

## § 239 Führung der Handelsbücher

(1) <sup>1</sup>Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. <sup>2</sup>Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

(3) <sup>1</sup>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>2</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) <sup>1</sup>Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. <sup>2</sup>Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. <sup>3</sup>Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.

Inhaltsübersicht	Rz.
I. Überblick	1
II. Lebende Sprache und Abkürzungen (Abs. 1)	2 - 4
III. Vollständigkeit (Abs. 2)	5 - 6
IV. Veränderungsverbot (Abs. 3)	7
V. Bestimmte Buchführungsformen (Abs. 4)	8 - 10
VI. Ort der Buchführung	11
VII. Steuerliche Buchführungspflicht	12
VIII. Cloudcomputing	13

### Ausgewählte Literatur

*Eisele*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Aufl., München 2002; *Fröhlich/Heese*, Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme im E-Business, WPg 2001 S. 589; *Lange/Regnier*, Die Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland, DB 2009 S. 1256; *Schuppenhauer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen, WPg 2000 S. 128; *Zepf*, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, DStR 1996 S. 1259.

## I. Überblick

In § 239 HGB werden die gesetzlichen Anforderungen an die **Ordnungsmäßigkeit** der Buchführung in verschiedener Hinsicht konkretisiert. Die Anweisungen sind dabei – sinnvollerweise – nicht sehr weitgehend, vielmehr teilweise als Selbstverständlichkeit zu werten oder zirkulär, wenn in Abs. 4 Satz 1 bezüglich des angewandten Buchführungssystems wieder auf die GoB zurückverwiesen wird. Die **Zurückhaltung** des Gesetzgebers (→ § 238 Rz. 10) ist sinnvoll, weil

im Rahmen einer Gesetzesnorm die Vielzahl der Ausgestaltungsmöglichkeiten von Buchführungssystemen nie auch nur einigermaßen vollständig vorgegeben werden kann.

## II. Lebende Sprache und Abkürzungen (Abs. 1)

- 2 Bei der Führung der Handelsbücher und sonstigen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer **lebenden** Sprache zu bedienen. Als tot gilt bei engem Verständnis eine Sprache dann, wenn sie von niemandem als Muttersprache genutzt wird. Tot in diesem Sinne wäre etwa die phönizisch-punische, aber auch die lateinische Sprache. Als lebend kann lateinisch hingegen gelten, wenn darauf abgestellt wird, ob sie von bestimmten Kreisen (etwa den Angehörigen des Vatikans im privaten oder beruflichen Verkehr) regelmäßig benutzt wird.

Ohnehin wird aber niemand auf die Idee kommen, irgendwelche Buchführungsunterlagen, Journale etc. in phönizisch-punischer Sprache wiederzugeben. Vielleicht gedenkt aber eine inländische Niederlassung eines vatikanischen Unternehmens dereinst ihre Bücher in Latein zu führen. In einem solchen Fall dürfte man nicht unpäpstlicher als der Papst sein; die Verwendung von Latein wäre vertretbar.

Die Buchführung muss jedenfalls **nicht in Deutsch** erstellt werden, Englisch oder eine andere gängige Fremdsprache sind ohne Weiteres zulässig. Dazu kommt: In zeitgemäßen Buchungssystemen werden ohnehin kaum Texte erfasst. Texte sind auf den Belegen enthalten, und diese wiederum werden in den gängigen Fremdsprachen oder auch in seltenen Fremdsprachen – z. B. Litauisch – erstellt und sind nach der Gesetzesvorgabe „anzuerkennen“. Niemand kann deshalb eine Übersetzung in Deutsch verlangen, wie dies mitunter in anderen Rechtsbereichen verlangt wird. Allerdings kann sich die **Finanzverwaltung** eine deutsche Übersetzung ausbedingen. Ein solches Verlangen darf nur nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgesprochen werden, wenn also mit der Übersetzung ein besonderes steuerliches Interesse verknüpft ist.

