

1.3.2 Steuerrechtliche Buchführungspflicht

Neben der handelsrechtlichen Buchführungspflicht gibt es eine steuerrechtliche Buchführungspflicht. Beide Verpflichtungen sind durch das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 EStG eng miteinander verbunden. Die steuerrechtliche Buchführungspflicht geht aus den §§ 140 und 141 Abgabenordnung (AO) hervor.

§ 140 AO bezieht sich auf die bereits bestehende **Verpflichtung zur Führung von Büchern nach anderen Gesetzen**: „Wer nach anderen Gesetzen 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.“ Wer also bereits durch seine Kaufmannseigenschaft per Handelsgesetzbuch zur Führung von Büchern verpflichtet ist, hat das ebenso nach der Abgabenordnung zu tun.

Da diese Buchführungspflicht somit aus anderen Gesetzen abgeleitet ist, spricht man von ihr als derivative (= abgeleitete) Buchführungspflicht. Sie gilt vor allem für die Gewerbetreibenden, die in ihrer Eigenschaft als Kaufmann bereits nach dem HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen.

Viele Gewerbetreibende sind als „**Kleinstgewerbetreibende**“ keine Kaufleute im handelsrechtlichen Sinne (siehe oben). Sie sind somit nicht buchführungspflichtig nach dem Handelsrecht. Da die Besteuerung jedoch möglichst gleichmäßig durchzuführen ist, verpflichtet das Steuerrecht viele dieser Gewerbetreibenden durch die ursprüngliche (= originäre) Buchführungspflicht des Steuerrechts nach § 141 AO dennoch zur Buchführung.⁸

Nach § 141 AO sind Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte zur Buchführung verpflichtet, wenn sie nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb eine der folgenden Grenzen im vergangenen Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr überschritten haben:

• Umsatz	600.000,00 €,
• Gewinn aus Gewerbebetrieb	60.000,00 €,
• Wirtschaftswert	25.000,00 €,
• Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	60.000,00 €.

Diese steuerrechtliche Buchführungspflicht ist aber erst von Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, welches dem Jahr, in dem die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Buchführungspflicht hingewiesen hat, folgt. Es ist also eine Mitteilung der Finanzbehörde an den Steuerpflichtigen notwendig.⁹

⁸ Vgl. auch Hufnagel/Burgfeld-Schächer (2012), S. 5 ff., auch Schmolke/Deitermann/Rückwart (2017), S. 11 f.

⁹ Vgl. auch Zschenderlein (2007), S. 22 ff.; Bieg (2011), S. 196 ff.; Bieg/Waschbusch (2017), S. 203; Wedell/Dilling (2013), S. 23 ff.

Gesetzliche Buchführungspflicht

nach Handelsrecht

Alle **Kaufleute im Sinne der §§ 1–6 HGB** sind verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (§ 238 Abs. 1 HGB).

Dies sind:

- **Istkaufleute** (§ 1 HGB),
- **Kannkaufleute** (§§ 2 und 3 HGB),
- **Scheinkaufleute** (§ 5 HGB),
- **Formkaufleute** (§ 6 HGB).

nach Steuerrecht

abgeleitete Buchführungspflicht des Steuerrechts (§ 140 AO)

Wer nach anderen Gesetzen (z.B. nach dem HGB) Bücher zu führen hat, muss diese Verpflichtung auch für die Besteuerung erfüllen.

ursprüngliche Buchführungspflicht des Steuerrechts (§ 141 AO)

Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte sind zur Buchführung verpflichtet, wenn sie eine der folgenden Grenzen im vergangenen Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr überschritten haben:

- **Umsatz 600.000,00 €**,
- **Gewinn 60.000,00 €**,
- **Wirtschaftswert** (nur Land- und Forstwirte) **25.000,00 €**.

Beginn der Buchführungspflicht erst mit dem Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres, das dem Jahr folgt, in dem die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen darauf hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO).

Nicht buchführungspflichtig sind nach diesen Vorschriften:

- **Freiberufler**, weil bei diesen in der Regel kein Gewerbebetrieb vorliegt;
- **Kleingewerbetreibende**, also Gewerbetreibende, deren Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (keine kaufmännische Organisation erforderlich), die auch nicht nach § 2 HGB in das Handelsregister eingetragen sind und keine der in § 141 AO genannten Grenzen überschritten haben.

Aufgabe 1:

Beurteilen Sie, ob die folgenden Personen buchführungspflichtig sind. Begründen Sie Ihre Antworten jeweils kurz und geben Sie die zutreffenden Gesetzesgrundlagen an:

- A.** Hans Hansen betreibt in Hamburg einen Großhandelsbedarf für Tischlereibedarf. Er beschäftigt insgesamt 15 Mitarbeiter, von denen 2 für die eigene kaufmännische Organisation zuständig sind. Der Umsatz des Unternehmens beträgt jährlich rund 1.000.000,00 €.
- B.** Olaf Ohlsen betreibt in Osnabrück eine Druckerei. Er beschäftigt einen Drucker und eine Aushilfskraft für die Weiterverarbeitung der Erzeugnisse. Sein Jahresumsatz beträgt rund 300.000,00 €, sein Gewinn etwa 35.000,00 € im Wirtschaftsjahr.
- C.** Timo Tollkühn ist selbständiger Tierarzt. Er betreibt in Trier eine Praxis, mit der er jährlich einen Umsatz von rund 400.000,00 € und einen Gewinn von rund 50.000,00 € erzielt. Er beschäftigt eine angestellte Tierärztin und zwei weitere Arbeitnehmer ganztags, von denen eine ausschließlich kaufmännische Arbeiten erledigt.

1.3.3 Sanktionierungen bei Verstößen

Ein **Verstoß gegen die Buchführungspflicht** könnte darin bestehen, dass z.B. der Gewerbetreibende oder Land- und Forstwirt **keine** Bücher führt, obwohl er nach Handels- oder Steuerrecht dazu verpflichtet ist. Für diesen Fall jedoch sieht das **HGB keine unmittelbaren Sanktionen** vor. Dies bedeutet, dass ein Kaufmann durch das Handelsrecht nicht zur Erfüllung der Buchführungspflicht gezwungen werden kann.

