

Bilanzrecht

Sommersemester 2005

Stand 18. April 2005

„Welche Vorteile gewährt die doppelte Buchhaltung dem Kaufmanne! Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder gute Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.“

Goethe, Wilhelm Meisters Lehrjahre, 1. Buch, 10. Kapitel.

Gliederung mit Erläuterungen

§ 1 Regeln der kaufmännischen Buchführung

Als Grundlage:

Schema der doppelten Buchführung

Links (Soll, Belastung, per)

1. Erhöhungen der Aktivposten
2. Minderungen der Passivposten
3. Erhöhungen der Aufwendungen
4. Minderungen der Erträge

Rechts (Haben, Gutschrift, an, erkennen)

1. Minderungen der Aktivposten
2. Erhöhungen der Passivposten
3. Minderungen der Aufwendungen
4. Erhöhungen der Erträge

Nach materiell-rechtlichen Gesichtspunkten ist zu entscheiden, ob ein Vorgang die Aktivposten, die Passivposten, die Erträge oder die Aufwendungen betrifft.

§ 2 Überblick

A. Rechtsgrundlagen und Aufgabe des Handelsbilanzrechts

I. Rechtsgrundlagen

1. Gesetz

a) Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften

§§ 238 – 263 HGB

Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) ergibt sich aus § 6 Abs. 1 HGB i.V.m. §§ 238 ff. HGB.

b) Kapitalgesellschaften einschließlich Kapitalgesellschaften & Co. ohne persönlich haftenden Gesellschafter, der eine natürliche Person ist oder dem eine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter angehört

§§ 264 – 289 HGB

c) Großunternehmen

Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)

d) Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute

§§ 340 – 340o HGB; Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (abgedruckt in Sammlung Wirtschaftsgesetze, IDW-Verlag, 21. Aufl. 2004)

e) Versicherungsunternehmen

§§ 341 – 341o HGB; Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (abgedruckt in Sammlung Wirtschaftsgesetze, IDW-Verlag, 21. Aufl. 2004)

f) Eingetragene Genossenschaften

§§ 336 – 339 HGB

g) Sonstige

Sondervorschriften auf Grund der Ermächtigung des § 330 Abs. 1 HGB für sog. Formblatt-Unternehmen:

Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Verkehrsunternehmen.

Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen.

Abgedruckt in Sammlung Wirtschaftsgesetze, IDW-Verlag, 21. Aufl. 2004.

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Auf sie wird in Gestalt einer Generalklausel vor allem verwiesen in § 238 Abs. 1 Satz 1, in § 243 Abs. 1 und in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind aus den Bilanzierungszwecken (unten II) abzuleiten. Auf sie ist zurückzugreifen, soweit das Gesetz keine Regelung enthält.

Dazu grundlegend: *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl. 1970/1978; *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, 1987; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003.

Zu Inhalt und Funktion dieser Grundsätze: *Lang*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I und II, in *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, S. 221 ff., 240 ff.

3. Europarechtliche Vorgaben

Ausgangspunkt: Art. 44 Abs. 2 Buchst. g EGV i.d.F. von Amsterdam.

Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen – 78/660/EWG – (ABl. EG L 222 vom 14.8.1978, S. 11 ff.). Dazu *Schruff*, Entwicklung der 4. EG-Richtlinie, 1986.

Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß – 83/349/EWG – (ABl. EG L 193 vom 18.7.1983, S. 1 ff.). Regeln den Konzernabschluß

Ferner:

(1) Im Anwendungsbereich der 4. und 7. Richtlinie:

Mittelstandsrichtlinie vom 8. November 1990 – 90/604/EWG – (ABl. EG L 317 vom 16.11.1990, S. 57 ff.). Umgesetzt durch Art. 2 des Gesetzes zur Änderung der D-Markbilanzgesetzes und anderer handelsrechtlicher Bestimmungen vom 25. Juli 1994 (BGBl. 1994 I, 1682).

Kapitalgesellschaft & Co.-Richtlinie vom 8. November 1990 – 90/6065/EWG – (ABl. EG L 317 vom 16.11.1990, S. 60 ff.). Umgesetzt durch Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und der Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen vom 24. Februar 2000 (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz – KapCoRiLiG) (BGBl. 2000 I, 154).

Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. September 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze (ABl. EG Nr. L 283 vom 27. Oktober 2001, S. 28 ff.) – *Fair-Value-Richtlinie* – umzusetzen zum 1. Januar 2004, teilweise umgesetzt durch das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004 (BGBl. 2004 I, 3166).

Richtlinie 2003/38/EG des Rates vom 13. Mai 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge – *Schwellenwertrichtlinie* – (ABl. EU L 120, S. 22 f.), umgesetzt durch das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004 (BGBl. 2004 I, 3166).

Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur

Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (ABl. EU Nr. L 178 vom 17. Juli 2003, S. 16 ff.) – *Modernisierungs-Richtlinie* – umzusetzen zum 1. Januar 2005, teilweise umgesetzt durch das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004 (BGBl. 2004 I, 3166).

(2) Übernahme internationaler Standards des International Accounting Standards Board (International Accounting Standards [IAS] und International Financial Reporting Standards [IFRS]) vor allem für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Gesellschaften:

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards – *IAS-Verordnung* – (ABl. EG L 243 vom 11.9.2002, S. 1 ff.), gilt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen.

Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. EU Nr. L 261 vom 13. Oktober 2003, S. 1 ff.). Danach weitere Verordnungen vom 6. April, 19. November, 29. Dezember (3 Verordnungen) 2004 und 4. Februar 2005 (abgedruckt in IDW-Textausgabe International Financial Reporting Standards IFRS, 2. Auflage 2005).

Einführung und umfangreiche Materialsammlung zum europarechtlich bestimmten Unternehmensrecht: *Marcus Lutter* (Hrsg.), Europäisches Unternehmensrecht, 4. Aufl. 1996 (ZGR Sonderheft 1).

Aus der europarechtlichen Grundlage des Bilanzrechts der Kapitalgesellschaften und der Kapitalgesellschaften & Co. ergibt sich die Notwendigkeit (vgl. Art. 10 Abs. 2 EGV i.d.F. von Amsterdam), das deutsche Bilanzrecht richtlinienkonform auszulegen (dazu m.w.N. *Schulze-Osterloh*, ZGR 1995, 170, 172 f.). Daraus folgt u.a. das Erfordernis von Vorabentscheidungen des EuGH nach Art. 234 Abs. 3 EGV i.d.F. von Amsterdam:

EuGH Rs. C-234/94 vom 27.6.1996 (Tomberger), Slg. 1996, I-3145 ff. = ZIP 1996, 1168 ff. = NJW 1996, 2363 f., mit Berichtigungsbeschluss vom 10.7.1997, ZIP 1997, 1374 mit Anm. *Schulze-Osterloh* = BB 1997, 1577 f. = GmbHR 1997, 798, auf Grund des Vorlagebeschlusses BGH II ZR 82/93 vom 21.7.1994, ZIP 1994, 1259, 1261 = GmbHR 1994, 631, 632 f.; abschließende BGH-Entscheidung II ZR 82/93 vom 12.1.1998, BGHZ 137, 378 ff. = NJW 1998, 1559 ff. = ZIP 1998, 465 ff.

Dazu *Hennrichs*, ZGR 1997, 66 ff.; *Kropff*, ZGR 1997, 115 ff.; *Schulze-Osterloh*, ZGR 1995, 170 ff.; *ders.*, ZIP 1996, 1453 ff., *ders.*, DStZ 1997, 281 ff.

Für Fragen der Steuerbilanz

Vorlagebeschlüsse nach Art. 234 EGV: FG Köln 13 K 812/97 vom 16.7.1997, EFG 1997, 1166 f.; FG Hamburg II 23/97 vom 22.4.1999, EFG 1999, 1022 ff.

Zu FG Köln: EuGH Rs. C-275/97 vom 14.9.1999 (DE + ES Bauunternehmung GmbH), Slg. 1999, I-5331, 5347 ff. = DStR 1999, 1645 ff. mit Anm. *Weber-Grellet* = BB 1999, 291 ff. mit Anm. *Moxter* = GmbHR 1999, 145 ff.

Zu FG Hamburg: EuGH Rs. C-306/99 vom 7.1.2003 (Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)), Slg. 2003, I-29 ff. = BStBl. 2004 II, 144 ff. = DStRE 2003, 69 ff. mit Anmerkung *Weber-Grellet* in DStR 2003, 67 ff. = DB 2003, 181 ff.; dazu die anschließende Entscheidung BFH I R 5/04 vom 15. September 2004, BB 2005, 483 ff. mit Kommentar *Schulze-*

Osterloh = DStR 2005, 238 ff mit Anmerkung *Bärenz*.

Vorlagebeschuß des BFH I R 6/96 vom 9.9.1998 an den Großen Senat, BFHE 187, 215 ff. = BStBl. 1999 II, 129 ff.; zurückgenommen mit Beschluß I R 6/96 vom 8.11.2000, BStBl. 2001 II, 587 i.V.m. 570 ff.

II. Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungszwecke

Zu unterscheiden sind Buchführung und Jahresabschluß. Dieser besteht nach § 242 Abs. 3 HGB aus *Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung*; bei Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. ist er nach §§ 264 Abs. 1 Satz 1, 264a HGB um den *Anhang* erweitert. Buchführung ist unverzichtbare Grundlage des Jahresabschlusses, hat aber auch eigenständige Bedeutung.

Im Ausgangspunkt: *Selbstinformation des Kaufmanns* im Interesse der Vermeidung der Insolvenz:

- allgemein § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB: Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens;
- spezieller § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB: Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Dabei ergibt sich die Ertragslage des Unternehmens aus dem Vergleich des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens zu zwei Stichtagen: dem Anfang und dem Ende des Geschäftsjahrs. Aus der Differenz des Vermögens am Ende zu dem am Anfang sind die Vorgänge zu eliminieren, die keinen Zusammenhang mit dem unternehmerischen Erfolg haben, nämlich die Entnahmen und die Einlagen. Entnahmen sind der Vermögensdifferenz hinzuzurechnen; Einlagen sind abzuziehen. Ist hiernach das Vermögen am Ende größer als am Anfang des Geschäftsjahrs, hat der Kaufmann einen Gewinn (Jahresüberschuß), anderenfalls einen Verlust (Jahresfehlbetrag) erzielt. Das umschreibt allgemeingültig, nicht auf das Steuerrecht beschränkt, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Weiterhin für Personen- und Kapitalgesellschaften: *Rechenschaftslegung gegenüber den Gesellschaftern* sowie *Ermittlung des verteilungsfähigen Ergebnisses* (des Gewinns), der mit dem wirtschaftlichen Erfolg (dem Jahresüberschuß) nicht identisch ist, vgl. §§ 120, 167 Abs. 1 HGB; § 58 Abs. 4 AktG, § 29 GmbHG.