- 3 Dem vorstehenden Befund steht die Vorgabe in § 244 HGB nicht entgegen. Der **Jahresabschluss** (nicht die Buchführung) kann nach Maßgabe des Kontenplans und der darauf aufbauenden EDV-Systematik in deutscher Sprache erfolgen, auch wenn die Kontenbezeichnung, die hinter dem einzelnen Abschlussposten steht, im EDV-System in Englisch beschrieben ist. Gleiches gilt für die **Währung**: Sollte die laufende Buchhaltung in Schweizer Franken gefertigt werden, kann ohne Probleme nach einem bestimmten System eine Übertragung in Euro erfolgen, z. B. aufgrund eines monatlichen Durchschnittskurses für die Erfolgskonten und eines Stichtagskurses für die Bestandskonten.
- 4 Im Zeitalter der **EDV**-Buchführung verliert die „Sprache“ ohnehin ihre Bedeutung. Abkürzungen in Form von Symbolen, Ziffern und Buchstaben sind in ihrer Verwendung fast schon zwingend und werden durch die förmliche Erwähnung in Abs. 1 Satz 2 von Gesetzes wegen „abgesegnet“. § 146 Abs. 3 AO enthält eine vergleichbare Vorgabe wie Abs. 1.

### III. Vollständigkeit (Abs. 2)

Die Anforderungen in Abs. 2 stellen weitgehend eine **Selbstverständlichkeit** dar: Eine „halbe Sache“ ist nicht zulässig und die „Unrichtigkeit“ verpönt. „Geordnet“ soll die Buchführung auch vollzogen werden, Chaos ist also unerwünscht. 5

Am ehesten ist der „**Zeitnähe**“ ein materieller Gehalt zuzuschreiben: Eine Buchführung „Jahre danach“ ist nicht zulässig (vgl. aber das unter → Rz. 8 angesprochene BFH-Urteil). Umgekehrt gilt die in der Praxis im kleineren Bereich übliche monatliche Erfassung durch Fernbuchführung beim Steuerberater als zulässig (→ Rz. 9). Das enthebt den Kaufmann aber nicht der Pflicht zur täglichen Erledigung der Grundaufzeichnungen.<sup>1</sup> Dabei interpretiert der BFH „täglich“ mit einer Frist von etwa zehn Tagen: Länger darf ein Geschäftsvorfall grundbuchmäßig nicht unerfasst bleiben. Dies kann durch eine übersichtliche **Rechnungsablage** nach Maßgabe der sog. Offene-Posten-Buchführung erfolgen (→ Rz. 8). Ansonsten erlaubt die zeitgemäße internetgestützte Verarbeitung der entsprechenden Daten eine „*real time*“-Erfassung. Die internen Kontrollabläufe, z. B. im Rahmen der Lagerbuchführung, zwingen förmlich zu einer solchen „pausenlosen“ Datenerfassung, im Beispiel also die Übertragung der FiBu-relevanten Daten aus der Lagerbestandsführung in das Hauptbuch. Das Gebot der Zeitnähe bezieht sich vor diesem Hintergrund dann eigentlich nur noch auf die zeitlichen Abgrenzungs- und Abschlussbuchungen bei der Erstellung von Zwischen- und Jahresabschlüssen. Hier ist der Begriff der Zeitnähe über die nach Gesetz, Börsenordnung etc. vorgegebenen Aufstellungsfristen bestimmt. 6

### IV. Veränderungsverbot (Abs. 3)

Das Verbot der Veränderung einer ursprünglichen Eintragung lässt sich eher positiv in der Buchhaltersprache formulieren: Wenn eine Buchung falsch war oder aus sonstigen Gründen geändert werden muss, gilt das **Stornierungsgebot**. Die ursprüngliche Buchung darf nicht in die Unkenntlichkeit verkommen. Dieser Vorgabe dient die fortlaufende (und nicht korrigierbare) Erfassung im Journal und muss insbesondere auch im EDV-System gewährleistet sein. Globale Datenlöschungen oder auch gezielte Vernichtung von Eintragungen sind unzulässig. 7

### V. Bestimmte Buchführungsformen (Abs. 4)

Die Handelsbücher und sonstigen Aufzeichnungen „können“ nach Abs. 4 Satz 1 auch in der „geordneten Ablage von Belegen“ bestehen oder auf Datenträgern geführt werden. 8

Mit der „geordneten Ablage von Belegen“ ist die heute nur noch sehr selten praktizierte „**Offene-Posten-Buchführung**“ gemeint. Sie verzichtet auf eine getrennte Erfassung von Kunden im Debitoren- und Lieferanten im Kreditoren-Kontokorrent. Die noch nicht ausgeglichenen („offenen“) Posten des jeweiligen Bereichs werden in der Belegablage von den bezahlten, also ausgeglichenen Posten getrennt. Dieses System hat sich in der Praxis weitgehend erledigt, weil sich die erforderliche Datenerfassung und -verwaltung sehr viel einfacher durch gängige EDV-Standardprogramme zur Finanzbuchführung bewerkstelligen lässt.

