

Die Vorlesungsskripte können unter [www.hanse-capital-revison.de](http://www.hanse-capital-revison.de) heruntergeladen werden.

# Vorlesungsskript

20./27.10.2011

## Buchführung und Bilanzierung für Juristen

WS 2011/2012

Lehrbeauftragter

WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. Warum müssen (sollten) Juristen Bilanzkenntnisse erwerben?*
- II. Buchführungspflicht gem. § 238 HGB*
- III. Normadressat und Gegenstand der Buchführungspflicht*
- IV. Inhalt der kaufmännischen Buchführung*
- V. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*
- VI. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle*
- VII. Keine Buchung ohne Beleg (Belegprinzip)*
- VIII. Handelsbücher (§ 239 HGB)*
- IX. Beginn der Buchführungspflicht*
- X. Ende der Buchführungspflicht*
- XI. Inhalt der Buchführungspflicht und Geschäftsvorfälle*
- XII. Die IAS/IFRS-Buchführung*

## I.

### Warum müssen (sollten) Juristen Bilanzkenntnisse erwerben?

Als künftiger wirtschaftsberatender Anwalt, Richter (insbesondere als Richter in einer Kammer für Handelssachen), Staatsanwalt oder auch als Verwaltungsjurist werden Sie in Ihrer juristischen Praxis alsbald feststellen, dass die Kenntnis des in den §§ 238 ff. HGB geregelten Handelsbilanzrechts für Ihre erfolgreiche Tätigkeit von einem erheblichen Nutzen sein wird. Im Folgenden sollen Ihnen als Student nur einige wenige Stichworte genannt werden, die Ihnen zeigen sollen, wie eng das Bilanzrecht mit den Zivil-, Handels- und Gesellschaftsrecht verbunden ist und häufig Sonderbilanzen zu erstellen sind, wenn ein Unternehmen gegründet, umgewandelt, saniert und abgewickelt wird oder in eine Krise gerät (Anzeigepflicht bei Verlust der Hälfte des Stamm-, oder Grundkapitals).

#### a) **Zivilrecht** z.B.

- bei **Schenkung** von Gesellschaftsanteilen wegen Schenkungsteuer
- bei **Vererbung** von Unternehmen und Gesellschaftsanteilen zur Feststellung der Erbschaftsteuer
- Rechnungslegung des Testamentsvollstreckung
- bei **Scheidungen** zur Ermittlung des Zugewinnausgleichs
- im **Arbeitsrecht** im Falle der Personalkündigung aus betrieblichen Gründen wegen Auftragsmangel

#### b) **Handelsrecht** bei

- Abfindungen für ausscheidende Handelsvertreter (ist eine Rückstellung zu bilden oder nicht?)
- Leasinggeschäften: Wer bilanziert was?
- Factoring von Forderungen (wie wird bilanziert und wer aktiviert?)
- Betriebsaufspaltungen (Aufspaltung und Verflechtung zwischen Besitzgesellschaft und Vertriebsgesellschaft)
- eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen (bilanzielles Eigenkapital oder Verbindlichkeiten?)
- Franchise-Verträgen (Berücksichtigung von Bilanzierungsklauseln im Gesellschaftsvertrag)

### c) **Gesellschaftsrecht**

- Das **mitgliedschaftliche Gewinnbezugsrecht** ergibt sich für
- den GmbH-Gesellschafter aus § 29 Abs. 1 GmbHG,
- den Aktionär aus § 57 Abs. 3 AktG,
- Gesellschafter einer Personengesellschaft aus § 120 Abs. 1 HGB.

In allen Fällen ergibt sich der Gewinn oder Verlust aus der positiven oder negativen Veränderung des Gesellschaftsvermögens im **Jahresabschluss** (§ 242 ff HGB).

#### **Grundlagen des Jahresabschlusses sind**

- die **Buchführung** (§ 238 HGB), in der sämtliche Geschäftsvorfälle eines Geschäftsjahres in den **Handelsbüchern** (§ 239 HGB) aufgenommen werden und
- das **Inventar** (§ 240 BGB) aufgrund einer **Inventur** (§241 HGB).

Im Rahmen der **Gewinnausschüttung** darf

- bei einer **Aktiengesellschaft** gem. § 57 Abs. 3 AktG den Aktionären nur der **Bilanzgewinn** ausgeschüttet werden. Er ergibt sich als letzter Posten der nach § 158 Abs. 1 S. 1 AktG fortgeführten gewinn- und Verlustrechnung (GuV);
- bei einer **GmbH** gem. § 29 Abs. 1 GmbHG nur der aus dem Jahresabschluss ermittelt werden zzgl. eines Gewinnvortrages bzw. abzüglich eines Verlustvortrages.

### d) **Sonderbilanzen** in Form von

- Gründungs- und Eröffnungsbilanzen
- Vorbelastungsbilanzen der Kapitalgesellschaften
- Umwandlungsbilanzen
- Kapitalerhöhungsbilanzen aus Eigenmitteln gem. § 209 Abs. 2 AktG, § 57 Abs. 3 GmbHG
- Auseinandersetzungsbilanzen gem. § 738 BGB
- Sanierungsbilanzen

- Liquidationsbilanzen
  - Überschuldungsbilanzen
  - Insolvenzbilanzen
  - Abrechnungsbilanzen beim Unternehmenskauf
- e) **Steuerrecht** durch **Steuerbilanzen**, für die gem. § 5 Abs. 1 EStG das Maßgeblichkeitsprinzip gilt. Danach sind die handelsrechtlichen GoB auch für die Steuerbilanz heranzuziehen; es sind allerdings aufgrund der unterschiedlichen Zweckausrichtung beide Bilanzen zu beachten.
- f) **Konzernbilanzen**
- g) **IAS/IFRS-Bilanzen**
- h) **IAS/IFRS-Konzernbilanzen**

Insgesamt kann festgestellt werden, dass Buchführung und Bilanzierung nichts „mit Erbsenzählen“ zu tun hat, sondern wichtige Bestandteile des Wirtschafts- und Steuerrechts sind.

Für Ihre berufliche Weiterbildung zum Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer schaffen Sie sich mit dem Besuch der Vorlesung „Buchführung und Bilanzierung für Juristen“ den ersten Einblick in die (hoffentlich auch für Sie) interessante Bilanzwelt.

## II.

### **Handelsrechtliche Buchführungspflicht gem. § 238 HGB**

Handelsrechtlich knüpft die Buchführungspflicht an die Kaufmannseigenschaft an (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB). Danach ist **jeder** Kaufmann verpflichtet,

- die in § 239 HGB genannten **Handelsbücher** zu führen,
- in diesen seine **Handelsgeschäfte** darzustellen und
- die **Lage seines Vermögens**

- nach den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** (kurz: GoB) ersichtlich zu machen.

Als Kaufmann bezeichnet das HGB denjenigen, der ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Nach § 1 Abs. 2 HGB ist ein Handelsgewerbe jeder Betrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht erfordert (wie z.B. ein Kleingewerbetreibender). Für die Beurteilung sind nicht bestimmte Größenmerkmale, sondern das Gesamtbild des Betriebes erforderlich (BGH 28.4.1960, BB 960, 917). Anhaltspunkte für die Notwendigkeit eines nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes ergeben sich nicht nur aus der Umsatzhöhe, sondern z.B. aus der Zahl oder der Funktion der Beschäftigten, der Vielzahl der Erzeugnisse und der Höhe des Betriebsvermögens.

**Beispiele:** Der Pächter einer **Bundeswehr-Kantine** wurde trotz eines Umsatzes von €250.000,-- nicht als Gewerbebetrieb qualifiziert, weil sich die Geschäfte in einfachen und übersichtlichen Formen abwickeln ließen und damit mehr einem Kleingewerbe entsprachen (OLG Celle, BB 1963, 324).

Bei einem **Damen-Bekleidungsgeschäft** mit einem Jahresumsatz von € 120.000,--, dass seine Einkäufe mit einem Ziel von 1 Monat abwickelte, sodass erhebliche Verbindlichkeiten entstanden und eine Filiale betrieb, war dadurch gezwungen, die Verbindlichkeiten aus den Einkäufen aufzuzeichnen. Daraus ergab sich das Erfordernis einer kaufmännischen Buchführung (also kein Kleingewerbe, vgl. OLG Koblenz, BB 1988, 2408).

