

Bewertungsprinzipien nach HGB

Bewertungsprinzipien nach HGB

Die handelsrechtliche Bewertung ist grundlegend nach dem §§ 252-256 Handelsgesetzbuch (HGB) ausgerichtet. Sie gilt für alle Unternehmen ganz gleich welcher Rechtsform und dient in erster Linie der Kapitalerhaltung und damit auch dem Schutz der Gläubiger. Doch sind diese Prinzipien immer so klar?

Prinzipien der Bewertung nach Handelsrecht

Für das Handelsrecht maßgeblich sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

Diese sind entweder ausdrücklich gesetzlich geregelt, wie z. B. in § 252 HGB zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen oder sie ergeben sich mittelbar aus den konkreten Bilanzierungsnormen des Handelsrechts. Die GoB können sich im Lauf der Zeit durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbrauch, ständige Übung, Gewohnheitsrecht, organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und unterliegen daher einem ständigen Wandel. Sie enthalten formelle und materielle Anforderungen an eine Buchführung.

Zu den **formellen** Anforderungen gehören insbesondere die Grundsätze

- der Nachvollziehbarkeit,
- der Nachprüfbarkeit,
- der Bilanzwahrheit,
- der Bilanzklarheit,
- der Bilanzkontinuität,
- die Unveränderbarkeit und
- das Vorsichtsprinzip.

Sie ergeben sich insbesondere aus §§ 238 ff. HGB (für Kaufleute) und aus §§ 145 bis 148 AO (für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige).

Zu den **materiellen** Anforderungen gehören insbesondere

- das Vollständigkeitsgebot und
- das Stichtagsprinzip.

Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus §§ 238 ff. HGB und aus den dort bezeichneten GoB. Je nach Rechtsform gibt es weitere spezialgesetzliche Regelungen, wie §§ 91 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz und § 33 GenG.

Darüber hinaus gibt es einige gewerberechtliche und branchenspezifische Aufzeichnungsvorschriften, die nach § 140 AO im konkreten Fall für die Besteuerung Bedeutung haben.

Dazu gehören z. B.

- die Apothekerbetriebsordnung,
- die Eichordnung,
- das Fahrlehrergesetz,
- die Gewerbeordnung,
- § 26 Kreditwesengesetz und
- § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.

Für Steuerpflichtige, die nicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, die dies jedoch freiwillig machen oder die nach steuerlichen

oder anderen gesetzlichen Regelungen Bücher und Aufzeichnungen zu führen haben, die – auch – für die Besteuerung von Bedeutung sind, gelten die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen nach §§ 140 ff. AO insbesondere nach § 146 Abs. 6 AO.

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann nach § 145 Abs. 1 AO. Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird nach § 145 Abs. 2 AO. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen gelten dabei sinngemäß, soweit sich aus den Steuergesetzen nichts anderes ergibt nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO.

Es besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems. So können Einzelaufzeichnungen z. B. auch in Form eines Kassenbuchs erfolgen. Bei Verwendung eines Kassenberichts zur Ermittlung der Tageslosung kann die Einzelaufzeichnung auch in der geordneten, z. B. nummerierten Sammlung aller Barbelege bestehen.

Die Frage evtl. hoher Kosten zur Vermeidung der Gefährdung der Verletzung der Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit rechtfertigt es nicht, hiervon abzuweichen. Die Aufwendungen sind vom jeweiligen Buchführungspflichtigen in Kauf zu nehmen und – wie alle anderen betriebsbedingten Aufwendungen ebenfalls – aufzubringen.

Zu den Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 1 AO i. d. F. des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016 vgl. Anwendungserlass zu § 146 AO v. 19.6.2018.

Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze ergeben sich aus § 252 Abs. 1 HGB. Von ihnen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden nach § 252 Abs. 2 HGB.

Sie schreiben vor, dass

- die Wertansätze der Eröffnungsbilanz mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäfts- (Wirtschafts-) Jahres **übereinzustimmen** haben;
- bei der Bewertung der Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter grundsätzlich von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, sog. **Imparitätsprinzip**;
- **vorsichtig** unter Berücksichtigung aller vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu bewerten ist;
- Aufwendungen und Erträge **zahlungsunabhängig** zu erfassen sind.

Darüber hinaus gehören auch der Grundsatz der Einzelbewertung, das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne sowie das Gebot der Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden zu den GoB.

EXKURS: Niederstwertprinzip

Das Niederstwertprinzip bezieht sich auf die Handelsbilanz. Man wendet es bei der Folgebewertung vorhandener Vermögensgegenstände am Bilanzstichtag an, wenn es mehrere mögliche Wertansätze gibt. Das kann z. B. der Fall sein, wenn der zum Stichtag aktuelle Marktpreis für das Material im Lager vom ursprünglichen Kaufpreis abweicht. Da in diesen Fällen grundsätzlich der niedrigere Wert angesetzt werden muss, hat das Niederstwertprinzip oft außerplanmäßige Abschreibungen zur Folge.

Abschreibungen sind Wertminderungen des Anlage- oder Umlaufvermögens, die verschiedene Ursachen haben können. Planmäßige Abschreibungen erfassen den Wertverlust durch vorhersehbare Abnutzung und werden bereits bei der Anschaffung eines Gegenstandes eingeplant. Außerplanmäßige Abschreibungen beruhen hingegen auf nicht vorhersehbaren Ursachen wie Preisverfall oder außerordentliche Beschädigungen.

Das Niederstwertprinzip wurde aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) abgeleitet.

