
Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht

Klaus von Sicherer

Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht

3. Auflage

Klaus von Sicherer
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg
Halle (Saale), Deutschland

ISBN 978-3-658-10662-1 ISBN 978-3-658-10663-8 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-10663-8

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2016

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürfen.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH ist Teil der Fachverlagsgruppe
Springer Science+Business Media
(www.springer.com)

Vorwort zur dritten, überarbeiteten Auflage

Dieses Werk unternimmt den Versuch, durch die didaktische Aufbereitung als Lehr- und Lernbuch den Leser bei der Einarbeitung in die Bilanzierungsproblematik zu begleiten. Der interessierte Leser erhält zahlreiche Gelegenheiten, seine Fähigkeiten auf diesem Gebiet zu testen und zu vervollkommen.

Der relativ kurze Zeitraum zur zweiten Auflage hat es trotzdem erforderlich gemacht, neben den üblichen Fehlerkorrekturen einige bilanzrechtliche und steuerliche Änderungen in die dritte Auflage aufzunehmen. Dazu gehören u. a. die Änderungen bei der Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten. Weiter wurde das Kapitel zum „Teilwert“ komplett überarbeitet, da auf Grund des BMF-Schreibens vom 16.07.2014 auch für die Teilwertabschreibungen wesentliche Klarstellungen herausgearbeitet werden mussten.

Ausführlich überarbeitet wurde das Kapitel 12 „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“ und mit einem neuen Kapitel 13 „Wechsel der Gewinnermittlungsart“ ergänzt.

Bei der Erstellung der dritten Auflage habe ich große Unterstützung erhalten. Insbesondere möchte ich mich an dieser Stelle wieder bei Frau Verena Fleischmann für ihre sehr wertvolle und engagierte Mithilfe im Rahmen der Korrektur- und Recherchearbeiten und der technischen Abwicklung ganz herzlich bedanken.

Dem Lektorat des Springer Gabler Verlags, Herrn Andreas Funk, Frau Anna Pietras und Frau Stefanie Schwibode, bin ich für die angenehme und harmonische Zusammenarbeit sehr verbunden.

München, im Juni 2015
Klaus von Sicherer

Vorwort zur ersten Auflage

Alles ist im Fluss (Heraklit ca. 544–483 v. Christus).

Diese weise Erkenntnis des griechischen Philosophen galt bis vor Kurzem auf alle Fälle für das deutsche Steuerrecht. Inzwischen kann hier auch das Bilanzrecht eingeordnet werden, das sich mit enormer Dynamik entwickelt hat. Am 26. März 2009 wurde das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, genannt BilMoG, vom Bundestag verabschiedet und ist am 29. Mai 2009 in Kraft getreten. Damit ist dem Gesetzgeber seit dem Bilanzrichtliniengesetz von 1985 vor dem Hintergrund der Globalisierung und der Harmonisierung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften die größte deutsche Bilanzrechtsreform gelungen.

Dieses Lehr- und Lernbuch versucht als Grundlagenwerk, in die sehr komplexe Bilanzierungsproblematik des Handels- und Steuerrechts einzuführen. Es werden grundsätzliche Fragen der Bilanzrhetorik diskutiert, die im betrieblichen Rechnungswesen eingebettet sind und darauf aufbauend werden die handels- und steuerrechtlichen Sonderheiten behandelt, die nicht bei der Frage der Sinnhaftigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips enden.

Dieses Buch wendet sich an Studierende der Wirtschaftswissenschaften, an Auszubildende der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe sowie an Praktiker aus Wirtschaft und Verwaltung, die besonders auch an den durch das BilMoG veranlassten Änderungen des Bilanzrechts in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht interessiert sind. Um die manchmal doch sehr komplizierten Sachverhalte besser verstehen zu können, werden in diesem Buch schwierige Vorschriften mit vielen anschaulichen Abbildungen visuell zu erklären versucht. Der Lernerfolg kann am Schluss des Buches mit einschlägigen Fragen und Aufgaben (inklusive Lösungen) kontrolliert werden.

Die Erarbeitung der Thematik Bilanzrecht setzt elementare Grundkenntnisse der Buchführung voraus. Das Begreifen des Stoffes macht es auch erforderlich, die einschlägigen Wirtschaftsgesetze und das Einkommensteuergesetz zu studieren.

