

**Beispiel:**

Buchungssätze am Abschlussstichtag des Geschäftsjahres 01:

| <b>Sollkonto</b>           |           | <b>Habenkonto</b>          |           |
|----------------------------|-----------|----------------------------|-----------|
| Mitaufwendungen            | 27.000,00 | Sonstige Verbindlichkeiten | 27.000,00 |
| Sonstige Verbindlichkeiten | 27.000,00 | SBK-Konto                  | 27.000,00 |
| GuV-Konto                  | 27.000,00 | Mitaufwendungen            | 27.000,00 |

Buchungssätze am Abschlussstichtag des Geschäftsjahres 02:

| <b>Sollkonto</b> |  | <b>Habenkonto</b>          |           |
|------------------|--|----------------------------|-----------|
| EBK 27.000,00    |  | Sonstige Verbindlichkeiten | 27.000,00 |

Buchungssätze im Zahlungszeitpunkt (31.03.02):

| <b>Sollkonto</b>           |           | <b>Habenkonto</b>          |           |
|----------------------------|-----------|----------------------------|-----------|
| Sonstige Verbindlichkeiten | 27.000,00 | Bank                       | 27.000,00 |
| Mitaufwendungen            | 9.000,00  | Sonstige Verbindlichkeiten | 9.000,00  |

Buchungssätze am Abschlussstichtag des Geschäftsjahres 02:

| <b>Sollkonto</b> |          | <b>Habenkonto</b> |          |
|------------------|----------|-------------------|----------|
| GuV-Konto        | 9.000,00 | Mitaufwendungen   | 9.000,00 |

Auch hier wird auf die Darstellung der erneut am Jahresende vorzunehmenden Abgrenzung verzichtet.

## 7.2 Rückstellungen

Wie die transitorische und die antizipative Rechnungsabgrenzung dienen auch Rückstellungen der periodenrichtigen Erfolgsabgrenzung. Sie werden für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt, d.h. für Aufwendungen, deren wirtschaftliche Ursachen zwar in der laufenden Periode liegen, bei denen aber noch nicht feststeht, **ob**, in **welchem** Betrag und in **welchem** zukünftigen Zeitpunkt sie zu Auszahlungen oder Mindereinzahlungen führen kann.

Rückstellungen behandeln also Aufwendungen, die im betrachteten Geschäftsjahr noch nicht zu Auszahlungen oder Mindereinzahlungen geführt haben, und ähneln insoweit den antizipativen passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Der Unterschied besteht jedoch darin, dass bei Letzteren – im Gegensatz zu den Rückstellungen – stets Grund, Betrag und Fälligkeitstermin der späteren Auszahlung genau bekannt sind.

Eine Rückstellungsbildung ist gerechtfertigt, wenn eine der **drei** folgenden Situationen vorliegt:

- Das Unternehmen erwartet, dass in zukünftigen Perioden Ansprüche von Seiten Dritter herangetragen werden, deren wirtschaftliche Ursachen im gegenwärtigen Geschäftsjahr liegen. Hierbei sind **vier Fälle** (a)–(d)) möglich:
  - Die Verpflichtung des Unternehmens gegenüber einem Dritten ist bereits rechtswirksam entstanden, jedoch steht die Höhe (eventuell auch der Zeitpunkt) der späteren Auszahlung noch nicht fest.

**Beispiel:**

Rückstellungen für ein vertragliches Versprechen des Unternehmens zur Leistung von Altersunterstützung: Pensionsrückstellungen.

- b) Die Verpflichtung gegenüber einem Dritten ist bereits verursacht und erkennbar, sie ist aber noch nicht rechtswirksam festgesetzt worden.

**Beispiel:**

Rückstellungen für Steuern oder auch Rückstellungen für bereits eingetretene Bergschäden.

- c) Aufgrund bisheriger Erfahrungen ist es hinreichend wahrscheinlich, dass in Zukunft eine Schuld gegenüber einem Dritten entstehen wird, die in der betrachteten Abrechnungsperiode begründet wurde. Höhe und Fälligkeitstermin sind noch ungewiss.

**Beispiel:**

Rückstellungen für schwedende Prozesse.

