

Das  
**DM-BILANZGESETZ**

und die Umstellung von  
Schuldverhältnissen

KOMMENTAR

von

**Dr. Henning von Boehmer**

Rechtsanwalt bei dem Oberlandesgericht in Düsseldorf



Berlin 1949

**Walter de Gruyter & Co.**

vormals G. J. Göschen'sche Verlagshandlung / J. Guttentag, Verlags-  
buchhandlung / Georg Reimer / Karl J. Trübner / Veit & Comp.

**Archiv-Nr. 211 237**

---

**12249. Druck A. W. Hayn's Erben, Berlin SO 36 (VIII/99)**

## Vorbemerkung

Das DM-Bilanzgesetz bildet die gesetzliche Grundlage für die Aufstellung der Eröffnungsbilanzen in Deutscher Mark und die Neufestsetzung des Kapitals und damit für die neuen Bilanzverhältnisse in der Wirtschaft. Das vorliegende Werk soll dazu dienen, das Verständnis für das DM-Bilanzgesetz und die Anwendung dieses Gesetzes in der Praxis zu erleichtern.

Hinsichtlich der Bewertung von Forderungen und Verpflichtungen verweist das DM-Bilanzgesetz (§§ 24 und 30) auf das Umstellungsgesetz. Für die Bilanzaufstellung ist daher auch eine Kenntnis der Vorschriften auf dem Gebiete der Umstellung von Schuldverhältnissen notwendig. Die Ausführungen im zweiten Teil über die Umstellung von Schuldverhältnissen behandeln eine Reihe von Zweifelsfragen auf diesem Gebiete.

Die Zusammenstellung von Gesetzen, Verordnungen und Richtlinien im dritten Teil enthält die wichtigsten Vorschriften, die bei der Anwendung des DM-Bilanzgesetzes gebraucht werden. Für den Wertansatz von Valuta-Schuldverhältnissen gilt die Umrechnungstabelle für ausländische Währungen (Anlage zu den Richtlinien zur Erstellung der Reichsmarkschlußbilanz und der Umstellungsrechnung der Geldinstitute), die auf Seite 359 ff. enthalten ist (§ 10). Für die Bewertung der Wertpapiere gilt der Wertpapierkurszettel der Bank deutscher Länder nach dem Stand vom 31. Dezember 1948, der auf Seite 363 ff. enthalten ist (§ 22).

---

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Vorbemerkung .....	III
II. Abkürzungsverzeichnis .....	VIII
III. Literaturverzeichnis .....	IX

### IV. Erster Teil:

Einführung zum D-Markbilanzgesetz .....	1
<b>Das D-Markbilanzgesetz (Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung)</b>	
Abschnitt I:	
Eröffnungsbilanz	
1. Unterabschnitt: Allgemeine Vorschriften .....	4
2. Unterabschnitt: Allgemeine Bewertungsvorschriften ..	17
3. Unterabschnitt: Besondere Bewertungsvorschriften ..	28
Abschnitt II:	
Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse von Kapitalgesellschaften .....	57
Abschnitt III:	
Änderung des Aktiengesetzes und seines Einführungsgesetzes, Übergangsvorschriften .....	96
Abschnitt IV:	
Neufestsetzung der Geschäftsguthaben und Geschäftsteile von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ....	102
Abschnitt V:	
Steuern, Gebühren .....	112
Abschnitt VI:	
Schlußvorschriften .....	124

### V. Zweiter Teil:

<b>Die Umstellung von Schuldverhältnissen</b>	
1. Arbeitsentgelt .....	133
2. Ärztlicher Behandlungsvertrag .....	133
3. Aufrechnung .....	134
4. Auseinandersetzungsforderungen .....	134
5. Auseinandersetzung zwischen Gesellschaftern .....	137
6. Auseinandersetzung zwischen Miterben .....	137
7. Auseinandersetzung zwischen Ehegatten .....	138

## Inhaltsverzeichnis

V

	Seite
8. Auseinandersetzung zwischen Eltern und Kindern .....	139
9. Bausparkassen .....	140
10. Bauverträge .....	141
11. Bereicherungsansprüche .....	143
12. Bewirken der Gegenleistung .....	144
13. Eigentumsvorbehalt .....	146
14. Eigentümergrundschulden .....	147
15. Filialhaftung .....	151
16. Freiwillige Aufwertung .....	153
17. Geldstrafen .....	155
18. Gesperrte Geldguthaben (Gesetz 52) .....	157
19. Gewerblicher Rechtsschutz .....	158
20. Giroüberweisung und Kontensperre .....	159
21. Grundschulden .....	161
22. Grundstückskäufe .....	163
23. Gutsüberlassungsverträge .....	163
24. Hinterlegung .....	164
25. Höhere Umstellung durch Vereinbarung .....	165
26. Kompensationsgeschäfte .....	169
27. Kriegsgesellschaften .....	169
28. Kündigung .....	170
29. Leistungsverweigerungsrecht .....	172
30. Lohn- und Gehaltszahlung .....	173
31. Mutterschutzgesetz .....	174
32. Provisionen .....	175
33. Restkaufgelder .....	176
34. Rücktrittsrecht .....	179
35. Schadensersatzansprüche .....	184
36. Scheckgutschrift: „Eingang vorbehalten“ .....	186
37. Schmerzensgeld .....	188
38. Schuldnerschutz .....	189
39. Steuer-Ueberzahlungen .....	190
40. Steuervergehen .....	191
41. Steckengebliebene Banküberweisungen .....	192
42. Stiftungen .....	195
43. Sukzessivlieferungsverträge .....	196
44. Umstellungsverluste .....	198
45. Ungerechtfertigte Bereicherung .....	200
46. Unterhaltszahlungen .....	201
47. Versendungskauf .....	201
48. Versicherungsverträge .....	203
49. Vertragshilfe .....	206
50. Verzögern der Lieferung .....	210
51. Verzug .....	211
52. Vollstreckung .....	213
53. Vorauszahlungen .....	214
54. Währungsschiedsgerichte .....	215
55. Werklieferungsverträge .....	216
56. Werkverträge .....	218
57. Wertforderungen .....	221
58. Wertpapiere .....	223
59. Wiederkaufsrecht .....	224
60. Wiederkehrende Leistungen .....	225
61. Zinsen .....	227

## VI. Dritter Teil:

## Gesetze, Verordnungen und Richtlinien zur D-Mark-Eröffnungsbilanz, Kapitalneufestsetzung und Währungsumstellung

1. Währungsgesetz (Erstes Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens) .....	231
2. Umstellungsgesetz (Drittes Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens) .....	241
3. 1. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Altgeldguthaben bei verlagerten Geldinstituten, Anrechnung der Kopfbeträge und Geschäftsbeträge, Aufgaben des Finanzamtes, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für Kriegsgefangene, Altgeldguthaben von Personen außerhalb des Währungsgebietes) .....	256
4. 2. DVO zum Umstellungsgesetz (Bankenverordnung) ....	264
5. 3. DVO zum Umstellungsgesetz (Versicherungsverordnung)	270
6. 4. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. den Rücktritt von Lieferverträgen) .....	274
7. 5. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. die Umwandlung von Pfennigbeträgen) .....	275
8. 6. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. die Bemessung des vorläufigen Eigenkapitals bei Geldinstituten, die nach dem 31. Dezember 1947 errichtet worden sind) .....	275
9. 7. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. die Verbindlichkeiten gegenüber Angehörigen der Vereinten Nationen im Sinne des Dritten Gesetzes zur Neuordnung des Geldwesens) .....	276
10. 8. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Hinterlegungsgelder)	276
11. 9. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Aenderung von § 26, Abs. 2 des Umstellungsgesetzes betr. Zahlungen nach Berlin) .....	277
12. 10. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Aenderung der Durchführungsverordnung über Hinterlegungsgelder) ....	278
13. 11. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Einsetzung von Kleingeldzeichen in die Umstellungsrechnung) .....	279
14. 12. DVO zum Umstellungsgesetz (Heimkehrerverordnung)	279
15. 13. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Reichsmarkverbindlichkeiten gegenüber Angehörigen der Vereinten Nationen) .....	281
16. 14. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Anrechnung von Kopfbeträgen, Behandlung von Unterschiedsbeträgen, Zuvielgewährte Geschäftsbeträge, Altgeldguthaben außerhalb des Währungsgebietes) .....	282
17. 15. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Abschlagszahlungen auf Zinsen für die Ausgleichsforderungen der Geldinstitute)	284
18. 16. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Umstellung von Vollstreckungstiteln) .....	287
19. 17. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Reichsmarkabschluß und Geschäftsjahr) .....	288
20. 18. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Aenderung des § 3 der 9. DVO, zu § 26, Abs. 2 des Umstellungsgesetzes, Westsektoren Groß-Berlins) .....	289

## Inhaltsverzeichnis

## VII

	Seite
21. 19. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Verbindlichkeiten gegenüber Personen in Ostzone oder Ostsektor Berlins, zu § 26, Abs. 2 des Umstellungsgesetzes) .....	290
22. 20. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Verfügung über umgestellte blockierte [Gesetz 52] Konten, zu § 26, Abs. 2 des Umstellungsgesetzes) .....	291
23. 21. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Zurverfügungstellung von Geldern der Bank deutscher Länder für Berlin)	291
24. 22. DVO zum Umstellungsgesetz (Zinsfälligkeitsverordnung für festverzinsliche Wertpapiere) .....	292
25. 23. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Umstellungsrechnung der Versicherungsunternehmen) .....	293
26. 24. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Abschlagszahlungen auf die Zinsen für die Ausgleichsforderungen der Versicherungsunternehmen) .....	300
27. 25. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Freigabe von Altgeldguthaben bis zu 10 000,— RM ohne Finanzamtsgenehmigung) .....	301
28. 26. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Geschäftsjahr) ....	302
29. 27. DVO zum Umstellungsgesetz (Verordnung über Habenzinsen und Kupon-Zinsen) .....	303
30. 28. DVO zum Umstellungsgesetz (Verfahrensvorschriften über die Vertragshilfe nach § 21) .....	303
31. 29. DVO zum Umstellungsgesetz (Umstellungskosten) ....	307
32. 30. DVO zum Umstellungsgesetz (Verordnung über die Ausgleichsforderung der Grundkreditanstalten, Kommunalkreditanstalten, Schiffsbeleihungsbanken und Ablösungsanstalten) .....	308
33. 31. DVO zum Umstellungsgesetz (Reichsmarkverbindlichkeiten der Geldinstitute gegenüber Rechtsträgern der in § 14 des Umstellungsgesetzes bezeichneten Art und Reichsmarkverbindlichkeiten der Reichsbank) .....	309
34. 32. DVO zum Umstellungsgesetz (Haftpflicht- und Unfallversicherung) .....	310
35. 33. DVO zum Umstellungsgesetz (Bausparkassenverordnung) .....	311
36. 34. DVO zum Umstellungsgesetz (Abschlagszahlungen auf Zinsen für die Ausgleichsforderung der Bausparkassen)	314
37. 35. DVO zum Umstellungsgesetz (Verordnung über Geldinstitute mit Sitz oder Niederlassungen außerhalb des Währungsgebietes) .....	315
38. 36. DVO zum Umstellungsgesetz (Eigenkapital der Geldinstitute) .....	321
39. 37. DVO zum Umstellungsgesetz (Zu § 26, Abs. 2 des Umstellungsgesetzes) .....	322
40. 38. DVO zum Umstellungsgesetz (Pensionsrückstellungen der Geldinstitute, Versicherungsunternehmen und Bausparkassen) .....	323
41. 39. DVO zum Umstellungsgesetz (Betr. Deutsche Kriegsversicherungsgemeinschaft) .....	324
42. 40. DVO zum Umstellungsgesetz (Umstellung von Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und Reallasten)	325
43. Gesetz zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich .....	328

**VIII****Inhaltsverzeichnis, Abkürzungsverzeichnis**

	Seite
44. Gesetz zur Aenderung des Gesetzes zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich .....	329
45. 1. DVO zum Gesetz zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich .....	331
46. 2. DVO zum Gesetz zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich .....	334
47. Festkonto-Gesetz (Viertes Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens) .....	337
48. 1. DVO zum Festkonto-Gesetz .....	338
49. 2. DVO zum Festkonto-Gesetz .....	339
50. 3. DVO zum Festkonto-Gesetz .....	340
51. 4. DVO zum Festkonto-Gesetz .....	342
52. Richtlinien der Bank deutscher Länder zur Erstellung der Reichsmark-Schlußbilanz und der Umstellungsrechnung der Geldinstitute .....	342
53. Umrechnungstabelle für ausländische Währungen zur Erstellung der Umstellungsrechnung der Geldinstitute .....	359
54. Leitsätze der Bankaufsichtsbehörden für die Prüfung von Reichsmark-Abschluß, Erläuterungsbericht und Umstellungsrechnung der Geldinstitute vom 10. März 1949 .....	360
55. Wertpapierkurszettel der Bank deutscher Länder nach dem Stand vom 31. Dezember 1948 .....	363
<b>VII. Sachregister .....</b>	<b>391</b>

---

**Abkürzungsverzeichnis**

BB	= „Betriebsberater“.
DRZ	= „Deutsche Rechtszeitschrift“.
MDR	= „Monatsschrift für Deutsches Recht“
NJW	= „Neue Juristische Wochenschrift“.
RG	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RGBI	= „Reichsgesetzblatt“.
SJZ	= „Süddeutsche Juristenzeitung“.
UG, Ums.Ges.	= Umstellungsgesetz (Drittes Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens).
VO	= Verordnung.
WG	= Währungsgesetz.
ZJB1	= Zentraljustizblatt (britische Zone).

## Literaturverzeichnis

### a) In Buchform

- Ebbecke, „Die Abwicklung schwebender Schuldverhältnisse nach der Währungsumstellung“, Essen, 1948.
- Harmening-Duden, „Die Währungsgesetze“ München und Berlin, 1949.
- Hubernagel, „Umstellungsgesetz, erläutert für die Rechtspraxis“, Wuppertal-Elberfeld, 1948.
- Langen, „Die neuen Währungsgesetze“, Essen-Kettwig, 1949.
- Priese-Rebentrost, „Kommentar zu den Gesetzen zur Neuordnung des Geldwesens“, Iserlohn, 1948.
- Schäffer, „Geld- und Währungsordnung“, Frankfurt a. M., 1948.
- Walb, „Die Grundgesetze der Geldneuordnung“, Duisburg, 1948.
- Walter-Seeliger, „Die Regelung der Schuldverhältnisse nach der Währungsreform“, Düsseldorf, 1948.

