

Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse

Band 98

Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung

Von

Dr. Jürgen Rümmele



Duncker & Humblot · Berlin

JÜRGEN RÜMMELE

**Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit
für die Bilanzierung**

Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse

Begründet von
Prof. Dr. Dres. h. c. Erich Kosiol
Freie Universität Berlin

Herausgegeben von
Prof. Dr. Ralf-Bodo Schmidt
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i. Br.
und
Prof. Dr. Marcell Schweitzer
Eberhard-Karls-Universität Tübingen

in Gemeinschaft mit
Prof. Dr. Franz Xaver Bea
Eberhard-Karls-Universität Tübingen
Prof. Dr. Knut Bleicher
Hochschule St. Gallen
Prof. Dr. Klaus Chmielewicz
Ruhr-Universität Bochum
Prof. Dr. Günter Dlugos
Freie Universität Berlin
Prof. Dr. Erich Frese
Universität zu Köln
Prof. Dr. Oskar Grün
Wirtschaftsuniversität Wien
Prof. Dr. Wilfried Krüger
Justus-Liebig-Universität Gießen
Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper
Ludwig-Maximilians-Universität München
Prof. Dr. Siegfried Menrad
Eberhard-Karls-Universität Tübingen
Prof. Dr. Dieter Pohmer
Eberhard-Karls-Universität Tübingen
Prof. Dr. Henner Schierenbeck
Universität Basel
Prof. Dr. Norbert Szyperski
Universität zu Köln
Prof. Dr. Ernst Troßmann
Universität Hohenheim
Prof. Dr. Dres. h. c. Eberhard Witte
Ludwig-Maximilians-Universität München
Prof. Dr. Rütger Wossidlo
Universität Bayreuth

Band 98

Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung

Von

Dr. Jürgen Rümmele



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Rümmele, Jürgen:

Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung /
von Jürgen Rümmele. – Berlin: Duncker und Humblot, 1991

(Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse; Bd. 98)

Zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 1990

ISBN 3-428-07182-4

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1991 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin 65

Printed in Germany

ISSN 0532-1027

ISBN 3-428-07182-4

Geleitwort des Herausgebers

Im Handelsgesetzbuch von 1985 wurde auch der *Grundsatz der Bewertungsstetigkeit* kodifiziert. Der Verfasser bettet diesen Grundsatz in die umfassende Bewertungskonzeption des Handelsrechts ein, worin der wesentliche Beitrag der Arbeit zur Bilanzlehre besteht. Zutreffend wird die Schärfe des Problems im Zusammenhang mit der Bilanzpolitik herausgearbeitet, denn *Bewertungsstetigkeit* und *Ausweis des ausschüttbaren Gewinns* sind konfliktäre Prinzipien, was sicherlich auch ein Grund für die Inkonsequenzen des Gesetzgebers in § 252 HGB sein dürfte.

Die von tiefem Problemverständnis, exakter Literaturverarbeitung, gebotener akademischer Distanz zu abweichenden Meinungen und Sicherheit in der Bearbeitung juristischer Bezüge getragene Arbeit wird die Diskussion in der Fachwelt befruchten.

Freiburg im Breisgau, Januar 1991

Prof. Dr. Ralf-Bodo Schmidt

Inhaltsverzeichnis

	Seite
A. Einführung	1
I. Ausgangspunkt und Problemstellung	1
II. Gang der Untersuchung	4
B. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	5
I. Zum Begriff "Bewertungsstetigkeit"	5
II. Bewertungsstetigkeit als kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung	9
1. Zum Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB	9
2. Gründe für eine Kodifizierung der Bewertungsstetigkeit	10
III. Problembereiche des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	15
IV. Abgrenzung des Umfanges der Bewertungsstetigkeit	16
1. Untersuchung der Sachkomponente des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	16
a) Zum Begriff der "Bewertungsmethode"	16
b) Bezugsobjekte des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	25
ba) Dieselben Vermögensgegenstände und Schulden	26
bb) Gleiche und gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden	26
bc) Zulässigkeit von Bewertungsdifferenzierungen bei nichtgleichartigen Vermögensgegenständen und Schulden	29
c) Bilanzierungswahlrechte und Bewertungsstetigkeit	29
d) Bewertungswahlrechte und Bewertungsstetigkeit	33
da) Wertansatzwahlrechte und Bewertungsstetigkeit	33

