

Großkommentare der Praxis

Heymann

Handelsgesetzbuch



Großkommentar

3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

herausgegeben von

Norbert Horn, Peter Balzer, Georg Borges, Harald Herrmann

Dritter Band

§§ 238 bis 342e

Bearbeiter:

Werner Nägel: Einleitung, §§ 238–263, 318–321

Harald Herrmann: §§ 264–289, 316–317, 321a–330, 336–339, 341, 341b–h, k–l, q–w, 342–342b

Danny Hinkelthein: §§ 290–315e

Marco Mansdörfer: §§ 331–335c, 340m–340o, 341m–p, x, y, 342–342d

Stefan Roth: §§ 340–340e, 341a, i–j

Stefan Roth/Peter Balzer/Stefan Kröll: §§ 340f–340l

Redaktor: Harald Herrmann

Sachregister: Christian Klie

DE GRUYTER

Professor Dr. *Peter Balzer*, Rechtsanwalt in Düsseldorf, Honorarprofessor an der Universität Siegen
Akademischer Rat a.Z. Dr. *David Bartlitz*, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Professor Dr. *Georg Borges*, Universität des Saarlandes
Professor Dr. *Volker Emmerich*, Universität Bayreuth, Richter am OLG Nürnberg a.D.
Rechtsanwalt Dr. habil. *Christian Förster*, Frankfurt a.M.
Professor Dr. *Robert Freitag*, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Wiss. Mitarb. Dr. *Oliver Froitzheim*, Universität zu Köln
Professor Dr. *Martin Henssler*, Universität zu Köln
Professor Dr. *Harald Herrmann*, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Rechtsanwalt *Danny Hinkelthein*, LL.M. oec., Nürnberg
Professor Dr. *Jochen Hoffmann*, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Professor Dr. *Norbert Horn*, Universität zu Köln
Oberregierungsrat Dr. *Christian Körber*, Bayerische Staatskanzlei, Nürnberg
Professor Dr. *Stefan Kröll*, LL.M., Bucerius Law School, Rechtsanwalt in Köln
Professor Dr. *Jan Lieder*, LL.M., Universität Freiburg i.Br., Richter am OLG Schleswig
Professor Dr. *Marco Mansdörfer*, Universität des Saarlandes
Akademischer Rat a.Z. Dr. *David Markworth*, Universität zu Köln
Akademischer Rat a.Z. Dr. *Dirk Michel*, Universität zu Köln
PD Dr. *Michael F. Müller*, LL.M., Akademischer Oberrat a.Z., Universität Bayreuth
Steuerberater Dr. *Werner Nägel*, Bamberg
Rechtsanwalt Dr. *Matthias Peetz*, Bamberg
Rechtsanwalt Dr. *Stefan Roth*, Nürnberg
Professor Dr. *Andreas Schlüter*, Generalsekretär des Stifterverbands für die Deutsche Wissenschaft, Essen
Akademischer Rat a.Z. Dr. *Bernd Scholl*, Dipl.-Kfm., Universität zu Köln
Professor Dr. *Michael Stöber*, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Professor Dr. *Christoph Teichmann*, Julius-Maximilians-Universität Würzburg
Prof. Dr. *Ulrich Wackerbarth*, Fernuniversität in Hagen

Zitiervorschlag: z.B. Heymann/*Mansdörfer* HGB, § 341m Rdn. 5

ISBN 978-3-11-043816-1

e-ISBN (PDF) 978-3-11-043614-3

e-ISBN (EPUB) 978-3-11-043400-2

Library of Congress Control Number: 2019940606

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2020 Walter de Gruyter GmbH, Berlin/Boston

Satz/Datenkonvertierung: jürgen ullrich typesatz, Nordlingen

Druck und Bindung: Hubert & Co. GmbH und Co. KG, Göttingen

www.degruyter.com

Vorwort

Die 3. Auflage bringt den bewährten Kommentar auf den neuesten Stand. Die umfangreiche Fortentwicklung des Handelsrechts seit Erscheinen der Voraufgabe machte intensive Neubearbeitungen in vielen Bereichen erforderlich, beginnend mit der Einleitung (Band 1) und sich fortsetzend in allen Bänden, z.B. im Bankvertragsrecht (Band 4). Neue Akzente setzt die dritte Auflage u.a. durch Aufnahme einer Kommentierung des Partnerschaftsrechts (Band 2) und des UN-Kaufrechts (Band 4), ferner durch die vom Steuerrecht weitgehend losgelösten Schwerpunkte im Rechnungslegungsrecht und in der Bilanzpublizität (Band 3). Der Herausgeberkreis wurde erweitert um Peter Balzer, Georg Borges und Harald Herrmann. Jeder Mitherausgeber hat die Redaktion eines der vier Bände übernommen, unbeschadet der gemeinsamen Verantwortung für das Gesamtwerk. Auch der Kreis der Autoren wurde erweitert und verjüngt. Der Bearbeitungsstand für die Bände 1–3 ist der 1. Juli 2019.

Köln, Düsseldorf, Saarbrücken, Nürnberg

Juli 2019

Norbert Horn, Peter Balzer, Georg Borges, Harald Herrmann.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort — **V**

Abkürzungsverzeichnis — **XXXIII**

Bibliographie — **XLV**

Handelsgesetz

DRITTES BUCH

Handelsbücher

Einleitung

- I. Begriff und Gegenstand des Bilanzrechts — **2**
- II. Rechtsquellen — **4**
- III. Sinn und Zweck des Bilanzrechts — **11**
- IV. Die Auslegung von Bilanzrecht und die wirtschaftliche Betrachtungsweise — **20**
- V. Das Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz — **22**
- VI. Das Bilanzrecht im Rahmen des Europarechts — **30**
- VII. Die Globalisierung der Kapitalmärkte und das Bilanzrecht — **36**
- VIII. Inkrafttreten und Übergangsrecht — **42**

ERSTER ABSCHNITT

Vorschriften für alle Kaufleute

ERSTER UNTERABSCHNITT

Buchführung. Inventar

- § 238 Buchführungspflicht — **43**
- I. Allgemeines — **44**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **44**
 - III. Zur Buchführung verpflichtete Personen und Gesellschaften — **44**
 - IV. Beginn und Ende der Buchführungspflicht — **47**
 - V. Inhalt der Buchführungspflicht — **49**
 - VI. Aufbewahrung von Handelsbriefen (Abs. 2) — **52**
 - VII. Verletzung der Buchführungspflicht — **52**
- § 239 Führung der Handelsbücher — **54**
- I. Allgemeines — **55**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck — **55**
 - III. Erfordernis der lebenden Sprache (Abs. 1 S. 1) — **55**
 - IV. Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen (Abs. 1 S. 2) — **56**
 - V. Vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnung (Abs. 2) — **56**
 - VI. Änderungen der Buchführung (Abs. 3) — **57**
 - VII. Abweichende Buchführungsformen – Offene-Posten-Buchführung und EDV-Buchführung (Abs. 4) — **58**
- § 240 Inventar — **60**
- I. Allgemeines — **61**
 - II. Herkunft der Norm — **61**

- III. Inventarpflicht (Abs. 1) — **61**
- IV. Inventarisierungsfrist (Abs. 2 S. 1 und 3) — **63**
- V. Dauer des Geschäftsjahrs (Abs. 2 S. 2) — **64**
- VI. Festbewertung (Abs. 3) — **64**
- VII. Gruppenbewertung (Abs. 4) — **66**
- § 241 Inventurvereinfachungsverfahren — **69**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **70**
 - II. Geschichtete Stichprobeninventur (Abs. 1) — **70**
 - III. Permanente Inventur und andere Verfahren (Abs. 2) — **71**
 - IV. Die zeitverschobene – vor- oder nachverlegte – Stichtagsinventur (Abs. 3) — **71**
- § 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars — **72**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **72**
 - II. Anwendungsbereich — **73**
 - III. Schwellenwerte — **73**
 - IV. Rechtsfolgen — **73**

ZWEITER UNTERABSCHNITT

Eröffnungsbilanz. Jahresabschluss

ERSTER TITEL

Allgemeine Vorschriften

- § 242 Pflicht zur Aufstellung — **75**
 - I. Allgemeines — **76**
 - II. Herkunft der Norm — **76**
 - III. Systematische Zusammenhänge und Rechtsfortbildung — **76**
 - IV. Aufstellung (Abs. 1), Feststellung und Änderung des Jahresabschlusses — **77**
 - V. Erfassung nur des Unternehmensvermögens (Betriebsvermögens); Ausgrenzung des Privatvermögens — **80**
 - VI. Eröffnungsbilanz (Abs. 1) und Schlußbilanz — **83**
 - VII. Jahresbilanz (Abs. 1) — **84**
 - VIII. Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 2) — **85**
 - IX. Der Jahresabschluss (Abs. 3) — **86**
 - X. Sonderbilanzen — **86**
 - XI. Befreiung von der Aufstellungspflicht (§ 242 Abs. 4) — **88**
 - XII. Folgen der Nichtbeachtung der Aufstellungspflicht — **89**
- § 243 Aufstellungsgrundsatz — **89**
 - I. Allgemeines — **90**
 - II. Herkunft der Vorschrift — **90**
 - III. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) (Abs. 1) — **90**
 - IV. Grundsatz der Wahrheit oder Richtigkeit der Bilanz — **91**
 - V. Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (Abs. 2) — **92**
 - VI. Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss (Abs. 3) — **95**
- § 244 Sprache. Währungseinheit — **96**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Vorschrift — **96**
 - II. Aufstellung des Jahresabschlusses — **97**
 - III. Jahresabschluss in deutscher Sprache und Euro — **97**
 - IV. Rechtsfolgen einer Verletzung — **98**
- § 245 Unterzeichnung — **98**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Vorschrift — **99**

- II. Gegenstand, Art und Weise sowie Zeitpunkt der Unterzeichnung — **99**
- III. Unterzeichnungspflichtige Personen — **100**
- IV. Folgen fehlender Unterschrift — **101**

ZWEITER TITEL

Ansatzvorschriften

- § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot — **103**
 - I. Überblick — **105**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck — **105**
 - III. Der Grundsatz der Vollständigkeit (Abs. 1; Vollständigkeitsgebot in Bilanz und GuV) — **106**
 - IV. Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit (Subjektive Zurechnung) — **117**
 - V. Verrechnungsverbot (Saldierungsverbot; Abs. 2) — **120**
 - VI. Stetigkeitsgebot (Abs. 3) — **122**
 - VII. Folgen der Nichtbeachtung des § 246 — **122**
- § 247 Inhalt der Bilanz — **123**
 - I. Allgemeines — **123**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck — **124**
 - III. Gesonderter Ausweis, hinreichende Aufgliederung (Abs. 1) — **124**
 - IV. Anlagevermögen und Umlaufvermögen (Abs. 2) — **126**
 - V. Bilanzierungsbesonderheiten für Handelspersonengesellschaften — **128**
- § 248 Bilanzierungsverbote und Wahlrechte — **134**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **135**
 - II. Bilanzierungsverbot für Aufwendungen im Sinne des Abs. 1 — **135**
 - III. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2) — **136**
 - IV. Exkurs: Bilanzuelle Behandlung von Ökopunkten — **141**
- § 249 Rückstellungen — **142**
 - I. Allgemeines — **144**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **144**
 - III. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 S. 1 1. Alt.) — **146**
 - IV. Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Abs. 1 S. 2 Nr. 2) — **157**
 - V. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1 S. 1 2. Alt.) — **158**
 - VI. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung (Abs. 1 S. 2 Nr. 2) — **162**
 - VII. Verbot sonstiger Rückstellungen; Auflösungsverbot (Abs. 2 S. 1) — **163**
- § 250 Rechnungsabgrenzungsposten — **163**
 - I. Allgemeines — **164**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **164**
 - III. Aktive Rechnungsabgrenzung nach Abs. 1 S. 1 — **165**
 - IV. Passive Rechnungsabgrenzung nach Abs. 2 — **167**
 - V. Disagio oder Damnum (Abs. 3) — **170**
- § 251 Haftungsverhältnisse — **171**
 - I. Allgemeines — **171**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **172**
 - III. Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln — **172**
 - IV. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften — **173**
 - V. Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen — **173**

- VI. Haftung aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten — **174**
- VII. Ausweis und Bewertung von Haftungsverhältnissen — **174**

DRITTER TITEL

Bewertungsvorschriften

- § 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze — **177**
 - I. Rechtliche Fundierung der Bewertung — **178**
 - II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **179**
 - III. Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität; Bilanzenzusammenhang; Zweischneidigkeit der Bilanz) (Abs. 1 Nr. 1) — **180**
 - IV. Grundsatz der Unternehmensfortführung (going-concern-Prinzip) (Abs. 1 Nr. 2) — **181**
 - V. Grundsatz der Einzelbewertung (Abs. 1 Nr. 3) — **182**
 - VI. Stichtagsprinzip (Abs. 1 Nr. 3) — **184**
 - VII. Grundsatz der Vorsicht (Abs. 1 Nr. 4) — **185**
 - VIII. Realisationsprinzip (Abs. 1 Nr. 4) — **185**
 - IX. Imparitätsprinzip (Verlustantizipationsprinzip) (Abs. 1 Nr. 4) — **188**
 - X. Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 5) — **189**
 - XI. Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität; innerperiodische Einheitlichkeit der Bewertung) (Abs. 1 Nr. 6) — **190**
 - XII. Ausnahmen von den Grundsätzen des Abs. 1 (Abs. 2) — **191**
- § 253 Zugangs- und Folgebewertung — **191**
 - I. Herkunft der Norm — **194**
 - II. Inhalt und Zweck der Vorschrift; Verhältnis zum Steuerrecht — **195**
 - III. Bewertung von Vermögensgegenständen (Abs. 1 S. 1) — **196**
 - IV. Bewertung von Verbindlichkeiten (Abs. 1 S. 2) — **196**
 - V. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 S. 2) — **199**
 - VI. Abzinsung von Rückstellungen und Rentenverpflichtungen (Abs. 2) — **205**
 - VII. Abschreibungen beim Anlagevermögen (Abs. 3) — **208**
 - VIII. Abschreibungen beim Umlaufvermögen (Abs. 4) — **218**
 - IX. Wertaufholungsgebot (Abs. 5) — **221**
 - X. Ausschüttungssperre (Abs. 6) — **222**
 - XI. Rechtliche Sanktionen für Bewertungsfehler — **222**
- § 254 Bildung von Bewertungseinheiten — **223**
 - I. Allgemeines; Zweck der Norm — **223**
 - II. Herkunft und systematische Stellung der Norm — **224**
 - III. Begriffe — **224**
 - IV. Arten von Bewertungseinheiten — **225**
 - V. Reichweite — **225**
 - VI. Voraussetzungen — **225**
 - VII. Abbildung der Bewertungseinheiten im Jahresabschluss — **227**
 - VIII. Steuerrecht — **228**
- § 255 Bewertungsmaßstäbe — **228**
 - I. Herkunft — **230**
 - II. Inhalt und Zweck der Vorschrift — **231**
 - III. Anschaffungskosten (Abs. 1) — **231**
 - IV. Herstellungskosten (Abs. 2) — **241**

- V. Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2a) — **248**
- VI. Einbeziehungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen (Abs. 3) — **250**
- VII. Beizulegender Zeitwert (Abs. 4) — **251**
- § 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren — **253**
 - I. Allgemeines — **254**
 - II. Herkunft der Norm — **254**
 - III. Systematische Stellung und Zweck der Norm — **255**
 - IV. Bewertung nach einem Verbrauchs- bzw. Veräußerungsverfahren (S. 1) — **255**
 - V. Bewertung nach Festwert- und Durchschnittswertverfahren (S. 2) — **260**
 - VI. Steuerrecht — **260**
- § 256a Währungsumrechnung — **260**
 - I. Allgemeines — **260**
 - II. Begriffe — **261**
 - III. Anwendungsbereich und erfasste Bilanzposten — **261**
 - IV. Durchführung der Folgebewertung — **263**
 - V. Besonderheiten bei Restlaufzeiten unter einem Jahr (S. 2) — **263**
 - VI. Steuerrecht — **264**

DRITTER UNTERABSCHNITT

Aufbewahrung und Vorlage

- § 257 Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen — **265**
 - I. Allgemeines — **266**
 - II. Herkunft und Zweck der Norm — **266**
 - III. Adressaten der Aufbewahrungspflicht — **266**
 - IV. Aufzubewahrende Unterlagen (Abs. 1) — **266**
 - V. Handelsbriefe (Abs. 2) — **267**
 - VI. Formen der Aufbewahrung (Abs. 3) — **267**
 - VII. Aufbewahrungsfristen (Abs. 4, 5) — **268**
 - VIII. Sanktionen — **268**
 - IX. Steuerrecht — **268**
- § 258 Vorlegung im Rechtsstreit — **268**
 - I. Prozessrechtlicher Rahmen — **268**
 - II. Anordnung der Vorlegung — **269**
 - III. Sonstige Vorlegungspflichten — **269**
 - IV. Steuerrecht — **270**
- § 259 Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit — **270**
 - I. Herkunft und Zweck der Norm — **270**
 - II. Parteiöffentliche Einsichtnahme (S. 1) — **270**
 - III. Einsichtnahme allein durch das Gericht (S. 2) — **271**
- § 260 Vorlegung bei Auseinandersetzungen — **271**
 - I. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — **271**
 - II. Inhalt der Regelung — **271**
- § 261 Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern — **272**
 - I. Inhalt der Regelung — **272**
 - II. Reichweite der Regelung — **272**

VIERTER UNTERABSCHNITT

Landesrecht

- § 262 Anwendung auf Sollkaufleute a.F. — **273**
- § 263 Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften — **273**
 - I. Herkunft der Vorschrift — **273**
 - II. Rechnungslegung für öffentliche Unternehmen — **273**
 - III. Die Reichweite der Freistellung — **273**
 - IV. PubliG; landesrechtliche Eigenbetriebsregelungen; Steuerrecht — **274**

ZWEITER ABSCHNITT

Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung)

ERSTER UNTERABSCHNITT

Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht

ERSTER TITEL

Allgemeine Vorschriften

- Vorbemerkungen vor § 264 — **275**
- § 264 Pflicht zur Aufstellung — **280**
 - I. Terminologisches und rechtssystematische Bedeutung — **282**
 - II. Jahresabschluss — **283**
 - III. Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage — **286**
 - IV. Besonderheiten bei Kapitalmarktorientierung (Abs. 1 S. 2) — **291**
 - V. Identifikation (Abs. 1a) und Bilanzzeit (Abs. 2 S. 3) — **295**
 - VI. Befreiungsvorschriften (Abs. 1 S. 5, Abs. 3, 4) — **296**
- § 264a Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften — **298**
- § 264b Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts — **298**
- § 264c Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a — **299**
- § 264d Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft — **300**
- § 265 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung — **302**
 - I. Gebot formeller Stetigkeit (Abs. 1) — **303**
 - II. Vergleichszahlen der Vorjahre (Abs. 2) — **304**
 - III. Zugehörigkeit zu mehreren Posten (Abs. 3) — **305**
 - IV. Heterogene Geschäftszweige (Abs. 4) — **306**
 - V. Bildung von Posten — **306**
 - VI. Besonderheiten und Rechtsfolgen (Abs. 8) — **308**

ZWEITER TITEL

Bilanz

- § 266 Gliederung der Bilanz — **309**
 - I. Allgemeine Regeln — **311**
 - II. Aktivseite (Abs. 2) — **312**
 - III. Passivseite — **319**
 - IV. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 2 C/Abs. 3 D) — **327**
 - V. Kleinstkapitalgesellschaften (Abs. 1 S. 4) — **327**

- § 267 Umschreibung der Größenklassen — **327**
 - I. Größenklassen und Schwellenwerte — **328**
 - II. Erleichterungen — **330**
 - III. Große Kapitalgesellschaften und Gesellschaften mit Kapitalmarktzulassung (Abs. 3) — **331**
 - IV. Sonderregelungen nach Abs. 4–6 — **332**
- § 267a Kleinstkapitalgesellschaften — **333**
 - I. Entstehungsgeschichte — **333**
 - II. Kriterien der Unternehmensgröße — **333**
 - III. Rechtsfolgen der Erleichterung und Ausnahmen — **334**
- § 268 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke — **334**
 - I. Posten zur Ergebnisverwendung (Abs. 1) — **335**
 - II. Anlagenspiegel, Anlagengitter (Abs. 2) — **336**
 - III. Ungedeckter Fehlbetrag (Abs. 3) — **336**
 - IV. Vermerkplichten — **337**
 - V. Disagio/Damnum (Abs. 6) — **338**
 - VI. Sicherheiten (Abs. 7) — **339**
 - VII. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände — **339**
- § 269 [weggefallen] — **339**
- § 270 Bildung bestimmter Posten — **340**
 - I. Kapitalrücklagen (Abs. 1) — **340**
 - II. Gewinnrücklagen (Abs. 2) — **340**
- § 271 Beteiligungen. Verbundene Unternehmen — **341**
 - I. Unternehmensbeteiligungen (Abs. 1) — **341**
 - II. Bilanzrechtlich verbundene Unternehmen — **343**
- § 272 Eigenkapital — **344**
 - I. Gezeichnetes Kapital — **345**
 - II. Kapitalrücklagen (Abs. 2 Nr. 1–4) — **347**
 - III. Sonderposten — **348**
 - IV. Gewinnrücklagen (Abs. 3) und Rücklagen für eigene Anteile (Abs. 4) — **348**
 - V. Aktienrechtliche Zusatzangaben — **349**
- § 273 Sonderposten mit Rücklageanteil a.F. — **349**
- § 274 Latente Steuern — **349**
- § 274a Größenabhängige Erleichterungen — **350**

DRITTER TITEL

Gewinn- und Verlustrechnung

- § 275 Gliederung — **351**
 - I. Überblick — **353**
 - II. Gesamtkostenverfahren (Abs. 2) — **354**
 - III. Umsatzkostenverfahren (Abs. 3) — **359**
 - IV. Veränderungen der Rücklagen (Abs. 4) — **360**
 - V. Kleinstkapitalgesellschaften (Abs. 5) — **360**
 - VI. Rechtsfolgen — **361**
- § 276 Größenabhängige Erleichterungen — **361**
- § 277 Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung — **362**
 - I. Umsatzerlöse (Abs. 1) — **362**
 - II. Bestandsveränderungen (Abs. 2) — **363**

- III. Außerplanmäßige Abschreibungen etc. (Abs. 3) — **363**
- IV. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen (Abs. 4) — **363**
- § 278 [weggefallen] — **363**

VIERTER TITEL

- §§ 279–283 [weggefallen] — **365**

FÜNFTER TITEL

Anhang

- § 284 Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung — **367**
 - I. Grundfragen und Überblick — **368**
 - II. Checkliste — **368**
 - III. Freiwillige Angaben und Darstellungsform — **368**
 - IV. Sonderprobleme — **369**
- § 285 Sonstige Pflichtangaben — **371**
 - I. Langfristige und besicherte Verbindlichkeiten (Nr. 1a/b) — **376**
 - II. Sonstige Verpflichtungen finanzieller Art (Nr. 3–6) — **376**
 - III. Umsatzerlöse und steuerliche Erläuterungen — **376**
 - IV. Zur weiteren Kasuistik — **377**
- § 286 Unterlassen von Angaben — **380**
- § 287 [weggefallen] — **382**
- § 288 Größenabhängige Erleichterungen — **382**

SECHSTER TITEL

Lagebericht

- § 289 Lagebericht — **385**
- § 289a Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien — **389**
- § 289b Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen — **390**
- § 289c Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung — **391**
- § 289d Nutzung von Rahmenwerken — **392**
- § 289e Weglassen nachteiliger Angaben — **393**
- § 289f Erklärung zur Unternehmensführung — **393**

ZWEITER UNTERABSCHNITT

Konzernabschluß und Konzernlagebericht

- Vorbemerkungen vor § 290 — **397**
 - I. Einleitung: Rechnungslegung im Unternehmensverbund — **397**
 - II. Zwecke der Konzernrechnungslegung — **397**
 - III. Entstehungsgeschichte der Konzernbilanzvorschriften — **398**
 - IV. Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS) — **399**
 - V. Gliederung des 2. Unterabschnitts — **400**
 - VI. Das Konzernbilanzrecht in der Rechtsprechung — **400**

ERSTER TITEL

Anwendungsbereich

- § 290 Pflicht zur Aufstellung — **401**
 - I. Grundlagen — **403**
 - II. Konzernrechnungslegungspflicht (Abs. 1) — **403**

- III. Konzerntatbestände (Abs. 2) — **407**
- IV. Zurechnung von Rechten (Abs. 3) — **412**
- V. Berechnung der Stimmrechte (Abs. 4) — **413**
- VI. Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung (Abs. 5) — **414**
- VII. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **414**
- VIII. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **414**
- § 291 Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen — **415**
 - I. Grundlagen — **416**
 - II. Befreiungsvoraussetzungen für Konzernrechnungslegung (Abs. 1) — **418**
 - III. Voraussetzungen für einen befreienden Konzernabschluss (Abs. 2) — **419**
 - IV. Ausschluss der Befreiung (Abs. 3) — **421**
 - V. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **422**
 - VI. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **422**
 - VII. Korrespondierende Regelungen nach IFRS — **422**
- § 292 Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten — **422**
 - I. Grundlagen — **424**
 - II. Voraussetzungen für eine befreiende Wirkung (Abs. 1) — **425**
 - III. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **430**
 - IV. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **431**
- § 292a Befreiung von der Aufstellungspflicht (Weggefallen) — **431**
- § 293 Größenabhängige Befreiungen — **431**
 - I. Grundlagen — **432**
 - II. Befreiungsvoraussetzungen — **433**
 - III. Größenkriterien — **434**
 - IV. Erweiterung der Befreiung bei erstmaliger oder einmaliger Größenüberschreitung (Abs. 4) — **435**
 - V. Einschränkung der Befreiung (Abs. 5) — **436**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **436**
 - VII. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **436**

ZWEITER TITEL

Konsolidierungskreise

- § 294 Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten — **437**
 - I. Grundlagen — **438**
 - II. Der Konsolidierungskreis (Abs. 1) — **439**
 - III. Änderungen des Konsolidierungskreises (Abs. 2) — **439**
 - IV. Vorlagepflichten und Auskunftsrechte (Abs. 3) — **440**
 - V. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **442**
 - VI. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **442**
- § 295 (aufgehoben) — **442**
- § 296 Verzicht auf die Einbeziehung — **442**
 - I. Grundlagen — **443**
 - II. Einbeziehungswahlrechte (Abs. 1) — **444**
 - III. Einbeziehungswahlrecht bei untergeordneter Bedeutung (Abs. 2) — **447**
 - IV. Angaben im Konzernanhang (Abs. 3) — **447**
 - V. Bewertung nach der Equity-Methode — **448**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **448**
 - VII. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **448**

DRITTER TITEL

Inhalt und Form des Konzernabschlusses

- § 297 Inhalt — **449**
 - I. Grundlagen — **450**
 - II. Die Bestandteile des Konzernabschlusses (Abs. 1) — **452**
 - III. Angaben zu Mutterunternehmen (Abs. 1a) — **458**
 - IV. Grundsätze des Konzernabschlusses (Abs. 2) — **458**
 - V. Der „Bilanzeit“ (Abs. 2 S. 4) — **459**
 - VI. Der Konzern als wirtschaftliche Einheit (Abs. 3 S. 1) — **460**
 - VII. Stetigkeitsgebot (Abs. 3 S. 2–5) — **460**
 - VIII. Konzernabschlüsse nach dem PublG — **462**
 - IX. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **462**
- § 298 Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen — **462**
 - I. Grundlagen — **463**
 - II. Anzuwendende Vorschriften (Abs. 1) — **464**
 - III. Gliederungserleichterungen (Abs. 2) — **468**
 - IV. Konzernabschlüsse nach dem PublG — **468**
 - V. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **468**
- § 299 Stichtag für die Aufstellung — **468**
 - I. Grundlagen — **469**
 - II. Konzernabschlussstichtag (Abs. 1) — **470**
 - III. Jahresabschlüsse der einbezogenen Unternehmen (Abs. 2) — **470**
 - IV. Vorgänge von besonderer Bedeutung (Abs. 3) — **471**
 - V. Verhältnis zum PublG — **472**
 - VI. Rechtsfolgen der Nichtbeachtung — **472**

VIERTER TITEL

Vollkonsolidierung

- § 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot — **473**
 - I. Grundlagen — **474**
 - II. Grundsatz der Vollkonsolidierung — **475**
 - III. Übernahmegrundsätze – Vollständigkeit der Konzernbilanz (Abs. 2) — **476**
 - IV. Vorbereitung der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluss – Überleitung der Handelsbilanz I in die Handelsbilanz II — **478**
 - V. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (Abs. 2 S. 3) — **479**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PublG — **479**
 - VII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **479**
- § 301 Kapitalkonsolidierung — **479**
 - I. Allgemeine Grundlagen — **481**
 - II. Grundlagen der Kapitalkonsolidierung — **482**
 - III. Erstkonsolidierung (Abs. 1) — **484**
 - IV. Der Ausweis des Unterschiedsbetrages (Abs. 3) — **489**
 - V. Rückbeteiligungen (Abs. 4) — **490**
 - VI. Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern — **490**
 - VII. Folgekonsolidierung — **491**
 - VIII. Entkonsolidierung — **491**
 - IX. Veränderungen der Beteiligungsquote — **493**
 - X. Rechtsfolgen bei Verstößen — **494**
- § 302 Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung (weggefallen) — **495**

- § 303 Schuldenkonsolidierung — **495**
 - I. Grundlagen — **496**
 - II. Konsolidierungspflichtige Posten (Abs. 1) — **496**
 - III. Durchführung und Arten der Konsolidierung — **499**
 - IV. Erleichterungen (Abs. 2) — **500**
 - V. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **501**
 - VI. Rechtsfolgen bei Verstößen — **501**
- § 304 Behandlung der Zwischenergebnisse — **501**
 - I. Grundlagen — **502**
 - II. Eliminierung der Zwischenerfolge (Abs. 1) — **503**
 - III. Die Ermittlung des Zwischenerfolgs — **506**
 - IV. Konsolidierungstechnik — **509**
 - V. Quotenkonsolidierung und Equity-Bewertung — **510**
 - VI. Ausnahmen von der Eliminierungspflicht (Abs. 2) — **510**
 - VII. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **510**
 - VIII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **510**
- § 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung — **511**
 - I. Grundlagen — **511**
 - II. Eliminierung der Innenumsatzerlöse (Abs. 1 Nr. 1) — **513**
 - III. Eliminierung anderer Erträge (Abs. 1 Nr. 2) — **515**
 - IV. Befreiung von der Eliminierungspflicht (Abs. 2) — **517**
 - V. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **517**
 - VI. Rechtsfolgen bei Verstößen — **517**
- § 306 Latente Steuern — **518**
 - I. Grundlagen — **519**
 - II. Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen (S. 1) — **520**
 - III. Einzelne Konsolidierungsmaßnahmen — **521**
 - IV. Bewertung latenter Steuerabgrenzungen — **522**
 - V. Ausweis — **523**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **524**
 - VII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **524**
- § 307 Anteile anderer Gesellschafter — **524**
 - I. Grundlagen — **525**
 - II. Nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile – Abgrenzung der Fremddanteile — **526**
 - III. Ausgleichsposten — **526**
 - IV. Die Anteile anderer Gesellschafter am Konzernergebnis (Abs. 2) — **529**
 - V. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **530**
 - VI. Rechtsfolgen bei Verstößen — **530**

FÜNFTER TITEL

Bewertungsvorschriften

- § 308 Einheitliche Bewertung — **531**
 - I. Grundlagen — **532**
 - II. Die Einheitlichkeit der Bewertung im Konzern (Abs. 1) — **533**
 - III. Neubewertungspflicht (Abs. 2) — **535**
 - IV. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **536**
 - V. Rechtsfolgen bei Verstößen — **537**

- § 308a Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen — **537**
 - I. Grundlagen — **538**
 - II. Währungsumrechnung im Konzernabschluss — **538**
 - III. Eigenheiten bei den Konsolidierungsmaßnahmen — **540**
 - IV. Weitere Besonderheiten bei der Währungsumrechnung im Konzernabschluss — **542**
 - V. Berichterstattungspflichten — **544**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **545**
 - VII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **545**
- § 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags — **545**
 - I. Grundlagen — **546**
 - II. Der aktive Unterschiedsbetrag (Abs. 1) — **547**
 - III. Der passive Unterschiedsbetrag (Abs. 2) — **549**
 - IV. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **550**
 - V. Rechtsfolgen bei Verstößen — **550**

SECHSTER TITEL

Anteilmäßige Konsolidierung

- § 310 Anteilmäßige Konsolidierung — **551**
 - I. Grundlagen — **552**
 - II. Der Begriff des Gemeinschaftsunternehmens — **553**
 - III. Voraussetzungen der Quotenkonsolidierung (Abs. 1) — **554**
 - IV. Durchführung der anteiligen Konsolidierung (Abs. 2) — **556**
 - V. Angaben im Konzernanhang — **560**
 - VI. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **560**
 - VII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **560**

SIEBENTER TITEL

Assoziierte Unternehmen

- § 311 Definition. Befreiung — **561**
 - I. Grundlagen — **562**
 - II. Assoziierte Unternehmen — **563**
 - III. Nicht konsolidierte Tochterunternehmen — **567**
 - IV. Gemeinschaftsunternehmen — **568**
 - V. Gesonderter Ausweis — **568**
 - VI. Vorbehalt der Wesentlichkeit (Abs. 2) — **568**
 - VII. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **568**
 - VIII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **569**
- § 312 Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags — **569**
 - I. Grundlagen — **570**
 - II. Erfolgsneutrale Erstkonsolidierung nach der Equity-Methode (Abs. 1) — **572**
 - III. Erfolgswirksame Behandlung der Unterschiedsbeträge im Rahmen der Folgekonsolidierung (Abs. 2) — **573**
 - IV. Die zeitliche Ermittlung des Unterschiedsbetrages (Abs. 3) — **574**
 - V. Erfolgswirksame Fortschreibung des Beteiligungswertes (Abs. 4) — **574**
 - VI. Wahlrechte bei abweichenden Ansatz- und Bewertungsmethoden (Abs. 5 S. 1 und 2) — **575**
 - VII. Behandlung von Zwischenergebnissen und latenten Steuern (Abs. 5 S. 3) — **576**
 - VIII. Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens (Abs. 6) — **576**

- IX. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **577**
- X. Rechtsfolgen bei Verstößen — **578**

ACHTER TITEL

Konzernanhang

- § 313 Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz — **579**
- § 314 Sonstige Pflichtangaben — **580**
 - I. Grundlagen — **586**
 - II. Inhalt — **587**
 - III. Zusammenfassung von Anhang und Konzernanhang — **589**
 - IV. Zusammenstellung der Anhangsangaben im Konzernabschluss nach § 313 Abs. 1 S. 1 — **589**
 - V. Angaben nach § 313 im Einzelnen — **594**
 - VI. Pflichtangaben im Konzernanhang gemäß § 314 — **600**
 - VII. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **612**
 - VIII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **612**

NEUNTER TITEL

Konzernlagebericht

- § 315 Inhalt des Konzernlageberichts — **613**
 - I. Grundlagen — **614**
 - II. Inhalt — **615**
 - III. Angaben zum Geschäftsverlauf, zur Lage des Konzerns, voraussichtliche Entwicklung und Bilanzzeit (Abs. 1) — **616**
 - IV. Einzelangaben nach Abs. 2 — **617**
 - V. Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (Abs. 3) — **618**
 - VI. Zusätzliche Angaben für kapitalmarktorientierten Unternehmen (Abs. 4) — **618**
 - VII. Zusammenfassungsmöglichkeit von Konzernlagebericht und Lagebericht (Abs. 5) — **618**
 - VIII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **619**
 - IX. Konzernabschlüsse nach dem PubLG — **619**
- § 315a Ergänzende Vorschriften für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien — **619**
 - I. Allgemeines — **620**
 - II. Einordnung — **620**
 - III. Übernahmerechtliche Zusatzangaben bestimmter Mutterunternehmen (Abs. 1) — **621**
 - IV. Angaben zu den Grundzügen des Vergütungssystems (Abs. 2) — **621**
- § 315b Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung; Befreiungen — **621**
 - I. Allgemeines — **623**
 - II. Anwendungsbereich – Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung (Abs. 1) — **624**
 - III. Berichterstattung (Abs. 1 S. 3 und Abs. 3) und Zusammenfassung (Abs. 1 S. 2) — **625**
 - IV. Vorschriften zur Befreiung von nichtfinanzieller Konzernberichterstattung (Abs. 2) — **625**
 - V. Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung (Abs. 4) — **626**
 - VI. Rechtsfolgen bei Verstößen — **626**

- § 315c Inhalt der finanziellen Konzernklärung — **626**
 - I. Allgemeines — **627**
 - II. Verweise auf §§ 289c bis 289d (Abs. 1, 3 und 4) — **627**
 - III. Wesentlichkeit (Abs. 2) — **627**
- § 315d Konzernklärung zur Unternehmensführung — **628**
 - I. Allgemeines — **628**
 - II. Anwendungsbereich — **628**
 - III. Optionen zum Ausweis (S. 1 und 2) — **629**
 - IV. Inhalt der Konzernklärung zur Unternehmensführung — **629**
 - V. Prüfungspflicht — **629**

ZEHNTER TITEL

Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards

- § 315e Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards — **631**
 - I. Allgemeine Grundlagen — **632**
 - II. Pflichtaufstellung nach Abs. 1 — **632**
 - III. Erweiterte Pflichtaufstellung nach Abs. 2 — **633**
 - IV. Fakultative Aufstellung nach internationalen Standards (Abs. 3) — **633**
 - V. Rechtsfolgen bei Verstößen — **633**

DRITTER UNTERABSCHNITT

Prüfung

- § 316 Pflicht zur Prüfung — **635**
- § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung — **639**
 - I. Gegenstände Abs. 1 — **641**
 - II. Lageberichtsprüfung (Abs. 2) — **644**
 - III. Neuerungen seit KonTraG — **645**
- § 318 Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers — **649**
 - I. Wahl des (Konzern-)Abschlussprüfers (Abs. 1) — **651**
 - II. Pflichtrotation/Verbot der Beeinflussung der Prüferwahl (Abs. 1a, 1b) — **652**
 - III. Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers (Abs. 3) — **653**
 - IV. Gerichtliche Bestellung des Abschlussprüfers (Abs. 4, 5) — **653**
 - V. Kündigung durch den Abschlussprüfer (Abs. 6, 7) — **654**
 - VI. Unterrichtung der Wirtschaftsprüferkammer (Abs. 8) — **655**
- § 319 Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe — **655**
 - I. Abschlussprüferfähigkeit, Auswahl (Abs. 1) — **657**
 - II. Ausschluss bei Besorgnis der Befangenheit (Abs. 2) — **657**
 - III. Besondere Ausschlussgründe (Abs. 3 bis 5) — **658**
 - IV. Rechtsfolgen bei Verstößen — **660**
- § 319a Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse — **660**
 - I. Herkunft und Zweck, Verhältnis zur AbschlussprüferVO — **662**
 - II. Besondere Ausschlussgründe nach Abs. 1 S. 2 — **662**
 - III. Mittelbare Verflechtung, Sozietätsklausel, Darstellungspflicht im Prüfbericht (Abs. 1 S. 2) — **663**
 - IV. Darstellung im Prüfbericht, Verantwortlicher Prüfungspartner (Abs. 1 S. 3, 4) — **664**
 - V. Befreiungsmöglichkeit auf Antrag (Abs. 1a) — **664**
 - VI. Ausschlussgründe für Konzernabschlussprüfer (Abs. 2) — **664**

- VII. Genehmigung durch Prüfungsausschuss (Abs. 3) — **664**
- VIII. Rechtsfolgen bei Verstößen — **664**
- § 319b Netzwerk — **665**
 - I. Herkunft und Zweck, Verhältnis zur AbschlussprüferVO — **665**
 - II. Ausschlussgründe bei Netzwerkzugehörigkeit, Entlastung (Abs. 1 S. 1) — **665**
 - III. Absolute Ausschlussgründe (Abs. 1 S. 2) — **666**
 - IV. Begriff des Netzwerks (Abs. 1 S. 3) — **666**
 - V. Konzernabschlussprüfer (Abs. 2) — **666**
- § 320 Vorlagepflicht, Auskunftsrecht — **666**
 - I. Rechtsentwicklung — **667**
 - II. Vorlagepflicht (Abs. 1) — **668**
 - III. Auskunftsrecht (Abs. 2) — **668**
 - IV. Konzernabschluss (Abs. 3) — **668**
 - V. Bericht an den neuen Abschlussprüfer (Abs. 4) — **669**
 - VI. Weitergabe an Konzernprüfer in Drittland (Abs. 5) — **669**
- § 321 Prüfungsbericht — **669**
 - I. Herkunft und Zweck, Verhältnis zur AbschlussprüferVO — **671**
 - II. Berichtspflicht, Berichtsgrundsätze (Abs. 1 S. 1, 2) — **671**
 - III. Rede- und Warnpflicht (Abs. 1 S. 3) — **672**
 - IV. Inhalt des Hauptteils des Prüfungsberichts (Abs. 2) — **674**
 - V. Bericht über Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung (Abs. 3) — **675**
 - VI. Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem (Abs. 4) — **675**
 - VII. Bestätigung der Unabhängigkeit (Abs. 4a) — **676**
 - VIII. Unterzeichnung und Vorlage (Abs. 5) — **676**
- § 321a Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen — **677**
- § 322 Bestätigungsvermerk — **678**
- § 323 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers — **686**
 - I. Pflichten — **686**
 - II. Haftung — **688**
 - III. Haftungsgrenzen — **689**
- § 324 Prüfungsausschuss — **690**
 - I. Entstehungsgeschichte — **691**
 - II. Wesentlicher Norminhalt — **692**
- § 324a Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a — **692**
 - I. Prüfungspflicht für internationale Rechnungslegungsstandards (Abs. 1) — **693**
 - II. Zuständigkeit und Zusammenfassung — **693**

VIERTER UNTERABSCHNITT

Offenlegung (Einreichung zu einem Register, Bekanntmachung im Bundesanzeiger).