Eine **Bestrafung** kann jedoch nach den §§ 283 und 283b Strafgesetzbuch (**StGB**) erfolgen, wenn der Buchführungspflichtige, der keine Bücher führt, seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist. Mögliche Folge wäre dann eine **Geld- oder Freiheitsstrafe**.

Im Gegensatz zum Handelsrecht sieht das **Steuerrecht** bei Verstößen gegen die steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten **direkte Sanktionen** vor.

Die Finanzbehörde kann gegen denjenigen, der trotz Verpflichtung keine Bücher führt, ein Zwangsgeld in Höhe von bis zu 25.000 € festsetzen (vgl. §§ 328 bis 329 AO). Vor der Festsetzung muss die Finanzbehörde diese Maßnahme jedoch androhen (vgl. §§ 332 AO), wodurch ein Erziehungsscharakter dieser Maßnahme deutlich wird. Dem Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit eingeräumt, seine Verpflichtung doch noch zu erfüllen und die Zwangsmaßnahme dadurch abzuwenden.

Wenn der Steuerpflichtige dennoch keine Bücher führt oder Aufzeichnungen macht, die für die Besteuerung notwendig sind, hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (vgl. § 162 AO).

Von dem völligen Fehlen von Buchführungsunterlagen ist die fehlerhafte Führung von Büchern zu unterscheiden, die in bestimmten Fällen auch als Verstoß gegen die Buchführungspflicht gewertet werden kann. Hierbei ist zwischen **formellen** und **sachlichen (materiellen) Mängeln** zu unterscheiden.

Vorliegen formaler Mängel

Formelle Mängel liegen dann vor, wenn die Aufzeichnungen zwar **inhaltlich richtig**, aber hinsichtlich ihrer **Form nicht** den gesetzlichen Vorgaben oder den allgemeinen gültigen Konventionen entsprechen. Formelle Mängel liegen beispielsweise vor, wenn Abkürzungen, Ziffern oder Buchstaben nicht eindeutig und nachvollziehbar verwendet werden oder wenn Buchungen nicht in der tatsächlichen zeitlichen Abfolge, sondern zeitlich ungeordnet vorgenommen werden.

Sofern die formellen Mängel so gering sind, dass die sachliche Richtigkeit nicht beeinträchtigt wird, ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. dazu R 5.2 Abs. 2 Satz 1 EStR).

Enthält die Buchführung dagegen schwere und gewichtige formelle Mängel, kann dies die **Verwerfung der Buchführung** zur Folge haben, die zu einer Vollschatzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO führen würde. Denkbar ist beispielsweise das Szenario, bei dem die Buchführung durch vielzählige Stornobuchungen, Umbuchungen und Nachtragsbuchungen so unübersichtlich ist, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Frist keinen Überblick über die Geschäftsvorgänge und die Vermögenslage gewinnen kann.

Vorliegen sachlicher Mängel

Sachliche Mängel liegen dann vor, wenn die Buchführung in **inhaltlicher (materieller) Hinsicht** nicht das tatsächliche Geschehen wiedergibt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn buchungspflichtige Geschäftsvorfälle nicht oder falsch gebucht wurden oder wenn die Buchführung fingierte Geschäftsvorfälle enthält, die nicht stattgefunden haben.

Wenn es sich um unwesentliche oder geringe sachliche Mängel handelt (z.B. die Buchführung enthält eine überschaubare Zahl von Falschbuchungen oder es fehlen einige wenige Buchungen), wird die Ordnungswidrigkeit der Buchführung dadurch nicht berührt. Die Fehler sind zu berichtigen, oder das Buchführungsergebnis ist durch eine Zuschätzung zu korrigieren.

Bei **schwerwiegenden materiellen Mängeln** ist der Gewinn unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls vollständig zu schätzen, vgl. dazu auch R 5.2 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR.

Werden buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle leichtfertig nicht oder falsch gebucht, kann der Tatbestand der **Steuergefährdung gemäß § 379 Abs. 1 AO** gegeben sein. Diese Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße von bis zu 5.000,00 € bestraft werden (vgl. § 379 Abs. 4 AO). Bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO (z.B. durch fehlende Buchungen oder Aufzeichnungen, die zu einer Verkürzung der Steuern oder zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führt) kann die Geldbuße bis zu 50.000,00 € betragen.¹⁰

In den Fällen der **Steuerhinterziehung nach § 370 AO** können Geld- oder Freiheitsstrafen von bis zu 5 Jahren, in besonders schweren Fällen sogar bis zu 10 Jahren, verhängt werden (siehe dazu § 370 Abs. 1 und Abs. 3 AO).

¹⁰ Vgl. hierzu auch SchmolkeDeitermann/Rückwart (2017), S. 11 ff.

Aufgabe 11:

Entscheiden Sie, um welche Art der Bestandsveränderung es sich bei den nachfolgenden Geschäftsvorfällen handelt und beschreiben Sie stichwortartig, in welcher Weise sich die Bilanz durch den jeweiligen Geschäftsvorfall verändert (etwaige Umsatzsteuerbeträge bleiben unberücksichtigt):

1. Wareneinkauf gegen Rechnung.
2. Kauf eines Computers gegen Bankscheck.
3. Tilgung eines Bankkredits durch Banküberweisung vom Guthabenkonto.
4. Ein Kunde bezahlt eine Forderung aus einer Warenlieferung bar.
5. Verrechnung einer Forderung aus einer Warenlieferung mit einer Verbindlichkeit aus seiner erhaltenen Warenlieferung.

2.2 Das Buchen auf Bestandskonten

2.2.1 Bestandskonten

2.2.1.1 Bildung von Bestandskonten

Im vorangegangenen Abschnitt wurde dargestellt, dass die auftretenden Geschäftsvorfälle zur Veränderung der Bestände in der Bilanz führen. Die Bilanz müsste also nach jedem Geschäftsvorfall geändert werden, um das betriebliche Geschehen im Zeitablauf abbilden zu können. Die Buchführungspflicht nach § 238 HGB und 140 AO bzw. 141 AO beinhaltet nämlich nicht nur die **Darstellung des Vermögens und der Schulden** zu einem bestimmten Zeitpunkt, **sondern auch deren Veränderungen im Zeitablauf** sowie die Führung von Büchern, in denen die Geschäftsvorfälle als solche erkennbar sind.²²

Die Aufstellung ständig neuer Bilanzen innerhalb eines Wirtschaftsjahres ist praktisch nicht realisierbar und vom Gesetzgeber auch so nicht gewollt. Aus diesem Grund wurde ein Aufzeichnungssystem entwickelt, welche die Möglichkeit eröffnet, die Geschäftsvorfälle festzuhalten und zum Ende des Wirtschaftsjahres zum Jahresabschluss zusammenzuführen.

