

Schriftenreihe

›Das Recht der Wirtschaft‹

Gruppe Steuerrecht

Das Wichtigste:

- Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze 19
- Bilanzberichtigung 27
- Grundstücke als Betriebsvermögen 45
- Aktivierung und Passivierung 54
- Stille Rücklagen 95
- Grundsätze der Bewertung 96
- Umsatzsteuer und Anschaffungs- und Herstellungskosten 117
- Bewertung des Umlaufvermögens 128
- Bewertungsfreiheit 180

FRANK/LINK

## Bewertung und Abschreibung

7. Auflage

FRANK /LINK Bewertung und Abschreibung

***RdW***

Schriftenreihe  
›Das Recht der Wirtschaft‹

---

Band 169 · September 2015

# Bewertung und Abschreibung

von Diplom-Kaufmann  
Manfred Frank,  
Steuerberater  
und Diplom-Finanzwirt (FH)  
Günter Link

7., vollständig überarbeitete Auflage, 2015

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de) abrufbar.

7. Auflage, 2015

ISBN 978-3-415-05637-4

E-ISBN 978-3-415-05875-0

E-Book-Umsetzung: Konvertus

© 1994 Richard Boorberg Verlag

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

---

Die Schriftenreihe DAS RECHT DER WIRTSCHAFT (RdW) ist Teil des gleichnamigen Sammelwerks, einer Kombination aus Buch und Zeitschrift: Zweimal monatlich erscheinen Kurzberichte, die auf jeweils 48 Seiten über aktuelle Rechts- und Steuerfragen informieren. Jährlich erscheinen zusätzlich acht Bücher zu Themen der aktuellen Rechtslage.

---

Verantwortlich: Klaus Krohn, Assessor

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart  
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

---

# Inhalt

<b>Abkürzungen</b>	11
<b>I. Bewertung nach Handelsrecht</b>	13
1. Die Handelsbilanz	13
1.1 Kreis der zur Bilanzierung verpflichteten Personen	14
1.2 Umfang und Inhalt der Bilanz	14
1.3 Ordnungsmäßige Aufstellung des Jahresabschlusses	18
1.4 Verstöße gegen die Bilanzklarheit und ihre Folgen	18
2. Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze	19
<b>II. Verhältnis Handelsbilanz und Steuerbilanz</b>	24
3. Zielsetzung von Handelsbilanz und Steuerbilanz – Unterlagen zur Steuererklärung	24
4. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Steuerliche Wahlrechte	25
5. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	27
5.1 Bilanzberichtigung	27
5.2 Bilanzänderung	28
<b>III. Bewertung nach Steuerrecht</b>	30
6. Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung	30
7. Das Betriebsvermögen	30
8. Betriebsvermögen und Privatvermögen	34
9. Betriebsvermögen von Personengesellschaften	41
10. Grundstücke oder Grundstücksteile als Betriebsvermögen	45
10.1 Notwendiges Betriebsvermögen	46
10.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen	48
10.3 Notwendiges Privatvermögen	51
10.4 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei Grundstücken	51
10.5 Grundstücke und Grundstücksteile bei Personengesellschaften	52
10.6 Wegfall der Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen	53
10.7 Keine Bindung an die Einheitsbewertung oder Bedarfsbewertung	54
10.8 Betriebs- oder Privatvermögen?	54
11. Aktivierung und Passivierung	54
11.1 Aktivierung	54