Die Buchführungspflicht nach § 238 HGB gilt für jeden Kaufmann; dazu zählen:

- der **Einzelkaufmann** nach § 1 HGB (sog. Ist-Kaufmann);
- der **Kann-Kaufmann** nach § 2 HGB;
- die **Betriebe der Land- und Forstwirtschaft** nach § 3 HGB, soweit sie nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern;
- die Handelsgesellschaften gem. § 6 HGB (OHG, KG, KapCoGes, AG, KGaG, GmbH, Kap. & Co. KGaA)

**Kapitalgesellschaften** entstehen als Kaufmann **erst mit Eintragung in das Handelsregister** (§ 41 Abs. 1 S. 1 AktG, § 11 GmbHG).

Soweit Kapitalgesellschaften nach Abschluss der Satzung aber vor Eintragung in das Handelsregister ihren Geschäftsbetrieb aufnehmen, werden die Gesellschafter im Rahmen einer sog. „Vorgesellschaft“ in der Rechtsform einer OHG tätig, die ihrerseits zur Buchführung verpflichtet ist. Die Buchführung der Vorgesellschaft wird nach Eintragung von der Kapitalgesellschaft übernommen.

Das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat durch den neuen **§ 241a HGB** die bestehende formelle Anknüpfung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht an die Kaufmannseigenschaft nach § 1 HGB eingeschränkt. Danach werden **Einzelkaufleute** von der handelsrechtlichen Buchführungs- und bilanzierungspflicht nach § 238 ff bzw. 242 ff HGB **befreit**, wenn sie im Geschäftsjahr

- nicht mehr als € 50.000,-- Jahresüberschuss und
- nicht mehr als € 500.000,-- Umsatzerlöse

erzielen. Unter dieser Voraussetzung erfüllen sie ihre fortbestehende Buchführungspflicht durch eine

### **Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung.**

Danach ermittelt sich das Jahresergebnis durch eine **gegliederte Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben eines Geschäftsjahres**, soweit

- es sich nicht um ergebnisunwirksame Geschäftsvorfälle handelt (z.B. eine Darlehensgewährung) und
- es sich nicht um aktivierungspflichtige Anschaffungsvorgänge handelt, die erst durch die jährlichen Abschreibungsbeträge ergebniswirksam werden (wird z.B. ein LKW für € 80.000,-- angeschafft, mindert der Kaufpreis nicht das

handelsrechtliche Ergebnis, sondern nur die jährlichen Abschreibungen iHv. € 16.000,-- bei einer voraussichtlich jährlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren).

Auch Einlagen des Einzelkaufmanns aus seinem Privatvermögen in den Betrieb und Entnahmen aus dem Betrieb in sein Privatvermögen sind zu eliminieren, weil auch die Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung nur die betrieblich veranlassten Geschäftsvorfälle in diese Rechnung einbeziehen, um das geschäftliche Ergebnis zu ermitteln. Einlagen und Ausgaben sind nicht geschäftlich veranlasst. Soweit Einlagen und Entnahmen das (vorläufige) Ergebnis (Saldo) beeinflusst haben, sind

- **Einlagen** von dem Saldo **abziehen**, soweit sie als Einnahmen behandelt wurden und
- **Entnahmen hinzurechnen**, soweit sie als Ausgaben behandelt wurden.

Für die Erleichterung der Buchführungspflicht setzt der Gesetzgeber in § 241a HGB voraus, dass die Schwellenwerte von € 500.000,-- und € 50.000,-- an den **Anschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschritten werden**. Hierdurch wird eine gewisse Kontinuität der Rechnungslegung angestrebt, die den ständigen Wechsel zwischen zwei handelsrechtlichen Rechnungslegungssystemen vermeiden will.

Im Falle einer **Neugründung** kann § 241a HGB angewandt werden, wenn die Voraussetzungen des § 241a S. 1 HGB am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung vorliegen (§ 241a S. 2 HGB). Die Schwellenwerte des § 241a HGB entsprechen grundsätzlich den **steuerlichen Schwellenwerten** des § 141 Abs.1 A. 1 AO. Allerdings liegen zwischen § 141 AO und § 241a HGB unterschiedliche Gewinndefinitionen zugrunde, sodass nicht in jedem Falle ein Gleichlauf zwischen handels- und steuerlicher Rechnungslegung vorliegt.

Da sich die Rechnungslegung nach § 241a HGB auf Einnahmen und Ausgaben beschränkt, ist

- keine Buchführung,
- keine Inventur und

- kein Inventar

erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn sämtliche Ein- und Ausgaben z.B. über ein **Bankkonto** abgewickelt werden. Aus Gründen der Übersichtlichkeit der Rechnungslegung dürfte es allerdings in vielen Fällen erforderlich sein, bestimmte Arten von Einnahmen und Ausgaben zusammenzufassen wie z.B. Einnahmen aus Verkäufen, Ausgaben für den Bezug von Waren, Personalkosten, Mieten etc., um Daten für die Preiskalkulation zu verwenden und insbesondere eine Übersicht über den Ergebnisverlauf der laufenden und vergangenen Geschäftsjahre zu gewinnen. Diese Notwendigkeit führt dann allerdings dazu, eine aussagefähige Buchführung mit der Erfassung der Geschäftsvorfälle auf Sach- und Personenkonten und deren Abschluss über die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Schließlich sind auch die **unbaren Geschäftsvorfälle** und deren Ausgleich auf Konten zu erfassen, um jeder Zeit feststellen zu können, welche Einnahmen aus Warenverkäufen und welche Ausgaben für Wareneinkäufe noch zu erwarten sind.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass die Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung nur für einen sehr kleinen Kreis von Einzelunternehmern mit geringen Barumsätzen (sog. Kiosk-Umsätze) sinnvoll sein dürfte,

Unter der **handelsrechtlichen Buchführung** versteht man die planmäßige und lückenlose Aufzeichnung aller **finanziellen Geschäftsvorfälle (Finanzbuchführung)** in einem Unternehmen. Sie ist die Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss (§§ 242 ff. HGB).

Sie unterscheidet sich von der **Betriebsbuchführung**, deren Aufgabe es ist, dem Management entscheidungserhebliche Informationen über betriebsinterne Maßnahmen wie z.B. der **Preiskalkulation** für Waren- und Dienstleistungen, der **Nachkalkulation** und der **Kostenrechnung** zu erteilen.

Die **Buchführungspflicht** eines Unternehmens ergibt sich

- für die **handelsrechtliche** Buchführungspflicht aus § 238 ff. HGB und
- für die **steuerrechtliche** Buchführungspflicht aus §§ 140 Abgabenordnung (AO).

Dabei greift die steuerrechtliche Buchführungspflicht gem. § 140 AO auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht zurück.

Die Kaufmännische Buchführung hat den Zweck, folgende **gesetzliche Schutzfunktionen** zu erfüllen:

- die **Dokumentation der Geschäftsvorfälle** und des damit verbundenen Aktiv- und Passiv-Vermögens (Aktiva und Passiva der Bilanz)
  - zum Zwecke der **Beweissicherung** und **Beweisführung** (§ 258 HGB: Vorlegung im Rechtsstreit im Beweisverfahren) und
  - zum Zwecke der **Selbstinformation** des Kaufmanns (z.B. für die Kalkulation seiner Verkaufspreise, besonders aber in der Krise wegen der Insolvenzantragspflicht);
- die **Ergebnis-** (Gewinn oder Verlust) **Ermittlung** und **Gewinnverteilung** an die Gesellschafter (§ 120 HGB, § 29 GmbHG, § 58 Abs. 4 AktG: mitgliedschaftlicher Gewinnanspruch);
- die **Rechenschaft** gegenüber **Gesellschaftern** und **Dritten**, insbesondere gegenüber Eigen- und Fremdkapitalgebern (z.B. Banken und Lieferanten);
- die Ermittlung der **Bemessungsgrundlage für Ertragsteuern** (Einkommen- und Körperschaftsteuern sowie Gewerbeertragsteuern), da das Steuerrecht auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gem. § 5 Abs. 1 EStG zurückgreift (abgeleitete Buchführungspflicht gem. § 140 AO).