### b) In Zeitschriften

1. W. Aprath: „Währungsreform als Bilanzproblem“ in „Finanzrundschau“ 1948, Nr. 7, S. 50.
2. H. Barz, „Aufbauverträge und Umstellungsgesetz“ in NJW 1948, Heft 14, S. 537.
3. H. Bergmann, „Die Umstellung der RM-Verbindlichkeiten aus allgemeinen Schuldverhältnissen“ in NJW 1948, Heft 11, S. 405.
4. H. Bertermann, „Die Umstellung von Reichsmarkverbindlichkeiten aus Verkäufen unter Eigentumsvorbehalt“ in „Juristische Rundschau“, 1948, Heft 9, S. 249.
5. K. A. Bettermann, „Die Einwirkung der Währungsreform auf schwebende Prozesse, insbesondere auf die Zulässigkeit von Rechtsmitteln“ in NJW 1948, Heft 12, S. 447.
6. G. Boehmer, „Zur Einwirkung des Umstellungsgesetzes auf Schmerzensgeldansprüche“ in SJZ 1949, Nr. 5, Sp. 315 ff., sowie 8. Beiheft der DRZ, 1949.
7. E. Boesebeck, „10 : 1 oder 1 : 1?“ in NJW 1948, Heft 13, S. 509.
8. C. Böttcher, „Zur Frage der Auslegung der Währungsgesetze“ in „Der Betriebsberater“ 1949, Heft 6, S. 105.
9. E. Böttcher, „Versendungskauf und Bewirkung der Gegenleistung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 2 des Umstellungsgesetzes“ in MDR 1949, Heft 1, S. 2.
10. Brandstetter, „Währungsumstellung und Geldstrafe“ in NJW 1948, Heft 18, S. 675.
11. R. Bruns, „Wertansprüche und Wertklauseln nach dem Umstellungsgesetz“ in MDR 1948, Heft 11, S. 400.
12. E. v. Caemmerer, „Währungsgesetzgebung und Schuldverhältnisse“ in SJZ 1948, Sp. 497 ff.

13. Carl, „Schuldverhältnisse und Währungsreform“ in „Der Betrieb“ 1948, Nr. 34, S. 304.
14. Caspari, „Anwaltsgebühren und Währungsumstellung“ in NJW 1948, Heft 14, S. 540.
15. J. Consruch, „Zur Frage des mehrfachen Sitzes von Aktiengesellschaften“ in NJW 1949, Heft 10, S. 375.
16. H. Coing, „Die Abwicklung von Lieferverträgen nach dem Umstellungsgesetz“ in NJW 1948, Heft 12, S. 441.
17. H. Coing, „Die Geltendmachung von Forderungen gegen das Reich gegenüber Ansprüchen aus dem Reichsvermögen“ in NJW 1949, S. 203.
18. Cossmann, „Währungsschiedsgerichte und Wiedereinführung der Sprungrevision“ in NJW 1948, Heft 13, S. 516.
19. H. Dahs, „Der Einfluß der Währungsumstellung auf die Rechtsmittel im Zivilprozeß“ in MDR 1948, Heft 11, S. 388.
20. H. Däubler, „Die Umstellung der Auseinandersetzungsforderungen nach § 18, Abs. 1, Ziffer 3 des Umstellungsgesetzes“ in DRZ 1949, Heft 1, S. 3.
21. K. Duden, „Allgemeine privatrechtliche Wirkungen der Geldreform“ in „Deutsche Rechts-Zeitschrift“ 1948, Sondernummer, S. 330.
22. K. Duden, „Die westdeutsche Währungsreform“ in DRZ 1948, Heft 8/9, S. 265.
- 22a. K. Duden, „Die Umstellung der Grundpfandrechte und die Umstellungsgrundschulden“ in DRZ, 1949, Heft 13, S. 295 ff.
23. T. Eppig, „Zu § 18 Ziffer 3 des Umstellungsgesetzes“ in NJW 1949, Heft 1, S. 17.
24. W. Flume, „Die Umstellung bei Leistungsverzug des Sachschuldners vor der Währungsreform“ in „Deutsche Rechts-Zeitschrift“ 1949, Heft 7, S. 147 ff.
25. W. Flume, „Die Aeüßerungen des Büros für Währungsfragen“ in „Der Betrieb“ 1949, Nr. 8, S. 61.
26. R. Frhr. v. Godin, „Scheckgutschrift unter Vorbehalt“ in DRZ 1948, Heft 8/9, S. 286.
27. H. Gramm, „Die vorzeitige Kündigung von Angestellten gem. § 27 Abs. 1 des Umstellungsgesetzes“ in MDR 1948, Heft 12, S. 465.
28. G. Gutzschebauch, „Umwandlung und Aufhebung von Stiftungen infolge der Geldumstellung“ in „Der Betriebs-Berater“ 1949, Heft 6, S. 119.
29. Haaß, „Restkaufgelder in der Westberliner Währungsreform“ in „Juristische Rundschau“ 1948, Heft 11/12, S. 295.
30. M. Hachenburg, „Die Angehörigen der Vereinten Nationen im Umstellungsgesetz“ in SJZ 1949, Nr. 4, Sp. 243 ff.
31. R. Harmening, „Die Neuordnung des Geldwesens in den westlichen Besatzungszonen“ in NJW 1948, Heft 11, S. 401.
32. H. Harmsen, „Währungsreform und gewerblicher Rechtsschutz“ in NJW 1948, Heft 12, S. 444.
33. W. Hoepfner, „Die Vertragshilfe nach § 21 des Umstellungsgesetzes“ in NJW 1949, Heft 1, S. 13.
34. Hothorn, „Einwirkung der Währungsreform auf Kaufverträge nach Hingabe eines Bezugsscheines“ in NJW 1948, Heft 13, S. 515.
35. Hothorn, „Schmerzensgeldansprüche und Währungsreform“ in NJW 1949, S. 215.

36. G. Hubernagel, „Die umstellungsfreien Geldschulden nach dem Umstellungsgesetz“ in NJW 1948, Heft 11, S. 409.
37. H. Jacobsohn, „Restkaufgelder und Währungsreform“ in MDR 1948, Heft 12, S. 448.
38. H. Jacobsohn, „Wiederkehrende Leistungen aus Kauf- und Werkverträgen“ in „Der Betriebsberater“ 1948, Heft 20, S. 398.
39. Kaap, „Zur Frage der Umstellung wiederkehrender Leistungen nach § 18, Abs. 1, Ziffer 1, Abs. 2 Umstellungsgesetz“ in NJW 1948, Heft 14, S. 546.
40. Kaulbach, „Schuldnerschutz nach der Währungsreform“ in DRZ 1948, Sondernummer, S. 349.
41. E. Klein, „Die Steuervergehen nach dem Umstellungsgesetz“ in SJZ 1948, Nr. 9, Sp. 555.
42. W. Kraemer, „Währungsreform und Anwaltsgebühren“ in SJZ 1948, Nr. 8, Sp. 477.
43. G. Loenicker, „Die Rechtslage des Bausparwesens nach der Geldneuordnung“ in NJW 1949, Heft 1, S. 16.
44. U. Meyer, „Die Deckung bei der steckengebliebenen Banküberweisung“ in DRZ. 1949, Heft 4, S. 74.
45. Ph. Möhring, „Die Währungsreform im Spiegel der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes für die britische Zone“ in „Monatsschrift für Deutsches Recht“ 1949, Heft 5, S. 270 ff.
46. Ph. Möhring, „Einfluß der Währungsreform auf die Rechtsprechung zu den Fragen der Ost-West-Banküberweisungen“ in NJW 1948, Heft 13, S. 505.
47. K. Münzel, „Bereicherungsanspruch und Umstellung“ in NJW 1949, Heft 11, S. 409 ff.
48. K. Münzel, „Die Einwirkungen der Währungsreform auf das Verfahren und die Zwangsvollstreckung“ in DRZ 1948, Sondernummer, S. 341.
49. E. Natter, „Die währungsmäßige Umstellung der Ansprüche des Anwalts auf Gebühren und Ersatz von Auslagen aus den am 21. 6. 1948 laufenden Mandaten“ in DRZ 1948, Sondernummer, S. 347.
50. J. Over, „Die Lohnsteuer nach der Währungsreform“ in „Finanzrundschau“ 1948; Nr. 7, S. 56.
51. E. Paterna, „Gewerblicher Rechtsschutz und Währungsumstellung“ in MDR 1948, Heft 11, S. 402.
52. K. Petersen, „Zivilistische Fragen der Währungsreform“ in MDR 1949, Heft 1, S. 20, sowie S. 88 ff.
53. E. R. Prölss, „Währungsreform und Versicherung“ in DRZ 1948, Sondernummer, S. 353.
54. G. Reinicke, „Die Einwirkung der Währungsreform auf Schuldverhältnisse gem. dem 3. Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens“ in MDR 1948, Heft 7, S. 194.
55. G. u. D. Reinicke, „Die Einwirkung der Festkontenregelung auf Schuldverhältnisse“ in MDR 1949, Heft 1, S. 11, sowie 1948, S. 321 ff.
56. S. Rentrop, „Umstellungsverlust in der Ueberleitungsbilanz“ in „Der Betrieb“, 1948, Nr. 34, S. 298.
57. P. Riebesell, „Die Versicherung nach der Währungsumstellung“ in „Der Betriebsberater“, 1949, Heft 6, S. 107.

58. Riedler, „Schadensversicherung in der Währungsreform“ in NJW 1948, Heft 15, S. 618.
59. U. Schnurr, „Kompensationsgeschäft und Währungsumstellung“ in NJW 1948, Heft 15, S. 617.
60. H. Rowedder, „Die Umstellung von Kaufverträgen mit Währungsumstellungsklauseln“ in NJW 1949, Heft 11, S. 418 f.
61. Seeburg, „Fragen der Vertragshilfe aus § 21 Umstellungsgesetz“ in MDR 1949, Heft 1, S. 23.
62. J. Sieveking, „Vertraglich übernommene Schadensersatzverpflichtungen in der Währungsumstellung“ in MDR 1949, Heft 1, S. 8.
63. A. Spengler, „Die steckengebliebene Banküberweisung“ in „Der Betrieb“, 1949, Nr. 9, S. 105.
64. A. Spengler, „Umstellungsprobleme in der Zivil- und prozeßrechtlichen Praxis“ in NJW 1948, Heft 17, S. 643.
- 64a. Springer, „Der Doppelsitz der Aktiengesellschaft“ in NJW, 1949, S. 561 ff.
65. E. Süße, „Westzonen-Währungsumstellung und Anwaltsgebühren“ in „Juristische Rundschau“, 1948, Heft 10, S. 269.
66. H. Theest, „Die Vertragsversicherung in der Währungsreform“ in NJW 1948, Heft 11, S. 415.
67. E. Thomas, „Die Zwangsvollstreckung aus Reichsmarkschuldtiteln“ in NJW 1948, Heft 15, S. 578.
68. H. W. Weber, „Grundpfandrechte, persönliche Forderung und Bürgschaft bei Trümmergrundstücken“ in DRZ 1949, Heft 7, S. 145 ff.
69. P. Wetzel, „Anwaltsgebühren und Währungsumstellung“ in NJW 1948, Heft 11, S. 411.
70. Wicher, „Zur steckengebliebenen Banküberweisung“ in NJW 1949, Heft 12, S. 445 ff.
71. Wünschmann, „Fragen des Privatrechts aus der Währungsreform“ in „Juristische Rundschau“, 1948, Heft 9, S. 240.

## Erster Teil

# Das DM-Bilanzgesetz

(Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark  
und die Kapitalneufestsetzung)

mit einer Einführung und Erläuterungen

## Einführung zum DM-Bilanzgesetz

Die Wirtschaft sieht sich nach der Aenderung der Währung im Juni 1948 in einer ähnlichen Lage, in der sie sich nach der Währungsstabilisierung im Jahre 1924 befand. Wie damals das Bilanzwesen nach der Zerstörung der Wertbegriffe durch die Inflation und der Einführung einer stabilen Währung auf eine neue Grundlage gestellt werden mußte, so muß auch nach der Einführung der Deutschen Mark eine Neubewertung aller Aktiven und Passiven in der neuen Währung erfolgen. Aehnlich wie die „Verordnung über Goldbilanzen“ vom 28. Dezember 1923 die gesetzliche Grundlage für die Aufstellung des Inventars und der Bilanz in Goldmark gleich  $\frac{10}{42}$  des nordamerikanischen Dollars bildete, so bildet das D-Markbilanzgesetz die gesetzliche Grundlage für die Aufstellung des Inventars und der Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark.

Eine weitere Parallele zu den Vorgängen, die zum Erlaß des D-Markbilanzgesetzes führten, stellt die Einführung der Reichsmark in Oesterreich im Jahre 1938 dar. Die „Verordnung über Reichsmarkeröffnungsbilanzen und Umstellungsmaßnahmen im Lande Oesterreich“ vom 2. August 1938 (RGBl. I S. 982) knüpft an die „Verordnung über Goldbilanzen“ an und enthält Einzelheiten über die „Umstellung“ der Bilanzen auf die Reichsmark, insbesondere für Kapitalgesellschaften (§§ 5 ff. der für Oesterreich geltenden „Umstellungsverordnung“). In ähnlicher Weise ist die Bilanzumstellung im Sudetenland geregelt worden.

Das D-Markbilanzgesetz zerfällt in sechs Abschnitte:

### Abschnitt I:

#### Eröffnungsbilanz

Dieser Abschnitt behandelt den Kreis der Personen und Gesellschaften, der zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark verpflichtet ist, und die für die Eröffnungsbilanz geltenden allgemeinen und besonderen Bewertungsgrundsätze (§§ 1—34). Der Personenkreis ergibt sich aus § 1, jedoch ist für die Kaufleute und bergrechtlichen Gewerkschaften, die ihre Hauptniederlassung oder ihren Sitz in Deutschland außerhalb des Währungsgebietes haben und im Währungsgebiet eine Zweig-

niederlassung oder sonstige Betriebsstätte unterhalten, eine besondere Regelung hinsichtlich der Aufstellung der Eröffnungsbilanz getroffen worden (§ 2). Die Einzelheiten über die Aufstellung der Bilanz, soweit es sich nicht um Wertansätze handelt, insbesondere über die Fristen für die Aufstellung, Prüfung, Vorlegung, Feststellung und Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz, ergeben sich aus § 3. In § 4 ist bestimmt, daß die Eröffnungsbilanz einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien abweichend von der allgemeinen für diese Gesellschaften geltenden gesetzlichen Regelungen über die Bilanzaufstellungen durch die Hauptversammlung festgestellt wird.