Veröffentlichung und Vervielfältigung. Prüfung durch das Registergericht

- § 325 Offenlegung — **695**
- § 325a Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland — **699**
- § 326 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung — **702**
- § 327 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung — **702**
- § 327a Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften — **703**

- § 328 Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung — **703**
- § 329 Prüfungs- und Unterrichtspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers — **704**

FÜNFTER UNTERABSCHNITT

Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften

- § 330 Ermächtigung — **707**

SECHSTER UNTERABSCHNITT

Straf- und Bußgeldvorschriften Ordnungsgelder

ERSTER TITEL

Straf- und Bußgeldvorschriften

Vorbemerkungen vor §§ 331ff — **709**

- I. Grundlagen und Schutzzwecke des Bilanzstrafrechts — **709**
- II. Historie und Entwicklung des Bilanzstrafrechts — **711**
- III. Übersicht und inhaltliche Systematisierung — **714**
- IV. Begehungsformen und kriminologische Warnzeichen — **721**
- V. Bilanzcompliance und Prävention von Bilanzierungsverstößen — **722**
- VI. Deliktsübergreifende bilanzstrafrechtliche Dogmatik — **722**
- VII. Konkurrenzen — **728**
- VIII. Verfahrensrechtliche Besonderheiten — **729**
- § 331 Unrichtige Darstellung — **729**
 - I. Entstehungsgeschichte — **732**
 - II. Grundlegende Normcharakteristik — **732**
 - III. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht — **734**
 - IV. § 331 Nr. 1: Unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft — **735**
 - V. § 331 Nr. 1a — **747**
 - VI. § 331 Nr. 2: Unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse des Konzerns — **748**
 - VII. § 331 Nr. 3: Offenlegung eines unrichtigen Konzernabschlusses oder Konzernlageberichts — **749**
 - VIII. § 331 Nr. 3a: Bilanzzeit — **751**
 - IX. § 331 Nr. 4: Unrichtige Angaben gegenüber Abschlussprüfern — **752**
 - X. Das Verhältnis der einzelnen Tatbestände zueinander — **754**
 - XI. Strafverfolgung und Rechtsfolgen — **754**
- § 332 Verletzung der Berichtspflicht — **755**
 - I. Entstehung und Bedeutung des Tatbestandes — **756**
 - II. Schutzzweck und Schutzbereich — **757**
 - III. Deliktsnatur — **757**
 - IV. Der Täterkreis — **757**
 - V. Der Gegenstand der Tathandlung — **759**
 - VI. Das Tatverhalten — **760**
 - VII. Der subjektive Tatbestand, Vorsatz — **762**
 - VIII. Tatvollendung und Versuch — **763**
 - IX. Der Qualifikationstatbestand des Abs. 2 — **763**
 - X. Rechtswidrigkeit — **764**

- XI. Irrtum — **764**
- XII. Täterschaft und Teilnahme — **764**
- XIII. Konkurrenzen — **765**
- XIV. Strafverfolgung und Rechtsfolgen — **765**
- § 333 Verletzung der Geheimhaltungspflicht — **766**
 - I. Entstehung und Aufbau des Tatbestandes — **767**
 - II. Geschütztes Interesse und Schutzbereich — **767**
 - III. Deliktsnatur und Täterkreis — **768**
 - IV. Der Gegenstand der Tathandlung — **769**
 - V. Das Täterverhalten — **773**
 - VI. Der subjektive Tatbestand, Vorsatz — **774**
 - VII. Tatvollendung und Versuch — **774**
 - VIII. Der Qualifikationstatbestand, Abs. 2 S. 1 — **775**
 - IX. Rechtswidrigkeit — **775**
 - X. Irrtum — **777**
 - XI. Täterschaft und Teilnahme — **777**
 - XII. Konkurrenzen — **777**
 - XIII. Strafantrag — **777**
 - XIV. Strafverfolgung und Rechtsfolgen — **778**
- § 333a Verletzung der Pflichten bei Abschlussprüfungen — **778**
 - I. Entstehungsgeschichte und Aufbau des Tatbestandes — **779**
 - II. Geschütztes Interesse und Schutzbereich — **779**
 - III. Deliktsnatur und Täterkreis — **780**
 - IV. Objektiver Tatbestand — **780**
 - V. Subjektiver Tatbestand — **781**
 - VI. Vollendung und Beendigung — **781**
 - VII. Konkurrenzen — **781**
 - VIII. Rechtsfolgen — **781**
- § 334 Bußgeldvorschriften — **782**
 - I. Grundsätzliches zur Ordnungswidrigkeit — **784**
 - II. Entstehung der Vorschrift, geschütztes Rechtsgut und Schutzbereich — **785**
 - III. Der Täterkreis — **786**
 - IV. Die einzelnen Tatbestände des Abs. 1 — **786**
 - V. Der Tatbestand des Abs. 2 — **789**
 - VI. Der Tatbestand des Abs. 2a — **789**
 - VII. Der subjektive Tatbestand, Vorsatz — **790**
 - VIII. Versuch — **790**
 - IX. Tatbestandsausschluss — **790**
 - X. Konkurrenzen — **790**
 - XI. Die Geldbuße — **791**
 - XII. Verfolgung, Verfahren und Berichtigung, Verjährung — **792**

ZWEITER TITEL

Ordnungsgelder

Vorbemerkungen vor § 335 — **793**

- I. Zweck des Ordnungsgeldverfahrens — **793**
- II. Historie und Entwicklung — **793**
- III. Überblick und Systematisierung — **794**
- IV. Praktische Gestaltungsmöglichkeiten — **795**

- § 335 Festsetzung von Ordnungsgeld — **795**
 - I. Ratio, Rechtsnatur und Interpretationsgrundsätze des Ordnungsgeldverfahrens — **799**
 - II. Verfassungsmäßigkeit — **800**
 - III. Interpretationsgrundsätze — **800**
 - IV. Tatbestand — **801**
 - V. Rechtsfolgen — **804**
 - VI. Verfahren — **805**
 - VII. Einspruchsverfahren — **807**
 - VIII. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand — **808**
 - IX. Rechtsmittel — **808**
 - X. Elektronische Aktenführung — **808**
- § 335a Beschwerde gegen die Festsetzung von Ordnungsgeld; Rechtsbeschwerde; Verordnungsermächtigung — **809**
 - I. Historie — **810**
 - II. Rechtsnatur und Systematik — **810**
 - III. Beschwerde, Abs. 1, 2 — **810**
 - IV. Rechtsbeschwerde — **812**
 - V. Elektronische Aktenführung — **812**
- § 335b Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften — **813**
 - I. Gesetzeszweck — **813**
 - II. Anwendungsbereich — **813**
- § 335c Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle — **813**
 - I. Historie — **814**
 - II. Zweck — **814**
 - III. Publikation — **814**

DRITTER ABSCHNITT

Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften

- § 336 Anhang und Lagebericht — **815**
 - I. Überblick — **815**
 - II. Einzelheiten — **816**
- § 337 Vorschriften zur Bilanz — **818**
- § 338 Vorschriften zum Anhang — **819**
- § 339 Offenlegung — **820**

VIERTER ABSCHNITT

Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige

ERSTER UNTERABSCHNITT

Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute

- Vorbemerkungen §§ 340–340o — **823**
 - I. Rechtsgrundlagen und Zielsetzung der §§ 340 bis 340o HGB — **824**
 - II. Ergänzungen und Modifikationen der §§ 340ff und RechKredV — **826**
 - III. Weitere Rechtsgrundlagen für die externe Rechnungslegung der Kreditinstitute — **826**
 - IV. Besonderheiten der Bilanz — **827**
 - V. Besonderheiten der GuV — **827**

- VI. Besonderheiten zum Zwecke der Bewertung — **828**
- VII. Anhang und Lagebericht — **828**
- VIII. Internationale Vergleichbarkeit — **828**
- IX. Rechnungslegung nach Internationale Accounting Standards (IAS) — **829**

ERSTER TITEL

Anwendungsbereich

- § 340 Anwendungsbereich — **831**
 - I. Vorbemerkungen — **832**
 - II. Uneingeschränkte Anwendung sowie jeweilige Ausnahmen — **832**
 - III. Ergänzende Anwendung gem. § 340 Abs. 2 — **834**
 - IV. Gem. § 340 Abs. 3 ausgenommene Unternehmen — **835**
 - V. Zusätzliche Anforderungen wegen Rechtsform und für Zweigstellen (§ 340 Abs. 1 S. 3, Abs. 4 S. 4 und Abs. 5 S. 3) — **835**

ZWEITER TITEL

Jahresabschluß, Lagebericht, Zwischenabschluß

- § 340a Anzuwendende Vorschriften — **837**
 - I. Bestimmung der auf die externe Rechnungslegung anwendbaren Normen (§ 340a Abs. 1, 1. Hs.) — **838**
 - II. Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts (§ 340a Abs. 1, 2. Hs., Abs. 1a, 1b) — **839**
 - III. Nicht anwendbar und modifizierte Vorschriften (§ 340a Abs. 2) — **839**
 - IV. Anwendbarkeit der Normen auf Zwischenabschlüsse — **842**
 - V. Anhangangaben zu Aufsichtsratsmandaten und -beteiligungen (§ 340a Abs. 4) — **842**
- § 340b Pensionsgeschäfte — **842**
 - I. Vorbemerkungen — **843**
 - II. Definition des Pensionsgeschäfts (§ 340b Abs. 1, Abs. 6) — **844**
 - III. Bilanzierung echter Pensionsgeschäfte (§ 340b Abs. 2, Abs. 4) — **846**
 - IV. Gewinn- und Verlustrechnung bei echten Pensionsgeschäften — **849**
 - V. Bilanzierung unechter Pensionsgeschäfte (§ 340b Abs. 3, Abs. 5) — **849**
 - VI. Gewinn- und Verlustrechnung bei unechten Pensionsgeschäften — **850**
- § 340c Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung und zum Anhang — **851**
 - I. Vorbemerkungen — **852**
 - II. Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen des Handelsbestandes (§ 340c Abs. 1) — **852**
 - III. Ausweis der Finanzanlagen (§ 340c Abs. 2) — **855**
- § 340d Fristengliederung — **857**

DRITTER TITEL

Bewertungsvorschriften

- § 340e Bewertung von Vermögensgegenständen — **859**
 - I. Vorbemerkungen — **860**
 - II. Wie Anlagevermögen zu bewertenden Vermögensgegenstände (§ 340e Abs. 1 S. 1) — **860**
 - III. Wie Umlaufvermögen zu bewertenden Vermögensgegenstände (§ 340e Abs. 1 S. 2, Abs. 3) — **861**
 - IV. Nominalwertbilanzierung von Forderungen (§ 340e Abs. 2) — **863**
 - V. Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ (§ 340e Abs. 4) — **863**

- § 340f Vorsorge für allgemeine Bankrisiken — **864**
 - I. Vorbemerkungen — **865**
 - II. Voraussetzungen und Grenzen der Bildung von institutsspezifischen stillen Vorsorgereserven (§ 340f Abs. 1) — **866**
 - III. Beibehaltungswahlrecht für stille Vorsorgereserven und Wertaufholungsgebot (§§ 340f Abs. 1 S. 3, § 253 Abs. 5 S. 1) — **869**
 - IV. Überkreuzkompensation in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 340f Abs. 3) — **870**
 - V. Verzicht auf Angaben im Anhang und Lagebericht (§ 340f Abs. 4) — **871**
 - VI. Aufsichtsrechtliche Behandlung der stillen Vorsorgereserven nach § 340f und § 26a KWG a.F. — **872**
- § 340g Sonderposten für allgemeine Bankrisiken — **872**
 - I. Vorbemerkungen — **873**
 - II. Voraussetzungen der offenen Risikovorsorge nach § 340g Abs. 1; Abgrenzung zur Bildung stiller Reserven nach § 340f — **873**
 - III. Aufsichtsrechtliche Behandlung der offenen Risikovorsorge nach § 340g — **875**

VIERTER TITEL

Währungsumrechnung

- § 340h Währungsumrechnung — **877**
 - I. Vorbemerkungen, Regelungsbereich — **877**
 - II. Umrechnung von Bilanzposten in Fremdwährung (§§ 340h, 256a) — **878**
 - III. Behandlung von Umrechnungsdifferenzen in der Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 340h, 256a) — **880**
 - IV. Angabepflichten im Anhang — **883**

FÜNFTER TITEL

Konzernabschluß, Konzernlagebericht, Konzernzwischenabschluß

- § 340i Pflicht zur Aufstellung — **885**
 - I. Vorbemerkungen — **886**
 - II. Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses (§ 340i Abs. 1 S. 1, Abs. 3) — **887**
 - III. Auf den Konzernabschluss anwendbare Vorschriften (§ 340i Abs. 2, Abs. 1 S. 2) — **888**
 - IV. Entsprechende Anwendung der Konzernrechnungslegungsvorschriften auf Zwischenabschlüsse (§ 340i Abs. 4) — **889**
 - V. Befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte — **889**
 - VI. Besonderheiten des Konzernabschlusses bei Kreditinstituten — **890**
 - VII. Nichtfinanzielle Konzernklärung (§ 340i Abs. 5) — **891**
 - VIII. Angaben zum Diversitätskonzept — **891**
- § 340j Einzubeziehende Unternehmen — **891**
 - I. Vorbemerkungen — **892**
 - II. Angabepflichten bei Ausübung von Einbeziehungswahlrechten (§§ 340j Abs. 2, 296 Abs. 1 Nr. 3) — **892**

SECHSTER TITEL

Prüfung

- § 340k Prüfung — **895**
 - I. Vorbemerkungen — **896**
 - II. Auswahl der Prüfers — **897**

- III. Prüfungsbereiche und Prüfungsumfang — **898**
- IV. Prüfungsbericht — **899**
- V. Prüfungsausschuss (§ 340k Abs. 5) — **899**

SIEBENTER TITEL

Offenlegung

- § 340l Offenlegung — **901**
 - I. Vorbemerkungen — **902**
 - II. Offenlegungspflichten für Kreditinstitute und Zweigstellen im EG-Ausland (§ 340l Abs. 1) — **903**
 - III. Offenlegungspflichten für deutsche Zweigstellen ausländischer Kreditinstitute (§ 340l Abs. 2) — **903**
 - IV. Spezialvorschriften für Genossenschaften (§ 340l Abs. 3) — **904**
 - V. Ergänzende Bestimmungen für die Offenlegung von Jahresabschlüssen nach IFRS (§ 340l Abs. 4) — **904**

ACHTER TITEL

Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangsgelder

- § 340m Strafvorschriften — **905**
 - I. Entwicklungsgeschichte — **905**
 - II. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 1 — **906**
 - III. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 2 — **907**
 - IV. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 3 — **907**
- § 340n Bußgeldvorschriften — **907**
 - I. Grundsätze des Ordnungswidrigkeitenrechts. – Entstehung der Vorschrift, geschütztes Rechtsgut und Schutzbereich — **910**
 - II. Täterkreis — **911**
 - III. Die einzelnen Tatbestände des Abs. 1 — **911**
 - IV. Der Tatbestand des Abs. 2 — **913**
 - V. Der Tatbestand des Abs. 2a — **914**
 - VI. Der subjektive Tatbestand, Vorsatz — **914**
 - VII. Versuch — **915**
 - VIII. Konkurrenzen — **915**
 - IX. Die Geldbuße — **915**
 - X. Verfolgung, Verfahren und Berichtigung, Verjährung — **916**
- § 340o Festsetzung von Ordnungsgeld — **917**
 - I. Entstehungsgeschichte — **917**
 - II. Funktion des § 340o – Antragsberechtigung, Verfahrens- und Ordnungsgeldbemessung — **917**
 - III. Die einzelnen erzwingbaren Handlungen — **917**
 - IV. Rechtsfolge — **918**

ZWEITER UNTERABSCHNITT

Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen

- Vorbemerkungen vor §§ 341–341o — **919**
 - I. Risikotransfer, Versicherungsmärkte und Verantwortungsbereitschaft durch Rechnungslegung — **919**
 - II. Entwicklungen seit der Versicherungsbilanzrichtlinie (VBR) 1991 — **921**
 - III. Weitere Neuerungen seit dem Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (TransPublG) 2002 — **922**

ERSTER TITEL

Anwendungsbereich

- § 341 Anwendungsbereich — **923**
 - I. Vorbemerkungen — **924**
 - II. Versicherungsunternehmen iSd Abs. 1 S. 1 — **924**
 - III. Nicht dem Anwendungsbereich der §§ 341a–341l unterliegende Versicherungsunternehmen – Abs. 1 S. 2 — **924**
 - IV. Anwendungsbefreiungen/-vereinfachungen – § 330 Abs. 1, Abs. 4 i.V.m. §§ 61, 62 RechVersV — **924**
 - V. Niederlassungen als Versicherungsunternehmen i.S.v. Abs. 1– Abs. 2 — **925**
 - VI. Pensionsfonds iSv Abs. 4 — **926**

ZWEITER TITEL

Jahresabschluß, Lagebericht

- § 341a Anzuwendende Vorschriften — **927**
 - I. Vorbemerkungen — **928**
 - II. Grundnorm des § 341a Abs. 1 — **928**
 - III. Nicht anzuwendende Vorschriften – Abs. 2 S. 1 – sowie Anwendung der durch Rechtsverordnung erlassenen Formblätter und anderer Vorschriften – Abs. 2 S. 2 — **929**
 - IV. Krankenversicherungsunternehmen – Abs. 3 — **933**
 - V. Entsprechende Anwendung aktienrechtlicher Vorschriften – Abs. 4 — **933**
 - VI. Verlängerte Aufstellungsfrist für Rückversicherungsunternehmen – Abs. 5 — **933**

DRITTER TITEL

Bewertungsvorschriften

- § 341b Bewertung von Vermögensgegenständen — **935**
 - I. Gesetzgebungsstand vor und nach dem BilMoG 2009 — **936**
 - II. Anlagevermögen – Abs. 1 S. 1 — **936**
 - III. Umlaufvermögen – Abs. 2 S. 1 — **942**
 - IV. Unzulässigkeit des Bewertungsvereinfachungsverfahrens bei Grundstücken, Bauten und im Bau befindlichen Anlagen – Abs. 3 — **944**
 - V. Zeitwertgebot gem. Abs. 4 für Pensionsfonds — **944**
- § 341c Namensschuldverschreibungen, Hypothekendarlehen und andere Forderungen — **944**
 - I. Vorbemerkung — **945**
 - II. Nennwertbilanzierung – Abs. 1 — **946**
 - III. Bilanzierung eines Unterschiedsbetrages (aktiver/passiver Rechnungsabgrenzungsposten) – Abs. 2 — **946**
 - IV. Hypothekendarlehen und anderen Forderungen – Abs. 3 — **946**
- § 341d Anlagestock der fondsgebundenen Lebensversicherung — **947**
 - I. Vorbemerkungen — **947**
 - II. Bewertung des Anlagestocks zu Zeitwerten — **948**

VIERTER TITEL

Versicherungstechnische Rückstellungen

- § 341e Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze — **949**
 - I. Vorbemerkungen — **950**
 - II. Grundsatzvorschrift – Abs. 1 — **951**

- III. Versicherungstechnische Rückstellungen – Abs. 2 — **952**
- IV. In Abs. 2 nicht ausdrücklich aufgeführte versicherungstechnische Rückstellungen — **957**
- V. Bewertung von Rückstellungen aufgrund von Näherungsverfahren – Abs. 3 — **958**
- § 341f Deckungsrückstellung — **958**
 - I. Vorbemerkungen — **959**
 - II. Bilanzierung und Bewertung der Deckungsrückstellung – Abs. 1, 2 — **960**
 - III. Deckungsrückstellungen in der Lebensversicherung und Schaden-/Unfallversicherung — **960**
 - IV. Deckungsrückstellungen in der Krankenversicherung (Alterungsrückstellung) – Abs. 3 — **961**
 - V. Deckungsrückstellungen und deren Veränderungen in der Darstellung in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anhang — **962**
- § 341g Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle — **963**
 - I. Vorbemerkungen — **964**
 - II. Bilanzierung und Bewertung der Schadenrückstellung (Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle) – Abs. 1 — **964**
 - III. Rückstellung für nachgemeldete Schäden – Abs. 2 — **966**
 - IV. Bewertung der Schadenrückstellung bei Krankenversicherungsunternehmen – Abs. 3 — **966**
 - V. Bilanzierung der Schadenrückstellung bei Mitversicherungen – Abs. 4 — **966**
 - VI. Berechnung der Schadenrückstellung bei Versicherungsleistungen in Form einer Rente – Abs. 5 — **967**
 - VII. Ausweis in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang — **967**
- § 341h Schwankungsrückstellung und ähnliche Rückstellungen — **968**
 - I. Vorbemerkungen — **969**
 - II. Bilanzierung und Bewertung der Schwankungsrückstellung – Abs. 1 — **969**
 - III. Der Schwankungsrückstellung ähnliche Rückstellungen – Abs. 2 — **970**
 - IV. Ausweis in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang — **972**

FÜNFTER TITEL

Konzernabschluß, Konzernlagebericht

- § 341i Aufstellung, Fristen — **973**
 - I. Vorbemerkungen — **974**
 - II. Aufstellungspflicht – Abs. 1 — **974**
 - III. Versicherungskonzern/-konsolidierungskreis — **974**
 - IV. Versicherungsholding – Abs. 2 — **975**
 - V. Aufstellungsfrist – Abs. 3 — **976**
 - VI. Vorlage an Hauptversammlung und Aufsichtsrat – Abs. 4, § 175 Abs. 1 S. 1 AktG i.V.m. § 341j Abs. 3 — **976**
- § 341j Anzuwendende Vorschriften — **977**
 - I. Vorbemerkungen — **978**
 - II. Anzuwendende Vorschriften – Abs. 1 — **978**
 - III. Behandlung von Zwischenergebnissen – Abs. 2 — **980**
 - IV. Vorlage an den Aufsichtsrat – Abs. 3 — **981**
 - V. Nichtfinanzielle Konzernklärung – Abs. 4 — **981**
 - VI. Angaben zum Diversitätskonzept – Abs. 5 — **981**

SECHSTER TITEL

Prüfung

- § 341k Prüfung — **983**
 - I. Vorbemerkungen — **983**
 - II. Prüfungspflicht, Befreiungen — **983**
 - III. Qualifikation als Abschlussprüfer/Bestimmung des Abschlussprüfers — **985**
 - IV. Prüfungsausschuss – Abs. 4 — **986**
 - V. Unterrichtung der Aufsichtsbehörde – Abs. 3 — **986**
 - VI. Prüfungsbericht/Prüfungsberichteverordnung vom 3. Juni 1998 — **986**

SIEBENTER TITEL

Offenlegung

- § 341l Offenlegung — **987**
 - I. Normzwecke und Entwicklungsstand — **988**
 - II. Umfang der Offenlegungspflichten – Abs. 1 — **989**
 - III. Kreis der offenlegungspflichtigen Unternehmen — **989**
 - IV. Offenlegungsart und Offenlegungsfristen – Abs. 1, Abs. 3 — **990**
 - V. Besonderheiten des Abs. 3 — **991**
- § 341m HGB Strafvorschriften — **991**
 - I. Entwicklungsgeschichte — **991**
 - II. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 1 — **992**
 - III. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 2 — **992**
 - IV. Einzelheiten zu der Regelung in Abs. 3 — **992**
- § 341n Bußgeldvorschriften — **992**
 - I. Grundsätze des Ordnungswidrigkeitenrechts. – Entstehung der Vorschrift, geschütztes Rechtsgut und Schutzbereich — **995**
 - II. Täterkreis — **995**
 - III. Die einzelnen Tatbestände des Abs. 1 — **996**
 - IV. Der Tatbestand des Abs. 2 — **998**
 - V. Der Tatbestand des Abs. 2a — **998**
 - VI. Der subjektive Tatbestand, Vorsatz — **999**
 - VII. Versuch — **999**
 - VIII. Konkurrenzen — **999**
 - IX. Die Geldbuße — **999**
 - X. Verfolgung, Verfahren und Berichtigung, Verjährung — **1000**

§ 341o Festsetzung von Ordnungsgeld — **1001**

- I. Entstehungsgeschichte — **1001**
- II. Funktion des § 341o – Antragsberechtigung, Verfahrens- und Ordnungsgeldbemessung — **1001**
- III. Die einzelnen erzwingbaren Handlungen — **1002**
- IV. Rechtsfolge — **1002**

§ 341p Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf Pensionsfonds — **1002**

- I. Normzweck — **1002**
- II. Anwendungsbereich — **1002**

§ 341q Anwendungsbereich — **1003**

§ 341r Begriffsbestimmungen — **1003**

§ 341s Pflicht zur Erstellung des Zahlungsberichts; Befreiungen — **1004**

- § 341t Inhalt des Zahlungsberichts — **1004**
 - I. Entwicklungsgeschichte und Rohstofftransparenz — **1005**
 - II. Rohstoff-Unternehmen und Primärforstwirtschaft — **1007**
 - III. Zahlungsbericht — **1008**
 - IV. Berichtspflicht und Befreiungen — **1009**
 - V. Berichtsinhalt — **1009**
- § 341u Gliederung des Zahlungsberichts — **1009**
- § 341v Konzernzahlungsbericht; Befreiung — **1010**
- § 341w Offenlegung — **1011**
- § 341x Bußgeldvorschriften — **1012**
 - I. Systematik und Hintergrund der Regelung — **1012**
 - II. Regelungsinhalt des § 341x — **1013**
 - III. Vorsatz — **1013**
- § 341y Ordnungsgeldvorschriften — **1013**
 - I. Systematik — **1014**
 - II. § 341y Abs. 1 — **1014**
 - III. § 341y Abs. 2 — **1014**

FÜNFTER ABSCHNITT

Privates Rechnungslegungsgremium; Rechnungslegungsbeirat

- § 342 Privates Rechnungslegungsgremium — **1017**
- § 342a Rechnungslegungsbeirat — **1017**
 - I. Rechnungslegungsverbände — **1018**
 - II. Rechnungslegungsbeirat — **1023**

SECHSTER ABSCHNITT

Prüfstelle für Rechnungslegung

- § 342b Prüfstelle für Rechnungslegung — **1025**
 - I. Normzwecke und Entwicklungsstand — **1027**
 - II. Handelsrechtliche Regelungen — **1028**
- § 342c Verschwiegenheitspflicht — **1029**
- § 342d Finanzierung der Prüfstelle — **1030**
- § 342e Bußgeldvorschriften — **1031**
 - I. Einleitung — **1031**
 - II. Täter — **1033**
 - III. Der Gegenstand und der Adressat der Tathandlung — **1033**
 - IV. Die Tathandlung — **1033**
 - V. Der subjektive Tatbestand — **1034**
 - VI. Irrtum — **1034**
 - VII. Die Tatvollendung und der Versuch — **1034**
 - VIII. Täterschaft und Teilnahme — **1034**
 - IX. Verfahren und Verjährung — **1034**

Sachregister — **1035**

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
a.M.	andere(r) Meinung
aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
abl.; ablehn.	ablehnend
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abw.	abweichend
AcP	Archiv für civilistische Praxis
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch v. 1861
aE	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Amtsgericht; Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AiB	Arbeitsrecht im Betrieb
AIF	Alternativer Investmentfonds
AIFM	Alternative Investment Fund Manager
AIFMD	Alternative Investment Fund Managers Directive, Richtlinie 2011/61/EU über die Verwalter alternativer Investmentfonds
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
allgM	allgemeine Meinung
amtl.	amtlich(e)
amtl. Begr.	Amtliche Begründung
AnfG	Anfechtungsgesetz
Anh.	Anhang
Anl.	Anleitung
Anm.	Anmerkung(en)
AnzV	Anzeigenverordnung: Verordnung über die Anzeigen und die Vorlage von Unterlagen nach dem Kreditwesengesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
AP	Arbeitsrechtliche Praxis
ApothekenBetrO	Apothekenbetriebsordnung
ApothekenG	Apothekengesetz
ArbG	Arbeitsgericht
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
AR-Blattei	Arbeitsrecht-Blattei
ArbR	Arbeitsrecht
ArbstättVO	Arbeitsstättenverordnung
ArbZG	Arbeitszeitgesetz
ArchBürgR	Archiv für Bürgerliches Recht
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungs- gesetz
AV	Ausführungsverordnung
AWD	Allgemeiner Wirtschaftsdienst
Az.	Aktenzeichen
AZR	Gesetz über das Ausländerzentral- register

Abkürzungsverzeichnis

BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz	Bundesanzeiger
Basel I	Ausschuss für Bankenbestimmungen und -überwachung: Internationale Konvergenz der Eigenkapitalmessung und Eigenkapitalanforderungen (1988)
Basel II	Baseler Ausschuss für Bankenaufsicht: Internationale Konvergenz der Kapitalmessung und Eigenkapitalanforderungen, überarbeitete Rahmenvereinbarung (2004)
Basel III	Baseler Ausschuss für Bankenaufsicht: Basel III: Ein globaler Regulierungsrahmen für widerstandsfähige Banken und Bankensysteme (2010)
BauspG	Gesetz über Bausparkassen
BayERVV	Bayerische Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr und elektronische Verfahren (E-Rechtsverkehrsverordnung – ERVV)
BaWüNotZ	Baden-Württembergische Notarzeitung
BayOBLG	Bayerisches Oberlandesgericht
BayZ	Bayerische Zeitung
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAO	Bundesabgabenordnung
BÄO	Bundesärzteordnung
BB	Der Betriebs-Berater
BBankG	Gesetz über die deutsche Bundesbank
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BdB	Bundesverband deutscher Banken e.V.
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
Bek. v.	Bekanntmachung vom
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluss
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BfA	Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BIZ	Bank für Internationalen Zahlungsausgleich, Basel
BKartA	Bundeskartellamt
BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
Bl.	Blatt
BMJV	Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz
BNotO	Bundesnotarordnung
BörsG	Börsengesetz
BörsO	Börsenordnung
BörsZulV	Verordnung über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse
BPatG	Bundespatentgericht
BPatGE	Entscheidungen des Bundespatentgerichts
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BRAGO	Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte
BRAK-Mitt	Mitteilungen der Bundesrechtsanwaltskammer
BRRD	Bank Recovery and Resolution Directive

BRRD-Richtlinie	Richtlinie 2014/59/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.5.2014 zur Festlegung eines Rahmens für die Sanierung und Abwicklung von Kreditinstituten und Wertpapieren; ABl. EU L 173 v. 12.6.2014
BSpKG	Gesetz über Bausparkassen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.; BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BuB	Bankrecht und Bankpraxis
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVK	Bayerische Versicherungskammer
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CaR	Credit at Risk
CD	Certificate of Deposit
CDS	Credit Default Swap(s)
cic	culpa in contrahendo
CISG	United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods, UN-Kaufrecht
CRD IV	Capital Requirements Directive IV; Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. EU L 176 v. 27.6.2013
CRDIVAnpV	Verordnung zur Anpassung von aufsichtsrechtlichen Verordnungen an das CRD IV-Umsetzungsgesetz
CRR	Capital Requirements Regulation; Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) 6486/2012; ABl. EU L 321 v. 30.11.2013
DAR	Deutsches Autorecht
DAV	Deutscher Anwaltsverein
DepG	Depotgesetz
ders.	derselbe
DB	Der Betrieb
DGS	Depot Guarantee Scheme (Einlagensicherungssystem)
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Dipl.	Diplom
Diss	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DNotZ	Deutsche Notarzeitung
DSGV	Deutscher Sparkassen- und Giroverband
DStR	Deutsches Steuerrecht
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
DVO	Durchführungsverordnung
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht
EABG	Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetz
EBA	European Banking Authority (Europäische Bankenaufsichtsbehörde)

Abkürzungsverzeichnis

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFSF	European Financial Stability Facility (Europäische Finanzstabilisierungsfazilität)
EFZG	Entgeltfortzahlungsgesetz
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGInsO	Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung
EGVP	Elektronisches Gerichts- und Verwaltungspostfach
EGVVG	Einführungsgesetz zum Versicherungsvertragsgesetz
ehem.	ehemalige
EHUG	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
einh.	Einheitlich
Einl.	Einleitung
EOIPA	European Insurance and Occupational Pensions Authority (Europäische Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersvorsorge)
e.K.	Eingetragener Kaufmann/Eingetragene Kauffrau
Entsch.	Entscheidung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ERJuKoG	Gesetz über elektronische Register und Justizkosten für Telekommunikation
Erl.	Erläuterung
ESA	European Supervisory Authorities
ESFS	European System of Financial Supervision (Europäisches Finanzaufsichtssystem)
ESG	Environmental Social Governance
ESM	European Stability Mechanism (Europäischer Stabilitätsmechanismus)
ESMA	European Securities and Markets Authority
ESRB	European Systemic Risk Board (Europäischer Ausschuss für Systemrisiken)
ESTG	Einkommenssteuergesetz
ESZB	Europäisches System der Zentralbanken
et al.	Et alii (und andere)
etc.	Et cetera
EU	Europäische Union
EUFAAnpG	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2010/78/EU vom 24. November 2010 im Hinblick auf die Einrichtung des Europäischen Finanzaufsichtssystems
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EuG	Europäisches Gericht Erster Instanz
EuGVVO	Verfahrensverordnung des Europäischen Gerichts Erster Instanz vom 1.3.2002
EuGVÜ	Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen, vom 27.9.1968, seit dem 1.3.2002 weitgehend durch die EuGVVO ersetzt
EuInsVO	Europäische Insolvenzverordnung
EuLF	European Law Forum
EuZVO	Europäische Zustellungsverordnung
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Währungssystem; Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
EV	Einführungsverordnung
EzA	Entscheidungssammlung zum Arbeitsrecht
EZB	Europäische Zentralbank

f	[der/die] folgende
FamFG	Familienverfahrensgesetz
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FeiertagslohnzahlungsG	Feiertagslohnzahlungsgesetz
ff	folgende
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Freiwillige Gerichtsbarkeit
FGPrax	Praxis der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FMFG	Finanzmarktförderungsgesetz; Gesetz zur weiteren Fortentwicklung des Finanzplatzes Deutschland
FMSA	Bundesanstalt für Finanzmarktstabilisierung
FMSFG	Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz
Fn	Fußnote
FRUG	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie über Märkte für Finanzinstrumente und der Durchführungsrichtlinie der Kommission (Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 16.7.2007
FS	Festschrift
FSB	Financial Stability Board (Rat für Finanzstabilität)
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GesRZ	Der Gesellschafter
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GK	Großkommentar
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GoA	Geschäftsführung ohne Auftrag
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GOZ	Gebührenordnung für Zahnärzte
GREStG	Grunderwerbsteuergesetz
GroMiKV	Großkredit- und Millionenkreditverordnung; Verordnung über die Erfassung, Bemessung, Gewichtung und Anzeige von Krediten im Bereich der Großkredit- und Millionenkreditvorschriften des Kreditwesengesetzes
Großkreditrichtlinie	Richtlinie 92/121/EWG des Rates vom 21. Dezember 1992 über die Überwachung und Kontrolle der Großkredite von Kreditinstituten, ABl. EU L 29 v. 5.2.1993
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GRUR-RR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht/Rechtsprechungsreport
GSG	Gerätesicherheitsgesetz
GV	Gebührenverzeichnis
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GVO	Gerichtsvollzieherordnung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
hA	herrschende Ansicht
HAG	Heimarbeitsgesetz
Halbbd.	Halbband
HandelsR	Handelsrecht
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch

Abkürzungsverzeichnis

HK	Handelskammer
HKO	Haager Landkriegsordnung
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
HOAI	Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure - HOAI) in der Fassung vom 10.7.2013
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz vom 22.6.1998
HRegGebV	Verordnung über Gebühren in Handels, Partnerschafts- und Genossenschaftsregister-sachen Handelsregistergebührenverordnung)
HRegGebNeuOG	Handelsregistergebühren-Neuordnungsgesetz
HRR	Höchstrichterliche Rechtsprechung
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
HRV	Verordnung über die Einrichtung und Führung des Handelsregisters
Hs.; Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
HV	Handelsvertreter
HVuHM	Der Handelsvertreter und Handelsmarker
HWK	Handwerkskammer
IAS	IASC Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, International Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
ICC	International Chamber of Commerce
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
ie	id est
iE	im Einzelnen
i.E.	im Ergebnis
ieS	in engerem Sinne
IFRC	International Financial Reportings Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
iHv	in Höhe von
insbes.; insb.	insbesondere
IHK	Industrie- und Handelskammer
InsO	Insolvenzordnung
InsoBekV	Verordnung zu öffentlichen Bekanntmachungen in Insolvenzverfahren im Internet
InvG	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts
IPRsp.	Die Deutsche Rechtsprechung auf dem Gebiet des internationalen Privatrechts
iRd	im Rahmen des
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des/der
ISDA	International Swaps and Derivatives Association, Inc.
iSv	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IZPR	Internationales Zivilprozessrecht
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

jew.	Jeweils
JMBL.	Justizministerialblatt
JR	Juristische Rundschau
JRPV	Juristische Rundschau für Privatversicherung
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JVKostO	Justizverwaltungskostengesetz
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KAG	Kapitalanlagegesellschaft
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
Kapitaladäquanz- richtlinie	Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG Text von Bedeutung für den EWR, ABl. EU L 176/338 v. 27.6.2013
Kart	Kartell
Kfm.	Kaufmann
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KG	Kammergericht; Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KGJ J	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit und Kosten-, Stempel- und Strafsachen
KMU	Kleines oder mittelständisches Unternehmen
KO	Kassenordnung; Konkursordnung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KostG	Kostengesetz
KostO	Kostenordnung
krit.	kritisch
KSchG	Kündigungsschutzgesetz in der Bekanntmachung vom 25.8.1969
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
KTS	Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen
KWG	Kreditwesengesetz; Gesetz über das Kreditwesen
LAG	Landesarbeitsgericht
LG	Landgericht
lit.	litera
LM	Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofes
LS	Leitsatz
Ltd.	Private Company Limited by Shares
LVA	Landesversicherungsanstalt
LZ	Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
m.	mit
M.	Meinung
MaRisk	Mindestanforderungen an das Risikomanagement, Rundschreiben der BaFin 10/2012 (BA) v. 14.12.2012
MarkenG	Markengesetz
MaSan	Mindestanforderung an die Ausgestaltung von Sanierungsplänen, Rundschreiben der BaFin 3/2014 (BA) v. 25.4.2014
m. Bespr.	mit Besprechung
m.E.	meines Erachtens
MiFID	Markets in Financial Instruments Directive; Richtlinie 2004/39/EG v. 21.4.2004 über Märkte für Finanzinstrumente, zur Änderung der Richtlinien 85/611/EWG und 93/6/EWG

Abkürzungsverzeichnis

	des Rates und der Richtlinie 2000/12/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 93/22/EWG des Rates, ABl. EG L 145/1 v. 30.4.2004
MiFID II	Richtlinie 2014/65/EU v. 15.5.2014 über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU (Neufassung), ABl. EU L 173/349 v. 12.6.2014
MiFIR	Markets in Financial Instruments Regulation; Verordnung (EU) Nr. 600/2014 v. 15.5.2014 über Märkte für Finanzinstrumente und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012, ABl. EU L 173/84 v. 12.6.2014
Mio.	Millionen
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MittRhNotK	Mitteilungen Rheinische Notar-Kammer
MittBayNot	Mitteilungen der Bayerischen Notarkammer
mN	mit Nachweisen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Mrd.	Milliarde
MuW	Markenschutz und Wettbewerb
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen; mit weiteren Nennungen
m.W.v.	mit Wirkung vom
Nachw.	Nachweise
NaStraG	Gesetz zur Namensaktie und zur Erleichterung der Stimmrechtsausübung
NdsRpfl.	Niedersächsische Rechtspflege
n.F.	neue Fassung
NJOZ	Neue Juristische Online Zeitschrift
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift - Rechtssprechungsreport
NotBZ	Zeitschrift für die notarielle Beurkundungspraxis
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
n.v.	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (bis 2008: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
NZA-RR	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht - Rechtssprechungsreport
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht
o.	oben
o.ä.	oder ähnliches
ÖBA	Österreichisches Bankarchiv
OFD	Oberfinanzdirektion
OGA	Organismus für Gemeinsame Anlagen
OGAW	Organismus für Gemeinsame Anlagen in Wertpapieren
(ö)OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
OGHZ	Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs für die Britische Zone in Zivilsachen
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	OLG-Report: Zivilrechtsprechung der Oberlandesgerichte
österr.	Österreichisches
OTC	Over The Counter
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten

PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PatG	Patentgesetz
PfandBG	Pfandbriefgesetz
PflegeVG	Pflege-Versicherungsgesetz
PiR	NWB Internationale Rechnungslegung
ppa.	per procura (in Vollmacht)
ProdHaftG	Produkthaftungsgesetz
PublG	Publizitätsgesetz; Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen
PucheltsZ	Zeitschrift für französisches Zivilrecht
RebelsZ	Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAG	Reichsarbeitsgericht
RAG ARS	Reichsarbeitsgericht, Arbeitsrechts-Sammlung (Entscheidungen des Reichsarbeitsgerichts und des Reichsehrengerichts, der Landesarbeitsgerichte, Arbeitsgerichte und Ehrengerichte, 1928 ff)
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
RdA	Recht der Arbeit
RDG	Rechtsdienstleistungsgesetz, Gesetz über außergerichtliche Rechtsdienstleistungen
Rdsch.	Rundschau
RdW	Das Recht der Wirtschaft
RefE	Referentenentwurf
RegBegr.	Regierungsbegründung
RegE	Regierungsentwurf
RG	Reichsgericht; Reichsgesetz
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RJA	Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit und des Grundbuchrechts, zusammengestellt im Reichsjustizamt
RKS	Rechtsprechung kaufmännischer Schiedsgerichte
RL	Richtlinie
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rdn.	Randnummer
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
ROHGE	Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
RPfIG	Rechtspflegergesetz
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RVO	Rechtsverordnung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s.a.	siehe auch
SAE	Sammlung arbeitsgerichtlicher Entscheidungen
Sächs.	Sächsisch
ScheckG	Scheckgesetz
SE	Societas Europaea – Europäische Gesellschaft
SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SG	Sozialgericht
SGB	Sozialgesetzbuch
SigG	Signaturgesetz
Slg.	Sammlung

Abkürzungsverzeichnis

sog.	Sogenannt
SolvV	Solvabilitätsverordnung, Verordnung über die angemessene Eigenmittelausstattung von Instituten, Institutsgruppen und Finanzholding Gruppen
SpruchG	Gesetz über das gesellschaftsrechtliche Spruchverfahren – Spruchverfahrensgesetz
SRM	Single Resolution Mechanism, Einheitlicher Abwicklungsmechanismus
SRM-Verordnung	Verordnung (EU) Nr. 806/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Juli 2014 zur Festlegung einheitlicher Vorschriften und eines einheitlichen Verfahrens für die Abwicklung von Kreditinstituten und bestimmten Wertpapierfirmen im Rahmen eines einheitlichen Abwicklungsmechanismus. ABl. EU 2014 L 225/1
SSM	Single Supervisory Mechanism, Einheitlicher Aufsichtsmechanismus
SSM-Verordnung	Verordnung (EU) Nr. 1024/2013 des Rates vom 15.10.2013 zur Übertragung besonderer Aufgaben im Zusammenhang mit der Aufsicht über Kreditinstitute auf die Europäische Zentralbank, ABl. EU L 287/63 v. 29.10.2013
st.	ständige
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
StuB	Zeitschrift für das Steuerrecht und die Rechnungslegung der Unternehmen
StuW	Steuer und Wirtschaft
s.u.	siehe unten
TDG	Gesetz über die Nutzung von Telediensten – Teledienstegesetz
teilw.	Teilweise
TMG	Telemediengesetz
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz; Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität
TranspR	Transportrecht
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz.	Teilziffer
TzBfG	Teilzeit- und Befristungsgesetz
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem; und andere
u.ä.	und ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UG	Unternehmergeellschaft
umf.	umfassend
UmwG	Umwandlungsgesetz
unstr.	unstrittig
Unterabs.	Unterabsatz
UrhG	Urheberrechtsgesetz
Urt.	Urteil
URV	Verordnung über das Unternehmensregister
usf.	und so fort
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
u.U.	unter Umständen
v.	von; vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VerBAV	Veröffentlichungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen
Verf.	Verfasser
VerkprospG	Verkaufsprospektgesetz

VersVerm	Versicherungsvermittlung
Vertikal-GVO	Die Gruppenfreistellungsverordnung für vertikale Vereinbarungen
VertriebsR	Vertriebsrecht
VGA	Bundesverband der Geschäftsstellenleiter und Assekuranz
Vgl.	Vergleiche
v.H.	von Hundert
VO	Verordnung
Vol.	Volume
Voraufl.	Vorauslage
Vorb.	Vorbemerkung
VRS	Verkehrsrechts-Sammlung
VvaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVG	Gesetz über den Versicherungsvertrag
VW	Versicherungswirtschaft
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WechselG	Wechselgesetz
weit.	weitere(n)
WG	Wechselgesetz
Wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen;
wN	weitere Nachweise
WpAIV	Wertpapierhandelsanzeige- und Insiderverzeichnisverordnung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Wirtschaftsprüferordnung, Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
WuB	Entscheidungssammlung zum Wirtschafts- und Bankrecht
WuM	Wohnwirtschaft und Mietrecht
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
WuW-	E Wirtschaft und Wettbewerb, Entscheidungen zum Kartellrecht
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
z.B.	zum Beispiel
ZBB	Zeitschrift für Bankrecht und Bankwirtschaft
ZBH	Zentralblatt für Handelsrecht
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEuP	Zeitschrift für Europäisches Privatrecht
ZEV	Zeitschrift für Erbrechts- und Vermögensnachfolge
ZfA	Zeitschrift für Arbeitsrecht
ZfBF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfgK	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht
ZfV	Zeitschrift für Versicherungswesen; Zeitschrift für Verwaltung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZR	Zivilrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZS	Zivilsenat
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht; Zeitschrift für Sozialrecht

Abkürzungsverzeichnis

z.T.	zum Teil
zust.	zustimmend
ZustErgG	Zuständigkeitsergänzungsgesetz
zutr.	zutreffend
ZVersWiss	Zeitschrift für Versicherungswissenschaft
ZVglRWi(ss)	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

Bibliographie

- ADS Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Online Kommentar, 6. Aufl., (sieben Teilbände, Register- und Ergänzungsband seit 1995); Adler/Düring/Schmaltz (Hrsg.)
- Baetge/Kirsch/Thiele Konzernbilanzen, 12. Aufl. 2017
- Baetge/Kirsch/Thiele/
Bearbeiter Bilanzrecht, 82. Akt. 2018; Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.)
- Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen, 15. Aufl. 2019
- Bamberger/Roth/*Bearbeiter* Kommentar zum BGB, 4. Aufl. 2019; Bamberger/Roth/Hau/Poseck (Hrsg.)
- BankRHdb/*Bearbeiter* Bankrechtshandbuch hrsg. Schimansky/Bunte/Lwowski, 2 Bde, 5. Aufl. 2017
- Bankrecht und Bankpraxis 141. EL, 6/2019 hrsg. A. Weber (Loseblatt)
- Baumbach/Hefermehl/
Casper/Bearbeiter Wechselgesetz, Scheckgesetz, Recht der kartengestützten Zahlung 23. Aufl. 2008; Baumbach/Hefermehl/Casper (Hrsg.)
- Baumbach/Hueck/*Bearbeiter* GmbHG, 21. Aufl. 2017; Baumbach/Hueck (Hrsg.)
- Baumbach/Hopt/*Bearbeiter* HGB, 38. Aufl. 2018; Baumbach (Begr.)/Hopt
- Baumbach/Lauterbach/
Bearbeiter ZPO, 77. Aufl. 2019; Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann (Hrsg.)
- Bülow/Artz Zahlungskontengesetz 2017
- Beck BilKomm/*Bearbeiter* Beck'scher Bilanzkommentar Handels- und Steuerbilanz, 11. Aufl. 2018; Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann (Hrsg.)
- Beck-Hdb-GmbHG/*Bearbeiter* Beck'sches Handbuch der GmbH, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 5. Aufl. 2014; Prinz/Winkeljohann (Hrsg.)
- Beck-Hdb-RL/*Bearbeiter* Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 58. Aufl. 2019; Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler (Hrsg.) (Loseblatt)
- Beck-Hdb-StB/*Bearbeiter* Beck'sches Steuerberater Handbuch 2019/2020, 17. Aufl. 2019
- BeckOGK/*Bearbeiter* beck-online.Grosskommentar, 2019; Gsell/Krüger/Lorenz/Reymann/Henssler (Hrsg.)
- BeckOK-ArbR Beck'scher Online-Kommentar ArbR 52. Ed. 2019; Rolfs/Giesen/Kreikebohm/Udsching (Hrsg.)
- BeckOK-GmbHG/*Bearbeiter* Beck'scher Online-Kommentar GmbHG, 39. Ed. 2019; Ziemons/Jäger (Hrsg.)
- BeckOK-HGB/*Bearbeiter* Beck'scher Online-Kommentar HGB, 25. Ed. 2019; Häublein/Hoffmann-Theinert (Hrsg.)
- BeckOK-InsO/*Bearbeiter* Beck'scher Online-Kommentar InsO, 14. Ed. 2019; Fridgen/Geiwitz/Göpfert (Hrsg.)
- Blümich/*Bearbeiter* EStG, KStG, GewStG, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, 147. Aufl. 2019 (Loseblatt)
- Driesch/Riese/Schlüter/
Senger/Bearbeiter Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2016; Driesch/Riese/Schlüter/Senger (Hrsg.)
- Braun/*Bearbeiter* Insolvenzordnung, 7. Aufl. 2017; Braun (Hrsg.)
- Brox/Rüthers/Henssler/
Bearbeiter Arbeitsrecht, 19. Aufl. 2016
- Busse von Colbe Konzernabschlüsse, 11. Aufl. 2010; Busse von Colbe/Ordelheide (Hrsg.)
- Bürgers/Körper/*Bearbeiter* Heidelberger Kommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl. 2017; Bürgers/Körper (Hrsg.)
- Canaris HandelsR Handelsrecht, 24. Aufl. 2006
- Canaris Bankvertragsrecht 3. Aufl. 1988
- (s. auch Staub)
- Coenenberg/Haller/Schulze Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018
- DerlederBankR/*Bearbeiter* Deutsches und europäisches Bank- und Kapitalmarktrecht; Derleder/Knops/Bamberger (Hrsg.), 2 Bde, 3. Aufl. 2017
- Ebenroth/Boujong/Joost/
Strohn/Bearbeiter HGB, 3. Aufl. 2014; Ebenroth/Boujong/Joost (Begr.)
- Ellenberger/Findeisen/Nobbe Kommentar zum Zahlungsverkehrsrecht 2010
- Emmerich/Habersack/
Bearbeiter Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019; Emmerich/Habersack (Hrsg.)

Bibliographie

- Ensthaler/*Bearbeiter* Gemeinschaftskommentar zum HGB, 8. Aufl. 2015; Ensthaler (Hrsg.)
ErfK/*Bearbeiter* Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 19. Aufl. 2019; Müller-Glöge/Preis/I. Schmidt (Hrsg.)
- Erman/*Bearbeiter* BGB, 15. Aufl. 2017; Westermann/Grunewald/Maier-Reimer (Hrsg.)
Esser/Rübenstahl/Saliger/*Tsambikakis/Bearbeiter* Wirtschaftsstrafrecht, 2017; Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/ (Hrsg.)
- FK-InsO/*Bearbeiter* Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung, 9. Aufl. 2018; Wimmer (Hrsg.)
Frotscher/Geurts/*Bearbeiter* Kommentar zum Einkommenssteuergesetz (EStG), 212 Akt. 2019
Gottwald/*Bearbeiter* Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2015; Gottwald (Hrsg.)
Großfeld/Luttermann Bilanzrecht, 4. Aufl. 2005
Großkomm/*Bearbeiter* Handelsgesetzbuch, Großkommentar, begr. von Staub, 3. Auflage von Brüggemann, Canaris, Fischer, Helm, Koller, Ratz, Schilling, Ulmer, Würdinger/Röhrich, Berlin 1967 ff.; 5. Auflage s. Staub/*Bearbeiter*
- Haag/Löffler/*Bearbeiter* HGB-Kommentar, 2. Aufl. 2014; Haag/Löffler (Hrsg.)
Hachenburg/*Bearbeiter* Hachenburg GmbHG Kommentar, 2. Aufl. 1994/1997; Ulmer (Hrsg.)
Hachmeister/Kahle/Mock/*Schüppen/Bearbeiter* Bilanzrecht, 1. Aufl. 2018; Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen (Hrsg.)
- Haufe HGB BilKomm/*Bearbeiter* Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 2019; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.)
- HdCG/*Bearbeiter* Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl. 2010; Hommelhoff/Hopt/v. Werder (Hrsg.)
- HdJ/*Bearbeiter* Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 72. EL. 2019; Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann (Hrsg.) (Loseblatt)
- HdR-EA/*Bearbeiter* Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 28. EL. 2019; Küting/Weber (Hrsg.) (Loseblatt)
- HHR/*Bearbeiter* Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, 292. Akt. 2019
Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.) (Loseblatt)
- Heidel/*Bearbeiter* Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 5. Aufl. 2019; Heidel (Hrsg.)
Heidel/Schall/*Bearbeiter* Handkommentar HGB, 2. Aufl. 2015; Heidel/Schall (Hrsg.)
Henssler/Strohn/*Bearbeiter* Gesellschaftsrecht, Kommentar, 4. Aufl. 2019; Henssler/Strohn (Hrsg.)
Heuser/Theile/*Bearbeiter* IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2019; Heuser/Theile (Hrsg.)
Heymann/*Bearbeiter* Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. 1995 ff.; Horn (Hrsg.)
HK-HGB/*Bearbeiter* Heidelberger Kommentar zum HGB, 7. Aufl. 2007; Glanegger/Kimberger/Kusterer (Hrsg.)
- Hoffmann/Lüdenbach NWB Kommentar Bilanzierung, 10. Aufl. 2019, Hoffmann/Lüdenbach (Hrsg.)
Hopt/Merkt/*Bearbeiter* Bilanzrecht, 2010; Hopt/Merkt (Hrsg.)
Hueck/Nipperdey/*Bearbeiter* Lehrbuch des Arbeitsrechts, 7. Aufl. 1963–1970; Hueck/Nipperdey (Hrsg.)
Hüffer/Koch AktG AktG Kommentar, 13. Aufl. 2018; Hüffer (Begr.)
HWRev/*Bearbeiter* Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl. 1992; Coenenberg/Wysocki (Hrsg.)
- Josten Kreditvertragsrecht 2. Aufl. 2017
- Kallmeyer/*Bearbeiter* Umwandlungsgesetz Kommentar, 6. Aufl. 2017
- Kirchhof/*Bearbeiter* Einkommenssteuergesetz (EStG), 18. Aufl. 2019; Kirchhof (Hrsg.)
Knobbe-Keuk Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993
- Köhler/Bornkamm/*Bearbeiter* Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb: UWG – PAngV – UKlaG, 37. Aufl. 2019; Köhler/Bornkamm/Feddersen (Hrsg.)
HGB Kommentar, 9. Aufl. 2019; Koller/Kindler/Roth/Drüen (Hrsg.)
- Koller/Kindler/Roth/*Drüen/Bearbeiter* HGB Kommentar, 9. Aufl. 2019; Koller/Kindler/Roth/Drüen (Hrsg.)
- KölnKomm-AktG/*Bearbeiter* Kölner Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2004, Zöllner/Noack (Hrsg.)
KölnKomm-InsO/*Bearbeiter* Kölner Kommentar InsO 2017; Hess (Hrsg.)
KölnKomm-RLR/*Bearbeiter* Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht (§§ 238–342e HGB), 1. Aufl. 2010; Claussen/Scherrer (Hrsg.)
- Küstner/Thume/*Bearbeiter* Handbuch des gesamten Vertriebsrechts, Bd. 1, 5. Aufl. 2016; Thume/Riemer/Schürr (Hrsg.)
- Langheid/Rixecker/*Bearbeiter* Versicherungsvertragsgesetz mit Einführungsgesetz und VVG-Informationspflichtenverordnung, 6. Aufl. 2019; Langheid/Rixecker (Hrsg.)