---

1 Vgl. hierzu im Einzelnen BFH-Urteil vom 2. 10. 1968 – I R 8/66, BStBl 1969 II S. 157.

Mit den Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit hat sich der BFH ausführlich befasst.<sup>2</sup> Entscheidend ging es um die Erfüllung der Grundaufzeichnungen im Fall einer im Monatsrhythmus erstellten **Fernbuchführung** durch einen Steuerberater. In der Offene-Posten-Buchhaltung wird der unbare Geschäftsverkehr zeitlich und sachlich festgehalten und das daraus gewonnene Zahlenmaterial in die eigentliche Buchführung „eingeschleust“. Auf das Debitoren- und Kreditorenkontokorrent kann in diesem Fall verzichtet werden. Allerdings müssen abgesehen von Ablage der empfangenden und ausgehenden Rechnungen in der zeitlichen Abfolge die Rechnungsbeträge täglich addiert und auf das Debitoren- bzw. Kreditorensachkonto übernommen werden. Diesen Additionsstreifen kommt eine Art Grundbuchfunktion mit entsprechender Aufbewahrungspflicht zu.

- 9 Das BFH-Urteil ist zu einem Sachverhalt ergangen, der in einer Zeit spielte, in der die elektronische Datenverarbeitung im heutigen Sinn noch nicht bekannt war. Gleichwohl lassen sich daraus auch unverändert gültige Schlüsse ziehen: Das (noch) übliche Verfahren in der Fernbuchführung mit dem sog. **Pendelordner** allein genügt nicht zur Erfüllung der Ordnungsmäßigkeit. Die Ablage etc. in diesem Ordner muss vielmehr nach den vorstehend kurz skizzierten Vorgaben des BFH zur Erfüllung der Grundbuchfunktion durch den Kaufmann oder dessen Hilfskräfte erfolgen. Die spätere monatliche Erfassung im EDV-System des Steuerberaters ersetzt nicht die erforderlichen Grundaufzeichnungen (→ Rz. 6).

Allerdings sind die Tage des Pendelordners auch gezählt. Die zeitgemäße Datenübertragungstechnik erlaubt ein **zeitgleiches** Überspielen des erforderlichen Datenmaterials eines Buchhaltungsmandanten auf das EDV-Umfeld des Steuerberaters. In diesen Fällen werden die Grundaufzeichnungen durch das zugehörige EDV-Programm bezüglich der Ordnungsmäßigkeit ihrer Erstellung gewährleistet.

- 10 Die Aufzeichnungsführung auf „**Datenträgern**“ spricht die EDV-gestützten Buchführungssysteme an, die während der Aufbewahrungsfrist verfügbar und jederzeit lesbar bereitgestellt werden müssen. „Lesbarkeit“ ist auch durch die Sichtbarmachung am Bildschirm eines PC oder eines anderen Arbeitsplatzcomputers gegeben.

Die Anweisung in Abs. 4 Satz 2 bezüglich der EDV-gestützten Buchführungssysteme („auf Datenträgern“) hat für den Anwender eines Standardprogramms keine praktische Bedeutung. Er muss sich vom Programmanbieter die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über die Ordnungsmäßigkeit des angebotenen Systems vorlegen lassen. Eine solche Bestätigung ist regelmäßig auch steuerlich gefordert.<sup>3</sup> Bei prüfungspflichtigen Unternehmen ist eine solche Bestätigung Voraussetzung für die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks.<sup>4</sup>

Anderes gilt im Falle von hoch individualisierten EDV-Systemen, in dem ein „Basis-Tool“ auf die speziellen Anforderungen des Anwenders individuell angepasst wird (sog. *customizing*). Hier sind die **Ordnungsmäßigkeitsanforderungen** nicht mehr allein durch ein Zertifikat zur Software nachzuweisen. Der individualisierten Ausgestaltung des Programms muss im Prüfungs-

2 BFH-Urteil vom 2. 10. 1968 – I R 8/66, BStBl 1969 II S. 157.

3 BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995 – S 0316, BStBl I S. 738; H5 EStH, § 146 Abs. 4 und 5 AO.

4 IDW HFA PS 880.

fall eine gleichgelagerte Systemprüfung zugeordnet werden, d.h. das EDV-System selbst ist Gegenstand der Abschlussprüfung.<sup>5</sup>