Die Bewertungsvorschriften sind aufgeteilt in die allgemeinen (§§ 5—14) und die besonderen (§§ 15—34). Die allgemeinen Bewertungsvorschriften enthalten insbesondere die Bestimmungen über die Berücksichtigung späterer Währungs- und Kriegsfolgemaßnahmen, das anzuwendende Währungsrecht, die Bewertung von Auslandsvermögen, Valutaschuldverhältnissen, Wertklauseln sowie die Berücksichtigung des Lastenausgleichs. Die besonderen Bewertungsvorschriften enthalten Bestimmungen über die Wertansätze für die einzelnen Posten auf der Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz. Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Bestimmungen über die Bewertung von Grundstücken innerhalb und außerhalb des Währungsgebietes (§§ 16 und 17), über das bewegliche Anlagevermögen (§ 18), über das Vorratsvermögen (§ 20), über Wertpapiere und Anteile (§ 22), sowie über die Bewertung von Pensionsverpflichtungen (§ 29) und von Forderungen und Verbindlichkeiten (§§ 24 und 30). Die Bewertungsvorschriften sehen vor, daß grundsätzlich der Bilanzzusammenhang unterbrochen wird, also eine Neubewertung ohne Berücksichtigung der Wertansätze in den früheren Reichsmarkbilanzen zu erfolgen hat. Hierdurch wird die Möglichkeit einer Bereinigung der Bilanz und damit zu einer Rückkehr zu richtigen Wertbegriffen gegeben. Gleichzeitig wird dadurch die Möglichkeit zur Vornahme neuer Abschreibungen und damit zur Bildung von Kapital für Investitionszwecke geschaffen. Das D-Markbilanzgesetz erfüllt damit auch wichtige wirtschaftspolitische Aufgaben auf dem Gebiete der Schaffung von Grundlagen für die Wiedergesundung der Wirtschaft.

## Ab schni tt II:

### Die Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse von Kapitalgesellschaften

Für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gelten besondere Bestimmungen (§§ 35—59). Besonders wichtig ist, daß diese Gesellschaften, insbesondere solche, die bei einer endgültigen Neufestsetzung des Kapitals nach § 35 überschuldet sein würden, die Möglichkeit haben, unter den Voraussetzungen, die sich aus den §§ 36 bis 38 ergeben, ein allgemeines oder außerordentliches Kapitalentwertungskonto oder ein Kapitalverlustkonto zu bilden und dadurch die endgültige Neufestsetzung des Kapitals auf einen späteren Zeitpunkt, in dem sich mutmaßlich die Vermögensverhältnisse der Gesellschaft verbessert haben, hinauszuschieben. Hier knüpft das D-Markbilanzgesetz an eine Regelung an, die in der „Verordnung über Goldbilanzen“ (§ 5) getroffen war und sich bewährt hatte. Wichtig ist auch die Möglichkeit der Berücksichtigung von Wertansätzen, falls sich bei der Aufstellung späterer Jahresbilanzen für bestimmte Bilanzposten ergibt, daß Wertminderungen oder sonstige Verluste in der bei der Beschlußfassung über die Eröffnungsbilanz angenommenen Höhe tatsächlich nicht eingetreten waren oder nachträglich ausgeglichen sind (§ 47).

**Abschnitt III:****Aenderungen auf dem Gebiete des Aktienrechts**

Im Zusammenhang mit der Bilanzbereinigung steht auch die Festsetzung neuer Mindestnennbeträge für das Grundkapital und die Aktien sowie neuer Höchstzahlen für die Aufsichtsratsmitglieder von Aktiengesellschaften. Durch die Festsetzung des Mindestnennbetrages für das Grundkapital auf 100 000,— DM und für die Aktie auf 100,— DM wird der bisher geltende Mindestnennbetrag den neuen Währungs- und Wertverhältnissen angepaßt (§ 60).

**Abschnitt IV:****Die Neufestsetzung der Geschäftsguthaben und Geschäftsanteile von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

Während das D-Markbilanzgesetz — vorbehaltlich besonderer Vorschriften — auf Geldinstitute, Versicherungsunternehmen und Bausparkassen, gleichviel in welcher Rechtsform diese Unternehmen betrieben werden, keine Anwendung findet (§ 77) und für sie der Erlaß besonderer Vorschriften zu erwarten ist, werden die auf anderen Gebieten tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften hinsichtlich der Neufestsetzung der Geschäftsguthaben und Geschäftsanteile sowie der Haftsumme und der Feststellung der Eröffnungsbilanz in den §§ 64—72 behandelt. Auf die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften finden eine Reihe von Bestimmungen Anwendung, die für Kapitalgesellschaften gelten, jedoch nicht die Bestimmungen über die vorläufige Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse durch Einstellung eines Kapitalentwertungs- oder Kapitalverlustkontos. Eine Ausnahme wird lediglich für Wohnungsbaugenossenschaften gemacht, die ein allgemeines Kapitalentwertungskonto nach § 36 einstellen können. Dieses Konto darf sich jedoch auf höchstens nur 20 % des Gesamtbetrages der Geschäftsguthaben belaufen, während der Höchstbetrag des Kapitalentwertungskontos gemäß § 36 50 % des Betrages des Nennkapitals ist.

**Abschnitt V:****Steuern und Gebühren**

In den §§ 73 bis 76 werden die Auswirkungen der D-Markeröffnungsbilanz auf dem Gebiete des Steuerrechts und der Gerichts- und notariellen Beurkundungsgebühren behandelt. Die handelsrechtlichen Wertansätze gelten als steuerliche Ausgangswerte sowohl für die Steuern vom Einkommen und Ertrag wie auch vom Vermögen. Durch die Ermäßigung von Gerichtsgebühren und notariellen Beurkundungsgebühren werden die Kosten für die Feststellung der Eröffnungsbilanz und die Neufestsetzung des Kapitals vermindert.

**Abschnitt VI:****Schlußvorschriften**

Neben Uebergangsvorschriften behandelt dieser Abschnitt die Folgen der nichtfristgemäßen Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse bei Kapitalgesellschaften und bestimmt die Termine, zu denen die Kapitalgesellschaften im Falle einer Nichteinhaltung der in den §§ 3, 36, 37 und 64 ff. ge-

nannten Fristen sowie im Falle der Unterschreitung der im § 44 Abs. 1 und 2 genannten Mindestnennbeträge aufzulösen sind (§ 80). Ferner enthält § 81 Einzelheiten über die Wiedereinführung der Pflichtprüfung. Die Bestimmung des § 82 Abs. 2 über die Verlängerung von Fristen und Terminen, die in § 3 Abs. 2, 3 und 5 genannt sind, ist wirksam geworden, da das Gesetz erst am 30. August 1949 verkündet, also erst am 31. August 1949 in Kraft getreten ist.

## **Das DM-Bilanzgesetz**

### **(Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung)**

Der Wirtschaftsrat hat das folgende Gesetz beschlossen:

#### **ABSCHNITT I**

#### **Eröffnungsbilanz**

#### **Erster Unterabschnitt**

#### **Allgemeine Vorschriften**

#### **§ 1**

#### **Eröffnungsbilanz**

Kaufleute mit Hauptniederlassung (Sitz) im Währungsgebiet, die zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, haben für den 21. Juni 1948 ein Inventar und eine Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark aufzustellen. Das gleiche gilt für solche gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, gleichviel in welcher Rechtsform diese Unternehmen betrieben werden, sowie für solche bergrechtlichen Gewerkschaften, die ihren Sitz im Währungsgebiet haben.

#### **Die Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

##### **1. „Kaufleute“**

a) Der Begriff des Kaufmanns („Mußkaufmann“) ist in § 1 HGB dahingehend erläutert, daß jeder Kaufmann ist, „wer ein Handelsgewerbe betreibt“. Hiernach können natürliche und juristische Personen wie auch Personenvereinigungen (z. B. die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft) die Kaufmannseigenschaft erwerben. Nichtrechtsfähige Vereine (§ 54 BGB) sind nicht „Kaufleute“. Auf sie finden die Vorschriften der §§ 705 ff. BGB über die Gesellschaft Anwendung. Wenn keine gemeinschaftliche Firma gewählt wird, so liegt keine offene Handelsgesellschaft, sondern eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor (RG 82, S. 24). Die Gesellschafter sind Einzelkaufleute.

b) Als Kaufleute sind wegen des fast stets vorhandenen bankmäßigen Betriebes die Sparkassen anzusehen (RG 106, 318). Der Begriff des Gewerbebetriebes ist bei Konsumvereinen, die Waren nur an ihre Mitglieder für deren eigenen Bedarf zu möglichst niedrigen Preisen abgeben, im allgemeinen nicht erfüllt, doch ist hinsichtlich der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestimmt (§ 17, Abs. 2 Genossenschafts-Gesetz), daß sie als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches gelten. Aerzte und Zahnärzte sind nicht Kaufleute, da sie kein Gewerbe betreiben, sondern einen wissenschaftlichen Beruf ausüben, jedoch liegt ein Gewerbebetrieb vor, wenn ein Arzt als Inhaber einer Heilanstalt tätig ist und diese Tätigkeit der Erzielung dauernder Einnahmen dient und die Firma im Handelsregister eingetragen ist. Kein Kaufmann ist der Kommanditist einer Kommanditgesellschaft (Staub-Hachenburg, Anm. 6 zu § 161 HGB), wohl aber der Komplementär, ferner der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft.

c) Kaufleute kraft Art und Umfang des Gewerbebetriebes und Eintragung („Sollkaufmann“) sind diejenigen Gewerbetreibenden, die kein Handelsgewerbe der in § 1, Abs. 2 HGB bezeichneten Art betreiben, sondern ein anderes Gewerbe, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und deren Firma im Handelsregister eingetragen ist (§ 2 HGB.). Hierzu gehören z. B. ärztliche Heilanstalten, Architekten, Bauunternehmer, chemische Laboratorien, Fremdenpensionate, Gärtner, Landwirte, Lichtspielunternehmer, Theaterunternehmer und Ziegeleibesitzer. Handwerker können auf Grund der Art und des Umfanges ihres Geschäftsbetriebes und Eintragung (§ 2 HGB) die Vollkaufmannseigenschaft nicht erwerben (§ 4 HGB), wohl aber ist dies durch An- und Verkauf von Waren auf Grund des § 1 HGB möglich, so z. B. ist der Uhrmacher, der neben der Reparatur von Uhren fertige Uhren in erheblichem Umfange an- und verkauft, gemäß § 1 HGB Kaufmann.

d) Land- und Forstwirte sind grundsätzlich keine Kaufleute (§ 3, Abs. 1 HGB), jedoch können sie Kaufmannseigenschaft dadurch erwerben, daß sie einen Nebenbetrieb im Handelsregister eintragen lassen, so z. B. eine Brauerei, Brennerei, Seifensiederei, Ziegelei oder einen Mühlenbetrieb oder ein Lohndruschunternehmen (§ 3, Abs. 2 HGB) („Kannkaufmann“). Auf den Umfang des Nebenbetriebes kommt es nicht an, nur muß er so sein, daß er einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Für die Steuerbilanz gilt jedoch § 74, Abs. 4 (vgl. Anm. 4 hierzu).

e) Kaufleute kraft ihrer Rechtsform („Formkaufleute“) sind gemäß § 6 HGB die Handelsgesellschaften, also die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien sowie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ferner gilt gemäß § 17 Genossenschafts-Gesetz die Genossenschaft als Kaufmann, nicht dagegen die stille Gesellschaft (§§ 335 ff. HGB). Soweit es sich um juristische Personen handelt, erlangen sie die Kaufmannseigenschaft ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Unternehmens, und zwar sind sie Vollkaufleute, nicht Minderkaufleute im Sinne des § 4 HGB.

## 2. Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern

a) Jeder Vollkaufmann ist zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet (§ 38 HGB), nicht dagegen der Minderkaufmann (§ 4), nämlich Handwerker und Personen, deren Gewerbebetrieb nicht über den Umfang

des Kleingewerbes hinausgeht. Ein Handwerk kann auch in Form eines größeren Betriebes betrieben werden. Entscheidend ist, ob die Herstellungsweise handwerksmäßig und handwerksüblich ist, ob also der Inhaber persönlich bei der Herstellung des Arbeitserzeugnisses in handwerksmäßiger Weise mitarbeitet und sich nicht auf die Leitung des Betriebes, die Aufnahme von Bestellungen oder die Verhandlung mit Lieferanten und Kunden beschränkt. Ferner sind Personen, deren Gewerbebetrieb nicht über den Umfang des Kleingewerbes hinausgeht, Minderkaufleute im Sinne des § 4 HGB und daher nicht zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet.

b) **Minderkaufleute** sind unter Umständen auf Grund von Steuergesetzen zur Vornahme von Aufzeichnungen verpflichtet (§§ 160 ff. Abgabenordnung und § 31 Umsatzsteuergesetz). Diese Aufzeichnungen stellen aber keine Handelsbücher im Sinne der vorliegenden Bestimmung dar.

c) **Scheinkaufleute**, das sind Personen oder Gesellschaften, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ohne daß sie ein Gewerbe betreiben (§ 5 HGB), haben keine Buchführungspflicht, ebenso nicht Personen, die infolge ihres Auftretens im Rechtsverkehr als Kaufleute gelten, wie z. B. die Ehefrau, die als Handelsfrau auftritt (Staub-Hachenburg, Anm. 1 zu § 38 HGB). Die Anordnungen des früheren Reichsstandes des deutschen Handwerks betr. Buchführungspflicht für Handwerker und die Anordnung der Wirtschaftsgruppe Einzelhandel vom 1. Oktober 1938 betr. Buchführungspflicht für Einzelhändler begründen keine Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern im Sinne des § 1. Für die Steuerbilanz gilt § 74, Abs. 4 (vgl. Anm. 4 hierzu).

### 3. Inventaraufstellung

a) Zur ordnungsmäßigen Buchführung gehört, daß bei Beginn des Handelsgewerbes und alsdann für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres Inventur zu machen ist. Die Inventur muß ein genaues Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden enthalten (§ 39 HGB). Hierzu gehört auch die Firma, sofern sie auf abgeleitetem Wege entsprechend §§ 22 ff. HGB erworben worden ist (good will). Auch Patente und sonstige Rechte sind in die Inventur als Aktiva einzustellen, und zwar nicht nur dann, wenn sie entgeltlich erworben worden sind, sondern auch bei unentgeltlichem Erwerb. Sind Miet-, Pacht- oder Nießbrauchrechte auf Grund einer einmaligen Leistung, z. B. einer Abstandszahlung erworben worden, so können sie in der Inventur berücksichtigt werden, ebenso Lieferungs- und Lizenzverträge (RG 56, 18 und 80, 333).

b) **Bewertung.** Zur Inventur gehört auch die Angabe des Wertes für jeden Vermögensgegenstand (§ 39 HGB). Die Art der Wertberechnung ist in § 40 HGB dahingehend geregelt, daß der objektive Wert anzugeben ist, den das Vermögensstück für das Geschäft und bei dessen Fortbestehen hat, also nicht der Wert, der sich bei einer sofortigen zwangsweisen Veräußerung ergibt, aber auch nicht der Wert, der sich nach dem jeweiligen Ertrag des Geschäfts errechnet (RG 19, 122 und 43, 127). Auch ist nicht der Wert zur Zeit der Inventurrerichtung maßgebend, sondern der Wert zu dem Zeitpunkt, für den die Inventur errichtet wird. Doch können hierbei Tatsachen berücksichtigt werden, die erst nach dem Stichtag bekannt geworden sind. Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, also unter Berücksichtigung der Zahlungsfähigkeit des Schuldners, bei Streit über das Bestehen der Forderung, unter Berücksichtigung der

**Prozeßlage.** Bei Auslandsschuldnern ist die Möglichkeit der Geltendmachung der Forderung zu berücksichtigen, ebenso der Kursstand fremder Währungen, falls eine Forderung auf fremde Währung lautet. Bei Hypothekenforderungen kann auch die Güte der Hypothek berücksichtigt werden. Bei geringerem Wertansatz als dem Nennbetrag der Forderung ist der Wertunterschied durch Aufnahme eines Gegenpostens, der in der Bilanz als Delkredere ins Passivum zu stellen ist, offen auszuweisen. Forderungen, die uneinbringlich sind, sind abzuschreiben (§ 40, Abs. 3 HGB).