Hierzu wurden die **Konten** entwickelt. Sie sind **Einzelabrechnungen der Bilanzpositionen**. Bestandskonten sind im Prinzip „kleine Bilanzen“ einzelner Bilanzpositionen. Zur besseren Veranschaulichung werden die Konten deshalb in der manuellen Buchführung in der Form der Bilanz dargestellt. Sie haben die Form eines großen **T** und werden deshalb auch als „**T-Konten**“ bezeichnet.

Beispiel:

Die Bilanz des Unternehmers Georg Grundig enthält zum 31.12.01 die Bilanzposition „Grund und Boden“ mit einem Wert von 100.000,00 €. Im Lauf des Jahres 02 kauft er für sein Unternehmen ein weiteres Grundstück für 120.000,00 €.

²² Vgl. Schmolke/Deitermann/Rückwart (2017), S. 24 ff.; Zschenderlein (2007), S. 41.

Auf dem Konto „Grund und Boden“ stellt sich diese Entwicklung im Jahr 02 wie folgt dar:

Konto Grund & Boden			
Anfangsbestand (AB)	100.000,00	Schlussbestand	220.000,00
Zugang	<u>120.000,00</u>		
	220.000,00		220.000,00

Konten haben wie eine Bilanz aus der sie abgeleitet werden, zwei Seiten.

- **Die linke Seite eines Kontos heißt „Soll“ (S)**
- **Die rechte Seite eines Kontos heißt „Haben“ (H)**



In der Buchführung redet man von Konten. Konten haben zwei Seiten. Diese heißen Soll und Haben. Aktivkonten sind Einzelbetrachtungen der aktiven Bilanzpositionen. Passivkonten sind Einzelbetrachtungen der passiven Bilanzpositionen.

- **Die linke Seite einer Bilanz heißt „Aktiva“ (A)**
- **Die rechte Seite einer Bilanz heißt „Passiva“ (P)**

In der Bilanzierung redet man von Bilanzen. Bilanzen haben zwei Seiten. Diese heißen Aktiva und Passiva.

Die Begriffe Soll und Haben haben **nicht** die Bedeutung, die sie in unserem Sprachgebrauch einnehmen. Ein Betrag im Haben eines Kontos bedeutet **nicht**, dass der Unternehmer diesen Betrag „hat“. Soll und Haben sind in der Buchführung lediglich **Bezeichnungen für die Seiten** der Konten (sie könnten also auch „Blau“ und „orange“ oder anders heißen).

Die Seitenbezeichnungen Soll und Haben entstammen dem Abrechnungsverkehr mit den Schuldnern und Gläubigern in den frühen Jahren der Buchführung. Heute lassen sie sich nur noch bei Kunden- und Lieferantenkonten erklären. Der Kunde „soll“ zahlen. Deshalb wird die Forderung an ihn im Soll auf dem Konto „Forderungen“ gebucht. Die Lieferanten „haben“ gut bzw. wir „haben“ zu bezahlen. Deshalb wird die Verbindlichkeit, die wir gegenüber einem Lieferanten haben, im Haben auf dem Konto „Verbindlichkeiten“ gebucht. Dieser Sinn für die Bezeichnung der Kontenseiten kann aber auf die anderen Konten nicht übertragen werden. Am besten ist, man merkt sich: „Soll“ bedeutet linke Seite eines Kontos und „Haben“ bedeutet rechte Seite eines Kontos.

Konten, welche die Bestände der Bilanz aufnehmen, heißen **Bestandskonten**. Sie werden unterteilt in:

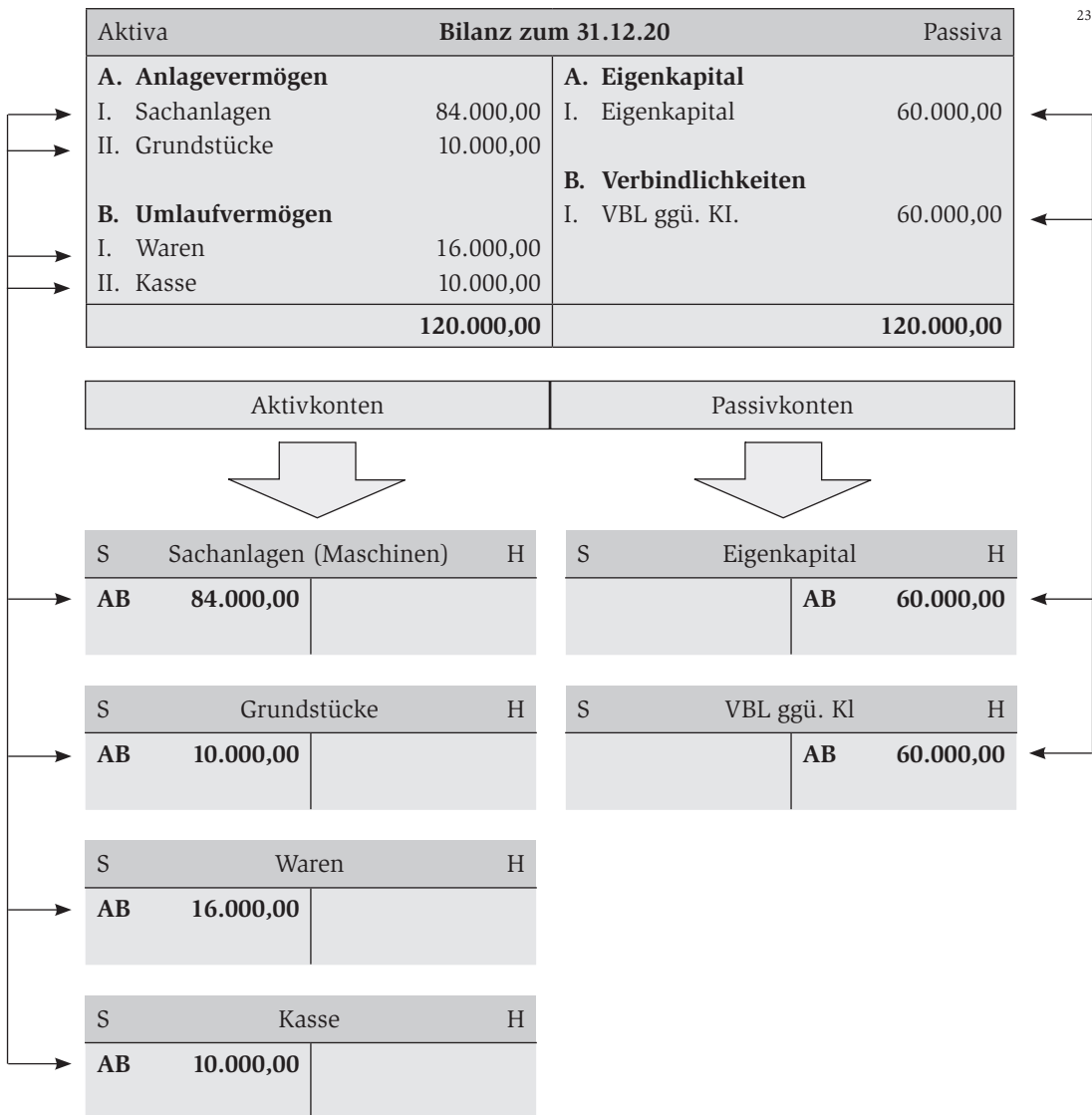
- **Aktivkonten**, welche die Bestände der **Aktivseite** der Bilanz aufnehmen und
- **Passivkonten**, welche die Bestände der **Passivseite** der Bilanz aufnehmen.