- LBSBankRKomm/*Autor*
Loewenheim/Meessen/
Bearbeiter
Lüdenbach/Hoffmann/
Bearbeiter
Lutter/*Bearbeiter*
Lutter/Hommelhoff/
Bearbeiter
Martinek/Semler/Flohr/
Bearbeiter
Meilicke u.a./*Bearbeiter*
Michalski/*Bearbeiter*
MüHdb-GesR [Band]/
Bearbeiter
MünchArbR/*Bearbeiter*

MüKo-AktG/*Bearbeiter*

MüKo-BGB/*Bearbeiter*

MüKo-BilR/*Bearbeiter*
MüKo-GmbHG/*Bearbeiter*
MüKo-HGB/*Bearbeiter*

MüKo-HGB/*Bearbeiter*
MüKo-InsO/*Bearbeiter*

MüKo-ZPO/*Bearbeiter*

Musielak/Voit/*Bearbeiter*

Oestreicher
Oetker/*Bearbeiter*
Palandt/*Bearbeiter*
Prölss/Martin/*Bearbeiter*
PWW/*Bearbeiter*
Raiser/Veil
Rechnungslegung/*Bearbeiter*

Reithmann/Martiny
/*Bearbeiter*
RGRK-BGB/*Bearbeiter*

Röhricht/v. Westphalen/
Haas/*Bearbeiter*

Roth/Altmepfen/*Bearbeiter*
- Bankrechts-Kommentar hrsg. Langenbucher/Bliesener/Spindler 2. Aufl. 2016
Kartellrecht Kommentar, 3. Aufl. 2016; Loewenheim/Meessen/
Riesenkampff/Kersting/Meyer-Lindemann (Hrsg.)
Haufe IFRS-Kommentar, 17. Aufl. 2019; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.)

Umwandlungsgesetz Kommentar, 5. Aufl. 2014
GmbH-Gesetz Kommentar, 19. Aufl. 2016

Handbuch des Vertriebsrechts, 4. Aufl. 2016; Martinek/Semler/Flohr (Hrsg.)

Kommentar, Partnerschaftsgesellschaftsgesetz: PartGG, 3. Aufl. 2015
GmbHG Kommentar, 3. Aufl. 2017; Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt (Hrsg.)
Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 5. Aufl. 2019; Gummert/Weipert
(Hrsg.)
Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, Bd. I., 4. Aufl. 2018 Kiel/Lunk/Oetker
(Hrsg.)
Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl. 2017, Goette/Habersack
(Hrsg.)
Münchener Kommentar zum BGB, Säcker/Rixecker/Oetker/Limperg (Hrsg.)
Band 1: Allgemeiner Teil §§ 1–240, AGG, ProstG, 8. Aufl. 2018; Säcker (Red.)
Band 6, Schuldrecht – Besonderer Teil IV, §§ 705–853, PartGG, ProHG, 7. Aufl.
2017; Habersack (Red.)
Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013 Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.)
Münchener Kommentar zum GmbHG, 3. Aufl. 2018; Fleischer/Goette (Hrsg.)
Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch; Karsten Schmidt (Hrsg.)
Band 1, §§ 1–104a, 4. Aufl. 2016; Karsten Schmidt (Red.)
Band 2, §§ 105–160, 4. Aufl. 2016; Karsten Schmidt (Red.)
Band 3, §§ 161–237, Konzernrecht der Personengesellschaften, 3. Aufl. 2012; Karsten
Schmidt (Red.)
Münchener Kommentar zum HGB Bd. 6, 3. Aufl. 2014
Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, Bd. 4, 3. Aufl. 2016; Kirch-
hof/Eidenmüller/
Stürner (Hrsg.)
Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung, 5. Aufl. 2016; Rauscher/Krüger
(Hrsg.)
Zivilprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz Kommentar, 16. Aufl. 2019;
Musielak/Voit (Hrsg.)
Handels- und Steuerbilanzen, 6. Aufl. 2003
HGB Kommentar, 6. Aufl. 2019; Oetker (Hrsg.)
BGB, 78. Aufl. 2019, Palandt (Begr.)
Versicherungsvertragsgesetz, 30. Aufl. 2018; Prölss/Martin (Hrsg.)
Kommentar zum BGB, 14. Aufl. 2019, Prütting/Wegen/Weinreich (Hrsg.)
Recht der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl. 2015; Raiser/Veil (Hrsg.)
Rechnungslegung. Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses.
Kommentar, 97. Akt. 2019; Kirsch (Hrsg.)
Internationales Vertragsrecht, 8. Aufl. 2015; Reithmann/mMartiny (Hrsg.)

Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung
des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, 12. Aufl. 1975–1999; heraus-
gegeben von den Mitgliedern des Bundesgerichtshofs
Handelsgesetzbuch: zu Handelsstand, Handelsgesellschaften, Handelsgeschäften
und besonderen Handelsverträgen (ohne Bilanz-, Transport- und Seerecht), 5. Aufl.
2019; Röhricht/v. Westphalen/Haas (Hrsg.)
Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbHG Kommentar,
9. Aufl. 2019

Bibliographie

- Rowedder/Schmidt-Leithoff/
Bearbeiter Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbHG Kommentar, 6. Aufl. 2017; Rowedder (Begr.)/Schmidt-Leithoff (Hrsg.)
- Schaub/*Bearbeiter* Arbeitsrechts-Handbuch, 17. Aufl. 2017; Schaub (Hrsg.)
- Schlegelberger/*Bearbeiter* Schlegelberger HGB Kommentar
Band III 1. Halbband §§ 105–160, 5. Aufl. 1992; Schlegelberger (Begr.)/Geßler (Mitverf.)
Band III 2. Halbband, §§ 161–177a, §§ 335–342 (§§ 230–237 n.F.), 5. Aufl. 1986; Schlegelberger (Begr.)/Geßler (Mitverf.)
- K. Schmidt GesR Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002
- K. Schmidt HandelsR Handelsrecht – Unternehmensrecht I, 6. Aufl. 2014
- K. Schmidt/Lutter/*Bearbeiter* Aktiengesetz Kommentar, 3. Aufl. 2015; K. Schmidt/Lutter (Hrsg.)
- Schmidt/*Bearbeiter* Einkommensteuergesetz: EStG, 38. Aufl. 2019
- Scholz/*Bearbeiter* Kommentar GmbHG, 12. Aufl. 2018; Scholz (Hrsg.)
- Schubert/Schmiedel/*Krampe* Bd., S. Quellen zum Handelsgesetzbuch von 1897, 1898; Schubert/Schmiedel/*Krampe*
- Schwark/Zimmer/*Bearbeiter* Kapitalmarktrechts-Kommentar, Börsengesetz mit Börsenzulassungsverordnung, Wertpapierprospektgesetz, Verkaufsprospektgesetz mit Vermögensanlagen-Verkaufsprospektverordnung, Wertpapierhandelsgesetz, Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz, 4. Aufl. 2010; Schwark/Zimmer (Hrsg.)
- Schwarz/Pahlke/*Bearbeiter* Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblattwerk, 186. Akt. 2019
- Soergel/*Bearbeiter* Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB, 13. Aufl.; Soergel (Begr.)
Band 9/1: Schuldrecht §§ 705–758, 13. Aufl. 2012; Hadding (Hrsg.)
- Spindler/Stilz/*Bearbeiter* AktG Kommentar, 4. Aufl. 2018; Spindler/Stilz (Hrsg.)
- Staub/*Bearbeiter* Großkommentar zum HGB, 5. Aufl., Canaris/Habersack/Schäfer (Hrsg.)
Band 1: Einleitung, §§ 1–47b, 5. Aufl. 2009
Band 2: §§ 48–104, 5. Aufl. 2008
Band 3: §§ 105–160, 5. Aufl. 2009
Band 4: §§ 161–236, 5. Aufl. 2015
Band 5: §§ 238–289a, 5. Aufl. 2014
Band 6: §§ 290–315a, Anhang IFRS, 5. Aufl. 2011
Band 7/1: §§ 316–330, 5. Aufl. 2010
Band 7/2: §§ 331–342e, 5. Aufl. 2012
Band 8: §§ 343–372, 5. Aufl. 2018
Band 9: §§ 373–376, 383–406, 5. Aufl. 2013
Band 10: Bankvertragsrecht 1: Organisation und Kreditwesen, Bank-Kunden-Verhältnis, 5. Aufl. 2015
Band 11: Bankvertragsrecht 2: Investment Banking, 5. Aufl. 2017
Band 12: §§ 407–424, 436–442, 5. Aufl. 2014
Band 13: §§ 451–475h, 5. Aufl. 2020 (im Erscheinen)
Band 14: CMR, 5. Aufl. 2017
- Staudinger/*Bearbeiter* J. v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch; Staudinger (Begr.)
- Staudinger/*Habermeier* Zweites Buch: Recht der Schuldverhältnisse §§ 705–740 (Gesellschaftsrecht), Neubearb. 2003; Reuter (Red.)
- Staudinger/*Horn* Zweites Buch: Recht der Schuldverhältnisse §§ 765–778 (Bürgschaft) Neubearb. 2012
- Staudinger/*Omlor* Zweites Buch: Recht der Schuldverhältnisse §§ 675c–676c (Zahlungsdiensterecht) Neubearb. 2012; Online Bearb. 2017
- SystPraxisKomm/*Heine/
Zenger* Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 3. Aufl. 2016, Petersen/Zwirner/
Brösel (Hrsg.)
- Thiele/von Keitz/Brücks/
Bearbeiter Internationales Bilanzrecht, 41. Akt. 2019; Thiele/von Keitz/Brücks (Hrsg.)
- Thomas/Putzo/*Bearbeiter* ZPO Kommentar, 40. Aufl. 2019; Thomas/Putzo (Begr.)
- Tipke/Kruse/*Bearbeiter* Abgabenordnung- Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 156. Akt. 2019
- Uhlenbruck/*Bearbeiter* Insolvenzordnung Kommentar, 15. Aufl. 2019; Uhlenbruck/Hirte/Vallender (Hrsg.)

- Ulmer/Brandner/Hensen/
Bearbeiter AGB-Recht, Kommentar zu den §§ 305–310 BGB und zum UKlaG, 12. Aufl. 2016;
Ulmer/Brandner/Hensen (Hrsg.)
- Ulmer/Habersack/Löbbe/
Bearbeiter GmbHG Großkommentar, 2. Aufl. 2013; Ulmer/Habersack/Löbbe (Hrsg.)
- Welter/Lang Handbuch der Informationspflichten im Bankverkehr 2005
- Wöhe Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl. 1997
- Zöllner/*Bearbeiter* ZPO, 32. Aufl. 2018; Zöllner (Begr.)

DRITTES BUCH Handelsbücher

Einleitung

Übersicht

- I. Begriff und Gegenstand des Bilanzrechts
 1. Regelungsgegenstand — 1
 2. Geschichte — 4
 3. Handelsbilanz und Steuerbilanz — 12
- II. Rechtsquellen
 1. HGB mit BiRiLiG — 13
 2. Reform durch das BilMoG — 16
 3. EU-Bilanzrichtlinie und BilRUG — 17
 4. Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie und Umsetzungsgesetz — 18
 5. Abschlussprüferrichtlinie, AReG, APAREG und EU-Abschlussprüfungsverordnung — 19
 6. Aufbau des Dritten Buches — 21
 7. Bilanzrecht außerhalb des HGB — 23
 8. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) — 31
 9. Der Beitrag der Rechtsprechung — 35
- III. Sinn und Zweck des Bilanzrechts
 1. Perspektiven der handelsrechtlichen Zwecklehre — 40
 2. Die Zwecklehre in rechtshistorischer Perspektive — 43
 3. Die Zwecklehre in rechtssystematischer Perspektive
 - a) Verankerung des Bilanzrechts im Privatrecht und im öffentlichen Recht — 47
 - b) Privatrechtliche Grundlagen — 49
 - c) Öffentlich-rechtliche Grundlagen — 52
 4. Die bilanzrechtliche Zwecklehre im engeren Sinn
 - a) Traditionelle Zwecklehre — 55
 - b) Dokumentationsfunktion — 56
 - c) Informationsfunktion — 58
 - d) Ausschüttungssperrefunktion; Kapitalerhaltungsfunktion — 62
 - e) Sicherung einer Mindestausschüttung — 64
 - f) Stakeholder — 65
 5. Andere Formen der Bilanzierung mit Sonderzwecken
 - a) Sonderbilanzen (Verweisung) — 66
 - b) Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung; Sozialbilanzen; CSR-Reporting — 67
- IV. Die Auslegung von Bilanzrecht und die wirtschaftliche Betrachtungsweise
 1. Die Geltung der juristischen Methodenlehre — 69
 2. Der Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise — 70
 3. Eigenständige bilanzrechtliche Wertung — 76
 4. Der Beitrag der Betriebswirtschaftslehre — 77
- V. Das Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz
 1. Die Tragweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) — 79
 2. Übergreifende Streitfragen — 86
 3. Ansatzvorschriften — 90
 4. Bewertungsvorschriften — 96
 5. Die (faktisch) umgekehrte Maßgeblichkeit — 100
 6. Die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips
 - a) Maßgeblichkeit kein Grundprinzip der Rechtsordnung — 103
 - b) Europäische Reformbemühungen — 104
 - c) Bedeutungsverlust — 105
 - d) Plädoyer für die Beibehaltung — 106
- VI. Das Bilanzrecht im Rahmen des Europarechts
 1. Vorrang primären und sekundären Gemeinschaftsrechts — 111
 2. Richtlinienkonforme Auslegung — 117
 3. Probleme der Vorlage an den EuGH — 118
 4. Evaluation der Rechtsangleichung — 121
- VII. Die Globalisierung der Kapitalmärkte und das Bilanzrecht
 1. Internationale Entwicklung bis zur Einführung der IFRS — 125
 2. Die International Financial Reporting Standards (IFRS) — 129
 3. Kritische Evaluation der IFRS — 140
 4. Wichtige Rechtsquellen außerhalb der EU — 150
- VIII. Inkrafttreten und Übergangsrecht — 153

I. Begriff und Gegenstand des Bilanzrechts

Schrifttum

Falterbaum Buchführung und Bilanz, 22. Aufl., 2015; *Merkt* Der Internationale Anwendungsbereich des deutschen Rechnungslegungsrechts, ZGR 2017, 460.

- 1 **1. Regelungsgegenstand.** Unter Bilanzrecht in Deutschland versteht man traditionell das **Recht der Handelsbücher (§§ 238–342e)**.¹ Der Sache nach geht es um die Rechnungslegung von Unternehmen (*Großfeld/Luttermann* Rdn. 1). Betriebswirtschaftlich unterscheidet man zwischen internem Rechnungswesen und externer Rechnungslegung; Im internen Rechnungswesen legt der Kaufmann sich selbst Rechnung. Dazu dienen die Kosten- und Leistungsrechnung, die Statistik und die Planung.² In der externen Rechnungslegung wird Dritten gegenüber Rechnung gelegt. In diesem Sinn betrifft Bilanzrecht allein die externe Rechnungslegung, die aber Schnittstellen zur nicht gesetzlich geregelten internen Kostenrechnung besitzt (z.B. bei den Herstellungskosten eigener Produkte, s. § 255 Rdn. 42ff). Der Unternehmensträger legt gegenüber Vertragspartnern, eigenen Gesellschaftern, Investoren oder der Öffentlichkeit Rechnung. Inwieweit er die externe Rechnungslegung gegenüber Dritten freiwillig oder zwingend publizieren muss, hängt von der Rechtsform und der Größe des Unternehmens ab.
- 2 Die Pflicht zur Buchführung und mit ihr alle Anforderungen des Dritten Buches wurzeln im **öffentlichen Recht**.³ Sie werden überlagert und ergänzt durch privatrechtliche Rechnungslegungspflichten. Letztere existieren im Rahmen gebotener vertraglicher Information und Aufklärung. Solche Pflichten bestehen im Verhältnis der Geschäftsführer gegenüber den Gesellschaften, in der Beziehung der Gesellschaften gegenüber ihren Gesellschaftern und der Gesellschaften bzw. des Einzelkaufmanns gegenüber anderen Personen. Erstellt der Kaufmann die Bilanzen freiwillig, sind die gesetzlichen Standards einzuhalten. Zu vertraglich begründeten Rechnungslegungspflichten vgl. § 238 Rdn. 17.
- 3 Die externe Rechnungslegung leitet sich aus Handelsbüchern (§§ 238, 239) ab. Sie besteht bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften aus zwei Bestandteilen (§ 242 Abs. 2: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung). Bei Kapitalgesellschaften und KapCoGesellschaften mindestens aus drei (§ 264 Abs. 1: zusätzlich Anhang). Je nach Größe und Kapitalmarktorientierung können weitere Bestandteile hinzukommen (§ 264 Abs. 1: Lagebericht, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel, Segmentberichterstattung und gesonderter nichtfinanzieller Bericht; § 289b Abs. 3).

2. Geschichte

Schrifttum

Barth Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, 2 Bände, 1955; *Großfeld/Diekmann* Gemeinsame Grundlagen des europäischen Bilanzrechts, WPg 1988, 419; *Schmalenbach* Dynamische Bilanz, 1988, Nachdruck der 13. Aufl. 1962, S. 15ff; *Schön* Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, ZHR 161 (1997), 133.

- 4 Pflichten zur Rechnungslegung gab es schon in der Antike.⁴ Im Spätmittelalter und der Renaissance wurde in den norditalienischen Stadtstaaten Bankiers und Kaufleuten auferlegt, Ge-

1 *Großfeld/Luttermann* Rdn. 8.

2 *Falterbaum* Buchführung und Bilanz, 22. Aufl., S. 46 f.

3 HL vgl. RG, JW 1898, 438; RGSt 13, 235; ADS § 242 Rdn. 29; Staub/*Pöschke* Vor § 238 Rdn. 3; aA KölnKomm-RLR/*Claussen* Einl. Rdn. 67; *Großfeld/Luttermann* Rdn. 25; *Merkt* ZGR 2017, 460, 463 ff.

4 Die folgenden Ausführungen stützen sich maßgeblich auf *Großfeld/Diekmann* und *Barth*.

schäftsvorfälle in Büchern zu dokumentieren und diese Bücher aufzubewahren. Vorausgegangen war, dass die römischen durch die arabischen Zahlen abgelöst wurden. Letztere ermöglichten es mit ihrem Stellenwertsystem und der Zahl Null, Additionen und Subtraktionen übersichtlich darzustellen.

Das nach heutigem Kenntnisstand erste ausführlichere wissenschaftliche Werk zur Buchführung stammt von dem Franziskanermönch und Mathematiker Luca Pacioli (1495): „Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionali“.

Die Handelshäuser Fugger und Hauck sowie hanseatische Kaufleute sind in Deutschland die Pioniere der Buchhaltung. Die deutschen Stadtrechte des 16. und 17. Jahrhunderts gestehen den Handelsbüchern Beweiskraft in Rechtsstreitigkeiten zu.

Im 17. Jahrhundert bewirkte die in Frankreich unter Ludwig XIV. in Kraft gesetzte Ordonnance de Commerce von 1673 und ihre Kommentierung durch Jacques Savary, in seinem Buch „Le Parfait Negociant“ (1675), einen wichtigen Entwicklungssprung. Zum ersten Mal schrieb man eine Jahresbilanz vor. Savary legt großes Gewicht auf die jährliche Inventur und das Inventar.

Im napoleonischen Code de Commerce (1807) wurde der Ordonnance de Commerce (1673) neu aufgelegt. Streitig ist, ob die Gesetzesväter des Preußischen Allgemeinen Landrechts (PrALR, 1794) sich durch Savary haben beeinflussen lassen. In §§ 644 ff PrALR wird das Anschaffungskostenprinzip normiert. Darüber hinaus wird geregelt, wie die Abschreibung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert erfolgt und wie zweifelhafte Forderungen zu bewerten sind. Die Bewertungsvorschriften sind aber fakultativ.

Der erste preußische Entwurf zu einem Handelsgesetzbuch (1856) übernimmt die Bewertungsvorschriften des PrALR und schreibt sie verpflichtend vor. Auf der Grundlage des Entwurfs wird ein Allgemeines Handelsgesetzbuch für alle deutsche Staaten ausgearbeitet. Dieses wird 1869 norddeutsches Bundesgesetz, 1871 deutsches Reichsgesetz. Die Bewertungsvorschriften des PrALR werden nicht übernommen (s. auch Schön ZHR 161 (1997), 133, 139). Die Bewertung wird in Art. 31 missverständlich geregelt. Das Reichsoberhandelsgericht (ROHG 12, 15, 18) und die herrschende Meinung fasst die Formulierung als Vermögenswert zum Realisierungswert im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung auf. Das AktG von 1870 übernimmt diese Vorschrift in Art. 239a. Im sog. Gründerkrach traten verschiedene Missbräuche auf. Es wurden den Anlegern zu hohe Gewinne versprochen und ausgezahlt. Daher kehrte die Aktienrechtsnovelle von 1884 zur im PrALR geregelten Bewertung mit dem Anschaffungs- bzw. Herstellungswert als Obergrenze zurück.

Das HGB berief sich in § 38 zum ersten Mal generalklauselartig auf die GoB. Lange blieb streitig, ob diese als Handelsbrauch oder normatives Prinzip einzuordnen sind. Mit der Aktienrechtsnovelle von 1931 führte der Gesetzgeber nach britischem Beispiel für Aktiengesellschaften eine jährliche Pflichtprüfung ein.

Im 19. Jahrhundert, im Vorfeld der deutschen Reichsgründung, gehörte das Bilanzrecht zu einem Rechtsgebiet, dessen Angleichung sehr bald auf der politischen Tagesordnung stand. In der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts vollzog sich im Zeichen der EU eine ähnliche Entwicklung (s. dazu unten Rdn. 13ff, 111ff).

3. Handelsbilanz und Steuerbilanz. Das Recht der steuerlichen Gewinnermittlung bezeichnet man als Steuerbilanzrecht. Dies gilt ungeachtet dessen, dass nach § 60 Abs. 2 EStDV nicht zwingend eine eigenständige Steuerbilanz aufgestellt werden muss. Es genügt auch eine Überleitungsrechnung, bei der die handelsbilanziellen Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften angepasst werden. Buchführungspflichtige und freiwillig buchführende Gewerbetreibende haben „für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist“ (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Wegen dieses sog. Grundsatzes der **Maßgeblichkeit der Han-**

delsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung und damit für die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuern (s. dazu unten. Rdn. 79 ff), sind viele handelsrechtliche Regeln unmittelbar steuerlich relevant. Der Grundsatz gilt nicht für die Konzernbilanz.

II. Rechtsquellen

Schrifttum

Buchner/Ernstberger/Friedl Das Handelsrecht im Wandel – Eine Betrachtung der nationalen Bilanzrechtsentwicklung und ihrer Folgen DStR-Beih. 2016, 11; *Oser/Wirtz/Orth* Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), DB 2015, 1729.

- 13 1. HGB mit BiRiLiG.** Das Dritte Buch des HGB geht auf das Gesetz zur Durchführung der 4., 7. und 8. EG-Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtliniengesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) zurück. Es ist damit Teil eines rechtspolitischen Programms welches zum Ziel hat, das europäische Gesellschaftsrecht zu vereinheitlichen.⁵ Die 4. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts,⁶ die sog. Bilanzrichtlinie betreffend den Jahresabschluss bestimmter Rechtsformen, hat sich damit prägend auf den Ersten Abschnitt „Vorschriften für alle Kaufleute“, §§ 238–263, ausgewirkt. Gleiches gilt für den Ersten Unterabschnitt „Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht“ des Zweiten Abschnitts „Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften“, §§ 264–289. Mit dem Zweiten Unterabschnitt, der §§ 290–315, wurde die 7. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts,⁷ die sog. Konzernrechnungsrichtlinie betreffend den konsolidierten Abschluss, transformiert. Die 8. EG-Richtlinie,⁸ die sog. Abschlussprüferrichtlinie, wurde nicht im HGB, sondern in der WPO umgesetzt.
- 14** Neben dem deutschen hat auch der österreichische Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie in nationales Recht zunächst die Buchführungs- und Abschlussvorschriften für Kapitalgesellschaften neu gefasst. Darüber hinaus hat er jene von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften neu gestaltet. Weiterhin wurden die Vorschriften über den Jahresabschluss (sowohl Einzel- als auch Konzernabschluss) sowie dessen Prüfung und Veröffentlichung jeweils im Dritten Buch des HGB zusammengefasst (vgl. *Egger* Die österreichische Rechnungslegung nach der Reform, DBW 1995, 151 f). Im Rahmen einer umfangreichen Novelle (BGBl. I Nr. 120/2005) wurde das HGB zum 1.1.2007 umbenannt in das Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB). Die Vorschriften des Dritten Buches Rechnungslegung finden sich seitdem dort unter den §§ 189 ff.
- 15** Die 4. EG-Richtlinie wurde ihrerseits maßgebend durch das deutsche Recht beeinflusst. Als in den Jahren 1965 bis 1968 die Grundlagen erarbeitet wurden, um das Rechnungslegungsrecht in der EWG anzugleichen, war in den damals fünf anderen Mitgliedstaaten die Rechnungslegung nur rudimentär gesetzlich geregelt. Die im Gefolge der Internationalisierung der Kapitalmärkte erfolgten Reformen haben aber das angelsächsische Denken weit stärker zum Durchbruch verholfen.⁹
- 16 2. Reform durch das BilMoG.** Die **umfassendste Reform des Bilanzrechts seit der Verabschiedung des BiRiLiG** erfolgte durch das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**

⁵ Überblick bei Baumbach/Hueck/*Fastrich* GmbHG Einleitung Rdn. 32–34.

⁶ Vom 25.7.1978, ABl. EG vom 14.8.1978 Nr. L 222/11–31, geändert in ABl. EG 4.12.1984 Nr. L 314/25.

⁷ Vom 13.6.1983, ABl. EG vom 18.7.1983 Nr. L 193/1–17.

⁸ Vom 10.4.1984, ABl. EG vom 12.5.1984 Nr. L 126/20–26.

⁹ Überblick bei *Buchner/Ernstberger/Friedl* DStR Beih. 2016, 11 ff; s. dazu unten Rdn. 125 ff.

vom 25.5.2009.¹⁰ Der Gesetzgeber hatte das Ziel, das HGB zu einem dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Recht weiter zu entwickeln. Das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sollte verbessert, das Rechenwerk aber gleichzeitig die Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung bleiben. Weiterhin sollte das Bilanzrecht des HGB dereguliert und europarechtlich harmonisiert werden (vgl. Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 32ff). Das Informationsniveau wurde durch eine Vielzahl von Änderungen verbessert. Der Gesetzgeber hat erstens Ansatz- und Bewertungswahlrechte abgeschafft (z.B. Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung § 253 Abs. 4 a.F.), zweitens verzerrende steuerliche Einflüsse entfernt (z.B. durch Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 S. 1 a.F. EStG, s. unten Rdn. 85, 100), drittens die rechtsformabhängigen Ansatz- und Bewertungsunterschiede der §§ 279 ff a.F. abgeschafft und viertens das HGB an die internationale Rechnungslegung angenähert. Letzterem geschuldet ist z.B. das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 S. 1 (s. § 248 Rdn. 8 ff) sowie die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 bei der Rückstellungsbewertung (s. § 248 Rdn. 27 ff).

3. EU-Bilanzrichtlinie und BilRUG. Die EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU)¹¹ ist seit dem 17. Jahr 2013 die neue europarechtliche Grundlage der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten. Sie hat die 4. und 7. EG-Richtlinie zusammengeführt und die mitgliedstaatliche Rechnungslegung weiter harmonisiert. Jahresabschlüsse sollten dadurch grenzüberschreitend besser vergleichbar werden, hinzu kamen Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen.¹² Das HGB wurde durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)¹³ vom 23.7.2015 an die neuen europarechtlichen Vorgaben angepasst. Bedeutsam war z.B., dass die außerordentlichen Posten in der GuV-Gliederung (§ 275 Abs. 1) gestrichen, die Definition der Umsatzerlöse im § 277 Abs. 1 geändert und die Angaben im (Konzern-)Anhang deutlich erweitert und spezifiziert wurden.¹⁴

4. Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie und Umsetzungsgesetz. 18 Die neue Bilanzrichtlinie wurde durch die CSR-Richtlinie zur Offenlegung von nichtfinanziellen und die Diversität betreffenden Informationen (RL 2014/95/EU)¹⁵ geändert. Damit soll die Berichterstattung großer Unternehmen über nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Sachverhalte verstärkt werden (vgl. Begr. RegE CSR-RL-UG, BT-Drs. 18/9982, S. 1). Der Gesetzgeber hat die Richtlinie durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz vom 9.3.2017 (BGBl. I 2017, 802) umgesetzt (s. unten Rdn. 68).

5. Abschlussprüferrichtlinie, AReG, APAREG und EU-Abschlussprüfungsverordnung. 19 Das Recht der Abschlussprüfung wurde mit der Richtlinie 2014/56/EU neu gefasst.¹⁶ Aufgrund der Erfahrungen der Finanzkrise hat die Richtlinie das Ziel, die Abschlussprüfung stärker zu regulieren, um die Prüfungsqualität zu verbessern. Das Vertrauen in die Kapitalmärkte und deren Stabilität soll gestärkt und gesichert werden. In Deutschland wurde die Richtlinie mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) vom 10.5.2016 (BGBl. I 2016, 1142) und dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) vom 31.3.2016 (BGBl. I 2016, 518) in das HGB eingepflegt.

¹⁰ BGBl. I 2009, 1102; *Coenenberg/Haller/Schultze* S. 14; zur Entwicklung bis zum BilMoG vgl. *Baumbach/Hopt/Merkt* Einl. Vor § 238 Rdn. 4 ff.

¹¹ ABL. L 182/19 v. 29.6.2013.

¹² Eingehend zu den Inhalten *Beck-Hdb-RL/Scheffler* A Rdn. 11 ff.

¹³ BGBl. I 2015, 1245.

¹⁴ Überblick zu den wesentlichen Neuregelungen geben *Oser/Wirtz/Orth* DB 2015, 1729 ff.

¹⁵ Vom 22.10.2014, ABL. Nr. L 330/1 v. 15.11.2014.

¹⁶ Vom 16.4.2014, ABL. Nr. L 158/196 v. 27.5.2014.

20 Hinzu gekommen ist eine Verordnung für die spezifischen Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (VO EU Nr. 537/2014)¹⁷ Sie ist vorrangig bei der Prüfung derartiger Unternehmen zu beachten und seit dem 17.6.2016 unmittelbar geltendes Recht. Beabsichtigt ist, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken, was durch eine vorgeschriebene externe Pflichtrotation, Regelungen zur Vereinbarkeit von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen und eine verbesserte Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss sichergestellt werden soll.

21 **6. Aufbau des Dritten Buches.** Das Dritte Buch bildet eine Art **Grundgesetz des Bilanzrechts** (Baumbach/Hopt/*Merkt* § 238 Rdn. 2). Sein formaler Aufbau wird von vier Ordnungsgesichtspunkten geprägt:¹⁸

- (1) Es beginnt mit dem Einfachen und steigt auf zum Komplexen: Kaufleute §§ 238–263, Kapitalgesellschaften §§ 264–289f, Konzerne §§ 290–315e.
- (2) Es beginnt beim Allgemeinen und schreitet fort zum Besonderen: Allgemeine Vorschriften, die für alle Bilanzierungspflichtigen gelten §§ 238–263, ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften §§ 264–335c, ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften §§ 336–339, ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige: §§ 340ff für Kreditinstitute, §§ 341ff für Versicherungsunternehmen, §§ 341q ff für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors.
- (3) Es legt eine zeitliche Reihenfolge zugrunde: Buchführung §§ 238–241a, Aufstellung und Unterzeichnung des Jahresabschlusses §§ 242–245 mit zugehörigen Ansatz- und Bewertungsvorschriften §§ 246ff, 252ff, Aufbewahrung und Vorlage §§ 257–261, Jahresabschluss und Lagebericht §§ 264–289f, Prüfung §§ 316–324a, Offenlegung §§ 325–329.
- (4) Es setzt materielle Vorschriften (§§ 238–341y) vor institutionellen Regelungen zum Privaten Rechnungslegungsgremium und Rechnungslegungsbeirat (§§ 342, 342a) und zur Prüfstelle für Rechnungslegung (§ 342b–342e).

22 Erst der Rechtsausschuss des Bundestags hat einen Ersten Abschnitt für Einzelkaufleute und Personengesellschaften und einen Zweiten Abschnitt für Kapitalgesellschaften eingeführt. Das Ziel dieses Aufbaus war, dass die strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften nicht als GoB auf alle Unternehmen angewandt werden (s. dazu jedoch unten Rdn. 114). Dabei spielten auch steuerliche Gesichtspunkte eine Rolle.

23 **7. Bilanzrecht außerhalb des HGB.** Das Dritte Buch des HGB ist durch das BiRiLiG zum zentralen Regelungsort des deutschen Bilanzrechts geworden. Eine Fülle von Einzelgesetzen, in denen bisher bilanzrechtliche Teilaspekte geregelt waren, wurde aufgehoben oder angepasst. Einige Normenbereiche sind jedoch nicht eingearbeitet worden, sondern weiterhin rechtsformspezifisch im AktG, GmbHG, GenG oder rechtsformunabhängig im PubliG geregelt. Auf diese Bestimmungen wird hier aufmerksam gemacht. Für Einzelheiten wird auf die einschlägigen Kommentierungen verwiesen. Für die **Aktiengesellschaft** ist das Verfahren der Rechnungslegung bis hin zur Feststellung des Jahresabschlusses nach wie vor teilweise im AktG geregelt: Gemäß § 170 AktG hat der Vorstand den Jahresabschluss und den Lagebericht (und den der Hauptversammlung zu unterbreitenden Vorschlag für die Gewinnverwendung) unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen. Gleiches gilt für wahlweise erstellte Einzelabschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325 Abs. 2a) und den Konzernabschluss. Bei mittleren und großen Aktiengesellschaften (§ 267) hat der Abschlussprüfer in den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder eines Ausschusses über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung zu be-

¹⁷ Vom 16.4.2014, ABl. Nr. L 158/77 v. 27.5.2014 ber. ABl. Nr. L 170 v. 11.6.2014 S. 66.

¹⁸ Vgl. Baumbach/Hopt/*Merkt* Einl. v. § 238 Rdn. 41.

richten (§ 171 Abs. 1 S. 2, 3 AktG i.V.m. § 316 Abs. 1). Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluss, den Lagebericht, den Gewinnverwendungsvorschlag und den Konzernabschluss nach § 171 AktG zu prüfen und der Hauptversammlung darüber schriftlich zu berichten. Gleiches gilt für den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht, sofern er erstellt wurde (§ 171 Abs. 1 S. 4 AktG). Billigt der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, ist dieser gemäß § 172 AktG festgestellt, sofern nicht Vorstand und Aufsichtsrat die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung überlassen.

Aus § 174 AktG resultiert, dass die Hauptversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns beschließt. Der festgestellte Jahresabschluss bindet die Hauptversammlung und kann von ihr nicht geändert werden (Abs. 1 S. 2, Abs. 3). Der Gewinnverwendungsbeschluss ist in der durch § 174 Abs. 2 AktG vorgesehenen Weise zu gliedern. Der Anspruch der Aktionäre auf den Bilanzgewinn geht gemäß § 58 Abs. 4 AktG nur soweit, als die Gewinnverteilung nicht durch Gesetz, Satzung oder Hauptversammlungsbeschluss ausgeschlossen ist. Seine Fälligkeit regelt § 58 Abs. 4 S. 2, 3. Nach § 150 Abs. 1 AktG hat die Aktiengesellschaft eine gesetzliche Rücklage zu bilden, die zur zusätzlichen Sicherung der Gesellschaft und ihrer Gläubiger dient; zu weiteren Einzelheiten siehe Abs. 2–4.

Nach § 152 Abs. 1 AktG ist das Grundkapital in der Bilanz als gezeichnetes Kapital auszuweisen. § 152 Abs. 2 AktG umschreibt den Posten „Kapitalrücklage“, Abs. 3 schreibt vor, was zu den einzelnen Posten der Gewinnrücklagen jeweils gesondert anzugeben ist. Abs. 4 enthält Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 267a und kleine Aktiengesellschaften iSd § 267 Abs. 1. § 158 AktG ergänzt die Vorschrift des § 275 zur Gewinn- und Verlustrechnung um zusätzliche Posten und um eine Sonderregelung für Erträge aus Gewinnabführungsverträgen. Ausgenommen sind nach § 158 Abs. 3 AktG Kleinstkapitalgesellschaften, die von der Vorschrift des § 275 Abs. 5 Gebrauch machen. § 160 AktG fordert zusätzliche Angaben im Anhang, § 161 AktG regelt die Erklärung zum Corporate Governance Kodex für börsennotierte Gesellschaften.

Bei **Gesellschaften mit beschränkter Haftung** sind nach § 41 GmbHG die Geschäftsführer verpflichtet, für die ordnungsmäßige Buchführung zu sorgen. Die Frist, innerhalb der der Jahresabschluss aufzustellen ist, folgt aus § 264 Abs. 1 S. 3. S. 4 enthält Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften iSd § 267 Abs. 1; S. 5 für Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 267a. Nach § 42 Abs. 1 GmbHG ist das Stammkapital entsprechend § 151 Abs. 1 S. 1 AktG als gezeichnetes Kapital auszuweisen. Abs. 3 regelt, dass Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben sind. § 42a Abs. 1, 2 GmbHG legt fest, wie der Jahresabschluss festzustellen ist. Hat ein Abschlussprüfer den Abschluss geprüft, so hat er nach § 42a Abs. 3 GmbHG an den Verhandlungen über die Feststellung mitzuwirken, sofern dies ein Gesellschafter verlangt. Nach Abs. 4 gelten die Abs. 1 bis 3 entsprechend für Konzernabschlüsse und einem wahlweise erstellten Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325 Abs. 2a), wenn die Gesellschafter dessen Offenlegung beschlossen haben. § 29 GmbHG regelt, wie das im Jahresabschluss ausgewiesene Geschäftsergebnis zu verwenden ist und weist die Entscheidung hierüber grundsätzlich der Gesellschafterversammlung zu. Hinzuweisen ist ferner auf die §§ 33, 52, 71 GmbHG.

Für **eingetragene Genossenschaften** sind die §§ 33a–33i a.F. GenG durch Art. 4 BiRiLiG aufgehoben worden. Nach § 33 n.F. GenG¹⁹ hat der Vorstand dafür zu sorgen, dass die erforderlichen Bücher der Genossenschaft ordnungsgemäß geführt werden (Abs. 1). Die Bilanzanfechtung wird beschränkt (Abs. 2). Im Übrigen gelten die Vorschriften des Dritten Buches des HGB mit Besonderheiten in den §§ 336–339. § 48 GenG regelt die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung. Sie beschließt nach Abs. 4 auch über die Offenlegung eines wahlweise erstellten Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325

¹⁹ In der Fassung der Bekanntmachung vom 18.8.2006, BGBl. I 2006, S. 1911.

Abs. 2a). § 53 GenG erfasst die Pflichtprüfung, § 53a GenG die vereinfachte Prüfung für Kleinstgenossenschaften.

- 28 Das „Gesetz über Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen“ (**Publizitätsgesetz**)²⁰ enthält rechtsformunabhängige Publizitätsregeln, gilt also nach § 3 PublG für Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), wirtschaftliche Vereine, bestimmte Stiftungen und bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts. Die Größenverhältnisse sind in § 1 PublG umschrieben. Vorliegen müssen mindestens zwei von drei Merkmalen: Bilanzsumme über 65 Mio. Euro, Jahresumsatz über 130 Mio. Euro, mehr als 5000 Arbeitnehmer. Werden diese Kriterien erfüllt, müssen die Unternehmensträger in wesentlichen Punkten den Jahresabschluss wie eine große Kapitalgesellschaft aufstellen, prüfen und offenlegen (Einzelheiten in § 5 ff PublG).
- 29 Das gesamte **Berufsrecht für Wirtschaftsprüfer** und vereidigte Buchprüfer ist im Wesentlichen in der WPO geregelt.
- 30 Zum Bilanzrecht nach den **IFRS** siehe unten Rdn. 129 ff.

8. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Schrifttum

Ballwieser Zur Frage der Rechtsform-, Konzern- und Branchenunabhängigkeit der GoB, FS Budde, 1995, S. 43; *Goldshetyn/Thelen* Extra risicum recta dotrina non est? – Kritische Anmerkungen zu den GoBD und ihrer Rechtsqualität, DStR 2015, 326; *Kruse* Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 3. Aufl. 1978; *Leffson* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁷, 1987; *Meyering/Gröne* Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit, StuW 2018, 28; *D. Schneider* Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, StuW 1983, 141; *ders.* Betriebswirtschaftliche Analyse von Bundesfinanzhofurteilen als Grundlage einer Deduktion handelsrechtlicher GoB, FS Ludewig, 1996, S. 921.

- 31 Das Gebot, den Jahresabschluss nach den GoB aufzustellen (§ 243 Abs. 1) zwingt dazu, diese Grundsätze zu konkretisieren. Soweit das Gesetz ungeschriebene GoB anspricht, handelt es sich um eine Generalklausel, innerhalb derer der Terminus „GoB“ ausfüllungsbedürftig ist. Streitig ist, wie auszufüllen ist, welche Maßstäbe dabei gelten sollen, wie GoB im Prozess festgestellt werden und ob GoB revisionsrichterlicher Prüfung unterliegen.²¹ Die Antwort auf diese Fragen hängt davon ab, wie man die GoB begrift: eher als betriebswirtschaftliche Fachnormen, die sich durch jahrelange Unternehmens- und Wirtschaftsprüfungspraxis herausgebildet haben oder juristisch als Verkehrssitte bzw. Handelsbrauch oder normativ als Rechtsprinzipien, welche die Gesetzesauslegung und die richterrechtliche Fortbildung des Bilanzrechts anleiten. Im methodischen Streit hat sich die Rechtsprechung dafür entschieden, die GoB aus den Gesetzeszwecken abzuleiten (deduktive Methode).²² Trotzdem ist der Meinungsstreit in der Literatur nicht ganz abgeklungen,²³ was mit Besonderheiten des Bilanzrechts zusammenhängt: Wissenschaftlich überschneiden sich die Rechtswissenschaft und die Betriebswirtschaftslehre.²⁴ Das Verhalten der Kaufleute beeinflusst die Rechtsfindung. Es handelt sich bei den GoB jedoch nicht um ein außerhalb des Rechts gewachsenes fachautonomes Regelsystem, sondern um Rechtsprinzipien, die aus dem Gesetz und seinen Zwecken abzuleiten sind. Diese Rechtsprinzipien gelten nicht

20 Vom 15.8.1969, BGBl. I 1969, S. 1189, ber. BGBl. I 1970, S. 1113.

21 Zu diesen Fragestellungen ADS § 243 Rdn. 3 ff; HdR-EA/Baetge/Kirsch/Thiele Kap 4 Rdn. 3 ff.

22 BFH BStBl. III 1967, 607; II 1969, 291; aA noch BGHZ 34, 324; zust. *Ballwieser* FS Budde, S. 43, 46; *Kirchhof/Crezelius* § 5 EStG Rdn. 36.

23 Historischer Überblick bei Schön ZHR 161 (1997), 133, 144; stark die Induktion und das empirische Moment betonend *Knobbe-Keuk* S. 42f.

24 *D. Schneider* StuW 1983, 141; *ders.* FS Ludewig, S. 921 ff; *Beisse* StuW 1984, 1, 4.

uneingeschränkt und können zueinander in einem inneren Spannungsverhältnis stehen (z.B. Übersichtlichkeit und Vollständigkeit; § 252 Abs. 2).

Geschriebene GoB sind unmittelbarer Teil des positiven Rechts. Ungeschriebene GoB erwachsen daraus, dass eine anpassungsfähige Generalklausel vom Gesetzgeber in letzter Instanz dem Richter zur Ausfüllung überlassen wurde.²⁵ Insoweit ist die Generalklausel des § 243 Abs. 1 Delegations- und Anknüpfungsnorm. Dass manche GoB älter sind als das Gesetz, ändert daran nichts. Im Übrigen mag die Parallele zu § 242 BGB, der großen Generalklausel des Bürgerlichen Rechts, für Verständnis und Auslegung hilfreich sein. So kann der Befürchtung vorgebeugt werden, die Richter seien bei der deduktiven Ermittlung nicht mehr gehalten, sich an der bewährten Praxis zu orientieren: § 242 BGB spricht ausdrücklich von der Rücksicht auf die Verkehrssitte. Dennoch geht es dort entscheidend nicht um die übliche, sondern um die erforderliche Verhaltensweise, hier nicht um die übliche, sondern die erforderliche Bilanzierung. Die GoB unterliegen damit selbstverständlich der revisionsrichterlichen Prüfung. Sie sind deduktiv aus dem Text, dem Sinnzusammenhang und den Zwecken der Handelsbilanz zu gewinnen. Die deduktiv ermittelten Rechnungslegungszwecke werden aber maßgeblich durch die Kaufmannspraxis geprägt, so dass letztere zwingend in diese einfließt. Insofern ist der hermeneutischen Methode zuzustimmen, die versucht, bei der Auslegung alle nur denkbaren Einflüsselemente auf die Rechnungslegung zu berücksichtigen.²⁶ So tragen weiterhin bedeutende Standardsetter, Aufsichtsbehörden und Berufsorganisationen dazu bei, die GoB sachgerecht auszulegen. Hinzu kommt der Fiskus, weil die GoB die Basis der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 1 EStG bilden. Da neben den betroffenen Kaufleuten die Beteiligten jeweils unterschiedliche Absichten verfolgen ist es Aufgabe der Rechtsprechung, im Ergebnis einen sachgerechten Interessenausgleich herzustellen.

Eine zweite indirekte Wertungsquelle kann sich aus Rückwirkungen der rechtsformspezifischen Bilanzvorschriften (§§ 264 ff, 150 ff AktG, 42, 42a GmbHG, 33 GenG) auf die allgemeine Vorschrift des § 243 Abs. 1 ergeben. Diese Sondervorschriften dürfen nach der Entscheidung des Gesetzgebers (s. dazu oben Rdn. 22) nicht pauschal für andere Bilanzierungspflichtige übernommen werden (Baumbach/Hopt/Merkt § 243 Rdn. 3). Eine indirekte Vorbildwirkung, z.B. der Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften, ist aber, falls zusätzlicher Aufwand und Nutzen in angemessenem Verhältnis stehen, nicht ausgeschlossen.²⁷ Aus europarechtlichen Gründen (s. dazu unten Rdn. 114) ist insbesondere § 264 Abs. 2 zu beachten.

Der Streit um die Rechtsnatur und darum, wie die GoB zu gewinnen sind, hat sich durch das BiRiLiG beträchtlich entschärft, weil die wichtigsten GoB gesetzlich kodifiziert sind (*Baetge/Kirsch/Thiele* S. 109). Jedoch ist es angezeigt, sie an Neuerungen in der Rechnungslegung anzupassen. Erstmalige in der Praxis auftretende Gestaltungen im Wirtschaftsgeschehen, wie z.B. die Digitalisierung der Buchführung, müssen innerhalb der GoB sachgerecht abgebildet werden. Dies zeigt vor allem die Entwicklung der sogenannten „**Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**.“ Sie stellen keine eigenständigen GoB für die EDV-Buchführung dar, sondern nur einen Versuch, die GoB an die speziellen Besonderheiten der EDV-Buchführung anzupassen.²⁸ Die Ausführungen der Finanzverwaltung im Schreiben vom 14.11.2014 (BStBl. I 2014, 1450; Neufassung für 2019 geplant) sind weder zwingend zu befolgen, noch haben sie automatisch die Qualität handelsrechtlicher GoB.²⁹ Hier werden die GoB ledig-

25 *Leffson* S. 137; *Kruse* S. 114 ff, 188; *Großfeld/Luttermann* Rdn. 233; *Moxter/Engel-Ciric* Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, 2019, S. 22.

