

Großkommentare der Praxis



Aktiengesetz

Großkommentar

früher bearbeitet von

W. Gadow †, Dr. E. Heinichen †, Dr. Eberhard Schmidt, Dr. W. Schmidt †, Dr. O. Weipert †
Dr. Robert Fischer, Präsident des Bundesgerichtshofes

Dritte, neu bearbeitete Auflage

von

Dr. Carl Hans Barz
Rechtsanwalt in Frankfurt/M.

Dr. Ulrich Klug
Professor a. d. Universität Köln

Dr. Joachim Meyer-Landrut
Rechtsanwalt in Düsseldorf

Dr. Herbert Wiedemann
Professor a. d. Universität Köln

Dr. Dr. Herbert Bröner
Wirtschaftsprüfer in Berlin

Dr. Konrad Mellerowicz
Professor a. d. Technischen Universität Berlin

Dr. Wolfgang Schilling
Rechtsanwalt in Mannheim
Professor a. d. Universität Heidelberg

Dr. Hans Würdinger
Professor a. d. Universität Hamburg

ZWEITER BAND

§§ 148—178

Bearbeiter:

§§ 148—160: Mellerowicz

§§ 161—178: Bröner



Berlin 1970

Walter de Gruyter & Co.

Archiv-Nr. 22 33 70

Satz und Druck: Walter de Gruyter & Co., Berlin 30

Alle Rechte, einschließlich des Rechts der Herstellung von Photokopien und Mikrofilmen, vorbehalten

Inhaltsverzeichnis

zum II. Band

| | |
|---------------------------------|--------------|
| Abkürzungsverzeichnis | Seite VII |
|---------------------------------|--------------|

Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz)

Erstes Buch. Aktiengesellschaft

| | |
|---|---------|
| Fünfter Teil. Rechnungslegung. Gewinnverwendung §§ 148—178 | 1—707 |
| Erster Abschnitt. Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts §§ 148—161 | 9—536 |
| Zweiter Abschnitt. Prüfung des Jahresabschlusses. . . . §§ 162—171 | 537—674 |
| Erster Unterabschnitt: Prüfung durch Abschlußprüfer . . . §§ 162—169 | 537—660 |
| Zweiter Unterabschnitt: Prüfung durch den Aufsichtsrat §§ 170—171 | 660—674 |
| Dritter Abschnitt. Feststellung des Jahresabschlusses. Ge- winnverwendung §§ 172—176 | 675—698 |
| Erster Unterabschnitt: Feststellung des Jahresabschlusses §§ 172—173 | 675—683 |
| Zweiter Unterabschnitt: Gewinnverwendung § 174 | 683—688 |
| Dritter Unterabschnitt: Ordentliche Hauptversammlung §§ 175—176 | 688—698 |
| Vierter Abschnitt. Bekanntmachung des Jahresabschlusses §§ 177—178 | 699—707 |
| Alphabetisches Sachregister | 709—730 |

Abkürzungsverzeichnis

Die Abkürzungen folgen Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 2. Auflage, Verlag Walter de Gruyter, Berlin 1968. Hier werden nur dort nicht aufgeführte Abkürzungen wiedergegeben.

| | |
|-----------------|--|
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AfaA | Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung |
| Baumbach-Hueck | Aktiengesetz, Kurzkomentar, 13. Aufl. 1968 von Alfred und Götz Hueck unter Mitarbeit von Joachim Schulze |
| BP | Betriebsprüfung |
| BWM | Bundeswirtschaftsminister |
| EHG | Entwicklungshilfegesetz |
| Einl. | Einleitung |
| Erl. | Erläuterungen |
| Erman | Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, herg. von Walter Erman, 4. Aufl. 1967 |
| Fachnachrichten | Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. |
| FinMin | Finanzminister |
| Fn., Fußn. | Fußnote |
| G + V | Gewinn- und Verlustrechnung |
| HFA | Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HV | Hauptversammlung |
| HWdB | Handwörterbuch der Betriebswirtschaft |
| LAVA | Lastenausgleichsabgabe — Vermögensabgabe |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| Palandt | Bürgerliches Gesetzbuch, Kurzkomentar, 28. Aufl. 1969 |
| phG | persönlich haftender Gesellschafter |
| Pos. | Position |
| PublG | Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz) |
| RdF | Reichsminister der Finanzen |
| RE | Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Bonn 1960 |
| RefE | Referentenentwurf eines Aktiengesetzes 1958 |
| RfVA | Rücklage für Lastenausgleichs-Vermögensabgabe |
| Rn | Randnote, Randnummer |
| StWK | Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost |
| UEC | Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers |
| TZ, Tz. | Textziffer |
| WP | Wirtschaftsprüfer |
| WPH | Wirtschaftsprüferhandbuch, Düsseldorf 1968 |
| WPO | Wirtschaftsprüferordnung |

Fünfter Teil

Rechnungslegung . Gewinnverwendung

Literatur

Allgemein

- Adler-Düring-Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. I, 4. Aufl. Stuttgart 1968
- Brönner, H. Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. Stuttgart 1968
- Eckardt, H. Die Substanzerhaltung industrieller Betriebe, Köln und Opladen 1963
- Gehring, G. Rücklagen, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzung, Diss. Frankfurt/M. 1959 (Masch)
- Godin-Wilhelmi Aktiengesetz vom 6. 9. 1965, 3. Aufl. Berlin 1967
- Harder, U. Bilanzpolitik — Wesen und Methoden der taktischen Beeinflussung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen, Wiesbaden 1962
- Hartmann, B. Das Kapital in der Betriebswirtschaft, Meisenheim/Glan 1957
- Hax, K. Die Betriebsunterbrechungsversicherung, Köln und Opladen 1949
- Heinen, E. Handelsbilanzen, Wiesbaden 1960
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.) Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956
- Lehmann, K. H. Aktienrechtsreform 1965, Mondorf 1965
- Mellerowicz, K. Kosten und Kostenrechnung, Bd. I und II, Teil 1 u. 2. 4. Aufl. Berlin 1963 bis 1968
- Mellerowicz, K. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. I—IV, 12. Aufl. Berlin 1964—1968
- Mellerowicz, K. Unternehmenspolitik, Bd. I—III, 2. Aufl. Freiburg 1965
- Möhring-Schwartz Die Aktiengesellschaft und ihre Satzung, 2. Aufl. Berlin 1966
- Rowedder-Haberlandt Aktiengesetz 1965, Stuttgart 1965
- Obermüller-Werner-Winden Die Praxis der Innenrevision, Wiesbaden 1959
- Proksch, O. Die stillen Reserven im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Köln und Opladen 1959
- Saage, G. Aktiengesetz (Kommentar), 2. Aufl. Berlin 1937
- Schlegelberger-Quassowski, u. a. Die Aktiengesellschaft, 7. Aufl. Köln und Opladen 1950
- Schmalenbach, E. Dynamische Bilanz, Leipzig 1939; 13. Aufl. bearb. v. R. Bauer, Köln und Opladen 1962
- Schmalenbach, E. Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. Wiesbaden 1951
- Schmidt, F. Grundlagen und Aufgaben der Aktienrechtsreform, Tübingen 1960
- Strauß, W. Das Aktienwesen, Frankfurt 1963
- Vallentin Betriebsanalyse, Zürich 1950
- Viel, J. Finanzwirtschaftliche Bilanz, 2. Aufl. Duisburg 1948
- Walb, E. Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952
- Wall, F. Aktien- und Konzernrecht, 2. Aufl. Karlsruhe 1966
- Würdinger Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin und Frankfurt/M. 1967
- Wysocki, K. v. Das Aktiengesetz 1965, Stuttgart 1966
- Zeiss Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, hrsg. von Mellerowicz und Bankmann, Stuttgart 1966
- Festschrift Herbert Rätisch Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz nebst Begründung, Bonn 1960
- Kropff, B. Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6. 9. 1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. 9. 1965 mit Begründung des Regierungsentwurfs, Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Verweisungen und Sachverzeichnis, Düsseldorf 1965
- WP-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968.

Vorbemerkungen

- Barz, AG 1966, 39: Die durch die Aktienrechtsreform 1965 veranlaßten Satzungsänderungen (Hauptversammlung, Jahresabschluß, Gewinnverwendung); dazu auch: Eckardt, NJW 1967, 369
- Döllner, BB 1965, 1405: Rechnungslegung nach neuem AktG und Auswirkungen auf das Steuerrecht
- Döllner, BB 1966, 629 / Eßer, AG 1966, 24; AG 1965, 360 / Geßler, AG 1965, 343; DB 1966, 215; RPfl. 1966, 1 / Hornef, BB 1966, 505
- Eckardt, BFuP 1963, 581: Die Rücklage für Preissteigerungen als Mittel der Substanzerhaltung
- Eßer, Industriekurier v. 17., 24. und 29. 12. 1964 und v. 7. 1. 1965: Gewinnschätzung mittels mathematischer Methoden I—IV
- Feuerbaum, BB 1966, 133: Nominelle und substantielle Kapitalerhaltung im Handels- und Steuerrecht
- Forster, DB 1962, 309: Die Begrenzung der Rücklagenbildung im Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und die Substanzerhaltungsrücklage
- Geßler, AG 1965, 343: Vollendete oder nur begonnene Aktienrechtsreform
- Geßler, BB 1965, 677: Das neue Aktienrecht
- Geßler, Rechtspfleger 1966, 1 Grundzüge des neuen Aktienrechts
- Göppl, WPg 1967, 565: Die Gestaltung der Rechnungslegung von AG unter Berücksichtigung der neueren bilanztheoretischen Diskussion
- Hornef, BB 1966, 505: Bilanzpolitische Überlegungen beim Übergang auf das neue Aktiengesetz
- Illtschko, Die Behandlung von offenen und stillen Reserven, in: Probleme des Rechnungswesens in internationaler Betrachtung, Düsseldorf 1957, S. 113 ff.
- Karsten, BB 1967, 425: Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerrechtliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung
- Knur, DNotZ 1966, 324: Aktiengesetz 1965 — Satzungsgestaltung nach neuem Recht
- Kofahl, BFuP 1953, 207: Bilanztheoretisches und bilanzpolitisches Denken
- Kofahl, WPg 1956, 541: Bilanzierungspolitik
- Kropff, DB 1966, 669, 709: Übergangsfragen der Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965
- Lipfert, Zur Frage der stillen Reserven der deutschen Industrie-Aktiengesellschaften 1963, S. 117 ff.
- Mellerowicz, K., Selbstfinanzierung der Industrie, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für Kalveram, Berlin-Wien 1942, S. 196 ff.
- Mellerowicz, K., Rechnungslegung und Konzernabschluß, in: Beiträge zur Aktienrechtsreform, Hrsg. H. Hengeler, Heidelberg 1959, S. 197 ff.
- Mellerowicz, K., Rechnungslegung §§ 125—144, in: Großkommentar Aktiengesetz, Gadow-Heinichen, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1961
- Möhring, NJW 1966, 1, 87: Das neue Aktienrecht
- Mutze, AG 1966, 173, 212: Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses der AG sowie Beschlußfassung über Gewinnverwendung
- Peupelmann, DB 1967, 737, 781, 825: zum Bilanzausweis u. ä.
- Raisch, JZ 1966, 501, 549: Grundsätzliche Aufgaben der Rechtswissenschaft gegenüber dem neuen Aktiengesetz (§ 155 Abs. 1 Satz 3, Unternehmensbegriff)
- Spieth, WPg 1966, 253: Auswirkungen des neuen Aktienrechts auf Bankbilanzen
- Schäfer, BB 1966, 229: Aktuelle Probleme des neuen Aktienrechts
- Schmaltz, ZfbF 1965, 78: Schaffung und Erhaltung des finanziellen Gleichgewichts der Unternehmen
- Schneider, Forster, Goedeler, Greiffenhagen, Havermann, Beiträge zum neuen Aktienrecht, Sonderdruck aus der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“, Düsseldorf 1966
- Schubert, ZfB 1965, 818: Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum Ausweis und zur Verwendung von Gewinn nach dem neuen Aktienrecht
- Schupp, Neue Betriebswirtschaft 1967, 2, 32: Probleme, die das neue Aktiengesetz ungelöst ließ.
- Werner, DB 1966, 889, 929: Rechtsprobleme der §§ 12 bis 15 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz 1965
- o. Verf. BfGenW 1966, 77, 99: Rechnungslegung nach dem neuen AktG; genossenschaftsbezogen dargestellt.

Vorbemerkungen

Der fünfte Teil des ersten Buches des AktG enthält unter der Überschrift „Rechnungslegung · Gewinnverwendung“ Vorschriften über die *Aufstellung* des Jahresabschlusses (Inhalt des Jahresabschlusses, Gliederung der Jahresbilanz, Wertansätze der Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung) und des Geschäftsberichtes.

Der *zweite* Abschnitt regelt die *Prüfung* des Jahresabschlusses durch den Abschlußprüfer und den Aufsichtsrat.

Der *dritte* Abschnitt ist in drei Unterabschnitte gegliedert. Er enthält im ersten Unterabschnitt die Vorschriften für die *Feststellung* des Jahresabschlusses, im zweiten über die *Gewinnverwendung*, im dritten über die ordentliche *Hauptversammlung*.

Der *vierte* Abschnitt behandelt die *Bekanntmachung* des Jahresabschlusses.

Zweifellos gehören die Vorschriften der §§ 148—178 in der Entwicklung des Aktienrechts mit zu den umstrittensten. Hängt es doch mit von ihrer Ausgestaltung ab, in welchem Umfange Aktionär und Öffentlichkeit einen Einblick in die wirtschaftliche Lage der Unternehmung erhalten und inwieweit der Kapitalgeber neben dem Kapitalverwalter mit in die Geschäftspolitik eingreifen kann.

In der *Entwicklung* der Vorschriften, die heute unter dem Titel „Rechnungslegung“ zusammengefaßt sind, lassen sich vornehmlich *drei Tendenzen* feststellen:

- a) Grundsätzlich eine immer stärkere Erweiterung der *Publizitätspflicht*, um eine angemessene Unterrichtung für Aktionäre, Gläubiger und Öffentlichkeit zu erreichen,
- b) eine steigende *Kontrolle des Vorstandes*, um eine mißbräuchliche und schlechte Verwaltung auszuschalten,
- c) eine *wechselnde Kompetenzverteilung* zwischen Aktionär (HV) und Vorstand bezüglich der Feststellung des Jahresabschlusses und der Rücklagenbildung, bedingt durch wirtschaftliche und soziale Veränderungen.

Zeitlich lassen sich bei Verfolgung dieser Entwicklungstendenzen etwa fünf Abschnitte abgrenzen:

1. Das Aktiengesetz als Teil des Handelsgesetzbuches vom 1. 1. 1900 (§§ 178—334)

Grundlage für den heutigen fünften Teil „Rechnungslegung“ bildeten die §§ 260 bis 267 im HGB, unter dem Titel „Verfassung und Geschäftsführung“. Sie ermöglichten nur einen beschränkten Einblick in die Geschäftslage. So fehlten z. B. noch genauere Vorschriften über Art und Umfang von Jahresabschluß (keine Gliederungsvorschriften) und Geschäftsbericht.

Über die *Genehmigung* der Jahresbilanz hatte die *Hauptversammlung* allein zu beschließen.

2. Aktienrechtsnovelle 1931

Erst die *Notverordnung vom 19. September 1931* erweiterte und verschärfte die Publizitätspflicht. Es wurden eine aussagefähige Bilanzgliederung und eine erweiterte Offenlegung der Geschäftsverhältnisse verlangt. Die Gewinn- und Verlustrechnung war allerdings nur nach dem Gemischtprinzip (teils Brutto-, teils Netto-rechnung) aufzustellen. Gewisse Aufwandsarten, wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und die Bestandsveränderungen konnten mit dem Umsatz saldiert werden. Die Kontrolle der Verwaltung wurde verschärft, da allgemein Bilanzprüfung durch unabhängige, sachverständige Wirtschaftsprüfer vorgeschrieben wurde.

3. Das Aktiengesetz von 1937 (30. 1. 1937), ergänzt durch ein „Einführungsgesetz“ und drei Durchführungsverordnungen, hat bezüglich der Publizitätspflicht die Vorschriften der Notverordnung nur noch teilweise erweitert. Die Anforderungen an den Inhalt des Geschäftsberichtes und die Gliederung des Jahresabschlusses wurden verschärft. Allerdings wurden in der Gewinn- und Verlustrechnung die Saldierungsmöglichkeiten noch erweitert, wodurch ein Einblick in die Betriebsverhältnisse der AG verschlechtert wurde. Lediglich eine genauere Trennung gewisser nichtbetrieblicher Erträge und Aufwendungen von ausweispflichtigen betrieblichen Daten wurde vorgeschrieben.

Die Kontrolle der Verwaltung wurde jedoch erhöht, und zwar dadurch, daß nunmehr eine gültige Feststellung des Jahresabschlusses nur nach vorgeschriebener Abschlußprüfung möglich wurde (§ 135 Abs. 1, Satz 1), worüber bis dahin teilweise Unklarheit herrschte. Zugleich brachte das AktG 1937 eine entscheidende Änderung gegenüber dem bis dahin geltenden Recht: Es übertrug dem Vorstand mit Billigung

des Aufsichtsrates grundsätzlich die Feststellung des Jahresabschlusses, worüber bis 1937 allein die Hauptversammlung (Generalversammlung) zu entscheiden hatte (§ 260 Abs. 1 HGB).

4. Seitdem haben **Änderungen des Aktienrechts u. a.** bewirkt

- a) das D-Markbilanzgesetz vom 21. 8. 1949,
das Wertpapierbereinigungsgesetz vom 9. 8. 1949,
das Betriebsverfassungsgesetz vom 11. 10. 1952,
das Mitbestimmungsgesetz vom 21. 5. 1951,
das Mitbestimmungsergänzungsgesetz vom 7. 8. 1956,
das Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Aktienrechts und des Mitbestimmungsrechts vom 15. 7. 1957,
das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 12. 11. 1956
- b) Die „**Kleine Aktienrechtsreform**“,
der das Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. 12. 1959 zugrunde liegt.
- c) Zwischendurch wurde an einer Reform des Aktienrechts weitergearbeitet. Im Oktober 1958 erschien der „*Referentenentwurf eines AktG*“.

In den entsprechenden Paragraphen (§§ 138—163) des „Referentenentwurfs“ wurden gegenüber dem geltenden Recht eine aussagefähigere Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie eine Stärkung der Aktionärsrechte gefordert.

Im März 1960 folgte der „*Regierungsentwurf*“ eines AktG (seine Paragraphen erhalten im folgenden zur Unterscheidung den Vorsatz: RE). Er behandelt Rechnungslegung und Gewinnverwendung in den RE §§ 141—166. In diesem Entwurf sind die Vorschriften des Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. 12. 1959 — mit geringen Abänderungen — enthalten, wobei die Neugliederung der Gewinn- und Verlustrechnung eine wichtige Verbesserung auf dem Gebiete der Publizität darstellt. In ihr ist das *Bruttoprinzip* verwirklicht. Eine weitere Verbesserung der Publizität wird auch durch besondere Vorschriften hinsichtlich der Gliederung der Jahresbilanz und des Inhalts des Geschäftsberichtes erreicht. Die Vorschriften des Regierungsentwurfes über die Bildung stiller Rücklagen sollen eine Gewinnverschleierung durch Einengung der Möglichkeit willkürlicher Unterbewertungen und übermäßiger Abschreibungen erschweren, damit der Hauptversammlung die Entscheidung über die Gewinnverwendung auch in praxi verbleibt.

Entgegen dem Vorschlag im Referentenentwurf hält der Regierungsentwurf an der formellen Zuständigkeitsverteilung des bisherigen Rechts fest. Hiernach stellt im Regelfalle die Verwaltung den Jahresabschluß fest (RE § 160) und die Hauptversammlung beschließt über die Verwendung des Bilanzgewinnes (RE § 162 Abs. 1).

Materiell ist das Feststellungsrecht jedoch gegenüber dem bisher geltenden Recht eingeschränkt. Während nach dem Gesetz von 1937 die Rücklagenbildung grundsätzlich Sache der Verwaltung war, kann nach dem Regierungsentwurf die Verwaltung nur noch bestimmte offene Rücklagen bilden.

Hervorzuheben ist ferner im Regierungsentwurf der veränderte Aufbau des fünften Teiles (Rechnungslegung, Gewinnverwendung). Die Vorschriftenfolge ist entsprechend dem zeitlichen Ablauf der Rechnungslegung und der Bilanzfeststellung aufgebaut. Hierdurch und durch Einbeziehung der Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat in den fünften Teil (früher geregelt in § 96 AktG) wird das Gesetz übersichtlicher.

5. Das Aktiengesetz 1965 (6. 9. 1965)

bringt gegenüber dem AktG von 1937 und auch gegenüber dem RE von 1960 noch wesentliche Änderungen. In dieser Vorbemerkung sollen die wesentlichsten Änderungen, soweit sie zum fünften Teil des AktG 1965 Beziehung haben, kurz dargelegt werden. Es geht vor allem um folgende *Änderungen*:

1. Der *Nennbetrag* von DM 100 wird auf DM 50 herabgesetzt.
2. *Mehrstimmaktien* werden auf Fälle beschränkt, in denen sie zur Wahrung überwiegend gesamtwirtschaftlicher Belange erforderlich erscheinen.
3. Die Ausgabe *stimmrechtsloser Vorzugsaktien* wird erweitert (bis zur Höhe des Gesamtnennbetrages der anderen Aktien (bisher nur bis zur Hälfte)).
4. Die *Feststellung* des Jahresabschlusses liegt zwar wie bisher bei Vorstand und Aufsichtsrat, es sei denn, daß der Aufsichtsrat den Jahresabschluß nicht billig oder beide Verwaltungsorgane sich für die Feststellung durch die Hauptversammlung entscheiden. Vorstand und Aufsichtsrat sind aber in Zukunft in der Dotierung der *Rücklagen* beschränkt.
5. Über die *Verwendung* des Bilanzgewinnes beschließt wie bisher die Hauptversammlung.
6. Die *Bewertungsvorschriften* sind grundlegend geändert und viel enger gefaßt.
7. Die *Gliederung* der Jahresbilanz wird verfeinert, bei der Gewinn- und Verlustrechnung wird die Staffelform vorgeschrieben, bringt aber sonst keine wesentlichen Änderungen, nur Klarstellung bisher strittiger Fragen.
8. Das *Auskunftsrecht* der Aktionäre wird verstärkt, die Mindestfrist für die Einberufung der Hauptversammlung um einen Monat verlängert.
9. Das Ausüben des Stimmrechts durch die *Kreditinstitute* wird zugunsten der Aktionäre durch neue Vorschriften erschwert. Es tritt aber keine *grundlegende* Änderung ein.
10. Der *Minderheitsschutz* wird verstärkt. Die Minderheit bestimmt sich nicht nur wie bisher nach einer Quote des Kapitals (10 oder 5%), sondern auch durch das Erreichen bestimmter Aktienbeträge (2 oder 1 Mill. DM).
11. Für den *Aufsichtsrat* werden zur besseren Kontrolle der Geschäftsführung zahlreiche neue Vorschriften erlassen.
12. Das Recht des *Vorstandes* erfährt auch einige Veränderungen.
13. Eine weitgehende Regelung trifft das AktG 1965 in bezug auf „*verbundene Unternehmungen*“. Konzernfragen nehmen jetzt einen breiten Raum ein.

Diese kurze Darlegung der Veränderungen im AktG 1965 gegenüber den bisherigen aktienrechtlichen Bestimmungen muß noch durch ein Eingehen auf den *Geist*, von dem das AktG 1965 durchdrungen ist, ergänzt werden. Er ist es, der auch die Kommentierung des fünften Teiles dieses Gesetzes bestimmt.

Waren Ziele des alten Aktiengesetzes als Teil des Handelsgesetzbuches: Gläubigerschutz, hoher Substanzwert, geringe Gewinnausschüttung, Zulassung stiller Reserven, die des AktG 1937: straffe Führung des Betriebes, Festigung der Stellung des Vorstandes, Zurückdrängung der Hauptversammlung, so sind Ziele des AktG 1965 vor allem:

- a) Stärkung der Stellung des Aktionärs, Popularisierung der Aktie, dadurch: Lösung der Finanzierungsfrage, dazu
- b) ein gesellschaftspolitisches Ziel: Vermögensbildung der Massen, Vermehrung und Stärkung der Stellung der Anteilseigner an Betrieben, daher Verbesserung von Publizität und Auskunftsrecht, Erleichterung des Protestes (5% des Aktienkapitals oder 1 Mill. Aktien) und der Bestellung von Sonderprüfern; vollständiger Ausweis des Bilanzgewinnes; nahezu völlige Ausschaltung stiller Reserven; Beschluß über Gewinnverwendung durch Hauptversammlung.

Das Aktiengesetz ist vor allem ein *Organisationsgesetz*, das den formalen Rahmen abgibt, in dem sich die betrieblichen Kräfte innerhalb dieser Unternehmensform betätigen können. Unsere Rechts- und Wirtschaftsordnung beruht auf der Anerkennung und dem Schutz des privaten *Eigentums*. Hieraus ergibt sich, daß eine freie *Verfügung* über das Eigentum gewährleistet sein muß.

Bei der Ausübung der Eigentümerrechte ergeben sich jedoch Schranken, und zwar: aus der *Natur* des jeweiligen Gegenstandes des Eigentums und aus den *Bindungen*, denen der Eigentümer als *Staatsbürger* im Interesse einer *harmonischen Sozial- und Eigentumsordnung* in einer *sozialen Marktwirtschaft* unterworfen werden muß.

Zu den Grundsätzen unserer Wirtschaftsverfassung gehört der *freie Wettbewerb* und, um diese Maxime durchsetzen, sie positiv gestalten zu können, die *Unterbindung des Mißbrauchs wirtschaftlicher Machtstellung*.

Ein modernes Aktiengesetz muß daher, wenn es den Grundsätzen unserer Rechts- und Wirtschaftsordnung entsprechen soll, dem *Aktionär* eine gebührende Stellung einräumen, sein Mitbestimmungs- und Kontrollrecht sichern. Neben dem Aktionär steht aber der *Betrieb an sich*, der unter seinen besonderen Lebensgesetzen steht, die nicht mißachtet werden dürfen, wenn das ökonomische Prinzip, das Grundgesetz jeder Wirtschaftsführung, befolgt werden soll.

Aktionär und Betrieb, vertreten durch seine Verwaltung, denken nun nicht immer in gleicher Weise, so etwa, wenn der Aktionär nach möglichst hohen Dividenden strebt, die Verwaltung aber an Sicherung des Betriebes und Wachstum denkt und daher einen Teil des Gewinnes im Betriebes belassen möchte. Es ist eine der schwierigsten Aufgaben, hier einen Ausgleich der Interessen zu erreichen, zumal, wenn noch ein dritter am Erfolg teilhaben möchte: der *Arbeitnehmer*, der an der Erzielung des Gewinns auch beteiligt ist.

Je mehr zudem die wirtschaftliche europäische Integration zur Tatsache wird, die Lage unserer Unternehmen im Weltmarkt sich verschärft, desto mehr muß, nicht zuletzt im Interesse der Aktionäre, an die Zukunft der Unternehmen, ihre Entwicklung gedacht und der Rahmen so gesetzt werden, daß die deutschen Unternehmen erfolgreich arbeiten und widerstandsfähig bleiben können.

Wenn man zudem bedenkt, daß der Aktionär, er mag durch die Verwaltung noch so weitgehend unterrichtet werden, niemals in die Lage versetzt werden kann, alle Maßnahmen der Unternehmensführung sachverständig zu beurteilen, selbst wenn er wirtschaftlich noch so gut geschult ist, wird man die Grenzen der Einflußmöglichkeit des Einzelaktionärs sehen und ihm nicht eine Verantwortung übertragen, die er gar nicht tragen kann. Ein modernes Aktienrecht muß diese Zusammenhänge sehen und eine Grundlage zu bestmöglicher Wirtschaftsführung abgeben, sie mindestens nicht hindern, was durch eine verfehlte Regelung der Rechnungslegung und Gewinnverwendung durchaus geschehen könnte, ist doch das Rechnungswesen das Steuer des Betriebes.

Dazu muß es eine Hauptaufgabe des Aktiengesetzes, insbesondere seiner Reform sein, *neue Gesellschaftsschichten* am Kapital-, also auch am Aktienmarkt zu interessieren und den Aktienerwerb attraktiv zu machen. Das notwendige betriebliche Wachstum ist an Investitionen gebunden, was neuen Kapitaleinsatz verlangt, zum guten Teil über den Kapitalmarkt, durch Gewinnung neuer Aktionäre. Hier wird das Problem offenkundig: die Kompetenzen innerhalb der Aktiengesellschaft und ihrer Organe untereinander vernünftig abzugrenzen und das richtige Maß für die Publizität zu finden. Jedem der beiden Beteiligten: dem Aktionär und dem Betrieb an sich muß gegeben werden, was ihm gebührt.

Zum zweiten Problem: der Verhinderung wirtschaftlichen *Machtmißbrauchs*, muß das Aktiengesetz Bestimmungen enthalten, die die wirtschaftliche Macht durch Veröffentlichung der finanziellen Kraft und Verflechtung sichtbar werden lassen. Wirtschaftliche Größe ist nicht verwerflich, aber wirtschaftliche Macht soll offen ausgeübt werden.

Das bis zum 31. Dezember 1965 geltende Aktienrecht hatte seine Aufgabe im großen und ganzen erfüllt. Mißstände, die ein Eingreifen des Gesetzgebers zwingend erforderlich gemacht hätten, sind nicht aufgetreten.

Wenn die Bundesregierung trotzdem in Übereinstimmung mit weiten Kreisen der Wirtschaft eine Reform des Aktiengesetzes von 1937 für erforderlich hielt, liegt das an den veränderten Verhältnissen. Viele Gegebenheiten, die 1937 bestanden haben, sind nicht mehr vorhanden oder haben sich gewandelt. Die rechtliche, wirtschaftliche und soziale Entwicklung ist weitergegangen. Wegen der überragenden volkswirtschaftlichen Bedeutung der Aktiengesellschaft als rechtlicher Organisationsform für einen bedeutenden Teil der deutschen Wirtschaft mußten einige Bestimmungen anders gefaßt werden. Zum Teil waren grundsätzliche Änderungen notwendig, zum Teil genügte es, die Nuancen etwas anders zu setzen.

Im Mittelpunkt des Aktiengesetzes 1965 steht eine weitgehende Stärkung der Stellung der Aktionäre. Ausgehend von dem Grundgedanken, daß der Aktionär Anspruch auf angemessene Dividende und angemessene Unterrichtung über die Lage der Gesellschaft hat, sollten insbesondere die Rechnungslegungsvorschriften geändert werden. Die Neuordnung der aktienrechtlichen Rechnungslegung war deshalb ein Schwerpunkt des Entwurfs.

Dieses Ziel der Reform ist grundsätzlich positiv zu beurteilen, da das Aktiengesetz von 1937 die Hauptversammlung und den Aktionär in seinen Rechten zu sehr beschränkt hatte.

Eine Reform der Rechnungslegungsvorschriften darf jedoch den Gesichtspunkt des Aktionärschutzes nicht übertreiben. Der Aktionär muß gewiß vor betrügerischen Manipulationen geschützt, seine Eigentümerstellung muß gestärkt werden, damit er eine wirksamere Kontrolle der Geschäftsgebarung erreichen kann. Das ist unbestritten. Ebenso unbestritten aber ist es, daß die Eigentümerrechte des Aktionärs dort ihre Grenzen finden, wo die *Funktionsfähigkeit* des Betriebes beeinträchtigt wird.

Die Rechtsform der Aktiengesellschaft ist eine Organisationsform, die von einer Trennung von Anteilseignern und Verwaltung ausgeht und die den Betrieb weitgehend der Kontrolle durch die Öffentlichkeit unterwirft. Der Aktionär muß sich aus organisatorischen Gründen damit abfinden, daß er an der Leitung des Betriebes nicht teilhaben kann.

Neben der Neuordnung der Rechnungslegung der Einzelaktiengesellschaften ist als ein weiterer Schwerpunkt des Regierungsentwurfs der erstmalige Versuch anzusehen, ein *Konzernrecht* zu schaffen. Der § 134 Nr. 2 des AktG 1937 enthielt lediglich eine Ermächtigung, „für Konzerngesellschaften Vorschriften über die Aufstellung des eigenen und über die Aufstellung eines gemeinschaftlichen Jahresabschlusses zu erlassen“. Von dieser Ermächtigung haben weder die frühere Reichsregierung noch die Bundesregierung jemals Gebrauch gemacht.

Bei der wachsenden Bedeutung, die das Konzernwesen im wirtschaftlichen Leben aller hochindustrialisierten Staaten erlangt hat, kam der Organisationsform der Aktiengesellschaft im Konzernrecht eine bedeutungsvolle Rolle zu.

Dabei mußte die Rechtsform des Konzerns als eine gegebene Erscheinungsform unseres Wirtschaftslebens hingenommen werden. Wie der Regierungsentwurf betonte, kann das Aktiengesetz nicht entscheiden, ob eine Unternehmensverflechtung im Einzelfalle aus technischen, volkswirtschaftlichen oder sonstigen Gründen erwünscht oder aber wegen der Gefahr einer Beschränkung des Wettbewerbs oder einer übermäßigen Machtzusammenballung unerwünscht ist. Entsprechend der allgemeinen Aufgabe des Aktienrechts, die Aktionäre und Gläubiger angemessen zu schützen und die Verhältnisse des Betriebes durch Publizitätsvorschriften sichtbar zu machen, muß es sich auf konzernrechtlichem Gebiete darauf beschränken, die Unternehmensverbindung rechtlich zu erfassen, sie durch Publizitätsvorschriften durchsichtig zu machen und Schutzvorschriften für die außenstehenden Aktionäre und Gläubiger der verbundenen Unternehmen zu treffen.

Auch diese Vorschriften sind danach zu beurteilen, wie bei der starken Berücksichtigung der Aktionärs- und Gläubigerinteressen den *betriebswirtschaftlichen* Erfordernissen genügend Rechnung getragen wird. Was für die Einzelgesellschaft gilt, gilt analog auch für den Konzern: Die Form des Konzerns ist wirtschaftlich sinnvoll und unentbehrlich. Seine Bildung und Funktionsfähigkeit darf nicht zugunsten individueller Interessen behindert werden.

Aus diesen verfolgten Hauptzielen ergeben sich die Schwerpunkte des AktG 1965. Zur Beurteilung ihrer Wirksamkeit ist zu untersuchen, mit Hilfe welcher Maßnahmen das AktG 1965 seine Ziele:

Schutz der Aktionäre und Gläubiger, dabei aber Aufrechterhaltung des Leistungswettbewerbs und

Verhütung des Mißbrauchs wirtschaftlicher Machtstellung
zu erreichen sucht.

Vorbemerkungen

Diese Maßnahmen sind

- a) insbesondere Bestimmungen zur Rechnungslegung der Einzelaktiengesellschaften und der Konzerne
- b) die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Bilanzgewinnes
- c) das Depotstimmrecht
- d) der Schutz der Minderheiten
- e) der Schutz der Aktionäre vor der Gefahr der Konzernbildung.