Konkret liegen drei Prinzipien zugrunde, die vor allem den Gläubigerschutz und die Liquiditätssicherung zum Ziel haben.

- Vorsichtsprinzip
- Realisationsprinzip
- Imparitätsprinzip

EXKURS: Vorsichtsprinzip

Unternehmen sollen mit der Handelsbilanz ihre Situation nicht besser darstellen können, als sie ist. Deshalb muss die Bewertung zum Bilanzstichtag in Zweifelsfällen eher pessimistisch erfolgen. Das heißt, wenn es mehrere mögliche Wertansätze gibt, sind die Aktiva mit dem niedrigsten Wert anzusetzen (Niederstwertprinzip) und die Passiva mit dem höchsten (Höchstwertprinzip). Das Imparitäts- und das Realisationsprinzip sind Konkretisierungen des Vorsichtsprinzips.

EXKURS: Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip besagt, dass Gewinne nur in den Jahresabschluss einfließen dürfen, wenn sie bereits realisiert wurden.

EXKURS: Imparitätsprinzip

Gemäß dem Imparitätsprinzip müssen Verluste bereits beim Jahresabschluss Beachtung finden, wenn sie zum Bilanzstichtag mit angemessener Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind. Gewinne hingegen dürfen erst berücksichtigt werden, wenn sie realisiert sind = **VORSICHTSPRINZIP/ REALISATIONSPRINZIP – IMPARITÄTSPRINZIP: UNGLEICHBEHANDLUNG VON GEWINNEN UND VERLUSTEN**

Die Positionen der Aktivseite lassen sich in Gruppen mit unterschiedlichen Eigenschaften einteilen. Dementsprechend variiert die Anwendung des Niederstwertprinzips.

Ausprägungen des Niederstwertprinzips:

- Strenges Niederstwertprinzip
- Gemildertes Niederstwertprinzip



EXKURS: Strenges Niederstwertprinzip

Für das Umlaufvermögen gilt das strenge Niederstwertprinzip. Diese Vermögenswerte sind ohne Ausnahme mit dem niedrigsten Wert anzusetzen.

Die Bewertung erfolgt entweder mit fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu Markt- oder Börsenwerten!

Markt- oder Börsenwert

Bei der Ermittlung des **Markt- oder Börsenwertes** ist es ausschlaggebend, für welchen Preis die Vermögenswerte zum Stichtag verkauft, werden könnten. Diese Bewertung ist typisch für das Umlaufvermögen, aber nicht darauf beschränkt.

Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bedeutet, dass die planmäßigen Abschreibungen berücksichtigt werden, was nur für das abnutzbare Anlagevermögen relevant ist. Die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind für alle Vermögensgegenstände der höchstmögliche Wertansatz in der Bilanz.

Beizulegende Wert

Der **beizulegende Wert** muss geschätzt werden, wenn der Wert von Vermögensgegenständen offensichtlich unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist und kein Markt- oder Börsenwert ermittelt, werden kann.

EXKURS: Gemildertes Niederstwertprinzip

Zunächst muss der Unternehmer nach seinem eigenen Ermessen feststellen, ob der niedrigere Wert auf einer voraussichtlich **dauerhaften oder vorübergehenden Wertminderung** beruht. Nach einer dauerhaften Wertminderung des Anlagevermögens besteht die Pflicht, auf den niedrigeren Wert abzuschreiben. Das kann u. a. der Fall sein, wenn Gebäude, Maschinen oder Einrichtungsgegenstände durch Brand oder Wasser irreparabel beschädigt werden.

Ist eine Wertminderung von Sachanlagen oder immateriellem Vermögen nur vorübergehend gegeben, sind Abschreibungen nicht erlaubt. Nur für Finanzanlagen besteht in diesem Fall ein Abschreibungswahlrecht, sodass z. B. Kursschwankungen von Aktien des Anlagevermögens bei der Bewertung Berücksichtigung finden können, aber nicht müssen.

EXKURS: Wertaufholungsgebot

Wenn Anlagevermögen zum Bilanzstichtag aufgrund des Niederstwertprinzips außerplanmäßig abgeschrieben wurde, kann es passieren, dass sich der Grund dafür zu einem späteren Zeitpunkt erübrigt. Dann ist der Wert wieder nach oben zu korrigieren, aber **höchstens bis zu den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten**.

Lediglich ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert bedarf in diesem Fall **keiner** Wertaufholung.

EXKURS: Höchstwertprinzip

Das Höchstwertprinzip zählt zu den „Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ (GoB) und ist als Bewertungsverfahren bei der Bilanzierung des Fremdkapitals anzuwenden. Das Gegenstück dazu ist das Niederstwertprinzip auf der Aktivseite der Bilanz. Es gibt das strenge Höchstwertprinzip für kurzfristige Verbindlichkeiten und das gemilderte Höchstwertprinzip für mittel- und langfristige Verbindlichkeiten, sofern eine Kurssteigerung voraussichtlich dauerhaft ist.

Beim Höchstwertprinzip geht es um die Frage, **mit welchen Werten die Schulden eines Unternehmens in der Bilanz ausgewiesen werden**. Dabei ist **grundsätzlich der höhere Wert** zu wählen, sofern mehrere Werte zur Verfügung stehen. Dieses Prinzip sorgt dafür, dass die Liquidität des Unternehmens auch in finanziell schwierigen Zeiten aufrechterhalten bleibt und zu hohe Gewinnausschüttungen vermieden werden.

<https://www.bibukurse.de>

Stand: 21.04.2023