26 Vgl. HdR-EA/*Baetge/Kirsch/Thiele* Kap. 4 Rdn. 18 ff; *Meyering/Gröne* StuW 2018, 28, 30.

27 Beck BilKomm/*Schmidt/Usinger* § 243 Rdn. 54.

28 Staub/*Pöschke* § 238 Rdn. 27; MüKo-HGB/*Graf* § 238 Rdn. 22.

29 Beck BilKomm/*Winkeljohann/Lewe* § 239 Rdn. 24; *Goldshiteyn/Thelen* DStR 2015, 326, 331.

lich durch einen Adressaten der Rechnungslegung ausgelegt, die Letztentscheidung obliegt dagegen dem Gesetzgeber bzw. der Rechtsprechung (*Goldshteyn/Thelen* DStR 2015. 326, 331f).

9. Der Beitrag der Rechtsprechung

Schrifttum

Crezelius Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZGR 1987, 1; *Gelhausen/Fey* Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen für das Bilanzrecht? BB 1994, 603; *Hoffmann* Die richtige handelsrechtliche Bilanz, StuB 2013, 797; *Krumm* Maßgeblichkeit des Handelsrechts und außerbilanzielle Korrekturen, FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, 2018, S. 1457; *Meyering/Gröne* Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit, StuW 2018, 28; *Plaumann* Auslegungshierarchie des HGB, 2013; *Schulze-Osterloh* Objektiver oder subjektiver Fehlerbegriff im Handelsbilanzrecht ZHR 179 (2015), 9; *Schmidt/Berg/Schmidt* Die Herstellung der Justiziabilität von IFRS, BFuP 2001, 53, 63.

- 35 Für das Handelsbilanzrecht ist die Zivilrechtsprechung zuständig. Ihr obliegt es, dieses Rechtsgebiet verbindlich auszulegen und richterrechtlich fortzubilden. Damit ist in erster Linie der Bundesgerichtshof zuständig (*Hoffmann* StuB 2013, 797, 798). Seit dem Vorlagebeschluss des BGH vom 21.7.1994³⁰ ist zusätzlich die Kompetenz des Europäischen Gerichtshofs hinzugekommen. Sie beruht auf der Vorlagepflicht der nationalen Gerichte nach Art. 267 Art. 3 AEGV und darauf, dass das Dritte Buch des HGB transformiertes Europarecht ist (siehe Rdn. 13, 111ff). Allerdings ist der BGH eher selten mit bilanzrechtlichen Fragen befasst, so dass er nur in der Theorie die Letztinstanz für das Handelsbilanzrecht darstellt (*Hoffmann* StuB 2013, 797, 798) Auch vom Europäischen Gerichtshof sind beginnend mit der Tomberger-Entscheidung 1996 bis dato lediglich ein gutes Dutzend Entscheidungen zum Handelsbilanzrecht ergangen.³¹ Hingegen gehört das Handelsbilanzrecht wegen der in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG angeordneten Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zu den Rechtsgebieten, mit denen sich die deutsche Finanzrechtsprechung ständig und intensiv auseinandersetzt.³² Deshalb hat der Bundesfinanzhof die Interpretation des Handelsbilanzrechts, auch wenn es für das Steuerrecht nur als Vorfrage erheblich wird, maßgeblich geprägt.³³
- 36 Der für die handelsbilanzrechtliche Praxis bedeutsame Wert der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt darin, dass die überwiegend betriebswirtschaftlich diskutierten Streitfragen einer juristischen Argumentationskultur zugänglich werden. Dies wird dadurch vollzogen, dass auf Textauslegung, Leitprinzipien und inneres System Bezug genommen wird. (*Crezelius* ZGR 1987, 1, 44 f).
- 37 Die – soweit der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt – weitgehend flächendeckende gerichtliche Kontrolle und das daraus entstehende konkrete Fallrecht unterscheidet das deutsche Bilanzrecht von anderen, insbesondere den angelsächsisch geprägten Systemen, die durch berufsständische Normierung und im Fall der US-amerikanischen Securities Exchange Commission durch (Kapitalmarktaufsichts-) Behörden geprägt sind. In Deutschland hingegen sind die berufsständischen Empfehlungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) vor den Gerichten nur Ausdruck einer gewichtigen, weil sachverständigen Rechtsauffassung.
- 38 Ein Nachteil des beherrschenden Einflusses des Bundesfinanzhofs ist freilich darin zu sehen, dass der steuerrechtliche Hintergrund für die Frage nach der handelsbilanzrechtlichen

30 BGH BB 1994, 1673 = DB 1994, 1868; entschieden in EuGH Rs C 234/94 – Tomberger – Slg. 1996 I, 3133 = DB 1996, 1400.

31 Vgl. die Zusammenstellung von *Lutter/Bayer/Schmidt* Europäisches Unternehmens und Kapitalmarktrecht, 6. Aufl., 2017, Vor Rdn. 23.1.

32 *Plaumann* Auslegungshierarchie des HGB, 2013, S. 201.

33 *Meyering/Gröne* StuW 2018, 28, 38; *Moxter* Bilanzrechtsprechung, S. 1 ff.

Rechtsslage kaum völlig ausgeblendet werden kann. Das wäre nur dann zu vernachlässigen, wenn Handelsbilanz und Steuerbilanz die gleichen Zwecke verfolgten, was sie nicht tun (s. dazu unten Rdn. 83). Zum Teil wird der Finanzrechtsprechung vorgeworfen, sie verfolge einseitig profiskalische Tendenzen, bzw. würde die GoB zu stark steuerlich prägen.³⁴ Weiterhin wird bemängelt, dass zum Teil Entscheidungen lediglich aus der Sicht steuerrechtlicher Regelungen getroffen werden, ohne dass die handelsrechtlichen GoB als Ausgangspunkt berücksichtigt werden.³⁵ Selbst wenn man diesen Teil der Rechtsprechung die Bindungswirkung für das Handelsrecht abspricht (so *Schulze-Osterloh* ZHR 179 (2015), 9, 30), so bleiben doch Teilbereiche, in denen der BFH die Entwicklung der handelsrechtlichen GoB maßgeblich geprägt hat.³⁶ Insofern ist trotz aller Kritik die **Auslegungskompetenz der Finanzrechtsprechung für die handelsrechtlichen GoB positiv** zu bewerten. Der Gesetzgeber wäre nicht daran gehindert, das Maßgeblichkeitsprinzip abzuschaffen und so die Handelsbilanz komplett von der Steuerbilanz zu entkoppeln. Entfällt der Beitrag der Finanzrechtsprechung, führt das zwangsläufig dazu, dass sich der Einfluss anderer Beteiligten wie der des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) des IDW und der berufsständischen Kammern vergrößert. Insofern könnten verstärkt private, interessengeleitete Akteure bestimmen, wie die handelsrechtlichen GoB auszulegen sind, weil eine unabhängige Auslegungsquelle fehlt (*Meyering/Gröne* StuW 2018, 28, 39 f).

Wie wertvoll der BFH als Akteur der handelsrechtlichen GoB-Auslegung ist, zeigt auch ein **Vergleich mit der Rechnungslegung nach den IFRS**. Diese wird maßgebend vom privatrechtlich organisierten IASB reguliert. Konsensfähige Rechnungslegungsregeln bedürfen aber im Rahmen der Rechtsfindung des Diskurses zwischen dem Standardsetzer und den betroffenen Akteuren. Dieser kann dadurch geschaffen werden, dass die Normen vom Anwender gerichtlich überprüft werden und so der Standardsetzer eine Rückmeldung bekommt, die ihn diszipliniert. Dieses Korrektiv fehlt aber in den IFRS. Die Normsetzung wird faktisch weitgehend vom IASB kontrolliert. Damit kann die Regelanerkennung leichter von Akteuren beeinflusst werden, die maßgeblich individuelle Interessen verfolgen. Letztlich führt die **mangelnde Justiziabilität der IFRS** dazu, dass es an nachgeordneten Regeln fehlt, die es erlauben, die innere Konsistenz und Sachgerechtigkeit neuer Standards angemessen zu beurteilen (*Schmidt/Berg/Schmidt* BFuP 2001, 53, 63).

III. Sinn und Zweck des Bilanzrechts

Schrifttum

Haar Unternehmensfinanzierung in der Personengesellschaft zwischen Kernbereich und Mehrheitsmacht – Grundlagengeschäfte im Lichte der „Otto“-Entscheidung des BFH vom 15.1.2007, NZG 2007, 601; *Harris/Lang/Möller* Zur Relevanz der Jahresabschlussgrößen Erfolg und Eigenkapital für die Aktienbewertung in Deutschland und den USA, ZfbF 1995, 996; *Hopt* Bilanz, Reservenbildung und Gewinnausschüttung bei der OHG und KG, FS Odersky, 1996, S. 799; *Jessen/Haaker* Implikationen der neuen Rechnungslegungsrichtlinie für die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, DB 2013, 1617; *Kübler* Vorsichtsprinzip versus Kapitalmarktinformation, FS Budde, 1995, S. 361; *Lev* Toward a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy, *The Accounting Rev.* 63 (1988), 1; *Meier-Schatz* Wirtschaftsrecht und Unternehmenspublizität, 1989; *Merk* Der internationale Anwendungsbereich des deutschen Rechnungslegungsrechts, ZGR 2017, 460; *Moxter* Über Bilanztheorien, FS Baetge, 2007, S. 409; *W. Müller* Der Jahresabschluss im Spannungsfeld zwischen öffentlichem Recht und Gesellschaftsrecht, FS Moxter, 1994, S. 76; *Stein* Die deutsche Bilanzierung vor neuen Herausforderungen, ZfbF 1994, 658.

³⁴ *Leffson* S. 139; *Gelhausen/Fey* BB 1994, 603; aA *Crezelius* ZGR 1987, 1, 20; BFH-Rechtsprechung ist „handelsrechtsfreundlich“.

³⁵ So die Analyse von *Schulze-Osterloh* ZHR 179 (2015), 9, 20 ff.

³⁶ Beispiele bei *Meyering/Gröne* StuW 2018, 28, 38 f; *Moxter* Bilanzrechtsprechung, S. 1 ff; *Krumm*, FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, S. 1457, 1466 ff.

- 40 1. Perspektiven der handelsrechtlichen Zwecklehre.** Das deutsche Bilanzrecht blickt auf eine lange Tradition zurück. Dennoch sind die Zwecke des Jahresabschlusses nach wie vor nicht sicher bestimmt. Es fehlt das grundlegende Ziel, von dem die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften logisch abgeleitet werden können (*Coenenberg/Haller/Schultze* S. 18). Der Sinn und Inhalt des Gebots, Vermögen und Schulden einander gegenüberzustellen (§ 242 Abs. 1) ist nicht ohne weiteres verständlich. Es handelt sich nicht um eine Schuldendeckungskontrolle auf der Basis eines fiktiven Zerschlagungsfalls.³⁷ Wenn das der Fall wäre, müsste man nicht die historischen Kostenansätze der §§ 253, 255, sondern die Zeitwerte ausweisen. Auch steht es zu einem solchen Zweck in Widerspruch, dass gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 zu Fortführungswerten bewertet wird. Die Gewinn- und Verlustrechnung, die das HGB vorschreibt (§§ 242 Abs. 2, 275 ff), erlaubt es im Allgemeinen nicht, zuverlässig die Ertragskraft und die Ertragsaussichten des Unternehmens zu beurteilen. Die gesetzlich vorgeschriebene Rechnungslegung bietet daher keine Grundlage für eine Unternehmensbewertung und damit für den „inneren Wert“, den ein Käufer oder Verkäufer des Unternehmens kennen müsste, um ein rationales Angebot machen zu können.³⁸ Denn diese Bewertung wird von zukunftsbezogenen Ertragsersparungen bestimmt, die grundsätzlich in keiner irgendwie fixierten Relation zu den vergangenheitsbezogenen Angaben stehen, die das Bilanzrecht des HGB vorschreibt. Es bleibt daher nur die Vorgehensweise, die Gewinne der Vergangenheit als Basis heranzuziehen, um künftige Zahlungsüberschüsse zu schätzen (*Schildbach/Stobbe/Brösel* S. 74). Hinzu kommt, dass das Gesetz wenig Wert auf eine möglichst objektive Erfolgsbemessung zu legen scheint. Ansatz- und Bewertungswahlrechte stellen in dieser Hinsicht nicht mehr das größte Problem dar. Sie wurden einerseits durch das BilMoG bereits stark verringert, andererseits sind sie durch eine Angabe im Anhang offen zu legen.³⁹ Es verbleiben aber Ermessensspielräume, die auf Einschätzungen des Managements beruhen. Weiterhin kann die Geschäftsleitung Bilanzpolitik betreiben, indem sie Sachverhalte gestaltet. Diese Maßnahmen können die Finanz- und Ertragslage mitunter stark verfälschen (*Coenenberg/Haller/Schultze* S. 1048).
- 41** Trotz dieser Schwächen hat die handelsrechtliche Zwecklehre die Richtung anzugeben, wie auslegungsbedürftiges Recht und offene GoB verstanden werden sollen. Ein handelsrechtliches Vakuum deduktionsfähiger Zwecke führt wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz schnell dazu, dass steuerrechtliche Argumente in handelsrechtlicher Verkleidung diese Anleitungsfunktion übernehmen. Die Eliminierung verzerrender steuerlicher Einflüsse durch das BilMoG (z.B. durch Streichung der steuerlichen Abschreibungen gemäß § 254 S. 1 a.F.) ging daher in die richtige Richtung.
- 42** In der Diskussion über Sinn und Zweck der Rechnungslegung sind daher der rechtshistorische Aspekt, der rechtssystematische Aspekt (Bilanzrecht als Privatrecht, öffentliches Recht, Europarecht) und auf dieser Grundlage die spezifisch bilanzrechtliche Teleologie zu berücksichtigen.
- 43 2. Die Zwecklehre in rechtshistorischer Perspektive.** Das Recht der Rechnungslegung wird durch Leitgedanken geprägt, die durch rechtshistorische Tradition vorgegeben sind. Solche Grundprinzipien sind: der Vorrang des Gläubigerschutzes vor dem des Schutzes der Kapitalmarktinvestoren und Anteilseigner oder umgekehrt sowie die Verbindung oder Trennung von Handels- und Steuerbilanz.⁴⁰ Das deutsche Recht hat sich historisch dafür entschieden, vorran-

³⁷ Allg. Meinung; vgl. nur Staub/*Pöschke* § 242 Rdn. 9; aA noch ROHGE 12, 15, 19.

³⁸ *Moxter* FS Baetge, S. 409, 416.

³⁹ Z.B. § 284 Abs. 2 Nr. 4 zur Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 3.

⁴⁰ *Castan* Rechnungslegung in der Europäischen Gemeinschaft, 1993, S. 17 ff; aufschlussreich *Lamb/Nobes/Roberts* Accounting and Business Research 28 (1998), 173 ff.

gig dem Gläubigerschutz zu entsprechen und die Handelsbilanz mit der Steuerbilanz zu verbinden (zum Maßgeblichkeitsprinzip im deutschen Recht s. unten Rdn. 79ff). Infolge der Europäisierung des Bilanzrechts (s. dazu unten Rdn. 111ff) und der noch weitergehenden Globalisierungstendenzen für international tätige Unternehmen (s. dazu unten Rdn. 125ff) sind aber Änderungen eingetreten, die vertraute Gewissheiten in Frage stellen.

Die bilanzrechtlichen Vorschriften des ADHGB von 1866 zielten ohne Zweifel darauf ab, Gläubiger vor Vermögensverlusten im Insolvenzfall zu bewahren. Vollständige Dokumentation und die Regel, dass der Kaufmann sich nicht reicher rechnen dürfe als er sei, also das Vorsichtsprinzip, waren die wichtigsten Leitgedanken.⁴¹ Im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Aufschwung und folgenden Abschwung der Gründerzeit (sog. Gründerkrach) gab es Auswüchse, auf die der Gesetzgeber reagierte. Der Kapitalerhaltungsgrundsatz wurde eingeführt und das Anschaffungskostenprinzip, Herstellungskostenprinzip sowie der Realisationsgrundsatz in Rechtsregeln transformiert. Daraus ergab sich, dass Reinvermögen und Gewinn niedriger ausgewiesen wurden und ein sehr weit gehender Ermessensspielraum der Unternehmensleitungen soweit es darum ging, diese Größen weiter abzusenken. Das wurde eher als Vorteil, denn als Nachteil gesehen. Die Gründe dafür liegen in Besonderheiten der deutschen Wirtschaftsgeschichte: der früh einsetzende dominante Einfluss der ohnehin informierten Hausbanken,⁴² der damit einhergehende geringe Einfluss der Eigenkapitalbeschaffung über Börsen, der eine vorteilhafte Selbstdarstellung begünstigt, und die starke wechselseitige Kapitalverklammerung deutscher Unternehmen. Es entstand ein kompliziertes System von Überkreuzverflechtungen, das die Unternehmen der Kontrolle des Kapitalmarkts weitgehend entzog. Dem größeren Ermessensspielraum der Unternehmensleitungen gegenüber Aktionären und Kapitalmarktinvestoren entsprach eine enge Zusammenarbeit mit den Kreditinstituten, also den wesentlichen Gläubigern. Niedriger Eigenkapitalausweis und hohe Ausschüttungssperren entsprechen der wirtschaftlichen Logik solcher Zusammenarbeit.

Die **englische und US-amerikanische Rechnungslegung** hingegen orientiert sich stärker als die deutsche Bilanzierung an dem Ziel, **kapitalmarktrelevante Informationen** zu vermitteln. Im Mittelpunkt steht der Kapitalanleger. Die Rechnungslegung soll ein geeignetes Instrument darstellen, um Entscheidungen über Beginn und Beendigung, Ausweitung oder Eingrenzung eines Kapitalengagements beim Unternehmen zu stützen. Es geht in der amerikanischen Rechnungslegung um eine möglichst marktnahe Beurteilung der Chancen und Risiken des Unternehmens. Chancen und Risiken sollen dabei mit ihrer erwarteten Entwicklung einhergehen (vgl. *Stein ZfbF* 1994, 658ff). Diese Länder haben dazu optiert, vorrangig den Investor- und Anteilseignerschutz zu berücksichtigen und Handels- und Steuerbilanz zu trennen.

Die Gegensätze zwischen diesen Bilanzrechtskonzeptionen beruhen neben geographisch-kulturellen und wirtschaftsgeschichtlichen Aspekten auf unterschiedlichen Voraussetzungen der Kapitalbeschaffung über Banken oder Börsen. Sie konnten solange nebeneinander existieren, als die Kapitalmärkte weitgehend national organisiert waren. Durch die Globalisierung sind sie miteinander in Wettbewerb getreten. Die Märkte treiben die Rechtentwicklung (*Großfeld/Luttermann* Rdn. 2). Zeigt ein Rechtssystem im internationalen Vergleich unterdurchschnittliche Unternehmenskennzahlen, verschlechtert dies das Rating, verteuert die Unternehmensfinanzierung und zieht einen Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Konkurrenten nach sich (*Großfeld/Luttermann* Rdn. 93). Das hat auch rechtliche Konsequenzen in Deutschland nach sich gezogen (vgl. dazu unten Rdn. 111ff; 125ff).

⁴¹ Schön ZHR 161 (1997), 133, 137; *Stein ZfbF* 1994, 658 ff.

⁴² *Mueller/Gernon/Meek Accounting – An International Perspective*, 1994, S. 4, führen die überstarke Stellung des Gläubigerschutzes in Deutschland auf den Bankeneinfluss zurück.

3. Die Zwecklehre in rechtssystematischer Perspektive.

- 47 a) **Verankerung des Bilanzrechts im Privatrecht und im öffentlichen Recht.** Wer die Zwecke bilanzrechtlicher Regeln ermitteln will, hinterfragt ihre Berechtigung. Welche legitimen Zwecke verfolgen bilanzrechtliche Regelungen? Braucht man, um diesen Zweck zu erreichen, gesetzliche Vorschriften? Man kann an der **individuellen Konfliktsituation** ansetzen. Die Frage, ob reguliert werden soll und wenn ja, auf welcher Ebene und mit welchen leitenden Standards, stellt sich vor dem jeweiligen Hintergrund eines Interessenkonflikts. Denkbar ist dieser zwischen ausschüttungsorientiertem Anleger und reinvestitionsorientiertem Gläubiger bzw. Unternehmensleiter oder zwischen einer nach möglichst weitgehender Unabhängigkeit strebenden Unternehmensleitung und einem misstrauischen Minderheitsgesellschafter. Der Blick richtet sich dabei auf eine sich bereits anbahnende oder schon bestehende vertragliche Sonderbeziehung. Man kann aber auch an der **Funktionsfähigkeit des Kredit- und Kapitalmarkts** ansetzen und danach fragen, ob der Markt für kapitalmarktrelevante Informationen normal funktioniert, oder ob er wegen Marktversagens reguliert werden muss. Hier werden auch die Marktteilnehmer in Blick genommen, die sich am Ende gegen eine Investition beim informierenden Unternehmen entscheiden, ohne je in Vertragsverhandlungen getreten zu sein.
- 48 Dementsprechend hat die Rechenschaftspflicht des Managements zwei unterschiedliche Verankerungen: eine **privatrechtliche** und eine **öffentlich-rechtliche**. Die hM ordnet das Dritte Buch des HGB dem öffentlichen Recht zu.⁴³ Jedoch werden seine Vorschriften auch in privatrechtlichen Zusammenhängen angewendet und die dabei gefundenen Konfliktlösungen wirken auf die öffentlich-rechtliche Auslegung des Gesetzes zurück. Rechnungslegung und Bilanzrecht sind insofern multifunktional, bzw. zweckplural (*Jessen/Haaker* DB 2013, 1617, 1618) angelegt.⁴⁴ Die EU-Bilanzrichtlinie nennt dies deutlich im Erwägungsgrund (4). Dort heißt es: „Mit Jahresabschlüssen werden verschiedene Ziele verfolgt, und sie bieten nicht lediglich Informationen für Anleger in Kapitalmärkten, sondern enthalten auch Angaben über frühere Geschäfte und unterstützen die gute Unternehmensführung.“⁴⁵
- 49 b) **Privatrechtliche Grundlagen.** Die allgemeine **privatrechtliche** Grundlage für Rechnungslegungspflichten wird durch zwei Rechtsinstitute gebildet, die im Wesentlichen durch die Rechtsprechung entwickelt wurden: einerseits die vorvertraglichen Sorgfalts- und in deren Rahmen die Aufklärungs- und Auskunftspflichten sowie andererseits die Rechnungslegung von Vermögensverwaltern gegenüber den Inhabern betroffener Vermögensinteressen als Ausdruck einer allgemeinen Rechenschaftspflicht.⁴⁶ Auf ihnen bauen speziellere gesellschaftsrechtliche und kreditrechtliche Aufklärungs-, Auskunfts-, Einblicksrechte sowie Rechenschafts- und Rechnungslegungspflichten auf.⁴⁷ Mitteilungs- und Auskunftspflichten können sich aus dem Zusammenhang der getroffenen Vereinbarung durch ergänzende Vertragsauslegung oder durch Treu und Glauben ergeben.
- 50 Wie weit solche **Aufklärungs- und Informationspflichten** reichen, richtet sich nach den Umständen.⁴⁸ Bestimmungen darüber finden sich im Gesetz nicht, lassen sich auch kaum geben. Wird eine Handelsbilanz vorgelegt, darf der Vertragspartner allerdings erwarten, dass sie dem Gesetz und den GoB entspricht. Auch enthält das Gesellschaftsrecht zusätzlich eine durch Rechtsprechung erweiterte und erweiterbare Reihe von zwingenden oder auch halbzwingenden In-

43 S. BGHZ 125, 366, 377; *W. Müller* FS Moxter, S. 75, 81f.

44 KölnKomm-RLR/*Claussen* Einl. Rdn. 69.

45 *Merkt* ZGR 2017, 460, 465.

46 S. *Heymann/Walz* Einl. Rdn. 42.

47 Für das Personengesellschaftsrecht *Hopt* FS Odersky, S. 799; *Haar* NZG 2007, 601.

48 OLG Hamburg ZIP 1994, 944; OLG Schleswig, NZG 2004, 1006.

formations- und Kontrollrechten zum Schutz der Gesellschafter und Ausschüttungsrestriktionen zum Schutz der Gläubiger. Die Problematik, dass gewährte bilanzpolitische Spielräume gesellschaftsrechtlichen Schranken unterliegen, hat sich mit der Abschaffung von Bilanzierungswahlrechten durch das BilMoG beträchtlich entschärft.⁴⁹

Das Rechnungslegungsrecht wird heute nicht mehr ausschließlich vom Gesetzgeber, sondern wesentlich auch von privatrechtlich organisierten „StandardSettern“ mitbestimmt. Weder werden dadurch privatrechtliche Grundlagen der Rechnungslegungspflichten geschaffen, noch mutiert das Bilanzrecht dadurch zum Teil des privaten Rechts.⁵⁰ 51

c) Öffentlich-rechtliche Grundlagen. Der Sinn von bilanzrechtlichen Regeln erschöpft sich nicht darin, aktuelle und potentielle Gläubiger und Gesellschafter individuell zu schützen, bzw. eine faire Vertragsanbahnung abzusichern. Diese Regeln sollen auch dazu beitragen, dass die Kapital- und Kreditmärkte die ihnen zuedachten wirtschaftlichen Funktionen möglichst gut erfüllen. Die geschichtliche Wendung von privatrechtlichen Aufklärungs-, Auskunfts-, Rechenschafts- und Rechnungslegungspflichten hin zu **öffentlich-rechtlichen Bilanzierungspflichten** steht im Zusammenhang mit der Entwicklung der Aktiengesellschaft und der öffentlichen Nachfrage nach Kapital über Börsen. Dabei tritt, was die Rechnungslegung angeht, die Publizität der Information in den Vordergrund.⁵¹ Empirische Untersuchungen haben nachgewiesen, dass zwischen deutschen Börsendaten – Aktienkursen und Aktienrenditen – und deutschen Jahresabschlussdaten – insbesondere Eigenkapital- und Erfolgsausweis – ein signifikanter Wirkungszusammenhang besteht (*Harris/Lang/Möller ZfbF 1995, 996 ff*). Die Informationsregeln des Bilanzrechts stehen deshalb in auslegungsrelevantem Zusammenhang mit dem Recht der Börse und des Wertpapierhandels (z.B. den Informationspflichten des WPHG und den Haftungsregeln des BörsenG).

In diesem Zusammenhang geht es vor allem um den Beitrag des Bilanzrechts, **faire oder gerechte Marktbedingungen zu gewährleisten**. Die Fähigkeit des Marktes, Ersparnisse zu mobilisieren und Misstrauen der Investoren abzubauen hängt davon ab, wie weit es ihm gelingt, vertrauensbildende Informationen über Unternehmen abzubilden (*Lev The Accounting Rev. 63 (1988), 1 ff*). Wenn bestimmte Gruppen von Investoren wissen oder vermuten, dass sie erheblich schlechter informiert sind als andere, werden sie das Vertrauen in den Kursbildungsprozess verlieren, sich im Handel stärker zurückhalten und sich gegebenenfalls ganz aus dem Markt zurückziehen oder erst gar nicht in ihn eintreten. Ein Rückzug uninformierter Investoren aus dem Markt berührt sowohl die institutionelle wie die operationale Effizienz von Kapitalmärkten. Institutionell effizient ist der Kapitalmarkt nur dann, wenn er die Sicherungen enthält, ohne die die Anleger ihre Ersparnisse nicht oder nicht in genügendem Maß zur Verfügung stellen würden: Schutz gegen anlegerschädigende Manipulationen, Vergleichbarkeit verschiedener Anlagen, freier Zugang zum Markt. Operationale Effizienz liegt nur vor, wenn die Kosten der Anlagevermittlung und Kapitalbeschaffung durch Wettbewerb möglichst gering gehalten werden. Sinkt aufgrund des Misstrauens der Anleger der Umschlag, verteuern sich die Kapitalbeschaffungs- und Anlagevermittlungskosten für die, die weiter auf diesem Markt operieren.⁵² Wichtige Finanztransaktionen wandern dann ab.

Neben die privatrechtliche und die öffentlich-rechtliche Perspektive tritt seit 1986 der **euro- 54
parechtliche Aspekt**; s. dazu unten Rdn. 111 ff.

49 S. § 242 Rdn. 9; BGH NJW 1996, 1678 = JZ 1996, 856 mit Anm. *Moxter*; Baumbach/Hopt/Roth § 120 Rdn. 6; § 164 Rdn. 3; vgl. dazu auch BGH NJW 2007, 1685 „Otto“; *Haar NZG 2007, 601*.

50 Abl. auch Staub/*Pöschke* Vor § 238 Rdn. 3 gegen KölnKomm-RLR/*Claussen* Einl. Rdn. 69.

51 Umfassend *Meier-Schatz* Wirtschaftsrecht und Unternehmenspublizität, 1989.

52 Dazu *Assmann* Prospekthaftung, 1985, S. 25.

4. Die bilanzrechtliche Zwecklehre im engeren Sinn

Schrifttum

Beisse Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, FS Beusch, 1993, S. 77; *Hax* Rechnungslegungsvorschriften – Notwendige Rahmenbedingungen für den Kapitalmarkt? in *Domsch u.a.* (Hrsg.), Unternehmenserfolg, 1988, S. 191; *Kübler* Institutioneller Gläubigerschutz oder Kapitalmarkttransparenz? – Rechtsvergleichende Überlegungen zu den stillen Reserven, ZHR 159 (1995), 550; HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap 2; *D. Schneider* Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, DStJG 6 (1982), 85; *Stützel* Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, 314; *Wüstemann/Wüstemann* Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, FS Krawitz, 2010, S. 751.

- 55 **a) Traditionelle Zwecklehre.** Sowohl in der betriebswirtschaftlichen wie in der bilanzrechtlichen Literatur werden im Wesentlichen drei normative Funktionen genannt, die das Recht des Jahresabschlusses zu gewährleisten haben: die Dokumentation, die entscheidungserhebliche Information und die Erhaltung des in das Unternehmen investierten Kapitals (Geldkapitalrechnung, nicht Substanzerhaltungsrechnung) indem Ausschüttungen an die Gesellschafter begrenzt werden (Ausschüttungssperrfunktion).⁵³ Als Instrument der Gewinnermittlung und Grundlage der Gewinnfeststellung erfüllt der Jahresabschluss zugleich die Aufgabe, gewinnabhängige Ansprüche Dritter gegen den Unternehmensträger der Höhe nach zu konkretisieren.
- 56 **b) Die Dokumentationsfunktion** verlangt, dass der Bilanzersteller sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (Zahlungsvorgänge und Realgüterveränderungen), Belege sammelt, diese Aufzeichnungen bündelt und diese Belege geordnet ablegt sowie dass die Urkundenbestände gegen eine nachträgliche Änderung gesichert werden.⁵⁴ Es muss sich verfolgen lassen, wie die Geschäftsvorfälle entstehen und abgewickelt werden. Buchführung und Bilanzierung schaffen beweiskräftige Urkunden für Zivil-, Verwaltungs- und Strafprozesse. Besonders wichtig und deshalb strafrechtlich sanktioniert ist ihre Beweissicherungsaufgabe im Insolvenzfall (§ 283b StGB).
- 57 Die im öffentlichen Recht wurzelnde Dokumentationsfunktion steht im Interesse einer geordneten Rechtspflege. Sie wird abgeleitet aus den §§ 238, 239. Nach § 257 Abs. 4 sind Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse 10 Jahre lang aufzubewahren.
- 58 **c) Die Informationsfunktion** erfüllt sowohl öffentlich-rechtliche wie privatrechtliche Zwecke. Für den Informationsgehalt sind die zum Teil widersprüchlichen Informationsbedürfnisse von Bilanzinteressenten und Bilanzadressaten normativ zusammenzuführen.
- 59 Die wichtigsten **Bilanzadressaten** sind Gesellschafter, die keine Leitungsfunktion ausüben, potentielle Gesellschafter sodann Gläubiger sowie potentielle Kreditgeber.⁵⁵ Hier geht es zunächst um die Kontrolle und Disposition von Gesellschaftern und Gläubigern. Wie die Entstehungsgeschichte des Handelsbilanzrechts lehrt, sollten die Rechnungslegungsvorschriften aber auch Rahmenbedingungen für eine bessere Markttransparenz auf Kapital- und Kreditmärkten schaffen.⁵⁶ Daraus kann abgeleitet werden, dass ein fundamentaler Zweck des Bilanzrechts darin besteht, einen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens oder der Gesellschaft an Personen zu vermitteln, die entscheiden müssen, ob sie sich über Kredite oder eine Beteiligung an dem Unternehmen engagieren wollen. Dieser Zweck des Jahresabschlusses wurde im Zuge der Gesetzesänderungen durch das BilMoG vertieft, weil die Reform mit Blick auf

53 Vgl. z.B. *Baetge/Kirsch/Thiele* S. 94 ff.

54 HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap. 2 Rdn. 5 f; *Stützel* ZfB 1967, 314, 322.

55 Enger für das allgemeine Bilanzrecht *Beisse* FS Beusch S. 77, 90 (allein Gläubigerschutz).

56 *D. Schneider* DStJG 5 (1982), 85, 97.

diese Adressaten das Ziel hatte, das Informationsniveau des Jahresabschlusses zu verbessern (BT-Drs. 16/10067, S. 34).

Trotz bestehender Gegensätze kann ein den Gläubigern und Eigenkapitalinvestoren gemeinsames Informationsinteresse darin gesehen werden, dass der verteilungsfähige Gewinn einer Rechnungsperiode in einer Weise ausgewiesen wird, dass er einen perioden- und **leistungsbezogenen Vergleich**⁵⁷ erlaubt. Dieser erstreckt sich auf die Ergebnisse vorangegangener Geschäftsjahre. Weiterhin ist es nötig, dass der Leistungsvergleich mit anderen Unternehmen, die auf Kredit- und Kapitalmärkten um Investitionen konkurrieren, so wenig wie möglich erschwert wird.

Im Zuge des **BilMoG** wurde die Informationsfunktion gestärkt und somit den Eigenkapitalgebern ein höherer Stellenwert zugesprochen, was sich konkret darin zeigt, dass die Bildung stiller Reserven eingeschränkt wurde (HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap. 2 Rdn. 12). Die Aussage, dass die Informationsfunktion des geltenden Rechts gegenüber potentiellen Kapitalanlegern unzureichend ist,⁵⁸ kann so nicht mehr stehen gelassen werden. Schließlich wird die handelsrechtliche Bilanzierung vornehmlich durch kleine und mittelständische Unternehmen genutzt, die stark durch familiäre Strukturen geprägt sind. Insofern besteht kein Bedarf und aus Gründen des Konkurrenzschutzes auch keine Notwendigkeit, Außenstehenden einen tiefgehenden Einblick in die Finanz- und Vermögenslage zu ermöglichen (HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap. 2 Rdn. 12). Hinzu kommt, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss auf der Grundlage vergangenheitsorientierter Informationen erstellt wird, während potentielle Investoren mehr an der zukünftigen Leistungskraft interessiert sind. Insofern müsste man das Handelsbilanzrecht im Sinne einer zukunftsbezogenen Rechnung weiter entwickeln, um deren Informationsinteresse zu stillen. Prognosen und zukunftsgerichtete Annahmen sind aber naturgemäß mit hohen Unsicherheiten behaftet. Daher ist an der Vergangenheitsorientierung festzuhalten. Sie führt dazu, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss weit besser gegen Manipulationen gesichert ist als eine zukunftsorientierte Rechnung (Coenenberg/Haller/Schultze S. 21).

d) Ausschüttungssperrfunktion; Kapitalerhaltungsfunktion.⁵⁹ Der Jahresabschluss dient dem Interesse der aktuellen und potentiellen Gläubiger. Dieser Zweck wird dadurch erfüllt, dass die bilanzrechtlichen Ansatz- und Bewertungsnormen dazu eingesetzt werden, den vorsichtig ermittelten, verteilungsfähigen und ausschüttbaren Gewinn zu bestimmen, der dem Unternehmen ohne unternehmerischen Substanzverlust entzogen werden kann. Der Zwang, die nominelle Kapitalerhaltung nicht durch Auszahlungen an die Gesellschafter zu gefährden, sichert die Gläubiger davor, dass ihre Haftungsgrundlage erodiert.⁶⁰ Diesem Ziel dienen die zentralen Prinzipien des deutschen Bilanzrechts, namentlich das Vorsichtsprinzip, der Realisations- und der Imparitätsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 4), die Obergrenze der Bewertung bei historischen Kostenansätzen (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1), das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 und 4), die Rückstellung wegen drohender Verluste (§ 249 Abs. 1 S. 1) und die Bilanzierungsverbote des § 248 Abs. 1. Da eine verbesserte Informationsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Hinblick auf potentielle Investoren einen höheren Gewinnausweis mit sich bringen kann, gerät dieser Zweck in Konflikt mit der Kapitalerhaltungsfunktion. Daher arbeitet der Gesetzgeber als Hilfslösung vermehrt mit Ausschüttungssperren.⁶¹ Ein Beispiel ist seit dem BilMoG § 268 Abs. 8 der verhindert, dass Gewinne entzogen werden, die durch die Aktivierung

57 Leffson S. 57; K. Schmidt Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, 1989, S. 21.

58 Vgl. Heymann/Walz² Einl. Rdn. 53; Hax S. 191.

59 Dazu HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap 2 Rdn. 18 ff.

60 Zur Kritik vgl. Kübler ZHR 159 (1995), 550 ff.

61 HdR-EA/Pfitzer/Oser/Lauer Kap 2 Rdn. 33; Baetge/Kirsch/Thiele S. 100 f.

selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2) oder durch die Bewertung von Vermögensgegenständen im Sinne des § 246 Abs. 2 S. 2 (Deckungsvermögen für Altersvorsorgeverpflichtungen) zum Zeitwert entstanden sind. Hinzu gekommen ist § 253 Abs. 6,⁶² der eine Ausschüttungssperre im Rahmen alternativer Bewertungsansätze der Rückstellungen für Altersvorsorgeverpflichtungen vorsieht (s. zu Einzelheiten § 253 Rdn. 132).

63 Auch nach den **Bilanzrechtsreformen** der letzten Jahre bleiben das Vorsichtsprinzip, das Realisations- und das Imparitätsprinzip weiterhin tragende Grundsätze der handelsrechtlichen Rechnungslegung (Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Malke/Schulz § 243 Rdn. 35). Eine Fortentwicklung der GoB in Richtung der Informationsfunktion, die in der internationalen Rechnungslegung dominiert, sollte durch das BilMoG nur insoweit erfolgen, wie die Ausschüttungsbemessungsfunktion nicht beeinträchtigt wird (Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, 32). Sie wurde zwar zum Teil zu Gunsten einer angeblich verbesserten Informationsvermittlung zurückgedrängt, die Änderungen wurden aber durch korrespondierende Ausschüttungssperren korrigiert (siehe oben Rdn. 62). Insofern dominiert auch nach dem BilMoG im HGB weiterhin die Ausschüttungsbemessungsfunktion.⁶³

64 e) Das Ziel der **Sicherung einer Mindestausschüttung** an die Gesellschafter ist durch die Fixierung von Wertuntergrenzen für Vermögensgegenstände in § 255 in Verbindung mit den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zur Gewinnverwendung (§§ 58 AktG; 29 GmbHG) recht schwach ausgeprägt.

65 f) Begreift man die Unternehmung nach der **Stakeholder-Theorie**⁶⁴ als eine Koalition aller mit der Unternehmung in direkter Beziehung stehender Personen, kommen als **weitere Bilanzadressaten** die Arbeitnehmer und der Fiskus (*Oestreicher* II.3.a), S. 27) hinzu (*Coenenberg/Haller/Schultze* S. 1301f). Weiter gefasst können auch Verbände, andere Interessengruppen und die Gesamtgesellschaft Ansprüche an Unternehmen haben, so dass sie als Stakeholder zu betrachten sind.⁶⁵ Aus der gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen ergeben sich vor allem nicht finanzielle Informationsanforderungen, die durch den Jahresabschluss nicht erfüllt werden können (*Coenenberg/Haller/Schultze* S. 1303). Derartige Nachhaltigkeits- oder Corporate Social Responsibility Berichte sind, nachdem der deutsche Gesetzgeber die CSR-Richtlinie (RL 2014/95/EU)⁶⁶ umgesetzt hat, zumindest für kapitalmarktorientierte Gesellschaften nunmehr Teil des deutschen Handelsbilanzrechts geworden (s. unten Rdn. 68). Darüber hinaus haben diese Adressaten für die Auslegung des geschriebenen Rechts und die Fortentwicklung der GoB nur eine untergeordnete Bedeutung.

5. Andere Formen der Bilanzierung mit Sonderzwecken

66 a) Sonderbilanzen. Zu Sonderbilanzen mit andersartiger Zweckrichtung, wie z.B. Abschichtungsbilanzen, Sanierungsbilanzen, Liquidationsbilanzen, s. § 242 Rdn. 35ff.

⁶² Eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften (BGBl. I 2016, 396).

⁶³ Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 32; *Wüstemann/Wüstemann* FS Krawitz, S. 751, 759.

⁶⁴ Grundsätzlich dazu *Freeman* Strategic Management: A Stakeholder Approach, 2010.

⁶⁵ *Freeman/Reed* Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance, California Management Review 1983, Vol 25, No. 3, S. 88ff.

⁶⁶ Vom 22.10.2014, ABl. Nr. L 330/1 v. 15.11.2014.

b) Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung, Sozialbilanzen, CSR-Reporting

Schrifttum

Vogeloth Die französische Sozialbilanz, 1980; *Scheid/Kotlenga/Müller* CSR-Berichterstattung aus dem Blickwinkel rechnungslegungspolitischer Möglichkeiten, *StuB* 2018, 841; *Voland* Erweiterung der Berichtspflichten für Unternehmen nach der neuen CSR-Richtlinie, *DB* 2014, 2815.

Sozialbilanzen sind der Versuch – über die inhaltliche Begrenztheit der traditionellen Jahresabschlüsse hinaus – darüber zu berichten, wie sich die Unternehmenstätigkeit auf die gesellschaftliche und physische Umwelt auswirkt. Ein wichtiges Ziel ist dabei, den Dialog zwischen den Sozialpartnern zu fördern. Als bislang einziges Land in Europa hat Frankreich für alle Unternehmen mit mehr als 300 Arbeitnehmern eine gesetzliche Pflicht zur Vorlage eines *bilan social* begründet.⁶⁷ Gegenstand dieser Bilanz sind u.a. die Personalaufwendungen, Gesundheit und Arbeitssicherheit, Ausbildung, sonstige unternehmensbezogene Lebensbedingungen. In Deutschland blieb ein gesetzlicher Regelungsbedarf in der 1972 vom BMJ eingesetzten Unternehmensrechtskommission umstritten.⁶⁸ Neuere deutsche Regulierungsvorhaben gab es seither nicht mehr.

Die Bestrebungen zu einer gesellschaftsbezogenen Berichterstattung wurde aber durch die EU im Rahmen der **Corporate Social Responsibility** (CSR)-Richtlinie 2014 (RL 2014/95/EU)⁶⁹ wieder aufgegriffen. Die CSR-Richtlinie ist Bestandteil eines umfassenden Maßnahmenpakets der EU-Kommission mit dem Ziel, die soziale Verantwortung von Unternehmen zu fördern und den Übergang zu einer nachhaltigen globalen Wirtschaft zu bewältigen.⁷⁰ Sie stellt eine kombinierte Betrachtung von Umwelt- und Sozialaspekten dar (*Coenenberg/Haller/Schultze* S. 1293). Nach der Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber⁷¹ müssen nach § 289b Abs. 1 kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter aufweisen, eine sogenannte nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufnehmen. Diese muss das Geschäftsmodell beschreiben und mindestens Bezug nehmen auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Maßnahmen zur Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung (§ 289c). Die Publikation nichtfinanzieller Informationen soll die Beziehungen zu Stakeholdern verbessern, mögliche Nachhaltigkeitsrisiken aufzeigen und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Unternehmen stärken (*Voland* *DB* 2014, 2815). Problematisch ist vor diesem Hintergrund, dass in Bezug auf nachhaltigkeitsrelevante Aspekte ein hohes Maß an Unschärfe und Subjektivität existiert (*Scheid/Kotlenga/Müller* *StuB* 2018, 841, 846). Die Neuerungen könnten lediglich als reines Werbe- und Marketinginstrument im Sinne eines unerwünschten „Greenwashings“ genutzt werden. Ob sie tatsächlich ihr eigentliches Ziel erfüllt, entscheidungsnützliche Informationen bereitzustellen, muss erst die weitere Entwicklung zeigen.⁷²

⁶⁷ Gesetz Nr. 77–769 v. 12.7.77, *Journal Officiel* Nr. 161 v. 13.7.77, 3699f; dazu *Vogeloth* Die französische Sozialbilanz, mit dt. Übersetzung, S. 279 ff.

⁶⁸ BMJ (Hrsg.), Bericht über die Verhandlungen der Unternehmensrechtskommission, 1980; weiterführende Literatur: *Fischer-Winkelmann* Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung, 1980; v. *Wysocki* Sozialbilanzen, 1981.

⁶⁹ Amtsblatt L 330 v. 15.11.2014.

⁷⁰ RL 2014/95/EU, Erwägungsgrund 3.

⁷¹ CSR-RL-Umsetzungsgesetz, *BGBI. I* 2017, 802.

⁷² Ansätze hierzu bei *Scheid/Kotlenga/Müller* *StuB* 2018, 841.

IV. Die Auslegung von Bilanzrecht und die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Schrifttum

Beisse Die paradigmatischen GoB, FS für W. Müller, 2001, S. 731; *Eibelshäuser* Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, 1426; *Groh* Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im rechtlichen Sinn, StuW 1989, 227; *Hoffmann* Bilanzierung nach dem wirtschaftlichen Gehalt, StuB 2013, 557; *Lorenz* Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, 2002; *Lüdenbach* Wirtschaftliche Betrachtungsweise – 100 Jahre und kein bisschen weiter? StuB 2019, 15; *Moxter* Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; *Moxter* Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, § 4.

69 1. Die Geltung der juristischen Methodenlehre. Der allgemeinen juristischen Auslegungslehre, die im Grundgesetz verankert ist, kommt eine größere Rolle zu. Das liegt daran, dass das kodifizierte Bilanzrecht nicht mehr eine bloße Ansammlung von Grundsätzen ist, sondern eine ausgebaute rechtliche Regelung darstellt. Problematisch könnte sein, dass die für das Gesellschaftsrecht zuständigen Zivilgerichte die Auslegungsgrundsätze etwas abweichend von den Finanzgerichten handhaben; bei den letzteren liegt die Hauptlast der Bilanzrechtsanwendung (s. dazu oben Rdn. 35 ff).

70 2. Der Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist keine spezielle Doktrin des Bilanz- und Steuerrechts.⁷³ Es handelt sich im Rahmen des klassischen juristischen Auslegungskanons um eine **Ausprägung der teleologischen Interpretation**, die überall angewendet wird, wo ein Gesetz an wirtschaftlich geprägtes Verhalten regulierend anknüpft.⁷⁴ Sie bedeutet, dass das faktisch Wirkende gegenüber der äußeren Form berücksichtigt wird.⁷⁵ Die EU-Bilanzrichtlinie verweist jetzt unter Art. 6 Abs. 1h auch darauf, dass Bilanz- und GuV-Posten unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung anzusetzen sind.⁷⁶ Im Bilanzrecht kann man zwischen drei Anwendungsvarianten unterscheiden, die allerdings eng zusammenhängen:⁷⁷

71 Erstens: Auslegung von Rechtsbegriffen in einer Weise, die aus der Perspektive des Gesetzes- und Regelungszwecks dem **wirtschaftlichen Gehalt und Effekt** des erfassten wirtschaftlichen Vorgangs gerecht wird. Ist ein Disagio wie ein Zins zu behandeln? Erhöht ein Vorbehaltsnießbrauch des Grundstücksverkäufers die Anschaffungskosten des Erwerbers? Ist der Auftragsbestand eines gekauften Unternehmens ein eigenständiger immaterieller Vermögensgegenstand oder ein unselbständiger Teil des Geschäftswerts? Man kann das funktionelle Auslegung nennen.