Frau B. A. Cathleen Hofstetter bin ich für ihre wertvolle und sehr engagierte Mithilfe und ihre konstruktiven Anregungen sehr dankbar.

München
Klaus von Sicherer

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------|------------------------------------|
| A | Aktiva |
| AB | Anfangsbestand |
| Abb. | Abbildung |
| Abs. | Absatz |
| a. F. | alte Fassung |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AfS | Absetzung für Substanzverringerung |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AHK | Anschaffungs-/Herstellungskosten |
| AK | Anschaffungskosten |
| AktG | Aktiengesetz |
| AN | Arbeitnehmer |
| AO | Abgabenordnung |
| ARA | Paktive Rechnungsabgrenzungsposten |
| Art. | Artikel |
| AV | Anlagevermögen |
| | |
| BAB | Betriebsabrechnungsbogen |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BilMoG | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz |
| BilReG | Bilanzrechtsreformgesetz |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BMG | Bemessungsgrundlage |
| BMJ | Bundesministerium der Justiz |
| bspw. | beispielsweise |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| BW | Barwert |

| | |
|----------------|--|
| bzgl. | bezüglich |
| bzw. | beziehungsweise |
| d. h. | das heißt |
| DIHT | Deutscher Industrie- und Handelstag |
| DRS | Deutscher Rechnungslegungsstandard |
| DRSC | Deutscher Rechnungslegungsstandards Committee e.v. |
| EB | Endbestand |
| Eh. | Einzelhandel |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| e. K. | eingetragener Kaufmann |
| EK | Eigenkapital |
| ELSTER | Elektronische Steuererklärung |
| ERiC | Elster Rich Client |
| Est | Einkommensteuer |
| EstDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EstG | Einkommensteuergesetz |
| EstH | Einkommensteuerhinweise |
| EstR | Einkommensteuerrichtlinien |
| EU | Europäische Union |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| evtl. | eventuell |
| FAQ | Frequently asked questions |
| FE | Fertigerzeugnis |
| ff. | fortfolgende |
| Fifo | First in – first out |
| FK | Fremdkapital |
| FördergebietsG | Fördergebietsgesetz |
| FW | Firmenwert |
| gem. | gemäß |
| GenG | Genossenschaftsgesetz |
| GewSt | Gewerbsteuer |
| GewStG | Gewerbsteuergesetz |
| GJ | Geschäftsjahr |
| GKV | Gesamtkostenverfahren |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | GmbH-Gesetz |
| GoB | Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung |
| GoBil | Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung |
| GoD | Grundsätze ordnungsgemäßer Dokumentation |

| | |
|-------------|---|
| GoI | Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur |
| GrESt | Grunderwerbsteuer |
| GruB | Grund und Boden |
| GuV | Gewinn-und-Verlust-Rechnung |
| GWG | Geringwertige Wirtschaftsgüter |
| | |
| H | Haben |
| HB | Handelsbilanz |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hifo | Highest in – first out |
| HK | Herstellungskosten |
| h. M. | herrschende Meinung |
| HRefG | Handelsrechtsreformgesetz |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HS | Halbsatz |
| | |
| IAS | International Accounting Standards |
| i. d. R | in der Regel |
| IDW | Institut der Wirtschaftsprüfer |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IHK | Industrie- und Handelskammer |
| i. H. v. | in Höhe von |
| inkl. | inklusive |
| i. S. d. | im Sinne des |
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| | |
| JA | Jahresabschluss |
| Jü | Jahresüberschuss |
| | |
| KapESt | Kapitalertragsteuer |
| KapG | Kapitalgesellschaft |
| Kfz | Kraftfahrzeug |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KleinstKapG | Kleinstkapitalgesellschaften |
| KMU | Klein- und mittelständische Unternehmen |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KWG | Kreditwesengesetz |
| | |
| Lifo | Last in – first out |
| L + L | Lieferung und Leistung |
| Lofo | Lowest in – first out |