Für jeden Posten der Bilanz wird mindestens ein Konto geführt. Die **Anfangsbestände** sind auf den Konten auf der **gleichen Seite wie in der Bilanz** aufzuzeichnen.

Bei den **Aktivkonten** steht der Anfangsbestand (AB) also im **Soll** („links“).

Bei den **Passivkonten** steht der Anfangsbestand (AB) im **Haben** („rechts“).



2.2.1.2 Buchen auf Bestandskonten

Geschäftsvorfälle verändern die Bestände auf den Bestandskonten. Diese Veränderungen müssen auf den Konten dokumentiert bzw. gebucht werden (siehe auch nochmal Dokumentationsfunktion). Für die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle auf den Konten gelten die folgenden Regeln, die ausnahmslos einzuhalten sind:

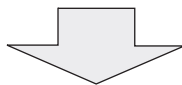
23 Es finden sich zahlreiche ähnliche Abbildungen und Darstellung in vielen Lehrbüchern die allesamt das geschlossene System der Finanzbuchführung abbilden. Siehe z.B. Zschenderlein (2007), S. 45; Hufnagel/Burgfeld-Schächer (2017), S. 32; Schmolke/Deitermann/Rückwart (2017), S. 26–28 und Bieg/Waschbusch (2017), S. 61.

- jeder Geschäftsvorfall betrifft **mindestens zwei** Konten;
- auf einem Konto wird im **Soll**, auf dem zweiten Konto wird im **Haben** gebucht;
- die **Summe der Sollbuchungen** muss betragsmäßig gleich groß der **Summe der Habenbuchung** sein.



Zu Beginn einer korrekten Buchführung sind alle Bestände der **Eröffnungsbilanz** auf den Konten als Anfangsbestände zu erfassen bzw. zu buchen. Weil jede Buchung auf einem Konto eine Gegenbuchung auf einem anderen Konto auf der jeweils „anderen Seite“ zur Folge hat, benötigt man für die Gegenbuchung der Anfangsbestände ein Gegenkonto. Hierzu verwendet man das Konto **Eröffnungsbilanz-Konto**:²⁴

Aktiva		Eröffnungsbilanz		Passiva	
A. Anlagevermögen				A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen	84.000,00			I. Eigenkapital	60.000,00
II. Grundstücke	10.000,00			B. Verbindlichkeiten	
B. Umlaufvermögen				I. VBL ggü. KI.	60.000,00
I. Waren	16.000,00				
II. Kasse	10.000,00				
	120.000,00				120.000,00



Soll		Eröffnungsbilanz-Konto		Haben	
Eigenkapital	60.000,00			Sachanlagen	84.000,00
VBL ggü. KI.	60.000,00			Grundstücke	10.000,00
				Waren	16.000,00
				Kasse	10.000,00

Bei dem **Eröffnungsbilanz-Konto** handelt es sich lediglich um ein **formales Konto mit technischem Charakter**. Es dient als Start bzw. als Beginn der Buchführung im neuen Geschäftsjahr. (Noch einmal zur Erinnerung: In der Bilanzierung redet man von Aktiva und Passiva, in der Buchführung redet man von Soll und Haben). Das Eröffnungsbilanz-Konto ist **spiegelverkehrt**, und es dient nur dazu, um die **Anfangsbestände** auf die richtigen entsprechenden Seiten der Konten zu buchen.

²⁴ Wichtig ist hier das Verständnis über das buchhalterische Zusammenspiel der Schlussbilanz des alten Geschäftsjahres, der Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres, des Eröffnungsbilanzkontos, der jeweiligen Bestandskonten und dem Anfangsbestand der Bestandskonten. Siehe hierzu ähnlich Bieg/Waschbusch (2017), S. 55 ff.; Schmolke/Deitermann/Rückwart (2017), S. 39 f.

Anschaffung aufgenommene Darlehen belaufen sich im Erwerbsjahr auf 4.950 €. Vernachlässigen sie die Umsatzsteuer.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten der vorgenannten Maschine?