Rechtfertigender Gesichtspunkt: **Schutz der Gläubiger** (Lieferanten und Banken), der durch kontinuierlichen Überblick über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) des Unternehmens verwirklicht werden soll (Schlagwort: **Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle**).

### **Rechtsnatur der Buchführungspflicht:**

öffentlich-rechtlicher Natur, weil auf die Wahrung des Allgemeininteresses gerichtete Pflicht.

**Kein Schutzgesetz** iSd § 823 Abs. 2 BGB, weil Vermögensschutz zivilrechtlich nur im Zusammenhang mit strafbewehrten Regelungen anerkannt wird.

### **III.**

#### **Normadressat und Gegenstand der Buchführungspflicht:**

1. § 238 Abs. 1 HGB verpflichtet **jeden Kaufmann** zur Buchführung. Kaufmann iSd. § 1 HGB ist, wer ein Handelsgewerbe gem. § 1 Abs. 1 HGB betreibt.

Nach § 1 Abs. 2 HGB ist ein **Handelsgewerbe** jeder Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

Als Kaufmann gilt auch, wer kein Kaufmann ist, aber sein gewerbliches Kleinunternehmen nach § 2 HGB in das Handelsregister eintragen lässt (**e. K. = eingetragener Kaufmann**).

Ein Gewerbebetrieb aufgrund gewerblicher Tätigkeit liegt vor, wenn der Kaufmann

- eine selbstständige Tätigkeit
- nachhaltig ausübt,
- in Gewinnerzielungsabsicht handelt und
- sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.

Die Vorschriften für Kaufleute sind nach § 6 Abs. 1 HGB auch auf Handelsgesellschaften anzuwenden. Dazu gehören:

- die **Personengesellschaften** (OHG, KG, GmbH Co. KG)
- die **Kapitalgesellschaften** (AG, GmbH, KGaA, UG, SE)

Die **EWIV** (Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung) ist wie eine OHG zu behandeln.

**Keine** Handelsgesellschaften sind die eG, VVAG, atypische und typische stille Gesellschaften sowie Scheinkaufleute (Kleingewerbetreibende, oder Nicht-Gewerbetreibende, die den Anschein erwecken, Kaufmann zu sein, es aber nicht sind.

2. **Gegenstand der Buchführungspflicht** ist nur das **Betriebsvermögen** des Kaufmanns und die im Betrieb des Unternehmens begründeten Verbindlichkeiten. **Ausgeschlossen** von der Buchführungspflicht sind:

- das **Privatvermögen** und
- das einem **anderen Betrieb** gewidmete Vermögen des Einzelkaufmanns, des Gesellschafters einer OHG oder KG und der juristischen Person.

Die **persönliche Pflicht** für die Buchführung hat der Kaufmann und bei den Handelsgesellschaften und den eingetragenen Genossenschaften die **zuständigen Organmitglieder**

- der Gesamtvorstand einer AG gem. § 91 AktG
- der GmbH-Geschäftsführer gem. § 41 GmbHG
- Liquidatoren sowie
- Vorstände eingetragener Genossenschaften (§ 24 GenG)
- bei Personengesellschaften die persönlich haftenden Gesellschafter (§§ 114, 164 HGB).
- die Liquidatoren solcher Gesellschaften

#### **IV.**

### **Inhalt der kaufmännischen Buchführung**

Die Buchführung ist die laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation der Geschäftsvorfälle.

Sie hat den **Zweck**, das **Vermögen** des Kaufmanns sowie sein **Eigenkapital** und seine **Schulden** in ihrer Entrichtung übersichtlich und nachprüfbar darzustellen.

Die dafür verwendeten Handelsbücher stellen Urkunden iSd. §§ 267 ff StGB.

Die Buchführung dient der **Beweissicherung** der Geschäftsvorfälle, der **Selbstinformation** des Kaufmanns über die wirtschaftliche Entwicklung seines Unternehmens sowie dem **Gläubigerschutz**.

Die Veränderung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfolgt durch Geschäftsvorfälle wie z.B.

- **Einlagen** und **Entnahmen** des Kaufmanns;  
sie verändern sein (Eigen-) Kapitalkonto sowie das Bankkonto
- Einkauf von Waren, die den Warenbestand erhöhen, aber auch die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erhöhen;
- Verkauf von Waren, die zu Forderungen aus Lieferungen und Leistungen einerseits und Umsatzerlöse (in der Gewinn- und Verlustrechnung) andererseits führen. Gleichzeitig ist der Warenabgang vom Lager als Aufwand zu buchen;
- Erwerb von Produktions-Maschinen, die im Anlage-Vermögen zu aktivieren sind und gleichzeitig zu Verbindlichkeiten auf der Passivseite führen (sog. „Bilanzverlängerung“);
- durch die Bezahlung dieser Verbindlichkeit aufgrund einer Banküberweisung wird das Bankguthaben gemindert und außerdem die Verbindlichkeiten (sog. „Bilanzverkürzung“);
- aufgrund der jährlichen Abschreibungen der Maschinen vermindert sich der sog. Buchwert der Maschine (in der Bilanz); die Abschreibungen führen zu gewinnminderndem Abschreibungsaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Es werden dabei unterschieden:

- **Ergebnisneutrale** Geschäftsvorfälle, die lediglich in der Bilanz zu Umstrukturierungen führen, und zwar als

- **Aktivtausch** wie z.B. Auffüllung des Kassenbestandes durch Barauszahlung zu Lasten des Bankkontos: Der Kassenbestand erhöht sich um den gleichen Betrag, wie das Bankguthaben abnimmt;
- **Passivtausch** wie z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung durch einen Schuldwechsel: Der Bestand an Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nimmt ab, während der Bestand an Schuldwechsel um den gleichen Betrag zunimmt;
- **Bilanzverlängerung** wie z.B. Kauf eines Warenbestandes, der nach Ablauf eines Monats nach Lieferung fällig ist: Der Warenbestand nimmt um den gleichen Betrag zu wie die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung zunehmen;
- **Bilanzverkürzung** wie z.B. die Bezahlung einer Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung durch Banküberweisung: Das Bankkonto nimmt um den gleichen Betrag ab wie die Verbindlichkeiten um den gleichen Betrag abnimmt.
- **Ergebniswirksame** Geschäftsvorfälle, die die Bilanz **und** die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) verändern wie z.B. die Zahlung von Löhnen und Gehältern; sie mindern das Bankkonto um den gleichen Betrag wie sie in der GuV zu Aufwendungen für Löhne und Gehälter führen. Eine Zinsgutschrift der Hausbank führt zu Erhöhung des Bankguthabens in der Bilanz und zu Zinserträgen in der GuV.

Die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle führen zu Veränderungen

- in der **Bilanz** auf der **Aktivseite** (Vermögen) sowie auf der Passivseite (Eigenkapital und Fremdkapital)
- in der **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) bei den Erträgen und Aufwendungen, die ihrerseits den Jahresüberschuss bzw. den Jahresfehlbetrag bestimmen.

Die **wirtschaftliche Lage** eines Unternehmens wird durch

- **Vermögensgegenstände** sowie **Eigenkapital** und **Schulden** in der **Bilanz** sowie
- **Erträge** und **Aufwendungen** in der Gewinn- und Verlustrechnung.

**Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung stellen den Jahresabschluss des Kaufmanns dar, durch den die Vermögens- Finanz- und Ertragslage seines Unternehmens geprägt werden.**

Aus der Buchführung soll – ebenso wie aus der Bilanz - der Stand des **Vermögens** und der **Schulden** des Kaufmanns ersichtlich sein und damit die **Haftungsmasse**, die den Gläubigern zur Erfüllung ihrer Forderungen zur Verfügung stehen (z.B. durch Einzel-Vollstreckung in Forderungen, Grundstücken, Maschinen).

Die Buchführung muss deshalb auch eine **Beweis- und Sicherungsfunktion** erfüllen. Außerdem soll die Buchführung die **Entwicklung** des Vermögens des Kaufmanns – auch aus Gründen der Selbstkontrolle des Kaufmanns, insbesondere bei einer Insolvenzgefahr – **übersichtlich** und **nachvollziehbar** (auch für Prüfungszwecke) darstellen.