Speziell für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co.: Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung (vgl. §§ 264 Abs. 2 Satz 1, 264a HGB) im Interesse der Gesellschafter, der Gläubiger und der Öffentlichkeit; Bedeutung für Anzeigepflicht nach § 92 Abs. 1 AktG und § 49 Abs. 3 GmbHG und für Kapitalerhaltung nach § 30 Abs. 1 GmbHG.

Die Bedeutung des Einblicksgebots des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB (true and fair view) ist außerordentlich umstritten. Die Ansichten reichen von der Annahme eines übergreifenden Prinzips (overriding principle) bis zur Abkopplungsthese, nach der die Erfüllung des Einblicksgebots allein dem Anhang überantwortet werden dürfte. Die Wahrheit liegt in der Mitte: Die Zielvorstellung des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ist in erster Linie Auslegungsgrundsatz und Hilfsmittel bei der Schließung von Lücken der gesetzlichen Regelung des Jahresabschlusses. Darüber hinaus darf von Wahlrechten nicht in einer Weise Gebrauch gemacht werden, die dem Einblicksgebot zuwiderläuft.

Aus handelsrechtlichem Jahresabschluß ergibt sich nicht die Feststellung der Überschuldung im Sinne der Vorschriften über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 19 Abs. 2 InsO).

III. Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses

1. Zu unterscheiden sind Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses: Aufstellung ist die Ableitung des Abschlusses aus der Buchführung; Feststellung ist das Verfahren, in dem der Abschluß rechtlich verbindlich wird.
2. Aufstellung obliegt bei Personenhandelsgesellschaften den geschäftsführenden Gesellschaftern, bei AG dem Vorstand (§ 91 AktG, § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB), bei GmbH den Geschäftsführern (§ 41 GmbHG, § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).

3. Feststellung

a) Personenhandelsgesellschaften

Die Feststellung obliegt – vorbehaltlich abweichender Regelung im Gesellschaftsvertrag – sämtlichen Gesellschaftern, auch den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen und den Kommanditisten. Es handelt sich insofern um ein Grundlagengeschäft, das die Beziehungen der Gesellschafter untereinander regelt und auch Bedeutung für die kommenden Geschäftsjahre hat (BGH II ZR 263/94 vom 29.3.1996, BGHZ 132, 263 ff. = ZIP 1996, 750 ff. = NJW 1996, 1678 ff.).

b) Aktiengesellschaft

Feststellung durch übereinstimmenden Beschluß von Vorstand und Aufsichtsrat (§ 172 Satz 1 AktG).

Ausnahmsweise Feststellung durch Hauptversammlung, wenn Vorstand und Aufsichtsrat dieses beschließen oder wenn Aufsichtsrat den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß nicht billigt (§ 173 Abs. 1 AktG).

c) Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Feststellung durch Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 1 i.V.m. § 42a Abs. 2 GmbHG), sofern Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung trifft.

IV. Abschlußprüfung

§§ 316 – 324 HGB.

Einzelheiten unten § 13.

V. Offenlegung

§§ 325 – 329 HGB.

Einzelheiten unten § 14.

VI. Sanktionen

§§ 331 – 335b HGB.

Einzelheiten unten § 15.

B. Rechtsgrundlagen und Aufgaben des Steuerbilanzrechts

I. Rechtsgrundlagen

1. Maßgeblichkeitsgrundsatz

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist für den Betriebsvermögensvergleich von Gewerbetreibenden

(§ 15 Abs. 2 EStG), die auf Grund gesetzlicher Vorschriften (§§ 238 ff. HGB) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, auf das Betriebsvermögen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Damit ist die Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz nicht vorgeschrieben (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV: fakultative Steuerbilanz).

2. Eigenständige steuerrechtliche Regelungen

Allgemeiner Vorbehalt in § 5 Abs. 6 EStG; ferner vom Handelsrecht abweichende Ansatzvorschriften (z.B. § 5 Abs. 3, 4, 4a EStG) und Bewertungsvorschriften (§§ 6 ff. EStG), ferner steuerrechtlich motivierte Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (Betriebsausgaben), vor allem in § 4 Abs. 4a und 5 EStG.

Auf Grund der Steuergesetzgebung der letzten Jahre unterscheidet sich die Steuerbilanz inzwischen erheblich von der Handelsbilanz, so daß von einer einheitlichen Bilanz (Einheitsbilanz) keine Rede mehr sein kann.

II. Steuerrechtliche Bilanzierungszwecke

Im Ausgangspunkt Ermittlung des Ergebnisses eines Wirtschaftsjahres, das Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist.

Dazu: *Pezzner*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in Doralt (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts (DStJG 14), 1991, S. 3 ff.; *Henrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, 2001 (DStJG 24), S. 301 ff.

Daneben dient das Steuerbilanzrecht aber auch wirtschaftspolitischen Zwecken, wie insbesondere der Subventionsgewährung durch Zulassung von Sonderabschreibungen (z.B. nach § 7g EStG zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe) und von erhöhten Abschreibungen (z.B. nach § 7h EStG für Gebäude in Sanierungsgebieten). Grundsätze für Sonderabschreibungen und erhöhte Abschreibungen in § 7a EStG.

III. Außenprüfung

§§ 193 - 203 AO

IV. Sanktionen

Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht, §§ 369 ff., 377 ff. AO.

C. **Einwirkung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht (Umgekehrte Maßgeblichkeit)**

§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG: Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

Diese Regelung betrifft vor allem die Wahlrechte für steuerliche Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen, die danach steuerlich nur geltend gemacht werden können, wenn sie auch in der Handelsbilanz vorgenommen werden. Die handelsrechtlichen Grundlagen dieser Einwirkung des Steuerbilanzrechts auf die Handelsbilanz sind § 247 Abs. 3 und § 254 HGB sowie – für die Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. – § 279 Abs. 2 HGB.

Die sich daraus ergebenden Einwirkungen steuersubventioneller Regelungen auf die Handelsbilanz führen zu deren Verfälschung. Das erschwert die Anerkennung deutscher Jahresabschlüsse im Ausland. Die Sinnhaftigkeit der umgekehrten Maßgeblichkeit wird mehr und

mehr bezweifelt.

Dazu: *Schulze-Osterloh*, Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung, *StuW* 1991, 284 ff.; *ders.*, *ZGR* 2000, 594 ff.

§ 3 Inventur und Inventar

Im Grundsatz jährlich sind – unabhängig von der Buchführung – Vermögensgegenstände und Schulden zu ermitteln und unter Angabe des Wertes aufzuzeichnen (§§ 240, 241 HGB).

Von besonderer Bedeutung ist die Aufnahme der Warenvorräte. Sie ergeben sich nicht aus der Buchführung, sondern sind in der Regel durch körperliche Bestandsaufnahme zu ermitteln. Erfolgswirksam ist die Veränderung des Bestandes gegenüber dem Ende des vorangegangenen Geschäftsjahrs (vgl. oben § 2 A II). Eine Bestandserhöhung führt zu einer Vergrößerung des Jahresüberschusses oder zu einer Verringerung des Jahresfehlbetrages, eine Bestandsminderung hat eine gegenläufige Wirkung.

§ 4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

A. Herleitung

Vgl. oben § 2 A I 2.

B. Formelle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

I. Klarheit des Jahresabschlusses

§ 243 Abs. 2 HGB.

II. Saldierungsverbot

§ 246 Abs. 2 HGB.

III. Formelle Jahresabschlußkontinuität

§ 265 Abs. 1 HGB.

C. Materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

I. Vollständigkeit des Jahresabschlusses

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB. Zu unzulässigen Einschränkungen des Vollständigkeitsgebots bei der Aktivierung von Forderungen unten § 8 A I 1 a a.E.

II. Fortführungsprinzip

Für die Bewertung formuliert in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, gilt aber auch für den Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden. Daher in der Regel keine Passivierung von möglicherweise bei Auflösung des Unternehmens entstehenden Sozialplanverbindlichkeiten.

III. Realisationsprinzip

Für Bewertung formuliert in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB, gilt aber auch für den Ansatz von

Vermögensgegenständen.

Erträge sind auszuweisen, sobald Entstehung der ihnen zugrunde liegenden Forderung mit Sicherheit zu erwarten und ihre Höhe feststellbar ist. Bei Verkäufen ist das der Fall, wenn der Lieferant seine Leistung in der Weise erbracht hat, daß die Gefahr i.S.d. §§ 446 f. BGB auf den Empfänger übergegangen ist.

Aufwendungen werden teilweise in dem Geschäftsjahr ausgewiesen, in dem die Erträge entstehen, die mit den Aufwendungen „alimentiert“ worden sind. Ein entsprechendes Prinzip ist aber nicht anzuerkennen (BFH I R 45/97 vom 27.6.2001, BFHE 196, 216, 220 f. = BStBl. 2003 II, 121, 123). Vielfach bestimmt das Imparitätsprinzip (unten IV) den Ausweis von Aufwendungen. Dazu: *Schulze-Osterloh*, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, Festschrift Forster, 1992, S. 653 ff.

IV. Imparitätsprinzip

Für Bewertung formuliert in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB, gilt aber auch für den Ansatz von Schulden. Verluste sind – im Gegensatz zu Gewinnen (daher Imparitätsprinzip) – schon vor ihrer Realisierung auszuweisen. Hauptanwendungsfall ist die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

V. Vorsichtsprinzip

Für Bewertung formuliert in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB, gilt aber auch für den Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden. Es kommt im Realisationsprinzip und im Imparitätsprinzip zum Ausdruck, ferner in Aktivierungsverboten für unsicher zu bewertende Positionen (§ 248 Abs. 1, 2 HGB), außerdem im Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 HGB), weiterhin in dem bei der Aktivierung eigener Anteile vorgeschriebenen Ansatz einer Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB. Das Vorsichtsprinzip rechtfertigt aber nicht beliebige Unterbewertung von Aktivposten und Überbewertung von Passivposten (vgl. für Bewertung von Rückstellungen § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

VI. Bilanzidentität

Bilanz am Ende eines Geschäftsjahrs ist Anfangsbilanz des folgenden Geschäftsjahrs (Bilanzzusammenhang). Für Bewertung vorgeschrieben in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, gilt aber auch für Bilanzansatz. Eine Ausnahme ergibt sich aber aus § 278 Satz 2 HGB und aus § 174 Abs. 3 AktG für die Auswirkungen von Beschlüssen über die Ergebnisverwendung auf den Ausweis von Aufwendungen (Körperschaftsteuer nach dem nicht mehr geltenden Anrechnungsverfahren und Tantiemen).