Zu a): Die wichtigsten Bestimmungen zur Rechnungslegung betreffen ihre größere Aussagefähigkeit. Sie soll durch eine Erweiterung der Bilanzgliederung und durch eine Einschränkung des Bewertungsspielraumes erreicht werden.

Zunächst die *Bilanzgliederung*. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist bereits durch die kleine Aktienrechtsreform vom 23. 12. 1959 verbessert worden. Das AktG 1965 übernimmt diese Regelung, läßt jedoch als Ausweisform nur noch die Staffelform zu.

Die *Bilanz* soll über folgende Tatsachen Aufschluß geben:

- (1) Finanzstruktur,
- (2) Liquiditätsverhältnisse und
- (3) Unternehmensverflechtungen.

Zu (1): Die Gliederungsvorschriften des bisherigen Aktienrechts reichten im großen und ganzen aus, die *Finanzstruktur* erkennbar zu machen, nur der *Bewertungsspielraum* wurde zum Teil als sehr weit angesehen.

Das AktG 1965 bringt daher gegenüber dem bisherigen Aktienrecht darin keine grundsätzlichen Änderungen, sondern nur weitergehende und differenziertere Gliederungsvorschriften, vor allem zur Verbesserung der Liquiditätsrechnung.

Zu (2): Einzelne neue Bilanzpositionen, die neu oder in veränderter Form in das neue Aktiengesetz aufgenommen wurden, dienen dem weitergehenden Ausweis der Liquiditätsverhältnisse.

Das AktG 1965 stellt gegenüber dem § 131 Abs. 1 AktG 1937 eine große Verbesserung dar, die unserer Meinung nach ausreicht, die Liquiditätsverhältnisse der Gesellschaft hinreichend sichtbar werden zu lassen.

Zu (3): Das bisherige Recht verlangt von den *Konzernen* keinen Jahresabschluß, jedoch mußten die Konzernbeziehungen in gewissem Umfange in den einzelnen Bilanzen der Konzerngesellschaften sichtbar gemacht werden.

Das AktG 1965 bringt eine Erweiterung der Ausweispflicht insofern, als — im Gegensatz zum bisherigen Aktiengesetz — Anteile an einer herrschenden Kapitalgesellschaft auch dann ausgewiesen werden müssen, wenn die Rechtsform der herrschenden Gesellschaft eine andere ist als die der Aktiengesellschaft oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien. In Betracht kommen die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die bergrechtliche Gewerkschaft. Die Begründung liegt darin, daß auch die Anteile an einer herrschenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung und an einer herrschenden bergrechtlichen Gewerkschaft insofern unsichere Werte sind, als sie wirtschaftlich dem Besitz eigener Aktien gleichkommen. Auf Einzelheiten dieser Bestimmung ist bei der eigentlichen Kommentierung der entsprechenden Paragraphen einzugehen.

Zu b): In der Frage der *Feststellung* des Jahresabschlusses und der *Verwendung* des Bilanzgewinnes hält das AktG 1965 an der *bisherigen Kompetenzverteilung* für die Feststellung des Jahresabschlusses fest. Es stärkt jedoch die Stellung der Aktionäre insofern, als es das Feststellungsrecht gegenüber dem bisherigen Recht inhaltlich einschränkt. Die Verwaltung kann nicht mehr allein über die *Verwendung* des erwirtschafteten Gewinnes bestimmen. Das Feststellungsrecht nach dem AktG gibt der Verwaltung nur noch das Recht, „die Abschreibungen, die Wertberichtigungen und Rückstellungen, die für das Geschäftsjahr gemacht werden sollen, vorzunehmen und auf diese Weise den Gewinn zu ermitteln“. Die Entscheidung darüber, ob dieser Gewinn zu einer über die Gesetzes- oder Satzungsvorschriften hinausgehenden *Rücklagenbildung* verwendet oder *ausgeschüttet* wird, soll in Zukunft allein bei der Hauptversammlung liegen.

Hier stehen wir an einem *Kernproblem* des Aktienrechts, das an die Konkurrenz und Lebensfähigkeit des Betriebes rührt. Es geht hier um die Selbstfinanzierung des Betriebes durch Bildung von Rücklagen. Über Rücklagenbildung, die über Gesetz und

Satzung hinausgeht, entscheidet nach dem AktG 1965 allein die *Hauptversammlung*. Sie kann aber gar nicht beurteilen, was der Betrieb an sich für die Betriebserhaltung und Gewinnsicherung benötigt. Daß die Betriebsleitung in der Rücklagenbildung nicht zu weit gehen wird, dafür sorgt schon die Dividendenkonkurrenz innerhalb der Branche, ferner die Kursentwicklung, die zum guten Teil von der ausgeschütteten Dividende abhängt. Schon bei der bisherigen Regelung, die die Rücklagenbildung noch der Verwaltung übertrug, ging die Selbstfinanzierungsquote zurück:

| | |
|------|--------------|
| 1960 | 18,3 Mrd. DM |
| 1961 | 15,7 Mrd. DM |
| 1962 | 13,3 Mrd. DM |

Abschreibungen und nicht entnommene Gewinne betragen in Prozenten der Bruttoinvestitionen:

| | | |
|---------------------|------|-------|
| | 1960 | 70,9% |
| | 1961 | 68,4% |
| | 1962 | 66,4% |
| In Amerika waren es | 1959 | 92% |
| | 1960 | 90% |

Das sollte Veranlassung sein, in der Frage der Gewinnverwendung eine betriebspositive Stellung einzunehmen. Von der Öffentlichen Hand und ihrer Beteiligung am Gewinn sei hier nicht gesprochen, sondern nur vom Gewinnrest nach Ertragsteuern. Anspruch auf diesen Gewinn haben zunächst nur zwei: der Kapitalgeber, der Kapital investiert und es riskiert, und der Betrieb an sich, der aus sich heraus wachsen muß, dem daher ein Teil des erzielten Gewinnes (in Form von Rücklagen, stillen und offenen) verbleiben muß, um aus sich heraus wachsen zu können. Bei Personengesellschaften, die in der Kreditaufnahme zur Betriebserweiterung, im Vergleich zu Aktiengesellschaften, sehr beschränkt sind, ist dies so offenbar, daß diese Verwendung des Gewinnes unbestritten ist. Die Kapitalgesellschaften haben, unserer Ansicht nach, den gleichen Anspruch.

In der neueren Zeit erhebt noch ein dritter Faktor Anspruch auf einen Gewinnanteil: die Arbeit, die Betriebsangehörigen.

Es ist offensichtlich, daß hier für die Unternehmensführung ein Koordinierungsproblem ersten Ranges vorliegt.

Auch das Aktienrecht kann an dieser für das Betriebsleben entscheidenden Problematik nicht vorbeigehen.

Zu c): Depotstimmrecht,

d): Minderheitenschutz und

e): Schutz der Aktionäre vor Konzernbildung

s. Ausführungen in der Einleitung und die Erläuterungen zu den entsprechenden Paragraphen AktG.

In einer kritischen Betrachtung, wie sie hier vorzunehmen war, treten zwangsläufig die negativen Aspekte mehr in den Vordergrund. Insgesamt läßt die Aktienrechtsreform durchaus Verbesserungen für die Aktionäre erwarten. Wenn dazu die Vermögensbildung der privaten stärker als die der öffentlichen Hand gefördert wird, ist zu hoffen, daß es gelingt, neue Gesellschaftsschichten am Kapitalmarkt zu interessieren.

Erster Abschnitt

Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts

§ 148 Aufstellung durch den Vorstand

§ 125, Satz 1 AktG 1937. § 141 RE

Der Vorstand hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (Jahresabschluß) sowie den Geschäftsbericht aufzustellen und den Abschlußprüfern vorzulegen.

Literatur

Heuer, WPg 1967, 514: Zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Übersicht

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts | | II. Prüfung des Jahresabschlusses durch die Abschlußprüfer | 8 |
| 1. Zuständigkeit für die Aufstellung | 1—4 | III. Anwendung auf die KGaA | 9 |
| 2. Aufstellungsfrist | 5 | | |
| 3. Gestaltung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts | 6—7 | | |

I. Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts

1. Zuständigkeit für die Aufstellung

Anm. 1

Der Jahresabschluß setzt sich aus der Jahresbilanz (§§ 151ff.) und der Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 157f.) zusammen. Aufgabe der *Bilanz* ist es, die Lage der Gesellschaft zum Schluß des Geschäftsjahres, also zu einem bestimmten Zeitpunkt, durch Zahlen- und Wertangaben über Aktiv- und Passiv-Vermögen klarzustellen. Die *Gewinn- und Verlustrechnung* stellt eine Zusammenfassung der bis zum Ende des Geschäftsjahres entstandenen Aufwände und Erträge und die dabei erzielten Gewinne und Verluste dar. Sie umfaßt alle Vermögensbewegungen im Laufe des Geschäftsjahres und bietet daher einen Einblick in den Verlauf der Geschäfte.

Das Gesetz unterscheidet zwischen Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses.

§ 148 verpflichtet den Vorstand zur *Aufstellung* des Jahresabschlusses. Aus §§ 172f. folgt, daß diese Aufstellung nur einen Abschlußentwurf darstellen kann, während der endgültige Abschluß erst nach der Abschlußprüfung — die sich somit nur auf den Entwurf erstreckt — durch Billigung des Aufsichtsrats (§ 172) oder durch Beschluß der Hauptversammlung festgestellt wird (§ 173). Die endgültige Fassung des Jahresabschlusses hängt somit von mindestens drei Stufen seiner Entstehung ab, der Aufstellung durch den Vorstand, der Prüfung durch die Abschlußprüfer — nicht aber der Bestätigung durch sie —, der Prüfung und Billigung = *Feststellung* durch den Aufsichtsrat; falls der Aufsichtsrat den aufgestellten Abschluß nicht billigt oder — mit dem Vorstand — die Feststellung der Hauptversammlung überläßt, kommt als vierte Stufe die Feststellung durch die Hauptversammlung hinzu. Erst mit der Feststellung liegt ein bindender Abschluß vor; vorher handelt es sich nur um einen Abschlußentwurf. Allein mit diesem befaßt sich § 148. Als Grundlage aber aller weiteren auf Feststellung des Abschlusses zielenden Maßnahmen ist die Aufstellung durch den Vorstand der entscheidende Ausgangspunkt für die Feststellung der Bilanz.

Der Geschäftsbericht hat die Aufgabe, die reinen Zahlen- und Wertangaben, die der Abschluß enthält und die sich auf den Abschlußstichtag und die Summe der Gewinne und Verluste des Geschäftsjahres beziehen, näher verständlich zu machen und damit nicht nur das statische Bild der Gesellschaftslage zu erläutern, sondern auch nähere Angaben zu ihrer Entwicklung zu machen. Er dient somit in erster Linie dazu, den Abschluß zu ergänzen und zu erklären. Daraus folgt seine nur beschränkte Überprüfung durch die Abschlußprüfer (§ 162 Abs. 2, Satz 2) und das Fehlen eines Billigungserfordernisses des Aufsichtsrats (§ 171 Abs. 2, Satz 4). Damit hat die Aufstellung des Geschäftsberichts einen anderen Charakter als die des Abschlusses: abgesehen von möglichen Änderungen bis zum Eintritt der Bindung nach § 175 Abs. 4, die aber nur dem Vorstand obliegen, ist der Geschäftsbericht mit seiner Aufstellung fertiggestellt, also kein bloßer Entwurf. Eine Festlegung ist nicht vorgesehen, die Prüfungen erstrecken sich auf einen endgültigen Bericht des Vorstandes.

Anm. 2

Zuständig und allein verantwortlich für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts ist der Vorstand. Das ist, vor allem hinsichtlich der Aufstellung des Geschäftsberichts, das natürlich Gegebene, da allein die Unternehmensleitung, also der Vorstand, in der Lage ist, alle Interessierten: Aktionäre, Gläubiger, Öffentlichkeit und Arbeitnehmer hinreichend und detailliert über die wirtschaftliche Lage und die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft zu informieren. Die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts darf *nicht* dem Aufsichtsrat übertragen werden, da es sich hierbei um eine Aufgabe der Geschäftsführung handelt, die nach § 111 Abs. 4, Satz 1 vom Aufsichtsrat nicht übernommen werden darf. Der Vorstand ist bei den Aufstellungsarbeiten nicht einmal an Weisungen des Aufsichtsrats gebunden. Die Aufstellung des Jahresabschlusses fällt auch dann in den Aufgabenbereich des Vorstandes, wenn Vorstand und Aufsichtsrat gemäß § 172 beschließen, die Feststellung des Jahresabschlusses der *Hauptversammlung* zu überlassen.

Anm. 3

Die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts ist eine Aufgabe des *Gesamtvorstandes* (§ 78 Abs. 2). Es ist aber statthaft, lediglich einzelne Vorstandsmitglieder — allerdings unter Mitverantwortung aller übrigen — mit dieser Pflicht zu betrauen. Für Meinungsverschiedenheiten im Vorstand kann eine Geschäftsordnung des Vorstandes bestimmen, daß im Falle von Stimmgleichheit die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag gibt. Keineswegs darf bei Meinungsverschiedenheiten im Vorstand — im Gegensatz zum AktG 1937 — der Vorstandsvorsitzende gegen die Mehrheit der übrigen Vorstandsmitglieder entscheiden (§ 77 Abs. 1, Satz 2, 2. Halbsatz). Ein Alleinentscheidungsrecht des Vorsitzenden würde gegen das Kollegialprinzip, das das AktG vertritt, verstoßen.

Enthalten Satzung oder Geschäftsordnung keine Bestimmung über die Beschlußfassung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, ist daher *Einstimmigkeit* erforderlich. Denn lt. § 77 Abs. 1 sind bei einem mehrgliedrigen Vorstand zur Geschäftsführung sämtliche Geschäftsführer nur *gemeinsam* befugt.

Daher ist auch die festgestellte Bilanz in jedem Falle von *sämtlichen* Vorstandsmitgliedern, auch den stellvertretenden, zu unterschreiben.

Behinderte Vorstandsmitglieder haben die Bilanzaufstellung zu unterzeichnen, obwohl sie bei der Beschlußfassung nicht anwesend waren, genauso wie die *überstimmten* Vorstandsmitglieder. Der Grund ist der, daß die Aufstellung der Bilanz Aufgabe des Gesamtvorstandes ist. Will ein überstimmtes Vorstandsmitglied nicht unterzeichnen, bleibt ihm nur der Rücktritt.

Ist der Grund der Nichtanwesenheit dagegen *höhere Gewalt*, z. B. schwere Krankheit, ist auch eine Mitunterzeichnung nicht erforderlich, da eine Mitaufstellung der Bilanz unmöglich war. In diesem Falle braucht seine Unterschrift auch auf dem zum Handelsregister eingereichten Stück nicht enthalten zu sein.

Ein *suspendiertes* Vorstandsmitglied braucht nicht mitzuunterzeichnen.

Dagegen kann der Name eines an der Mitunterzeichnung *behinderten* Mitgliedes in der *Veröffentlichung* der Bilanz eingesetzt werden.

Anm. 4

Kommt der Vorstand seiner Pflicht zur fristgemäßen Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts nicht nach oder versäumt er es, diese Unterlagen fristgemäß den Abschlußprüfern vorzulegen, so kann er vom Gericht durch *Ordnungsstrafen* zur Erfüllung dieser Aufgaben angehalten werden (§ 407). Das Gericht muß von Amts wegen tätig werden, ohne daß es eines besonderen Antrages bedarf. Jedoch steht jedem Aufsichtsratsmitglied und Aktionär, ebenso jedem nichtsäumigen Vorstandsmitglied das Beschwerderecht zu.

Im Falle der *Abwicklung* ist die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts Aufgabe der Abwickler (§ 270 Abs. 1 AktG). Bezüglich etwaiger Ord-

Anm. 5,6

nungsstrafen gilt ebenfalls die Regelung des § 407 AktG. Bei der *KGaA* ist die Aufstellung des Jahresabschlusses Sache der persönlich haftenden Gesellschafter (§ 283 Nr. 9 AktG).

Anm. 5

2. Aufstellungsfrist

Die Aufstellung des Jahresabschlusses hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr zu erfolgen. Das neue Aktiengesetz weicht damit von der bisherigen Regelung ab, nach der Jahresabschluß und Geschäftsbericht innerhalb einer Frist von 3 Monaten, die aber durch Satzung auf 5 Monate verlängert werden konnte, aufgestellt werden mußten. Die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts hat nunmehr stets innerhalb der nicht mehr verlängerungsfähigen Frist von 3 Monaten zu erfolgen. Diese Frist gilt ebenfalls für die Vorlage der Unterlagen an die Abschlußprüfer, deren Prüfung sich an die Aufstellung anschließt.

Die vom Gesetz vorgeschriebene Frist von 3 Monaten dürfte ausreichen, da innerhalb dieses Zeitraumes nur die *Aufstellung* des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts erfolgen muß, nicht jedoch, wie im alten AktG, auch die *Prüfung* durch die Abschlußprüfer.

So ergibt sich nach AktG 1965 folgender Fristablauf nach Abschluß des Geschäftsjahres:

| | <i>Monate</i> |
|---|---------------|
| 1. Einberufung der Hauptversammlung (§ 175) spätestens | 8 |
| 2. Aufstellung der Bilanz und Vorlage an den Wirtschaftsprüfer (§ 148) spätestens | 3 |
| | verbleiben 5 |
| 3. Aufsichtsrat zur Prüfung . . . 1 Monat, mit Fristverlängerung (§ 171) | 2 |
| | verbleiben 3 |
| 4. Einberufungsfrist bis zur Hauptversammlung mindestens 1 Monat, mit Hinterlegungs- und Anmeldefrist (§ 123) | 1½ |
| | verbleiben 1½ |
| 5. Für Prüfung, Prüfungsbericht und Testat verbleiben | 1½ |

oder

im richtigen Zeitverlauf:

| | |
|---|--------------|
| 1. Aufstellung der Bilanz und Vorlage an den Wirtschaftsprüfer spätestens | 3 |
| 2. Prüfung, Prüfungsbericht, Testat | 1½ |
| 3. Prüfung durch den Aufsichtsrat 1 Monat, mit Fristverlängerung | 2 |
| 4. Einberufungsfrist bis zur Hauptversammlung mit Hinterlegungs- und Anmeldefrist | 1½ |
| 5. Einberufung der Hauptversammlung | spätestens 8 |

Anm. 6

3. Gestaltung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist bereits alles zu berücksichtigen, was der festzustellende Jahresabschluß enthalten muß. Der Entwurf hat also aus einer *vollständigen* Jahresbilanz und einer *vollständigen* Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den Vorschriften der §§ 149—159 AktG und sonstiger gesetzlicher Bestimmungen (z. B. §§ 15—19: verbundene Unternehmungen, § 58: Verwendung des Jahresüberschusses — freie Rücklagen, § 170: Vorlage an den Aufsichtsrat) zu bestehen. Das Zahlenmaterial für die Aufstellung des Jahresabschlusses liefern die Buchhaltung und die Inventur. *Nach* Vorliegen des *Rohabschlusses* kann der Vorstand im Rahmen der gesetzlichen Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften (§§ 153—156 AktG) *bilanzpolitische* Maßnahmen treffen, d. h. den Jahresabschluß im engeren Sinne gestalten, ganz so, wie er es nach pflichtgemäßem kaufmännischen Ermessen für erforderlich hält.

Anm. 7

Bestimmungen zum *Inhalt des Geschäftsberichts* enthält § 160 AktG. Der Geschäftsbericht sollte so gestaltet werden, daß der Hauptversammlung die Möglichkeit gegeben ist, über Entlastung, Verwendung des Bilanzgewinnes und gegebenenfalls auch über die Feststellung des Jahresabschlusses zu beschließen. Gleichzeitig soll die inhaltliche Gestaltung des Geschäftsberichts dem *Aufsichtsrat* die Prüfung des Jahresabschlusses und die Aufstellung des Prüfungsberichtes erleichtern. Das ist insofern wichtig, als der *Berichtsinhalt* für den Aufsichtsrat mitentscheidend sein wird, ob er den Jahresabschluß billigt oder nicht.

Der Vorschlag für die *Gewinnverwendung*, der mit dem Jahresabschluß und dem Geschäftsbericht nach Eingang des Prüfungsberichtes der Abschlußprüfer unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen ist (§ 170 AktG), braucht den Abschlußprüfern nicht zugeleitet zu werden, da die Prüfung sich darauf nicht erstreckt. Der Gewinnverwendungsvorschlag ist jedoch rechtzeitig gegen Ende der Prüfungstätigkeit aufzustellen.

II. Prüfung des Jahresabschlusses durch die Abschlußprüfer

Anm. 8

Der vom Vorstand aufgestellte Jahresabschluß und der Geschäftsbericht sind den *Abschlußprüfern* vorzulegen. Die Prüfung hat dann gemäß §§ 162, 166—169 AktG zu erfolgen. Eine *Frist* für die Prüfung durch die Abschlußprüfer ist im AktG 1965 *nicht* angegeben, ergibt sich aber aus dem Fristablauf bis zur Einberufung der Hauptversammlung (spätestens 8 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres), vgl. Anm. 5.

Eine Abschlußprüfung ist für die laufenden Jahresabschlüsse unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts zwingend vorgeschrieben. Ohne Prüfung kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden (§ 162 Abs. 1, Satz 2); ein dennoch festgestellter Jahresabschluß ist gemäß § 256 Abs. 1, Nr. 2 AktG *nichtig*. Ausnahmsweise darf eine Prüfung lediglich im Falle der *Abwicklung* unterbleiben; allerdings kann das Gericht bei Vorliegen wichtiger Gründe eine *Prüfung anordnen* (§ 270 Abs. 3 AktG). Weitere Ausnahmeregelungen bestehen nicht, da der § 142 des AktG 1937 ersatzlos fortgefallen ist, der eine Ermächtigung des Justiz- und Wirtschaftsministers enthielt, allgemeine Vorschriften für die Prüfung zu erlassen und Ausnahmen besonderer Art zuzulassen.

Obwohl es im § 162 AktG nicht zwingend vorgeschrieben ist, geht doch aus dem AktG hervor (§ 170), daß der Jahresabschluß samt Geschäftsbericht grundsätzlich *vor* der *Vorlegung an den Aufsichtsrat* von den Abschlußprüfern geprüft sein muß. Eine frühere Vorlegung entspräche nicht dem § 170 Abs. 1, der die gleichzeitige Vorlage des Prüfungsberichtes voraussetzt. Da nach der Aufstellung der Bilanz bei der Diskussion der einzelnen Posten durch den Vorstand und den Aufsichtsrat Änderungen des Entwurfs meistens unausbleiblich sind und eine Mindestfrist für die Prüfung des Aufsichtsrates nicht besteht, genügt es jedoch, daß die Prüfung durch die Abschlußprüfer zu dem Zeitpunkt abgeschlossen ist, zu dem der Jahresabschluß durch die Billigung des Aufsichtsrates festgestellt wird.

Änderungen und Ergänzungen des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts sind also auch *nach Beendigung* der Abschlußprüfung möglich; aber nach §§ 162 Abs. 2, 173 Abs. 3 ist dann eine Nachtragsprüfung durch die Abschlußprüfer erforderlich.

Abweichend vom AktG 1937 haben die Abschlußprüfer nach der Prüfung ihren Bericht *allein dem Vorstand* vorzulegen (§ 166 Abs. 3 AktG). Bei Einwendungen der Abschlußprüfer gegen den vom Vorstand aufgestellten Entwurf kann der Vorstand diesen nur solange wirksam ändern, als die Abschlußprüfer ihre Prüfung noch nicht beendet haben. Da nach § 170 Abs. 1 nach Vorlegung des Prüfungsberichtes der Vorstand zu unverzüglicher Vorlage an den Aufsichtsrat verpflichtet ist, besteht keine Möglichkeit mehr zur Änderung vor der Vorlage an den Aufsichtsrat. Damit ist eine Wiedervorlage des geänderten Abschlusses an die Prüfer, statt an den Aufsichtsrat, nicht zulässig.

III. Anwendung auf die KGaA

Anm. 9

Nach § 283 AktG gelten für die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA sinngemäß die für den Vorstand der AG geltenden Vorschriften nach Nr. 9 dieses Paragraphen: „die Aufstellung und Vorlegung des Jahresabschlusses, des Geschäftsberichts und des Vorschlags für die Verwendung des Bilanzgewinns“. Damit ist alles für die KGaA Notwendige geklärt.

§ 149 Inhalt des Jahresabschlusses

§ 129 AktG 37. § 142 RE

(1) Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen und muß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben.

(2) Soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, sind die Vorschriften des Vierten Abschnitts des Ersten Buchs des Handelsgesetzbuches über Handelsbücher anzuwenden.

Literatur

Budde, WPg 1967, 473: Die stille Bildung und Auflösung von zulässigen Bewertungsreserven in den Jahresabschlüssen der Aktienbanken (Verhältnis § 149 zu § 26 a KWG)

Herschel, NJW 1968, 617: Regeln der Technik

Klein, BB 1967, 89: AktG und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Risse, BB 1966, 789: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit

Übersicht:

| | Anm. | | Anm. |
|--|-------|--|-------|
| I. Vorschriften und Leitlinien bei der Aufstellung des Jahresabschlusses | 1 | Loseblatt-Buchführung | 15 |
| II. Zur Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | | c) Ordnungsmäßigkeit der Offene-Posten-Buchhaltung | 16—17 |
| 1. Wesen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | 2—4 | d) Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz datenverarbeitender Anlagen | 18—22 |
| 2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Handelsgesetzbuch | 5—6 | 4. Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | |
| 3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aktienrecht | 7—9 | a) Grundsatz der Klarheit | 23—25 |
| III. Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | | b) Grundsatz der Vollständigkeit | 26—27 |
| 1. Allgemeine Formerfordernisse | 10—11 | c) Grundsatz der Richtigkeit | 28 |
| 2. Ordnungsmäßigkeit des Buchführungssystems | 12 | d) Grundsatz der fortlaufenden Buchung | 29—30 |
| 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführungsverfahren | | e) Grundsatz der Anwendung des Belegprinzips | 31 |
| a) Anforderungen an das Buchführungsverfahren | 13—14 | 5. Beurteilung von Einzelfällen auf Grund der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | |
| b) Ordnungsmäßigkeit der | | a) Einkaufskommission | 32 |
| | | b) Verkaufskommission | 32 |

| | | | |
|--|-------|---|---------|
| IV. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur | | 2. Aktiengesetz und Erfolgssteuerrecht | 66 |
| 1. Gesetzliche Vorschriften | | 3. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise | 67—72 |
| a) Handelsrechtliche Vorschriften | 33—34 | 4. Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht | 73 |
| b) Steuerrechtliche Bestimmungen | 35—36 | 5. Charakter der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung | 74 |
| 2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur als Teil ordnungsmäßiger Buchführung | | a) Grundsatz der Bilanzwahrheit | 75—76 |
| a) Vorbemerkung | 37—38 | b) Grundsatz der Bilanzklarheit | 77 |
| b) Den Inventurumfang betreffende Grundsätze | 39—40 | c) Grundsatz der Bilanzkontinuität | 78 |
| c) Die Inventurdurchführung betreffende Grundsätze | 41—43 | d) Grundsatz der Vorsicht und des Ausweises nur realisierter Gewinne | 79 |
| d) Das Inventar betreffende Grundsätze | 44—45 | e) Grundsatz der Bilanz Einheit | 80 |
| 3. Ordnungsmäßigkeit einzelner Inventurformen | | f) Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung | 81 |
| a) Allgemeines | 46—47 | VI. Aufbewahrungspflicht | |
| b) Besondere Probleme der Stichtagsinventur | | 1. Dauer der Aufbewahrung | 82—83 |
| Grundsätzliches | 48—49 | 2. Formen der Aufbewahrung | 84—90 |
| Körperliche Inventur | 50—52 | VII. Steuer und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | |
| Inventur durch Stichprobenverfahren | 53—55 | 1. Buchführungsvorschriften des Steuerrechts | 84—98 |
| Problematik der Buchinventur | 56—58 | 2. Steuerliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | 99 |
| c) Kombinierte Inventurformen und die Voraussetzungen für ihre Ordnungsmäßigkeit | | 3. Steuervergünstigungen und ordnungsmäßige Buchführung | 100—102 |
| Vorbemerkung | 59 | 4. Buchführungsmängel und ihre Bedeutung | 103 |
| Zeitlich ausgeweitete Stichtagsinventur | 60 | 5. Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung | 104 |
| Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur | 61 | VIII. Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung | 105 |
| Laufende Inventur | 62—64 | | |
| V. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung | | | |
| Vorbemerkungen | | | |
| 1. Bilanztheoretische Grundlagen der aktienrechtlichen Rechnungslegung | 65 | | |

I. Vorschriften und Leitlinien bei der Aufstellung des Jahresabschlusses

Ann. 1

§ 149 entspricht weitgehend § 129 AktG 1937. Danach muß der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Diese Grundsätze erschöpfen sich nicht in formellen Regeln technischer oder darstellerischer Art, sondern umfassen gleichzeitig auch materielle, den Bilanzinhalt betreffende Regeln. Die sich auf den Jahresabschluß beziehenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung enthalten auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und ordnungsmäßiger Bilanzierung.

Der § 149 stellt an den Jahresabschluß die Forderung, daß er klar und übersichtlich aufzustellen sei und einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage geben müsse. Diese Forderung an den Jahresabschluß wird durch den Zusatz „im Rahmen der Bewertungsvorschriften“ relativiert. Damit wird eine Beschränkung der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie des sicheren Einblicks infolge der Ausnutzung des Ermessensspielraumes bei der Wahl der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden

(vgl. §§ 153—156) ausdrücklich legalisiert. Eine Beschränkung in der Klarheit bedeutet auch der Ausdruck „möglichst“. Dies ist nur folgerichtig. Eine unbeschränkte Klarheit kann nicht verlangt werden, weil sie einfach nicht zu erreichen wäre. Was erreicht werden soll und auch erreicht werden kann, ist ein sicherer Schutz vor Überbewertung.

Neben dem Bewertungsspielraum gibt es noch weitere Einschränkungen der Einsicht in die Vermögenslage:

1. Das Aktiengesetz schreibt die Bewertung zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis vor. Entscheidend für die Vermögenslage aber ist der Tageswert, er kann höher sein als der Anschaffungswert.
2. Die erlaubte Bewertung nach dem Lifo- und dem Fifo-Verfahren (vgl. Erläuterung zu § 153) verschleiert gleichfalls den allein den Vermögenswert ausdrückenden Tageswert.
Das Momentbild der Bilanz zum Geschäftsjahresende kann sich bis zur Bilanzveröffentlichung stark verändert haben.
4. Die Bilanz zeigt nicht alle Umstände, die auf die Vermögenslage Einfluß haben, z. B. schwebende Geschäfte (diese werden nicht bilanziert) oder Kreditreserven (zugesagte, noch nicht in Anspruch genommene Kredite).
5. Es gibt auch ein „make up“ (window dressing) der Bilanz, ein Schönen und Glätten unschöner Positionen (z. B. Verwandeln von Debitoren in Wechsel), wenn auch nur für kurze Zeit, aber doch für den wesentlichen Zeitpunkt, den Bilanzstichtag.

Sie alle mindern die Erkenntniskraft der Bilanz, wenngleich Gliederungs- und strenge Bewertungsvorschriften alles tun, um die Vermögenslage so klar wie nur möglich ersichtlich zu machen. Sie sichern vor allem, daß die ausgewiesenen Bestände auch tatsächlich vorhanden sind. Geringer als ausgewiesen, können die Bestände an Vermögensgegenständen nicht sein, desgleichen können die Schulden nicht höher sein als die Bilanz sie zeigt. Die Größe des Betriebes, sein Aufbau, werden damit in bestimmten Grenzen erkennbar und sichern einen praktisch genügenden Einblick in die Vermögenslage.

Das gleiche wie für die Vermögenslage gilt auch für die Erkenntlichmachung der Ertragslage: die §§ 157, 158 AktG schreiben eine ins einzelne gehende Gliederung der Aufwände und Erträge vor, so daß die Ertragsquellen klar erkennbar werden, zumal im Zeitvergleich die Veränderung der einzelnen Gewinn- und Verlust-Positionen im Verhältnis zu früheren Jahren ersichtlich wird.

Weiteren Einblick in die Ertragslage bringt der Geschäftsbericht (§ 160 AktG), weshalb er zur Analyse der Ertragslage stets heranzuziehen ist. Besonders wichtig ist in dieser Beziehung die Vorschrift des § 160 Abs. 2, Satz 5, wonach „Abweichungen des Jahresabschlusses, . . . namentlich wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerordentlicher Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu erörtern“ sind. Wenn durch diese Umstände ein Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag entsteht, ist unter bestimmten Voraussetzungen sogar der Unterschiedsbetrag anzugeben.

Zur Erkenntnis der Ertragslage ist besonders eine *Kontinuität* des Ausweises notwendig. Sie ist im § 157 Abs. 3 ausdrücklich vorgeschrieben.

Aber auch die Ertragslage kann durch die gesetzlichen Vorschriften nicht völlig erkennbar gemacht werden, auch sie kann durch die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden beeinflußt werden (Herstellkosten zu vollen oder nur zu variablen Kosten; Bildung und Auflösung erlaubter stiller Reserven). Auch § 149 Abs. 1, Satz 2 geht in der Ausweispflicht der Aufwände und Erträge nicht weiter als die §§ 157, 158. Jedoch genügt die mögliche Erkennbarkeit der Ertragslage durchaus für praktische Zwecke.

Sofern die speziellen Vorschriften des Aktiengesetzes zur Rechnungslegung nichts anderes bestimmen, sind ergänzend die §§ 39—47 Handelsgesetzbuch heranzuziehen. In jedem Falle haben die besonderen Vorschriften des Aktiengesetzes gegenüber denen des Handelsgesetzbuches Vorrang.

§ 39 Abs. 1 und Abs. 2 HGB sind auch im Gesetz zur Änderung des HGB vom 7. 8. 65 unverändert geblieben. Diese Bestimmungen über die Pflicht einer Aufstellung von Inventar und Bilanz gelten auch für die Aktiengesellschaft.

Der ehemalige Abs. 3 des § 39 HGB, der in Ausnahmefällen eine Aufnahme des Inventars nur alle 2 Jahre zuließ, ist durch zwei neue Absätze (§ 39 Abs. 3 und 4) ersetzt worden. Eine jährliche *körperliche* Bestandsaufnahme ist danach nur dann entbehrlich, wenn auf Grund eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne körperliche Bestandsaufnahme zum Ende des Geschäftsjahres festgestellt werden kann (permanente (Buch-) Inventur). Der Grundsatz „keine Bilanz ohne Inventur“ gilt künftig also ohne Ausnahme.

Für die Aktiengesellschaften kam die Ausnahme des alten § 39 Abs. 3 HGB nie in Betracht, zum einen, weil dieses Verfahren den Grundsätzen der Unternehmensführung großer Betriebe nicht entspricht, und zum anderen, weil es dem Willen des Gesetzgebers entgegensteht. § 135 AktG 1937 verbot eine derartige Ausnahme ausdrücklich, da nach Abs. 2 zur Abschlußprüfung auch die Kontrolle gehört, ob der Jahresabschluß mit „dem Bestandsverzeichnis“ übereinstimmt. Das Bestandsverzeichnis ist aber das Ergebnis der Inventur, und der Zusammenhang zwischen Bilanz und Inventur ließ keinen Zweifel, daß das Gesetz die Übereinstimmung der Bilanz mit einem jedesmal für den Jahresabschluß neu angefertigten Bestandsverzeichnis, keineswegs mit einem vorjährigen, gewahrt wissen wollte.