**§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB** bestimmt die **Mindestanforderungen** an Form und Inhalt und damit an die **Ordnungsmäßigkeit** der Buchführung:

- Ein **sachverständiger Dritter** (der nicht notwendig ein vollausgebildeter Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater sein muss; sachverständig ist z.B. auch ein erfahrener Bilanz-Buchhalter)
- muss innerhalb **angemessener Zeit**, die vom Umfang und Schwierigkeitsgrad der Buchführung abhängt,
- sich einen Überblick über die **Geschäftsvorfälle** und über die **wirtschaftliche Lage des Unternehmens** (insbesondere über die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage) verschaffen können.

In diesen Anforderungen an die Buchführung kommt ganz allgemein die Ausrichtung der Buchführung auf **Nachprüfbarkeit** und **Kontrolle** durch Außenstehende zum

Ausdruck (z. B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Finanzamt, kreditgebende Banken, Insolvenzverwalter).

Eine **besondere Bedeutung** kommt der **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung** zu, wenn die Buchführung anlässlich einer steuerlichen Betriebsprüfung (Außenprüfung) durch das Finanzamt wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit verworfen wird; das Finanzamt ist dann berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen (nicht die Einkommens- oder Körperschaftsteuer) zu **schätzen** (§ 162 AO).

Andererseits besteht eine **Beweiskraft der Buchführung** in steuerlichen Angelegenheiten, wenn die Buchführung **ordnungsgemäß** ist. Sie ist dann für die Ermittlung der **Besteuerungsgrundlagen** zugrunde zu legen (§ 158 AO).

**Handelsrechtlich** hat die **Verletzung der Buchführungspflicht** für den Kaufmann keine unmittelbaren Folgen, da in den §§ 331 – 335b HGB **keine** entsprechenden Sanktionen in Form von Bußgeldern vorgesehen sind.

Eine nicht vollständige oder nicht vollständig aufbewahrte Buchführung kann allerdings zu einer **unrichtigen Darstellung des Jahresabschlusses** führen und deshalb gem. **§ 331 HGB** strafbar sein (unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der (wirtschaftlichen) Verhältnisse einer **Kapitalgesellschaft**).

Für die Praxis ist zu beachten, dass die Verletzung der Buchführungspflicht im Falle einer **Insolvenz** strafrechtliche Konsequenzen gem. **§ 283 ff. StGB** hat.

## V.

### Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Das HGB enthält nur einige Vorschriften über die Buchführung in den **§§ 238 ff. HGB**; im Übrigen verweist es auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Damit kommt den GoB eine **zentrale Bedeutung** sogar für die gesamte Rechnungslegung zu, also nicht nur für die eigentliche Buchführung (GoB ieS), sondern auch für

– das Inventurverfahren (§ 240 f. HGB)

- die Aufstellung der Bilanz (§ 243 HGB)
- die bilanzielle Ansatz- und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden
- Aufbewahrung auf Datenträger (§257 Abs. 3 HGB)
- Inhalt der Bilanz gem. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB (Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage).

Die GoB werden **unterschieden** als

- **formelle GoB**: Sie betreffen die Buchführungstechnik wie z.B. die doppelte Buchführung und die Bilanzierungstechnik (sog. „**technische GoB**“) und
- **materielle GoB**: Sie betreffen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze, insbesondere die **Ansätze, Bewertungen** und **Gliederungen** in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).

Der Rechtsnatur nach handelt es sich bei den GoB um **unbestimmte Rechtsbegriffe**. Nach der herrschenden Meinung werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die **hermeneutische Methode**, d.h. durch Auslegung gewonnen (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 2006, Rn. 18 zu § 243 HGB).

Die hermeneutische Methode ist keine geschlossene Methode, sondern basiert auf verschiedenen Ansätzen, die in einer bestimmten Rangfolge zur Auslegung herangezogen werden. Sie leitet sich ab von bereits kodifizierten GoB. Sie verlangt die Berücksichtigung folgender Kriterien in dieser Reihenfolge:

- Wortverständnis der gesetzlichen Vorschriften (Wortlaut und Wortsinn)
- Bedeutungszusammenhang der gesetzlichen Vorschriften sowie Gesetzesmaterialien und Ansichten des Gesetzgebers (u.a. Begründung der Gesetze, siehe Begründung zum BilMoG)
- die teleologische Auslegung
- betriebswirtschaftliche Kriterien
- Konventionen und

- Konformität mit höherrangigem Recht (insbesondere Verfassungskonformität und EU-Gemeinschaftsrecht).

Eine **besondere Bedeutung** kommt dabei zu

- dem Gläubigerschutz,
- der Kapitalerhaltungsfunktion,
- der Gewinnermittlungsfunktion sowie
- der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) werden insbesondere konkretisiert durch:

- die Rechtsprechung des **BGH** und **BFH** (BFH wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 EStG)
- Fachgutachten und Stellungnahmen des **Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)**
- Die Standards des **Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)** nach § 342 HGB
- Die Standards des **International Finance Reporting Standard Boards (IFRSB)**.

## VI.

### Die Erfassung der Geschäftsvorfälle

**Aufgabe der Buchführung** ist die laufende, systematische Dokumentation der Geschäftsvorfälle, soweit diese die **Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens beeinflussen**. **Schwebende Geschäfte** (z.B. Abschluss eines Kauf-, Dienst- und Werkvertrages) sind deshalb **nicht** in der Buchführung zu erfassen; dies gilt **nicht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**, weil für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB eine sog. **Drohverlustrückstellung** zu bilden ist, die Einfluss nimmt auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Es wird nicht auf den rechtlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles abgestellt sondern auf den **wirtschaftlichen Gehalt**.

### **Beispiel: Sicherungsübereignung eines Warenpostens**

Wird von der A-GmbH für einen Kredit der Hausbank H ein Warenposten zur Sicherung übereignet, wird in der Buchführung und Bilanz der A-GmbH lediglich der an sie ausgekehrte Kredit als „Verbindlichkeit gegenüber Kreditinstituten“ (vgl. § 266 Abs. 3 C2 HGB) ausgewiesen. Der Warenposten bleibt trotz der Sicherungsübereignung im (Fremd-) Besitz der A-GmbH und wird nicht auf die Bank H übertragen. Soweit A-GmbH im ordnungsgemäßen Geschäftsgang die Waren veräußern darf (und hierfür Kaufpreisforderungen erhält, die an die H an Stelle des Warenpostens an die Bank abzutreten sind), wird der Warenposten in der Bilanz der A-GmbH ausgewiesen.

Erst wenn nach Eintritt des Sicherungsfalles die Bank den Warenposten verwerten will, ist ein Abgang dieses Warenpostens in der Bilanz des Unternehmens (Kreditnehmers) zu buchen.

Nach § 239 Abs. 2 HGB sind die Geschäftsvorfälle **vollständig, richtig, zeitgerecht** und **geordnet zu buchen**. Dadurch werden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) konkretisiert:

- Die **Vollständigkeit der Buchführung** bedeutet, dass **alle** Geschäftsvorfälle buchungspflichtig sind, die den Umfang oder die Struktur der Vermögenslage, der Schulden, der Rechnungsabgrenzungsposten oder der Aufwendungen und Erträge verändern. Jeder Geschäftsvorfall ist grundsätzlich **einzeln** zu erfassen. **Zusammenfassungen** (Verdichtungen) wie z.B. beim Brötchen-Verkauf, Verkäufe einer bestimmten Warensorte sind zulässig, wenn sie **nachvollziehbar in Einzelpositionen aufgegliedert** werden können (z.B. der Verkauf von 200 Brötchen pro Tag).
- Die **Richtigkeit der Buchführung** verlangt, dass die Geschäftsvorfälle **sachlich zutreffend** mit den tatsächlichen Gegebenheiten (deshalb keine fiktiven Buchungen) und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften gebucht werden.
- Die **Zeitgerechtigkeit der Buchführung** betrifft
  - die Zeitnähe zum Geschäftsvorfall (Kassenvorgänge sind täglich aufzuzeichnen, vgl. § 146 Abs. 1 S. 2 AO, bei übrigen Geschäftsvorfällen reicht

es aus, wenn sie in kurzfristigen Zeiträumen erfasst werden, nach BFH-Rechtsprechung nicht länger als 1 Monat, vgl. BB 1992, 1964).