VII. Materielle Bilanzkontinuität (Bewertungsstetigkeit)

Vorgeschrieben in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Dient der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse aufeinanderfolgender Geschäftsjahre. Gilt für die Vermögensgegenstände und Schulden, die schon am vorangegangenen Abschlußstichtag vorhanden waren, gilt aber auch für alle neu hinzugekommenen Vermögensgegenstände und Schulden, die mit schon vorhandenen art- und funktionsgleich sind (Einheitlichkeit der Bewertung).

VIII. Grundsatz der Wesentlichkeit (Materiality)

Gestattet die Außerachtlassung von Faktoren, die für die Adressaten des Jahresabschlusses ohne Bedeutung sind. Begrenzt insbesondere den Aufwand für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden auf ein vertretbares Maß.

IX. Spezielle Bewertungsgrundsätze

1. Bewertung zum Abschlußstichtag (Stichtagsprinzip)

§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB: Maßgebend für die Bewertung sind die Verhältnisse am Abschlußstichtag. Erkenntnisse in der Zeit zwischen Abschlußstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses, die die Verhältnisse am Abschlußstichtag betreffen, sind zu berücksichtigen (wertaufhellende Ereignisse).

2. Einzelbewertung

§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB: Verhindert Ausgleich von Wertminderung eines Vermögensgegenstandes mit Wertsteigerung eines anderen. Ausnahmen sind zugelassen in §§ 256 Satz 2, 240 Abs. 3 HGB (Festbewertung) und in §§ 256 Satz 2, 240 Abs. 4 HGB (Gruppenbewertung). Weitere Ausnahmen können mit § 252 Abs. 2 HGB gerechtfertigt werden (vor allem Pauschalrückstellungen für einzeln schwer ermittelbare Risiken). Eine Kompensation findet z.B. statt, wenn hinsichtlich Fremdwährungsforderungen oder -verbindlichkeiten Kurssicherungsgeschäfte geschlossen worden sind.

3. Anschaffungswertprinzip

§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind ausnahmslos Höchstwert eines Vermögensgegenstandes.

4. Planmäßigkeit der Bewertung

§ 253 Abs. 2 Sätze 1, 2 HGB: Gilt für Bemessung der Abschreibung für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist.

5. Niederstwertprinzip

Bestimmt für Gegenstände des Umlaufvermögens nach § 253 Abs. 3 Sätze 1, 2 HGB, daß sie auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder auf den beizulegenden Wert, jeweils bezogen auf den Abschlußstichtag, abzuschreiben sind.

Für Gegenstände des Anlagevermögens gilt das gemilderte Niederstwertprinzip: Nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorzunehmen; ist Wertminderung voraussichtlich nur vorübergehend, dürfen (Wahlrecht) außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden. Dieses Wahlrecht ist für Kapitalgesellschaften nach § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB auf Finanzanlagen beschränkt.

§ 5 Eröffnungsbilanz

§ 242 Abs. 1 HGB.

Maßgebender Zeitpunkt ist der Tag, an dem der erste buchungspflichtige Geschäftsvorfall entsteht. Das ist bei einer Kapitalgesellschaft der Tag der Errichtung der Gesellschaft und der Übernahme der Einlageverpflichtungen durch die Gesellschafter.

§ 6 Jahresabschluß und Lagebericht

Für den Einzelkaufmann und die Personenhandelsgesellschaften besteht der Jahresabschluß aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 HGB).

Für die Kapitalgesellschaften und die Kapitalgesellschaften & Co. ist der Jahresabschluß um

einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet; außerdem haben große und mittelgroße (Abgrenzung § 267 Abs. 2, 3 HGB) Kapitalgesellschaften einen Lagebericht aufzustellen (§§ 264 Abs. 1 Sätze 1, 3, 264a HGB).

Aufstellungsfrist: Sie beträgt für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. (§ 267 Abs. 2, 3 HGB) drei Monate nach Schluß des Geschäftsjahrs (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. (§ 267 Abs. 1 HGB) können den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch spätestens innerhalb der ersten sechs Monate des neuen Geschäftsjahrs (§ 264 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbs. HGB).

Maßgebende Währung nach § 244 HGB: Euro.

§ 7 Gliederung der Bilanz

A. Gliederung für Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 2, 3 HGB

B. Zusätzliche Bilanzposten

I. Aktivposten

Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro (Art. 44 Abs. 1 EGHGB).

Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 Satz 1 HGB).

Aktiver Saldo latenter Steuern (§ 274 Abs. 2 Sätze 1, 2 HGB).

Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB).

Nur in der Bilanz der GmbH: Eingeforderte Nachschüsse (§ 42 Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

II. Passivposten

Sonderposten aus der Währungsumstellung auf den Euro (Art. 43 Abs. 1 EGHGB).

Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 Satz 2, 281 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Nur in der Bilanz der GmbH: die den eingeforderten Nachschüssen entsprechende Kapitalrücklage (§ 42 Abs. 2 Satz 3 GmbHG).

C. Anlagengitter oder Anlagenspiegel

§ 268 Abs. 2 HGB.

D. Bilanzvermerke

§§ 251 HGB, 268 Abs. 7 HGB.

E. Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB

§ 266 Abs. 1 Satz 3, § 274a Nrn. 1, 4 HGB.

F. Gliederung der Bilanz der Einzelkaufleute und der Personenhandelsgesellschaften

Gliederung ist in § 247 Abs. 1 HGB nur in Grundzügen vorgeschrieben. Darüber hinaus gilt der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit nach § 243 Abs. 2 HGB. Dieser erfordert in der Regel Anlehnung an die für Kapitalgesellschaften geltende Gliederung.

§ 8 Aktivierung und Passivierung in Handels- und Steuerbilanz

A. Handelsbilanz

I. Aktivierung

1. Vermögensgegenstände

a) Begriff

Vermögensgegenstände sind körperliche Gegenstände, Forderungen und immaterielle Güter. Die Merkmale der immateriellen Güter sind umstritten. Das Gesetz nennt in § 240 Abs. 1 HGB als Gegenstand des Inventars Grundstücke, Forderungen und Bargeld und bezeichnet sie als Vermögensgegenstände. Nach herkömmlicher Auffassung muß es sich dabei um Rechte oder Werte handeln, die selbständig bewertbar und selbständig (d.h. ohne Bindung an das Unternehmen) veräußerlich (verkehrsfähig) sind. Das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit eliminiert diejenigen Güter, die nicht zum Schuldendeckungspotential gehören, und dient zur Abgrenzung gegenüber dem nicht aktivierungsfähigen selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert. Allerdings wird von der herrschenden Praxis dieses Merkmal weit ausgelegt und auch auf Rechtsstellungen bezogen, die zwar nicht übertragen werden können, die aber individuell wirtschaftlich verwertet werden können, indem sie einem anderen zur Ausübung, zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen werden können.

Geht man davon aus, daß die Bilanz auch das Schuldendeckungspotential ausweisen soll, kommen als Vermögensgegenstände nur diejenigen Positionen in Betracht, die im Wege der Zwangsvollstreckung zugunsten der Gläubiger verwertet werden können, so *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991. Vgl. dazu insbesondere § 857 ZPO.

Vermögensgegenstände sind auch *künftige Forderungen* (vgl. § 268 Abs. 4 Satz 2 HGB). So sind nach bisher herrschender Auffassung künftige Dividendenforderungen in dem Jahresabschluß der Muttergesellschaft zu aktivieren, der auf den Abschlußzeitpunkt des Jahresabschlusses der Tochtergesellschaft aufgestellt wird, wenn die Voraussetzungen des Realisationsprinzips (oben § 4 C III) erfüllt sind (BGH II ZR 67/73 v. 3.11.1975, BGHZ 65, 230, 234 ff. = NJW 1976, 241 ff.; BGH II ZR 82/93 v. 21.7.1994, ZIP 1994, 1259, 1260 f.; ebenso, aber sehr undeutlich EuGH Rs. C-234/94 vom 27.6.1996 – Tomberger –, Slg. 1996, I-3145 ff. = ZIP 1996, 1168 ff. = NJW 1996, 2363 f. mit Berichtigungsbeschluß vom 10.7.1997, ZIP 1997, 1374 mit Anmerkung *Schulze-Osterloh*). Diese Voraussetzungen liegen entgegen der bisher geübten Praxis aber nur vor, wenn sich an Hand objektiver Umstände feststellen läßt, daß die Gesellschafter schon am Abschlußstichtag entschlossen waren, den Bilanzgewinn oder einen bestimmten Teil desselben auszuschütten, so überzeugend BFH GrS 2/99 vom 7.8.2000, BFHE 192, 339, 345 f. = BStBl. 2000 II, 632, 635 f. Dazu *Schulze-Osterloh*, ZGR 2001, 497 ff.

Mit der Annahme eines Vermögensgegenstandes ist nur über dessen *abstrakte* Bilanzierungsfähigkeit entschieden. Der *konkreten* Bilanzierungsfähigkeit können Aktivierungsverbote entgegenstehen.

Ein solches ist das des § 248 Abs. 2 HGB für nicht entgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Weiterhin wirken die Regeln über den Nichtausweis schwebender Geschäfte (unten d) wie ein Aktivierungsverbot.