Der entsprechende § 162 AktG enthält die oben erwähnte ausdrückliche Bestimmung nicht mehr, doch bringt die Begründung zu § 150 im Regierungsentwurf ganz klar zum Ausdruck, daß eine sachliche Änderung des § 135 Abs. 2 AktG 1937 nicht beabsichtigt ist, vielmehr der Jahresabschluß mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmen muß. Allerdings besteht die Möglichkeit, das Bestandsverzeichnis auf Grund einer permanenten Inventur zu erstellen, auch für Aktiengesellschaften. Dadurch können die zeitraubenden Arbeiten für eine umfassende körperliche Bestandsaufnahme auf das ganze Jahr verteilt werden.

Die Absätze 1 (Aufstellung der Bilanz in DM) und 3 (Ansatz zweifelhafter Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Wert, Abschreibung uneinbringlicher Forderungen) des § 40 HGB gelten ohne weiteres auch für den Jahresabschluß der Aktiengesellschaft. Dasselbe gilt für Abs. 2 über die Bewertung, nur reicht Abs. 2 in dieser einfachen Form für die Aufstellung der Bilanz einer AG nicht aus. Daher enthält das AktG in den §§ 153—156 detaillierte Bewertungsvorschriften, speziell auf den Zweck der Jahresbilanz der AG zugeschnitten. Dieser besteht im wesentlichen in der Feststellung dessen, was ohne Gefährdung der Gläubiger und des Weiterbestehens der AG als Reingewinn an die Aktionäre verteilt werden kann.

Neu ist § 40 Abs. 4 HGB. Er gestattet, soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz

1. eine Zusammenfassung gleichwertiger oder gleichartiger Vermögensgegenstände zu *Gruppen*, wenn ein Durchschnittswert ermittelt werden kann und
2. bei Gegenständen des Anlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen des Vorratsvermögens eine unveränderte Inventarisierung und Bilanzierung gegenüber dem Vorjahr, wenn Höhe, Zusammensetzung und Wert des Bestandes nur *geringen Veränderungen* unterliegen. Eine körperliche Bestandsaufnahme ist dann in der Regel alle 3 Jahre durchzuführen.

Dazu ist im Hinblick auf die AG folgendes zu sagen:

§ 40 Abs. 4 Nr. 1 gilt auch für Aktiengesellschaften, sofern die Gliederungsvorschriften des AktG (§§ 151 und 152) nicht eine detailliertere Aufstellung verlangen. § 40 Abs. 4 Nr. 2 genügt dagegen den Bedürfnissen der Aktiengesellschaften nicht. Die Bilanzwerte sind jedes Jahr neu auf Grund der fortgeschriebenen Bestände zu ermitteln. Auch hat grundsätzlich jedes Jahr eine körperliche Bestandsaufnahme stattzufinden.

Die Vorschriften des HGB sind jedoch nicht nur für den *Inhalt* des Jahresabschlusses anzuwenden, sondern hilfsweise und ergänzend auch darüber hinaus für eine Reihe weiterer Einzelfragen, die im AktG nicht ausdrücklich geregelt sind. Das gilt für die Bestimmungen des § 41 über die Unterzeichnung von Inventar und Bilanz ebenso wie für die §§ 43—47 über die äußere Führung der Handelsbücher, ihre Aufbewahrung (siehe Anm. 2) und Vorlegung im Prozeß.

II. Zur Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Anm. 2

1. Wesen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind das ungeschriebene *Recht*, nach dem ehrbare Kaufleute ihre Bücher zu führen gewohnt sind.“ (Trumpler, Die Bilanz der Aktiengesellschaft, S. 80.) Sie sind jedoch nicht vollständig kodifiziert und auch nirgends verbindlich formuliert. Auch die Meinungen über sie sind nicht immer einheitlich, wenngleich im allgemeinen über sie Klarheit besteht. Die einzelnen Grundsätze sind nicht scharf voneinander abgegrenzt, z. T. überschneiden sie sich, so der Grundsatz der Vorsicht und der der Wahrheit. Wann ein Grundsatz vor einem anderen Vorrang erhält, hängt von seiner Bedeutung für den vorliegenden Fall ab, vor allem aber von dem obersten Grundsatz, dem alle anderen erst nachfolgen. Der oberste Grundsatz muß sich aus dem Sinn der Bilanzerstellung ergeben: das ist die Feststellung der richtigen Ertrags- und Vermögenlage, also der Grundsatz der Richtigkeit und Vollständigkeit. Man kann ihn auch (mit Leffson) als Grundsatz der getreuen Rechenschaftslegung oder (mit Döllerer) als Erstellung einer sachgerechten Bilanz bezeichnen.

Ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne einer verbindlichen Anwendung kann nicht schon dann angenommen werden, wenn sich in einem bestimmten Punkt eine gleichartige kaufmännische Übung herausgebildet hat. Es muß sich darüber hinaus die Ansicht durchgesetzt haben, daß eine abweichend von dieser kaufmännischen Übung aufgestellte Bilanz ordnungswidrig ist. Ferner darf ein solcher Buchführungsgrundsatz nicht gegen die guten Sitten verstoßen und einen Mißbrauch darstellen. Wäre das der Fall, ist eine nach dieser kaufmännischen Übung aufgestellte Bilanz selbst dann nicht ordnungsmäßig, wenn die Allgemeinheit schon lange so verfahren ist. Die Grundsätze lassen sich wie sachlich begrenztes Gewohnheitsrecht ermitteln, das Normen enthält, nach denen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen und im Jahresabschluß darzustellen sind. Sie können durch ausdrückliche gesetzliche Sonderbestimmungen für einzelne Unternehmensformen oder -arten oder für besondere Rechtsgebiete, wie das Steuerrecht, ersetzt werden. Im Unterschied zu Gewohnheitsrecht stellen sie keine Rechtsnorm dar. Sie sind „Grundsätze“ außerrechtlicher Art, auf die das AktG verweist.

Anm. 3

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind der Ausdruck eines geläuterten *Bilanzdenkens*. Sie fassen nicht zusammen, was praktiziert wird, sondern was praktiziert werden *sollte*. Daher handelt es sich bei ihnen nicht um Tatsachen, sondern um Gebote. Sie werden dementsprechend in erster Linie auch nicht durch statistische Erhebungen, sondern durch Nachdenken ermittelt, Nachdenken darüber, wie eine konkrete Buchführungs- bzw. Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen (Döllerer, Wirtschaftsprüfung 1959, S. 656). Hinzukommen Rechtsprechung, amtliche Äußerungen, Betriebswirtschaftslehre, Schrifttum, praktische Kaufmannsübung.

Praktische Schwierigkeiten entstehen bei der *Auslegung* und Deutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Denn die Ordnungsmäßigkeit ist letztlich eine Tatbestandsfrage. Ihrer Beschreibung sind Grenzen gesetzt. Ganz allgemein wird dann von Ordnungsmäßigkeit gesprochen werden können, wenn ein sachverständiger Dritter jederzeit in der Lage ist, die erforderliche Übersicht über die Geschäfts- und Vermögenslage in angemessener Zeit zu gewinnen.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht Selbstzweck, sondern *Mittel* für einen bestimmten Zweck: Sie soll der richtigen Verbuchung der einzelnen Geschäftsvorfälle und der Aufstellung einer sachgerechten Bilanz dienen. Wann eine Bilanz sachgerecht ist, kann erst beurteilt werden, wenn der Zweck der Bilanz klargestellt ist. Nach herrschender Auffassung muß als *oberster Grundsatz* und erreichbares *Ziel* der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Rechenschaftslegung im Sinne einer richtigen Erfolgsermittlung angesehen werden. Namentlich das Aktiengesetz dient

der Rechenschaftslegung der Verwaltung gegenüber den Beteiligten, insbesondere den Aktionären, wobei der *Ertragsrechnung* der Vorrang einzuräumen ist.

Anm. 4

Der Gesetzgeber hat bisher davon Abstand genommen, den ganzen Inbegriff der ordnungsmäßigen Buchführung in ein Gerüst von Paragraphen zu zwingen. Er trägt damit der Tatsache Rechnung, daß sich die mannigfaltigen, von vornherein keineswegs übersehbar vielfältigen Einzelfragen gar nicht reglementieren lassen. Es handelt sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht um etwas Feststehendes; sie unterliegen vielmehr einer ständigen Entwicklung, tragen also dynamischen Charakter. Aus diesem Grunde schreibt das Gesetz im § 149 nur die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Jahresabschluß vor, ohne sie selbst aufzuführen. Dadurch wird eine Auslegung der Rechnungslegungsvorschriften sichergestellt, die jederzeit den Bedürfnissen der Praxis angepaßt werden kann.

Anm. 5

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Handelsgesetzbuch

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind in ihrer Gesamtheit auch Bestandteil des 4. Abschnittes des ersten Buches des Handelsgesetzbuches. Einige Teile der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind jedoch im Gesetz ausdrücklich fixiert. Sie sind auch für die unter die Vorschriften des Aktiengesetzes fallenden Unternehmen bindend. Dazu gehört u. a. auch die Vorschrift des § 39 HGB, wonach für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres Inventar und Bilanz aufzustellen sind.

Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelt es sich grundsätzlich um eine *außerhalb* des Gesetzes stehende Rechtsquelle. Die Tatsache der Kongruenz gewisser Gesetzesvorschriften und gewisser Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beruht darauf, daß seitens des Gesetzgebers bestimmte Grundsätze kodifiziert wurden, weil sie entweder besonders wichtig erschienen oder besonders häufig mißachtet wurden (vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964, S. 12). Die gesetzlich kodifizierten Buchführungs- und Abschlußregeln brauchen indes nicht immer zugleich Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu sein. Die Rechtsnorm kann sowohl die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung überschreiten als auch durch die Entwicklung der kaufmännischen Übung überholt sein.

Die „Grundsätze für die Buchführungsrichtlinien“ vom 11. November 1937 und die „Grundsätze für die Kostenrechnung“ vom 16. Januar 1939 enthalten wesentliche Darlegungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Kostenrechnung. Sie sind zwar kein geltendes Recht, und die Nichtübereinstimmung einer Buchhaltung mit diesen Grundsätzen ist kein Beweis für eine nicht ordnungsmäßige Buchführung, aber es wäre falsch, sie für eine ordnungsmäßige Buchhaltung als bedeutungslos zu erklären, sie entsprechen in vollem Maße der Übung der Praxis.

Anm. 6.

Durch das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches (BGBl. I 1965 vom 7. 8. 65, S. 665) wurden eine Reihe von zusätzlichen Vorschriften gesetzmäßig fixiert, die besonders den großen Unternehmen durch die gesetzliche Anerkennung des Gebrauchs neuer technischer Hilfsmittel entgegenkommen. So ist es nach § 44a HGB künftig möglich, empfangene Handelsbriefe und Buchungsbelege auf einem Bildträger (z. B. Mikrofilm) aufzubewahren. Dasselbe gilt für abgesandte Handelsbriefe (siehe § 38 Abs. II HGB).

Außerdem dürfen von den gemäß § 38 Abs. 1 und § 44 HGB aufzubewahrenden Unterlagen nach § 44b HGB empfangene Handelsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe und Buchungsbelege nunmehr schon nach 7 und nicht erst nach 10 Jahren vernichtet werden. Der Gesetzgeber trägt mit diesen Bestimmungen den Schwierigkeiten bei der Aufbewahrung (Raummangel) Rechnung. (Vgl. Anm. 82 ff.).

3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aktienrecht

Die Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1937 wurden nach herrschender Meinung als fester Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung betrachtet. In der Praxis wurden die Rechtsnormen des AktG 1937 meist als für alle Unternehmensformen maßgebend angesehen. Nachdem das AktG 1965 zum Teil beträchtliche Änderungen in den Rechnungslegungsvorschriften gebracht hatte, fragt es sich, ob die neuen aktienrechtlichen Vorschriften der §§ 151—159 gleichfalls als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen sind. Diese Frage ist insofern sehr bedeutsam, als ihre Anerkennung als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Folge hätte, daß sie auch für die handelsrechtlichen Abschlüsse anderer Unternehmensformen und für die Steuerbilanzen aller Unternehmensformen Gültigkeit besäßen. Im Ausschlußbericht des Bundestages sind die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften „weitgehend als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ bezeichnet worden.

Anm. 8

Zweifellos sind die meisten *Rechnungslegungsvorschriften* des AktG kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie gelten für Aktiengesellschaften uneingeschränkt. Aber sie enthalten eine Reihe von Vorschriften, die keinesfalls als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten können und die deshalb auch nur für Aktiengesellschaften Geltung haben. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung müssen allgemeingültig sein, nicht nur für Aktiengesellschaften. Es kann nicht gut Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die einzelnen Unternehmensformen geben, also solche für AG, GmbH, Genossenschaften usw. Jedenfalls sollte man den Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht so stark ausweiten. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung würden so zu weitschichtig, damit unsicher und nur schwer anwendbar sein.

Daher haben nicht alle Bestimmungen über die Rechnungslegung der AG Gültigkeit für alle Unternehmensformen. Bestimmungen des Aktiengesetzes, die zweifellos *nur* für die AG und nicht für die übrigen Rechtsformen gelten, sind folgende:

1. die Gliederungs- und Publizitätsvorschriften,
2. gewisse Bestimmungen zum Bilanzinhalt, so
 - a) das Aktivierungsverbot für originären Goodwill,
 - b) Beschränkung der Rückstellungen,
 - c) Beschränkung der Rechnungsabgrenzung;
3. einzelne Wertbestimmungen
 - a) die Lifo- und Fifo-Methode,
 - b) die Wertuntergrenze.

Zu 1:

Soweit sich die Bestimmungen des AktG auf die Gliederungs- und Publizitätsvorschriften beziehen, ist ihnen der Charakter als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung *abzusprechen*. Sie sollen sicherstellen, daß die Aktionäre die gleichen Rechte wahrnehmen können, wie sie den Gesellschaftern in anderen Gesellschaftsformen auf Grund der einschlägigen Vorschriften möglich sind. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung fordern nur eine sinnvolle, keineswegs *die* aktienrechtliche Gliederung.

Zu 2:

a) Das Aktivierungsverbot gilt *nur* für die AG, nicht für die übrigen Unternehmensformen. Aber gerade diese Bilanzposition sollte wegen ihrer Unsicherheit in allen Unternehmungen gleichbehandelt, also nicht aktiviert werden.

b) und c) Bei den Positionen: Rückstellungen und Rechnungsabgrenzung sollten die Unternehmungen frei entscheiden können, wie weit sie gehen wollen. Zweifellos werden sie durch aktienrechtliche Bestimmungen darin nicht gebunden.

Zu 3:

a) Die Lifo- und Fifo-Methoden sind wertvolle Substanzerhaltungsmethoden. Sie empfehlen sich bei großen Preisschwankungen zur Bilanzierung der Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, sowohl für die AG als auch für die übrigen Unternehmensformen. Aber als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung können sie nicht anerkannt werden; darum können sie auch nicht verbindlich sein. Daß die Steuer diese Bewertungsmethoden nicht zuläßt, ist für die Beurteilung ihrer Zweckmäßigkeit ohne Belang.

b) Viel wichtiger als die bisher genannten Fälle ist die Frage, ob die aktienrechtliche Bestimmung über die Wertuntergrenze Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist. Diese Bestimmung ist die wichtigste Änderung in der aktienrechtlichen Bewertung. Wurde bereits vor langer Zeit die *Obergrenze* der Bewertung im Anschaffungswert festgelegt, so kam mit dem AktG 1965 die Bestimmung der *Wertuntergrenze*. Man mag zu ihr stehen wie man will, man mag sie als richtigem Bilanzdenken entsprechend halten oder nicht, keineswegs kann sie als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gelten. Dazu ist diese Bewertungsbestimmung viel zu jung, in der Praxis nicht erprobt; sie geht auch nicht zwingend aus der Bilanztheorie hervor. Für die Nichtaktiengesellschaften ist sie keineswegs verbindlich. Sie schränkt die Freiheit der Bilanzierung, die Möglichkeiten der Bilanzpolitik zu sehr ein. Für die AG ist sie nun vorgeschrieben, sie mag auch zum Schutze des Aktionärs zweckmäßig sein, denn sie erhöht seine Einsicht in die Vermögens- und Ertragslage. Aber sie kann die Einsicht nie so weit bringen, wie sie sich bei den übrigen Unternehmensformen von selbst ergibt. Diese Unternehmensformen sind überdies nicht publizitätspflichtig und beschließen selbst über die Verwendung des Gewinns.

Anderer Ansicht ist Döllerer, der den Standpunkt vertritt, daß die Bestimmungen des Aktienrechts „eine Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts“, sie alle also auch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind. Daher sei auch die Festsetzung der Wertuntergrenze allgemein verbindlich. Hier nimmt Döllerer einen Stand der Entwicklung voraus, der noch gar nicht da ist, vielleicht nie kommen wird, weil sie den Notwendigkeiten der einzelnen Unternehmensformen nicht entspricht. Die Differenzierung ergibt sich aus dem Wesen dieser Rechtsformen.

Gessler (WPg 1966, 215) hält die Setzung der Wertuntergrenze nicht, wenigstens noch nicht für einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. Er sieht in dieser Bestimmung übrigens keine Bewertungs-, sondern eine Gewinnverwendungsvorschrift. Dieser Ansicht ist sicherlich nicht zuzustimmen. Sie ist auf jeden Fall eine (und zwar sehr einschneidende) Bewertungsvorschrift. Als solche wirkt sie sich natürlich auf die Gewinnverwendung aus.

Auch bestimmte Wahl- und Bewertungsspielräume, von denen Kropff (WPg 1966, 372) sagt, daß sie „aus Gründen außerhalb der aktienrechtlichen Rechnungslegung“ gewährt wurden, sind ganz gewiß keine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, darum auch für die Bilanzierung nicht verbindlich. Zu ihnen gehören das Wahlrecht

- a) für Aktivierung der Eingangsetzungskosten und — bei steuerlicher Zulässigkeit — der Unterschreitung der Wertuntergrenzen;
- b) der Passivierung von Pensionsverpflichtungen und der Vermögensabgabe.

Anm. 9

Die neuen *Bewertungsvorschriften* sehen einen festen Wertansatz für die einzelnen Wirtschaftsgüter vor. Dem Unternehmen bleibt jedoch ein Wahlrecht hinsichtlich des anzuwendenden Bewertungsverfahrens erhalten. Die neuen Bewertungsvorschriften präzisieren somit lediglich die einseitig am Prinzip des Gläubigerschutzes ausgerichteten Bewertungsvorschriften des AktG 1937; ein eigentliches neues Bewertungsprinzip ist dadurch nicht entstanden (vgl. Anm. 17 ff. zu § 153). Aus diesem Grunde muß das im AktG verankerte „Festwertverfahren“ als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten.

Durch die Vorschriften der §§ 154 Abs. 2, Ziff. 1 und 155 Abs. 2 und 3, Ziff. 1 wird das *Niederwertprinzip* dokumentiert. Danach müssen noch nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden, wenn eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ eintritt. Damit wird insbesondere für das *Anlagevermögen* gesetzlich fixiert, was bereits Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist.

Nach Albach (Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, Neue Betriebswirtschaft 1966, S. 179) enthält das AktG 1965 eine gegenüber dem AktG 1937 verschärfte Form des Realisationsprinzips. „Ausgaben sind nur zu aktivieren, wenn ihnen ganz bestimmte Einnahmen in ganz bestimmten zukünftigen Perioden zuzurechnen sind. Das heißt, die Aktivierungspflicht ist auf Grund einer pessimistischen Zukunftsprognose zu beurteilen.“ Diese Verschärfung des Realisationsprinzips ist in der Rechtsnatur der Aktiengesellschaft begründet und somit nicht als ein Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzufassen.

III. Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Anm. 10

1. Allgemeine Formerfordernisse

Das Handelsgesetzbuch enthält eine Reihe von *Formalvorschriften*, die die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sicherstellen sollen. Im Zeitalter der Automation sind sie jedoch mindestens teilweise überholt. Das gilt beispielsweise für § 43 HGB, nach dem sich der Kaufmann bei der Führung seiner Handelsbücher einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen zu bedienen hat. Diese an sich zwingende Vorschrift ist jedoch durch die Lochkartenbuchführung sowie die elektronische Datenverarbeitung mit oder ohne direkte Belegung in gewisser Weise durchbrochen. Von Aufzeichnungen in einer lebenden Sprache kann hierbei wohl kaum noch gesprochen werden. Zur Frage der Ordnungsmäßigkeit eines sich derartiger Zeichen bedienenden Verfahrens wird später im einzelnen Stellung genommen (vgl. Anm. 18 ff.).

Darüber hinaus fordert § 43 Abs. 2 HGB, daß die Bücher gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein sollen. Diese Soll-Vorschrift darf nicht wörtlich ausgelegt werden. Sie ist vielmehr dahingehend zu interpretieren, daß Vorkehrungen zu treffen sind gegen die nachträgliche Entfernung von Konten und ihren Ersatz durch gefälschte Konten. Unter bestimmten Voraussetzungen sind daher sowohl Dauerkontenbücher mit auswechselbaren Blättern, als auch die Lose-Blatt-Buchführung zulässig. Hinsichtlich der Zulässigkeit der Lose-Blatt-Buchführung ist im einzelnen auf das Gutachten der Industrie- und Handelskammer Berlin aus dem Jahre 1932 hinzuweisen (vgl. Anm. 15).

Anm. 11

Es ist nach § 43 Abs. 3 HGB unstatthaft, Zwischenräume an Stellen zu lassen, die in der Regel zu beschreiben sind, und außerdem Eintragungen mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich zu machen. Es darf insbesondere nicht radiert werden. Radierungen schränken die Beweiskraft der Buchführung erheblich ein. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung darf nicht verändert werden, insbesondere, wenn deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später gemacht worden ist. Daraus ergibt sich gleichzeitig, daß die Aufzeichnungen nur mit unverlöschlichem Schreibmaterial vorgenommen werden dürfen. § 162 Abs. 6, S. 1 AO schreibt sogar die Verwendung von Tinte vor, „wo es geschäftsüblich ist“. Bleistiftbuchungen sind nicht zulässig. Derartige Buchungen könnten ohne Schwierigkeiten beseitigt werden. Diese fehlende Sicherheit gegen nachträgliche Änderungen bedeutet einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Berichtigungen und Änderungen, die durchaus notwendig werden können, sind zweckmäßigerweise durch Stornobuchungen vorzunehmen.

Anm. 12

2. Ordnungsmäßigkeit des Buchführungssystems

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erfordert, daß der Buchungsstoff systematisch verarbeitet wird. Ein bestimmtes System ist handels- und steuerrechtlich nicht vorgeschrieben. Es bestünde daher eine Wahlmöglichkeit zwischen einfacher oder

doppelter oder kameralistischer Buchführung. Trotz dieses Ermessenspielraumes gilt für die Aktiengesellschaften grundsätzlich nur das System der doppelten Buchführung. Die beiden kaufmännischen Buchführungssysteme der einfachen und doppelten Buchführung stehen nicht gleichwertig nebeneinander. Bereits aus den Buchführungsrichtlinien von 1937 geht hervor, daß die Buchführung in der Regel die doppelte kaufmännische oder eine gleichwertige kameralistische Buchführung sein muß.

Wenn auch die Meinung vertreten wird, daß sich auch aus der kameralistischen Buchführung die für die Aktiengesellschaften verbindlich vorgeschriebene Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen lasse, so muß doch darauf hingewiesen werden, daß das System der doppelten Buchführung zuverlässiger ist. Da die Konten in diesem Buchführungssystem so gebildet werden, daß jeder Geschäftsvorfall zu Soll- und Habenbuchungen gleichen Betrages führt, wird eine weitgehend automatische Kontrolle sichergestellt. Die systemimmanente Übereinstimmung zwischen Soll- und Habenbuchungen infolge des Prinzips der Doppik schließt manche Fehlerquelle aus und verleiht der Buchführung somit eine hohe Beweiskraft. Schon Art und Umfang des Betriebes erfordern meist die Einrichtung einer doppelten Buchführung. Sie erleichtert zudem die Anwendbarkeit bestimmter neuzeitlicher Buchführungsverfahren. Nur in Ausnahmefällen kann daher ein anderes Buchführungssystem als das der Doppik als ordnungsmäßig bezeichnet werden.

Anm. 13

3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführungsverfahren

a) Anforderungen an das Buchführungsverfahren

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schreiben kein bestimmtes Buchführungsverfahren vor. Da auch Handels- und Steuerrecht keine einschlägigen Vorschriften enthalten, stehen grundsätzlich folgende Formen zur Wahl: die Übertragungsbuchführung mit ihren vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten, die manuelle oder maschinelle Durchschreibebuchführung sowie die Buchführung mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen.

Der Tatbestand der Ordnungsmäßigkeit der einzelnen Buchführungsverfahren ist erfüllt, wenn ein sachverständiger Dritter jederzeit und ohne ungewöhnlichen Zeitaufwand in der Lage ist, sich Auskunft über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu verschaffen. Um dieser Anforderung zu genügen, müssen ein bzw. mehrere Grundbücher für die Aufzeichnung der laufenden Geschäftsvorfälle sowie ein Bilanz- und Inventurbuch für die Aufzeichnung der Vermögensbestände geführt werden. Die Geschäftsvorfälle müssen sich auf Grund der Eintragungen in den Grundbüchern in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Die Anzahl der zu führenden Bücher ist an Art und Umfang des Geschäftsbetriebes auszurichten.

Eine ordnungsmäßige Buchführung ist an bestimmte formale Mindestanforderungen gebunden, die vor allem sicherstellen sollen, daß alle Vorgänge vollständig, sachlich richtig und zeitgerecht verbucht und belegt sind und ein Sachverständiger schnell und zuverlässig diese Merkmale kontrollieren kann. Ob durch die Form der Buchführung der Gewinn im sachlichen Ergebnis zutreffend ermittelt wird, ist, wenn es um die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung geht, nicht allein entscheidend (BFH-Urteil vom 12. 1. 1968 VI R 33/67; BFH 91, 361).

Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige selbst und sachverständige Personen sich in den Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen in angemessener Zeit zuverlässig zurechtfinden (BFH-Urteil vom 23. 9. 1966 VI 117/65; BFH 87, 73).

Die Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung hängen wesentlich von der Größe des Betriebes ab. Die Buchführung ist nicht Selbstzweck. Auch für sie gilt der Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit (BFH-Urteil vom 23. 9. 1966 VI 117/65; BFH 87, 73 unter Hinweis auf die ständige BFH-Rechtsprechung).

Anm. 14

Welche Bücher im einzelnen zu führen sind, ist durch Steuerrechtsprechung und Verwaltungsanordnungen weitgehend festgelegt worden. Eine ordnungsmäßige

Anm. 15

kaufmännische Buchführung erfordert in jedem Falle die Buchung von Bargeschäften in einem gesonderten Kassenbuch (vgl. BFH-Urteil vom 6. 3. 1952 IV 31/52 N., BStBl. III, S. 108). Wichtig ist, daß neben dem Kassenbuch eine Geschäftskasse auch tatsächlich vorhanden sein muß, die einen laufenden Vergleich des Kassenbestandes mit dem Buchbestand ermöglicht. Es genügt nicht, die Geschäftskasse nur buchmäßig zu führen, da sonst ein wichtiges Kontrollmittel zur Nachprüfung der Ordnungsmäßigkeit fehlt (BFH-Urteil vom 9. 10. 1953 — BStBl. 1954 III, S. 71).

Ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, zeichnet lediglich seine betrieblichen Ausgaben und Einnahmen auf. Die Festhaltung eines Guthabens oder Barbestandes und die Aufzeichnung von Einlagen und Entnahmen erübrigt sich, weil es allein auf die betrieblichen Einnahmen und Ausgaben ankommt. Ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt, muß in seiner Buchführung alle betrieblichen Vorgänge als solche und auch die sich unter Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben ergebenden Bestände an Guthaben (Bank, Postscheck) und an Bargeld ausweisen. Die Führung einer Kasse ist ein unabdingbarer Teil einer solchen Buchführung, vor allem auch, weil die Kassenführung eine wichtige Kontrollfunktion erfüllt (BFH-Urteil vom 12. 1. 1968 VI R 33/67; BFH 91, 361).

Nach Abschnitt 29 Abs. 2 EStR 1965 muß neben der laufenden Aufzeichnung der unbaren Geschäftsvorfälle in einem Grundbuch grundsätzlich auch ein Kontokorrentbuch mit einer kontenmäßigen Darstellung der unbaren Geschäftsvorfälle geführt werden. Die Entstehung der Forderungen und Schulden sowie ihre Tilgung muß buchmäßig getrennt nachgewiesen werden. Zur Form der Bücher vgl. Anm. 10—14. Nur bei ganz unwesentlichem unbaren Geschäftsverkehr ist ein Kontokorrentbuch entbehrlich.

Anm. 15

b) Ordnungsmäßigkeit der Loseblatt-Buchführung

Die Mehrzahl der in Anm. 13 genannten Buchführungsverfahren erfordert eine Form, die der Sollvorschrift des § 43 Abs. 2 HGB, nach der die Bücher gebunden sein sollen, widerspricht. Lange Zeit blieb diese Frage umstritten. Heute besteht Klarheit darüber, daß die Loseblatt-Buchführung ein ordnungsmäßiges Verfahren im Sinne des Handels- und Steuerrechts darstellt. Zu diesem Ergebnis hat das im Jahre 1932 von der Industrie- und Handelskammer Berlin erstattete Gutachten maßgeblich beigetragen (vgl. Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin vom 25. 10. 1932, S. 721 ff.), in dem es heißt:

„Auch bei der Loseblatt-Buchführung müssen durch die Buchführung die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich gemacht werden. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, wird von den Umständen des Einzelfalles, insbesondere auch von der sachgemäßen Handhabung des angewandten Buchführungssystems abhängen. Unter dieser Voraussetzung wird auch eine Loseblatt-Buchführung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen können, namentlich, wenn sie als doppelte Buchführung eingerichtet ist und

1. wenn sie der *Zeitfolge* entsprechende Eintragungen der Geschäftsvorfälle enthält,
2. wenn durch gegenseitige *Verweisungen* und Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den Eintragungen auf Konten, den Grundbuchungen und den Belegen klar nachgewiesen ist oder durch eine andere entsprechende *Kontrolleinrichtung* der Nachweis der Verbuchung leicht und sicher geführt werden kann,
3. wenn der Kontenplan eine klare Übersicht über Bestände, Aufwand und Ertrag gewährleistet,
4. wenn ein Nachweis über alle in der Buchhaltung verwendeten losen Blätter geführt wird,
5. wenn die Belege geordnet aufbewahrt werden.
6. wenn gegen eine fahrlässige Verlegung oder mißbräuchliche Entfernung oder Umstellung von Buchungsblättern oder Karten und die Einfügung gefälschter neuer Ausfertigungen wirksame Vorkehrungen getroffen werden. In dieser Beziehung ist es neben mechanischen Hilfsmitteln (z. B. Sicherheitsverschluß)

insbesondere empfehlenswert, wenn jedes Buchungsblatt mit der Ziehung der Endsumme oder des Saldos schließt und jedes neue Buchungsblatt mit den Endsummen oder den Salden des vorangegangenen anfängt.

Erfolgen auch Grundbuchungen auf losen Blättern, so empfiehlt es sich, diese von vornherein mit Seitenzahlen zu versehen und monatsweise oder in größeren Zeitabschnitten in festen Einbänden zu vereinigen. Bei den Kontoblättern oder Kontokarten empfiehlt sich eine gleiche Zusammenstellung in festen Einbänden von Jahressätzen. Der unter Ziff. 4 geforderte Nachweis über alle in der Buchhaltung verwandten losen Blätter wird damit als durchaus erfüllt angesehen werden können, wenn alle Konten und Journale in sich numeriert sind (nicht aber alle auf Vorrat liegenden Formulare).

Die Konten und Journale selbst müssen aus einem festgebundenen Verzeichnis ersichtlich sein, was durch Nummern-Verzeichnis, Kontenplan und Buchungsorganisation zwangsläufig erreicht wird.“

Anm. 16

c) Ordnungsmäßigkeit der Offene-Posten-Buchhaltung

Die Offene-Posten-Buchhaltung (auch Belegbuchhaltung, kontenblattlose, kontenlose oder statistische Buchhaltung genannt) ist eine besonders neuzeitliche Form der Buchhaltung. Sie verzichtet auf die Führung von Konten und verarbeitet lediglich die offenen Posten. Anstatt die einzelnen Positionen zu buchen, werden nur die Summen festgehalten. Die Belege selbst sind die Buchungsträger. Mit Hilfe dieses Buchführungsverfahrens können erhebliche Einsparungen erreicht werden.

Ihr wichtigstes Anwendungsgebiet ist die Kontokorrentbuchhaltung. Die Führung der Debitoren- und Kreditorenkonten wird wesentlich vereinfacht. Die Funktion des Kontokorrentbuches, den Kaufmann über den Stand seiner Forderungen und Verbindlichkeiten auf dem Laufenden zu halten, wird von einer geordneten Ablage der nicht ausgeglichenen Rechnungen übernommen. Gleichzeitig kann die grundbuchmäßige Aufzeichnung des unbaren Geschäftsverkehrs vereinfacht werden.

Für die Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit der Offene-Posten-Buchhaltung sind besondere Voraussetzungen zu erfüllen. Eine Zustimmung der Finanzverwaltung zur Einrichtung der Offene-Posten-Buchhaltung ist nicht mehr erforderlich. Die Ausgestaltung der Offene-Posten-Buchhaltung im einzelnen hängt — wie auch bei der herkömmlichen Buchführung — im wesentlichen von der Art und Größe des Unternehmens ab und muß dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben (vgl. BFH-Urteil vom 23. 2. 1951, BStBl. 1951 III, S. 75).

Anm. 17

Wenn die Offene-Posten-Buchhaltung als ordnungsmäßig anerkannt werden soll, müssen jedoch neben den allgemeinen an eine ordnungsmäßige Buchführung zu stellenden Anforderungen weitere Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. Gemeinsamer Ländererlaß vom 10. 6. 1963, BStBl. 1963 II, S. 93):

Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der Zeitfolge nach aufgezeichnet werden. Dieser Aufzeichnungspflicht ist hinsichtlich der eingehenden und ausgehenden Rechnungen genügt, wenn

1. eine Durchschrift der Rechnungen der Zeitfolge nach abgelegt wird,
2. die Rechnungsbeträge nach Tagen addiert und — bei doppelter Buchführung — die Tagessummen in das Debitoren-Sachkonto bzw. Kreditoren-Sachkonto und die zugehörigen Gegenkonten übernommen werden.
3. die Additionsstreifen oder sonstigen Zusammenstellungen der Rechnungsbeträge mit den Rechnungsdurchschriften zehn Jahre aufbewahrt werden, weil diese Unterlagen Grundbuchfunktion haben.