#### 4. Eröffnungsbilanz für den 21. Juni 1948

a) Die 17. Durchführungsverordnung zum Umstellungsgesetz bestimmt, daß Kaufleute, die zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, zum 20. Juni 1948 ihre in Reichsmark geführten Bücher durch eine Reichsmarkschlußbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung abzuschließen haben (§ 1). Hierdurch wird die in § 39, Abs. 2 HGB enthaltene Bestimmung, daß die Bilanz zum Schluß eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen ist, für das am 20. Juni 1948 laufende Geschäftsjahr durch Bildung eines Rumpfgeschäftsjahres abgeändert. Dementsprechend ist in § 1 bestimmt, daß eine Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark aufzustellen ist, wodurch ein weiteres Rumpfgeschäftsjahr gebildet wird. Das mit dem 21. Juni 1948 beginnende Rumpfgeschäftsjahr kann gemäß § 3 der 17. Durchführungsverordnung zum Umstellungsgesetz mit dem folgenden Geschäftsjahr verbunden werden (vgl. § 73, Abs. 7).

b) Die Eröffnungsbilanz legt die Grundlage für die Ertragsrechnung kaufmännischer Unternehmungen in gleicher Weise wie es bei der Eröffnungsbilanz geschieht, die gemäß § 39 HGB von jedem Kaufmann bei Beginn seines Handelsgewerbes aufzustellen ist. Sie stellt die erste summarische Zusammen- und Gegenüberstellung des Aktiv- und Passivbestandes in Deutscher Mark dar und begründet damit einen neuen Rechnungsabschnitt in der neuen Währung. Es handelt sich hier um eine handelsrechtliche Vorschrift, d. h. auch für die Eröffnungsbilanz gelten die Bestimmungen der §§ 39 ff. HGB, der §§ 125 ff. des Aktiengesetzes, des § 42 GmbH-Gesetz und des § 48 Genossenschafts-Gesetz, soweit nicht durch das vorliegende Gesetz Abweichendes bestimmt ist.

Auf die Eröffnungsbilanz finden aber auch die steuerlichen Bilanzierungs-Vorschriften (z. B. § 172 Abgabenordnung) sowie die Rechtsprechung der Finanzgerichte Anwendung, denn die Eröffnungsbilanz stellt gleichzeitig die Grundlage für die Besteuerung der Unternehmungen auf Grund des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes und für die Vermögenssteuer dar (vgl. §§ 74 u. 75). Sie ist also auch eine Steuerbilanz, und es muß angestrebt werden, die Wertansätze so zu bemessen, daß sie sowohl den handels- wie auch den steuergesetzlichen Bestimmungen entsprechen, daß also die Handelsbilanz mit der Steuerbilanz übereinstimmt.

#### 5. Andere Unternehmungen

Die Pflicht zur Aufstellung der D-Mark-Eröffnungsbilanz ist durch § 1, Satz 2 auf die dort genannten Unternehmungen ausgedehnt worden. Diese Unternehmungen betätigen sich, auch wenn sie nicht auf Grund von § 1 oder § 2 HGB Kaufleute sind, wie solche; daher erscheint es angebracht, sie hinsichtlich der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz den Kaufleuten gleichzustellen. Soweit sie steuerpflichtig sind, erlangen sie dann auch die

steuerlichen Vorteile, die sich für die buchführungspflichtigen Kaufleute aus den Bewertungsvorschriften der §§ 5 ff. und aus den Steuerbestimmungen der §§ 73 ff. ergeben (vgl. auch Anm. 4 zu § 74). Für diese Unternehmungen ist eine Pflicht zur Führung von Handelsbüchern nicht Voraussetzung für die Verpflichtung zur Aufstellung der D-Mark-Eröffnungsbilanz. Daher gilt § 1, Satz 2 für alle dort genannten Unternehmungen schlechthin. Die Rechtsverhältnisse betreffend die bergrechtlichen Gewerkschaften sind in den §§ 94 ff. des Allgemeinen Berggesetzes für die Preußischen Staaten vom 24. Juni 1865 geregelt.

## § 2

### **Zweigniederlassungen und sonstige Betriebsstätten im Währungsgebiet**

(1) Kaufleute und bergrechtliche Gewerkschaften, die ihre Hauptniederlassung (Sitz) in Deutschland außerhalb des Währungsgebiets haben, sind verpflichtet,

- a) über die von ihren Zweigniederlassungen oder sonstigen Betriebsstätten im Währungsgebiet betriebenen Geschäfte,
- b) über das dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens im Währungsgebiet dienende Vermögen,
- c) über das sonstige im Währungsgebiet vorhandene Vermögen des Unternehmens gesondert Buch zu führen und Rechnung zu legen. Das gleiche gilt für solche noch bestehenden Unternehmen, die im Handelsregister (Genossenschaftsregister) ihrer Hauptniederlassung (Satz 1) ohne Sitzverlegung gelöscht worden sind, mit der Maßgabe, daß sie außerdem auch über das sonstige im Ausland vorhandene Vermögen des Unternehmens gesondert Buch zu führen und Rechnung zu legen haben. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches über Handelsbücher sowie die Vorschriften dieses Gesetzes über die Aufstellung eines Inventars und einer Eröffnungsbilanz gelten insoweit entsprechend. Gleiches gilt sinngemäß für nach dem 20. Juni 1948 errichtete Zweigniederlassungen oder sonstige Betriebsstätten solcher Unternehmen.

(2) Die Unternehmen haben für ihre im Währungsgebiet befindlichen Zweigniederlassungen einen oder mehrere ständige Vertreter mit Wohnsitz im Währungsgebiet zu bestellen, sofern nicht der Geschäftsinhaber (Gesellschafter) oder die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens den Wohnsitz im Wäh-

rungsgebiet haben oder nach anderen Vorschriften ein gesetzlicher Vertreter für Zweigniederlassungen bestellt ist. Die ständigen Vertreter vertreten das Unternehmen hinsichtlich des Vermögens, über das nach Abs. 1 gesondert Buch zu führen ist; sie haben die Befugnisse von gesetzlichen Vertretern. Sie sind zur Eintragung im Handelsregister (Genossenschaftsregister) anzumelden. Das Gericht kann aus wichtigem Grund die Eintragung der Bestellung ablehnen oder die Bestellung widerrufen. Unterhält das Unternehmen im Währungsgebiet nur Betriebsstätten, so hat es am Ort der Geschäftsleitung oder der Verwaltung für die Betriebsstätten im Währungsgebiet eine Zweigniederlassung zu errichten.

(3) Die Errichtung der Zweigniederlassung und die Bestellung der ständigen Vertreter ist abweichend von § 13, 13a des Handelsgesetzbuches, §§ 35, 36 des Aktiengesetzes beim Gericht des Sitzes der Zweigniederlassung zur Eintragung in das Handelsregister (Genossenschaftsregister) anzumelden; das Gericht des Sitzes der Zweigniederlassung hat die Eintragungen von Amts wegen dem Gericht des Sitzes mitzuteilen. Das gleiche gilt für alle sonstigen ausschließlich die Zweigniederlassung betreffenden Anmeldungen durch den ständigen Vertreter.

(4) Wird die Errichtung der Zweigniederlassung oder die Bestellung der ständigen Vertreter nicht binnen sechs Monaten nach Inkrafttreten des Gesetzes bei dem Gericht des Sitzes der Zweigniederlassung angemeldet, so hat es von Amts wegen die Errichtung der Zweigniederlassung einzutragen, einen ständigen Vertreter für die Zweigniederlassung zu bestellen und dessen Bestellung einzutragen. Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens kann das Gericht die von Amts wegen erfolgte Bestellung des ständigen Vertreter widerrufen. Die Eintragungen haben ferner von Amts wegen zu erfolgen, wenn

- a) die Betriebsstätte oder die Zweigniederlassung erst nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes errichtet wird und die Anmeldungen nicht binnen sechs Monaten nach Errichtung erfolgen,
- b) die Bestellung eines ständigen Vertreters vom Gericht widerrufen und die Bestellung eines anderen ständigen Vertreters nicht angemeldet oder dessen Eintragung aus wichtigem Grund abgelehnt wird.

(5) Der ständige Vertreter hat Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für seine Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest, wenn der ständige Vertreter sich nicht mit dem Unternehmen einigen kann; gegen die Festsetzung ist die sofortige Beschwerde zulässig; die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Festsetzung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozeßordnung statt.

(6) Der Verwaltungsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebietes oder die von ihm beauftragte Stelle kann im Wege der Durchführungsverordnung bestimmen, wieweit die vorstehenden Vorschriften nicht anzuwenden sind auf Unternehmen, die ihre Hauptniederlassung (Sitz) in einem deutschen Gebiet außerhalb des Währungsgebietes haben, in dem diesem Gesetz entsprechende Vorschriften über die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz sowie über die Kapitalneufestsetzung gelten.

### **Die Zweigniederlassungen und sonstigen Betriebsstätten**

#### **1. Handelsniederlassung und Sitz**

Die Buchführungspflicht erstreckt sich gemäß § 38 HGB auf das ganze Handelsgewerbe eines Kaufmanns. Hat ein Kaufmann mehrere Handelsniederlassungen (§ 13 HGB), so kann er eine zur Hauptniederlassung und die übrigen zu Zweigniederlassungen machen. Die Hauptniederlassung ist von dem Sitz der juristischen Person im Sinne des § 33, Abs. 3 HGB zu unterscheiden, denn der Sitz der juristischen Person braucht nicht mit dem Ort der kaufmännischen Niederlassung zusammenzufallen. Hat ein Kaufmann mehrere Handelsniederlassungen, so kann er sie aber auch in der Weise betreiben, daß jede selbständig ist und die andere nicht berührt. Verschiedentlich wird angenommen, daß eine juristische Person auch einen Doppelsitz haben kann, da dieser Annahme keine gesetzliche Bestimmung entgegenstünde (vgl. hierzu J. Conbruch, „Zur Frage des mehrfachen Sitzes von Aktiengesellschaften“, in NJW, 1949, Heft 10, v. 15. Mai 1949, S. 375). Gegen diese Auffassung wendet sich mit Recht Springer (NJW, 1949, S. 561 ff.). Hat ein Unternehmer eine Zweigniederlassung begründet, so stellt diese kein selbständiges Rechtssubjekt dar, sondern sie ist nur eine Geschäftsstelle des Handelsgeschäfts, die eine gewisse Selbständigkeit besitzt (RG 96, 162; 107, 46; 130, 25). Durch die Bestimmungen des § 2, Abs. 2 sind jedoch Zweigniederlassungen und Betriebsstätten, die unter § 2 fallen, den Unternehmungen mit eigener Rechtsfähigkeit gleichgestellt.

#### **2. Buchführungspflicht**

Bei Vorhandensein einer Zweigniederlassung sind die Bücher der Zweigniederlassung bei der Hauptniederlassung zu führen. Im allgemeinen wird jedoch für jede Zweigniederlassung gesondert Buch geführt, und nur die Ergebnisse werden in der Buchhaltung der Hauptniederlassung zusammengefaßt. Eine selbständige Buchführungspflicht der Zweigniederlassungen hat bisher nicht bestanden und war weder aus handels- noch aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten erforderlich, da das Unternehmen mit Zweigniederlassungen als rechtliche und wirtschaftliche Einheit angesehen wurde.

Erst durch die unterschiedlichen währungspolitischen und rechtlichen Verhältnisse in der Ostzone und in den Westzonen wurde — ähnlich wie hinsichtlich der Frage des Doppelsitzes von Unternehmungen — auch die Frage der gesonderten Buchführungspflicht von Zweigniederlassungen akut. Diese Frage ist nun hinsichtlich der im Währungsgebiet befindlichen Zweigniederlassungen dahin geregelt worden, daß sie eine selbständige Buchführungspflicht haben, also für den Geschäftsbereich der Zweigniederlassung eine D-Mark-Eröffnungsbilanz auf den 21. Juni 1948 aufzustellen haben (§ 2, Abs. 1).

### 3. Handelsbücher

Die in § 2, Abs. 1, S. 1 genannten Zweigniederlassungen werden hinsichtlich der Führung von Handelsbüchern (§§ 38 ff. HGB) wie selbständige Kaufleute behandelt. Auch wenn die Eintragung einer Zweigniederlassung bei dem Gericht nicht stattgefunden hat (§ 13, Abs. 2 HGB), also nur eine Betriebsstätte unterhalten wird, die nicht als Zweigniederlassung im Handelsregister eingetragen ist, besteht für diese eine Buchführungspflicht. Damit wenden die Grundlagen für eine steuerliche Erfassung solcher Zweigniederlassungen und sonstiger Betriebsstätten von Unternehmungen, die ihren Sitz oder ihre Hauptniederlassung nur in der Ostzone haben, geschaffen.

### 4. Gesetzliche Vertreter für Zweigniederlassungen

Die für die Zweigniederlassung zu bestellenden Vertreter haben die Befugnisse eines gesetzlichen Vertreters. Diese Befugnisse entstehen bereits mit ihrer Bestellung. Die Eintragung in das Handelsregister (bzw. Genossenschaftsregister) hat keine rechtsbegründende (konstitutive) Bedeutung. Es handelt sich hier nur um eine Ordnungsvorschrift, die nur rechtsbekundende (deklaratorische) Bedeutung hat. Die Eintragung ist jedoch zum Zwecke der Führung des Nachweises über die Vertretungsbefugnis wichtig.

### 5. Betriebsstätten

Im Falle der Unterhaltung einer Betriebsstätte im Währungsgebiet ist für den Betrieb eine Zweigniederlassung zu errichten, damit eine Übersicht über die im Währungsgebiet befindlichen Betriebe von Unternehmungen der Ostzone und des Ostsektors von Berlin gewonnen wird und eine Kontrolle solcher Betriebe — auch in steuerlicher Hinsicht — erleichtert wird (§ 2, Abs. 2, letzter Satz).