- d) In der Zukunft werden zwar keine rechtlichen Verpflichtungen entstehen, es ist aber mit freiwilligen Leistungen gegenüber Dritten zu rechnen, die aus Kulanzüberlegungen erbracht werden; die wirtschaftliche Begründung liegt im abgelaufenen Geschäftsjahr.

**Beispiel:**

Rückstellungen für Kulanzleistungen ohne rechtliche Verpflichtung, d.h. freiwillige Garantieleistungen.

2. Am Abschlussstichtag ist bereits erkennbar, dass dem Unternehmen aus einem rechtswirksamen, aber noch keinem der Vertragspartner erfüllten Vertrag (schwedendes Geschäft) ein Verlust droht.

**Beispiel:**

Der Verkäufer hat wegen über den vereinbarten Verkaufspreis gestiegener Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands „Rückstellungen für drohende Geschäfte aus schwebenden Geschäften“ zu bilden, wenn der verkauft Gegenstand noch beschafft oder hergestellt werden muss.

3. Das Unternehmen rechnet zwar nicht mit der Inanspruchnahme eines Dritten, aber es ist eine Wertminderung eingetreten, die den Charakter einer wirtschaftlichen Verpflichtung des Betriebs gegen sich selbst trägt und erst später innerhalb bestimmter Fristen zu Auszahlungen führen wird.

**Beispiel:**

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Nachholung innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres) und für Abraumbeseitigung (Nachholung innerhalb des folgenden Geschäftsjahres).

Mit der **Bildung von Rückstellungen** werden Aufwendungen erfasst, die wirtschaftlich der laufenden Periode zuzurechnen sind, aber erst in der Zukunft konkret auftreten werden. Würde man auf diese Maßnahme der zeitgerechten Erfolgsabgrenzung verzichten, dann würde der Erfolg der Periode, in der die wirtschaftliche Begründung für die zukünftigen Auszahlungen bzw. Mindereinzah-

lungen liegt, zu hoch ausgewiesen; dafür steige in den kommenden Jahren der Anteil periodenfremder Aufwendungen ganz beträchtlich. Durch den Ansatz von Rückstellungen wird dies bestmöglich verhindert. In der Periode ihrer Bildung vermindern Rückstellungen den Gewinn; soweit dadurch Ertragssteuern und Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner reduziert werden, kommt es nicht zu einer Verminderung der Liquidität des Unternehmens.

### **Beispiel:**

Für den Stahlhandel Egon Eisen wurde die vierteljährliche Gewerbesteuervorauszahlung für das Geschäftsjahr 01 auf 10.000 € festgesetzt. Man rechnet aufgrund der Gewerbesteuererklärung für das zu Ende gegangene Geschäftsjahr 01 mit einer Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt 48.000 €.

Während des Geschäftsjahrs 01 führten die **vier vierteljährlich** zu leistenden Vorauszahlungen jeweils zu der folgenden Buchung:

Buchungssatz zu jedem der vier Vorauszahlungstermine:

| Sollkonto                           | Habenkonto     |
|-------------------------------------|----------------|
| Gewerbesteueraufwendungen 10.000,00 | Bank 10.000,00 |

Würde man am Jahresende das Konto „Gewerbesteueraufwand“ über das GuV-Konto abschließen, so würde der Erfolg des Geschäftsjahres 01 nur um die Gewerbesteuerzahlungen in Höhe von 40.000 € gemindert. Tatsächlich wird jedoch mit einer Gewerbesteuerbelastung für das Jahr 01 in Höhe von 48.000 € gerechnet. Zu diesem Zweck bildet man am Geschäftsjahresende eine Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 8.000 €. Wie bei jeder Rückstellung erfolgt die Gegenbuchung der Rückstellungsbildung auf einem Aufwandskonto.

Buchungssatz bei Bildung der Rückstellung:

| Sollkonto                          | Habenkonto                         |
|------------------------------------|------------------------------------|
| Gewerbesteueraufwendungen 8.000,00 | Gewerbesteuerrückstellung 8.000,00 |

Buchungssatz am Abschlussstichtag des Geschäftsjahres 01:

| Sollkonto                            | Habenkonto                          |
|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Gewerbesteuerrückstellungen 8.000,00 | SBK-Konto 8.000,00                  |
| GuV-Konto 48.000,00                  | Gewerbesteueraufwendungen 48.000,00 |

Die Bildung der Gewerbesteuerrückstellungen erlaubt hier die erfolgswirksame Buchung eines Gewerbesteueraufwands, obwohl eine entsprechende Zahlung noch nicht zu leisten ist.

