabellen vorgegebenen Richtwerten sind gegenüber der Finanzverwaltung zu begründen.

Die folgende Übersicht enthält einige Beispiele für die Nutzungsdauer häufig vorkommender Wirtschaftsgüter, die der »AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter« entnommen wurden.

Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren
Adressiermaschinen	8
Akkumulatoren	10
Aktenvernichter	8
Alarmanlagen	11
Anhänger	11
Anleimmaschinen	13
Anspitzmaschinen	13
Antennenmasten	10
Arbeitsbühnen (mobil)	11
Arbeitsbühnen (stationär)	15
Arbeitszelte	6

Der konkrete AfA-Betrag wird bei linearer Abschreibung ermittelt, indem der Anschaffungspreis des Wirtschaftsguts durch die in der AfA-Tabelle genannte Nutzungsdauer geteilt wird. Das Ergebnis kann nach Auskunft des Finanzministeriums auf volle Euro aufgerundet werden.

2.5.1.5.2 Abschreibungsverfahren

Nachfolgend wird die planmäßige Abschreibung von Gegenständen des beweglichen abnutzbaren Anlagevermögens behandelt. Hierzu gehören technische Anlagen und Maschinen einschließlich des Fuhrparks sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Bei diesen Gegenständen kann die Absetzung für Abnutzung (AfA) entweder

- in gleichen Jahresbeträgen (linear, § 7 Abs. 1 S. 1 EStG) oder
- nach Maßgabe der Leistung (sofern wirtschaftlich begründet) oder
- nur für Gegenstände, die vor dem 01.01.2008 oder nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden, in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) erfolgen.

Im Jahr der Anschaffung ist die Abschreibung **zeitanteilig** (»pro rata temporis« = monatsweise, beginnend mit Anfang des Anschaffungsmonats) vorzunehmen.

Falls von vornherein mit der Erzielung eines nennenswerten **Resterlöses** (z. B. eines Schrottwerts) am Ende der Nutzungsdauer zu rechnen ist, muss dieser bei der Berechnung des Basisbetrages für die Abschreibung von den Anschaffungskosten abgezogen werden, damit er nicht mit abgeschrieben wird. Der Restbuchwert nach Vollabschreibung entspricht dann dem Resterlös.

Änderungen des **Abschreibungsplanes** bezüglich der Methode, der Rechenbasis oder der Nutzungsdauer dürfen nur mit sachlicher Begründung und auch nur dann vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind, um eine drohende Überbewertung zu verhindern. Ein Verzicht auf die Abschreibung oder ihr zeitweiliges Aussetzen sind generell untersagt.

Die lineare Abschreibung

Bei der linearen Abschreibung werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleichen Jahresbeträgen auf Nutzungsdauer verteilt, d. h. der Abschreibungsbetrag errechnet sich nach der Formel

$$\text{Jahres-AfA} = \frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer}}$$

Beispiel:

Die Anschaffungskosten einer am 5. Januar 2006 angeschafften Maschine betragen 80.000 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird auf 8 Jahre festgesetzt. Danach ergibt sich die folgende Abschreibungsverteilung:

Datum	Abschreibung in €	Buchwert in € nach Abschreibung
05.01.06		80.000
31.12.06	10.000	70.000
31.12.07	10.000	60.000
31.12.08	10.000	50.000
31.12.09	10.000	40.000
31.12.10	10.000	30.000
31.12.11	10.000	20.000
31.12.12	10.000	10.000
31.12.13	10.000	0

Lineare Abschreibung

Die geometrisch-degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung war in den vergangenen Jahrzehnten vielfach die bevorzugte Methode, weil sie – außer bei kurzlebigen Gegenständen – in den ersten Jahren nach der Anschaffung eine höhere Absetzung (und damit einen geringeren Gewinnausweis mit der Folge einer geringeren Ertragsteuerschuld) ermöglichte als die lineare Abschreibung. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die degressive Abschreibung ausgesetzt, infolge der Finanzkrise jedoch für die Jahre 2009 und 2010 wieder ermöglicht. **Ab dem 1.1.2011 angeschaffte Gegenstände dürfen nicht mehr degressiv abgeschrieben werden!** Die Methode wird hier dennoch ausführlich behandelt, weil sie für diejenigen Gegenstände, deren Abschreibung in früheren Jahren degressiv begonnen wurde, bis zu deren Vollabschreibung bzw. Ausscheiden weiterhin zur Anwendung kommt.

Die geometrisch-degressive (kurz: degressive) Abschreibung verteilt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in zunächst größeren, im Zeitverlauf geringer werdenden Jahresbeträgen auf die Nutzungsdauer. Zum einen führt dieses Verfahren bei vielen Wirtschaftsgütern zu einer Anpassung des Buchwerts an die Marktentwicklung des Verkehrswerts, der häufig in den Anfangsjahren stärker abnimmt als in späteren Jahren; zum anderen wird auf diese Weise eine etwa gleich bleibende Summe aus Abschreibungsbeträgen und Reparaturkosten erreicht: Etwa im selben Maße, in dem erstere fallen, nehmen letztere im Zeitverlauf zu.

Der Abschreibungsbetrag wird Jahr für Jahr dadurch ermittelt, das auf den am Jahresanfang zu Buche stehenden Wert des Gegenstandes (»Restbuchwert«) ein gleichbleibender Prozentsatz angewendet wird. Dabei gilt für Gegenstände, die in 2006 oder 2007 angekauft wurden, dass der auf den Restbuchwert anzuwendende Prozentsatz maximal das 3fache der linearen AfA, dabei aber höchstens 30 %, betragen darf (davor galt das 2fache der linearen AfA bzw. 20 %). Für die Jahre 2009 und 2010 gilt ein AfA-Satz von 25%, (entsprechend das 2,5fache der linearen Abschreibung). Die Wahl des Abschreibungssatzes ist also eine Minimierungsaufgabe, die sich wie folgt darstellt:

$$\text{Abschreibungssatz} = (2,5 \cdot \frac{100}{\text{Nutzungsdauer}} ; 25 \%) \text{ min!}$$

Beispiel:

Der Buchhalter der XY-GmbH hat die Anweisung erhalten, alle Bewertungen unter dem Gesichtspunkt der Ertragsteuerminimierung vorzunehmen. Daher entscheidet er sich bei einer zu Beginn des Geschäftsjahres 2009 für 100.000 € neu angeschafften Maschine, deren Nutzungsdauer auf 8 Jahre festgesetzt wurde, für die geometrisch-degressive Abschreibung.

Der Abschreibungssatz ergibt sich aus folgender Überlegung:

$$\text{Abschreibungssatz} = (2,5 \cdot \frac{100}{8} ; 25 \%) \text{ min!} = (31,25 \% ; 25 \%) \text{ min!}; \text{ demnach beträgt der Abschreibungssatz } 25 \%.$$

Der Abschreibungsbetrag für das erste Jahr errechnet sich aus

$$\frac{100.000 \text{ €} \cdot 25}{100} = 25.000 \text{ €}$$

Bei linearer Abschreibung wären es nur $\frac{100.000 \text{ €}}{8} = 12.500 \text{ €}$ gewesen.

Es liegt in der Natur der geometrisch-degressiven Abschreibung, dass der Restbuchwert niemals den Wert Null erreichen kann. Da das Unternehmen aber im Allgemeinen das Ziel der Steuerbarwertminimierung verfolgt und damit daran interessiert ist, »möglichst früh möglichst viel« abzuschreiben, empfiehlt es sich, diese Methode nicht (was durchaus zulässig wäre) bis zum Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu verfolgen und an deren Ende den Restbuchwert in einer Summe abzuschreiben, sondern stattdessen einen **Methodenwechsel** vorzunehmen. Obwohl der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) gilt, ist ein Wechsel von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung zu einem beliebigen Zeitpunkt zulässig. Dieser Wechsel sollte im Sinne der oben erwähnten Steuerbarwertminimierung in derjenigen Periode erfolgen, in der der Abschreibungsbetrag, der sich ergibt, wenn der Restbuchwert linear auf die Restnutzungsdauer verteilt wird, den planmäßigen geometrisch-degressiven Abschreibungsbeitrag übersteigt, wenn also gilt