11.1.1	Grundstücke . . . . .	56
11.1.2	Generalüberholung und Modernisierung eines voll abgeschriebenen beweglichen Wirtschaftsguts . . . . .	62
11.1.3	Miet-Kaufverträge . . . . .	63
11.1.4	Leasing . . . . .	64
11.1.5	Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .	67
11.1.6	Geschäftswert, Praxiswert . . . . .	69
11.1.7	Computer-Software . . . . .	71
11.1.8	Vorräte . . . . .	72
11.1.9	Provisionsforderungen . . . . .	73
11.1.10	Schadenersatzanspruch . . . . .	73
11.1.11	Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	74
11.2	Passivierung . . . . .	75
11.2.1	Rückstellungen . . . . .	76
11.2.2	Schwebende Geschäfte (Drohverlustrückstellungen) . . . . .	79
11.2.3	Ausgleichsverpflichtungen und Provisionsfortzahlungen gegenüber Handelsvertretern . . . . .	80
11.2.4	Garantieverpflichtungen . . . . .	80
11.2.5	Nachbetreuung abgeschlossener Versicherungs- verträge . . . . .	81
11.2.6	Patentverletzungen . . . . .	82
11.2.7	Pensionsrückstellungen . . . . .	82
11.2.8	Sozialpläne . . . . .	83
11.2.9	Prüfung und Aufstellung des Jahresabschlusses . . . . .	84
11.2.10	Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen . . . . .	85
11.2.11	Unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung . . . . .	85
11.2.12	Wechselobligo . . . . .	85
11.2.13	Gewerbesteuer . . . . .	86
11.2.14	Jubiläumsaufwendungen . . . . .	86
11.2.15	Rückstellung für die Verpflichtung von Pfandgeld . . . . .	87
11.2.16	Urlaubsverpflichtungen . . . . .	87
11.2.17	Prozesskostenrückstellung . . . . .	88
11.2.18	Auflösung von Rückstellungen . . . . .	89
11.2.19	Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	89
11.2.20	Rücklagen . . . . .	90
11.2.21	Rücklage für Ersatzbeschaffung . . . . .	90
11.2.22	Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG . . . . .	92
11.2.23	Stille Rücklagen . . . . .	95
11.3	Grundzüge der Aktivierung und Passivierung schwebender Geschäfte . . . . .	95

12.	Grundsätze der Bewertung . . . . .	96
12.1	Die einzelnen Bewertungsmaßstäbe . . . . .	100
13.	Die Anschaffungskosten . . . . .	101
14.	Die Herstellungskosten . . . . .	105
15.	Einzelfragen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes . . . . .	110
15.1	Berücksichtigung von Zuschüssen bei der Bewertung von Anlagegütern . . . . .	115
16.	Umsatzsteuer und Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	117
17.	Bewertung nach dem Teilwert . . . . .	117
17.1	Der Teilwert bei abnutzbarem Anlagevermögen . . . . .	119
17.1.1	Der Teilwert bei Gebäuden . . . . .	120
17.1.2	Der Teilwert bei Maschinen und sonstigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens . . . . .	121
17.2	Der Teilwert bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen . . . . .	121
17.3	Der Teilwert bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, insbesondere bei Waren und Vorräten . . . . .	123
17.4	Wertaufholungsgebot . . . . .	125
18.	Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen . . . . .	125
19.	Bewertung von Wirtschaftsgütern, die der Abnutzung nicht unterliegen . . . . .	126
20.	Bewertung des Umlaufvermögens . . . . .	128
20.1	Bewertung des Vorratsvermögens . . . . .	128
20.1.1	Einzelbewertung . . . . .	130
20.1.2	Gruppenbewertung . . . . .	130
20.1.3	Festwert . . . . .	130
20.1.4	Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen (Lifo-Methode) . . . . .	131
20.2	Bewertung von Forderungen . . . . .	133
21.	Bewertung von Rückstellungen . . . . .	135
22.	Bewertung von Verbindlichkeiten . . . . .	136
23.	Bewertung von Entnahmen und Einlagen . . . . .	138
23.1	Entnahmen . . . . .	138
23.2	Einlagen . . . . .	141
<b>IV.</b>	<b>Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung . . . . .</b>	<b>143</b>
24.	Wovon kann abgesetzt werden? . . . . .	144
24.1	Bewegliche Wirtschaftsgüter . . . . .	145
24.2	Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .	147