Wegen der EDV-gestützten Finanzbuchführung wird im Übrigen auf die dieser Kommentierung vorangestellte Literaturübersicht verwiesen (→ § 317 Rz. 29 ff.). Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 14.11.2014 „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht.<sup>6</sup>

## VI. Ort der Buchführung

Im Zeitalter der sekundenschnellen Datenübertragung kann die Landesgrenze keine Sperre zur Erfüllung der Buchführungspflichten mehr aufbauen. Die Vorreiterrolle gebührt diesbezüglich dem **Steuererhebungsverfahren**. Dieses erlaubt in § 146 Abs. 2 AO die Erledigung der Buchführungsarbeiten für ausländische Betriebsstätten an deren Sitz, außerdem die Erfüllung der elektronischen Buchführungen gem. § 146 Abs. 2a AO im Ausland unter Beachtung bestimmter Auflagen.<sup>7</sup> Die Vorlagepflicht zu Händen der Finanzverwaltung kann durch ein **Verzögerungsgeld** nach § 146 Abs. 2b AO sanktioniert werden.<sup>8</sup> 11

## VII. Steuerliche Buchführungspflicht

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht strahlt auch auf die Besteuerung aus (§ 140 AO). Ungeklärt ist dabei, ob auch ausländische Rechnungslegungssysteme als „andere Gesetze“ anzusehen sind. 12

## VIII. Cloudcomputing

Beim sogenannten Cloudcomputing (auch IT-Outsourcing) bestehen besondere Risiken bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung. So werden u.U. Verarbeitungs- und Speicherungsprozesse in verschiedene Länder outgesourct, wo möglicherweise nicht die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nach deutscher Rechnungslegungsphilosophie beachtet werden. Erfüllt sein müssen auf jeden Fall die Beleg-, Journal- und Kontenfunktion. Auf angemessene Dokumentation des Buchführungsverfahrens ist gerade auch beim IT-Outsourcing zu achten. Die Aufbewahrungsfristen des § 257 HGB sind zu erfüllen, Einzelheiten hierzu ergeben sich aus der IDW-Stellungnahme IDW RS FAIT 5. 13

5 IDW HFA PS 330.

6 BStBl 2014 I S. 1450.

7 Zu Einzelheiten vgl. *Lange/Rengier*, DB 2009 S. 1256; Bayr. Landesamt für Steuern, Vfg. vom 16.9.2010, DStR 2010 S. 851.

8 Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 22.4.2010 – IV A 4, DStR 2011 S. 676.

heimlicht werden, auf die die Analysten weiterhin pochten. Gerichte und die SEC haben diesen Verstoß als wesentlich betrachtet.

### 1.3 Geringwertige Anlagegüter und Sammelabschreibung nach Steuerrecht

- 239 Einen speziellen Anwendungsbereich liefert die steuerlich vorgegebene Behandlung der sog. **geringwertigen Wirtschaftsgüter** (GWG) des Anlagevermögens. Bis zum Jahr 2007 konnten solche selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungswerten bis zu 410 € sofort in vollem Umfang abgeschrieben werden. Dem folgte die handelsrechtliche Bilanzierungspraxis uneingeschränkt, schon um nicht hier eine Abweichung zwischen beiden Rechenwerken zu begründen. In der Lehre hat man diese Verfahrensweise mit unterschiedlichen Begründungen akzeptiert, zum Teil als **GoB**-Bestandteil gewertet oder aber auf die **Geringfügigkeit** der einschlägigen Beträge verwiesen. Auch die deutsche IFRS-Rechnungslegungspraxis dürfte diesen Vorgaben uneingeschränkt gefolgt sein.<sup>332</sup>
- 240 Die ab 2008 wirksame steuerliche Neuregelung der Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern in § 6 Abs. 2 EStG – **Sofortabschreibung** bei Zugangsbeträgen bis 410 € (ab 2018: 800 €), sog. **Poolabschreibung** (keine Inventarisierung) mit gesetzlich vorgegebener Nutzungsdauer von fünf Jahren für den jeweiligen Jahreszugang bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 € (ab 2018: 250 €) bis 1.000 € (→ § 253 Rz. 173 ff.) – hat im Schrifttum erneut die Frage nach der Wesentlichkeit provoziert: Kann die Poolabschreibung auch in den HGB-Abschluss übernommen werden? (Zur Behandlung im Anlagegitter → § 284 Rz. 97.). Die bejahende Antwort könnte man sich leicht machen, denn die Praxis wird nicht anders verfahren und nach der Begründung des RegE zum BilMoG dadurch einen GoB in die Welt setzen. An einer rechtsdogmatischen Grundlage soll es demgegenüber fehlen – so verschiedene Äußerungen im Schrifttum.<sup>333</sup> Dazu folgende zwei Beispiele aus diesen Meinungsäußerungen:

**BEISPIEL<sup>334</sup>** → Ein mittelständisches IT-Unternehmen entwickelt und verkauft Software. Es statet die gesamte Belegschaft von 100 Mitarbeitern zum 1.1.01 mit neuen Arbeitsplatz-PCs, Computertischen und Tischkopierern aus. Die Anschaffungskosten betragen:

PC	1.000 €
Computertisch	900 €
Tischkopierer	850 €
<b>Gesamtanschaffungskosten</b>	<b>2.750 €</b>

Drei Jahre später werden die PCs und die Tischkopierer mangels Leistungsfähigkeit ausgetauscht. In den Sammelposten werden die Ersatzbeschaffungen eingebucht, der Abgang der alten Geräte wird indes nicht berücksichtigt, vielmehr laufen die auf fünf Jahre festgelegten Abschreibungen weiter, obwohl die Geräte nicht mehr vorhanden sind.

332 Nach *ADS International*, Abschn. 9 Tz. 97, soll die Sofortabschreibung der GWG nach dem IFRS-System „grundsätzlich unzulässig, jedoch ausnahmsweise zulässig sein“.

333 Vgl. dazu auch das Pro und Contra von *Haaker/Brösel*, PIR 2009 S. 272.

334 Nach *Rade/Kropp*, WPg 2008 S. 13.

**BEISPIEL<sup>335</sup>** Ein Steuerpflichtiger handelt mit Paletten, er kauft ein:

50.000 Paletten á 200 €	10.000.000
Poolabschreibung 01	-2.000.000
Restbuchwert 31.12.01	<u>8.000.000</u>
Verkauf in 2009	7.500.000
Poolabschreibung 02	-2.000.000
Buchwert 31.12.02 (trotz Abgang)	6.000.000
Buchgewinn aus dem Palettenverkauf unter Gegenüberstellung zur Abschreibung des betreffenden Jahres	5.500.000

Die Steuerbemessungsgrundlage ist demgemäß in 02 um 5.500.000 € zu hoch (Veräußerungserlös 7.500.000 € - Jahresabschreibung 2.000.000 €). Der Ausgleich erfolgt in den folgenden drei Jahren der Abschreibungsdauer.

Beide Beispiele führen zu einem vorzeitig realisierten Gewinn mangels regulärer Abgangsbuchung. Allerdings sind die gewünschten Ergebnisse spürbar in die Fälle **hineingelegt**: Im Computerfall erfolgt der Verkauf zum „regulären Buchwert“ nach drei Jahren. Verkaufsgrund ist die mangelnde Leistungsfähigkeit. Es wird deshalb kaum möglich sein, am Sekundärmarkt einen entsprechenden Preis zu erzielen. Erst recht gilt dieser Vorbehalt zum Palettenfall. Bei Realitätsnähe würde der Kauf und Verkauf von Paletten ein grandioses Geschäftsmodell darstellen, dessen Lebensdauer Nachahmer sehr schnell auf Null reduzieren würden.

241

Nicht berücksichtigt ist im Computermodell auch die nach der Poolabschreibung angesetzte Nutzungsdauer für die Computertische von fünf Jahren gegenüber effektiv vielleicht 13, welche die unterstellte kürzere Nutzungsdauer der PCs und der Tischkopierer (drei statt fünf Jahre) zu einem erheblichen Teil im Ergebnis kompensiert. Man darf auch die Frage stellen, ob die Arbeitsplatz-PCs mit 1.000 € pro Stück nicht stark überbezahlt sind, denn deren Rechenleistung kann sich auf ein Minimum reduzieren, weil diese im Wesentlichen in der Serverumgebung abgewickelt wird.