Diese Forderungen gelten sinngemäß auch für die Behandlung der Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge.

Durch entsprechende Maßnahmen ist sicherzustellen, daß eine Vollständigkeitskontrolle jederzeit möglich ist. Ferner muß durch geeignete Kontrolle gewährleistet sein, daß die Summe der täglich bearbeiteten Rechnungsdurchschriften übereinstimmt und daß die Buchungsvermerke auf den Rechnungsdurchschriften mit den Sachkontenbuchungen betragsmäßig übereinstimmen.

Eine zweite Rechnungsdurchschrift ist bis zum Ausgleich des Rechnungsbetrages nach einem bestimmten Ordnungsprinzip aufzubewahren (sog. offene Posten). Das jeweils gewählte Ordnungsprinzip muß gewährleisten, daß die Forderungen und Schulden gegenüber den einzelnen Geschäftsfreunden jederzeit festgestellt werden können. Als Ordnungsprinzip kommt eine Aufbewahrung z. B. nach den Kundennamen oder Lieferantennamen, Ortsnamen, Vertreterbezirken oder Inkassobezirken sowie Fälligkeitstagen in Betracht. Der Ausgleich des Rechnungsbetrages ist auf den Rechnungsdurchschriften unter Angabe etwaiger Zahlungsabzüge (z. B. Skonto) zu vermerken. Nach Ausgleich des Rechnungsbetrages sind die Rechnungsdurchschriften nach einem entsprechenden Ordnungsprinzip abzulegen und als Bestandteil der Buchführung zehn Jahre lang aufzubewahren. Ein Verzeichnis über die abgelegten Rechnungsdurchschriften ist zwar nicht erforderlich, es empfiehlt sich aber, die bezahlten und ausgeglichenen Rechnungen in Kundenmappen oder Ordnern chronologisch abzulegen und auf einem Deckblatt für jeden Kunden einen Vollständigkeitsnachweis in einfachster Form zu führen. Die Zahlungsbelege werden wie üblich bei den Bankunterlagen oder Postscheckunterlagen oder Kassenunterlagen abgelegt.

Die Summe der vorhandenen offenen Posten ist bei doppelter Buchführung in angemessenen Zeitabständen mit dem Saldo des Debitoren-Sachkontos bzw. Kreditoren-Sachkontos abzustimmen. Es ist dabei zweckmäßig, mindestens zu jedem Monatsende eine Saldenliste zu erstellen und die Summe der Einzelsalden mit dem Saldo des Debitorenkontos bzw. Kreditorenkontos abzustimmen. Der Zeitpunkt der Abstimmung und ihr Ergebnis sind festzuhalten.

Die Sammlung der Rechnungsdurchschriften in der oben bezeichneten Weise genügt für den dadurch erfaßten Wareneingang und Warenausgang zugleich den Anforderungen der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches und der Verordnung über die Verbuchung des Wareneingangs (§ 1 Abs. 9 der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches; § 1 Abs. 9 der Warenausgangsverordnung).

Voraussetzung für eine ordnungsmäßige und nicht zu beanstandende Anwendung der kontenlosen Kontokorrentbuchführung sind hinreichende Kontrollen, die die Lückenlosigkeit des Systems gewährleisten. Der Umfang und die Gestaltung der Kontrollen hängen maßgeblich von der Struktur des einzelnen Betriebes und von der Zahl der anfallenden Geschäftsvorfälle ab. Die Entscheidung, ob über die Mindestkontrollen hinaus weitere Kontrollen in den Buchungsablauf einzubauen sind, muß daher dem Ermessen des Betriebsinhabers überlassen bleiben. Bei größerem Geschäftsumfang empfiehlt sich jedoch eine Unterteilung der Debitoren bzw. Kreditoren in mehrere Abstimmungskreise.

Ob eine Offene-Posten-Buchhaltung den steuerrechtlichen Voraussetzungen entspricht und danach als ordnungsmäßig anzuerkennen ist, kann nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles geprüft und festgestellt werden.

Anm. 18

d) Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz datenverarbeitender Anlagen

Unter *datenverarbeitenden* Anlagen werden sowohl Anlagen der *konventionellen* Lochkartentechnik als auch *elektronische* Datenverarbeitungsanlagen verstanden. Die Wirtschaft bedient sich in zunehmendem Maße derartiger Anlagen, die sich in allen Bereichen der Buchführung einsetzen lassen. Ein bevorzugtes Anwendungsgebiet ist die Offene-Posten-Buchhaltung. Obgleich die materielle Aufbereitung und Verarbeitung der Zahlen prinzipiell in der gleichen Weise erfolgt wie bei den herkömmlichen Verfahren, werfen die datenverarbeitenden Anlagen doch die Frage nach ihrer Ordnungsmäßigkeit auf.

Eine Buchführung mit Hilfe datenverarbeitender Anlagen wird generell dann als ordnungsmäßig angesehen werden können, wenn sie mit den unter 4. zu besprechenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar ist (vgl. Anm. 23—31) und wenn die Voraussetzungen für eine leichte Nachprüfbarkeit der Buchführung gegeben sind. Vor allem die Möglichkeit der Nachprüfbarkeit wird bei diesem Verfahren zum entscheidenden Kriterium für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Sie ist den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne sachlich vorgelagert (vgl. Hartmann, B., WPg 1965, S. 398; Dörner, W., Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß?, WPg 10/1967; Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen (Fachausschuß des IdW in Deutschland), WPg 13/1966; Dörner, W., Die Abhängigkeit der Prüfungstechnik von den verschiedenen Buchführungsverfahren, manuelle, maschinelle Durchschreibebuchführung, moderne Datenverarbeitung, Journal UEC, Juni 1968).

Ann. 19

Wenn eine Maschine Daten verarbeiten soll, dann müssen ihr diese Daten in einer von der Maschine erkennbaren Form zugeführt werden. Die Informationen der Originalbelege müssen also auf Dauerträger übertragen werden. Das gebräuchlichste Hilfsmittel zur Darstellung von Daten in maschinenlesbarer Form ist die *Lochkarte*. Diese Lochkarte muß alle Informationen enthalten, die für die Buchung notwendig sind. Datum und Bezeichnung des Geschäftsvorfalles, der Betrag, die Bezeichnung von Konto und Gegenkonto sowie ein Ordnungshinweis auf den Originalbeleg sind die Mindestangaben, die die Lochkarte unbedingt enthalten muß.

Die leicht nachprüfbare Übereinstimmung von Lochkarte und Beleg ist die wichtigste Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit dieses Buchführungsverfahrens. Bei den konventionellen Buchführungsverfahren ist durch das System der Doppik eine automatische Fehlerkontrolle gegeben. Bei der getrennten Buchung auf dem Konto und dem Gegenkonto in diesem System wird beispielsweise der Buchungsbetrag vom Beleg zweimal abgelesen. Ein entstandener Fehler zeigt sich durch eine Differenz zwischen Soll- und Habenbuchungen. Wird dagegen mit Lochkarten gebucht, dann ist in der Regel nur ein einmaliges Ablesen vom Beleg beim Erstellen der Lochkarte notwendig. Eine mögliche Abweichung zwischen Buchung und Beleg zeigt sich nicht mehr durch eine Differenz zwischen Soll- und Habenbuchungen. Es wird nur noch die Arbeit der Maschine kontrolliert, nicht jedoch die fehleranfällige menschliche Übertragungsarbeit.

Die Übereinstimmung von Beleg und Lochkarte muß daher durch zusätzliche organisatorische Maßnahmen gesichert werden. Dies kann mit Hilfe von Prüfziffern oder Kontrollsummen, durch Doppelloch- und Leerspaltenkontrolle u. a. m. gewährleistet werden. Durch klare Lochanweisungen muß festgelegt sein, welche Daten zu übertragen sind und welche Kartenart zu benutzen ist. Nach dem Ablochen und Prüfen müssen die Urbelege mit einem Ablochzeichen versehen werden, damit ein doppeltes Ablochen der Urbelege und damit die Gefahr einer zweimaligen Buchung ausgeschaltet wird.

Werden an Stelle von Lochkarten *Lochstreifen* als Datenträger verwendet, so sind zwei Möglichkeiten zu unterscheiden (vgl. Hartmann, B., WPg 1965, S. 405):

1. Auf dem Arbeitsgerät, an das der Streifenlocher angeschlossen ist, werden die Belege selbst erstellt.
2. Mittels Arbeitsgerät und angeschlossenem Streifenlocher werden die Daten aus einem bereits existierenden Beleg übernommen.

Nur im zweiten Falle besteht eine Fehlermöglichkeit, die Ansatzpunkt für Prüfungen sein muß. Das Unternehmen kann hier für eine laufende und lückenlose Überwachung durch spezielle Kontrolleinrichtungen derart sorgen, daß bereits die einwandfreie Arbeitsweise dieses Kontrollsystems die Ordnungsmäßigkeit sichert.

Durch zusätzliche Kontrolladdition von Belegen können nicht nur Übertragungsfehler erkannt, sondern auch Vollständigkeitskontrollen durchgeführt werden. Der internen Revision kann unter diesen Aspekten bei der Prüfung der Datenübernahme vom

Anm. 20, 21

Beleg in die datenverarbeitende Anlage eine besondere Bedeutung zukommen (vgl. Anm. 22). Das Kriterium der Nachprüfbarkeit der Datenübernahme darf somit als erfüllt angesehen werden.

Anm. 20

Ist für die richtige Übernahme der Belegangaben auf den Datenträger gesorgt, so bedarf es eines *richtigen Programms*, damit bei technisch einwandfrei funktionierenden Anlagen ein richtiges Ergebnis ermittelt wird. Das Programm erhält dadurch entscheidende Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Die verwendeten Programme müssen aufgezeichnet werden. Programmänderungen jeglicher Art sind festzuhalten. Dies gilt auch für Bedienungseingriffe, die zu Programmänderungen führen. Eine ständige Kontrolle muß dafür sorgen, daß das richtige Programm verwendet und die Bedienungsanweisung strikt befolgt wird.

Das Programm ist die Buchführungsanweisung für die Datenverarbeitungsanlage. Sie bestimmt Art und Reihenfolge der Arbeitsvorgänge.

Die Grundbuchfunktion wird nur dann ordnungsgemäß erfüllt, wenn zeitnahe und systematisch geordnete Eingabeprotokolle erstellt werden. Die Grundbuchhaltung wird damit gleichzeitig zur wichtigsten Abstimmungsgrundlage. Darüber hinaus sind bei der Aufstellung eines Programms unter Berücksichtigung der in die Geräte eingebauten zwangsläufigen Kontrollen zusätzliche ausreichende Kontrollen vorzusehen. Die zu einem Programm gehörende Folge von Abrechnungsvorgängen und Aufzeichnungen einschließlich der vorgesehenen Kontrollen wird, bevor sie zu einem Maschinenbefehlsprogramm in der Maschinensprache verschlüsselt wird, in einer schriftlichen Problembeschreibung und einem dementsprechenden Ablaufdiagramm zusammengefaßt. In diesem Ablaufdiagramm werden die einzelnen Operationen in einer Symbolsprache aufgezeichnet, die auch für Nichtkenner der Maschinenverschlüsselung verständlich ist.

Bei Datenverarbeitungsanlagen mit *vollständigem* Kontenausdruck kann jederzeit leicht nachgeprüft werden, ob die richtigen Beträge auf die richtigen Konten gelangt sind. Eine spezielle Programmprüfung ist somit gegenstandslos. Problematisch wird die Nachprüfbarkeit der Ordnungsmäßigkeit für den Fall, daß die Buchführung *ohne vollständigen* Kontenausdruck durchgeführt wird. In diesen Fällen scheint eine spezielle Programmprüfung hinsichtlich globaler Richtigkeit und logischer Folgerichtigkeit unentbehrlich, obgleich sie u. a. wegen der relativen Kurzlebigkeit der Programme wenig wirksam sein kann.

Die Prüfung wird deshalb zweckmäßigerweise an anderer Stelle einsetzen. Die Nachprüfbarkeit und damit die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens sind gewährt, wenn

- a) die Grundbuchungen ausführlich und ordnungsmäßig in Klartext ausgeführt sind;
- b) die auf Speichern geführten Konten vergleichsweise sachlich tief gegliedert werden;
- c) die Journale bereits sachlich — wenigstens grob — nach Kontenbereichen gruppiert sind;
- d) zeitlich abgegrenzte Abstimmbereiche durch Ausdrucken monatlicher oder vierteljährlicher Kontensalden gebildet werden und
- e) Abrufmöglichkeiten aus dem Speicher während eines begrenzten Zeitraumes besteht und in diesem vom Prüfer genutzt werden kann.

(Hartmann, B., WPg 1965, S. 408/409).

Anm. 21

Die Meinungen über die *Aufbewahrungspflicht von Programmen* gehen sehr auseinander. Organisatorische Planungen, Erläuterungen zum Arbeitsablauf der Datenverarbeitungsanlage (Block- und Ablaufdiagramme, Symbol- und Schlüsselverzeichnisse usw.), Kontenpläne und Unterlagen über die Sicherung der Programmabläufe wird man als Bestandteil der Buchführung ansehen müssen. Durch sie wird das System der Buchführung erst klargestellt. Dagegen wird auf die Aufbewahrung der rein technischen Programme in der Regel verzichtet werden können. Lediglich wenn aus besonderen, in der

Eigenart des Betriebes liegenden Gründen einem externen Prüfer die für die Prüfung erforderlichen Nachweise durch das Programm erbracht werden sollen, sind die Programme aufbewahrungspflichtig.

Anm. 22

Mit dem fortschreitenden Einsatz datenverarbeitender Anlagen gewinnt die interne *Revision* an Bedeutung. Nur ein wirksames innerbetriebliches Kontrollsystem (internal control) mit genau aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen kann die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des kaufmännischen Rechnungswesens sichern und in angemessener Zeit ein Urteil darüber ermöglichen. Die für eine fehlerfreie Erstellung, Erfassung und Auswertung der Buchführungsdaten nötigen Kontrollen müssen vorgesehen und nachweislich durchgeführt werden.

Ohne eine interne *Kontrollorganisation* ist das neuzeitliche Rechnungswesen nicht mehr denkbar. Ein gut funktionierendes innerbetriebliches Kontrollsystem kann insbesondere die externe Prüfungstätigkeit durch Wirtschaftsprüfer und Prüfer der Finanzverwaltung wirkungsvoll unterstützen und damit gleichzeitig abkürzen. Die Frage, ob Ergebnisprotokolle der innerbetrieblichen Revision den externen Prüfern vorzulegen sind, ist umstritten. Sie muß jedoch im Hinblick auf die leichte Nachprüfbarkeit bejaht werden.

Bei der elektronischen Datenverarbeitung ist der Buchungsvorgang automatisiert. Die Dateneingabe erfolgt nicht mehr allein durch Lochkarten, sondern auch durch Magnetspeicher, Klarschriftleser oder andern Übertragungssysteme. Mit der Dateneingabe erfolgt eine Datenspeicherung (keine Verbuchung), die impulsgesteuert jederzeit zugriffsbereit ist. Die Verarbeitung der Daten ist programmgesteuert, erfolgt automatisch und damit zwangsläufig und fehlerfrei, ist jedoch voll systemgebunden. Sie ist aber unsichtbar, schwer rekonstruierbar und nachprüfbar. Die Zeitspanne zwischen Dateneingabe und Niederschrift (Verbuchung) kann kurz, aber auch lang sein.

Sicher können auch bei Anwendung elektronischer Verfahren die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung befolgt werden und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kann gegeben sein. Nur verändert sich bei Anwendung dieser Methoden die Prüfungstechnik: Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wandelt sich von der konventionellen Form der Prüfung des abgestimmten Zusammenhanges vom Beleg zur Bilanz zur Systemprüfung: zur Nachprüfung des Verarbeitungssystems. Wird damit auch der Prüfungsvorgang ein grundsätzlich anderer, mit verlagertem Schwerpunkt, so wird er zugleich teils leichter (garantiert fehlerfreie Verarbeitung des Buchungsstoffes), teils schwerer (besondere Vorkehrungen sind notwendig, um die Einzelvorfälle der Buchhaltung zu verfolgen). Aber die Systemautomatik gibt doch, bei entsprechender Systemprüfung, die Nachweismöglichkeit der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. (Vgl. insbesondere Dörner W., Die Abhängigkeit der Prüfungstechnik von den verschiedenen Prüfungsverfahren. UEC-Journal, 4/1968).

Anm. 23

4. Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

a) Grundsatz der Klarheit

Der Grundsatz der Klarheit wird sehr unterschiedlich interpretiert. Vielfach wird auch auf eine Interpretation ganz verzichtet. Außerhalb der allgemeinen Formerfordernisse (vgl. Anm. 10f.) verlangt der Grundsatz der Klarheit, daß die Buchungen in verständlicher, zweifelsfreier und übersichtlicher Weise zu erfolgen haben. Sie sollen sowohl ein Bild von den einzelnen Vorgängen als auch insgesamt vom Stand des Vermögens vermitteln. Während die Kriterien der Verständlichkeit und der Zweifelsfreiheit — abgesehen von gewissen Einschränkungen der Buchungen bei elektronischer Datenverarbeitung ohne vollständigen Kontenausdruck — keine Probleme aufwerfen, ist das Kriterium der Übersichtlichkeit näher zu erläutern: Übersichtlichkeit bedeutet in erster Linie eine geordnete Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle, und zwar geordnet in zweifacher Hinsicht: in *zeitlicher* — durch Führung von Grundbüchern, die die Geschäftsvorfälle

in zeitlicher Reihenfolge aufzeichnen — und in *sachlicher* — durch Führung des Hauptbuches, das die Vorfälle systematisch gegliedert aufnimmt. Voraussetzung der sachlichen Ordnung ist eine sachgerechte Kontierung, was einen Kontenplan voraussetzt. Nur dadurch kann eine klare Erfassung und Abgrenzung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie eine ausreichende Tiefengliederung der Vermögens- und Erfolgsrechnung erreicht werden. Auf jeden Fall sind Konten zu vermeiden, die gleichzeitig Bestands- und Erfolgsgrößen enthalten (Grundsatz der Vermeidung gemischter Konten). Auch eine Saldierung von Debitoren und Kreditoren würde eine Verletzung des Klarheitsgrundsatzes darstellen.

Die Buchung kann nur dann als klar bezeichnet werden, wenn ein Sachverständiger sich ohne Schwierigkeiten zurechtfinden kann. Diese Forderung ist relativ und hängt von der Art und der Größe des Unternehmens sowie dem angewandten Buchungsverfahren ab. Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang dem *Buchungstext* zu, der das Zurechtfinden in der Buchführung sicherstellen soll. Als Mindestforderung an den Buchungstext sind im einzelnen zu stellen: Datum, Hinweis auf den Beleg sowie Nennung des Gegenkontos. Nach Möglichkeit soll der Buchungstext so gewählt sein, daß er ohne Rückgriff auf den Beleg eine ausreichende Auskunft über den Geschäftsvorfall zuläßt. Nach BFH-Urteil (IV 79/49 vom 13. 1. 1950) soll die Buchung die wichtigsten Angaben enthalten, wie sie auch § 1 Abs. 5 der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches verlangt, die zweifellos die inhaltlich vollständigsten Angaben enthält. Abkürzungen und Einschränkungen sind möglich, wenn die Klarheit der Buchführung dadurch nicht verloren geht. — Die dem Grundsatz der Klarheit immanente Forderung nach Aufzeichnung der Einzelumsatzposten schließt Sammelbuchungen nicht aus. Sammelbuchungen sind zulässig, wenn sie nur sachlich zusammengehörige Geschäftsvorfälle betreffen und ein spezifizierender Beleg vorhanden ist.

Anm. 24

Vielfach werden bestimmte Geschäftsvorfälle, die vertraulich zu behandeln sind, durch ein besonderes Buchungsverfahren erfaßt. Diese sogenannte *Geheimbuchhaltung* soll verhindern, daß vertraulich zu behandelnde Betriebsvorgänge den in der Buchhaltung Beschäftigten bekannt werden. Ein derartiges Buchungsverfahren widerspricht nicht dem Grundsatz der Klarheit, wenn dieser ausgesonderte Teil mit der übrigen Buchführung in einem engen Zusammenhang steht, insbesondere ihr Vorhandensein aus der laufenden Buchführung ersichtlich ist. Sie muß über das Hauptbuch abgeschlossen werden, d. h. organisch mit der übrigen Buchhaltung verbunden sein. Die anderen Grundsätze sind auf die Geheimbuchhaltung in gleicher Art und Weise anzuwenden.

Anm. 25

Auch bei Einsatz datenverarbeitender Anlagen kann der Grundsatz der Klarheit ohne Schwierigkeiten erfüllt werden. Zwar fehlt es hier an einer lebenden Sprache, doch können die kodifizierten Maschinenzeichen jederzeit in eine lebende Sprache zurückgeführt und durch Ausdrucken lesbar gemacht werden. Die Zwangslogik des Verfahrens sichert einen eindeutigen Buchungstext. Durch geeignete organisatorische Maßnahmen kann dafür Sorge getragen werden, daß die ursprünglichen Eintragungen nicht nachträglich verändert werden. Darüber hinaus erleichtert die elektronische Datenverarbeitung eine nahezu beliebige Untergliederung der Vermögens- und Erfolgsrechnung. Durch sinnvolle Übertragung der herkömmlichen Buchungsprinzipien braucht der Grundsatz der Klarheit auch bei Anwendung moderner Datenverarbeitungsanlagen nicht verletzt zu werden.

Anm. 26

b) Grundsatz der Vollständigkeit

Der Grundsatz der Vollständigkeit leitet sich, ebenso wie der Grundsatz der Richtigkeit, aus dem Wahrheitspostulat als Erfordernis der materiellen Ordnungsmäßigkeit der

Buchführung ab. Er ist im § 162 Abs. 2 AO ausdrücklich verankert. Dieser Grundsatz wird dann erfüllt, wenn alle Vorfälle und Gegenstände lückenlos erfaßt und alle zugänglichen Informationen ausgewertet sind. Im Gegensatz zur Richtigkeit trägt also der Grundsatz der Vollständigkeit Merkmale rein quantitativer Art. Lückenlosigkeit der Erfassung bedeutet, daß keine Vorfälle ausgelassen, aber auch keine fingierten Vorfälle hinzugefügt werden. Diese Forderung gilt sowohl für interne als auch für externe Vorgänge.

Im einzelnen sind festzuhalten (Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964, S. 110):

1. Alle Vermögensänderungen und -umschichtungen, gleichviel, ob sie Aufwendungen und Erträge auslösen oder nicht,
2. alle Aufwendungen und Erträge als solche,
3. alle Posten, die nach den anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in den Jahresabschluß einzustellen sind, um zu erwartende Vermögensänderungen zu antizipieren oder für sie finanzielle Vorsorgeposten zu bilden,
4. alle notwendigen rein bilanztechnischen Aktiva und Passiva, wie Kapitalentwertungskonten, Verlustvortragkonten u. ä.

Die vollständige Buchführung ist Voraussetzung für einen vollständigen Abschluß und damit für die Wahrheit der Bilanz. Daraus folgt, daß auch die für die Bilanzaufstellung benötigten Werte nicht ohne vollständige Erfassung im Buchführungswerk gewonnen werden können.

Anm. 27

Der Grundsatz der Vollständigkeit wirft hinsichtlich der Datenverarbeitungsanlagen keine besonderen Probleme auf. Die Vollständigkeit erstreckt sich sowohl auf die lückenlose Übernahme der Daten auf entsprechende Datenträger, als auch auf die vollständige Weiterverarbeitung. Die Vollständigkeit der Dateneingabe kann beispielsweise durch Voraddition der Eingabebelegdaten kontrolliert werden. Die auf diese Weise erhaltenen Summen lassen die Vollständigkeit unmittelbar aus einem Vergleich mit den korrespondierenden Summen der Datenträger erkennen (vgl. Hartmann, B., WPg 1965, S. 399f.).

Auch bei der Weiterverarbeitung können Summenvergleiche angestellt werden, die sich von einzelnen Abstimmkreisen bis zu einem vollständigen Zwischenabschluß erstrecken können, was auf Grund der technischen Kapazität ohne Schwierigkeit möglich ist.

Anm. 28

c) Grundsatz der Richtigkeit

Der Grundsatz der Richtigkeit erfordert sowohl formell als auch sachlich und inhaltlich richtige Buchungen. Während die sachliche Richtigkeit ein unabdingbares Erfordernis ist, muß bei der formellen Richtigkeit ein gewisser Spielraum zugestanden werden. Dieser Spielraum ergibt sich aus dem Umstand, daß viele Buchhaltungsfragen subjektiven Einflüssen zugänglich sind. So ist z. B. die Entscheidung über die Kontierung vielfach auf verschiedenen Wegen möglich. Ein Verstoß gegen diesen Grundsatz liegt jedoch vor, wenn die Buchführung Konten enthält, die auf einen falschen oder erdichteten Namen lauten. Im übrigen wird die formelle Richtigkeit dann als gewährleistet angesehen, wenn insbesondere den steuerlichen Buchführungsbestimmungen gemäß Abschn. 29 EStR und §§ 160—163 AO Rechnung getragen wird.

Die sachliche und inhaltliche Richtigkeit erfordert, daß die Buchführung auf richtigen Grundaufzeichnungen aufbauen muß. „Die notwendige Übereinstimmung zwischen Aussage und zugrundeliegendem Tatbestand ist dann verwirklicht, wenn die Beschreibung der Geschäftsvorfälle auch dem Urmaterial der Buchführung und den daraus folgenden Belegen und Buchungen den zugrundeliegenden Tatbeständen der Sache wie der Höhe nach entspricht. Es handelt sich hier in erster Linie um die Richtigkeit jener

Zahlen, die keiner unternehmerischen Bewertung bedürfen, sodann um die korrekte Übernahme der durch Bewertung entstandenen Zahlen in das Rechenwerk der Unternehmung.“ (Leffson, U., a. a. O., S. 81).

Die formelle rechnerische Richtigkeit wird durch die systemimmanenten Kontrollen im allgemeinen gewährleistet. Sie ist leicht nachprüfbar. Das gilt auch für Buchführungsverfahren in der Form moderner Datenverarbeitungsanlagen; bei ihnen gewährleistet die zwangsläufige Kontrolle die rechnerische Richtigkeit.

Anm. 29

d) Grundsatz der fortlaufenden Buchung

Nach dem Grundsatz der fortlaufenden Buchung müssen die Eintragungen in die Bücher *unverzüglich* erfolgen, denn die Buchführung soll die Geschäftsvorfälle nach ihrem wirklichen Ablauf widerspiegeln. Daraus wird deutlich, daß der Grundsatz etwas Doppeltes beinhaltet: Die Geschäftsvorfälle müssen in der richtigen Reihenfolge eingetragen werden, und die Eintragungen müssen außerdem zeitnah sein.

Die Eintragung in *zeitlicher Reihenfolge* bedeutet jedoch nicht, daß sämtliche Geschäftsvorfälle in einem einzigen Grundbuch hintereinander aufgezeichnet werden müssen. Das ist vielfach, z. B. bei Filialunternehmen, schon rein technisch unmöglich, ganz abgesehen von der sachlichen Unzweckmäßigkeit. Darum können und müssen Gruppen gebildet werden: z. B. die Eintragungen der Kassengeschäfte, der Kreditgeschäfte, der Warenbewegungen in besonderen Büchern und getrennt nach Betriebsstätten. Innerhalb dieser Gruppen, d. h. in den einzelnen Büchern, müssen die Eintragungen aber chronologisch geordnet sein, d. h. der Zeitfolge ihrer *Entstehung* entsprechend. Demnach wäre es auf keinen Fall ausreichend, die Forderungen und Schulden erst bei ihrer Bezahlung in die Grundbücher aufzunehmen.

Das BFH-Urteil vom 16. 9. 1964 (BStBl. III, S. 654) unterscheidet aber erleichternd zwischen Journal und Grundbuch. Nach diesem Urteil stellt die monatliche gruppenweise Verbuchung der Geschäftsvorfälle im Journal und auf den Sach- und Personenkonten dann keinen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dar, wenn die Geschäftsvorfälle vorher laufend, richtig und vollständig in Grundbüchern aufgezeichnet worden sind.

Im gleichen Urteil werden unter bestimmten Voraussetzungen Ausnahmen zugelassen: „Bankauszüge sind eine wort- und zahlengetreue Durchschrift des Kontos der Bankbuchhaltung. Sie sind fortlaufend numeriert und weisen den alten und neuen Saldo aus, so daß die Vollzähligkeit jederzeit nachprüfbar ist. Im Zusammenhang mit angehefteten Belegen oder durch Erläuterungen und Hinweise auf Belege geben sie ausreichend Auskunft über die Art der Geschäftsvorfälle. Es muß allerdings gefordert werden, daß die Umsatzzahlen mit erläuterndem Text und einem Beleghinweis versehen werden. Unter diesen Voraussetzungen können Bankbelege einen vollwertigen Ersatz für laufende Aufzeichnungen der Bankvorgänge in einem entsprechenden Grundbuch darstellen.“

Anm. 30

Über die *Zeitnähe* der Verbuchung enthalten die gesetzlichen Vorschriften zum Teil genauere Angaben. So bestimmen z. B. § 1 Abs. 6 Wareneingangsverordnung, daß die Eintragung in das Wareneingangsbuch an dem Tage zu machen ist, an dem die Ware erworben wird, und § 1 Abs. 7 der Wareenausgangsverordnung, daß die Buchung des Wareenausgangs spätestens bei der Lieferung der Ware zu erfolgen hat. Für die Umsatzsteuer enthält § 15 Abs. 1, Nr. 1 UStDB die Vorschrift, daß die Aufzeichnungen der umsatzsteuerpflichtigen Entgelte mindestens täglich vorgenommen werden müssen.

Ausführlich nimmt zur zeitnahen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle der BFH im Urteil vom 26. 3. 1968 — IV 63/63 — Stellung. Er „befaßt sich in diesem Urteil unter Wiedergabe der Stellungnahmen des am Verfahren beteiligten Bundesfinanzministers und des angehörteten Instituts der Wirtschaftsprüfer mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, und zwar besonders mit der Frage, innerhalb welcher Frist laufende Geschäftsvorfälle, besonders eingegangene Lieferantenrechnungen, wenigstens in Grundbuchaufzeichnungen oder in einem Grundbuchersatz festgehalten werden

müssen und unter welchen Voraussetzungen Kreditgeschäfte erst bei der Bezahlung als Bargeschäfte verbucht werden dürfen. Eine größere Versandbuchhandlung mit mehreren tausend kleineren Lieferantenrechnungen verbuchte einen großen Teil dieser Rechnungen auf dem Kreditorenkonto und dem Kontokorrent mit monatlichen Sammelbuchungen und behandelte andere Rechnungen monatlich einmal erst bei der Bezahlung als Bargeschäft. Bis dahin blieben die Rechnungen in Sammelmappen.

In Übereinstimmung mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer, aber teilweise in Abweichung von dem einen großzügigeren Standpunkt vertretenden Bundesfinanzminister hält der BFH dieses Verfahren der Buchhaltung für einen so schwerwiegenden Mangel, daß er die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verneint und die davon abhängigen Steuervergünstigungen versagt, obwohl für die Gewinnermittlung daraus keine Folgerungen gezogen wurden.

Selbst wenn man es für zulässig halten wollte, daß ein großer Teil der Kreditgeschäfte kontenmäßig in der Buchführung niemals als solche, sondern als Bargeschäfte ausgewiesen wird, so kann doch nicht darauf verzichtet werden, daß der Kaufmann sie als Geschäftsvorfälle grundbuchmäßig zeitnahe erfaßt. Wenn auch, was die Rechtsprechung und die Verwaltung (vgl. Ländererlasse zur Offenen-Posten-Buchhaltung vom 10. 6. 63, BStBl. II 1963, 93) weitgehend zulassen, geordnete und so miteinander verbundene Durchschriften von Belegen, besonders von Lieferantenrechnungen, daß dadurch der Verlust oder die Entfernung einzelner Belege sehr erschwert ist, als Grundbuchersatz dienen können, so genügt doch als Grundbuchaufzeichnung in keinem Falle eine bloße Sammlung der Rechnungen bis zu ihrer Verbuchung als Bargeschäfte. Diese Anforderungen müssen schon deshalb gestellt werden, weil sonst auch ein sachverständiger Dritter nur mit größten Schwierigkeiten für jeden in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt den Stand des Vermögens, besonders die jeweiligen Schulden, feststellen kann, was mit den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung unvereinbar ist.

Der Steuerpflichtige hat auch entgegen der Auffassung des Bundesfinanzministers gegen den Grundsatz der zeitnahen Verbuchung aller Geschäftsvorfälle verstoßen. Auch die Wirtschaftlichkeit der Buchführung und die weitgehende Verwendung von Buchungsmaschinen, die eine zentrale Erfassung und Sammlung des Buchungsstoffes vor der Verbuchung erfordern, können eine so lange Zeitspanne bis zur erstmaligen Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht rechtfertigen. Jede nicht zwingend durch die Verhältnisse des Betriebes oder die Art des Geschäftsvorfalles bedingte Zeitspanne bis zur Verbuchung ist bedenklich. Länger als etwa zehn Tage dürfen Geschäftsvorfälle in aller Regel nicht unerfaßt bleiben.“

Die Rechtsprechung unterscheidet aber zwischen Eintragungen in die Grundbücher und Eintragungen in die übrigen Bücher. An die Zeitnähe der Eintragungen in die Grundbücher werden die schärferen Anforderungen gestellt. So müssen die Geschäftsvorfälle im Kassenbuch laufend, d. h. täglich, gebucht werden, um der Ordnungsmäßigkeit zu genügen (BFH-Urteil vom 9. 10. 1952 — BStBl. 1954 III, 71). Es ist auch nicht gestattet, sich auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und erst nach Ablauf einer längeren Zeit an Hand dieser Belege die Geschäftsvorfälle in die Bücher einzutragen. Dagegen ist die Übertragung der Grundaufzeichnungen in das Journal in monatlichen Abständen unschädlich (BFH-Urteil vom 26. 10. 1955 — BStBl. 1956 III, 3). Es werden also keine überhöhten Anforderungen an die Zeitnähe der Buchung der Geschäftsvorfälle gestellt und nicht etwa stets und überall die tägliche Verbuchung gefordert, womit aber nicht der Grundsatz aufgegeben ist, daß die Verbuchung der Geschäftsvorfälle so zeitnah wie irgend möglich erfolgen soll. Dies wird durch den altbekannten Grundsatz von der Tagfertigkeit der Buchführung dokumentiert. Verzögerungen sind unschädlich, wenn sie die Glaubwürdigkeit der Eintragungen nicht berühren und in erster Linie durch den rationellen Ablauf der Buchhaltungsarbeiten bedingt sind, was speziell auf datenverarbeitende Anlagen zutrifft.