Aufgabe 4b:

Die X-GmbH (vorsteuerabzugsberechtigt) hat im Zuge Ihrer Wachstumsbestrebungen einen neuen Fertigungsroboter zum Listenbruttopreis von 714.000 € zum 01.03.01 käuflich erworben. Aufgrund langfristiger Geschäftsbeziehungen gewährt der Lieferant (Y-GmbH) der X-GmbH einen Rabatt von 2 %. Darüber hinaus kann die X-GmbH zusätzlich ein Skonto von 3 % nach Abzug des Rabatts in Anspruch nehmen. Für den Transport fallen Transportkosten von 11.900 € brutto und 5.000 € Einfuhrumsatzsteuer an. Die Finanzierung des Roboters erfolgt je zu Hälfte aus Eigen- und Fremdkapital. Daher wurde auf Grundlage des rabattierten und skontierten Listenbruttopreises ein Darlehen bei der A-Bank aufgenommen, diese verlangt für die Darlehensgewährung ein Disagio von 2 % und einen jährlichen Darlehenszins von 10 %.

Für den Betrieb des Fertigungsroboters sind spezielle bauliche Vorarbeiten zu leisten, welche die X-GmbH in Eigenregie erbracht hat. Die Abteilung Kosten und Leistungsrechnung hat in diesem Zusammenhang an Fertigungsmaterial und Fertigungslöhnen insgesamt 1.500 € netto und an Material- und Fertigungsgemeinkosten 600 € und an kalkulatorischen Kosten 5.000 € ermittelt. Zudem hat die Abteilung Kosten- und Leistungsrechnung einen jährlichen Stromverbrauch von 10.000 € sowie 2.000 € an Wasserverbrauch für die Reinigung des Fertigungsroboters veranschlagt, das Jahresgehalt für das Bedienungs- und Programmierungspersonal wird mit 40.000 € veranschlagt.

Um den Fertigungsroboter in optimaler Weise in den Produktionsablauf zu integrieren, sind drei Probeläufe notwendig, die von einem externen Dienstleister vorgenommen werden, wobei ein Probelauf mit 8.330 € brutto zu Buche schlägt. Jedoch konnte der Einkaufsleiter B. auch hier insgesamt ein Skonto von 2 % heraushandeln.

Die Inbetriebnahme am 01.4.01 des Fertigungsroboters wird mit einem großem Fest gefeiert, dabei sind an Cateringaufwand (Lieferant: A-Team) 2.000 € netto sowie für spezielles Merchandise (Laserschwerte für Kinder und Luftballons) noch 3.570 € brutto angefallen.

Ermitteln Sie die handelsrechtlichen Anschaffungskosten für den Fertigungsroboter. Gehen Sie auf sämtliche in der Aufgabenstellung genannten Beschaffungspositionen ein, begründen Sie Ihre Wertansätze.

3.2.1.2 Herstellungskosten

Von einem Unternehmen selbst erstellte Vermögensgegenstände sind mit den Herstellungskosten anzusetzen. Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Die Herstellungskosten werden vornehmlich in der Praxis für Produkte ermittelt, die das Unternehmen herstellt und am Markt veräußern will. Das sind i.d.R. die Fertigerzeugnisse, die gemäß § 266 Abs. 2 HGB im Umlaufvermögen, welches i.d.R. höchstens ein Geschäftsjahr, also kurzfristig, im Unternehmen verbleibt, ausgewiesen werden, während das Anlagevermögen, das gemäß § 247

Abs. 2 HGB dem Unternehmen dauerhaft für mehrere Geschäftsjahre dient, angeschafft und selten selbst hergestellt wird.

Während die Anschaffungskosten überwiegend aus Rechnungen Dritter sich zusammensetzen, sind die Herstellungskosten aus der Kostenrechnung abzuleiten. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der beiden Rechenwerke entstehen in der Praxis Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Herstellungskosten, zumal die bilanziellen Herstellungskosten nicht deckungsgleich mit den Herstellkosten im Sinne der Kosten- und Leistungsrechnung (internes Rechnungswesen) sind.

In § 255 Abs. 2 HGB sind die Herstellungskosten definiert. Bitte lesen Sie den § 255 Abs. 2 HGB. Danach sind die Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 S. 2, 3 und 4 HGB entsprechend der folgenden Abbildung definiert:

Herstellungskosten § 255 Abs. 2, 3 HGB	Handelsbilanz
Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung z.B. Entwürfe, Modelle, Spezialwerkzeuge, Lizenzgebühren = Gesamte Einzelkosten	Aktivierungspflicht
Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten + Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit durch Fertigung veranlasst = Gesamte Einzelkosten und bestimmte Gemeinkosten	
+ Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung + Fremdkapitalzinsen (im Herstellungszeitraum) = Gesamte Einzel- und Gemeinkosten (ohne Vertriebskosten)	Aktivierungswahlrecht
+ Vertriebs- und Forschungskosten + kalkulatorische Kosten (kein Aufwand) + Gewinnaufschlag	Aktivierungsverbot

Abb. 16: Herstellungskosten

Pflichtbestandteile der Herstellungskosten bilden die Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die Sondereinzelkosten der Fertigung und auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten einschließlich der Abschreibungen. Zwar finden Sie die Begriffe Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die Sondereinzelkosten der Fertigung nicht in § 255 Abs. 2 S. 2 HGB, da aber in S. 2 die entsprechenden Gemeinkosten (Material- und Fertigungsgemeinkosten) folgen, können mit den vorgenannten Material- und Fertigungskosten sowie die Sonderkosten der Fertigung nur die Einzelkosten gemeint sein.

In § 255 Abs. 2 S. 3 HGB folgen die Aufwendungen für die ein **Aktivierungswahlrecht** besteht. Damit können die Aufwendungen aktiviert werden. Das Aktivierungswahlrecht besteht hinsichtlich der Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung, für soziale Einrichtungen, für freiwillige soziale