72 Zweitens: Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei der gleichzeitig die **Eigenständigkeit des Bilanzrechts** hervorgehoben wird, weil der Rückgriff auf die zivilrechtlich vorgefundenen Gestaltungen, Konstruktionen und Begriffe den bilanzrechtlichen Regelungszweck verfehlen würde. Beispiele sind die vom Zivilrecht abweichende subjektive Zuordnung von Vermögensgegenständen über das wirtschaftliche Eigentum (s. dazu § 246 Rdn. 44 ff), die vom Zivilrecht abweichende Konstituierung von eigenständigen Vermögensgegenständen (s. dazu § 246 Rdn. 10 ff; § 252 Rdn. 18 ff), die Aktivierung und Passivierung faktischer Forderungen und Verbindlichkeiten (s. dazu § 246 Rdn. 18, 24), die wirtschaftliche Verursachung von Forderungen und Verbindlichkeiten vor dem Stichtag, obwohl sie als rechtliche erst danach entstehen (s. dazu § 249 Rdn. 16), die Nichtbilanzierung

⁷³ Vgl. etwa *Rittner* Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, 1975.

⁷⁴ *Groh* StuW 1989, 227, 230; *Moxter* StuW 1989, 232 ff.

⁷⁵ *Beisse* FS W. Müller, S. 731, 739.

⁷⁶ Dazu *Hoffmann* StuB 2013, 557; *Lüdenbach* StuB 2019, 15, 18.

⁷⁷ Die folgenden Ausführungen stützen sich maßgeblich auf Heymann/Walz² Einl. Rdn. 63 ff; ähnlich *Lüdenbach* StuB 2019, 15, 16, nur zwei Ausprägungen unterscheidend.

schwebender Geschäfte (s. dazu § 246 Rdn. 33) und selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände (s. dazu § 248 Rdn. 16 ff), die zivilrechtlich als Rechte anerkannt sind.⁷⁸

Die bilanzielle Zurechnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit stellte einen nicht gesetzlich niedergelegten **Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung** dar (ADS § 246 Rdn. 266), der vor allem durch die Zurechnungsregel des § 39 AO stark geprägt wurde. Der Grundsatz der Vermögenszurechnung nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums wurde im Rahmen des BilMoG handelsrechtlich erstmals im § 246 Abs. 1 S. 2 n.F. gesetzlich kodifiziert. Der Gesetzgeber hat zwar die Vorschrift dahingehend ergänzt, damit aber keine inhaltlichen Änderung herbeigeführt. § 246 Abs. 1 S. 2 n.F. stellt nur die bisherige handelsrechtliche Rechtslage klar (Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 47). Insofern ist davon auszugehen, dass § 246 Abs. 1 S. 2 und die Zurechnungsregel des § 39 AO inhaltlich identisch sind.⁷⁹

Drittens: Rechtliche Qualifikation privatrechtlich strukturierter Sachverhalte vor dem **Hintergrund ökonomischer Anreize zur Umgehung** oder Vermeidung gesetzlich angeordneter Folgen. Dies ist oft missverstanden und kritisiert worden, als ob ein realer Sachverhalt, z.B. ein Mietvertrag, durch einen fiktiven Sachverhalt, z.B. einen Abzahlungskauf, ersetzt werde. Aber auch hier geht es nur um Rechtsauslegung, nämlich um die Frage, ob und wieweit der Rechtsanwender aus der Perspektive des Regelungszwecks neben der gewählten zivilrechtlichen Form deren atypischen wirtschaftlichen Zweck berücksichtigen darf (Umsatzgeschäfte in der äußeren Form von Nutzungsüberlassungen oder umgekehrt Nutzungsüberlassung in der Form von Kauf und späterem Rückkauf; Kauf eines Hauses vom Bauträger in der Form eines Werkvertrages).

Alle drei Varianten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterliegen rechtlichen Konsistenzanforderungen. Sie benötigen deshalb eines durch die Regelungszwecke des Gesetzes angeleiteten inneren Systems, das die Zwecke der Rechnungslegung mit den Leitprinzipien der rechtlichen Regelung, dem kodifizierten Recht und den GoB zu einem widerspruchsfreien Regelungszusammenhang zusammenschließt. Schließlich birgt die unbedachte Verwendung der „Wirtschaftlichkeit“ bei der Bilanzierung wegen ihrer definitorischen Unbestimmtheit die Gefahr, dass sie zu einer Leerformel degeneriert (*Hoffmann* StuB 2013, 557).

3. Eigenständige bilanzrechtliche Wertung. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise steht im Schnittpunkt unterschiedlicher Anforderungen an die Rechnungslegung. Diese soll die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens in einer für die Informationsbedürfnisse der Bilanzadressaten nützlichen Weise abbilden und sie vor Fehlentscheidungen bewahren. Durch ihre Vermittlungsfunktion zwischen Rechnungslegungszwecken und dem Gesetz löst sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise von den objektivierenden Konturen des Zivilrechts, indem sie – z.B. bei der Zuordnung von Gegenständen, der Berücksichtigung faktischer Verbindlichkeiten, der Zugrundelegung von Erwartungen an einen normalen Geschäftsverlauf bei Aktivierung, Passivierung und Bewertung – dem wirtschaftlichen Effekt vor der zivilrechtlichen Qualifikation Vorrang einräumt.

4. Der Beitrag der Betriebswirtschaftslehre

Schrifttum

Ballwieser Ein Überblick über die ökonomische Analyse des Bilanzrechts, BFuP 1996, 503; *Beisse* Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; *D. Schneider* Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 233 ff.

⁷⁸ Überblick über die BFH Rechtsprechung bei *Moxter* Bilanzrechtsprechung, S. 45 ff; *Eibelshäuser* DStR 2002, 1426, 1430 ff.

⁷⁹ Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 47; *Lorenz* S. 96 ff; *Kirchhof/Bode* § 4 EStG Rdn. 73.

- 77 Die Betriebswirtschaftslehre hat zum Verständnis des geltenden Bilanzrechts ohne Zweifel einen großen Betrag erbracht. Theorieabgeleitete betriebswirtschaftliche Forderungen an die Rechnungslegung werden deshalb nicht zu einer Rechtsquelle. Betriebswirtschaftliche Prinzipien sind nämlich nicht als solche verbindlich sondern nur insoweit, als der Gesetzgeber sie sich zu Eigen gemacht hat und sie in der objektiven Rechtsordnung erkennbar eingeflossen sind (*Beisse* *StuW* 1984, 1, 11).
- 78 Man muss aus juristischer Sicht zwei Arten von betriebswirtschaftlichen Forschungen und Stellungnahmen unterscheiden: Sofern Betriebswirte das geltende Recht auslegen, sind die Beiträge, was ihre rechtliche Überzeugungskraft angeht, dem juristischen Methodenkanon unterworfen. Als Meinungsäußerungen sind sie Teil der bilanzrechtlichen Literatur. Handelt es sich um Beiträge zur Rechnungslegungstheorie, so ist deren Verhältnis zum Bilanzrecht ähnlich zu bewerten wie das zwischen Allgemeiner Staatslehre und geltendem Verfassungsrecht, Verwaltungswissenschaft und Verwaltungsrecht oder Kriminalpolitik bzw. Kriminologie und Strafrecht. Solche theoretischen Beiträge haben einen starken Einfluss darauf, wie das geltende Recht ausgelegt und fortgebildet wird. Die Betriebswirtschaftslehre wird aber nur indirekt wirksam, indem die Allgemeinbildung, der Sachverstand und die repräsentative rechtspolitische Einstellung der an der juristischen Konsensbildung Beteiligten vorgeprägt werden. Die **Wirtschaftswissenschaften** werden **Teil der juristischen Gesetzesauslegung**, wenn etablierte betriebswirtschaftliche Methoden nötig sind, um den Normzweck zu ergründen. Eine mögliche methodische Brücke bildet die ökonomische Analyse des Bilanzrechts.⁸⁰

V. Das Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz

Schrifttum

Arnold Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, *StuW* 2005, 148; *Ballwieser* Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? *BFuP* 1990, 477; *ders.* Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz, *FS Spindler*, 2011, S. 577. *Barth* Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, 1955, S. 52; *Ertel/Rosnitschek/Schanz* Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz vor und nach dem BilMoG, *DStR* 2017, 2068; *Gassner* Der Gewinnbegriff des Steuerrechtes und dessen zukünftige Gestaltung (Teil II): Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips, *RWZ* 1998, 353; *Gehm/Kirsch* Der IFRS-Abschluss als Informationsbasis für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, *DStZ* 2012, 767; *Hennrichs* Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluss und Maßgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte? *StuW* 2005, 256; *ders.* Bilanzrechtsmodernisierung – erste Grundsatzfragen aus handels- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, *FS für K. Schmidt*, 2009, S. 581; *ders.* Europäisierung und Internationalisierung im Bilanzsteuerrecht, *FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018*, 2018, S. 1411; *Herzig* Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, *DStR* 2010, 1900; *ders.* Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, *DB* 2012, 1; *Herzig/Briesemeister* Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, *DB* 2009, 926; *Kahle* Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, *StuW* 2001, 126; *Kahle/Dahlke/Schulz* Zunehmende Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung? *StuW* 2008, 266; *Lauth* Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz? *DStR* 2000, 1365; *Mayr* Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCTB, *DStJG* 34 (2011), 327; *Merkert* Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, *DStZ* 1988, 142; *Prinz* Differenziertes Maßgeblichkeitsverständnis im Steuerbilanzrecht – Ein Standpunkt aus Praktikersicht, *StuW* 2017, 689; *Raupach* Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, *BFuP* 1990, 515; *ders.* Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, *FS Moxter*, 1994, S. 101; *Scheffler* Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *IFSt-Schrift* 474 (2011), S. 62; *Schmiel* Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip? *ZSteu* 2011, 119; *D. Schneider* Ein Jahrhundert Unmaßgeblichkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, *FS für Krawitz*, 2010, S. 705; *Schön* Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und in Europa, 2005; *Schreiber* Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *StuW* 2002, 105; *Schulze-Osterloh* Handels-

⁸⁰ Dazu *Ballwieser* *BFuP* 1996, 503; *D. Schneider* S. 233 ff; zur methodischen Auseinandersetzung insb. S. 324 ff.

und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594; *ders.* Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung – das Beispiel der Teilwertabschreibung, DStR 2011, 534; *Siegel* Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip, ZSteu 2011, 247; *Stobbe* Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung? DStR 2008, 2432; *Streim* Ein Plädoyer für die Einheitsbilanz, BFuP 1990, 527, 539; *Theile* Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip „Steuerbilanzgesetz“ ante portas? – Zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2009, 2384; *Weber-Grellet* Die Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – Zur (weiteren) Emanzipation des Steuerrechts, ZRP 2008, 146; *Wendt* Bilanzrecht, FS für Kirchhof, 2013, S. 1961.

1. Die Tragweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG). In wie weit das Handelsbilanzrecht für die steuerliche Gewinnermittlung bedeutsam ist, ist in erster Linie ein steuerrechtliches Problem. Das Steuerrecht löst aber Anreize aus, den Gewinn und damit die Steuer zu mindern. Hinzu kommen Forderungen, das Recht steuerneutral auszugestalten und Bestrebungen, die Rechnungslegung für beide Rechtsgebiete einheitlich zu gestalten. Insofern wirkt sich die Anbindung stark auf Gesetzgebung, Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Handelsrecht aus. Ob und in welchem Umfang man das Handelsbilanzrecht der steuerlichen Gewinnermittlung zu Grunde legt hat deshalb den Rang einer grundlegenden Weichenstellung. Nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der Gewinn im steuerlichen Sinn der Unterschiedsbetrag zwischen zwei Betriebsvermögen, nämlich dem sog. Endvermögen und dem Anfangsvermögen. Für Kaufleute und bestimmte andere Gewerbetreibende schreibt § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG vor, dass, vorbehaltlich steuerrechtlicher Sonderregeln, bei diesem Betriebsvermögensvergleich nur das angesetzt werden darf, was nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz). § 5 Abs. 1 S. 1 2. HS legt fest, dass abweichend vom handelsbilanziellen Wert in der Steuerbilanz ein anderer Ansatz gewählt werden kann, sofern das Steuerrecht ein Wahlrecht gewährt.

Die inhaltliche Tragweite von S. 1 wirft eine Reihe von Streitfragen auf. Man kann sie nur dann konsistent beantworten, wenn man zum **historisch gewachsenen Maßgeblichkeitsgrundsatz** Stellung nimmt. Ende des 19. Jahrhunderts hatte das in den Ländern des Deutschen Reichs entstandene⁸¹ Einkommensteuerrecht noch Mühe, eigene Vorschriften für die Ermittlung der Einkommen zu entwickeln. Daher war es **praktisch notwendig, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung parallel zu schalten**.⁸² Eine rechtspolitische oder systematische Leitvorstellung lag dem nicht zugrunde. Nach Jahrzehnten intensiver legislativer Erfahrung und steuerbilanzrechtlicher Rechtsprechung rechtfertigt es die alte pragmatische Begründung nicht mehr, das Handelsrecht global in das Steuerrecht zu transformieren.

Nachgeschoben wurde deshalb später das Argument, dass das Maßgeblichkeitsprinzip – insbesondere die steuerliche Erheblichkeit des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips (Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip) – den Steuerpflichtigen vor einseitig fiskalischer Rechtsentwicklung schütze. Der Fiskus dürfe als „stiller Teilhaber“ hinsichtlich seines Anteils am Erfolg des Unternehmens nicht besser gestellt werden als der Anteilseigner.⁸³ Die **Gleichstellungs-/Teilhabethe**se überzeugt nicht, weil die Gesetzgebung sich in der Vergangenheit bei haushaltspolitischen Bedarf vom Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht hat behindern lassen. Hinzu kommt, dass Fiskus und Gesellschafter nicht vergleichbar sind, weil aus Sicht des Unternehmens Zahlungen an den Fiskus und an die Gesellschafter mit unterschiedlichen Interessen verbunden sind.⁸⁴ Mit dem BilMoG wurde schließlich der Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mehr auf eine zutreffende Information des Kapitalmarkts ausgerichtet. Da die umgekehrte Maßgeblichkeit weggefallen ist können nunmehr Gewinne ausgeschüttet werden, die nicht besteuert werden.

⁸¹ Zuerst Bremisches EStG vom 17.12.1874; EStG des Königreichs Sachsen vom 22.12.1871.

⁸² *Raupach* BFuP 1990, 515; *Walz* Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 73; *Barth* Band II, S. 52.

⁸³ PrOVG, ProVGSt 10, 294, 305; *Knobbe-Keuk* S. 27; *Schön* S. 1, 51 f; *Stobbe* DStR 2008, 2332, 2333.

⁸⁴ *Lenz* Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2008, S. 75; *Siegel* ZSteu 2011, 247, 250.

Diese Tatsache stellt den Ausgangspunkt der Teilhaberthese in Frage (*Herzig/Briesemeister* DB 2009, 926, 931).

- 82 Zum Teil wird die Maßgeblichkeit mit einer anzustrebenden **Einheit der Rechtsordnung** gerechtfertigt (*Ballwieser* BFuP 1990, 477, 492f). Dabei wird verkannt, dass man Sachverhalte nur dort parallel regeln kann, wo der Zweckbezug, in dem die Gesetze stehen, gleich ist. Das ist aber für die handelsrechtliche und die steuerliche Gewinnermittlung nur partiell der Fall.
- 83 Der steuerrechtliche Gesetzeszweck (Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Gewinn als Maßstab für die Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit) weicht vom Informationszweck und seiner spezifischen Begrenzung im Handelsrecht ab (dazu *HHR/Anzinger* § 5 EStG Rdn. 166 ff m.w.N.). Das Handelsrecht kann stärker darauf vertrauen, dass der Markt die Schuldner im Eigeninteresse zwingen wird, Gläubigern die erforderliche Information zu geben. Der Fiskus bekommt nur das gesetzlich vorgeschriebene Mindestmaß. Das Steuerrecht unterliegt dem Gebot des Art. 3 GG, gleiche wirtschaftliche Sachverhalte gleich zu belasten. Dies muss dazu führen, dass handelsrechtliche Wahlrechte zurückzudrängen sind. Trotzdem besitzt die Dokumentations- Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion des Handelsbilanzrechts zumindest eine **gemeinsame Grundlage mit dem steuerrechtlichen Gesetzeszweck**. Es wird eine objektiv definierte Erfolgsgröße in Gestalt eines Betrages gesucht, der dem Betrieb entzogen werden kann, ohne seinen Bestand zu gefährden. Diese Größe stellt damit auch eine Maßzahl seiner betrieblichen Leistungsfähigkeit dar.⁸⁵ Daraus folgt, dass die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB aus Gleichmäßigkeitssicht nur zu rechtfertigen ist, wenn die **steuerliche Leistungsfähigkeit auf den Zugewinn an Zahlungen oder Zahlungsansprüchen in einer Periode abstellt**. Das ist beim **handelsrechtlichen Gewinn** der Fall, weil die Gesellschafter in der Regel genau in dieser Höhe einen Zahlungsanspruch erlangen.⁸⁶ Hinzu kommt, dass es trotz der äußerlichen Zweckdivergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz eine „Einheit des Rechnungswesens“ sowie einen **gemeinsamen Kernbestand an Buchführungs- und Bilanzierungsdaten** gibt, den es zu erhalten und zu stärken gilt (NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Prinz* Rdn. 337). Dies spricht dafür, weiterhin Handels- und Steuerbilanz im Rahmen der Maßgeblichkeit zu verbinden.
- 84 Der Gesetzgeber hat sich mit dem Verweis auf die handelsrechtlichen GoB bewusst dafür entschieden, die Leistungsfähigkeit der buchführenden Gewerbetreibenden anhand der Prinzipien der handelsrechtlichen Gewinnermittlung zu bestimmen. Dies umfasst auch das Vorsichtsprinzip (BFH GrS BStBl. II 1997, 735). Ungerechtfertigte Steuervorteile für Bilanzierer entstehen dadurch nicht (*D. Schneider* FS Krawitz, S. 705, 716). Die vorsichtige Gewinnermittlung rechtfertigt sich aus dem Umstand, dass die Leistungsfähigkeit des gewerblich tätigen Steuerpflichtigen bezogen auf einen willkürlich bestimmten Zeitabschnitt schwieriger zu bestimmen ist, als bei Einkünften aus anderen Quellen, für die der Überschuss maßgeblich ist (*HHR/Anzinger* § 5 Rdn. 34).
- 85 Von der **Umkehrung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes** sprach man, wenn subventionelle Steuervergünstigungen wie Sonderabschreibungen oder steuerfreie Rücklagen nur in Anspruch genommen werden konnten, wenn der dafür bei der steuerlichen Gewinnermittlung erforderliche Ansatz oder die erforderliche Bewertung auch in der Handelsbilanz vorgenommen wurde (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.). Handelsrechtlich wurde dieses Vorgehen durch Öffnungsklauseln ermöglicht (§§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 a.F.). Dieser sog. Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit wurde mit dem BilMoG aufgegeben. Zu noch vorzufindenden Restbeständen und der (faktischen) umgekehrten Maßgeblichkeit s. unten Rdn. 100 ff.

85 *Arnold* StuW 2005, 148, 156; *Ballwieser* FS Spindler, S. 577, 580 f.

86 *Kirchhof/Crezelius* § 5 EStG Rdn. 4; *Schmiel* ZSteu 2011, 119, 122.

2. Übergreifende Streitfragen. Seinem Wortlaut nach verlangt § 5 Abs. 1 S. 1 EStG nur die materielle Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB, die häufig mehrere Möglichkeiten bieten. Die Maßgeblichkeit des zulässigerweise gebildeten konkreten Handelsbilanzansatzes für die jeweilige steuerliche Gewinnermittlung (sog. formelle Maßgeblichkeit) wird nicht gefordert. Der Steuerpflichtige muss bei der Gewinnermittlung nur die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben befolgen (Kirchhof/*Crezelius* § 5 EStG Rdn. 1).

Der Verweis auf die GoB als ein selbständiges Regelungssystem führt dazu, dass die Fort- und Weiterentwicklung des Handelsrechts automatisch die Steuerbemessungsgrundlage beeinflusst, ohne dass der Gesetzgeber regelnd eingreifen muss. Nur dann, wenn diese Entwicklung nach seiner Auffassung die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht mehr objektiv widerspiegelt, bzw. Steuerausfälle begrenzt werden sollen, muss er gegensteuern. Jedoch ist das Handelsbilanzrecht europarechtlich vereinheitlicht. Insofern hat der Gesetzgeber kein faktisches Wahlrecht mehr, seine steuerrechtlichen Ziele entweder im Steuerrecht oder im Handelsrecht durch Beeinflussung der GoB zu verfolgen, wenn dadurch das Handelsrecht richtlinienwidrig umgestaltet wird. Das immer weiter gehende **Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz** aufgrund von Sonderregelungen im EStG ist somit zwangsläufig die **Folge der Europäisierung des Handelsrechts**.

Die Bezugnahme auf die handelsrechtlichen GoB ist wörtlich zu verstehen. Sie erstreckt sich nicht auf sämtliche Normen des Dritten Buches des HGB, sondern nur auf GoB-konformes Handelsrecht. Sie umfasst über den Text des HGB hinaus auch nicht-kodifizierte GoB.⁸⁷ Dabei darf folgendes Paradoxon nicht aus dem Auge verloren werden: Ob eine handelsrechtliche Regel aus dem Blickwinkel des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG den handelsrechtlichen GoB entspricht, ist eine rein steuerrechtliche Frage. Diese Interpretation obliegt deshalb weder dem BGH noch im Rahmen der Europäisierung des Handelsbilanzrechts dem EuGH, sondern allein der deutschen Finanzrechtsprechung. Dabei sind die Systematik des Einkommensteuerrechts und die dem EStG immanente Zwecke zu berücksichtigen. So können unterschiedliche Sachgesetzmäßigkeiten des Handelsrechts und des Steuerrechts (BFH, BStBl. II 2000, 632) oder eine spezifische steuerrechtliche Gesetzeszesteologie (BFH BStBl. II 1998, 781) bzw. das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BFH BStBl. II 2006, 680; 2009, 778) dazu führen, dass eine Bilanzierungsfrage im Steuerrecht abweichend vom Handelsrecht beantwortet wird.

Die IFRS als internationale Rechnungslegungsstandards mit Europarechtscharakter sind keine GoB. Jedoch wird die angelsächsisch geprägte Informationsverbesserung verstärkt berücksichtigt. Daher sind neue Aspekte der internationalen Rechnungslegung in das eigentlich kontinentaleuropäisch geprägte HGB hineingetragen worden, die auch für die handelsrechtlichen GoB bedeutsam sein können (NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Prinz* Rdn. 346; 383). Der BFH hat aber dem Grenzen gesetzt und eindeutig festgestellt, dass die IFRS die steuerrechtliche Gewinnermittlung nicht beeinflussen (s. auch unten Rdn. 106).⁸⁸

3. Ansatzvorschriften. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt für alle Posten, die nach den handelsrechtlichen GoB in der Handelsbilanz auszuweisen sind. Er umfasst die Ansatzvorschriften der §§ 246–250 sowie die materiell aussagefähigen Gliederungsvorschriften des § 266 für Kapitalgesellschaften.⁸⁹ Der Gesetzgeber schreibt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen verpflichtend vor, dass die Steuerbilanzen nach § 5b EStG elektronisch zu übermitteln sind. Diese müssen die Anforderungen sogenannter Steuer-Taxonomien erfüllen. Das bedeutet, dass die steuerlichen Rechenwerke nach eigenständigen steuerrechtlichen Bilanzgliederungs-

⁸⁷ HdR-EA/*Briesemeister* Kap. A Rdn. 36; Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 EStG Rdn. 29.

⁸⁸ BFH BStBl. II 2011, 215; 2011, 696 in Ablehnung des Komponentenansatzes s. zu diesem § 253 Rdn. 79; zust. *Henrichs* FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, S. 1411, 1423.

⁸⁹ BFH/NV 2006, 616; Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 EStG Rdn. 30

schemata aufgebaut sein müssen. Die Steuer-Taxonomien bauen auf den Gliederungsvorgaben des § 266 HGB auf, sind aber erheblich differenzierter ausgestaltet, so dass die Maßgeblichkeit des Handelsrechts bezüglich der Gliederungsvorschriften unbedeutend geworden ist.⁹⁰

- 91 Steuerrechtlich ist nur zwingendes Handelsrecht maßgeblich, und dies nur soweit, als diesem Steuerrecht nicht entgegensteht. So legt seit dem BilMoG § 5 Abs. 1 HS 2 EStG ausdrücklich fest, dass im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein vom Handelsrecht abweichender Ansatz gewählt werden kann. Dieses Wahlrecht ist umfassend zu verstehen, erfasst somit auch rein subventionelle, nicht GoB-konforme Wahlrechte (BMF, BStBl. I 2010, 239 Rdn. 13ff).
- 92 Das Steuerrecht selbst enthält in § 5 Abs. 1a–5 und 7 EStG eigene zwingende Ansatzvorschriften. Abs. 1a regelt, wie weit der Maßgeblichkeitsgrundsatz reicht, wenn Bewertungseinheiten nach § 254 gebildet werden. In dieser speziellen Ausprägung konkreter Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Ergebnisse hat sich ein Restbestand formeller Maßgeblichkeit erhalten (HdREA/*Briesemeister* Kap. A Rdn. 27). Abs. 2 beschränkt den Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und hebt damit das nach § 248 Abs. 2 S. 2 bestehende Aktivierungswahlrecht aus. Damit wird eine objektive steuerliche Gewinnermittlung sichergestellt, weil verhindert wird, dass ein Ansatzwahlrecht und unsichere wie streitanfällige Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen Wirtschaftsgütern in die Steuerbilanz einfließen (*Schön* S. 1, 34). Die Abs. 2a bis 4b und 7 formulieren für bestimmte Rückstellungen ergänzende zusätzliche Voraussetzungen oder Ausschlüsse, die in der Regel fiskalisch motiviert sind. Abs. 5 betrifft die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.
- 93 Sofern keine einkommensteuerliche Ansatznorm eingreift, gilt ein nach handelsrechtlichen GoB geltendes **Aktivierungs- oder Passivierungsgebot** entsprechend im Steuerrecht. Ein nach handelsrechtlichen GoB begründetes Bilanzierungsverbot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung.⁹¹ Beispiele sind das Aktivierungsverbot des § 248 für Gründungs- und Eigenkapital-Beschaffungskosten (s. § 248 Rdn. 4 f) oder das Aktivierungsverbot des § 272 Abs. 1a für erworbene eigene Anteile (BMF, BStBl. I 2013, 1615). Steuerliche Ansatznormen, die das Handelsrecht aushebeln finden sich im § 5 Abs. 5 S. 2 EStG bezüglich des Ansatzes aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für bestimmte Tatbestände.
- 94 **Zwingende Unterschiede**, die einer Einheitsbilanz entgegenstehen, finden sich bei der Gewinnermittlung für Auslandsvermögen (steuerbefreite Betriebsstätten), und bei Personengesellschaften (Inkongruenz zwischen Gesamthandsvermögen und Betriebsvermögen, Sonderbetriebsvermögen I und II; vgl. § 247 Rdn. 30 f). Hinzu kommen Differenzen, wenn Drohverlustrückstellungen anzusetzen sind sowie bei Rückstellungen für bestimmte Entsorgungsverpflichtungen (§ 5 Abs. 4a und Abs. 4b S. 2 EStG). Unvermeidbare Abweichungen gibt es seit der Gesetzesänderung durch das SEStEG,⁹² wenn nach den Vorschriften des Umwandlungssteuerrechts Schluss- und Übernahmebilanzen zum gemeinen Wert oder zu Zwischenwerten aufgestellt werden. Der Handelsbilanzansatz ist hierfür irrelevant, weil das Umwandlungssteuerrecht eigenständige steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften enthält (BMF, BStBl. I 2011, 1414, Rdn. 03.04).
- 95 Sofern Posten nach den **handelsrechtlichen** GoB nicht zwingend auszuweisen sind, dem Bilanzierenden jedoch ein entsprechendes **Ansatzwahlrecht** eingeräumt ist (z.B. §§ 250 Abs. 2, 249 Abs. 2), wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt.⁹³ Die steuerliche Anerkennung

90 Krit. NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Briesemeister* Rdn. 68.

91 Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 EStG Rdn. 30; Beck BilKomm/*Schmidt/Usinger* § 243 Rdn. 113.

92 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006; BGBl. I 2006, 2782.

93 Grundlegend BFH GrS BStBl. II 1969, 291; zustimmend die hM, z.B. Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 EStG Rdn. 31; krit. *Knobbe-Keuk* S. 23; aA *Kirchhof/Crezelius* § 5 EStG Rdn. 30.

solcher Wahlrechte würde Manipulationsspielräume eröffnen und gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Der BFH judiziert nach dem Grundsatz, dass das, was handelsrechtlich aktiviert werden darf, steuerrechtlich grundsätzlich aktiviert werden muss, und dass das, was handelsrechtlich nicht passiviert werden muss, steuerrechtlich grundsätzlich nicht passiviert werden darf.⁹⁴ Deshalb entsprechen den handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten steuerrechtliche Aktivierungspflichten und handelsrechtlichen Passivierungswahlrechten steuerrechtliche Passivierungsverbote.⁹⁵ Enthält das Steuerrecht seinerseits ein Ansatzgebot, ein Ansatzwahlrecht oder ein Ansatzverbot (z.B. § 5 Abs. 2 EStG für immaterielle Wirtschaftsgüter) gelten die Vorgaben des BFH nicht. Auch für Bilanzierungshilfen, z.B. § 274 Abs. 1 S. 2, gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht.⁹⁶

4. Bewertungsvorschriften. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG gilt grundsätzlich auch für die Bewertung, **96** soweit er nicht durch Verweisung in § 5 Abs. 6 EStG hinter die steuerrechtliche *lex specialis* zurückgedrängt wird. Im Konfliktfall mit abweichendem zwingendem Steuerrecht, insbes. in den §§ 6 bis 7i EStG, kommt es zu unterschiedlichen Ansätzen in der Handelsbilanz und bei der steuerlichen Gewinnermittlung (Beck BilKomm/*Schmidt/Usinger* § 243 Rdn. 119). Prinzipiell gelten aber für das Steuerrecht die in §§ 252–256 kodifizierten GoB. Darüber hinaus gilt das Maßgeblichkeitsprinzip, wenn der Bilanzersteller Werte abschätzen, einen Gesamtkaufpreis aufteilen oder die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts bestimmen muss.

Seit dem BilMoG können GoB-konforme handelsrechtliche Wahlrechte bei einem korrespondierenden, inhaltsgleichen steuerrechtlichen Wahlrecht unterschiedlich ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 2).⁹⁷ Das handelsrechtliche **Niederstwertprinzip** zieht damit nicht mehr zwingend eine steuerrechtliche **Teilwertabschreibung** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG) nach sich.⁹⁸

Bewertungswahlrechte der handelsrechtlichen GoB gelten grundsätzlich für die steuerliche **98** Gewinnermittlung, soweit keine eigenständigen steuerlichen Regelungen bestehen (BMF BStBl. I 2010, 239 Rdn. 5). Handelsrechtliche Wahlrechte, denen zwingende Bewertungsnormen des Steuerrechts gegenüberstehen – z.B. bei der Abschreibung des Finanzanlagevermögens bei vorübergehender Wertminderung (Wahlrecht in § 253 Abs. 3 S. 4 gegenüber zwingendem Recht in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG), führen zu Abweichungen, wenn sie unabhängig vom Steuerrecht wahrgenommen werden (Beck BilKomm/*Schmidt/Usinger* § 243 Rdn. 119).

Bezüglich der Parallelität des **Ansatzes der Herstellungskosten** (§ 255 Abs. 2 und § 6 Abs. 1 **99** EStG) hat der Gesetzgeber im § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG klargestellt,⁹⁹ dass die Einbeziehungswahlrechte des § 255 Abs. 2 S. 3 für bestimmte allgemeine Verwaltungskosten in die Herstellungskosten auch für die Steuerbilanz gelten. Der steuerrechtliche Ansatz hat aber zwingend dem Handelsrecht zu folgen. Der allgemeine steuerrechtliche Wahlrechtsvorbehalt des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG gilt hier also nicht. Bezieht der Bilanzersteller Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 3 S. 2 ein, folgt das Steuerrecht gleichfalls zwingend dem Handelsrecht (BMF

94 BFH GrS BStBl. II 1969, 291; BFH BStBl. II 1980, 741 (Rückstellung für Erfolgsprämien); 1983, 375 (für künftige Ausgleichsansprüche nach § 89b); 1984, 277 (unterlassene Instandhaltung); 1989, 722, 726 (Disagio); 1989, 323 (Pensionsanwartschaft); 1989, 612 (Pachterneuerungsrückstellung); 1989, 714 (Dividendenansprüche gegenüber abhängigem Unternehmen); 1994, 176 (Fertigungs- und Materialgemeinkosten als Teile der Herstellungskosten).

95 BMF BStBl. I 2010, 239 Rdn. 3f.

96 Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 EStG Rdn. 31; Frotscher/*Geurts/Frotscher/Watrin* § 5 EStG Rdn. 166.

97 BMF BStBl. I 2010, 239 Rdn. 16; Schmidt/*Weber-Grellet* § 5 Rdn. 60.

98 HM Schmidt/*Kulosa* § 6 Rdn. 361; HdR-EA/*Briesemeister* Kap. A Rdn. 221f. **aA** Schulze-Osterloh DStR 2011, 534, 538.

99 Rückwirkend eingefügt durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.16, BGBl. I 2016, 1679.

BStBl. I 2010, 597, Rdn. 6). In diesem Bereich lebt somit eine Art „formelle Maßgeblichkeit“ weiter (NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Prinz* Rdn. 362).

- 100** **5. Die (faktisch) umgekehrte Maßgeblichkeit.** Der früher in § 5 Abs. 1 S. 2 a.F. EStG niedergelegte Grundsatz, dass steuerrechtliche Wahlrechte nur in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden dürfen, wurde mit dem BilMoG aufgegeben.¹⁰⁰ Die umgekehrte Maßgeblichkeit ist aber in steuerlichen Einzelnormen erhalten geblieben, so z.B. beim Einbezug von Gemeinkosten in die Herstellungskosten oder bei der Bildung von Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 1a). Daher kann es vorkommen, dass das handelsrechtliche Wahlrecht nur motiviert durch das gewünschte steuerbilanzielle Ergebnis ausgeübt wird.
- 101** Steuerrechtlich geprägt bleibt auch die handelsbilanzielle Sachverhaltensgestaltung und die Praxis der Bilanzierung, wenn das Ziel der Unternehmen darin besteht, im Rahmen einer weitgehend einheitlichen Bilanzierung den steuerlichen Periodengewinn möglichst niedrig auszuweisen (krit. *Merkert* DStZ 1988, 142, 143).
- 102** Die Steuertaxonomie schreibt als Vorgabe für die elektronische Übermittlung der Steuerbilanz (§ 5b EStG) Gliederungsvorschriften vor, die weit über die handelsrechtlichen Vorgaben hinausgehen. Wird diese in Form der Einheitsbilanz erstellt und übermittelt, wirken diese Vorgaben in erheblichem Maße auf die Handelsbilanz ein und schaffen so eine faktisch umgekehrte Maßgeblichkeit.¹⁰¹

6. Die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips

- 103** **a) Maßgeblichkeit kein Grundprinzip der Rechtsordnung.** Ob es sinnvoll ist, die Maßgeblichkeit durch ein **eigenständiges Steuerbilanzrecht** zu ersetzen wird, schon länger diskutiert.¹⁰² Dem stehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen, wie das BVerfG in seiner Entscheidung vom 12.5.2009 festgestellt hat (BVerfGE 123, 111). Das Maßgeblichkeitsprinzip ist kein Grundprinzip unserer Rechtsordnung (*Wendt* FS Kirchhof, S. 1961). Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wurde aus Praktikabilitätsgründen eingeführt, nicht um eine gerechte Verteilung von Steuerlasten herbeizuführen (s. oben Rdn. 80). Insofern ist ein am Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtetes eigenständiges Steuerbilanzrecht jederzeit umsetzbar.¹⁰³ Eine Trennung durch den Gesetzgeber ist möglich, aber nicht zwingend.
- 104** **b) Europäische Reformbemühungen.** Die Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) wird seit vielen Jahren auf europarechtlicher Ebene diskutiert. Nach der ursprünglichen Denkrichtung der im Jahr 2004 eingesetzten Arbeitsgruppe sollten die IFRS als Ausgangspunkt fungieren (*Blümich/Krumm* § 5 EStG Rdn. 100). Der erste Richtlinien-vorschlag aus dem Jahr 2011 greift die IFRS aber nicht mehr auf.¹⁰⁴ Der Anlauf des Jahres 2011 war nicht mehrheitsfähig. Daher hat die EU-Kommission am 25.10.16 überarbeitete Vorschläge für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKB-RLE),¹⁰⁵ und über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage¹⁰⁶ veröffentlicht. Danach würde eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung geschaffen, die weder den IFRS, noch nationalen Vorschriften wie dem HGB bzw. dem deutschen Maß-

100 Zur evtl. Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. vgl. *Heymann/Walz*² Einl. Rdn. 82 m.w.Nachw.

101 *Herzig* DStR 2010, 1900, 1907; *HdR-EA/Richter/Kruczynski* Kap. E Rdn. 553.

102 Überblick zu Reformvorschlägen *HHR/Anzinger* Vor § 5 EStG Rdn. 10–17.

103 NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Bode* Rdn. 2683.

104 KOM (2011) 121 endg. vom 16.3.2011.

105 COM (2016) 685 final, 2016.

106 COM (2016) 683 final, 2016; vgl. dazu *Velte/Mock* EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016, *StuW* 2017, 126 ff.

geblichkeitsprinzip folgt.¹⁰⁷ Inwieweit dieser Vorstoß umsetzbar ist, kann zurzeit nicht abgeschätzt werden. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum GKB-RLE bereits zahlreiche Vorbehalte angemeldet (BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.16). Daher kann festgestellt werden, dass eine europarechtlich harmonisierte steuerrechtliche Gewinnermittlung allenfalls mittel- bis langfristig das Maßgeblichkeitsprinzip ablösen könnte.

c) Bedeutungsverlust. Die Maßgeblichkeit wurde und wird im Zeitablauf immer häufiger **105** durchbrochen und hat somit an Bedeutung verloren. Diese Tatsache, sowie die fortschreitende Internationalisierung der Rechnungslegung haben weiterhin dazu geführt, dass ein eigenständiges Steuerbilanzrecht gefordert wird, welches sich stärker am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert (sog. Abkopplungsmodell).¹⁰⁸ Die Prognosen, dass eine eigenständige Steuerbilanz im Hinblick auf die Regelungen des BilMoG den Regelfall darstellt,¹⁰⁹ sind aber zumindest für kleine und Kleinst-Kapitalgesellschaften nicht eingetreten.¹¹⁰

d) Plädoyer für die Beibehaltung. Der Hinweis, dass die handelsrechtlichen GoB an Bedeutung **106** verlieren, weil diese zunehmend durch internationale Rechnungslegungsstandards beeinflusst bzw. abgelöst werden, taugt nicht als rechtspolitisches Argument, um die Maßgeblichkeit abzuschaffen.¹¹¹ Die **IFRS** haben, auch wenn sie auf der Grundlage der VO 1606/2002 unmittelbar geltendes EU-Recht sind, **keinen Einfluss auf die steuerliche Gewinnermittlung** (BFH BStBl. II 2011, 696). Auch die handelsrechtlichen GoB iSd § 5 Abs. 1 EStG sind nicht anhand der IAS/IFRS auszulegen, weil ihnen ein anderes Zielsystem zugrunde liegt (*Hennrichs* FS K. Schmidt, S. 581, 595). Daher scheidet die Reformalternative einer formellen IFRS-Maßgeblichkeit aus.¹¹² Auch das Einfallstor über eine richtlinienkonforme Auslegung der GoB ist versperrt, weil die Jahresabschlussrichtlinien wie die Bilanzrichtlinie andere Zwecke als die IFRS verfolgen. Ein zusätzlicher IFRS-Abschluss kann für Zwecke der Besteuerung inhaltlich nur insofern relevant werden, weil er die Informationsbasis der Finanzverwaltung verbreitert (vgl. dazu *Gehm/Kirsch* DStZ 2012, 767 ff).

Das Argument, die handelsrechtlichen GoB sind wegen ihrer zahlreichen Wahlrechte, Prognose- und Bewertungsspielräume keine ausreichend tragfähige objektive Gewinnermittlungsgrundlage¹¹³ ist mit Inkrafttreten des BilMoG weitgehend entfallen. Hinzu kommt, dass das **Steuerrecht nicht generell wahrrechtsfeindlich** ist. Der allgemeine Gleichheitssatz und das daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip führen lediglich dazu, dass Bilanzierungswahlrechte steuerrechtsspezifisch reduziert werden müssen (*Gassner* RWZ 1998, 353, 355). Die Argumentation wird auch durch die Tatsache ad absurdum geführt, dass das Steuerrecht nach dem BilMoG mehr Wahlrechte enthält, als das reformierte Handelsrecht (*Theile* DStR 2009, 2384, 2386). **107**

Weiterhin wird angemerkt, dass durch die Vielzahl vorrangiger steuerlicher Sondervorschriften kein Vereinfachungseffekt mehr eintritt. Mit dem BilMoG driften die handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln noch weiter auseinander. Insofern muss der Steuerpflichtige bereits bisher zwei unterschiedliche Gewinnermittlungssysteme laufend pflegen.¹¹⁴ Vor allem die Möglichkeit, Wahlrechte in der Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz auszuüben führt schließlich dazu, dass nur noch wenige Steuerpflichtige die angestrebte Einheitsbilanz aufstellen können (*Stobbe* DStR 2008, 2432, 2433). Wenn man aber mit dem Hinweis **108**

107 *Scheffler/Köstler* Richtlinie über eine GKB – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, ifst-Schrift 518 (2017), S. 94.

108 *Hennrichs* StuW 2005, 256; *Kahle* StuW 2001, 126; *Weber-Grellet* ZRP 2008, 146.

109 *Herzig* DB 2012, S. 1, 4; *Weber-Grellet* Bilanzsteuerrecht, Rdn. 17.

110 Siehe empirisch *Ertel/Rosnitschek/Schanz* DStR 2017, 2068 ff.

111 So aber *Lauth* DStR 2000, 1365, 1370; *Schulze-Osterloh* ZGR 2000, 594, 602.

112 *HM Schreiber* StuW 2002, 105, 106 f; *Kahle/Dahlke/Schulz* StuW 2008, 266; *Wendt* FS Kirchhof, S. 1961, 1971.

113 *Lauth* DStR 2000, 1365, 1367; *D. Schneider* FS Krawitz, S. 705, 715.

114 *Lauth* DStR 2000, 1365, 1366; *Prinz* StuB 2017, 689.

auf die fehlende Entlastung durch die Maßgeblichkeit ein eigenständiges Steuerbilanzrecht fordert, so ist das nur dann tragfähig, wenn das Steuerrecht nach der Reform tatsächlich eine einfachere, kostengünstigere Gewinnermittlung ermöglichen würde.¹¹⁵ Dies ist mit Blick auf die bisher vorhandenen steuergesetzlichen Spezialregelungen zu bezweifeln. Vielmehr droht die Gefahr, dass ein abgekoppeltes Steuerbilanzrecht im „Strudel fiskalpolitischer Interessen versinkt“ (HHR/*Anzinger* § 5 Rdn. 192).

109 Hinzu kommt, dass es bis dato weder einen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung eigenen Zweck, noch ein dieser eigenes System steuerrechtlicher GoB gibt. Die **steuergesetzlichen Spezialregelungen** dokumentieren jetzt schon zunehmend ein „**Stückwerk**“ (NWB Handbuch Bilanzsteuerrecht *Prinz* Rdn. 336). Das Hauptproblem wird aber sein, dass das Steuerbilanzrecht – abgekoppelt von den handelsrechtlichen GoB – mangels leitender Prinzipien völlig in einem Wildwuchs nicht abgestimmter Regeln endet (HHR/*Anzinger* § 5 Rdn. 172). Insofern überwiegen bis dato die Vorteile der Maßgeblichkeit, weil das **Handelsbilanzrecht eine größere Rechtssicherheit bietet** und Handels- wie Steuerrecht einheitlich fortentwickelt werden können. Insofern wäre der richtige Weg, die Maßgeblichkeit zu stärken, indem unnötige und unsystematische Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz gestrichen werden.¹¹⁶

110 Hinzu kommt, dass eine **Einheitsbilanz auch nach dem BilMoG weiterhin möglich** ist, so lange bestimmte Geschäftsvorfälle nicht auftreten und handelsrechtliche Wahlrechte so ausgeübt werden, dass eine einheitliche Bilanzierung möglich ist.¹¹⁷ Auch wenn die beiden Rechenwerke unvermeidbar voneinander abweichen, so beruhen sie doch auf einer gemeinsamen Basis, von der nur in einzelnen Tatbeständen durch Anpassungsbuchungen abgewichen wird. Vor allem für kleine und mittlere Unternehmen stellt die momentane Rechtslage weiterhin eine Vereinfachung dar. Eine völlig getrennte Aufstellung von Handels- und Steuerbilanz mit dem Ziel der Optimierung des handelsrechtlichen Ergebnisses einerseits und des steuerrechtlichen Gewinns andererseits kommt, wenn überhaupt, nur bei großen Unternehmen in Betracht (HHR/*Anzinger* § 5 Rdn. 173).

VI. Das Bilanzrecht im Rahmen des Europarechts

Schrifttum

Ahmann Das Ertragsteuerrecht unter dem Diktat des Europäischen Gerichtshof? DStZ 2005, 75; *Beisse* Generalnorm des neuen Bilanzrechts, FS Döllerer, 1988, S. 25; *Castan* Rechnungslegung in der Europäischen Gemeinschaft, 1993; *De Weerth* Bilanzsteuerrecht und Europarecht: Anmerkungen zum BIAO-Urteil des EuGH, RIW 2003, 460; *Groh* Der Fall Tomberger – Nachlese und Ausblick, DStR 1998, 813; *Haaker* Harmonisierungsziel, Mitgliedstaatenwahlrechte und True-and-Fair-View im Lichte der Fitness, DB 2019, 382; *Hennrichs* Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht, ZGR 1997, 66; *ders.* Bilanzwahrheit, Realisationsprinzip und wirtschaftliche Betrachtungsweise nach EU-Bilanzrecht, WPg 2015, 315; *ders.* Europäisierung und Internationalisierung im Bilanzsteuerrecht, FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, 2018, S. 1411; *Herlinghaus* Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht – zugleich eine Besprechung des Werkes Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa von Wolfgang Schön, FR 2005, 1189; *Kolb* Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleuse zum Gemeinschaftsrecht? Zum Umfang der Vorabentscheidungskompetenz des EuGH nach Art. 234 EGV im deutschen (Steuer-)Bilanzrecht, FS für Rädler, 1999, S. 377; *Moxter* Zum Umfang der Entscheidungskompetenz des Europäischen Gerichtshofes im Bilanzrecht, BB 1995, 1463; *ders.* Zum Verhältnis von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und True-and-fair-view-Gebot bei Kapitalgesellschaften, FS für Budde, 1995, S. 419; *Mühlbauer/Müller* Fitness-Check der EU-Kommission zur öffentlichen Berichterstattung von Unternehmen, DB 2018, 1482; *ders.* Zur Harmonisierung der Rechnungslegung, DB 2019, 384; *W. Müller* Der Europäische Gerichtshof und die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, FS für Claussen, 1997, S. 707; *Schulze-Osterloh* Vorabentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zum Handelsbilanzrecht – zugleich Besprechung der

115 Überblick über vereinfachende Reformvorschläge bei HHR/*Anzinger* § 5 Rdn. 176–179.

116 *Mayr* DStJG 34 (2011), 327, 342; *Schön* S. 1, 121.

117 *Scheffler* ifst-Schrift 474 (2011), S. 64; *Herzig* DB 2012, 1, 4; empirisch *Ertel/Rosnitschek/Schanz* DStR 2017, 2068 ff.

Entscheidung BGH ZIP 1994, 1259, ZGR 1995, 170; *ders.* Jahresabschluss, Abschlussprüfung und Publizität der Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 150 (1986), 532; *Streim* Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB – Eine kritische Analyse, FS Moxter, 1994, S. 391; *Vogel* Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften und die 4. EG-Richtlinie, 1993; *Voß* Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, 15; *Walz* Der Einfluss von Globalisierung und Europäisierung auf die Auslegung des geltenden Bilanzrechts (Einzelabschluss), ZfbF Sonderheft 40 (1998), 83; *Weber-Grellet* Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH, DB 1996, 2089; *Wengerofsky* Der „True and Fair view“-Grundsatz im deutschen HGB – aktuelle Herausforderungen unter Berücksichtigung europarechtlicher Vorgaben, DStZ 2017, 317.