	Seite
db) Methodenwahlrechte und Bewertungsstetigkeit	44
2. Untersuchung der Zeitkomponente des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	47
a) Bedeutung der Bezugnahme auf den vorhergehenden Jahresabschluß in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB	47
b) Auswirkungen der zeitlichen Dimension des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB auf den Geltungsbereich der Bewertungsstetigkeit	50
V. Verpflichtungscharakter der Bewertungsstetigkeit	58
1. Bewertungsstetigkeit als Sollvorschrift	58
2. Bedeutung der Abweichungsregelung für begründete Ausnahmefälle nach § 252 Abs. 2 HGB	61
C. Bilanztheoretische Grundlagen für eine Gesamtbeurteilung der Bewertungsstetigkeit	68
I. Entwicklungsstufen der Bilanztheorie	68
1. Zum Begriff "Bilanztheorie"	68
2. Bilanztheorien im Überblick	71
a) Klassische Bilanztheorien	71
b) Neuere Ansätze in der bilanztheoretischen Diskussion	78
II. Bilanztheorie als "Theorie des Jahresabschlusses im Rechtssinne"	82
1. Jahresabschlußzwecke als Grundlage für eine Bilanztheorie im Rechtssinne	82
2. Darstellung der Jahresabschlußzwecke im Rechtssinne	84
a) Probleme bei der Ermittlung der gesetzlichen Jahresabschlußzwecke	84
b) Konkretisierungsansätze der handelsrechtlichen Jahresabschlußzwecke in der Literatur	92
3. Voraussetzungen für eine Konkretisierung der Jahresabschlußzwecke im Rechtssinne	95

	Seite
a) Bestimmung der nach Handelsrecht als schutzwürdig angesehenen Jahresabschlußadressaten	95
b) Informationsinteressen der nach Handelsrecht als schutzwürdig angesehenen Jahresabschlußadressaten	97
c) Der Fiskus als Jahresabschlußadressat im Steuerrecht	99
4. Versuch einer Konkretisierung der handelsrechtlichen Jahresabschlußzwecke	100
a) Die Gewinnermittlungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	100
b) Die Informationsvermittlungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	106
ba) ... bei Nichtkapitalgesellschaften	107
bb) ... bei Kapitalgesellschaften	112
c) Das Verhältnis der Gewinnermittlungs- zur Informationsvermittlungsfunktion im handelsrechtlichen Jahresabschluß	116
5. Die Gewinnermittlung als Jahresabschlußzweck des steuerrechtlichen Jahresabschlusses	118
III. Stellung der Bewertungsstetigkeit innerhalb der "Theorie des Jahresabschlusses im Rechtssinne"	120
D. Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bewertungskonzeption des HGB von 1985	124
I. Beziehungen zwischen der Bewertungsstetigkeit und anderen allgemeinen Bewertungsgrundsätzen	124
1. Willkürfreiheit und Bewertungsstetigkeit - eine vergleichende Gegenüberstellung	125
2. Die Einheitlichkeit der Bewertung als notwendiger Bestandteil des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	128
3. Das Verhältnis des Grundsatzes der Einzelbewertung zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	132
4. Die Bedeutung des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB für die Bewertungsstetigkeit	134
a) Das Verhältnis des Realisationsprinzips zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	135

	Seite
b) Das Verhältnis des Imparitätsprinzips zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	137
c) Das Verhältnis des allgemeinen Vorsichtsprinzips zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	138
II. Bewertungsstetigkeit und Rechtsform	151
1. Mögliche Gründe für eine rechtsformabhängige Untersuchung der Bewertungsstetigkeit	151
2. Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für Nichtkapitalgesellschaften	153
3. Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für Kapitalgesellschaften	156
III. Auswirkungen des handelsrechtlichen Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung	170
E. Ergebniszusammenfassung	175
Abbildungsverzeichnis	179
Tabellenverzeichnis	179
Abkürzungsverzeichnis	180
Literaturverzeichnis	182

A. Einführung

I. Ausgangspunkt und Problemstellung

Am 19. Dezember 1985 hat der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates das "Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechtes" beschlossen. Unter dem Datum des 24. Dezember 1985 wurde das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet¹⁾ und zum 1. Januar 1986 in Kraft gesetzt.²⁾

Mit diesem sog. "Bilanzrichtlinien-Gesetz"³⁾ hat der deutsche Gesetzgeber die wahrscheinlich bedeutsamste Reform im deutschen Bilanzrecht verwirklicht. Denn im Gegensatz zu früheren Rechnungslegungsreformen, bei denen vor allem die aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften geändert wurden, hat das Bilanzrichtlinien-Gesetz die Rechtsgrundlagen für alle Kaufleute zum Teil grundlegend reformiert und die Veröffentlichungspflicht auch auf die GmbH ausgedehnt.

Sichtbarer Ausdruck dieser umfassenderen Geltung der gesetzlichen Bestimmungen ist das "Dritte Buch des HGB"⁴⁾, das sich im Bereich derjenigen Paragraphennummern befindet, die seit der Herausnahme des Aktienrechts aus dem HGB frei waren. Dieses 3. Buch des HGB ist in einen allgemeinen Teil (*lex generalis*), der für Unternehmen aller Rechtsformen und Größenklassen gilt⁵⁾, und in einen speziellen Teil (*lex specialis*) untergliedert, der ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und Konzerne⁶⁾ sowie für Genossenschaften⁷⁾ enthält.