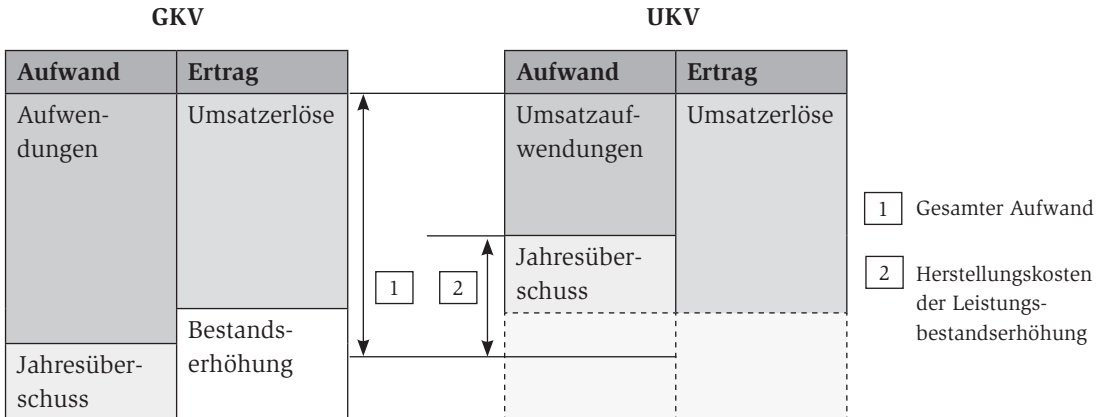


Abb. 34: Gleiches Ergebnis

6. Anhang und Lagebericht

Anhang und Lagebericht gehören gemäß § 264 Abs. 1 S. 1 HGB zu den Elementen der handelsrechtlichen Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften. Der Anhang bildet mit Bilanz und GuV den Jahresabschluss, während der Lagebericht nicht Bestandteil des Jahresabschlusses ist.

6.1 Anhang

Der Anhang ist ein reines Informationsinstrument und dient der Informationsfunktion des Jahresabschlusses. Bitte lesen Sie die Pflichtangaben in den §§ 284 und 285 HGB. Die Informationsfunktion des Anhangs findet ihren Ausdruck in Anlehnung an Coenenberg/Haller/Schultze (in Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Schäffer-Poeschel, 17. Aufl.) in folgenden konkreten Ausprägungen:

- Interpretationsfunktion z.B. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB,
- Ergänzungsfunktion z.B. § 285 Nr. 4, 7, 9 HGB,
- Korrekturfunktion gemäß § 264 Abs. 2 HGB,
- Entlastungsfunktion.

Die Interpretationsfunktion des Anhangs soll den Abschlussadressaten in die Lage versetzen, die komprimierten Informationen in Bilanz und GuV zu interpretieren und für seine Interessen analysieren und werten zu können. So verlangt § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB, dass die in Bilanz und GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden. Dem Abschlussadressaten wird so Einblick in die Bilanzpolitik gegeben. Er kann beispielsweise erkennen, ob durch die Wahl der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eine Tendenz zur Bildung stiller Reserven verfolgt worden ist.

Die Ergänzungsfunktion gibt zusätzliche Informationen, die weder in der Bilanz noch in der GuV enthalten sind. So verlangt § 285 Nr. 4 HGB, dass die Umsatzerlöse nach unterschiedlichen Kriterien (Tätigkeitsbereiche, geografische Darstellung der Märkte) aufgegliedert werden. § 285 Nr. 7 HGB fordert eine Angabe zur Anzahl der Arbeitnehmer, getrennt nach Gruppen im Geschäftsjahr. Besonders problematisch ist § 285 Nr. 9 HGB, der verlangt, dass Vergütungen und andere finanzielle Beziehungen (Darlehen) zwischen Gesellschaft und Mitgliedern der Geschäftsführung, eines Aufsichtsrates, Beirates oder eines ähnlichen Organs aufgedeckt werden.

Die **Korrekturfunktion** des Anhangs besteht darin, dass § 264 Abs. 2 HGB versieht, dass der Anhang korrigierende, erläuternde Angaben zu den Informationen von Bilanz und GuV macht, wenn diese (Bilanz und GuV) ein Bild vermitteln, das nicht den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (dem „true and fair view“) der Kapitalgesellschaft entspricht. Wenn also zwingende Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften des HGB zu einer solchen Verletzung dieses wichtigen Elementes des Wahrheitsprinzips führen, verlangt der Gesetzgeber zwar, dass der Bilanzierende dem Gesetz folgt, aber das nicht zutreffende Bild von der Lage des Unternehmens im Anhang korrigiert. Der Gesetzgeber sieht also die Möglichkeit, dass Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu einem unzutreffenden Bild der Kapitalgesellschaft führen können.

Die **Entlastungsfunktion** des Anhangs bezieht sich auf die Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses. Informationen der Bilanz und GuV können in den Anhang verlagert werden, um die Übersichtlichkeit der beiden „Rechenelemente“ zu steigern. Als Beispiel kann hier die Anordnung des § 284 Abs. 3 HGB dienen, die anordnet, den Anlagespiegel in den Anhang aufzunehmen und die Bilanz von dieser Information „entlastet“. Eine „Entlastung“ der GuV bietet § 277 Abs. 3 S. 1 HGB, der zwar verlangt, außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 S. 3 und § 253 Abs. 4 HGB gesondert auszuweisen, aber die Darstellung dieser Information wahlweise in der GuV oder im Anhang erlaubt.

Anmerkung!

Seit 2020 sind verschiedene weitere Vorschriften innerhalb der Lagebericht- und Anhangangaben erlassen worden. Diese jedoch betreffen nicht die hier diskutierten Ansatz-, Bewertungs- und Ausweispflichten. Es handelt sich dabei u.a. um Ergänzungen aus dem Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechtsrichtlinie, das Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie, das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG), das Fondstandortgesetz (FoStoG), die CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz und andere. Die Änderungen dieser Vorschriften ändern nicht den Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden. Daher bleiben sie hier unerwähnt.



Das HGB gibt keine Gliederungsvorschrift für den Anhang. In der Praxis ist es aber üblich, eine Gliederung zumindest in drei Elemente vorzunehmen:

1. Den allgemeinen Informationen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden folgt die
2. Gruppe der Informationen zu den einzelnen Posten der Bilanz und GuV.
3. Das dritte Element enthält die sonstigen Pflichtangaben oder freiwillige Angaben, soweit diese nicht den ersten beiden Elementen zuzuordnen sind.

6.2 Lagebericht

Der Lagebericht gehört zwingend zur handelsrechtlichen Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB). Die §§ 289 und 289a HGB behandeln die Einzelheiten. Bitte lesen Sie die §§ 289 und 289a HGB.