- die **Zuordnung des Geschäftsvorfalles zu der Buchungsperiode** (Gewinnermittlungsperiode) für Zwecke der **periodengerechten Gewinnermittlung und um Ergebnismanipulationen zu verhindern**.
- Die **Ordnung der Buchführung** ist dann gegeben, wenn die Geschäftsvorfälle durch ein **sinnvolles Kontensystem**, d.h. einen anerkannten **Kontenplan** fachgerecht kontiert und durch Beleg-Nummer einwandfrei identifizierbar sind.
- Grundsätze der Darstellung in einer **lebenden Sprache** (§ 239 Abs. 1 HGB) also auch z.B. in englischer Sprache (sehr aktuell).

**Nachträgliche Veränderungen** müssen so vorgenommen werden, dass der ursprüngliche Inhalt der Buchung erkennbar bleibt (§ 239 Abs. 3 HGB). Deshalb sind lediglich sog. „**Stornobuchungen**“ erlaubt, deren Buchungssätze der Fehlbuchung genau entgegengesetzt sind, sodass sich Fehlbuchung und Stornobuchungen (Korrekturbuchung) gegeneinander aufheben. **Zwischenräume** zwischen den Buchungen sind **unzulässig**, weil sie später mit Manipulationsabsicht ausgefüllt werden könnten.

Sämtliche Buchungen müssen aufgrund von **Aufzeichnungen oder Belegen nachvollziehbar** sein (§ 239 Abs. 4 HGB).

Sämtliche Buchungsunterlagen müssen **aufbewahrt** werden. Die Aufbewahrungsfristen betragen gem. § 257 Abs. 4 HGB

- **zehn Jahre** für **Handelsbücher** und **Inventare** (einschl. Arbeitsanweisungen und Organisationsanweisungen),
- **zehn Jahre** für alle buchungsrelevanten **Belege** (z.B. Bankauszüge, Ein- und Ausgangsrechnungen, Gehaltslisten, Lieferscheine),
- **sechs Jahre** für empfangene und Kopien abgesandter **Handels- und Geschäftsbriefe**.

Die Einhaltung der GoB bei der Buchführung sichert in erster Linie ihren **Beweiswert** z.B. für Kontroll- und Einsichtsrechte der Mitgesellschafter sowie für den Nachweis der Geschäftsvorfälle gegenüber dem **Finanzamt** anlässlich einer **Umsatzsteuer-nachschau** oder **Betriebsprüfung** nach den §§ 193 ff. AO. Sie ermöglicht ferner einem sachverständigen Dritten sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die **Geschäftsvorfälle** und über die (wirtschaftliche) **Lage des Unternehmens** zu verschaffen (§ 238 Abs. 1 S. 2 HGB). Insofern hat die Einhaltung der formalen Anforderungen zugleich auch eine materielle Bedeutung für die **Ordnungsmäßigkeit** der Buchführung.

## VII.

### **Keine Buchung ohne Beleg (Belegprinzip)**

Gesetzliche Grundlage für das **Belegprinzip** sind § 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB und § 147 AO. Der GoB-Grundsatz der **Ordnung** erfordert eine klare, übersichtliche und informative Dokumentation des Geschäftsvorfalles. Hierfür sind folgende **Angaben** im **Buchungsbeleg erforderlich**:

- nähere Erläuterung des Geschäftsvorfalles (z.B. Einkauf von Rohmaterialien, Zinsgutschrift der Bank, Storno-Buchung)
- der Buchungsbetrag
- der Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles mit Belegdatum, Zuweisung zu einer Buchungsperiode
- die Bestätigung (Autorisierung) der Buchung durch den Verantwortlichen (Finanzvorstand, Leiter des Rechnungswesens).

Bei der **doppelten Buchführung** müssen auch das **Gegenkonto** und die **Beleg-Nummer** vermerkt sein. **Der Beleg ist damit Dokumentation und Nachweis des einzelnen Geschäftsvorfalles.**

## VIII.

### Handelsbücher (§ 239 HGB)

Die Geschäftsvorfälle werden in folgenden Aufzeichnungsbüchern erfasst, die unterschiedliche Funktionen haben:

- **Grundbuch** (Journal), in das die Geschäftsvorfälle chronologisch dokumentiert werden unter Angabe
  - des Datums
  - des geschäftlichen Vorganges (z.B. Verkauf bestimmter Waren)
  - fortlaufende Beleg-Nummer
  - der Rechnungsbetrag
  - die Angabe des Buchungssatzes mit Konto und Gegenkonto (z.B. bei einem Bareinkauf von Waren: Per Warenbestand an Kasse)
  
- **Hauptbuch**, das der systematischen Ordnung der Geschäftsvorfälle durch sog. **Sach-, Personen- und Erfolgskonten** nach einem Kontenplan dient. Die einzelnen Konten sind systematisch in einem (konzerneinheitlichen) **Kontenplan** darstellt. Die zu ordnenden Geschäftsvorfälle werden dem Grundbuch entnommen. Im groben Überblick entsprechen die Sachkonten den **in § 266 Abs. 2 HGB genannten Bilanzpositionen** (z.B. Grundstücke, technische Anlagen, Maschinen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten etc).

Die Geschäftsvorfälle werden in bestimmten Zeitabständen vom Grundbuch in das Hauptbuch übertragen.

- **Nebenbücher** (Hilfsbücher), in denen bestimmte **Massen-Geschäftsvorfälle** erfasst werden (z.B. Kassenvorgänge im Supermarkt, Lohn- und Gehaltszahlungen an Mitarbeiter, Lager-Ein- und Ausgangsbuch für ein- und ausgehende Waren, Wechselbuch, Kontokorrent, Anlagenverzeichnisse). Sie entlasten das einzelne Kassen- oder Gehaltskonto, in dem die Geschäftsvorfälle für einen Tag bzw. für einen Monat auf dem Konto gebucht werden.

Handelsbücher sind im **gerichtlichen Erkenntnisverfahren** Privat-Urkunden iSd § 416 ZPO. Besondere Beweisregeln zu Gunsten des Kaufmanns bestehen nicht. Auch ordnungsgemäße Handelsbücher führen nicht zur Beweislastumkehr. Es spricht auch kein **Prima-facie-Beweis** für die Richtigkeit des gebuchten Vorgangs (BGH BB 1954, 1044). Es gilt das Prinzip der freien Beweiswürdigung (§ 286 ZPO).

Handelsbücher erfüllen damit die Funktion von **strafrechtlich relevanten Urkunden** i.S.d. §§ 267 ff. StGB.

## IX.

### Beginn der Buchführungspflicht

Die §§ 238 ff HGB normierte Buchführungspflicht beginnt mit dem **ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall** nach Aufnahme des Handelsgewerbes durch den Kaufmann.

Fallen Aufnahme des Handelsgewerbes und Entstehung der Kaufmannseigenschaft **zeitlich auseinander**, sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Für den **Kann-Kaufmann** beginnt die Buchführungspflicht mit der Handelsregistereintragung, für die ein Wahlrecht besteht.
- Bei **Formkaufleuten** beginnt die Buchführungspflicht im Zeitpunkt der **Gründung der Gesellschaft** (z.B. GmbH, AG).

Die sog. **Vorgründungsgesellschaft** (entsteht nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages oder Satzung) ist eine OHG oder GbR. Sie unterliegt den Buchführungspflichten der OHG oder GbR.

Die sog. „**Vorgesellschaft** (entsteht nach Einreichung der Registereintragung) ist zwar noch nicht eine Kapitalgesellschaft. Jedoch wird auf sie bereits das Recht der späteren GmbH oder AB angewendet.

## X.

### Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht **endet mit der Kaufmannseigenschaft**. Sie endet bei

- einem **Ist-Kaufmann**, wenn Art und Umfang des Unternehmens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht mehr erfordert und die Registereintragung gelöscht worden ist,
- einem **eingetragenen Kleingewerbetreibenden** sowie bei einem **Kann-Kaufmann** ist allein die Löschung im Handelsregister maßgeblich für die Beendigung der Kaufmannseigenschaft.
- Personengesellschaften und Form-Kaufleuten mit Beendigung der **Abwicklung der Gesellschaft**.

## XI.

### Inhalt der Buchführungspflicht und Geschäftsvorfälle

**Buchführung** ist die laufende, systematische und in Geldgrößen ausgewiesene Dokumentation von Geschäftsvorfällen in einem kaufmännischen Unternehmen.