Ferner wird für die Aktivierung einer Forderung, die nicht aus einem Umsatzgeschäft herrührt, auf Grund des Vorsichtsprinzips (oben § 4 C V) verlangt, daß sie hinreichend konkretisiert ist. So soll eine vom Schuldner bestrittene Forderung erst nach dessen rechtskräftiger Verurteilung zu aktivieren sein (BFH VIII R 1/69 vom 11.10.1973, BFHE 110, 532, 534 = BStBl. 1974 II, 90, 91; BFH I R 147/84 vom 26.4.1989, BFHE 157, 121, 123 f. = BStBl. 1991 II, 213, 214. - A.M. wohl [ohne das Problem zu sehen] BGH II ZR 235/92 vom 15.11.1993, BGHZ 124, 111, 119 = NJW

1994, 520, 522). In gleicher Weise soll der Erstattungsanspruch einer GmbH aus einer unzulässigen verdeckten Gewinnausschüttung erst zu aktivieren sein, wenn der Anspruchsberechtigte von dem Vorgang Kenntnis erlangt hat und den Willen äußert, den Anspruch geltend zu machen (BFH I R 266/81 vom 23.5.1984, BFHE 141, 261, 265 f. = BStBl. 1984 II, 723, 725). Richtigerweise ist die Durchsetzbarkeit aber eine Frage der Bewertung der Forderung. Das Vollständigkeitsprinzip (oben § 4 C I) verlangt ihren Ansatz mit 1 Euro.

b) Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

Gegenstände des Anlagevermögens sind dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Kaufmanns zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Umlaufvermögen liegt vor, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, insbesondere, wenn die Gegenstände in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht werden sollen (BFH X R 225/93 vom 20.9.1995, BFHE 178, 434, 438 f. = BStBl. 1997 II, 320, 322). Diese Unterscheidung hat Bedeutung für die Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 2 A und B HGB), für die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 HGB), für die Anwendung der Abschreibungsregeln des § 253 Abs. 2 und 3 HGB. Sie ist auch steuerrechtlich von Belang.

c) Zurechnung der Vermögensgegenstände

Der Kaufmann hat „seine“ Vermögensgegenstände zu inventarisieren (§ 240 Abs. 1 HGB) und zu bilanzieren (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Für diese Zurechnung kommt es nicht auf die materiellrechtliche Zuständigkeit (Eigentum an Sachen, Inhaberschaft hinsichtlich Forderungen), sondern auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit an. Entscheidend ist, wem der Substanzwert des Gegenstandes in der Weise zusteht, daß er die Befugnis zur Verwertung für eigene Rechnung hat, auch wenn sie nur schuldrechtlich gesichert ist (ähnlich, aber unter Einbeziehung des Ertrages des Gegenstandes BGH II ZR 164/94 vom 6.11.1995, ZIP 1996, 70, 71 f. = NJW 1996, 458, 459). Einige Fälle dieser Art regelt § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB. Darüber hinaus ist Treugut in der Bilanz des Treugebers, nicht in der Bilanz des Treuhänders zu bilanzieren. Beim Finanzierungsleasing entscheidet sich nach diesen Regeln die Zurechnung beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer (vgl. insoweit zur steuerrechtlichen Praxis, die sich nicht vollständig mit den handelsrechtlichen Regeln deckt, unten § 8 B V).

Das Privatvermögen des Kaufmannes ist nicht zu bilanzieren.

d) Sonderregeln für schwebende Geschäfte

aa) Grundsatz

Schwebende Geschäfte sind gegenseitige Geschäfte, bei denen die Hauptleistung, die Gegenstand des Geschäfts ist, im Sinne des Realisationsprinzips (oben § 4 C III) noch nicht erbracht ist. Sie werden, da Gewinn noch nicht ausgewiesen werden kann, aus Vereinfachungsgründen nicht bilanziert. Das gilt auch dann, wenn auf Grund des schwebenden Geschäfts ein obligatorisches (z.B. Miete, BFH IV R 16/95 vom 19.6.1997, BFHE 183, 484, 486 f. = BStBl. 1997 II, 808, 810) oder dingliches (z.B. Erbbaurecht, BFH X R 136/87 vom 4.6.1991, BFHE 165, 349, 352 f. = BStBl. 1992 II, 70, 72) Nutzungsrecht erworben wird. Besteht aber ein Verpflichtungsüberschuß, ist Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) zu bilden. Geleistete Anzahlungen sind erfolgsneutral zu aktivieren (§ 266 Abs. 2 A I Nr. 3, II Nr. 4, B I Nr. 4 HGB), erhaltene Anzahlungen sind erfolgsneutral zu passivieren (§ 266 Abs. 3 C Nr. 3 HGB).

bb) Langfristige Fertigung

Auch bei langfristiger Fertigung (z.B. Kraftwerksbau) gelten die Grundsätze über den Nichtausweis schwebender Geschäfte (in dieser Allgemeinheit streitig). Teilrealisierung ist aber geboten, wenn abgrenzbare Teilleistungen vom Besteller abgenommen werden.

2. Bilanzierungshilfen

a) Rechnungsabgrenzungsposten

§ 250 Abs. 1, 3 HGB.

Hier sind nur sog. transitorische Posten im engeren Sinne auszuweisen (z.B. für einen Zeitraum nach dem Bilanzstichtag vorausgezahlte Miete), nicht transitorische Posten im weiteren Sinne (Werbeaufwand, der sich erst in der Zukunft auswirkt) und auch nicht sog. antizipative Posten, bei denen es sich um Forderungen handelt. Problematisch ist das Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit.

Ein besonderer Fall des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ist das Damnum nach § 250 Abs. 3 HGB; insoweit besteht ein Aktivierungswahlrecht.

b) Sonstige Bilanzierungshilfen

- Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert nach § 255 Abs. 4 HGB (streitig, viele sehen ihn als Vermögensgegenstand an).
- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach §§ 269, 282 HGB.
- Aktiver Saldo latenter Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB, vgl. auch Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 4. EG-RL (dazu *Schulze-Osterloh*, ZHR 150 [1986], 532, 554 ff.).
- Aktivierung unfertiger Leistungen nach § 266 Abs. 2 B I Nr. 2 HGB (dazu *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653, 657 ff.).
- Geleistete Anzahlungen nach § 266 Abs. 2 A I Nr. 3, II Nr. 4, B I Nr. 4 HGB.
- Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro nach Art. 44 Abs. 1 EGHGB.

3. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

§ 268 Abs. 3 HGB.

4. Aktivierungsverbote

- a) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals, § 248 Abs. 1 HGB.
- b) Selbstgeschaffener (originärer) Geschäfts- oder Firmenwert.
- c) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, § 248 Abs. 2 HGB.

II. Passivierung

1. Eigenkapital

a) Kapitalgesellschaften

§ 266 Abs. 3 A HGB.

Gezeichnetes Kapital: § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB (Grund- oder Stammkapital, § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 42 Abs. 1 GmbHG).

Kapitalrücklage: § 272 Abs. 2 HGB (Kapitalzuführungen außerhalb des Grund- oder Stammkapitals). Besonders problematisch die „anderen Zuzahlungen“ i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, dazu *Schulze-Osterloh*, FS Claussen, 1997, S. 769 ff.

Gewinnrücklagen: § 272 Abs. 3, 4 HGB; § 58 AktG; § 29 GmbHG (Reservebildungen aus dem Jahresüberschuß).

Für die Aktiengesellschaft ist in § 150 AktG die Zuführung aus dem Jahresüberschuß in eine gesetzliche Rücklage i.S.d. § 266 Abs. 3 A III Nr. 1 HGB und die Bindung der Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 HGB vorgeschrieben. Nur in der Verwendung der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ist die Aktiengesellschaft frei. Für die GmbH fehlen solche Vorschriften. Eine gesetzliche Rücklage aus dem Jahresüberschuß ist nicht vorgesehen. In der Verwendung ihrer Kapitalrücklagen – mit Ausnahme der nach § 42 Abs. 2 Satz 3 GmbHG und der nach §§ 58b Abs. 2, 58c GmbHG – unterliegt sie keiner Beschränkung.

Ableitung des Bilanzgewinns oder -verlustes aus dem Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag nach § 158 Abs. 1 AktG.

b) Personenhandelsgesellschaften

Keine Regelung, nur Hinweis in § 247 Abs. 1 HGB. Im übrigen erwähnt das HGB in den §§ 120 ff. HGB für die OHG und in den §§ 167 ff. HGB für die KG den Kapitalanteil des Gesellschafters. Die gesellschaftsvertraglich geprägte Praxis unterscheidet zwischen Kapitalkonten und Privatkonten der Gesellschafter. Der Gewinnanteil des Kommanditisten, der nicht zur Verlustdeckung erforderlich ist, wird nach § 167 Abs. 2 HGB als Verbindlichkeit, nicht als Teil des Eigenkapitals der Gesellschaft ausgewiesen.

Bei Eintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft, wodurch dieser einen Anteil an den bis dahin gebildeten stillen Reserven erwirbt, ist entgegen herrschender Praxis für diesen eine handelsrechtliche Ergänzungsbilanz aufzustellen, um bei der späteren Auflösung der stillen Reserven zwischen Kapitalrückzahlung und Gewinnanteil unterscheiden zu können. Dazu *Schulze-Osterloh*, ZGR 1991, 488 ff.

Für die Kapitalgesellschaft & Co. bestehen in § 264c Abs. 2 HGB Sondervorschriften. An Stelle des gezeichneten Kapitals werden die Kapitalanteile der Gesellschafter – getrennt nach persönlich haftenden Gesellschaftern und nach Kommanditisten – ausgewiesen. Diese Regelung entspricht für die persönlich haftenden Gesellschafter den Vorschriften der §§ 120 Abs. 2, 121 Abs. 1, 2 und 122 HGB, für die Kommanditisten den Bestimmungen der §§ 167 Abs. 2, 3, 168 Abs. 1, 169 Abs. 1 HGB. Die außerdem in § 264c Abs. 2 HGB erwähnten Posten Rücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag und Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag kommen nur in Betracht, wenn der Gesellschaftsvertrag Gewinnthesaurierungen vorsieht oder die Gesellschafter solche beschließen.

2. Sonderposten mit Rücklageanteil

§§ 247 Abs. 3, 273, 281 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Beispiele: Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG und nach § 6 Fördergebietsgesetz; ferner als Wahlrecht (§ 281 Abs. 1 Satz 1 HGB) Ausweis von steuerlichen Sonderabschreibungen (z.B. § 7g EStG) und des Mehrbetrags der erhöhten Absetzungen (z.B. § 7h EStG) auf der Passivseite.

3. Rückstellungen

Rückstellungsverpflichtung nach § 249 Abs. 1 HGB für (dem Grunde oder der Höhe nach) ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2

HGB); ferner für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und für Abraumbeseitigung, die kurzfristig (drei Monate/ein Jahr) nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB).