| | |
|---------|---|
| Mio. | Million |
| ME | Mengeneinheit |
| MwSt | Mehrwertsteuer |
| ND | Nutzungsdauer |
| n. F | neue Fassung |
| NIL | not in list |
| NWP | Niederstwertprinzip |
| o. a. | oben angeführt |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| P | Passiva |
| PKW | Personenkraftwagen |
| PRAP | passive Rechnungsabgrenzungsposten |
| PublG | Publizitätsgesetz |
| R | Richtlinie |
| RAP | Rechnungsabgrenzungsposten |
| RBW | Restbuchwert |
| RND | Restnutzungsdauer |
| Rz | Randziffer |
| S | Soll |
| SEC | Securities and Exchange Commission |
| sog. | Sogenannte |
| StB | Steuerbilanz |
| Stpfl. | Steuerpflichtiger |
| U' | Unternehmen |
| u. a. | unter anderem |
| UE | Umsatzerlöse |
| UFE | unfertige Erzeugnisse |
| UKV | Umsatzkostenverfahren |
| US | United States |
| US-GAAP | US-Generally Accepted Accounting Principles |
| USt | Umsatzsteuer |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| UWG | Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb |
| UV | Umlaufvermögen |
| VAG | Versicherungsaufsichtsgesetz |
| VG | Vermögensgegenstand |