So oder so, in **extremen** Sachverhaltskonstellationen kann sich tatsächlich eine **Überbewertung** durch Anwendung der Poolabschreibung gegenüber der regulären Ermittlung der Abschreibungsbeträge ergeben. In der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle dürfte sich durch die fünfjährige Typisierung der Nutzungsdauer ein **Ausgleich** innerhalb des Sachanlagevermögens ergeben.<sup>336</sup>

Zur Berücksichtigung des *materiality*-Grundsatzes darf die „falsche“ Abschreibungsbemessung durch die Poolabschreibung **nicht isoliert** betrachtet werden, sondern bedarf der Einbettung in die gesamte bilanzielle Unternehmensstruktur. So kann man das Beispiel mit den Arbeitsplatz-PCs bei dem mittelständischen IT-Unternehmen mit 100 Mitarbeitern wie folgt ergänzen:

242

<sup>335</sup> Nach *Conrad*, DStR 2008 S. 711.

<sup>336</sup> Vgl. die von *Rade/Kropp*, WPg 2008 S. 13, aufgeführten Vergleiche zu den Nutzungsdauern nach den amtlichen Abschreibungstabellen (für Büromöbel z. B. 13 Jahre).

**BEISPIEL** (in Weiterentwicklung der ersten Beispiele unter → Rz. 240)

- ▶ Die Jahresleistung des Unternehmens bewertet zu den Personalkosten beträgt 10 Mio €. Die exakte Kostenzuordnung auf die einzelnen Projekte (Software-Entwicklung) gelingt nicht in allen Fällen. Es wird mit pauschalen Zurechnungen gearbeitet, hinter denen sich ein Schätzungsintervall in der Größenordnung von 5 % der gesamten Personalkosten = 500 T€ verbirgt, bei einer Aktivierungsquote von 30 % für am Bilanzstichtag noch nicht abgearbeitete Aufträge, also 150 T€.
- ▶ Bei einer Softwareentwicklung im Kundenauftrag ist die zugesagte Leistungsfähigkeit zweifelhaft. Außerdem besteht ein erheblicher Zeitverzug. Die Bewertung zu den regulären Herstellungskosten erscheint überhöht und verlangt eine Abschreibung zwischen 50 T€ und 150 T€ je nach Einschätzung der Wahrscheinlichkeiten über die Projektrealisierung.
- ▶ Ein Kunde hat wegen mangelnder Leistungsfähigkeit des abgelieferten Programms eine Reklamation angekündigt und mit gerichtlicher Durchsetzung gedroht. Die Größenordnung des Risikos beläuft sich zwischen 100 T€ und 300 T€.

Die Erweiterung des Beispiels zeigt die im Jahresabschluss jedes Unternehmens enthaltenen **Unsicherheitsmomente**. Von daher gesehen erscheint es wenig sinnvoll, bei der Festlegung von Abschreibungsgrößen „genau“ zu rechnen, etwa nach Maßgabe der AfA-Tabelle (die ihrerseits nicht „genau“ ist), wenn an **anderen** Stellen des Jahresabschlusses Bewertungsunsicherheiten in einem Vielfachen der durch die Poolabschreibung bestimmten Größenordnung bestehen. Es ist beispielsweise auch wenig sinnvoll, einen Weltrekord im 100 m-Lauf mit einer Stoppuhr auf 100stel Sekunden genau zu ermitteln, wenn die Länge der Bahn sich irgendwo im Näherungsbereich der 100 m-Grenze zwischen 87 m und 109 m bewegt.

Insgesamt sollte also auch die steuerliche Poolabschreibung in aller Regel handelsrechtlich **akzeptabel** sein. Der GoB-Charakter ist dabei nicht induktiv (die Praxis macht es sowieso nicht anders), sondern deduktiv (abgeleitet aus Rechnungslegungsregeln) herausgearbeitet worden (→ § 243 Rz. 9 ff.).

## 2. Wirtschaftlichkeit (*cost benefit*)

- 243 Die handelsrechtliche Anerkennung der Poolabschreibung kann auch mit dem *cost benefit*-Aspekt begründet werden, der in naher Beziehung zum **Wesentlichkeitsgesichtspunkt** steht.<sup>337</sup> Die Wirtschaftlichkeit kommt im IFRS-Framework unter F.44 zum Ausdruck (*balance between benefit and cost*). Angesprochen ist damit ein dominierender Sachzwang des Wirtschaftslebens. Die Rechnungslegung dient **keinem Selbstzweck**, ist also den übrigen Unternehmensbereichen nicht übergeordnet – im Gegenteil: Sie hat **dienende** Funktion.