### 6. Anmeldung beim Gericht der Zweigniederlassung

Die Bestimmung des § 2, Abs. 3 soll die Notwendigkeit der vorherigen Anmeldung und Eintragung der Zweigniederlassung bei dem Gericht der Hauptniederlassung (§ 13, Abs. 2 HGB) hinfällig machen. Die Erfahrungen, die bei der Verlegung des Sitzes von Firmen aus der Ostzone nach den Westzonen gemacht worden sind, haben eine solche Regelung notwendig gemacht, damit die Zweigniederlassung auch dann eingetragen werden kann, wenn eine Mitwirkung des Gerichts in der Ostzone nicht möglich ist. Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte hat verschiedentlich die Begründung eines Doppelsitzes für Unternehmungen auch dann zugelassen, wenn das Gericht in der Ostzone zu dem Antrag auf Sitzverlegung nicht Stellung genommen hat oder wenn ein Antrag wegen Eilbedürftigkeit und Aussichtslosigkeit gar nicht erst gestellt worden ist. Ein solcher Fall muß einer ausdrücklichen Ablehnung in jedem Einzelfalle gleichgestellt werden. Die Eintragung der Zweigniederlassung ist nunmehr auf Grund eines bei dem Gericht der Zweigniederlassung unmittelbar gestellten Antrages möglich (zur Frage des Doppelsitzes vgl. Consbruch, a. a. O., S. 375 und Springer, a. a. O., S. 561 ff.).

#### 7. Bestellung des Vertreters und Errichtung der Zweigniederlassung von Amts wegen

Die Frist von sechs Monaten (§ 2, Abs. 4) soll dazu dienen, baldmöglichst Betriebsstätten in Zweigniederlassungen umzuwandeln und Vertreter zu bestellen, wo die Unternehmung die erforderlichen Maßnahmen nicht von sich aus trifft. Da es sich um Unternehmen handelt, die dem Gesetz nicht unterworfen sind, weil sie außerhalb des Währungsgebietes domizilieren, kann ein unmittelbarer Zwang nicht ausgeübt werden. Doch dürften die Unternehmen im allgemeinen der Vorschrift des Abs. 2 freiwillig entsprechen, damit sie den Vertreter selber auswählen können.

#### 8. Vergütung des Vertreters

Bei der Höhe der Vergütung (§ 2, Abs. 5) sind sowohl die Art seiner Tätigkeit wie auch die wirtschaftliche Lage der Zweigniederlassung und die Bezüge der übrigen Angestellten zu berücksichtigen. Es ist bei Aktiengesellschaften die Bestimmung des § 78 Aktiengesetz betr. die Grundsätze für die Bezüge der Vorstandsmitglieder entsprechend anzuwenden. Man wird darauf zu achten haben, daß bei schlechtem Geschäftsgang eine zu starke Belastung der Zweigniederlassung durch hohe feste Bezüge vermieden wird. Daher ist eine Beteiligung des Vertreters am Reingewinn zweckmäßig — neben einem Festgehalt —, wodurch auch sein Interesse an rentabler Geschäftsführung gesteigert wird.

### § 3

#### **Vorschriften für die Eröffnungsbilanz. Fristen**

(1) Soweit sich nicht aus diesem Gesetz etwas anderes ergibt, finden die allgemeinen nach dem Gesetz oder der Satzung für das Inventar und die Jahresbilanz geltenden Vorschriften auch auf die Aufstellung des Inventars sowie die Aufstellung, Prüfung, Vorlegung, Feststellung und Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz Anwendung. Auf die Aufstellung der Eröffnungsbilanz von Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand findet § 42 des Handelsgesetzbuches keine Anwendung; die Eröffnungsbilanz ist zu prüfen.

(2) Soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, ist die Eröffnungsbilanz spätestens bis zum 30. September 1949 festzustellen.

(3) Für die Eröffnungsbilanzen von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften beginnen die für die Aufstellung, Vorlegung, Feststellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses geltenden gesetzlichen und satzungsmäßigen Fristen am 1. Juli 1949.

(4) Die in § 125 Abs. 5 des Aktiengesetzes bestimmte Frist beträgt für die Eröffnungsbilanz, auch wenn die Satzung dies für den Jahresabschluß nicht bestimmt, sieben Monate.

(5) Die Eröffnungsbilanzen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sind spätestens bis zum 31. Januar 1950 festzustellen. Die im § 41 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die im § 33 Abs. 3 des Genossenschaftsgesetzes bestimmte Frist zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses wird für die Eröffnungsbilanz auf neun Monate verlängert. § 15 der Verordnung über Maßnahmen auf dem Gebiet des Rechts der Handelsgesellschaften und der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 4. September 1939 (Reichsgesetzbl. I S. 1694) gilt für die Eröffnungsbilanz nicht.

(6) Das Registergericht kann auf Antrag des Vorstandes (persönlich haftende Gesellschafter; Geschäftsführer) die Fristen angemessen verlängern, wenn glaubhaft gemacht wird, daß diese aus Gründen, die das Unternehmen nicht zu vertreten hat, nicht eingehalten werden können. Die Verlängerung soll sechs Monate nicht übersteigen. Das gleiche gilt für die gesetzlichen und satzungsmäßigen Fristen für die Aufstellung, Vorlegung, Feststellung und Veröffentlichung des ersten Jahresabschlusses in Deutscher Mark.

(7) Verlegt ein Einzelkaufmann oder eine juristische Person die Hauptniederlassung oder eine Handelsgesellschaft den Sitz nach dem 20. Juni 1948 in das Währungsgebiet, so finden die Vorschriften dieses Gesetzes mit der Maßgabe Anwendung, daß das Inventar und die Eröffnungsbilanz für den Tag der Eintragung des Unternehmens im Handelsregister (Genossenschaftsregister) aufzustellen sind und das Gericht der neuen Hauptniederlassung oder des neuen Sitzes die Fristen für die Eröffnungsbilanz bestimmt.

#### Die Vorschriften für die Eröffnungsbilanz

1. Anwendbarkeit der allgemeinen Vorschriften betr Inventar und Jahresbilanz.

a) Die Aufstellung des Inventars und der Jahresbilanz. Die Pflicht zur Aufstellung von Inventar und Jahresbilanz liegt grundsätzlich „jedem Kaufmann“ ob (§ 39 HGB). Bei Einzelkaufleuten ist dies der Inhaber, bei Personengesellschaften (offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften) sind es die geschäftsführenden Gesellschafter. Für GmbH's sind die Geschäftsführer zur Aufstellung des Inventars und der Bilanz verpflichtet (§ 41 GmbH-Gesetz). Bei Aktiengesellschaften ist der Vorstand hierzu verpflichtet (§ 125 Aktiengesetz).

Für GmbH's gelten die besonderen Bewertungsvorschriften des § 42 GmbH-Gesetzes. Für Aktiengesellschaften gelten die Bewertungsvorschriften des § 133 Aktien-Ges. Die Bewertungsvorschriften der §§ 5 ff. gehen jedoch für die D-Mark-Eröffnungsbilanz vor.

b) Die Prüfung des Inventars und der Jahresbilanz. Eine Prüfung der Bilanz ist im Handelsgesetzbuch nicht vorgeschrieben. Für GmbH's kann gemäß § 42a GmbH-Ges. eine Prüfung durch die Landesbehörden bzw. den Magistrat von Berlin angeordnet werden. Für Aktiengesellschaften ergibt sich die laufende Prüfung durch Wirtschaftsprüfer aus § 135 Aktien-Gesetz. GmbH's, die Bank- oder Sparkassengeschäfte betreiben, sind durch die Verordnung über Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten vom 7. Juli 1937 (RGBl. I, S. 763) der Pflichtprüfung unterworfen. Die steuerliche Prüfungspflicht (§§ 171, 204 und 205 Abgabenordnung) gilt auch für die D-Mark-Eröffnungsbilanz. Ebenso bezieht sich die für Bausparkassen vorgeschriebene Prüfung hierauf (§§ 57, 112, 114 Privatversicherungs-Aufsichts-Gesetz vom 6. Juni 1931, RGBl. I, S. 315), desgleichen für Lagerhaus-Gesellschaften (Verordnung über Orderlagerscheine vom 16. Dezember 1931, RGBl. I, S. 763, § 9). Für Genossenschaften sieht § 38 Genossenschafts-Gesetz eine Prüfung der Bilanz durch den Aufsichtsrat vor, ferner die §§ 53 ff. Gen.-Ges. durch Prüfer des Verbandes, dem die Genossenschaft angehört (vgl. auch § 81).

c) Die Vorlegung des Inventars und der Bilanz. Das Inventar und die Bilanz sind von dem Kaufmanne, also dem Geschäftsinhaber, nicht durch einen Vertreter, wie z. B. den Prokuristen, zu unterzeichnen (§ 41 HGB). Bei offenen Handelsgesellschaften müssen alle Gesellschafter unterschreiben, bei Kommanditgesellschaften die persönlich haftenden Gesellschafter, nicht dagegen der Kommanditist. Bei der Aktiengesellschaft müssen alle Vorstandsmitglieder, bei der GmbH alle Geschäftsführer und bei der Kommanditgesellschaft auf Aktien alle persönlich haftenden Gesellschafter die Bilanz unterschreiben (RG 112, 25). Die Unterzeichnung der Bilanz einer GmbH durch einen von mehreren Geschäftsführern ist nicht ausreichend (anderer Meinung Brodmann, Anm. 3 zu § 41 GmbH-Gesetz).

Die Vorlagepflicht ergibt sich für die Geschäftsführer einer GmbH aus § 46 GmbH-Gesetz, doch ist diese Bestimmung dispositives Recht (§ 45, Abs. 2 GmbH-Ges), so daß durch die Satzung auch anderen Organen als der Gesellschafterversammlung die Beschlußfassung über die Jahresbilanz übertragen werden kann. Für Aktiengesellschaften bestimmt § 125 Aktien-Gesetz, daß der Vorstand die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung dem Aufsichtsrat vorzulegen hat.

Die Vorlagepflicht bei offenen Handelsgesellschaften und bei Kommanditgesellschaften kann in dem Gesellschaftsvertrag im einzelnen geregelt werden. Gegenüber dem Kommanditisten ergibt sie sich aus § 166 HGB. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um dispositives Recht (§ 163 HGB).

d) Die Feststellung der Jahresbilanz. Die Jahresbilanz wird bei GmbH's gemäß § 46 GmbH-Gesetz, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes bestimmt, durch die Geellschafter-Versammlung festgestellt. Für Aktiengesellschaften bestimmt § 125 Aktiengesetz, daß der Jahresabschluß durch die Billigung des Aufsichtsrates festgestellt wird. Falls sich Vorstand und Aufsichtsrat für die Feststellung durch die Hauptversammlung entscheiden oder falls der Aufsichtsrat den Jahresabschluß nicht billigt, wird er durch die Hauptversammlung festgestellt. Für die Feststellung der Eröffnungsbilanz bestimmt § 4, daß sie durch die Hauptversammlung zu erfolgen hat. Für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften regelt sich die Feststellung der Bilanz nach dem Gesellschaftsvertrag.

e) Die Veröffentlichung der Jahresbilanz. Für Einzelkaufleute besteht keine Pflicht zur Veröffentlichung der Bilanz, auch nicht für GmbH's, jedoch ist in § 41, Abs. 4 GmbH-Ges. eine Veröffentlichungspflicht für GmbH's vorgesehen, die Bankgeschäfte zum Gegenstand ihres Unternehmens gemacht haben. Aktiengesellschaften müssen ihre Bilanz ausnahmslos, ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Unternehmens, veröffentlichen (§ 143 Aktien-Gesetz). Ebenso sind die Bilanzen der Genossenschaften zu veröffentlichen (§ 33 Genossenschafts-Gesetz).

## 2. Bilanzen von Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand

Für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand ist die Bilanzprüfung im einzelnen durch die Verordnung vom 30. März 1933 geregelt (RGBl. I, S. 180). Diese Verordnung ist durch die 9. Durchführungsverordnung vom 4. August 1943 (RGBl. I, S. 454) dahingehend abgeändert worden, daß die Prüfungspflicht nur auf einen von zwei aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen beschränkt worden ist. Durch die Bestimmung des § 81, Abs. 1, Ziff. d) ist diese Verordnung aufgehoben worden, so daß die Verordnung vom 30. März 1933 wieder voll gilt.

## 3. Frist für die Bilanzfeststellung

a) Allgemein. Die Frist vom 30. September 1949 bezieht sich nicht auf die Aufstellung der Bilanz, sondern auf die Feststellung durch das dazu nach Gesetz oder Satzung berufene Organ. Die Feststellung hat der Aufstellung zu folgen. Die Frist ist gemäß § 82, Abs. 2 bis zum 30. November 1948 verlängert. Sie ist verhältnismäßig kurz, was besonders bei größeren Unternehmungen, die von Einzelkaufleuten oder Personalgesellschaften betrieben werden, zu Schwierigkeiten führen kann. In solchen Fällen kann gemäß Abs. 6 das Registergericht eine Verlängerung der Frist zulassen, jedoch soll die Verlängerung nicht mehr als sechs Monate betragen. Die Verlängerung der Frist über den 31. Dezember 1950 hinaus hat zur Folge, daß an die Stelle des Termins für die Auflösung gemäß § 80, Abs. 1 der Tag tritt, der drei Monate nach Ablauf der verlängerten Frist liegt.

b) Für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften. Durch die Nennung des 1. Juli 1949 in § 3, Abs. 3 als Beginn für den Lauf der Frist für die Bilanzfeststellung ergibt sich für die genannten Gesellschaften eine Frist für die Bilanzfeststellung, die sich um den gleichen Zeitraum verschiebt, um den sich der Termin des 1. Juli 1949 gemäß § 82, Abs. 2 verschoben hat. An die Stelle dieses Termins tritt gemäß § 82, Abs. 2 der 1. September 1949. Danach gelten als gesetzliche Fristen für die Eröffnungsbilanz, die jedoch nur dann gelten, wenn die Satzung keine anderen Fristen bestimmt:

aa) für Aktiengesellschaften: Die Frist des § 125, Abs. 1 Aktien-Ges. für die Aufstellung der Bilanz durch den Vorstand läuft bis zum 30. November 1949. Die Frist für die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch die Hauptversammlung (§ 4) läuft bis zum 31. März 1950.

bb) für Kommanditgesellschaften auf Aktien: Die Bilanz wird nicht — wie bei der Aktiengesellschaft — durch Vorstand und Aufsichtsrat, sondern durch die persönlich haftenden Gesellschafter mit Billigung der Hauptversammlung oder Aktionäre festge-

stellt. Gemäß § 228 Aktien-Ges. gilt für die Beschlußfassung der Hauptversammlung § 125, Abs. 5 Aktien-Ges. sinngemäß. Daher läuft die Frist für die Feststellung der Eröffnungsbilanz bis zum 31. März 1950.

cc) für Gesellschaften mit beschränkter Haftung: Die Frist des § 41, Abs. 2 GmbH-Gesetz von drei Monaten bezieht sich nur auf die Aufstellung der Bilanz durch die Geschäftsführer, nicht auf die Feststellung der Bilanz im Wege der Genehmigung durch die Gesellschafter-Versammlung. Für die Feststellung der Eröffnungsbilanz bestimmt § 3, Abs. 5 in Verbindung mit § 82, Abs. 2, daß die Bilanz bis zum 31. März 1950 festzustellen ist.