| | |
|-------|--|
| vgl. | vergleiche |
| v. H. | von Hundert |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| WG | Wirtschaftsgut |
| WP | Wirtschaftsprüfer |
| XBRL | Extensible Business Reporting Language |
| z. B. | zum Beispiel |
| zzgl. | Zuzüglich |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|----------|---|----|
| 1 | Rechnungswesen im Unternehmen | 1 |
| 1.1 | Rechtsgrundlagen | 6 |
| 1.2 | Zeitlicher Ablauf der Jahresabschlusserstellung | 8 |
| 1.3 | Funktionen des Jahresabschlusses | 11 |
| 1.4 | Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung | 13 |
| 1.5 | Handels- und steuerrechtliche Voraussetzungen | 17 |
| 1.5.1 | Handelsrechtliche Buchführungspflicht | 17 |
| 1.5.2 | Steuerrechtliche Buchführungspflicht | 19 |
| 1.5.3 | Befreiung von der Buchführungspflicht | 21 |
| 2 | Inventur als Basis für den Jahresabschluss | 25 |
| 2.1 | Inventurformen | 26 |
| 2.1.1 | Stichtagsinventur gem. § 240 Abs. 2 HGB. | 26 |
| 2.1.2 | Permanente Inventur | 26 |
| 2.1.3 | Vor- oder nachverlegte Inventur | 26 |
| 3 | Handelsrechtlicher Begriff des Vermögensgegenstandes | 29 |
| 3.1 | Bilanzierung dem Grunde nach | 29 |
| 3.2 | Aufbau und Gliederung der Bilanz | 31 |
| 4 | Bilanzierung der Aktiva | 35 |
| 4.1 | Anlagevermögen | 35 |
| 4.1.1 | Immaterielle Vermögensgegenstände | 36 |
| 4.1.2 | Sachanlagen | 39 |
| 4.1.3 | Finanzanlagevermögen | 42 |
| 4.2 | Umlaufvermögen | 45 |
| 4.2.1 | Vorräte | 46 |
| 4.2.2 | Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | 47 |
| 4.2.3 | Wertpapiere | 47 |
| 4.2.4 | Liquide Mittel | 47 |
| 4.2.5 | Bewertung des Umlaufvermögens | 47 |
| 4.2.6 | Planvermögen | 49 |
| 4.3 | Weitere Bewertungsfragen der Aktiva | 50 |
| 4.3.1 | Anschaffungskosten | 50 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 4.3.2 | Herstellungskosten | 51 |
| 4.3.3 | Weitere Verfahren der Bewertung zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten | 55 |
| 4.3.4 | Abschreibungen | 60 |
| 4.3.5 | Wertaufholungsgebot | 71 |
| 4.3.6 | Vorliegen einer dauerhaften Wertminderung. | 72 |
| 4.3.7 | Beizulegender Zeitwert | 73 |
| 4.3.8 | Teilwert | 74 |
| 4.3.9 | Gemeiner Wert. | 79 |
| 5 | Bilanzierung der Passiva | 81 |
| 5.1 | Eigenkapital. | 81 |
| 5.1.1 | Gezeichnetes Kapital. | 82 |
| 5.1.2 | Rücklagen | 84 |
| 5.1.3 | Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag. | 86 |
| 5.1.4 | Gewinnvortrag/Verlustvortrag | 86 |
| 5.1.5 | Bilanzergebnis – Ergebnisverwendung | 87 |
| 5.2 | Fremdkapital | 87 |
| 5.2.1 | Verbindlichkeiten | 88 |
| 5.2.2 | Rückstellungen. | 90 |
| 6 | Übrige Bilanzpositionen | 95 |
| 6.1 | Rechnungsabgrenzungsposten | 95 |
| 6.2 | Latente Steuern | 96 |
| 6.2.1 | Konzeption der latenten Steuerabgrenzung – Beispiele | 96 |
| 6.2.2 | Ansatz latenter Steuern | 100 |
| 6.2.3 | Bewertung von latenten Steuern | 101 |
| 7 | Unterschiede bei den handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen | 103 |
| 8 | Gewinn-und-Verlust-Rechnung. | 107 |
| 8.1 | Zusammenhang zwischen GuV und Bilanz | 107 |
| 8.2 | Verfahren zur GuV-Rechnung. | 109 |
| 8.3 | Verkürzte GuV-Gliederung für Kleinstkapitalgesellschaften | 112 |
| 9 | Maßgeblichkeitsprinzip | 115 |
| 9.1 | Grundsätzliches | 115 |
| 9.2 | Aushöhlung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. | 116 |
| 9.3 | Maßgeblichkeit in der EU und den USA | 117 |
| 9.4 | Beibehaltung oder Abschaffung der Maßgeblichkeit | 118 |
| 9.5 | Formelle Maßgeblichkeit | 120 |
| 9.6 | Entflechtung der Handelsbilanz von der eigenständigen Steuerbilanzpolitik | 121 |
| 9.7 | Fazit. | 121 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 10 | Steuerliche Einkunftsermittlungsmethoden | 123 |
| 10.1 | Gewinnermittlungsmethoden | 123 |
| 10.1.1 | Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich | 124 |
| 10.2 | E-Bilanz. | 128 |
| 11 | Bilanzierung steuerfreier Rücklagen | 135 |
| 12 | Einnahmen-Ausgaben-Rechnung | 139 |
| 12.1 | Grundlagen | 139 |
| 12.2 | Betriebseinnahmen | 144 |
| 12.3 | Betriebsausgaben | 145 |
| 12.4 | Besonderheiten ohne Gewinnauswirkungen | 147 |
| 12.5 | Einlagen und Entnahmen | 147 |
| 12.5.1 | Sacheinlagen und Sachentnahmen | 148 |
| 12.5.2 | Einlagen und Entnahmen von Nutzungen und Leistungen. | 149 |
| 12.6 | Aufzeichnungspflichten | 150 |
| 13 | Wechsel der Gewinnermittlungsart | 153 |
| 13.1 | Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht. | 153 |
| 13.2 | Gründe für den Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung. | 154 |
| 13.3 | Ermittlung des Übergangsgewinns | 155 |
| 13.4 | Gründe für den Wechsel zur Bilanzierung | 159 |
| 14 | Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen | 163 |
| 14.1 | Sonderbilanzen | 163 |
| 14.2 | Ergänzungsbilanzen. | 166 |
| 15 | Anhang | 171 |
| 16 | Kapitalflussrechnung | 173 |
| 16.1 | Grundlagen | 173 |
| 16.2 | Ermittlung der Kapitalflussrechnung | 173 |
| 16.2.1 | Kapitalflussrechnung – Gestaltung. | 174 |
| 17 | Aufgabenkomplex | 177 |
| 17.1 | Rechnungswesen im Unternehmen | 177 |
| 17.2 | Inventar als Basis für den Jahresabschluss | 181 |
| 17.3 | Handelsrechtlicher Begriff des Vermögensgegenstandes | 182 |
| 17.4 | Bilanzierung der Aktiva | 187 |
| 17.5 | Bilanzierung der Passiva. | 193 |
| 17.6 | Übrige Bilanzpositionen. | 200 |
| 17.7 | Unterschiede bei handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen | 201 |
| 17.8 | GuV-Rechnung | 202 |
| 17.9 | Maßgeblichkeitsprinzip | 204 |
| 17.10 | Steuerliche Einkunftsermittlungsmethoden | 204 |

| | |
|---|-----|
| 17.11 Bilanzierung steuerfreier Rücklagen | 209 |
| 17.12 Einnahmen-Ausgabenrechnung | 209 |
| 17.13 Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen | 210 |
| 17.14 Anhang eines Jahresabschlusses | 213 |
| 17.15 Kapitalflussrechnung | 213 |
| Literatur | 215 |
| Sachverzeichnis | 217 |