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind zulässig, dann aber auch geboten, wenn mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (BFH III R 54/91 vom 2.10.1992, BFHE 169, 423, 425 = BStBl. 1993 II, 153, 154; vgl. auch die Formulierung in § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG, zu dieser Vorschrift unten § 8 B IV Nr. 3). Dieses Merkmal ist erfüllt, wenn für die Inanspruchnahme mehr Gründe als dagegen sprechen (BFH I R 68/00 vom 30.1.2002, BFHE 197, 530, 532 = BStBl. 2002 II, 688, 689). Voraussetzung ist, daß die Verbindlichkeit dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzurechnen ist. *Rechtliche Entstehung der Verbindlichkeit* genügt (BFH XI R 34/91 vom 10.12.1992, BFHE 170, 149, 151 = BStBl. 1994 II, 158, 159 f.; besonders deutlich BFH I R 45/97 vom 27.6.2001, BFHE 196, 216, 219 ff. = BStBl. 2003 II, 121, 122 ff.: keine Verlagerung des Aufwands in das Geschäftsjahr, in welchem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden sollen; Ablehnung des sog. matching principles). Auch *rechtlich noch nicht entstandene, künftige Verbindlichkeiten* (z.B. aus Produkthaftungspflicht) sind zu berücksichtigen, wie sich aus § 268 Abs. 5 Satz 3 HGB ergibt. Bei ihnen kommt es auf die wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr an (BFH I R 14/95 vom 6.12.1995, BFHE 180, 258, 261 = BStBl. 1996 II, 406, 407 für künftige Prozeßkosten aus einem am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Verfahren). Im Schrifttum wird teilweise die rechtliche Entstehung für unbeachtlich erklärt und allein auf eine nur unscharf zu bestimmende wirtschaftliche Verursachung abgestellt (z.B. *Herzig/Köster* in v. Wysocki/Schulze-Osterloh [Hrsg.], Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Abteilung III/5, 2. Neubearbeitung 1999, Rn. 139). Problematisch ist z.B. der Zeitpunkt der Passivierung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters nach § 89b HGB, der erst bei Beendigung des Vertragsverhältnisses rechtlich entsteht, im Jahresabschluß des Unternehmers (für Passivierung im Zeitpunkt der Beendigung des Vertragsverhältnisses, weil während der Vertragsdauer noch nicht wirtschaftlich verursacht BFH IV R 168/81 vom 20.1.1983, BFHE 137, 489, 491 ff. = BStBl. 1983 II, 375 ff.; für gegen Vollständigkeitsprinzip [oben § 4 C I] verstoßendes Passivierungswahlrecht BGH II ZR 134/65 vom 11.7.1966, NJW 1966, 2055 f.).

Zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gehören auch die Rückstellungen für Steuern. Soweit es sich dabei um sog. latente Steuern handelt, enthält § 274 Abs. 1 HGB eine Sonderregelung, die im Zusammenhang mit dem Aktivierungswahlrecht für latente Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB zu erheblichen Anwendungsproblemen führt (dazu *Schulze-Osterloh*, ZHR 150 [1986], 532, 551 ff.).

Verpflichtungen für laufende Pensionen und aus Pensionsanwartschaften sind grundsätzlich als Verbindlichkeitsrückstellungen (Pensionsrückstellungen) nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivieren. Art. 28 EGHGB gewährt aber als Übergangsregelung ein Passivierungswahlrecht, das nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB für Sonderfälle als Dauerwahlrecht ausgestaltet ist.

Keine Rückstellung für *aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (BFH XI R 8/96 vom 19.8.1998, BFHE 186, 417 ff. = BStBl. 1999 II, 18, 19). Ausdrückliche Regelung für die Steuerbilanz in § 5 Abs. 4b EStG.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind *echte Verbindlichkeiten*, die bei einer GmbH das zur Erhaltung des Stammkapitals zur Verfügung stehende Vermögen mindern, wodurch sich bei Ausschüttungen an Gesellschafter unter Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG Rückgewähransprüche der Gesellschafter nach § 31 Abs. 1 GmbHG ergeben, BGH II ZR 229/02 vom 22.9.2003, NJW 2003, 3629, 3631 = GmbHR 2003, 1420, 1422 f.

Für *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* sind die zu erwartenden positiven Ergebnisse des schwebenden Geschäfts den zu erwartenden negativen gegenüberzustellen. Dabei ist zweifelhaft, welche positiven Ergebnisse in den Vergleich einzubeziehen sind. Dazu BFH GrS 2/93 vom 23.6.1997 – Apothekerfall – (BFHE 183, 199 = BStBl. 1997 II, 735 ff.). In der Steuerbilanz dürfen diese Rückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG

nicht gebildet werden.

Handelsrechtliches Rückstellungswahlrecht nach § 249 Abs. 1 Satz 3 für *unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung*, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden.

Ferner allgemeines handelsrechtliches Rückstellungswahlrecht nach § 249 Abs. 2 HGB für künftige Aufwendungen, die dem laufenden Geschäftsjahr oder einem früheren zugeordnet werden können, für die aber eine Außenverpflichtung nicht besteht (*Aufwandsrückstellung*, die der Sache nach eine Rücklage ist; dazu BGH II ZR 263/94 vom 29.3.1996, BGHZ 132, 263 ff. = ZIP 1996, 750 ff. = NJW 1996, 1678 ff.).

Rückstellungen dürfen (und müssen) nach § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB nur *aufgelöst* werden, soweit der Rückstellungsgrund am Abschlußstichtag (dazu BFH I R 68/00 vom 30.1.2002, BFHE 197, 530, 532 f. = BStBl. 2002 II, 688, 689) entfallen ist.

4. Verbindlichkeiten

§§ 266 Abs. 3 C, 268 Abs. 5 HGB.

Hierbei handelt es sich im Abgrenzung zu den Rückstellungen um dem Grunde und der Höhe nach gewisse Verbindlichkeiten. Auch künftige Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn sie dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 268 Abs. 5 Satz 3 HGB). Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Erlösen zu tilgen sind, sind dem Geschäftsjahr zuzurechnen, in dem der Erlös erzielt wird.

5. Rechnungsabgrenzungsposten

§ 250 Abs. 2 HGB.

Hier sind nur sog. transitorische Posten anzusetzen, bei denen die für die Aktivseite entwickelte Unterscheidung zwischen solchen im engeren und solchen im weiteren Sinne keine Bedeutung hat. Sog. antizipative Posten sind Verbindlichkeiten und daher hier nicht auszuweisen.

B. Steuerbilanz

I. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Dazu oben § 2 B I 1.

Umstritten ist, ob die Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wörtlich zu verstehen ist oder ob die Verweisung das jeweils geltende Handelsbilanzrecht meint, das sich mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht zu decken braucht. Für Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung spricht sich die heute herrschende Meinung (z.B. *Weber-Grellet*, in Ludwig Schmidt, EStG, 23. Auflage 2004, § 5 EStG Rn. 28) aus. Dagegen z.B. *Mathiak*, Festschrift Beisse, 1997, S. 323 ff.

Zunehmend wird die Auffassung vertreten, daß bei der Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung eigenständige steuerrechtliche Wertungen zu beachten seien (*Weber-Grellet*, StuW 1995, 336, 349; *Henrichs*, StuW 1999, 138, 147 f.). Damit wird aber der Zweck der Verweisung auf das Handelsbilanzrecht verkannt (*Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594, 598).

II. Wirtschaftsgut

Auf Grund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger

Buchführung für den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müßte das steuerrechtliche Wirtschaftsgut mit dem handelsrechtlichen Vermögensgegenstand inhaltlich identisch sein. Davon geht auch der BFH aus (z.B. Urteil I R 72/73 vom 26.2.1975, BFHE 115, 243, 245 = BStBl. 1976 II, 13, 14 - Bierlieferungsrecht). Dennoch gibt er diesem steuerrechtlichen Begriff einen weitergehenden Inhalt. Wirtschaftsgüter sind danach Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts und „tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten läßt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH XI R 34/88 vom 8.4.1992, BFHE 168, 124, 126 = BStBl. 1992 II, 893, 894). Auf das für den Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinne wesentliche Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit (oben § 8 A I 1 a) soll es nicht ankommen (Bierlieferungsrecht einer Brauerei: BFH I R 72/73 vom 26.2.1975, BFHE 115, 243, 245 f. = BStBl. 1976 II, 13, 14; Spielerlaubnis des Deutschen Fußballbundes: BFH I R 24/91 vom 26.8.1992, BFHE 169, 163 = BStBl. 1992 II, 977; Belieferungsrechte eines Zeitschriftengroßhändlers: BFH IV R 48/97 vom 28.5.1998, BFHE 186, 268 ff. = BStBl. 1998 II, 775 ff.).

III. Aktivierungs- und Passivierungspflicht/Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte

Nach Auffassung des Großen Senats des BFH (Gr.S. 2/68 vom 3.2.1969, BFHE 95, 31, 36 = BStBl. 1969 II, 291, 293; ebenso auch BFH I R 72/73 vom 26.2.1975, BFHE 115, 243, 245 = BStBl. 1976 II, 13, 14) führen handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte steuerrechtlich zu einer Aktivierungspflicht und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte steuerrechtlich zu einem Passivierungsverbot. Mit dieser Begründung wird z.B. steuerrechtlich der Ansatz einer Aufwandsrückstellung i.S.d. § 249 Abs. 2 HGB (oben § 8 A II 3) nicht zugelassen.

IV. Sondervorschriften

1. Verbot oder Einschränkung des Abzugs bestimmter Aufwendungen als Betriebsausgaben

§ 4 Abs. 4a, 5, 6 i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG, § 10 KStG.

2. Gewinn- und Verlustanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft

Die Gewinn- und Verlustanteile werden auf Grund der Sondervorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG für den Gesellschafter im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO ermittelt. Sie sind daher für die steuerlichen Zwecke aus der Bilanz und aus der Gewinn- und Verlustrechnung zu eliminieren (in diesem Sinne BFH I R 165/73 vom 23.7.1975, BFHE 117, 30, 31 f. = BStBl. 1976 II, 73 f.).

3. Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen

Vom Handelsrecht (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) abweichende Regelung in § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG. Regelung ist verfassungswidrig (*Schulze-Osterloh*, Festschrift Friauf, 1996, S. 833, 837 ff.).

4. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

Vom Handelsrecht (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) abweichende Regelung in §§ 5 Abs. 4, 52 Abs. 6 a.F. EStG. Regelung ist verfassungswidrig (*Schulze-Osterloh*, Festschrift Friauf, 1996, S. 833, 840 ff.).

5. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Vom Handelsrecht (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) abweichende Regelung in § 5 Abs. 4a EStG, die verfassungsgemäß ist (*Schulze-Osterloh*, DStJG 23 [2000], 67, 80).

6. Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein

Wirtschaftsgut sind

Sondervorschrift in § 5 Abs. 4b EStG.

7. Ansammlungsrückstellung

Sondervorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d) EStG (dazu *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 [2000], 67, 82 ff.)

8. Aktive und passive Posten für latente Steuern

Aktive und passive Posten für latente Steuern nach § 274 HGB haben nur handelsrechtliche Bedeutung, soweit sie ausschließlich der Abgrenzung dienen.

V. Sonderproblem: Finanzierungsleasing

Grundsatzurteil: BFH IV R 144/66 vom 26.1.1970, BFHE 97, 466 ff. = BStBl. 1970 II, 264 ff.
Dazu Erlasse der Finanzverwaltung: BMF BStBl. 1971 I, 264 ff.; 1972 I, 188 f.

Zurechnung des Wirtschaftsguts dem Leasinggeber, wenn die Grundmietzeit mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt. Zurechnung des Wirtschaftsguts dem Leasingnehmer, wenn die Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

Die handelsbilanzrechtliche Praxis paßt sich diesen Regeln an, obwohl diese nur teilweise handelsrechtlichen Grundsätzen über die Zurechnung von Vermögensgegenständen entsprechen.

Wird das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber zugerechnet, sind die Leasingraten des Leasingnehmers bei diesen Betriebsausgaben (Miete). Die Verbindlichkeit wird in der Bilanz des Leasingnehmers (weil schwebendes Geschäft) nicht passiviert. Wird das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zugerechnet, bildet der Kapitalbetrag der Leasingraten bei diesem Anschaffungskosten, die zu Verbindlichkeiten führen und die das Ergebnis nur nach Maßgabe der Abschreibungen und in Höhe des Zinsanteils mindern.

VI. Betriebsvermögen

1. Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften haben grundsätzlich nur Betriebsvermögen. Eine Ausnahme bildet das Vermögen, das eine Kapitalgesellschaft für einen Treugeber nur treuhänderisch hält.

2. Einzelunternehmer

Bei Einzelunternehmern sind zu unterscheiden:

- Notwendiges Betriebsvermögen: Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb aus Gründen des Sachzusammenhangs objektiv erkennbar zu dienen bestimmt sind.

BFH XI R 1/96 v. 19.2.1997, BFHE 182, 567, 573 = BStBl. 1997 II, 399, 402

- Gewillkürtes Betriebsvermögen: Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet sind, dem Betrieb zu dienen, und hierzu vom Steuerpflichtigen bestimmt sind, wobei diese Bestimmung vor allem durch entsprechende Buchungen zum Ausdruck kommt.

BFH VIII R 4/94 v. 25.11.1997, BFHE 184, 255, 258 ff. = BStBl. 1998 II, 461, 463

- Notwendiges Privatvermögen.

3. Mitunternehmerschaften

a) Allgemeine Regeln

Gesellschaftsvermögen ist notwendiges Betriebsvermögen, es sei denn, es ist einer betrieblichen Nutzung nicht zugänglich und damit notwendiges Privatvermögen (Beispiel für notwendiges Privatvermögen: zinsloses und ungesichertes Darlehen der Personengesellschaft an einen Gesellschafter, BFH IV R 64/93 vom 9.5.1996, BFHE 180, 380 ff. = BStBl. 1996 II, 642 ff.). Da Gesellschaftsvermögen, von der Ausnahme des notwendigen Privatvermögens abgesehen, stets Betriebsvermögen ist, besteht für die Möglichkeit, darüber hinaus gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, kein Bedürfnis.

b) Sonderbetriebsvermögen

Betriebsvermögen sind auch einem Gesellschafter zuzurechnende Wirtschaftsgüter, die entweder dem Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) dienen. Als Sonderbetriebsvermögen II werden insbesondere die Geschäftsanteile der Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH angesehen (z.B. BFH VIII R 14/87 vom 11.12.1990, BFHE 164, 20, 22 = BStBl. 1991 II, 510, 511).

§ 9 Bewertung nach Handels- und Steuerrecht

A. Bewertungsgrundsätze

Oben § 4 C II, III, IV, V, VII, VIII, IX.

Im Steuerrecht gelten für die steuerrechtlichen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen (unten E IV) die Grundsätze der Bewertungsstetigkeit (§ 4 VII) und der Planmäßigkeit der Bewertung (§ 4 IX 4) nicht.

B. Anschaffungskosten

Definition in § 255 Abs. 1 HGB. Im Preis enthaltene Umsatzsteuer (Vorsteuer nach § 15 UStG) ist abzuziehen (Nettoausweis entsprechend § 277 Abs. 1 HGB).

Das Steuerrecht enthält – von § 9b EStG abgesehen – keine eigenständige Regelung, erwähnt aber die Anschaffungskosten in § 6 EStG. Anschaffungskosten i.S.d. Steuerrechts stimmen mit denen des Handelsrechts überein (BFH IX R 39/97 vom 12.9.2001, BFHE 198, 74, 77 = BStBl. 2003 II, 569, 570 = DStR 2002, 1035, 1036; BFH IX R 52/00 vom 12.9.2001, BFHE 198, 85, 87 f. = BStBl. 2003 II, 574, 575 = DStR 2002, 1039, 1040).

Umstritten ist die Bestimmung der Anschaffungskosten im Falle des Tausches sowie der Sacheinlage in das Unternehmen eines Einzelkaufmannes, einer Personenhandelsgesellschaft und einer Kapitalgesellschaft. Im Falle eines Tausches nimmt die herrschende Meinung ein dreifaches Wahlrecht an: Ansatz mit dem Zeitwert des hingegebenen Gegenstandes, mit dessen Buchwert oder mit einem Zwischenwert zur Abdeckung der steuerlichen Belastungen (Nachweise bei *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Auflage 2000, § 42 GmbHG Rn. 278). Bei einer Sacheinlage soll die Möglichkeit bestehen, zwischen dem Zeitwert des Einlagegegenstandes und dem Nennbetrag des Gesellschaftsanteils zuzüglich eines vereinbarten Aufgeldes zu wählen, wobei der Zeitwert der Höchstwert ist (Nachweise bei *Schulze-Osterloh* aaO., § 42 GmbHG Rn. 281). Richtigerweise ist in beiden Fällen der vorsichtig geschätzte Zeitwert des hingegebenen Gegenstandes anzusetzen, weil anderenfalls die Vermögenslage nicht richtig dargestellt wird und in künftigen Jahren die Ertragslage mangels ausreichender Abschreibungen ebenfalls unrichtig wiedergegeben wird. Immerhin läßt sich § 24 UmwG entnehmen, daß die Bewertung mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstandes

nicht als die in § 253 Abs. 1 HGB vorgeschriebene Bewertung mit den Anschaffungskosten angesehen wird.

Für das Steuerrecht bestimmt § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, daß im Falle eines Tausches die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen sind. Für die Einlage in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Einlage) geht die Rechtsprechung von denselben Grundsätzen aus (BFH VIII R 69/95 v. 19.10.1998, BFHE 187, 434, 438 f. = BStBl. 2000 II, 230, 232 f.).

C. Herstellungskosten

Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen. Der Herstellung sind gleichgestellt die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes und die über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung. Die Untergrenze der Bewertung sind die sog. Einzelkosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB. Für die Einbeziehung der sog. Gemeinkosten besteht ein Wahlrecht in § 255 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 HGB. Vertriebskosten gehören nach § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital dürfen nach § 255 Abs. 3 HGB unter engen Voraussetzungen als Bewertungshilfe aktiviert werden.

Das Steuerrecht enthält – von § 9b EStG abgesehen – keine eigenständige Regelung, erwähnt aber die Herstellungskosten in § 6 EStG. Herstellungskosten i.S.d. Steuerrechts stimmen mit denen des Handelsrechts überein (BFH IX R 39/97 vom 12.9.2001, BFHE 198, 74, 77 = BStBl. 2003 II, 569, 570 = DStR 2002, 1035, 1036; BFH IX R 52/00 vom 12.9.2001, BFHE 198, 85, 87 f. = BStBl. 2003 II, 574, 575 = DStR 2002, 1039, 1040). Im Widerspruch zu dieser Rechtsprechung bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (BGBl. 2003 I, 2645), daß zu den Herstellungskosten eines Gebäudes als sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Handelsrechtlich ist diese Regelung unbeachtlich.

Die Wahlrechte des § 255 Abs. 2 Satz 3–5 HGB werden steuerrechtlich weitgehend nicht anerkannt (BFH IV R 87/92 vom 21.10.1993, BFHE 172, 462, 464 ff. = BStBl. 1994 II, 176, 177 f.; R. 33 der Einkommensteuer-Richtlinien 2003– EStR – , BStBl. I Sondernummer 2/2003, S. 30 f.). Dazu: *Schulze-Osterloh*, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, S. 242 ff.

D. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Handelsrechtlich gibt es unter den jeweils genannten Voraussetzungen drei Bewertungsvereinfachungsverfahren: die Festbewertung nach § 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 Satz 2 HGB, die Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 i.V.m. § 256 Satz 2 HGB und die Bewertung mit Unterstellung von Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen nach § 256 Satz 1 HGB. Für die Bewertung nach § 256 Satz 1 HGB kommen vor allem die Lifo- (last in – first out) und die Fifo-Methode (first in – first out) in Betracht. Voraussetzung ist, daß die unterstellte Reihenfolge nicht gänzlich außerhalb der tatsächlichen Möglichkeiten liegt. Nicht erforderlich ist, daß die Reihenfolge wirklich eingehalten wird.

Steuerrechtlich sind anerkannt die Festbewertung und die Gruppenbewertung (R. 36 Abs. 4 EStR 2003), ferner nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG die Lifo-Methode (dazu R. 36a EStR 2003). Andere Verbrauchs- und Veräußerungsreihenfolgen dürfen steuerrechtlich der Bewertung nur zugrunde gelegt werden, wenn sie der Realität entsprechen.

E. Abschreibungen

I. Gegenstände des Anlagevermögens

Handelsrechtliche Regelung in § 253 Abs. 2 HGB. Steuerrechtliche Regelung in § 6 Abs. 1 Nrn. 1, 2 i.V.m. § 7 EStG mit Vorschriften über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen in §§ 7a ff. EStG. Wesentlich ist ein Abschreibungsplan, der von der realistisch geschätzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (vgl. § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB) auszugehen hat. Die steuerrechtliche Praxis bedient sich dafür der von der Finanzverwaltung entwickelten AfA-Tabellen (zu ihrer Bedeutung für die Besteuerung und finanzgerichtliche Nachprüfung BFH VI R 82/89 vom 26.7.1991, BFHE 165, 378 ff. = BStBl. 1992 II, 1000 ff.; dazu BMF-Schreiben vom 3.12.1992, BStBl. 1992 I, 734). Für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hat die handelsrechtliche Praxis verschiedene Methoden (Abschreibungsmethoden) entwickelt, die steuerrechtlich nur teilweise zulässig sind.

Neben der planmäßigen Abschreibung ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB (mit Sonderregelung für Kapitalgesellschaften in § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB) auf den am Abschlußstichtag beizulegenden niedrigeren Wert teilweise geboten, teilweise zugelassen (gemildertes Niederstwertprinzip). Dieser beizulegende niedrigere Wert wird teilweise nach dem Wiederbeschaffungswert, teilweise nach dem erzielbaren Veräußerungserlös bemessen. Der handelsrechtlichen Abschreibung entspricht steuerrechtlich die Abschreibung auf den Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG. Teilwert (Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) muß sich mit beizulegendem Wert nicht decken. Die Teilwertabschreibung wird dadurch erschwert, daß dem Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG die Beweislast für die Wertminderung auferlegt wird.

II. Gegenstände des Umlaufvermögens

Handelsrechtliche Regelung in § 253 Abs. 3 HGB: Keine planmäßige Abschreibung, sondern nach dem Niederstwertprinzip Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert. Dieser ist nach dem Absatzmarkt, u.U. auch nach dem Beschaffungsmarkt zu bestimmen (sehr streitig).

Der Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB auf den am Abschlußstichtag niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder beizulegenden Wert entspricht steuerrechtlich die Abschreibung auf den Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Teilwert (Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) muß sich mit beizulegendem Wert nicht decken. Die Teilwertabschreibung wird dadurch erschwert, daß dem Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG die Beweislast für die Wertminderung auferlegt wird.

III. Bilanzierungshilfen

Abschreibung des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 255 Abs. 4, Sätze 2, 3 HGB. Steuerrechtliche Sondervorschrift in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG.

Abschreibung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB) nach § 282 HGB. Steuerrechtlich ohne Interesse, da diese Aufwendungen steuerrechtlich nicht aktivierbar sind.

Im übrigen Auflösung der Bilanzierungshilfen, soweit die Voraussetzungen ihrer Bildung entfallen (z.B. aktiver Saldo latenter Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB).

IV. Steuerrechtliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen für Abnutzung

Sie haben Steuerstundungseffekt und dienen der Wirtschaftsförderung. Beispiele: Sonderabschreibungen nach § 7g EStG, erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten nach § 7h EStG. Zum Verhältnis zu den normalen Abschreibungen: § 7a Abs. 3, 4 EStG.

Diese steuerrechtlichen Abschreibungen sind nach §§ 254, 279 Abs. 2 HGB auch handelsrechtlich zulässig. Sie müssen wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in der Handelsbilanz vorgenommen werden, wenn sie steuerrechtlich wirksam sein sollen (vgl. auch oben § 2 C).

V. Zusätzliche handelsrechtliche Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

Zugelassen nur für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (vgl. 279 Abs. 1 Satz 1 HGB) durch die sehr problematische Vorschrift des § 253 Abs. 4 HGB. Zu dieser BGH II ZR 263/94 vom 29.3.1996, BGHZ 132, 263 ff. = ZIP 1996, 750 ff. = NJW 1996, 1678 ff.

F. **Zuschreibungen**

Handelsrechtlich vorgeschrieben für Kapitalgesellschaften durch § 280 Abs. 1 HGB, wenn Abschreibungsgründe entfallen sind. Zuschreibung darf nicht dazu führen, daß Höchstwert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten wird.

Steuerrechtlich in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG rechtsformübergreifend vorgeschrieben.

G. **Bewertungsregeln für Passivposten**

Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in der Handelsbilanz mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Demgemäß ist eine Darlehensverbindlichkeit mit dem vollen Rückzahlungsbetrag zu passivieren, und ein bei der Auszahlung einbehaltenes Damnum ist als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren, wobei insoweit nach § 250 Abs. 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht besteht. Enthält die Verbindlichkeit verdeckt einen Zinsanteil, ist nach den Regeln über den Nichtausweis schwebender Geschäfte dieser Anteil vom Nennbetrag der Verbindlichkeit zu kürzen, wodurch sich der anzusetzende Rückzahlungsbetrag entsprechend vermindert. Die Zinsen sind, soweit sie nicht schon während der Laufzeit gezahlt werden, dem Rückzahlungsbetrag zeitanteilig zuzuschreiben, so daß sich im Zeitpunkt der Fälligkeit der volle Betrag ergibt. So werden auch sog. Zero-Bonds in der Bilanz des Schuldners behandelt.

Dasselbe gilt für Rückstellungen. Hier ist in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB die Berücksichtigung verdeckter Zinsen klarstellend geregelt.

Enthält die Verbindlichkeit oder die Rückstellung keinen Zinsanteil (z.B. bei Schadensersatzverpflichtungen und gesetzlich begründeten Verbindlichkeiten), so kommt eine Abzinsung nicht in Betracht. Vielmehr ist der Nennbetrag zu passivieren.

Dazu: *Schulze-Osterloh*, Rückzahlungsbetrag und Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – Überlegungen zur Reform des HGB-Bilanzrechts, BB 2003, 351 ff.

Für das Steuerrecht gilt im Ausgangspunkt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG dasselbe. Allerdings sind unverzinsliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Sätze 1 und 2, Nr. 3a Buchst. e) EStG mit 5,5% abzuzinsen.

Für Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gelten handelsbilanzrechtlich die allgemeinen Regeln. Steuerrechtlich enthält § 6a EStG eine Bewertungsvorschrift, die den realistischen Wert der Belastung nicht abbildet. Insbesondere ist der für die Abzinsung anzusetzende Zinssatz von 6% (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) zu hoch. Die Differenz zwischen der tatsächlichen Belastung und der Passivierung nach § 6a EStG zeigt am Beispiel einer Rückdeckungsversicherung anschaulich BFH I R 54/02 vom 25. Februar 2004, BFHE 205, 434 ff. = BStBl. 2004 II, 654 ff. = BB 2004, 1557 ff. mit Kommentar *Schulze-Osterloh*. Entgegen landläufiger Praxis darf daher der steuerliche Wert in der Handelsbilanz nicht angesetzt werden.

H. Bewertung von Sachentnahmen und Sacheinlagen

Für die Handelsbilanz gibt es – anders als für die Steuerbilanz in § 6 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 EStG – keine ausdrücklichen Regelungen über die Bewertung von Sachentnahmen und Sacheinlagen. Die handelsrechtliche Praxis hält für solche Entnahmen den Ansatz des Buchwerts für richtig. Für Sacheinlagen wird angenommen, daß die Gesellschafter die eingebrachten Gegenstand mit jedem Betrag unter dem Zeitwert ansetzen könnten.

Setzt man die Sachentnahme mit dem Buchwert an, wird der Höhe der Zuwendung an den entnehmenden Gesellschafter nicht ausgewiesen. Das beeinträchtigt die Rechtsstellung der anderen, nicht durch die Entnahme begünstigten Gesellschafter, auch wird dadurch beim Kommanditisten die eine Haftung auslösende Entnahme nicht richtig dargestellt. Demgemäß hat der Bundesgerichtshof entschieden, daß für die Anwendung des § 172 Abs. 4 HGB der reale höhere Wert der Sachentnahme zu berücksichtigen ist (BGH II ZR 78/89 v. 11.12.1989, BGHZ 109, 334, 337). Dem muß die Bilanzierung sowohl für die Personenhandelsgesellschaft als auch für die Kapitalgesellschaft folgen. Die Differenz zwischen dem Buchwert des entnommenen Gegenstandes und dessen Zeitwert ist als Ertrag zu Lasten des Kapitalkontos auszuweisen. Bei einer Personenhandelsgesellschaft mindert der Gesamtwert der Entnahme dessen Kapitalkonto. Bei einer Kapitalgesellschaft ist dieser Wert (wie eine Vorabausschüttung) zu Lasten des Bilanzgewinns zu verbuchen.

Für die Sacheinlage gilt im Ergebnis nichts anderes. Würde sie zu einem geringeren Betrag als ihrem – vorsichtig geschätzten – Zeitwert entspricht aktiviert werden, würde das Vermögen der Gesellschaft zu niedrig ausgewiesen werden. Außerdem würde die Ertragslage der künftigen Geschäftsjahre überhöht wiedergegeben werden. Der künftige Wertverzehr durch Abschreibungen könnte nicht zutreffend dargestellt werden, gleichsinnig ergäbe sich bei einer Veräußerung des Gegenstandes ein zu hoher Buchgewinn.

Das Steuerrecht enthält in § 6 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 EStG besondere Vorschriften, die – mit Ausnahmen – die Bewertung der Sachentnahmen und der Sacheinlagen mit dem Teilwert (Definition: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) vorschreiben.

§ 10 Gewinn- und Verlustrechnung

A. Gesamtkostenverfahren

Geregelt in § 275 Abs. 2 HGB. Es werden die buchhalterisch erfaßten Erträge und Aufwendungen gegenübergestellt.

Die Anschaffungskosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren werden nach § 275 Abs. 2 Nr. 5a HGB als Aufwendungen behandelt. Diese Aufwendungen setzen sich aus dem Zugang im Laufe des Geschäftsjahres, erhöht um den Anfangsbestand und gekürzt um den Endbestand zusammen. Ein im Vergleich zum Anfang des Jahres höherer Endbestand mindert also die Aufwendungen und wirkt – entsprechend der Behandlung in der Bilanz (vgl. oben § 3 B I 3) – ergebniserhöhend; umgekehrt wirkt ein im Vergleich zum Anfangsbestand niedrigerer Endbestand ergebnismindernd.

Die Herstellungskosten für unfertige und fertige Erzeugnisse sind in den jeweils in Betracht kommenden Aufwandskonten enthalten (z.B. Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen). Hier wird die Differenz im Bestand der Erzeugnisse am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres jeweils in einem Betrag gesondert nach § 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB ausgewiesen. Eine Bestandserhöhung vergrößert die Erträge, eine Bestandsminderung verringert sie – ebenfalls gleichsinnig mit der Bilanz.

B. Umsatzkostenverfahren

Geregelt als Alternative in § 275 Abs. 3 HGB. Es werden die buchhalterisch erfaßten Umsatzerlöse den Aufwendungen gegenübergestellt, die im Idealfall ausschließlich auf die drei Bereiche Produktion (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB), Vertrieb (§ 275 Abs. 3 Nr. 4 HGB) und Verwaltung (§ 275 Abs. 3 Nr. 5 HGB) – unabhängig von den Konten der Buchführung – aufgeteilt werden. Die Praxis muß zusätzlich Aufwendungen berücksichtigen, die nicht den drei genannten Bereichen zugeordnet werden können (§ 275 Abs. 3 Nrn. 7, 11, 12, 15, 17, 18 HGB).

Änderungen des Bestandes der Vorräte (§ 266 Abs. 2 B I HGB) gegenüber dem Ende des vorangegangenen Geschäftsjahrs beeinflussen den Posten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB). Dieser Posten umfaßt nur die Herstellungskosten der Leistungen, die tatsächlich zur Erzielung von Umsatzerlösen eingesetzt worden sind. Daher führen Minderungen des Bestandes der Vorräte gegenüber dem Anfang des Geschäftsjahres zu einer Erhöhung dieser Herstellungskosten und folglich - gleichsinnig mit der Bilanz - zu einer Verschlechterung des Jahresergebnisses. Erhöhungen des Bestandes gegenüber dem Anfang des Geschäftsjahres bewirken eine Minderung der Herstellungskosten und somit - ebenfalls gleichsinnig mit der Bilanz - eine Verbesserung des Jahresergebnisses.