**Geschäftsvorfälle** bewirken eine Veränderung des kaufmännischen Vermögens in Höhe und/oder Struktur, also **nicht das Privatvermögen des Kaufmanns**. **Wann eine Änderung des kaufmännischen Vermögens eintritt**, bestimmen im Wesentlichen die **materiellen GoB** (z.B. das Realisationsprinzip, das Vorsichtsprinzip, wirtschaftliches Eigentum).

## XII.

### IAS/IFRS-Buchführung

Die IAS/IFRS enthalten keine Vorschriften für die Buchführungspflicht, zum Buchführungssystem oder zu der Form der Buchführung. Gleichwohl setzen diese internationalen Standards – wie nach HGB – **eine systematische und (nationale) doppelte Buchführung voraus**. Das den IAS/IFRS vorgeschaltete **Framework** und

die einzelnen Standards enthalten einzelne Regelungen, die den handelsrechtlichen GoB konzeptionell und inhaltlich ähnlich sind. Es gilt auch hier der handelsrechtliche **Verständlichkeitsgrundsatz**: Ein sachverständiger Dritte muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die wirtschaftliche Vermögenslage des Unternehmens verschaffen kann (vgl. § 238 Abs. 1 S. 2 HGB und F 25 Framework).

# **Vorlesungsskript**

03.11.2011

## **Buchführung und Bilanzierung für Juristen**

WS 2011/2012

Lehrbeauftragter

WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Geschäftsvorfälle*
- II. Buchungen auf Bestandskonten*
- III. Doppelte Buchführung*
- IV. Internationale Rechnungslegung*
- V. Formelle Vorschriften für Handelsbücher (§§ 239, 257 HGB)*
- VI. Zusammenfassung der Funktionen der Buchführung*
- VII. Verletzung der Buchführungspflicht*

## I. Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Geschäftsvorfälle

**Geschäftsvorfälle sind sämtliche finanzielle Vorgänge im Unternehmen, die zu einer Veränderung des betrieblichen Vermögens oder des Eigen- bzw. Fremdkapitals der Höhe nach oder in der Zusammensetzung verändern.** Demzufolge können die Geschäftsvorfälle in **drei Gruppen** eingeteilt werden:

- die lediglich eine Änderung in der **Zusammensetzung des Vermögens** und/oder der Schulden bewirken, ohne dabei den Jahreserfolg zu beeinflussen (sog. **ergebnisneutrale Geschäftsvorfälle**, die nur zu einer Vermögens- oder Kapitalumschichtung führen). Dazu gehören die Geschäftsvorfälle, die zu einem **Aktivtausch** oder **Passivtausch** führen;
- die zu einem **Aktiv-/Passivtausch** führen, ohne den Jahreserfolg zu beeinträchtigen und deshalb **erfolgsneutral** bleiben;
- die auch ein Aufwands- oder Ertragskonto der Gewinn- oder Verlustrechnung berühren und deshalb zu einer **ergebniswirksamen Vermögens- und Kapitaländerung** führen.

Dazu im Einzelnen:

### **Aktivtausch**

Beim erfolgsneutralen Aktivtausch werden mindestens zwei Bilanzposten der Aktivseite geändert. Dabei entspricht die Zunahme eines (oder mehrerer) Aktivposten genau der Abnahmen eines (oder mehrerer) Aktivposten.

**Beispiel:** Wareneinkauf gegen Barzahlung aus der Kasse

**Buchungssatz:** **per Wareneinkauf** (Zunahme) **an Kassenbestand** (Abnahme)

Der Geschäftsvorfall führt dazu, dass sich die Aktiva in ihrer Gesamtheit (Waren- und Kassenbestand) nicht verändert hat. Geändert hat sich nur die Zusammensetzung

des Vermögens: Der Warenbestand ist um den Betrag höher geworden wie der Kassenbestand kleiner geworden ist. Beide gleichen sich auf der Aktivseite der Bilanz aus. Es hat lediglich eine **Vermögensumschichtung** in gleichen Beträgen stattgefunden.

### **Passivtausch**

Beim erfolgsneutralen Passivtausch werden mindestens zwei Bilanzposten der Passivseite ohne Ergebnisveränderung, d.h. ohne Veränderung des Eigenkapitals, verändert.

**Beispiel:** Eine Kaufpreisverbindlichkeit wird mit einem Wechsel ausgeglichen

**Buchungssatz:** *per Verbindlichkeiten an Schuldwechsel*

Der Geschäftsvorfall führt dazu, dass die Verbindlichkeiten (Passivkonto) abnehmen, und die Schuldwechsel (Passivkonto) um den gleichen Betrag zunehmen. Deshalb liegt in diesem Fall ein sog. „Passivtausch“ in beiden Bilanzpositionen vor. Da Zu- und Abnahmebetrag gleich sind, ändert sich der Gesamtbetrag der beiden Konten nicht, sodass das Eigenkapital sich nicht ändert.

### **Aktiv-/Passivtausch**

Beim Aktiv-/Passivtausch werden Aktiv- und Passivseite der Bilanz mit gleichen Beträgen belastet, sodass sich das Eigenkapital nicht verändert. Es findet

- entweder eine **Aktiv-/Passivmehrung** in der Bilanz statt und damit eine **Bilanzverlängerung**,
- oder eine **Aktiv-/Passivminderung** in der Bilanz statt, und damit eine **Bilanzverkürzung**.

**Beispiel:** Kauf von Waren gegen Kaufpreisstundung (sog. Kauf auf Ziel)

**Buchungssatz:** per Wareneinkauf an Verbindlichkeiten aus Wareneinkauf

Der Warenbestand (Aktivposten) hat in gleicher Höhe zugenommen wie die Verbindlichkeiten (Passivposten). Es liegt deshalb eine **Bilanzverlängerung** vor.

Wird die Verbindlichkeit später mit einer Banküberweisung unter Annahme eines Guthabens beglichen, wird auf beiden Seiten der Bilanz die Bilanzsumme verringert. Es liegt eine **Bilanzverkürzung** vor.

Wichtig ist, dass Sie erkennen, dass die **ergebnisneutralen Geschäftsvorfälle** sich nur in der Bilanz auswirken und **nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung**.

### **Erfolgswirksame Vermögens- und Kapitaländerungen**

Die meisten Geschäftsvorfälle bewirken nicht nur eine **Umschichtung des Vermögens** und der Schulden in der Bilanz, sondern **führen zu einem Gewinn oder Verlust**; beide wirken sich positiv bzw. negativ auf das **Eigenkapital** aus. Zu einer Eigenkapitalveränderung kommt es, wenn sich zwei oder mehrere Aktiv- oder Passivkonten um unterschiedliche Beträge ändern. In diesen Fällen liegen teilweise ergebnisneutrale Vermögensumschichtungen (auf Bestandskonten) vor, teilweise erfolgswirksame Veränderungen. Die Differenz führt zur erfolgswirksamen Änderung des Eigenkapitals.

**1. Beispiel:** Es wird ein Warenposten am 02.01.2007 für € 100,-- eingekauft, der am 10.01.2007 für € 120,-- wieder verkauft wird. Beide Vorgänge werden über das Bankkonto abgewickelt.

Der **erste Geschäftsvorfall des Wareneinkaufs** führt zu einem ergebnisneutralen Aktivtausch auf dem Konto Warenbestand (Zugang i.H.v. € 100,--) und dem Bankkonto (Abgang i.H.v. € 100,--)

**Buchungssatz:** per Wareneinkauf € 100,-- an Bankkonto € 100,--



**2. Beispiel:** Am 31.12.2007 schreibt die Bank auf dem Bankkonto (Haben-) Zinsen, d.h. einen Zinsertrag i.H.v. € 100,-- gut.

**Buchungssatz:** per *Bankkonto* € 100,-- an *Zinsertrag* € 100,--

Das Bankkonto erhöht sich um € 100,--. Eine ergebnisneutralisierende Gegenbuchung auf einem aktivischen oder passivischen Bestandskonto erfolgt in diesem Fall nicht. Die Gegenbuchung erfolgt auf dem (variablen) **Eigenkapitalkonto**. Damit ist zugleich die Bilanzgleichheit wieder herbeigeführt.