Der **Gewerbesteueraufwand** wird am Abschlussstichtag über das GuV-Konto abgeschlossen. Bei den **Gewerbesteuerrückstellungen** handelt es sich um ein Bestandskonto, das auf der Passivseite der Bilanz unter der Sammelposition, „Steuerrückstellungen“ auszuweisen ist.

Wenn in der folgenden Periode bzw. in den folgenden Perioden die entsprechenden Auszahlungen anfallen, sind die Rückstellungen wieder aufzulösen. Hierbei sind drei Fälle zu unterscheiden.

- Der Aufwand war in der Vergangenheit **richtig eingeschätzt** worden, die Höhe der Rückstellung **entspricht** der tatsächlichen Inanspruchnahme.

**Beispiel:**

Aufgrund des Gewerbesteuerbescheids, der im Jahr 02 zugeht, beträgt die Gewerbesteuer für das Geschäftsjahr 01 jetzt 48.000 €. Da bereits 40.000 € durch Vorauszahlungen entrichtet wurden, werden nur noch die bei der Erstellung des letzten Jahresabschlusses prognostizierten 8.000 € überwiesen:

| Sollkonto                   | Habenkonto |
|-----------------------------|------------|
| Gewerbesteuerrückstellungen | 8.000,00   |

Damit die verhindert die Gewerbesteuerrückstellung die erfolgswirksame Buchung der Zahlung im Jahr 02. Da die Gewerbesteuer erfolgsrechnerisch bereits dem Geschäftsjahr 01 angelastet wurde, wird der Erfolg des Geschäftsjahrs 02 durch die Zahlung nicht beeinflusst. Es ist allerdings ein Irrtum anzunehmen, die Zahlung könne „aus einer Rückstellung“ erfolgen. Die Rückstellung dient lediglich als Gegenkonto zur Buchung eines Zahlungsvorgangs. Die erforderlichen Zahlungsmittel müssen im Jahr 02 vom Unternehmen bereitgestellt werden.

- Die Verpflichtung ist **größer** als ursprünglich erwartet. Zwar wird auch hier die Rückstellung erfolgsneutral mit der Auszahlung verrechnet, darüber hinaus entsteht aber in dieser Periode noch ein zusätzlicher neutraler (periodenfremder) Aufwand, der in dem Konto „sonstige betriebliche Aufwendungen“ erfasst wird.

**Beispiel:**

Die Gewerbesteuer für das Geschäftsjahr 01 beträgt 57.000 €. 17.000 € werden überwiesen.

| Sollkonto                          | Habenkonto |
|------------------------------------|------------|
| Gewerbesteuerrückstellungen        | 8.000,00   |
| Sonstige betriebliche Aufwendungen | 9.000,00   |

- Die Rückstellung wurde **zu hoch** angesetzt. Sie ist in voller Höhe aufzulösen. In Höhe der Differenz zwischen Rückstellungsbetrag und geringerer Auszahlung muss der im vorangegangenen Jahr verrechnete Aufwand rückgängig gemacht werden. Man bucht in der laufenden Periode einen neutralen (periodenfremden) Ertrag, der in dem Konto „Sonstige betriebliche Erträge“ erfasst wird.

**Beispiel:**

Die Gewerbesteuer für das Geschäftsjahr 01 beträgt 43.000 €. Man überweist 3.000 €.

| Sollkonto                   | Habenkonto |
|-----------------------------|------------|
| Gewerbesteuerrückstellungen | 3.000,00   |
| Gewerbesteuerrückstellungen | 5.000,00   |

Wie an diesem Beispiel zu erkennen ist, sind Rückstellungen nicht eindeutig dem Fremdkapital zuzurechnen, da sie z.B. im dritten Fall teilweise (in Höhe des nach Ertragsteuern verbleibenden Rests des periodenfremden Ertrags) wieder zu Eigenkapital werden.

Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung sind Rückstellungen stets gemäß vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bilden. Diese Regel ist notwendigerweise allgemein gehalten; was nach kaufmännischen Kriterien als „vernünftig“ anzusehen ist, hängt in hohem Maße vom jeweiligen Einzelfall ab. Rückstellungsbildungen entziehen sich damit pauschalen Quantifizierungsversuchen durch objektivierende Vorschriften. Bei der Festlegung ihrer Beiträge besteht die buchführende Unternehmung oftmals ein (begrenzter) Freiraum, der anhand subjektiver Einschätzungen auszufüllen ist.

## Teil II: Bilanzierung nach HGB

### Vorbemerkungen

Die handelsrechtliche Bilanzierung ist eine Disziplin der Rechtswissenschaften. Daher sollten Sie zum besseren Verständnis stets ein aktuelles Handelsgesetzbuch (HGB) als Begleitlektüre zur Hand nehmen. **Lesen Sie stets parallel die hier folgenden aufgeführten Paragrafen im HGB und bearbeiten Sie in jedem Kapitel aufgeführten Aufgaben!** Die Lösungen zu den Aufgaben finden Sie am Ende des Teil II dieses Werkes. Sie werden erkennen, dass dieses Lehrbuch das Ziel hat Ihnen die Systematik der Bilanzierung zu erläutern und dass Sie die folgenden Kapitel grundsätzlich nicht „auswendig lernen“ müssen, da dessen Inhalte überwiegend im HGB stehen.

Während im ersten Kapitel die gesetzlichen Grundlagen sowie der Sinn und Zweck der Bilanzierung dargestellt wird, beschäftigt sich das zweite Kapitel mit den Fundamentalprinzipien und das dritte Kapitel mit den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen der Bilanzierung. **Das zweite und das dritte Kapitel bilden das Fundament für das Verständnis der Bilanzierung.**

Das dritte Kapitel besteht aus zwei Abschnitten. Der erste Abschnitt erläutert die Ansatzvoraussetzungen bzw. Bilanzierungsfähigkeit von Vermögensgegenstand und Schulden in der Bilanz (Bilanzierung dem Grunde nach). Der zweite Abschnitt, der grundsätzlich auch den Schwerpunkt der Bilanzierung im Rahmen eines betriebswirtschaftlichen Studiums bildet, erläutert mit welchen Wert (Bilanzierung der Höhe nach) der Vermögensgegenstand oder die Schuld im Rahmen der Zugangs- und der Folgebewertung zum Abschlussstichtag zu bilanzieren ist. **Bitte studieren Sie das zweite und dritte Kapitel ausführlich, auch wenn es Ihnen zuerst aufgrund der „trockenen Materie“ teilweise schwer fallen sollte!**

Wenn Sie diese Grundlagen der Bilanzierung im zweiten und dritten Kapitel verstanden haben, ist es aufgrund der Systematik des HGB nicht mehr nötig bei dem dann folgenden vierten Kapitel, bei denen die Bilanzpositionen erläutert werden, auf den Ansatz oder die Bewertung einzugehen, da diese grundsätzlich nach der im zweiten und dritten Kapitel beschriebenen grundsätzlichen Vorgehensweise vorzunehmen ist, egal ob es sich um ein Gebäude, eine Maschine, Forderungen oder Verbindlichkeiten handelt. Im vierten Kapitel werden daher bei den jeweiligen Bilanzpositionen lediglich die wenigen Besonderheiten bzw. Ausnahmen von den Grundsätzen des Ansatzes und der Bewertung dargestellt.

Abschließend werden im fünften und sechsten Kapitel die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) sowie der Anhang und der Lagebericht erläutert.

### 1. Grundlagen

#### 1.1 Abgrenzung internes und externes Rechnungswesen

Das externe Rechnungswesen bzw. die externe Rechnungslegung bei der die Finanzbuchhaltung die Grundlage bildet, hat als Gegenstand die Bilanzierung bzw. den Jahresabschluss. Das interne Rechnungswesen wird oftmals in die Elemente Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Liquiditätsplanung, Finanzplanung, Statistik und Vergleichsrechnung gegliedert. Einer der Schwerpunkte der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Kalkulation der Selbstkosten bzw. des Absatzpreises eines Produktes unter Berücksichtigung der entstehenden Kosten. Grundlage des internen Rechnungswesens bildet grundsätzlich ebenso die Finanzbuchhaltung aus der u.a. die wesentlichen

Kosten und Leistungen entnommen bzw. abgeleitet werden. Während für das externe Rechnungswesen zwingend einzuhaltende gesetzliche Bestimmungen zu beachten sind, ist die Vorgehensweise im Rahmen des internen Rechnungswesens sowie bei vielen anderen betriebswirtschaftlichen Disziplinen dem Anwender grundsätzlich völlig freigestellt.