Für Bankgeschäfte bestimmt § 41, Abs. 4 GmbH-Gesetz, daß die Veröffentlichung der Bilanz innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen hat, falls die Satzung nichts anderes bestimmt. Es ist mit Baumbach (Anm. 3 zu § 41 GmbH-Gesetz) anzunehmen, daß nur die ordnungsmäßig festgestellte Bilanz zu veröffentlichen ist, da vor der Feststellung nur ein Entwurf vorliegt und durch seine Veröffentlichung die Vorschrift des § 41, Abs. 4 GmbH-Gesetz nicht erfüllt wird (anderer Meinung Scholz, Anm. 4 zu § 41 GmbH-Gesetz). In § 3, Abs. 5 wird — unter Berücksichtigung des § 82 Abs. 2 — die Frist für die Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz bis zum 31. Mai 1950 festgesetzt. Diese Bestimmung dürfte jedoch nur dann anwendbar sein, wenn für Geldinstitute eine Regelung über die Neu festsetzung der Kapitalverhältnisse vorher erfolgt, da gemäß § 77, Abs. 1 das D-Mark-Bilanzgesetz auf Geldinstitute nicht anwendbar ist.

dd) für Genossenschaften: Für die Aufstellung und die Feststellung der Bilanz bestehen keine bestimmten Fristen, sondern lediglich für die Veröffentlichung, die vom Vorstand innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres durchzuführen ist (§ 33, Abs. 3 Gen.-Ges.). Diese Frist läuft auf Grund des § 3, Abs. 5 in Verbindung mit § 82, Abs. 2 für die Veröffentlichung der D-Mark-Eröffnungsbilanz bis zum 31. Mai 1950. Die Bestimmung des § 15 der Verordnung vom 4. September 1939 (vgl. § 3, Abs. 5) sieht vor, daß die Veröffentlichung der Bilanz von Genossenschaften vorerst nicht stattfindet. Diese Bestimmung gilt für die Eröffnungsbilanz nicht.

## § 4

### Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien wird durch die Hauptversammlung festgestellt.

#### Die Feststellung der Eröffnungsbilanz bei Aktiengesellschaften

Durch diese Bestimmung wird § 125 Aktiengesetz über die Bilanzfeststellung hinsichtlich der D-Mark-Eröffnungsbilanz eingeschränkt. Im allgemeinen wird bei der Aktiengesellschaft die Bilanz dadurch festgestellt, daß der Aufsichtsrat die von dem Vorstand aufgestellte Bilanz billigt. Wenn sich jedoch Vorstand und Aufsichtsrat für die Feststellung der Bilanz durch die Hauptversammlung entscheiden oder wenn der Aufsichtsrat die Bilanz nicht billigt, so wird die Bilanz von der Hauptversammlung festgestellt. Diese Regelung gilt für die D-Mark-Eröffnungsbilanz nicht; diese muß viel-

mehr stets von der Hauptversammlung festgestellt werden. Damit gilt auch nicht die Frist des § 125, Abs. 2 Aktiengesetz, wohl aber ist anzunehmen, daß die Frist des § 125, Abs. 1 Aktiengesetz für die Aufstellung der Bilanz gilt, gemäß der die Bilanz vom Vorstand innerhalb von drei Monaten, also hier bis zum 30. November 1949, aufzustellen ist. Die Innehaltung dieser Frist ist aber keine Voraussetzung für die Gültigkeit der Feststellung des Jahresabschlusses. Die Vorstandsmitglieder setzen sich unter Umständen durch schuldhaftes Verzögerung einem Ordnungsstrafverfahren nach § 303, Abs. 1 Akt.-Ges. und einer Schadensersatzpflicht nach § 84 Akt.-Ges. aus. Aber in vielen Fällen wird der Vorstand die Frist nicht einhalten können, da zunächst die Abschlußprüfung durchgeführt sein muß.

Für Kommanditgesellschaften auf Aktien gilt wie für Aktiengesellschaften die gleiche Frist bis zum 31. März 1950 für die Feststellung der Bilanz durch die Hauptversammlung der Kommanditaktionäre, dagegen findet gemäß § 228 Aktiengesetz die Bestimmung des § 125, Abs. 1 nicht Anwendung, so daß der persönlich haftende Gesellschafter die Bilanz nicht innerhalb von drei Monaten, sondern entsprechend § 39, Abs. 2 HGB „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ aufzustellen hat. Hierbei hat er darauf zu achten, daß der Hauptversammlung ausreichend Zeit für die Prüfung und Feststellung der Bilanz innerhalb der Frist des § 3, Abs. 4 verbleibt. Hinsichtlich der erforderlichen Mehrheit vgl. § 51.

## Zweiter Unterabschnitt Allgemeine Bewertungsvorschriften

### § 5

#### Allgemeiner Bewertungsgrundsatz

(1) Vermögensgegenstände dürfen, soweit sich nicht aus §§ 6 bis 34 etwas anderes ergibt, höchstens mit dem Wert angesetzt werden, der ihnen am Stichtag der Eröffnungsbilanz beizulegen ist.

(2) Auf die Eröffnungsbilanz sind § 133 Nr. 1 bis 3 des Aktiengesetzes, § 42 Nr. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 33c Nr. 1 und 2 des Genossenschaftsgesetzes sowie entsprechende Bestimmungen der Satzung (des Gesellschaftsvertrages, des Statuts) nicht anzuwenden.

(3) Für die künftigen Jahresbilanzen gelten die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne der im Abs. 2 angeführten gesetzlichen Vorschriften.

(4) Soweit die §§ 6—34 Vorschriften über den Wertansatz von Forderungen ausländischer Gläubiger und von Verbindlichkeiten inländischer Schuldner gegenüber ausländischen Gläubigern enthalten, wird hierdurch die Forderung des ausländischen Gläubigers in ihrem Inhalt und Umfang nicht berührt.

### Der allgemeine Bewertungsgrundsatz

#### 1. Wert am Stichtage der Eröffnungsbilanz

a) Allgemeiner Wertbegriff. Die Bestimmung über den Wertansatz entspricht der Bestimmung des § 40, Abs. 2 HGB. Durch die Einfügung des Wortes „höchstens“ ist klargestellt, daß im Interesse der Gläubiger eine zu hohe Bewertung vermieden werden muß, aber auch, um eine Selbsttäuschung zu vermeiden. Es handelt sich hier um eine handels-, nicht um eine steuerrechtliche Bestimmung. Infolgedessen ist nicht der steuerliche Begriff des „Teilwertes“, sondern der handelsrechtliche des Zeitwertes gewählt worden. In der Praxis dürfte jedoch ein Unterschied nicht bestehen, denn im Interesse der „Bilanzwahrheit“ soll eine richtige Bewertung des Vermögens vorgenommen werden, die weder — unter Gefährdung der Gläubigerinteressen — zu überhöhten noch — unter Gefährdung der Steuerinteressen — zu zu niedrigen Wertansätzen führt.

In § 5 wird nur ein allgemeiner Grundsatz für die Bewertung aufgestellt, der in den folgenden Paragraphen in verschiedener Hinsicht eingeschränkt wird. Es wird mit dem Begriff des Zeitwertes der objektive Wert zugrunde gelegt, den das Vermögensstück für das Geschäft bei dessen Fortführung hat, also nicht der Liquidationswert (RG 43, 127), ebensowenig ein subjektiver Wert, den der Geschäftsinhaber dem Vermögensstück aus einer subjektiven Einstellung heraus beimißt. Auch spielt die Ertragslage des Unternehmens keine Rolle, d. h. es darf nicht ein Ertragswert zugrunde gelegt werden, wobei allerdings in steuerlicher Hinsicht § 50, Abs. 2 des Reichsbewertungsgesetzes zu berücksichtigen ist.

Wenn das Gesetz auch einen bestimmten Stichtag für die Bewertung festsetzt, so bedeutet dies nicht, daß Umstände, die an diesem Stichtag noch nicht bekannt waren, wohl aber bei der Bilanzaufstellung bekannt geworden sind, unberücksichtigt bleiben müssen. Dagegen können Umstände, die vor dem Stichtag liegen, bei der Bewertung nicht ohne weiteres zugrunde gelegt werden, denn der Zeitwert ist gerade ein von dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu unterscheidender Wertbegriff. Man kann jedoch den Zeitwert des § 5 ebensowenig wie dem Wertbegriff des § 40 HGB losgelöst von dem Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung betrachten; denn bei einer Bewertung muß man außer dem Zeitpunkt auch den Wertmaßstab kennen. Dieser Wertmaßstab besteht in der Anwendung des Grundsatzes ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung.

Hierbei kommt man bei der üblichen Bilanzaufstellung zu einer Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der bis zu dem Bilanzstichtag durch die Abnutzung entstandenen Wertminderung. Bei der Bewertung zum Bilanzstichtag sind daher im allgemeinen die entsprechend der Abnutzung bisher vorgenommenen Abschreibungen zu berücksichtigen. Dies ergibt sich auch daraus, daß jede Bilanz mit der vorhergehenden sowohl hinsichtlich der Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände wie auch hinsichtlich der Gliederung übereinstimmen soll (Grundsatz des Wertzusammenhanges oder der Bilanzkontinuität). Entsprechend diesem Grundsatz müssen in der Steuerbilanz die einmal gewählten und anerkannten Abschreibungsmethoden beibehalten bleiben. Nur ausnahmsweise können sie bei veränderten Verhältnissen gewechselt werden. In der Handelsbilanz gilt der Grundsatz der Bilanzkontinuität im allgemeinen auch, wenn er sich auch nicht in dem Maße durchgesetzt hat, wie in der Steuerbilanz (RG 80, 332 geht zu weit, wenn es sagt: „Eine sogen. Kontinuität der Bilanz gibt es nicht“); er wird insoweit beachtet, als

wesentliche Abweichungen in der Gliederung der Bilanz oder in der Bewertung im Geschäftsbericht erwähnt werden müssen (Trumpler, „Die Bilanz der Aktiengesellschaft“, S. 22). Das D-Markbilanzgesetz hat jedoch diesen Grundsatz nicht angewendet.

## 2. Ausschluß vom handelsrechtlichen Bewertungs-Vorschriften

In den handelsrechtlichen Bestimmungen, die im Absatz 2 aufgeführt sind, kommt der Gedanke zum Ausdruck, daß für das Anlage- und für das Umlaufvermögen (bei Aktiengesellschaften, während § 42 GmbH-Ges. das Umlaufvermögen nicht erwähnt) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Höchstwert darstellen und daß eine Ueberbewertung nicht statthaft ist (Höchstwertprinzip). Daher sind Wertverluste entweder von dem Aktivposten abzuziehen oder es ist auf der Passivseite ein Gegenposten in Form von Wertberichtigungen zu bilden. Haben die Gegenstände des Umlaufvermögens einen Börsen- oder Marktpreis, so ist, falls er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der niedrigere Börsen- oder Marktpreis in die Bilanz einzusetzen (Niederstwertprinzip).

Diese Vorschriften gelten für die Ertragsbilanz und finden auf die D-Mark-Eröffnungsbilanz keine Anwendung, denn diese ist eine Vermögensbilanz, das heißt, sie dient der Ermittlung des in einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen Vermögens, ohne daß durch Unterbewertungen oder zu hohe Rückstellungen stille Reserven geschaffen werden sollen. Die Steuerbilanz, die gleichfalls eine Vermögensbilanz ist, stimmt mit der D-Mark-Eröffnungsbilanz, wenn sie entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen aufgestellt ist, überein (vgl. §§ 74 u. 75).

## 3. Wertansatz als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die in der D-Mark-Eröffnungsbilanz enthaltenen Wertansätze bilden die Grundlage für die späteren Handelsbilanzen. Entsprechend dem Grundsatz der Bilanzkontinuität können also die Wertansätze in den späteren Handelsbilanzen nicht frei gewählt werden, sondern sie sind aus der Eröffnungsbilanz herzuleiten. Von ihnen sind die Abschreibungen zu machen. Bei Verschmelzungen darf über diese Werte nicht hinausgegangen werden.

## § 6

### **Berücksichtigung späterer Währungs- und Kriegsfolge- maßnahmen**

(1) Das Vierte Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens (Festkontoggesetz) nebst seinen Durchführungsbestimmungen, die Vorschriften über die Neuordnung des Geldwesens in dem französischen, britischen und amerikanischen Sektor von Groß-Berlin sowie über die Währungsreform in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, namentlich die Anordnung der Deutschen Wirtschaftskommission für die sowjetische Besatzungszone „über die Behandlung von Forderungen von Kreditinstituten in den Westzonen (einschließlich des Saargebiets) oder geschlossenen Banken in Groß-Berlin gegen Schuldner in

der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands“ vom 18. August 1948 und ähnliche Maßnahmen, die zwischen dem 21. Juni 1948 und dem Tage des Inkrafttretens dieses Gesetzes getroffen worden sind, sind bei den Wertansätzen zu berücksichtigen.

(2) Demontagen, Reparationsentnahmen und ähnliche Maßnahmen, die in der Zeit zwischen dem 21. Juni 1948 und dem Tage des Inkrafttretens dieses Gesetzes getroffen werden, können, wenn ihre Durchführung mutmaßlich eine Ueberschuldung der Kapitalgesellschaft zur Folge hat, bei den Wertansätzen berücksichtigt werden.

#### **Die Rückwirkung des Währungsrechts und von Demontage-Maßnahmen auf den Bilanzstichtag**

Da gemäß § 5 der Zeitwert der Vermögensgegenstände am Bilanzstichtag, dem 21. Juni 1948, maßgebend ist, würden ohne eine besondere Bestimmung Vorgänge, die den Wert der Vermögensgegenstände nach diesem Stichtag beeinträchtigen, in der Eröffnungsbilanz unberücksichtigt bleiben müssen, denn sie haben keine rückwirkende Kraft. Das Vermögen ist jedoch sowohl in dem Währungsgebiet der drei Westzonen (durch das Festkontogesezt und seine Durchführungsverordnungen) wie auch in der Ostzone und in Berlin (durch die in § 6 aufgeführten Vorschriften) nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz in seinem Werte beeinträchtigt worden. Es würde zu einer unrichtigen Vermögensbewertung führen, wenn man solche späteren Währungsmaßnahmen nicht berücksichtigen würde. Die Währungsreform muß hinsichtlich der Aufstellung der Eröffnungsbilanz als ein einheitliches Ganzes angesehen werden, wenn sie auch in den verschiedenen Zonen und Sektoren Berlins örtlich und zeitlich uneinheitlich durchgeführt worden ist. Daher ist es vom bilanzmäßigen Standpunkt gerechtfertigt, daß die späteren Währungsmaßnahmen auf den Bilanzstichtag zurückwirken.

Wenn also beispielsweise ein Kaufmann fremde Gelder als Hinterlegungsgelder aufbewahrt hat und die Voraussetzungen der 2. Durchführungsverordnung zum Festkontogesezt (Anmeldung auf Formular B) erfüllt sind, so braucht er diese Beträge in seiner Bilanz nicht als im Verhältnis 10 : 1 umzustellende Verbindlichkeiten auszuweisen, sondern er kann die erst später erfolgte Regelung schon in der Eröffnungsbilanz berücksichtigen, gemäß der die Verpflichtung nur im Verhältnis 10 : 0,65 umzustellen ist. Entsprechendes gilt für die Währungsvorschriften, die für die Ostzone und für Berlin später erlassen sind.