Einen **typischen** Anwendungsbereich stellen die sog. **unechten Gemeinkosten** dar (→ § 255 Rz. 28), wenn auf die direkte Zurechnung von Gemeinkosten auf die Kostenträger aus Wirtschaftlichkeitsgründen verzichtet wird. Im Einzelhandel könnten z. B. bei entsprechendem Ressourceneinsatz die Kosten der Logistik bis hinunter zum einzelnen Lebensmittelprodukt auf-

<sup>337</sup> So IDW, Berichterstattung über die 208. Sitzung des HFA, IDW FN 2007 S. 506; Hirschberger/Leuz, DB 2012 S. 2529.

Werte.<sup>339</sup> Fehlerhaftigkeit liegt im Übrigen auch nur bei **Wesentlichkeit** vor – wie immer man diese definieren mag (→ Rz. 236). Zum sog. subjektiven Fehlerbegriff bei **Rechtsfragen** vgl. → Rz. 253a. Zu unterscheiden sind unbeabsichtigte Fehler (*error*) von gewillkürten (*fraud*), vgl. → § 317 Rz. 32b sowie → § 321 Rz. 32.

### 3.1.3 Änderungsmöglichkeiten

- 246 Gleichwohl soll nach Auffassung des IDW<sup>340</sup> eine „Neueinschätzung“ und damit Änderung der Abbildung eines **fehlerfreien** Sachverhalts in Betracht kommen, „wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe vorliegen“. Welchen Charakter solche „**gewichtigen Gründe**“ aufweisen müssen, bleibt ungenannt. Sie werden deshalb bei **Bedarf** immer festgestellt werden können. Ergebnisabhängige Ansprüche aus schuldrechtlichen Vereinbarungen – Musterbeispiel sind gewinnabhängige Tantiemen – sollen diese Änderung nicht verhindern, sofern dies vertraglich nicht gegenläufig geregelt ist.
- 247 U. E. ist diese Aussage in apodiktischer Form ohne Vorbehalt missverständlich. Im Ergebnis würden u. U. die als unverändert angenommenen Dividendenansprüche günstiger gestellt als die schuldrechtlichen Ansprüche von Gläubigern, z. B. aufgrund von Tantiemen, Genussrechten etc. Die Gesellschaft hätte dann je nach Sachverhalt praktisch freie Hand, durch die Änderung eines fehlerfreien Abschlusses **rückwirkend** in die **entstandenen schuldrechtlichen Ansprüche** einzugreifen. U. E. müssten in der Konsequenz Letztere korrespondierend zur Bilanzerstellung mit berücksichtigt werden, also unter Analogie zum Sinn und Zweck des Bilanzzusammenhangs. Wenn diese schuldrechtlichen Ansprüche im korrigierten Abschluss nicht ebenfalls berichtigt werden, bedarf es einer Nachholung im Folgeabschluss. Jedenfalls dürfen Berichtigungen fehlerfreier Abschlüsse nicht willkürlich und unter Verstoß gegen Treu und Glauben erfolgen.

Als **Beispiele** für gewichtige Gründe werden genannt:<sup>341</sup>

- ▶ Nach Feststellung des Jahresabschlusses für das Vorjahr werden im laufenden Jahr hohe Verluste bekannt, die statt einer Gewinnausschüttung eine Dotierung der Gewinnrücklagen gebieten.
- ▶ Feststellungen der steuerlichen Betriebsprüfung machen kompensierende Anpassungen der Handelsbilanz erforderlich (u. E. nur sinnvoll für den Jahresabschluss des letzten geprüften Veranlagungszeitraums).
- ▶ Fehleinschätzung von Ansatz- und Bewertungsproblemen, die trotz subjektiver Richtigkeit als sinnvoll erscheinen (u. E. zweifelhaft, weil hier Willkürlichkeit kaum auszuschließen ist).

Nach IDW sollen in diesen Fällen einer Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses auch **wertaufhellende** Erkenntnisse berücksichtigt werden. Im Ergebnis würde dadurch der Wertaufhellungszeitraum praktisch unbegrenzt hinausgezögert werden. U. E. ist dies mit dem Sinn des **Wertaufhellungsgedankens** und der Periodenabgrenzung nicht vereinbar. Der Bilanzstellungsvorgang muss einmal ein **Ende** haben, denn seine Funktion wird im Zeitverlauf aufgeho-

339 Ähnlich *Hennrichs*, DStR 2009 S. 1447.