Neben dem mehr formalen Aspekt der Neuordnung der handelsrechtlichen Vorschriften im 3. Buch des HGB ergeben sich aus der umfassenderen Geltung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes und durch die Kodifizierung von Rahmengrundsätzen auch materielle Änderungen für die Rechnungslegung. Es stellt sich deshalb beinahe zwangsläufig die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem

-
- 1) BGBl I 1985, S. 2355
 - 2) Zur erstmaligen Anwendung siehe Art. 23 EGHGB.
 - 3) Zur Klarstellung sei angemerkt, daß es sich bei diesem Gesetz nicht um ein eigenständiges Gesetz handelt, sondern um ein Artikel-Gesetz, das (nur) bestehende Gesetze (z.B. das Aktiengesetz oder das Handelsgesetzbuch) ändert bzw. erweitert.
 - 4) §§ 238-339 HGB
 - 5) §§ 238-263 HGB (Vorschriften für alle Kaufleute)
 - 6) §§ 264-335 HGB (Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften)
 - 7) §§ 336-339 HGB (Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften)

Umfang der Gesetzgeber mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz den bilanzpolitischen Spielraum des Rechnungslegenden verändert hat.

In diesem Zusammenhang kommt den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen in § 252 Abs. 1 HGB eine besondere Bedeutung zu. Die explizite Aufnahme dieser Grundsätze in den Gesetzestext hat deshalb auch zu einer sehr lebhaften Diskussion darüber geführt, welche Konsequenzen sich für den Bilanzierenden im einzelnen aus diesen Bewertungsgrundsätzen ergeben. Die Ursache für diese (oftmals kontrovers geführten) Diskussionen muß vor allem darin gesehen werden, daß gerade Bewertungsvorschriften i.d.R. immer auslegungsbefähigt sind.

Dies gilt in besonderer Weise für die in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB erstmals kodifizierte Bewertungsstetigkeit, nach der die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden sollen. So stellt Selchert fest, daß die Bewertungsstetigkeit als diejenige Neuerung innerhalb der handelsrechtlichen Vorschriften bezeichnet werden muß, "welche die Gemüter am meisten erhitzt und die größte Verunsicherung der Wirtschaftspraxis geschaffen hat."⁸⁾ Ein Grund hierfür ist darin zu sehen, daß bei enger Auslegung und isolierter Betrachtung des Wortlautes des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB die Vermutung durchaus naheliegt, daß die Bewertungsstetigkeit den Bilanzierenden dauerhaft an die im ersten Jahresabschluß gemäß Bilanzrichtlinien-Gesetz gewählten Bewertungsmethoden bindet. Sollte sich diese Auffassung, die z.T. auch in der Literatur vertreten wird⁹⁾, als zutreffend erweisen, so würde sich hieraus zwangsläufig eine drastische Einschränkung des bilanzpolitischen Spielraums, insbesondere bei der Bewertungspolitik der Unternehmen, ergeben.

Es ist deshalb zu fragen, ob die Bewertungsstetigkeit tatsächlich in der obigen Weise inhaltlich zu konkretisieren ist oder ob diese Auslegung nicht doch über das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel hinausschießt.

Dabei muß berücksichtigt werden, daß diese Frage nicht allein durch eine isolierte Untersuchung der Bewertungsstetigkeit beantwortet werden kann, da für die Beurteilung einer Einzelvorschrift auch immer die gesamte zugrundeliegende (Gesetzes-) Konzeption beachtet werden muß. Trotzdem ist es natürlich unerlässlich, daß der Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB inhaltlich präzisiert wird.

Darüber hinaus aber kann der Stellenwert der Bewertungsstetigkeit nur aus der Zielsetzung des Jahresabschlusses in seiner Gesamtheit beurteilt werden.

8) Selchert, F. W.: "Bewertungsstetigkeit nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz" (im folgenden zitiert als: "Bewertungsstetigkeit ..."), in: DB 1984, S. 1889-1894, hier: S. 1889

9) vgl. z.B. Göllert, K./Ringling, W.: "Herstellungskostenermittlung im Lichte des neuen Bilanzrechts" (im folgenden zitiert als: "Herstellungskostenermittlung ..."), in: KRP 1983, S. 159-168, hier: S. 159; Forster, K.-H.: "Bilanzpolitik und Bilanzrichtlinie-Gesetz - welche Freiräume bleiben noch?" (im folgenden zitiert als: "Bilanzpolitik ..."), in: BB 1983, S. 32-37, hier: S. 35

Der Ausgangspunkt für eine solche weitergehende Beurteilung der Bewertungsstetigkeit ist in einer bilanztheoretischen Ermittlung der gesetzlichen Jahresabschlußzwecke zu sehen. Denn nur dann, wenn Klarheit darüber besteht, was der Gesetzgeber überhaupt durch den Jahresabschluß erreichen möchte, kann eine zufriedenstellende Einordnung der Bewertungsstetigkeit in die gesamte Bewertungskonzeption des HGB vorgenommen werden.

Gerade diesem Aspekt wird jedoch in den bisherigen Literaturbeiträgen zur Bewertungsstetigkeit zu wenig Beachtung geschenkt, weshalb die unterschiedlichen Standpunkte in bezug auf den Geltungsbereich des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB nicht sonderlich überraschen.

Die Aufgabe der vorliegenden Arbeit besteht deshalb nicht zuletzt auch darin, durch die Berücksichtigung von bilanztheoretischen Überlegungen zur Versachlichung der kontrovers geführten Diskussionen über die Bewertungsstetigkeit beizutragen und eine auf dieser Basis fundierte Beurteilungsgrundlage anzubieten.