## 1.2 Aufgaben der externen Rechnungslegung

Neben der Dokumentationsfunktion sind die beiden Hauptaufgaben des externen Rechnungswesens bzw. der Rechnungslegung die Erfüllung der Zahlungsbemessungs- und Informationsfunktion. Im Rahmen der **Dokumentationsfunktion** ist sicherzustellen, dass alle Geschäftsvorfälle, insbesondere durch die Finanzbuchhaltung, vollständig aufgenommen bzw. dokumentiert werden.

Eine der wesentlichen Aufgaben des Jahresabschlusses ist die Erfüllung der **Informationsfunktion**, auch genannt Rechenschaftsfunktion, für verschiedene interne und insbesondere externe Interessengruppen wie z.B. Gesellschafter, Unternehmensleitung, Gläubiger, Lieferanten, Fiskus, Arbeitnehmer oder die interessierte Öffentlichkeit. Dabei sollen die Interessenten mit Hilfe des Jahresabschlusses informiert werden über die Vermögenslage (Bilanz) die Ertragslage (Gewinn- und Verlustrechnung bzw. GuV) und die Finanz- bzw. Liquiditätslage.

Die dritte **Zahlungsbemessungsfunktion** unterteilt sich in die Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion. Die Höhe der Ausschüttung an Gesellschafter wird grundsätzlich durch die Höhe des Ergebnisses der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) des Unternehmens, also des Jahresüberschusses, begrenzt. Die Bilanzierungsvorschriften des HGB haben darüber hinaus grundlegende Bedeutung für die steuerrechtliche Ergebnismittelung und somit für die steuerliche Bemessungsgrundlage der Ertragsteuer wie der Einkommen-, der Körperschaft- und der Gewerbesteuer, da es im deutschen Steuerrecht keine eigenständigen Bilanzierungsvorschriften gibt. Vielmehr verweist das Einkommensteuerrecht in § 5 Abs. 1 EStG auf die Bilanzierungsvorschriften des HGB, die anzuwenden sind. In diesem Zusammenhang wird von dem Maßgeblichkeitsprinzip gesprochen, also die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. des steuerrechtlichen Gewinns. Die steuerlichen Vorschriften bzw. Paragrafen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen stellen daher oftmals eine Durchbrechung der Maßgeblichkeitsgrundsatzes dar. Der steuerrechtliche Gesetzgeber möchte damit eine andere steuerrechtliche Behandlung im Gegensatz zu handelsrechtlichen bilanziellen Vorgehensweise erreichen.