Definitionsgemäß ist jede **Eigenkapitalveränderung** ein (positiver oder negativer) Erfolg:

<b>Soll</b>	Bank	<b>Haben</b>
2).	120,--	1).
		Saldo
		100,--
		20,--

- eine **Eigenkapitalvermehrung** ist ein **Ertrag**,
- eine **Eigenkapitalverminderung** ist ein **Aufwand**.

**Erfolgswirksame Erhöhungen** der Bilanzposition Eigenkapital (= **Erträge**) ergeben sich aus

- **Aktivmehrungen** (=Ertrag) wie z.B. Warenverkauf über den Einkaufswert, Zinsgutschriften der Bank, Subventionserlöse, Anlagenverkauf über den Buchwert,

oder

- **Passivmehrungen** (=Aufwand) wie z.B. (Teil-) Ausbuchungen einer Verbindlichkeit durch Forderungserlass des Gläubigers, Skontoabzug von einer Kaufpreisverbindlichkeit, Minderung einer Rückstellung, die im Vorjahr gebildet

wurde, oder Minderung einer Rückstellung aufgrund neuer Erkenntnisse, weil der Schaden, für den eine Rückstellung gebildet wurde, aufgrund neuerer Erkenntnisse geringer ist.

**Erfolgswirksame Minderungen** der Bilanzposition **Eigenkapital (= Aufwand)** ergeben sich aus

- **Aktivminderungen** (=Aufwand) wie z.B. Lohnzahlungen, Mietzahlungen, Versicherungszahlungen, Steuerzahlungen, die das Bankkonto mindern, aber auch Abschreibungen bei dem Anlage- und Umlaufvermögen (z.B. auf Maschinen und Gebäude sowie auf Warenbeständen).

oder

- **Passivmehrungen** (=Aufwand) wie z.B. durch Bildung einer Rückstellung für Schadensersatzleistungen, Einbuchung einer Verbindlichkeit für Mietzahlungen.

## II.

### Buchungen auf Bestandskonten

Jeder der zahlreichen täglichen Geschäftsvorfälle ändert erfolgswirksam oder erfolgsneutral die Bilanzpositionen und führt ggfls. zur Veränderung der Bilanzsumme. Um eine **Übersicht** über Art und Umfang der Geschäftsvorfälle zu erhalten, bedient man sich eines **Kontensystems**.

Als Konto bezeichnet man eine zweiseitige Rechnung. Die linke Kontoseite bezeichnet man als „**Soll**“-Seite und die rechte als „**Haben**“-Seite. Die Bezeichnung wird aus einem **Personenkonto** abgeleitet.

<b>Soll</b>	Fritz Müller	<b>Haben</b>
<b>soll</b> zahlen		<b>hat</b> gezahlt

Die Bestandskonten werden **abgeleitet** aus § 266 HGB (Gliederung der Bilanz).

## 1. Aktiv-Konten

**Aktiva** (§ 266 Abs. 2 HGB)

A Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Konzessionen ...
2. Geschäfts- oder Firmenwert
3. Geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke ...

...

III. Finanzanlagen

...

B Umlaufvermögen

I. Vorräte

...

## 2. Passiv-Konten

**Passiva** (266 Abs. 3 HGB)

A Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital

II. Kapitalrücklagen

III. Gewinnrücklagen

...

B Rückstellungen

...

C Verbindlichkeiten

...

Die Bilanz wird im Regelfall in Kontoform erstellt.

Aktiva	Bilanz 31.12.2007		Passiva
	EUR		EUR
Waren	10.000,--	Eigenkapital	15.000,--
<u>Bank</u>	<u>20.000,--</u>	<u>Fremdkapital</u>	<u>15.000,--</u>
Bilanzsumme	30.000,--	Bilanzsumme	30.000,--

Daraus werden Aktiv- und Passiv-Konten wie folgt hergeleitet:

#### Aktiv-Konten

Soll	Waren	Haben

Soll	Bank	Haben

#### Passiv-Konten

Soll	Eigenkapital	Haben

Soll	Fremdkapital	Haben

Aus Gründen der **Bilanzkontinuität** wird zu Beginn des Geschäftsjahres (01.01.) eine **Eröffnungsbilanz** erstellt, die der **Schlussbilanz des Vorjahres** (31.12.) entspricht. Aus der Eröffnungsbilanz zum 01.01. werden die **Anfangsbestände** in die Sach- und Personenkonten eingebucht.

Soll	Waren	Haben
	EUR	
Anf.-Bestand	10.000,--	

Die **Anfangsbestände** aller **Aktiv-Konten** stehen immer im „**Soll**“.

Soll	Eigenkapital	Haben
		EUR
	Anf.-Bestand	15.000,--

Die **Anfangsbestände** aller **Passiv**-Konten stehen immer im „**Haben**“.

Die **laufenden Geschäftsvorfälle** des Geschäftsjahres werden wie folgt gebucht:

### Aktiv-Konten

Soll	Kasse	Haben
Anfangsbestände		Abgänge
Zugänge		Endbestände

### Passiv-Konten

Soll	Eigenkapital	Haben
Abgänge		Anfangsbestände
Endbestände		Zugänge

Das T-Konten-System kann jederzeit Auskunft geben über die im laufenden Geschäftsjahr entstandenen **Zu- und Abgänge** und durch Saldierung über die **Endbestände** zu jedem beliebigen Stichtag.

Dadurch gewinnt die Buchführung **Übersicht** und **Aussagekraft**.

Am **Ende des Geschäftsjahres** (31.12.) werden die **Endbestände** der Konten in die **Bilanz** übernommen.

## Personenkonten

Forderungen	
Soll	Haben
Fritz Müller (Debitoren)	
EUR	
Anfangsbestände	Abgänge
Zugänge	Endbestände

Verbindlichkeiten	
Soll	Haben
des Unternehmens (Kreditoren)	
EUR	
Abgänge	Anfangsbestände
Endbestände	Zugänge

Die Personenkonten geben einen Überblick über die

- **Kundenforderungen** (Debitoren) gegenüber den einzelnen Kunden (Fritz Müller). Sie sind Unterkonten des (Bilanz-) Kontos „**Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**“. Auf diesem Bilanz-Konto werden sämtliche Endbestände der Kunden zusammengefasst.

und

**Verbindlichkeiten** des Unternehmens (Kreditoren) gegenüber den einzelnen Lieferanten. Sie sind Unterkonten des (Bilanz-) Kontos „**Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**“. Auf diesem Bilanz-Konto werden sämtliche Endbestände der Personenkonten zusammengefasst.

### III. Doppelte Buchführung

Das Erstellen eines Jahresabschlusses – der aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) besteht, vgl. § 242 Abs. 3 HGB – erfordert die doppelte Buchführung (sog. „Doppik“). Aufgrund der doppelten Buchführung wird der Gewinn im Jahresabschluss i.S.d. § 242 HGB ermittelt über

- die Vermögensrechnung (Bilanz, vgl. §§ 266 ff. HGB)
- die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung, vgl. §§ 275 ff. HGB).

Die Buchung eines Geschäftsvorfalles erfolgt deshalb notwendig auf (mindestens) zwei Konten:

- bei **ergebnisneutralen** Geschäftsvorfällen wird nur die **Bilanzstruktur** verändert, sodass lediglich Bestandskonten berührt werden (z.B. Auffüllung des Kassenbestandes durch eine Bar-Zahlung vom Bankkonto: es entsteht kein Gewinn; es werden nur die Bilanzpositionen Kasse (Zugang) und Bankguthaben (Abgang) durch gleichhohe Beträge verändert)
- bei **ergebniswirksamen** Geschäftsvorfällen wird neben einem **Bilanzkonto** auch ein **Erfolgskonto** (Aufwands- oder Ertragskonto) der GuV berührt (z.B. Zinsbelastung der Bank; es ist ein Zinsaufwand auf dem GuV-Aufwandskonto „Zinsaufwendungen“ und die Verrechnung der Zinsen mit Bilanz-Konto „Bankguthaben“ zu buchen).

Durch die doppelte Buchführung wird das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) betragsgleich in der Bilanz (durch Bestandsvergleich) und in der Gewinn- und Verlustrechnung (Saldierung als Erträge und Aufwendungen) ermittelt. Dadurch werden formelle Bilanzierungsfehler vermieden.

Die von einem Geschäftsvorfall betroffenen Konten werden bereits durch einen sog. **Buchungssatz** auf dem **Buchungsbeleg** vermerkt, damit auch das sog. Gegenkonto ersichtlich ist.