Der **Lagebericht** muss nach § 289 Abs. 1 HGB ergänzende Angaben zum Jahresabschluss enthalten, aber auch eine Einschätzung der Zukunft des Unternehmens bieten, also eine Prognose der weiteren Entwicklung geben. Dabei ist grundsätzlich von einem Prognosezeitraum von 1 bis 2 Jahren auszugehen. Der Lagebericht wird, ähnlich wie die Elemente des Abschlusses, darauf verpflichtet, ein den

tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesellschaft zu vermitteln (§ 289 Abs. 1 S. 1 HGB). Dieses Bild ist aber nicht mehr nur auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beschränkt.

Es werden im Lagebericht allgemeine Informationen beispielsweise über den Geschäftsverlauf und eine Versicherung der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft über die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses verlangt (§ 289 Abs. 1 HGB).

Zusätzlich werden in § 289 Abs. 2 HGB in Form einer Sollvorschrift **spezielle Angaben** gefordert. Eine Sollvorschrift darf nicht als Wahlrecht missverstanden werden. Vielmehr muss sie so interpretiert werden, dass einer Sollvorschrift gefolgt werden muss, wenn man ihr auch folgen kann. Wenn also entsprechende Sachverhalte oder Informationen überhaupt vorhanden oder beschaffbar sind, müssen diese im Lagebericht wiedergegeben werden.

Anmerkung!

Seit 2021 gilt für Unternehmen gemäß § 289f Abs. 2 HGB die verpflichtende gleichberechtigte Teilhabe von Frauen an Führungspositionen.



Lösungen der Aufgaben von Teil I

Lösung Aufgabe 1:

- A. Hans Hansen betreibt einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Die Größe des Unternehmens, insbesondere der Geschäftsumfang, der Umsatz, die Zahl der Arbeitnehmer usw. legen dies nahe. Er betreibt somit ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB. Dadurch ist er Kaufmann im Sinne des § 1 HGB und daher Istkaufmann. Herr Hansen ist deshalb nach § 238 HGB, d.h. nach Handelsrecht, und nach § 140 AO, d.h. nach Steuerrecht buchführungspflichtig.
- B. Herr Ohlsen betreibt einen Gewerbebetrieb, der jedoch nach Gesamtwürdigung der tatsächlichen Verhältnisse weder nach Art noch nach Umfang der Geschäftstätigkeit einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert – zumindest nicht zum derzeitigen Zeitpunkt. Herr Ohlsen betreibt also kein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 Abs. 2 HGB. Er ist „Kleingewerbetreibender“ und somit kein Kaufmann. Er ist nicht buchführungspflichtig nach § 238 HGB. Da Herr Ohlsen jedoch die Gewinngrenze des § 141 AO überschreitet ist Herr Ohlsen steuerrechtlich buchführungspflichtig vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, das dem Jahr folgt, in dem die Finanzbehörde Osnabrück Herrn Ohlsen auf die Buchführungspflicht hingewiesen hat. Das ist vermutlich bereits in einem früheren Jahr erfolgt. Wenn Herr Ohlsen sein Unternehmen nach § 2 HGB in das Handelsregister eintragen lassen würde, dann wäre Herr Ohlsen ab der Eintragung Kaufmann. Er wäre dann buchführungspflichtig nach § 238 HGB und § 140 AO.
- C. Herr Tollkühn betreibt keinen Gewerbebetrieb, sondern übt eine freiberufliche Tätigkeit aus und betreibt eine Praxis. Tierärzte sind Freiberufler und erzielen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG. Er ist weder nach Handelsrecht noch nach Steuerrecht buchführungspflichtig.

Lösung Aufgabe 2:

Peter Peschel ist buchführungspflichtig nach § 238 HGB und § 140 AO. Eine lückenhafte Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist keine Buchführung. Er verstößt damit gegen die Buchführungspflicht des Handelsrechts und des Steuerrechts.

Das Handelsrecht sieht für diesen Verstoß keine unmittelbaren Sanktionen vor. Er kann nach dem Handelsrecht also nicht zur Erfüllung dieser Verpflichtung gezwungen werden.

Eine Bestrafung kann jedoch nach den §§ 283 und 283b StGB erfolgen, wenn Herr Peschel seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist.

Das Steuerrecht hingegen sieht direkt Sanktionen vor, die Herrn Peschel treffen könnten.

Zunächst kann die Finanzbehörde gegen Herrn Peschel ein Zwangsgeld bzw. Zwangsgelder bei dauerhafter oder wiederholter Nichterfüllung nach §§ 328–329 AO festsetzen. Die Höhe ist auf 25.000,00 € begrenzt. Eine Androhung des Zwangsgeldes ist zuvor erforderlich (§ 332 AO).

Wenn Herr Peschel jedoch keine Bücher führt, hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen wie Umsätze und Gewinn zu schätzen (§ 162 AO).

Wenn Herr Peschel durch lückenhafte und/oder fehlerhafte Aufzeichnungen/Angaben die Besteuerung gefährdet oder Steuern verkürzt, können die Tatbestände der Steuergefährdung (§ 379 Abs. 1

AO) oder der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) gegeben sein, die Ordnungswidrigkeiten können mit einer Geldbuße geahndet werden (bei der Steuergefährdung bis zu 5.000,00 € und bei der leichtfertigen Steuerverkürzung bis zu 50.000,00 €).

Sobald Herr Peschel vorsätzlich unrichtige und unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich einen anderen ungerechtfertigten Steuervorteil verschafft, könnte der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben sein. In diesem Fall würde Herrn Peschel eine Geld- oder Freiheitsstrafe drohen (§ 370 AO).

Lösung Aufgabe 3:

Nein, es ist nicht zulässig. Auch für Kapitalgesellschaften gelten grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften für alle Kaufleute. Nur wenn die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften spezielle Regelungen enthalten müssen diese Normen vorrangig beachtet werden.