Wenn Demontage- und ähnliche Maßnahmen, die nach dem Bilanzstichtag und vor Inkrafttreten des Gesetzes getroffen sind, mutmaßlich zu einer Ueberschuldung führen, können sie bei den Wertansätzen berücksichtigt werden. Die Entschädigungsansprüche sind mit einem Erinnerungsposten anzusetzen (§ 21).

### **§ 7**

#### **Anzuwendendes Währungsrecht**

Ist zweifelhaft, welches Währungsrecht auf in Reichsmark begründete Forderungen oder Verbindlichkeiten anzuwenden

ist, so ist für deren Wertansatz in der Regel von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. Befindet sich der Schuldner innerhalb Deutschlands, so ist das Währungsrecht des letztbekannten Wohnsitzes (Sitzes) zugrunde zu legen, den der Schuldner vor dem 21. Juni 1948 gehabt hat, es sei denn, daß sich der Schwerpunkt des Rechtsverhältnisses am 21. Juni 1948 eindeutig an einem anderen Ort befunden hat oder die Voraussetzungen der Nr. 3 vorliegen.

2. Bei durch Grundpfandrecht gesicherten Forderungen ist davon auszugehen, daß sich diese nach dem Währungsrecht am Ort der belegenen Sache richten.

3. Reichsmarkforderungen gegen Schuldner mit Wohnsitz (Sitz) in Deutschland außerhalb des Währungsgebietes gelten für ihren Wertansatz als nach den Vorschriften des Umstellungsgesetzes auf Deutsche Mark umgestellt, soweit in Vermögen vollstreckt werden kann, das sich im Währungsgebiet befindet.

#### Das anzuwendende Währungsrecht

##### 1. Währungsrecht des Wohnsitzes des Schuldners

Die Währungsvorschriften enthalten im allgemeinen keine Bestimmungen darüber, wie Forderungen gegen Schuldner außerhalb des Gebietes, für das die Währungsvorschrift gilt, umzustellen sind. Infolgedessen besteht auch für die Bewertung dieser Forderungen in der Eröffnungsbilanz keine einheitliche Norm. Daher ist eine einheitliche Regelung dahingehend getroffen worden, daß grundsätzlich der letztbekannte Wohnsitz bzw. Sitz des Schuldners vor dem Bilanzstichtag maßgebend ist. Unter „Schwerpunkt des Rechtsverhältnisses“ dürften vor allem die Fälle zu verstehen sein, in denen der Schuldner zwar seinen Wohnsitz oder Sitz noch in einer anderen Zone, z. B. der Ostzone, hat, aber auch in der Westzone tätig ist und das Rechtsverhältnis hier begründet und abgewickelt worden ist.

##### 2. Währungsrecht des Ortes des dinglichen Rechts

Entsprechend dem dinglichen Gerichtsstande (§§ 24–26 ZPO) ist bei solchen Forderungen, die dinglich gesichert sind, sowohl das dingliche Recht wie auch die persönliche Forderung nach dem Währungsrecht zu bewerten, das am Ort der belegenen Sache gilt. Hier tritt der Ort des Grundstücks an die Stelle des Wohnsitzes des Schuldners.

##### 3. Währungsrecht des Schuldners mit Wohnsitz außerhalb und Vermögen im Währungsgebiet

Für Klagen gegen Personen mit Wohnsitz außerhalb, aber Vermögen innerhalb Deutschlands bestimmt § 23 ZPO den Bezirk als Gerichtsstand, in dem sich das Vermögen befindet. Dementsprechend ist bei Schuldnern mit Wohnsitz außerhalb des Währungsgebietes, also außerhalb der drei Westzonen, jedoch innerhalb Deutschlands, die Forderung nach dem Umstellungsgesetz, also nach dem Währungsrecht der Westzonen, umzustellen und in der Eröffnungsbilanz zu bewerten, sofern der Schuldner Vermögen hat, das sich in den Westzonen befindet oder aus sonstigem Grunde, z. B. auf Grund einer Bürgschaft dort vollstreckt werden kann.

## § 8

**Oeffentlich-rechtliche Verfügungsbeschränkungen**

Vermögensgegenstände, die einer Verfügungsbeschränkung auf Grund der Gesetze Nr. 52 oder 53 der Militärregierungen und des § 26 Abs. 2 des Umstellungsgesetzes oder einer sonstigen gegen jeden wirkenden Verfügungsbeschränkung unterliegen, brauchen nicht allein wegen dieser Verfügungsbeschränkung mit einem niedrigeren Wert angesetzt zu werden. In dem Bericht über die Neufestsetzung (§ 48) ist der Gesamtbetrag der Vermögensgegenstände anzugeben, die solchen Verfügungsbeschränkungen unterliegen.

**Die Bewertung blockierten Vermögens**

Die Bestimmung, daß Vermögen, das den Gesetzen Nr. 52 und 53 unterworfen ist, wegen der sich daraus ergebenden Verfügungsbeschränkungen nicht niedriger bewertet zu werden braucht, bezieht sich auf alle Arten von Vermögen, also auch auf Forderungen. Insoweit wird die Bewertungsvorschrift des § 24, Abs. 2 eingeschränkt. Es wird grundsätzlich daran festgehalten, daß sich die Verfügungsbeschränkungen weder auf die Bilanzierung noch auf die D-Mark-Eröffnungsbilanz auswirken müssen.

Ebenso muß in der D-Mark-Eröffnungsbilanz auch die Vorschrift des § 26, Abs. 2 Umstellungsgesetz bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden, gemäß der die Verfügungsbeschränkungen der Gesetze 52 und 53 auf alle Altgeldguthaben und auf alle Forderungen und Verbindlichkeiten in Deutscher Mark Anwendung finden, deren Gläubiger oder Schuldner ihren Wohnsitz, Sitz oder Ort der Niederlassung in einem deutschen Gebiet außerhalb des Währungsgebietes haben.

Soweit für die Verwaltung eines dem Ges. 52 oder 53 unterliegenden Unternehmens ein „custodian“ („Verwalter“) bestellt ist, der an Stelle des Inhabers das Unternehmen verwaltet, hat dieser die Verpflichtung zur ordnungsmäßigen Verwaltung und damit auch zur ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung. Ferner hat er die Verpflichtungen des seiner Verwaltung unterstehenden Unternehmens ordnungsgemäß zu erfüllen. Dies ergibt sich aus Artikel IV des Ges. 52, gemäß dem geschäftliche Unternehmen grundsätzlich nicht der Aktionssperre unterliegen, sondern weiterarbeiten können. Mit Rücksicht auf diese Bestimmung werden im allgemeinen auch Forderungen, gegen Unternehmungen, die dem Ges. 52 unterliegen, hinsichtlich der Möglichkeit ihrer Geltendmachung nicht beeinträchtigt, so daß eine Minderbewertung solcher Forderungen in der Bilanz im allgemeinen nicht gerechtfertigt ist.

## § 9

**Auslandsvermögen**

(1) Vermögensgegenstände, die von dem Kontrollratgesetz Nr. 5 oder entsprechenden Maßnahmen im Ausland erfaßt worden sind, sowie Vermögensgegenstände, die auf Grund des Gesetzes Nr. 53 der Militärregierung abgeliefert wurden, sind

mit einem Erinnerungsposten von einer Deutschen Mark anzusetzen, es sei denn, daß besondere Gründe einen höheren Wertansatz rechtfertigen.

(2) In dem Bericht über die Neufestsetzung (§ 48) sind diese Gegenstände mit dem zuletzt vor Inkrafttreten der in Abs. 1 genannten Maßnahmen in der Bilanz ausgewiesenen Wert unter Berücksichtigung eines Verhältnisses von einer Deutschen Mark für jede Reichsmark aufzuführen. Bei Valuta-Forderungen ist außerdem der Nennbetrag in ausländischer Währung anzugeben.

### Die Bewertung von Auslandsvermögen

#### 1. Erinnerungsposten

Das Kontrollratsgesetz Nr. 5 betrifft die Uebernahme und Erfassung deutschen Vermögens im Ausland. Gemäß Art. I ist eine Kommission, bestehend aus Vertretern der vier Besatzungsmächte, gebildet worden, der die Rechte und Ansprüche auf Vermögen, das im Eigentum einer in oder außerhalb Deutschlands befindlichen Person deutscher Staatsangehörigkeit steht, übertragen worden sind. Das Gesetz Nr. 53 betrifft die Devisenbewirtschaftung und sieht die Ablieferung von ausländischen Zahlungsmitteln Wertpapieren, die auf ausländische Währung lauten, Gold, Silber, Platin und dergl. vor.

Soweit sich Vermögensstücke im Ausland befinden oder auf Grund des Gesetzes Nr. 53 der Militärregierung abgeliefert worden sind, ist eine so weitgehende Beeinträchtigung erfolgt, daß eine Bewertung nur fiktive Bedeutung haben würde, denn eine Realisierbarkeit solchen Vermögens ist bis auf weiteres nicht möglich. Es würde daher im allgemeinen dem Grundsatz der Bilanzwahrheit widersprechen, wenn solche Vermögensstücke in der Bilanz mit einem anderen Wert als mit einem bloßen Erinnerungsposten angesetzt würden. Lediglich in Ausnahmefällen ist bei besonderen Gründen ein höherer Wertansatz zulässig.

#### 2. Behandlung im Bericht über die Neufestsetzung

Die Bestimmung des Abs. 2 dient dazu, daß für den Fall einer späteren Regelung der vor der Währungsumstellung vorhandene Wert des Vermögensgegenstandes aus dem Bericht jederzeit ohne weiteres festgestellt werden kann. Da es sich um Sachwerte oder um Forderungen handelt, die im Ausland zu erfüllen sind, werden sie von der Währungsumstellung nicht betroffen. Daher sind sie mit einem Wert unter Berücksichtigung des Verhältnisses 1:1 in Deutscher Mark in dem Bericht aufzuführen. Dies ändert aber nichts daran, daß auch für sie der Ansatz in der D-Mark-Eröffnungsbilanz mit einem Erinnerungsposten von 1,— D-Mark gilt. Der Bericht muß bei Forderungen sowohl dem Wert in Deutscher Mark enthalten, der sich bei Berücksichtigung des Umstellungsverhältnisses von 1:1 ergibt, wie auch den Nennbetrag in der ausländischen Währung, falls die Forderung auf ausländische Währung lautet. Andernfalls ist nur der Betrag in Deutscher Mark in dem Bericht anzugeben. Die Regelung des Abs. 2 gilt nur für Kapitalgesellschaften, also nicht für Offene Handels- und Kommanditgesellschaften; denn die Vorschrift des § 48 gilt nur für Kapitalgesellschaften.

## § 10

**Valuta-Schuldverhältnisse**

(1) Für den Wertansatz von Valuta-Verpflichtungen und nicht unter § 9 fallenden Valuta-Forderungen ist der Umrechnungskurs von 0,30 USA-Dollar für eine Deutsche Mark zugrunde zu legen; für die Umrechnung der übrigen Fremd-Valuten ist die von der Bank deutscher Länder als Anlage zu Nr. 21 der Richtlinien zur Erstellung der Reichsmarkschlußbilanz und der Umstellungsrechnung der Geldinstitute im Oeffentlichen Anzeiger für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet Nr. 10 vom 5. Februar 1949 veröffentlichte Umrechnungstabelle zugrunde zu legen.

(2) Valuta-Verpflichtungen und nicht unter § 9 fallende Valuta-Forderungen, die vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz getilgt worden sind, sind mit dem Betrag anzusetzen, der zu ihrer Tilgung verwandt worden ist.

**Die Forderungen und Verpflichtungen in ausländischer Währung**

Da die Deutsche Mark nur hinsichtlich des Dollars einen Kurs hat, der von der Joint Export Import Agency (JELA) festgesetzt wird, bildet dieser Kurs, also eine Deutsche Mark = 0,30 USA-Dollar, die Grundlage für die Errechnung von Wertansätzen für Forderungen und Verpflichtungen in ausländischer Währung. Soweit es sich um Forderungen in anderer fremder Währung handelt, ist die Errechnung des Wertansatzes nach § 10 nur dann vorzunehmen, wenn die Forderung nicht unter § 9 fällt, also nicht durch das Kontrollratsgesetz Nr. 5 oder das Gesetz Nr. 53 der Militärregierung erfaßt wird. Für diese Forderungen kommt eine Umrechnung zwecks Ermittlung eines Wertansatzes nicht in Betracht, da sie nur mit einem Erinnerungsposten von einer Deutschen Mark anzusetzen sind. In § 10 wird im Unterschied zu § 9, Abs. 2 die Umrechnungstabelle der Anlage zu Nr. 21 der Richtlinien zur Ermittlung der Reichsmarkschlußbilanz und der Umstellungsrechnung der Geldinstitute zugrunde gelegt, während § 9, Abs. 2 für die Bestimmung des gemeinen Wertes der Forderung keine besonderen Bestimmungen enthält. In beiden Fällen handelt es sich jedoch nur um allgemeine Bewertungsvorschriften, die nicht besagen, daß die Bonität der Forderung außer acht zu lassen ist. Infolgedessen ist auch bei Valuta-Forderungen § 24, Abs. 2 anzuwenden, wonach zweifelhafte Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Wert einzusetzen und uneinbringliche Forderungen abzuschreiben sind. In § 10 werden also nur die allgemeinen Umrechnungsgrundsätze geregelt, die eine Korrektur nach § 24, Abs. 2 nur bei sicheren Forderungen nicht erforderlich machen.

## § 11

**Geldwertschuldverhältnisse**

(1) Für den Wertansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten, die nicht auf einen bestimmten Betrag lauten, sondern nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses in deutscher Währung in Höhe des Wertes einer bestimmten Menge von Edelmetallen,

Waren, Wertpapieren oder ausländischen Zahlungsmitteln oder von Sach- und Dienstleistungen zu erfüllen sind, ist dieser Wert zugrunde zu legen; §§ 10, 20 und 22 sind entsprechend anzuwenden.

(2) Abs. 1 findet keine Anwendung, wenn der Wert einer bestimmten Menge von Feingold geschuldet wird; in diesem Falle ist für den Wertansatz der Umstellungsbetrag in Deutscher Mark zugrunde zu legen, der sich aus den Vorschriften des Umstellungsgesetzes für den durch den Preis von 2790 Reichsmark für 1 kg Feingold bestimmten Reichsmarkbetrag ergibt.

(3) § 5, Abs. 4 findet Anwendung. Im Falle des Abs. 2 ist in dem Bericht über die Neufestsetzung (§ 48) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wertansatz und der Höhe der Verbindlichkeit nach dem für ihren Inhalt und Umfang maßgebenden Recht anzugeben.