Die Geschäftsvorfälle werden zunächst in chronologischer Reihenfolge in das **Grundbuch** eingetragen. Danach werden sie aus Gründen der besseren Übersicht auf die **Sach-, Personen- und Erfolgskonten** des Hauptbuches übertragen. Für die Eintragung des Geschäftsvorfälle in das Grundbuch hat sich als Ordnungsschema der Buchungssatz entwickelt. Man beginnt zuerst mit der Buchung auf der „**Soll**“-**Seite** und danach mit der Buchung auf der „**Haben**“-**Seite** eines Kontos.

**Beispiel:** Wareneinkauf auf Ziel € 10.000,-- bei Firma Meyer, München

**Buchungssatz:** per *Warenbestand* € 10.000,-- an *Verbindlichkeiten* € 10.000,--  
(erfolgsneutral, Bilanzverlängerung)

Soweit **mehr als zwei Konten angesprochen** werden, handelt es sich um sog. „**zusammengesetzte Buchungssätze**“.

**Beispiel:** Das Unternehmen veräußert den zuvor eingekauften Warenbestand von € 10.000,-- auf Ziel in Höhe von € 23.200,-- an den Kunden Müller Co., Mainz und weist in der Waren-Ausgangsrechnung die Umsatzsteuer i.H.v. 16% des Warenwerts (€ 20.000,--), also i.H.v. € 3.200,-- aus.

**Buchungssatz:**

per *Warenforderungen* € 23.200,-- an *Warenbestand* € 10.000,--  
an *Umsatzsteuer* € 3.200,--  
an *Eigenkapital* € 10.000,--

#### IV. Internationale Rechnungslegung

Die IFRS enthalten – anders als das HGB – **keine** gesonderten Buchführungsvorschriften. Allerdings bildet – wie nach HGB auch – eine systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle im Rahmen einer doppelten Buchführung die Grundlage für die Erstellung des IFRS-Abschlusses.

Das IFRS-Framework und die einzelnen Standards enthalten Regelungen, die den handelsrechtlichen GoB konzeptionell und inhaltlich ähnlich sind.

Auch in den **US-GAAP** ist eine allgemeine Buchführungspflicht nicht geregelt. Lediglich für **börsennotierte Gesellschaften** besteht die Pflicht, ihre Bücher ordentlich und in Übereinstimmung mit den US-GAAP zu führen.

## V.

### **Formelle Vorschriften für Handelsbücher (§§ 239, 257 HGB)**

- Der Kaufmann hat sich einer **lebenden Sprache** (also kein Latein) und der Schriftzeichen einer solchen Sprache zu bedienen.
- Die Bedeutung verwendeter Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbole muss eindeutig festgelegt werden.
- Eintragungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (z.B. Rasuren, Verwendungen von Tipp-Ex).
- Handelsbücher sowie Inventare und Bilanzen sind 10 Jahre, empfangene und abgesandte Handelsbriefe und Buchungsbelege sind 6 Jahre aufzubewahren.
- Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz oder Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt wurde und der Buchungsbeleg entstanden ist.

## VI.

### **Zusammenfassung der Funktionen der Buchführung**

Ohne eine zeitnahe, planmäßige, lückenlose und geordnete Aufzeichnung der täglichen Geschäftsvorfälle im **Grundbuch** (Journal) und ihre Übertragung im **Hauptbuch** auf Konten würde der Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens verloren gehen. Um den Überblick zu erhalten, müssen deshalb folgende Funktionen erfüllt sein:

- Sämtliche **Buchungsbelege** (Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Lieferscheine, Materialentnahmescheine etc.) sind mit den Geschäftsvorfällen im **Grundbuch** in zeitlicher Reihenfolge zeitnah (evtl. täglich) zu **dokumentieren** und zum Zwecke der Übersicht auf **Sach- und Personenkonten im Hauptbuch** zu systematisieren, sodass sämtliche Veränderungen der **Vermögensgegenstände** und **Schulden** (vgl. dazu § 266 HGB) zahlenmäßig festgehalten werden.
- Aufgrund der **doppelten Buchführung** im Rahmen der Finanzbuchführung wird das **Jahresergebnis** (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) **betragsgleich** in der **Bilanz** (aufgrund der Veränderungen und Schulden) und in der **Gewinn- und Verlustrechnung** (durch Erträge und Aufwendungen) ermittelt.
- Die **Bilanz** ermöglicht dann einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Einblick in die **Vermögenslage** (Aktiva) und **Finanzlage** (Passiva).

Die **GuV** gewährt den Einblick in die **Ertragslage** des Unternehmens (vgl. dazu § 264 Abs. 2 HGB).

Dieser Einblick ist in einer **Krisensituation** eines Unternehmens zur Feststellung einer ggfls. entstandenen Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung erforderlich, weil anderenfalls eine strafbare Insolvenzverschleppung vorliegen könnte.

- Die Buchführung dient **im Rahmen der Betriebsbuchführung** der **Kostenrechnung** und der Preiskalkulation sowie der Planungsrechnung (Investitions-, Produktions-, Finanz-, Personal- und Absatzplanung) und betrieblichen Statistik.
- Die Finanzbuchführung ist auch die Grundlage für die Aufstellung der Steuerbilanz (vgl. Maßgeblichkeitsprinzip gem. § 5 Abs. 1 EStG).
- Sie dient im Rahmen eines **Rechtsstreits** als Beweismittel. Gem. § 258 HGB kann das **Zivil- und Strafgericht** auf Antrag oder von Amtswegen die Vorlegung der Handelsbücher einer Partei verlangen. Gem. § 97 Abs. 1 AO kann die **Finanzverwaltung** verlangen, dass Bücher und sonstige Aufzeichnungen eines Steuerpflichtigen zur Einsicht und Prüfung vom Steuerpflichtigen vorgelegt werden.

Sinn und Zweck der handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften der §§ 238 ff. HGB ist es, einheitliche (öffentlich-rechtliche), allgemeinverpflichtende Regelungen für die **Erfassung und Wiedergabe der Geschäftsvorfälle** sowie für deren aufzubewahrenden Buchungsbelege (bis zu 10 Jahren, insbesondere für steuerrechtliche Zwecke) vorzuschreiben. Nur so kann die Buchführung handels- und steuerrechtliche Beweiskraft erreichen (Dokumentationszweck) und ihrer Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe gerecht werden.

Die besonderen Interessen der Gläubiger und der Finanzverwaltung werden durch die gesetzlichen Vorschriften in besonderer Weise geschützt.

Die Einhaltung der Buchführungsvorschriften dient gleichzeitig der aktuellen **Selbstinformation** des Kaufmanns (Preiskalkulation, Insolvenzantragspflicht).

## VII. Verletzung der Buchführungspflicht

1. Verstöße gegen die handelsrechtliche Buchführungspflicht werden **handelsrechtlich** nicht sanktioniert.
2. **Insolvenzrechtlich** können allerdings Verstöße gegen die Buchführungspflicht im **Falle der Insolvenz** strafrechtliche Konsequenzen haben gem. §§ 238 Abs. 1 Nr. 5, 283 b Abs. 1 Nr. StGB.
3. Ist das Unternehmen **prüfungspflichtig** kann die Verletzung der Buchführungspflicht zu einer Einschränkung oder Versagung des Prüfungsvermerks (Bilanztestat) führen.
4. **Steuerrechtlich** kann die Finanzbehörde ein Zwangsgeld androhen und ggfls. festsetzen, wenn das steuerpflichtige Unternehmen seinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht nachkommt. Auf ein **Verschulden** (z.B. längerer Krankheit oder Haft) kommt es nicht an. Können die Handelsbücher nicht vorgelegt werden (z.B. weil sie verbrannt sind oder gestohlen wurden) oder ist die Buchführung unvollständig, formell oder sachlich unrichtig, kann gem. § 162 Abs. 2 AO die Besteuerungsgrundlage (idR. Gewinn) **geschätzt** werden (also nicht die

jeweilige Steuer). **Parallel** dazu können sich ordnungswidrige oder strafrechtliche Konsequenzen ergeben durch

- eine ordnungswidrige Steuerverfähdung (§ 379 AO),
- eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 379 AO) oder
- eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO).