

Bilanzrecht

von

Prof. Dr. André Jacques Dicken

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Honorarprofessor an der Universität zu Köln

und

Prof. Dr. Martin Henssler

o. Professor an der Universität zu Köln

2. Auflage 2021



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XV

Teil 1. Grundlagen

A. Grundlagen der Rechnungslegung

I. Jahresabschluss	1
II. Konzernabschluss	4

B. Grundlagen der Bilanzierung

I. Historische Grundlagen	6
1. Normierung der Bilanz	6
2. Auffassungen der Bilanz	11
a) Statische Bilanzauffassung	12
aa) Einzelbewertungsgrundsatz	14
bb) Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände	14
cc) Bewertung mit modifizierten Zerschlagungswerten	15
b) Dynamische Bilanzauffassung	16
c) Auffassung der aktuellen Bilanz	18
II. Rechtliche Grundlagen	19
1. Überblick	19
a) Gesetze	19
aa) Handels- und Gesellschaftsrecht	19
bb) Steuerrecht	21
b) Verordnungen	23
c) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	24
aa) GoB im Allgemeinen	24
bb) GoB im Besonderen – Standards (DRS) des DRSC	25
d) Stellungnahmen zur Rechnungslegung (RS) des IDW	26
e) IAS/IFRS	27
2. Entwicklung und Struktur des HGB	29
a) Entstehung der sechs Abschnitte	29
b) Wichtige Novellierungen der sechs Abschnitte	32
3. Bestandteile der Rechnungslegung nach HGB	36
a) Bilanz und GuV	36
b) Anhang	40
c) Lagebericht	41

III. Organisatorische Grundlagen	43
1. Überblick	43
2. Buchführung	52
a) Verpflichtung zur Buchführung	52
b) Anforderungen an die Buchführung	54
aa) Generalnorm	54
bb) Detaillierte Anforderungen	57
c) Technik der Buchführung	60
aa) Bestandskonten	60
bb) Erfolgskonten	66
cc) Gemischte Konten	69
3. Inventur und Inventar	73
a) Inventurzeitpunkt	73
aa) Stichtagsinventur	74
bb) Vor-/nachverlegte Inventur	74
cc) Permanente Inventur	74
b) Inventurverfahren	74
aa) Einzelbewertung	74
bb) Festbewertung	75
cc) Gruppenbewertung	75
C. 150 Jahre Krisen, Bilanzskandale und Reformbedarf	
I. Die Ursachen der Bilanzskandale	77
II. Schwächen des Bilanz- und Prüfungsrechts	79
III. Der Reformbedarf beim Prüferexamen	84
IV. Weitere Reformschritte	85

Teil 2. Einzelabschluss

A. Bilanzierung dem Grunde nach: Ansatz

I. Ansatz der Vermögensgegenstände	90
1. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	91
a) Überblick	91
b) Der Begriff des Vermögensgegenstands	93
aa) Steuerrechtlicher Aktivierungsgrundsatz	93
bb) Handelsrechtlicher Aktivierungsgrundsatz	94
cc) Stellungnahme	96
c) Arten von Vermögensgegenständen	98
aa) Körperliche Vermögensgegenstände	98
bb) Forderungen	99
(1) Forderungen im Allgemeinen	99
(2) Gewinnansprüche im Besonderen (Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Tomberger)	99
cc) Immaterielle Vermögensgegenstände	104
(1) Überblick	104

(2) Forschungskosten	107
(3) Verlorene Zuschüsse	109
(4) Werbekampagnen	110
(5) Aufwendungen für einen Internetauftritt	111
(6) Transferzahlungen	112
(7) Geschäfts- oder Firmenwert	114
2. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	116
a) Subjektive Zurechnung (zum Kaufmann)	116
aa) Wirtschaftliches Eigentum im Allgemeinen	116
bb) Wirtschaftliches Eigentum in Einzelfällen	119
(1) Veräußerungsgeschäfte	119
(2) Pfändung, Eigentumsvorbehalt, Sicherungsüber- eignung	119
(3) Leasing	121
(4) Factoring	125
(5) Kommissionsgeschäft	126
b) Objektive Zurechnung (zum Betrieb)	127
c) Ansatzwahlrechte und -verbote	129
aa) Ansatzwahlrechte	129
bb) Ansatzverbote	130
II. Ansatz der Schulden	132
1. Grundfragen zu den Konzepten für Schulden	132
2. Verbindlichkeiten	135
a) Unbedingte Verbindlichkeiten	135
b) Bedingte Verbindlichkeiten	138
3. Verbindlichkeitsrückstellungen	140
a) Kriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen	140
aa) Bestehen von Ungewissheit	140
bb) Vorliegen einer Verpflichtung	142
(1) Faktische Verpflichtung	142
(2) Kulanzrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB)	144
(3) Öffentlich-rechtliche Verpflichtung	145
(4) Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen .	146
cc) Wirtschaftliche Belastung	146
dd) Wirtschaftliche Verursachung	147
b) Prüfungsschema Verbindlichkeit/Rückstellung/keine Rückstellung	149
c) Fallbeispiel: Rückstellung bei prozessualer Geltendma- chung	150
4. Verlustrückstellungen	153
a) Kriterien für Verlustrückstellungen	153
aa) Vorliegen eines schwebenden Geschäfts	153
bb) Drohen eines Verlustes	154
b) Fälle von Verlustrückstellungen	155

5. Aufwandsrückstellungen	156
a) Aufwandsrückstellungen im Allgemeinen	156
b) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	156
c) Rückstellungen für Abraumbeseitigung	157
III. Ansatz des Eigenkapitals	157
1. Einführung	157
a) Begriff und juristische Bedeutung	157
b) Funktion und Bedeutung	160
c) Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital	161
aa) Grundsätze	161
bb) Hybride Finanzierungsinstrumente	162
2. Bilanzierung bei Kapitalgesellschaften	163
a) Gezeichnetes Kapital	164
aa) Begriff	164
bb) Kapitalerhöhung und -herabsetzung	165
cc) Ausstehende Einlagen	166
dd) Eigene Anteile	168
b) Rücklagen	168
aa) Begriff	168
bb) Kapitalrücklagen	172
cc) Gewinnrücklagen	173
(1) Gesetzliche Rücklage	174
(2) Satzungsmaßige Rücklagen	177
(3) Andere Gewinnrücklagen	178
c) Jahresergebnis	180
aa) Keine Berücksichtigung der Ergebnisverwendung ..	180
bb) Teilweise Berücksichtigung der Ergebnisverwen-	
dung	181
cc) Vollständige Berücksichtigung der Ergebnisverwen-	
dung	183
d) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	183
3. Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften	184
4. Bilanzierung bei Einzelkaufleuten	186
IV. Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten	186
V. Ansatz von latenten Steuern	190
VI. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	192

B. Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung

I. Grundlagen der Bewertung	194
1. Grundfragen zur Bewertung	194
2. Gesetzliche Vorgaben für die Bewertung	197
3. Prinzipien der Bewertung	200
a) Jahresabschlussfunktionen und Bewertungsprinzipien	200
b) Vorsichtsprinzip = Zentralprinzip	202

aa) Realisationsprinzip	203
bb) Imparitätsprinzip	205
c) Übrige Bewertungsprinzipien § 252 Abs. 1 HGB	206
aa) Bilanzidentitätsprinzip	206
bb) Going-Concern-Prinzip	207
cc) Einzelbewertungsprinzip	208
dd) Periodisierungsprinzip	211
ee) Stetigkeitsprinzip	211
ff) Stichtagsprinzip	212
d) Weitere Bilanzierungsprinzipien	213
aa) Verursachungsprinzip	213
bb) Wertaufhellungsprinzip	213
II. Durchführung der Bewertung	214
1. Bewertungsmaßstäbe	215
a) Anschaffungskosten	215
aa) Bestandteile der Anschaffungskosten	215
bb) Finanzierung/Währung der Anschaffungskosten	216
cc) Sondervorgänge der Anschaffungskosten	218
dd) Ermittlung der Anschaffungskosten	223
b) Herstellungskosten	224
aa) Bewertung mit Herstellungskosten	224
bb) Bestandteile der Herstellungskosten	225
cc) Berechnung der Herstellungskosten	229
dd) Finanzierung/Währung der Herstellungskosten	232
ee) Herstellungskosten immaterieller Vermögensgegenstände	233
c) Beizulegender Wert/Zeitwert	234
d) Erfüllungsbetrag	235
2. Bewertungsanweisungen	237
a) Grundzüge der Bewertung	237
b) Bewertung der Aktivposten	238
aa) Abgrenzung vom Anlage- und Umlaufvermögen	238
bb) Immaterielle Vermögensgegenstände	240
cc) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens	241
(1) Planmäßige Abschreibungen	241
(2) Außerplanmäßige Abschreibungen	244
dd) Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens	246
ee) Vorräte	247
ff) Forderungen	250
c) Bewertung der Passivposten	250
aa) Rückstellungen	251
(1) Grundlagen	251
(2) Rückstellungen für unsichere Verbindlichkeiten	252
(3) Drohverlustrückstellungen	255
bb) Verbindlichkeiten	259