1. Vorrang primären und sekundären Gemeinschaftsrechts. Die Transformation der oben erwähnten (Rdn. 11) drei Bilanzrichtlinien und ihrer neuen Fassungen (Rdn. 16, 18) in deutsches Recht wirft an verschiedenen Stellen die Frage auf, ob sie rechtlich einwandfrei gelungen ist und welche Folgen sich ergeben, wenn man das verneint. Problematisch ist auch, ob und inwieweit die umgesetzten deutschen Normen anhand europarechtlicher Besonderheiten auszu-legen sind. Die Vorschriften des Dritten Buches des HGB werden sowohl an den Bilanzrichtlinien selbst und der dazu ergangenen Rechtsprechung wie auch an darüber hinausgehenden primären (dem sich aus den Vertragstexten unmittelbar ergebenden) und sekundären Gemeinschaftsrecht (den in Art. 288 AEUV aufgeführten Rechtsakten der Organe) gemessen. Nach der Rechtsprechung des EuGH¹¹⁸ und des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 31, 145, 173 f) hat das primäre und sekundäre Gemeinschaftsrecht grundsätzlich Vorrang vor jeder innerstaatlichen Rechtsvorschrift. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts kann nur durch die Grundrechtsvorschriften des Grundgesetzes sowie durch andere konstituierende Prinzipien der deutschen Verfassung, namentlich das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) und das zugehörige Teilhaberecht des Bürgers (Art. 38 GG) begrenzt werden.¹¹⁹

So sind die **Richtlinien** als sekundäres Gemeinschaftsrecht bei der Interpretation der in nationales Recht transformierten Regeln **vorrangig zu beachten**. Anwendungsvorrang hat das Gemeinschaftsrecht mit dem vom EuGH durch Auslegung und Rechtsfortbildung gefundenen Inhalt (Art. 19 EUV, 267 AEUV). Die Richtlinie nach Art. 288 AEUV ist das Hauptinstrument der Rechtsangleichung im Bereich des Gesellschafts- und Bilanzrechts. Sie richtet sich an die Mitgliedsstaaten, für die sie hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist. Die Richtlinie soll ihnen einen Spielraum für die Wahl von Form und Mittel lassen. Diese Regel ist nicht immer befolgt worden, wofür gerade die sehr detaillierte 4. EG-Richtlinie zum Bilanzrecht ein gutes Beispiel ist. Nur ausnahmsweise kann der Bürger aus der Richtlinie selbst Rechte herleiten, wenn sie sich nämlich für ihn günstig auswirkt und inhaltlich hinreichend genau und von keinen weiteren Bedingungen abhängig ist.¹²⁰ Das **Entscheidungsmonopol** für die Auslegung des primären wie des sekundären Gemeinschaftsrechts **liegt beim EuGH**, dessen Interpretation für die nationalen Gerichte bindend ist (*Voß* StuW 1993, 155, 157).

Die **Kommission** hat nach Art. 258 AEUV das Recht und die Pflicht, gegen Staaten, die Richtlinien nicht oder fehlerhaft umsetzen, ein **Vertragsverletzungsverfahren** vor dem EuGH einzuleiten. Im Urteil *Kommission/Deutschland I*¹²¹ wurde die Bundesrepublik verurteilt, weil sie insbes. Art. 47 der 4. EG-Richtlinie – die Offenlegung des Jahresabschlusses betreffend – unzureichend umgesetzt hatte. Um den gleichen Vorwurf ging es in dem Vorlageverfahren des OLG Düsseldorf (ZIP 1996, 230; Daihatsu-Händlerverband). In der Entscheidung *Daihatsu-Händlerverband* hat der EuGH sich gegen die deutsche Bundesregierung der hM im deutschen

¹¹⁸ St. Rspr., z.B. EuGH *Costa/Enel* Rs 6/64, Rspr. 1964, 1251, 1259 ff. = NJW 1964, 2371.

¹¹⁹ BVerfGE 37, 271, 282; 73, 339, 376 ff; BVerfG NJW 1993, 3047, 3050 ff; 102, 147, 161 ff; vgl. dazu *Ludwigs/Sikora* Der Vorrang des Unionsrechts unter Kontrollvorbehalt des BVerfG, EWS 2016, 121 ff.

¹²⁰ EuGH *Becker v.* 19.1.1982, NJW 1982, 499; gestützt wird diese Rechtsfolge auf den Grundsatz des *venire contra factum proprium* bzw. des *effet utile* vgl. *Streinz* Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rdn. 488 ff.

¹²¹ EuGH Rs C 191/95, ZIP 1998, 1716 = GmbH-Rdsch. 1998, 1079.

Schrifttum angeschlossen, wonach Deutschland Art. 6 der Publizitätsrichtlinie nicht zutreffend in nationales Recht umgesetzt hatte.¹²² Dies deswegen, weil die §§ 325 ff, 335 die Verletzung der in der Richtlinie vorgesehenen Offenlegungspflichten nicht angemessen sanktionierten mit der Folge, dass die deutschen Unternehmen sich überwiegend der angeordneten Publizität entzogen. Der deutsche Gesetzgeber hat erst mit Wirkung zum 1.1.07 mit dem EHUG seinen Publizitäts-Sonderweg innerhalb der EU beendet. Das bisher bestehende Vollzugsdefizit wurde durch eine strengere Sanktionierung in Form eines Ordnungsgeldverfahrens beseitigt.¹²³ Ferner wurde Deutschland aufgrund einer Klage der EU-Kommission wegen der Nicht-Umsetzung der GmbH & Co-Richtlinie¹²⁴ verurteilt.¹²⁵ Der Gesetzgeber hat dem mit dem KapCoRiLiG (BGBl. I 2000, 154) abgeholfen. Die GmbH & Co. wurde aus dem Anwendungsbereich des PublG herausgenommen und beim Jahres- und Konzernabschluss weitgehend den Kapitalgesellschaften gleich gestellt. Dies betraf etwa 100.000 Kapitalgesellschaften & Co. davon ca. 60.000 bis 70.000 kleine Gesellschaften (Begr. RegE KapCoRiLiG, BT-Drs. 14/1806, 16). Anfängliche Zweifel, ob die Neuregelung gemeinschaftskonform ist, hat der EuGH mit seinem Beschluss vom 23.9.2004¹²⁶ beseitigt.

114 Die **Generalnorm** des Art. 4 Abs. 3 der EU-Bilanzrichtlinie (vormals Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie) wurde in § 264 Abs. 2 in deutsches Recht umgesetzt. Fraglich ist, ob die Formulierung mit dem europäischen Recht vereinbar ist. Der deutsche Gesetzgeber hat den Wortlaut in § 264 Abs. 2 um den Zusatz „**unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**“ erweitert. Das ist durch Art. 4 Abs. 2 der EU-Bilanzrichtlinie (vormals Art. 2 Abs. 2 der EG-Richtlinie) gerechtfertigt, wonach der Jahresabschluss den Vorgaben dieser Richtlinie und damit den in ihr niedergelegten GoB entsprechen muss.¹²⁷

115 Der deutsche Gesetzgeber hat Art. 4 Abs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie (vormals Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie) nicht eingepflegt. Art. 4 Abs. 4 gebietet, von gesetzlichen Einzelbestimmungen abzuweichen, wenn sie mit dem Informationsziel der true-and-fair-view in Konflikt geraten. Man hat das damit gerechtfertigt, dass die deutsche Methodenlehre genügende am Gesetzeszweck orientierte Anwendungsflexibilität gebe, während die Auslegung englischen Gesetzesrechts stärker am Wortlaut haften, so dass eine gewollte teleologische Korrektur dort ausdrücklich geregelt werden müsse, nicht aber im deutschen Recht.¹²⁸ Hinzu kommt, dass die in Einzelvorschriften, z.B. in § 252 Abs. 2 oder § 265 Abs. 1 vorgesehenen Ausnahmen ausreichend sind,¹²⁹ so dass nach der hier vertretenen Auffassung die EU-Bilanzrichtlinie zutreffend umgesetzt wurde.¹³⁰

116 Tatsächlich kommt der Generalklausel nicht die Funktion eines „overriding principle“ zu.¹³¹ Sie hat lediglich die Bedeutung, die Informations- und Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses zu betonen.¹³² Aufgrund dieses subsidiären Charakters sind die GoB vorrangig zu beachten.¹³³ Der true-and-fair-view-Grundsatz kann nur Lücken schließen und Zweifelsfragen klären,

122 EuGH Rs C 97/96, DB 1997, 2598 = WM 1998, 72 = ZIP 1997, 2155 m. Anm. *Schulze-Osterloh*.

123 *Binz/Sorg* Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, Rdn. 11; *Noack* Das EHUG ist beschlossen – elektronische Handels- und Unternehmensregister ab 2007, NZG 2006, 801, 805.

124 Richtlinie vom 8.11.1990, ABL EG 16.11.1990 Nr. L 317/60.

125 EuGH Kommission/Deutschland II v. 22.4.1999 Rs. C-272/97, BB 1999, 1485.

126 Axel Springer AG/Zeitungsverlag Niederrhein & Weser Rs. C-435/02, GmbHR 2004, 1463.

127 *Beisse* FS Döllerer S. 25, 38 f; *Staub/Hüttemann/Meyer* § 264 Rdn. 19;

Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Stöber § 264 Rdn. 31.

128 Begr. RegE BiRiLiG, BT-Drs. 10/317, S. 77; *Beisse* FS Döllerer, S. 25, 38; *Groh* DStR 1998, 813, 817.

129 ADS § 264 Rdn. 43 ff; *Schulze-Osterloh* ZHR 150 (1986), 532, 541 f.

130 AA *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Stöber* § 264 Rdn. 33; *Streim* FS Moxter, S. 391, 396; *W. Müller* FS Claussen, S. 707, 720.

131 *Groh* DStR 1998, 813, 817; *Wengerofsky* DStZ 2017, 317, 319 ff; aA *Mühlbauer/Müller* DB 2018, 1482, 1486 f; *ders.* DB 2019 384, 386; dagegen *Haaker* DB 2019, 382, 383 f.

132 *MüKo-HGB/Ballwieser* § 264 Rdn. 51.

133 ADS § 264 Rdn. 86; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Schellhorn* § 264 Rdn. 33; *Rechnungslegung/Kirsch* § 264 Rdn. 94.

welche die Einzelvorschriften offen lassen (Beck BilKomm/*Winkeljohann/Schellhorn* § 264 Rdn. 31). Man würde zu weit gehen, im Sinne der „Abkopplungsthese“ die Bedeutung des true-and-fair-view-Grundsatzes alleine auf den Anhang als Instrument der Informationsvermittlung zu beschränken.¹³⁴ Die Abkopplungsthese verstößt gegen die EU-Bilanzrichtlinie, die in Art. 4 Abs. 3 (Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie) den Grundsatz ausdrücklich auf den gesamten Jahresabschluss bezieht (Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/*Stöber* § 264 Rdn. 36). Hinzu kommt, dass der EuGH in ständiger Rechtsprechung im Grundsatz der Bilanzwahrheit die Hauptzielsetzung der Richtlinie sieht.¹³⁵ Jedoch kann man nicht aufgrund seiner angelsächsischen Herkunft dem true-and-fair-view-Grundsatz so weitgehend interpretieren, dass er bei gesetzlichen Spielräumen dem Ziel der nützlichen Investorinformation Vorrang vor dem deutschrechtlichen Gläubigerschutzprinzip gewährt.¹³⁶ **Die gläubigerschützende Gewinnermittlung hat weiterhin Vorrang vor der Ermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes.**¹³⁷ Daraus ergibt sich zB, dass auf Basis der vierten Richtlinie auch dann keine Bewertung zum Fair Value gefordert werden kann, wenn der tatsächliche Wert erheblich höher ist als die Anschaffungskosten.¹³⁸ Der EuGH folgt dem Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip und hat damit dem Vorsichts- und Realisationsprinzip ausdrücklich europäische Geltung verschaffen (*Prinz* DB 2016, 9, 14). Auf dieser Linie liegt auch das Urteil des EuGH vom 15.6.2017.¹³⁹ Obwohl der EuGH wieder den Grundsatz der Bilanzwahrheit als Hauptzielsetzung bezeichnet, betont er gleichzeitig das Vorsichtsprinzip und prüft beide Grundsätze parallel gleichwertig, ohne dem true-and-fair-view den Vorrang einzuräumen.

2. Richtlinienkonforme Auslegung. Die Richtlinie bildet die Richtschnur dafür, wie das umgesetzte nationale Recht auszulegen ist.¹⁴⁰ Das ergibt sich aus dem in Art. 4 Abs. 3 EUV angelegten Grundsatz der Gemeinschaftstreue. Nur über eine Interpretation des nationalen Rechts, die mit der Richtlinie übereinstimmt, kann das Gemeinschaftsrecht seine volle Wirksamkeit – *effet utile* – entfalten, die dazu führen muss, dass es vorrangig und einheitlich in den Mitgliedstaaten angewendet wird. Daraus ergibt sich, dass die nationalen Gerichte verpflichtet sind, die Vorschriften des zur Durchführung der Bilanzrichtlinien erlassenen Gesetzes „im Licht des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie“ auszulegen. Der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung¹⁴¹ kann durch keine nationalen Deutungsgrundsätze eingeschränkt werden. Das bedeutet, dass das Ergebnis nationaler Auslegung an der europarechtlichen Norm europarechtlich gemessen werden muss.¹⁴²

3. Probleme der Vorlage an den EuGH. Art. 267 AEUV weist dem EuGH die Befugnis zu, im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge und der Handlungen der Gemeinschaftsorgane sowie über die Gültigkeit dieser Handlungen zu entscheiden. Nach Art. 267 Abs. 2 AEUV können die nationalen Gerichte derartige Fragen dem Gerichtshof vorlegen. Nach Art. 267 Abs. 3 AEUV müssen sie vorlegen, wenn ihre Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmit-

134 Moxter FS Budde, S. 419, 427; ADS § 264 Rdn. 104; Beisse FS Döllerer S. 25, 41 f; Beck-Hdb-RL/*Hinz* B 106 Rdn. 53; Bilanzrecht/*Kirsch* § 264 Rdn. 97.

135 EuGH Tomberger Rs. C-235/94, NJW 1996, 2363; DE+ES Bauunternehmung GmbH Rs. C-275/97, Slg. 1999, I-5331; GIMLE Rs. C-322/12, NZG 2014, 36; Immo Chiaradia Rs. C-444/16, NZG 2017, 915 m. Anm. *Henrichs/Pöschke*.

136 AA Heymann/*Walz*² Einl. Rdn. 108; HdR-EA/*Baetge/Commandeur/Hippel* § 264 Rdn. 42 ff.

137 Beisse FS Döllerer S. 25, 33; *Schildbach* BFuP 1987, 1, 15; Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/*Stöber* § 264 Rdn. 37.

138 EuGH GIMLE C-322/12, NZG 2014, 36.

139 Immo Chiaradia C-444/16, NZG 2017, 915 m. Anm. *Henrichs/Pöschke*.

140 EuGH *Marleasing*, Rs C 106/89, DB 1991, 157; vgl. dazu Voß StuW 1993, 155, 157.

141 Vgl. *Schulze-Osterloh* ZGR 1995, 170, 172; *Henrichs* ZGR 1997, 66, 67; *ders.* WPg 2015, 315; zur Methode ferner BGH, NJW 2006, 1340.

142 Eingehend dazu *Mader/Seitz* Hinweispflichten bei der Jahresabschlussstellung – Bilanzrichtlinie(n) und Fortführungsprognose, DStR-Beih. 2018, 1, 7 ff.

ten des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Ein deutsches Gericht hat deshalb eine Vorlage an den EuGH in Betracht zu ziehen, wenn es für die Entscheidung des Rechtsstreits auf Gemeinschaftsrecht ankommt und die Möglichkeit besteht, dass der EuGH oder ein anderes nationales Gericht die Rechtsfrage anders entscheiden würde als das mit der Frage befasste Gericht (*Weber-Grellet* StuW 1995, 336, 340). Der EuGH befindet dabei nicht darüber, ob und inwieweit nationales Recht anzuwenden ist. Vielmehr stellt das nationale Gericht nur eine abstrakte Rechtsfrage die klären soll, ob das Gemeinschaftsrecht gültig ist und wie es auszulegen ist (*Weber-Grellet* StuW 1995, 336, 339). Ob sie für den vorliegenden Fall erheblich ist, entscheidet der EuGH nicht, jedoch muss das vorliegende nationale Gericht die Erheblichkeit erläutern. Wenn offensichtlich ist, dass die Vorlagefrage keinen gemeinschaftsrechtlichen Bezug hat, beantwortet der EuGH die Frage nicht.¹⁴³

119 Die Auslegung der EU-Bilanzrichtlinie obliegt dem EuGH. Streitig ist allerdings, ob die EU-Bilanzrichtlinie die Zuständigkeit des EuGH für Fragen aus dem gesamten nationalen Bilanz- und Gewinnermittlungsrecht begründet oder ob der Richtliniengeber den Mitgliedsstaaten insoweit implizite Mitgliedsstaaten-Wahlrechte eingeräumt hat.¹⁴⁴ Die Frage ist gerade für Deutschland wegen der Verknüpfung der Handelsbilanz und der Steuerbilanz über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG von überragender Bedeutung. Nach hL trifft den **BGH die Vorlagepflicht, soweit Fragen des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft oder KapCo-Gesellschaft betroffen sind**. Schließlich wurden durch die Vorschriften im Dritten Buches des HGB vor allen die 4. und 7. EG-Richtlinie sowie durch das BilRUG die EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht umgesetzt.¹⁴⁵ Nach hier vertretener Auffassung gilt dies **auch für Jahresabschlüsse von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften**, weil der Gesetzgeber mit dem BiRiLiG die GoB für alle Kaufleute einheitlich regeln wollte.¹⁴⁶ Auch der EuGH ist der Meinung, dass seine Kompetenz das Handelsbilanzrecht aller Kaufleute umfasst.¹⁴⁷

120 Fraglich ist, ob dies auch gilt, wenn steuerbilanzielle Fragen durch die Finanzgerichtsbarkeit zu klären sind. Aufgrund der Verweisung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG könnten auch die Finanzgerichte zur Vorlage berechtigt (Art. 267 Abs. 2 AEUV), bzw. im Falle des BFH verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV) sein. Die Frage, ob eine Vorabentscheidung erforderlich ist, müssen die nationalen Gerichte beurteilen. Der EuGH kann diese nicht dazu zwingen, ihn anzurufen. Ob eine handelsrechtliche Regel aus dem Blickwinkel des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG den handelsrechtlichen GoB entspricht, ist eine rein steuerrechtliche Frage. Der EuGH kann aufgrund der fehlenden EU-Harmonisierung nicht direkt das Steuerbilanzrecht beeinflussen.¹⁴⁸ Die Jahresabschlussrichtlinie ist keine steuerrechtliche Richtlinie (BFH, BStBl. II 1995, 312). Somit ist **für die Auslegung des Steuerbilanzrechts nicht der EuGH, sondern allein die deutsche Finanzrechtsprechung zuständig**.¹⁴⁹ Abweichend davon hat der EuGH bereits entschieden, dass seine Vorabentscheidungszuständigkeit auch bei Sachverhalten zu beachten ist, die für die steuerliche Gewinnermittlung relevant sind, wenn mittelbar (wie z.B. in Deutschland über den Maßgeblichkeitsgrundsatz) auf die Bilanzrichtlinie verwiesen wird.¹⁵⁰ Die Auffassung, dass es sich bei

143 EuGH CILFIT Rs C-283/81, NJW 1983, 1257; EuGH Meilicke Rs C-83/91, ZIP 1992, 1076, 1077.

144 So *Moxter* BB 1995, 1463, 1465.

145 *Ahmann* DSz 2005, 75, 76; *Dauber* Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, S. 63; *Kolb* FS Rädler 1999, 377, 398; gleiche Auffassung für die Steuerbilanz BFH BStBl. II 2002, 227.

146 *De Weerth* RIW 2003, 460, 461; *Herlinghaus* FR 2005, 1189, 1191; *Kirchhof/Crezelius* § 5 EStG Rdn. 8;

147 Vgl. EuGH BIAO Rs. C-306/99, BStBl. II 2004, 144.

148 Zum Projekt der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) s. Rdn. 102.

149 *Walz* ZfbF 1998, 83, 101 f; *Henrichs* FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, S. 1411, 1422; *Blümich/Krumm* § 5 EStG Rdn. 99; aA *HHR/Anzinger* § 5 EStG Rdn. 45.

150 Vgl. EuGH BIAO Rs. C-306/99, BStBl. II 2004, 144; *Immo Chiaradia*, Rs. C-444/16, NZG 2017, 915 m. Anm. *Henrichs/Pöschke*.

Rechnungslegungs-Richtlinien nur um handelsrechtliches, nicht aber steuerrechtlich relevantes Gemeinschaftsrecht handelt,¹⁵¹ wurde von ihm abgelehnt. Der BFH hat eine Vorlagepflicht in bilanzsteuerrechtlichen Streitfragen betreffend der Auslegung der GoB nicht grundsätzlich ausgeschlossen,¹⁵² diese aber wegen fehlender Entscheidungserheblichkeit oder offensichtlich eindeutiger Auslegung der Richtlinie stets verneint.¹⁵³ Insofern hat aufgrund der Zurückhaltung der deutschen Finanzgerichtsbarkeit bis dato **keine Europäisierung des Steuerbilanzrechts** vermittelt über die Maßgeblichkeit stattgefunden (Blümich/*Krumm* § 5 EStG Rdn. 99).

4. Evaluation der Rechtsangleichung. Obwohl die EU-Bilanzrichtlinie in allen Mitgliedsstaaten in nationale Vorschriften umgesetzt ist, ist der Prozess der Harmonisierung der Rechnungslegung innerhalb der EU nicht abgeschlossen. Die EU-Kommission hat durch verschiedene Initiativen deutlich gemacht, dass sie in diesem Bereich aktiv bleiben will. Nachdem in den letzten 40 Jahren eine Vielzahl von Richtlinien und Verordnungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten ergangen, verändert, ergänzt und ersetzt worden sind, evaluiert die EU-Kommission, ob dieser Rechtsrahmen noch stimmig ist und die angestrebten Ziele effizient verwirklicht. Daher werden im Rahmen einer öffentlichen Konsultation die Meinungen der an der Rechnungslegung beteiligten Gruppen eingeholt. Die Kommission hat im März 2018 ein **Konsultationspapier** mit einem umfangreichen Fragenkatalog bereit gestellt, mit dem überprüft werden soll, ob die EU-Regelwerke geeignet sind, **neue Ziele** wie die **Nachhaltigkeit** und die **Digitalisierung** zu bewältigen. Weiterhin sollen bestimmte Teile der bestehenden Bestimmungen überprüft werden.¹⁵⁴

Ein weiteres Angleichungsprojekt ist die **Rechnungslegung der öffentlichen Hand**. Die EU-Kommission hat sich, ausgelöst durch die Staatschuldenkrise, für die Einführung europaweit harmonisierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens (European Public Sector Accounting Standards, EPSAS) ausgesprochen.¹⁵⁵

Ob das in Art. 50 Abs. 2g AEUV festgelegte Ziel der **Gleichwertigkeit der Rechnungslegungsvorschriften** erreicht worden ist, ist zweifelhaft. Denn dafür bedarf es eines Grundkonsenses über die Zwecke der Handelsbilanz und das Gewicht unterschiedlicher, zum Teil rivalisierender Anforderungen verschiedener Bilanzadressaten, der sich noch nicht einheitlich artikuliert hat. Bisher sind die europäischen Bilanzen allenfalls in der Form vergleichbar, nicht aber in ihrem Inhalt. Man kritisiert die Vielzahl der Wahlrechte (Hdr-EA/*Kütting/Baetge/Löw/Brüggemann* Kap. 1 Rdn. 149). Durch sie wurde es z.B. Großbritannien und Deutschland ermöglicht, ihre jeweiligen Bilanztraditionen beizubehalten mit der Folge, dass kaum überbrückbare fundamentale Unterschiede geblieben sind. Dies ist hinnehmbar, soweit diese Unterschiede besser zur jeweiligen Wirtschaftskultur des Landes passen. Schließlich resultieren daraus ökonomische Vorteile aller beteiligten Staaten, die den Wert einer völligen Harmonisierung übersteigen (*Haaker* DB 2019, 382f; aA *Mühlbauer/Müller* DB 2019, 384f).

Für die Kategorie der **kapitalmarktorientierten Unternehmen** wurde der Internationalisierung der Unternehmen und Kapitalmärkte Rechnung getragen und mit den IFRS durch die IAS-Verordnung¹⁵⁶ vom 19.7.2002 ein einheitlicher Rechtsrahmen geschaffen (siehe unten Rdn. 134ff). Eine verstärkte Rechtsangleichung für kleine und mittlere Unternehmen bleibt europarechtlich ein nach wie vor dringendes rechtspolitisches Anliegen.

151 So noch die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 15.11.2001 – BIAO, Rs C-306/99.

152 Vgl. Vorlage des I. Senats des BFH an den Großen Senat (BFH, BStBl. II 1999, 129), welche die Entscheidungskompetenz des EuGH im Steuerbilanzrecht betraf, diese wurde erst korrigiert (BFH, DB 2000, 25) und dann zurückgezogen (BFH BStBl. II 2001, 587).

153 Vgl. BFH BStBl. II 1994, 176; 1996, 632; 1998, 728; 2001, 570; 2003, 400; 2009, 100.

154 Vgl. dazu *Mühlbauer/Müller* DB 2018, 1482ff.

155 Bericht v. 6.3.13, COM (2013) 114 final; zum EPSAS Projekt vgl. ausführlich Beck-Hdb-RL/*Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz* B 992 Rdn. 1 ff.

156 VO EG Nr. 1606/2002 ABl. Nr. L 243 S. 1 v. 19.7.2002.

VII. Die Globalisierung der Kapitalmärkte und das Bilanzrecht

Schrifttum

Ballwieser Bilanzrecht zwischen Wettbewerb und Regulierung, 2005; *Hommelhoff* Modernisiertes HGB-Bilanzrecht im Wettbewerb der Regelungssysteme, ZGR 2008, 250; *Hütten/Lorson* Internationale Rechnungslegung in Deutschland (Teil 4), BuW 2000, 985; *Kirchner* Zur Interpretation von internationalen Rechnungslegungsstandards: das Problem „hybrider Rechtsfortbildung“, FS Siegel, 2005, S. 201; *Kirsch* BilRUG – Weitere Annäherungen des deutschen Bilanzrechts an IFRS? IRZ 2015, 99; *Küting* Europäisches Bilanzrecht und Internationalisierung der Rechnungslegung, BB 1993, 30; HdR-EA/*Küting/Baetge/Löw/Brüggemann* Kap. 1 Rdn. 101 ff; *Küting/Lam* Bilanzierungspraxis in Deutschland – Theoretische und Praktische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS, DStR 2011, 991; *Lüdenbach/Hoffmann* Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, DStR Beih. 2007, 3; *Mayer-Siebert* Schein und Sein der US-GAAP, BC 2001, 30; *Möller/Hüfner/Kavermann* Zur Aktienmarktwirkung „international anerkannter“ Rechnungslegung in Deutschland, FS für Bühner, 2004, S. 817; *Niehus* Perspektiven der deutschen Rechnungslegung, in: *Kleindiek/Oehler* Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, S. 13; *Pacter* The IFRS for SMEs is all about access to capital, IRZ 2012, 463; *Pfitzer/Höfner/Lauer/Wassong* Informationsnutzen versus Informationskosten der externen Rechnungslegung – Eine kritische Analyse der IFRS anhand ausgewählter Problemstellungen, DStR 2014, 345 (Teil I); 384 (Teil II); *Schildbach* Die Konsultation der EU-Kommission über Einsatzmöglichkeiten der IFRS for SMEs in Europa – Analyse und Schlussfolgerungen, BFuP 2013, 87; *Schön* Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts vom ADHGB zum IASC, ZHR 161 (1997), 133; *ders.* Kompetenzen der Gerichte zur Auslegung von IAS/IFRS, BB 2004, 763; *Schulze-Osterloh* Internationalisierung der Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf die Grundprinzipien des deutschen Rechts, DK 2004, 173; *Stein* Die deutsche Bilanzierung vor neuen Herausforderungen, ZfbF 1994, 658; *Zwirner* 20 Jahre Kapitalmarktorientierung und IFRS: Rückblick und Ausblick, IRZ 2017, 39.

125 **1. Internationale Entwicklung bis zur Einführung der IFRS.** Zu Beginn der achtziger Jahre standen noch Fragen der europäischen Harmonisierung rechtspolitisch im Vordergrund. Anschließend hat man zunehmend diskutiert, welche Bedingungen eine globale Rechnungslegung erfordert und welche Rechtsfolgen sie nach sich zieht (Stein ZfbF 1994, 658). Die Fragestellung ist insofern dramatisch, weil sie mit der spezifisch deutschen Tradition des Bilanzrechts zugleich ein zentrales Element dessen zur rechtspolitischen Disposition steht, was man als deutsche Version des Kapitalismus oder der Marktwirtschaft dem angelsächsischen Modell entgegengesetzt hat. Zumindest mittelbar betroffen sind die Stellung der Investoren und Banken, die Rolle der Börsen, das Verhältnis der Unternehmensleitungen zu Aktionären und Gläubigern, auch Arbeitnehmern und das Verhältnis von Wirtschaft und Fiskus.

126 Die Bemühungen, das Rechnungswesen international zu harmonisieren sind älter.¹⁵⁷ Rechtspolitisch wirkt sich das erst ab Ende der siebziger Jahre aus: Gründe sind, das sich Wirtschaftsräume weltweit vereinheitlichen, die europäische Rechtsangleichung, das Zusammenwachsen der Kapitalmärkte und der Wunsch, in den Ländern kapitalmäßig präsent zu sein, in denen die eigenen Produkte abgesetzt werden. In diesen Ländern musste man bis dato völlig unterschiedliche Voraussetzungen erfüllen, um zum nationalen Kapitalmarkt zugelassen zu werden. Eine Vielzahl internationaler Institutionen war darum bemüht, die rechtspolitische Entwicklung zu beeinflussen.¹⁵⁸ Dabei waren und sind im allgemeinen angelsächsische Fachbegriffe, Ansätze und Bilanzauffassungen vorherrschend.

127 Die amerikanische und englische Rechnungslegung orientiert sich stärker als die deutsche Bilanzierung daran, kapitalmarktrelevante Informationen zu vermitteln (*Küting* BB 1993, 30, 36). Im Mittelpunkt steht der Kapitalanleger. Die Rechnungslegung soll nützliche Information für den Investor enthalten damit er entscheiden kann, ob er ein Kapitalengagement beginnen, aus-

¹⁵⁷ HdR-EA/*Küting/Baetge/Löw/Brüggemann* Kap. 1 Rdn. 103.

¹⁵⁸ HdR-EA/*Küting/Baetge/Löw/Brüggemann* Kap. 1 Rdn. 105 ff.

weiten, einschränken oder beenden soll. Angestrebt wird, dass die Chancen und Risiken des Unternehmens möglichst marktnah beurteilt werden können. Die speziell deutsche Tradition ist eine andere (s. dazu oben Rdn. 43 f). In ihr dominiert das Vorsichts- und das Imparitätsprinzip, mithin der Gläubigerschutz. Im Einzelabschluss gilt die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz. Das große Gewicht, das im deutschen Bilanzrecht insbesondere dem Gläubigerschutz beigemessen wird, ist international ein Stein des Anstoßes, weil dieser Grundsatz auf niedrige Gewinne, niedrige Ausschüttungen und niedrigen Eigenkapitalausweis gepolt ist. Er erlaubt die Bildung hoher stiller Reserven. Stille Reserven sind aber gleichbedeutend mit weitgehend nicht kontrollierbaren Finanzierungsspielräumen der Unternehmensverwaltungen, die diese traditionell hinter dem Rücken der Kapitalanleger zur Innenfinanzierung und zur Gewinnglättung nutzen. Beschränkt man die Dispositionsräume der Unternehmensleitungen, indem man die Transparenz für die Kapitalmärkte erhöht, können sich Macht- und Einflusspositionen zu Gunsten aller anderen Unternehmensbeteiligten verändern.

Der erhebliche Druck auf tradierte deutsche Bilanzauffassungen kam von mehreren Seiten: **128** Gewaltige Volumina und der Zwang, die Finanzierungskosten zu senken führen insbesondere bei großen Unternehmen dazu, dass sich diese vom überkommenen System der Kreditfinanzierung durch eine mit dem Unternehmen eng verbundene Hausbank lösen. In den Vordergrund schieben sich international fungible Finanzierungspapiere, verbriefte Kredite und Aktien, mithin anonyme Anleger, die auf die allgemein zugängliche externe Rechnungslegung als Informationsinstrument stärker angewiesen sind (*Stein ZfbF 1994, 658, 662*). Für die optimale Finanzierung erweist sich der Zugang zu den internationalen Kapitalmärkten als eine wichtige Voraussetzung.

2. Die International Financial Reporting Standards (IFRS). Als die britischen Berufsstände der Rechnungsleger und Abschlussprüfer erkannten, dass die im anglo-amerikanischen Bereich übliche Normung der Rechnungslegung durch berufsständische oder mit Berufsangehörigen besetzte Gremien in der EG durch rechtsverbindliche Richtlinien ersetzt werden sollte, misstrauten sie dieser Verrechtlichung. Um ein berufsständisches Gegengewicht zu schaffen, wurde auf ihre Anregung 1973 von den Berufsorganisationen von zunächst zehn Ländern¹⁵⁹ das **IASC** mit Sitz in London gegründet.¹⁶⁰ Seine Aufgabe war es, international anwendbare und akzeptable Rechnungslegungsgrundsätze und Regeln zu entwickeln und beizutragen, dass diese weltweit akzeptiert und eingehalten werden.¹⁶¹ In der Organisation setzen sich, wie auch in der weltweiten Praxis der großen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, überwiegend angelsächsische Rechnungslegungsprinzipien durch.

Mit Wirkung zum April 2001 hat sich das IASC strategisch neu organisiert und die International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) als unabhängige Dachorganisation gegründet. Im Jahr 2010 wurde die Satzung überarbeitet. Seitdem firmiert sie als **International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS-Foundation)**. Von ihren Organen übernimmt das **International Standard Board (IASB)** die wesentliche **Aufgabe der Standardsetzung**. Es setzt sich aus vierzehn Mitgliedern zusammen. Die Expertise und Erfahrung auf dem Gebiet der Rechnungslegung stellt das wesentliche Auswahlkriterium dar. Das IASB wird regional mit Vertretern aus den Regionen Asien-Ozeanien (vier), Europa (vier), Amerika (vier) und Afrika (eins) besetzt. Ein Mitglied kann aus einer beliebigen Region stammen. Seit der Gründung des IASC/IASB stammt die überwiegende Zahl der Mitglieder stets aus Ländern mit angelsächsischer Rechnungslegungstradition, was die anglo-amerikanische Prägung der IFRS erklärt (*Coenberger/Haller/Schultze S. 55 f*).

159 Australien, Deutschland, Frankreich, Japan, Kanada, Mexiko, Niederlande, USA, Großbritannien, Irland.

160 *Hütten/Lorson BuW 2000, 985, 991.*

161 *HdR-EA/Kütting/Baetge/Löw/Brüggemann Kap. 1 Rdn. 176; IFRS Foundation Constitution § 2.*

- 131 Um die Arbeit des IASB von der Vorgängerorganisation des IASC abzugrenzen, werden die seit 2001 erarbeiteten Standards nicht mehr „International Accounting Standards“, sondern **„International Financial Reporting Standards“ (IFRS)** genannt. Die bisher erlassenen IAS bleiben aber weiterhin in Kraft und werden mit dieser Bezeichnung weiter geführt, so lange sie gültig sind. IAS und IFRS bilden somit eine Einheit, übergreifend als IFRS bezeichnet.
- 132 Der wichtigste **zwischenstaatliche Partner** ist die **internationale Vereinigung der Börsenaufsichtsbehörden**, die **International Organization of Securities Commissions (IOSCO)**, in der die amerikanische Securities Exchange Commission (SEC) maßgeblich mitwirkt. Die IOSCO hatte bereits im Jahre 2000 ihren Mitgliedern empfohlen, 30 IAS (sog. IAS 2000 bzw. core standards) als börsentaugliche Rechnungslegungsregeln zu akzeptieren (vgl. IOSCO (Hrsg.), IASC Standards Report).
- 133 Die internationalen Rechnungslegungsstandards werden vom International Standard Board (IASB) verabschiedet, wobei ein festgelegtes Verfahren (**Due Process**) einzuhalten ist. Das Board beteiligt die Öffentlichkeit und die Rechnungsleger, indem Standardentwürfe veröffentlicht und Möglichkeiten zur Stellungnahme gewährt werden. **Spezielle Anwendungsfragen** der IFRS behandelt das Standard Interpretation Committee (SIC), seit 2002 **International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC)** genannt. Verabschiedete Interpretationen dieser Einrichtung sind für die Anwender verbindlich.
- 134 Endgültig haben die IFRS mit der **Europäischen IAS-Verordnung**¹⁶² vom 19.7.2002 Eingang in das deutsche Handelsbilanzrecht gefunden. Art 4 der IAS-VO legt fest, dass Mutterunternehmen ihren Konzernabschluss auf der Grundlage der von der EU übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen müssen, wenn Wertpapiere dieser Unternehmen am Bilanzstichtag auf einem geregelten Markt eines beliebigen Mitgliedstaats gehandelt werden. Art. 5 IAS-VO eröffnet den Mitgliedstaaten bezüglich anderer Gesellschaften ein Wahlrecht. Sie können diesen Unternehmen gestatten oder vorschreiben, ihren Konzern- und/oder Einzelabschluss nach den IFRS aufzustellen.
- 135 Bestandteil des **europäischen Bilanzrechts** werden die Standards, wenn sie von der Europäischen Kommission nach einem in der IAS-Verordnung bestimmten sog. Komitologieverfahren angenommen wurden (**Endorsement Process**),¹⁶³ und im Amtsblatt veröffentlicht wurden. Der EuGH ist dadurch formalrechtlich zuständig, die IFRS auszulegen.¹⁶⁴ Die angenommenen IFRS werden in allen Amtssprachen im Amtsblatt veröffentlicht. Dadurch sind innerhalb der EU auch die Übersetzungen als verbindliche Normen anerkannt. Gleiches gilt für die vom IASB akzeptierten Interpretationen der IFRS durch das SIC bzw. das IFRIC.
- 136 Der deutsche Gesetzgeber hat die IAS-VO durch das BilReG in § 315e (vormals 315a)¹⁶⁵ umgesetzt. Pflichtig sind die IFRS von kapitalmarktorientierten Gesellschaften zu beachten. Der deutsche Gesetzgeber hat darüber hinaus erlaubt, dass jedes Mutterunternehmen iSd §§ 290 ff den **konsolidierten Abschluss** befreiend nach IFRS aufstellen darf (§ 315e Abs. 3).
- 137 Der **Einzelabschluss** darf ebenfalls nach den IFRS aufgestellt werden, aber nur, um ihn an Stelle des HGB Jahresabschlusses zu veröffentlichen (§ 325 Abs. 2a und 2b). Fakt ist, dass die IFRS Vermögensgegenstände stark angelehnt an dem beizulegenden Zeitwert (**fair value**) bewerten. Damit werden nach deutscher Bilanzierungstradition als unrealisiert geltende Gewinne ausgewiesen, so dass sich das IFRS-Ergebnis nicht zur Ausschüttungsbemessung eignet (Begr. RegE BilReG, BT-Drs. 15/3419, S. 23). Der **HGB-Einzelabschluss** bleibt somit weiter unabdingbar, weil er die **Grundlage für die Ausschüttungsansprüche** der Eigner darstellt (i.V.m. z.B. § 57 Abs. 3 AktG, § 58 Abs. 4 AktG).

162 VO EG Nr. 1606/2002 ABI Nr. L 243 S. 1 v. 19.7.2002.

163 Ausführlich *Buchheim/Göhner/Kühne* Übernahme von IAS/IFRS in Europa, 2004, S. 1783 f.

164 *Schön* BB 2004, 763, 764 f; *Schulze-Osterloh* DK 2004, 173, 176 f; *Kirchner* FS Siegel, S. 201, 208.

165 Die Vorschrift wurde durch das CSR-RL-Umsetzungsgesetz in § 315e verschoben.

Die **IFRS** sind problematisch anzuwenden, weil sie anders als das HGB nicht vom Allgemeinen zum Besonderen hinführen, sondern nur einer **schwer nachvollziehbaren Ordnung** folgen (Ballwieser S. 29). Hinzu kommen ihre **Komplexität und das Änderungstempo**. Die Tatsache, dass in schneller Folge immer neue Standards und Interpretationen veröffentlicht werden und die Tendenz, die Regeln permanent zu ändern haben dazu geführt, dass selbst IFRS-Experten oftmals überfordert sind, das gesamte Regelwerk vollkommen zu beherrschen und die vielfältigen Überarbeitungen zu verfolgen (Pfitzer/Höfner/Lauer/Wassong DStR 2014, 345, 348). **138**

Die IFRS differenzieren nicht nach der Rechtsform und enthalten keine größenabhängigen Erleichterungen für kleine und mittelständische Unternehmen.¹⁶⁶ Um deren Bedürfnissen entgegen zu kommen, hat der IASB im Jahr 2009 einen **IFRS for Small and Medium-sized Entities** (IFRS für SMEs) veröffentlicht. Dieser ist für Unternehmen gedacht, die keiner öffentlichen Rechenschaftspflicht unterliegen. Der IFRS für SMEs hat sich auf deutscher Ebene nicht durchgesetzt. Gegen ihn wird unter anderem vorgebracht, dass die Finanzierung bei kleinen und mittleren Unternehmen vorwiegend über nationale Finanzinstitute erfolgt und damit international vergleichbare Jahresabschlüsse nicht benötigt werden.¹⁶⁷ Gegen die IFRS spricht aus Sicht der mittelständischen Unternehmen weiterhin die Tatsache, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung darstellt. Insofern würde die Möglichkeit, eine Einheitsbilanz zu erstellen, entfallen, was zu doppelten Rechnungslegungspflichten führt. Diese sind aus **Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten für die Praxis wenig attraktiv** (s. dazu unten Rdn. 148). Die IFRS für SMEs werden zurzeit freiwillig oder verpflichtend in ca. 80 Staaten angewendet, vor allem in Entwicklungs- und Schwellenländern, aber auch in der Schweiz. Auf EU-Ebene haben sich die IFRS für SMEs ebenfalls nicht durchgesetzt. Die EU-Bilanzrichtlinie 2013 hat diese weder berücksichtigt noch in das europäische Bilanzrecht integriert. Letztlich sind die IFRS für SMEs bislang nur in wenigen europäischen Ländern in modifizierter Form anwendbar (Pacter IRZ 2012, 463, 465). **139**

3. Kritische Evaluation der IFRS. Die Gegensätze zwischen dem deutschen und dem angelsächsischen Bilanzverständnis beruhen auf geographisch-kulturellen und wirtschaftsgeschichtlichen Aspekten. Hinzu kommen unterschiedliche Arten der Kapitalbeschaffung über Banken oder Börsen.¹⁶⁸ Sie konnten nebeneinander existieren, solange die Kapitalmärkte weitgehend national organisiert waren. Durch die Globalisierung sind multinationale Unternehmen entstanden, die ihren Bedarf nicht mehr nur auf einem einzigen nationalen Kapitalmarkt decken. Es bedarf daher Rechnungslegungsregeln, die ohne nationale Besonderheiten international verständlich sind und die Bedürfnisse der Investoren berücksichtigen.¹⁶⁹ Daher begannen deutsche Börsengesellschaften seit Mitte der neunziger Jahre damit, zusätzlich Jahresabschlüsse nach den IAS bzw. den US-GAAP aufzustellen. Die EU hat darauf reagiert und seit dem 1.1.2005 die IFRS für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen zur Pflicht gemacht. Alle anderen Bilanzersteller dürfen – innerhalb der Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie – weiter nach nationalem Rechnungslegungsrecht bilanzieren. **140**

Fraglich ist, ob man im Nebeneinander der verschiedenen Rechnungslegungsprinzipien einen Glaubwürdigkeitsverlust sieht, der dazu führen wird, dass sich Anpassungen an international vorherrschende Bilanzauffassungen auch für das allgemeine Rechnungslegungsrecht durchsetzen (so Heymann/Walz² Einl. Rdn. 135). Tatsächlich hat der Gesetzgeber durch das BilMoG das HGB an die IFRS angenähert. Dieser Weg wurde auch vorsichtig mit dem BilRUG fortge- **141**

166 Nur IFRS 8, IAS 33 und IAS 34 sind ohne Kapitalmarktteilnahme nicht verpflichtend anzuwenden.

167 DRSC Stellungnahme vom 5.5.2015 zur Konsultation der EU-Kommission zu Building Capital Markets Union, Frage 8, Berlin 2015, S. 1.

168 AA Schön ZHR 161 (1997), 133f: latenter Widerspruch in der deutschen Tradition selbst angelegt.

169 Coenenberg/Haller/Schultze S. 16; Niehus S. 13, 19 ff.

setzt.¹⁷⁰ Die Prognose, dass das HGB in längerer Perspektive auf dem Abstellgleis landet (*Lüdenbach/Hoffmann* DStR-Beih. 2007, 3, 19), ist aber bis dato nicht Wirklichkeit geworden. Bei der Frage nach der Zukunft der deutschen Bilanzierungsvorschriften sollten pauschale Urteile, was progressiv, was modern oder gar konservativ ist, vermieden werden (*Mayer-Siebert* BC 2001, 30, 33).

142 Tatsächlich ist noch ungeklärt, ob die Rechnungslegung nach IFRS oder US GAAP bei der Kapitalbeschaffung überhaupt Vorteile mit sich bringt. In diesem Zusammenhang wurde untersucht, ob es statistische Zusammenhänge zwischen Gewinnen nach IFRS oder US-GAAP mit Aktienkursen oder Aktienrenditen gibt. Man vermutete, dass die Gewinne nach IFRS oder US-GAAP einen stärkeren Zusammenhang, gemessen durch einen höheren Korrelationskoeffizienten, als Gewinne nach dem HGB aufweisen würden. Die These, dass die IFRS oder US-GAAP durch ihr vermeintliches Mehr an Information die Unsicherheit vermindern und damit die Eigenkapitalkosten vermindern, konnte anhand dieser Kriterien empirisch nicht nachgewiesen werden.¹⁷¹

143 Nimmt man die Betrugsanfälligkeit als Maßgröße, hat sich bis dato ebenfalls keine Überlegenheit der IFRS herausgestellt. Bilanzskandale sind bei allen Rechnungslegungssystemen (HGB, IAS/IFRS, US-GAAP und lokalen GAAP) aufgetreten.¹⁷²

144 Der vielfache Wunsch nach einer harmonisierten und einheitlichen Rechnungslegung, die Entwicklung weltweiter gültiger Rechnungslegungsnormen, stößt nicht nur auf historische und kulturelle Gegensätze. Entscheidend ist, dass es **nicht zielführend** ist, die **Unternehmen unterschiedlichster Größenklassen einheitlich Rechnung legen zu lassen**. Dagegen ist es sinnvoll, im Hinblick auf das für den Bilanzsteller wichtige Kosten-Nutzen-Verhältnis die Anforderungen der externen Rechnungslegung bei kleinen Unternehmen grundsätzlich am geringsten zu halten und mit zunehmender Unternehmensgröße ansteigen zu lassen.¹⁷³ Dem hat die Rechtsentwicklung im HGB Rechnung getragen. Nach dem Inkrafttreten des BiRiLiG wurde schon zwischen der Gruppe der Einzelunternehmen und Personengesellschaften und derjenigen der Kapitalgesellschaften unterschieden. Letztere unterlagen aufgrund der Größenklassen des § 267 HGB bereits einem „Drei-Klassen-Rechnungslegungsrecht“.¹⁷⁴ Nach unten wurde in der Folge die Kategorie um die Einnahme-Überschuss-Rechner im Sinne des § 241a erweitert. Die Gruppe der Kapitalgesellschaften erhielt eine vierte Kategorie, die der Kleinstkapitalgesellschaft. Hinzu kam am anderen Ende das kapitalmarktorientierte Unternehmen, welches für seinen Konzernabschluss zusätzlich die IFRS beachten muss. Das HGB unterscheidet somit viele Kategorien von Rechnungslegungspflichten, die entsprechend der Unternehmensgröße bzw. der Kapitalmarktorientierung ansteigen. Diesem Vorgehen ist zuzustimmen, weil nicht einzusehen ist, dass auch klein- und mittelständische Unternehmen mit immer weiter gehenden Vorgaben zur Rechnungslegung und Publizität überzogen werden sollen, die nur kapitalmarktorientierten Unternehmen einen Nutzen spenden.¹⁷⁵

145 Würde man einheitlich die Rechnungslegung nach IFRS vorschreiben, müssten gerade kleine und mittlere Unternehmen eine vergleichsweise **einfache und kostengünstige handelsrechtliche Rechnungslegung** aufgeben. Dies geschähe zu Gunsten einer Alternative, die sie dazu zwingt, wettbewerbsrelevante Daten offen zu legen und aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit ständig neue Standards zu implementieren. Dies mag für kapitalmarktorientierte Unternehmen hinnehmbar sein, kann aber bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen die Existenz gefährden (Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 33). Kleine und mittelständische Unter-

170 Vgl. *Kirsch* IRZ 2015, 99 ff.

171 *Möller/Hüver/Kavermann* FS Bühner, S. 817, 840; *Ballwieser* S. 27.