Anm. 31

e) Grundsatz der Anwendung des Belegprinzips

„Keine Buchung ohne Beleg“ ist allgemein anerkannter Grundsatz für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Der Buchungsbeleg bildet somit die Grundlage einer

jeden Buchung. Die ordnungsmäßige Buchung allein reicht nicht aus. Erst in Verbindung mit den Belegen genügt die Buchung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. BFH-Urteil vom 15. 2. 1960, DB 1960, 899). Nur mit Hilfe einer lückenlosen Belegorganisation lassen sich die Geschäftsvorfälle bis zu ihren Auswirkungen in der Bilanz verfolgen. Die Belege bilden auch die Voraussetzung für die Nachprüfbarkeit der Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchführung. Sie weisen nicht nur auf die ordnungsmäßige Buchung hin, sondern lassen auch die sachliche Richtigkeit des Buchungsinhalts erkennen.

Der Beleg selbst muß erschöpfend Auskunft geben können, d. h. er muß im allgemeinen nähere Erläuterungen des knappen Buchungstextes zulassen. Sind keine Urbelege oder keine als Beleg geeigneten Niederschriften des Geschäftsverkehrs vorhanden, so muß ein interner Beleg, ein sogenannter Eigenbeleg, erstellt werden, der den Buchungsvorgang genau darstellt. Derartige Belege müssen ordnungsmäßig abgezeichnet werden. Darüber hinaus ist eine geordnete Aufbewahrung der Belege erforderlich. Unter ordnungsmäßiger Aufbewahrung ist die jederzeitige und lückenlose Auffindbarkeit zu verstehen, die eine Prüfung der Bücher erleichtern. Durch entsprechende Verweisungen von Beleg auf Buchung und umgekehrt wird die Beweiskraft der Buchführung erhöht. Zur Art und Dauer der Aufbewahrung vgl. im einzelnen Anm. 82—90.

Anm. 32

5. Beurteilung von Einzelfällen auf Grund der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Aus den Gliederungs- und Bewertungsvorschriften der §§ 131 und 133 AktG 1937 ging praktisch nicht hervor, was und wann zu buchen und zu bilanzieren ist. Durch die in § 152 enthaltenen Vorschriften zu einzelnen Posten der Jahresbilanz sind gewisse Präzisierungen erfolgt. Dies gilt beispielsweise für die Passivierung von Rückstellungen (vgl. Anm. 77 zu § 152) oder den Vermerk von Eventualverbindlichkeiten in der Bilanz „unter dem Strich“ (vgl. Anm. 141 ff. zu § 151). Sofern keine derartigen Bestimmungen bestehen, sind die entsprechenden Kriterien für die Buchung und Bilanzierung von Grenzfällen aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzuleiten. Insbesondere geht es dabei um die buchmäßige Behandlung von schwebenden Geschäften (vgl. Anm. 69 sowie Anm. 10 zu § 153), von Eigentumsvorhalten und Sicherungsabtretungen (vgl. Anm. 10 zu § 153 sowie Anm. 33, 35 zu § 160) sowie um die Buchung und Bilanzierung von bereits im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen (vgl. Anm. 55 zu § 152).

Einen weiteren Anwendungsfall bildet die buchmäßige Behandlung von Kommissionsgeschäften.

a) Einkaufskommission

Der Einkaufskommissionär übernimmt es, Waren oder Wertpapiere (Kommissionsgüter) für Rechnung eines Auftraggebers einzukaufen. Er erlangt an der Kommissionsware, die er im eigenen Namen und für Rechnung des Kommittenten (Auftraggeber) einkauft, das Eigentum. Da er jedoch verpflichtet ist, das Eigentum an den Kommittenten weiterzugeben, entfällt für ihn die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Kommissionsgüter. Da zudem die Ware meist vom Lieferanten direkt an den Kommittenten, also nicht über das Lager des Kommissionärs geliefert wird, ist eine Errichtung eines besonderen Kommissionswarenkontos weder beim Kommissionär noch beim Kommittenten erforderlich. Die Kommissionsware ist wirtschaftlich dem Kommittenten zuzurechnen. Folglich ist gegen eine Bilanzierung bei ihm nach Erhalt der Verfügungsgewalt nichts einzuwenden (vgl. auch Adler-Düring-Schmaltz, Anm. 33 zu § 149 AktG).

b) Verkaufskommission

Der Verkaufskommissionär übernimmt es, im eigenen Namen und für Rechnung des Kommittenten Waren oder Wertpapiere an einen Dritten zu verkaufen. Da der Kommissionär kein Eigentum an der Kommissionsware erwirbt und sie ihm wirtschaftlich auch nicht zuzurechnen ist, wird die in Kommission gegebene Ware nicht bei ihm, sondern beim Kommittenten gebucht. Auf die Führung eines eigenen Kommissionswarenkontos kann

verzichtet werden, sofern die inventurmäßige Erfassung der Kommissionslagerbestände auf andere Weise gewährleistet wird (z. B. durch besondere Kennzeichnung der Lagerbuchführung).

c) Weitere Einzelfälle:

Eigentumsvorbehalt, verpfändete Vermögensgegenstände, Sicherungsübereignung, schwebende Geschäfte, Miete, Leasing, Pacht, Treuhandgeschäfte, Pensionsgeschäfte (s. Anm. 67—72 zu § 149).

IV. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

Anm. 33

1. Gesetzliche Vorschriften

a) Handelsrechtliche Vorschriften

Aus dem Wortlaut der handelsrechtlichen Inventurvorschriften, die in den §§ 39ff. HGB aufgeführt sind, lassen sich weder eine Definition des Begriffes „Inventur“, noch direkte Bestimmungen herleiten, aus denen bestimmte Verfahren und Systeme zur Vornahme der Inventur zu entnehmen sind. Die Anforderungen des Gesetzgebers an die Inventur lassen sich nur mittelbar aus der Auslegung der in § 39 HGB enthaltenen Angaben über die Aufstellung eines Inventars herleiten. Allein die Norm des § 39 HGB verpflichtet den Kaufmann handelsrechtlich zur Aufstellung eines Inventars bei der Geschäftseröffnung (Abs. 1) und zum Schluß jeden Geschäftsjahres (Abs. 2).

Unter Inventar ist hierbei ein mengen- oder/und wertmäßiges Verzeichnis aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens zu verstehen. „Es muß daher grundsätzlich auch solche Gegenstände enthalten, die nur noch mit Erinnerungsposten oder (bei Zusammenfassungen) gar nicht mehr im einzelnen bewertet werden“ (Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl. 1968, Tz. 152 zu § 149 AktG). Grundlage für das Inventar bildet die Inventur: die Aufnahmemarbeiten zur Feststellung des Inventars.

Die im Gesetz nicht festgelegten Anforderungen an die Durchführung der Inventur können lediglich auf dem Wege der Gesetzesauslegung und aus dem Zweck der handelsrechtlichen Inventurvorschriften entnommen werden. Oberste Aufgabe der gesetzlichen Rahmenbestimmungen ist der Schutz der Gläubiger. Um dem Rechnung zu tragen, muß die Inventur auf eine Weise vorgenommen werden, die einen Nachweis aller Vermögensgegenstände und Schulden ermöglicht, auf Grund dessen aus der Beständebilanz das Geschäftsgebaren und die wirtschaftliche Stellung des Inventurpflichtigen beobachtet und überprüft werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt sind die Inventarposten aufzustellen und ist die Bewertung vorzunehmen. Aus der Nachweisfunktion des Inventars und dem in § 39 Abs. 2 HGB enthaltenen Grundsatz der *Einzelbewertung* läßt sich entnehmen, daß bei der Kodifikation von der Erfassung jedes einzelnen Vermögensgegenstandes abgesehen wurde.

Anm. 34

Die Verpflichtung zur Vornahme der Inventur trifft nach § 39 Abs. 1 HGB jeden Kaufmann, das sind nach Maßgabe der §§ 1, 2, 3 alle Vollkaufleute im Sinne des Handelsrechts, sowie die handelsrechtlichen Personengesellschaften nach §§ 105, 161 in Verbindung mit §§ 4, 6 HGB und ferner alle juristischen Personen § 6 HGB in Verbindung mit den entsprechenden Sondergesetzen (hier §§ 1, 3, 278 AktG).

Als *Zeitpunkt*, für den die Jahresinventur nach § 39 Abs. 2 HGB vorzunehmen ist, bestimmt der Gesetzgeber den Schluß jeden Geschäftsjahres. Mit diesem Termin ist jedoch nur der Stichtag festgelegt, auf den sich die Aussage und die Bewertung des Inventars zu beziehen hat; damit ist dem Inventurpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, „die Aufstellung des Inventars und der Bilanz . . . innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken“, sofern das Geschäftsjahr die Dauer von 12 Monaten nicht übersteigt. Als angemessen wird nach überwiegen-

der Meinung für die Aktiengesellschaft die Frist von drei Monaten betrachtet, die dem Vorstand nach § 148 AktG für den Jahresabschluß des vergangenen Geschäftsjahres zugewilligt wird. Diese Fristsetzung kann jedoch nur als äußerste Grenze gelten, da nach geltender Rechtsprechung die Vornahme der Inventur nur dann als rechtzeitig angesehen wird, wenn sie auch als vordringliche Arbeit behandelt wird (Schlegelberger/Hildebrandt, Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. Anm. 7 zu § 39).

Eine Ausnahme von dem Grundsatz der Inventaraufstellung für den Schluß des Geschäftsjahres läßt die Neufassung des § 39 Abs. 4 HGB zu. Danach können Vermögensbestandteile in einem besonderen Inventar innerhalb der letzten drei Monate vor oder in den ersten beiden Monaten nach dem Bilanzstichtag ganz oder teilweise ermittelt werden, wenn sichergestellt ist, daß unter Zugrundelegung von ordnungsgemäßen Verfahren zur Fortschreibung oder Rückrechnung die Bewertung zum Bilanzstichtag erfolgen kann.

Anm. 35

b) Steuerrechtliche Bestimmungen

Neben den handelsrechtlichen Bestimmungen ergibt sich die Pflicht zur Vornahme der Inventur auch aus dem Steuerrecht. So ist nach Maßgabe des § 160 Abs. 1 AO derjenige zur Aufstellung eines Inventars verpflichtet, der auch den handelsrechtlichen Vorschriften unterliegt; hiermit sind die entsprechenden Bestimmungen des Handelsrechts als „steuerliche derivative Inventurpflicht“ zugleich integrierter Bestandteil des Steuerrechts geworden.

In steuerlicher Hinsicht ist der Kreis der Inventurpflichtigen mit der Reform von 1931 durch den neugeschaffenen § 161 Abs. 1 AO erheblich erweitert worden. Neben den Vollkaufleuten, die bereits der Inventurpflicht nach § 160 AO und § 39 HGB unterliegen, sind die maßgeblichen Bestimmungen auf einen großen Kreis von Minderkaufleuten und Handwerkern ausgedehnt worden, wenn sie die in § 161 Abs. 1 Ziff. 1 AO aufgeführten Grenzen überschreiten. Diese „originäre steuerliche Inventurpflicht“ ist begründet in der spezifischen Zwecksetzung des Steuerrechts, das erhöhte Anforderungen an die auf Grund einer ordnungsmäßigen Inventur erstellten Bilanz zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung stellen muß.

Anm. 36

Dem Steuerrecht sind keine über die Anforderungen des Handelsrechts hinausgehenden oder sie ergänzenden Vorschriften zu entnehmen, die den Zeitpunkt und Umfang der Inventur bestimmen. Hieraus ist nach herrschender Rechtsauffassung und ständiger Rechtsprechung zu entnehmen, daß die Anforderungen maßgebend sind, die das Handelsrecht im § 39 HGB angibt. Grundlegend hat zu dieser Frage der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 1. 2. 1933 (RFH VI A 1883 — 1885/31), das sich auf das große Inventurgutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages stützt, Stellung genommen. Dementsprechend können an die Genauigkeit der Inventur keine anderen Anforderungen gestellt werden, „als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht“. Dieser Anforderung entspricht auch der Wortlaut des § 5 EStG, der für die Gewinnermittlung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde legt. **Steuerrechtlich sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht festgelegt; vielmehr wird auf die Grundsätze zurückverwiesen, die das Handelsrecht enthält. Lediglich einzelne Hinweise sind in Abschn. 29 EStG enthalten, andere Leitsätze sind unter Berücksichtigung der Rechtsprechung vom Reichs- und Bundesfinanzhof in den EStR aufgenommen worden. So sind für die Bestandsaufnahme der Vorräte Erläuterungen in Abschn. 30 und für bewegliche Anlagegüter in Abschn. 31 EStR enthalten (Weisse, Inventur in Recht und Praxis, 1964, S. 28).**

Die steuerlichen Anforderungen, die an die Inventur gestellt werden, sind damit den kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur nachgeordnet; diese sind spezieller Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die steuerlichen Bestimmungen des § 161 AO beziehen sich ausschließlich auf die Verpflichtung zur

Vornahme einer Inventur. Die Anforderungen in bezug auf *Art* und *Umfang* ihrer Durchführung werden allein auf Grund handelsrechtlicher Grundsätze bestimmt (vgl. Abschnitt 30/31 der EStR 1965 sowie Brönnner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl.; Anm. 42 ff.).

Anm. 37

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur als Teil ordnungsmäßiger Buchführung

a) Vorbemerkung

Die im Gesetz nicht im einzelnen umschriebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur stellen die formellen und materiellen Regeln dar, die nach Handelsrecht und kaufmännischem Brauch Voraussetzung und Grundlage ordnungsgerechter Erfüllung der Inventurpflicht sind. Sie stellen anderen Prinzipien übergeordnete Rechtsnormen dar, deren Kodifikation im Handelsgesetz erfolgt ist (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, 1961, S. 36). Zwar nennt der Gesetzgeber in § 38 Abs. 1 HGB ausdrücklich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die der Kaufmann zu befolgen hat, jedoch will die herrschende Meinung den Begriff der Buchführung im umfassenden Sinne auf die gesamte Buchführung — auch auf die Nebenbücher — ausgedehnt wissen. Zu Recht wird diese Auffassung begründet mit der die Handelsbücher betreffenden Generalvorschrift des § 38 HGB, der den ihm folgenden speziellen Vorschriften über Inventar und Bilanz beherrschend voransteht. Dementsprechend ist das Inventar den „Handelsbüchern“ im Sinne des § 38 Abs. 1 HGB zugehörig zu betrachten; Führung der laufenden Bücher — als Buchführung im eigentlichen Wortsinn —, Inventur und Bilanzierung werden daher als die drei Teilgebiete des Geltungsbereiches der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wie sie § 38 Abs. 2 HGB fordert, angesehen (Schlegelberger/Hildebrandt, Handelsgesetzbuch, Anm. 1 zu § 39; Staub/Bondi, Handelsgesetzbuch, Anm. 5 zu § 38; Trumpler, Bilanz der Aktiengesellschaft, S. 84; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 210).

Dieser Betrachtungsweise hat sich übereinstimmend auch die steuerliche Rechtsprechung angeschlossen. So führt der BFH im Urteil vom 30. 6. 1965 VI 248/64; HFR 1965, S. 537 unter Hinweis auf die ständige RFH- und BFH-Rechtsprechung aus: Eine Buchführung ist ordnungsmäßig, wenn sie den Vorschriften des HGB und den im Verkehr anerkannten Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung entspricht. Zu einer ordnungsmäßigen Buchführung gehört gemäß § 39 HGB, § 162 AO auch, daß der Kaufmann bei Errichtung eines Betriebes, beim Übergang von der Einnahme-Überschuß-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres eine Vermögensübersicht (Bilanz) erstellt, der eine Aufnahme (Inventur) aller vorhandenen Wirtschaftsgüter zugrunde zu liegen hat. Fehlt eine solche Bestandsaufnahme, so hat im allgemeinen die Buchführung einen Systemfehler, der ihre Ordnungsmäßigkeit ausschließt.

Welche Anforderungen im einzelnen an die im § 39 HGB vorgeschriebene Inventur zu stellen sind, ist weder in den Handelsgesetzen noch in den Steuergesetzen vorgeschrieben. Maßgebend sind deshalb nach § 38 Abs. 1 HGB die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. BFH-Gutachten v. 25. 3. 1954 IV D 1/53 S; BStBl. III S. 195).

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist aber ein handelsrechtlicher Begriff; steuerrechtliche Bestimmungen können weitergehende Anforderungen stellen. So weist der BFH im Urteil vom 9. 2. 1966 I 120/63; HFR 1966 S. 246 ausdrücklich auf die weitergehenden steuerrechtlichen Nachweispflichten hin. Er führt u. a. aus: Die Bejahung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung schließt allerdings nicht ein, daß die Wertermittlung auch ohne weiteres den steuerrechtlichen Vorschriften genügt. Denn die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist lediglich nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, während das Einkommensteuer-Recht die handelsrechtliche Bewertungsfreiheit einengt.

Der BFH gibt hierzu folgendes Beispiel: Nach den §§ 5 und 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG sind Waren als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit den Anschaffungskosten zu

bewerten. Ist der Teilwert niedriger, so müssen Vollkaufleute auf Grund des Niederwertprinzips (§ 40 HGB) diesen ansetzen. Wird ein niedriger Teilwert behauptet, muß der Kaufmann ihn durch betriebliche Unterlagen nachweisen. In welchem Maße die Beachtung der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen bei der Inventurbewertung nachzuweisen ist, richtet sich nach der Zumutbarkeit. Kommt der Kaufmann seiner Nachweispflicht nicht ausreichend nach, ist das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Diese Grundsätze hat der BFH in weiteren Entscheidungen bestätigt; so u. a. im Urteil vom 25. 3. 1966 VI 313/65; HFR 1966 S. 449, indem er die Inventurunterlagen ausdrücklich als Teil einer ordnungsmäßigen Buchführung bezeichnet.

Anm. 38

Maßgebend für die Entstehung und Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sind im wesentlichen die kaufmännischen Gepflogenheiten; sie sind jedoch in ständigem Fluß und passen sich der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse in der Praxis und den wissenschaftlichen Erkenntnissen an. Aus diesem Grunde hat es der Gesetzgeber wissentlich unterlassen, eine in Einzelheiten gehende Kodifikation der Grundsätze vorzunehmen (Spieth, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, S. 6). Veränderungen in den Usancen der kaufmännischen Praxis, die ihre Auswirkungen auf Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur nehmen müssen, sind die Basis für Gutachten und Stellungnahmen von Industrie- und Handelskammern und fachlichen Institutionen, deren Ergebnisse vielfach die handelsrechtliche und steuerliche Rechtsprechung beeinflussen.

Besonders bei *steuerlichen* Grundsatzfragen sind Gutachten der Wirtschaft zur Urteilsfindung herangezogen worden. (Als Beispiel sei das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17. Januar 1933 über die Inventur im Einzel- und im Großhandel angeführt, das die Grundlage für das RFH-Urteil vom 1. 2. 1933 bildete. Dieses Urteil ist in der Folgezeit von der handelsrechtlichen und steuerlichen Rechtsprechung wiederholt bestätigt und ergänzt worden.)

Die Bedeutung von Fachgutachten ist daher in ihrer Funktion zu sehen, durch mittelbare Einflußnahme auf die Entwicklung und Präzisierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur Unsicherheiten in kaufmännischen Anschauungen und Verfahrensweisen zu beseitigen, die auf Grund von Veränderungen bislang bestehender Usancen entstanden sind.

Ein vorläufiger Abschluß in der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur wird auch im weiteren Verlauf deshalb nicht eintreten, weil sich durch die ständige Dynamik der kaufmännischen Praxis mit neuen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen auch neue zu lösende Probleme ergeben. Wesentliche Grundsätze in bezug auf Umfang und Verfahren der Inventur haben sich bereits in Rechtsprechung und Praxis herausgebildet; sie sind ein Maßstab dafür, ob Inventur und Inventar den Anforderungen genügen, die an sie gestellt werden, d. h. ob die Gepflogenheiten ordentlicher und zuverlässiger Kaufleute beachtet worden sind (Weisse, Inventur, S. 32). Vgl. auch BFH vom 30. 6. 1965, HFR 1965 S. 537.

Anm. 39

b) Den Inventurumfang betreffende Grundsätze

Bezüglich des Inventurumfangs ist als Erfordernis materieller Ordnungsmäßigkeit der Grundsatz der *Wahrheit* beherrschender Gesichtspunkt. Aus ihm lassen sich der Grundsatz der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* und der Grundsatz der *Vollständigkeit* herleiten. Beide Grundsätze stellen die Anforderungen dar, die an den Umfang einer Inventur zu stellen sind, wenn das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit erfüllt sein soll.

Der Grundsatz *wirtschaftlicher* Betrachtungsweise ist enthalten in § 39 Abs. 1 HGB, demzufolge der Inventurpflichtige „seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände“ aufzunehmen hat. Aus dieser Formulierung, besonders aus dem bewußten Gebrauch des

Wortes „seine“, das nicht synonym mit dem Eigentumsbegriff des § 903 ff. BGB zu verstehen ist, wird gefolgert, daß für die Aufstellung des Inventars nicht die rechtliche Zugehörigkeit der Vermögensteile maßgebend, sondern die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zu inventarisierenden Güter entscheidendes Kriterium für die Aufnahme in das Inventar ist (Spörlein, H., Die Inventur nach Handelsrecht und nach Steuerrecht, 1958, S. 27). Dementsprechend sind *Güter und Rechte* auch dann Objekte der Inventur, wenn sie juristisch betrachtet zwar Fremdeigentum sind, wirtschaftlich jedoch als zum Vermögen des Kaufmanns gehörig anzusehen sind. Unter diesem Gesichtspunkt hat sich der Grundsatz wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Prinzip entwickelt, das die formal-juristischen Rechtsverhältnisse nach wirtschaftlichen Aspekten korrigiert und auf diese Weise den Inventurmäßigkeitsumfang beeinflußt (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 54).

Wirtschaftsgüter, die sich unter *Eigentumsvorbehalt* des Lieferanten im Besitz des Inventurpflichtigen befinden, sind folglich in das Inventar aufzunehmen, obwohl der bürgerlich-rechtliche Eigentumsübergang noch nicht stattgefunden hat. (So auch das Steuerrecht; vgl. §§ 160, 161 AO, § 5 EStG, § 1 und die Zurechnungsvorschriften des § 11 des StAnpG.)

Der Grundsatz wirtschaftlicher Betrachtungsweise findet im entgegengesetzten Fall auch dann Anwendung, wenn die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Vermögen des Kaufmanns *nicht mehr* gegeben ist; Güter, die juristisch noch zu seinem Eigentum zählen, wirtschaftlich aber nicht mehr seiner Verfügung unterstehen, sind nicht in das Inventar aufzunehmen.

Entsprechend zu verfahren ist bei *Sicherungsübereignungen* und *Sicherungszeessionen*. Wirtschaftlicher Eigentümer bleibt in diesen Fällen der Sicherungsübereignung oder Zedent. Von ihm sind daher nach dem Prinzip wirtschaftlicher Betrachtungsweise die abgetretenen oder zur Sicherung übereigneten Vermögensteile zu inventarisieren.

Anm. 40

Als zweiter für den Umfang der Inventur entscheidend maßgebender Grundsatz ist das Prinzip der Vollständigkeit anzuführen, das, ebenso wie das der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auf den Fundamentalgrundsatz der Wahrheit rückführbar ist. Die Vollständigkeit ist nur dann gegeben, wenn sämtliche bilanzierbaren Vermögensteile und Schulden erfaßt und im Inventar aufgenommen sind. Alle in der Bilanz ausgewiesenen Posten, mit Ausnahme des Eigenkapitals, müssen hinsichtlich ihrer Entstehung und Zusammensetzung durch das Inventar nachweisbar sein; damit erfüllt das Inventar nur dann die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, wenn in ihm auch alle zu bilanzierenden Posten aufgeführt sind. Daraus ergibt sich, daß der für die Inventur gültige Grundsatz der Vollständigkeit identisch ist mit dem Prinzip der Vollständigkeit in der Bilanzierung. Der Umfang ordnungsmäßiger Inventur wird folglich durch die Aktivierungs- und Passivierungspflicht bestimmt (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 56).

Unproblematisch sind die Posten des Umlaufvermögens: Alle materiellen Güter, für die die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu bejahen ist, sind auch aktivierungspflichtig und erfordern daher eine Aufnahme in das Inventar.

Meinungsverschiedenheiten bestehen hingegen in der Praxis hinsichtlich der Abgrenzung von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand und nicht im Inventar aufzunehmendem *Erhaltungsaufwand* („notwendige Ausbesserungen in gewissen Zeitabständen, durch die die Wesensart des Vermögensgegenstandes nicht verändert wird“. Vgl. dazu Anm. 8—12 zu § 152 Abs. 1). Da nach Maßgabe des § 152 Abs. 1 AktG nur die Gegenstände dem *Anlagevermögen* zuzurechnen sind, die am Abschlußstichtag dem Geschäftsbetrieb *dauernd* zu dienen bestimmt sind, hat sich die *Zeitspanne der Nutzung* als Kriterium für die Aktivierung herausgebildet. Anlagegüter, die einem kurzzeitigen Verschleiß unterliegen, werden dementsprechend als Aufwand verbucht und nicht im Inventar ausgewiesen. Als kurzfristiger Verschleiß wird in der Praxis die Zeitspanne von 1 bis 2 Jahren betrachtet (WPH 1968, S. 495f.).

Besondere Schwierigkeiten bringen die *immateriellen* Vermögensteile mit sich. Die Frage nach ihrer Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht kann nicht global

Anm. 41, 42

beantwortet werden. Vielmehr ist zur Beurteilung der Inventurpflicht für bestimmte positive oder negative immaterielle Vermögenswerte auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung abzustellen. Demzufolge unterliegen dem Prinzip vorsichtiger Bilanzierung alle drohenden Verluste, sowie alle negativen immateriellen Vermögensteile. Dem Grundsatz der Vollständigkeit entsprechend müssen sie im Inventar erfaßt werden.

Immaterielle Vermögensteile, denen *Aufwendungen* gegenüberstehen, können dann aktiviert werden, wenn ihr Wertansatz über den Bilanzierungszeitraum hinausreicht. Eine Pflicht zu ihrer Inventaraufnahme besteht jedoch nach dem Grundsatz kaufmännischer Vorsicht nicht. Dem Vollständigkeitsprinzip ist entsprochen, wenn diese aktivierungsfähigen Werte mit einem Merkposten in der Inventur und Bilanz erfaßt werden. „Soweit lediglich ein Aktivierungsrecht besteht, braucht auch ein Merkposten nicht angesetzt zu werden.“ (WPH 1968, S. 480; Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 60).

Anm. 41

c) Die Inventurdurchführung betreffende Grundsätze

Bei der Vornahme der Inventur sind zwei Grundsätze zu beachten, die ein spezielles Erfordernis des allgemeinen Wahrheitspostulats darstellen: der Grundsatz der *Richtigkeit* und der der *Genauigkeit* der Bestandsaufnahme. Beide Grundsätze bilden die Bestimmungsfaktoren für die *materielle* Ordnungsmäßigkeit der Inventur.

Voraussetzung für den Grundsatz der Richtigkeit ist die Vollständigkeit der Aufnahme. Eine Inventur kann nur dann als richtig vorgenommen gelten, wenn sichergestellt ist, daß alle Vermögensteile, die der Inventurpflicht unterliegen, auch erfaßt worden sind. Um dem Prinzip der Richtigkeit weiterhin zu genügen, müssen die Angaben bei der Aufnahme und Aufzeichnung der Bestände sachlich zutreffend sein, also mit den Tatsachen übereinstimmen. Diese Erfordernisse beziehen sich sowohl auf die Menge als auch auf den Wert des Vermögens und der Schulden, die das Bestandsverzeichnis ausweist. Treten unerhebliche Fehler auf, die leicht korrigiert werden können oder in der folgenden Inventurperiode sich von selbst ausgleichen, so bedürfen sie keiner Neuaufnahme oder -bewertung. Unstimmigkeiten dagegen, die der *Aufgabenstellung* der Inventur entgegenstehen und die gesamte Rechenschaftslegung beeinflussen, haben eine Nichtanerkennung der Ordnungsmäßigkeit der Inventur zur Folge und bewirken sowohl handelsrechtliche als steuerliche, als auch strafrechtliche Konsequenzen (Weisse, Inventur in Recht und Praxis, S. 34). Für die Ordnungsmäßigkeit ist entscheidend, ob der Fehlergrad die Aufgaben der Inventur beeinträchtigt.

Anm. 42

Um dem Grundsatz der *Genauigkeit* zu entsprechen, müssen die Aufzeichnungen auf Grund einer richtigen und exakten Bestandsaufnahme übersichtlich und verständlich im Inventar dargestellt werden. Die Frage, wie weit die Anforderungen an die Bezeichnungen gehen, läßt keine allgemein verbindliche Antwort zu. Wie auch grundlegend das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17. 1. 1933 zu erkennen gegeben hat, hängt die Genauigkeit maßgeblich von den stark differenzierten Verhältnissen der einzelnen Branchen und Betriebe ab.

Grundsätzlich muß die Bezeichnung der Inventurgegenstände so erfolgen, daß eine *Nachprüfung* der angesetzten Werte möglich ist. Die Bilanzpositionen müssen also an Hand der Inventurunterlagen zuverlässig berechnet und nachgeprüft werden können. Hieraus ergeben sich auch die Mindestanforderungen, die nach dem Grundsatz der Genauigkeit an die Durchführung der Inventur zu stellen sind. Aus dem Inventar müssen eindeutig Art und Menge des Inventurobjektes zu ersehen sein. Nicht notwendig ist es, daß das Inventar allgemein verständlich vorgelegt wird; es ist ausreichend, wenn ein Fachkundiger die einzelnen Angaben zu beurteilen in der Lage ist. (Entsprechend auch: RFH VI 1317/29 vom 19. 10. 1930; RFH VI A 1157/32 vom 26. 7. 1933; RFH I A 323/26 vom 4. 11. 1926; RFH VI A 12/37 vom 28. 1. 1937; BFH vom 6. 12. 1955; StuW 1956 Nr. 178).

Die Angabe der *Qualität* von Inventurobjekten erweist sich in den Fällen als unabdingbar, in denen sich die Beschaffenheit des Gutes nicht aus seiner Art entnehmen läßt. So ist der *Fertigungsgrad* von Halbfabrikaten von entscheidendem Einfluß auf die Höhe des Wertansatzes.

Ob die Aufzeichnungen ein ordnungsmäßiges Inventar sind, richtet sich gemäß § 38 Abs. 1 HGB nach den allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (BFH-Urteil vom 25. 3. 1966 VI 313/65; HFR 1966 S. 450). Es müssen die Warenbestände vollständig erfaßt und bewertet sein und eine angemessene Kontrolle ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 2. 1966 I 120/63; HFR 1966 S. 246). Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung geht nicht dadurch verloren, daß die aufgenommenen Gegenstände steuerlich unrichtig bewertet worden sind (BFH-Urteil vom 2. 8. 1955 I 198/54 U; BStBl. III S. 344). Eine Höherschätzung des Warenbestandes gegenüber der Handelsbilanz führt nicht ohne weiteres dazu, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu verneinen und daran geknüpfte Steuervergünstigungen zu versagen. Im übrigen sind an ein Inventar je nach Branche und Betriebsgröße unterschiedliche Anforderungen zu stellen (BFH-Urteil vom 30. 6. 1965 VI 248/64; HFR 1965 S. 537).

Zu beachten ist, daß es im Handelsrecht und im Steuerrecht keine gesetzlichen Vorschriften über die Form des Inventars gibt. Wie aus dem Inventur-Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17. 1. 1933 (veröffentlicht im Urteil des RFH vom 1. 2. 1933 VI A 1883—1885/31; RStBl. S. 1062) hervorgeht, besteht auch in Kaufmannskreisen bisher keine einheitliche Auffassung in dieser Hinsicht. In der Rechtsprechung sind aber aus dem Wesen der Sache heraus einige Anhaltspunkte entwickelt worden, die für die Beurteilung dieser Frage bedeutsam sind. So kommt es z. B. auf die Branche und innerhalb der Branche auch auf die Größe des Betriebes an. Ein bestimmtes System ist nicht vorgeschrieben. Dem Ermessen des Kaufmanns muß es überlassen bleiben, in welcher Weise er bei der Bestandsaufnahme vorgehen will. Das Inventar eines Großbetriebes und das Inventar eines kleinen Unternehmens sind nicht ohne weiteres vergleichbar. Die Wahl der Form hat vor allem unter dem Gesichtspunkt zu geschehen, daß die vollständige Erfassung der Bestände gewährleistet ist, daß sie übersichtlich gegliedert und dargestellt wird und ein sachverständiger Dritter sich ohne übermäßigen Arbeitsaufwand von dem vollständigen Ansatz der Bestände und ihrer Bewertung überzeugen kann (BFH-Urteil vom 30. 6. 1965 VI 248/64; HFR 1965 S. 537).

Grundsätzlich müssen die Bestände körperlich aufgenommen werden, weil nur so die Gewähr für die richtige Erfassung und eine einfache Kontrolle gegeben ist. Aber auch vom Grundsatz der körperlichen Bestandsaufnahme gibt es Ausnahmen, z. B. wenn die damit verbundene Arbeit außer Verhältnis zu dem erzielten Effekt stehen würde (Entscheidungen des BFH vom 27. 8. 1953 IV 296/52 U; BStBl. III S. 357 und vom 6. 12. 55 I 169/55; BStBl. 1956 III S. 82). Besonders sollen an die körperliche Aufnahme von Hilfs- und Betriebsstoffen, die keinen wesentlichen Schwankungen unterliegen und bei denen es nicht um größere Werte geht, keine zu hohen Anforderungen gestellt werden; hier genügt es in der Regel, wenn ein Festwert in die Bilanz eingesetzt wird (BFH-Urteil vom 21. 5. 1957 I 56/57 U; BStBl. III S. 237).

Anm. 43

§ 39 HGB schreibt für die Bilanzierung prinzipiell die *Einzelaufnahme* und *Einzelbewertung* der Vermögensgegenstände vor. Ergänzend hierzu hat die Neufassung des § 40 Abs. 4, Ziff. 1 HGB vom 2. 8. 1965 unter bestimmten Bedingungen die *Zusammenfassung* von Gütern zu Gruppen zugelassen. Eine *Zusammenfassung von Waren* in der Inventur ist dann nicht zu beanstanden, wenn es sich um gleichartige Waren handelt. Gleichartig sind die Waren dann, wenn sie in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen, so daß — auch unter Berücksichtigung der Art und Größe des Betriebes — der angesetzte Durchschnittspreis überschlägig nachprüfbar ist (RFH-Urteil vom 5. 7. 1933 VI A 1756/32; RStBl. 1933 S. 763).

Bereits vor der gesetzlichen Regelung war die *Gruppenbewertung* von der Rechtsprechung anerkannt, da es sich als unumgänglich erwies, den technisch oder wirtschaftlich bedingten Grenzen des Zumutbaren Rechnung zu tragen, die sich bei der Durchführung einer körperlichen Inventur ergaben. Die Voraussetzungen für eine

Gruppenbewertung sind in einer Vielzahl von RFH-Urteilen enthalten, die in ihrer Mehrzahl auf dem Inventurgutachten des DIHT vom 17. 1. 1933 basieren. (RFH VI A 118/28 vom 8. 2. 1928; RFH VI A 1756/32 vom 5. 7. 1933; RFH VI A 1157/32 vom 26. 7. 1933; RFH I A 131/36 vom 14. 7. 1936; RFH VI A 12/37 vom 28. 1. 1937).