Die Herstellungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren setzen sich also aus zwei Komponenten zusammen:

- aus den während des Geschäftsjahres aufgewandten Herstellungskosten zur Erzielung der Umsatzerlöse, die sowohl Herstellungskosten als auch Anschaffungskosten i.S.d. § 255 HGB umfassen und die in den Konten nach dem Gesamtkostenverfahren enthalten sind, und
- aus der Bestandsänderung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, der unfertigen Erzeugnisse und unfertigen Leistungen, der fertigen Erzeugnisse und fertigen Leistungen sowie der Waren, wobei eine Bestandserhöhung die Herstellungskosten mindert und eine Bestandsminderung die Herstellungskosten erhöht.

Die laufenden Herstellungskosten werden nach den allgemeinen Regeln des Umsatzkostenverfahrens ermittelt und nicht nach den Bewertungsvorschriften des § 255 Abs. 2, 3 HGB. Die Höhe der Bestandsänderung ist dagegen jeweils an die Bewertungsmethode in der Bilanz gebunden, weil anderenfalls die Ergebnisse von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung voneinander abwichen, wodurch es erforderlich werden würde, in der Gewinn- und Verlustrechnung Ausgleichsposten auszuweisen.

§ 11 Anhang

Der Anhang ist in § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben. Er erläutert verbal die Zahlen der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Der wesentliche Inhalt ergibt sich aus §§ 284–288 HGB. Außerdem enthalten zahlreiche Einzelvorschriften Bestimmungen über Angaben im Anhang (z.B. § 265 Abs. 2 Sätze 2, 3, Abs. 4 Satz 2, 268 Abs. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 3, 274 Abs. 2 Satz 2 HGB).

§ 12 Lagebericht

Der Lagebericht ist in § 264 Abs. 1 Sätze 1 und 3 HGB für mittelgroße (§ 267 Abs. 2 HGB) und große (§ 267 Abs. 3 HGB) Kapitalgesellschaften vorgeschrieben. Sein Inhalt ergibt sich aus

§ 289 HGB. Diese Vorschrift ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz in wichtigen Punkten geändert worden.

§ 13 Abschlußprüfung

Für die mittelgroßen (§ 267 Abs. 2 HGB) und großen (§ 267 Abs. 3 HGB) Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaft & Co. ist in § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB die Abschlußprüfung zwingend vorgeschrieben. Ohne diese Prüfung kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden. Ein dennoch festgestellter Jahresabschluß ist nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG (entsprechend anwendbar auf die GmbH) nichtig.

Abschlußprüfer sind nach § 319 Abs. 1 HGB in erster Linie Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. § 319 Abs. 2 bis 5 und § 319a HGB i.d.F. des BilReG enthalten eine Reihe von Gründen, die im Interesse der Sicherung der Unabhängigkeit des Prüfers einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von der Abschlußprüfung ausschließen. Grundregel ist § 319 Abs. 2 HGB. Danach ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer ausgeschlossen, wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht. Dazu BGH II ZR 49/01 vom 25.11.2002, BGHZ 153, 32 ff = NJW 2003, 970 ff = ZIP 2003, 290 ff = BB 2003, 462 ff – Hypo-Vereinsbank. Diese Besorgnis der Befangenheit wird in § 319 Abs. 3 bis 5 HGB für die Prüfung aller prüfungspflichtigen Unternehmen und in 319a HGB für die der kapitalmarktorientierten Unternehmen (§ 319a Abs. 1 Satz 1 § 319a HGB) unwiderlegbar konkretisiert. Problematisch ist vor allem das Zusammentreffen von Abschlußprüfung und Beratung, insbesondere Steuerberatung. Regelungen finden sich dazu in § 319 Abs. 3 Nr. 3 und in § 319a Abs. 1 Nrn. 2 und 3 HGB. Die Vorschrift des § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB geht auf die Entscheidung BGH II ZR 317/95 vom 21.4.1997, BGHZ 135, 260 ff. = NJW 1997, 2178 ff. = ZIP 1997, 1162 ff. = BB 1997, 1470 ff. – Allweiler – zurück.

Ferner kann ein Abschlußprüfer nach § 318 Abs. 3 HGB wegen eines in seiner Person liegenden Grundes auf Antrag vom Gericht durch einen anderen Abschlußprüfer ersetzt werden. Daneben besteht nach § 243 Abs. 3 Nr. 2 AktG nicht mehr (anders als früher, vgl BGH II ZR 49/01 vom 25.11.2002, aaO) die Möglichkeit, den Wahlbeschluß der Hauptversammlung oder der Gesellschafterversammlung wegen Gesetzesverletzung anzufechten.

Den Prüfungsauftrag erteilt bei der Aktiengesellschaft nach § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG der Aufsichtsrat. Ihm ist daher nach § 321 Abs. 5 Satz 2 HGB der Prüfungsbericht vorzulegen.

Der Prüfungsgegenstand ist in § 317 HGB beschrieben. Es geht um die Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts. Eine Prüfung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft ist die Abschlußprüfung nicht. Allerdings muß sich der Abschlußprüfer bei der Prüfung des Lageberichts Vorstellungen über die wirtschaftliche Lage machen. Über schwerwiegende Verstöße, die der Prüfer anlässlich der Abschlußprüfung feststellt, hat er nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten. Darüber hinaus sieht § 317 Abs. 4 HGB bei börsennotierten Aktiengesellschaften eine Prüfung des in § 91 Abs. 2 AktG vorgeschriebenen Risikoüberwachungssystems vor.

§ 320 HGB gibt dem Abschlußprüfer umfassende Informationsrechte.

Das Ergebnis der Prüfung ist in einem Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) zusammenzufassen. Dieser Bestätigungsvermerk ist gegebenenfalls nach § 322 Abs. 4 HGB einzuschränken oder – bei schweren Mängel – zu versagen.

Pflichtverletzungen des Abschlußprüfers und seiner Gehilfen führen nach § 323 HGB zur Schadensersatzpflicht gegenüber der geprüften Gesellschaft und der mit ihr verbundenen Unternehmen. Bei Fahrlässigkeit ist der Umfang der Ersatzpflicht nach § 323 Abs. 2 HGB

beschränkt. Eine Ersatzpflicht des Abschlußprüfers gegenüber Dritten, die auf die Richtigkeit des Bestätigungsvermerks vertrauen, ergibt sich aus § 323 BGB nicht. Wohl aber können die Gesellschaft und der Abschlußprüfer den Prüfungsvertrag mit zusätzlicher Schutzwirkung zugunsten Dritter (z.B. kreditgebender Bank oder potentiellern Unternehmenserwerber) ausstatten, wenn beide Seiten davon ausgehen, daß der Jahresabschluß mit dem Bestätigungsvermerk dem Dritten zum Zwecke der Kreditgewährung oder des Unternehmenserwerbs vorgelegt werden soll (BGH III ZR 245/96 vom 2.4.1998, BGHZ 138, 257, 260 ff.).

Die Wirtschaftsprüfer unterliegen der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer nach der Wirtschaftsprüferordnung (WPO). Diese ist durch das Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27. Dezember 2004 (BGBl. 2004 I, 3846) verschärft worden, indem die Wirtschaftsprüferkammer in dieser Hinsicht einer Aufsicht durch eine Abschlussprüferaufsichtskommission unterworfen worden ist. Weiterhin unterliegen die Wirtschaftsprüfer nach den §§ 57a ff. WPO einer Qualitätskontrolle durch Wirtschaftsprüfer unterworfen („peer review“). Zusätzlich ist durch das Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15. Dezember 2004 (BGBl. 2004 I, 3408) die Möglichkeit geschaffen worden, die von Abschlußprüfern geprüften Jahresabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen durch eine privatrechtlich organisierte Prüfstelle und gegebenenfalls durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht ein weiteres Mal ganz oder teilweise prüfen zu lassen.

§ 14 Offenlegung

Der Jahresabschluß, der Lagebericht und weitere Unterlagen sind durch Einreichung zum Handelsregister, im Falle von großen Kapitalgesellschaften in erster Linie durch Veröffentlichung im Bundesanzeiger offenzulegen. Einzelheiten regeln die §§ 325 ff. HGB. Bemerkenswert ist, daß die Offenlegung innerhalb recht kurzer Fristen stattzufinden hat, und zwar gegebenenfalls ohne Rücksicht auf die Abschlußprüfung und die Feststellung des Jahresabschlusses (vgl. § 325 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Eine inhaltliche Prüfung durch das Registergericht findet nicht statt.

§ 15 Sanktionen

Unrichtige Darstellung im Jahresabschluß ist nach § 331 HGB mit Strafe bedroht.

Verstöße gegen einzelne Rechnungslegungsvorschriften sind nach § 334 HGB Ordnungswidrigkeiten.

Aufstellung des Jahresabschlusses kann nach § 335 HGB vom Registergericht durch Festsetzung von Zwangsgeld erzwungen werden, jedoch – abweichend von § 14 HGB – nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag. Allerdings kann der Antrag von jedermann gestellt werden.

Die Offenlegung des Jahresabschlusses und der weiteren in § 325 HGB genannten Unterlagen kann nach § 335a HGB vom Registergericht durch Festsetzung eines Ordnungsgeldes erzwungen werden. Das geschieht – abweichend von § 14 HGB – nicht vom Amts wegen, sondern nur auf Antrag. Der Antrag kann von jedermann gestellt werden. Das Ordnungsgeld unterscheidet sich vom Zwangsgeld dadurch, daß es nicht nur Druckmittel ist, sondern auch zu zahlen ist, wenn die Offenlegung nachgeholt wird. Diese Regelung ist durch das KapCoRiLiG

vom 24.2.2000 (BGBl. 2000 I, 154) eingeführt worden, um den Anforderungen des Art. 6 der Ersten gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinie vom 9.3.1968 (abgedruckt bei *Lutter*, Europäisches Unternehmensrecht, 4. Auflage 1996, S. 104 ff.) nachzukommen. Die bis dahin geltende Regelung des § 335 HGB a.F. genügte dem nicht. So auch EuGH Rs. C-97/96 vom 4.12.1997 (Daihatsu-Händlerverband – Slg. 1997, I-6843, 6856 ff. = ZIP 1997, 2155 mit Anm. *Schulze-Osterloh*) und EuGH Rs. C-191/95 vom 29.9.1998 (Kommission/Deutschland – Slg. 1998, I-5485 ff. = ZIP 1998, 1716 mit Anm. *Schulze-Osterloh*).