Abbildungsverzeichnis

| | | |
|------------------|---|-----|
| Abb. 1.1 | Das Rechnungswesen im Unternehmen | 2 |
| Abb. 1.2 | Inhalt des Dritten Buches des HGB | 3 |
| Abb. 1.3 | Jahresabschluss bei Einzelkaufleuten | 3 |
| Abb. 1.4 | Vereinfachte Bilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft | 3 |
| Abb. 1.5 | Gewinn- und Verlustrechnungsschema | 4 |
| Abb. 1.6 | Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften | 4 |
| Abb. 1.7 | Jahresabschluss von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften | 5 |
| Abb. 1.8 | Größenkriterien für Kapitalgesellschaften gem. §§ 267, 267a HGB | 5 |
| Abb. 1.9 | Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses | 8 |
| Abb. 1.10 | Prüfung des Jahresabschlusses | 9 |
| Abb. 1.11 | Offenlegung des Jahresabschlusses | 10 |
| Abb. 1.12 | Aufgaben des Jahresabschlusses | 11 |
| Abb. 1.13 | Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung | 14 |
| Abb. 1.14 | Kaufmannsarten | 20 |
| Abb. 1.15 | Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht ab 01.01.2016 | 23 |
| Abb. 2.1 | Inventurarten | 27 |
| Abb. 3.1 | Bilanzdarstellung | 32 |
| Abb. 3.2 | Bilanzdarstellung nach Kapitalverwendung und Kapitalherkunft | 32 |
| Abb. 3.3 | Gliederungsschema für kleine Kapitalgesellschaften § 266 HGB | 33 |
| Abb. 4.1 | Gliederungsschema der Aktivseite für kleine Kapitalgesellschaften | 36 |
| Abb. 4.2 | Anlagengitter | 40 |
| Abb. 4.3 | Anschaffungskosten | 50 |
| Abb. 4.4 | Systematik zur Ermittlung der Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz | 53 |
| Abb. 4.5 | Wertansätze des Anlagevermögens | 60 |
| Abb. 4.6 | Wertansätze für das Umlaufvermögen | 61 |
| Abb. 4.7 | Abschreibungsmethoden | 64 |
| Abb. 4.8 | Teilwertbestimmung nach der Subtraktionsmethode | 76 |
| Abb. 5.1 | Gliederungsschema der Passiva für kleine Kapitalgesellschaften | 82 |
| Abb. 5.2 | Eigenkapital von Kapitalgesellschaften | 83 |
| Abb. 5.3 | Arten von Rücklagen | 84 |
| Abb. 5.4 | Ergebnisverwendung | 87 |
| Abb. 5.5 | Handels- und steuerrechtliche Rückstellungen | 91 |
| Abb. 6.1 | Rechnungsabgrenzungsposten | 96 |
| Abb. 7.1 | Handels- und steuerrechtliche Wertansätze | 108 |
| Abb. 8.2 | Gewinn- und -Verlust-Rechnung in Staffelform | 108 |

| | | |
|------------------|--|-----|
| Abb. 8.3 | Erfolgsspaltung | 109 |
| Abb. 8.4 | Verfahren der GuV-Rechnung gemäß § 275 Abs. 2 und 3 HGB | 110 |
| Abb. 8.5 | Verkürzte GuV für Kleinstkapitalgesellschaften | 113 |
| Abb. 10.1 | Steuerliche Gewinnermittlung | 124 |
| Abb. 10.2 | steuerpflichtiger Gewinn | 126 |
| Abb. 10.3 | Abgrenzung Betriebs- und Privatvermögen | 127 |
| Abb. 12.1 | Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben | 149 |
| Abb. 13.1 | Gewinn Auswirkungen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart | 162 |
| Abb. 14.1 | Arten von Sonderbilanzen | 164 |
| Abb. 15.1 | Anhangsangaben | 171 |
| Abb. 16.1 | Kapitalflussrechnung | 176 |