Es ist nirgends vorgeschrieben, daß die Inventur gerade Angaben über Qualität, Einkaufspreis, Herstellungsort oder Fakturenbezeichnung der einzelnen Waren enthalten müßte, die bei einem kleineren Betriebe nicht üblich und andererseits bei einem größeren Betriebe bei einer Vielzahl von Gegenständen oft gar nicht durchführbar und für den Kaufmann zwecklos wären. Namentlich kann nicht verlangt werden, der Kaufmann solle seine Inventur so aufstellen, daß sie nach mehreren Jahren noch im einzelnen auf ihre Kalkulationsgrundlagen nachgeprüft werden kann (RFH-Urteil vom 2. 12. 1936 VI A 745/36; RStBl. S. 1217).

Grundsätzlich ist aber bei der Durchführung der Inventur jedes Gut *einzel*n aufzunehmen. Soweit eine Bestandsermittlung in dieser Art möglich und zumutbar ist, gilt die Beachtung des Grundsatzes der Einzelaufnahme als unabdingbare Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der Inventur. Nur dann, wenn diese Anforderung über den Rahmen des Zumutbaren hinausgeht, können Gegenstände mit geringem spezifischen Wert aus Gründen der Vereinfachung gruppenweise zusammengefaßt und im Inventar summarisch ausgewiesen werden.

Für die Erfassung der beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in Abschn. 26 Abs. 6 bis 9 der EStR Erleichterungen durch die Einrichtung von Bestandsverzeichnissen geschaffen worden. Statt der Bestandsverzeichnisse können auch Karteien geführt werden. Unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung können auch Gegenstände gleicher Art zusammengefaßt werden, sofern das Bilanzbild dadurch nicht die Klarheit und Übersichtlichkeit verliert (BFH-Urteil vom 30. 6. 1965 VI 248/64; HFR 1965 S. 537).

Weitere Voraussetzung hierzu ist aber, daß diese Vermögensgegenstände sowohl sachlich zu einer Warengattung gehören und als Nebenartikel geführt werden müssen, dabei aber wertmäßig so zusammengehören, daß bei summarischer Bewertung zum Durchschnittspreis die Nachprüfung des Wertansatzes möglich bleibt (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 70).

Anm. 44

d) Das Inventar betreffende Grundsätze

Als Ergebnis der Inventur muß das *Inventar* den gleichen Anforderungen unterliegen wie die Bestandsaufnahme. Nur dann kann als oberstes Postulat die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als gewährleistet angesehen werden. Neben einer richtigen und genauen Erfassung aller Bestandsposten bedarf es daher auch einer übersichtlichen und verständlichen *Darstellung* durch das Inventar. Über den Grundsatz der *Klarheit* hinaus ist weiterhin die Frage der Nachprüfbarkeit zu beachten.

Inhalt des *Klarheitsgrundsatzes* ist die übersichtliche, verständliche und glaubwürdige Darstellung der Inventurergebnisse im Bestandsverzeichnis, nur so sind die Vermögens- und Schuldenverhältnisse eindeutig erkennbar. Für die Übersichtlichkeit müssen die Eintragungen *fortlaufend* bewirkt werden. Die einzelnen Posten sind im Inventar *so anzuordnen*, daß eine *Zusammenfassung* zu Bilanzpositionen vorgenommen werden kann. Zweckmäßig ist hierbei eine *Zusammenstellung aller Positionen*, die nach dem *gleichen Verfahren* bewertet werden.

Um den Grundsatz der *Verständlichkeit* Rechnung zu tragen, sind bestimmte Anforderungen an das Inventar zu stellen, die sich aus § 43 Abs. 1 HGB und § 162 Abs. 1 AO herleiten lassen. Demzufolge verlangt die Ordnungsmäßigkeit die Benutzung einer lebenden Sprache und deren Schriftzeichen. Allein auf dieser Basis kann auch nur dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit Folge geleistet werden.

Verständlich und kontrollierbar ist nach der Rechtsprechung ein Inventar sogar dann noch, wenn nur ein Sachkundiger unter Mitwirkung der an der Inventur Beteiligten den Bilanzansatz in angemessener Weise überprüfen kann (BFH-Urteil I 169/55 vom 6. 12. 1955). Die herrschende Meinung fordert jedoch einschränkend, das Inventar so übersichtlich und verständlich zu halten, daß jeder Sachkundige *ohne fremde Mitwirkung* einen zuverlässigen Überblick gewinnen kann.

Anm. 45

Die Frage, ob dem Grundsatz der Verständlichkeit auch bei Anwendung des *Lochkartenverfahrens* entsprochen wird, hat die Industrie- und Handelskammer Berlin bereits mit ihrem Gutachten über die Lochkartenbuchführung vom 25. 4. 1929 beantwortet. Die Zulässigkeit dieses Verfahrens wurde mit der Begründung *bejaht*, die benutzten Symbole könnten ohne weiteres in Klarschrift rückübertragen werden.

Dem Grundsatz der Klarheit sowie dem Prinzip der Nachprüfbarkeit entsprechen die *Aufbewahrungspflichten* für das Inventar, wie sie die handelsrechtlichen Mußvorschriften des § 44 Abs. 2 HGB und die Kannvorschriften des Steuerrechts nach § 162 AO vorschreiben. Wird dieser Aufbewahrungspflicht nicht Folge geleistet, so betrifft dieser Mangel nicht nur formelle Ordnungsmäßigkeit der Inventur, sondern greift auch auf das Gebiet der materiellen Ordnungsmäßigkeit über, da das Fehlen von Inventurunterlagen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit und Vollständigkeit begründet. Daher kann die Aufbewahrung der Reinschrift nur dann genügen, wenn die Bezeichnungen so genau sind, daß eine Nachprüfung der angesetzten Werte ohne Rückgriff auf die Urbelege erfolgen kann. Außerdem ist weitere Voraussetzung, daß die Reinschrift des Inventars ausreichende Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit bieten kann.

Anm. 46

3. Ordnungsmäßigkeit einzelner Inventurformen

a) Allgemeines

In Rechtsprechung, Literatur und kaufmännischer Praxis werden die in Verbindung mit der Inventur gebräuchlichen Termini begrifflich nicht immer übereinstimmend gebraucht. Eine Untersuchung einzelner Arten der Bestandsermittlung kann jedoch nur auf der Basis einer einwandfreien Begriffssystematik erfolgen, die sich aus den verschiedenen Einteilungskriterien ergeben muß.

Oberstes Element in dieser Systematik ist der Begriff der *Inventurformen* bzw. *Inventurarten*, die sich generell nach zwei verschiedenen Gesichtspunkten unterteilen lassen, und zwar erfolgt die Einteilung einmal nach *zeitlichen* und zum anderen nach *verfahrenstechnischen* Kriterien.

Der Gliederung nach *zeitlichen* Momenten entspricht der Begriff der *Inventur-systeme*. Das Merkmal der Zeitordnung ist hierbei der Zeitpunkt oder der Zeitraum, in dem die Inventur vorgenommen wird. Den Systemen der Inventur stehen ihre *Methoden* gegenüber, die die verfahrenstechnischen Gesichtspunkte beinhalten. Die verschiedenen Inventurmethode beruhen auf der körperlichen Ermittlung, der buchmäßigen Bestandsaufnahme oder auf einer Kombination dieser beiden Verfahren.

Anm. 47

Zwar wird die *körperliche* Bestandsaufnahme traditionell als das sicherste und zuverlässigste Verfahren angesehen (Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1/1940), jedoch stellt sie nur *eine* der möglichen Methoden zur Bestandsfeststellung dar, wie auch die Stellungnahme des IdW vom 10. 7. 1952 ausdrücklich betont. Bei der Wahl eines anzuwendenden Inventurverfahrens muß sich der Inventurpflichtige ausschließlich davon leiten lassen, ob das gewählte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur entspricht. Diese Grundsätze, die Voraussetzung und Basis für die ordnungsmäßige Erfüllung der Inventurpflicht sind, verpflichten den Kaufmann jedoch nicht zur Anwendung eines bestimmten Verfahrens. Sie bilden vielmehr den fundamentalen Maßstab für jede Inventurmethode und für jede Technik der Bestandsermittlung. Welcher Verfahren sich nun der Inventurpflichtige zur Erfüllung seiner Inventurpflicht bedient und welche Technik er hierbei anwendet, hängt von einer Reihe von Komponenten ab, die weitgehend von den differenzierten branchen- und betriebsbedingten Anforderungen und Gegebenheiten bestimmt werden.

b) Besondere Probleme der Stichtagsinventur Grundsätzliches

Die *körperliche* Inventur stellt die älteste und bekannteste Methode zur Aufnahme der Bestände zum Bilanzstichtag dar. Dieser Tatbestand ist die Ursache für eine begriffliche Gleichsetzung von körperlicher Inventur und Stichtagsinventur, obwohl beide Inventurformen anderen Gliederungskriterien entsprechen. Aus diesem Grunde kann nur von einer Zuordnung der körperlichen Inventur zu dem System der Stichtagsinventur gesprochen werden, nicht jedoch von ihrer Identität. Nur dann, wenn die körperliche Aufnahme direkt am Stichtag vorgenommen wird, kann ihr Resultat unverändert in das Inventar übertragen werden. Aus diesem Grunde kann auch eine in der kaufmännischen Praxis übliche Gleichsetzung von körperlicher Bestandsaufnahme und Stichtagsinventur nicht anerkannt werden: Körperliche Aufnahmen können zu jedem beliebigen Termin innerhalb des Geschäftsjahres erfolgen, so daß eine Beschränkung dieses Verfahrens auf einen bestimmten Zeitpunkt nicht gerechtfertigt erscheint.

Anm. 49

Bei der *Stichtagsinventur* wird die Aufnahme der Bestände körperlich oder buchmäßig vorgenommen. Dabei muß eine körperliche Aufnahme soweit Anwendung finden, als die Erstellung des Inventars nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur ohne sie nicht möglich ist. Sie kann jedoch nur für diejenigen Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die auch körperlich erfaßt werden können. Das sind in erster Linie die Bestände des *Umlaufvermögens*, für die eine körperliche Bestandsermittlung besonders dann zu fordern ist, wenn

1. die Gegenstände starken Bestandsbewegungen und erfahrungsgemäß starken Mengendifferenzen unterliegen,
2. die Mengen durch Schwund, Abfall, Verschnitt oder Ausschub erheblich beeinflußt werden und
3. die Gegenstände besonders wertvoll sind und ohne erhebliche Schwierigkeiten aufgenommen werden können.
(Fachgutachten IdW 1/1940.)

Eine körperliche Stichtagsinventur ist ferner zur Ermittlung der Bestände an Wertpapieren, Wechseln, Schecks und Bargeld vorzunehmen (RHF VI A 1094/28 vom 24. 10. 1929), die sich auch vom Standpunkt der Zumutbarkeit des Arbeitsaufwandes her rechtfertigen läßt.

Anm. 50

Körperliche Inventur

Eine körperliche Stichtagsinventur liegt dann vor, wenn einmal innerhalb eines Geschäftsjahres genau zum *Bilanzstichtag* die vorhandenen Mengen aller Bestandteile durch eine körperliche Aufnahme erfaßt werden und das hierbei aufgestellte Inventar inhaltlich unmittelbar in die nachfolgende Bilanz eingeht. Die Bestandsermittlung wird durch Zählen, Wiegen, Messen oder Schätzen vorgenommen. Ein einheitlich für alle Güter übereinstimmendes Verfahren zur mengenmäßigen Erfassung gibt es nicht, vielmehr wird es bestimmt durch die Art und den Zustand der einzelnen Inventurobjekte.

Der Nachteil einer körperlichen Stichtagsinventur liegt darin begründet, daß der gesamte Arbeitsanfall auf einen kurzen Zeitraum konzentriert wird. Die Folgen sind nicht allein mangelnde Sorgfalt und Genauigkeit, da mit der Inventurdurchführung Beauftragte zumeist nur bedingt hierzu geeignet sind und unter Zeitdruck stehen. Auch die vielfach notwendige Unterbrechung im Betriebsablauf hat sich als schwerer Störfaktor erwiesen. Erhebliche Stilllegungskosten und fehlende Genauigkeit bei umfangreichen Vorräten, insbesondere aber bei unfertigen Erzeugnissen, sind der Anstoß zum Übergang zu anderen Inventurverfahren.

Anm. 51

Die *Durchführung* der Stichtagsinventur wird grundsätzlich in fünf Stufen vorgenommen, deren Reihenfolge konsequent einzuhalten ist, wenn die Ordnungsmäßigkeit der Inventur sichergestellt sein soll.

(1) Vorbereitung der Bestandsaufnahme

Je gründlicher die Inventur vorbereitet wird, desto schneller kann ihre Durchführung erfolgen und ihre Genauigkeit gewährleistet werden. Daher sind durch den Inventurleiter Zeitpläne aufzustellen, die alle Schritte der Inventur enthalten. Bevor jedoch die Vorbereitungsmaßnahmen im einzelnen getroffen werden, ist von der Geschäftsleitung die Angabe erforderlich, welche Methoden und Systeme für die einzelnen Gruppen von Beständen anzuwenden sind. Nach der Entscheidung über Inventursystem und -methode sind die Aufnahmezeiten zu bestimmen, um einen störungsfreien Ablauf zu sichern. Für die körperliche Aufnahme bei der Stichtagsinventur sind daher der Aufnahmetag sowie der Beginn und Abschlußzeitpunkt für die einzelnen Inventurbereiche zu bestimmen. Ferner gehören zur Vorbereitung die Ordnung der Läger und das Aufräumen der Arbeitsplätze und Werkstätten, die Einteilung des Betriebes in bestimmte Aufnahmebezirke, die Aufstellung und Weitergabe von Inventurrichtlinien, die Auswahl, Zusammenstellung und Schulung des Inventurpersonals, die Bereitstellung der notwendigen Arbeitsmittel sowie Hinweise für die Behandlung ein- und ausgehender Waren während der Bestandsaufnahme.

(2) Durchführung der Aufnahme

Die Aufnahme der Inventurobjekte erfolgt grundsätzlich einzeln durch Zählen, Wiegen oder Messen. Eine Ausnahme gilt für *gleichartige* und geringwertige Güter, die nach § 40 Abs. 4, Ziff. 1 HGB *gruppenweise* bewertet werden können. Die Aufnahme großer Stapel (Platten, Bleche) braucht nicht durch Abwiegen oder Messen jedes einzelnen Stückes zu erfolgen, sondern die Ermittlung von Menge und Ausmaßen gleichartiger Stücke kann nach dem Durchschnittsgewicht oder auf Grund von Stichproben vorgenommen werden. Besondere Aufmerksamkeit erfordert die Ausschaltung von *Doppelzählungen* durch Kenntlichmachung bereits aufgenommener Lagerbestände oder besondere räumliche Trennung. Bei Fortgang des normalen Arbeitsablaufes werden Doppelaufnahmen dadurch vermieden, daß alle Gegenstände dort aufgenommen werden, wo sie sich zu einem bestimmten Zeitpunkt befinden.

(3) Bewertung

Die Bewertung stellt ein materielles Bilanzproblem dar, so daß hierauf verwiesen werden kann.

(4) Ausschreibung der Inventurlisten

Die Inventurformulare sind bei der Aufnahme auszufüllen und von den aufnehmenden Personen zu unterschreiben. Sollten Berichtigungen erforderlich sein, so ist die ursprüngliche Eintragung so zu entwerfen, daß sie lesbar bleibt, die Berichtigung muß von den beteiligten Arbeitskräften abgezeichnet werden.

(5) Abstimmung und Auswertung

Im letzten Schritt erfolgt die Abstimmung der Lagerkartei mit den Ergebnissen der Aufnahme und die Klärung der Inventurdifferenzen. Ferner ist eine Auswertung der Ergebnisse für Dispositions- und Organisationszwecke vorzunehmen, um die Inventurerfahrungen im kommenden Geschäftsjahr berücksichtigen zu können.

Anm. 52

Das Kriterium der *Zumutbarkeit* ist Ausgangspunkt für die Klärung der Frage, ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur eine *einfache* Schätzung von Beständen durch Inaugenscheinnahme und „erfahrungsgemäße“ Beurteilung zulassen, wenn die „mit der Durchführung der körperlichen Aufnahme verbundene Arbeit mit ihrem wirtschaftlichen Zweck nicht mehr zu vereinbaren wäre“ (BFH IV 296/52 vom 27. 8. 53). Das Inventurgutachten des DIHT von 1933 stellt hierzu fest, daß allein Gegenstände von

geringem Wert durch Schätzungsverfahren aufgenommen werden können. Besonders bei der Ermittlung geringwertiger Massengüter und schwer festzustellender Bestände, wie lose Flüssigkeiten oder Schüttgüter, wird man auf die Schätzung zurückgreifen müssen, da jedes genauere Verfahren vom Standpunkt der Wirtschaftlichkeit nicht zumutbar wäre. Sofern die Schätzung sich in vernünftigen Grenzen bewegt, nach Warengruppen getrennt erfolgt und mit der erforderlichen Sorgfalt vorgenommen wird, bestehen gegen ihre Zulässigkeit als ordnungsmäßiges Inventurverfahren keine Einwände (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 71).

Anm. 53

Inventur durch Stichprobenverfahren

Die als Lagerphänomen bekannte Erscheinung, daß eine Vielzahl von Einzelpositionen einen geringen Wertanteil, umgekehrt jedoch eine kleine Anzahl von Posten einen hohen Wertanteil repräsentiert, ist Ausgangspunkt für die Untersuchung, ob die geringwertigen Inventurposten nicht auf vereinfachtem Wege aufgenommen werden können. Dies ist um so begründeter, als vielfach die Kosten einer Bestandsermittlung durch Zählen, Wiegen oder Messen einen unverhältnismäßig hohen Anteil an dem Wert der aufzunehmenden Inventurpositionen erreichen können.

Weiterhin ist zu berücksichtigen, daß die laufenden Substanzveränderungen von *unfertigen* Gütern, die sich nicht in Zwischenlagern, sondern in der Fertigung befinden, eine körperliche Aufnahme nicht zuläßt oder zumindest ihre Genauigkeit in Frage stellt.

Daher sind Inventurverfahren auf Stichprobenbasis entwickelt (Deming, Roth/Bujack) und auch praktisch angewandt worden. Ihre Ergebnisse haben erwiesen, daß nicht allein eine Zeiteinsparung möglich ist, sondern daß bei Beachtung der mathematischen Verfahrensregeln die Zuverlässigkeit dieser Verfahren der herkömmlichen Verfahren voll entspricht. Darüber hinaus sind bei Stichprobenverfahren die Grenzen der Genauigkeit exakt zu bestimmen; hingegen müssen bei einer Vollaufnahme unvermeidliche und nicht erfaßbare Fehler (z. B. Doppelerfassungen) in Kauf genommen werden.

Anm. 54

Da bei Stichprobenverfahren der körperliche Bestand nicht durch Aufnahme der Gesamtheit, sondern durch eine *Teilerhebung* erfolgt, stellt sich zwangsläufig die Frage nach ihrer handels- und steuerrechtlichen *Zulässigkeit*. Auch bei der Anwendung von stichprobenweisen Inventurverfahren gelten für die Durchführung der Bestandsaufnahme die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur. Hier ist es primär der Grundsatz der *Vollständigkeit*, der durchbrochen scheint, da *expressis verbis* nur von einer Teilaufnahme ausgehend durch Hochrechnung der Totalbestand errechnet wird.

Der Grundsatz der Vollständigkeit der Inventur ist aber nur ein Element des ihm übergeordneten Grundsatzes der Wahrheit. Die Forderung nach Wahrheit in der Inventur wird aber auch bei der Bestandsermittlung auf Grund von Stichproben erfüllt, sofern die Voraussetzungen für die Anwendung des Verfahrens beachtet werden. Finden die verfahrensspezifischen Regeln Beachtung, so ist auch die Übereinstimmung der errechneten Bestandswerte mit dem tatsächlichen Bestand zumindest so gesichert, wie sie durch eine körperliche Aufnahme zu erwarten wäre. An die sonstigen Verfahren zur Vornahme der Inventur können keine strengeren Maßstäbe angelegt werden als an eine körperliche Stichtagsinventur selbst. Aus diesem Grunde kann die Zulässigkeit einer Stichprobeninventur bejaht werden, sicher jedoch dann, wenn sie an Stelle einer vollständigen körperlichen Aufnahme durchgeführt wird, weil diese technisch oder aus Gründen der Zumutbarkeit nicht möglich bzw. mit zu großen Unsicherheiten behaftet ist.

Ein weiteres Kriterium für die Zulässigkeit des Stichprobenverfahrens ist, daß durch dieses Verfahren ein gleiches oder sogar genaueres *Resultat* erzielt werden kann als durch eine vollständige körperliche Aufnahme.

Das Stichprobenverfahren ist letztlich dann zulässig, wenn es ergänzend zu einer Buchinventur vorgenommen wird und eine vollständige körperliche Bestandsermittlung wegen der sich ergebenden Schwierigkeiten nicht realisierbar war (Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, Vorratsinventur, 1967, S. 72. Vgl. EStR 1965, Abschn. 30).

Anm. 55

Das *Wesen* von Stichprobenverfahren zur Inventurvereinfachung liegt bei allen in der Praxis angewandten Methoden darin, den durchschnittlichen Wert eines einzelnen Inventurobjektes auf Grund einer Teilerhebung zu ermitteln und aus ihm den Gesamtwert für den totalen Bestand der aufzunehmenden Gegenstände zu bestimmen. Hierzu wird bei der Inventur aus einer nach bestimmten Gesichtspunkten abgegrenzten Gesamtheit von aufzunehmenden Gegenständen, wie z. B. den in der Fertigung oder in einem Teilbereich des Betriebes befindlichen Beständen nach statistischen Gesetzen zunächst eine repräsentative Stichprobe bestimmt, für die die Einzelwerte (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) genau ermittelt werden. Aus den gefundenen Einzelwerten wird ein Durchschnittswert errechnet. Der Gesamtwert des betreffenden Bestandes ergibt sich durch Multiplikation sämtlicher vorhandenen Inventurobjekte mit diesem Durchschnittswert (Methode der Hochrechnung) (Arbeitskreis Ludewig, Vorratsinventur, S. 55).

Es besteht eine Vielzahl statistischer Methoden zur Bestimmung von Gesamtheiten. Von ihnen soll beispielhaft nur die folgende angeführt werden, die das Prinzip deutlich zu machen vermag: das *Wertstaffelverfahren*. Dieses Verfahren beruht auf einer Mittelwertbildung: Bestände, bei denen die einzelnen Inventurobjekte einen geringen Wert aufweisen, werden in Wertgruppen eingeteilt. Für jede Wertgruppe erfolgt die Feststellung ihres Mittelwertes, mit dem die vorab ausgezählten Positionen dieser „Wertstaffel“ multipliziert werden. Bei der Anwendung dieses Verfahrens beschränkt sich die Aufnahme- und Bewertungsarbeit auf die Zuordnung jedes Teils des Bestandes am Aufnahmeort zu einer der Wertstaffeln. Ihre Zahl sollte jedoch gering gehalten werden. Jedes zugeordnete Teil ist augenfällig zu kennzeichnen und damit von einer körperlichen Aufnahme ausgeschlossen. Die einzelnen Produkte (Anzahl der Inventurstücke je Wertgruppe \times Mittelwert) jeder Wertgruppe werden addiert. Die Summe ergibt dann den Gesamtwert des Bestandes.

Anm. 56

Problematik der Buchinventur

Neben der körperlichen Inventur stellt die *buchmäßige* Bestandsermittlung ein weiteres Verfahren dar, das dem System der Stichtagsinventur zuzurechnen ist. Während die körperliche Aufnahme jedoch überall dort anzuwenden ist, wo ihrer Anwendung keine wirtschaftlichen oder technischen Schwierigkeiten entgegenstehen, sind die Einsatzmöglichkeiten einer rein buchmäßigen Bestandsaufnahme an bestimmte Voraussetzungen gebunden, wodurch ihre Anwendbarkeit eingeschränkt wird.

Bei der Buchinventur wird die körperliche Bestandsaufnahme durch die Ermittlung an Hand buch- oder belegmäßiger Aufzeichnungen ersetzt. Die Inventur zum Bilanzstichtag wird dann derart vorgenommen, daß die Ergebnisse der Aufzeichnungen festgestellt und in das Bestandsverzeichnis übertragen werden.

Diese Verfahrensweise läßt bereits die *Mängel* einer reinen Buchinventur und dementsprechend auch den Grund für ihre beschränkte Anwendbarkeit erkennen. Da eine Abstimmung zwischen den in den Unterlagen ausgewiesenen Beständen und dem tatsächlichen Vorhandensein nicht erfolgen kann, besitzt dieses Inventurverfahren keine Kontrollmöglichkeit.

Dieser der Buchinventur anhaftende Nachteil beschränkt ihre Anerkennung als Verfahren einer ordnungsmäßigen Inventur auf solche Vermögensteile, die auf andere Weise nicht erfaßt werden können. Das gilt hauptsächlich für Bestände, die im Freien lagern und aus witterungsbedingten Gründen am Bilanzstichtag nicht aufgenommen

werden können, ferner für Güter, bei denen ein Schätzen oder Messen nicht möglich oder zu ungenau und ein Wiegen aus wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht zumutbar ist.

Eine Buchinventur kann ferner für *unfertige* Güter im Produktionsablauf als ordnungsmäßig angesehen werden, wenn die Vorräte für eine vollständige körperliche Aufnahme zu umfangreich oder Schätzungen des Fertigungsgrades zu schwierig sind, um zu genauen Ergebnissen zu führen.

Ebenso verbietet sich eine Stichprobeninventur für Vorräte von heterogener Zusammensetzung bzw. zu geringen Beständen. In allen diesen Fällen ist eine rein buchmäßige Aufnahme als ordnungsmäßig anzusehen, sofern die buch- oder belegmäßigen Unterlagen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

Anm. 57

Die körperliche Inventur kann allerdings unterbleiben, wenn eine *buchmäßige* Inventur für die Güter des *Anlagevermögens* erfolgt. Für unbewegliche Anlagenteile erübrigt sich eine Inaugenscheinnahme, da Anlagekarteien, die Sachkonten, die Abschreibungslisten und sonstigen Unterlagen über Art und Beschaffung dieser Vermögensteile eine genaue Beurteilung gestatten (EStR 1965, Abschn. 31).

Mit dem Problem, welches Verfahren für die Inventur der Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens als ordnungsmäßig anzusehen sei, hat sich das Institut der Wirtschaftsprüfer auseinandergesetzt (Stellungnahme vom 15. 5. 1951 und vom 10. 7. 52). Demzufolge kann aus den handelsrechtlichen Bestimmungen die Forderung nach einer *körperlichen* Inventur nicht hergeleitet werden, da diese nur insoweit notwendig ist, als die aus § 39 HGB sich ergebende Aufzeichnungspflicht ohne sie nicht erfüllt werden kann. Eine Buchinventur des Anlagevermögens kann also als ordnungsmäßig angesehen werden, wenn die über die einzelnen Gegenstände geführten Aufzeichnungen die Zu- und Abgänge, die Abschreibung und den Endbestand in art- und mengenmäßiger sowie in zeitlicher Hinsicht einwandfrei bestimmen lassen (Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, S. 87).

In gleicher Weise können *immaterielle* Güter einzig durch *buchmäßige* Erfassung festgestellt werden. Ihre Ermittlung basiert auf Aufzeichnungen der Buchhaltung und den dazugehörigen Belegen, die gleichzeitig Bestandteile des Inventars darstellen, sofern die diesbezüglichen Formerfordernisse Beachtung finden.

Anm. 58

Die buchmäßige Bestandsermittlung erfolgt auf Grund der geführten Bücher oder sonstiger geeigneter Aufzeichnungen. Sie beruht auf der laufenden Erfassung von Zu- und Abgängen und der Ermittlung des Endbestandes nach folgender Gleichung:

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} \cdot / \cdot \text{Abgang} = \text{Endbestand.}$$

Die Ermittlung eines zuverlässigen Buchbestandes erfolgt in der Regel auf diese Weise, also durch Fortschreibung (Skontration). Der Wareneingang und der -abgang werden genau erfaßt, die eingehenden Güter auf Grund der Warenannahmescheine und die ausgehenden nach den Materialanforderungsscheinen einzeln in die Lagerfächerkarten bzw. in die Lagerkartei eingetragen. Die Erfassung des Materialzuges bereitet weniger Schwierigkeiten, da die Zugänge in größeren Mengen und meist nur in längeren Zeitabständen erfolgen. Zum Bilanzstichtag wird auf den Lagerkarten der Saldo und damit der Soll-Endbestand ermittelt. Eine Abstimmung mit dem Ist-Endbestand ist bei einer rein buchmäßigen Ermittlung nicht möglich, Inventurdifferenzen sind nicht feststellbar.

Anm. 59

c) Kombinierte Inventurformen und die Voraussetzungen für ihre Ordnungsmäßigkeit

Vorbemerkung

Die Nachteile der körperlichen und auch der buchmäßigen Bestandsaufnahme können durch eine *Verbindung* beider Verfahren erheblich gemindert werden. Die einzelnen Vermögensteile werden körperlich, aber nicht am Bilanzstichtag, sondern im Laufe

des Jahres erfaßt, die sich bis zum Ende des Geschäftsjahres ergebenden Veränderungen werden buchmäßig festgehalten, so daß sich der Endbestand am Stichtag exakt ermitteln läßt. Die Ordnungsmäßigkeit dieser zeitlichen Verteilung der Bestandsaufnahme wurde bereits 1923 vom RFH (RFH A 543/22 vom 25. 4. 1923) anerkannt und damit begründet, daß es allein darauf ankomme, ob das in § 39 HGB festgelegte Erfordernis der Stichtagsbezogenheit erfüllt sei. Die Kodifizierung dieses Verfahrens erfolgte in der Neufassung des § 39 Abs. 3 HGB 1965.

Kombinierte Inventursysteme finden zunehmend ihre Anwendung für das *Vorratsvermögen*. Sie sind jedoch nicht für Gegenstände zulässig, bei denen durch Schwund, Verderb oder ähnliche Vorgänge erhebliche unkontrollierbare Bestandsveränderungen eintreten, es sei denn, daß diese Abgänge auf Grund von Erfahrungssätzen quantifizierbar sind (vgl. Anm. 49). Diese Gegenstände des Umlaufvermögens können nur durch körperliche Inventur erfaßt werden. Das gleiche gilt auch für Wirtschaftsgüter, die besonders *wertvoll* sind. (Fachgutachten IdW 1/1940).

Anm. 60

Zeitlich ausgeweitete Stichtagsinventur

Bei der zeitlich ausgeweiteten Stichtagsinventur erfolgt die körperliche Bestandsaufnahme wenige Tage vor oder/und nach dem Bilanzstichtag. Veränderungen, die sich zwischen Aufnahmetag und Stichtag ergeben, werden buch- oder belegmäßig und damit die Stichtagsbestände mengenmäßig exakt ermittelt. Wird die nötige Sorgfalt sowohl bei der körperlichen Aufnahme als auch bei der zwischenzeitlichen Bewegung angewandt, dann entspricht dieses Inventursystem durchaus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur und ist auch steuerlich zulässig (Arbeitskreis Ludewig, Vorratsinventur, S. 34).

Anm. 61

Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur

Bei der vor- oder nachverlegten Stichtagsinventur wird die jährliche *körperliche* Bestandsaufnahme ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt. Der dabei festgestellte Bestand wird nach *Art und Menge* in einem besonderen Inventar verzeichnet und auf den Inventurstichtag bewertet. Dieser Gesamtwert des Bestandes ist dann wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurückzurechnen.

Im Gegensatz zur körperlichen und buchmäßigen Inventur genügt bei diesem Verfahren die Feststellung des *Gesamtwertes* des Bestandes auf den Bilanzstichtag. Desgleichen müssen Bestandsveränderungen zwischen dem Inventur- und Bilanzstichtag nicht nach Art und Menge, sondern nur *wertmäßig* erfaßt werden. Die Fortschreibung des Warenbestandes wird nach folgender Formel vorgenommen, wenn die Zusammensetzung des Warenbestandes am Bilanzstichtag von der des Warenbestandes am Inventurtag nicht wesentlich abweicht:

Wert des Warenbestandes am Bilanzstichtag = Wert des Warenbestandes am Inventurtag, zuzüglich Wareneingang, abzüglich Wareneinsatz (ab Inventurtag).

Diese Fortschreibung bzw. Rückrechnung des Gesamtwertes auf den Bilanzstichtag ist sowohl handelsrechtlich (§ 39 Abs. 4 HGB) als auch steuerlich (EStR 1965 Abs. 3 und 4) zulässig, sofern dabei die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden.

Anm. 62

Laufende Inventur

Bei der laufenden Inventur handelt es sich um ein Inventursystem, bei dem das Verfahren der körperlichen und buchmäßigen (permanenten) Bestandsaufnahme verbunden wird. Sie ist insofern eine Kombination von körperlicher Bestandsermittlung und Buchinventur, als die Aufnahme für den Abschlußstichtag nur auf Grund der buch-

Anm. 63

mäßigen Bestandsfortschreibung erfolgt, die aber im Laufe des Geschäftsjahres mindestens einmal mit den tatsächlichen Beständen durch eine körperliche Aufnahme abgestimmt werden. Auf diese Weise kann der Nachteil der rein buchmäßigen Inventur, die fehlende Kontrolle, durch die Abstimmung von Soll- und Istbeständen beseitigt werden.

§ 39 Abs. 3 HGB 1965 gestattet die laufende Inventur ausdrücklich; demzufolge ist eine körperliche Bestandsaufnahme bei der Aufstellung des Inventars für den Schluß des Geschäftsjahres dann nicht erforderlich, wenn durch Anwendung eines entsprechenden anderen Verfahrens, das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muß, sichergestellt ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

Besonders geeignet und auch allgemein üblich ist die laufende Inventur für die Läger der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, aber auch für die Fertigerzeugnisse, da die Betriebe schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen über die Höhe und Bewegungen der einzelnen Materialarten orientiert sein müssen. Da der Inventurpflichtige nicht alle Bestandsarten nach demselben Verfahren aufnehmen muß, ist es eine Frage der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit, welche Materialarten auf Grund einer laufenden Inventur erfaßt werden sollen. Nicht geeignet jedoch ist die laufende Inventur für Gegenstände, die einer *starken Bewegung* unterliegen und erfahrungsgemäß erhebliche *Mengendifferenzen* zeigen, sowie für Bestände, bei denen beträchtliche *unkontrollierbare Abgänge* durch Schwund, Verderb oder Ausschub eintreten. Ferner kommt eine laufende Inventur nicht in Frage für *unfertige Erzeugnisse*, da diese nicht mengenmäßig durch Zu- und Abgänge in der Lagerbuchhaltung skontriert werden können (Arbeitskreis Ludewig, Vorratsinventur, 1967, S. 38).

Anm. 63

Die Bedingungen, unter denen das System der laufenden Inventur den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur entspricht, führt das Fachgutachten des IdW aus dem Jahre 1940 an (entsprechend auch EStR 1965 Abschn. 30 Abs. 2):

1. Es muß eine genaue und ordnungsmäßig laufend geführte Fortschreibung der Bestandsbewegungen erfolgen, d. h. die Zu- und Abgänge müssen nach Tag, Art und Menge lückenlos und genau erfaßbar sein und der jeweils vorhandene Bestand muß ausgewiesen sein. Die Eintragungen müssen auf Grund von Belegen erfolgen.
2. In jedem Geschäftsjahr muß mindestens einmal planmäßig durch körperliche Bestandsaufnahme festgestellt werden, ob das Vorratsvermögen, das in der Lagerbuchführung aufgezeichnet ist, mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmt. Die Prüfung braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen zu werden. Sie muß lückenlos sein und darf sich nicht auf Stichproben beschränken. Die festgestellten Abweichungen zwischen Soll- und Istbestand müssen untersucht, die Lagerbuchführung muß nach den Ergebnissen der Prüfung berichtigt werden. Hierbei ist der Tag der körperlichen Bestandsaufnahme in den Unterlagen zu vermerken.
3. Über die Durchführung und die Ergebnisse der körperlichen Aufnahme sind Aufzeichnungen anzufertigen. Sie müssen von den mit der Durchführung Beauftragten unterschrieben und wie Handelsbücher aufbewahrt werden.

Mit der Zulassung der laufenden Inventur wird gegen die Forderung nach körperlicher Bestandsaufnahme nicht verstoßen, die körperliche Bestandsaufnahme wird lediglich über die gesamte Wirtschaftsperiode verteilt, wodurch eine Arbeitsanhäufung vermieden und eine genauere Aufnahme erreicht wird.

Die Bedeutung der laufenden Inventur liegt darin, daß für die Bilanz und die körperliche Bestandsaufnahme, soweit Lagerbücher geführt werden, verschiedene Stichtage gewählt werden können. Der Kaufmann nämlich kann für die Bestandsaufnahme einen

Stichtag wählen, der ihm besonders günstig liegt, z. B. weil nach einem Ausverkauf das Lager noch nicht wieder aufgefüllt ist. Eine weitere Erleichterung ist, daß die Prüfung des Bestandes nicht für alle Arten von Vermögensgegenständen gleichzeitig vorgenommen zu werden braucht. Macht der Kaufmann von der laufenden Inventur Gebrauch, so kann er für den Bilanzstichtag den Bestand aus den Lagerbüchern übernehmen. Durch die zeitliche Trennung von Bilanzstichtag und Inventur entfällt aber nicht das Erfordernis einer körperlichen Aufnahme überhaupt; auch die permanente Inventur bedarf in jedem Geschäftsjahr der Kontrolle durch körperliche Bestandsaufnahme. Für den Kaufmann liegt nur insofern eine Erleichterung vor, als ihm die Möglichkeit eröffnet wird, zu wählen, wann er im Laufe des Geschäftsjahres die körperliche Bestandsaufnahme vornehmen will. Geschieht die körperliche Bestandsaufnahme nicht, so entfällt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 1966 VI 206/65; BFH 87, 297).

Anm. 64

Bei der Durchführung der laufenden Inventur ist zu beachten, daß die Kontrolle zwischen Soll- und Istbeständen nach einem zu Beginn des Geschäftsjahres aufgestellten Inventurplan vorgenommen wird. Dieser Plan soll dem Lagerpersonal unbekannt sein. Da nicht gefordert wird, daß die Ermittlung des Istbestandes während des Geschäftsjahres kontinuierlich und in ununterbrochener Folge vorgenommen wird, muß der Inventurplan den Umfang der laufend aufzunehmenden Vorräte ebenso regeln wie die zeitliche Verteilung der Aufnahmen.

Um den betrieblichen Ablauf möglichst nicht zu stören, ist es vorteilhaft, die Aufnahmearbeiten in die *saisonschwachen* Zeiten mit geringen Lagerbeständen zu legen. Das vornehmlich mit Inventuraufnahmen betraute Inventurpersonal schafft überdies günstige Voraussetzungen für eine zuverlässige Bestandsermittlung.

Die Ermittlung des Aufnahmebestandes hat in jedem Falle ohne Kenntnis des Buchbestandes zu erfolgen. Es dürfen daher bei der Feststellung des Istbestandes keine Lagerfachkarten oder sonstige Unterlagen herangezogen werden. Der für den Jahresabschluß verbindliche Endbestand ist in jedem Falle die auf Grund körperlicher Bestandsaufnahme festgestellte und bis zum Bilanzstichtag fortgeschriebene Menge.

Um die Inventur ordnungsgemäß auswerten zu können, ist unbedingt sicherzustellen, daß sämtliche bis zum Zeitpunkt der Aufnahme eingetretenen Bestandsveränderungen beim Vergleich zwischen Soll- und Istbestand auf den Bestandskonten verbucht sind. Wareneingänge kurz vor Beginn oder während der Inventurarbeiten sind bis zum Abschluß der jeweiligen Aufnahme zurückzustellen. Ebenso sollen nach Möglichkeit während der Bestandsaufnahme keine Materialien entnommen werden.

Eine für den Betrieb wichtige Aufgabe der laufenden Inventur besteht in der *Analyse der Abweichungen* zwischen Soll- (Buch-) und Istbestand. Für diesen Zweck sind Inventurlisten zu erstellen, in denen für jeden aufgenommenen Artikel dem ermittelten Istbestand der Buchbestand im Zeitpunkt der Aufnahme gegenübergestellt wird. Differenzen sind mengen- und wertmäßig in einer besonderen Spalte auszuweisen. Lagerbuchführung und Lagerkarten sind unverzüglich nach den Ergebnissen der Aufnahme zu berichtigen. Maßgebend für die Bilanz ist grundsätzlich der Istbestand, so daß bei Inventurdifferenzen der ermittelte Istbestand als neuer Buchbestand zu übernehmen ist. Die aufgedeckten Inventurdifferenzen sind aufzuklären.

Die Ordnungsmäßigkeit der laufenden Inventur hängt von der sachlichen Richtigkeit der Lagerbuchführung ab, d. h. von der Übereinstimmung von Soll- und Istbestand. Als Fehlergrenze wird eine Abweichung von $\pm 1\%$ des Bestandswertes angesehen (Arbeitskreis Ludewig, Vorratsinventur, 1967, S. 40). Es ist jedoch bei jedem Einzelfall zu beurteilen, welche Abweichungen noch als vertretbar bezeichnet werden können. Bei erheblichen *Differenzen* ist es notwendig, die einzelnen Bestandspositionen in jedem Geschäftsjahr mehrmals zu überprüfen, um die Richtigkeit der Lagerbuchführung zu sichern. Das gleiche gilt grundsätzlich auch für die Überprüfung und Überwachung von wichtigen und stark bewegten Beständen.

V. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Anm. 65

Vorbemerkungen

1. Bilanztheoretische Grundlagen der aktienrechtlichen Rechnungslegung

Die Bilanzierung, als Darstellung der betrieblichen Vermögens- und Ertragslage, bedarf zu ihrer sachgerechten Durchführung einer theoretischen Grundlage. Die Bilanztheorie bestimmt die Aufgabe, die die Bilanz zu erfüllen und das Ziel, das sie zu erreichen hat, zeigt aber auch, wie zu diesem Zweck die Bestände und ihre Veränderungen, die Aufwände und Erträge zu bestimmen sind. Auf der Bilanztheorie beruht die *Bilanzpolitik*, die als Teil der Unternehmenspolitik dazu beitragen muß, das Gesamtziel der Unternehmung zu erreichen. Das Gesamtziel der Unternehmung aber ist Betriebserhaltung und Gewinnerzielung, Gewinnerzielung als Voraussetzung der Betriebserhaltung. Aus diesem Zusammenhang: Gewinnerzielung als Ziel der Unternehmensführung und Bilanzpolitik als Teil der Unternehmenspolitik und somit unmittelbar dem Unternehmensziel der Gewinnerzielung verbunden, ergibt sich zwangsläufig als Aufgabe der Bilanz die *richtige Erfolgsermittlung*. Bilanz muß so in erster Linie *Ertragsbilanz* sein, die *Vermögensbilanz* kann von diesem Gesichtspunkt aus nur sekundäre Bedeutung haben. Aber das *Vermögen* des Betriebes: die Anlage- und Umlaufgüter, sind die *Grundlage* und *Voraussetzung* der Betriebsleistung und damit der Erfolgserzielung, das Eigen- und Fremdkapital die betriebliche finanzielle Basis zur Beschaffung des aktiven Vermögens. Damit wird die Bedeutung der Vermögensbilanz deutlich. Sie macht die Auswirkung der Vielzahl einzelner betrieblicher Vorgänge auf die Bestände und ihre Zusammensetzung und damit auf ihre Fähigkeit zur Ertragserzielung offenbar. Sie zeigt dann am Ende der Bilanzperiode das Kräfte-reservoir, mit dem der Betrieb in die nächste Periode geht.

Die Schlußbilanz gibt so die notwendige *Gesamtschau* über die Bestände und ihre Struktur, sie gibt auch den notwendigen *Überblick* über das *Geschehen* innerhalb der Periode und sein *Ergebnis*. Sie bildet eine *Zäsur* im Geschäftsgeschehen und gibt einen Rückblick und einen Ausblick.

Ist die Bilanz eine Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden, so die *Gewinn- und Verlustrechnung* eine Gegenüberstellung von *Aufwänden und Erträgen*. Zeigt die Bilanz das Verhältnis von aktiven und passiven Beständen an einem Zeitpunkt: dem Bilanzstichtag, so die Erfolgsrechnung das Entstehen des Erfolges in einer Periode; sie zeigt das So-geworden-sein, die Bilanz das So-sein.

Die Bilanz dient — neben der innerbetrieblichen Aufgabe erfolgsorientierter Betriebsführung — der *Rechenschaftslegung* gegenüber den Aktionären, den Gläubigern und dem Staat. Was zu dieser Rechenschaftslegung, also zur Erstellung einer richtigen, erkenntnisreichen Bilanz, notwendig ist: eine richtige Erfassung der Bestände (aus Buchführung und Inventur), ihre notwendige oder mögliche Aktivierung und Passivierung, ihre Bewertung, ferner die genaue Erfassung der Aufwände und Erträge und ihre richtige Zurechnung auf die einzelnen Perioden, hat die *Bilanztheorie* zu zeigen. Sie kann freilich recht unterschiedlich sein, je nach dem *Ziel*, das sie in erster Linie verfolgt und nach den *Schwerpunkten*, die sie als solche ansieht. Will sie in erster Linie der Ertragserzielung dienen, den richtigen Gewinn ermitteln (natürlich unter sinnvoller Berücksichtigung der Bestände), ist sie dynamischer Natur, betrachtet also vor allem die Erfolgserzielung in der Entwicklung und in der Zeit. Das verlangt eine bestimmte Einstellung zu den einzelnen Bilanzproblemen: der Bewertung, der Aktivierung und Passivierung, den Rückstellungen, der Rechnungsabgrenzung und vieler anderer. Sie gibt eine sichere Einstellung zu allen Einzelfällen, wenn sie richtig verstanden und sinnvoll und konsequent angewandt wird.

Im Gegensatz zur dynamischen Bilanzauffassung steht die *statische*, die die *Vermögensfeststellung* vorrangig behandelt, daher viele Teilprobleme anders betrachtet als die dynamische, so etwa die Rechnungsabgrenzung, teilweise auch die Bewertung, das Aktivierungs- und Passivierungswahlrecht.

Eine weitere Bilanztheorie, die *organische*, ist tatsächlich eine voll-dynamische; denn sie bewertet die Bestände konsequent zu Wiederbeschaffungspreisen, was theoretisch sicher ebenso richtig wie praktisch schwierig durchführbar ist, weswegen sie, trotz ihrer theoretisch hohen Qualität, praktisch für die Schlußbilanz nicht angewandt wird.

In bezug auf die Bilanztheorie ist hier nur eine Frage interessant: welche Bilanztheorie liegt der aktienrechtlichen Rechnungslegung zugrunde? Ist in ihren Bestimmungen eine bilanztheoretische Grundlage vorhanden, und ist es eine einzige, so ist damit die Lösung der bilanziellen Einzelprobleme: ob es sich um Bewertungen oder um Rückstellungen, Rücklagen oder Wertberichtigungen handelt, überaus erleichtert, da alles aus einer Idee heraus beurteilt werden kann.

Fehlt jede Bilanztheorie oder ist eine Mischung von Theorien vorhanden, wird die Bilanzerstellung erschwert, es werden mehr Einzelbestimmungen getroffen werden müssen und damit wird eine stärkere Einengung unternehmerischer Freiheit notwendig, als es an sich nötig wäre.

So ist es für die Bilanzierung von wesentlicher Bedeutung, welcher Bilanztheorie das Aktienrecht anhängt, wesentlich auch für die Steuerbilanz, da infolge der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und der Gültigkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Steuerbilanz (§ 5 EStG), diese von der Einstellung des Aktienrechts nicht weniger berührt wird als die Handelsbilanz selbst.

Aus der Stellungnahme zu den Schwerpunkten der dynamischen und der statischen Bilanztheorie — die organische scheidet aus Gründen praktischer Anwendung aus — ist leicht festzustellen, welche Ansicht das Aktienrecht in seinen einzelnen Bestimmungen der Rechnungslegung vertritt. Es sind dies vor allem vier:

1. die allgemeine Zielsetzung des Jahresabschlusses nach § 149 Abs. 1, Satz 2
2. die Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens
3. die Rückstellungen
4. die Rechnungsabgrenzungsposten.

Zu 1.: Allgemeine Zielsetzung des Jahresabschlusses

Für die im AktG vertretene bilanztheoretische Ansicht ist bezeichnend, daß nach § 149 der Jahresabschluß einen „möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben“ soll. Es behandelt also die Feststellung der Vermögens- und Ertragslage als gleichrangig, was für eine Mischung der Theorien spricht. Denn nach der dynamischen Auffassung kommt der Ertragslage der Vorrang zu, nach der statischen der Vermögenslage. Da die allgemeine Zielsetzung entscheidend für die Gesamteinstellung und auch für die Einzelbestimmungen ist, ist zu erwarten, daß insgesamt eine gemischte Theorie vertreten wird.

Nach dynamischer Bilanzauffassung hat die Bilanz den richtigen, vor allem aber auch einen vergleichbaren Gewinn zu ermitteln. Dieser Gewinn soll — innerbetrieblich — der Betriebsführung dienen, ihr zweckmäßige, erfolgversprechende Dispositionen ermöglichen. Dazu muß er aber richtig sein. Dieser richtige Gewinn soll selbstverständlich auch der Gewinnverteilung (§ 58 AktG) dienen. Aber nur ein richtig ermittelter Gewinn zeigt auch, was von ihm verteilungsfähig ist, so daß zwischen der Gewinnverteilung und der Funktion des Gewinnes als Betriebssteuerungsmittel kein Unterschied festzustellen ist; denn nur ein richtiger Gewinn kann beide Aufgaben optimal erfüllen. Der Unternehmer würde sich selbst betrügen, falls er sich von einem nicht richtigen Gewinn in seinen Dispositionen beeinflussen ließe oder wenn er einen falsch ermittelten Gewinn verteilen würde. In dem Ziel des Aktiengesetzes, den verteilungsfähigen Gewinn festzustellen, und dem zugleich erreichbaren Ziel der dynamischen Bilanztheorie, den lenkungsfähigen Gewinn zu ermitteln, ist in diesem Punkte eine Neigung des AktG zur dynamischen Bilanzauffassung zu erkennen. Trotzdem bleibt aus der allgemeinen Zielsetzung des § 149 Abs. 1, Satz 2, der gemischte Charakter der Auffassung des Aktienrechts ersichtlich.

Zu 2.: Die Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens

In diesem Schwerpunkt der Bilanztheorie hat das AktG 1965 wesentliche neue Bestimmungen gesetzt, indem es die bisherige relative Freiheit der Bewertung durch sehr eng gesetzte Grenzen eingeschränkt hat (Grundsatz des genau festgelegten Wertansatzes). Anschaffungs- und Herstellungskosten, die bisher die Obergrenze der Bewertung darstellten, werden nun durch eine untere Bewertungsgrenze ergänzt. Durch Festlegung des Anschaffungswertes als Obergrenze wird der wahre Wert des Vermögens, der immer ein Tageswert ist, nicht festgestellt. Damit wird der in § 149 AktG verlangte möglichst sichere Einblick in die Vermögenslage geschmälert, was der Gesetzgeber aber bewußt in Kauf genommen hat. Diese Bestimmung ist offenbar dynamischer Natur, weil damit von dieser Seite aus der Ausweis eines nicht richtigen, weil nicht realisierten Gewinnes verhindert wird.

Zum Teil wird die Auffassung vertreten, daß die Zulassung des Lifo- und Fifo-Verfahrens (§ 155 Abs. 1, Satz 3) den Einblick in die Vermögenslage verschlechtert, den in die Ertragslage dagegen verbessert (Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Tz. 8). Das würde daher mehr für die dynamische Auffassung sprechen. Aber diese Feststellung trifft nicht zu. Das Lifo-Verfahren hat durchaus nicht die Wirkung der Verbesserung der Ertragslage. Es betrifft nicht den Verbrauch der Umlaufgüter, sondern nur ihre buchhalterische Verrechnung. Da die Preisbildung und damit Ertragslage aber durch die wirklich kalkulierten Werte bestimmt wird, die Kalkulation aber, anders als die Buchhaltung, mit Tageswerten rechnet, ist die Ertragslage völlig von der Kalkulation abhängig und nicht von der Verrechnung in der Buchhaltung. Das Lifo- und Fifo-Verfahren hat lediglich Einfluß auf die *Substanzerhaltung*, und durch Zulassung dieser Methoden hat das Aktiengesetz tatsächlich einen Schritt in Richtung der Substanzerhaltung getan. Dagegen spricht auch nicht, daß im Aktiengesetz eine Substanzerhaltungsrücklage nicht zugelassen ist. Bei der Beratung des Gesetzes (siehe Kropff, S. 204ff.) ist ausführlich das Dafür und Dawider einer Substanzerhaltungsrücklage und die damit zusammenhängende Abschreibung auf den Wiederbeschaffungswert diskutiert und zuletzt doch abgelehnt worden, weil eine solche Rücklage auch den anderen Unternehmensformen hätte zugestanden werden müssen und auch die Steuer von dieser Bestimmung berührt wäre. Im § 154 AktG, der für eine Substanzerhaltungsrücklage zuerst in Frage käme, und auch im gesamten Aktienrecht wird von einer Substanzerhaltungsrücklage nicht gesprochen. Es ist auch zuzugeben, daß die Bilanz nach Aktienrecht eine Geldkapitalrechnung und keine substanzenorientierte Güterrechnung darstellt.

Trotzdem ist offenbar, daß durch die Lifo- und Fifo-Methode die Substanzerhaltung gefördert wird. Das entspricht auch durchaus einer modernen Bilanzauffassung, die auch dem Ziel der Unternehmensführung: der Betriebserhaltung zu dienen hat. Diese Stellungnahme des Aktienrechts zum Lifo- und Fifo-Verfahren spricht wiederum für den gemischten Charakter der aktienrechtlichen Bilanzauffassung, denn die (mengenmäßig zu beurteilende) Substanzerhaltung dient sowohl der Vermögenserhaltung als auch dem Ausweis eines wirklichen, d. h. durch Umsatz erzielten Gewinnes. Gewinn am ruhenden Vermögen ist eben kein Gewinn.

Auch die Bestimmung über die „planmäßigen Abschreibungen“ zeigt keine ausgesprochene Stellungnahme zur dynamischen oder statischen Bilanzauffassung. Die Abschreibungen betreffen zwar zunächst die Wertminderung der Anlagen und damit Kapitalaufwand, aber sie beeinflussen zugleich das Vermögen, da Anfangsbestand ./.. Abschreibung das in der Bilanz erscheinende Vermögen ergibt.

Wird der verbleibende Restwert der Anlagen mit seinem Marktwert im voraus geplant und die Abschreibung vom Anschaffungswert minus Restwert vorgenommen, wird in der Abschreibung die wirkliche Wertminderung der Anlagen durch Abnutzung erfaßt und damit ein vergleichbarer Gewinn ermittelt, völlig nach dynamischer Bilanzauffassung. Diese Handhabung entspricht auch dem AktG.

Zu 3.: Rückstellungen

Bei den Rückstellungen kommt der Unterschied zwischen dynamischer und statischer Bilanzauffassung besonders deutlich zum Ausdruck, und hier hat das AktG besonders

bedeutsame Änderungen gebracht, was Schlüsse auf seine bilanztheoretische Einstellung ermöglichen sollte.

Rückstellungen sind eine neuere Bilanzposition, sie stammen aus einer Zeit, wo die Bilanztheorien bereits eine große Verbreitung und Anwendung gefunden hatten. Die Aktienrechtsnovelle 1931 hat diesen Begriff im Handelsrecht eingeführt, das AktG 1937 (§ 131 Abs. 1) hat ihn weiter geklärt und eingeschränkt auf „ungewisse Schulden“ und jede Ausdehnung auf zu periodisierende Aufwendungen für unzulässig erklärt. Das AktG 1965 (§ 152 Abs. 7) hat eine weitere Einschränkung gebracht und ihn begrenzt auf ungewisse Schulden und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. „Ferner dürfen Rückstellungen gebildet werden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden;
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden;

Für andere Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden. Unter dem Posten „Pensionsrückstellungen“ sind die Rückstellungen für laufende Pensionen und für die Anwartschaften auf Pensionen auszuweisen.“

Was bedeuten diese Bestimmungen über die Rückstellungen nun für die ihnen zugrunde liegende Bilanzauffassung? Die dynamische Auffassung, in der die Rückstellungen eine große Rolle spielen, benutzt sie zur Ermittlung periodisch richtiger und vergleichbarer Gewinne. Ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste, die dem Grunde nach bekannt, aber dem Zeitpunkt und der Höhe nach unbekannt sind, sollen *der* Periode angelastet werden, die sie *verursacht* hat. Das bedeutet Aufwand in der verursachenden Periode und zugleich Vorsorge für den Zeitpunkt der Ausgabe.

Zu dieser Auffassung (die der dynamischen Bilanzauffassung durchaus entspricht) sagt Döllerer (Der Betriebsberater, 1968, Heft 16, S. 640/41): „Ich habe Bedenken, in diesem Punkt vorbehaltlos der dynamischen Bilanzlehre zu folgen, und sehe in dem Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung mehr einen Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die hier vor einer formalrechtlichen Betrachtung den Vorzug verdient.“

Ich gebe zu, daß sich die Ergebnisse dieser Betrachtungsweise, die mehr an der Schuldeigenschaft der Rückstellungen festhält, meistens mit denen decken werden, die sich aus der Anwendung des betriebswirtschaftlichen Verursachungsprinzips ergeben. In einzelnen Fällen können sich jedoch Abweichungen ergeben, zumal mir das betriebswirtschaftliche Verursachungsprinzip in seiner Tragweite keineswegs geklärt zu sein scheint.“

Da für andere als die im § 152 Abs. 7 genannten Zwecke Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen, also die für eine richtige Gewinnermittlung so wichtigen (der dynamischen Bilanzauffassung entsprechenden) Aufwandrückstellungen nicht mehr zulässig sind, ist damit deutlich gemacht, daß in diesem Schwerpunkt der Bilanz das AktG zur statischen Bilanzauffassung tendiert.

Zu 4.: Rechnungsabgrenzungsposten

Da es der dynamischen Bilanztheorie sehr auf die richtige Periodenzurechnung ankommt, ist es nur natürlich, daß die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Rechnungsabgrenzung die Bilanzauffassung des AktG besonders deutlich machen. Freilich ist Rechnungsabgrenzung auch der statischen Bilanzauffassung nicht fremd — sie wurde geübt, lange bevor man Bilanztheorien überhaupt besaß. Aber für die dynamische Bilanztheorie sind sie wichtiger als für jede andere Bilanzauffassung: Je weiter die Anwendung der Rechnungsabgrenzung geht, desto mehr zeigt sich eine dynamische Einstellung, je weniger weit sie geht, desto mehr neigt sie zur Statik.

Wie steht nun das AktG zu den Rechnungsabgrenzungsposten?

§ 152 Abs. 9 schreibt strikt vor:

„Als Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur ausgewiesen werden

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;

2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“

Das ist wenig, zu wenig: alle antizipativen Abgrenzungsposten sind nicht erlaubt, und von den transitorischen Posten sind nur die im engeren Sinne zugelassen. Vieles, was für die richtige Gewinnermittlung wichtig und für die Bilanzpolitik erwünscht ist, läßt das AktG 1965 nicht mehr zu. Es bleiben tatsächlich nur „Vorleistungen aus Miet- und Pachtverträgen, Versicherungsverträgen, Darlehnsverträgen und ähnliche auf wiederkehrende Leistungen gerichtete Rechtsverhältnisse“ (Döllerer, Betriebsberater 1968, Heft 16, S. 640). Wenn diese auch zur Pflicht gemacht werden, so deutet die starke Einschränkung der Rechnungsabgrenzung in diesem Punkte doch eine ablehnende Haltung zur dynamischen Bilanztheorie an. Denn die dynamische Bilanztheorie verlangt nicht nur die Rechnungsabgrenzung im engeren, sondern auch die im weiteren Sinne, so etwa bei Werbeaufwendungen, besonders bei der mit hohen Kosten verbundenen Einführungswerbung, die über mehrere Perioden wirkt, über den Bilanzstichtag hinaus. Dasselbe gilt für ähnliche über mehrere Perioden wirkende Ausgaben. Sie dürfen nach § 152 Abs. 9 AktG nicht mehr unter Rechnungsabgrenzungsposten erscheinen. Sie dürfen aber auch unter anderen Bilanzpositionen nicht bilanziert werden. Das wäre eine Umgehung des § 152 Abs. 9.

Döllerer (Betriebsberater 1968, Heft 16, S. 640) führt in diesem Zusammenhange ein Urteil des BFH vom 31. 5. 1967 an, das in „den Fällen der Vorleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag die Zurechnung von Aufwand und Ertrag an ein bestimmtes Wirtschaftsjahr nicht nach Maßgabe der Kosten der noch ausstehenden Gegenleistung, sondern nach Maßgabe der Aufteilung der gesamten Gegenleistung aus dem Vertrag fordert. Auf der gleichen Linie liegt das Urteil des BFH vom 17. 8. 1967. Der BFH hat damit der schuldrechtlichen Betrachtung den Vorrang vor einer betriebswirtschaftlichen, auf die Kostenrechnung bezogenen Betrachtung eingeräumt. Ich halte das auch handelsrechtlich für zutreffend.“

Ziehen wir nun das Fazit aus den bisherigen Feststellungen zur Einstellung des AktG zur Bilanztheorie, so ist offenbar, daß das AktG keine einheitliche Bilanztheorie vertritt: die dynamische und die statische stehen nebeneinander, mögen die dynamisch orientierten Bestimmungen auch überwiegen.

Vgl. zu diesen Fragen: Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 13. Aufl. 1962; Schmidt, F., Organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1951 und zur Bilanzpolitik: Mellerowicz, K., Unternehmenspolitik, 2. Aufl. 1965, Bd. 3, S. 198—441.

Anm. 66

2. Aktiengesetz und Erfolgsteuerrecht

Bringt das neue Aktiengesetz eine Annäherung an das Erfolgsteuerrecht, ermöglicht es eine „Einheitsbilanz“?

Schubert („Ausweis und Verwendung von Gewinn nach dem neuen Aktiengesetz“, ZfB 1965, S. 821) wertet die veränderten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des AktG als vollständigen Bruch mit dem bisher geltenden Recht. Insbesondere der Grundgedanke der planmäßigen Bewertung erweitere den Grundsatz der Bilanzkontinuität zu einer Kontinuität der Werte (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit) und reduziere so die Problematik der stillen Reserven. Insofern entsprächen diese Grundgedanken den Vorstellungen, die Scherpf („Handels-Steuerbilanz“, 1941, S. 110ff.) seinerzeit zu dem Lösungsvorschlag einer Einheitsbilanz für handels- und steuerrechtliche Zwecke veranlaßt hätten. Die neuen Bewertungsvorschriften zielten in der Grundlinie auf eine Minimierung der stillen Reserven ab, so daß man ganz allgemein als untere Bewertungsgrenze diejenige ansehen dürfe, die sich aus den steuerrechtlichen Vorschriften ergäbe. Damit sei für Aktiengesellschaften die Einheitsbilanz im Sinne von Scherpf weitgehend realisiert.

Ohne Zweifel ist durch die Einschränkung des unternehmerischen Bewertungsspielraumes im AktG die Kluft zwischen handels- und steuerrechtlichem Gewinnausweis kleiner geworden. Es darf aber nicht übersehen werden, daß der Anstoß zu dieser Einschränkung im AktG weniger aus bewertungsrechtlichen Bedenken als aus

der notwendigen Sicherung von Informations- und Gewinnverteilungsansprüchen erfolgte. Bezweckt war in keiner Weise eine Anpassung an steuerrechtliche Maßstäbe; maßgebend waren vor allem handelsrechtliche Notwendigkeiten.

Das heißt aber nichts anderes, als daß — angewandt auf einer veränderten Basis — die bisher geltenden handelsrechtlichen Grundsätze weiterhin die Bilanzierung und Bewertung bestimmen. Die grundsätzlich sich ergebende Übereinstimmung im Wertansatz nach Handels- und Steuerrecht (Anschaffungs- oder Herstellungskosten, fortgeführt durch planmäßige Abschreibungen) hebt jetzt erst deutlich hervor, wie groß die Unterschiede in der Ermittlung des Wertansatzes nach wie vor sind. Bisher verdeckte das System der Höchstwertvorschriften mit seinem allgemeinen Bewertungsspielraum lediglich die bestehenden Unterschiede in Einzelfragen.

Sind sich so Handels- und Steuerbilanz bei der Frage des Wertansatzes nähergekommen, zeigt sich an anderer Stelle — in den Bewertungsverfahren — der Unterschied um so deutlicher. Die Behauptung, die Annäherung von Handels- und Steuerbilanz sei weitgehend realisiert, muß daher als übereilt bezeichnet werden. Es wäre auch keineswegs als Erfolg anzusehen, wenn eine solche Annäherung gelungen wäre. Vom betriebswirtschaftlich „richtigen“ Periodengewinnausweis ist der steuerpflichtige Gewinn heute genauso weit, wenn nicht weiter entfernt, wie der Handelsbilanzgewinn nach dem neuen Aktiengesetz.

Indem der bisher eingeräumte unternehmerische Bewertungsspielraum beschränkt wird, folgt das Aktienrecht lediglich dem handelsrechtlichen Rechenschaftsgedanken, nicht aber einem steuerrechtlichen, objektivierten Abrechnungssystem. Eine faktische Annäherung von Handels- und Steuerbilanz der AG kann demgemäß nur der Höhe (graduell), nicht aber der Sache (grundsätzlich) nach erfolgen. Sie ergibt sich insbesondere aus folgendem:

1. Der Zwang in den §§ 153 und 155 AktG, die jeweiligen Wertansätze von bestimmten, fixierten Wertkategorien ableiten zu müssen, verhindert willkürliche Wertansätze und damit einen manipulierten, allein nach bilanzpolitischen Gesichtspunkten ausgerichteten Gewinnausweis. Mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist jetzt auch in der Handelsbilanz dem bewertenden Kaufmann nicht nur eine Höchst-, sondern auch eine Mindestwertgrenze gezogen. Der auf diese Weise fixierte Wertansatz kann, ähnlich dem Einkommensteuerrecht, nur durchbrochen werden, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig fortgeführt werden oder außerordentliche Umstände vorliegen. Letztere sind gegeben, wenn dem Wirtschaftsgut am Abschlußstichtag ein niedrigerer Wert beizulegen ist oder wenn ein solcher für Erfolgsteuerzwecke als zulässig erachtet wird.
2. Ergänzt werden die derartig festgelegten Bewertungsgrenzen nach oben und unten durch das sich neu im Gesetz niederschlagende Prinzip der Bewertungskontinuität. Es rückt die Planmäßigkeit und Stetigkeit der Bewertung in den Vordergrund und will so von dieser Seite willkürliche Bewertungen unterbinden. Das bedeutet aber nichts anderes, als daß bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren, bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und der Umlaufgüter der einmal gewählte Wertansatz beizubehalten ist. Wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sind zwar in Grenzen möglich, müssen aber einschließlich der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen oder Wertberichtigungen im Geschäftsbericht erläutert werden. Wie weit derartige Änderungen gehen können, bestimmen die im Gesetz festgelegten Bewertungsgrenzen und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
3. Besonders offenkundig wird eine Annäherung von Handels- und Steuerbilanz mit der Aufnahme rein steuerlicher Bewertungsuntergrenzen in den §§ 154 Abs. 2, Ziff. 2 und 155 Abs. 3, Ziff. 2 AktG. Diese besonderen, neuen Bewertungsgrenzen sind unter den Veränderungen des neuen Aktiengesetzes insofern einmalig, als sie sich ausdrücklich auf steuerrechtliche Bestimmungen stützen. Sie stellen in dieser Form eine eklatante und eindeutige Durchbrechung und damit eine Umkehrung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit handelsbilanzieller Wertansätze für

steuerrechtliche Bewertungen dar. Die bisher nur faktisch vorhandene Maßgeblichkeit der Steuerbilanzansätze für Wertungen in der Handelsbilanz findet erstmals auch im Gesetz ihren Niederschlag.

Bedenken dagegen müssen in um so stärkerem Maße erhoben werden, als auf diesem Wege in zunehmendem Maße Bewertungstendenzen in die Handelsbilanz eingehen können, die eher von einem nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben richtigen Gewinn fortführen, anstatt eine Angleichung zu vollziehen. Insbesondere die aus allgemeinen wirtschafts- oder konjunkturpolitischen Gründen gewährten Steuervergünstigungen und Finanzierungshilfen verfälschen so zwangsweise auch das mittels der Handelsbilanz erstellte Bild des Unternehmens und verführen damit zu falschen Schlußfolgerungen, die durch Erläuterungen im Geschäftsbericht nicht immer korrigiert werden können.

4. Auf der Passivseite der Bilanz lassen sich ähnliche Tendenzen hinsichtlich des Passivierungsrechtes bei Rückstellungen vermuten. § 152 Abs. 7 AktG grenzt den Raum dieses Passivierungsrechtes eindeutig und eng ab: Rückstellungen dürfen allgemein nur für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste, in Sonderfällen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung und für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung gebildet werden. Gegenüber der bisherigen Definition des § 131 AktG 1937 (Rückstellungen für ungewisse Schulden) scheint zunächst formal sogar eine Erweiterung des Passivierungsrechtes vorzuliegen. Mißt man die gesteckten Grenzen allerdings an der Auslegung der Definition des § 131 („Als Rückstellungen für ungewisse Schulden werden alle Rückstellungen im Sinne der betriebswirtschaftlichen Auffassung und der betriebswirtschaftlichen Übung anzusehen sein.“ — Vgl. van der Velde, K., WPg 1952, S. 328), so wird deutlich, in welchem Maße das neue AktG engere Grenzen zieht. Ein Passivierungsrecht besteht nur noch in den ausdrücklich aufgeführten Fällen. Insbesondere Rückstellungen für unterlassenen Aufwand, soweit er nicht Instandhaltungen oder Abraumbeseitigung betrifft, dürfen nicht mehr passiviert werden. Der Verlauf der Grenze ist dabei eindeutig nach steuerrechtlichen Vorschriften gesetzt worden, lediglich die zeitlichen Bedingungen werden etwas großzügiger gehandhabt. Eindeutig weist auf diesen Sachverhalt der Ausschlußbericht hin: „Andererseits erschien es notwendig, über den Regierungsentwurf hinaus auch Rückstellungen für unterlassenen Reparaturaufwand, für unterlassene Abraumbeseitigung und für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung zuzulassen. Rückstellungen für diese Zwecke werden zur Zeit steuerlich anerkannt. Die Unternehmen haben sich auf diese steuerliche Lage eingestellt. Die steuerliche Anerkennung setzt aber nach dem Grundsatz, daß die Steuerbilanz der Handelsbilanz folgt, voraus, daß diese Rückstellungen auch in der Handelsbilanz gebildet werden. Ihre steuerliche Anerkennung wäre gefährdet, wenn sie in der Handelsbilanz nicht gebildet werden dürften.“
5. Gewisse, wenn auch nur formelle Bedeutung kommt endlich dem im Aktienrecht nur angedeuteten Tendenzwandel von der Gewinnverteilungs- zur Gewinnermittlungsbilanz zu. Die Steuerbilanz versucht schon seit geraumer Zeit, beide Aufgaben in sich zu vereinigen. Die Handelsbilanz ist dagegen in erster Linie Gewinnverteilungs-, ja sogar noch enger Gewinnausschüttungsbilanz. Mit der Neufassung des § 58 AktG scheint sich hier eine leichte Veränderung anzubahnen. Sie hat aber noch nicht dazu geführt, daß der allein verteilungsorientierte Inhalt des Begriffs „Bilanzgewinn“ geändert wurde.

Versucht man, über diese Änderungen des Aktiengesetzes, die zweifellos die Unterschiede handels- und steuerbilanzieller Wertungen mildern, ein zusammenfassendes und grundsätzliches Urteil zu fällen, so muß dies allerdings begrenzt ausfallen. Was mit diesen Korrekturen erreicht wird und wahrscheinlich auch nur erreicht werden soll, ist eine Einschränkung der stillen Reserven. Die Bildung stiller Willkürreserven wird durch die Wertgrenzen und das Prinzip der Bewertungskontinuität gänzlich unterbunden, ohne daß die aus der individuellen und kaufmännischen Wertung herrührenden Ermessensreserven angetastet werden sollen. Dazu ist es aber keineswegs Voraussetzung, daß die Bewertungsgrenzen des Steuerrechts in das Handelsrecht übernommen

werden. Im Gegenteil verneinen diese Normen in ihrem Totalitätsanspruch vielfach gerade den Ermessensspielraum, ohne den eine Wertung wirtschaftlicher Tatbestände unmöglich ist. Insofern stehen einer Annäherung von Handels- und Steuerbilanz über das bisher Vollzogene, etwa in Richtung Einheitsbilanz, nach wie vor der selbständige Charakter der Handelsbilanz und vor allem ihre eigenständige Aufgabe entgegen. Der Grundsatz der Steuerbehörden und -gerichte, steuerbilanzielle Ansätze nur zu gestatten, wenn diese in der Handelsbilanz mindestens/höchstens den gleichen Wert erreichen, läßt sogar heute schon in Einzelfällen die Handelsbilanz nur als veränderten und abgeleiteten Anhang zur Steuerbilanz erscheinen. Die verbrämende Formel von der „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz“ vermag daran nichts zu ändern. Die §§ 152 Abs. 7, 154 Abs. 2, Ziff. 2 und 155 Abs. 3, Ziff. 2 sind ein deutlicher Beweis dafür.

Um so mehr sollte man sich daher vergegenwärtigen, wo die tatsächlichen Unterschiede unverändert liegen und welches Gewicht ihnen beizumessen ist. Denn mit einer Identität von Wertkategorien ist noch nichts über die Bewertungsverfahren ausgesagt. Diese leiten sich vielmehr zum einen aus strengen Vorschriften des Steuerrechts, zum anderen aber einzig aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und damit indirekt auch aus den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre ab. Wenn daher auch ein genereller Unterschied in den Wertansätzen der Handels- und Steuerbilanz nicht mehr zu finden ist, so kommt gerade den speziellen Abweichungen in einer Vielzahl von Einzelfragen besonderes Gewicht zu.

Demgemäß bleiben unverändert wesentliche Unterschiede der Bewertung nach Handels- und Steuerrecht erhalten, die allerdings mit dem Fortfall der absoluten Bewertungsfreiheit nach unten in einem neuen Licht erscheinen:

1. Grundsätzlich ist beiden Rechtskreisen gemein, daß beim Vorliegen der Aktivierungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes, wenn diese durch keinerlei Zweifel berührt wird, zugleich eine Pflicht zur Aktivierung gegeben ist. Ausdrückliche Ausnahmen von dieser Regel bestimmt § 153 Abs. 3—5. Er weicht insofern von der steuerrechtlichen Behandlung ab, ordnet ein *Aktivierungsverbot* an für
 - a) Aufwendungen, die Gründung und Kapitalbeschaffung betreffend,
 - b) im Betrieb geschaffene immaterielle Anlagewerte und Geschäfts- oder Firmenwerte;
 und räumt ein *Aktivierungswahlrecht* ein für
 - a) Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes,
 - b) entgeltlich erworbene immaterielle Anlagewerte und Geschäfts- oder Firmenwerte.
2. Die Wertkategorie „*Anschaffungs- oder Herstellungskosten*“ als anzusetzender Wert ist gleichfalls sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht eindeutig und zwingend vorgeschriebener Wertmaßstab. Über Inhalt und Zusammensetzung beider Kategorien allerdings besteht nach wie vor Uneinigkeit. Die Einrechnung bestimmter Elemente und insbesondere ihre Bewertung erfährt in beiden Rechtskreisen eine unterschiedliche Behandlung. Die Differenzierung wird hier eher größer werden, als daß sich eine Annäherung an das Erfolgssteuerrecht vollzieht.
3. Die Bemessung der *planmäßigen Abschreibungen* des abnutzbaren Anlagevermögens ist abhängig von drei Komponenten:
 - a) dem Ausgangswert,
 - b) der ex ante geschätzten Nutzungsdauer und
 - c) dem Verteilungsverfahren.

Alle drei Komponenten werden im Steuerrecht nach strengen Regeln und Richtlinien bemessen, unterliegen im Handelsrecht aber auch weiterhin nur dem gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgeübten kaufmännischen Ermessen. Für den Ausgangswert — die Anschaffungs- oder Herstellungskosten — wurde bereits darauf hingewiesen. Bei der Schätzung der Nutzungsdauer versteht sich eine betriebsindividuelle Wertung — soweit sie pflichtgemäß und nicht willkürlich erscheint — von selbst. Der Begrenztheit steuerlicher Ab-

schreibungsverfahren steht endlich ein grundsätzliches Wahlrecht zwischen allen Verfahren ohne Amputation etwa der degressiven Methode gegenüber. Ein einmal gewähltes Verfahren bindet den Betrieb im Sinne des bereits angezogenen Prinzips der Bewertungskontinuität, bindet ihn aber nicht so streng wie das steuerrechtliche Verbot des Wechsels zu nichtlinearen Methoden.

4. Was für die Abschreibungsverfahren gilt, trifft in ähnlicher Weise auch auf die besonderen Verfahren der näherungsweise *Gruppenbewertung im Umlaufvermögen* zu. Ohne Einschränkung sind die Verfahren der gewogenen Durchschnitte, des eisernen Bestandes, der Lifo-, Fifo-, Hifo-Bewertung zulässig.
5. Die *absolute Wertuntergrenze* im Sinne des Niederstwertprinzips ist immer noch der nach handelsrechtlichen Maßstäben zu ermittelnde „niedrigere Wert“, der den Wirtschaftsgütern am Abschlußstichtag beizulegen ist. Dieser niedrigere Wert ist ein reiner Zeitwert, der als Wiederbeschaffungs- und Reproduktionskostenwert oder als Verkaufswert in Erscheinung tritt. Nur in Ausnahmefällen wird er durch den übernommenen niedrigeren Wertansatz der Steuerbilanz ersetzt. Weit stärkere Bedeutung kommt also immer noch dem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu ermittelnden „niedrigeren Wert“ zu. Dies wird besonders deutlich bei der Bewertung des Anlagevermögens. Im Falle voraussichtlich dauernder Wertminderungen wird dieser niedrigere Wertansatz vorgeschrieben. Das bisher geltende gemilderte Niederstwertprinzip wandelt sich in ein zwingendes.
6. Die Bemessung der *Rückstellungshöhe* endlich hat nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu erfolgen. Ungewißheits- und Unbestimmtheitsmomente sind durch Schätzung derart zu quantifizieren, daß eine Aussage mit hohem Wahrscheinlichkeitsgrad erzielt wird. Mit der Wertung der vorliegenden Anhaltspunkte liegt aber zwangsläufig jeder Schätzung ein Spielraum zugrunde, innerhalb dessen Schätzungsergebnisse als richtig anzusehen sind. Dieser Schätzungsrahmen wird auch nach dem neuen AktG allein durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gezogen. Die etwas engeren Anschauungen des Steuerrechts, insbesondere durch Anlehnung an den Teilwertgedanken und durch ausdrücklich fixierte Grenzen (Zinssatz bei den Pensionsrückstellungen) gewinnen nach wie vor keinen Einfluß.

Als Ergebnis ist festzustellen, daß im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz zwar Änderungen eingetreten sind, diese Änderungen aber nicht unbedingt in jedem Falle einer Annäherung in den Wertansätzen entsprechen. Die besonderen Bewertungsunterschiede haben sich in die Einzelheiten verlagert, sind aber nicht weniger wirksam. Dem Ziel einer Einheitsbilanz ist man nicht nähergerückt, wohl aber wurde die Handelsbilanz annähernd von willkürlichen Wertungen befreit und auf diese Weise aussagefähiger, glaubwürdiger und vor allem gewichtiger.

Zwischenzeitlich ist eine teilweise Annäherung des Aktienrechts (Handelsrechts) an das Steuerrecht angestrebt worden. Durch eine Änderung des § 5 EStG im Hinblick auf die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften soll sichergestellt werden (NWB 22/1968 S. 956):

1. Das Aktivierungsverbot des § 153 Abs. 3 AktG (unentgeltlich erworbene immaterielle Anlagewerte) ist als Ausdruck der allgemein geltenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden auch steuerrechtlich verbindlich;
2. Rechnungsabgrenzungsposten dürfen auch steuerrechtlich nur in dem Umfang gebildet werden, in dem sie handelsrechtlich nach § 152 Abs. 9 AktG erlaubt sind.

Aus einer Stellungnahme der Bundesregierung (vgl. BT-Drucksache V/3187) geht hervor, daß durch die vorgeschlagene Ergänzung des § 5 EStG nicht die neugefaßten Rechnungslegungsvorschriften des AktG ohne weiteres auf das Bilanzsteuerrecht übertragen werden sollen, sondern es soll lediglich klargestellt werden, daß die Bilanzierungsvorschriften des § 153 Abs. 3 AktG (Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Anlagewerte) und des § 152 Abs. 9 AktG (Einschränkung der Rechnungsabgrenzung)

als Ausdruck der allgemein geltenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu werten sind.

Durch die Ergänzung des § 5 EStG hat § 6 EStG aber nicht seine Bedeutung verloren. Durch § 6 EStG wird vielmehr nach wie vor der steuerrechtliche Bewertungsvorbehalt (§ 5 Satz 2 EStG) ausgefüllt, wonach handelsrechtliche Bewertungsvorschriften nur insoweit gelten, als das Steuerrecht keine andere Bewertung vorschreibt. Der steuerrechtliche Bewertungsvorbehalt bleibt durch die vorgeschlagene Gesetzesänderung unberührt. Dementsprechend sind § 153 Abs. 5 (Behandlung des Geschäfts- und Firmenwerts) und § 155 Abs. 1, Satz 3 AktG (Zulässigkeit der Lifo- und Fifo-Bewertung) in ihrem materiellen Gehalt steuerrechtlich nicht bindend.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhange eine bevorstehende Entscheidung des Großen Senats des BFH. Ihm wurden folgende Rechtsfragen zur Entscheidung vorgelegt (vgl. BFH-Beschluß vom 16. 2. 1968 VI 239/65; BStBl. II S. 518):

1. Ob und welche Auswirkungen haben die Vorschriften des AktG 1965 über die Ansetzung bzw. Nichtansetzung bestimmter Gegenstände in den Bilanzen der AG auf die allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 4 bis 7 EStG?
2. Ob und wie weit enthalten die Vorschriften des AktG 1965 allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung, die für alle gewerblichen Unternehmen maßgebend sind?
3. Soweit es sich um allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung handelt: Gelten diese Grundsätze schon für die Zeit vor dem Inkrafttreten des AktG 1965?
4. Ist der Begriff „Wirtschaftsgut“ für die Bilanzierung in der Steuerbilanz enger auszulegen als es bisher in der Rechtsprechung des RFH und des BFH geschehen ist?

Anm. 67

3. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Vermögen und Schulden, die Gegenstände des Rechtsverkehrs sein können, sind nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu behandeln, also danach, ob die geschäftlichen Vorgänge zu Vermögensmehrungen oder -minderungen geführt haben, und zwar von dem Augenblick an, wo die wirtschaftlichen Veränderungen vor sich gegangen sind. Es entscheidet also nicht formalrechtliche, sondern wirtschaftliche Gesichtspunkte.

Diese Betrachtungsweise, die mit der rechtlichen konkurriert, muß insbesondere angewandt werden:

- a) bei Eigentumsvorbehalt,
bei verpfändeten Vermögensgegenständen,
bei Sicherungsübereignung,
bei Kommissions- und Konsignationsgeschäften
Verkaufs-,
Einkaufskommissionär,
- b) bei schwebenden Geschäften,
- c) bei Miete, Pacht, Leasing,
- d) bei Treuhandgeschäften,
- e) bei Pensionsgeschäften.

Anm. 68

In all diesen Fällen bilanziert derjenige die Vermögensgegenstände, dem sie *zugehören*, der die *Verfügungsgewalt* über sie hat; daher bilanziert die Vermögensgegenstände:

a) beim *Eigentumsvorbehalt* der *Käufer* die Anlagen oder Waren, die er, wenn auch unter Eigentumsvorbehalt, erworben hat, es sei denn, der Lieferant macht zu einem bestimmten Zeitpunkt den Eigentumsvorbehalt geltend, aus welchen Gründen auch immer. Während der Lieferant bisher die Forderung bilanzierte, muß er jetzt an Stelle der Forderung wieder die Ware bilanzieren;

bei *verpfändeten* Gegenständen: der *Verpfänder* der Gegenstände;
 bei *Sicherungsübereignung*: der *Übereigner* der Vermögensgegenstände;
 Auch für *Kommissionswaren* gilt die wirtschaftliche Zugehörigkeit:

Die vom *Einkaufskommissionär* erworbene Ware gehört wirtschaftlich dem Kommittenten. Er bilanziert die Ware als Aktivum, die Verbindlichkeiten gegenüber dem Kommissionär als Passivum.

Beim *Verkaufskommissionär* verbleibt die ihm übergebene Ware wirtschaftlich im Vermögen des Kommittenten. Er bilanziert die Konsignationswaren als Vermögen, nicht etwa als Forderung an den Kommissionär. Dieser führt für die empfangenen und allmählich verkauften Waren lediglich Skontren; er hat sie nicht zu bilanzieren.

Anm. 69

b) *Schwebende* Geschäfte stellen ein zweiseitiges Rechtsgeschäft dar: den Forderungen auf der einen Seite stehen Verpflichtungen auf der anderen Seite in gleicher Höhe gegenüber. Bilanzierungspflichtig ist aber nicht der Geschäftsabschluß, sondern seine Erfüllung, daher kommt für die Verbuchung nicht der rechtliche Eigentumswechsel, sondern der wirkliche Eingang des zu liefernden Gegenstandes in Betracht, also erst wenn die Leistung erfolgt und abgenommen ist. Es entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, daß schwebende Geschäfte, mit einander wertmäßig entsprechenden Ansprüchen, nicht zu bilanzieren und auch nicht zu verbuchen sind. Sie werden als schwebende Geschäfte nur vermerkt.

Sinkt nun während des Schwebezustandes der Marktpreis der gekauften, noch nicht ausgelieferten Ware, so *kann* bei Anlagegütern und *muß* bei Umlaufgütern der Verlust beim Auftraggeber (Empfänger der Ware) ausgewiesen werden, was durch eine „Rückstellung für drohende Verluste“, und zwar in der Höhe der Differenz zwischen vereinbartem Kaufpreis und Tageswert, geschehen kann.

Übersteigt der Wert des Anspruchs den ausgemachten Kaufpreis infolge Steigens des Marktpreises, so entsteht beim Auftraggeber ein wahrscheinlicher, aber noch nicht realisierter Gewinn. Als solcher darf er nicht berücksichtigt werden.

Die verschiedene Behandlung der drohenden Verluste und wahrscheinlichen Gewinne entspricht dem im Handelsrecht geltenden Prinzip der Vorsicht. Sie ist durch den Grundsatz der Imparität, einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, gerechtfertigt.

Bei (teilweiser oder voller) *Anzahlung* auf ein schwebendes, noch nicht erfülltes Geschäft ist nicht die Zahlungsleistung entscheidend, sondern die *Auslieferung* der Ware. Jedoch ist der Zahlungseingang unter Kasse oder Bank und zugleich als Anzahlung in gleicher Höhe auf der Passivseite zu verbuchen. Ein Erfolg kann sich so nicht ergeben.

Bei *teilweiser* Leistungserfüllung sind die dafür aufgewandten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren. Es besteht nur noch ein teilweiser Schwebezustand.

Beendet ist der Schwebezustand erst bei voller *Lieferung*, unbeschadet der etwa noch ausstehenden Bezahlung. Bilanziert wird die Forderung. Der mit ihr entstehende Gewinn gilt dabei als realisiert und ist damit ausweisfähig geworden, obschon noch ein Gewährleistungs- und Zahlungseingangsrisiko besteht. Sie werden in der Bilanz als Delkredere bzw. in einer Gewährleistungsrückstellung berücksichtigt.

Anm. 70

c) *Miete, Pacht und Leasing* sind im Wesen schwebende Geschäfte und demnach als solche nicht zu bilanzieren. Vermieter, Verpächter oder Leasinggeber bleiben Eigentümer und haben die vermieteten, verpachteten oder im Leasing-Vertrag weitergegebenen Vermögenswerte zu bilanzieren. Die Mieter bzw. Pächter und Leasingnehmer können die gemieteten bzw. gepachteten oder als Leasing empfangenen Vermögenswerte nicht aktivieren. Es kann sich aber für sie aus solchen Geschäften die Notwendigkeit zu Rückstellungen ergeben, wenn die gemieteten oder gepachteten Vermögensgegenstände nicht voll genutzt werden.

Der Begriff des *Leasing* ist nicht eindeutig. Es werden oft die verschiedensten Vertragsverhältnisse als Leasing bezeichnet. Für die Bilanz kommt es aber nicht so sehr auf die rechtlichen als auf die wirtschaftlichen Verhältnisse an, und daher kommt bei echter *Pacht* fremder Vermögenswerte beim Pächter eine Bilanzierung nicht in Betracht. Oft hat Leasing aber auch den Sinn eines *Teilzahlungsgeschäftes*, auch wenn ihm die juristische Form eines Miet- oder Pachtvertrages gegeben worden ist. In diesem Falle ist Leasing wie ein Teilzahlungsgeschäft zu behandeln: Der Leasingnehmer wird den Vermögensgegenstand aktivieren und die sich daraus ergebende Verbindlichkeit passivieren. Der Leasinggeber besitzt dementsprechend eine Forderung an den Leasingnehmer und wird diese aktivieren.

Die steuerliche Behandlung des Leasing ist z. Zt. nicht eindeutig. Ein Entwurf der Finanzminister der Länder (vgl. StWK Heft 26/1966) zieht für die steuerliche Behandlung des „Leasing-Vertrages“ die Aktivierung der Anschaffungs-(Herstellungs-)kosten der in der Steuerbilanz des Leasing-Nehmers vor, der in gleicher Höhe ein Passivposten gegenüber zu stehen hat. Der Leasing-Nehmer übernimmt die AfA und teilt die Miete in einen Zins- und einen Tilgungsanteil auf, wovon nur der Zinsanteil sofort absetzbar ist. Der Leasing-Geber hat in Höhe seiner eigenen Anschaffungs-(Herstellungs-)kosten eine Forderung gegen den Leasing-Nehmer zu aktivieren. Wird der Vertrag vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beendet, so sind folgende Möglichkeiten zu unterscheiden:

- (a) Der Leasing-Nehmer erwirbt den Gegenstand, dann muß eine etwaige Zahlung aktiviert werden;
- (b) der Leasing-Nehmer gibt den gemieteten Gegenstand wieder zurück, dann ist der noch vorhandene Buchwert abzuschreiben.

Hat der Mieter jedoch während der Mietzeit praktisch keine Möglichkeit, die Mietsache an den Vermieter zurückzugeben, so soll der Leasing-Vertrag wie ein Kaufvertrag behandelt werden.

Im übrigen sprechen gegen einen Mietvertrag und für einen Kaufvertrag folgende Umstände:

- (a) Höhe, Dauer und Fälligkeit der Zahlungen sind so, daß sie — wirtschaftlich gesehen — als Mietzahlungen unverständlich, als Kaufpreistraten aber besser verständlich sind (in diesem Falle liegt ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreistraten vor);
- (b) Dauer des Mietvertrages und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Mietsachen stimmen überein.

Der Mieter hat praktisch nicht die Möglichkeit, die Mietsache vor Beendigung der Mietzeit zurückzugeben. Da zwischenzeitlich ein Verfahren über die Anerkennung von Leasing-Verträgen beim BFH anhängig geworden ist, haben die Steuerreferenten der Länder die vorgesehene Ausarbeitung des Entwurfs zunächst zurückgestellt (Brönnner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1968 III/512).

Auch bei der Pacht *ganzer Betriebe*, was auch in der Form des Leasing geschehen kann, bleibt die Aktivierungspflicht beim Verpächter bzw. Leasing-Geber: Anlagen dagegen, die der Pächter bzw. Leasing-Nehmer bei diesen Betrieben errichtet, bleiben in seinem Eigentum und sind von ihm zu bilanzieren.

Bei *Bauten* auf gemieteten oder gepachteten Grundstücken sind diese Bauten vom Mieter bzw. Pächter zu bilanzieren. Das gleiche gilt für *Einbauten* in fremde Grundstücke.

Anm. 71

d) Bei *Treuhandgeschäften* bilanziert grundsätzlich der *Treugeber*, dem letzten Endes die Verfügungsgewalt über die Gegenstände zusteht und der ein Vollrecht über sie besitzt. Aber die Treuhandverhältnisse sind überaus mannigfaltig, sehr verschiedenen Inhalts (von der treuhänderischen Führung ganzer Betriebe bis zur treuhänderischen Besicherung fremder Verbindlichkeiten oder Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Treuhänder im Auftrage des Treugebers).

Entsprechend den komplizierten und äußerst differenzierten Treuhandgeschäften sind auch die Auffassungen und die Praxis der Bilanzierung nicht einheitlich. Hier hilft auch weder das Aktiengesetz noch das Steuerrecht. Das AktG geht auf Treuhandgeschäfte nur im § 151 Abs. 5, Nr. 4 ein (danach sind für fremde Verbindlichkeiten bestellte Sicherheiten in der Jahresbilanz des *Treugebers* zu vermerken) und in § 160 Abs. 3, Nr. 7 (über die Hingabe von Sicherheiten für eigene Verbindlichkeiten hat der *Treugeber* im Geschäftsbericht zu berichten).

Steuerlich regelt der § 11 Ziff. 1—3 StAnpG für Zwecke der Ertragsteuer die Zurechnung der Treugüter. Sie werden dem *Treugeber* zugerechnet.

Bei *Konzernen* werden für Ertragsteuerzwecke Vermögen und Gewinne anteilmäßig den Mitgliedsunternehmen zugerechnet, also auch steuerlich Treuhandvermögen beim *Treugeber* erfaßt. Entsprechend wirtschaftlicher Betrachtungsweise entscheidet auch hier die wirtschaftliche Zugehörigkeit. Dies entspricht durchaus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die also auch für die Bilanzierung der Treuhandgeschäfte maßgeblich sind.

Ebenso uneinheitlich ist die Auffassung über die *Bilanzierung* der so mannigfaltigen Treuhandgeschäfte beim *Treuhänder*. Teils wird ihre Aufnahme in die Bilanz oder auch nur in die Vorspalte verneint (so Staub, HGB 1932, 137f.), teils wird ihr Ausweis in der Bilanz als besonderer Posten (mit entsprechendem Gegenposten auf der Passivseite) für erforderlich gehalten (so Beuck, Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, 1937, 408). Eine Aufnahme in die Bilanz, und zwar in der Vorspalte, erscheint uns notwendig. Der Treuhänder hat ja über die Treuhandvermögen Bücher zu führen, aus denen Stand und Entwicklung der Treuhandgeschäfte klar zu ersehen sind.

Anm. 72

e) Bilanzierungsfähigkeit von Pensionsgeschäften

Bei Pensionsgeschäften werden Wertpapiere vom Pensionsgeber — meist ein Kreditinstitut — gegen Zahlung an einen Kunden (Pensionsnehmer) mit der Verpflichtung übertragen, diese Wertpapiere zu einem bestimmten Termin und zu einem bestimmten Kurs wieder zurückzunehmen. Bei diesen Geschäften ist die Frage der Bilanzierung nicht geklärt, das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen hat noch keine Richtlinien hierzu erlassen.

Entscheidend für die Bilanzierung ist der Charakter der Geschäfte: sind sie Kauf und Rückkauf (unter doppelter Eigentumsübertragung) oder sind sie Darlehnsaufnahme gegen Verpfändung von Wertpapieren? Im zweiten Falle bliebe der Pensionsgeber Eigentümer der Wertpapiere und hätte sie zu bilanzieren. Im ersten Falle dagegen würde der Pensionsnehmer Eigentümer, und er müßte sie bilanzieren.

Aus der Natur der Pensionsgeschäfte ergibt sich zweifelsfrei, daß der Pensionsnehmer Eigentümer der Wertpapiere wird: er kann sie beliebig veräußern; er kann das Stimmrecht ausüben und bezieht auch die Dividende. Er trägt vor allem auch das Risiko, ob der Pensionsgeber in der Lage sein wird, bei der Rückgabe der Wertpapiere den vereinbarten Preis zu bezahlen.

Wenn der Pensionsnehmer in der Tat bei der Übernahme der Wertpapiere Eigentümer wird — diese Auffassung wird hier vertreten —, hat er die Pensionspapiere zu bilanzieren. Dies war auch die Rechtsprechung des RFH (Urteil vom 26. 6. 1930, Bankarchiv 1930, S. 35ff.; Urteil vom 17. 9. 1931, Bankarchiv 1931, S. 24ff.). Danach hat der Pensionsgeber die Wertpapiere nicht zu bilanzieren.

Anm. 73

4. Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht

Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht sind gesetzlich nicht geregelt, daher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu behandeln. Diese Feststellung gilt auch für das AktG, wenngleich es scheinen könnte, als ob § 152 hierin eine Ausnahme macht, wenn er z. B. bestimmt, daß beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen sind, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb

der Gesellschaft zu dienen und daß die Zugänge und Abgänge, die Zuschreibungen usw. bei den einzelnen Posten des Anlagevermögens gesondert auszuweisen sind. Gleicher Art sind die Vorschriften für Beteiligungen (Ziff. 2), über die Bilanzierung des Grundkapitals, des bedingten Kapitals (Ziff. 3), offene Rücklagen (Ziff. 4) usw., ebenso Ziff. 9, daß als Rechnungsabgrenzungsposten nur ausgewiesen werden dürfen: 1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tage darstellen, 2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Aber all diese Vorschriften zu Einzelposten der Jahresbilanz betreffen nicht die Bilanzierungsfähigkeit bzw. Bilanzierungspflicht, sondern sind nur Vorschriften zum Wesen bzw. nur Gliederung einzelner Bilanzposten. Sie sind im § 152 nur deswegen besonders angeführt, um den § 151 nicht zu sehr mit Erläuterungen zu belasten.

Die *Bilanzierungspflicht* ergibt sich dagegen aus dem § 40 HGB, der bestimmt, daß bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben sind. Damit ist ihre Bilanzierungspflicht ausgesprochen. Ein *Bilanzierungswahlrecht*, ob also eine Position bilanziert werden soll oder nicht, besteht nur, wenn es ausdrücklich angegeben ist, z. B. in den §§ 153—156 AktG; so § 153 Abs. 2: Bei der Berechnung der Herstellkosten dürfen im angemessenen Umfange Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten; desgleichen Wahlrechte für immaterielle Anlagewerte (Abs. 3), für Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung (Abs. 4), für den Geschäfts- und Firmenwert, für den kein Aktivposten eingesetzt werden darf (Abs. 5).

Die Bilanzierungspflicht entfällt, wenn von einem bestehenden Wahlrecht Gebrauch gemacht wird.

Aktivierungspflichtige Vermögensteile sind mindestens mit einem Merkposten anzugeben, was aber nur ihre Bilanzierungspflicht bedeutet, nicht aber ihre wirkliche Bewertung.

Entsprechendes gilt von der *Passivierungspflicht*, die wegen des Gläubigerschutzes noch peinlicher zu befolgen ist, was z. B. zur Bildung von Rückstellungen führt, d. h. es sind auch Verpflichtungen zu bilanzieren, die nur dem Grunde nach, aber nicht nach der Höhe und dem Zeitpunkt bekannt sind.

Freilich gibt es auch hier *Passivierungswahlrechte* (z. B. Aufwandrückstellungen, Pensionsrückstellungen (siehe § 152 Anm. 77), Lastenausgleichsabgaben (§ 151 Anm. 100)).

Anm. 74

5. Charakter der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Obwohl sich auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung infolge ihres dynamischen Charakters nicht allgemein verbindlich formulieren lassen, besteht im Schrifttum über ihren Inhalt weitgehend Übereinstimmung. Mit geringen terminologischen Nuancierungen werden im allgemeinen folgende Grundsätze darunter verstanden:

- Grundsatz der Bilanzwahrheit
- Grundsatz der Bilanzklarheit
- Grundsatz der Bilanzkontinuität
- Grundsatz der Vorsicht und des Ausweises nur realisierter Gewinne
- Grundsatz der Bilanzeinheit.

Diese Grundsätze stehen indes nicht gleichberechtigt nebeneinander. Sie sind auch nicht immer miteinander vereinbar. Überschneidungen treten auf und können Kompromißlösungen notwendig machen. So kann beispielsweise der Grundsatz der Vorsicht dazu zwingen, den Grundsatz der Klarheit zurückstellen.

Anm. 75

a) Grundsatz der Bilanzwahrheit

Die Bilanzwahrheit (reine und volle Wahrheit) bezieht sich sowohl auf den Inhalt des Abschlusses als auch auf den Wert der einzelnen Bilanzposten. Die Wahrheit des Inhalts setzt Vollständigkeit voraus. Das bedeutet, daß kein Aktivum oder Passivum weggelassen werden darf. Gleichzeitig verbietet sich damit der Ansatz von fiktiven Posten. Darüber hinaus müssen die einzelnen Bilanzposten wahrheitsgemäß bezeichnet werden. Inhalt und Bezeichnung müssen übereinstimmen, so daß jede Bilanzposition eine korrekte Aussage über die den Posten zugrunde liegenden Tatsachen gibt. Da in den Rechnungslegungsvorschriften des AktG nicht verbindlich festgelegt worden ist, welche Posten im einzelnen in die Bilanz aufzunehmen sind, muß ergänzend der Grundsatz der Vollständigkeit die Aufnahme sämtlicher Posten sichern und bei der Beurteilung der Bilanzierung bestimmter Positionen herangezogen werden, so etwa, daß die nach § 152 Abs. 9 zulässigen Posten der Rechnungsabgrenzung nicht nur aktiviert werden dürfen, sondern aktiviert werden müssen. In gleicher Weise kann auch aus der Formulierung des § 152 Abs. 7 nicht geschlossen werden, daß die Bildung von Rückstellungen der bilanzierenden Aktiengesellschaft freigestellt ist (vgl. Kropff, B., Grundsätze der Rechnungslegung nach dem AktG 1965, Neue Betriebswirtschaft 1966, S. 59).

Anm. 76

Wesentlich schwerer ist der *Wahrheitscharakter* der Bilanzwerte zu beurteilen. Aus dem Grundsatz der Wahrheit kann im allgemeinen nicht gefolgert werden, daß nur ein *einzig* Wertansatz richtig wäre. Da es für viele Bewertungsfragen mehrere vertretbare Lösungen gibt, ist die Festsetzung eines Wertes grundsätzlich in das kaufmännische *Ermessen* zu stellen. Die durch die Bewertungsvorschriften eingeräumte Bandbreite darf jedoch nicht dazu benutzt werden, den Abschluß in einer ganz bestimmten Richtung zu manipulieren. Andernfalls würde der Grundsatz der Bilanzwahrheit durch Willkür verletzt. Jede Willkür hebt aber die vertretbare Rechnungslegung auf. Wenn also die Bewertungsvorschriften einen Spielraum offenlassen, so wird dadurch auf eine *subjektive* Wahrheit abgezielt (vgl. auch Vorbemerkung zu §§ 153—156).

Anm. 77

b) Grundsatz der Bilanzklarheit

Der in allgemeiner Form im § 149 Abs. 1, Satz 2 enthaltene Grundsatz, wonach der Jahresabschluß so klar und übersichtlich aufzustellen ist, daß er im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gibt, wird durch eine Vielzahl von Einzelvorschriften in den §§ 151, 152 und 157—159 präzisiert. Unabhängig davon hat der Grundsatz der Klarheit trotz dieser Gliederungsvorschriften Bedeutung. Er verpflichtet nämlich zu einer *weitergehenden* Untergliederung des Jahresabschlusses, wenn eine nur den gesetzlichen Mindestanforderungen entsprechende Gliederung nicht ausreichend Aufschlüsse geben würde.

Der Grundsatz der Bilanzklarheit fordert insbesondere eindeutig den Inhalt völlig charakterisierende Bezeichnungen der einzelnen Bilanz- und G + V-Posten, sachgerechte Gliederungen, den Ausweis aller Wertberichtigungsposten, getrennt nach den einzelnen Posten des Aktivvermögens, den gesonderten Ausweis periodenfremder und sonstiger außerordentlicher Aufwendungen und Erträge.

Für die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften sorgen namentlich eine Reihe von neu angeordneten Bilanzposten, die insbesondere einen besseren Einblick in die Mittelaufbringung und Mittelverwendung geben sollen. Zu diesem Zweck wurde das Anlagevermögen in Sachanlagen und Finanzanlagen unterteilt und eine Trennung verschiedener Bilanzposten auf der Aktiv- und Passivseite nach ihrer Laufzeit vorgenommen. Der Leitgedanke dieser neuen Gliederungs-