24.3	Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind . . . . .	147
24.4	Gebäude und Gebäudeteile . . . . .	147
25.	Wer kann absetzen? . . . . .	148
25.1	Gebäude auf fremdem Grund und Boden . . . . .	150
25.2	Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte . . . . .	151
25.3	Dingliches Wohnrecht . . . . .	156
25.4	Vorbehaltenes obligatorisches Nutzungsrecht . . . . .	156
25.5	Bestellung eines Nießbrauch- oder eines anderen Nutzungsrechts zwischen nahen Angehörigen . . . . .	156
26.	Die Höhe der Absetzungen . . . . .	157
27.	Abschreibungsarten . . . . .	163
27.1	Abnutzbare bewegliche Anlagegüter und Betriebsvorrichtungen . . . . .	163
27.2	Degressive Abschreibung bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern . . . . .	166
27.3	Abschreibung bei Gebäuden . . . . .	168
28.	Die außergewöhnliche Abnutzung . . . . .	169
29.	AfA bei Gebäuden in Sonderfällen . . . . .	173
29.1	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	173
29.2	Herstellungskosten für ein neues Wirtschaftsgut . . . . .	175
29.3	AfA nach Entnahme aus einem oder Einlage in ein Betriebsvermögen . . . . .	176
30.	Absetzung für Substanzverringerung . . . . .	177
31.	Sammelabsetzungen . . . . .	178
32.	Nachholung unterlassener Absetzungen . . . . .	178
<b>V.</b>	<b>Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter . . . . .</b>	<b>180</b>
33.	Sofortabschreibung für geringwertige Anlagegüter und Bildung eines Sammelpostens . . . . .	180
<b>VI.</b>	<b>Investitionsabzugsbetrag, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen . . . . .</b>	<b>184</b>
34.	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG) . . . . .	184
34.1	Investitionsabzugsbetrag . . . . .	184
34.2	Sonderabschreibungen . . . . .	187
35.	Erhöhte Absetzungen (§ 7h EStG) und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand (§ 11a EStG)	

	bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen . . . . .	188
35.1	Erhöhte Absetzungen . . . . .	188
35.2	Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand . . . . .	189
36.	Erhöhte Absetzungen (§ 7i EStG) und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand (§ 11b EStG) bei Baudenkmalen . . . . .	189
36.1	Erhöhte Absetzungen . . . . .	189
36.2	Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand . . . . .	190
37.	Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (§ 7a EStG) . . . . .	190
<b>Sachregister</b>	. . . . .	195



## Abkürzungen

a. a. O.	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
a. F.	= alte Fassung
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AfaA	= Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AktG	= Aktiengesetz
AO	= Abgabenordnung
BB	= Betriebsberater
Beschl.	= Beschluss
BetrVG	= Betriebsverfassungsgesetz
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BFH/NV	= Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BilMoG	= Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25. 5. 2009 (BGBL. I S. 1102)
BiRiLiG	= Bilanzrichtlinien-Gesetz
BilRUG	= Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17. 7. 2015 (BGBL. I S. 1245)
BMF	= Bundesminister der Finanzen
BStBl.	= Bundessteuerblatt
DB	= Der Betrieb
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EGHGB	= Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EstDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	= Einkommensteuergesetz
EstH	= Einkommensteuerhandbuch
EstR	= Einkommensteuer-Richtlinien
ff.	= fortfolgende
FG	= Finanzgericht

## Abkürzungen

---

FördGG	= Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrS	= Großer Senat
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
HS	= Halbsatz
i. d. F.	= in der Fassung
i. E.	= im Einzelnen
i. S. d.	= im Sinne des/der
i. V. m.	= in Verbindung mit
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
n. F.	= neue Fassung
RFH	= Reichsfinanzhof
RGSt	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RStBl.	= Reichssteuerblatt
Rz.	= Randziffer
S.	= Seite
Schr.	= Schreiben
StGB	= Strafgesetzbuch
Stpfl.	= Steuerpflichtiger
Urt.	= Urteil
URefG	= Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007 (BGBl. I S. 1912)
Wj.	= Wirtschaftsjahr

# I. Bewertung nach Handelsrecht

In seine Bilanz setzt der Kaufmann die positiven und negativen Vermögensgegenstände seines Unternehmens ein. Mit welchen Werten diese eingesetzt werden dürfen, müssen oder können, ist eine Frage der Bewertung. Diese Frage wiederum beantwortet sich unterschiedlich nach dem Zweck und der Zielsetzung der Bilanzierung, denn der Wert an sich ist kein absoluter Maßstab. Der Wertansatz kann ein ganz anderer sein, wenn der Kaufmann die Bewertung unter dem Gesichtspunkt seiner Kreditwürdigkeit vornimmt, oder wenn die Wertansätze in der Bilanz eines Unternehmens ausgewiesen werden, das aufgelöst werden soll, oder wenn ein aus der Gesellschaft ausscheidender Teilhaber abgefunden werden soll oder schließlich, wenn die Bilanz für steuerliche Zwecke erstellt wird.

Welche Vermögensgegenstände überhaupt anzusetzen und zu bewerten sind und wie sie zu bewerten sind, ist weitgehend in gesetzlichen Vorschriften festgelegt, die im Handelsrecht zum Teil eine andere Zielsetzung verfolgen als im Steuerrecht. Zudem bestehen **gesetzlich festgelegte Spielräume**, innerhalb derer sich der Unternehmer bei der Bewertung bewegen kann oder an deren Grenzen er sich unter gewissen Voraussetzungen sogar bewegen muss. Der Umfang und die Bedeutung dieser Vorschriften nach Handelsrecht und nach Steuerrecht bilden den Gegenstand der folgenden Ausführungen.

## 1. Die Handelsbilanz

Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes

- ▷ seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (**Inventar** – § 240 Abs. 1 HGB),
- ▷ einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (**Eröffnungsbilanz**) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden (§ 242 Abs. 1 HGB), soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

Die Aufstellung des Inventars und der Bilanz hat dann jeweils zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres zu erfolgen, wobei die Dauer des Geschäftsjahres zwölf Monate nicht überschreiten darf (§§ 240 Abs. 2 und 242 Abs. 1 HGB). Außerdem muss er für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Ge-

winn- und Verlustrechnung) aufstellen. Die Bilanz mit der Gewinn- und Verlustrechnung bilden den **Jahresabschluss** (§ 242 Abs. 2 und 3 HGB).

### 1.1 Kreis der zur Bilanzierung verpflichteten Personen

- 5 Der Verpflichtung zur Bilanzierung unterliegen alle Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches.
- 6 Danach gilt als Handelsgewerbe jeder Gewerbebetrieb, der nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). An die Stelle des früheren Musskaufmanns und Sollkaufmanns ist nunmehr der „**Istkaufmann**“ getreten (§ 1 Abs. 1 HGB).
- 7 Als **Kannkaufmann** gilt ein gewerbliches Unternehmen auch dann, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 HGB). Das trifft auch auf ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen zu, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 3 HGB).
- 8 Als **Formkaufleute** gelten die Handelsgesellschaften, die kraft Rechtsform in das Handelsregister eingetragen werden müssen (§ 6 HGB).
- 9 Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Frist einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (Buchführungspflicht – § 238 HGB).

### 1.2 Umfang und Inhalt der Bilanz

- 10 Handelsrechtlich sind Vermögensgegenstände, steuerrechtlich Wirtschaftsgüter zu bilanzieren<sup>1</sup>.
- 11 Nach den handelsrechtlichen Vorschriften hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Siche-

1 GrS BFH, Beschl. v. 7. 8. 2000 – BStBl. 2000 II, 632 und BFH, Urt v. 12. 2. 2015 – BFH/NV 2015, 895

rungsgebers aufzunehmen. In der Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur auszuweisen, wenn es sich um Bareinlagen handelt. Dabei dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Passivposten, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten, Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden (Saldierungsverbot – § 246 HGB).

In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 HGB). 12

Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden (sog. **Aktivierungsverbote** – § 248 Abs. 1 HGB). Für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens darf ein Aktivposten angesetzt werden (**Aktivierungswahlrecht** – § 248 Abs. 2 HGB i. d. F. des BilMoG). 13

**Rückstellungen** müssen nach dem für alle Kaufleute verbindlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung, insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Außerdem sind Rückstellungen anzusetzen für 14

- ▷ im Geschäftsjahr **unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung**, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten oder für **Abraumbeseitigung**, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- ▷ Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden<sup>2</sup>.

Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Aufgelöst werden dürfen Rückstellungen nur, soweit der Grund hierfür entfallen ist<sup>3</sup>.

Als **Rechnungsabgrenzungsposten** sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. 15

Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. 16

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch 17

2 § 249 Abs. 1 HGB i. d. F. des BilMoG

3 § 249 Abs. 2 HGB i. d. F. des BilMoG

planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (§ 250 HGB i. d. F. des BilMoG).

- 18 Unter der Bilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind,

Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken. Sie dürfen in einem Betrag angegeben werden. Die Haftungsverhältnisse sind auch dann anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen (§ 251 HGB).

- 19 Nach den handelsrechtlichen Vorschriften (§ 246 HGB i. d. F. des BilMoG) hat der Kaufmann in der Handelsbilanz sein gesamtes Vermögen anzugeben, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Der Geschäfts- oder Firmenwert gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand und muss, soweit er entgeltlich erworben wurde, aktiviert werden.

- 20 Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen. Ist ein Vermögensgegenstand nicht dem (zivilrechtlichen) Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, so hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen (= wirtschaftliches Eigentum).