#### **Die Bewertung von Geldwertschuldverhältnissen und von Goldmarkverbindlichkeiten**

Die Gesetzgebung und Rechtsprechung hat schon lange vor der Währungsreform allen Bestrebungen, durch besondere Gestaltung von Verträgen, eine Freistellung des Gläubigers von der allmählichen Geldentwertung zu erreichen, entgegengewirkt (Verordnung über wertbeständige Rechte vom 16. November 1940, RGBl. I, S. 1521). Der deutschen Auffassung haben sich die Besatzungsmächte angeschlossen und in Gesetz Nr. 51 bestimmt, daß niemand eine Vereinbarung treffen darf, die die Zahlung einer anderen als der Markwährung vorsieht (Art. II.). Dieses Gesetz ist durch die Verordnung Nr. 92/Nr. 118 dahingehend geändert worden, daß die Vereinbarung von Wertbeständigkeitsklauseln unzulässig ist, weil darin ein Mißtrauen gegen die Währung zum Ausdruck gebracht wird. Auch das Umstellungsgesetz wirkt allen Versuchen, sich durch Goldmarkklauseln eine Besserstellung bei der Umstellung zu sichern, entgegen, indem es die Goldmark der Reichsmark bei der Umstellung gleichstellt (§ 13, Abs. 3 des Umstellungsgesetzes). Soweit Forderungen und Verbindlichkeiten nicht auf einen bestimmten Betrag, sondern auf eine bestimmte Menge von Wertgegenständen lautete, richtet sich der Wertansatz nach dem Werte dieser Gegenstände, wobei die Bewertungsvorschriften der §§ 10, 20 und 22 anzuwenden sind. Dies gilt jedoch nicht für Goldmarkverbindlichkeiten. Diese sind in gleicher Weise zu bewerten wie Reichsmarkverbindlichkeiten. Sie erhalten also weder bei der Umstellung der Währung noch bei der Bewertung in der Eröffnungsbilanz eine besondere Behandlung. Auch Feingoldklauseln sind in gleicher Weise zu behandeln, also es ist nicht ein überhöhter Reichsmarkpreis, sondern der übliche vom 2790,— RM für ein Kilogramm Feingold zugrunde zu legen und die sich daraus ergebende Reichsmarkverbindlichkeit in der üblichen Weise umzustellen. Der Gläubiger einer solchen Forderung erlangt also keine Besserstellung. Dabei ist bei ihm als Forderung und bei dem Schuldner als Verbindlichkeit der normale Betrag, der sich aus der Umstellung ergibt, anzusetzen.

## § 12

**Schuldverhältnisse mit Wertsicherungsklausel**

(1) Für den Wertansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten, die auf einen bestimmten Reichsmarkbetrag lauten, aber mit einer Wertsicherungsklausel versehen sind, ist der Umstellungsbetrag in Deutscher Mark zugrunde zu legen, der sich aus den Vorschriften des Umstellungsgesetzes für den Reichsmarkbetrag ohne Berücksichtigung der Wertsicherungsklausel ergibt.

(2) § 5, Abs. 4 findet Anwendung. In dem Bericht über die Neufestsetzung (§ 48) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wertansatz und der Höhe der Verbindlichkeit nach dem für ihren Inhalt und Umfang maßgebenden Recht anzugeben.

**Schuldverhältnisse mit Wertbeständigkeitsklauseln**

Im Unterschied zu § 11 werden in § 12 solche Schuldverhältnisse behandelt, die auf einen bestimmten Reichsmarkbetrag lauten. Während in dem Falle des § 11 deutsche Währung in Höhe des Wertes einer bestimmten Menge von Edelmetallen, Waren, Wertpapieren, ausländischen Zahlungsmitteln oder von Sach- und Dienstleistungen geschuldet wird, also das Schuldverhältnis nicht auf Zahlung eines bestimmten Reichsmarkbetrages lautet, regelt § 12 den Fall, daß das Schuldverhältnis auf Reichsmark lautet, aber mit einer Wertsicherungsklausel versehen ist. In diesem Falle gilt das gleiche wie im Falle der Vereinbarung einer bestimmten Menge Feingold (§ 11, Abs. 2): Es wird der Reichsmarkbetrag zugrunde gelegt und die Wertsicherungsklausel nicht berücksichtigt. Der Reichsmarkbetrag wird nach den Vorschriften des Umstellungsgesetzes umgestellt. Diese Bewertungsvorschrift schließt nicht aus, daß die Bestimmung des § 24 über die Bewertung von Forderungen unabhängig von der sich auf Grund des Umstellungsgesetzes ergebenden Höhe des Betrages in Deutscher Mark bei der Ermittlung des Wertansatzes zu berücksichtigen ist.

Das Umstellungsgesetz bestimmt in § 13, Abs. 3, S. 1, daß Reichsmarkverbindlichkeiten und Reichsmarkforderungen im Sinne dieses Gesetzes alle Verbindlichkeiten und Forderungen aus vor dem 21. Juni 1948 begründeten Schuldverhältnissen sind, die auf Reichsmark, Rentenmark oder Goldmark lauten, aber nach den Vorschriften in Reichsmark zu erfüllen gewesen wären, die vor dem Inkrafttreten des Währungsgesetzes in Geltung gewesen sind. Unabhängig von dieser gesetzlichen Regelung ist jedoch eine andere Umstellung im Wege der gegenseitigen Vereinbarung zulässig, die in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen ist (vgl. § 24, Abs. 3).

## § 13

**Erinnerungsposten als Höchstwerte bei der Einstellung von Kapitalentwertungskonten**

Werden in die Eröffnungsbilanz Kapitalentwertungskonten (§§ 36, 37) eingestellt, so ist in den Fällen, in denen dieses Gesetz die Ansetzung eines Vermögensgegenstandes mit einem Erinne-

rungsposten zuläßt, der Vermögensgegenstand an Stelle des sonst zulässigen Wertes mit dem Erinnerungsposten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen. Gleiches gilt in den Fällen, in denen dieses Gesetz die Ansetzung eines Vermögensgegenstandes mit einem Erinnerungsposten vorschreibt, aber einen höheren Wertansatz aus besonderen Gründen zuläßt.

#### **Die Ansetzung von Vermögensgegenständen mit Erinnerungsposten bei Einstellung von Kapitalentwertungskonten**

In den Fällen, in denen die Neufestsetzung unter Bildung eines Kapitalentwertungskontos nach § 36 oder 37 erfolgt, ist es besonders wichtig, daß die übrigen Vermögensgegenstände vorsichtig bewertet werden, denn andernfalls würde die Beschränkung für das Kapitalentwertungskonto, das nach § 36 höchstens 50 % des Nennkapitals und nach § 37 höchstens 90 % des Nennkapitals betragen darf, umgangen werden können, indem Vermögenswerte zu hoch bewertet werden. In solchen Fällen könnte ein niedrigeres Kapitalentwertungskonto gebildet werden als bei geringerer Bewertung der Aktiva, denn von der Bewertung der Aktiva hängt die Höhe des Neukapitals und damit die zulässige Höhe des Kapitalentwertungskontos ab. Um eine zu hohe Bewertung der Aktiva zu vermeiden, ist daher in den Fällen, in denen ein Kapitalentwertungskonto gebildet wird, überall dort, wo ein Erinnerungsposten an Stelle eines sonst zulässigen Wertes eingesetzt werden kann, die Einsetzung eines Erinnerungspostens vorgeschrieben, also ein höherer Wertansatz nicht gestattet. Dies gilt z. B. im Falle des § 17 und des § 26, also bei Grundstücken und bei Forderungen gegen Schuldner in Deutschland außerhalb des Währungsgebietes. Bei Bestehen von solchen Forderungen können diese im Falle der Neufestsetzung des Kapitals nach § 35 mit einem höheren Ansatz als dem Erinnerungsposten bewertet werden, wenn ein solcher Ansatz gerechtfertigt ist. Dagegen ist dies nicht zulässig, und es darf nur ein Erinnerungsposten eingesetzt werden, wenn die Bildung eines Kapitalentwertungskontos nach §§ 36 oder 37 erfolgt. Entsprechendes gilt auch, wenn ein Erinnerungsposten vorgeschrieben ist, oder ein höherer Wertansatz aus besonderen Gründen zulässig ist, wie z. B. im Falle des § 9, Abs. 1.

### **§ 14**

#### **Lastenausgleich**

(1) Ansprüche und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Lastenausgleich ergeben, sind, soweit sich nicht aus diesem Gesetz etwas anderes ergibt, in der Eröffnungsbilanz nicht anzusetzen. Dies gilt auch für die auf Grund des Gesetzes zur Sicherung von Forderungen für den Lastenausgleich vom 2. September 1948 (Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebietes 1948 S. 87) und der entsprechenden Gesetze der französischen Zone entstandenen Grundschulden; sie sind jedoch in der Eröffnungsbilanz zu vermerken.

(2) Soweit sich aus dem Lastenausgleich Veränderungen im Vermögen der in § 1 bezeichneten natürlichen und juristischen Personen ergeben, ist deren Eröffnungsbilanz und gegebenenfalls die Eröffnungsbilanz ihrer Gesellschafter mit Wirkung auf den 21. Juni 1948 zu berichtigen.

(3) Soweit die Vorschriften über den Lastenausgleich einen anderen Wertansatz als nach den Vorschriften dieses Gesetzes zwingend anordnen, gelten diese Werte auch als Höchstwerte für die Eröffnungsbilanz.

(4) Vorschriften über die Durchführung der Berichtigung der Eröffnungsbilanz bleiben vorbehalten.

#### **Die einstweilige Nichtberücksichtigung des Lastenausgleichs**

Der Lastenausgleich, der gemäß der Präambel zum Währungsgesetz und gemäß § 29 des Umstellungsgesetzes vorgesehen ist, kann nach dem D-Markbilanzgesetz noch nicht berücksichtigt werden, und zwar auch nicht die Maßnahmen, die zur Sicherung der Forderungen gemäß dem Gesetz vom 2. September 1948 getroffen worden sind, vielmehr muß vor einer bilanzmäßigen Berücksichtigung die Gesamtheit der zu treffenden Maßnahmen vorliegen und übersehen werden können. Daher ist auf die Bewertungsvorschriften, die in dem Gesetz über den Lastenausgleich erlassen werden, verwiesen. Diese gehen, soweit sie eine andere Bewertung anordnen, dem D-Markbilanzgesetz vor.

Mit Rücksicht auf die zu erwartenden Bewertungsvorschriften in der Lastenausgleichs-Gesetzgebung ist in Abs. 2 bestimmt, daß Vermögensveränderungen, die sich aus diesen Bewertungsvorschriften ergeben, in der Eröffnungsbilanz durch nachträgliche Aenderung zu berücksichtigen sind. Die Bilanzberichtigung gilt sowohl für die Handels- wie für die Steuerbilanz (vgl. §§ 74 und 75). Diese Bestimmung ist ein Ausfluß des Kopplungsprinzips und bezweckt, eine einheitliche Bewertungsgrundlage für die Vermögensbewertung sowie für die Handels- und Steuerbilanz zu erreichen. Es sollen also die sich aus dem Lastenausgleich ergebenden Wertveränderungen einheitlich auf die Vermögenswerte und die Wertansätze der Handels- und Steuerbilanz zurückwirken, so daß nachträglich der Lastenausgleich berücksichtigt wird, obwohl die Bilanzen bereits ohne Berücksichtigung des Lastenausgleichs aufgestellt waren.

### **Dritter Unterabschnitt**

#### **Besondere Bewertungsvorschriften**

#### **§ 15**

#### **Aktiven**

Für den Ansatz der einzelnen Posten auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz gelten §§ 16 bis 27.

### Die Bewertung der Aktiven

#### 1. Allgemeines betr. Handels- und Steuerbilanz

Für Kaufleute enthält § 40 HGB allgemeine Vorschriften über die Bewertung. Für Aktiengesellschaften gelten die besonderen Bilanzierungsbestimmungen der §§ 131 ff. des Aktiengesetzes, insbesondere § 133, der die Wertansätze in der Jahresbilanz behandelt. Für Gesellschaften mit beschränkter Haftung enthält § 42 des GmbH-Gesetzes Sonderbestimmungen über Wertansätze. Bei all diesen Vorschriften handelt es sich nur um die handelsrechtlichen Bilanzen, für die im Interesse des Schutzes der Gläubiger der Grundsatz der Bilanzwahrheit in dem Sinne gilt, daß Ueberbewertungen nicht zulässig sind. Das Handelsrecht will also vermeiden, daß der Kaufmann durch eine Ueberbewertung seines Vermögens zu viel Gewinn ausschüttet, während das Steuerrecht verhindern will, daß der Kaufmann zu wenig Gewinn versteuert, also sein Vermögen nicht unterbewertet. Wenn auch hiernach die Ziele des Handels- und des Steuerrechts bei der Bilanzaufstellung verschiedene sind, so dient für das Steuerrecht die Handelsbilanz doch als Grundlage in dem Sinne, daß gemäß § 5 des Einkommensteuergesetzes die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abgeleitet wird, denn das Steuerrecht geht nach § 5 EinkStGes von dem Betriebsvermögen aus, „das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“, also von der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung. In der Handelsbilanz gilt der Grundsatz der Bilanzkontinuität nicht in dem gleichen Umfange wie in der Steuerbilanz. In der Handelsbilanz bedeutet er im wesentlichen, daß Abweichungen in der Gliederung der Bilanz oder in der Bewertung, soweit sie von Bedeutung sind, im Geschäftsbericht erwähnt werden müssen, und daß ein durch Hinaufsetzung des Wertes von Anlagegegenständen erzielter Buchgewinn nicht mit dem Betriebsgewinn zusammengeworfen werden darf, sondern als außerordentlicher Ertrag ausgewiesen werden muß. In der Steuerbilanz bedeutet der Grundsatz der Bilanzkontinuität wesentlich mehr, nämlich

- a) daß der Bilanzansatz bei abnutzbarem Anlagevermögen nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgeht (§ 6, Nr. 1 EinkStGes), d. h. daß in Verlustjahren die Werte der abnutzbaren Anlagegegenstände nicht hinaufgesetzt werden dürfen, um in späteren Gewinnjahren entsprechend höhere Abschreibungen vornehmen zu können (sogenannter „Wertzusammenhang“ oder „besondere Bilanzkontinuität“),
- b) daß der Bewertungsmaßstab beibehalten werden muß, also z. B. nicht beliebig von dem Zeit- oder Teilwert auf den Anschaffungswert übergegangen werden darf und umgekehrt („innere Bilanzkontinuität“),
- c) daß auch das Bilanzschema beibehalten werden muß, z. B. Passivposten nicht erscheinen dürfen, die in früheren Bilanzen nicht vorhanden waren,
- d) daß die Art der Verbuchung nicht beliebig geändert wird, z. B. regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, wie Mieten, Steuern, Versicherungsprämien, gleichbleibend für das Jahr zu verbuchen sind, auf das sie sich beziehen (vgl. Trumpler, „Die Bilanz der Aktiengesellschaft“, S. 55 ff.).

#### 2. Bewertungsvorschriften für Handels- und Steuerbilanz

Die „besonderen Bewertungsvorschriften“ stellen — wie die Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches, des Aktiengesetzes und des Ge-