340 IDW RS HFA 6 vom 12. 4. 2007, Tz. 9.

341 Nach *U. Prinz*, in FS Welf Müller, 2001, S. 689.

ben. Spätestens am nächsten Bilanzstichtag kommt dem früheren (fehlerfreien) Jahresabschluss keine ökonomische Bedeutung mehr zu, und die Stunde des neuen Abschlusses ist gekommen. Die Möglichkeit der Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses sollte u. E. innerhalb der gesetzlichen Fristen nach § 264 Abs. 1 HGB (→ § 264 Rz. 12), § 290 Abs. 1 HGB (→ § 290 Rz. 7) oder § 5 PublG beschränkt sein. Bei fehlender gesetzlicher Aufstellungsfrist (→ § 243 Rz. 22) bestünde die Grenze des ordnungsmäßigen Geschäftsgangs, die u. E. über zwölf Monate hinaus nicht ausgedehnt werden kann. Wird entgegen unserer Auffassung eine Änderung (subjektiv) fehlerfreier Abschlüsse wegen Werterhellung für zulässig gehalten, stellt sich noch die Frage nach einer sachlichen **Reichweite** des ausgedehnten Wertaufhellungszeitraums:

**BEISPIEL** → Bei Feststellung des Jahresabschlusses 01 im März 02 war die nicht mehr gegebene Werthaltigkeit eines Großkredits (Ausleihung) trotz besten Bemühens nicht ersichtlich. Erst im August 02 wird dies erkennbar und daraufhin die Bilanz 01 geändert. Fraglich ist nun, ob der Wertaufhellungszeitraum punktuell für den Großkredit ausgedehnt werden kann oder sämtliche Bilanzierungssachverhalte daraufhin zu prüfen sind, ob sich die Erkenntnisse zwischen März und August geändert haben.

Im Schrifttum<sup>342</sup> wird hier unter Berufung auf das IDW<sup>343</sup> folgende Differenzierung vorgeschlagen:

- ▶ Vollzieht sich die Änderung im Jahresabschluss ausnahmsweise ergebnisneutral (z. B. **Ausweisänderungen**), so hat dies keine neue Überprüfung auch anderer Posten zur Folge
- ▶ Hat die Änderung eine **ergebnisändernde** Wirkung, so sind bekannt gewordene aufhellende Erkenntnisse mit gegenläufiger Auswirkung zu berücksichtigen.

Für den gebilligten, aber fehlerhaften **Konzernabschluss** sind die Vorgaben des DRS 13 zu beachten. Voraussetzung für die Fehlerhaftigkeit ist **fahrlässiges** oder **vorsätzliches** Handeln der Erstellungsorgane (DRS 13.271). Einer Rückwärtsberichtigung bedarf es nur

247a

- ▶ zur Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage,
- ▶ wenn eine zeitnahe Informationsvermittlung nicht durch Korrektur in laufender Rechnung erreicht werden kann.

Das Erfordernis der Fehlerkorrektur kann in Konkurrenz zum Konkretenprinzip gelangen (vgl. hierzu das Beispiel in → Rz. 18).

**Fehlerhafte Jahresabschlüsse** – immer noch ohne Definition des Fehlers (→ Rz. 245) – dürfen dem IDW zufolge aufgrund der Fehlerhaftigkeit allein ohne Rücksicht auf sonstige Gründe geändert werden. Voraussetzung ist die Einhaltung des *materiality*-Grundsatzes (→ Rz. 233). Dabei erfährt der **Wertaufhellungsgedanke** für fehlerhafte Abschlüsse einen anderen Stellwert als bei fehlerfreien. Fehlerhaftigkeit soll vorliegen, wenn der Fehler bis zum Wertaufhellungszeitpunkt vom bilanzierenden Kaufmann hätte erkannt werden müssen. Ist dies bis zu diesem Zeitpunkt nicht der Fall, wird nach der Theorie der subjektiven Richtigkeit (→ Rz. 73) vom IDW ein fehlerfreier Abschluss unterstellt. Nach dem Inhalt der zuvor zitierten Tz. 10 der IDW-Stel-

248

342 Vgl. Friedl/Buchner, StuB 2014 S. 211 ff., m. w. N.

343 Vgl. IDW RS HFA 6, Tz. 29.