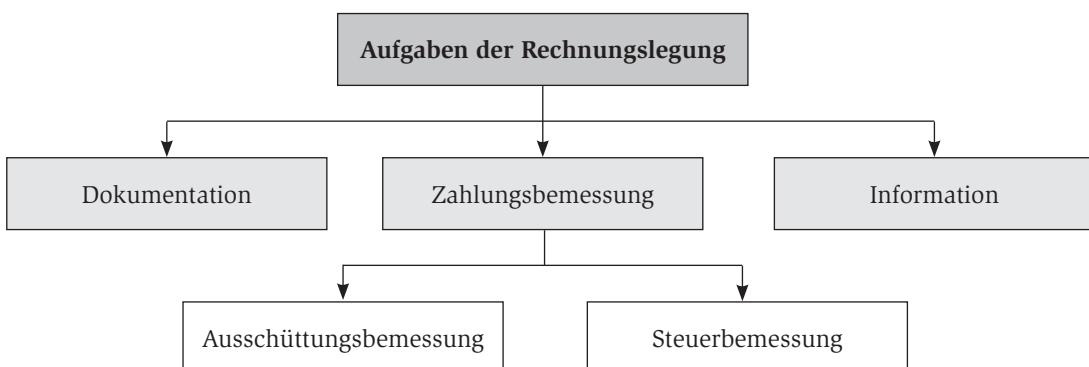


Abb. 1: Aufgaben der Rechnungslegung

### 1.3 Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 238 HGB haben Kaufleute i.S.d. Handelsrechts (HGB) grundsätzlich die Verpflichtung, Bücher zu führen und gemäß § 242 HGB Abschlüsse zu erstellen. **Bitte lesen Sie stets vollständig die aufgeführten Paragrafen!** Sowohl die Buchführungspflicht als auch die Abschlusserstellungs-pflicht werden in Deutschland im HGB geregelt. Auch andere Rechnungslegungsvorschriften verlangen, unabhängig von der handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft, das Führen von Büchern und das Erstellen von Abschlüssen. An erster Stelle seien hier die steuerrechtlichen Vorschriften in der Abgabenordnung (§ 141 AO) und die Regelungen der internationalen Rechnungslegungsvorschriften nach den IAS/IFRS genannt.

Aus der Kaufmannseigenschaft folgt die Pflicht zur Führung von Büchern und zur Erstellung bzw. Aufstellung von Jahresabschlüssen. Hiervon besteht für Einzelunternehmen eine **größenabhängige Befreiung gemäß § 241a HGB**. Diese Befreiung setzt bei einem sogenannten Klein-Kaufmann voraus, dass an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Umsatzerlöse kleiner gleich 500.000 € und der Jahresüberschuss kleiner gleich 50.000 € ist. Bei neugegründeten Einzelunternehmen ist in zeitlicher Hinsicht allein auf die Verhältnisse am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung gemäß § 241a S. 2 HGB abzustellen. Für die Überprüfung der Schwellenwerte braucht keine Handelsbilanz aufgestellt zu werden. Hinreichend ist eine überschlägige Ermittlung nach Maßgabe der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften. Bei Vorliegen dieser Voraussetzung und der Nutzung dieses Wahlrechtes (bitte lesen Sie § 241a HGB) kann der Kaufmann auf die Buchführung, die Inventaraufstellung gemäß § 238 bis § 241 HGB und auf die Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß § 242 Abs. 4 HGB verzichten. Die Rechnungslegung hat dann mittels einer Einnahmenüberschuss-Rechnung zu erfolgen.

Im dritten Buch des HGB finden sich die meisten Regelungen bezüglich der vom Gesetzgeber geforderten Bilanzierungsvorschriften der externen Rechnungslegung in Deutschland. Das Ihnen vorliegende Buch befasst sich nur mit den **Vorschriften des Einzeljahresabschlusses nach § 238 bis 289 HGB** und nicht beispielsweise mit den Vorschriften für die Erstellung eines Konzernabschlusses (§ 290 bis § 315 HGB).

Es sind die Vorschriften des Ansatzes, der Bewertung und des Ausweises zu unterscheiden. Die Anforderungen dieser Vorschriften an den rechnungslegenden Kaufmann können dem folgend in drei Kategorien eingeteilt werden, die bei jedem Bilanzierungsvorgang zu beachten sind:

1. **Ansatzvorschriften**, die festlegen, ob bestimmte Sachverhalte im Abschluss ausgewiesen werden,
2. **Bewertungsvorschriften**, die Wertmaßstäbe festlegen und
3. **Ausweisvorschriften**, die Abschlusspositionen ordnen und gliedern.

In der folgenden Abbildung ist die Gesetzesystematik dargestellt. Wie zu erkennen ist gelten die Vorschriften des § 238 bis 263 HGB für alle Kaufleute und somit für alle Rechtsformen (lex generalis), wobei die Vorschriften des § 264 bis 289 HGB nur für Kapitalgesellschaften gelten (lex specialis). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Spezialvorschriften (lex specialis) stets den generellen Vorschriften für alle Kaufleute (lex generalis) vorgehen. Ist beispielsweise in § 284 Abs. 3 HGB beschrieben, dass ein Anlagespiegel (s. Teil II Kapitel 4.4) zu erstellen ist, so ist damit zum Ausdruck gebracht, dass nur Kapitalgesellschaften diesen zwingend zu erstellen haben, da sich § 284 HGB in den Spezialvorschriften für Kapitalgesellschaften (§ 264 bis § 289 HGB) befindet und keine Norm für alle Kaufleute (Rechtsformen) darstellt.