Zwischen Vermögensgegenständen, an denen der Kaufmann nur wirtschaftliches Eigentum hat, und solchen, an denen ihm sowohl rechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum zusteht, wird beim Ausweis in der Handelsbilanz also nicht unterschieden. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen zählen zum Vermögen des Kaufmanns somit die ihm zivilrechtlich gehörenden Vermögensgegenstände sowie solche, die zivilrechtlich zwar einer anderen Person gehören, die aber nach der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen zu dem zivilrechtlichen Rechtsinhaber und nach den tatsächlichen Verhältnissen wirtschaftlich Bestandteil seines Vermögens sind (sog. **wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit**)<sup>4</sup>.

- 21 Diese vermögensmäßige Zurechnung entspricht im Wesentlichen der Regelung im Steuerrecht, nach der ein Wirtschaftsgut demjenigen zuzurechnen ist, der ohne rechtlicher Eigentümer zu sein, die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 AO). Dies wird dann angenommen, wenn der Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeu-

4 BFH, Urt. v. 12. 9. 1991 – BStBl. 1992 II, 182

tung mehr hat oder wenn dem Eigentümer überhaupt kein Herausgabeanspruch mehr zusteht.

Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Er muss **klar** und **übersichtlich** sein (§ 243 Abs. 2 HGB). Nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften muss der Jahresabschluss ferner ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB).

22

Der Grundsatz der Bilanzklarheit erfordert, dass mindestens alle Werte, die dem Unternehmen wirtschaftlich zugeordnet sind, in Inventur und Bilanz so lange aufgenommen werden, als sie dem Unternehmen noch wirtschaftlich dienen, selbst wenn sie buchmäßig nicht mehr existieren, weil sie abgeschrieben sind. Diesem Erfordernis wird in der Praxis durch die Einstellung eines sogenannten **Erinnerungspostens** von 1 € genügt. Gegen die Vollständigkeit der Bilanz und damit gegen die Bilanzklarheit würde verstoßen werden, wenn z. B. ein Unternehmer einen Schuldposten weglasse, um dadurch ein günstigeres Bild von der Lage seines Unternehmens – gegebenenfalls bei der Aufnahme eines Bankkredits – zu schaffen.

23

Inhaltlich unrichtig wird die Bilanz auch, wenn Gegenstände, die zum Betriebsvermögen gehören, überhaupt nicht aufgenommen oder willkürlich weggelassen sind. Übersichtlich ist die Bilanz dann, wenn sie deutlich erkennen lässt, aus welchen verschiedenartigen Einzelposten die Aktiven und Passiven gebildet werden; deshalb ist es unzulässig, Vermögensbestandteile falsch zu bezeichnen und in falsche Kategorien einzureihen, wenn z. B. ein Gegenstand des Umlaufvermögens als ein solcher des Anlagevermögens aufgeführt wird.

24

In der Bilanz muss alles aufgenommen werden, was einen **Vermögenswert** hat (Grundstücke, Maschinen, Waren, Geld und Bankguthaben, Patente, Lizenzen, sonstige Rechte usw.). Rein ideelle Werte, z. B. der Firmenwert und der Wert der Kundschaft, sind dann als Aktiva in die Handelsbilanz aufzunehmen, wenn sie gegen Entgelt erworben worden sind<sup>5</sup>. Zur Vollständigkeit der Handelsbilanz gehört auch die Aufnahme aller Rechnungsabgrenzungsposten, die sich bei der Unterbrechung der Buchführung durch die Bilanz ergeben, sofern sie auf der Aktivseite Ausgaben und auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. An das weitgegliederte bilanzrechtliche Schema für Kapitalgesellschaften sind alle anderen Kaufleute nicht gebunden (§ 266 HGB). Diese müssen in der Bilanz lediglich das Anlage- und das Umlaufver-

25

<sup>5</sup> § 246 Abs. 2 S. 4 HGB i. d. F. des BilMoG

mögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten ausweisen und hinreichend aufgliedern (§ 247 HGB). Jedoch wird nach kaufmännischer Übung das Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften auch von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften benutzt.

### 1.3 Ordnungsmäßige Aufstellung des Jahresabschlusses

- 26 Ob eine Buchführung ordnungsmäßig ist, ist nicht allein davon abhängig, ob die Aufzeichnungen in den Grund- und Sachbüchern ordnungsmäßig erfolgen, sondern auch davon, ob der Jahresabschluss ordnungsmäßig aufgestellt wurde. Zur ordnungsmäßigen Aufstellung des Jahresabschlusses gehört aber, dass er innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) aufgestellt wird.
- 27 Welche Zeit einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht, ist im Gesetz für Kaufleute allgemein nicht geregelt. Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluss und den Lagebericht in den ersten drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres aufzustellen. Für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) verlängert sich diese Frist auf sechs Monate, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht (§ 264 Abs. 1 HGB). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss die Bilanz für ein Geschäftsjahr innerhalb eines Jahres nach Ablauf dieses Geschäftsjahres aufgestellt werden<sup>6</sup>.

### 1.4 Verstöße gegen die Bilanzklarheit und ihre Folgen

- 28 Die Verpflichtung zur Inventur, Bilanzierung und Bewertung ist eine **öffentlich-rechtliche Pflicht**, die durch private Abreden nicht aus der Welt geschafft werden kann. Verstöße gegen die Bilanzklarheit ziehen im Allgemeinen keine öffentlich-rechtlichen unmittelbaren Folgen gegen ihre Urheber nach sich. Solche Folgen können beim Bankrott (Überschuldung oder drohender bzw. eingetretener Zahlungsunfähigkeit) und Verletzung der Buchführungspflicht eintreten (§§ 283–283d StGB) oder wenn die Interessen eines Gläubigers so gefährdet sind, dass sie strafrechtlichen Schutz erfordern (z. B. die Erlangung eines Kredits durch Vorlage einer günstig gefälschten Bilanz).
- 29 Strengere Maßstäbe im Interesse der allgemeinen Wirtschaft und der Geldgeber von Kapitalgesellschaften legt das Aktienrecht an, das die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses kennt, wenn durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt werden, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutze der Gläu-

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 6. 12. 1983 – BStBl. 1984 II, 227

biger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind (§ 256 AktG).

Die öffentlich-rechtliche, in der Regel also strafrechtliche Verantwortung trifft bei Verstößen im Einzelunternehmen den Kaufmann, bei Gesellschaften den oder die persönlich haftenden Gesellschafter, und zwar auch dann, wenn sie von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind, nicht dagegen aber den Kommanditisten, der kein Kaufmann im Sinne des Handelsrechts ist. Die Verantwortlichkeit dieser Personen wird grundsätzlich nicht dadurch beseitigt, dass an ihrer Stelle dritte Personen die Verpflichtung übernommen haben (Bilanzbuchhalter, Wirtschaftsprüfer). Ein Entlastungsbeweis ist möglich.

30

Neben dieser öffentlich-rechtlichen Pflicht können sich auch **privatrechtliche Verpflichtungen** für Personen bei Inventur und Bilanz ergeben, selbst wenn diese Personen keine Kaufleute sind (z. B. ist der Testamentsvollstrecker gegenüber den Erben zur ordnungsgemäßen Aufstellung von Inventuren und Bilanzen verpflichtet). Die gleiche Verpflichtung trifft den gesetzlichen Vertreter eines Geschäftsunfähigen oder eines in der Geschäftsfähigkeit Beschränkten, den oder die Liquidatoren eines Unternehmens und überhaupt alle Personen, die aufgrund privatrechtlichen Vertrags, aufgrund gesetzlicher Vorschriften tätig werden, ja sogar den aufgrund einer Geschäftsführung ohne Auftrag Handelnden.

31

Das **Ziel der Handelsbilanz** ist die vollständige Erfassung aller Aktiven und Passiven. Die Aktiven dürfen nicht zu hoch, die Passiven nicht zu niedrig bewertet werden. Es soll nicht ein Vermögen oder ein Erfolg ausgewiesen werden, der zunächst den Kaufmann selbst täuscht und ihm zu unberechtigten Hoffnungen und damit zu Fehldispositionen Anlass gibt. Es sollen darüber hinaus aber auch die Gläubiger des Unternehmens geschützt werden. Für die reinen Kapitalgesellschaften hat dieses Prinzip die weitere Bedeutung, dass potenzielle Investoren und die Gesellschafter (z. B. die Aktionäre) realitätsgerechte Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens erhalten und der zu verteilende Gewinn (z. B. Dividende) zutreffend ermittelt wird.

32

## 2. Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze

Bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden sind insbesondere folgende **allgemeine Bewertungsgrundsätze** (§ 252 HGB i. d. F. des BilMoG) zu beachten:

33