Teil 3. Konzernabschluss

A. Konzernabschluss nach HGB

I.	Grundlagen	261
1.	Betriebswirtschaftliche Grundlagen	261
2.	Rechtliche Grundlagen	267
a)	Handelsrechtliche Vorschriften	267
b)	Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS)	268
3.	Organisatorische Grundlagen	268
4.	Begriffliche Grundlagen	271
II.	Bestandteile des Konzernabschlusses	273
1.	Überblick	273
2.	Konzernbilanz und Konzern-GuV	273
3.	Konzernanhang	274
4.	Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel, Segmentbericht	275
5.	Konzernlagebericht	277
III.	Aufstellungs- und Einbeziehungspflicht	278
1.	Aufstellungspflicht	278
a)	Aufstellungspflicht nach dem HGB	278
b)	Aufstellungspflicht nach dem PubLG	281
c)	Befreiungen von der Aufstellungspflicht	281
2.	Konsolidierungskreis	284
IV.	Durchführung der Vollkonsolidierung	285
1.	Festlegung des Konsolidierungskreises	285
2.	Aufstellung der Handelsbilanz II	286
a)	Einheitlichkeit der Abschlussstichtage	286
b)	Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung	287
c)	Einheitlichkeit der Währungseinheit	287
3.	Die Kapitalkonsolidierung	287
a)	Erstkonsolidierung	288
aa)	Beteiligungsanteil des Mutterunternehmens	289
bb)	Bewertung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens	289
(1)	Zeitpunkt der Bewertung	290
(2)	Stille Reserven/Lasten	291
b)	Folgekonsolidierung	296
4.	Schuldenkonsolidierung	298
a)	Deckungsgleiche Forderungen und Verbindlichkeiten	299
b)	Nicht deckungsgleiche Forderungen und Verbindlichkeiten	300
c)	Deckungsgleiche Drittschuldverhältnisse	301
5.	Zwischenergebniseliminierung	302

a) Überblick	302
b) Ermittlung des Konzernbilanzwertes	304
c) Ermittlung des Zwischenergebnisses	305
d) Eliminierung des Zwischenergebnisses	305
6. Aufwands- und Ertragskonsolidierung	307
a) Überblick	307
b) Gesamtkostenverfahren	308
c) Umsatzkostenverfahren	311
7. Ermittlung der latenten Steuern	312
V. Quotenkonsolidierung	314
1. Überblick	314
2. Voraussetzungen für die Quotenkonsolidierung	315
3. Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung	317
4. Durchführung der Quotenkonsolidierung	317
VI. Equitybewertung	321
1. Anwendungsvoraussetzungen	321
2. Erstkonsolidierung nach der Equity-Methode	322
3. Folgekonsolidierung nach der Equity-Methode	324
4. Zwischenergebniseliminierung	326
B. Konzernabschluss nach IAS/IFRS	
I. Einleitung	328
1. Begrifflichkeiten	328
2. Notwendigkeit und historische Entwicklung der internationalen Rechnungslegung	328
II. Grundlagen und Konzeption der IAS/IFRS	332
1. Entstehung der Standards	332
2. Systematik und Anwendungsfragen	333
a) Bestandteile und Normenhierarchie	333
b) Anwendung der Standards in der Praxis	336
3. Die IAS/IFRS als verbindliche Rechtsnormen in der EU	339
a) Die Anerkennung der IAS/IFRS durch die EU	339
b) Die Reichweite der IAS-VO	340
c) Das Anerkennungsverfahren der EU	341
d) Die Anwendung der IAS/IFRS als Teil des EU-Rechts ...	342
e) IAS/IFRS als Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten	343
III. Die Bilanzierungsprinzipien der IAS/IFRS	344
1. Die Zielsetzung von IAS/IFRS-Abschlüssen	344
a) Die Informationsvermittlung als oberstes Ziel	344
b) Kein Gläubigerschutz und keine Ausschüttungsbemessungsfunktion	345

2. Die wesentlichen Bilanzierungsgrundsätze der IAS/IFRS	345
a) Zentrale Annahmen im Vergleich mit dem HGB	345
b) Die qualitativen Anforderungen an den Abschluss	347
IV. Die Ansatzkonzeption der IAS/IFRS	350
1. Die Aktivierungskonzeption	350
2. Die Passivierungskonzeption	351
3. Überblick über die Bewertungskonzeption der IAS/IFRS	353
4. Überblick über die Regelungen der Erfolgsberücksichtigung	353
5. Beispiele zu den Unterschieden zwischen HGB und IAS/ IFRS	354
Sachverzeichnis	357