Restbuchwert : Restnutzungsdauer > Restbuchwert · geom.-degr. AfA-Satz

Beispiel:

Es wird von einem Anschaffungswert von 80.000 €, von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren und einem degressiven Abschreibungssatz von 30 %, wie er für vor dem 1.1.2008 angeschaffte Anlagegüter zulässig war, ausgegangen. Die folgende Tabelle enthält neben der Angabe des Restbuchwertes und des geometrisch-degressiven AfA-Betrages auch eine Vergleichsspalte »Restbuchwert (RBW) : Restnutzungsdauer (RND)«. Der Methodenwechsel erfolgt, sobald der in dieser Spalte enthaltene Wert den Wert der Spalte »AfA degr.« übersteigt oder mindestens erreicht.

Nutzungs-dauer/Jahre	Restnutzungs-dauer (RND)	Restbuchwert (RBW)	»AfA 30% degr.«	Vergleichswert RBW : RND
1	8	80.000,00	24.000,00	10.000,00
2	7	56.000,00	16.800,00	8.000,00
3	6	39.200,00	11.760,00	6.533,33
4	5	27.440,00	8.232,00	5.488,00
5	4	19.208,00	5.762,40	4.802,00
6	3	13.445,60	4.033,68	4.481,87
7	2	8.963,73		4.481,87
8	1	4.481,87		4.481,87

Geometrisch-degressive Abschreibung mit Methodenwechsel

Die Leistungsabschreibung

Eine Abschreibung nach Maßgabe der Leistung (Leistungsabschreibung) ist zulässig, wenn

- das gesamte Leistungsvermögen des Wirtschaftsgutes vorab anhand von Herstellerangaben oder aufgrund von Erfahrungen abgeschätzt werden kann und
- die Voraussetzungen für eine Messung der tatsächlichen Leistungsabgabe vorliegen.

Beispiel:

Die Gesamtfahrleistung eines neu erworbenen Lastkraftwagens wird auf 350.000 km geschätzt. Die Anschaffungskosten des Fahrzeugs betragen 126.000 €. Auf jeden Fahrtkilometer entfallen somit $126.000 : 350.000 = 0,36$ €. Wenn im ersten Nutzungsjahr lt. Kilometerzähler 28.375 km gefahren wurden, beträgt der zu verrechnende Abschreibungsbetrag $28.375 \cdot 0,36 = 10.215$ €.

Abschreibungsverfahren bei geringwertigen Wirtschaftsgütern

Für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) gelten besondere Abschreibungsregeln. Als GWG werden Wirtschaftsgüter bezeichnet, auf die die folgenden Eigenschaften zutreffen:

- Zugehörigkeit zum beweglichen abnutzbaren Sachanlagevermögen,
- Anschaffungskosten von höchstens 1.000 € (bei Anschaffung nach dem 31.12.2007) bzw. 410 € (bei Anschaffung vor dem 1.1.2008), jeweils ohne Umsatzsteuer,
- selbstständige Nutzbarkeit,
- Aufnahme in einem besonderen laufend zu führenden Bestandsverzeichnis unter Angabe von Anschaffungskosten.

Ab dem 1.1.2008 waren alle GWG ab 150 € bis 1.000 €, die binnen eines Geschäftsjahrs angeschafft wurden, in einen gemeinsamen »Pool« einzustellen und binnen 5 Jahren gemeinsam abzuschreiben. Zuvor galt, dass GWG (mit der bis dahin geltenden Anschaffungskostengrenze von 410 €) gem. § 6 Abs. 4 EStG bereits im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden konnten. **Für ab 2010 angeschaffte Gegenstände gilt ein Wahlrecht**, wobei Sofortabschreibung nur bis 410 € Netto-Anschaffungswert zulässig ist.

2.5.1.6 Leasing

Beim Leasing überlässt der Leasinggeber dem Leasingnehmer das Leasinggut zur Nutzung gegen Zahlung eines Entgelts.