Irritierend ist auf den ersten Blick in der Abbildung, dass auch spezielle Personengesellschaften unter die speziellen Gesetzesvorschriften des HGB fallen. Festzuhalten ist, dass diese Personengesellschaften zivilrechtlich weiterhin Personengesellschaften sind, diese aber lediglich für handelsrechtliche Zwecke als Kapitalgesellschaft behandelt werden, soweit an ihnen gemäß § 264a HGB bis § 264c keine natürliche Person als haftender Gesellschafter oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaften mit einer natürlichen Person als haftender Gesellschafter beteiligt ist oder sich die Verbindungen von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt (**im Folgenden werden diese Personengesellschaften als den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personengesellschaften bezeichnet**). Ziel des Gesetzgebers war es diese haftungsbeschränkten Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften zu behandeln. Als Beispiel einer haftungsbeschränkten Personengesellschaft ist die GmbH & Co. KG zu nennen, an der auch andere Kapitalgesellschaften als deren Kommanditisten beteiligt sein können.

Darüber hinaus gibt es Spezialgesetze wie das Aktiengesetz und das GmbH-Gesetz in denen einige wenige Paragrafen für die Bilanzierung zu beachten sind. Ein weiteres Spezialgesetz stellt das Publizitätsgesetz (PublG) dar. Danach haben besonders große Personengesellschaften i.S.d. § 1 PublG einen Jahresabschluss grundsätzlich wie Kapitalgesellschaften aufzustellen und zu veröffentlichen (s. Teil II Kapitel 1.5).

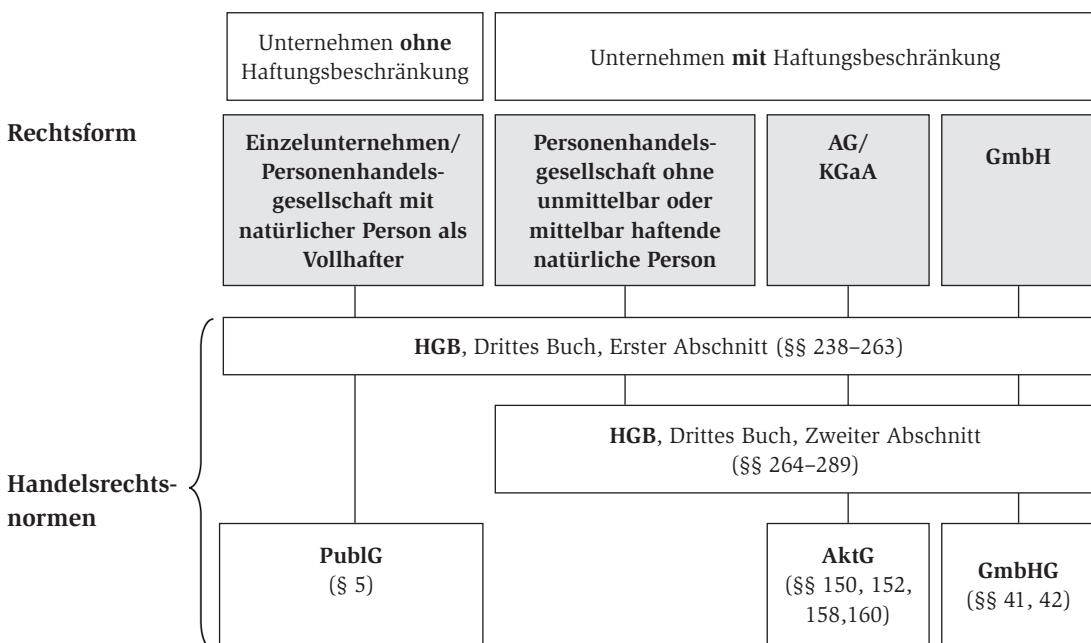


Abb. 2: Handelsrechtliche Grundlagen für den Einzelabschluss

#### 1.4 Bestandteile der externen Rechnungslegung

Entsprechend der folgenden Abbildung 3 haben gemäß § 242 Abs. 2 HGB Einzelunternehmen und Personengesellschaft eine Bilanz und eine GuV zu erstellen, die zusammen den Jahresabschluss bilden.