172 *Peemöller/Krehl/Hofmann* Bilanzskandale, 2. Aufl, 2017, S. 300.

173 *Meth* Die IFRS als Grundlage der Rechnungslegung mittelständischer Unternehmen, 2007, S. 58 ff.

174 *Claussen* Das Bilanzrichtliniengesetz, AG 1986 145, 147 f.

175 *Hommelhoff* ZGR 2008, 250, 268; *Pfitzer/Höfner/Lauer/Wassong* DStR 2014, 384, 387.

nehmen, die sich nicht über den Kapitalmarkt finanzieren, brauchen keine Publizität, um ihre risikotragenden Kapitalgeber zu unterrichten (*Schildbach* BFuP 2013, 87, 94) Der Mehrwert der Informationen, die ein IFRS-Einzelabschluss liefern würde, ist für die meisten Unternehmen eher gering. Es ist daher nicht erforderlich, den Anwendungsbereich der IFRS auszudehnen bzw. das Handelsrecht noch weiter diesem zuzuwenden (*Pfitzer/Höfner/Lauer/Wassong* DStR 2014, 384, 387).

Harmonisierung im Sinne einer Einheitslösung für alle und eine darauf begründete Vergleichbarkeit sind als Ziel nicht erstrebenswert (*Schildbach* BFuP 2013, 87, 93 f). Es muss auch zukünftig die **Frage nach der Verhältnismäßigkeit von Nutzen und Kosten** für alle betroffenen Unternehmen im Mittelpunkt stehen (*Pfitzer/Höfner/Lauer/Wassong* DStR 2014, 384, 387). **146**

Hinzu kommt, dass eine vollständige Hinwendung zu den IFRS dazu führen würde, dass die **Regelungskompetenz** letztlich auf den IASB übertragen wird. Recht setzt dann eine private Organisation, die weder dem deutschen noch dem europäischen Souverän zur Rechenschaft verpflichtet ist und keine demokratische Legitimation besitzt (*Schildbach* BFuP 2013, 87, 97). **147**

Dieser Befund wird auch durch die **Bilanzierungspraxis in Deutschland** bestätigt.¹⁷⁶ Danach ist das HGB in Deutschland nach wie vor das eindeutig dominierende Regelwerk. Nur derjenige bilanziert nach IFRS, der muß. Die Anzahl der dazu verpflichteten kapitalmarktorientierten Unternehmen ist im Zeitraum 2007 bis 2016 von 658 auf 415 gesunken. Der Markt für die IFRS beschränkt sich auf gut 400 Unternehmen, während es in Deutschland 3,6 Mio. Unternehmen gibt, von denen mehr als 1,1 Mio. in der Rechtsform einer Personen oder Kapitalgesellschaft geführt werden.¹⁷⁷ Die Tendenz der Unternehmen, sich vom regulierten Kapitalmarkt zurückzuziehen und die Tatsache, dass die IFRS nicht in größerer Zahl freiwillig angewendet werden belegt, dass die **IFRS aus Sicht der Bilanzierenden kein ausgewogenes Kosten-Nutzen Verhältnis aufweisen** (*Zwirner* IRZ 2017, 239, 242). **148**

Die Zielsetzung des Gesetzgebers, durch das BilMoG in Form der Rechnungslegung nach dem HGB weiterhin eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu den IFRS zur Verfügung zu stellen (Begr. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 32).¹⁷⁸ wurde letztlich erfüllt. Im „**Wettbewerb der Bilanzrechte**“ (*Hommelhoff* ZGR 2008, 270, 271) hat zurzeit das HGB die Nase vorne. **149**

4. Wichtige Rechtsquellen außerhalb der EU. In den USA gibt es keine einheitliche, die Rechnungslegung regelnde Rechtsquelle. Zentrale Rechtsquelle ist das Fallrecht des Common Law. Kodifizierte Normen finden sich in den Gesetzen zum Schutz des Wertpapierhandels (Securities Laws), insbesondere im „Securities Act“ von 1933 und dem „Securities Exchange Act“ von 1934.¹⁷⁹ Des weiteren wurden Normsetzungsbefugnisse an eine unabhängige, selbstständige Bundesbehörde, die Securities Exchange Commission (SEC), übertragen, die „Rules and Regulations“, sowie „Accounting Series Releases/Financial Reporting Releases“ und „Forms“ erlassen hat.¹⁸⁰ Große Bedeutung haben private Organisationen. So werden die „Statements of Financial Accounting Standards“ und deren „Interpretations“ vom Financial Accounting Standards Board (FASB) erlassen und von der SEC als bindend anerkannt. Die SEC entwickelt damit keine Bilanzierungsvorschriften, sondern überwacht diese nur.¹⁸¹ Sowohl die vom FASB ausgearbeiteten „Statements of Financial Accounting Standards“ (FAS) und seine „Interpretations“ als auch die noch gültigen „Accounting Research Bulletins“ und „APB-Opinions“ der Vorgängerorganisatio- **150**

176 Vgl. *Kütting/Lam* DStR 2011, 991ff; *Zwirner* IRZ 2017, 239, 240 ff.

177 *Zwirner* IRZ 2017, 239, 242.

178 Zust. *Hommelhoff* ZGR 2008, 250, 270.

179 Vgl. *Haller* Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, 1994, S. 20.

180 *Coenenberg/Haller/Schultze* S. 76.

181 *Haller* Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, 1994, S. 34 f.

nen des FASB bilden zusammen mit den allgemein anerkannten, nicht offiziell verlautbarten Rechnungslegungspraktiken die „Generally Accepted Accounting Principles“, also die US-GAAP. Im ersten Fall handelt es sich um promulgated GAAP, im zweiten um non-promulgated GAAP.¹⁸² Die Vorschriften sind umfangreich und unübersichtlich.¹⁸³ Daher ist im Jahre 2009 die „codification“ in Kraft getreten, welche die vorhandenen GAAP sachlich strukturiert. Sie fasst die für einen spezifischen bilanziellen Sachverhalt vorhandenen Stellungnahmen, die bisher über mehrere Verlautbarungen verteilt waren, zusammen, so dass sie direkt abrufbar sind. Die „codification“ schafft keine neuen GAAP, sondern verflechtet und ordnet die vorhandenen Regelungen und macht sie so strukturiert zugänglich.

151 Für **nicht börsennotierte Unternehmen** existieren keine landesweiten Vorschriften zur Rechnungslegung nach US-GAAP. Daher haben die US-GAAP in der Regel nur die Unternehmen zu beachten, die an einer amerikanischen Börse zugelassen sind (*Hütten/Lorson* BuW 2000, 985, 990).

152 Die US-GAAP haben zumindest für **ausländische Unternehmen** seit dem Jahr 2007 an Bedeutung verloren. Seitdem hat die SEC festgelegt, dass die in Übereinstimmung mit der vom IASB veröffentlichten englischsprachigen Version der IFRS aufgestellten Abschlüsse ausländischer Wertpapieremittenten anzuerkennen sind (SEC Release No. 33-8879). Damit entfällt für die gelisteten ausländischen Unternehmen die bis dahin erforderliche Erstellung von Abschlüssen nach US-GAAP bzw. eine Überleitungsrechnung von IFRS auf US-GAAP. Weiterhin hatte die SEC sogar in Aussicht gestellt, die IFRS auch für US-Unternehmen zu akzeptieren. 2011 hat es die SEC aber abgelehnt, die IFRS zeitnah zu übernehmen. **Die SEC hält weiterhin an den US-GAAP fest.** Es ist nicht abzusehen, ob und wann es dazu kommt, dass US-Unternehmen verpflichtend die IFRS anwenden müssen.

VIII. Inkrafttreten und Übergangsrecht

153 Die Übergangsfristen auf das durch das BiRiLiG geschaffene Recht sind in den Art. 23–28 des Einführungsgesetzes zum HGB (EGHGB) geregelt. Für Jahresabschluss, Lagebericht und Offenlegung bestimmt Art. 23 Abs. 1 den Übergang auf die durch das BiRiLiG eingeführten Vorschriften des HGB, Art. 28 regelt, wie Passivierungswahlrechte für Pensionsverpflichtungen zu behandeln sind, die vor dem 1.1.1987 eingegangen worden sind. Art. 30–31 sind durch das BankBiRiLiG 1990, Art. 32, 33 durch das VersRiLiG 1994 eingefügt worden. Art. 46–65, beginnend mit dem KonTrAG, betreffen Übergangsvorschriften zu handelsrechtlichen Reformvorhaben bis zur Bilanzrechtsreform durch das BilMoG. Das BilMoG wird in Art. 66, 67 behandelt. Zuletzt sind Übergangsvorschriften für das CSR-RL-Umsetzungsgesetz in Art. 80 und für das Gesetz zum Bürokratieabbau und zur Förderung der Transparenz bei Genossenschaften in Art. 82 geregelt. Die Vorschriften des EGHGB regeln im Wesentlichen, wie auf reformierte Ansatz- und Bewertungsvorschriften überzugehen ist sowie Prüfungs- und Offenlegungsfragen. Von einer Kommentierung wird hier abgesehen.¹⁸⁴

182 Vgl. *Born* Rechnungslegung International, Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien, 1997, S. 183; *Frankenberg* Jahresabschlüsse im internationalen Vergleich, 1993, S. 31; zur Hierarchie der US-GAAP vgl. *Hütten/Lorson* BuW 2000, 985, 988.

183 Krit. deshalb *Maier/Siegert* BC 2001, 30, 32.

184 S. dazu *Baumbach/Hopt/Merkt* Einl. Vor § 238 Rdn. 60 ff; zu Art. 28 vgl. jedoch Kommentierung zu § 249 Rdn. 28 ff.

ERSTER ABSCHNITT

Vorschriften für alle Kaufleute

ERSTER UNTERABSCHNITT

Buchführung. Inventar

§ 238

Buchführungspflicht

(1) ¹Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. ²Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. ³Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

Schrifttum

Eisele/Knobloch Technik des betrieblichen Rechnungswesens – Buchführung, Kostenrechnung, Sonderbilanzen, 8. Aufl. 2011; *Fleischer* Buchführungsverantwortung des Vorstands und Haftung der Vorstandsmitglieder für fehlerhafte Buchführung, WM 2006, 2021; *Holtmann* Art. Buchführung Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon; *Hüttemann/Meinert* Zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht des Kaufmanns kraft Eintragung, BB 2007, 1436; *Leffson* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987; *Peter/v. Bornhaupt/Körner* Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach Handels- und Steuerrecht, 8. Aufl. 1987; *Schulze-Osterloh* Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 150 (1986), 403; *Winnefeld* Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015; *Zepf* Die Realisierung der Belegfunktion bei Einsatz unterschiedlicher Informationstechnologie, WPg 1985, 621.

Übersicht

- | | |
|--|---|
| I. Allgemeines — 1 | 1. Überblick — 22 |
| II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm — 2 | 2. Buchführungssystem und Buchführungsform — 23 |
| III. Zur Buchführung verpflichtete Personen und Gesellschaften | 3. Zu führende Handelsbücher — 25 |
| 1. Handelsrecht | 4. Die einzubuchenden Geschäftsvorfälle — 27 |
| a) Gesetzlich angeordnete Buchführungspflicht — 6 | 5. Anforderungen an die Nachprüfbarkeit der Buchführung |
| b) Vertraglich begründete Buchführungspflicht — 17 | a) Überschaubarkeit — 28 |
| 2. Steuerrecht — 18 | b) Verfolgbarkeit — 29 |
| IV. Beginn und Ende der Buchführungspflicht | c) Belegprinzip — 30 |
| 1. Handelsrecht — 19 | d) Ort der Buchführung — 31 |
| 2. Steuerrecht — 21 | VI. Aufbewahrung von Handelsbriefen (Abs. 2) — 32 |
| V. Inhalt der Buchführungspflicht | VII. Verletzung der Buchführungspflicht — 33 |

I. Allgemeines

- 1 Die §§ 238, 239 beziehen sich im Wesentlichen auf die praktisch-technische Seite der über Buchführungspflichten vorgeschriebenen Dokumentation. Geregelt wird, wer wann buchführungspflichtig ist und welche formalen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dabei einzuhalten sind (*Großfeld/Luttermann* Rdn. 61). Danach haben Kapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 2 ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen; bei Einzelkaufleuten und ihnen gleichgestellten Personengesellschaften wird nur auf die Lage des Vermögens abgestellt. Hierzu genügt es, wenn die Vermögensgegenstände und Schulden erfasst werden. Weiterhin sind alle durch Geschäftsvorfälle eintretenden Veränderungen vollständig, laufend und geordnet zu dokumentieren. Der **Wille zur Objektivierung der Dokumentation** kommt in § 238 Abs. 1 S. 2 zum Ausdruck: Der Gesetzgeber stellt als Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht auf die Verständnismöglichkeiten des Kaufmanns selbst, sondern auf einen sachverständigen Dritten ab und legt damit entscheidendes Gewicht auf die Nachprüfbarkeit.

II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck der Norm

- 2 § 238 Abs. 1 stimmt wortgleich und Abs. 2 weitgehend wortgleich mit der Vorgängernorm § 38 HGB a.F. überein. Abs. 1 S. 2 und 3 wurden bei der Transformation der 4. EG-Richtlinie in das HGB entsprechend dem Wortlaut des § 145 Abs. 1 S. 1 und 2 AO übernommen (vgl. Begr. RegE BiRiLiG, BT-Drs. 10/317, S. 72). Die Nähe zu den steuerrechtlichen Vorschriften führt dazu, dass § 238 auch mit Hilfe der steuerrechtlichen Literatur und Rechtsprechung ausgelegt werden kann.
- 3 Das Gesetz stellt mit dem ersten Abschnitt des Dritten Buches **grundlegende Vorschriften für die Führung der Handelsbücher**, das Inventar, die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, den Bilanzansatz und die Bewertung sowie die Aufbewahrung und Vorlage von Aufzeichnungen für alle Kaufleute auf (Ausnahme: Einzelkaufleute iSv § 241a). Gleichzeitig hat dieser Abschnitt den Charakter eines allgemeinen Teils für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, für die der 2. bzw. der 3. Abschnitt des Dritten Buches spezielle Regelungen enthält.
- 4 **Zweck der Vorschrift** ist, alle Bilanzadressaten vor fehlerhafter, irreführender oder undurchsichtiger Information zu schützen, die sie zu einer der wirtschaftlichen Lage nicht angepassten wirtschaftlichen Reaktion verführen kann. Dazu muss gewährleistet werden, dass die in unterschiedlichen Jahresabschlüssen gemachten Angaben vergleichbar und gleichwertig sowie objektiv nachprüfbar sind (BT-Drs. 10/4268, S. 86 ff). Diesem Ziel tragen die §§ 238, 239 Rechnung, indem sie Buchführungspflichten aufstellen und formell ausgestalten.
- 5 Nach **§ 140 AO** macht sich der Steuergesetzgeber die handelsrechtlichen Buchführungspflichten zu Eigen (s. Rdn. 21); damit werden sie in der Rechtsprechung der Finanzgerichte instrumentalisiert, um Belastungsgleichheit (Steuergerechtigkeit) herzustellen. Spannungen zwischen handelsrechtlicher und abgabenrechtlicher Zwecksetzung, die sich auf die Auslegung des Gesetzes auswirken, sind dadurch vorprogrammiert.

III. Zur Buchführung verpflichtete Personen und Gesellschaften

1. Handelsrecht

- 6 **a) Gesetzlich angeordnete Buchführungspflicht.** Diese trifft jeden Kaufmann.
- 7 **Buchführungspflichtig** ist nach § 1 Abs. 1, wer ein **Handelsgewerbe** betreibt. Nach § 1 Abs. 2 ist Handelsgewerbe jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Kaufmann ist derjenige Gewerbetreibende, auf den die Ausnahme in § 1 Abs. 2 nicht zutrifft. Die nicht erfassten Kleingewerbetreibenden können sich nach § 2 freiwillig in das Handelsregister

eintragen lassen und so die Kaufmannseigenschaft erwerben. Land- und Forstwirte sind buchführungspflichtig, wenn sie die Kaufmannseigenschaft erwerben (§ 3 Abs. 2 und 3) und sie im Handelsregister eingetragen sind. Ist das Unternehmen in das Handelsregister eingetragen, führt dies aus Gründen der Rechtssicherheit zur Buchführungspflicht, auch wenn das Unternehmen nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb besitzt.¹

Handelsgesellschaften sind nach § 6 als Formkaufleute ebenfalls verpflichtet, Bücher zu führen. Zu ihnen zählen die OHG, KG, AG, die KGaA und die GmbH, weiterhin die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) als besondere Form der GmbH.² Die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea) unterliegt dem Recht der AG und ist ebenfalls Formkaufmann. Hinzu kommt die EWIV, die gemäß dem EWIV-Ausführungsgesetz vom 14.4.1988 (BGBl. I 1988, 514) der OHG gleichgestellt ist. **Kapitalgesellschaften** und die ihnen nach § 264a gleichgestellten Personengesellschaften (KapCoGesellschaften) sind, anders als **Personengesellschaften**, unabhängig von dem von ihnen betriebenen Unternehmensgegenstand als Kaufleute stets buchführungspflichtig. **Vorgesellschaften**, d.h. mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages errichtete aber noch nicht eingetragene Kapitalgesellschaften, sind buchführungspflichtig, obwohl in der Regel ihre Kaufmannseigenschaft erst durch die Eintragung ins Handelsregister konstituiert wird.³

Umstritten ist, wie nach § 5 **zu Unrecht eingetragene Kaufleute** zu behandeln sind. Die wohl herrschende Lehre nimmt an, dass für diese Fallgruppe keine Buchführungspflicht nach § 238 besteht.⁴ Dem ist nicht zu folgen. Vielmehr ist es zutreffend, auch für diesen Personenkreis die Buchführungspflicht anzunehmen (ebenso Staub/Pöschke § 238 Rdn. 8). Entscheidend sind der Schutzzweck der Norm und der Zweck der Rechnungslegungspflicht.⁵ Hinzu kommt, dass der handelsrechtliche Begriff des Gewerbebetriebs im Einzelfall schwierig zu bestimmen ist (z. B. die Unterscheidung zur nichtgewerblichen freiberuflichen Tätigkeit). Für die hier vertretene Auffassung spricht somit, dass diese schwierige Abgrenzungsfrage entfällt, weil allein die Handelsregistereintragung entscheidend ist.

Keine Handelsgesellschaften und damit **nicht buchführungspflichtig sind die GbR, die stille Gesellschaft und die Partnerschaftsgesellschaft**. Bei der stillen Gesellschaft ist allein der Inhaber des Handelsgeschäfts Kaufmann, so dass nur er verpflichtet ist, Bücher zu führen. Die Partnerschaftsgesellschaft betreibt gem. § 1 Abs. 1 S. 2 PartGG kein Handelsgewerbe und ist damit nicht zur Buchführung verpflichtet. Dies gilt auch für die Partnerschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartGmbHB).⁶ § 105 hat durch das HandelsrechtsreformG 1998 (BGBl. I 1998, 1474) einen zweiten Absatz erhalten: Eine Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, ist offene Handelsgesellschaft, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Die Vorschrift fingiert wie § 2 S. 1, dass ein Handelsgewerbe vorliegt. Keine Handelsgesellschaften, aber doch buchführungspflichtig sind die eG nach § 17 Abs. 2 GenG sowie der Versicherungsvertrag auf Gegenseitigkeit nach den §§ 171 ff VAG.⁷ Gleiches gilt für die europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea, SCE). Sonstige juristische Personen des Privatrechts (Vereine, Stiftungen) sind buchführungspflichtig, wenn sie Kaufleute (§§ 1, 2, 3) sind. Für **Stiftungen** kommt das in Betracht, wenn sie Unternehmensträgerstiftungen sind.⁸ Für Vereine kann

1 Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 22; anders noch die Voraufgabe, Heymann/Walz § 238 Rdn. 7.

2 Roth/Altmeyden § 5a GmbHG Rdn. 5.

3 HM s. ADS § 238 Rdn. 17; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 44; Staub/Pöschke § 238 Rdn. 17; HdR-EA/Pfitzer/Oser § 238 HGB Rdn. 9.

4 ADS § 238 Rdn. 4; Baumbach/Hopt/Merkel § 238 Rdn. 7; MüKo-HGB/K. Schmidt § 5 Rdn. 14, 35.

5 Dazu Hüttemann/Meinert BB 2007, 1436, 1438 ff.

6 Leuring NZG 2013, 1001, 1002.

7 Staub/Pöschke § 238 Rdn. 11; HdR-EA/Pfitzer/Oser § 238 HGB Rdn. 4.

8 Zur Rechnungslegung von Stiftungen Orth DB 1997, 1341.

das zutreffen, wenn ihr Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 22 BGB).⁹

- 11 **Zweigniederlassungen** inländischer Unternehmen sind zu einer eigenen Filialbuchhaltung nicht verpflichtet. Jedoch soll nach § 289 Abs. 2 Nr. 3 im Lagebericht auf Zweigniederlassungen eingegangen werden.
- 12 Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute werden dagegen gemäß § 13d Abs. 3 wie Hauptniederlassungen behandelt und sind somit grundsätzlich buchführungspflichtig.¹⁰
- 13 Bei **ausländischen Gesellschaften** ist zu prüfen, ob sie mit dem Gesellschaftstyp des deutschen Rechts vergleichbar sind (MüKo-BGB/*Kindler* IntGesR Rdn. 118). Die britische Limited mit inländischem Verwaltungssitz ist mit einer deutschen GmbH vergleichbar, so dass sie Formkaufmann nach § 6 Abs. 1 ist. Ob die Bücher in diesem Fall nach ausländischem oder deutschem Recht zu führen sind, ist umstritten.¹¹
- 14 Zur Buchführung **verpflichtete Personen** sind als zuständige Handlungs- und Verantwortungsträger bei Einzelunternehmen der Unternehmer persönlich, für die OHG und die KG allein die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter.¹² Bei den Kapitalgesellschaften tragen die gesetzlichen Vertreter die Verantwortung für die Buchführung. Bei der AG sind dies alle Vorstandsmitglieder (§ 91 AktG), bei der GmbH sämtliche Geschäftsführer (§ 41 GmbHG), bei der KGaA alle geschäftsführungs- und vertretungsberechtigten persönlich haftenden Gesellschafter (§ 283 Nr. 9 AktG), bei Genossenschaften alle Vorstandsmitglieder (§ 33 Abs. 1 GenG), bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit der Vorstand (§ 188 VAG i.V.m. § 91 AktG). Unwirksam bestellte Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder sind pflichtig, wenn sie die entsprechende Funktion tatsächlich ausüben.¹³ In der Abwicklungsphase trifft die Buchführungspflicht nach §§ 154 HGB, 91 i.V.m. 268 Abs. 2 AktG, 41 Abs. 1 i.V.m. 71 Abs. 4 GmbHG, 89 i.V.m. 33 GenG die Liquidatoren. Die handelsrechtliche Buchführungspflicht von Insolvenzverwaltern besteht neben der Pflicht zur insolvenzrechtlichen Rechnungslegung bis das Verfahren beendet ist.¹⁴
- 15 Soweit eine **Personenmehrheit** – mehrere Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder – zur Buchführung verpflichtet ist, sind alle persönlich verpflichtet und verantwortlich. Durch Geschäftsordnung, Satzung oder Geschäftsverteilungsplan kann einer Person die Sorge für das Rechnungswesen anvertraut werden. Die anderen verpflichteten Personen bleiben jedoch nach wie vor verantwortlich für die Organisation, Funktionsfähigkeit und Zuverlässigkeit der Buchführung. Sie werden freilich insoweit entlastet, als ihre Pflicht sich darauf beschränkt, sich gegenseitig zu überwachen und bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeit und Unzulänglichkeit in der Buchführung einzuschreiten.¹⁵
- 16 Werden Buchführungsaufgaben auf **Hilfspersonen** delegiert, bleibt die zivil- und strafrechtliche Verantwortung der verpflichteten Personen unberührt. Ihnen obliegt eine besondere Sorgfaltspflicht bei Auswahl und Überwachung. Dies gilt, wenn die zugezogenen Dritten im internen Organisationsablauf als Buchhalter oder sonstige Handlungsgehilfen eingebunden sind. Ebenso, wenn sie extern als selbständige Unternehmen (Rechenzentren, DATEV, Steuerberater)

9 Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 48.

10 ADS § 238 Rdn 18; *Baumbach/Hopt/Merkt* § 238 Rdn 9; Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 46; *HdR-EA/Pfitzer/Oser* § 238 Rdn 5; *Hey* DK 2004, 577, 585; *Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen/Drüen* § 238 Rdn. 7; aA *Henrichs* FS Horn, S. 387, 394 f; *Staub/Pöschke* § 238 Rdn. 26.

11 Eingehend MüKo-BilR/*Graf* § 238 Rdn. 12.

12 Ebenso RGSt 5, 354, 359; MüKo-BilR/*Graf* § 238 Rdn. 35; *Staub/Pöschke* § 238 Rdn. 22; anders die *hM* ADS § 238 Rdn. 10; *Baumbach/Hopt/Merkt* § 238 Rdn. 8; Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 57.

13 *Baumbach/Hueck/Haas* § 41 Rdn. 6; MüKo-GmbHG/*Fleischer* § 41 Rdn. 11.

14 BGHZ 74, 316, 318; KG DB 1997, 1708; BFH BStBl. II 1972, 784, 785; *K. Schmidt* Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, 1989, S. 26.

15 RG HRR 1941 Nr. 132; ADS AktG § 172 Rdn 12; *HdR-EA/Pfitzer/Oser* § 238 Rdn. 6; *Hüffer/Koch* AktG § 91 Rdn. 3.

für den Buchführungsverpflichteten tätig werden.¹⁶ Entsprechendes gilt, wenn die Überwachung intern – z.B. an die Innenrevision – oder extern an sachverständige Dritte abgeordnet wird.¹⁷

b) Vertraglich begründete Buchführungspflicht. Buchführungspflichten können vertraglich begründet sein; so sind Vermögensverwalter und Interessenwahrer den Trägern der wahrgenommenen Vermögensinteressen zur Rechenschaft verpflichtet.¹⁸ Geschäftsführer und Leitungsorgane von Handelsgesellschaften kommen dieser aus Vertrag – ausnahmsweise aus Geschäftsführung ohne Auftrag nach §§ 677 ff BGB – abgeleiteten Pflicht in der Regel durch die ihnen gesetzlich auferlegte, auf den GoB aufbauende periodische Unternehmensrechnung nach.¹⁹ Auch für die GbR bilden die GoB im Zweifel eine geeignete Rechnungsgrundlage, weswegen sie häufig, wenn nicht ausdrücklich, so doch zumindest stillschweigend im Gesellschaftsvertrag als maßgebend vereinbart sind.²⁰ Buchführungspflichten können auch aus sonstigen vertraglichen Verpflichtungen erwachsen, z.B. aus Lizenz-, Darlehens-, Dienstverträgen mit Gewinn- oder Umsatzbeteiligung.²¹

2. Steuerrecht. Die **steuerrechtliche Buchführungspflicht** lehnt sich an die handelsrechtliche an. Nach § 140 AO ist die nach anderen Gesetzen bestehende Buchführungspflicht – also insbesondere die handelsrechtliche – auch für die Besteuerung maßgebend. Darüber hinaus verpflichtet § 141 AO gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte, auch soweit sie der handelsrechtlichen Buchführungspflicht nicht unterliegen, zu Buchführung und Jahresabschlüssen nach §§ 238, 240–242 Abs. 1, 243–256 HGB; Voraussetzung ist entweder eine Umsatzhöhe von 600 000 € oder ein Gewinn von 60 000 €. Für die steuerliche Gewinnermittlung der Unternehmen, die handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, ist, wie sich aus § 60 Abs. 2, 3 EStDV ergibt, keine eigenständige Steuerbilanz erforderlich. Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Erfolg ist um die Beträge zu vermehren oder zu vermindern, die sich aus den Steuergesetzen ergeben. Dies kann auch durch eine eigenständige Steuerbilanz geschehen. Da es möglich ist, viele handelsrechtliche Bilanzwahlrechte steuerrechtskonform auszuüben, begnügt sich eine weit verbreitete Praxis mit einer Einheitsbilanz, wobei die Handelsbilanz von vornherein unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Erfordernisse aufgestellt wird (*Knobbe-Keuk* S. 19). Die gesetzgeberische Entwicklung der letzten Jahre, insbesondere das Inkrafttreten der Regelungen des BilMoG hat das Handels- und das Steuerbilanzrecht weiter auseinander treffen lassen. Eine Einheitsbilanz kann dadurch seltener aufgestellt werden.²²

IV. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

1. Handelsrecht. Die **Buchführungspflicht beginnt** grundsätzlich dann, wenn die Kaufmannseigenschaft entsteht. Soweit ein Kaufmann oder eine Personenhandelsgesellschaft den Voraussetzungen eines Kaufmanns genügt (s. oben Rdn. 7 f), beginnt die Buchführungspflicht, sobald das Handelsgewerbe aufgenommen wird, wobei schon Vorbereitungshandlungen ausreichen. Hinsichtlich der **BGB-Gesellschaft** ist deshalb zu differenzieren: Erweitert sich der Ge-

¹⁶ Betr. Auswahl und Überwachung von Mitarbeitern RG JW 1925, 262; BGH GmbH-Rdsch. 1953, 123; Baumbach/Hueck/Haas § 41 Rdn. 18.

¹⁷ Baumbach/Hueck/Haas § 41 Rdn. 18; MüKo-GmbHG/Fleischer § 41 Rdn. 26.

¹⁸ RGZ 110, 16; 130, 209; 164, 350; BGHZ 10, 368; K. Schmidt Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, 1989, S. 21.

¹⁹ K. Schmidt Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, 1989, S. 21.

²⁰ MüKo-BGB/Schäfer § 721 Rdn. 6; Soergel/Hadding/Kießling § 721 BGB Rdn. 6 m.w.N.

²¹ Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 6.

²² Zur Einheitsbilanz und zu Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz nach dem BilMoG s. Einl. Rdn. 79 ff; Scheffler StuB 2009, 45, 51; Herzig/Briesemeister DB 2009, 1; Weber-Grellet DB 2010, 2298, 2302; Künkele/Wirner Stbg 2012, 272.

schäftsbetrieb der Gesellschaft zu einem kaufmännischen Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2, so wird sie nach § 123 Abs. 2 automatisch zur OHG und unterliegt den §§ 238 ff. Eine Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 Handelsgewerbe ist oder, die nur eigenes Vermögen verwaltet, ist nicht buchführungspflichtig. Wird ihre Firma in das Handelsregister eingetragen, so wird sie nach § 105 Abs. 2 zur OHG. Buchführungspflichtig wird sie dadurch in jedem Fall, auch wenn die Art ihrer Tätigkeit einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Dafür spricht, wie in den Fällen des § 2 die Rechtssicherheit (s. oben Rdn. 7).²³ Der Zeitpunkt, zu dem die Person bzw. die Einheit in das Handelsregister eingetragen wird ist entscheidend. In diesem Augenblick beginnt die Buchführungspflicht für Kleingewerbetreibende, Kannkaufleute, und vermögensverwaltende Personengesellschaften nach § 105 Abs. 2.²⁴ Für **Kapitalgesellschaften** beginnt die Buchführungspflicht, sobald mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages die Vorgesellschaft die Einlageleistung der Gründer beanspruchen kann und Verbindlichkeiten gegenüber dem Notar wegen der Kosten entstehen. Die fehlende Kaufmannseigenschaft steht dem nicht entgegen. Wurde die Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen, lässt man auch zu, die Buchführungspflicht später, mit Erfüllung der Einlageleistung beginnen zu lassen.²⁵ Praktische Auswirkungen hat diese Einschränkung kaum. Die Buchführungspflicht ist umfassend, sie entsteht auch, wenn nur eine nicht- oder kleingewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.²⁶ Schließlich wird die juristische Person Gesamtrechtsnachfolgerin der Vorgesellschaft, sobald sie im Handelsregister eingetragen wird. Insofern ist es zwingend sachlich notwendig Bücher zu führen (wie hier Staub/Pöschke § 238 Rdn. 17). Hinzu kommt, dass die Vermögenslage der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Eintragung aufgrund der entstehenden Unterbilanzhaftung der Gesellschafter ermittelt werden muss. Das ist zweifelsfrei nur möglich, wenn schon die Vorgesellschaft der Buchführungspflicht unterliegt. Bevor der Gesellschaftsvertrag formwirksam abgeschlossen wird, entsteht eine Vorgründungsgesellschaft, sofern die Gesellschafter bereits wirksam für die Gesellschaft tätig werden. Die Buchführungspflicht entsteht in diesem Fall nur, wenn die Voraussetzungen eines Kaufmanns nach § 1 Abs. 2 vorliegen (s. oben Rdn. 7).²⁷

20 Die **Buchführungspflicht endet** grundsätzlich dann, wenn die Kaufmannseigenschaft erlischt.²⁸ Wird der Geschäftsbetrieb eingestellt oder aufgegeben, endet die Buchführungspflicht erst, wenn alle damit zusammenhängenden Geschäftsvorfälle abgewickelt sind. Wie die Vorbereitungshandlungen schon zum Gewerbebetrieb zählen, gehören auch die Liquidationsgeschäfte noch dazu, solange die verbleibende Tätigkeit nicht nur vermögensverwaltend ist.²⁹ Das gilt auch für Personengesellschaften und sonstige Formkaufleute nach § 6 (Staub/Pöschke § 238 Rdn. 15f). Die Buchführungspflicht bleibt solange bestehen, bis sämtliche Vermögensgegenstände veräußert, sämtliche Verbindlichkeiten beglichen und ein etwaiger Überschuss an die Gesellschafter ausgezahlt worden ist.

21 **2. Steuerrecht.** Soweit das Handelsrecht festlegt, wann die Buchführungspflichten beginnen und enden, sind diese wegen § 140 AO auch für das Steuerrecht maßgeblich (sog. abgeleitete Buchführungspflicht)³⁰ § 141 Abs. 2 AO findet keine Anwendung.³¹ Für die steuerrechtlich

²³ Umfassend ebenfalls *Wichmann Stbg* 2015, 5; anders noch die Voraufgabe *Heymann/Walz*² § 238 Rdn. 18.

²⁴ Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 71f.

²⁵ Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 73, die auf die Erfüllung der Einlagenleistung abstellen wollen.

²⁶ HL *Baumbach/Hueck/Haas* § 41 Rdn. 7; *MüKo-GmbHG/Fleischer* § 41 Rdn. 19; Staub/*Pöschke* § 238 Rdn. 17; aA *Roth/Altmeppen* § 41 GmbHG Rdn. 7.

²⁷ ADS § 238 Rdn 17; *Winkeljohann/Hermesmeier* in: *Sonderbilanzen D* Rdn. 16.

²⁸ Staub/*Pöschke* § 238 Rdn. 14; Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 78; HdR-EA/*Pfitzer/Oser* § 238 Rdn. 10.

²⁹ FG Düsseldorf EFG 1990, 631, 632; *MüKo-HGB/K. Schmidt* § 1 Rdn. 8.

³⁰ *Tipke/Kruse/Drüen* § 140 AO Rdn. 1ff; *Schwarz/Pahlke/Diðars* § 140 AO Rdn. 1.

eigenständigen Buchführungspflichten nach § 141 AO trennt Abs. 2 der Vorschrift das Entstehen und die Fälligkeit der Buchführungspflicht. Die Pflicht entsteht, sobald die Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO vorliegen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes und der möglichen Unerfahrenheit der Steuerpflichtigen muss die Pflicht erst nach einer entsprechenden Mitteilung der Finanzbehörde erfüllt werden.³² Werden die Grenzwerte des § 141 AO überschritten, ist das Finanzamt verpflichtet, die Buchführung anzuordnen (vgl. FG Saarland, EFG 1997, 587 rkr.). Dem Finanzamt steht insoweit kein Ermessensspielraum zu.

V. Inhalt der Buchführungspflicht

1. Überblick. Wer buchführungspflichtig ist, muss im geordneten Rahmen nach Maßgabe **22** der **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung** (s. dazu § 243 Rdn. 3 ff) **alle Geschäftsvorfälle** (s. unten Rdn. 27) **aufzeichnen**, nach Maßgabe der §§ 240, 241 ein **Inventar** errichten (s. dazu § 240 Rdn. 3 ff) und gemäß § 242 einen Jahresabschluss, d.h. **Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** aufstellen (s. dazu § 242 Rdn. 30). Dieser ist nach § 264 für Kapitalgesellschaften und den ihnen in Umsetzung der sog. GmbH & Co-Richtlinie vom 8.11.1990³³ in § 264a gleichgestellten Personengesellschaften (KapCoGesellschaften) um einen **Anhang** und einen **Lagebericht** zu erweitern. Die zuletzt genannten Gesellschaften müssen den Jahresabschluss nach Maßgabe der §§ 325–328 offenlegen. Ist eine Gesellschaft prüfungspflichtig nach § 316 Abs. 1, so gehört zu den Buchführungspflichten, den Prüferauftrag nach § 318 zu erteilen und dabei durch Vorlagen und Auskünfte an die Abschlussprüfer nach § 320 Abs. 2 mitzuwirken.

2. Buchführungssystem und Buchführungsform. Man unterscheidet kameralistische, einfache und **doppelte Buchführung**.³⁴ Die einfache Buchführung erfasst die Zu- und Abgänge auf Bestandskonten in chronologischer Reihenfolge. Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG kann als Art einer einfachen Buchführung angesehen werden.³⁵ Für die kaufmännische Buchführung kommt die doppelte Buchführung (Doppik) in Betracht. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass jeder Geschäftsvorfall auf einem Konto und einem Gegenkonto verbucht wird. So werden neben den Veränderungen des Vermögens und der Schulden gleichzeitig auch die Auswirkungen auf den Unternehmenserfolg systematisch erfasst. Aus der Verpflichtung des § 242 Abs. 2, neben der Bilanz eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, folgt nach wohl überwiegender Lehre für Kaufleute, dass allein die doppelte Buchführung den GoB entspricht.³⁶ Die Gegenansicht lässt Ausnahmen bei Geschäftstätigkeiten geringen Umfangs zu. Aus Gründen der Praktikabilität ist auch für die Gründungsphase eines Unternehmens vor Aufnahme des eigentlichen Geschäftsbetriebs oder in der Liquidation für den Zeitraum nach der sogenannten Liquidations-Schlussbilanz eine Ausnahme zuzulassen (Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 120). Dem ist zuzustimmen. So lange die Anforderungen des Gesetzes auch durch eine einfache Buchführung erfüllbar sind besteht kein Anlass, dem Adressaten nicht erforderliche zusätzliche bürokratische Pflichten aufzuzwingen.³⁷ Für kommunale Unternehmen gestattet § 263 besondere landesrechtliche Regelungen (vgl. EigenbetriebsVO

31 BFH/NV 1999, 1444.

32 BFH BStBl. II 1978, 477; 1985, 486; 1985, 576; 1986, 39; Tipke/Kruse/Drüen § 141 AO Rdn. 41.

33 Richtlinie des Rats der Europäischen Gemeinschaften v. 8.11.1990, 90/605/EWG (Änderung der 4. und 7. EG-Richtlinie), ABl. v. 16.11.1990, L 317/57; s. dazu Einleitung Rdn. 107.

34 Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 12; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 119 ff; Tipke/Kruse/Drüen § 141 AO Rdn. 26; Hdr-EA/Pfitzer/Oser § 238 Rdn 5; Peter/v. Bornhaupt/Körner S. 36 ff.

35 Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 119 ff.

36 Schulze-Osterloh ZHR 150 (1986), 403, 410; Baumbach/Hueck/Haas § 41 Rdn. 9; ADS § 239 Rdn. 4; Tipke/Kruse/Drüen § 145 AO Rdn. 18; Hdr-EA/Pfitzer/Oser § 238 Rdn 11; Fleischer WM 2006, 2021, 2022.

37 Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 12; Staub/Pöschke § 239 Rdn. 7; MüKo-BilR/Graf § 238 Rdn. 67.

v. 12.11.1938, RGBl. I 1650 und Eigenbetriebsverordnungen der Länder). Doppelte Buchführung ist auch dann verzichtbar, wenn die Buchführungspflicht nicht auf Handelsrecht beruht.

24 Die Frage nach der **Buchführungsform** bezieht sich auf die äußere Aufmachung der Buchführung. Zulässig ist jede Buchführungsform, die den Anforderungen der GoB entspricht.³⁸ Man unterscheidet (1) Buchführung mit gebundenen Büchern, (2) Lose-Blatt-Buchführung, (3) Offene-Posten-Buchführung, (4) EDV-Buchführung (Speicherbuchführung).³⁹ Zu Einzelheiten s. § 239 Rdn. 14.

25 **3. Zu führende Handelsbücher.** Das HGB setzt den Begriff der **Handelsbücher** voraus (Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 1). Die Frage, welche Bücher nach § 238 zu führen sind, wird aus den GoB (s. dazu § 243 Rdn. 3ff) abgeleitet. Der Begriff „Bücher“ ist nicht umgangssprachlich, sondern funktional zu verstehen. Er ist veraltet. Die Handelsbücher werden heutzutage kaum noch in gebundener Form geführt (*Winnefeld A Rdn. 740*). Bei allen unter Rdn. 23 genannten Buchführungsformen kann der Kaufmann geordnete Eintragungen einpflegen, um seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Handelsbücher sind unpfändbar nach § 811 Abs. 1 Nr. 11 ZPO, fallen aber in die Insolvenzmasse gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO.⁴⁰

26 Die doppelte Buchführung erfordert **Grundbücher, Hauptbücher und Nebenbücher**.⁴¹ Im Grundbuch (Journal) werden die Geschäftsvorfälle in chronologischer Reihenfolge auf Grund von Belegen erfasst. Diese Aufzeichnungen dienen vor allem der Beleg- und damit der Beweissicherung sowie der Zeitgerechtigkeit der Buchführung (Haufe HGB BilKomm/*Graf* § 238 Rdn. 50). Als Grundbücher kommen z.B. in Betracht Kassenbücher, Wareneingangs- sowie Warenausgangsbücher, Bank- und Postscheckbücher. Die vorliegenden technischen und organisatorischen Verhältnisse bestimmen im Einzelfall, wie viele Grundbücher zu führen sind. Das Hauptbuch hat den Zweck, die Geschäftsvorfälle sachlich und systematisch nach einem Kontenplan zu ordnen. Die Sachkonten des Hauptbuches werden in Bestands- und Erfolgskonten unterteilt. Die Geschäftsvorfälle werden idR im Grundbuch (Journal) erfasst und in periodischen Abständen auf ein Sachkonto des Hauptbuchs in Sammelbuchungen übertragen (*Winnefeld A Rdn. 741*). Die Nebenbücher (Hilfsbücher, Nebenbuchhaltungen) sind je nach Bedarf zu führen. Sie sind dem Hauptbuch vorgelagert. In ihnen sind einzelne Hauptbuchkonten weiter aufgegliedert, für die sie eine Sammelfunktion erfüllen. Als Beispiele sind die Material- und Lagerbuchhaltung, die Anlagenbuchführung, die Kontokorrentbuchführung, Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung und die Lohn- und Gehaltsbuchführung zu nennen. Handelsbuch ist auch das Verwahrbuch nach § 14 DepotG.⁴² Zu den Büchern gehören weiterhin das Inventar und die Inventurunterlagen (IDW-HFA 1/1990, WPg 1990, 143, 145).

27 **4. Die einzubuchenden Geschäftsvorfälle.** Gegenstand der laufenden Buchführung (Gegensatz: Jahresabschlussbuchungen) sind die **Geschäftsvorfälle**; es handelt sich um Ereignisse, die sich auf die Struktur und/oder die Höhe des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens auswirken (vgl. *Eisele/Knobloch S. 15*). Zu buchen sind nicht unmittelbar alle Handelsgeschäfte. Erfasst wird vielmehr, wie sich die Vermögenslage nach Aufstellung einer die Vermögenslage dokumentierenden Eröffnungsbilanz ändert (Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 13). Durch wel-

38 Staub/Pöschke § 238 Rdn. 32.

39 HdR-EA/Pfitzer/Oser § 238 Rdn. 12.

40 Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 2; Staub/Pöschke § 238 Rdn. 34.

41 Zum Folgenden: Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 109 ff; MüKo-BilR/*Graf* § 238 Rdn. 68 ff; HdR-EA/Pfitzer/Oser § 238 Rdn 13; Holtmann Art. Buchführung, Rdn. 36–43.

42 Baumbach/Hopt/Merkt § 238 Rdn. 1; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 114.

che Ereignisse eine solche Änderung eintritt, bestimmt sich nach kodifizierten und nicht-kodifizierten GoB. Diese weichen im rechtlich vorgegebenen Rahmen der Bilanzzwecke von den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über Erwerb, Änderung und Verlust von Rechten ab (s. insbes. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise Einleitung Rdn. 70 ff, § 246 Rdn. 44 ff; zu Realisations- und Imparitätsprinzip § 252 Rdn. 28 ff, 37 ff; zu schwebenden Geschäften § 246 Rdn. 33). Man unterscheidet im Hinblick auf die Erfolgswirksamkeit oder Erfolgsneutralität von Geschäftsvorfällen die Vermögensabflüsse (z.B. Verbrauch von Geld- oder Sachwerten) und die Vermögenszuflüsse (Zuwachs an Geld- oder Sachwerten) von den Vermögensumschichtungen (z.B. ein Anschaffungsgeschäft oder die Rückzahlung einer Verbindlichkeit).

5. Anforderungen an die Nachprüfbarkeit der Buchführung

a) Überschaubarkeit. Die Buchführung kann nur überprüft werden, wenn sie überschaubar ist. Nach § 238 Abs. 1 S. 2 muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Sachverständiger Dritter ist jemand, der auf Grund beruflicher Vorbildung Bilanzen lesen und an Hand von Belegen überprüfen kann. Handels- und steuerrechtliche Kenntnisse allein sind keine Sachkunde.⁴³ Die Angemessenheit der Frist hängt von Art und Umfang des Unternehmens und seines Buchführungssystems ab. Generalisierende Aussagen lassen sich nicht treffen (MüKo-BilR/Graf § 238 Rdn. 81). **28**

b) Verfolgbarkeit. Das bedeutet, der Dritte muss nachprüfen können wie die Geschäftsvorfälle entstanden sind und wie sie abgewickelt wurden. Das ist entscheidend für die Dokumentationsfunktion der Buchführung. Zu buchen ist fortlaufend, geordnet und zeitnah. Zeitnähe bedeutet nicht, dass die Geschäftsvorfälle täglich zu buchen sind (*Winnefeld A* Rdn. 831). Nach Auffassung des BFH ist jeder Geschäftsvorfall so bald wie möglich in den Büchern festzuhalten.⁴⁴ Die zulässige Zeitspanne kann im Einzelfall unterschiedlich zu beurteilen sein und richtet sich danach, wie umfangreich der Beleganfall ist. Sofern der Beleganfall nicht derart umfangreich ist, dass die Gefahr des Verlustes von Buchungsunterlagen besteht und die Übersicht über die Zusammensetzung und Höhe des Betriebsvermögens verloren geht, ist in einer monatlichen Verbuchung kein Verstoß gegen die GoB zu sehen.⁴⁵ **29**

c) Belegprinzip. Eng mit der Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle hängt das Belegprinzip zusammen. Es gehört zum Wesen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung und ist daher unabdingbar.⁴⁶ Zum Belegzwang gehört, dass anhand fortlaufender Nummerierung und lückenloser Abheftung sichergestellt ist, dass die Belege vollständig sind.⁴⁷ Die Belege sollen Datum, Namen, Anschrift der Geschäftspartner, Geschäftsinhalt nach Menge, Art und Preis enthalten und mit Nummern sowie geeigneten Hinweisen zum schnellen Auffinden der Buchung versehen sein.⁴⁸ Weiterhin ist festzuhalten, wer und mit welcher Berechtigung diese Person entschieden hat, dass der Geschäftsvorfall erfasst wird (ADS § 238 Rdn. 34). Umstritten ist, ob zwingend ein Kontierungsvermerk auf einem Beleg angebracht werden muss. Zum Teil wird dieser für entbehrlich gehalten, wenn den GoB durch entsprechende Sortierung und Abheftung der Belege entspro- **30**

⁴³ Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 101; Tipke/Kruse/Drüen § 145 AO Rdn. 10; SystPraxisKomm/Brösel/Zwirner § 249 Rdn. 49.

⁴⁴ BFH BStBl. II 1968, 527; 1970, 540.

⁴⁵ BFH BStBl. II 1970, 540; die Vorgaben der Finanzverwaltung ergeben sich aus BMF BStBl. I 2014, 1450, Rdn. 45 ff.

⁴⁶ BFH BStBl. II 1968, 527; Leffson S. 164; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 128.

⁴⁷ MüKo-BilR/Graf § 268 Rdn. 86.

⁴⁸ Vgl. Zepf WPg 1985, 621, 622; MüKo-BilR/Graf § 238 Rdn. 85.

chen wird.⁴⁹ Die Finanzverwaltung verlangt grundsätzlich den Kontierungsvermerk. Er kann aber entfallen, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die Geschäftsvorfälle auch sonst in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.⁵⁰

- 31 **d) Ort der Buchführung.** Dieser ist handelsrechtlich nicht geregelt. Eine Fernbuchführung ist zulässig, wenn die Belege bis zur gruppenweisen Verbuchung in Grundbüchern (z.B. monatliche Verbuchung im Kassenbuch, Wareneingangsbuch oder durch lückenlos gesammelte Durchschriften mit Nummerierung) ausreichend gesichert sind.⁵¹ Handelsrechtlich bestehen auch keine Bedenken, die Buchführung im Ausland vornehmen zu lassen, wenn dies vorschriftsmäßig und GoB-konform erfolgt. Dagegen sind nach Steuerrecht die Handelsbücher grundsätzlich in Deutschland zu führen und aufzubewahren (§ 146 Abs. 2 AO). Die Regelung wurde aber zwischenzeitlich gelockert, so dass zwar nicht die Papierdokumentation, aber zumindest die Verlagerung der elektronischen Bücher und der sonstigen elektronischen Aufzeichnungen zugelassen ist.⁵²

VI. Aufbewahrung von Handelsbriefen (Abs. 2)

- 32 Der Kaufmann muss nach § 238 Abs. 2 **Briefkopien, Abdrucke, Abschriften** oder sonstige Wiedergaben seiner abgesandten Handelsbriefe zurückbehalten und aufbewahren. Die Zurückhaltungspflicht dient der Dokumentation der Geschäftsvorfälle und ist die erste Stufe der in § 257 Abs. 1 Nr. 3 angeordneten Aufbewahrungspflicht. (Staub/Pöschke § 238 Rdn. 60; s. dazu § 257 Rdn. 5 f).

VII. Verletzung der Buchführungspflicht

- 33 Die Sorgfaltspflichten für eine den GoB entsprechende Rechnungslegung sind einerseits im öffentlichen Interesse auferlegte Verpflichtungen und danach zwingendes Recht.⁵³ Als solche treffen sie den Unternehmensträger (Einzelkaufmann, Handelsgesellschaft oder sonstigen Formkaufmann nach § 6).
- 34 Davon zu unterscheiden ist andererseits die **interne Rechnungslegungspflicht** der verantwortlichen Personen gegenüber denjenigen, deren vermögensrechtliche Interessen sie als Geschäftsführer oder Vorstand wahrnehmen.⁵⁴ Diese privatrechtliche Rechnungslegungspflicht erfüllen die unternehmensleitenden Personen dadurch, dass sie die Grundsätze sorgfältiger Unternehmensrechnungslegung einhalten. Werden Sie verletzt, verstößt man gegen die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht oder begeht eine positive Vertragsverletzung eines Dienst- oder Geschäftsbesorgungsvertrages oder vollzieht eine mangelhafte Geschäftsführung ohne Auftrag. Der Vorstand einer AG haftet nach § 93 Abs. 2 AktG, Geschäftsführer einer GmbH haften nach § 43 Abs. 2 GmbHG (BGH NJW 1974, 1468; 1986, 54, 55). Verletzt man die handelsrechtlichen Buchführungspflichten, so kann das insoweit privatrechtliche Schadensersatzansprüche auslö-

49 Kleemann/Kalina/Kerschbaum DStR 2013, 1099 f; IDW FN-IDW 2013, 257 ff, dazu Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 HGB Rdn. 130.

50 BMF BStBl. I 2014, 1450, Rdn. 64.

51 BFH BStBl. II 1973, 480; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 133; Tipke/Kruse/Drüen § 146 AO Rdn. 16, 32; ADS § 238 Rdn. 27.

52 Haufe HGB BilKomm/Graf § 238 Rdn. 59; zu den Voraussetzungen Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 238 Rdn. 137; Tipke/Kruse/Drüen § 146 AO Rdn. 46a ff.

53 Ballwieser/Häger in Chmielewicz/Forster (Hrsg.), Unternehmensverfassung und Rechnungslegung in der EG, ZfbF-Sonderheft 29, 1991, 107; Schildbach/Beermann/Feldhoff BB 1990, 2297.

54 Diese Unterscheidung wird zu Recht betont von K. Schmidt Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, 1989, S. 21.

sen. Im Rahmen von Verträgen mit Umsatz- oder Gewinnbeteiligung wird, falls nicht anders vereinbart, ebenfalls eine Rechnungslegung zugrunde gelegt, die den handelsrechtlichen Maßstäben unterliegt. Deliktsrechtlich wurde bisher – trotz der großen Bedeutung des Gläubigerschutzes in der bilanzrechtlichen Dogmatik – den §§ 238 ff kein Schutzgesetzcharakter i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB zuerkannt. Damit können Dritte keine Schadensersatzansprüche aus einer Verletzung der Buchführungspflicht herleiten.⁵⁵ Möglich ist aber eine Außenhaftung wegen fehlerhafter Auskunft aus Vertrag, wie gemäß § 311 Abs. 2 und 3 BGB oder § 826 BGB.⁵⁶ Gelegentlich werden Dritten gegenüber bestimmte Bilanzpositionen vertraglich garantiert.⁵⁷

Missachten die Verantwortlichen die GoB, kann in besonderen Fällen der **Jahresabschluss** **35** **nichtig** sein, z.B. wenn sich die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht bei der Aufstellung des Jahresabschlusses fortsetzt.⁵⁸ Die Verletzung der Buchführungspflicht kann bei prüfungspflichtigen Unternehmen gem. § 322 Abs. 4 dazu führen, dass der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt wird.⁵⁹

Es gibt kein Zwangsgeldverfahren, in dem das Registergericht (oder eine andere behördliche **36** Stelle) unmittelbar durchsetzen könnte, dass die Buchführungsvorschriften eingehalten werden (Staub/Pöschke § 238 Rdn. 5, 64). Lediglich für publizitätspflichtige Unternehmen kann sich ein „mittelbarer Registerzwang“ über das Verfahren nach § 335 ergeben.⁶⁰ Führt eine fehlerhafte Buchführung zu einer unrichtigen Darstellung im Jahresabschluss, kann dies nach § 331 strafbar sein.⁶¹

Strafrechtliche Konsequenzen einer mangelhaften Buchführung ergeben sich weiterhin **37** aus den in den §§ 283 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2, 283b Abs. 1 Nr. 1 StGB (u.U. i.V.m. § 14 StGB) normierten Insolvenzstraftaten. Die Buchführung ist mangelhaft, wenn sie die Übersicht über den Vermögensstand erschwert (Staub/Pöschke § 238 Rdn. 65). Handelsbücher sind Urkunden im Sinne der §§ 267 ff StGB. Strafbare Urkundenfälschung liegt vor, wenn vorhandene Eintragungen gefälscht, unrichtige eingefügt oder richtige nachträglich beseitigt werden, sofern ein Dritter ein Recht auf unveränderten Fortbestand der Bücher erlangt hat.⁶² Unter Umständen kann nach § 265b StGB Kreditbetrug vorliegen (Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/Drüen § 238 Rdn. 47).

Steuerrechtlich kann ein Verstoß gegen Buchführungspflichten die Beweiskraft der Buch- **38** führung in Frage stellen (§ 158 AO). Dies kann dazu führen, dass Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO geschätzt werden. Weiterhin ist denkbar, dass eine Steuerstraftat (§§ 369, 370 AO) oder eine Steuerordnungswidrigkeit (§§ 377 ff AO) geahndet werden. Darüber hinaus kann die Finanzbehörde ein Zwangsgeld androhen und festsetzen und so erzwingen, dass die Bücher geführt werden (§ 328 Abs. 1 AO).⁶³

⁵⁵ RGZ 72, 408, 411; 73, 30, 35; BGHZ 125, 366, 377; BGH BB 64, 1273; *Canaris* JZ 1993, 650 ff; *Baumbach/Hopt/Merk* § 238 Rdn. 19; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 87; *MüKo-BilR/Graf* § 238 Rdn. 34, 94; *Hüffer/Koch* AktG § 91 Rdn. 3.

⁵⁶ *Baumbach/Hopt/Merk* § 238 Rdn. 19; zu weiteren Anspruchsgrundlagen für die Haftung der Gesellschafter oder Organe gegenüber Dritten *Eschenfelder* BB 2014, 686 f.

⁵⁷ Zu den daraus erwachsenden Haftungsfragen *Binz/Freudenberg* DStR 1991, 1629; *Blunk/Rabe* GmbHR 2011, 408.

⁵⁸ *Baumbach/Hopt/Merk* § 238 Rdn. 19; *Staub/Pöschke* § 238 Rdn. 64; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 89.

⁵⁹ *HdR-EA/Pfitzer/Oser* § 238 Rdn. 17; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 86; *IDW PS* 400 Rdn. 54 und 68a.

⁶⁰ Zu diesem Verfahren *LG Bonn NZG* 2013, 1157.

⁶¹ *MüKo-BilR/Graf* § 238 Rdn. 96; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 85.

⁶² *RGSt* 69, 398; *KG JW* 1936, 1538; *Baumbach/Hopt/Merk* § 238 Rdn. 2; *Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 85.

⁶³ *Peter/v. Bornhaupt/Körner* S. 294 ff; zu den Folgen der Verletzung steuerlicher Pflichten detailliert *Tipke/Kruse/Drüen* Vor §§ 140–148 AO Anm. 22 ff.

§ 239 Führung der Handelsbücher

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

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

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

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

Schrifttum

S. bei § 238. Zusätzlich *Elster/Johrden* Entwurf der GoBD: Fachliche Erörterungen bewirken wichtige Änderungen, Stbg 2014, 301; *Goldshiteyn/Thelen* Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, 1126; *Henn* Die GoBD 2019 (GoBD 2.0) – ein sinnvolles Update? DB 2019, 1816; *Herrfurth* Die neuen GoBD zur DV-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff, StuB 2015, 250; *Kamps* Streit um Schätzung, Verprobung und Kassenbuchführung insbesondere bei bargeldintensiven Geschäftsbrachen in der Betriebsprüfung, Stbg 2017, 201; *Kleemann* Zeitgemäße Ausgestaltung der GoBD erforderlich, BB 2014, 1; *ders./Kalina-Kerschbaum* Aktualisierung von GoBS und GDPdU durch das BMF geplant – Die Praxis wartet auf sachgerechte Lösungen, DStR 2013, 1098; *Schuppenhauer* Grundsätze für eine ordnungsmäßige Datenverarbeitung, 5. Aufl. 1998; *ders.* Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen (GoDV 2000), WPg 2000, 128; *Wöhe* Art. Bilanz, HWR, 3. Aufl 1993, Sp. 202.

Übersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Allgemeines — 1 II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck — 2 III. Erfordernis der lebenden Sprache (Abs. 1 S. 1) — 5 IV. Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen (Abs. 1 S. 2) — 6 V. Vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnung (Abs. 2) <ul style="list-style-type: none"> 1. Vollständigkeit — 7 2. Richtigkeit — 8 3. Zeitgerechte Erfassung — 9 4. Geordnete Aufzeichnungen — 10 VI. Änderungen der Buchführung (Abs. 3) | <ul style="list-style-type: none"> 1. Konventionelle Buchführung — 11 2. EDV-Buchführung — 13 VII. Abweichende Buchführungsformen – Offene-Posten-Buchführung und EDV-Buchführung (Abs. 4) <ul style="list-style-type: none"> 1. Offene-Posten-Buchführung — 14 2. EDV-Buchführung <ul style="list-style-type: none"> a) Aufzeichnungen auf Datenträgern — 15 b) Bedeutung der GoBD — 16 c) System- oder Verfahrensdokumentation — 17 d) EDV-Buchführung außer Haus — 18 e) Geltung der Absätze 1–3 (Abs. 4 S. 3) — 19 |
|---|--|

I. Allgemeines

§ 239 gibt die **äußere Form** von Handelsbüchern und sonstigen Aufzeichnungen vor. In seinem ersten Absatz geht es darum, dass die verwendeten Sprachen und Symbole verständlich sind. Im zweiten und dritten Absatz sind Anforderungen an die Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen enthalten. Abs. 4 regelt Vorgaben an besondere Buchführungsformen – die Offene-Posten-Buchführung sowie DV-gestützte Buchführungssysteme.

II. Herkunft, systematische Stellung und Zweck

§ 43 Abs. 1 a.F. schrieb vor, der Kaufmann habe sich einer **lebenden Sprache** und der Schriftzeichen einer solchen zu bedienen. Der letzte Teilsatz ist durch § 239 Abs. 1 S. 2 ersetzt worden, um der Zulässigkeit der EDV-Buchführung Rechnung zu tragen, deren Zeichen keiner lebenden Sprache angehören.¹ An die Stelle der veralteten Absätze 2 und 3 des § 43 a.F. sind 1977 eine neue Fassung des § 43 und dann der inhaltlich identische § 239 getreten (Staub/Pöschke § 239 Rdn. 1).

§ 239 füllt die in § 238 enthaltenen allgemeinen Anforderungen an die Buchführung aus; die Vorschrift konkretisiert damit die **formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung** unter Berücksichtigung von Rationalisierungsinteressen der kaufmännischen Praxis (Staub/Pöschke § 239 Rdn. 1).²

Wegen der Einzelheiten zu Buchführungssystem, Buchführungsformen und den zu führenden Handelsbüchern s. § 238 Rdn. 23ff. § 239 stimmt in wesentlichen Teilen mit dem im Übrigen etwas ausführlicheren **§ 146 AO** überein (Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 239 Rdn. 3). § 146 AO ist eine steuerrechtliche Ordnungsvorschrift (Tipke/Kruse/Drüen § 146 AO Rdn. 1). Dort sind zusätzlich geregelt: Kasseneinnahmen und Kassenausgaben in § 146 Abs. 1 S. 2 AO, der Ort der Buchführung in § 146 Abs. 2 AO – s. dazu § 238 Rdn. 31 –, die Möglichkeit der Verlagerung elektronischer Bücher und Aufzeichnungen in das Ausland in § 146 Abs. 2a, 2b und eine Übersetzungspflicht für fremdsprachige Aufzeichnungen in § 146 Abs. 3 S. 2 AO, falls die Finanzbehörde es verlangt. Hinzu kommt die Sanktionierung von Pflichtverletzungen (Verzögerungsgeld) in § 146 Abs. 2 b. Die steuerlichen Vorschriften wurden Ende 2016 hinsichtlich der Kassenführung beträchtlich verschärft. Dazu wurden § 146 Abs. 1 S. 2 AO neu gefasst, sowie die §§ 146a und b AO eingefügt.³ Das Steuerrecht fordert weiterhin, dass für Zwecke der steuerlichen Betriebsprüfung die EDV-gestützte, maschinelle Auswertbarkeit gewährleistet sein muss (§ 147 Abs. 6 AO, BMF BStBl. I 2014, 1450, Rdn. 158).

III. Erfordernis der lebenden Sprache (Abs. 1 S. 1)

Handelsbücher (zum Begriff s. § 238 Rdn. 25) und sonst erforderliche Aufzeichnungen (z.B. Buchungsbelege, Handelsbriefe, Programmbeschreibungen) müssen in einer **lebenden Sprache** geführt werden. Das schließt Kunstsprachen (z.B. Esperanto) und alte nicht mehr als Muttersprache gesprochene Sprachen (z.B. Alt-Griechisch oder Latein) aus.⁴ Eintragungen und Aufzeichnungen müssen im Rahmen von § 238 Abs. 1 S. 2 überprüfbar sein. Deshalb ist es nur zulässig, die Handelsbücher und die dazugehörigen Aufzeichnungen fremdsprachlich zu führen

¹ Staub/Pöschke § 239 Rdn. 3; Peter/v. Bornhaupt/Körner S. 187.

² Vgl. Beck-Hdb-RL/Bieg/Waschbusch A 100 Rdn. 90 (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit).

³ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, sog. „Kassengesetz“, BGBl. I 2016, 3152; dazu Kamps Stbg 2017, 201, 208.

⁴ HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 2; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 239 Rdn. 5; Tipke/Kruse/Drüen § 146 AO Rdn. 52.

(anders für den Jahresabschluss, s. dazu § 244 Rdn. 7), wenn ein anerkennenswerter Grund dafür besteht;⁵ insbesondere soll es die Vorschrift dem Kaufmann ermöglichen, die Bücher in seiner Muttersprache zu führen.⁶ Unabhängig von Deutschkenntnissen des Unternehmers sind fremdsprachliche Aufzeichnungen zulässig, wenn die Geschäfte des Unternehmens aufgrund der internationalen Verflechtungen bereits in dieser Sprache abgewickelt werden.⁷ Insofern wäre es unangemessen, dem deutschen Unternehmer die Dokumentation in einer Fremdsprache zu verweigern, wenn dies praktisch sinnvoll und damit ökonomisch geboten ist.⁸ Um die Dokumentationsfunktion (s. dazu § 238 Rdn. 28 f) der Eintragungen und Aufzeichnungen nicht zu gefährden, sind aber nur solche Sprachen zulässig, die durch einen ohne unverhältnismäßigen Aufwand erreichbaren Dolmetscher in angemessener Zeit zuverlässig ins Deutsche übersetzt werden können.⁹

IV. Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen (Abs. 1 S. 2)

- 6 **Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole**, die der Rationalisierung der Buchführung dienen, sind zulässig, wenn ihr Sinn so eindeutig definiert ist, dass ein Missverstehen ausgeschlossen werden kann. Eindeutigkeit in diesem Sinn liegt vor, wenn ein sachverständiger Dritter das Zeichen oder Symbol auf Grund seines Sachverstandes versteht.¹⁰ Eindeutigkeit liegt ebenfalls vor, wenn Buchstaben, Zeichen oder Symbole zwar nur in einzelnen Betrieben gebräuchlich sind, ihre Bedeutung aber durch Abkürzungs- und Symbolverzeichnisse (Schlüsselverzeichnisse) eindeutig definiert ist.¹¹ Bei der EDV-Buchführung müssen Organisationsunterlagen verständlich gemacht werden. Änderungen müssen mit Zeitpunkten und der veränderten Bedeutung dokumentiert werden (vgl. Tipke/Kruse/*Drüen* § 146 AO Rdn. 57, 60). Die Systemdokumentation muss es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, die Buchführung unabhängig von ihrer jeweils technischen Form eindeutig zu verstehen.¹²

V. Vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnung (Abs. 2)

- 7 **1. Vollständigkeit.** Das Gebot der Vollständigkeit der Aufzeichnungen erfordert, dass **alle Geschäftsvorfälle** erfasst werden. Alle Daten, müssen vorliegen, um den einzelnen Geschäftsvorfall beurteilen und verfolgen zu können (z.B. Name des Vertragspartners, Art des Geschäfts, Belegnummer, Datum, Gegenkonto) (vgl. BMF BStBl. I 2014, 1450 Rdn. 37). Die Vollständigkeit des Buchführungssystems muss technisch und organisatorisch kontrolliert werden.¹³
- 8 **2. Richtigkeit.** Die Eintragungen müssen **richtig** sein. Die Beschreibung der Geschäftsvorfälle muss mit den zugrunde liegenden Tatbeständen dem Grund und der Höhe nach übereinstimmen.¹⁴ Das bedeutet, dass aus den Buchungen der zugrundeliegende Vorgang eindeutig zu

5 Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 2.

6 Tipke/Kruse/*Drüen* § 146 AO Rdn. 53; Haufe HGB BilKomm/*Graf* § 239 Rdn. 12; Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz* § 239 Rdn. 11.

7 Str. ebenso Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 2; Haufe HGB BilKomm/*Graf* § 239 Rdn. 7; KölnKomm-RLR/*Drüen* § 239 Rdn. 5; MüKo-BilR/*Graf* § 239 Rdn. 2.

8 Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/*Drüen* § 239 Rdn. 6; Hoffmann/*Lüdenbach* NWB KommBilanzierung § 239 Rdn. 2; aA noch *Wöhe* S. 197; Baumbach/*Hopt/Merkt* § 239 Rdn. 1; HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 2.

9 Baumbach/*Hopt/Merkt* § 239 Rdn. 1; Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 2a; HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 2; aA Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen/*Drüen* § 239 Rdn. 6; SystPraxisKomm/*Brösel/Zwimer* § 239 Rdn. 10.

10 Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 4.

11 HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 3; Peter/v. *Bornhaupt/Körner* S. 187; Tipke/Kruse/*Drüen* § 146 AO Rdn. 55 f.

12 Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 4, 30; zu den Dokumentationspflichten HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 23.

13 ADS § 239 Rdn. 18.

14 *Leffson* S. 200.

ersehen ist, die Wertangaben zahlenmäßig zutreffen, das richtige Konto angesprochen wird und die betreffende Übertragung von Konto zu Konto, von Blatt zu Blatt und von Buch zu Buch vorgenommen wurde.¹⁵ Es dürfen keine unwahren Angaben gemacht und es darf kein Konto auf einen falschen oder erdichteten Namen geführt werden (BGH NZG 2010, 1190, 1192f, so auch § 154 Abs. 1 AO).

3. Zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle bedeutet, dass diese „unverzüglich und ihrer zeitlichen Reihenfolge entsprechend zu buchen sind“ (so schon ADS 1968, § 149 AktG Rdn. 136). Die zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle erfordert – mit Ausnahme des baren Zahlungsverkehrs – keine tägliche Aufzeichnung. Es muss jedoch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung bestehen (BFH BStBl. II 1992, 1010). Schließlich trägt es zur Richtigkeit der Buchführung bei, wenn die Geschäftsvorfälle zeitgerecht erfasst und verbucht werden (BFH BStBl. II 2006, 509). Letztlich kommt es auf die Umstände des Einzelfalls, v.a. auf die Art der Geschäftsvorfälle, den Buchungsumfang, die internen Kontrollen und die anderweitigen rechtlichen Pflichten des Kaufmanns an.¹⁶ Werden bei der Erstellung der Buchführung die Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht, ist es nicht zu beanstanden, wenn die grundbuchmäßige Erfassung (s. dazu § 238 Rdn. 26) der Kreditgeschäfte eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats erfolgt, sofern durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass Buchführungsunterlagen bis zu ihrer grundbuchmäßigen Erfassung nicht verlorengehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und der ausgehenden Rechnungen oder durch ihre Abheftung in besonderen Mappen oder Ordnern (vgl. R 5.2 Abs. 1 S. 4 EStR); die allgemeinen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (s. dazu § 238 Rdn. 28ff) müssen auch hier erfüllt sein. Die Funktion der Grundbuchaufzeichnungen kann auf die Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage nach Abs. 4 erfüllt werden (EStR H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“).

4. Geordnete Aufzeichnungen. Anders als es § 162 Abs. 1 S. 1 RAO, die Vorläuferbestimmung zu § 146 Abs. 1 S. 1 AO, noch vorschrieb, ist es nicht mehr zwingend, nach der Zeitfolge zu verbuchen. Das Gebot der geordneten Aufzeichnung bedeutet, dass jede sinnvolle Ordnung ausreicht, die einem sachverständigen Dritten die Möglichkeit gibt, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Unternehmens zu verschaffen. (Staub/Pöschke § 239 Rdn. 16; HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 33).

VI. Änderungen der Buchführung (Abs. 3)

1. Konventionelle Buchführung. Nach Abs. 3 dürfen Änderungen einer Eintragung oder Aufzeichnung nur in einem **kontrollierten Verfahren** und nur so vorgenommen werden, dass der ursprüngliche Inhalt und die Tatsache der Abänderung sowie die zeitliche Abfolge erkennbar bleiben.¹⁷ Die Aufzeichnungen dürfen nicht zu Zweifeln darüber führen, ob die Buchung ursprünglich oder nachträglich vorgenommen wurde.¹⁸ Die Vorschrift soll die Integrität der Bücher, Belege und anderen erforderlichen Aufzeichnungen gegen Fälschungen, Manipulationen, aber auch gegen unbeabsichtigte Veränderungen sichern.¹⁹

¹⁵ HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 6.

¹⁶ Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 239 Rdn. 12; Kleemann BB 2014, 1; Kleemann/Kalina-Kerschbaum DStR 2013, 1099; Elster/Johrden Stbg 2014, 301.

¹⁷ ADS § 239 Rdn. 36.

¹⁸ Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 239 Rdn. 16.

¹⁹ ADS § 239 Rdn. 38; HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 35.

- 12 Für die konventionelle (manuelle) Buchführung bedeutet das, dass Eintragungen nicht durch Rasuren, Durchstreichungen, Überkleben, Auslöschen und Ähnliches geändert werden dürfen.²⁰ Vielmehr sind fehlerhafte Buchungen durch **Korrekturbuchungen mit entsprechenden Belegen** zu berichtigen. Sie dürfen nicht nachträglich eingeschoben werden. Unausgefüllte Zwischenräume in den Büchern sind zu vermeiden. Die verwendete Schrift muss mindestens bis zum Abschluss der Aufbewahrungszeit (s. dazu § 257 Rdn. 12) einwandfrei lesbar bleiben.²¹
- 13 **2. EDV-Buchführung.** Für die EDV-Buchführung ist der gleichen gesetzlichen Intention – nicht bemerkbare nachträgliche Änderungen so weit wie möglich auszuschließen – Rechnung zu tragen: alle ursprünglichen Eintragungen müssen erhalten bleiben; Berichtigungen abgeschlossener Buchungen dürfen nur über Umbuchung und Stornierung vorgenommen werden (ADS § 239 Rdn. 43; *Leffson* S. 168). Das verwendete EDV-Programm muss eine **Änderungsdokumentation** ermöglichen und eindeutig nachprüfbar Sicherungen vorsehen, die eine nicht mehr feststellbare Änderung des ursprünglichen Inhalts verhindern (HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 36, 37).

VII. Abweichende Buchführungsformen – Offene-Posten-Buchführung und EDV-Buchführung (Abs. 4)

- 14 **1. Offene-Posten-Buchführung.** Nach Abs. 4 können die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen in der **geordneten Ablage von Belegen** bestehen, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei gewählten Verfahrens den GoB entspricht. Um die Debitoren- und die Kreditorenbuchhaltung von Übertragungsarbeiten zu befreien, übernehmen die noch nicht erledigten Rechnungen (offene Posten) die Funktion des Kontokorrentbuchs, indem sie bis zur Zahlung als Kartei der offenen Posten zusammengefasst bleiben und danach in die Kartei der erledigten Posten eingereiht werden.²² Die Offene-Posten-Buchführung kommt auch für andere Nebenbuchführungen in Betracht.

Bei Anwendung einer Offenen-Posten-Buchführung muss je eine Belegkopie nach der Zeitfolge abgelegt werden (Grundbuchfunktion). Die Tagessummen der Rechnungsbeträge sind zu ermitteln und in das Debitoren- bzw. Kreditorensachkonto und die zugehörigen Gegenkonten zu übernehmen. In angemessenen Zeitabständen muss die Summe der vorhandenen „Offenen Posten“ mit dem Saldo des Debitoren- bzw. Kreditorensachkontos abgestimmt, sowie der Abstimmungszeitpunkt und das Ergebnis festgehalten werden. Ausgegliche Posten und zeitlich geordnete Belegkopien sind 10 Jahre lang aufzubewahren (HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 41).

2. EDV-Buchführung

- 15 **a) Aufzeichnungen auf Datenträgern.** Abs. 4 S. 1 spricht von der Führung der Handelsbücher oder den sonst erforderlichen Aufzeichnungen **„auf Datenträgern“**. Das wird ergänzt durch § 257 Abs. 3 S. 2, wonach die so hergestellten Unterlagen auch ausgedruckt werden können. Zulässig ist die papierlose EDV-Buchführung alleine oder kumulativ zu den papiergebundenen Aufzeichnungen (ADS § 239 Rdn. 55). Erforderlich ist in jedem Fall die Einhaltung der GoB.²³ Der Buchführungspflichtige muss die erforderlichen Sach- (Hard- und Software) und personellen Mittel stellen, um der Forderung des Gesetzes nach jederzeitiger Verfügbarkeit während der Dauer der Aufbewahrungsfrist, prompter Lesbarkeit der Daten und ihrer Überprüf-

20 HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 35.

21 Vgl. *Tipke/Kruse/Drüen* § 146 AO Rdn. 62.

22 *Staub/Pöschke* § 239 Rdn. 20; *Eisele/Knobloch* S. 661f; *Wöhe* S. 195.

23 ADS § 239 Rdn. 44; *MüKo-HGB/Ballwieser* § 239 Rdn. 13.

barkeit auf Übereinstimmung mit dem Original zu entsprechen. Das Dokumentationsprinzip (Belegprinzip) ist gewahrt, wenn die Buchführung einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen sicheren und klaren Nachweis der Geschäftsvorfälle liefert.²⁴

b) Bedeutung der GoBD. Zur Überwindung der Probleme, die sich daraus ergeben, dass die moderne Technik auf die GoB abgestellt und ihnen unterworfen werden muss, hatte das BMF Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) und anschließend **Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme** (GoBS)²⁵ bekannt gemacht. Die GoBS enthielten Vorschriften, die bei der EDV-Buchführung dafür sorgen sollten, dass die GoB eingehalten werden.²⁶ Weiterhin hatte die Praxis Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung entwickelt (GoDV).²⁷ Das IDW hat die wesentlichen Ergänzungen und Erweiterungen der GoB bei der Anwendung automatischer Datenverarbeitungsanlagen in den IDW RS FAIT 1 zusammengestellt.²⁸ Um die fortschreitenden technischen und wirtschaftlichen Entwicklungen aufzunehmen, hat das BMF 2014 seine neuen „**Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**“ veröffentlicht.²⁹ Diese stellen weitreichende und für die Unternehmenspraxis zum Teil gewaltige Anforderungen auf.³⁰ Alleiniger verbindlich normativer Maßstab sind jedoch bis jetzt die GoB. Eigenständige GoB für die EDV-Buchführung gibt es nicht (Staub/Pöschke § 239 Rdn. 27). Die GoBD geben nur Anhaltspunkte, wie die allgemeinen Anforderungen im Rahmen der EDV-Buchführung erfüllt werden können.³¹

c) System- oder Verfahrensdokumentation. Trotz Unsicherheiten im Einzelnen besteht in den zentralen Fragen eine klare herrschende Auffassung (Staub/Pöschke § 239 Rdn. 27, 28): Das Dokumentationsprinzip ist strikt einzuhalten (s. dazu oben Rdn. 15). Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen (BMF BStBl. I 2014, 1450 Rdn. 22) Darüber hinaus ist zwischen verschiedenen Typen der Buchführung nur insoweit zu differenzieren, als konkret fassbare Verfahrensabweichungen eine andere Lösung erzwingen. Zu den wesentlichen Anforderungen gehört eine angemessen aussagekräftige **System- oder Verfahrensdokumentation**,³² die sich erstreckt auf Aufgabenstellung, Beschreibung der Dateneingabe, Regelung der Datenerfassung, Verarbeitungsregeln einschließlich Kontrollen und Abstimmungsverfahren, Fehlerbehandlung, Beschreibung der Datenausgabe, Datensicherheit, Sicherung der ordnungsgemäßen Programmänderung, Regelung der Kommunikation des EDV-Abrechnungsverfahrens mit dem Gesamtsystem der Buchführung. Die Belegfunktion der Buchführung bedarf spezifischer Absicherungen durch ein **internes Kontrollsystem (IKS)**. Das interne Kontrollsystem ist kein eigenständiger GoB für

24 HdJ/Zepf Abt. I/3 Rdn. 10.

25 Die von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV), Eschborn, erstellten GoBS werden bekanntgemacht, erläutert und präzisiert im Schreiben des BMF vom 7.11.1995, BStBl. I 1995, 738; ausführlich dazu ADS § 239 Rdn. 60 ff.

26 Dazu Schuppenhauer WPg 2000, 128 und ADS § 239 Rdn. 55 ff.

27 Schuppenhauer S. 100 ff; Zusammenfassung bei HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 43.

28 IDW RS FAIT 1 zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie ersetzt die Abschnitte A und B der Stellungnahme FAMA 1/1987, WPg 1988, 1 ff.

29 BMF v. 14.11.2014, BStBl. I 2014, 1450 zu den Änderungen in der für 2019 geplanten Neufassung vgl. Henn DB 2019, 1816 ff.

30 Zur Kritik an den Entwürfen und der endgültigen Fassung Kleemann BB 2014, 1; Herrfurth StuB 2015, 250; Goldshteyn/Thelen DB 2015, 1126.

31 Winnefeld A Rdn. 670; MüKo-HGB/Ballwieser § 239 Rdn 14; Beck BilKomm/Winkeljohann/Henckel § 239 Rdn. 25; siehe auch Einl. Rdn. 34.

32 Dazu BMF BStBl. I, 1450, Rdn. 1145 ff; HdR-EA/Kußmaul § 239 Rdn. 23 ff.

die EDV-Buchführung. Es ist aber erforderlich, weil nur mit seiner Hilfe die allgemeinen Anforderungen der § 238 f in EDV-Systemen sicherstellbar sind.³³

- 18 d) EDV-Buchführung außer Haus.** Auch die weit verbreitete EDV-Buchführung außer Haus, also mittels Service-Büro, ist zulässig. Da die Buchführungspflicht den Kaufmann selbst trifft, muss er durch angemessene Vertragsgestaltung sicherstellen, dass die Buchführung den GoB entspricht. Die an die Buchführung zu stellenden Anforderungen ändern sich durch die Fernbuchführung nicht. Wenn beim Unternehmen die Originalbelege verbleiben und lediglich die maschinelle Bearbeitung auf Grund von Eingabebelegen „außerhalb“ durchgeführt wird, liegt eine eigene Buchführung und keine Fernbuchführung vor (Beck BilKomm/*Winkeljohann/Henckel* § 238 Rdn. 133).
- 19 e) Geltung der Absätze 1–3 (Abs. 4 S. 3).** Nach Abs. 4 S. 3 gelten die Absätze 1–3 entsprechend. Es bedarf somit einer lebenden Sprache (Programmiersprachen gehören nicht dazu) und eindeutiger Abkürzungen, Ziffern, Symbolen usw., was durch entsprechende Verzeichnisse sichergestellt werden kann. Es muss vollständig, sachlich und förmlich richtig verbucht werden. Hinsichtlich der zeitgerechten Verbuchung ist im Regelfall von einer Frist bis zum Ablauf des Folgemonats nach der Entstehung des buchungspflichtigen, unbaren Geschäftsvorfalles auszugehen. Zu den Grenzen zulässiger Veränderung entsprechend Abs. 3 s. oben Rdn. 11f; zur Systemabsicherung gegen Manipulation s. oben Rdn. 13.

§ 240 Inventar

(1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

(2)¹Er hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. ²Die Dauer des Geschäftsjahres darf zwölf Monate nicht überschreiten. ³Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

(3)¹Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. ²Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

³³ Staub/*Pöschke* § 239 Rdn. 36; zur Ausgestaltung IDW FAIT 1 Rdn. 6 ff; HdR-EA/*Kußmaul* § 239 Rdn. 30 ff.

Schrifttum

Broemel/Endert Das Festwertverfahren in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 507; *Harrmann* Anwendung der Festbewertung, BB 1991, 303; *Jaspers/Meinor* Kostensenkung durch Stichprobeninventur – Zeitliche Gestaltung der Stichtagsinventur durch Kombination mit der Stichprobeninventur, WPg 2005, 1078; *Küting/Leinen* Inventur des Vorratsvermögens, StUB 2000, 437; *Peter/v. Bornhaupt/Körner* Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach Handels- und Steuerrecht, 8. Aufl. 1987; *Schoor* Von der Inventur zum Inventar, BuW 2002, 793; *Streck/Schwedhelm* Zwei aufeinanderfolgende Rumpfwirtschaftsjahre – stets unzulässig? DB 1988, 679; *Wöhe* Art. Bilanz, HWR, 3. Aufl., 1993, Sp. 202.

Übersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Allgemeines — 1 II. Herkunft der Norm — 2 III. Inventarpflicht (Abs. 1) <ul style="list-style-type: none"> 1. Inhalt des Inventars — 3 2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur — 5 IV. Inventarisierungsfrist (Abs. 2 S. 1 u. 3) — 8 V. Dauer des Geschäftsjahrs (Abs. 2 S. 2) — 9 VI. Festbewertung (Abs. 3) <ul style="list-style-type: none"> 1. Zweck und Anwendungsbereich der Festbewertung <ul style="list-style-type: none"> a) Vereinfachung — 11 b) Erfasste Vermögensgegenstände — 12 c) Regelmäßiger Ersatz — 13 d) Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung — 14 e) Geringe Veränderungen — 15 | <ul style="list-style-type: none"> 2. Durchführung — 16 3. Sonstiges — 18 VII. Gruppenbewertung (Abs. 4) <ul style="list-style-type: none"> 1. Zweck und Anwendungsbereich der Gruppenbewertung <ul style="list-style-type: none"> a) Erleichterung der Bewertungsarbeit — 20 b) Kriterium der Gleichartigkeit — 22 c) Merkmal der Gleichwertigkeit — 23 2. Methoden der Durchschnittsbewertung <ul style="list-style-type: none"> a) Gewogener Durchschnitt — 24 b) Gewogene periodische Durchschnitte — 25 c) Gewogene gleitende Durchschnitte — 26 3. Die Gruppenbewertung von Schulden — 27 |
|--|--|

I. Allgemeines

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 bzw. Abs. 2 S. 1 und 3 wie die Inventur durchgeführt und das Inventar aufzustellen ist. Abs. 2 S. 2 begrenzt die Dauer des Geschäftsjahrs. Abs. 3 enthält Vorschriften für die Festbewertung und Abs. 4 für die Gruppenbewertung. Weitere Bestimmungen zu Inventur und Inventar finden sich in § 241.

II. Herkunft der Norm

Abs. 1 und 2 entsprechen § 39 Abs. 1 und 2 a.F. und stehen außerhalb des Regelungsbereichs 2 der 4. EG-Richtlinie. Abs. 3 entspricht im Wesentlichen § 40 Abs. 4 Nr. 2a a.F.; Abs. 4 übernimmt weitgehend § 40 Abs. 4 Nr. 1a a.F.; die Einschränkungen gegenüber der bisherigen Regelung beruhen auf Art. 38 der 4. EG-Richtlinie. Die ausdrückliche Einbeziehung der Schulden in Abs. 4 geht auf das VersRiLiG von 1994 zurück (BGBl. I 1994, 1377).¹

III. Inventarpflicht (Abs. 1)

1. Inhalt des Inventars. Der zur Buchführung und damit auch zur Inventur verpflichtete 3 Personenkreis findet sich bei der Kommentierung des § 238 Rdn. 6ff dargestellt. Die Bestands-

¹ Zur Entstehungsgeschichte Staub/Pöschke § 240 Rdn. 2, 3.

aufnahme erfolgt zum Beginn des Handelsgewerbes (s. dazu § 238 Rdn. 22), um die Eröffnungsbilanz zu ermöglichen. Sie hat **alle Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns** zu erfassen (s. dazu § 246 Rdn. 10ff). Zu den Vermögensgegenständen gehört seit dem BilMoG auch ein Geschäfts- oder Firmenwert, weil dieser nach § 246 Abs. 1 S. 4 HGB als Vermögensgegenstand gilt.² Nicht zu inventarisieren sind Aktivposten, die nicht Vermögensgegenstände sind und Passivposten, die keine Schulden sind wie Rechnungsabgrenzungsposten ohne Schuldcharakter (§ 250).³ Auszusondern sind weiterhin aktive und passive latente Steuern und aktivierte Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG.⁴

4 Voraussetzung einer jeden ordnungsmäßigen Buchführung sind Bestandsaufnahmen über das Unternehmensvermögen am Anfang und Ende des Geschäftsjahrs. Mit ihnen wird nachgewiesen, dass Vermögensgegenstände und Schulden tatsächlich existieren (Sicherungs- und Überwachungsfunktion).⁵ Von der Pflicht zur Buchführung (s. dazu § 238 Rdn. 22) ist deshalb die **Pflicht, ein Inventar aufzustellen**, mit umfasst, wobei Abs. 1 vom Anfangsinventar handelt, Abs. 2 vom Inventar zum Schluss des Geschäftsjahrs. Unter Inventar wird der schriftliche Niederschlag einer nach Arten, Mengen und Werten detaillierten Bestandsaufnahme des Betriebsvermögens verstanden.⁶ Aus dem Inventar wird die Bilanz abgeleitet (*Wöhe* S. 657). Der **Unterschied des Inventars zur Bilanz** besteht darin, dass letztere nur einen wertmäßigen Überblick über das Vermögen und die Schulden gibt, während dagegen ersteres zu jedem Posten Menge, Bezeichnung, Wert pro Einheit und Gesamtwert enthält (*Großfeld/Luttermann* Rdn. 71). Die Bestandsaufnahme selbst, die es erlaubt, Art und Menge der Vermögensgegenstände und Schulden inventarmäßig zu erfassen, bezeichnet man als Inventur.⁷ Somit gibt es „ohne Inventur kein Inventar“ (*Jaspers/Meinor* WPg 2005, 1078). Die Inventur erfolgt bei materiellen Gegenständen – faktisch im Wesentlichen beim Vorratsvermögen – grundsätzlich körperlich, d.h. durch Messen, Wiegen oder Zählen. Forderungen und Schulden werden mit Hilfe von Saldenlisten ermittelt (Übernahme der Salden von den Kontenlisten und Karteien).⁸ Eine buchmäßige Erfassung ist auch für das bewegliche Sachanlagevermögen üblich und zulässig, wenn hierfür eine ordnungsgemäß geführte Anlagenkartei oder ein gleichwertiges anderes Bestandsverzeichnis vorliegt.⁹ Bei allen Bankkonten erfolgt die Erfassung an Hand von Kontoauszügen, bei immateriellen und unbeweglichen Vermögensgegenständen und bei Beteiligungen erfolgt die Aufnahme über Buchinventur durch entsprechend zuverlässige Nachweise. Bei Dritten liegende Gegenstände werden durch Saldenbestätigung nachgewiesen, die von den Dritten angefordert werden muss (*Beck-Hdb-RL/Petersen/Zwirner* A 230 Rdn. 46). Die so festgestellten Güter werden bewertet.

5 **2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.** Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sind eine Teilmenge der GoB (s. dazu Einleitung Rdn. 31).¹⁰ Besonders bedeutsam sind der Grundsatz der Wahrheit oder besser **Richtigkeit**, der Grundsatz der **Vollständigkeit** (s. dazu § 246 Rdn. 10) und der Grundsatz der **Klarheit und Nachprüfbarkeit (Genauigkeit)** (s. dazu

2 Beck BilKomm/*Winkeljohann/Philipps* § 240 Rdn. 22.

3 AA ADS § 240 Rdn. 8; HdR-EA/*Knop* § 240 Rdn. 23, die wahlweise auch die Erfassung dieser Posten zulassen; differenzierend Rechnungslegung/*Kirsch* § 240 Rdn. 36.

4 Beck BilKomm/*Winkeljohann/Philipps* § 240 Rdn. 22.

5 *Großfeld/Luttermann* Rdn. 69; HdR-EA/*Knop* § 240 Rdn. 7.

6 ADS § 240 Rdn. 3; MüKo-BilR/*Graf* § 240 Rdn. 2.

7 Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 6; MüKo-HGB/*Ballwieser* § 240 Rdn. 4.

8 BGH DB 1991, 2010.

9 ADS § 240 Rdn. 31 ff; HdR-EA/*Knop* § 240 Rdn. 92; Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 24, 27.

10 Zum Folgenden auch ADS § 240 Rdn. 18 ff; Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 8 ff; Beck BilKomm/*Winkeljohann/Philipps* § 240 Rdn. 17 ff.

§ 243 Rdn. 10), eingeschränkt durch den Wirtschaftlichkeitsgrundsatz.¹¹ Die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur erfordert unternehmensinterne Inventur-Richtlinien, die so abzufassen sind, dass die den Zweck der Inventur gefährdenden Mengenermittlungs- und Kennzeichenfehler so weit als möglich verhindert werden. Ob die Bewertungsvorschriften der §§ 252–256 für den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3) auch für das Inventar gelten, ist streitig.¹² Diskutiert wird hier im Wesentlichen um Formalien.¹³ In jedem Fall muss das Inventar alle die Werte bestimmenden Informationen enthalten wie z.B. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Marktpreise, Qualitätsabschläge, Lagerdauer etc.¹⁴ Regelmäßig wird mit diesen Hinweisen in einem separaten Rechenwerk zum Bilanzposten übergeleitet.¹⁵ In einfach gelagerten Fällen ist es möglich, die Bilanzwerte bereits unmittelbar bei der Inventur anzusetzen (*Schoor* BuW 2002, 793, 799). Insofern ist es eine Frage der Zweckmäßigkeit, ob der Bilanzansatz dem Inventaransatz entspricht, oder in einem zweistufigen Verfahren ermittelt wird.¹⁶

Die Rechtsprechung hat sich unter **steuerrechtlichen Aspekten** mit den Regeln befasst, die an ein ordnungsmäßiges Inventar zu stellen sind.¹⁷ Die angewandten Maßstäbe entsprechen über §§ 140, 141 AO den §§ 238, 240, 241. Das Verzeichnis der Bestände muss es ermöglichen, dass die Menge und die angesetzten Werte überprüft werden können (BFH BStBl. II 1971, 709). Je nach Branche und Größe des Betriebes sind unterschiedliche Anforderungen an das Inventar zu stellen (BFH BStBl. III 1966, 487). Es muss aber den Nachweis ermöglichen, dass die bilanzierten Bestände vollkommen aufgenommen worden sind.¹⁸

Das Inventar muss **datiert** sein, braucht aber nicht unterzeichnet zu werden, da § 245 nicht gilt (Baumbach/Hopt/*Merkt* § 240 Rdn. 5).

IV. Inventarisierungsfrist (Abs. 2 S. 1 und 3)

Nach S. 1 muss der Kaufmann zum Schluss eines Geschäftsjahrs ein Jahres- oder Schlussinventar aufstellen. Die körperliche Bestandsaufnahme hat grundsätzlich **zum Bilanzstichtag** zu erfolgen (Stichtagsinventur). Die Praxis der Finanzverwaltung gewährt eine Frist von in der Regel 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bestandsveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bestandsaufnahme an Hand von Belegen oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden. Von der Erfassung zum Abschlussstichtag zu unterscheiden ist die Frist, innerhalb derer die Inventur ausgewertet, die Gegenstände und Schulden bewertet werden und das Inventar als schriftliche Dokumentation vorliegen muss. Dazu bestimmt S. 3, dass das Inventar innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken ist. Da die Inventur unverzichtbare Grundlage der Bilanz ist, muss so zeitig inventarisiert werden, dass die Frist für die Bilanzaufstellung nach §§ 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 S. 2 eingehalten werden kann.¹⁹

11 ADS § 240 Rdn. 25, Beck BilKomm/*Winkeljohann/Philipps* § 240 Rdn. 28; Beck-Hdb-RL/*Petersen/Zwirner* A 210 Rdn. 61.

12 Dafür Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 31, dagegen Baumbach/Hopt/*Merkt* § 240 Rdn. 5, Beck-Hdb-RL/*Petersen/Zwirner* A 210 Rdn. 18.

13 Nach Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 31 ein Streit um Begrifflichkeiten.

14 *Kütting/Leinen* StuB 2000, 437; Beck-Hdb-RL/*Petersen/Zwirner* A 210 Rdn. 47.

15 Sog. Anhängeverfahren, dazu Beck BilKomm/*Winkeljohann/Philipps* § 240 Rdn. 52; IDW HFA I/1981 i.d.F. 1990 IV Nr. 3; nach Beck-Hdb-RL/*Petersen/Zwirner* A 220 Rdn. 77 ist dies kein Bestandteil des Inventars.

16 Im Ergebnis ebenso Staub/*Pöschke* § 240 Rdn. 31; differenzierend Beck-Hdb-RL/*Petersen/Zwirner* A 220 Rdn. 77, die die Überleitung nicht als Bestandteil des Inventars ansehen.

17 Vgl. *Falterbaum/Beckmann* Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 2015, S. 76 f.

18 BFH BStBl. II 1973, 114.

19 ADS § 240 Rdn. 61; Baumbach/Hopt/*Merkt* § 240 Rdn. 6.