Lösung Aufgabe 4:

- A. Zulässig, da die Buchführung in einer lebenden Sprache zu erstellen ist und Türkisch diese Bedingung erfüllt.
- B. Unzulässig, da der Jahresabschluss zwingend in deutscher Sprache zu erstellen ist.
- C. Unzulässig, da Latein keine lebende Sprache ist.
- D. Unzulässig, da sichergestellt sein muss, dass die Eintragungen später nicht unkenntlich gemacht werden können. Bleistifteintragungen können durch Radierung gelöscht werden, sodass diese Bedingung nicht erfüllt ist.
- E. Zulässig, da diese Eintragungen später nicht gelöscht werden können. Allerdings muss der Kugelschreiber die Anforderungen erfüllen, die an dokumentenechte Stifte gestellt werden. Oft befindet sich auf der Kugelschreibermine ein entsprechender Hinweis, dass die Norm für dokumentenechtes Schreiben erfüllt ist.
- F. Unzulässig. Es muss sichergestellt werden, dass die ursprüngliche Eintragung später noch nachvollzogen werden kann. Bei einer fehlerhaften Eintragung in die Handelsbücher sind Streichungen zulässig, aber es muss ersichtlich sein, wie die ursprüngliche Eintragung lautete.
- G. Unzulässig. Durch das Entfernen einer Seite kann nicht mehr nachvollzogen werden, welche ursprünglichen Eintragungen vorgenommen wurden. Auch wenn mehrere Fehler auf einer Seite stattgefunden haben, darf sie nicht entfernt werden. Notfalls könnte die ganze Seite gestrichen werden und damit entwertet werden, sodass die Eintragungen aber noch lesbar sind. Dann könnten die Geschäftsvorfälle auf einer neuen Seite nochmals richtig verbucht werden.

Lösung Aufgabe 5:

Variante 1:

Bestand am 15.11.	234 Stück × 55,00 € =	12.870,00 €
+ Zugang 15.11. bis 31.12.	300 Stück × 55,00 € =	16.500,00 €
./. Abgang 15.11. bis 31.12.	355 Stück × 55,00 € =	19.525,00 €
= Bestand am 31.12.	179 Stück × 55,00 € =	9.845,00 €

Glossar

Abschreibung	Die Abschreibung ist im Rechnungswesen die Erfassung und Verrechnung von Wertminderungen, die bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens sowohl planmäßig als auch außerplanmäßig eintreten können.
Abschreibungsplan	Ein Abschreibungsplan veranschaulicht die Abschreibung eines Wirtschaftsgutes für den Zeitraum der Anschaffung bis zum Ausscheiden aus dem Betriebs- und Unternehmensvermögen in Tabellenform.
Absetzung für Abnutzung	Als Absetzung für Abnutzungen (AfA) wird die steuerrechtlich zu ermittelnde Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bezeichnet.
Aktiva	„Aktiva“ ist die Summe des einem Unternehmen zur Verfügung stehenden Vermögens, das auf der linken Seite einer Bilanz zu finden ist. Das Gegenteil sind die Passiva.
Aktivieren	Unter „aktivieren“ versteht man das Zuführen von Wirtschaftsgütern auf der Aktivseite einer Bilanz.
Aktiv-Passiv-Mehrung	Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung nimmt sowohl die Aktivseite als auch die Passivseite der Bilanz in gleicher Höhe zu. Die Vermögens- und eine Kapitalmehrung erhöht die Bilanzsumme. Auf der Aktiva-Seite und auf der Passiva-Seite findet ein Wertezuwachs statt.
Aktiv-Passiv-Minderung	Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung nimmt sowohl die Aktivseite als auch die Passivseite der Bilanz in gleicher Höhe ab. Die Vermögens- und eine Kapitalminderung mindert die Bilanzsumme. Auf der Aktiva-Seite und auf der Passiva-Seite findet eine Werteminderung statt.
Aktiv-Tausch	Von einem Aktiv-Tausch wird immer dann gesprochen, wenn mindestens zwei Positionen auf der Aktivseite der Bilanz von einem Geschäftsvorfall betroffen sind.
Anlagevermögen	Das Anlagevermögen ist der Vermögensteil eines Unternehmens, der dem Geschäftsbetrieb dauerhaft dient und über einen längeren Zeitraum im Unternehmen verbleibt.
Annuität	Im Bereich der Finanzmathematik bezeichnet man als Annuität eine regelmäßig jährlich fließende Zahlung, die sich aus den Elementen Zins und Tilgung zusammensetzt. Man unterscheidet die konstante und die variable Annuität.

Anschaffungskosten	Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.
Aufbewahrungsfristen	Aufbewahrungsfrist ist der Zeitraum, innerhalb dessen aufbewahrungspflichtige Schriftstücke geordnet archiviert werden müssen.
Aufwand, Aufwendungen	Der Aufwand ist allgemein der Einsatz oder die zu erbringende Leistung, um einen bestimmten Nutzen zu erzielen. Aufwendungen wirken sich gewinnmindernd aus.
Aufwandskonten	Erfolgskonten, die das Eigenkapital verringern, bezeichnet man als Aufwandskonten. Auf diesen Konten werden die Aufwendungen eines Unternehmens gebucht.
Belegprinzip	Das Belegprinzip ist ein Grundsatz der Buchführung, welcher besagt, dass keine Buchung ohne Beleg durchzuführen ist. Oberster Grundsatz der Buchhaltung ist, dass keine Buchung ohne Beleg erfolgt. Belege sind damit Grund legende Bestandteile der Buchhaltungsunterlagen.
Bestandskonten	Bestandskonten sind Konten, die in der doppelten Buchführung aus der Bilanz eines Unternehmens abgeleitet werden. Jedem Posten in der Bilanz wird ein eigenes Bestandskonto zugeordnet. Bestandskonten unterscheiden sich von den Erfolgskonten dadurch, dass ihre Salden fortgeführt werden
Betriebsstoffe	Betriebsstoffe sind im Rechnungswesen Material, das in der Bilanz zum Umlaufvermögen gehört und bei der Produktion nicht direkter Bestandteil der Produkte wird. Die Grenzen zwischen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind fließend.
Betriebsvermögen	Unter Betriebsvermögen wird die Summe aller dem Unternehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter verstanden, die in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Förderungszusammenhang zum Betrieb gestellt sind.
Bezugsnebenkosten	Bezugsnebenkosten sind die Kosten, die beim Bezug von Waren anfallen. Dazu zählen in erster Linie die Transportkosten, sowie andere Auslagen aber natürlich auch Zölle, die beim etwaigen Import anfallen.
Bilanz	Die Bilanz ist eine stichtagsbezogene Gegenüberstellung der Vermögensgegenstände und der Kapitalgegenstände eines Unternehmens.